

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2014

Petra Levá

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Porovnání výkazu zisku a ztráty podle ČÚS a IFRS

Autor diplomové práce: Bc. Petra Levá

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.

Rok obhajoby: 2014

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma: „*Porovnání výkazu zisku a ztráty podle ČÚS a IFRS*“ jsem vypracovala samostatně a všechnu použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne

.....

podpis

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí práce doc. Ing. Jiřině Bokšové, Ph.D. za vstřícný přístup a čas, který mi při psaní práce věnovala. Poděkovat bych zároveň chtěla své rodině a přátelům, kteří mě podporovali po celou dobu mého studia.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá porovnáním výkazu zisku a ztráty sestaveného podle IFRS a podle českých účetních předpisů. Teoretická část popisuje požadavky a vybrané oblasti (především výnosy, odpisy, výpůjční náklady, státní dotace, rezervy a zaměstnanecké požitky) týkající se výkazu zisku a ztráty podle obou účetních systémů. V textu jsou průběžně zdůrazňovány odlišnosti a je doplněn názornými příklady a tabulkami pro lepší pochopení problematiky. Praktická část se následně snaží zanalyzovat výsledek hospodaření podle obou účetních systémů a odhalit hlavní příčiny, které vedly k jeho odlišné výši. Zdrojem informací praktické části je výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a. s. za rok 2012, jejíž součástí je účetní závěrka sestavená jak podle IFRS, tak podle českých účetních předpisů.

Klíčová slova: výkaz zisku a ztráty, úplný výsledek hospodaření, IFRS, české účetní předpisy, porovnání

Obsah:

1	Úvod.....	7
2	Účetní závěrka	9
2.1	Uživatelé účetních výkazů.....	10
2.2	Kvalitativní charakteristiky podle IFRS.....	11
2.3	Kvalitativní charakteristiky podle českých předpisů.....	13
2.4	Základní předpoklady účetní závěrky	14
3	Úplný výsledek hospodaření podle IFRS	17
3.1	Koncepční rámec	17
3.2	Úplný výsledek hospodaření (Sestavování a zveřejňování účetní závěrky - IAS 1).....	21
3.2.1	Část výsledku hospodaření.....	24
3.2.2	Část ostatního úplného výsledku.....	27
3.2.3	Zachycení rozdílů z přecenění	28
3.3	Vykazování výnosů	29
3.3.1	Výnosy (IAS 18)	30
3.3.2	Smlouvy o zhotovení (IAS 11)	33
3.4	Pozemky, budovy a zařízení (IAS 16).....	37
3.5	Nehmotná aktiva (IAS 38).....	38
3.6	Výpůjční náklady (IAS 23)	39
3.7	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory (IAS 20)	40
3.8	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (IAS 37)	42
3.9	Zaměstnanecké požitky (IAS 19)	44
4	Výsledek hospodaření podle českých předpisů	46
4.1	Výnosy.....	47
4.2	Dlouhodobý hmotný majetek	51
4.3	Nehmotná aktiva.....	53
4.4	Výpůjční náklady	53
4.5	Státní dotace	54
4.6	Rezervy.....	55
4.7	Zaměstnanecké požitky	56
5	Praktická část	58
5.1	Představení společnosti	58

5.2	Obecné účetní zásady a metody	59
5.3	Provozní výsledek hospodaření	59
5.3.1	Tržby z hlavní činnosti	60
5.3.2	Ostatní provozní výnosy, náklady a ztráty	62
5.3.3	Rezervy	64
5.3.4	Výkonová spotřeba	66
5.3.5	Náklady na zaměstnanecké požitky	68
5.3.6	Odpisy a amortizace	69
5.4	Výsledek z pokračujících činností (za běžnou činnost)	71
5.4.1	Finanční náklady	72
5.4.2	Ostatní zisky (ztráty)	73
5.4.3	Daň z příjmů	74
5.5	Mimořádný výsledek hospodaření	75
5.6	Výsledek hospodaření za účetní období	76
5.7	Výkaz o úplném výsledku	76
6	Závěr	78
	Seznam použitých zdrojů	82
	Seznam tabulek	85
	Seznam obrázků	86
	Seznam příkladů	86
	Seznam použitých zkratk	86
	<i>Příloha č. 1: Výkaz zisku a ztráty podle ČÚP (v tis. Kč)</i>	<i>87</i>
	<i>Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty podle IFRS (v tis. Kč)</i>	<i>88</i>

1 Úvod

V současné době se jedním z charakteristických znaků světa stala globalizace. Národní hranice jsou odbourávány světovou ekonomikou, dochází k politickému sjednocování Evropy, informační technologie zažívají výrazný rozvoj. Tyto změny vyvolaly potřebu harmonizace legislativních rámců, která by měla zajistit zvýšení srovnatelnosti a srozumitelnosti ekonomických informací. Tlak na harmonizaci se týká také účetnictví a vede ke snaze sblížit účetní pravidla a zásady celého světa. Nástroji světové harmonizace účetnictví se staly především Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a národní účetní standardy USA (US GAAP).

Za prostředek regulace evropského účetnictví byly zvoleny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Od roku 2011 je použití IFRS v české legislativě rozšířeno a lze v současné době rozlišit povinnou i dobrovolnou aplikaci. Povinně musí při sestavení účetní závěrky (individuální i konsolidované) použít IFRS ty společnosti, které emitují cenné papíry přijaté k obchodování na regulovaném trhu v členských státech Evropské unie. Konsolidovaná účetní závěrka může být sestavena podle pravidel IFRS vždy a pokud tak společnost učiní, může IFRS použít i pro svou individuální účetní závěrku. Dále mohou IFRS použít dceřiné společnosti vstupující do konsolidace sestavené podle IFRS (zahraniční mateřská společnost je emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaných trzích).

V rámci celosvětové harmonizace účetnictví jsou dále významné US GAAP a to především díky kvalitě tohoto systému. Tyto účetní standardy byly vytvořeny pro společnosti, jejichž akcie jsou obchodovány na amerických burzách. V současné době je snaha oba systémy – IFRS a US GAAP sjednotit. I přes podobnost obou systémů existují některé rozdíly a je otázkou času, zda budou konvergenční snahy úspěšné.

Tato práce se zabývá výkazem zisku a ztráty, který slouží jako primární zdroj informací o výkonnosti a efektivnosti podniku. Navíc je využíván při prognóze budoucího vývoje podniku. Existuje však řada rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS, které se do výkazu zisku a ztráty promítají. Výsledek hospodaření stanovený podle jednotlivých předpisů pak může být značně odlišný. Problém nastává u podniků, které sestavují účetní závěrku podle IFRS, ale daňový základ

musí vždy vycházet z výsledku hospodaření stanoveného podle českých předpisů. Těmto podnikům nezbyvá než sestavovat účetní závěrku podle obou účetních standardů.

České účetní předpisy jsou značně ovlivňovány předpisy daňovými. Za hlavního uživatele účetních výkazů v ČR lze považovat stát. Naproti tomu primárními uživateli účetních výkazů jsou podle IFRS poskytovatelé kapitálu, kterým musí být předkládány co nejúčinnější informace. Investory zajímá především informace o výkonnosti podniku, podle které se rozhodují, zda investici držet či prodat.

Práce se snaží popsat vybrané rozdíly mezi českými předpisy a IFRS, které se promítají do výkazu zisku a ztráty. Kvůli rozsahu práce není možné obsáhnout veškeré existující rozdíly. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se nejdříve věnuje účetní závěrce obecně, popisuje její uživatele, vlastnosti účetních informací a základní předpoklady jejího sestavení. Další kapitola je věnována úplnému výsledku hospodaření a vybraným oblastem podle IFRS. Nedílnou součástí této kapitoly je také část věnovaná Koncepčnímu rámci, který je ideovou základnou jednotlivých standardů. Poslední kapitola teoretické části se zabývá výsledkem hospodaření a vybraným oblastem podle českých předpisů. V textu jsou průběžně zdůrazňovány rozdíly obou systémů a pro lepší pochopení problematiky je text teoretické části doplněn příklady a tabulkami.

V praktické části jsou využity informace z výroční zprávy existující společnosti, která zveřejňuje své výkazy jak podle IFRS, tak podle českých účetních předpisů. Praktická část se snaží zanalyzovat výsledek hospodaření podle obou systémů a odhalit hlavní příčiny, které vedly k vykazování odlišné výše výsledku hospodaření.

Pro práci byly zvoleny následující tři hypotézy: „Vzhledem k tomu, že podle IFRS je k ocenění dlouhodobých pohledávek využívána současná hodnota, účetní jednotka bude dosahovat podle IFRS nižších tržeb z prodeje než podle českých předpisů.“

„Protože existují rozdíly mezi pojetím rezerv podle IFRS a podle českých předpisů, bude výše rezerv ve výkazech podle obou systémů odlišná.“

„Díky obdobnému přístupu v oblasti státních dotací bude výše dotace k úhradě nákladů podle IFRS a podle českých předpisů shodná.“

2 Účetní závěrka

V České republice požadavky kladené na účetní závěrku obsahují: zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška k zákonu o účetnictví“) a také České účetní standardy pro podnikatele.

Při sestavování účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je nutné postupovat podle IAS 1 - *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a IAS 7 - *Výkaz peněžních toků*. Navíc oba tyto standardy vycházejí z Koncepčního rámce IFRS a konkrétním oblastem se věnují samostatné standardy.

Obecně účetní závěrka obsahuje:

- rozvahu,
- výkaz zisku a ztráty,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu a
- přílohu.

Podle českých předpisů musí účetní závěrka povinně obsahovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Dále může obsahovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto dvě části účetní závěrky mohou podniky sestavit dobrovolně, vybraným účetním jednotkám zákon o účetnictví nařizuje sestavení povinně. Na rozdíl od českých předpisů podle IFRS musí být všech pět výše uvedených složek součástí účetní závěrky¹ a pokud některá z nich chybí, nelze označit účetní závěrku za sestavenou v souladu s IFRS.

S výjimkou dále uvedených případů české podniky sestavují účetní závěrku podle českých účetních předpisů. Použití IFRS je popsáno v § 19a zákona o účetnictví, ze kterého vyplývá povinná i dobrovolná aplikace IFRS. Povinně musí účetní závěrku sestavit podle IFRS ty české společnosti, které jsou emitenty cenných papírů

¹ Oficiální termíny pro součásti účetní závěrky podle IFRS jsou: výkaz o finanční situaci ke konci období, výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za období, výkaz změn vlastního kapitálu za období, výkaz o peněžních tocích za období a komentář.

přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie. Tato povinnost platí jak pro individuální, tak pro konsolidovanou účetní závěrku. Může se stát, že účetní jednotka přestane obchodovat své cenné papíry na regulovaném trhu, ale v budoucnu plánuje toto obchodování obnovit. V tomto tzv. přechodném období může nadále využívat IFRS pro sestavení účetní závěrky, ale přechodné období nesmí trvat déle než 3 roky. Díky aplikaci IFRS v přechodném období se eliminují negativní dopady na podnik vyplývající z přechodu mezi různými účetní systémy. Dále mohou individuální účetní závěrku podle IFRS sestavovat ovládané osoby, které jsou součástí konsolidačního celku sestavujícího konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Konsolidovaná účetní závěrka musí být podle § 23a sestavena podle IFRS, pokud je společnost emitentem cenných papírů obchodovaných na veřejném trhu. IFRS však může být použito pro sestavení konsolidované účetní závěrky i dobrovolně. V případě, že mateřský podnik sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS (povinně nebo dobrovolně), může IFRS použít i pro sestavení své individuální účetní závěrky.

2.1 Uživatelé účetních výkazů

Paní profesorka Kovanicová definuje moderní účetnictví jako „...*informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou nejen manažeři podniku, ale zejména externí uživatelé (kteří nemohou tyto informace získat jinak) učinit správný úsudek o podniku a přijmout kvalifikovaná rozhodnutí*“.² Je zřejmé, že účetnictví je široký pojem a lze na něj pohlížet ze dvou stran. Na jedné straně jsou ti, kteří účetnictví „vytvářejí“, na druhé straně ti, kteří ho využívají. Účetní pracovníci musí především dbát na koncepty a techniky použité od sběru dat až po prezentaci účetních informací. Naproti tomu pro uživatele jsou důležité znalosti nezbytné pro porozumění účetním výkazům, i když nemusí být seznámeni s tvorbou těchto výkazů. Uživatelé účetních výkazů se dělí na interní a externí.

Interními uživateli jsou především manažeři. Ti čerpají potřebné informace nejen z manažerského účetnictví nedostupného pro externí uživatele, ale i z účetnictví finančního, které podává souhrnné informace o podniku. Informace využívají

² KOVANICOVÁ, D.: *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*, str. 6

především pro různorodé rozhodování a řízení podniku v krátkodobém i dlouhodobém horizontu.

Externích uživatelů existuje celá škála. Mezi nejvýznamnější patří zejména obchodní partneři, investoři, věřitelé, státní orgány, zaměstnanci, banky, daňoví poradci či analytici, konkurenti, veřejnost a mnoho dalších. Každý z těchto uživatelů se zajímá o finanční informace podniku z rozdílných důvodů. Obchodní partneři hledají ujištění, že podnik je schopen dostát svým závazkům. Stávající i potencionální investoři se ujistují o vhodnosti uložení peněžních prostředků do podniku. Pro zaměstnance je důležitá jistota zaměstnání a možnost lepšího platového ohodnocení či lepšího pracovního prostředí. Stát bude především zajímat plnění daňové povinnosti, konkurenty srovnání s jejich vlastní finanční situací, atd.

Koncepční rámec IFRS na svém začátku popisuje cíl účetního výkaznictví, ze kterého je patrné, koho považují IFRS za hlavní uživatele účetní závěrky. Jsou to především stávající nebo potencionální investoři a další poskytovatelé kapitálu. Účetní závěrka musí těmto uživatelům poskytovat užitečné informace tak, aby se mohli rozhodovat o poskytnutí svých zdrojů podniku. Aby byly informace obsažené v účetní závěrce co nejužitečnější pro jejich uživatele, koncepční rámec IFRS obsahuje popis požadovaných vlastností účetních informací - tzv. kvalitativní charakteristiky.

2.2 Kvalitativní charakteristiky podle IFRS

Požadavky kladené na účetní informace vyplývají především z potřeb těch, kteří s těmito informacemi pracují a využívají je pro svá rozhodnutí. Určují je tedy externí uživatelé.

Koncepční rámec rozlišuje kvalitativní charakteristiky:

- fundamentální a
- posilující.

Fundamentální charakteristiky představují povinné vlastnosti účetních informací. Koncepční rámec od informací požaduje relevanci a věrné zobrazení ekonomického dopadu událostí na podnik. Díky **posilujícím charakteristikám**, mezi které řadí srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost, je zvýšena užitečnost informací v účetních výkazech.

Informace je považována za **relevantní**, pokud je užitečná a dokáže učinit rozdíl v rozhodnutí jejího uživatele. To může informace splnit, jestliže má prediktivní, nebo potvrzující hodnotu. Informace s prediktivní hodnotou může být využita při odhadech budoucích výsledků podniku. Naopak informaci s potvrzující hodnotou lze využít při zhodnocení období minulých a prvotních odhadů. Nejčastěji má informace s prediktivní hodnotou zároveň i potvrzující hodnotu. Například tržby běžného období slouží k odhadu tržeb v budoucnosti a zároveň mohou být srovnány s minulými odhady tržeb pro toto běžné období.

Účetní závěrka zobrazuje jednotlivé oblasti podniku. Aby toto **zobrazení bylo věrné**, musí jít o zobrazení úplné, neutrální a bez chyb. Jestliže účetní závěrka obsahuje veškeré informace nutné k jejímu pochopení, je považována za úplnou. Neutrálním zobrazením je myšleno nezkreslování, neupravování, nezdůrazňování či neopomíjení účetních informací. Tento požadavek je důležitý proto, aby účetní jednotka nemohla upravovat informace a ovlivňovat tak rozhodnutí uživatelů. Nakonec účetní informace by neměla obsahovat chyby ani opomenutí. Neznamená to, že musí být informace naprosto přesné. V účetnictví je běžně využíváno odhadů, které zapříčiní odchýlení se od skutečnosti. Veškeré odhady je však nutné uvést v účetní závěrce s náležitým popisem.

Srovnatelnost je velice důležitou vlastností účetních informací pro investory a poskytovatele kapitálu. Ti se rozhodují především o tom, zda investici dále držet nebo prodat, zda poskytnout podniku kapitál. Důležitá je nejenom srovnatelnost podobných informací mezi podniky (tzv. mezipodniková srovnatelnost), ale i srovnatelnost informací různých období jednoho podniku (tzv. časová srovnatelnost). Pro splnění srovnatelnosti informací je nezbytná konzistence při používání účetních pravidel v čase i mezi podniky. Pokud podnik změní například metodu ocenění zásob, musí přepracovat i informace minulého období tak, aby byly časově srovnatelné.

Ověřitelnost by měla uživatele ujišťovat o tom, že informace podávají věrný obraz ekonomických oblastí. Koncepční rámec rozlišuje přímou a nepřímou ověřitelnost. Přímé ověření spočívá v přepočítání prezentovaného množství a částek ve výkazech. Nepřímým ověřením je myšlena kontrola a prověření položek, které vstupují do různých oceňovacích modelů či vzorců a jejich přepočítání. Příkladem může být kontrola výpočtu odpisů nebo přepočet ocenění zásob.

Včasnost informace znamená, že je uživateli poskytnuta v moment, kdy ji potřebuje pro svá rozhodnutí. Obecně platí, že novější informace je lepší než starší. Včasné však mohou být i informace, které popisují dávnou minulost, ale uživatel je momentálně potřebuje k porovnání se současnými hodnotami nebo k posouzení nějakého trendu. Včasnost je tedy nezbytné posuzovat podle aktuální potřeby informací.

Aby uživatel mohl využívat účetních informací, musí být pro něj **srozumitelné**. To znamená, že by podnik měl informace v účetní závěrce prezentovat jasně, přehledně, stručně a výstižně. Jsou ale kladeny i požadavky na samotného uživatele prezentovaných informací. Ten musí mít dostačující znalosti pro jejich porozumění.

Nutno dodat, že některé požadované vlastnosti lze splnit pouze za cenu kompromisu. Proto se poměřuje užitek s náklady a hledá se jejich rovnováha. Obecně platí, že náklady na získání a vykázání informací by měly být nižší než užitek z nich plynoucí. Vyčíslení užitku a nákladů je však výsledkem subjektivního názoru.

2.3 Kvalitativní charakteristiky podle českých předpisů

Požadavky kladené na účetní informace v českém prostředí obsahuje zákon o účetnictví, konkrétně § 8 a § 19. „*Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.*“³

Informaci zákon o účetnictví považuje za **spolehlivou**, jestliže je úplná, včasná a podává věrný a poctivý obraz. Zde je vidět podobnost s charakteristikami IFRS, ty hovoří také o věrném zobrazení a včasnosti.

Srovnatelnost je splněna, pokud podniku nebrání nic v pokračování v jeho činnosti v dohledné době a zároveň podnik nemění použité účetní metody. Ty může pozměnit pouze v případě, že mění předmět činnosti, z důvodu zpřesnění věrného zobrazení anebo lepší vypovídací schopnosti účetní závěrky. Použité účetní metody musí být vždy uvedeny a odůvodněny v příloze účetní závěrky. Srovnatelnost podle IFRS (popsaná v předchozí podkapitole) spočívá v mezipodnikové a časové srovnatelnosti informací.

³ Zákon o účetnictví, § 19 odst. 6

Srozumitelnost zákon o účetnictví nevysvětluje ve vztahu k informacím, ale k celému účetnictví. Účetnictví je podle zákona srozumitelné, jestliže jsme schopni určit obsah účetních případů nebo záznamů. „*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.*“⁴

České předpisy chápou **významnost** shodně jako koncepční rámec. Neuvedení významné informace by mohlo zapříčinit odlišné uvažování nebo rozhodnutí uživatele účetní závěrky.

Dále zákon v § 8 stanovuje, že účetnictví musí být vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

2.4 Základní předpoklady účetní závěrky

Většina publikací věnujících se účetnictví nebo mezinárodním účetním standardům pojednává mimo jiné o základních předpokladech účetního výkaznictví. Jedná se například o publikace od autorů Kovanicová Dana (Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS), Bokšová Jiřina (Účetní výkazy pod lupou), Bohušová Hana (Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS), Ficbauerové Jiří a David (Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy) a mnoho dalších. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou na těchto základních předpokladech postaveny a mají je vymezeny v Koncepčním rámci.

Mezi základní předpoklady se řadí:

- předpoklad trvání podniku (*going concern*),
- aktuální báze.

Existuje celá řada zásad a předpokladů, které se dodržují při sestavování účetních výkazů, ale tyto dva předpoklady společně tvoří úplný základ. Lze je označit za nosné pilíře účetního výkaznictví, ze kterých vychází další zásady. Kovanicová o nich pojednává jako o ideových východiscích moderního pojetí účetních výkazů a jako o pilířích, které předurčují obsah rozvahy a výsledovky.⁵

Předpoklad trvání podniku

⁴ LOUŠA, F.: *Zákon o účetnictví v praxi*, str. 35

⁵ KOVANICOVÁ, D.: *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*, str. 143

Při sestavování účetních výkazů musí podniky posoudit, jestli budou v dohledné době pokračovat ve svých aktivitách a nenastal žádný důvod k jejich likvidaci či výraznému omezení činností. Údaje obsažené v účetních výkazech informují uživatele nejen o současné finanční pozici podniku, ale naznačují i, jaký budoucí prospěch je možné očekávat ze současného majetku podniku (tedy jak bude podnik pravděpodobně schopný vytvářet peněžní prostředky). K datu účetní závěrky je nezbytné posoudit majetkovou strukturu účetní jednotky a prověřit její ocenění tak, aby hodnota aktiv odpovídala očekávanému ekonomickému prospěchu z těchto aktiv. Splnění předpokladu trvání podniku musí podnik hlídat až do doby zveřejnění účetní závěrky. Pokud by byl předpoklad porušen po sestavení výkazů ale před jejich zveřejněním, musí být tento fakt v účetních výkazech zohledněn. Jestliže má podnik v úmyslu likvidaci nebo je k ní nucen, omezuje významně svou činnost (tedy je porušen předpoklad *going concern*), sestavuje své výkazy podle jiných pravidel a principů než při běžném sestavení.

Co se tedy stane, jestliže nebude dodržen předpoklad trvání podniku? Pokud by se například podnik dostal do finančních potíží a v důsledku toho pokračoval ve své činnosti už jen několik měsíců, vykáže aktiva v cenách, za které by je mohl prodat. Jiným příkladem jsou předplacené služby na další rok. Ty se vykazují v aktivech rozvahy pouze tehdy, jestliže bude splněn předpoklad trvání podniku alespoň po dobu, na kterou byly služby zaplacený. Dalším příkladem jsou rezervy na budoucí ztráty. Tyto rezervy nemá smysl vytvářet, pokud nebude podnik nadále trvat. Důsledkem nedodržení předpokladu trvání podniku je tedy změna v ocenění aktiv a závazků vykazovaných podnikem.

