

Vykazování výsledku hospodaření dle české právní úpravy účetnictví a IFRS

Diplomová práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.

Bc. Veronika Hartmanová

Brno 2016

Na tomto místě bych ráda poděkovala panu doc. Ing. Patriku Svobodovi, Ph.D., za odborné vedení mé práce, věnovaný čas, cenné rady a doporučení během jejího zpracování.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Vykazování výsledku hospodaření dle české právní úpravy a IFRS**

vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2016

Abstract

Hartmanová, V. Reporting economic results to Czech legislation and IFRS. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2016.

Diploma thesis is focused on the area of the Income statement format under Czech law in comparison with the requirements of IFRS. It includes analysis of major regulations that deal with financial results and general definition of profit or loss. There are included alternative views of the profit in the form of classical balance theories. The practical part consists of comparing the Income statement format according to Czech legislation in accordance with IFRS for the particular case of an existing company, which reported accounting to both systems. There are analysed the various parts of the economic results in this two concepts and there are explained the main causes that have an impact on the presentation of different amounts of profit in the period.

Keywords

IAS, IFRS, Revenues, Expenses, profit or loss statement, gain, loss, comprehensive income

Abstrakt

Hartmanová, V. Vykazování výsledku hospodaření dle české právní úpravy účetnictví a IFRS. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práce se zabývá problematikou vykazování výsledku hospodaření dle české právní úpravy účetnictví a IFRS. Zahrnuje analýzu hlavních předpisů zabývajících se výsledkem hospodaření. Obsahuje i alternativní pohledy na výsledek hospodaření. Praktická část diplomové práce je zaměřena na komparaci výsledku hospodaření podle české právní úpravy a podle IFRS na konkrétní účetní jednotce, která vykazuje podle obou účetních systémů. Podrobně jsou zde analyzovány a vysvětleny případné rozdíly, které vedly k rozdílnému vykázání výsledku hospodaření.

Klíčová slova

IAS, IFRS, výnosy, náklady, výkaz zisku a ztráty, přínosy, ztráty, úplný výsledek

Obsah

1	Úvod, cíl práce a metodika	13
1.1	Úvod	13
1.2	Cíl práce a metodika	14
2	Obecné vymezení výsledku hospodaření	15
2.1	Cíle a uživatelé vykazování výsledku hospodaření	15
2.1.1	Transakční přístup k determinaci zisku	15
2.1.2	Rozvahový přístup	16
2.2	Bilanční teorie	17
2.2.1	Statické bilanční teorie	17
2.2.2	Dynamické bilancování	18
2.2.3	Organická bilanční teorie	18
2.2.4	Nominalistické bilanční teorie	18
2.2.5	Exspektační pojetí	18
3	Vykazování výsledku hospodaření podle IFRS	20
3.1	Harmonizace účetnictví v Evropě	20
3.2	Koncepční rámec	21
3.2.1	Základní pojmy	24
3.2.2	Oceňovací báze	25
3.2.3	Pojetí kapitálu a uchování kapitálu	26
3.3	IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	26
3.4	Výnosy	29
3.4.1	IAS 18 – Výnosy	30
3.4.2	IAS 11 – Smlouvy o zhotovení	33
3.4.3	IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky	34
3.5	Náklady a daně ze zisku	40
3.5.1	Vykazování daně ze zisku	41
3.5.2	IAS 19 – Zaměstnanecké požitky	44

4	Vykazování výsledku hospodaření podle české právní úpravy účetnictví	47
4.1	Zákon o účetnictví.....	47
4.1.1	Účetní závěrka.....	49
4.2	Vyhláška č. 500/2002 Sb.	50
4.3	Harmonizace českého účetnictví.....	56
4.4	Komparace IFRS a české legislativy.....	57
4.4.1	Účetní závěrka.....	57
4.4.2	Výnosy.....	60
4.4.3	Náklady.....	62
5	Vykazování výsledku hospodaření v účetní jednotce	65
5.1	Společnost ČD Cargo, a.s.....	65
5.2	Účetní metody a obecné účetní zásady.....	66
5.3	Provozní výsledek hospodaření.....	67
5.3.1	Tržby z hlavní činnosti.....	68
5.3.2	Ostatní provozní výnosy.....	70
5.3.3	Ostatní provozní náklady.....	71
5.3.4	Rezervy.....	72
5.3.5	Výkonová spotřeba.....	74
5.3.5.1	Leasing.....	75
5.3.6	Zaměstnanecké požitky.....	76
5.3.7	Odpisy a amortizace.....	77
5.4	Výsledek z pokračující činnosti.....	79
5.4.1	Finanční náklady.....	80
5.4.2	Ostatní zisky (ztráty).....	80
5.4.3	Daně ze zisku.....	81
5.4.3.1	Splatná daň.....	81
5.4.3.2	Odložená daň.....	81
5.5	Výsledek hospodaření za účetní období.....	82
5.6	Výkaz o úplném výsledku.....	83
5.7	Shrnutí a diskuze.....	84

6	Závěr	89
7	Literatura	91
8	Seznam obrázků	96
9	Seznam tabulek	97
A	Rozvaha ČD Cargo dle ČÚP	100
B	Výkaz zisku a ztráty ČD Cargo dle ČÚP	103
C	Výkaz o finanční situaci dle IFRS	105
D	Výkaz zisku a ztráty dle IFRS	106
E	Výkaz o úplném výsledku	107

Seznam zkratk

ČÚP	České účetní předpisy
ČÚS	České účetní standardy
IASB	Mezinárodní rada pro účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
FASB	Rada pro standardy finančního výkaznictví
KR	Koncepční rámec
ÚJ	Účetní jednotka
US GAAP	General Accepted Accounting Principles

1 Úvod, cíl práce a metodika

1.1 Úvod

Světová ekonomika již řadu let odbourává národní hranice, stává se více globální. Stejný proces jako v ekonomice probíhá i v oblasti informačních systémů, které jsou významným faktorem pro další rozvoj celosvětové ekonomiky. Potřeba sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací jsou hlavními faktory dalšího vývoje účetnictví a účetního výkaznictví.

V Evropě probíhá nejen ekonomická globalizace, ale i politické sjednocování v rámci Evropské unie. V návaznosti na tyto procesy stále narůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou potřebné nejen pro realizaci podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor či grantů.

V současné době mají hlavní slovo dva mezinárodní účetní systémy. První z nich představují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, které vznikly přičiněním Mezinárodní rady pro účetní standardy (IASB), druhý systém tvoří národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles), v jehož čele stojí Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB).

V důsledku globalizace dochází ke sjednocování těchto dvou účetních systémů, i k tlaku na národní účetní předpisy, které se mají přiblížit podobě těchto standardů. Povinnost harmonizace potkala i Českou republiku, jejíž předpisy se od mezinárodních standardů značně liší.

Tato práce je zaměřena právě na odlišnosti české právní úpravy účetnictví a IFRS v oblasti vykazování výsledku hospodaření. Jedná se o jeden z nejsledovanějších ukazatelů, který naplňuje účel účetnictví jako celku. Právě výsledek hospodaření je měřítkem úspěšnosti manažerů společností a je základem pro většinu nejdůležitějších poměrových ukazatelů užívaných ve finanční analýze.

Vykazování výnosů, jako jedné složky zisku, je i aktuálním projektem konvergence FASB a IASB. Dnem 28. května 2014 byl dokončen jeden z nejdůležitějších projektů, který se zabývá rozpoznáním výnosů. Jedná se o nový standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, který jsou účetní jednotky povinny aplikovat od 1. ledna 2018. Podle mínění členů FASB a IASB jsou právě výnosy jedním z nejdůležitějších čísel právě pro uživatele účetních závěrek. B. J. Epstein (2010) uvádí, že právě požadavky na vykazování výnosů patřily k oblastem největších rozdílů účetních systémů, bylo tedy potřeba tyto systémy změnit a zkvalitnit právě v oblasti výnosů.

Změny dopadající na výsledek hospodaření se dějí i v národní legislativě, kdy se novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb. od 1. ledna 2016 mění některé účetní metody vykazování a dochází tak ke sbližování české právní úpravy účetnictví s mezinárodními účetními standardy.

Diplomová práce se především zaměřuje na vymezení obsahu vykazovaných informací, metodiku odvozování zisku, definici základních pojmů a na konkrétní pravidla účtování a vykazování výnosů a nákladů účetní jednotky. Tato práce by

také měla zdůraznit problematiku zjišťování výsledku hospodaření a upozornit na to, jak velký vliv mají použítá účetní pravidla na jeho výši

1.2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je na základě identifikace rozdílů české právní úpravy účetnictví a mezinárodních účetních standardů v oblasti vykazování výsledku hospodaření provedení analýzy těchto rozdílů v konkrétní účetní jednotce. Poté budou vyhodnoceny jejich výhody a nevýhody a provedeno posouzení jejich vypovídající schopnosti pro uživatele účetní závěrky. Pozornost bude věnována zejména oblasti provozního výsledku hospodaření, výsledku z pokračující činnosti, dani z příjmů, ukončené činnosti.

Aby mohl být tento cíl dosažen, je nutná deskripce obou systémů. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS a česká právní úprava účetnictví jsou popsány včetně základních koncepčních rámců, které jsou nezbytné pro pochopení základních principů těchto účetních systémů. Dále je v rámci každého systému popsána oblast zaměřená na výnosy a náklady.

Následně je provedena komparace účetní závěrky obou účetních systémů a komparace v oblasti výnosů a nákladů. Praktickou část práce tvoří analýza výkazu zisku a ztráty v konkrétní účetní jednotce, kterou je společnost ČD Cargo, a.s., která sestavuje účetní závěrku podle českých účetních předpisů, tak i podle mezinárodních účetních standardů. Poté bude provedeno posouzení jejich vypovídající hodnoty pro externí uživatele.

Při zpracování diplomové práce autorka využívala dostupnou literaturu, odborné publikace, internetové zdroje a platné účetní standardy. Veškerá literatura a ostatní zdroje použité v práci, jsou uvedeny v kapitole literatura na konci diplomové práce. Při zpracování diplomové práce jsou využívány metodické postupy, které využívají principů logiky a logického myšlení. Jedná se zejména o metody deskripce, komparace, analýzy a syntézy, indukce, dedukce a kvantifikace.

2 Obecné vymezení výsledku hospodaření

Výsledek hospodaření bývá vymezen v různých konceptech. Všeobecně známým je koncept, pod kterým rozumíme celkové výnosy snížené o náklady bez položek ostatního úplného výsledku. Výsledek hospodaření sledujeme za provozní a finanční oblast a dále za oblast mimořádnou (Strouhal, 2015).

Nebylo tomu tak vždy, kdy bylo samozřejmostí odčítat výnosy a náklady. Proč se neodčítají příjmy a výdaje? Vedlo by to k špatnému výsledku hospodaření?

I u vyčíslení výsledku hospodaření jako rozdílu nákladů a výnosů má své úskalí. Je problém určit co všechno patří mezi náklady a výnosy, jak je definovat? Do jakého období spadají? Jaká data jsou pro nás výchozí?

Je nezbytné říci, že jediná správná odpověď neexistuje, proto vzniklo několik teorií, které se postavily k pojetí výsledku hospodaření a bilance odlišně.

Než si podrobněji představíme jednotlivé teorie, které se zabývají vyčíslením výsledku hospodaření, podíváme se na účel vyčíslení hospodářského výsledku a na uživatele, kteří se o tyto informace zajímají.

2.1 Cíle a uživatelé vykazování výsledku hospodaření

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, které jsou užitečné širokému okruhu uživatelů při tvorbě ekonomických rozhodnutí (IASB).

Základním cílem podnikání nemusí být pouze zisk, ale spíše maximalizace tržní hodnoty firmy. Výše a složení zisku je však stěžejní informací pro různé skupiny uživatelů účetní závěrky. Tyto informace slouží nejen majoritním vlastníkům a managementu společností, ale i externím uživatelům. Mezi externí uživatele řadíme potenciální velké i malé investory, věřitele, dodavatele a odběratele, zaměstnance, zákazníky, stát, daňovou správu, orgány veřejného dohledu, veřejnost aj.

Investoři potřebují informace pro investiční rozhodování, věřitelé pro posuzování bonity svých současných i potenciálních klientů, zaměstnanci pro své posuzování atraktivnosti dané firmy jako potenciálního či stávajícího zaměstnavatele, odborové organizace pro potřeby kolektivního vyjednávání, dodavatelé a odběratelé se budou zajímat o finanční stabilitu a likviditu svého obchodního partnera.

Existují různé teorie determinace zisku, které budou popsány podrobněji v následující podkapitole.

2.1.1 Transakční přístup k determinaci zisku

Transakční přístup úzce souvisí s kategorií tzv. totálního peněžního zisku. Totálním ziskem/ztrátou se rozumí konečný přebytek/schodek peněžních prostředků po úplném ukončení existence účetní jednotky nad peněžními prostředky, které byly do podniku vloženy v okamžiku vzniku podniku. Totální zisk/ztráta se musí

upravit o výplaty podílů na ziscích v jednotlivých obdobích a o případné navyšování kapitálu podniku (Procházka, 2011).

Mezi nedostatky tohoto přístupu patří:

- předpoklad stálé hodnoty v průběhu celé podnikatelské činnosti,
- totální zisk lze zjistit až v okamžiku ukončení činnosti podniku.

Uživatelé účetní závěrky však požadují informace i v průběhu činnosti podniku, aby se mohli adekvátně rozhodovat o investicích, úvěrech, atd. Konflikt se účetně řeší přijetím předpokladu účetního období, kdy se výpočet hospodářského výsledku provádí v pravidelných časových intervalech, 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Tento předpoklad se realizuje v podobě účetní závěrky (Procházka, 2011).

Existují dva základní přístupy oddělení transakcí pro odvození výsledku hospodaření (Janhuba, 2005):

1. **Spojité účtové systémy (akruální)**, které zachycují podnikové transakce příčinně (spojitě) a používají k odvození zisku pojmy výnosy a náklady;
2. **Nespojité účtové systémy**, které zaznamenávají hospodářské transakce důsledkově (nespojité), výsledek se odvozuje z uskutečněných peněžních toků daného období (např. jednoduché účetnictví).

Postoj, který přístup použít, je sporný. Avšak ve většině současných úprav účetnictví převládá transakční přístup, který pro přiřazení jednotlivých transakcí ovlivňujících výši hospodářského výsledku za účetní období používá kritérium příčinné souvislosti v podobě akruální báze (Procházka, 2011).

2.1.2 Rozvahový přístup

Tento přístup je označován též jako důchod na bázi zachování kapitálu. Vychází z myšlenky, že hrubé přírůstky a úbytky důchodu jsou výsledkem změny aktiv a dluhů, neboli výnos vzniká vzrůstem čistých aktiv a náklad poklesem čistých aktiv.

Pro zjištění důchodu je nezbytné vyloučit změny čistých aktiv plynoucích z transakcí mezi podnikem a jeho vlastníky, a které se projevují přímou změnou vlastního kapitálu. Stěžejní částí procesu odvozování důchodu je pak definice a ocenění aktiv a dluhů a zachycení jejich změn. Výsledovka je v tomto případě redukována na vedlejší produkt rozvahy a zveřejňují se v ní informace o příčinách změn čistých aktiv (Procházka, 2011).

Rozvahový přístup pracuje s kapitálem nebo podstatou podniku. Podstata podniku je teoretická účetní konstrukce, která pojmenovává jádro aktiv a kapitálu z hlediska vlastníků. Jádrem jsou ty složky podnikových aktiv, ve kterých je investován vlastní kapitál podniku. „Podstatu podniku lze definovat jako částku čistých aktiv, která nesmí poklesnout, pokud chce podnik pokračovat ve své aktivní existenci ve stejném rozsahu jako v současnosti.“

Podstatu lze vymežit a zjišťovat na bázi finančních zdrojů nebo na majetkové bázi v podobě:

- vlastního kapitálu podniku a
- čistých aktiv podniku

Výsledná velikost obou veličin je shodná. Důležitá je velikost a struktura jednotlivých položek čistých aktiv. Nejdříve se udržení podstaty soustředilo na vlastní kapitál, ale z důvodu silných pohybů cenové hladiny se pozornost obrátila i na čistá aktiva.

Zvolený koncept určuje cíl a způsob zjišťování zisku. Ve finančním pojetí je zisk dosažen, pokud peněžní částka čistých aktiv na konci období převyšuje finanční částku čistých aktiv na počátku období po vyloučení transakcí s vlastníky.

V majetkovém pojetí je zisk dosažen, pokud fyzická produkční kapacita na konci období převyšuje produkční kapacitu na počátku období. Zisk lze tedy vykázat, až je kapitál zachován či podstata udržena (Procházka, 2011).

2.2 Bilanční teorie

Různé přístupy k účetnictví spolu s potřebou vyrovnat se s faktem kolísání kupní síly peněžní jednotky vedla ke vzniku řady názorových škol, které bývají označeny jako „bilanční teorie“, z nichž každá přispěla svým kouskem k řešení problémů. Díky těmto řešením jsou využívány kvalitnější postupy, kdy je totální výsledek zpětně rozkládán do jednotlivých období vykazování podle uskutečněného prodeje výkonů (spojitá báze).

V následujícím textu budou jednotlivé přístupy popsány podrobněji.

2.2.1 Statické bilanční teorie

Statikové vidí základ existence podniku v majetku a v jeho účelném složení. Důležitost bilance je v tom, že právě ona podává výkaz majetku, kapitálu a dluhů k určitému datu. Statik vychází z počátečního stavu složení majetku a kapitálu a následně jej srovnává sestavováním bilance po uplynutí určité doby. Tímto způsobem přistupují i k výsledku hospodaření, resp. zisku a ztrátě. Zisk je posuzován jako zvýšení kapitálu, ztráta naopak jako jeho úbytek.