Z předpokladu trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti vyplývají další účetní zásady, které se navzájem prolínají a podmiňují. Mezi tyto zásady patří zásada periodicity, zásada opatrnosti, zásada souvislosti výnosů a nákladů s obdobím a zásada konzistence mezi účetními obdobími.

Akruální báze

Druhým základním předpokladem je akruální báze. „Účetní závěrka sestavená na akruální bázi odráží (rozpoznává, uznává) výsledky transakcí a jiných nastalých skutečností v období, kdy k nim dochází (se kterými věcně a časově souvisí), a nikoli

jen/až v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky.“⁶ Důsledkem tohoto předpokladu je časové rozlišení příjmů a výdajů, tvorba dohadných položek a rezerv. Výsledek hospodaření respektující tento předpoklad je vyčíslen jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Takto zjištěný výsledek hospodaření lépe zobrazuje výkonnost podniku běžného období než výsledek vypočtený jako rozdíl mezi příjmy a výdaji (výsledek na základě peněžní báze). Proto se tento předpoklad stal mezinárodně uznávaným principem účetnictví.

⁶ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 46

3 Úplný výsledek hospodaření podle IFRS

3.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec (který byl již několikrát zmíněn v předchozí kapitole) je nedílnou součástí IFRS a je důležitý pro správné chápání mezinárodních standardů. Tvoří ideovou základnu pro jednotlivé standardy, které z něj vycházejí. Původní verze Koncepčního rámce vznikla v roce 1989 a v současné době probíhá jeho postupné přepracování. „Aktivity související s vypracováním konceptního rámce jsou nejdůležitějším pokrokem v oblasti finančního výkaznictví od doby restrukturalizace rady IASB a zahájení uplatňování IFRS v Evropě.“⁷

Koncepční rámec vymezuje především:

- cíl účetní závěrky (poskytnout účetní informace užitečné pro investory a poskytovatele cizího kapitálu),
- uživatele účetních výkazů,
- základní předpoklady,
- kvalitativní charakteristiky účetních výkazů,
- definice a způsob rozpoznání základních prvků účetních výkazů (aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů),
- oceňovací základny,
- pojetí uchování kapitálu.

Cíl účetní závěrky, její uživatele, základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky popsala předchozí kapitola.

Základní prvky

Základními dvěma prvky výsledovky jsou výnosy a náklady („*income a expense*“). O výnos („*income*“) se jedná, pokud dojde ke zvýšení ekonomického užitku běžného období. Toto zvýšení musí mít formu zvýšení aktiv nebo snížení závazků a zároveň vede ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než je vklad vlastníků. Výnosy lze uznat a vykázat pouze v případě, že jsou spolehlivě ocenitelné. Vykázání výnosu je vždy spojeno s podvojným zápisem. Jedna strana zachycuje zvýšení aktiv či

⁷ DELOITTE. Účetní zpravodaj: Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP. [online]. Listopad 2013 [cit. 2014-03-13]. Dostupné z: http://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2013/accounting_news_cz_1311.pdf, str. 05

snížení závazků, druhá strana zvýšení vlastního kapitálu. Konceptní rámec dále rozlišuje výnosy na dva typy: „*revenue*“ a „*gains*“. Výnos označený jako „*revenue*“ plyne z obvyklých a běžně se opakujících činností podniku. Jedná se například o tržby z prodeje výrobků nebo přijaté nájemné. Naproti tomu „*gains*“ představují výnosy z vedlejší nahodilé činnosti nebo náhodných událostí, které nemohl podnik ovlivnit. Lze mezi ně řadit například kladné výsledky z prodeje dlouhodobého majetku nebo kladné kurzové rozdíly. Do češtiny jsou často překládány jako přínosy.

Definice nákladů je logicky opakem definice výnosů. Náklad tedy představuje snížení ekonomického užitku běžného období. Toto snížení má formu zvýšení závazků nebo snížení aktiv či snížením jejich užitečnosti a zároveň dochází ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než je přerozdělení prostředků vlastníkům. Také náklady lze uznat a vykázat pouze v okamžiku, kdy je lze spolehlivě ocenit. Podvojný zápis zachycující náklad vede na jedné straně ke snížení aktiv či zvýšení závazků a na straně druhé ke snížení vlastního kapitálu. Ani zde nestačí definice nákladů, nýbrž se náklady dále dělí na „*expenses*“ a „*losses*“. IFRS označují za „*expenses*“ ty náklady, které vznikají v souvislosti s obvyklou a běžně se opakující činností podniku (například náklady na prodané výkony, osobní náklady, odpisy). „*Losses*“ jsou náklady vznikající v důsledku vedlejší nahodilé činnosti nebo náhodných událostí, které nemohl podnik ovlivnit (například náklady z prodeje dlouhodobého majetku, záporné kurzové rozdíly). V češtině je pro ně často používán výraz újmy nebo ztráty.

Z uvedeného rozdělení nákladů a výnosů je zřejmá jejich vzájemná provázanost. Výnosy patřící do skupiny „*revenue*“ jsou propojeny s náklady skupiny „*expenses*“ a výnosy skupiny „*gains*“ jsou propojeny s náklady skupiny „*losses*“. Rozdíl mezi těmito dvěma propojenými skupinami je v tom, že první dvojice se vykazuje vždy v hrubé výši, kdežto položky druhé dvojice se mohou vzájemně kompenzovat. Například při prodeji dlouhodobého majetku se poměruje příjem z prodeje se zůstatkovou hodnotou tohoto majetku a výsledkem je přínos (zisk) nebo újma (ztráta).

Ne všechny přínosy a újmy však ovlivní výsledek hospodaření. Některé přínosy a újmy jsou zachycovány kapitálově (přímo do vlastního kapitálu) a jsou součástí ostatního úplného výsledku hospodaření, jak ukazuje následující tabulka.

Tabulka 1- Úplný výsledek hospodaření

VÝKAZ VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	
Náklady (expenses)	Výnosy (revenues)
Újmy (losses)	Přínosy (gains)
ZISK	ZTRÁTA

OSTATNÍ ÚPLNÝ VÝSLEDEK	
Újmy (losses)	Přínosy (gains)

ÚPLNÝ VÝSLEDEK
HOSPODAŘENÍ

Zdroj: Vlastní tvorba

Přínosy a újmy ve výkazu výsledku hospodaření jsou vykázány odděleně od výnosů a nákladů z běžných transakcí, protože se jedná o neopakující se transakce, se kterými podnik nemůže v dalších obdobích počítat. Pokud by byl například jednorázový prodej pozemku zahrnut do běžného výsledku, mohlo by se zdát, že se navýšil prodej výrobků, se kterým vlastníci budou počítat i v budoucnu. Přínosy a újmy zachycované v ostatním úplném výsledku budou popsány v další kapitole.

Oceňovací báze

Způsob ocenění představuje metodický prvek, který zásadním způsobem ovlivňuje vypovídací schopnost účetních výkazů.

Koncepční rámec definuje čtyři výchozí oceňovací báze:

- **Historické náklady** (historical cost) představují částku peněz, kterou bylo třeba vynaložit při pořízení aktiva (pořizovací cena nebo vlastní náklady). Závazky jsou oceněny v částce potřebné k jejich úhradě. Jde o převažující metodu oceňování, avšak s postupem času se snižuje vypovídací schopnost tohoto ocenění.
- **Běžná cena** (current cost) představuje částku peněz, kterou by bylo nutné zaplatit v současnosti za pořízení stejného či obdobného aktiva (lze ji také označit jako reprodukční cenu nebo cenu obnovy). Ocenění závazků se stanoví jako nediskontovaná hodnota peněz potřebných k úhradě závazku v současnosti.
- **Realizovatelná hodnota** (realisable, settlement value) představuje částku peněz, kterou by bylo možné získat prodejem aktiv v současnosti a za běžných podmínek (jedná se o odhad). Závazky se oceňují v nediskontované hodnotě peněz potřebné k jejich úhradě v běžném podnikání.

- **Současná hodnota** (present value) je oceňovací metodou, při které jsou aktiva oceňována v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních přítoků, které aktivum v budoucnu přinese. Závazky jsou oceňovány v diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních odtoků, které budou nutné k jejich vypořádání.⁸

V koncepčním rámci chybí ocenění na bázi **fair value** (reálné hodnoty), i když mnoho standardů toto ocenění využívá. Kvůli absenci obecné úpravy ocenění na této bázi docházelo k nekonzistentním přístupům, což bylo odstraněno až přijetím standardu IFRS 13 – *Oceňování ve fair value*. Tento standard definuje fair value jako „...cenu, která by byla získána z prodeje aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění.“⁹ Podstatné je, že toto ocenění nevychází z podmínek účetní jednotky, ale z podmínek trhu.

Pojetí uchování kapitálu

Vykázání zisku úzce souvisí s uchováním podnikové podstaty, jelikož má být vykázán teprve tehdy, je-li podniková podstata uchována.

V Koncepčním rámci jsou rozlišeny dvě pojetí uchování kapitálu:

- finanční pojetí a
- produkční (fyzické) pojetí.

Ve **finančním pojetí** je dosahováno zisku tehdy, jestliže hodnota vlastního kapitálu na konci účetního období převýšila hodnotu vlastního kapitálu na začátku období a to po eliminaci vkladů a výběrů kapitálu provedených vlastníky během období. Uchování kapitálu lze vyjádřit v nominálních hodnotách nebo v přepočtu na současnou kupní sílu peněžní jednotky. Podniková podstata se považuje za zachovanou, jestliže vlastní kapitál zůstal alespoň ve stejné výši jako na začátku období.

V **produkčním pojetí** je dosahováno zisku teprve tehdy, jestliže fyzická produkční kapacita podniku je na konci účetního období větší než na začátku. Jinak řečeno jak uvádí Bokšová, k uchování kapitálu dochází, jestliže je každá položka čistých aktiv spotřebovaných během účetního období při činnosti podniku nahrazena položkou

⁸ Podle Dvořákové je současná hodnota spíše přístupem, který umožňuje zohlednění faktoru času a její zařazení mezi oceňovacími bázemi není zcela systematické (Dvořáková, 2014, str. 26).

⁹ IFRS 13, odst. 9, český překlad KACR

stejně hodnoty.¹⁰ Při tomto pojetí uchování kapitálu je nutné ocenit aktiva a závazky v běžných cenách, protože za ty budou aktiva obnovována.

3.2 Úplný výsledek hospodaření (Sestavování a zveřejňování účetní závěrky - IAS 1)

Standard IAS 1 se zabývá obecnými požadavky, které musí být dodrženy při sestavení účetní závěrky. Popisuje obsah účetní závěrky, ale nevěnuje se detailně účetnímu zachycení jednotlivých oblastí (ty jsou upraveny samostatnými standardy). Smyslem tohoto standardu je především zajistit, aby byly účetní závěrky sestavené jednotlivými podniky srovnatelné jak z hlediska času, tak i mezi podniky navzájem.

IAS 1 byl v roce 2011 novelizován s účinností od 1. 7. 2012. Výsledkem této novely bylo přejmenování výkazu úplného výsledku („*Statement of comprehensive income*“), pro který je zaveden nový název: **výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku** („*Statement of profit or loss and other comprehensive income*“). Jak z názvu vyplývá, výkaz obsahuje dvě důležité části, které uživatele informují o výsledku hospodaření a ostatním úplném výsledku. Jeho účelem je informovat uživatele o celkové výkonnosti podniku, proto zahrnuje jak veškeré náklady a výnosy ovlivňující zisk či ztrátu daného období, tak i ostatní výsledky hospodaření („*other comprehensive income*“ - OCI). Za ostatní výsledky hospodaření standard považuje ty změny vlastního kapitálu, které nebyly vyvolány transakcemi mezi vlastníky a podnikem. K zobrazení transakcí mezi vlastníky a podnikem slouží samostatný výkaz – výkaz o změnách vlastního kapitálu. Tím je dosaženo striktního oddělení transakcí ovlivňujících výkonnost podniku od transakcí s vlastníky.

Účetní jednotka se může od roku 2009 rozhodnout, zda bude zachycovat informace o výsledku a ostatním úplném výsledku:

- společně **v jednom výkazu** o výsledku a ostatním úplném výsledku, který obsahuje všechny výnosy a náklady i přínosy a újmy,
- **ve dvou oddělených výkazech** – ve výsledovce a na ni navazujícím výkazu představujícím úplný výsledek, který začíná výsledkem hospodaření z výsledovky a připojuje ostatní výsledky hospodaření.

¹⁰ BOKŠOVÁ, J.: *Účetní výkazy pod lupou I.*, str. 204

Smysl požadavku vykázat celkový úplný výsledek hospodaření, který se získá sečtením výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku, je jednoznačný. V úplném výsledku hospodaření nalezneme všechny „gains“ a „losses“ uběhlého účetního období, ať už ovlivňují výsledek hospodaření, nebo jsou vykázány ve vlastním kapitálu. Standard dále požaduje, aby byly v ostatním úplném výsledku odděleny položky, které mohou být v následujících obdobích reklasifikovány do výsledku hospodaření a u kterých se tak stát nemůže. **Reklasifikace** znamená, že položka zachycená kapitálově se může v dalším období stát položkou ovlivňující zisk nebo ztrátu (jedná se v podstatě o anticipované zisky/ztráty). Jen tak může výkaz poskytnout komplexní obraz o výsledku podniku pro správné zhodnocení výkonnosti.

Příklad 1 – Reklařifikační úprava

Společnost koupila v roce 2012 cenný papír za 200 a zařadila ho do skupiny realizovatelných cenných papírů (v souladu s IAS 39). K datu účetní závěrky byla fair value cenného papíru 250. V roce 2013 společnost cenný papír prodala za 260 (daňová sazba činí 20 %). Počáteční stav peněžních prostředků a základního kapitálu je 200.

Řešení:

Rok 2012:

200	MD realizovatelná fin. aktiva / Dal peněžní prostředky
10	MD realizovatelná fin. aktiva / Dal odložená daň
40	MD realizovatelná fin. aktiva / Dal fond z přecenění

Společnost koupila realizovatelný cenný papír za 200 a na konci roku ho přecenila na 250. Přecenění realizovatelného finančního aktiva ve výši 50 ovlivní ostatní úplný výsledek (OCI) s vyčíslením odložené daně ($50 \cdot 0,2 = 10$).

Rozvaha k 31. 12. 2012:

Fin. aktiva	250	ZK	200
Peněžní prostředky	0	Fond z přecenění	40
		Odložený daňový závazek	10
Suma aktiv	250	Suma pasiv	250

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za rok 2012:

Zisk za období	0
Přecenění realiz. fin. aktiv	40
OCI	40
Úplný výsledek	40

<u>Rok 2013:</u>	2	MD realizovatelná fin. aktiva / Dal odložená daň
	8	MD realizovatelná fin. aktiva / Dal fond z přecenění
	260	MD peněžní prostředky / Dal výnos z prodeje
	200	MD náklad / Dal realizovatelná fin. aktiva
	12	MD odložená daň / Dal realizovatelná fin. aktiva
	48	MD fond z přecenění / Dal realizovatelná fin. aktiva

Před prodejem je nutné cenný papír přecenit s dopadem do OCI a vyčíslením odložené daně ($260 - 250 = 10$, odložená daň $10 * 0,2 = 2$, zbytek přecenění do fondu z přecenění = 8). Zároveň je nutné provést reklasifikační úpravu z OCI do výsledku ve výši $40 + 8 = 48$. Výsledek z prodeje = 260 (prodejní cena) – 200 (pořizovací cena) – 12 (splatná daň) = 48 .

Rozvaha k 31. 12. 2013:

Fin. aktiva	0	ZK	200
Peněžní prostředky	260	Výsledek	48
		Fond z přecenění	0
		Odložený daňový závazek	0
		Splatná daň	12
Suma aktiv	260	Suma pasiv	260

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za rok 2013:

Prodej CP	60
Splatná daň	-12
Zisk za období	48
Přecenění realiz. fin. aktiv	8
Reklasifikační úprava	-48
OCI	-40
Úplný výsledek	8

U položek ostatního úplného výsledku je nutné uvést daň ze zisku. Standard umožňuje dva způsoby jejího zveřejnění. První možností je uvést částky jednotlivých položek po zdanění, pak nebude zahrnut řádek obsahující celkovou daň. Druhou možností je zveřejnění částek bez daně s tím, že výkaz bude obsahovat řádek s celkovým daňovým dopadem.

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku nemá předepsanou strukturu, ale musí zahrnovat minimálně položky stanovené IAS 1. Podnik si může do výkazu přidat další položky, pokud je to nezbytné pro jeho správné pochopení. Dále standard po účetní jednotce požaduje, aby výsledek hospodaření a celkový úplný výsledek hospodaření rozdělila na část, kterou lze přiřadit na menšinové podíly a na část, kterou lze přiřadit vlastníkům mateřského podniku. Minimálně požadovanou strukturu výkazu zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 2 - Minimální struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření¹¹

Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření	
Výnosy	Transakce ovlivňující výsledek hospodaření (možno vykázat samostatně ve výsledovce jako v samostatném výkazu)
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
Daňové náklady	
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	
Zisky (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	
ZISK NEBO ZTRÁTA	
Jednotlivé složky "ostatního výsledku hospodaření" (other comprehensive income) • položky, které mohou být v budoucnu reklasifikovány do výsledku hospodaření • položky, které se v budoucnu nestanou součástí výsledku hospodaření (u nichž nemůže dojít k reklasifikaci)	Ostatní výsledky hospodaření
Podíly na "ostatních výsledcích hospodaření" přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	
ÚPLNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (total comprehensive income)	
Zisky/ztráty: • připadající na menšinový podíl • připadající vlastníkům mateřské společnosti	Alokace zisku/ztráty vlastníkům
Úplný výsledek (total comprehensive income): • připadající na menšinový podíl • připadající vlastníkům mateřské společnosti	Alokace úplného výsledku hospodaření vlastníkům

3.2.1 Část výsledku hospodaření

Jak již bylo popsáno výše, výsledovka může být samostatným výkazem, nebo může být součástí výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku. Výsledovka uživatele informuje především o tom, které faktory ovlivnily prezentovaný výsledek hospodaření. Výsledovku podle IFRS lze přirovnat k té české, ale v některých detailech se liší.

Od roku 2005 IFRS výslovně **zakazují oddělené vykazování mimořádných výnosů a nákladů** ve výsledovce, čímž se podstatně zkvalitnila její vypovídací schopnost. Rozhodnutí vykázat položku jako mimořádnou je relativní a podléhá subjektivnímu

¹¹ Zdroj: DVORÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 279, vlastní zpracování

názoru. Proto IASB rozhodla, že tyto položky jsou řádnou součástí podnikatelské činnosti a odráží podnikatelské riziko. Nutno podotknout, že i před zrušením nebyly mimořádné položky tak často využívány, jako je tomu v českém prostředí. Dále IFRS nezakazují rozdělení výsledovky na provozní a finanční část, ale ani to výslovně nepodporují. V praxi však mnoho podniků toto rozdělení využívá.

Podnik může sestavovat výsledovku s náklady členěnými podle druhu i podle účelu, standard umožňuje obě varianty. Podnik by se však měl rozhodovat s přihlédnutím k odvětví a jeho činnosti tak, aby zvolené členění poskytovalo co nejspolehlivější a relevantní informace. „*Je špatné vnímat ustanovení IAS 1 ohledně členění jako alternativní volbu, u níž výsledná prezentace vychází z dobrovolné volby vedení podniku.*“¹² Pokud například bude podnik členit náklady podle druhu, ale srovnatelná konkurence podle účelu, nastane rozpor s požadavky IAS 1, protože podnikem poskytnuté informace nebudou dostatečně srovnatelné s konkurencí.

Druhé členění nákladů poskytuje informace o tom, co bylo spotřebováno, což umožňuje sledovat strukturu nákladů, které vstupují do podniku. Takto členěné náklady jsou přerozdělovány podle jejich podstaty, jedná se například o mzdy, odpisy, spotřebu materiálu, atd. Použití druhového členění nákladů bývá v mnoha případech jednodušší. Bohužel nelze z takto členěné výsledovky přímo vyčíst informaci o hrubé marži z prodeje výkonů.

Při využití druhového členění nákladů nesmí být opomenut fakt, že v provozních nákladech jsou zahrnuty celkové náklady výkonů, i když nemuselo dojít k prodeji daných výkonů. Na konci účetního období tedy musí dojít k úpravě provozních nákladů o neprodané výkony (rozpracované a dokončené v daném období) a přesunout je na sklad nedokončené či hotové výroby. Nebo v případě, že v daném účetním období dojde k prodeji či dokončení zásob vyrobených či rozpracovaných dříve, je nutné zachytit snížení hotové výroby do provozních nákladů.

IAS 1 výslovně uvádí, že **v případě změny stavu vyráběných zásob i v případě aktivací se upravují náklady**. V českém prostředí se postupuje odlišně a provádí se úprava výnosů.

¹² VAŠEK, L.: *Finanční účetnictví a výkaznictví*, str. 75

Následující tabulka uvádí příklad druhové výsledovky podle IAS 1.

Tabulka 3 – Příklad druhové výsledovky podle IAS 1¹³

Tržby	X
Ostatní provozní výnosy	X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	Y
Spotřeba materiálu a surovin	Y
Osobní náklady	Y
Odpisy	Y
Ostatní náklady	Y
Náklady celkem	-Y
Zisk/ztráta před zdaněním	Z

Druhové členění nákladů neposkytuje odděleně informace o nákladech výroby, nákladech prodeje a nákladech na řízení podniku. Náklady řízení podniku a prodeje jsou skryty v jednotlivých nákladových druzích, což může být jeden z důvodů, proč účetní jednotky volí právě toto členění nákladů pro své účetní výkazy.

Další tabulka zobrazuje příklad účelové výsledovky podle IAS 1.

Tabulka 4 - Příklad účelové výsledovky podle IAS 1¹⁴

Tržby	X
Náklady na prodej výrobků, zboží, služeb	-Y
Hrubý zisk	X
Ostatní výnosy	X
Odbytové náklady	-Y
Administrativní náklady	-Y
Ostatní náklady	-Y
Zisk/ztráta před zdaněním	Z

Výhodou v případě účelové výsledovky je, že z ní podnik získá přímo informaci o hrubé marži (hrubém zisku) – rozdílu mezi tržbami za prodané výkony a náklady na výrobu či pořízení prodaných výkonů. Výsledovka s účelově členěnými náklady nás informuje o tom, na jaký účel byly náklady vynaloženy. Při využití tohoto členění nákladů (v některých publikacích též označovaného za členění podle funkce) jsou

¹³ Zdroj: IAS 1, vlastní zpracování

¹⁴ Zdroj: IAS 1, vlastní zpracování

náklady členěny například na náklady prodeje, odbytové náklady a administrativní náklady, jak ukazuje předchozí tabulka. Podle IAS 1 musí být odděleně vykázány alespoň náklady prodeje (náklady prodaných výrobků, zboží nebo služeb).

I když je účelová výsledovka v případě některých podniků relevantnější, podniky zveřejňující účelovou výsledovku „... musí dle standardu zveřejnit i informace o druhovém členění nákladů (zejména informace o odpisech, mzdách a ostatních osobních nákladech), které jsou užitečné při predikci v budoucnu očekávaných peněžních toků.“¹⁵ Jak vyplývá z analýzy účetních závěrek z roku 2007, který uvádí ve své publikaci Krupová, využití účelové a druhové výsledovky společnostmi sestavujícími výkazy podle IFRS je přibližně rovnoměrné.¹⁶

3.2.2 Část ostatního úplného výsledku

Ostatní úplný výsledek („*other comprehensive income*“ – OCI) zahrnuje pouze ty výnosy a náklady, které Koncepční rámec vymezuje jako „*gains*“ a „*losses*“ (tedy přínosy a újmy) a které nejsou součástí výsledku hospodaření. To, jestli je výnos nebo náklad vykázán v ostatním úplném výsledku, vychází z úpravy konkrétních standardů. Těmito pravidly se však předložená práce detailně nezabývá. Čtenář by měl získat povědomí o struktuře ostatního úplného výsledku a o příkladech položek, které jsou jeho součástí.

Ostatní úplný výsledek zahrnuje především:

- „změny fondu z přecenění – při využití přecenění dlouhodobého hmotného majetku dle IAS 16 či dlouhodobého nehmotného majetku dle IAS 38 na reálnou hodnotu (fond z přecenění je rozvahovou položkou),
- změny fondu z přecenění – při přecenění finančních aktiv dle IAS 39 na reálnou hodnotu,
- zisky či ztráty (*Gains/Losses*) při změnách výše pojistných plánů dle IAS 19,
- kurzové rozdíly, které jsou účtovány rozvahově – tzn. do vlastního kapitálu dle IAS 21.“¹⁷

V následující podkapitole jsou alespoň přiblíženy první dvě zmíněné položky ostatního úplného výsledku.

¹⁵ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 283

¹⁶ KRUPOVÁ, L: *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 59

¹⁷ HINKE, J.: *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*, str. 12

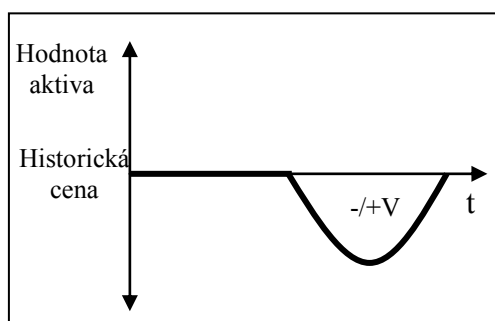
3.2.3 Zachycení rozdílů z přecenění

K bilančnímu dni je možné vycházet ze dvou oceňovacích koncepcí:

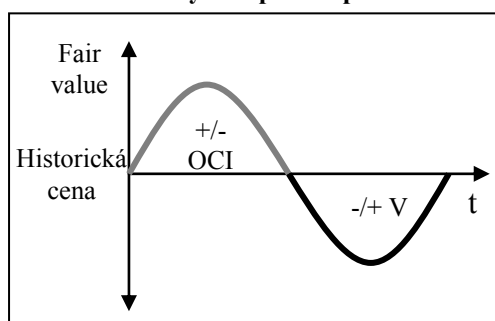
- historických cen a
- fair value.

Model historických cen (obr. 1) vychází z ocenění aktiva historickými náklady a neumožňuje přecenit majetek směrem nahoru. Historická cena je k datu účetní závěrky snižována v důsledku odpisů, nebo pokud dojde ke snížení hodnoty majetku. Snížení hodnoty je zachycováno výsledkově. Jestliže pominou důvody, které vedly k přechodnému snížení hodnoty majetku, dochází ke zpětnému zvýšení ocenění v účetnictví – avšak nanejvýš zpět na úroveň pořizovacích nákladů. Snížení i případné následné zvýšení hodnoty je zachycováno výsledkově (-/+ V).

Obr. 1 – Model historických cen



Obr. 2 – Model fair value s kombinovaným dopadem přecenění



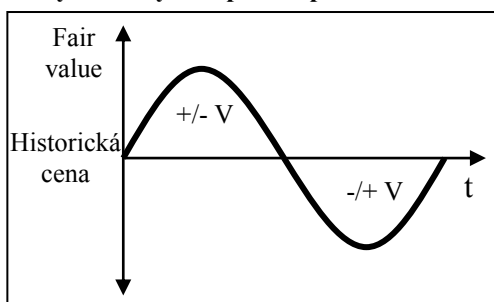
Model historických cen je vhodný pouze pro některá aktiva, například pozemky, budovy nebo nehmotná aktiva (podle IAS 16 a IAS 38 – tyto standardy však umožňují i použití fair value modelu – obr. 2).

Při použití **fair value modelu** je účetní jednotce umožněno hodnotu majetku nejen snížit, ale i zvýšit nad úroveň ocenění historickými náklady. Způsob zachycení rozdílů, které vznikají při přecenění, stanovují jednotlivé standardy. Rozdíly z přecenění mohou být zachyceny výsledkově (ovlivní VH), kapitálově (ovlivní ostatní úplný výsledek - OCI) nebo kombinovaně.

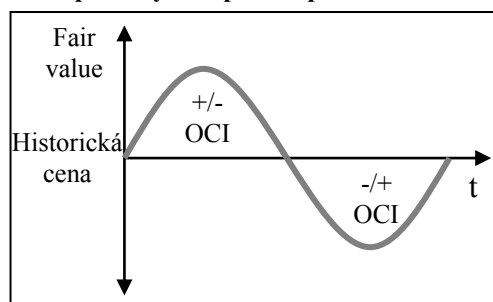
Model fair value s kombinovaným dopadem (obr. 2) je možné využít podle standardů IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 – *Nehmotná aktiva*. Rozdíly z přecenění nad historickou cenu jsou zachycovány kapitálově (+/- OCI), rozdíly z přecenění pod historickou cenou ovlivní výsledek hospodaření (-/+ V).

V **modelu fair value s výsledkovým dopadem** (obr. 3) jsou rozdíly z přecenění zachyceny vždy výsledkově ($\pm V$). Rizikem tohoto modelu je, že účetní jednotka vykáže nerealizované zisky, které vznikly pouze díky přecenění aktiv na vyšší hodnotu. Tento model je používán například pro investice do nemovitostí (IAS 40), biologická aktiva (IAS 41) nebo některé finanční nástroje (podle IAS 39 a IFRS 9).

Obr. 3 – Model fair value s výsledkovým dopadem přecenění



Obr. 4 – Model fair value s kapitálovým dopadem přecenění



Model fair value s kapitálovým dopadem (obr. 4) umožňuje přeceňovat aktiva oběma směry, přičemž všechny rozdíly jsou zachycovány kapitálově ($\pm OCI$). V tomto případě výsledek hospodaření nebude obsahovat nerealizované zisky. Tento model je využíván podle IAS 39 pro realizovatelné cenné papíry.

3.3 Vykazování výnosů

Vykazování výnosů se věnují především dva standardy: IAS 11 – *Smlouvy o zhotovení* a IAS 18 – *Výnosy*. Vykazování výnosů je problematika, která je v současné době velmi diskutována. Výnosy mají obrovský vliv na celkovou finanční výkonnost podniků, proto by měla být důsledně stanovena pravidla pro jejich vykazování. IASB společně s FASB pracovali na projektu „*Revenue recognition project*“, jehož výsledkem je nový standard IFRS 15 zabývající se uznáváním výnosů ze smluv se zákazníky. Nový standard zahrnuje nejen problematiku stávajícího standardu IAS 18, ale i problematiku smluv o zhotovení a několika interpretací zabývajících se výnosy. Dokončení nového standardu bylo během psaní této práce dle dostupných zdrojů¹⁸ očekáváno ve druhém čtvrtletí tohoto roku. Přestože byl termín už několikrát posunut, projekt byl opravdu dokončen a standard byl vydán na konci května tohoto roku a je účinný od 1. 1. 2017.

¹⁸ DELOITTE: *IASPlus: The #1 website for global accounting news* [online]. 2014 [cit. 2014-03-21]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/projects/major/revenue>

3.3.1 Výnosy (IAS 18)

Tento standard se věnuje problematice rozpoznání (tedy stanovení okamžiku vzniku) výnosů a jejich správným zařazením. Předmětem IAS 18 jsou výnosy (provozní i finanční) ve smyslu „*revenues*“, jedná se o výnosy plynoucí z:

- prodeje zboží a výrobků,
- poskytování služeb,
- užití aktiv podniku ostatními subjekty, které přinese podniku úroky, licenční poplatky a dividendy.

Výnos z prodeje zboží a výrobků je podle IAS 18 uznán za splnění všech následujících podmínek:

- a) prodávající převedl na kupujícího všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím zboží nebo výrobků,
- b) prodávající si neponechal manažerskou angažovanost nad prodaným zbožím nebo výrobky,
- c) výnosy je možné spolehlivě ocenit,
- d) existuje pravděpodobnost přílivu ekonomických užitků prodávajícímu,
- e) ocenitelnost nákladů vynaložených a těch, které v budoucnu vzniknou (souvisejících s transakcí).

K převodu rizika a užitků ve většině případů dochází společně s převodem vlastnictví z právního hlediska nebo s předáním předmětu prodeje zákazníkovi. Pokud však má například zákazník možnost koupené zboží ve stanovené lhůtě vrátit, nemůže prodávající vykázat výnos do té doby, než tato lhůta vyprší. Dalším příkladem je prodej zboží s instalací. Podnik vykáže výnos teprve po dokončení instalace, kdy může kupující produkt začít používat. Této problematice je ve standardu věnována značná pozornost.

Příklad 2 – Prodej výrobku s montáží

Podnik si objednal novou výrobní linku za 500 tis. Kč. Součástí ceny je i montáž linky v podniku. Podnik zaplatí při sepsání objednávky zálohu 250 tis. Kč, cenu doplatí po dokončení montáže.

- a) Linka byla dodána a namontována v listopadu 2012. → Výnos 500 tis. Kč bude vykázán v listopadu 2012, k němu budou přiřazeny odpovídající náklady.**

b) Linka byla dodána v listopadu 2012, ale kvůli chybějícím dílům byla montáž provedena až v lednu 2013 (podnik linku zatím nepřevzal, nemůže ji využívat). → **Celkový výnos může být vykázán až v roce 2013**, stejně jako související náklady na výrobu linky. Zaplacenou zálohu 250 tis. Kč výrobce vykáže v krátkodobých závazcích jako přijatou zálohu. Náklady na výrobu skříně může podnik vykázat v krátkodobých aktivech (v zásobách).

Podle pravidla přiřazování nákladů výnosům se výnosy a náklady vztahující se ke shodné transakci vykazují současně. Tuto podmínku lze splnit pouze v případě, že lze náklady (včetně záruk či jiných s prodejem souvisejících nákladů) spolehlivě vyčíslit. Jestliže tyto náklady nelze vyčíslit, nemůže podnik výnosy vykázat.

Příklad 3 – Spolehlivé ocenění nákladů

Zákazník si objednal výrobu speciální výrobní linky, jejíž cenu uhradil výrobcí předem. Do konce účetního období je linka vyrobena a dodána zákazníkovi včetně montáže. Výrobce musel pro výrobu linky objednat od zahraničního dodavatele klíčovou součástku, jejíž cena se během krátkého období výrazně mění. Dodavatel k datu účetní závěrky neposkytl žádný podklad ohledně pohledávky za součástku.

Přestože byla linka vyrobena, dodána, namontována a zákazník uhradil cenu, nemůže výrobce vykázat výnos, protože nelze spolehlivě ocenit náklady spojené s prodanou linkou. Přijatou platbu výrobce vykáže jako závazek vůči zákazníkovi.

Podnik vykáže **výnos z poskytování služeb** tehdy, když je výsledek transakce určitelný a splní všechny následující podmínky:

- a) výnos lze spolehlivě ocenit,
- b) existuje pravděpodobnost přílivu ekonomických užitků,
- c) stupeň dokončení transakce k datu účetní závěrky lze spolehlivě určit,
- d) ocenitelnost nákladů vynaložených na transakci a nákladů na její dokončení.

Pokud není možné výsledek transakce spolehlivě odhadnout, výnosy smí být uznány pouze ve výši vynaložených nákladů, které může podnik zpětně získat.

Jestliže podnik poskytne jednorázovou krátkodobou službu, vykáže výnos ihned při jejím poskytnutí. Odlišně se postupuje v případě služeb dlouhodobých, u nich se výnosy vykazují na základě metody procenta dokončení (v podstatě se postupuje podle IAS 11). Dlouhodobostí se v tomto případě nemyslí nutně více jak 12 měsíců, stačí, aby plnění transakce probíhalo ve dvou účetních obdobích.

Stupeň dokončení podle IAS 18 může podnik stanovit (v závislosti na charakteru služby) například pomocí:

- analýzy vykonané služby,
- podílu dosud vynaložených nákladů a celkových rozpočtovaných nákladů,
- podílu doposud vynaloženého času a předpokládaného celkového času.

Stupeň dokončení nelze stanovit na základě vydaných faktur nebo přijatých záloh.

K uznání **výnosů, které vznikají v souvislosti s užitím aktiv** podniku, dojde za splnění těchto podmínek:

- a) spolehlivá ocenitelnost výnosů,
- b) existuje pravděpodobnost přílivu budoucích ekonomických užitků.

Příklad 4 – Vykazování úroků

Společnost Alfa přijala úročenou půjčku od společnosti Beta. Společnost Alfa se však dostala do problémů a nemůže splácet ani jistinu ani úroky.

V tomto případě společnost Beta **nesmí vykazovat úroky jako výnos**, jelikož není splněna podmínka b) pro vykázání výnosu z úroku. Navíc společnost Beta musí posoudit, zda zaúčtovat ztrátu ze snížení hodnoty pohledávky (tvořené jistinou půjčky).

Úrok musí být stanoven na základě efektivní úrokové sazby. Při zachycení licenčních poplatků je nutné brát zřetel na ujednání ve smlouvě. Vykázání dividend se váže na okamžik, kdy vznikne akcionářům nárok na jejich výplatu.

„Výnos by měl být oceněn reálnou hodnotou přijaté nebo nárokované protihodnoty. ... Ve většině případů je protihodnotou hotovost a výše výnosu vychází z výše přijatých peněz nebo vzniklé pohledávky.“¹⁹ Pokud však dojde k odložení platby, musí prodávající vykázat finanční výnos (úrok) plynoucí z odložené splatnosti pohledávky. Tento úrokový výnos představuje rozdíl mezi reálnou hodnotou a nominální částkou úhrady (viz příklad v části věnované výnosům podle českých předpisů).

Směna výrobků, zboží nebo služeb

Pokud podnik smění své výrobky, zboží či služby za jiné podobné svou povahou a hodnotou, nedochází ke vzniku výnosu. Pokud však dojde k výměně odlišných aktiv nebo služeb, výnos se zaúčtuje. Výše výnosu odpovídá fair value získaného aktiva či služby. Jestliže tuto hodnotu není podnik schopen určit, výše výnosu se určí jako fair value pozbytého aktiva.

¹⁹ MCKEITH, COLLINS: *Financial accounting and reporting*, str. 321

3.3.2 Smlouvy o zhotovení (IAS 11)

Název standardu IAS 11 - „*Construction Contracts*“ je v literatuře překládán různě (někde jako Smlouvy o zhotovení, jinde jako Stavební smlouvy nebo Dlouhodobé zakázky). Smlouva o zhotovení je dlouhodobou smlouvou o dodávkách zboží či služeb, jejíž předmět dodavatel plní delší dobu (obvykle déle než jedno účetní období). V praxi se nejčastěji jedná o různé stavební smlouvy, ale i například o kontrakty týkající se vývoje softwaru, počítačových sítí nebo telekomunikačních sítí. Hlavním problémem u těchto smluv je, v jakém okamžiku má společnost vykázat zisk nebo ztrátu. IAS požaduje, aby výnosy a náklady vyplývající ze smlouvy byly vykazovány během realizace předmětu smlouvy průběžně podle postupu jednotlivých činností. Výjimkou jsou smlouvy, které pravděpodobně skončí ztrátou, protože očekávanou ztrátu je nutné vykázat okamžitě.

Výnos ze smluv je podle IAS 11 oceňován ve fair value a zahrnuje původní výši výnosu sjednanou ve smlouvě korigovanou o rozdíly.

Původní výše výnosu může být změněna zejména z následujících příčin:

- je dohodnuta změna ceny například v důsledku inflace,
- ke smlouvě vznikne následný dodatek, který například změni rozsah prováděné práce (odchylku lze zahrnout do výnosu, pokud zákazník odchylku schválí a je možné ji spolehlivě ocenit),
- dodavateli vznikne právní nárok požadovat po zákazníkovi úhradu nákladů, které nebyly součástí sjednané ceny (vzniklých například z chyb zaviněných zákazníkem; opět lze rozdíl uznat pouze v případě uznání nároku zákazníkem a částku lze odhadnout),
- ve smlouvě je sjednán bonus za dřívější dokončení nebo penále za pozdní dokončení díla (změnu výnosu lze uznat, pokud budou splněny stanovené podmínky a částku je možné měřit).

Při sjednávání a realizaci dlouhodobých zakázek společnost vynakládá různé náklady. Důležité je rozlišit, které náklady lze uznat za náklady zakázky a které ne. Podle IAS 11 mezi **náklady přímo se vztahujícími ke smlouvě** patří: přímé mzdové náklady, spotřeba materiálu, odpisy a nájemné budov a zařízení použitých k výstavbě, náklady na přepravu zařízení a materiálu na stavbu a z ní, náklady na

návrh a technické expertizy, odhadované náklady na opravy a záruční práce, nároky třetích stran.

Další skupinou jsou **náklady, které se nevztahují přímo ke konkrétní smlouvě, ale lze je jednotlivým smlouvám přiřadit**. Jedná se například o výrobní režii, pojištění, náklady na projekt a technickou pomoc. Některé nepřímé náklady lze přiřadit smlouvě pouze tehdy, pokud zákazník podle dohody ve smlouvě tyto náklady uhradí. Mezi **náklady, které nelze zakázce přiřadit**, patří zejména správní režie, prodejní náklady, náklady na výzkum a vývoj a odpisy budov a zařízení, které nejsou použity při plnění zakázky.

U každé smlouvy je nutné zjišťovat, zda je očekáván zisk či ztráta po jejím dokončení. To se zjistí tak, že od celkových výnosů ze smlouvy se odečtou vynaložené náklady a odhadované budoucí náklady. Na základě očekávaného výsledku lze rozdělit smlouvy na tři skupiny, podle kterých se určí, v jaké výši se vykážou výnosy a náklady v běžném období.

Tabulka 5 - Skupiny smluv o zhotovení²⁰

Ziskové smlouvy	Ztrátové smlouvy	Smlouvy s nejistým výsledkem
V daném období jsou uznány výnosy a náklady tak, aby výsledkem byla poměrná část zisku uznaná v období, např. odkazem na stupeň rozpracovanosti smlouvy.	Očekávaná ztráta se uzná okamžitě v plné výši jako položka snižující výsledek hospodaření běžného období.	Výnosy jsou uznány ve výši vynaložených nákladů, pokud v daný okamžik neexistují pochybnosti alespoň o jejich uhrazení. Výsledkem je stav, kdy v daném období není vykázán ani zisk ani ztráta.

Ke stanovení výše výnosů a nákladů, které má společnost v běžném období vykázat, se podle standardu používá metoda procenta dokončení (někdy označována jako metoda stupně rozpracovanosti). Procento dokončení je možné podle IAS 11 stanovit následujícími způsoby:

- jako podíl vynaložených nákladů za doposud vykonanou práci a celkových nákladů do data uvedeného ve smlouvě,
- zjištěním skutečného stavu vykonané práce,
- na základě dokončení určitého objemu práce.

²⁰ VAŠEK, L.: *Finanční účetnictví a výkaznictví*, str. 145, vlastní zpracování

První zmíněnou metodu nelze podle Mládky nazývat metodou procenta dokončení, jedná se o metodu „náklad k nákladu“. Jako výhody této metody lze zmínit to, že je jednodušší, může se účtovat bez potřeby zvláštních účtů a je považována auditory za méně subjektivní.²¹ Při použití této metody je nutné vyloučit z nákladů tzv. vícepráce, které nebudou účtovány odběrateli v daném období, jelikož musí být uznány v období jejich vynaložení.

Příklad 5 – Metoda procenta dokončení²²

Společnost eviduje k 31. 12. 2012 tři rozpracované smlouvy (položky v tis. Kč):

	X	Y	Z
Datum zahájení	1. 3. 2012	10. 2. 2012	7. 12. 2012
Náklady vynaložené k datu	3 100	950	35
Očekávané N na dokončení	2 550	1 050	3 450
Výnosy ze smlouvy	6 500	1 850	3 900

Úkolem je určit pro jednotlivé smlouvy výši výnosů a nákladů uznanou ve výsledovce za rok končící 31. 12. 2012.

Celkový očekávaný zisk:

	X	Y	Z
Výnosy ze smlouvy	6 500	1 850	3 900
Náklady vynaložené k datu	-3 100	-950	-35
Očekávané N na dokončení	<u>-2 550</u>	<u>-1 050</u>	<u>-3 450</u>
Očekávaný zisk/ztráta	850	-150	415

Smlouva X je zisková, proto bude ve výsledovce uznána poměrná část zisku určená pomocí procenta dokončení.

Smlouva Y je ztrátová, proto je nutné celou očekávanou ztrátu uznat v roce 2012.

Smlouva Z je zatím příliš „mladá“ a není možné spolehlivě určit její výsledek, proto budou uznány výnosy pouze ve výši skutečně vynaložených nákladů.

Procento dokončení:

Procento dokončení se stanoví pomocí nákladové metody takto:

$$N \text{ vynaložené} / (N \text{ vynaložené} + \text{Očekávané N na dokončení})$$

Smlouva X: $3\,100 / (3\,100 + 2\,550) = \mathbf{55\%}$

Smlouva Y: $950 / (950 + 1\,050) = \mathbf{48\%}$

²¹ MLÁDEK, R.: *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*, str. 124

²² Příklad byl vytvořen na základě příkladu ve VAŠEK, L.: *Finanční účetnictví a výkaznictví*, str. 147, vlastní zpracování.

Výnosy a náklady za období:

Smlouva X	tis. Kč
Výnosy (55% * 6 500)	3 575
Náklady (55% * 5 650)	<u>3 107,5</u>
Zisk	467,5

Smlouva Y	tis. Kč
Výnosy (48% * 1 850)	888
Náklady (888 + 150)	<u>1 038</u>
Ztráta	-150

Náklady smlouvy Y jsou dopočítány tak, aby výsledkem byla očekávaná ztráta, která musí být zaúčtována ihned v plné výši.

Smlouva Z	tis. Kč
Výnosy	35
Náklady	<u>-35</u>
Zisk	0

V případě smlouvy Z jsou výnosy uznány ve výši skutečně vynaložených nákladů.

V rozvaze není vykazována nedokončená výroba, nýbrž pohledávka nebo závazek k zákazníkovi. Výše rozvahové položky se vypočte jako skutečně vynaložené náklady plus vykázaný zisk (nebo vykázaná ztráta) minus vyfakturované částky odběratelům.