Výsledek hospodaření daného roku je pro statiky vedlejší. Majetková bilance slouží výhradně k hodnocení finančně majetkové situaci podniku. K odvozování výsledku hospodaření je využívána výsledková bilance (později výkaz zisku a ztrát).

Mezi představitele této teorie patří Reisch a Kreibich, kteří se zabývali především právními souvislostmi bilancování. Mezi další můžeme zařadit Hermana Veit Simona, nebo W. L. Coutra, který formuloval základní požadavky na tzv. totální bilanci (Janhuba, 2010).

2.2.2 Dynamické bilancování

Jsou orientovány primárně na odvozování hospodářského výsledku, zisku nebo ztráty. Prvořadě je tedy oceňování aktiv, dluhů a vlastního kapitálu. Orientuje se na výsledek hospodaření tak, aby byly údaje v čase srovnatelné (časové rozlišení), čímž majetková situace ustupuje do pozadí.

Hlavním představitelem dynamické bilanční teorie je Eugen Schmalenbach, který vybudoval svoji dynamickou bilanční teorii. Právě tato teorie stojí na rozhraní mezi tradiční dynamickou a organickou teorií (Janhuba, 2010).

2.2.3 Organická bilanční teorie

Je založena na myšlence správného zjištění finančně majetkové situace a správného zjištění výsledku hospodaření za období při respektování pohybu cen i úrovně cenové hladiny (Janhuba, 2010).

Reprezentantem tohoto přístupu je Fritz Schmidt. Na rozdíl od Riegerovy teorie materialistický přístup zachovává věcnou podstatu podniku, nikoliv nominálně vyjádřené objemy peněžních jednotek. Zdrojem informací o vývoji podstaty je stálý přehled o statcích a závazcích v jejich dnešních cenách. Dnešní cenou se rozumí cena tržní. Aby splnil podmínku věcné stability, zavedl do svojí bilance několik položek např. fond ze změny cen odpočívajícího majetku, přepočty nominálních aktiv a nominálních pasiv, a odlišil zdánlivý zisk/ztrátu z inflace od pravého zisku, který podnik získal díky svému obratu (Procházka, 2011).

2.2.4 Nominalistické bilanční teorie

Hlavním představitelem tohoto přístupu byl Wilhelm Rieger. Jeho koncepce vychází z neměnnosti peněžní jednotky jako měřítka hospodářských jevů a jejich důsledků na podnikovou ekonomiku.

Pro Riegerův nominalistický přístup je základem výhradně uskutečnění peněžních příjmů a peněžních výdajů. To znamená, že obsahem aktiv nejsou jednotlivé věcné statky, či ocenitelná práva, ale výhradně peněžní prostředky + uskutečněné výdaje. Obsahem pasiv pak nejsou jednotlivé zdroje financování věcných statků či ocenitelných práv, ale výhradně peněžní příjmy, které plynuly od vlastníků a věřitelů (Janhuba, 2010).

2.2.5 Exspektační pojetí

Exspektační pojetí bilance vzniklo na konci 20. století jako reakce na kritiku tradičních bilančních nástrojů pro jejich malou informační schopnost. Bilance je zde chápána jako výkaz o očekávaných budoucích tocích majetku a výkonů (cash flows). Výkaznictví by se mělo podle převažujících názorů orientovat na současný, nebo nejlépe budoucí stav.

Hlavním strůjcem se stal se svojí kapitálovou bilanční teorií Gerhard Seicht. Na aktiva se pohlíží jako na očekávané budoucí přírůstky majetku a výkonů, pasiva

pak představují očekávané budoucí úbytky majetku a výkonů. Expektační bilance vychází z oceňování všech složek aktiv i pasiv čistou současnou hodnotou očekávaných peněžních toků (Janhuba, 2010).

3 Vykazování výsledku hospodaření podle IFRS

3.1 Harmonizace účetnictví v Evropě

Jedním z důvodů nutné harmonizace účetních systému je globalizace kapitálových trhů. Národní účetní systémy používané k sestavování účetních výkazů slouží k získávání potřebných informací pro účely srovnání, které je velmi náročné i nákladné. V současné době existuje několik systémů účetního výkaznictví, které jsou uznávané po celém světě. Nejvýznamnější jsou IAS/IFRS a US GAAP (Ficbauer, 2012).

První snahy o harmonizaci účetnictví v Evropě byly završeny přijetím směrnic, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a slouží jako základní harmonizační nástroj Evropské komise v oblasti účetnictví. Jedná se o:

- Čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC z 25. července 1978, která se zaměřuje na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností,
- Sedmou směrnicí č.83/349/EEC z 13. června 1983, která se věnuje konsolidované účetní závěrce,
- Osmou směrnicí č.84/253/EEC z 10. dubna 1984, která upravuje požadavky na profesi auditora.

Nejvýznamnější se stala čtvrtá směrnice, která se zaměřuje na sestavování ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Snaží se o kompromis tím, že dává členským státům na výběr z velkého počtu variant řešení. Na jedné straně umožňuje respektovat i specifika národních systémů zemí, které se snaží tuto směrnici zabudovat do své legislativy. Avšak na druhé straně je právo volby omezující z hlediska srovnatelnosti účetních informací. Možnosti volby jsou typické u varianty struktury a formy účetních výkazů, které mohou být v případě rozvahy sestaveny jak v horizontální tak i vertikální formě a v případě výkazu zisku a ztrát lze využívat účelové i druhové členění nákladů (Bohušová, 2008).

Směrnice EU jsou závazné pro všechny členské státy, nemají však charakter právních norem. Realizace se uskutečňuje prostřednictvím jejich začlenění do národních legislativ členských států. Čtvrtá směrnice přispěla významně ke zkvalitnění účetního výkaznictví v zemích EU, což napomohlo k rozvoji kapitálových trhů a rozšíření obchodu mezi členskými zeměmi, čímž přispěla ke zvýšení konkurenceschopnosti (Bohušová, 2008).

Tato směrnice však neumožnila srovnání se světovými finančními trhy, jelikož tyto výkazy nespĺňovaly požadavky na kvalitu účetního výkaznictví. Velké evropské účetní jednotky musely sestavovat účetní výkazy dle požadavků světových finančních trhů. Na základě této skutečnosti byla nutná harmonizace, která by odrážela požadavky světových finančních trhů (Bohušová, 2008).

Změna nastala v roce 2000, kdy Evropská komise vyhlásila tzv. novou harmonizační strategii: „Strategie finančního výkaznictví EU: Cesta vpřed“. Za nástroj harmonizace evropského účetnictví zvolila IAS/IFRS. Strategie vyžadovala, aby společnosti registrované na evropských trzích s cennými papíry sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku v souladu s tehdejšími Mezinárodními účetními standardy.

Významnou roli sehrál v polovině sedmdesátých let Výbor pro Mezinárodní účetní standardy tzv. IASC. Jeho cílem bylo formulovat a publikovat Mezinárodní účetní standardy, propagovat celosvětové přijetí a dodržování IAS a všeobecně usilovat o harmonizaci účetního výkaznictví.

V roce 2001 navázala na činnost IASC Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB). Jejím hlavním úkolem bylo vypracovat jednotné, vysoce kvalitní, srozumitelné a vymahatelné účetní standardy pro globální využití – International Accounting Standards (IAS). Standardy nově vydávané IASB již nejsou označovány jako IAS, ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards) s tím, že standardy vytvořené před zahájením činnosti této rady zůstávají v platnosti a jsou nadále označovány jako Mezinárodní účetní standardy (Bohušová, 2008).

3.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem IFRS, tvoří jejich úvodní část. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění (Dvořáková, 2014).

Cílem koncepčního rámce je vytvořit předpoklady pro pojmové sjednocení výrazů, vytvořit rámec pro obsahové vymezení pojmů a pro způsob ocenění. Budovat podmínky pro harmonizaci právních předpisů a standardů, pomáhat auditorům a uživatelům účetní závěrky při interpretaci výkazu (Bohušová, 2008).

V současné době je Koncepční rámec přepracováván, aby odpovídal současným potřebám a ekonomickému vývoji. V současné době je dokončena první fáze projektu. Celkově je přepracování rozvrženo do osmi fází, které se nacházejí v různých stádiích, některé jsou dokončeny, jiné probíhají a některé byly odloženy.

Tab. 1 Fáze projektu zaměřeného na přepracování Koncepčního rámce

Fáze projektu	Téma
A.	Cíle a kvalitativní charakteristiky
B.	Definice prvků, rozpoznávání a odúčtování
C.	Oceňování
D.	Koncept vykazující jednotky
E.	Omezení finančního výkaznictví, prezentace a zveřejnění
F.	Účel a postavení koncepčního rámce
G.	Aplikace Koncepčního rámce pro neziskové účetní jednotky
H.	Případně další otázky

Zdroj: Conceptual Framework - Comprehensive IASB project

Fáze A byla dokončena dne 28. září 2010, na straně IASB došlo k revizi částí stávajícího rámce a začlenění nových kapitol 1 a 3, zatímco na straně FASB došlo k nahrazení dvou konceptů novým. Touto úpravou se Koncepční rámec přibližuje stávajícím cílům – vytvoření finančních výkazů pro všeobecné účely. Fáze B byla ukončena bez výsledků. Koncept fáze D byl vydán v březnu 2010, nicméně koncem roku 2010 byly práce na společném projektu odloženy. V září 2012 IASB znovu začala pracovat na Koncepčním rámci, který je nyní řešen jako komplexní projekt. Aktualizace projektu byly zveřejněny v květnu 2015 s požadovaným komentářem do 25. 11. 2015. Dále by měla IASB rozhodovat o směru projektu během roku 2016 (Conceptual Framework - Comprehensive IASB project).

V Koncepčním rámci je vymezen:

- účel koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncept oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Znalost Koncepčního rámce je podmínkou porozumění jednotlivým standardům i prezentovaným účetním závěrkám. V případě, že není určitá oblast upravena konkrétním standardem, jsou východiskem účetního zobrazení obecné principy deklarované v Koncepčním rámci. Pokud nastane situace, kdy je standard v rozporu s Koncepčním rámcem, má přednost úprava vyžadovaná konkrétním standardem.

Koncepční rámec vychází z vymezení uživatel účetní závěrky a jejich informačních potřeb. Účetní závěrka je určena zejména externím uživatelům a musí se přizpůsobovat jejich potřebám.

Cílem účetní závěrky je informovat uživatele účetní závěrky o finanční situaci a o jejich změnách. Konceptní rámec vychází ze dvou základních předpokladů sestavení účetní závěrky. Jedná se o:

- **Akruální bázi**

Účetní závěrka sestavená na akruální bázi odráží výsledky transakcí a jiných nastalých skutečností v období, kdy k nim dochází. Je tedy nutné časově rozlišit příjmy a výdaje, tvorbu dohadných položek a rezerv. Výsledek hospodaření je pak vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů a lépe tak odráží výkonnost podniku v daném účetním období.

- **Předpoklad trvání účetní jednotky**

Účetní závěrka vychází za normálních okolností z předpokladu trvání podniku v budoucnosti. To znamená, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti, není nucen likvidovat nebo podstatně zužovat rozsah podnikatelské činnosti a bude pokračovat v podnikání v dohledné budoucnosti. Pokud nastanou pochybnosti o dalším trvání podniku, účetní jednotka má povinnost tuto skutečnost zveřejnit v účetní závěrce, která musí být sestavena v souladu s touto skutečností.

Obecná východiska doplňuje o následující předpoklady *IAS 1- Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*:

- **Periodicita vykazování**

Účetní výkazy se sestavují periodicky, nejméně jednou ročně. Účetním obdobím jen kalendářní nebo hospodářský rok.

- **Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti**

Účetní závěrka by měla prezentovat poctivě finanční situaci, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.

Konceptní rámec vymezuje dvě hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

- **relevanci,**
- **věrnost, spolehlivost zobrazení.**

Informace pro uživatele jsou užitečné v případě jejich *relevance*, to znamená, že ovlivní jejich rozhodování. Uživatelé v případě relevantních informací mohou hodnotit minulé a předvídat budoucí události. Relevance informací je ovlivněna jejich významností. Za významné informace se pak považují takové, které při jejich vynechání nebo chybných uvedení mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která provádějí uživatelé na základě informací z účetní závěrky.

Důležitá je taktéž *včasnost* informací, která se může dostat do rozporu s jejich spolehlivostí. Aby byly informace k dispozici včas, je někdy nezbytné, aby byly vykazovány dříve, než jsou známy veškeré aspekty transakce nebo jiné skutečnosti, čímž se může snížit jejich spolehlivost. Pokud by se naopak vykazovaly informace

v době, kdy jsou známy veškeré aspekty transakce, byly by sice velice spolehlivé, ale pro uživatele málo užitečné. Při hledání rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí je hlavním kritériem snaha co nejvíce uspokojit potřeby ekonomického rozhodování uživatelů.

Podstatnou vlastností informací, které jsou uváděny v účetní závěrce, je jejich *srozumitelnost* pro uživatele. U uživatelů se tedy předpokládá dostatečná znalost podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví. Informace o složitých záležitostech, které jsou obsahem účetní závěrky, nemohou být vyňaty z účetní závěrky z důvodu obtížné srozumitelnosti pro některé uživatele.

Zásadní význam pro uživatele má *srovnatelnost* účetních informací v časové řadě i mezi podniky. Za časová období lze provést analýzu trendů dalšího vývoje. Srovnáním účetních informací mezi podniky lze zhodnotit relativní situaci podniku.

3.2.1 Základní pojmy

Koncepční rámec definuje základní pojmy výkazu zisku a ztráty, kterými jsou výnosy a náklady (incomes a expenses).

Výnosy (incomes) jsou definovány jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky. Zvýšení musí mít formu zvýšení aktiv nebo snížení závazků a zároveň vede ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem, než vkladem vlastníků. Vykazování výnosů je spojeno s podvojným zápisem, kdy na jedné straně dochází ke zvýšení aktiv (či snížení závazků), a na straně druhé ke zvýšení vlastního kapitálu. KR rozlišuje dva typy výnosů. První jsou označovány jako **revenues**, tedy výnosy plynoucí z běžných činností účetní jednotky. Příkladem mohou být tržby z prodeje výrobků a služeb, přijaté nájemné či licenční poplatky. Druhým typem jsou **gains**, pod kterými si můžeme představit výnosy plynoucí z nahodilé činnosti účetní jednotky. Patří jsem zejména kladné výsledky z prodeje dlouhodobého majetku nebo kladné kurzové rozdíly. V českém překladu se využívá pojem přínosy. Všechny přínosy však neovlivní výsledek hospodaření. Např. výsledek z přecenění realizovaných cenných papírů. Tyto přínosy tvoří relativně samostatnou část výkazu o úplném výsledku hospodaření a jsou označovány jako *other comprehensive income – OCI*, neboli ostatní položky úplného výsledku hospodaření.

Náklady (expenses), jsou definovány jako: „ snížení ekonomického prospěchu, které se projeví buď úbytkem aktiv, nebo zvýšením závazků. Konečným důsledkem je pak snížení vlastního kapitálu jinak než formou výplat vlastníků.“ (Strouhal, 2015)

Stejně jako je tomu v případě výnosů, jsou v KR vymezeny dva typy nákladů. Jedná se o **expenses** a **losses**. Expenses vznikají v souvislosti s běžnou činností účetní jednotky a mají pravidelný (opakovatelný) charakter. Příkladem mohou být náklady na prodané výkony, osobní náklady, odpisy. Druhý typ nákladů losses, které vznikají z nahodilé činnosti nebo náhodných skutečností. Příkladem mohou být

náklady z prodeje dlouhodobého majetku nebo záporné kurzové rozdíly. Českým ekvivalentem losses jsou újmy nebo ztráty.

Z výše uvedeného je patrná provázanost výnosů a nákladů. Výnosy typu revenues jsou propojeny s náklady typu expenses a výnosy typu gains jsou propojeny s náklady typu losses. Rozdílem těchto skupin je v jaké výši se vykazují. Revenues a expenses jsou vykazovány v hrubé výši, zatímco položky druhé dvojice se mohou vzájemně kompenzovat. Některé losses mohou být, obdobně jako příjmy, zachycovány kapitálovým způsobem a stávají se součástí ostatních částí úplného výsledku hospodaření.

Od expenses a losses je nutné odlišit náklady na pořízení aktiv, které jsou označovány v angličtině jako cost.

3.2.2 Oceňovací báze

Mezi základní prvky, které ovlivňují vypovídající schopnost účetních výkazů, patří způsob oceňování.

Koncepční rámec rozeznává čtyři základní oceňovací báze:

- **Historical cost, historické náklady**

Aktiva jsou oceňována sumou peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, které je nutné vynaložit na jejich získání v době pořízení aktiva. V případě bezúplatného nabytí se vychází z odhadnuté částky. Závazky jsou oceněny peněžní částkou, kterou bude nutno vynaložit na jejich úhradu. S touto metodou se setkáme nejčastěji, standard však upozorňuje na její nevhodnost z důvodu nezahrnutí inflace.

- **Current cost, běžná cena**

Aktiva jsou oceněna hodnotou peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, které by musely být vynaloženy na získání stejného nebo obdobného aktiva v současnosti. Závazky jsou oceněny v nediskontované sumě peněz nebo ekvivalentů, která by byla potřebná k jejich vypořádání v současnosti.

- **Realisable (settlement) value, realizovatelná (vypořádací) hodnota**

Aktiva jsou oceněna hodnotou peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, které bychom v současnosti získali jejich prodejem za běžných podmínek. Závazky jsou oceněny nediskontovanou částkou peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude nutné podle očekávání vynaložit k úhradě závazků za běžných podmínek k datu ocenění.

- **Present value, současná hodnota**

Aktiva jsou oceněna současnou diskontovanou hodnotou budoucích čistých peněžních přítoků, která můžeme z aktiva očekávat za běžných podmínek. Závazky se oceňují v současné hodnotě budoucích čistých peněžních odtoků, které budou dle očekávání nutné k jejich vypořádání za normálních podmínek. Současná hodnota umožňuje při ocenění zohlednit faktor času.

V některých standardech se setkáme i s oceňováním **reálnou hodnotou**, která se však neobjevuje v Koncepčním rámci. Je jí věnován samostatný standard *IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou*, který ji definuje jako „cenu, která by byla získána z prodeje aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci řádné transakce mezi účastníky trhu ke dni ocenění.“ (IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou). Nejedná se o konkrétní tržní cenu. Pro zjištění reálné hodnoty je preferována cena aktivního trhu, kterým se rozumí: „trh, na kterém se transakce pro aktiva či závazky uskutečňují dostatečně často a v dostatečném objemu, aby byl zajištěn pravidelný přísun cenových informací.“ (IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou)

3.2.3 Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

Rozpoznání, ocenění výnosů a nákladů závisí částečně na pojetí kapitálu a jeho uchování. V Koncepčním rámci jsou rozlišeny dvě pojetí uchování kapitálu:

- finanční a
- fyzické.

Pro **finanční pojetí kapitálu** je typické, že se kapitál považuje za synonymum čistých aktiv. Zisk je částka, o kterou převyší čistá aktiva na konci období čistá aktiva na počátku období. Je však nutno vyloučit všechny vklady a výběry kapitálu vlastníky. Zisk je tedy rozdílem výnosů a nákladů. Pro finanční pojetí kapitálu je typické, že je kapitál vyjádřen v nominálních peněžních jednotkách a zisk je představován jejich zvýšením. Zisk lze vyjádřit i v jednotkách stálé kupní síly, které jsou přepočteny o vliv inflace (Conceptual Framework).

Při **fyzickém pojetí kapitálu** je kapitál považován za produktivní kapacitu účetní jednotky. Zisku je dosaženo, pokud fyzická produkční kapacita na konci období převyší produkční kapacitu na počátku období, za předpokladu vyloučení veškerých vkladů a výběrů kapitálu vlastníky. Všechny změny cen aktiv a závazků jsou považovány za změny v ocenění fyzické produkční kapacity, a proto se vyjadřují jako úpravy v oblasti vlastního kapitálu a nepředstavují zisk (Conceptual Framework).

3.3 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Tento standard se věnuje obecným požadavkům kladeným na sestavení, strukturu a minimální obsah účetní závěrky, aby byly v souladu se standardy IFRS. Navazuje na Koncepční rámec a rozvádí jeho ustanovení.

Cílem IAS 1 je zajištění mezipodnikové i vnitropodnikové srovnatelnosti v rámci několika účetních období.

Standard definuje účetní závěrku, jejíž cílem je poskytovat informace o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech včetně zisků a ztrát, vkladech a výplatách vlastníkům, peněžních tocích.

Uvádí součásti účetní závěrky, kterými jsou:

- Výkaz o finanční situaci na konci období,
- Výkaz o úplném výsledku za období,
- Výkaz změn vlastního kapitálu za období,
- Výkaz o peněžních tocích za období,
- Komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky,
- Výkaz o finanční situaci k počátku nejzazšího srovnávacího období.

IAS 1 vyslovuje požadavek na věrnou prezentaci finanční pozice a výkonnost, tak i na peněžní toky účetní jednotky. Existuje i možnost, kdy účetní jednotka nemusí postupovat dle požadavků IFRS. Jedná se velmi výjimečné okolnosti, při kterých účetní jednotka dospěje k závěru, že soulad s požadavky některého IFRS by byl natolik zavádějící, že by vedl ke konfliktu s cílem účetní závěrky. Účetní jednotka pak musí postupovat podle odstavce 20 standardu IAS 1.

Standard dále rozvádí předpoklad trvání podniku a aktuální báze účetnictví. Dále uvádí nutnost, aby účetní jednotka vykazovala v účetní závěrce každou významnou třídu podobných položek samostatně. V případě nevýznamných položek je možná agregace s ostatními položkami ve výkazech nebo v komentáři.

Účetní jednotka však nesmí kompenzovat aktiva a závazky, výnosy a náklady, pokud to nevyžaduje nebo nepovoluje některý IFRS. Důvod, proč je kompenzace zakázána, je možné snížení schopnosti uživatelů pochopit transakce, jiné události a nové podmínky.

Účetní jednotka je povinna zveřejňovat srovnávací informace u všech položek vykázaných v účetní závěrce, a to minimálně srovnání běžného a předcházejícího období včetně informací v komentářích. Pokud účetní jednotka změní účetní pravidla nebo opravuje chybu, musí se podívat na IAS 8, který se zabývá úpravami srovnávacích informací.

Standard stanovuje nutnost účetní jednotky jasně identifikovat a odlišit účetní závěrku od ostatních informací ve výroční zprávě, které se nemusí řídit podle IFRS.

Standard umožňuje účetní jednotce zveřejňovat součásti hospodářského výsledku buď jako část jednoho výkazu o úplném výsledku, nebo v samostatné výsledovce.

Informace zveřejňované ve výkazu o úplném výsledku zobrazuje následující tabulka:

Tab. 2 Výkaz o úplném výsledku

Položka	Běžné období	Minulé období
Výnosy		
Finanční náklady		
Podíl na VH přidružených a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou		
Daňové náklady		
Hospodářský výsledek z ukončených činností		
Hospodářský výsledek z běžného období celkem		
Jednotlivé komponenty ostatního hospodářského výsledku		
Podíly na ostatních výsledcích hospodaření přidružených a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou		
Úplný výsledek hospodaření celkem		
Zisk/ztráta připadající vlastníkům mateřské společnosti		
Zisk/ztráta připadající na menšinový podíl		
Úplný výsledek hospodaření připadající vlastníkům mateřské společnosti		
Úplný výsledek hospodaření připadající na menšinový podíl		

Zdroj: IAS 1

Účetní jednotka nesmí vykazovat žádné položky výnosů nebo nákladů jako mimořádné položky. Mimořádné výnosy nebo náklady se tak nesmí objevit ve výkazu o úplném výsledku nebo v samostatné výsledovce ani v komentáři.

Účetní jednotka je povinna zahrnout všechny položky výnosů a nákladů v období do hospodářského výsledku, pokud některý z IFRS nestanoví jinak. Okolnosti, kdy účetní jednotka nevykazuje položky v běžném období jako součást hospodářského výsledku, specifikuje IAS 8. Je to v případě opravy chyb a důsledků změn v účetních pravidlech. Jiné IFRS požadují nebo povolují, aby byly komponenty ostatního úplného výsledku, které splňují definici výnosů nebo nákladů, vyjmuty z hospodářského výsledku. Standard požaduje v rámci ostatního výsledku hospodaření vykazání související daně z příjmu. Účetní jednotka má dva způsoby, jak může prezentovat položky ostatních uznaných výnosů a nákladů. Buď účetní jednotka uvede položky upravené o související daně, nebo je uvede před daňovým efektem s tím, že zveřejní souhrnné daně z příjmu.

Zveřejněny musí být i reklasifikační úpravy, které se týkají položek ostatního úplného výsledku. Rekvalifikační úpravou se rozumí situace, kdy se položky v budoucím období přesunou z ostatního úplného výsledku do výsledku hospodaření v běžném období. Tato reklasifikační úprava je zahrnuta v příslušné kompo-

mentě v období, kdy je úprava reklasifikována do hospodářského výsledku. Účetní jednotka může zveřejňovat tyto úpravy buď ve výkazu o úplném výsledku, nebo v komentáři.

Reklasifikační úpravy vznikají například:

- z prodeje zahraniční jednotky (upravuje IAS 21),
- z odúčtování realizovaných finančních aktiv (upravuje IAS 39),
- v okamžiku, kdy zajišťovaná budoucí transakce ovlivňuje hospodářský výsledek (IAS 39 odstavec 100).

Reklasifikační úpravy naopak nevyplývají z (e):

- Změn ve fondu z přecenění vykázaného podle IAS 16 nebo IAS 38, kdy změny mohou být převedeny do nerozdělených zisků v následujících obdobích, kdy je aktivum užíváno nebo odúčtováno.
- Pojistně-matematických zisků a ztrát z plánů definovaných požitků vykazovaných podle IAS 19. Jsou vykazovány v nerozděleném zisku v období, kdy se vykáží v ostatním úplném výsledku.

3.4 Výnosy

Vykazování výnosů je problematika, která je v současné době velmi diskutovaná. Výnosy jsou totiž důležitým prvkem, který má vliv na celkovou finanční situaci podniku. Je proto nezbytné, aby byla důsledně stanovena pravidla jejich vykazování. Z tohoto důvodu vznikla spolupráce IASB s FASB na projektu *Revenue recognition project*, jehož výsledkem je nový standard *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky*. Tento standard nahradí veškeré dosavadní standardy a interpretace, které upravují výnosy. Jedná se o:

- IAS 18 – Výnosy,
- IFRIC 12 – Koncesní smlouvy,
- IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy,
- IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitosti,
- IFRIC 18 – Převody aktiv od zákazníků,
- SIC 27 – Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu,
- SIC 31 – Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby.

Ačkoli byl termín standardu několikrát odložen, byl vydán v květnu 2014 a jeho účinnost je stanovena na 1. 1. 2018¹.

¹ Exposure Draft ED/2015/2 –Effective date of IFRS 15, Proposed amendments to IFRS 15. IASB. www.ifrs.org [online]. 2011 [cit. 2016-03-03].

3.4.1 IAS 18 – Výnosy

Problematikou rozpoznání a správnou klasifikací výnosů se zabývá *IAS 18 – Výnosy*. Předmětem standardu jsou provozní i finanční výnosy.

IAS 18 upravuje výnosy z:

- prodeje zboží a výrobků,
- poskytování služeb,
- úroků, licenčních poplatků a dividend.

Naopak standard neupravuje výnosy z (e):

- leasingových smluv (IAS 17),
- služeb spojených se smlouvami o zhotovení (IAS 11),
- pojistných smluv v pojišťovnách,
- změn ve fair value u finančních aktiv a závazků (viz IAS 32, IAS 39, IFRS 9) a u biologických aktiv (viz IAS 41),
- změny v hodnotě jiných běžných aktiv,
- prvotního vykázání zemědělské produkce (viz IAS 41),
- těžby nerostů (IFRS 6).

Výnosy vznikají obvykle v okamžiku předání výrobků, zboží, prací či služeb odběrateli, kdy zároveň vzniká bezpodmínečný nárok na úhradu těchto výnosů. Okamžik vzniku výnosů může být však ovlivněn nejrůznějšími podmínkami konkrétních transakcí či smluvními ujednáními.

Podle tohoto standardu by **měl být výnos zachycen** pouze v případě, kdy:

- je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou podniku,
- již vzniklé náklady nebo náklady, které ve spojení s transakcí vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny a přínos je měřitelný,
- pro uznání výnosů je podstatné dodržení věcného a časového souladu výnosů a nákladů.

Pro uznání **výnosů z prodeje výrobků a zboží** je nutno splnit všechny následující podmínky:

- Na kupujícího jsou převedena všechna významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků.
- Účetní jednotka se dále nebude angažovat v řízení dalšího prodeje ani v kontrole dalšího nakládání s prodanými výrobky či zbožím.

- Částka výnosu může být spolehlivě oceněna.
- Je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou podniku.
- Náklady, které vznikly nebo vzniknou v souvislosti s transakcí, se mohou spolehlivě ocenit.

Standard věnuje značnou pozornost okamžiku, kdy může účetní jednotka výnos vykázat. V případě, že si účetní jednotka ponechává významná rizika a odměny z vlastnictví, výnos nevzniká. Jedná se například o situace, kdy jsou výrobky či zboží dodávány s podmínkou instalace nebo kontroly, které nebyly dokončeny. Výnos může účetní jednotka vykázat až po instalaci nebo kontrole. Dalším příkladem je kupující, který má právo zrušit nákup z důvodů uvedených ve smlouvě, účetní jednotka vykáže výnos až v okamžiku, kdy tato lhůta vyprší.

Pokud na účetní jednotce zůstává nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, k realizaci výnosu dochází. Příkladem může být maloobchod, který nabízí vrácení peněz v případě nespokojenosti zákazníka. V tomto případě je riziko z hlediska vykázání výnosů nevýznamné, protože se nepřepokládá, že by všichni zákazníci byli nespokojení, jedná se pouze o určité procento zákazníků, které je však nutno účetní jednotkou odhadnout na základě svých zkušeností.

Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se zachycují současně. Jedná se o tzv. přiřazování nákladů k výnosům. Platí pravidlo, že účetní jednotka nemůže výnosy vykázat, pokud nelze spolehlivě ocenit příslušné náklady.

Výnosy z prodeje služeb může účetní jednotka vykázat v případě, že lze výsledek transakce spolehlivě odhadnout, a pokud jsou současně splněny následující podmínky:

- a) výnos může být spolehlivě oceněn,
- b) existuje pravděpodobnost, že účetní jednotce poplynou ekonomické užitky,
- c) ke konci účetního období je možné spolehlivě určit stupeň dokončení transakce,
- d) lze spolehlivě ocenit vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení.

Při poskytování služeb jsou instalační poplatky vykazovány dle stupně dokončení instalace, pokud není součástí prodeje. Při zprostředkování odměny za reklamu, jsou výnosy vykazovány až po zveřejnění této reklamy.

V případě nedokončené transakce se využívá pro ocenění výnosu metoda procenta rozpracovanosti. Tuto metodu podrobněji rozpracovává *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*. Podle této metody nastávají výnosy v tom účetním období, v němž byly poskytnuty služby. Stupeň rozpracovanosti může být stanoven různými způsoby. Účetní jednotka má využívat takovou metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb.

Metody mohou zahrnovat:

- a) přehled a analýzy vykonaného díla,

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

Standard uvádí, že pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, výnosy pak musí být vykázány pouze v rozsahu účtovaných nákladů, které lze zpětně získat. Pokud však vznikne v účetní jednotce nejistota spojená s inkasovatelností částky, kterou již zachytila ve prospěch výnosů, je tato částka v souladu s IAS 18 zachycena na vrub nákladů.

Výnosy vznikající z užívání aktiv účetních jednotek jinými stranami, jako je úrok, licenční poplatky nebo dividendy, jsou uznány v případě, že:

- je pravděpodobné, že do účetní jednotky poplynou ekonomické užitky spojené s transakcí,
- částku výnosu lze spolehlivě ocenit.

Okamžik vykázání výnosů upravuje standard pro jednotlivé aktiva samostatně. Úrok musí být vykázán použitím metody efektivní úrokové sazby. U licenčních poplatků se postupuje v souladu s podstatou příslušné smlouvy a zachycují se na akruální bázi. Dividendy se vykazují v okamžiku, kdy vznikne akcionářům právo na přijetí platby.

Pokud jsou zboží a služby směněny či vyměněny za zboží a služby obdobné povahy a hodnoty, účetní jednotce nevzniká výnos. Jedná se nejčastěji o komodity jako je mléko či ropa. Naopak pokud je zboží prodáno či jsou poskytnuty služeb výměnou za rozdílné zboží nebo služby, tato směna je považována za transakci, při níž vznikají výnosy.

Oceňování výnosů

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty, nejčastěji ve formě přijatých peněz, ve fair value přijatých aktiv nebo ve výši vzniklé pohledávky.

Uznávání výnosu

Kritéria tohoto standardu pro uznávání výnosu jsou obvykle aplikována samostatně u každé transakce. Existují však situace, kdy je nutné aplikovat tato kritéria na samostatně identifikovatelné složky dle podstaty transakce. Například pokud zahrnuje prodejní cena výrobku oddělitelnou částku za následný servis, je tato částka odložena a jako výnos se zachycuje teprve v tom období, během kterého je služba poskytnuta.

3.4.2 IAS 11 – Smlouvy o zhotovení

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se smlouvami o zhotovení. Smlouvy o zhotovení jsou dlouhodobými smlouvami o dodávkách zboží či služeb, jejichž předmět plní dodavatel obvykle déle než jedno účetní období. Nejčastějším případem jsou různé stavební smlouvy, ale i smlouvy o zhotovení softwaru, telekomunikačních sítí apod. Hlavním problémem je určení okamžiku, kdy má společnost vykázat zisk nebo ztrátu. Standard vyžaduje, aby byly výnosy a náklady vykazovány během realizace předmětu smlouvy průběžně. Výjimkou jsou smlouvy, které pravděpodobně skončí ztrátou, protože očekávanou ztrátu je nutné vykázat okamžitě.

Výnosy ze smlouvy jsou měřeny v reálné hodnotě obdrženého protiplnění.

Výnosy ze smlouvy zahrnují:

- a) původní sumu výnosu, která byla dohodnuta ve smlouvě;
- b) odchylky ve smluvní práci, za kterou je považován pokyn zákazníka, který mění rozsah práce;
- c) právní nároky za chyby, které způsobil zákazník nebo 3. strana;
- d) a stimulační platby, které plynou ze strany zákazníka například v případě dřívějšího ukončení stavby.

Standard vymezuje **náklady, které je možné uznat za náklady zakázky**. Jedná se o mzdové náklady, náklady na materiály, odpisy budov a zařízení, náklady na přesun a nájem budov a zařízení, odhadované náklady na opravu a záruční práce, právní nároky třetích stran.

Další skupinou nákladů jsou **náklady, které se nevztahují přímo ke konkrétním smlouvám, ale lze je k nim přiřadit**. Jedná se například o stavební režii, pojištění, náklady na vypracování projektu či technickou pomoc.

Náklady, které nelze přiřítat ke smluvní činnosti nebo je nelze alokovat ke smlouvě, jsou vyloučeny z nákladů na smlouvu o zhotovení. Jsou to náklady na všeobecné administrativní náklady, prodejní náklady, náklady na výzkum a vývoj či odpisy budov a zařízení pokud nejsou specifikovány ve smlouvě.