Příklad 6 – Výše rozvahové položky²³

Pokud by u smlouvy X v předchozím příkladě bylo vyfakturováno a přijato od zákazníků 3 200 tis. Kč, pak by v rozvaze bylo vykázáno:

skutečně vynaložené náklady + vykázaný zisk – vyfakturované částky = 3 100 + 467,5 – 3 200 = **367,5, tedy pohledávka za zákazníkem**. Zaúčtování by mohlo být:

Smlouva		Změna stavu NV		Peníze	Tržby
1) 3 100	2) 3 200	3) 3 107,5	1) 3 100	2) 3 200	4) 3 575
4) 3 575	3) 3 107,5				
KS 367,5					

1) Přeučtování skutečně vynaložených nákladů
2) Přijaté platby od zákazníků
3) Přeučtování nákladů, které mají být dle výpočtu vykázány ve výsledovce
4) Výnosy, které mají být dle výpočtu vykázány ve výsledovce
KS představuje pohledávku za zákazníkem

²³ Zaúčtování bylo vytvořeno na základě příkladu ve VAŠEK, L.: *Finanční účetnictví a výkaznictví*, str. 150, vlastní zpracování.

3.4 Pozemky, budovy a zařízení (IAS 16)

IAS 16 se zabývá problematikou účtování pozemků, budov a zařízení, které podnik používá při jeho běžné činnosti. Koncepční rámec obsahuje obecnou charakteristiku aktiva, na ní navazují další podmínky vykazování aktiv. Mezi podmínky vykázání patří především: možnost aktivum spolehlivě ocenit, podnik musí aktivum ekonomicky ovládat a je pravděpodobné, že aktivum podniku přinese ekonomický užitek.

Podle IAS 16 jsou pozemky, budovy a zařízení hmotným aktivem, pokud:

- je podnik vlastní za účelem využívání ve výrobě či zásobování zbožím nebo službami, nebo pro použití k administrativním účelům,
- je podnik plánuje využívat delší dobu, než je jedno účetní období.

Některá specifická aktiva, i když splňují definici IAS 16, podléhají jiným standardům (např. biologická aktiva a neobnovitelné přírodní zdroje).

Výdaje, které podnik vynaloží na opravy, údržbu nebo technické zhodnocení, standard označuje jako **následné výdaje**. Ty mohou buď zvyšovat hodnotu aktiva, pokud zvýší ekonomické užitky plynoucí z aktiva, nebo jsou vykázány jako náklad ve výsledovce, pokud užitečnost aktiva nezvyšují. Výdaji zvyšujícími užitečnost aktiva mohou být například ty, které zvýší kapacitu budovy nebo prodlouží její životnost, zvýší kvalitu produkce stroje apod.

„V souladu s jedním z nejdůležitějších účetních principů (princip přiřazování nákladů výnosům) je pořizovací cena aktiva alokována prostřednictvím odpisů do období, ve kterém toto aktivum přináší podniku užitek.“²⁴ **Odpis** představuje náklad ovlivňující výsledek hospodaření, pokud se nestává součástí ocenění jiných aktiv (například zásob). S odpisováním účetní jednotka začíná v okamžiku, kdy je aktivum schopné užívání a končí v okamžiku likvidace nebo prodeje aktiva. Odpisy se vypočítávají z pořizovací ceny aktiva snížené o jeho zbytkovou hodnotu. Zbytková hodnota představuje částku, kterou podnik předpokládá získat z prodeje aktiva koncem jeho životnosti. Její výši je nutné koncem účetního období přezkoumat.

²⁴ EPSTEIN, JERMAKOWICZ: *Wiley IFRS 2010: interpretation and application of international financial reporting standards*, str. 314

IAS 16 účetní jednotce umožňuje seskupit položky se stejnou dobou a metodou odpisování do celku a jako celek je i odpisovat. Naopak u významných částí aktiva s rozdílnou použitelností je účetní jednotka povinna tuto komponentu odpisovat samostatně (jde o tzv. **komponentní přístup**). Standard uvádí tři možné metody odpisování. Jedná se o časové rovnoměrné odpisy, časové zrychlené odpisy a výkonové odpisy. „*Použitá odpisová metoda má odrážet očekávaný způsob, kterým budou budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebovány jednotkou.*“²⁵

K odúčtování účetní hodnoty aktiva podle IAS 16 dojde v případě jeho vyřazení nebo v případě, že z užívání aktiva nelze očekávat žádné další užitky. Vyřazení aktiva ovlivní výsledek hospodaření jako „*gain*“ nebo „*loss*“, jelikož se jedná o výsledek, který nesouvisí s běžnou činností podniku.

3.5 Nehmotná aktiva (IAS 38)

IAS 38 obsahuje podmínky, které musí aktivum splňovat, aby mohlo být uznáno a vykázáno jako nehmotné aktivum. Nehmotné aktivum nemá hmotnou povahu, lze ho identifikovat, je pod kontrolou podniku, kterému přinese budoucí efekty. Některá nehmotná aktiva jsou upravena jinými standardy (např. finanční aktiva, goodwill, práva k nerostnému bohatství a další).

Standard rozděluje nehmotná aktiva do dvou skupin (podle toho, jestli lze určit dobu jejich použitelnosti) na nehmotná aktiva:

- jejichž doba použitelnosti je určitelná,
- jejichž doba použitelnosti je neurčitelná.

Pokud lze odhadnout dobu použitelnosti nehmotného aktiva, podnik toto aktivum odpisuje. U některých nehmotných aktiv však délku jejich použitelnosti nelze určit, jelikož podnik není schopen spolehlivě stanovit dobu, po kterou mu bude aktivum přinášet ekonomický prospěch. Tato aktiva standard označuje za nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti. Ty podnik neodpisuje, ale musí je každoročně testovat na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*.

Standard se poměrně detailně věnuje problematice pořízení nehmotných aktiv vlastní činností, jelikož je tato oblast problematická (například zda vytvořené aktivum splňuje podmínky uznání za nehmotné aktivum nebo jeho ocenění). Proto standard

²⁵ JÍLEK, SVOBODOVÁ: *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*, str. 112

charakterizuje fázi výzkumu, vývoje a definuje podmínky aktivace vlastních nákladů souvisejících s pořízením aktiva. V průběhu **fáze výzkumu** není možné dokázat existenci nehmotného aktiva, nemůže být proto uznáno za aktivum a vynaložené náklady ovlivňují výsledek hospodaření v době jejich vynaložení. Příkladem výzkumu je činnost vedoucí k získání nových znalostí, hledání alternativních produktů a podobně. Teprve ve **fázi vývoje** může být nehmotné aktivum uznáno, navíc musí splňovat standardem IAS 38 požadovaná kritéria, kterými jsou:

- a) technická proveditelnost vývoj dokončit tak, aby bylo možné vzniklé nehmotné aktivum využívat nebo prodat,
- b) existence záměru vývoj dokončit,
- c) zdroje potřebné pro dokončení vývoje jsou dostupné,
- d) podnik je schopen nehmotné aktivum používat nebo ho prodat (je pro podnik užitečné, existuje poptávka),
- e) podnik je schopen spolehlivě ocenit náklady vynaložené na vývoj.

Vývojovými činnostmi jsou například návrhy nástrojů, šablon či modelů v rámci nových technologií.

K odúčtování nehmotného aktiva dochází v případě prodeje, vyřazení, nebo když se očekává, že podniku nepřinese žádné budoucí užitky. Výsledek z prodeje se ve výsledovce zachycuje kompenzovaně (jedná se o „*gain*“ nebo „*loss*“).

3.6 Výpůjční náklady (IAS 23)

Standard IAS 23 se zabývá zachycením nákladů (úroků a ostatních nákladů), které podniku vznikají při získávání a využívání cizích finančních zdrojů. Jedná se především o úroky z úvěrů i půjček, vedlejší náklady plynoucí z uzavření půjček, amortizaci diskontů či premií, dále finanční náklady vyplývající ze smlouvy o finančním leasingu a kurzové rozdíly vznikající kurzovým přepočtem úroků v cizí měně.

Při zachycení výpůjčních nákladů se musí dbát na dodržení principu přiřazení nákladů výnosům. Proto standard definuje podmínky, za kterých jsou výpůjční náklady aktivovány do pořizovací ceny aktiva. Pokud si podnik opatří úvěr přímo na pořízení jednoho aktiva, není problém stanovit výši aktivace výpůjčních nákladů. Často se však stává, že si podnik sjedná více úvěrů na pořízení více aktiv, čímž se určení výše aktivace komplikuje. Podnik pak využívá **míru 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.²⁶ V případě, že nejsou splněny standardem definované podmínky pro aktivaci, pak jsou výpůjční náklady vykázány do nákladů období.

Příklad 7 – Výpočet míry aktivace výpůjčních nákladů²⁷

Podnik vykazuje v účetním období 2013 následující úvěrové zdroje (v tis. Kč):

	Průměrná výše nesplaceného zůstatku	Úrokový náklad
Úvěr K	2 500	250
Úvěr L	6 000	390
Úvěr M	10 000	950
Úvěr N	4 000	600

Úvěr L je přímo vázaný na pořízení nové výrobní linky, ostatní úvěry jsou určeny pro pořízení dalších aktiv.

Jelikož se **úvěr L** váže na konkrétní aktivum, výpůjční náklady ve výši 390 tis. Kč se zahrnou přímo do pořizovacích nákladů výrobní linky.

Úvěry K, M a N jsou společně určeny k financování dalších aktiv. Výpůjční náklady ve výši 1 800 tis. Kč je nutné do pořizovacích nákladů jednotlivých aktiv zahrnout pomocí míry aktivace.

$$\text{Míra aktivace} = \frac{250 + 950 + 600}{2\,500 + 10\,000 + 4\,000} * 100 = \mathbf{10,91\%}$$

3.7 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory (IAS 20)

Stát může podporovat rozvoj podniků nejrůznějšími způsoby (například peněžními i nepeněžními dotacemi, granty, státní zárukou a podobně). Informace o státních podporách jsou důležité při posuzování výkonnosti podniku, proto je nezbytné adekvátní zachycení těchto informací v účetnictví. Podle IAS 20 smí být dotace vykázána teprve v době, kdy nastane přiměřená jistota splnění podmínek spojených s dotací podnikem a přijetí dotace.

Standard rozlišuje dotace sloužící k pořízení aktiv a dotace vztahující se k výnosům (respektive ke kompenzaci nákladů). Standard také uvádí dvě metody zachycení

²⁶ EPSTEIN, JERMAKOWICZ: *Wiley IFRS 2010: interpretation and application of international financial reporting standards*, str. 346

²⁷ Příklad byl vytvořen na základě příkladu ve VAŠEK, L.: *Finanční účetnictví a výkaznictví*, str. 83, vlastní zpracování.

dotace (kapitálový a výnosový přístup) spolu s argumenty pro jejich použití, ale sám vyžaduje zachycení dotací pomocí výnosového přístupu.

Dotaci, kterou podnik využije **na pořízení aktiv**, může být vykázána dvěma způsoby. Prvním přístupem je časové rozlišení dotace, která tak bude alokována do účetních období s respektováním věcné a časové souvislosti. Druhým přístupem je snížení pořizovací ceny aktiva (dojde ke snížení odpisů), což povede k podhodnocení aktiva v rozvaze, jejíž vypovídací schopnost bude oslabena. „*Tato možnost vykazování dotací je v praxi velmi kritizována. I když výsledkové dopady obou variant jsou stejné, tato možnost zkresluje ocenění aktiva v rozvaze.*“²⁸ Pokud je dotace použita na pořízení neodpisovaného aktiva (např. pozemku), pak je vykázána jako výnos v okamžiku přijetí.

Příklad 8 – Vykázání dotace na pořízení aktiv²⁹

Podnik pořídil aktivum, jehož pořizovací cena byla 500 a doba odpisování 10 let. Na pořízení aktiva podnik obdržel dotaci ve výši 200.

Řešení A: Časové rozlišení dotace

Roční odpis aktiva: $500 / 10 = 50$

Účetní hodnota aktiva na konci roku: $500 - 50 = 450$

Přijatá dotace ve výši 200 je zachycena jako výnos příštích období.

Výnos příštích období je rozpouštěn do výnosů běžných období shodnou metodou, která je uplatněna při odpisování aktiva: $200 / 10 = 20$

Celkový vliv na VH = $(-50 + 20) = -30$

Řešení B: Snížení pořizovací ceny aktiva

Roční odpis aktiva: $(500 - 200) / 10 = 30$

Účetní hodnota aktiva na konci roku: $300 - 30 = 270$

Celkový vliv na VH = -30

Při použití obou metod je dopad na výsledek hospodaření shodný. V případě B je však aktivum v rozvaze podhodnoceno; pokud by dotace pokryla celou pořizovací cenu, byla by jeho účetní hodnota dokonce nulová. Navíc tato metoda neumožňuje odděleně zhodnotit prostředky obdržené z dotací, které podnik nemusí v budoucnu opět obdržet (v případě významných částek to povede ke ztížení odhadu budoucích zisků podniku).

²⁸ KRUPOVÁ, L: *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 524

²⁹ Příklad byl vytvořen na základě příkladu v DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 267, vlastní zpracování.

Přijme-li podnik **dotaci ke kompenzaci nákladů**, vykáže ji jako výnos období, ve kterém účtuje o souvisejících nákladech, nebo ji odečte od příslušných nákladů, na jejichž úhradu byla dotace přijata. Podnik také může přijmout nepeněžní dotaci, kterou ocení ve výši reálné hodnoty obdrženého aktiva.

3.8 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (IAS 37)

*„Protože by podnik prostřednictvím tvorby rezerv mohl svévolně manipulovat s hospodářským výsledkem, je tvorbě rezerv ve standardech vždy věnována patřičná pozornost.“*³⁰ IAS 37 vymezuje rezervu jako závazek, jehož časový rozvrh a výše jsou nejisté. Protože rezervy splňují obecnou definici závazků, jsou vykazovány v rozvaze. Naproti tomu podmíněné závazky v rozvaze vykázat nelze (ty definici závazků nesplňují). O podmíněný závazek se jedná tehdy, pokud podnik očekává, že k plnění závazku spíše nedojde, nebo pokud závazek nelze spolehlivě ocenit. Informaci o něm podnik zveřejňuje v příloze k účetní závěrce. Stejně tak nelze v rozvaze vykázat podmíněná aktiva, jelikož jejich ekonomický prospěch není prakticky jistý.

Standard obsahuje podmínky, při jejichž splnění dojde k vykázání rezervy v rozvaze. Těmito podmínkami podle IAS 37 jsou:

- a) podniku vznikl v důsledku minulé události současný závazek (smluvní či mimosmluvní),
- b) existuje pravděpodobnost, že k vyrovnaní závazku bude potřeba odtoku prostředků, které přinášejí podniku ekonomický prospěch,
- c) výši závazku lze spolehlivě odhadnout.

Rezerva je tvořena do nákladů ve stejné výši, v jaké vznikl současný závazek. Její ocenění by mělo být stanoveno na základě nejlepšího odhadu peněžních toků, které budou nezbytné k vypořádání současných závazků. Navíc je nutné respektovat časovou hodnotu peněz, tudíž jsou rezervy oceňovány v současné hodnotě budoucích peněžních toků.

IAS 37 popisuje řadu případů, které vedou k tvorbě rezerv. Takovým případem může být nevýhodná smlouva. O nevýhodnou smlouvu se jedná tehdy, pokud náklady ze

³⁰ KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví:světový koncept IFRS/IAS*, str. 326

smlouvy vyplývající jsou vyšší než očekávané přínosy a podnik nemůže tuto smlouvu vypovědět. Typickým příkladem nevýhodné smlouvy je pronájem nevyužívané budovy. Podnik přemístí svoje sídlo do jiných prostor, ale nájemné za původní budovu musí dle smlouvy platit. V okamžiku, kdy se smlouva stane nevýhodnou, musí podnik vytvořit rezervu.

Standard umožňuje podnikům tvořit rezervu na restrukturalizaci. „*Riziko subjektivních manipulací s touto rezervou – a dá se říci i její spornost z hlediska teoretického opodstatnění – vedlo k tomu, že standard obsahuje poměrně podrobný výčet podmínek, které musí podnik splnit, aby tuto rezervu vykazoval.*“³¹ Mezi tyto podmínky patří vytvoření detailního plánu restrukturalizace a zajištění, že všechny strany dotčené restrukturalizací jasně očekávají, že k ní dojde. To podnik zajistí buď započítáním restrukturalizace, nebo zveřejněním jejího plánu.

Dalšími příklady tvorby rezerv jsou: rezerva na záruční opravy, rezerva na poskytnuté záruky, rezerva na rekultivaci, rezerva na likvidaci aktiva a podobně.

Příklad 9 – Rezerva na záruční opravy

Společnost prodala 10 000 kusů výrobků, přičemž podle minulých zkušeností se u některých z nich objeví záruční vady.

Typ závady	Pravděpodobnost závady	Očekávaná hodnota záručních oprav
Odstranění I. závady by stálo 100	12 %	$100 * 0,12 * 10\,000 = 120\,000$
Odstranění II. závady by stálo 250	5 %	$250 * 0,05 * 10\,000 = 125\,000$
Odstranění III. závady by stálo 1000	1 %	$1000 * 0,01 * 10\,000 = 100\,000$
Tvorba rezervy celkem		345 000

Rezerva byla vytvořena v roce 2012 na záruční opravy výrobků vyrobených v témže roce. Na výrobky je poskytována roční záruka, v roce 2013 činily výdaje na záruční opravy 325 000 Kč.

2012: Tvorba rezervy ve výši 345 tis.: *N-tvorba rezervy / Rezerva*

2013: Výdaje na záruční opravy ve výši 325 tis.: *Rezerva / Závazek, platba*

Zrušení zbytku rezervy ve výši 20 tis.: *Rezerva / Ostatní provozní výnosy*

³¹ DVORÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 235

3.9 Zaměstnanecké požitky (IAS 19)

Zachycením a oceněním zaměstnaneckých požitků se zabývá standard IAS 19. Standard především rozlišuje následující skupiny zaměstnaneckých požitků:

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

Pro všechny skupiny zaměstnaneckých požitků platí stejné pravidlo – v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytne společnosti pracovní službu, společnost musí zaúčtovat náklad a jemu odpovídající závazek (případně úbytek aktiv).

Krátkodobými zaměstnaneckými požitky jsou zejména běžné platy a mzdy, příspěvky na sociální zabezpečení, krátkodobá volna, podíly na zisku, bonusy a nepeněžní požitky (nejčastěji služební telefony či auta). Platí pro ně, že jsou splatné během 12 měsíců od konce účetního období, ve kterém zaměstnanec poskytl své služby. Jelikož se jedná o krátkodobé závazky, společnost je vykazuje bez použití diskontování. Pro zachycení platí výše zmíněné pravidlo – společnost tedy zaúčtuje náklad a současně závazek.

Nejběžnějším příkladem placeného volna je dovolená. Společnost zaměstnanci dovolenou vyplácí na základě práce, kterou vykonal před jejím pobíráním (tedy musel si ji zasloužit). Placená volna jsou dále rozlišena na kumulativní volna (přenáší se do dalšího období) a nekumulativní (nelze je přenést do dalšího období). Podíly na zisku a jiné výkonnostní odměny společnost vykáže jako náklad a závazek pouze v případě, že má povinnost výplaty a závazek je možné spolehlivě ocenit.

Požitky po skončení pracovního poměru jsou dlouhodobými zaměstnaneckými požitky a jedná se především o penze a služby, které jsou poskytovány bývalým zaměstnancům v důchodu. „*V souvislosti s prací zaměstnance tedy vzniká podniku nejen náklad ve výši jeho současné mzdy, ale i závazek poskytnout mu po skončení pracovního poměru penzi a další požitky.*“³² Určení výše tohoto závazku je velice problematické a využívá se k němu pojistně-matematických metod. V České republice společnosti vyplácí svým zaměstnancům penze jen velice ojediněle.

³² DVORÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 240

Podle IAS 19 se požítky po skončení pracovního poměru člení na **plány definovaných příspěvků a plány definovaných požítků**. První zmíněná varianta je pro společnost jednodušší. Společnost přispívá předem stanovenou částku do právně odděleného fondu, který příspěvky spravuje, investuje a vyplácí požítky zaměstnancům. Výše požítku se odvíjí od výše příspěvku placeného společností do fondu a výší výnosů z investování. „*Podnik nemá žádnou právní ani mimosmluvní povinnost platit další příspěvky do fondu v případě ztrát fondu.*“³³ Riziko v tomto plánu nese zaměstnanec. Druhou variantou jsou **plány definovaných požítků**. Zde se společnost zavazuje vyplácet zaměstnanci v důchodu dohodnuté požítky a musí zajistit, aby měla dostatek prostředků nezbytných k výplatě. Rizika z odhadů a investování v tomto případě nese společnost.

Splatnost **ostatních dlouhodobých požítků** je delší než 12 měsíců.

„*Jedná se například o:*

- *dlouhodobá placená volna, jako je dlouhodobá dovolená či studijní volno,*
- *jubilea a ostatní dlouhodobé požítky,*
- *požítky při dlouhodobé pracovní neschopnosti,*
- *podíl na zisku a odměny a*
- *odložené odměny.*“³⁴

Zaměstnanci vznikne nárok na **požítky při předčasném ukončení zaměstnání** v případě, že dojde k ukončení pracovního poměru před odchodem do penze v důsledku rozhodnutí zaměstnavatele nebo zaměstnance. Společnost tedy zaměstnanci vyplácí požítek z důvodu, že došlo k ukončení pracovního poměru. IAS 19 obsahuje minimální obsah plánu k ukončení pracovního poměru, který musí společnost přijmout, aby k ukončení mohlo dojít.

³³ PWC. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2014-03-24]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf, str. 38

³⁴ JÍLEK, SVOBODOVÁ: *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*, str. 133

4 Výsledek hospodaření podle českých předpisů

Jak již bylo zmíněno na začátku této práce, při sestavování účetních výkazů v České republice je nutno postupovat především podle zákona o účetnictví, podle vyhlášky k zákonu o účetnictví a podle Českých účetních standardů pro podnikatele. Podle českých předpisů je sestavován pouze jeden výkaz, který podává uživatelům informace o výkonnosti podniku. Je jím výkaz zisku a ztráty (nazývaný též výsledovka) sestavovaný ve vertikální podobě.

„Problémem českého účetnictví je absence definic základních pojmů (tj. aktiv, závazků, nákladů a výnosů), se kterými účetní předpisy pracují.“³⁵ Výnosy a náklady se zabývá zejména ČÚS č. 019, jehož cílem je zajištění souladu při aplikaci účetních metod, dále pak vyhláška k zákonu o účetnictví.

Výnosy a náklady jsou ve výsledovce rozlišeny z provozní, finanční a mimořádné činnosti. **Provozní činnost** zahrnuje výnosy a náklady, které vyplývají z hlavní podnikatelské činnosti účetní jednotky. Jedná se například o výnosy z prodeje výrobků, mzdové náklady nebo spotřebu materiálu. **Finanční činnost** zachycuje zejména operace podniku s finančními institucemi nebo operace související s cennými papíry či podíly (například přijaté a zaplacené úroky, kurzové rozdíly nebo výsledek z operací s finančním majetkem). Součet provozního a finančního výsledku představuje **výsledek za běžnou činnost**, jež je zdaňován daní z příjmů. **Mimořádný výsledek** je tvořen takovými výnosy a náklady, které vznikají v důsledku neobvyklých, nahodilých či neovlivnitelných událostí. Příkladem mohou být škody zapříčiněné živelnou pohromou. Celkový výsledek hospodaření běžného účetního období vznikne přičtením mimořádného výsledku (po dani) k výsledku za běžnou činnost.