Ke každé smlouvě o zhotovení se musí přistupovat samostatně. Účetní jednotka musí zjišťovat, zda u smlouvy očekává zisk nebo ztrátu po jejím dokončení. Postupuje se tak, že se od celkových výnosů ze smlouvy odečtou vynaložené náklady a odhadované budoucí náklady. Na základě očekávaného výsledku lze odlišit tři typy smluv, které určují, v jaké výši se vykážou výnosy a náklady v běžném období.

Obr. 1 Vykázání výnosu či ztráty dle typu smluv

Ziskové smlouvy	Ztrátové smlouvy	Smlouvy s nejistým výsledkem
Výnosy a náklady jsou uznány s ohledem na stupeň dokončené činnosti. (metoda procenta rozpracovanosti)	Očekávaná ztráta se uzná okamžitě v plné výši jako položka snižující VH běžného období. Nutno vytvořit rezervu ve výši očekávané ztráty.	Výnosy jsou uznány ve výši vynaložených nákladů, pokud v daný okamžik neexistují pochybnosti o zaplacení. Výsledkem je stav, kdy není vykázán ani zisk ani ztráta.

Zdroj: IAS 11

3.4.3 IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky

V květnu 2014 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy nový standard *IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky*, který nahrazuje všechny stávající mezinárodní standardy a interpretace upravující účtování výnosů. Nový standard přináší významnou změnu v účtování výnosů a je výsledkem konvergenčního projektu mezi účetními systémy IFRS a US GAAP. Podle připomínek v podobě k tomuto standardu se očekává, že největší dopad se projeví v odvětví telekomunikací, nemovitostí, vývoje softwaru a dalších odvětvích, která jsou postavena na uzavírání dlouhodobých smluv. Standard taktéž obsahuje spoustu nových informací a nově vzniklé problémy, které budou muset účetní jednotky řešit, což bude náročné nejen z časového hlediska, ale především i z nutné změny v účetních procesech.

Tento standard bude závazný od řádného účetního období, které začíná 1. lednem 2018, případně po schválení EU, s tím, že je účetní jednotce umožněno postupovat podle tohoto standardu i dříve (Exposure draft, 2015).

Důvodem vzniku nového standardu IFRS 15 byla skutečnost, že stávající standardy pro vykazování výnosů IAS 18 Výnosy a IAS 11 Smlouvy o zhotovení, byly vydány před více než 20 lety a jsou vnímány jako neúplné a zastaralé. Tyto dva standardy byly v průběhu let doplňovány desítkou interpretací. IFRS 15 se snaží zlepšit účetní vykazování výnosů a zlepšit srovnatelnost údajů o výnosech v účetní závěrce v celosvětovém měřítku (Evropská komise, 2015).

Základním principem tohoto standardu je, aby účetní jednotka vykazovala výnosy tak, aby zachytily převod zboží nebo služeb na zákazníky v částce, která odráží protihodnotu (platbu), na niž má účetní jednotka dle vlastního očekávání nárok výměnou za toto zboží nebo služby (Evropská komise, 2015).

Jelikož se jedná o vyhodnocení výnosů na základě obchodních smluv, tato změna zasáhne nejen podniky obchodujícími se svými cennými papíry na burze, ale i zákazníky obchodujícími s těmito společnostmi. Změnou, kterou nový standard přináší, jsou např. vícesložkové smlouvy, nově vymezuje postup, jak určit, zda náklady spojené se zákaznickou smlouvou kapitalizovat, nebo zahrnout do výsled-

ku hospodaření. Základní odlišností od stávající úpravy je, že standard nerozlišuje mezi prodejem zboží a poskytnutím služby. Vše řeší jednotně. Standard zahrnuje i aplikační příručku, která má pomoci účetním jednotkám při uplatňování ustanovení standardu na běžné typy smluv, licence, záruky, reklamace, apod. (Truhlářová, 2014)

Pro určení výše, času a způsobu vykazání výnosů ze smluv se zákazníky definuje IFRS 15 pětistupňový model, který má platit pro všechny typy transakcí a ve všech odvětvích (s několika málo výjimkami).

První krok – Identifikace smlouvy se zákazníkem

Smlouvy se zákazníky mohou být buď písemné, nebo ústní. Aby bylo možné uplatnit tento standard, musí být splněna následující kritéria:

- Strany, jichž se smlouva týká, smlouvu schválily a budou vykonávat své příslušné povinnosti.
- Účetní jednotka může stanovit platební podmínky pro zboží a služby, které mají být převedeny.
- Smlouva má obchodní povahu, tj. předpokládá se, že smlouva ovlivní a změní rizika, časový harmonogram nebo množství peněžních toků účetní jednotky.
- Je pravděpodobné, že účetní jednotka získá protiplnění výměnou za zboží a služby, které budou převedeny zákazníkovi.

Standard v některých případech vyžaduje, aby účetní jednotky sloučily skupinu smluv, které byly uzavřeny ve stejné době (téměř ve stejné době) a se stejnými zákazníky. Jedná se o případy, kdy:

- jsou smlouvy projednávány jako balíček s jediným obchodním cílem;
- výše protiplnění, které má být v rámci jedné smlouvy vyplaceno, závisí na ceně či plnění další smlouvy;
- zboží a služby přislíbené v těchto smlouvách představují jediné plnění smlouvy.

Tato kritéria účetní jednotka posoudí v okamžiku vzniku smlouvy. Toto posouzení může účetní jednotka změnit pouze v případě indikace významných změn skutečností či okolností.

Druhý krok – Identifikace jednotlivých plnění ve smlouvě

Jako druhý krok musí účetní jednotka dle odstavce 22 posoudit zboží a služby, které budou dodány, a měla by je přiřadit k jednotlivým povinnostem, které plynou ze smlouvy. Týká se to zboží a služeb, které jsou odlišitelné a v stejné podstatě stejné a mají stejné schéma převodu (pattern of transfer). Stejně schéma převodu mají taková zboží či služby, pokud každá jednotka zboží či služby ve skupině splňuje alespoň jednu z podmínek v odstavci 35 tohoto standardu. Jedná se o tyto podmínky:

- zákazník současně obdrží a spotřebuje výhody poskytnuté prostřednictvím plnění, které jsou výkonem jednotky,
- výkon jednotky vytvoří nebo zvýší aktivum, které zákazník kontroluje,
- výkon jednotky netvoří aktivum s alternativní možností využití a jednotka vynutitelná práva na platbu za dokončený výkon včas.

Odstavec 27 pak vymezuje zboží a služby, které je možné považovat za odlišitelné. Je však nutno splňovat následující podmínky:

- zákazník může profitovat ze zboží či služby jako samostatného prvku nebo společně s ostatními prostředky, které jsou lehce k dispozici zákazníkovi,
- slib jednotky převést zboží či službu zákazníkovi je samostatně identifikovatelný od ostatních slibů ve smlouvě.

Výnosy by pak měla účetní jednotka rozpoznat, jakmile splní své povinnosti a převede zboží, službu či aktiva zákazníkovi. Za převod aktiva je myšleno, že zákazník získá kontrolu nad tímto aktivem a může z něj eventuálně profitovat. Splnění povinností může být uskutečněno průběžně nebo v konkrétně smluvený okamžik.

Pokud je plnění uskutečňováno průběžně, musí účetní jednotka měřit pokrok v plnění vůči celkové povinnosti. Pokrok lze měřit pouze u plnění, která byla převedena na zákazníka, a ten je může kontrolovat. Je požadováno, aby tento pokrok byl měřitelný. Pokud nelze celkový předpokládaný výnos v úvodní části prací změřit, vykazují se do té doby výnosy pouze ve výši vynaložených nákladů.

Třetí krok – Určení transakční ceny

Transakční cenou se rozumí částka protihodnoty, na kterou má mít podle předpokladu účetní jednotka nárok. Zahrnuje následující složky:

- a) odhad variabilní části protihodnoty,
- b) časovou hodnotu peněz,
- c) reálnou hodnotu případného nepeněžního protiplnění,
- d) část protihodnoty, kterou nebude zákazník hradit, např. poukázky na slevu.

První věcí, kterou musí účetní jednotka zohlednit, je variabilní plnění. Účetní jednotka musí odhadovat plnění, na které má nárok. Množství plnění může být rozsáhlé, jedná se o rabaty, slevy, prodejní stimuly apod. Konkrétní podoba variability může být stanovena přímo ve smlouvě. Jedná se o případy, kdy účetní jednotka nabídne výhodnější ceny.

Účetní jednotka má na výběr, jak může odhadnout množství variabilního plnění. Jde o tyto metody:

- *Metoda očekávané hodnoty* – jedná se o sumu, která je váženým průměrem obdržených plnění, kde jsou vahami pravděpodobnosti. Metoda je vhodná pro situace, kdy má jednotka mnoho smluv s podobnými charakteristikami.

- *Metoda nejvíce pravděpodobné částky* – jedná se o sumu, která je nejpravděpodobnější z možných výsledků. Je vhodná, pokud má smlouva pouze dva možné výstupy.

Pokud datum platby neodpovídá datu převodu zboží (služby) musí se zohlednit časová hodnota peněz. Odstavec 60 uvádí, že při určení transakční ceny by měla jednotka zohlednit časovou hodnotu peněz při plnění, v rámci kterých poskytuje zákazník významnou výhodu z financování (např. zálohy). V odstavci 63 je však jisté zmírnění předchozího požadavku, neboť říká, že účetní jednotka nemusí zohledňovat časovou hodnotu peněz v případě, pokud očekává, že doba mezi dodáním zboží (služby) a platbou bude maximálně jeden rok.

Další částí, která je v tomto kroku upravena, jsou nepeněžní plnění. Pokud účetní jednotka obdrží nebo očekává nepeněžní plnění, musí být jeho reálná hodnota zahrnuta do transakční ceny. Jednotka postupuje při stanovení reálné hodnoty podle *IFRS 13*. Pokud účetní jednotka nedokáže odhadnout reálnou hodnotu nepeněžního plnění, postupuje se tak, že nepeněžní plnění je změřeno nepřímo s odkazem na odhadovanou samostatnou prodejní cenu sjednaného zboží (služby).

Poslední úprava tohoto kroku je věnována plnění placeného zákazníkům. Nejčastěji se jedná o různé slevy, kupony, produkty zdarma, apod. Odstavec 70 říká, že v takových případech by měla účetní jednotka účtovat o těchto plněních jako o snížení transakční ceny, tj. snížení výnosu pokud se nejedná o směnu jasně odlišitelného zboží, které zákazník převádí do jednotky. Pokud se bude jednat o jasně odlišitelné zboží, účetní jednotka bude o tomto zboží účtovat jako o klasickém nákupu zboží od zákazníka. V případě, že takové plnění přesáhne jako reálnou hodnotu, tak se tento rozdíl zaúčtuje jako snížení transakční ceny.

Čtvrtý krok – Alokace transakční ceny k jednotlivým plněním ve smlouvě

V dalším kroku dle odst. 74 alokuje účetní jednotka transakční cenu na jednotlivé povinnosti plnit, a to na základě poměru jejich samostatné prodejní ceny. Tu lze zjistit pomocí metody:

- upravené tržní ceny, pokud je účetní jednotka schopna vyhodnotit trh, na kterém prodává zboží a služby, a odhadnout tak cenu, kterou by byl zákazník ochoten zaplatit.
- očekávaných nákladů navýšených o marži, pokud je jednotka schopna předvídat očekávané náklady týkající se plnění. Pak k nim přidá příslušnou marži.
- reziduální přístup, v případě, že je účetní jednotka schopna samostatně odhadnout prodejní cenu s odkazem na celkovou transakční cenu sníženou o sumu zjistitelných samostatně prodejních cen dalšího zboží, které je součástí smlouvy. Aby bylo možné tento přístup použít, je nutno splnit alespoň jednu z podmínek. První podmínkou je, že účetní jednotka prodává stejné zboží a služby různým zákazníkům v rozsáhlém množství. Druhou podmínkou je, že jednotka zatím nestanovila cenu pro tento daný typ zboží a toto zboží doposud nebylo nikdy prodáváno za cenu na samostatně prodejní bázi.

Pátý krok – Rozpoznání výnosů při splnění povinných plnění

Povinnost účetní jednotky plnit je splněna podle odst. 31, jakmile je převedena kontrola nad přislíbeným zbožím nebo službami na zákazníka. Kontrolou je myšlena schopnost přímo používat aktiva a získat v podstatě veškerý zbývající užitek z nich plynoucí, tvoří podstatu daného zboží či služby. To je odlišný přístup než se využíval dle standardu IAS 18, podle kterého se výnosy za zboží vykazovaly v případě, že byly na zákazníka převedena významná rizika a výhody související s vlastnictvím zboží. Odlišné je i účtování výnosů, kdy nový standard řeší tuto problematiku jiným způsobem a pro posuzování, zda by měl být výnos vykázán v určitém časovém okamžiku nebo v průběhu času, využívá konzistentní pokyny, které se stejnou měrou vztahují jak na prodej zboží, tak i na prodej služeb.

Výnos je vykázán v průběhu času, pokud je splněno dle odst. 35 alespoň jedno z následujících kritérií:

- zákazník získává a spotřebovává přínosy vyplývající z plnění smlouvy ÚJ,
- plnění ze strany ÚJ vytváří nebo vylepšuje aktivum (např. nedokončenou výrobu),
- plnění ÚJ nevytváří aktivum s možností alternativního využití touto jednotkou a zároveň má účetní jednotka nárok na platbu za ukončené plnění k tomuto datu.

Je-li některé z výše uvedených kritérií splněno, účetní jednotka bude povinna vykázat výnos v průběhu času způsobem, který nejlépe zachycuje převod zboží či služeb na zákazníka.

Výnos vykázáný v určitém časovém okamžiku

Pokud není splněna alespoň jedna z předchozích podmínek pro vykázání výnosu v průběhu času, je zapotřebí zvážit následující ukazatele dle odst. 38 při stanovení určitého časového okamžiku, kdy je kontrola nad daným aktivem přenesena na zákazníka:

- účetní jednotka převedla fyzické vlastnictví aktiva,
- účetní jednotka má v současné době právo vyžadovat úhradu aktiva,
- zákazník musí aktivum přijmout,
- na zákazníka přešla rizika a odměny vyplývající z vlastnictví,
- zákazník má na aktivum právní nárok.

Takto rozpoznané výnosy se oceňují v transakční ceně, které se věnují kroky 3 a 4. Na rozdíl od standardu IAS 18, který se zaměřoval na okamžik, kdy docházelo k přesunu rizika a odměn, se nový standard snaží identifikovat okamžik, kdy je kontrola nad daným aktivem přenesena na zákazníka. Tato odlišnost může způsobit změnu časového harmonogramu vykazování výnosů v případě určitých transakcí, které proběhly „v určitém časovém okamžiku“.

IFRS 15 upravuje nejen výnosy, ale i některé interpretace, které doplňují základní principy nového způsobu vykazování výnosů.

První oblastí jsou **smluvní náklady**. Standard obsahuje konkrétní kritéria pro určení toho, zda by měly být smluvní náklady kapitalizovány. Rozlišuje mezi náklady, které jsou spojeny se získáním smlouvy, a náklady, které souvisí s jejím plněním. **Náklady na získání smlouvy** jsou kapitalizovány pouze v případě, že jsou navýšeny v souvislosti se získáním smlouvy a očekává se, že budou získány zpět (např. provize z prodeje). Účetní jednotky ale mohou zaúčtovat způsobilé výdaje, které vzniknou v souvislosti se získáním smlouvy, do nákladů, pokud je očekávaná doba amortizace maximálně jeden rok. To může být změnou pro účetní jednotky, které účtovaly tyto náklady přímo do nákladů. Také to bude změna pro jednotky, které sice náklady kapitalizovaly, ale tyto náklady nesplňovaly požadavek přírůstkových nákladů. Jednotky budou muset naopak tyto náklady vykazovat ihned.

Náklady na plnění smlouvy jsou kapitalizovány dle odst. 95 pouze tehdy, pokud se přímo týkají jisté smlouvy, generují nebo zlepšují zdroje, které budou využity k plnění smluvních povinností, a očekává se, že budou uhrazeny.

Všechny kapitalizované náklady jsou nakonec odepsány a zaúčtovány do nákladů, jakmile je zboží (služba) převedeno na zákazníka. Na konci účetního období je nutné tyto kapitalizované náklady testovat, jestli neztratily svoji hodnotu nebo naopak nedošlo k jejich růstu.

Dalšími oblastmi, které standard upravuje, jsou:

- metody posuzování pokroku, pokud jde o kompletní splnění smluvních povinností,
- prodej s právem na vrácení,
- posouzení, zda jde o přímý nebo zprostředkovaný prodej,
- nevratné počáteční poplatky,
- dohody o zpětné koupi,
- komisioní dohody,
- dohody o fakturaci před dodáním,
- přijetí zákazníkem, a
- zveřejnění neúplných výnosů.

S novým standardem jsou na účetní jednotky kladeny větší požadavky na zveřejnění v souvislosti s vykazováním výnosů. Což mělo za následek řadu diskuzí a účinnost tohoto standardu byla o rok odložena, aby účetní jednotky získaly dostatek času na provedení požadovaných změn systémů a procesů v souladu s požadavky nového standardu.

V tiskové zprávě FASB ze dne 28. května 2014, předseda Russell Golden uvedl: „Tento nový standard účtování výnosů představuje milník v našem úsilí o zlepšení

a konvergence jedné z nejdůležitějších oblastí účetního výkaznictví.“ Tento standard má eliminovat hlavní rozdíly, které existují s GAAP (Bloom, 2014).

Nejčastěji se uvádí, že se změny projeví nejvíce v odvětvích, jako jsou telekomunikace, stavebnictví, letectví, energetické společnosti, strojírenský průmysl. Obecně se však tvrdí, že se dopady objeví napříč všemi odvětvími (PwC, 2015). Dle KPMG (2015) se změna projeví i v odvětví dopravy. Dopravní společnosti budou muset pečlivě zvažovat dopady tohoto standardu. Jedná se zejména o to, že některé výnosy mohou být uznány dříve než tomu je dnes, zatímco některé náklady mohou být vykázány později. Společnosti taktéž musí počítat s většími požadavky na zveřejnění. Změny, které přináší nový standard, se mohou dotknout dopravních společností především v oblasti vykazování věrnostních programů či rabatů.