Výkaz zisku a ztráty podnik sestavuje v jednom ze dvou možných formátů, které se liší členěním provozních nákladů – účelově nebo druhově. Přestože je účelové členění pro mnohé uživatele vhodnější variantou, většina podniků využívá druhové členění nákladů. Jestliže podnik sestavuje výkaz zisku a ztráty s účelově členěnými náklady, musí v příloze uvést i druhové členění.

³⁵ ŠTEKER, OTRUSINOVÁ: *Jak číst účetní výkazy*, str. 241

Specifika členění nákladů podle druhu nebo účelu se neliší od IFRS, avšak odlišně je vykazována **změna stavu zásob a aktivace**. Podle českých předpisů se změna stavu zásob a aktivace účtují jako výnosy, i když jim svým obsahem neodpovídají.

Výkaz zisku a ztráty podává informace nejen o běžném období, ale i o období předcházejícím. Struktura výkazu je dána vyhláškou, která ve svých přílohách stanovuje uspořádání a označování jednotlivých položek výsledovky (v příloze č. 2 pro druhové členění a v příloze č. 3 pro členění účelové). Pro označení výnosů a nákladů je používána kombinace velkých písmen latinské abecedy, číslic římských a arabských (písmena označují náklady, číslice výnosy). Dokonce jsou pro některé položky používány další znaky. „*Výpočtové položky jsou označeny (+) nebo (*) a vznikly jako součet nebo rozdíl jednotlivých výnosových a nákladových položek.*“³⁶ Výsledek hospodaření běžného období se nachází na řádku označeném (***).

Podle českých předpisů se výnosy a náklady nesmí vzájemně kompenzovat (až na pár výjimky). Některé položky je možné v účetní závěrce vykázat souhrnně, což se nepovažuje za vzájemnou kompenzaci. Jedná se například o kurzové rozdíly či zisky a ztráty z přecenění majetku nebo závazků na reálnou hodnotu.

Také je nutné upozornit na fakt, že české účetnictví je značně ovlivňováno daňovými předpisy (především zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). „*Ačkoliv účetní předpisy nejsou formálně přímo navázány na daňové předpisy a vystupují navenek nezávisle, skutečnost je taková, že účetní předpisy a účetní praxe jsou daňovými předpisy velmi silně ovlivňovány nepřímo prostřednictvím samotných daňových zákonů, ..., a svoji roli zde také hraje fakt, že tvorba a výklad daňových a účetních předpisů jsou institucionálně soustředěny pod Ministerstvo financí, čímž se prohlubuje propojenost a vzájemné vazby obou oblastí (účetnictví a daně).*“³⁷

4.1 Výnosy

Pro změření výkonnosti podniku je klíčovým okamžikem ten, ve kterém dochází ke vzniku výnosu. Pokud by mohla účetní jednotka volit okamžik vzniku a vykázání výnosu libovolně, dostala by nemalý prostor pro zkreslování účetních informací. IFRS výnosům věnují značnou pozornost, ale jak je na tom česká úprava?

³⁶ ŠTEKER, OTRUSINOVÁ: *Jak číst účetní výkazy*, str. 241

³⁷ RYNEŠ, P.: *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*, str. 22

Hlavním nedostatkem české úpravy je již zmíněná **absence základních pojmů**, tedy i výnosů. Podle Procházky se s tímto problémem účetní jednotky v praxi vypořádávají dvěma způsoby. První cestou je inspirace v IFRS či US GAAP, ze kterých přebírají definice do svých vnitřních předpisů. Druhá cesta se opírá pouze o intuici, kdy účetní pracovníci vyhodnocují jednotlivé transakce, zda se jedná o výnos či nikoliv. Důsledkem tohoto přístupu je však (především u složitějších transakcí) nesrovnatelnost informací mezi různými účetními jednotkami.³⁸

IFRS navíc odlišuje výnosy z hlavních činností (*revenues*) a výnosy z vedlejších činností (*gains*). České předpisy členění na tyto kategorie nepoužívá a zná pouze výnosy.

Dalším klíčovým bodem je **ocenění výnosů**. IFRS požadují ocenit výnos ve fair value přijaté nebo nárokové protihodnoty. České předpisy ocenění výnosů neřeší. „Ze znění § 25, odst. 1, písmena g zákona o účetnictví, který stanovuje povinnost ocenit pohledávky při jejich vzniku jmenovitou hodnotou, lze dovodit, že účetní jednotky musí výnos ocenit částkou uvedenou na účetním dokladu (především faktuře), na základě kterého byl výnos zúčtován.“³⁹ Významný rozdíl mezi IFRS a českou úpravou vzniká při ocenění dlouhodobých pohledávek a s nimi spojeným výnosem – viz následující příklad.

Příklad 10 – Odložená splatnost⁴⁰

Společnost zabývající se prodejem písku a šterku, prodala odběrateli 100 tun písku za cenu 500 Kč/tunu. Odběratel si vyžádal odklad platby o 24 měsíců. Faktura ze dne 1. 3. 2012 je splatná 1. 3. 2014 a zní na částku 65 000 Kč.

Nákupní cena 1 tuny písku je 350 Kč.

Prodejní cena 1 tuny písku je 500 Kč.

³⁸ PROCHÁZKA, D.: *Základní koncepční znaky české účetní úpravy výnosů*

³⁹ Tamtéž

⁴⁰ Příklad byl vytvořen na základě příkladu v BOKŠOVÁ, J.: *Účetní výkazy pod lupou I.*, str. 405, vlastní zpracování.

Řešení podle ČR:

Výnos je podle českých předpisů oceněn jmenovitou hodnotou nárokové protihodnoty – v hodnotě pohledávky.

Odběratelé		V - tržby z prodeje zboží	
1.	65 000		1. 65 000
Zboží		N - nákupní cena zboží	
PS xxx	2. 35 000	2. 35 000	

Výsledek hospodaření je ovlivněn výnosem ve výši 65 000 Kč, i když podnik takové výkony doopravdy neposkytl. Prodal písek za prodejní cenu 500 Kč/tunu, tzn. prodal za 50 000 Kč. To, že je na faktuře uvedená částka o 15 000 Kč vyšší, je pouze domluva mezi prodávajícím a kupujícím za odložení platby o 24 měsíců.

Pokud by kupující fakturu uhradil do 14 dní a manažer společnosti vložil peníze do banky na 24 měsíců, získal by z peněz úrok. Vyšší prodejní cena tedy zahrnuje úrok za odloženou platbu. Český výkaz zisku a ztráty však tuto informaci neposkytuje, tudíž si uživatel bude myslet, že podnik prodal více písku, protože vykazuje vyšší tržby.

Řešení podle IFRS:

Dlouhodobou pohledávku a s ní spojený výnos je podle IFRS nutné ocenit **v současné hodnotě očekávaných peněžních toků**. Podnik musí stanovit fair value poskytnutého výkonu a rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a fair value představuje **úrokový výnos**. Ten je nutné časově rozlišit po dobu trvání pohledávky.

Pro rozložení úroku společnost využívá efektivní úrokovou míru.

$$SH = \frac{BH}{(1+i)^n} \quad i = \sqrt[n]{\frac{BH}{SH}} - 1$$

$$50\,000 = 65\,000 / (1+i)^2 \quad \rightarrow \quad i = 0,140175425$$

$$\text{Úrok za 1. rok: } 50\,000 * 0,140175425 = \mathbf{7\,008,8}$$

$$\text{Úrok za 2. rok: } (50\,000 + 7\,008,8) * 0,140175425 = \mathbf{7\,991,2}$$

$$\text{Úrok za účetní období 2012 (10 měsíců z úr. 1. roku)} = 7\,008,8 * \frac{10}{12} = \mathbf{5\,840,7}$$

$$\begin{aligned} \text{Úrok za účetní období 2013 (2 měsíce z úr. 1. roku + 10 měsíců z úr. 2. roku)} = \\ = (7\,008,8 - 5\,840,7) + (7\,991,2 * \frac{10}{12}) = \mathbf{7\,827,4} \end{aligned}$$

$$\text{Úrok za účetní období 2014 (2 měsíce z úr. 2. roku)} = 7\,991,2 * \frac{2}{12} = \mathbf{1\,331,9}$$

Odběratelé		V - tržby z prodeje zboží		V - finanční úrok 2012	
1.	50 000,0		1.	50 000	3. 5 840,7
3.	5 840,7				
KS 55 840,7					
4.	7 827,4	N - nákupní cena zboží		V - finanční úrok 2013	
KS 63 668,1		2.	35 000		4. 7 827,4
5.	1 331,9				
KS 65 000,0					
		Zboží		V - finanční úrok 2014	
		PS	xxx	2.	35 000
					5. 1 331,9

Tržby z prodeje písku za 100 tun činí 50 000 Kč (částka řádného nároku při prodeji písku). 15 000 Kč, které společnost vydělala navíc, jsou finančním výnosem, který je nutné časově rozlišit.

Přístup v ČR není v souladu s ekonomickou podstatou transakce a neumožňuje zachycení finančních úroků při prodejích s odloženou dlouhodobou splatností. Tím dochází ke zkreslení vykázaných tržeb, které zahrnují i úroky za odložení platby.

IFRS zároveň stanovují podmínky, které musí být splněny, aby mohl být výnos uznán. Ani těmito kritérii se česká úprava nezabývá. Podle Procházky je problematika určení okamžiku vzniku výnosu v praxi zcela opomíjena a účetní jednotky se řídí jinými hledisky. Okamžik vzniku výnosu jednotky nejčastěji ztotožňují s datem uskutečnění zdanitelného plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty, což ovšem ne zcela vyhovuje pro informování uživatelů o výkonnosti podniku.⁴¹

Smlouvy o zhotovení

V českých účetních předpisech nenalezneme úpravu smluv o zhotovení. Využití metody procenta dokončení není českými předpisy požadováno, ale ani výslovně zakázáno.

„Náklady související se smlouvami o zhotovení jsou rozeznávány obdobným způsobem jako ostatní výrobní náklady, tj. rozpracovanost narůstá s postupem smluvních prací hodnocených obvykle přímými výrobními náklady, výrobní režii a je povoleno zohlednění i správní režie. ... Výnosy jsou obecně uznávány na základě

⁴¹ PROCHÁZKA, D.: Základní koncepční znaky české účetní úpravy výnosů

*dohodnutých termínů a dokončení jednotlivých fází výstavby či po dokončení výstavby. Očekávanou ztrátu lze podle CAS vykazovat jako obecnou rezervu nebo zvláštní rezervu na rozpracovanost.*⁴²

Následující zjednodušený příklad prezentuje princip účtování smluv o zhotovení.

Příklad 11 – Smlouvy o zhotovení⁴³

Společnost uzavřela smlouvu o výstavbě obchodního centra. Byla sjednána cena ve výši 300 mil. Kč, rozpočet celkových nákladů činí 200 mil. Kč a dokončení je naplánováno za 3 roky (výsledek hospodaření ze smlouvy činí 100 mil. Kč). V prvním roce výstavby byla zaplacená záloha 140 mil. Kč, vynaložené náklady činily 150 mil. Kč.

1. rok:	IFRS	ČÚP
Náklady	150	150
Výnosy	225	150
Nedokončená výroba	X	150
Závazky	X	140
Pohledávky (225-140)	85	X

ČÚP: náklady jsou vykázány ve skutečně vynaložené výši 150 mil. Kč, k nim jsou přiřazeny výnosy ve výši 150 mil. Kč a ve shodné výši je vykázána nedokončená výroba. Dále je zaúčtován závazek ve výši zálohy 140 mil. Kč.

IFRS: náklady jsou také vykázány ve skutečně vynaložené výši, výnosy 225 mil. Kč jsou určeny pomocí procenta dokončení.

Procento dokončení = N vynaložené v prvním roce / celkové rozpočtované N = 150 / 200 = **75 %**. Výnosy = 75 % * 300 = 225 mil. Kč.

Nedokončená výroba není podle IFRS vykazována, jelikož byla práce již klientovi prodána. Společnost vykáže pohledávku ve výši 225 - 140 = 85 mil. Kč, což je rozdíl mezi vyfakturovanou částkou a obdrženou zálohou.

4.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek upravuje ČÚS č. 013 *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*. Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku je součástí vyhlášky k zákonu o účetnictví.

V souvislosti s dlouhodobým používáním majetku vznikají podniku po zařazení majetku do užívání další výdaje. Je nutné odlišovat technické zhodnocení od oprav a

⁴² ERNST & YOUNG. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. 2013 [cit. 2014-03-30]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf), str. 33

⁴³ Zdrojem příkladu jsou přednášky ze speciálního semináře – 1FU561, vlastní zpracování.

udržování majetku. **Technickým zhodnocením** jsou úpravy majetku mající za následek změnu účelu či technických parametrů majetku, nebo rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku, dále jsou to nástavby, přístavby a stavební úpravy, jestliže výdaje na ně vynaložené přesáhnou ocenění určené účetní jednotkou pro vykázání majetku jako dlouhodobý hmotný majetek (pro daňové účely stanovuje hranici zákon o daních z příjmů). Výdaje na technické zhodnocení se stává součástí ocenění majetku. Pokud by se však jednalo o **výdaje na opravy a údržbu**, ty jsou zaúčtovány přímo do nákladů. Výsledkem oprav a udržování je navrácení nebo udržení majetku v provozuschopném stavu.

V českém prostředí jsou rozlišovány **odpisy účetní a daňové**. Účetní odpis má za úkol systematicky rozložit pořizovací cenu dlouhodobého majetku účetní jednotky do nákladů během doby použitelnosti tohoto majetku. Při stanovení výše odpisů se vychází ze zásady přiřazení nákladů souvisejícím výnosům. Kdežto daňové odpisy jsou počítány na základě koeficientů uvedených v zákoně o daních z příjmů. V praxi se řada účetních jednotek nezabývá stanovením doby použitelnosti majetku, ale využívá odpisy daňové, které vycházejí z minimální doby odepisování stanovené daňovým zákonem pro jednotlivé skupiny majetku. „*Takto stanovená doba odepisování nemusí vyhovovat konkrétním podmínkám užívání aktiva v podniku a může vést k vykazování odpisů nižších nebo vyšších, než jaké by byly ekonomicky adekvátní.*“⁴⁴

Pro výpočet účetních odpisů může podnik zvolit buď časové metody (mezi které řadíme lineární a zrychlené metody), nebo metody výkonové. Daňové odpisy se řídí již několikrát zmíněným zákonem o daních z příjmů, podle kterého je možné zvolit odpisy rovnoměrné nebo zrychlené.

Podniky mají možnost při odepisování majetku zohlednit jeho **zbytkovou hodnotu**, jež představuje odhadovanou částku, kterou by podnik mohl získat prodejem majetku po jeho vyřazení. Od roku 2010 mají české podniky také možnost využívat metodu **komponentního odpisování**. Tento přístup zohledňuje významnost či odlišnou dobu odpisování části majetku, která je odpisována samostatně.

⁴⁴ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 110

4.3 Nehmotná aktiva

Taktéž nehmotná aktiva upravuje ČÚS č. 013 *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* a vyhláška k zákonu o účetnictví. Podle vyhlášky **jsou za nehmotný majetek považovány**: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill, jestliže jejich doba použitelnosti přesahuje jeden rok a jejich ocenění přesáhne limit stanovený podnikem. Podniky pro tuto tzv. hranici významnosti často používají daňový limit 60 000 Kč. Dlouhodobý nehmotný majetek dále zahrnuje povolenky na emise a preferenční limity. Za dlouhodobý nehmotný majetek je považováno i **technické zhodnocení**, pokud převyší částku stanovenou účetní jednotkou pro vykazání dlouhodobého nehmotného majetku.

Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku i u dlouhodobého nehmotného majetku jsou rozlišovány **odpisy účetní a daňové**. Metody účetních odpisů jsou shodné s metodami pro hmotný majetek. Daňové odpisy nehmotného majetku musí podnik počítat s přesností na celé měsíce. Zákon o daních z příjmů pro některá nehmotná aktiva stanovuje počet měsíců odpisování. U ostatních nehmotných aktiv se odpis stanoví podle doby jejich použitelnosti.

Jestliže podnik vytvoří **nehmotné aktivum vlastní činností**, může být aktivováno jen v případě, že je určeno pro opakovaný prodej a náklady na jeho vytvoření jsou vyšší než podnikem stanovená hranice významnosti. „*Pokud tedy účetní jednotka vytvoří nehmotné aktivum (například software) pro vlastní potřebu, náklady na jeho tvorbu ovlivní výsledek hospodaření v období, kdy byl software vytvářen, ale užitek (výnosy) bude toto aktivum přinášet i v obdobích následujících.*“⁴⁵

4.4 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady lze podle českých předpisů účtovat do nákladů, nebo je možná jejich aktivace. Účetní jednotka se může sama rozhodnout, jestli úroky z úvěrů na pořízení dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv zahrne do pořizovací ceny, či nezahrne. V obou případech je nutné úroky účtovat do období, se kterým časově a věcně souvisejí. Podnik smí aktivovat jen úroky zaplacené při pořizování aktiva, po zařazení aktiva do používání úroky aktivovat nelze.

⁴⁵ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 89

Naproti tomu IFRS ve standardem určených případech požaduje aktivaci výpůjčních nákladů a nenechává volbu na účetní jednotce. Dále upravuje případ, kdy je více aktiv pořizováno s využitím několika různých zdrojů financování. Touto problematikou se však české předpisy nezabývají. V případě, že je úvěr použit kromě pořízení dlouhodobého majetku i na jiný účel, který lze doložit věcně i hodnotově, pak jsou podle Pilátové úroky zaúčtovány proporcionálně na jednotlivé účely.⁴⁶

4.5 Státní dotace

Účtování dotací upravuje vyhláška a ČÚS č. 013 – *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* a ČÚS č. 017 – *Zúčtovací vztahy*. Obecně se dotace dělí na dvě skupiny: dotace sloužící k úhradě nákladů (provozních či finančních) a dotace určené na pořízení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení (jedná se o investiční dotaci). K vykázání dotace dochází teprve v okamžiku jejího přijetí, případně tehdy, kdy je nezpochybnitelné její přijetí či schválení (například dojde dokument o schválení dotace).

Dotace na úhradu provozních nákladů jsou účtovány do ostatních provozních výnosů, dotace na úhradu finančních nákladů do ostatních finančních výnosů, a to při respektování věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel. Pokud se jedná o **dotaci na pořízení dlouhodobého majetku**, o její výši se snižuje pořizovací cena majetku (případně vlastní náklady vynaložené na pořízení). V případě, že dotace představuje 100 % pořizovací ceny nebo vlastních nákladů, je o majetku účtováno na podrozvahových účtech.

Tabulka 6 - Účtování dotací podle ČÚP⁴⁷

Popis účetní operace	MD	D
Zaúčtování nezpochybnitelného nároku na dotaci	Jiné pohledávky	Dotace ze státního rozpočtu, Ostatní dotace
Přijetí dotace na BÚ	BÚ	Jiné pohledávky
Použití (čerpání) investiční dotace	Dotace ze státního rozpočtu, Ostatní dotace	Nedokončený dlouhodobý majetek
Použití (čerpání) dotace na náklady	Dotace ze státního rozpočtu, Ostatní dotace	Ostatní provozní výnosy, Ostatní finanční výnosy

Princip účetního zachycení státních dotací podle českých předpisů se neliší od úpravy IFRS. V případě dotace na pořízení aktiv se však podle IFRS může účetní

⁴⁶ CHALUPA, R. et al.: *Abeceda účetnictví pro podnikatele*, str. 297

⁴⁷ Zdroj: CHALUPA, R. et al.: *Abeceda účetnictví pro podnikatele*, str. 249, vlastní zpracování.

jednotka rozhodnout, zda dotaci zachytí jako snížení hodnoty aktiva (postup využívaný v ČR), nebo zda dotaci časově rozliší. Dotace ke kompenzaci nákladů je podle IFRS vykázána buď v rámci výnosů, nebo je odečtena od příslušných nákladů, na jejichž kompenzaci byla poskytnuta.

4.6 Rezervy

Tvorba rezerv vychází ze zásady opatrnosti, podniky je tvoří na pokrytí budoucích výdajů. Základní charakteristiky rezerv lze shrnout do následujících bodů: je znám účel rezervy, není známo však období či přesná částku. Rezervy se tvoří na vrub nákladů a jejich použití, snížení či zrušení se účtuje ve prospěch nákladů. Dále pro rezervy platí, že nesmějí mít aktivní zůstatek a nelze je použít za účelem úpravy ocenění aktiv.

České předpisy rozlišují **účetní rezervy a zákonné rezervy** (daňově účinné). Zákon o účetnictví mezi rezervy zařazuje rezervu na rizika a ztráty, rezervu na daň z příjmů, rezervu na důchody a podobné závazky a rezervu na restrukturalizaci. Dále za rezervy považuje technické rezervy a jiné rezervy podle zvláštních předpisů.

Zákonné rezervy jsou tvořeny a používány na základě daňových a dalších zákonů, především se jedná o zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách). Tvorba těchto rezerv představuje daňově uznatelný náklad.

Rezervami podle zákona o rezervách jsou:

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

Podle IFRS podnik tvoří rezervu, jestliže má současný závazek, který je důsledkem minulé události. Rezerva je účtována jednorázově do nákladů. Podle českých

předpisů jsou však rezervy tvořeny bez ohledu na to, jestli existuje současný závazek. Jsou tvořeny na budoucí výdaje i několik období do té doby, kdy účetní jednotka předpokládá výdaj.

Typickým příkladem rozdílu mezi IFRS a ČÚP je rezerva na opravu dlouhodobého majetku. Tato rezerva nesplňuje požadavky IFRS, protože v okamžiku tvorby neexistuje současný závazek (společnost v okamžiku tvorby nemá žádný závazek opravu provést). Podle IFRS tuto rezervu tedy nelze uznat jako závazek a její tvorba je v rozporu se standardem IAS 37. V rozporu s IFRS jsou taktéž rezervy na odbahnění rybníka a na obnovu vytěžených lesních porostů. České předpisy na rozdíl od IFRS neřeší podmíněné závazky a podmíněná aktiva. IFRS navíc požaduje zohlednit při tvorbě rezerv časovou hodnotu peněz a rezervy (stejně jako jiné dlouhodobé závazky) diskontovat, což české předpisy neřeší.

Účtování o rezervách podle ČÚP:

Tvorba: 55x *Tvorba a zúčtování rezerv* / 45x *Rezervy*

Rezerva se tvoří každoročně do nákladů do uskutečnění výdaje.

Výdaj: 5xx *Náklad* / 3xx *Závazek* (2xx *Platba*)

Čerpání: 45x *Rezervy* / 55x *Tvorba a zúčtování rezerv*

Účtování o rezervách podle IFRS:

Tvorba: náklady, na které se rezerva tvoří / rezerva

Čerpání: rezerva / závazek (platba)

4.7 Zaměstnanecké požitky

Podle českých předpisů jsou **krátkodobé zaměstnanecké požitky**, ke kterým se řadí zejména mzdy, účtovány do nákladů. K uznání těchto nákladů dochází v období, s nímž časově a věcně souvisejí. V případě placeného volna, zejména dovolené se v české účetní praxi vytváří rezerva nebo dohadné položky na nevybranou dovolenou v souladu s obecnými principy účtování.