Standard IFRS 15 se potýkal s opakovaným odkladem vydání. K tomuto zpoždění přispěly i nesouhlasné reakce respondentů, kteří se vyjadřovali k záměrům a navrhovaným změnám obsažených v diskuzních materiálech a návrzích standardu. Drtivá většina nesouhlasných připomínek se odvolávala na možné snížení užitečnosti předkládaných informací. Záporné reakce směřovaly od připravovatelů účetních závěrek a auditorů, souhlas naopak směřoval od zástupců uživatelů účetních závěrek a akademické sféry. Reakce veřejnosti byla natolik silná, že si vynutila reakci IASB a FASB. Procházka (2014) ve své článku uvádí, že první návrh standardu přinesl tak silnou reakci ze strany stavebních firem, které zaslaly téměř 500 připomínkových dopisů. Důsledkem této reakce bylo stažení prvního návrhu a následné přepracování. Dle Procházkovy výsledná řešení některých dílčích částí vykazování výnosů nerespektují ekonomické vnímání podnikatelského prostředí a účetní závěrky nebudou poskytovat užitečné informace v takové míře, které by teoreticky mohly.

3.5 Náklady a daně ze zisku

Správné vykazování nákladů je důležité zejména pro daňově orientované účetní systémy, protože nízké či přiměřené vykazování nákladů je důvodem okamžitého příjmu na daních z důvodu zvýšeného daňového základu. IAS/IFRS není daňovým účetním systémem, proto se nedisponuje zvláštním standardem zabývajícím se vykazováním nákladů. Pro jejich účtování a vykazování je nutné vycházet z ustanovení Koncepčního rámce a jednotlivých standardů, které popisují konkrétní situace (Hinke, 2007).

Náklad podle Koncepčního rámce má být uznán, pokud je snížení ekonomického prospěchu spolehlivě měřitelné. Uznání nákladu může být pojato na principu:

- a) *Obětování budoucího ekonomického prospěchu*, tj. aby bylo dosaženo tržeb z prodeje zboží, musí být vynaloženy náklady na zboží. Při využití tohoto principu je aplikována zásada věcné shody nákladů s výnosy.
- b) *Zvýšení závazků v časové periodě*, tj. u nákladů, které nesouvisí s výnosy. Jedná se o poplatky, penále, pojištění či daně.

O oceňování nákladů se u v účetních systémech nehovoří, jelikož se oceňují primárně aktiva a závazky. Náklady a výnosy však vznikají, pokud nastane změna v aktivech a závazcích, proto způsob oceňování rozvahových položek přímo ovlivňuje výši nákladů.

Následující kapitoly budou zaměřeny na konkrétní standardy zaměřující se specifické oblasti účtování nákladů. Jsou to mezinárodní standardy *IAS 12 Daně ze zisku* a *IAS 19 Zaměstnanecké požitky*. Další kategorie nákladů budou analyzovány při komparaci s českou právní úpravou v kapitole 5. 4. *Komparace IFRS a české legislativy*.

3.5.1 Vykazování daně ze zisku

Nejdříve je potřeba uvést, že v České republice nesmí výsledek hospodaření pocházející z účetního výkaznictví IAS/IFRS sloužit k výpočtu daňového základu. Obecně lze říci, že výše a metodika výpočtu daně ze zisku jsou regulovány národními daňovými legislativami.

Vykazování daně ze zisku je upraveno standardem IAS 12, přičemž tato daň může mít dvě podoby (Dvořáková, 2014):

- a) **daň ze zisku splatná** – placená finančním institucím;
- b) **daň ze zisku odložená** – neplatí se finančním institucím, pouze reaguje na zásady opatrnosti, zachování majetkové podstaty a na akruální princip.

Výše splatné daně je zjištěna mimoúčetně a účelem jednotlivých ustanovení standardu je pouze upravit správné vykázání této daně. Splatná daň má být vykázána jako závazek na straně pasiv a dále jako náklad, který má vliv na výsledek hospodaření. Z podstaty placení daní plyne, že dochází ke vzniku krátkodobého závazku, které musí účetní jednotka do stanoveného data splatit. Pokud je požadováno platit daň v průběhu účetního období formou záloh, účetní jednotka má povinnost na konci zdaňovacího období vykázat tyto zálohy jako pohledávku, přičemž konečná daňová povinnost je na konci zdaňovacího období započtena s již zaplacenou pohledávkou. V účetní závěrce se vykazuje pouze výše případného rozdílu, tj. přeplatku či nedoplatku (Dvořáková, 2014).

Převážná část standardu IAS 12 se věnuje **odložené dani**, která významně ovlivňuje pravdivý a věrný obraz účetnictví. Pokud by účetní jednotka nevykázala odloženou daň, porušila by také zásadu opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření, protože tato situace by se mohla projevit nepříznivě ve vztahu k majetkové podstatě podniku. Odložená daň je vykazována buď jako odložená daňová pohledávka, či daňový závazek. V případě *odložené daňové pohledávky*, kdy podnik odvede na dani více v běžném období, ale v příštích letech se to změní a podniku bude přeplatek na dani kompenzován úsporou na splatné dani. V případě *odloženého daňového závazku* podnik odvede na dani méně, ale v příštích obdobích se situace změní, proto si podnik vytváří zdroj na budoucí vyšší splatnou daň (Janoušková, 2007).

Vznik a důsledky odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku uvádí následující tabulka:

Tab. 3 Vznik a důsledky obou typů odložené daně

Odložený daňový závazek	Odložená daňová pohledávka
Daňový základ aktiva < účetní základ aktiva	Daňový základ aktiva > účetní základ aktiva
Daňový základ závazku > účetní základ závazku	Daňový základ závazku < účetní základ závazku
ZD < účetní HV	ZD > účetní HV
důsledky	důsledky
Vzniká připočitatelný přechodný rozdíl ÚJ odvede méně na dani z příjmu, v příštích letech zaplatí více	Vzniká odčitatelný přechodný rozdíl ÚJ odvede více na dani z příjmu, v příštích letech zaplatí méně
Část zisku po zdanění je nutno zadržet a vytvořit zdroj na budoucí vyšší splatnou daň z příjmu	Je možno rozdělit větší část zisku, která bude uhrazena z budoucí úspory na splatné dani

Zdroj: Gläserová, 2011

Standard se vztahuje na daně ze zisku počítané z daňového základu placené doma i v zahraničí, na srážkové daně u dividend vyplacených dceřinými společnostmi jejich mateřské společnosti. Nezabývá se daňovými doplatky nebo úlevami při zdanění zisků dosažených vyplacených dividend mateřskou společností. Standard nezahrnuje metody účtování státních dotací, kterou se zabývá samostatný standard *IAS 20 – Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory*, avšak pojednává o přechodných rozdílech, které z nich mohou vzniknout. Standard dále požaduje, aby účetní jednotka zaúčtovala daňové důsledky transakcí a ostatních událostí stejným způsobem, jakým jsou zaúčtovány tyto transakce a ostatní události samotné (IAS 12).

Analýza položek je vedena z pohledu rozvahy. Vše probíhá tak, jako by se sestavovala vedle účetní rozvahy daňová rozvaha a provádělo se pak jejich porovnání (Janoušková, 2007).

Metodika výpočtu je v souladu s českou právní úpravou. V obou účetních systémech je vyžadována **závazková metoda**, která vyplývá z rozvahového přístupu. Tato metoda klade důraz na přesné vykázání odložené daně v rozvaze. Snaží se kvantifikovat odloženou daň jako závazek (či pohledávku), který bude splatný (či o kterou podnik zaplatí méně na dani) v budoucích obdobích. Závazková metoda výpočtu odložené daně používá ke stanovení její výše sazbu daně, která bude platná v době jejího zúčtování, případně pokud není známa, použije se sazba platná v příštím období. **Rozvahový přístup** znamená, že závazková metoda vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou aktiv a závazků uvedených v rozvaze. K **přechodným rozdílům** dochází zejména z těchto důvodů:

- a) rozdílných účetních a daňových odpisů,
- b) vzniku ztrát ze snížení hodnoty,
- c) neuplatnění daňových ztrát a daňových odpočtů,
- d) rozdílných účetních a daňově uznatelných rezerv.

Odložené daňové závazky jsou uznávány u všech zdanitelných přechodných rozdílů s následujícími třemi výjimkami:

- a) závazky plynoucí z prvotního zachycení goodwillu;
- b) závazky plynoucí z výchozího uznání aktiva/ závazku u transakce, která není podnikovou kombinací, a která v okamžiku transakce nemá vliv ani na účetní, ani na zdanitelný zisk;
- c) závazky z investic do dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání v rozsahu, v jakém je účetní jednotka schopna načasovat zrušení přechodných rozdílů a je pravděpodobné, že tyto rozdíly nebudou v dohledné budoucnosti zrušeny.

U odložené daňové pohledávky se uznává u odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých ztrát a nevyužitých daňových odpočtů v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk, proti němuž bude možné uplatnit odčitatelné přechodné rozdíly s výjimkou bodů a), b) výše (IAS 12).

Do nákladů se zaúčtuje vždy rozdíl mezi počátečním a koncovým stavem odložené daně. Výše odložené daně se zjistí jako součin celkového rozdílu a sazby daně z příjmů pro období, v němž budou odložená daňová pohledávka či závazek uplatněny. Účetní jednotka vychází z informací o vývoji daňové sazby, které jsou známy k rozvahovému dni. Standard myslí i na situaci, kdy se v dané zemi využívá progresivního zdanění. V tomto případě se daňové pohledávky a závazky oceňují průměrnými sazbami, které budou platné pro zdanitelné zisky v období, kdy má dojít ke zrušení přechodných rozdílů. U situací, kdy vede způsob užití aktiva k různému zdanění, účetní jednotka vyčísluje odložené daňové závazky či odložené daňové pohledávky na základě takové daňové sazby a daňové základny, která odpovídá očekávanému způsobu užití aktiva. Dalším pravidlem je, že se odložené daňové pohledávky a závazky nesmějí diskontovat. Jedná se o výjimku z obecného přístupu k oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků, kdy standard požaduje oceňování současnou hodnotou budoucích peněžních toků. Důvodem je, že by diskontování vyžadovalo detailní rozvržení doby zrušení každého přechodného rozdílu, což by bylo velmi komplikované a časově náročné (Dvořáková, 2014).

Kompenzace odložených daňových pohledávek a závazků může účetní jednotka provádět pouze v případě, jestliže se vztahují k daním ze zisku vybíraným stejným daňovým úřadem a účetní jednotka má ze zákona právo kompenzace plateb splatné daňové pohledávky proti splatným daňovým závazkům (Dvořáková, 2014).

U trvalých rozdílů mezi rozvahovou hodnotou aktiv (závazků) a jejich hodnotou pro daňové účely nevstupují do výpočtu odložené daně (Gläserová, 2011).

V příspěvku Bohušové a Svobody (2005) byla zkoumána struktura titulů, které vedou k účtování o odložené dani. U zkoumaných účetních jednotek byly nejčas-

tějším důvodem vzniku dočasných rozdílů účetní a daňové zůstatkové ceny, rozdíly vnikající z důvodu tvorby účetních opravných položek či tvorba účetních rezerv. Rozhodující podíl na celkové struktuře měly jednoznačně rozdíly mezi účetní a daňovou základnou zůstatkových cen dlouhodobého majetku.

3.5.2 IAS 19 – Zaměstnanecké požitky

Účtováním a zveřejňováním zaměstnaneckých požitků u zaměstnavatelů se zabývá standard *IAS 19 – Zaměstnanecké požitky*. Ve standardu jsou rozlišeny v odst. 4 následující základní skupiny:

- a) *Krátkodobé zaměstnanecké požitky* – mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená roční dovolená, placená nemocenská dovolená, podíly na zisku a odměny, zdravotní péče, ubytování, služební vozy, zboží a služby poskytované zdarma nebo se slevou.
- b) *Požitky po skončení pracovního poměru* – penze, jiné důchodové požitky, životní pojištění, zdravotní péče po skončení pracovního poměru.
- c) *Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky* – věrnostní nebo studijní dovolená, jubilea a jiné věrnostní požitky, požitky při invaliditě a v případě, že nejsou zcela splatné během dvanácti měsíců po skončení daného období, podíly na zisku, odměny a odložené odměny
- d) *Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru*

Zaměstnanecké požitky mohou být poskytovány nejen zaměstnancům, ale i rodinným příslušníkům, a to ve formě platby či poskytnutí zboží či služeb.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou požitky, jejichž splatnost v plném rozsahu nastane v období maximálně dvanácti měsíců po konci období, ve kterém zaměstnanec poskytl související služby. Pro účetní zachycení platí obecné principy, k ocenění závazků zde nejsou použity žádné pojistně-matematické odhady a tyto závazky se nediskontují. Do této kategorie požitků spadá i poskytnutí krátkodobého placeného volna zaměstnanci, které účetní jednotka poskytuje například z důvodu dovolené, mateřské dovolené či nemoci. Vyčíslení příslušné částky na krátkodobé placené volno je založeno na skutečnosti, že dochází ke kumulování zaměstnaneckého požitku. Pro konkrétní ocenění nákladu a jeho zachycení se vychází z vnitropodnikových pravidel, účetní jednotka rovněž zvažuje, zda se jedná o částku významnou či nikoli. Účetní jednotka zachytí hodnotu požitků jako:

- a) závazek vůči zaměstnancům v hodnotě poskytnuté služby snížené o částky, které byly předem vyplaceny a
- b) náklad období, pokud by jiný standard nepřikazoval zahrnutí této částky do pořizovací ceny aktiva.

Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru jsou klasifikovány v odst. 25 jako:

a) plány definovaných příspěvků

Účetní jednotka se zavázala přispívat do fondu, výše požitku se odvíjí od výše příspěvků placeného účetní jednotkou a od výše výnosů dosazovaných ze správy příspěvku, přičemž důsledky rizik spojených s fondem nese zaměstnanec.

Splatný příspěvek účetní jednotka zachycuje do příslušného plánu definovaných příspěvků v období, ve kterém zaměstnanec poskytl účetní jednotce své služby.

Příspěvek je zachycen jako:

- a. závazek snížený o již zaplacené částky,
- b. náklad, pokud není zahrnován přímo do pořizovací ceny aktiva.

Příspěvky musí být diskontovány za použití sazby, která vychází z tržního výnosu z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni, případně se použije tržní výnos ze státních dluhopisů.

b) plány definovaných požitků

Účetní jednotka je zavázána k poskytování dlouhodobých požitků současným i bývalým zaměstnancům, rizika dopadají na účetní jednotku. Pro stanovení výše částek je třeba pracovat s pojistně-matematickými odhady (např. fluktuace zaměstnanců nebo úmrtí), čímž mohou vzniknout rozdíly mezi odhady a skutečnými hodnotami. Rozdíly jsou definovány jako zisky a ztráty a je třeba je zachytit v účetních výkazech. Vyjádřené závazky je nutné diskontovat, neboť vypořádání nastává za mnoho let. Příspěvky do fondu jsou zachyceny přímo v rozvaze.

Pokud jsou plány definovaných požitků kryty aktivy, potom jsou tato aktiva oceňována reálnou hodnotou. V případě, že nejsou k dispozici tržní ceny, použijí se odhady diskontovaných peněžních toků. Od roku 2013 je umožněna pouze metoda vykazání veškerých změn z pojistně-matematických odhadů v ostatním úplném výsledku hospodaření.

IAS 19 rozděluje změny v aktivech plánu a závazku do několika položek a čistou hodnotu celkové změny rozeznává jako výnos nebo náklad ve výsledovce. Tyto položky zahrnují:

- a) náklady na služby daného roku,
- b) úrokové náklady,
- c) očekávaná výnosnost aktiv plánu – očekávané úroky, dividendy,
- d) náklady na minulé služby.

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky se obvykle nestřetává s takovou mírou nejistoty. Kromě zavedení těchto požitků či jejich změna jen zřídka vyvolává vznik významné částky nákladů. Z těchto důvodů standard vyžaduje pro tyto požitky jen zjednodušené účetní postupy. Částka uznaná jako závazek za ostatní

dlouhodobé zaměstnanecké požitky je čistým součtem následujících částek (odst. 128):

- současné hodnoty závazku z definovaných požitků ke konci účetního období - všechny dosud neuznané úpravy nákladů za minulé služby
- mínus reálná hodnota aktiv plánu ke konci účetního období, kterými mají být závazky přímo vypořádány.

Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou standardem pojednávány odděleně, protože nárok na tento požitek je dán spíše ukončením pracovního poměru než jeho trváním.

Účetní jednotka uzná tento požitek pouze tehdy, jestliže je prokazatelně zavázána:

- ukončit pracovní poměr s pracovníkem před jejich normálním odchodem do důchodu, nebo
- poskytnout požitky při ukončení pracovního poměru v důsledku nabídky učiněné zaměstnancům za účelem jejich dobrovolného rozvázání pracovního poměru.

Požitky vyplacené při ukončení pracovního poměru nepřinášejí účetní jednotce další ekonomické užítky a jako náklad se uznávají okamžitě (odst. 137). Pokud jsou požitky při ukončení pracovního poměru splatné déle než 12 měsíců od konce účetního období, musí je účetní jednotka diskontovat.

4 Vykazování výsledku hospodaření podle české právní úpravy účetnictví

Platné právní předpisy a standardy, které upravují účetnictví v České republice, jsou následující (Ministerstvo financí):

- a) Zákon o účetnictví č.563/1991 Sb.,
- b) Jednotlivé vyhlášky Ministerstva financí České republiky, kterými se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví pro různé typy účetních jednotek,
- c) České účetní standardy, které definují konkrétní postupy účtování a nejsou právní formou,
- d) Vnitropodniková směrnice, kterou si vytváří každá účetní jednotka v souladu se všemi platnými právními předpisy.