V českých předpisech nejsou upraveny **požitky po skončení pracovního poměru**, tyto požitky u nás nejsou téměř vůbec vypláceny. Zaměstnavatelé mohou svým zaměstnancům pouze přispívat formou penzijního připojištění. Taktéž u nás nejsou

upraveny plány definovaných požitků - „*V praxi společnosti zachycují své závazky pomocí rezerv.*“⁴⁸

Plány definovaných příspěvků také nejsou specifikovány, v tomto případě se obvykle postupuje v souladu s IFRS.

Stejně tak nejsou upraveny **ostatní dlouhodobé požitky**. Ty by se měly zachycovat v souladu s obecnými principy a náklady vyplývající ze služeb poskytnutých zaměstnancům by měly být časově rozlišeny.

*„Náklady související s požitky při ukončení pracovního poměru (odstupné) mohou být v české úpravě řešeny prostřednictvím tvorby rezervy na restrukturalizaci, nebo prostřednictvím tvorby obecné rezervy, v případech, kdy není ukončení pracovního poměru spojeno s restrukturalizací.“*⁴⁹

⁴⁸ ERNST & YOUNG. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. 2013 [cit. 2014-03-30]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf), str. 23

⁴⁹ BOHUŠOVÁ, H.: *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*, str. 271

5 Praktická část

V praktické části bude proveden rozbor výkazu zisku a ztráty společnosti ČD Cargo, a. s. Tato společnost byla vybrána proto, že ve své výroční zprávě za rok 2012 zveřejnila individuální účetní závěrku jak podle IFRS, tak podle českých účetních předpisů. Výroční zpráva za rok 2013 v době psaní práce ještě uveřejněna nebyla. Zdrojem veškerých informací uvedených v praktické části je výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a. s., za rok 2012.

5.1 Představení společnosti

Akciová společnost ČD Cargo, a. s. je s více než 7 500 zaměstnanci největším nákladním železničním přepravcem v České republice. K zajištění nákladní přepravy společnost disponuje více než 900 lokomotivami (motorovými i elektrickými). Společnost se zabývá přepravou různorodého zboží, kontejnerů, zásilek mimořádného charakteru, dále pronájmem železničních vozů a jinými přepravními službami. Společnost zajišťuje nejen vnitrostátní ale i mezinárodní přepravu podle rozmanitých přání svých zákazníků. V rámci Evropy se podle ročního objemu přepravy řadí ČD Cargo, a. s. mezi deset nejvýznamnějších společností zajišťujících železniční přepravu, v rámci Evropské unie patří dokonce mezi pět největších. Cílem společnosti je udržet si vedoucí postavení na trhu v České republice a střední Evropě.

Společnost vznikla v roce 2007 jako nejvýznamnější dceřiná společnost Českých drah, a. s. Dalšími významnými dceřinými společnostmi skupiny České dráhy jsou:

- ČD-Telematika a. s. (telekomunikační, datové a servisní služby),
- ČD - Informační systémy, a. s. (ICT služby v oblasti železniční dopravy),
- ČD Reality a. s.,
- ČD travel s. r. o. (cestovní kancelář),
- Dopravní vzdělávací institut, a.s. (železniční vzdělávání),
- DPOV, a. s. („*Dílny pro opravy vozidel*“),
- RailReal a. s.,
- RAILREKLAM spol. s r. o. (provozování a výstavba reklamních ploch),
- Smíchov Station Development, a. s.,
- Výzkumný Ústav Železniční, a. s. (služby v oblasti železniční techniky),
- Centrum Holešovice, a. s.,
- Žižkov Station Development, a. s.

ČD Cargo, a. s. svou hlavní podnikatelskou činnost (železniční přepravu zboží) rozděluje do dvou segmentů: přeprava ucelených vlaků a přeprava jednotlivých

vozových zásilek. Tyto segmenty společnost dále dělí na: vnitrostátní, vývozní, dovozní a tranzitní.

Své služby ČD Cargo, a. s. nabízí v zahraničí díky svým dceřiným společnostem:

- CD Generalvertretung GmbH (ve Frankfurtu),
- CD – Generalvertretung Wien GmbH (pobočka Vídeň),
- Koleje Czeskie Sp. z o. o. (ve Varšavě a Katovicích)
- Generálne zastúpenie ČD Cargo, s.r.o. (pobočka Bratislava).

Dalšími dceřinými společnostmi ČD Cargo, a. s. jsou:

- Terminal Brno, a. s. (skladování zboží a manipulace s nákladem),
- ČD Logistics, a. s. (manipulace s materiálem a jeho skladování),
- ČD-DUSS Terminál, a. s. (provoz kontejnerového terminálu),
- ČD Trans, s. r. o. (společnost nikdy nezahájila činnost).

5.2 Obecné účetní zásady a metody

Součástí účetní závěrky podle českých předpisů je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a příloha. Podle IFRS je navíc sestavován výkaz o úplném výsledku. Účetní období je shodné s kalendářním rokem. Údaje účetních závěrek podle obou systémů jsou uváděny v tisících korun českých (tis. Kč), není-li uvedeno jinak.

Účetní závěrka podle českých předpisů je podle výroční zprávy sestavena s respektováním obecných účetních zásad, především věrného a poctivého obrazu, oceňování majetku v historických cenách, věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů, zásady opatrnosti a předpokladu trvání podniku.

Účetní závěrka podle IFRS využívá oceňovací báze historických cen, výjimku představuje přecenění určitých finančních nástrojů v souladu s IFRS.

5.3 Provozní výsledek hospodaření

Hlavní činností společnosti je provozování nákladní železniční přepravy. Tato činnost by měla mít největší podíl na provozním výsledku hospodaření a také ho v obou případech má.

Tabulka 7 – Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním podle IFRS (v tis. Kč)

	2012	2011
Tržby z hlavní činnosti	13 415 264	13 766 563
Ostatní provozní výnosy	751 537	801 430
Výkonová spotřeba	-7 683 887	-7 410 207
Náklady na zaměstnanecké požitky	-4 336 386	-4 384 313
Odpisy a amortizace	-1 870 498	-1 881 419
Ostatní provozní zisky (ztráty)	-661 931	-606 738
Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním	-385 901	285 316

V roce 2012 činí celková ztráta podle IFRS téměř 386 mil. Kč, v roce 2011 bylo dosaženo zisku před úroky a zdaněním 285 mil. Kč.

Tabulka 8 - Provozní výsledek hospodaření podle ČÚP (v tis. Kč)

	2012	2011
Výkony	14 100 989	14 527 818
Výkonová spotřeba	-8 642 725	-8 281 310
Osobní náklady	-4 415 993	-4 431 519
Daně a poplatky	-4 083	-9 620
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehm. majetku	-2 579 867	-1 218 100
Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu	675 039	33 998
Zůstatková cena prodaného dl. majetku a materiálu	-593 150	-17 893
Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti	-2 694	342 520
Ostatní provozní výnosy	170 856	183 524
Ostatní provozní náklady	-122 042	-130 833
Provozní výsledek hospodaření	-1 408 282	313 545

Podle ČÚP společnost dosáhla v roce 2012 mnohem vyšší ztráty než podle IFRS a to 1 408 mil. Kč, v roce 2011 představoval zisk téměř 314 mil. Kč (což je o 28 mil. Kč více než podle IFRS).

Z uvedených tabulek je zřejmý významný rozdíl mezi provozními výsledky hospodaření podle IFRS a ČÚP. Výsledovka podle ČÚP je ve výčtu položek podrobnější, IFRS rozebírá podrobněji jednotlivé položky teprve v příloze.

5.3.1 Tržby z hlavní činnosti

Výnosy z prodeje výrobků a služeb jsou vykázány ve výkazu zisku a ztráty podle IFRS pod položkou Tržby z hlavní činnosti a podle ČÚP pod položkou Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Pod položkou Ostatní tržby z nákladní přepravy podle IFRS se skrývají zejména tržby od dalších dopravců či vlastníků drah a tržby z ostatní dopravy. V příloze podle IFRS je dále uvedeno, že výše výnosů z mezinárodní přepravy je odhadována kvůli dlouhé době potřebné k zúčtování vzájemného plnění mezi mezinárodními dopravci. Výnosy jsou oceněny reálnou

hodnotou přijaté nebo nárokované protihodnoty a sníženy o předpokládané vratky, rabaty a jiné slevy. Výnosy z prodeje zboží jsou vykázány v okamžiku jejich doručení zákazníkovi a převedení rizik a prospěchu. Výnosy z prodeje služeb se vykazují v okamžiku poskytnutí služby, v případě přepravy jsou výnosy vykázány s ohledem na stupeň dokončení.

Tabulka 9 - Tržby z hlavní činnosti podle IFRS (v tis. Kč)

Tržby z hlavní činnosti	2012	2011
Tržby z nákladní přepravy:	12 228 270	12 468 955
- Tržby z nákladní přepravy - tuzemsko	4 896 541	5 515 422
- Tržby z nákladní přepravy - zahraničí	7 331 729	6 953 533
Ostatní tržby z nákladní přepravy:	1 095 241	1 162 601
- Ostatní tržby z nákladní přepravy - tuzemsko	311 908	259 748
- Ostatní tržby z nákladní přepravy - zahraničí	783 333	902 853
Ostatní tržby související s přepravou	91 753	135 007
Celkem	13 415 264	13 766 563

K tržbám podle IFRS je nutno dodat, že společnost od roku 2012 přistoupila ke změně vykazování výnosů souvisejících s krátkodobým pronájmem hnacích vozidel a nákladních vozů. Tento pronájem dříve vykazovala v tržbách z hlavní činnosti (pod položkou *Ostatní tržby z nákladní přepravy – tuzemsko*), od roku 2012 je vykazován v Ostatních provozních výnosech (kvůli srovnatelnosti je položka přesunuta i za rok 2011). Hodnota pronájmu činí za rok 2012 celkem 514 mil. Kč, za rok 2011 celkem 551 mil. Kč.

Tabulka 10 - Výnosy z běžné činnosti podle ČÚP (v tis. Kč)

Výnosy z běžné činnosti	2012	2011
Tržby z nákladní přepravy:	12 198 594	12 427 340
- Tržby z nákladní přepravy - tuzemsko	4 894 340	5 431 867
- Tržby z nákladní přepravy - zahraničí	7 304 254	6 995 473
Ostatní přepravní výkony	1 691 790	1 815 316
- Ostatní přepravní výkony - tuzemsko	897 667	894 120
- Ostatní přepravní výkony - zahraničí	794 123	921 196
Tržby za ostatní služby (tuzemsko)	37 704	161 361
Celkem	13 928 088	14 404 017

Ve výsledovce podle ČÚP jsou výnosy z běžné činnosti součástí položky Výkony, která zahrnuje také aktivaci ve výši 172 901 tis. Kč za rok 2012 (123 801 tis. Kč za rok 2011), o kterou česká pravidla upravují právě výnosy. IFRS o aktivaci upravují náklady.

Důvodem odlišnosti výnosů podle ČÚP a IFRS může být rozdílné oceňování dlouhodobých pohledávek a nedostačující úprava výnosů v ČR. Jak bylo uvedeno

v teoretické části, v ČR jsou dlouhodobé pohledávky a s nimi spojené výnosy oceňovány jmenovitou hodnotou, čímž dochází k vykázání vyšších tržeb, které zahrnují i úrok za odloženou platbu. IFRS požadují tento úrok vykázat ve finančních výnosech a časově ho rozlišit. Dlouhodobé pohledávky však tvoří zanedbatelnou část celkových pohledávek z obchodních vztahů společnosti, tudíž vliv na odlišné výnosy bude v tomto případě malý.

5.3.2 Ostatní provozní výnosy, náklady a ztráty

Součástí provozního výsledku hospodaření podle IFRS jsou položky Ostatní provozní výnosy a Ostatní provozní zisky (ztráty). V české výsledovce se vyskytují položky Ostatní provozní výnosy a Ostatní provozní náklady.

Nejvyšší položkou **Ostatních provozních výnosů** podle IFRS jsou výnosy z pronájmu, jejichž podstatnou část (viz kapitola tržby z hlavní činnosti) začala společnost od roku 2012 vykazovat místo v tržbách v Ostatních provozních výnosech. Dále se zde nachází položky Zisk z prodeje dlouhodobého majetku a zásob. České předpisy vyžadují samostatné vykázání tržeb z prodeje majetku a zůstatkové ceny prodaného majetku přímo ve výsledovce. Výše zisku z prodeje zásob podle IFRS a ČÚP je shodná, z prodeje dlouhodobého majetku se liší. Zisk z prodeje dlouhodobého majetku podle ČÚP v roce 2012 činil 76 231 tis. Kč (výroční zpráva bohužel neposkytuje k prodeji dlouhodobého majetku bližší informace a není jasné, proč se zisk z prodeje podle IFRS a ČÚP tak výrazně liší). Shodnou výši v Ostatních provozních výnosech má v obou případech položka Výzisk materiálu⁵⁰, Ostatní dotace se shodují v roce 2012.

Tabulka 11 - Ostatní provozní výnosy podle IFRS (v tis. Kč)

Ostatní provozní výnosy IFRS	2012	2011
Zisk z prodeje pozemků, budov a zařízení	32 525	35 945
Zisk z prodeje zásob	5 657	4 250
Výnosy z pronájmu	542 499	577 711
Náhrady za manka a škody	48 652	26 438
Výzisk materiálu	20 162	21 136
Ostatní dotace	3	22 020
Ostatní	102 039	113 930
Ostatní provozní výnosy celkem – pokračující činnosti	751 537	801 430

⁵⁰ Výzisk je vytěžený materiál získaný při realizaci projektů.

Položka Ostatní podle IFRS je tvořena především výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení a výnosy z náhrad škod za výluky v železniční dopravě.

Tabulka 12 - Ostatní provozní výnosy podle ČÚP (v tis. Kč)

Ostatní provozní výnosy ČÚP	2012	2011
Nároky náhrad škod	83 635	26 544
Dotace - doprovodný sociální program	3	23 000
Výzisk materiálu	20 162	21 136
Ostatní provozní výnosy	67 056	112 844
Ostatní provozní výnosy celkem	170 856	183 524

Položka Ostatní provozní výnosy podle ČÚP není v příloze blíže rozebrána, i když představuje podstatnou část celkových ostatních provozních výnosů.

Státní dotace

Společnost v obou případech zachycuje dotace na pořízení dlouhodobého majetku jako snížení jeho pořizovací hodnoty. V roce 2012 společnost přijala investiční dotace v celkové výši 58 413 tis. Kč, na rozdíl od roku 2011, kdy nepřijala žádné dotace. Dotace na úhradu nákladů jsou vykazovány ve výnosech ve věcné a časové souvislosti s účtovanými náklady. Pokud je přijata dotace k úhradě již vzniklých nákladů, zaúčtuje se jako výnos proti pohledávce.

V roce 2012 jsou dotace v ostatních provozních výnosech vykázány ve shodné výši, v roce 2011 je podle ČÚP vykázáno o 980 tis. Kč více. Tento rozdíl by mohl být způsoben větší benevolencí českých předpisů. Podle IFRS smí být dotace vykázána, pokud existuje přiměřená jistota, že budou splněny podmínky spojené s dotací a že bude přijata. Tudiž se může stát, že dotace vykázaná ve výsledovce podle ČÚP nemusí být podle IFRS uznána.

V české výsledovce se dále nachází položka **Ostatní provozní náklady** ve výši 122 mil. Kč za rok 2012 (131 mil. Kč za rok 2011), která zahrnuje především pojistné a náhrady škod. Její výše odpovídá výši položky Ostatní provozní náklady zahrnuté podle IFRS v **Ostatních provozních ziscích (ztrátách)**.

Tabulka 13 - Ostatní provozní zisky (ztráty) podle IFRS (v tis. Kč)

Ostatní provozní zisky (ztráty) IFRS	2012	2011
Změna stavu ostatních rezerv	-549 660	-368 138
Ztráty ze znehodnocení pohledávek	-33 515	-7 070
Dočasné znehodnocení pozemků, budov a zařízení	47 369	-91 077
Daně a poplatky	-4 083	-9 620
Ostatní provozní náklady	-122 042	-130 833
Ostatní provozní ztráty celkem – pokračující č.	-661 931	-606 738

Společnost v ostatních provozních ziscích podle IFRS účtuje o změně stavu ostatních rezerv (v příloze není uvedeno, o které rezervy se jedná), ztrátě ze znehodnocení pohledávek, dočasném znehodnocení dlouhodobého majetku, daních a ostatních provozních nákladech. Ostatní provozní náklady zahrnují zejména pojistné a náhrady škod. Výše položky Daně a poplatky je shodná podle obou přístupů, ČÚP však vyžadují vykázání této položky na samostatném řádku výsledovky, stejně tak změnu stavu rezerv (o některých rezervách podle ČÚP je účtováno v mimořádném výsledku – viz podkapitola mimořádný výsledek hospodaření, změnám rezerv se věnuje následující podkapitola).

5.3.3 Rezervy

Informace o rezervách, které společnost tvoří, obsahují následující dvě tabulky. Ostatní rezervy podle IFRS zahrnují rezervy na reklamace, vyrovnávky, náhrady škod a ostatní rezervy (podle ČÚP jsou rezervy na škody a reklamace uvedeny na samostatném řádku).

Tabulka 14 - Rezervy podle IFRS (v tis. Kč)

Rezervy	Zůstatek k 31. 12. 2010	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2011	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2012
Rezerva na soudní spory	7 198	18 065	8 370	16 893	52 732	16 252	53 373
Rezerva na obchodní rizika	240 000	150 000	0	390 000	149 988	0	539 988
Rezerva na nevybranou dovolenou	27 581	25 828	27 582	25 827	27 676	25 827	27 676
Rezerva na zaměstnanecké požitky	95 432	44 457	30 421	109 468	55 252	56 217	108 503
Rezerva na restrukturalizaci	0	110 365	0	110 365	535 000	110 365	535 000
Rezerva na popl. za užití ochranné znám.	0	95 000	0	95 000	0	95 000	0
Ostatní rezervy	19 165	23 997	19 165	23 997	56 667	25 157	55 507
Celkem	389 376	467 712	85 538	771 550	877 315	328 818	1 320 047

Tabulka 15 - Rezervy podle ČÚP (v tis. Kč)

Rezervy	Zůstatek k 31. 12. 2010	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2011	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2012
Rezerva na soudní spory	7 198	18 065	8 370	16 893	52 732	16 252	53 373
Rezerva na obchodní rizika	240 000	150 000	0	390 000	149 988	0	539 988
Rezerva na nevybranou dovolenou	27 582	25 827	27 582	25 827	27 676	25 827	27 676
Rezerva na zaměstnanecké požitky	0	105 800	0	105 800	55 253	52 550	108 503
Rezerva na restrukturalizaci	0	110 365	0	110 365	535 000	110 365	535 000
Rezerva na popl. za užívání ochranné znám.	0	95 000	0	95 000	0	95 000	0
Rezerva na škody a reklamace	19 165	17 587	19 165	17 587	44 962	17 587	44 962
Ostatní	0	6 410	0	6 410	11 705	7 570	10 545
Celkem	293 945	529 054	55 117	767 882	877 316	325 151	1 320 047

Vzhledem k odlišnému pojetí rezerv podle IFRS a podle ČÚP by se dalo očekávat, že bude společnost vykazovat odlišnou výši rezerv podle obou účetních systémů. Navíc IFRS na rozdíl od ČÚP vyžaduje diskontování rezerv. Zůstatky, tvorby i čerpání rezerv jsou však překvapivě naprosto shodné až na rezervu na zaměstnanecké požitky, kterou společnost začala podle ČÚP tvořit až v roce 2011, kdy je její výše odlišná (k 31. 12. 2012 je již i její výše shodná). Společnost tvoří rezervy podle stejných pravidel v případě IFRS i ČÚP. Celková změna rezerv v roce 2011 činila podle IFRS 382 174 tis. Kč, podle ČÚP 473 937 tis. Kč. V roce 2012 to bylo podle IFRS 548 497 tis. Kč a podle ČÚP 552 165 tis. Kč.

Rezervy jsou podle IFRS rozděleny na krátkodobé (které u společnosti převažují) a dlouhodobé (které je nutné diskontovat na současnou hodnotu). K 31. 12. 2012 společnost vykazovala 1 249 977 tis. Kč krátkodobých rezerv a pouze 70 070 tis. Kč dlouhodobých rezerv. Podle českých předpisů nejsou rezervy rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé, celková výše rezerv k 31. 12. 2012 je totožná s výší rezerv podle IFRS. Společnost tedy musela postupovat chybně a buď dlouhodobé rezervy podle IFRS nediskontovala, nebo v případě obou účetních systémů vykazovala dlouhodobé rezervy v diskontované výši. Jedině tak mohlo být dosaženo shodné celkové výše rezerv.

Společnost vede několik soudních i mimosoudních obchodních sporů, na které tvoří rezervy na základě veškerých dostupných informací a odhadů. Vedení společnosti se v roce 2012 rozhodlo zvýšit hodnotu **rezervy na obchodní rizika** na konečných 539 988 tis. Kč.

Rezerva na restrukturalizaci byla vytvořena v souvislosti s plánovanými organizačními změnami na základě vypracovaného restrukturalizačního plánu. Tvorba této rezervy byla podle ČÚP zaúčtována do mimořádných nákladů.

Podle obou přístupů společnost tvoří **rezervu na nevybranou dovolenou a rezervu na zaměstnanecké požitky**. Ke stanovení výše rezervy na nevybranou dovolenou je využíváno kvalifikovaných odhadů budoucích výdajů vyplývajících z čerpání nevybrané dovolené. Rezerva na zaměstnanecké požitky zahrnuje nároky na příspěvky při dosažení životního jubilea, při odchodu do důchodu a na úhradu léčebných výloh. Pro výpočet rezervy podnik využívá pojistně-matematický model vycházející z aktuálních dat o zaměstnancích, statistických údajů a kvalifikovaných odhadů. Rezerva na zaměstnanecké požitky je podle ČÚP tvořena poprvé v roce 2011 a je z nepochopitelných důvodů zaúčtována jako mimořádný náklad. Tvorba této rezervy by podle mého názoru měla být součástí provozního výsledku hospodaření i v roce 2011. Kromě výše této rezervy v roce 2011 je výše rezerv souvisejících se zaměstnaneckými požitky shodná podle obou přístupů.

5.3.4 Výkonová spotřeba

Položka Výkonová spotřeba je prezentována v provozním výsledku hospodaření jak podle IFRS, tak podle ČÚP, její výše se však liší. Následující tabulka porovnává jednotlivé položky výkonové spotřeby. Červeně jsou označeny hodnoty, které jsou shodné, avšak většina položek se více či méně liší. Některé položky byly agregovány pro lepší srovnatelnost. Ostatní služby zahrnují zejména náklady související se vzděláváním, informatikou, zdravotní péčí, poradenstvím, požární ochranou a ostrahou a náklady na zastoupení v zahraničí.