Následující kapitoly se budou věnovat jednotlivým předpisům, které se zabývají účetní závěrkou a to zejména výkazem zisku a ztráty.

4.1 Zákon o účetnictví

Tento zákon je nejdůležitější českou právní úpravou účetnictví, který přímo zapracovává předpis Evropské unie a upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a následné předávání účetních záznamů státu.

Tento zákon se vztahuje na právnické i fyzické osoby, které jsou vymezeny v §1 odst. 2. Předmětem účetnictví je účtování podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Účetní jednotky účtují o těchto skutečnostech do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Pokud nemohou účetní jednotky tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, ve kterém zjistily tyto skutečnosti.

V odst. 8 §4 jsou vymezeny povinnosti účetní jednotky, které musí dodržovat při vedení účetnictví. Jedná se o povinné dodržení:

- a) směrné účtové osnovy,
- b) uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- c) obsahové vymezení těchto závěrek,
- d) účetní metody,
- e) podmínky předávání a přebírání účetních záznamů,
- f) ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy.

Zákon o účetnictví udává povinnost účetním jednotkám vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Věrné zobrazení je splněno, pokud odpovídá obsah položek účetní závěrky skutečnému stavu, který musí být v souladu s účetními metodami. **Poctivým obrazem** se rozumí takové zobrazení, které využívá takové účetní metody, které vedou k dosažení věrnosti. Účetnictví musí být úplné. Účetní jednotka musí zaúčtovat všechny účetní transakce, které věcně i časově souvisejí s obdobím. Do konce účetního období musí sestavit účetní závěrku.

Účetní metody vycházejí z předpokladu **nepřetržitého trvání účetní jednotky**. Pokud nastane situace, která by omezovala nebo zabraňovala její činnosti, je povinna uvést tyto informace v příloze účetní závěrky.

Dalšími požadavky na účetní závěrku jsou zejména:

- a) průkaznost,
- b) periodicita,
- c) srozumitelnost,
- d) přehlednost,
- e) vedení způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Další obecné zásady:

a) Akruální báze

Účetní jednotky účtují o skutečnostech do období, s nímž věcně a časově souvisejí. Pokud nemohou účetní jednotky tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, ve kterém zjistily tyto skutečnosti.

b) Stálost metod

Účetní jednotky nemohou změnit uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení mezi jednotlivými účetními obdobími. Změny jsou povoleny jen v určitých případech, jako jsou změna předmětu podnikání nebo jiné činnosti, zpřesnění věrného zobrazení a zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky.

c) Opatrnosti

Účetní jednotka musí promítnout do oceňování majetku rizika, ztráty, manka, přebytky a znehodnocení pokud jsou známé. Majetek a výnosy se nesmí nadhodnocovat, náklady podhodnocovat. Pro krytí rizik se vytvářejí rezervy.

Oceňování

Zákon o účetnictví v §25 odst. 5 definuje druhy oceňování:

- a) Pořizovací cenu, cenu, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů souvisejícími s pořízením;
- b) Reprodukční pořizovací cenu, tedy cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje;
- c) Vlastní náklady u aktiv vytvořených vlastní činností.

Pořizovací cenou se nejčastěji oceňuje nakoupený hmotný majetek, zásoby, podíly, cenné papíry a deriváty. Reprodukční pořizovací cena se využívá při ocenění majetku v případech jeho bezúplatného nabytí, či v případech, kdy vlastní náklady na vytvoření majetku nelze zjistit.

V českém účetnictví se využívá i ocenění reálnou hodnotou, kterou se rozumí tržní hodnota, ocenění kvalifikovaným odhadem znalce nebo ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů.

Reálnou hodnotou jsou oceněny:

- cenné papíry,
- deriváty,
- technické rezervy,
- v případech, kdy to ukládá zvláštní právní předpis,
- majetek či závazky, které jsou zajištěny derivátem,
- pohledávky určené k obchodování,
- závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění nezískala zpět
- majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

S akruální bází úzce souvisí **přiřazování nákladů výnosům**. Tento princip je jedním ze základních předpokladů akruálního účetnictví. Základní postup tkví v tom, že je nezbytné při vykázání výnosu přiřadit veškeré náklady, které bylo potřebné vynaložit pro získání daného výnosu. Tento princip není přímo definován ani v české legislativě, ani v mezinárodních standardech. Dle ČÚP je však vysvětlen v rámci vzorového výkazu zisku a ztráty, kde jsou související náklady přiřazeny k výnosům. V IFRS je tento princip nepřímo upraven v Koncepčním rámci i v rámci jednotlivých standardů.

4.1.1 Účetní závěrka

Zákon o účetnictví stanovuje případy, kdy účetní jednotky sestavují účetní závěrku. Jako nedílný celek účetní závěrky tvoří:

- a) Rozvaha,

- b) Výkaz zisku a ztráty,
- c) Příloha, která vysvětluje a doplňuje informace

Účetní závěrka obchodních společností obsahuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, které musí povinně sestavovat pouze akciové společnosti, které splňují podmínky dané zákonem. Pro ostatní účetní jednotky je sestavování těchto výkazů dobrovolné.

Zákon umožňuje sestavovat účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu. Zkrácený rozsah mohou sestavovat pouze účetní jednotky, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Český účetní systém se potýká s rozporem mezi potřebami státu a požadavky investorů. Stát považuje výsledek hospodaření za daňový základ. Investoři chtějí informace pro zjištění skutečné finanční pozice podniku. Pro daňové účely se musí účetní výsledek opravovat, především v oblasti odpisů, či ocenění, nebo v otázce daňové uznatelnosti výnosů a nákladů. Tento nesoulad pramení z odlišného pohledu na princip opatrnosti. V účetnictví by měly být vykázány pouze jisté zisky, oproti tomu stát požaduje zobrazení všech zisků, aby nedocházelo ke krácení daňových příjmů.

Jako řešení se nabízí oddělení obou soustav, kdy daňové účetnictví by bylo vedeno samostatně. Tato změna se ovšem neobejde bez kompletního přehodnocení českého účetního systému.

4.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Druhotné postavení v rámci českého účetnictví zaujímá z právního pohledu vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb. Tento právní předpis upravuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a taktéž i uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých výkazů. Vyhláška stanovuje i směrnou účtovou osnovu, která je závazně určena na úrovni účtových tříd a skupin.

Ve vyhlášce stejně jako v zákoně o účetnictví nenajdeme vymezení výnosů a nákladů. Obsahuje pouze informaci, do kterých účtových skupin nákladové a výnosové účty spadají. Pro náklady je to účtová skupina 50-59 a jedná se o snížení ekonomického prospěchu. Výnosy spadají do účtové skupiny 60-66 a představují zvýšení ekonomického prospěchu. Česká legislativa nestanovuje podmínky uznání výnosu a neřeší způsob jejich vykázání v účetních výkazech.

V českém účetním prostředí rozlišujeme tyto výnosy a náklady:

- Provozní výnosy a náklady,
- Finanční výnosy a náklady.

Od 1. ledna 2016 s účinností novely vyhlášky č. 500/2002 dochází ke zrušení mimořádného výsledku hospodaření, kdy již nejsou položky mimořádné výnosy a mimořádné náklady vykazovány samostatně, ale rozpadají se do položek Jiné

provozní výnosy a Jiné provozní náklady, Ostatní finanční výnosy a Ostatní finanční náklady (Froschová, 2015). Do této změny bylo možné účtovat do mimořádných výnosů skupiny 68- Ostatní mimořádné výnosy například výnosy ze změny metody, opravy výnosů minulých účetních období, výnosy z prodeje podniku nebo jeho části, náhrady mimořádných škod či zcela mimořádné operace vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky. Mimořádné náklady spadaly pod účet 588 – Ostatní mimořádné náklady, kde se zachycovaly opravy nákladů minulých období, či škody na majetku vzniklé z mimořádných a nahodilých příčin apod. Nové účtování mimořádných nákladů a výnosů zachycuje následující tabulka.

Tab. 4 Změny v účtování mimořádných nákladů a výnosů

Účtování do 31.12. 2015	Účtování od 1. 1. 2016
581 – Náklady na změnu metody	548 – Ostatní provozní náklady
582 – Škody	549 – Manka a škody z provozní činnosti 569 – Manka a škody na finančním majetku
584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv	554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
588 – Ostatní mimořádné náklady	548 – Ostatní provozní náklady 568 – Ostatní finanční náklady
589 – Tvorba opravných položek v mimořádné činnosti	559 – Tvorba a zúčtování opravných položek 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
681 – Výnosy ze změny metody	648 – Ostatní provozní výnosy
668 – Ostatní mimořádné výnosy	648 – Ostatní provozní výnosy 668 – Ostatní finanční výnosy

Zdroj: Novela směrné účtové osnovy

Vyhláška nařizuje striktní pořadí položek jak v rozvaze, tak i ve výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotka může pouze podrobněji členit tyto položky, pokud zůstane zachováno stanovené uspořádání. Položky jsou označeny kombinací velkých latinských písmen a římských a arabských číslic.

V §4 odst. 3 jsou vymezeny podmínky, kdy může docházet ke sloučení položek rozvahy a položek výkazu zisku a ztráty. Musí být zachována povinnost věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční pozice účetní jednotky. Účetní jednotka může sloučit položky v případech, že sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace. Podmínkou však je, že sloučené položky budou uvedeny v příloze samostatně.

Položky uvedené ve výkazech musí být taktéž uvedeny za předcházející účetní období. Pokud by nebyly informace za minulé účetní období srovnatelné, musí se

tyto informace upravit s ohledem na významnost podle §19 odst. 7 zákona. Nulové hodnoty položek rozvahy a položek výkazu zisku a ztráty se neuvádějí.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se uvádějí v celých tisících Kč nebo v celých milionech Kč.

Vyhláška umožňuje dva způsoby uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty:

- účelové členění a
- druhové členění

České účetní prostředí rozlišuje následující výsledky hospodaření:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za účetní období,
- jiný výsledek hospodaření.

Provozní výsledek hospodaření

Podle **účelového členění** zahrnuje provozní výsledek hospodaření položky I. Tržby z prodeje výrobků a služeb až D. Ostatní provozní náklady z Tab. 5. Provozní výsledek hospodaření nám udává, kolik účetní jednotka vydělala svojí běžnou podnikatelskou činností bez uvážení daně z příjmu právnických osob.

Vypočítá se následovně:

Provozní výsledek hospodaření = (Tržby z prodeje výrobků a služeb – Náklady z prodeje) – odbytové náklady – správní náklady + ostatní provozní výnosy – ostatní provozní náklady

Ve výkazu zisku a ztráty podle **druhového členění** jsou zohledněny položky I. Tržby za prodej zboží až F. Ostatní provozní náklady z Tab. 6. V druhovém členění se objevují položky Změna stavu zásob vlastní činností a aktivace. Do roku 2016 se tyto položky účtovaly do výnosů, kdy docházelo ke zvyšování nedokončené produkce, ale nezvyšoval se ekonomický prospěch. Tento postup účtování zkresloval výnosy i náklady, čímž docházelo k porušení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Od 1. 1. 2016 s účinností novely Vyhlášky č. 500/2002 Sb. se nově účtují změny stavu zásob vlastní činností a aktivace na příslušný účet účtové skupiny 58. Přírůstek nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a mladých a ostatních zvířat a jejich skupin bude zaúčtován ve prospěch tohoto účtu, úbytek těchto zásob naopak na jeho vrub. O aktivaci se již dále neúčtuje jako o výnosech, ale jako snížení nákladů ve prospěch příslušného účtu z účtové skupiny 58. Aktivace zásob a majetku bude ve výkazu zisku a ztráty vykazována v položce C. Aktivace a bude mít zápornou hodnotu (Froschová, 2015).

Tab. 5 Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění

Položka		Běžné období	Minulé období
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb		
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)		
*	Hrubý zisk nebo ztráta		
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)		
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)		
II.	Ostatní provozní výnosy		
D.	Ostatní provozní náklady		
*	Provozní výsledek hospodaření		
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly		
III.1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba		
III.2.	Ostatní výnosy z podílů		
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého majetku		
IV.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého majetku - ovládaná nebo ovládající osoba		
IV.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého majetku		
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
V.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		
H.	Nákladové úroky a podobné náklady		
H.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba		
H.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		
VI.	Ostatní finanční výnosy		
I.	Ostatní finanční náklady		
*	Finanční výsledek hospodaření		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním		
J.	Daň z příjmu		
J.1.	Daň z příjmu splatná		
J.2.	Daň z příjmu odložená		
**	Výsledek hospodaření po zdanění		
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům		
***	Výsledek hospodaření za účetní období		

Zdroj: Vyhláška č.500/2002 Sb.

Tab. 6 Výkaz zisku a ztrát v druhovém členění

Položka		Běžné období	Minulé období
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb		
II.	Tržby z prodeje zboží		
A.	Výkonová spotřeba		
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží		
A.2.	Spotřeba materiálu a energie		
A.3.	Služby		
B.	Změna stavu zásob vlastní činností		
C.	Aktivace		
D.	Osobní náklady		
D.1	Mzdové náklady		
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady		
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění		
D.2.2.	Ostatní náklady		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti		
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku trvalé		
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku trvalé dočasné		
E.2.	Úpravy hodnot zásob		
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek		
III.	Ostatní provozní výnosy		
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku		
III.2.	Tržby z prodaného materiálu		
III.3.	Jiné provozní výnosy		
F.	Ostatní provozní náklady		
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu		
F.3.	Daně a poplatky		
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		
F.5.	Jiné provozní náklady		
*	Provozní výsledek hospodaření		
IV.	Výnosy dlouhodobého finančního majetku – podíly		
IV.1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba		
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		

V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba		
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba		
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba		
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		
VII.	Ostatní finanční výnosy		
K.	Ostatní finanční náklady		
**	Finanční výsledek hospodaření		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním		
I.	Daň z příjmů		
I.1.	Daň z příjmů splatná		
I.2.	Daň z příjmů odložená		
***	Výsledek hospodaření po zdanění		
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům		
***	Výsledek hospodaření za účetní období		

Zdroj: Vyhláška č.500/2002 Sb.

Finanční výsledek hospodaření

Tento údaj nám udává, jak účetní jednotka zhodnotila v rámci své finanční činnosti. U většiny účetních jednotek se nejedná o hlavní předmět podnikání, spadají sem výsledek hospodaření z prodaných cenných papírů nebo přijaté úroky, kurzové ztráty, výnosy z finančního majetku apod.

Výsledek hospodaření za účetní období

Vzniká jako součet provozního a finančního výsledku hospodaření sníženého o daň z příjmů.

Jiný výsledek hospodaření

Od ledna 2013 byl do vyhlášky č. 500/2002 Sb. doplněn nový §15a s názvem Výsledek hospodaření minulých let. Kdy má účetní jednotka účtovat na účet jiného výsledku hospodaření minulých let?

Na tento účet má účetní jednotka vykazovat:

- zaúčtování rozdílů ze změn účetních metod,
- část odložené daně v prvním roce účtování o odložené dani,
- opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou známé.

Důvodem doplnění nové rozvahové položky Jiný výsledek hospodaření minulých let ve vlastním kapitálu bylo, následující změni v zákoně o účetnictví: „*Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou přeměny společnosti.*“ Docházelo tedy k tomu, že transakce související s minulým obdobím byly účtovány do běžného účetního období, čímž docházelo ke zkreslení obou období. Zavedením této položky má tedy uvedenému zkreslení zabránit (Müllerová, 2013).

Jaké jsou tedy výhody a nevýhody účelového a druhového členění? Rozdíly najdeme pouze v provozní oblasti. Účelové členění výkazu zisku a ztráty eviduje náklady na výrobu prodaných (nikoliv vyrobených) výkonů. Členění podle účelu přináší uživatelům podstatné výhody. Struktura položek účelové výsledovky poskytuje mnohem více informací o vytvoření zisku. Celková výše nákladů ve výsledovce je okamžitě porovnatelná věcně i časově s výnosy z prodeje. Pomocí účelové výsledovky můžeme hledat místa, kdy by se dalo ušetřit. Můžeme zjistit marži, kterou nám přináší hlavní činnost podniku. Tyto skutečnosti nám pomohou v rozhodování, kolik nákladů si můžeme dovolit vynaložit na prodej, propagaci či výzkum a vývoj. Tato výhoda je velmi důležitá v dnešním vysoce konkurenčním tržním prostředí. Naopak nevýhodou členění nákladů podle účelu se může stát nejednoznačnost přiřazování nákladů k jednotlivým účelům, které může vést ke zkreslení skutečné struktury nákladů.

I přes výše zmíněné výhody účelového členění nákladů, je v České republice stále preferováno sledování nákladových a výnosových položek podle druhového členění. Důvodem je jednoduchost sestavení výsledovky a značné rozšíření mezi účetními. Členění podle druhu je vhodné zejména pro řízení dodávek, optimalizaci pracovního kapitálu i řízení peněžních toků. Druhové třídění je důležité pro finanční účetnictví a pro finanční analýzy. K výhodám taky patří, že je sledování nákladů průkazné a jednoznačné. Hlavním důvodem, který se však nabízí, je skutečnost, že česká legislativa vyžaduje, aby byla v závěrce zveřejněna výsledovka sestavená v druhovém členění (Vančurová, 2014).

4.3 Harmonizace českého účetnictví

Česká republika musela se vstupem do Evropské unie přizpůsobit účetní legislativu požadavkům EU. Implementace IFRS se promítla v zákoně o účetnictví, kdy zákon ukládá v §23a, odst. 1, aby se konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty investičních cenných papírů na regulovaném trhu, pro sestavování konsolidované účetní závěrky řídily standardy IFRS. Okruh účetních jednotek, které se mají řídit

standards, byl rozšířen o okruh účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi a emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU.

S tímto nařízením docházelo ke komplikacím u společností, které nejsou emitenty veřejně obchodovaných cenných papírů, ale vlastníci těchto společností ano. Zákon těmto účetním jednotkám neumožňoval sestavovat závěrku podle IFRS a tudíž bylo nutné, aby sestavovali účetní závěrku jak podle českých účetních předpisů, tak i podle IFRS.

Tyto nedostatky byly odstraněny novelou zákona o účetnictví s účinností od 1. ledna 2011, kdy byl vytvořen novým §19a, a situace byla vylepšena. Byla rozšířena možnost použití IFRS i pro podniky, jejichž účetní závěrky jsou konsolidovány podle IFRS. Odpadla tak tedy nutnost dvojího sestavování účetní závěrky.

4.4 Komparace IFRS a české legislativy²

Tato kapitola se bude zabývat rozdíly a podobnostmi mezi IFRS a českou účetní legislativou. Komparace je soustředěna na oblasti, které ovlivňují výsledek hospodaření. V první části analyzuji rozdíly v účetní závěrce, výkazu finanční pozice a výkazu úplného výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu, výkazu změn peněžních toků a příloze. Druhá část se zaměří na vykazování výnosů a nákladů.

4.4.1 Účetní závěrka

IFRS	<p>Cílem je poskytnout informace, které jsou užitečné pro ekonomické rozhodování. Cílem IAS 1 je zajistit srovnatelnost vykazovaných informací s předchozím obdobím a s účetními závěrkami jiných společností.</p> <p>Účetní závěrka je sestavena na základě předpokladu trvání účetní jednotky. Vedení sestavuje účetní výkazy s výjimkou výkazu peněžních toků na základě aktuálního principu.</p> <p>Není předepsán formát ÚZ, ale je pouze definován seznam položek, které musí být minimálně vykázány v primárních výkazech a v příloze. Účetní závěrka obsahuje srovnatelné údaje za jedno předcházející období, pokud standard nebo interpretace nestanoví jinak.</p>
ČÚS	<p>Česká právní legislativa předepisuje formát a strukturu účetní závěrky, která je obsažena v Příloze 1-3 vyhlášky č. 500/2002 Sb., přičemž lze provést jejich podrobnější členění, nulové řádky se nevykazují.</p>

A) Výkaz o finanční pozici

IFRS	<p>Zobrazuje finanční situaci společnosti k určitému okamžiku. Musí splňovat minimální požadavky na formát a obsah zveřejněných informací. Existuje možnost volby vertikálního či horizontálního uspořádání, účetní jednotka si rozhodne, zda detailní informace vykáže přímo v rozvaze či je zveřejní</p>
-------------	--

² Informačním zdrojem pro srovnání byl Koncepční rámec a Vyhláška č. 500/2002 Sb.

ČÚS	<p>v příloze.</p> <p>Klasifikace některých položek v rozvaze je odlišná od IFRS. Například rezervy jsou vykázány jako samostatná kategorie bez členění na krátkodobé a dlouhodobé, zálohy na pořízení dlouhodobého majetku jsou vykázány jako dlouhodobý majetek, daň z příjmu je vykázána spolu s ostatními daněmi, apod. Některé položky naopak v českém účetnictví vůbec neexistují samostatně, např. aktiva a závazky držené k prodeji.</p>
------------	---

B) Výkaz o úplném výsledku

IFRS	<p>Zachycuje výkon společnosti za určité období. Účetní jednotka si může zvolit, zda bude zveřejňovat jeden souhrnný výkaz, nebo dva oddělené výkazy. Souhrnný výkaz obsahuje jak výsledovku, tak i položky ostatního úplného výsledku. V druhém případě prezentuje účetní jednotka odděleně výsledovku a výkaz úplného výsledku, který začíná výsledkem hospodaření za období a pokračuje jednotlivými položkami ostatního úplného výsledku a na konci je zveřejněn úplný výsledek hospodaření za období. Podrobný seznam položek obsahuje Tab. 2.</p> <p>Zisk nebo ztráta za období a úplný výsledek hospodaření jsou ve výkazu alokovány na část, která náleží vlastníkům společnosti a na část náležející nekontrolním podílům.</p>
ČÚS	<p>Nezná pojem úplného výsledku. Je vykazována pouze výsledovka, tj. detail výsledku hospodaření za období. V rámci výsledovky jsou některé položky klasifikovány v jiných kategoriích. Např. kurzové rozdíly mohou být dle IFRS součástí provozního výsledku. Zajišťovací fond, přecenění realizovatelných finančních nástrojů a související odložená daň jsou součástí výkazu změn vlastního kapitálu.</p>

C) Výkaz změn vlastního kapitálu

IFRS	<p>Výkaz musí být uveden jako primární výkaz. Jsou v něm uvedeny kapitálové transakce s vlastníky, pohyby na účtech kumulovaných zisků a přehled ostatních součástí vlastního kapitálu.</p>
ČÚS	<p>Srovnatelné s IFRS. Individuální podnikatelé a podniky, které nemají povinnost auditu, výkaz nesestavují. Není explicitně předepsán jako povinný výkaz, výjimkou jsou finanční instituce.</p>

D) Výkaz změn peněžních toků

IFRS	<p>Výkaz obsahuje standardní položky, možnosti změny obsahu jsou pouze omezené. Účetní jednotka může použít pro sestavení výkazu přímou nebo nepřímou metodu. Neexistují výjimky z povinného vykazování.</p>
-------------	--

ČÚS	Výkaz peněžních toků není povinným výkazem pro podnikatelské subjekty, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. V některých případech může být výkaz požadován za nezbytnou informaci k věrnému a poctivému zobrazení finanční situace společnosti.
------------	---

E) Příloha

IFRS	Nedílná součást účetní závěrky, která poskytuje dodatečné informace k primárním finančním výkazům. Mezi jinými popis použitých účetních postupů, významné účetní odhady a úsudky a strategii řízení kapitálu.
ČÚS	Minimální obsah přílohy je definován ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Informace o významných účetních odhadech a úsudcích spolu s popisem strategie pro řízení kapitálu nejsou požadovány.

V následující podkapitolách budou shrnuty podobnosti a rozdíly v oblasti výnosů a nákladů dle mezinárodních účetních standardů a české právní úpravy.

4.4.2 Výnosy

Téma	IFRS	ČÚP
Definice	Uvedena v Koncepčním rámci	Není
Vykazování	Uznávání výnosů vychází z Koncepčního rámce. Rozlišuje revenues a gains. Výnosy jsou dále upraveny samostatně standardem IAS 18 – Výnosy a dalšími interpretacemi, které budou nahrazeny od 1. 1. 2018 standardem IFRS 15.	Definice výnosů není vymezena žádným předpisem. Výnosy jsou upraveny spolu s náklady ČÚS č. 19 a provádějí vyhláškou k zákonu o účetnictví. Za výnosy jsou považovány veškeré účty účtové třídy 6. Neexistuje rozdělení na výnosy (revenues) a přínosy (gains).
Smlouvy o zhotovení	Smlouvy jsou většinou uzavírány s pevnou cenou nebo s cenou odvozenou od nákladů s předem definovanou marží. Výnosy a náklady jsou rozeznávány s použitím metody procenta zhotovení, tj. postupně po dobu smlouvy v časové souvislosti s její realizací.	Neexistuje speciální úprava. Veškeré rozpracované projekty jsou účtovány do zásob jako nedokončená výroba a oceňovány vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady a výrobní režii a u projektů trvajících déle než 1 rok i správní režii. Není možné postupně rozeznávat výnosy a tedy i marži.
Výnosy z prodeje zboží	Rozeznány v okamžiku přechodu významných rizik a užiteků na kupujícího.	Neexistuje dobře vypracovaná definice výnosů, často se postupuje dle právní formy transakce. Výnos je zaúčtován k datu doručení zboží kupujícímu nebo k datu poskytnutí služby.

Zdroj: Konkrétní standardy a odborné publikace ³

³ IAS 18, IAS 11, Vyhláška č. 500/2002 Sb., Koncepční rámeček, EY (2015), PWC (2009), Bohušová (2008), Hinke (2007)

Téma	IFRS	ČÚP
Úrokový výnos	Rozeznán s použitím metody efektivní úrokové sazby. Příjmy z licencí jsou časově rozlišeny podle podstaty dané smlouvy. Příjmy z dividend v okamžiku, kdy má vlastník akcií (podílů) právo na jejich výplatu.	Úrokový výnos se účtuje ve věcné a časové souvislosti (Vyhláška č. 500/2002 Sb., §32).
Státní dotace	Příjem je účtován, pokud existuje dostatečná jistota, že společnost splní podmínky spojené s dotací, a že bude dotace skutečně obdržena. Příjmy z dotací na pokrytí nákladů jsou rozeznány v zisku či ztrátě v obdobích, kdy jsou účtovány náklady, které mají dotace kompenzovat. Příjmy jsou zúčtovány buď přímo proti nákladům, nebo jako samostatný výnos. Dotace na pořízení aktiva jsou zaúčtovány proti účetní hodnotě daného aktiva nebo jsou vykázány jako výnosy příštího období v rozvaze.	Dotace na pokrytí nákladů jsou účtovány do provozních výnosů ve věcné a časové souvislosti s danými náklady, pokud existuje dostatečná jistota, že bude dotace přijata. Dotace na pořízení aktiva snižuje pořizovací cenu daného aktiva.

Zdroj: Konkrétní standardy a odborné publikace ⁴

⁴ IAS 18, IAS 20, Vyhláška č. 500/2002 Sb., Koncepční rámec, EY (2015), PWC (2009), Bohušová (2008), Hinke (2007)

4.4.3 Náklady

Téma	IFRS	ČÚP
Definice	Jsou definovány v Koncepčním rámci jako náklady a ztráty.	Definice nákladů není vymezena žádným předpisem.
Vykazování	Uznání nákladů vychází z Koncepčního rámce, který odlišuje expenses, losses, cost. Problémem nákladů se nezabývá žádný samostatný standard.	Vykazování nákladů je podrobně upraveno z daňového hlediska.
Nákladové úroky	Vykazovány na akruální bázi. Sleva nebo prémie je amortizována pomocí metody efektivní úrokové sazby.	Vykazovány na akruální bázi metodou lineární úrokové sazby. Finanční instituce povinně používají efektivní úrokovou sazbu, vyhláška stanoví případy, kdy mohou aplikovat sazbu lineární.
Rezervy na opravy dlouhodobého majetku	Nelze vytvářet, jelikož se nejedná o současný závazek. Řešeno komponentním odpisováním. Rezervy jsou oceněny současnou hodnotou.	Upraveno zákonem o rezervách. Tvorba rezerv se považuje za daňově uznatelný náklad. Nepřipouští se ocenění současnou hodnotou.

Zdroj: Konkrétní standardy a odborné publikace⁵

⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb., Koncepční rámec, EY (2015), PWC (2009), Bohušová (2008), Hinke (2007)

Téma	IFRS	ČÚP
Zaměstnanecké požitky		
Plány definovaných příspěvků	Náklad tohoto plánu je představován příspěvkem, který má zaměstnavatel uhradit za dané účetní období. Riziko spojené s aktivy pen. plánu nese zaměstnanec. Penzijní náklady mají být vykazovány na základě periodicky placených příspěvků.	Účtují se stejně jako v IFRS.
Plány definovaných požitků	Používá se přírůstková metoda, aby bylo možno stanovit závazek z titul požitku. Riziko spojené s aktivy pen. plánu nese zaměstnavatel.	V praxi se nepoužívají. Nejsou legislativou upraveny. Dle obecných zásad je nezbytné pro tyto požitky vytvářet rezervu.
Zaměstnanecké dávky	Dávky po odchodu do důchodu jsou vyúčtovány jako důchody. Jsou stanoveny zásady pro dávky odstupného při ukončení pracovního poměru a dlouhodobé zaměstnanecké dávky. Dávky z odstupného při ukončení pracovního poměru se účtují jako důchody.	Účtování o dávkách při odchodu do důchodu není řešeno žádným předpisem. V praxi se používá účtování do mzdových nákladů podle peněžních toků. Pro dávky odstupného při ukončení pracovního poměru se vytvářejí rezervy.
Placené volno	Zaúčtování závazku v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytne službu, která ho opravňuje k takové výhodě.	V praxi se účtuje o rezervě na nevybranou dovolenou.

Zdroj: Konkrétní standardy a odborné publikace⁶

⁶ IAS 19, Vyhláška č. 500/2002 Sb., Koncepční rámec, EY (2015), PWC (2009), Bohušová (2008), Hinke (2007)

Téma	IFRS	ČÚP
Daně ze zisku		
Splatná daň	Stanovena mimoúčetně. Soustředí se pouze na správné vykázání splatné daně.	Pravidla pro vykázání splatné daně jsou stejná jako v IFRS. Vyhláška č. 500/2002 Sb. §16
Odložená daň	Používá úplnou závazkovou metodu na základě všech přechodných rozvahových rozdílů. Odloženou daňovou pohledávku má ÚJ vykázat, pokud je pravděpodobná její realizace.	Srovnatelné s IFRS. O odložené dani účtují povinně jen podniky ve skupině, finanční instituce a společnosti s povinností auditu.

Zdroj: Konkrétní standardy a odborné publikace⁷

⁷ IAS 12, Vyhláška č. 500/2002 Sb., Koncepční rámec, EY (2015), PWC (2009), Bohušová (2008), Hinke (2007), Janoušková (2007)

5 Vykazování výsledku hospodaření v účetní jednotce

Praktická část je zaměřena na analýzu výkazu zisku a ztráty společnosti ČD Cargo, a. s. Společnost ve své výroční zprávě zveřejňuje výkaz zisku a ztráty podle zákona o účetnictví, tak i podle mezinárodních účetních standardů. Ve své práci analyzují poslední zveřejněnou Výroční zprávu za rok 2014. Veškeré informace jsou čerpány z tohoto zdroje.

5.1 Společnost ČD Cargo, a.s.

ČD Cargo, a.s. patří mezi jedny z největších nákladních železničních dopravců v Evropě. Přepraví téměř 69 milionů tun zboží všech komodit a druhů ročně. Mezi hlavní komodity přepravy patří především pevná paliva a další nerostné suroviny, přeprava automobilů nebo kombinovaná doprava. Ta zahrnuje přepravu námořních kontejnerů mezi německými přístavy a českým vnitrozemím, silničních návěsů nebo hromadných substrátů.

Společnost vznikla v roce 2007 jako dceřiná společnost Českých drah, a.s., která je 100% vlastníkem ČD Cargo, a.s. V České republice je ČD Cargo, a.s., jediným dopravcem, který zajišťuje obsluhu celého území České republiky ucelenými vlaky i jednotlivými vozovými zásilkami. Vedlejší činností společnosti je pak široké portfolio doplňkových služeb, mezi které patří celní služby, logistické služby, pronájmy železničních vozů, opravy a údržba kolejních vozidel a další.

Cílem společnosti je zlepšovat svou vedoucí pozici a být hybnou silou na trhu železniční nákladní dopravy v České republice i ve střední Evropě.

Hlavním předmětem podnikání je zabezpečení železniční nákladní přepravy zboží, které se dělí na 2 segmenty, které zobrazuje Obr. 2. Na základě tohoto členění s ohledem na kapacitní požadavky, nároky na dopravní prostředky, náročnost na provozní technologie či speciální péči se zásilkou, člení společnost hlavní činnost podle charakteru přepravovaného zboží.

K podpoře produktů hlavního podnikání slouží čtyři standardní produkty ostatního podnikání. Jsou orientovány na poskytování specifických činností realizovaných z procesního pohledu odděleně od hlavních produktů:

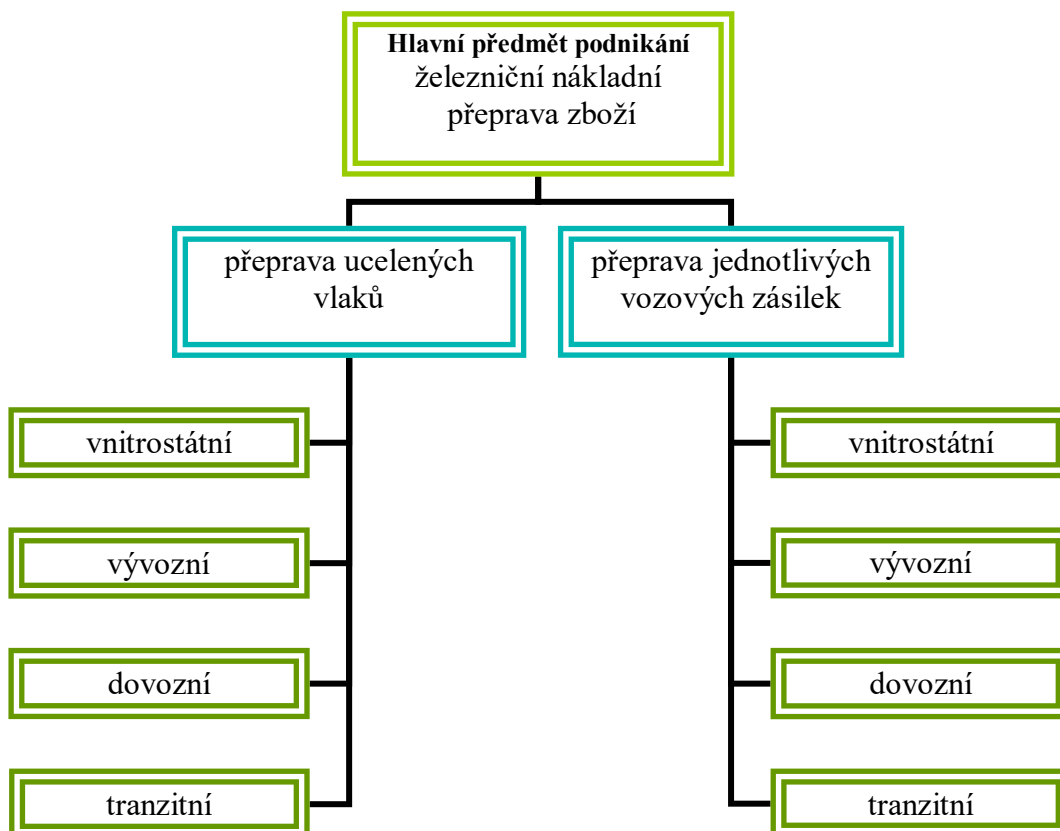
- provoz a přeprava neveřejných drah – vlečky,
- spediční a logistické služby,
- pronájem a další hospodaření s hnacími vozidly,
- pronájem a další hospodaření s nákladními vozy.