Tabulka 16 - Výkonová spotřeba (v tis. Kč)

Výkonová spotřeba	IFRS		ČÚP	
	2012	2011	2012	2011
Spotřebované nákupy celkem	-2 269 311	-2 276 259	-2 369 140	-2 375 022
-Spotřeba pohonných hmot	-581 116	-629 468	-585 294	-666 329
-Spotřeba energie	-1 360 009	-1 285 031	-1 360 008	-1 285 032
-Spotřeba materiálu	-328 186	-361 760	-423 838	-423 661
Úhrada za užití železniční dopravní cesty	-2 220 595	-2 342 865	-2 220 595	-2 343 038
Ostatní výkonová spotřeba (Služby mínus položka výše)	-3 641 868	-3 268 625	-4 052 990	-3 563 250
-Opravy a udržování	-278 688	-239 728	-445 366	-280 525
-Cestovné	-39 480	-44 326	-39 480	-44 326
-Telekomunikační, datové a poštovní služby	-66 489	-87 168	-139 474	-142 423
-Nájemné ostatní	-172 058	-167 034	-137 582	-145 453
-Nájemné za železniční vozy	-693 867	-722 714	-693 867	-722 259
-Přepravné	-1 261 918	-878 694	-1 261 918	-878 694
-Služby spojené s užíváním budov	-34 962	-26 905	-	-
-Provozní čištění železničních kolejových vozidel	-8 929	-8 954	-	-
-Leasing	-	-	-721 199	-717 298
-Pohraniční výkony	-181 181	-178 853	-181 181	-178 853
-Náklady na reklamu a propagaci	-57 820	-72 848	-68 109	-79 067
-Ostatní služby	-398 589	-363 859	-364 814	-374 353
Výkonová spotřeba celkem	-7 683 887	-7 410 207	-8 642 725	-8 281 310

Podle českých předpisů výkonová spotřeba zahrnuje Spotřebované nákupy a Služby (pro lepší porovnání byla ze služeb vyjmuta a samostatně zobrazena položka Úhrada za užití železniční dopravní cesty). V příloze podle IFRS je výkonová spotřeba rozdělena na Trakční náklady, Úhradu za užití železniční cesty a Ostatní výkonovou spotřebu (trakční palivo a trakční energie byla přičtena k ostatní spotřebě, aby bylo možné porovnat celkové spotřebované nákupy).

Položkou, která významně ovlivňuje rozdíl mezi celkovou výkonovou spotřebou podle ČÚP a IFRS, je leasing. Majetek pořízený formou finančního pronájmu je vykazován podle českých předpisů v rozvaze pronajímatele, který ho i odpisuje a přijaté leasingové splátky představují jeho výnosy. Nájemce účtuje leasingové platby do provozních nákladů, které činí v roce 2012 721,2 mil. Kč (v roce 2011 717,3 mil. Kč). Podle IFRS společnost vykázala ve finančních nákladech úroky ze závazků z finančního leasingu ve výši 147 mil. Kč (v roce 2011 pak 154 mil. Kč).

Vyšší spotřeba materiálu podle českých pravidel bude pravděpodobně způsobena širším pojetím účelu tohoto účtu. Odlišná výše oprav a udržování bude přibližena v kapitole věnující se odpisům. Příčina odlišností dalších položek ve výkonové

spotřebě není z příloh zřejmá. Položky Služby spojené s užíváním budov a Provozní čištění byly podle IFRS vykázány odděleně, podle ČÚP jsou pravděpodobně skryty v jiných položkách.

5.3.5 Náklady na zaměstnanecké požitky

Výše závazků vůči zaměstnancům činila v roce 2012 podle IFRS 370 052 tis. Kč, v předchozím roce 376 094 tis. Kč. Podle českých předpisů byla výše těchto závazků 275 325 tis. Kč v roce 2012, v předchozím roce 258 031 tis. Kč. Náklady na zaměstnanecké požitky podle IFRS v sobě zahrnují zejména mzdové náklady, zákonné odvody na zdravotní pojištění, sociální a důchodové zabezpečení, dále ostatní náklady na zaměstnanecké požitky vyplývající z kolektivní smlouvy. Přírůstky závazků na zaměstnanecké požitky jsou účtovány do nákladů poté, co zaměstnanci vykonají služby, na základě kterých mají na příslušné příspěvky právo.

Tabulka 17 – Náklady na zaměstnanecké požitky podle IFRS (v tis. Kč)

Náklady na zaměstnanecké požitky podle IFRS	2012	2011
Mzdové náklady	-2 937 547	-3 050 866
Odstupné	-140 022	-49 142
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	-998 411	-1 028 837
Požítky vyplývající z kolektivní smlouvy	-52 550	-45 857
Ostatní sociální náklady	-188 802	-193 703
Ostatní náklady na zaměstnanecké požitky	-19 054	-15 908
Celkem	-4 336 386	-4 384 313

Největší část osobních nákladů podle ČÚP také tvoří mzdové náklady a náklady na sociální a zdravotní pojištění, další položky jsou odlišné.

Tabulka 18 – Osobní náklady podle ČÚP (v tis. Kč)

Osobní náklady podle ČÚP	2012	2011
Mzdové náklady	-3 015 555	-3 075 953
Sociální a zdravotní zabezpečení	-1 040 195	-1 052 450
Ostatní osobní náklady	-176 495	-118 777
Odměny pro členy statutárního orgánu	-19 054	-15 908
Příspěvek na kapitálové životní poj.	-65 688	-67 765
Příspěvek na penzijní připojištění	-99 006	-100 666
Celkem	-4 415 993	-4 431 519

V příloze podle ČÚP jsou osobní náklady dále rozlišeny na náklady připadající na zaměstnance a na vedení společnosti. Členové vedení mají kromě naturální mzdy možnost využívat podnikové automobily k soukromým účelům. Následující tabulka uvádí osobní náklady vedení společnosti podle ČÚP. Z přílohy podle IFRS je možné

zjistit pouze výši odměn klíčovému managementu ve výši 19 054 tis. Kč v roce 2012 (15 908 tis. Kč v roce 2011), která odpovídá výši odměn pro členy statutárního orgánu podle ČÚP.

Tabulka 19 – Osobní náklady vedení společnosti podle ČÚP (v tis. Kč)

Osobní náklady vedení společnosti podle ČÚP	2012	2011
Mzdové náklady	-46 068	-47 592
Sociální a zdravotní zabezpečení	-12 894	-12 766
Ostatní osobní náklady	-1 042	-374
Odměny pro členy statut. orgánu	-19 054	-15 908
Příspěvek na kapitálové životní poj.	-121	-303
Příspěvek na penzijní připojištění	-62	-74
Celkem	-79 241	-77 017

Více informací týkajících se zaměstnaneckých požitků přílohy neposkytují.

5.3.6 Odpisy a amortizace

Vzhledem k tomu, že rozvahy podle IFRS a ČÚP obsahují rozdílnou výši zůstatků dlouhodobého majetku, i odpisy ve výkazu zisku a ztráty musí být odlišné. Rozdíl ve výši vykazovaných dlouhodobých hmotných aktiv k 31. 12. 2012 zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 20 – Rozdíl ve výši vykázaných dl. hm. aktiv (v tis. Kč) k 31. 12. 2012

Aktiva	IFRS	ČÚP	Rozdíl
Pozemky	91 294	81 240	10 054
Stavby	1 350 710	1 329 986	20 724
Samostatné movité věci	37 939 313	22 070 259	15 869 054
- <i>Komponenty</i>	-	3 730 646	-3 730 646
- <i>Stroje, zařízení a inventář</i>	567 544	491 049	76 495
- <i>Dopravní prostředky</i>	30 665 603	21 579 210	9 086 393
- <i>Dopr. prostředky na fin. leasing</i>	6 696 050	-	6 696 050
- <i>Ostatní</i>	10 116	-	10 116
Nedokončený majetek	156 859	114 492	42 367
Zálohy	105 242	105 237	5
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-	5 611 411	-5 611 411
Celkem	39 643 418	29 312 625	10 330 793

Příloha podle ČÚP poskytuje informaci o výši komponent v rámci samostatných movitých věcí, podle IFRS výše komponent není zvlášť uvedena. Z tabulky je patrné, že jedinou položkou s přibližně shodnou výší jsou zálohy. U ostatních položek rozvahy jsou velmi významné rozdíly. Nejvýznamnější rozdíl vzniká u samostatných movitých věcí, kde činí téměř 16 mld. Kč. To je z části způsobeno tím, že podle ČÚP není v rozvaze vykazován majetek pořízený prostřednictvím finančního leasingu (ten

ve své rozvaze podle ČÚP vykazuje pronajímatel). Naopak součástí rozvahy podle IFRS není oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Hodnota aktiv celkem podle IFRS je o více než 10 mld. Kč vyšší.

Podle obou přístupů je používána lineární metoda odpisování. V příloze podle ČÚP není uvedeno, zda je při výpočtu odpisů zohledněna zbytková hodnota. Obě přílohy obsahují shodné doby životností pro výpočet odpisů:

- budovy 20-50 let,
- stavby 20-50 let,
- lokomotivy 20-25 let,
- nákladní vozy 30 let,
- stroje a zařízení 8-20 let.

Tabulka 21 - Odpisy a amortizace (v tis. Kč)

Odpisy	IFRS		ČÚP	
	2012	2011	2012	2011
Odpisy pozemků, budov a zařízení	-1 825 172	-1 846 176	-1 014 120	-844 006
Amortizace nehmotných aktiv	-45 326	-35 243		
Odpisy aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	-	-	-1 565 747	-374 094
Celkem	-1 870 498	-1 881 419	-2 579 867	-1 218 100

V roce 2012 společnost rozhodla o restrukturalizaci vozového parku, se kterou souvisí sešrotování 4 700 nákladních vozů a 100 ks hnacích vozidel. V souvislosti s tím byl podle ČÚP zaúčtován **mimořádný odpis oceňovacího rozdílu k nabytému majetku⁵¹ ve výši 1 191 653 tis. Kč** (proto je tak výrazná změna výše odpisů podle ČÚP mezi roky) a podle IFRS mimořádný odpis 101 655 tis. Kč. Mimořádný odpis oceňovacího rozdílu také zapříčinil, že celkové odpisy v roce 2012 jsou podle ČÚP vyšší než podle IFRS.

Pokud by odpisy nezahrnovaly mimořádné odpisy související s restrukturalizací, byly by odpisy podle IFRS v obou letech vyšší než odpisy podle ČÚP. To je zapříčiněno především vyšší hodnotou aktiv v rozvaze podle IFRS a tím, že podle IFRS je majetek pořízený formou finančního leasingu také odpisován u nájemce.

⁵¹ „Oceňovací rozdíl k nabytému majetku obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého vkladem a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví vkladem účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.“ (Výroční zpráva ČD Cargo, a.s.). Aktivní oceňovací rozdíl je odpisován 180 měsíců rovnoměrně do nákladů.

Další důvod vyšších odpisů podle IFRS souvisí s aktivací a odepisováním významných oprav.

Významné opravy na železničních vozidlech jsou jak podle IFRS tak podle ČÚP aktivovány a evidovány jako komponenty. V obou závěrkách nalezneme shodné doby odpisování těchto komponent:

- lokomotivy – hlavní oprava 8-24 let,
- lokomotivy – vyvazovací oprava 4-12 let,
- nákladní vozy – technická kontrola 2-6 let.

Opravy, které nejsou aktivovány, jsou vykázány přímo v nákladech. Tyto náklady jsou ve výkazu zisku a ztráty podle IFRS součástí Výkonové spotřeby (Ostatní výkonová spotřeba) a podle ČÚP součástí Služeb. I přes stejný přístup k vykazování a odpisování významných oprav je výše nákladové položky opravy a udržování odlišná v obou výkazech. Tento rozdíl bude pravděpodobně způsoben tím, že na některé opravy a údržby podle ČÚP se nepohlíží jako na kontroly výskytu závad uvedené ve vyhlášce k zákonu o účetnictví, proto nemohou být aktivovány a jsou vykázány v nákladech. Podle IFRS bude naopak více oprav aktivováno a odepisováno, což také vede k vyšším celkovým odpisům podle IFRS.

Tabulka 22 - Opravy a udržování (v tis. Kč)

	IFRS		ČÚP	
	2012	2011	2012	2011
Opravy a udržování	-278 688	-239 728	-445 366	-280 525

5.4 Výsledek z pokračujících činností (za běžnou činnost)

Další část výsledovky představují výnosy a náklady související s finanční činností podniku. Ve výsledovce podle IFRS jsou prezentovány pouze pod dvěma položkami (Finanční náklady a Ostatní zisky), které jsou více rozepsány v příloze. Podle ČÚP je podrobnější výčet položek přímo součástí výsledovky, avšak největší částky jsou prezentovány pod položkami Ostatní. Na ty je nutné se také podívat do přílohy.

Tabulka 23 - Výsledek z pokračujících činností podle IFRS (v tis. Kč)

	2012	2011
Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním	-385 901	285 316
Finanční náklady	-266 051	-300 044
Ostatní zisky	24 110	33 647
Zisk (ztráta) před zdaněním	-627 842	18 919
Daň z příjmů	-181 665	-82 165
Ztráta za období z pokračujících činností	-809 507	-63 246

Finanční činnost je podle obou výsledovek ztrátová. Podle IFRS bylo z finanční činnosti v roce 2012 dosaženo ztráty téměř 242 mil. Kč (266 mil. Kč v roce 2011), která je způsobena především vysokými finančními náklady.

Tabulka 24 - Výsledek hospodaření za běžnou činnost podle ČÚP (v tis. Kč)

	2012	2011
Provozní výsledek hospodaření	-1 408 282	313 545
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	19	0
Prodané cenné papíry a podíly	-756	0
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	36 114	15 850
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	43 514	105 109
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	-64 012	-176 546
Výnosové úroky	1 775	1 868
Nákladové úroky	-100 114	-57 787
Ostatní finanční výnosy	376 676	173 636
Ostatní finanční náklady	-396 640	-149 522
Finanční výsledek hospodaření	-103 424	-87 392
Daň z příjmů za běžnou činnost	-27 151	124 304
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-1 484 555	101 849

Podle ČÚP je dosaženo ve finanční oblasti také ztráty, ale oproti IFRS je v roce 2012 o 138,5 mil Kč nižší (v roce 2011 o 179 mil. Kč nižší).

5.4.1 Finanční náklady

Následující tabulka zachycuje rozklad položky Finanční náklady z výsledovky podle IFRS. Největší podíl představují úroky ze závazků z finančního leasingu a ostatní nákladové úroky, které však ani příloha blíže nespecifikuje.

Tabulka 25 - Finanční náklady podle IFRS (v tis. Kč)

Finanční náklady	2012	2011
Úroky z bankovních kontokorentních účtů a úvěrů	-9 718	-17 381
Úroky ze závazků z finančního leasingu	-147 086	-154 294
Nákladové úroky - dluhopisy	-52 856	0
Ostatní nákladové úroky	-54 902	-125 239
Odvějení diskontu rezerv	-1 489	-3 130
Celkem	-266 051	-300 044

Finanční náklady podle IFRS zahrnují především nákladové úroky, nabízí se tedy porovnání s položkou Nákladové úroky obsažené ve výsledovce podle ČÚP. Ty v roce 2012 dosáhly výše 100 mil. Kč (v roce 2011 činily 58 mil. Kč), což je oproti IFRS značný rozdíl.

Rozdíl je především způsoben tím, že nákladové úroky podle ČÚP nezahrnují úroky ze závazků z finančního leasingu (náklady spojené s leasingem jsou součástí výkonové spotřeby).

Dále může být rozdíl způsoben odlišným přístupem ke stanovení úroků. Úvěry a pohledávky jsou podle IFRS oceňovány zůstatkovou hodnotou za použití metody efektivní úrokové míry, výnosy a náklady související s úvěry a půjčkami se vykazují na základě efektivní úrokové míry dluhových nástrojů. Naproti tomu podle ČÚP jsou úvěry účtovány v nominální hodnotě.

Výpůjční náklady podle IFRS, které se účelově váží k pořízení aktiva, se přičítají k pořizovací ceně daného aktiva až do chvíle, kdy je aktivum připravené k zamýšlenému použití či prodeji. Ostatní výpůjční náklady mají být vykázány ve výsledku hospodaření v okamžiku vzniku. Podle českých předpisů je možné se rozhodnout pro obě varianty vykázání. Společnost si stanovila, že podle ČÚP budou výpůjční náklady z úvěrů určených k pořízení dlouhodobého majetku kapitalizovány jako součást pořizovací ceny majetku. Veškeré ostatní výpůjční náklady ovlivní výsledek hospodaření v období jejich vzniku.

5.4.2 Ostatní zisky (ztráty)

Druhou položkou finanční části výsledovky podle IFRS jsou Ostatní zisky (ztráty). Následující tabulka porovnává hodnoty jednotlivých položek ostatních zisků podle IFRS s hodnotami prezentovanými ve finančním výsledku hospodaření podle ČÚP. Červeně označené položky se shodují podle obou systémů.

Tabulka 26 - Porovnání ostatních zisků (ztrát) podle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)

Ostatní zisky (ztráty)	IFRS		ČÚP	
	2012	2011	2012	2011
Čisté kurzové zisky (ztráty)	-14 300	29 322	-14 300	29 322
Přijaté dividendy	36 114	15 850	36 114	15 850
Čistý zisk (ztráta) z prodeje CP a podílů	-737	0	-737	0
Přijaté úroky (Výnosové úroky)	1 775	1 868	1 775	1 868
Bankovní výlohy	-3 241	-4 140	-	-
Pojistně matematické zisky (ztráty)	2 452	-10 905	-	-
Ostatní (Ostatní finanční náklady)	2 047	1 652	-5 665	-5 208
Ostatní zisky (ztráty) celkem	24 110	33 647	17 187	41 832

Bankovní výlohy nejsou ve výkazech podle ČÚP uvedeny, s největší pravděpodobností budou součástí ostatních finančních nákladů. Pojistně matematické zisky (ztráty) nejsou součástí výsledovky podle ČÚP. Poslední položky Ostatní podle

IFRS a Ostatní finanční náklady podle ČÚP nejsou bohužel v příloze více popsány, takže není jasné, co všechno obsahují.

Finanční výsledek hospodaření podle ČÚP ještě navíc obsahuje výnosy a náklady z přecenění cenných papírů a derivátů. Z tohoto přecenění bylo dosaženo v roce 2012 ztráty ve výši 20,5 mil. Kč (v roce 2011 ztráty 71,5 mil. Kč).

5.4.3 Daň z příjmů

Součástí daně z příjmů (podle IFRS správněji označované jako daň ze zisku) je splatná a odložená daň.

Splatná daň

Splatnou daň společnost stanovuje v případě ČÚP podle platných daňových předpisů ČR. Podle IFRS je daň stanovena na základě zdanitelného zisku. Ten nezahrnuje položky výnosů a nákladů, které nejsou zdanitelné (odčitatelné od základu daně) nebo jsou zdanitelné (odčitatelné) v jiných obdobích.

Splatná daň je v roce 2012 v obou případech nulová. V roce 2011 byla splatná daň vypočtena ve výši 3 720 tis. Kč.

Odložená daň

Obecný postup stanovení odložené daně je podle českých pravidel i mezinárodních standardů shodný. Odložená daň vyplývá z přechodných rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv a pasiv uvedenou v rozvaze a jejich daňovou základnou, která se používá pro výpočet zdanitelného zisku. Při výpočtu odložené daně se používá sazba daně z příjmů, která bude platit v obdobích, kdy bude daňový závazek či pohledávka uplatněna.

Z následující tabulky je patrné, z jakých rozdílů společnost tvoří odloženou daň podle IFRS i ČÚP. Podle IFRS vyšel v roce 2012 odložený daňový závazek ve výši 268 mil. Kč, v případě ČÚP činil odložený daňový závazek 434 mil. Kč (v roce 2011 je rozdíl dokonce téměř šestinásobný). Červeně jsou označeny shodné zůstatky podle obou systémů. Rozdíl ve vykázané odložené dani je způsoben především odlišnostmi ve vykazování majetku. Jednotlivé položky však výroční zpráva blíže nerozebírá, proto není jasné, proč je odložená daň v případě dlouhodobých aktiv tak výrazně odlišná.

Tabulka 27 - Porovnání odložené daně (v tis. Kč)

Odložená daň	IFRS		ČÚP	
	2012	2011	2012	2011
Dlouhodobá aktiva	299 719	111 352	711 595	708 564
Opravné položky k DM	-	-	-10 954	-21 133
Pohledávky	-7 693	-5 015	-7 693	-5 015
Rezervy	-250 809	-146 404	-250 809	-145 708
Daňová ztráta	-7 096	-20 906	-7 096	-20 906
Leasing	232 653	141 126	-	-
Ostatní	1 053	6 808	-	-
Smluvní pokuty a penále	-	-	6 614	13 775
Deriváty	-	-	-7 779	-6 980
Celkem	267 827	86 961	433 878	522 597

Změna zůstatku odložené daně je podle ČÚP zaúčtována v roce 2012 proti výkazu zisku a ztráty – z běžné činnosti ve výši 27 151 tis. Kč a z mimořádné činnosti ve výši 60 769 tis. Kč a proti vlastnímu kapitálu ve výši 799 tis. Kč. Odložená daň podle IFRS byla vykázána v roce 2012 ve výši -181 665 tis. Kč ve výkazu zisku a ztráty a ve výši 799 tis. Kč v ostatním úplném výsledku.

5.5 Mimořádný výsledek hospodaření

Výkaz zisku a ztráty podle ČÚP zahrnuje i mimořádný výsledek hospodaření. Podle IFRS je vykazování mimořádných nákladů a výnosů od roku 2005 zakázáno.

Tabulka 28 - Mimořádný výsledek hospodaření podle ČÚP (v tis. Kč)

	2012	2011
Mimořádné náklady	535 000	215 166
- Tvorba rezervy na zaměstnanecké požitky	0	104 800
- Tvorba rezervy na restrukturalizaci	535 000	110 366
Daň z příjmů z mimořádné činnosti (odložená)	-60 769	-40 881
Mimořádný výsledek hospodaření	-474 231	-174 285

Mimořádné náklady zahrnují v obou letech tvorbu rezervy na restrukturalizaci. V roce 2011 byla do mimořádných nákladů účtována tvorba rezervy na zaměstnanecké požitky, jednalo se o první rok tvorby této rezervy. Od roku 2012 je tvorba a čerpání rezervy na zaměstnanecké požitky vykazována přímo na samostatném řádku výsledovky – Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období. Součástí mimořádného výsledku hospodaření je dále odložená daň z příjmů vztahující se k mimořádné činnosti.

5.6 Výsledek hospodaření za účetní období

Výkaz zisku a ztráty podle IFRS dále odděleně zachycuje ukončované činnosti. Tato položka je však v obou letech nulová, ztráta z pokračujících činností tak představuje i celkovou ztrátu za období.

Tabulka 29 - Ztráta za období podle IFRS (v tis. Kč)

	2012	2011
Ztráta za období z pokračujících činností	-809 507	-63 246
Zisk (ztráta) z ukončených činností	0	0
Ztráta za období	-809 507	-63 246

Celkový výsledek hospodaření podle ČÚP se vypočte jako součet výsledku hospodaření za běžnou činnost a mimořádného výsledku hospodaření (po zdanění).

Tabulka 30 - Výsledek hospodaření za účetní období podle ČÚP (v tis. Kč)

	2012	2011
Provozní výsledek hospodaření	-1 408 282	313 545
Finanční výsledek hospodaření	-103 424	-87 392
Daň z příjmů za běžnou činnost	-27 151	124 304
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-1 484 555	101 849
Mimořádný výsledek hospodaření	-474 231	-174 285
Výsledek hospodaření za účetní období	-1 958 786	-72 436

V roce 2011 bylo podle IFRS dosaženo ztráty 63 mil. Kč, ztráta podle ČÚP byla o 9 mil. Kč vyšší. V roce 2012 došlo k větším rozdílům. Ztráta podle IFRS činila 810 mil. Kč, podle ČÚP dokonce téměř 2 mld. Kč. Rozdíl tak v roce 2012 dosáhl 1,1 mld. Kč.

5.7 Výkaz o úplném výsledku

Společnost prezentuje úplný výsledek hospodaření ve dvou výkazech – ve výkazu zisku a ztráty a na něj navazujícím výkazu o úplném výsledku. Ten na svém začátku přebírá zisk (ztrátu) z výsledovky a dále obsahuje ostatní výsledky hospodaření. Ostatní úplný výsledek ve výši -3,4 mil. Kč v roce 2012 (78,8 mil. Kč v roce 2011) je tvořen finančními deriváty použitými v zajišťovacím účetnictví a související odloženou daní.

Tabulka 31 - Výkaz o úplném výsledku podle IFRS (v tis. Kč)

Výkaz o úplném výsledku	2012	2011
Ztráta za období	-809 507	-63 246
Finanční deriváty použité v zajišťovacím účetnictví	-4 203	92 136
Související odložená daň ze zisku	799	-13 383
Ostatní úplný výsledek za období	-3 404	78 753
Úplný výsledek za období celkem	-812 911	15 507

Podle Dvořákové jsou důvodem existence zajišťovacího účetnictví různé oceňovací základny používané pro rizikové protisměrné položky. Toto účetnictví umožňuje kompenzovat dopady z přecenění spárovaných položek ve shodném účetním období takovým způsobem, že výsledek hospodaření není vlivem rozdílného přecenění mezi různými účetními obdobími rozkolísaný.⁵²

Společnost v ostatním úplném výsledku vykazuje účinnou část změn reálné hodnoty finančních derivátů k zajištění peněžních toků, která je kumulována ve fondu ze zajištění peněžních toků. Částky dříve vykázané v ostatním úplném výsledku jsou reklasifikovány do výsledku hospodaření v období, ve kterém je ve výsledku hospodaření vykázána zajištěná položka (a to na stejném řádku jako zaúčtovaná zajištěná položka). „Kumulovaný časově rozlišený zisk nebo ztráta ze zajišťovacích derivátů se reklasifikuje do hospodářského výsledku pouze v případě, že má zajišťující transakce vliv na hospodářský výsledek nebo se zahrne jako úprava základu do zajišťované nefinanční položky v souladu s příslušnými účetními pravidly.“⁵³

Změnu hodnoty zajišťovacích finančních derivátů a změnu odložené daně z finančních derivátů společnosti lze ve výkazech podle ČÚP nalézt v přehledu o změnách vlastního kapitálu jako součást kapitálových fondů.

⁵² DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 196

⁵³ Výroční zpráva za rok 2012 společnosti ČD Cargo, a.s., str. 140

6 Závěr

Pro stále více českých účetních jednotek připadá v úvahu využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) při sestavení účetní závěrky. Přestože pouze malá část českých podniků se uchází o kapitál investorů na regulovaných trzích cenných papírů v členských státech Evropské unie, existuje velké množství podniků, které musí sestavovat účetní závěrku podle IFRS pro potřeby přípravy konsolidované závěrky mateřskou (většinou zahraniční) společností. Na tyto účetní jednotky se i přesto vztahuje povinnost vycházet při stanovení základu daně z výsledku hospodaření podle českých předpisů, který však může být značně odlišný od výsledku hospodaření podle IFRS. Právě na odlišnosti, které mají dopad do výkazu zisku a ztráty podle IFRS a podle ČÚP se tato práce zaměřila.

Při porovnávání obou účetních systémů je nejdříve nutné zmínit jeden zásadní rozdíl. Cílem účetních výkazů podle IFRS je poskytnout co nejúčinnější informace jejich hlavním uživatelům, především stávajícím i potenciálním investorům a ostatním poskytovatelům kapitálu. České účetní předpisy jsou do značné míry ovlivněny předpisy daňovými a lze za hlavního uživatele účetních výkazů považovat stát (i když uživatelé nikde definováni nejsou). To, že mají účetní výkazy sestavené podle obou účetních systémů uspokojovat potřeby rozdílných uživatelů, vede k odlišným požadavkům na vykazované informace i odlišným metodickým postupům.

V úvodu práce byly stanoveny tři hypotézy:

1) „Vzhledem k tomu, že podle IFRS je k ocenění dlouhodobých pohledávek využívána současná hodnota, účetní jednotka bude dosahovat podle IFRS nižších tržeb z prodeje než podle českých předpisů.“

Problematika odlišného ocenění dlouhodobých pohledávek a s nimi spojených výnosů podle IFRS a ČÚP byla probrána a názorně demonstrována na příkladu v části věnované výnosům podle českých předpisů. IFRS vyžadují, aby dlouhodobé pohledávky a s nimi spojené výnosy byly oceněny částkou řádného nároku protihodnoty. Pohledávka je tedy vykázána v současné hodnotě očekávaných peněžních toků a rozdíl mezi vyfakturovanou sumou a fair value výkonu představuje úrokový výnos, který je nutné časově rozlišit. Naproti tomu v České republice jsou výnosy oceňovány ve jmenovité hodnotě nárokové protihodnoty, tedy v hodnotě pohledávky, což je v rozporu s ekonomickou podstatou transakce. Přístup v ČR vede

ke zkrácení vykazovaných tržeb, protože v případě prodeje s odloženou splatností tržby zahrnují i úrok za odložení platby. Příklad v teoretické části hypotézu na první pohled potvrzuje. V praktické části byly porovnány tržby společnosti podle obou účetních systémů, avšak z výkazů je patrné, že dlouhodobé pohledávky představují pouze zanedbatelnou část celkových pohledávek z obchodních vztahů podle IFRS. Proto je těžké vyvozovat z tohoto případu jednoznačné závěry.

Navíc je v ČR s výnosy spojena řada dalších problémů. V české legislativě chybí definice základních pojmů, tudíž i výnosů, neexistují pravidla pro jejich vykazování, uznání ani ocenění. Podstatný je také fakt, že je české účetnictví značně ovlivňováno daňovými předpisy, což vede k narušení jeho funkce – být nástrojem pro rozhodování ekonomických subjektů.

2) „Protože existují rozdíly mezi pojetím rezerv podle IFRS a podle českých předpisů, bude výše rezerv ve výkazech podle obou systémů odlišná.“

Vykázat rezervu je podle IFRS možné pouze tehdy, pokud má podnik současný závazek, který je důsledkem minulé události. Rezerva je tvořena jednorázově do nákladů ve výši vzniklého závazku. Není tedy možné postupně vytvářet rezervu několik účetních období jako je tomu v ČR. Navíc některé rezervy tvořené podle českých předpisů jsou v přímém rozporu s IFRS, jedná se například o rezervu na opravu dlouhodobého majetku. Ta nemůže být podle IFRS uznána, jelikož v okamžiku její tvorby podnik nemá žádný závazek opravu provést. Od roku 2010 je však českou legislativou podnikům umožněno využít tzv. komponentního odpisování, při jehož využití nemá význam a je zakázáno rezervu na opravu majetku tvořit. Tímto krokem se české předpisy alespoň trochu přiblížily přístupu IFRS. Dalším rozdílem je, že IFRS (na rozdíl od ČÚP) vyžaduje rezervy (stejně jako jiné dlouhodobé závazky) diskontovat na současnou hodnotu. Hypotéza však byla i přes všechny rozdíly popsané v teoretické části vyvrácena částí praktickou. Společnost netvoří žádné rezervy, které by byly v rozporu s IFRS a při tvorbě rezerv se řídí shodnými pravidly v případě obou účetních systémů. K 31. 12. 2012 společnost vykazuje shodnou výši všech rezerv a to i přesto, že podle IFRS jsou vykázány dlouhodobé rezervy. Společnost tedy musela postupovat chybně a dlouhodobé rezervy podle IFRS nediskontovala, nebo podle obou účetních systémů vykázala dlouhodobé rezervy v diskontované částce. Jinak není možné, aby byla výše rezerv shodná.

3) „Díky obdobnému přístupu v oblasti státních dotací bude výše dotace k úhradě nákladů podle IFRS a podle českých předpisů shodná.“

Podniky mohou být podporovány státem prostřednictvím státních dotací. Informace o nich je důležitá pro uživatele účetních výkazů, aby mohli komplexněji zhodnotit předpokládaný vývoj podniku. Existují dotace na pořízení dlouhodobých aktiv a dotace na úhradu nákladů. Mezi úpravou dotací v české legislativě a v IFRS nejsou principiální odlišnosti, avšak IFRS tuto oblast (stejně jako mnoho dalších oblastí) řeší propracovaněji a důsledněji. Dotace smí být vykázána teprve v okamžiku přiměřené jistoty, kdy je jisté, že podnik splní podmínky s dotací spojené. Dotace na úhradu nákladů může být podle IFRS zachycena jako výnos, nebo jako snížení nákladů, na které byla dotace poskytnuta. V ČR je tato dotace účtována do ostatních výnosů. Zkoumaná společnost zvolila pro dotace na úhradu nákladů shodné účetní zachycení podle obou účetních systémů a vykazuje je ve výnosech ve věcné a časové souvislosti s náklady na stanovený účel. V roce 2012 je výše této dotace shodná (činí pouhé 3 tis. Kč), v roce 2011 je však její výše podle ČÚP téměř o 1 milion Kč vyšší než podle IFRS. Hypotéza je tímto vyvrácena. Rozdíl by mohl být způsoben přísnějšími pravidly pro uznání dotace podle IFRS, takže mohla být jako dotace vykázána nižší částka.

Druhou zmíněnou dotací je dotace na pořízení dlouhodobých aktiv, která může být podle IFRS vykázána dvěma způsoby. Prvním způsobem je snížení pořizovací ceny aktiva o poskytnutou dotaci, což je způsob využívaný i v České republice. Jako druhý způsob si podniky mohou zvolit časové rozlišení dotace. Oba přístupy mají naprosto shodný dopad do výsledku hospodaření, avšak první zmíněný způsob vede k podhodnocení aktiv v rozvaze a ke ztížení odhadu budoucích výsledků podniku. Zkoumaná společnost dotace na pořízení aktiv vykazuje právě tímto způsobem.

Kromě problematiky vyplývající ze stanovených hypotéz se práce zabývala i dalšími rozdíly. Nedílnou a velmi důležitou součástí IFRS je Koncepční rámec, který tvoří ideovou základnu jednotlivým standardům a mimo jiné definuje základní pojmy. V ČR rámec, který by definoval pojmy a základní zásady, bohužel chybí.

IFRS požadují, aby uživatelé účetních výkazů byli informováni o celkové výkonnosti podniku, proto je nezbytné sestavovat výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku. Podle českých předpisů je sestavována pouze výsledovka. V obou účetních systémech je možné zvolit účelové i druhové členění nákladů, avšak v ČR se daleko

více využívá členění druhové. Na rozdíl od IFRS česká legislativa požaduje daleko podrobnější strukturu výsledovky, která nadále zahrnuje i mimořádnou část. Její vykázání je podle IFRS od roku 2005 výslovně zakázáno. Dalším obsahovým rozdílem je, že podle IFRS se o změny stavu a aktivace upravují náklady, kdežto české předpisy o tyto položky upravují výnosy.

Odlišnosti ve výši vykazovaného majetku se do výsledku hospodaření projeví prostřednictvím odpisů a také při prodeji tohoto majetku. Společnost vykazovala odlišnou výši nákladů na opravy a udržování, což bude zapříčiněno tím, že podle IFRS je více oprav aktivováno. Další odlišnosti byly zkoumány u výpůjčních nákladů a zaměstnaneckých požitků, kde je úprava IFRS oproti české legislativě daleko podrobnější a propracovanější.

Jak z této práce vyplývá, mezi IFRS a ČÚP existují velmi významné rozdíly. České předpisy jsou bohužel oproti IFRS v mnoha oblastech nedokonalé či dokonce nedostačující. V posledních letech se česká legislativa alespoň některými úpravami přiblížila přístupu IFRS (jedná se například o zohlednění zbytkové hodnoty nebo komponentní přístup při odpisování). Českým předpisům by neuškodilo se IFRS přiblížit ve více oblastech. Otázkou však zůstává, do jaké míry je to možné, pokud bude české účetnictví nadále primárně sloužit daňovým účelům.

Odlišnosti mezi oběma účetními systémy vedly u zkoumané společnosti k následujícímu rozdílu ve vykázaném výsledku. V roce 2012 bylo podle IFRS dosaženo úplného výsledku hospodaření -812 911 tis. Kč, podle českých předpisů ztráta činila 1 958 786 tis. Kč.

Seznam použitých zdrojů

Literatura

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 264 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-7357-366-9,
- [2] BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde Praha, 2013, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2,
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7,
- [4] EPSTEIN, Barry J. *Wiley IFRS 2010: interpretation and application of international financial reporting standards*. 1st ed. Indianapolis, IN: Wiley Pub., Inc., 2010. ISBN 04-704-5322-2,
- [5] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 5. aktualiz. vyd. Ostrava: ASPI, 2012, 174 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-7418-143-6,
- [6] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 100 s. Ekonomie studium. ISBN 978-808-7197-646,
- [7] CHALUPA, Rostislav et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 423 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-862-8,
- [8] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada, 2013, 448 s. Účetnictví a daně. ISBN 9788024747101,
- [9] KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualiz. vyd. BOVA POLYGON, 2005, ix, 526 s. ISBN 80-727-3129-7,
- [10] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: Polygon, iii, 284, [13] s. ISBN 80-727-3095-9,
- [11] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009]*. Vyd. 1. Praha, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0,

- [12] LOUŠA, František. *Zákon o účetnictví v praxi*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2011, 144 s. ISBN 978-80-247-3848-2,
- [13] MCKEITH, John a Bill COLLINS. *Financial accounting and reporting*. 2nd ed. New York: McGraw-Hill Education, 2013. ISBN 978-007-7138-363,
- [14] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha, 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4,
- [15] PROCHÁZKA, David. Základní koncepční znaky české účetní úpravy výnosů. *Účetnictví*. 2008, č. 9, s. 26-29. ISSN 0139-5661,
- [16] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2014 po rekodifikaci soukromého práva*. Olomouc: ANAG, 2014, sv. Účetnictví (ANAG). ISBN 9788072638536,
- [17] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6,
- [18] VAŠEK, Libor. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2012. *Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních)*. ISBN 978-80-86716-79-4,

Právní normy

- [19] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- [20] České znění IFRS (překlad EU) – dostupné na stránkách KAČR: <http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>,
- [21] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- [22] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- [23] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- [24] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,

Elektronické zdroje

- [25] DELOITTE. Účetní zpravodaj: Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP. [online]. Listopad 2013 [cit. 2014-03-13]. Dostupné z:

- http://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2013/accounting_news_cz_1311.pdf,
- [26] DELOITTE: *IASPlus: The #1 website for global accounting news* [online]. 2014 [cit. 2014-03-21]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/projects/major/revenue>,
- [27] ERNST & YOUNG. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. 2013 [cit. 2014-03-30]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf),
- [28] PWC. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2014-03-24]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf,

Další zdroje:

- [29] Výroční zpráva zkoumané společnosti,
- [30] Znalosti z kurzů absolvovaných na VŠE: 1FU561 – Speciální seminář zaměřený na IFRS (ZS 2013/2014, vyučující doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.).

Seznam tabulek

Tabulka 1- Úplný výsledek hospodaření.....	19
Tabulka 2 - Minimální struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření.....	24
Tabulka 3 – Příklad druhové výsledovky podle IAS 1	26
Tabulka 4 - Příklad účelové výsledovky podle IAS 1.....	26
Tabulka 5 - Skupiny smluv o zhotovení	34
Tabulka 6 - Účtování dotací podle ČÚP	54
Tabulka 7 – Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním podle IFRS (v tis. Kč).....	60
Tabulka 8 - Provozní výsledek hospodaření podle ČÚP (v tis. Kč)	60
Tabulka 9 - Tržby z hlavní činnosti podle IFRS (v tis. Kč).....	61
Tabulka 10 - Výnosy z běžné činnosti podle ČÚP (v tis. Kč)	61
Tabulka 11 - Ostatní provozní výnosy podle IFRS (v tis. Kč)	62
Tabulka 12 - Ostatní provozní výnosy podle ČÚP (v tis. Kč)	63
Tabulka 13 - Ostatní provozní zisky (ztráty) podle IFRS (v tis. Kč).....	63
Tabulka 14 - Rezervy podle IFRS (v tis. Kč).....	64
Tabulka 15 - Rezervy podle ČÚP (v tis. Kč)	65
Tabulka 16 - Výkonová spotřeba (v tis. Kč).....	67
Tabulka 17 – Náklady na zaměstnanecké požitky podle IFRS (v tis. Kč).....	68
Tabulka 18 – Osobní náklady podle ČÚP (v tis. Kč).....	68
Tabulka 19 – Osobní náklady vedení společnosti podle ČÚP (v tis. Kč).....	69
Tabulka 20 – Rozdíl ve výši vykázaných dl. hm. aktiv (v tis. Kč) k 31. 12. 2012	69
Tabulka 21 - Odpisy a amortizace (v tis. Kč)	70
Tabulka 22 - Opravy a udržování (v tis. Kč)	71
Tabulka 23 - Výsledek z pokračujících činností podle IFRS (v tis. Kč).....	71
Tabulka 24 - Výsledek hospodaření za běžnou činnost podle ČÚP (v tis. Kč)	72
Tabulka 25 - Finanční náklady podle IFRS (v tis. Kč)	72
Tabulka 26 - Porovnání ostatních zisků (ztrát) podle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)	73
Tabulka 27 - Porovnání odložené daně (v tis. Kč).....	75
Tabulka 28 - Mimořádný výsledek hospodaření podle ČÚP (v tis. Kč).....	75
Tabulka 29 - Ztráta za období podle IFRS (v tis. Kč).....	76
Tabulka 30 - Výsledek hospodaření za účetní období podle ČÚP (v tis. Kč)	76
Tabulka 31 - Výkaz o úplném výsledku podle IFRS (v tis. Kč).....	77

Seznam obrázků

Obr. 1 – Model historických cen.....	28
Obr. 2 – Model fair value s kombinovaným dopadem přecenění.....	28
Obr. 3 – Model fair value s výsledkovým dopadem přecenění.....	29
Obr. 4 – Model fair value s kapitálovým dopadem přecenění.....	29

Seznam příkladů

Příklad 1 – Reklasifikační úprava.....	22
Příklad 2 – Prodej výrobku s montáží.....	30
Příklad 3 – Spolehlivé ocenění nákladů.....	31
Příklad 4 – Vykazování úroků.....	32
Příklad 5 – Metoda procenta dokončení.....	35
Příklad 6 – Výše rozvahové položky.....	36
Příklad 7 – Výpočet míry aktivace výpůjčních nákladů.....	40
Příklad 8 – Vykázání dotace na pořízení aktiv.....	41
Příklad 9 – Rezerva na záruční opravy.....	43
Příklad 10 – Odložená splatnost.....	48
Příklad 11 – Smlouvy o zhotovení.....	51

Seznam použitých zkratk

ČÚS	Český účetní standard, České účetní standardy
ČÚP	České účetní předpisy
IFRS	International Financial Reporting Standard (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IAS	International Accounting Standard (Mezinárodní účetní standardy)
US GAAP	United States General Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní zásady)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Rada pro standardy finančního účetnictví)
OCI	Other comprehensive income (Ostatní úplný výsledek)

Příloha č. 1: Výkaz zisku a ztráty podle ČÚP (v tis. Kč)

	Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění	Období do 31. 12. 2012	Období do 31. 12. 2011
II.	Výkony	14 100 989	14 527 818
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	13 928 088	14 404 017
II.3.	Aktivace	172 901	123 801
B.	Výkonová spotřeba	8 642 725	8 281 310
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	2 369 140	2 375 022
B.2.	Služby	6 273 585	5 906 288
+	Přidaná hodnota	5 458 264	6 246 508
C.	Osobní náklady	4 415 993	4 431 519
C.1.	Mzdové náklady	3 167 942	3 169 458
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	19 054	15 908
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 040 195	1 052 450
C.4.	Sociální náklady	188 802	193 703
D.	Daně a poplatky	4 083	9 620
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 579 867	1 218 100
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	675 039	33 998
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	658 181	16 335
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	16 858	17 663
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	593 150	17 893
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	581 950	4 480
F.2.	Prodaný materiál	11 200	13 413
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-2 694	342 520
IV.	Ostatní provozní výnosy	170 856	183 524
H.	Ostatní provozní náklady	122 042	130 833
*	Provozní výsledek hospodaření	-1 408 282	313 545
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	19	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	756	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	36 114	15 850
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36 114	15 850
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	43 514	105 109
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	64 012	176 546
X.	Výnosové úroky	1 775	1 868
N.	Nákladové úroky	100 114	57 787
XI.	Ostatní finanční výnosy	376 676	173 636
O.	Ostatní finanční náklady	396 640	149 522
*	Finanční výsledek hospodaření	-103 424	-87 392
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	-27 151	124 304
Q 1.	- splatná	0	3 720
Q 2.	- odložená	-27 151	120 584
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-1 484 555	101 849
R.	Mimořádné náklady	535 000	215 166

S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	-60 769	-40 881
S.2.	- odložená	-60 769	-40 881
*	Mimořádný výsledek hospodaření	-474 231	-174 285
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-1 958 786	-72 436
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	-2 046 706	10 987

Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty podle IFRS (v tis. Kč)

Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. prosince 2012	Rok končící 31. 12. 2012	Rok končící 31. 12. 2011
POKRAČUJÍCÍ ČINNOSTI		
Tržby z hlavní činnosti*	13 415 264	13 766 563
Ostatní provozní výnosy*	751 537	801 430
Výkonová spotřeba	-7 683 887	-7 410 207
Náklady na zaměstnanecké požitky	-4 336 386	-4 384 313
Odpisy a amortizace	-1 870 498	-1 881 419
Ostatní provozní ztráty	-661 931	-606 738
Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním	-385 901	285 316
Finanční náklady	-266 051	-300 044
Ostatní zisky	24 110	33 647
Zisk (ztráta) před zdaněním	-627 842	18 919
Daň z příjmů	-181 665	-82 165
Ztráta za období z pokračujících činností	-809 507	-63 246
UKONČENÉ ČINNOSTI		
Zisk (ztráta) z ukončených činností	0	0
Ztráta za období	-809 507	-63 246

**Přepočítán stav k 31. 12. 2011*

Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. prosince 2012	Rok končící 31. 12. 2012	Rok končící 31. 12. 2011
Ztráta za období	-809 507	-63 246
Finanční deriváty použité v zajišťovacím účetnictví	-4 203	92 136
Související odložená daň ze zisku	799	-13 383
Ostatní úplný výsledek za období	-3 404	78 753
Úplný výsledek za období celkem	-812 911	15 507