Společnost ČD Cargo, a.s. mimo jiné zajišťuje i služby v oblastech:

- zastupování v celním řízení,
- provozování celních skladů,

- skladování zboží a manipulaci s nákladem,
- nákladní a silniční motorová doprava,
- činnosti bezpečnostních poradců pro přepravu nebezpečných věcí.

Obr. 2 Segmenty hlavní činnosti ČD Cargo, a.s.



Společnost je součástí konsolidačního celku Skupiny České dráhy, která poskytuje komplexní služby spojené s provozováním železniční nákladní a osobní dopravy a dále doplňkové a návazné činnosti, především v železničním výzkumu, zkušebnictví, telematické, ubytovacích a stravovacích službách. Skupinu České dráhy vlastní stát Česká republika.

5.2 Účetní metody a obecné účetní zásady

Účetní jednotka ve své výroční zprávě zveřejnila za rok 2014 individuální účetní závěrku sestavenou podle českých předpisů, tak i individuální a konsolidovanou účetní závěrku sestavenou podle IFRS. Abychom mohli provést komparaci obou účetních systémů, zaměříme se v práci na individuální účetní závěrku.

Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění a vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném znění, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícímu v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění a Českými účetními standardy pro podnikatele.

Účetnictví respektuje obecné účetní zásady, především požadavek na věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření. Majetek je oceněn historickými cenami s výjimkou oblastí derivátů, které jsou oceněny reálnou hodnotou. Účetní jednotka respektuje zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad trvání účetní jednotky.

Údaje v účetní závěrce jsou uváděny v tisících korun českých. Účetním obdobím je kalendářní rok.

5.3 Provozní výsledek hospodaření

Hlavní činností ČD Cargo, a.s., je provozování nákladní železniční přepravy zboží. Tato položka by tedy měla mít nejvyšší podíl na provozním výsledku hospodaření. Jak můžeme vidět z výsledovky sestavené dle IFRS tomu tak je. Tržby z hlavní činnosti dosahují nejvyšší hodnoty 11,5 miliard Kč. Pokud se podíváme na náklady na výkonovou spotřebu a na zaměstnanecké požitky, jsou poměrně vysoké. Celkový zisk před úroky a zdaněním je dle IFRS vyčíslen na 1,37 mld. Kč.

Tab. 7 Výňatek z výsledovky z pokračující činnosti dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Tržby z hlavní činnosti	11 526 214
Ostatní provozní výnosy	487 317
Výkonová spotřeba	-5 965 634
Náklady na zaměstnanecké požitky	-3 719 496
Odpisy a amortizace	-973 058
Ostatní provozní zisky (ztráty)	10 817
Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním	1 366 160

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Pokud se nyní podíváme na skladbu provozního výsledku podle ČÚP, zjistíme, že se výrazně liší. Nejvyšší částku v české výkazu tvoří položka Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 11,97 mld. Kč, což je o 447 mil. Kč více než podle IFRS.

Podle ČÚP společnost dosáhla v roce 2014 zisku 892,5 mil. Kč, zatímco podle IFRS byl zisk vykázán ve výši 1,37 mld. Kč. Rozdíl tedy je 473,6 mil. Kč.

Z uvedených tabulek jsou vidět významné rozdíly, proto se jimi budou zabývat následující kapitoly podrobněji.

Tab. 8 Provozní výsledek hospodaření za rok 2014 dle ČÚP

Položka	v tis. Kč
Výkony	12 140 567
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	11 973 471
Aktivace	167 096
Výkonová spotřeba	6 785 459
Spotřeba materiálu a energie	2 177 275
Služby	4 608 184
Osobní náklady	3 712 843
Mzdové náklady	2 638 486
Odměny členům orgánů obchodní korporace	18 182
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	892 433
Sociální náklady	163 742
Daně a poplatky	3 985
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	927 766
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	732 119
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	596 413
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-415 813
Ostatní provozní výnosy	150 066
Ostatní provozní náklady	519 552
Provozní výsledek hospodaření	892 547

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.3.1 Tržby z hlavní činnosti

Účetní jednotka postupuje podle standardu IAS 18 a výnosy z prodeje zboží a ostatních aktiv účtuje v okamžiku jejich doručení kupujícímu a převedení rizik a souvisejícího prospěchu. Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté a nárokované protihodnoty a snižují se o předpokládané vratky od odběratelů, rabaty a ostatní podobné slevy.

Tržby z prodeje služeb se vykazují, jakmile jsou poskytnuty protistraně. Tržby z přepravy jsou vykázány v období, ve kterém byly přepravní služby poskytnuty s ohledem na stupeň dokončení.

Níže uvedené informace zobrazují tržby z hlavní činnosti dle IFRS.

Tab. 9 Tržby z hlavní činnosti za rok 2014 dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Tržby z nákladní přepravy	10 885 026
- zahraniční	7 086 788
- tuzemsko	3 798 238
Ostatní tržby z nákladní přepravy	519 700
- zahraniční	206 524
- tuzemsko	313 176
Ostatní tržby související s přepravou	121 488
Tržby z hlavní činnosti celkem	11 526 214

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Součástí ostatních tržeb z nákladní přepravy jsou zejména tržby od jiných dopravců a vlastníků drah a tržby z ostatní dopravy.

Výnosy z přepravy jsou dle české právní úpravy zaúčtovány do období, ve kterém byly přepravní služby poskytnuty. Náklady a výnosy vznikající při této činnosti jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty na akruálním principu.

Účetní jednotka člení tržby na zahraniční a tuzemské dle výkonů. Zahraniční tržby představují podíl společnosti na výnosech z mezinárodních přeprav zboží, pohraničních výkonů a přijatého nájemného za provoz vozů v zahraničí.

Tab. 10 Tržby z hlavní činnosti za rok 2014 dle ČÚP

Položka	v tis. Kč
Tržby z nákladní přepravy	11 000 887
- zahraniční	7 202 524
- tuzemsko	3 798 344
Ostatní přepravní výkony	816 824
- zahraniční	206 524
- tuzemsko	610 300
Ostatní tržby související s přepravou	155 760
Tržby z hlavní činnosti celkem	11 973 471

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Ve výkazu zisku a ztráty dle ČÚP jsou výnosy z běžné činnosti součástí položky Výkony. Součástí této položky je také Aktivace, která byla za rok 2014 ve výši 167 mil. Kč. O tuto částku česká pravidla upravují výnosy. Změna účtování však nastane pro účetní jednotku pro účetní období začínající lednem 2016, kdy je aktivace účtována do nákladů, jako je tomu tak v případě IFRS. Můžeme tedy vidět jisté sbližování mezi ČÚP a mezinárodními standardy.

Pokud se podíváme na částku vykázaných tržeb, vidíme, že společnost vykázala vyšší částku dle českých předpisů. Rozdíl je ve výši 447 mil. Kč. Důvodem může být oceňování dlouhodobých pohledávek, či nedostačující úprava výnosů v České republice. Dlouhodobé pohledávky jsou v pojetí české právní úpravy oceňovány

jmenovitou hodnotou, čímž dochází k vykazování vyšších tržeb, které zahrnují i úrok za odloženou platbu. Podle mezinárodních standardů se tento úrok vykazuje ve finančních výnosech a to s časovým rozlišením. Dlouhodobé pohledávky tvoří nepatrnou část celkových pohledávek z obchodních vztahů účetní jednotky. Vliv na odlišnost výnosů bude tedy v tomto případě malý.

5.3.2 Ostatní provozní výnosy

Podle IFRS jsou součástí provozního výsledku hospodaření položky Ostatní provozní výnosy a Ostatní provozní zisky (ztráty). Tyhle položky najdeme i v české výsledovce pod názvy Ostatní provozní výnosy a Ostatní provozní náklady.

Nejvýznamnější položku v oblasti ostatních provozních výnosů představují dle IFRS výnosy z pronájmů, které tvoří téměř 70 % ostatních provozních výnosů. Pod položkou ostatní jsou prezentovány zejména výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení. Dále se zde nachází položky Zisk z prodeje pozemků, budov a zařízení, Zisk z prodeje zásob.

Tab. 11 Ostatní provozní výnosy dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Zisk z prodeje pozemků, budov a zařízení	11 573
Zisk z prodeje zásob	21 093
Výnosy z pronájmu	331 103
Náhrady za manka a škody	99 425
Ostatní	24 123
Ostatní provozní výnosy celkem	487 317

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

České účetní předpisy požadují samostatné vykázání tržeb z prodeje majetku a zůstatkové ceny prodaného majetku přímo ve výsledovce. Pokud se zaměříme na vykazovanou výši zisku z prodeje zásob, zjistíme, že vykazovaná hodnota dle ČÚP a IFRS je shodná. Rozdílnou výši však spatříme u zisku z prodeje dlouhodobého majetku, která činí dle ČÚP 114,6 mil. Kč. Výroční zpráva účetní jednotky bohužel nepodává bližší informace, které by blíže vysvětlily tento rozdíl mezi vykazováním dle IFRS a ČÚP.

Tab. 12 Ostatní provozní výnosy dle ČÚS

Položka	v tis. Kč
Nároky náhrad škod	91 039
Výzisk ⁸ materiálu	26 810
Ostatní provozní výnosy	32 217
Ostatní provozní výnosy celkem	150 066

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Státní dotace

V roce 2014 účetní jednotka získala investiční dotace ve výši 23,92 mil. Kč, na vybavení 104 hnacích vozidel radiostanicemi GSM-R. Účetní jednotka účtuje státní dotace dle ČÚP do ostatních provozních a finančních výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel. Dotace na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, technického zhodnocení i dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny, snižuje jejich pořizovací cenu nebo vlastní náklady.

Státní dotace dle IFRS vykazuje ÚJ až tehdy, pokud existuje přiměřená jistota, že společnost splní s nimi spojené podmínky, a že dotace budou přijaty. Státní dotace na pořízení dlouhodobého aktiva jsou vykázány ve výkazu o finanční situaci jako snížení pořizovací hodnoty dlouhodobého aktiva. V případě ostatních státních dotací se vykazují systematicky do výnosů po dobu, která je nutná k jejich přiřazení k nákladům. V případě, že je dotace poskytnuta na pokrytí již utrpěné ztráty nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční pomoci, výnos se uzná v období, ve kterém se stane pohledávkou.

5.3.3 Ostatní provozní náklady

Dle českých předpisů nejsou ostatní provozní výnosy sníženy o související náklady, vykazují se odděleně ve skupině ostatních provozních nákladů. Položky spadající do této skupiny jsou uvedeny v příloze účetní závěrky. Nejvyšší částku 246 310 tis. Kč představuje položka ostatní, pod kterou jsou zahrnuty náklady z odepsaných pohledávek a náklady z uzavřené dohody o mimosoudním vyrovnání se společností SŽDC a vyrovnání z titulu náhrad škod způsobených výlukami. Další významnou částku 95 384 tis. Kč představují smluvní pokuty a úroky z prodlení, náhrady škod a pojistné.

ČÚP zahrnují v ostatních provozních nákladech položku stejnokroje a paušály zaměstnancům, kterou bychom u vykazování dle IFRS našly v rámci položky Náklady na zaměstnanecké požitky.

⁸ Tento výnos (příjem) je věcně získán aktivitami realizace projektu

Tab. 13 Ostatní provozní náklady dle ČÚP

Položka	v tis. Kč
Stejnokroje a paušály zaměstnancům	5 637
Pojistné	68 755
Náhrady škod	88 273
Členské příspěvky	15 193
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	95 384
Ostatní provozní náklady	246 310
Ostatní provozní náklady celkem	519 552

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Rozdíl účtování dle IFRS a ČÚP můžeme vidět u položek Změna stavu ostatních rezerv, Ztráty ze znehodnocených pohledávek a Dočasné znehodnocení pozemků, budov a zařízení, Daně a poplatky, které dle IFRS spadají do ostatních provozních zisků, ale dle ČÚP jsou Změna stavu ostatních rezerv a Daně a poplatky vykazovány na samostatném řádku výsledovky.

Tab. 14 Ostatní provozní zisky (ztráty) dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Změna stavu ostatních rezerv	447 898
Ztráty ze znehodnocení pohledávek	633
Dočasné znehodnocení pozemků, budov a zařízení	71 426
Náklady na smluvní pokuty a úroky z prodlení	-95 384
Daně a poplatky	-3 985
Ostatní provozní náklady	-409 771
Ostatní provozní ztráty celkem – z pokračující činnosti	10 817

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.3.4 Rezervy

ČD Cargo, a.s., vytváří rezervy na pravděpodobný **dopad soudních sporů**, a to na základě odhadu předpokládaných výsledků současných soudních sporů. **Rezervu na nevybranou dovolenou** stanovuje kvalifikovaným odhadem ve výši odhadovaných budoucích peněžních výdajů vyvolaných čerpáním dovolené nevybrané do konce běžného účetního období. **Rezervu na obchodní rizika** a na případné reklamace v nákladní přepravě tvoří účetní jednotka kvalifikovaným odhadem ve výši odhadovaných budoucích peněžních výdajů.

Účetní jednotka tvoří taky **rezervu na zaměstnanecké požitky**, čímž se rozumí nárok zaměstnanců na finanční příspěvek při dosažení životního jubilea, na finanční příspěvek při odchodu do důchodu a na úhradu léčebných výloh včetně náhrady mzdy při kondičních a ozdravných pobytech. Pro výpočet rezervy na zaměstnanecké požitky společnost používá pojistně-matematický model, který vychází z aktuálních zaměstnaneckých údajů (počet zaměstnanců, datum nároku na

starobní důchod, průměrný plat, výše finančního příspěvku) a veřejně dostupných statistických podkladů (očekávaná inflace, očekávaný nárůst mezd, očekávaná fluktuace zaměstnanců, pravděpodobnost úmrtí a invalidity dle údajů Českého statistického úřadu). Peněžní toky jsou diskontovány na současnou hodnotu pomocí diskontní sazby odvozené z míry výnosu 10letých státních dluhopisů. Případnou změnu výše rezervy, která je způsobená změnou zmíněných parametrů, vykazuje účetní jednotka ve výsledovce na řádce *G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období*.

Další rezervu představuje **rezerva na restrukturalizaci**, která je tvořena ve výši odhadovaných budoucích peněžních výdajů na základě plánu restrukturalizace. **Rezervy na ztrátové obchody** jsou tvořeny kvalifikovaným odhadem ve výši odhadovaného budoucího závazku ze ztráty vyplývající. Hodnota je tvořena rozdílem mezi diskontovanými čistými očekávanými příjmy a diskontovanými očekávanými výdaji.

Informace o výši rezerv, které účetní jednotka tvoří, jsou obsaženy v následující tabulce.

Tab. 15 Rezervy dle ČÚP (v tis. Kč)

Rezerva	Zůstatek k 31. 12. 2013	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2014
na škody a reklamace	18 646	13 812	18 646	13 812
na soudní spory	89 644	20 961	52 189	58 416
na nevybranou dovolenou	26 764	19 955	26 764	19 955
na obchodní rizika	902 947	37 275	916 518	23 704
na restrukturalizaci	249 973	0	69 652	180 321
na zaměstnanecké požitky	100 130	58 467	44 651	113 946
na ztrátové obchody	0	525 450	0	525 450
ostatní	10 947	57 271	38 853	29 365
Celkem	1 399 051	733 191	1 167 273	964 969

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Při srovnání obou přístupů zjistíme, že účetní jednotka vykazuje stejnou výši rezerv jak podle IFRS, tak i podle české právní úpravy. Jediným rozdílem je, že dle české právní úpravy vykazuje rezervy na škody a reklamace jako samostatnou položku, kdežto podle IFRS je tato položka zahrnuta v ostatních rezervách.

Je to překvapivé, jelikož by se dalo očekávat, že odlišnost obou systémů povede k rozdílným hodnotám vykazování rezerv. Navíc ČÚP na rozdíl od IFRS nevyžadují diskontování rezerv. Překvapením jsou tedy stejné hodnoty zůstatků, tvorby i čerpání rezerv. Možným zdůvodněním je, že společnost nepostupovala správně

a rezervy dle IFRS nediskontovala, nebo v případě obou účetních systémů vykazala dlouhodobé rezervy v diskontované výši.

Účetní jednotka rozlišuje rezervy, vykazované dle IFRS, na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobé rezervy vykazovala v roce 2014 ve výši 635 323 tis. Kč, krátkodobé ve výši 329 646 tis. Kč. Česká právní úprava účetnictví toto rozdělení nepožaduje a celková výše rezerv k 31. 12. 2014 je shodná s výší rezerv dle IFRS. To je způsobeno především skutečností, že společnost v českém účetnictví nevytváří rezerv na opravu dlouhodobého majetku, ale uplatňuje metodiku komponentního odpisování stejně jako v IFRS.

Tab. 16 Rezervy dle IFRS (v tis. Kč)

Rezerva	Zůstatek k 31. 12. 2013	Tvorba	Čerpání	Zůstatek k 31. 12. 2014
na soudní spory	89 644	20 961	52 189	58 416
na nevybranou dovolenou	26 764	19 955	26 764	19 955
na obchodní rizika	902 947	37 275	916 518	23 704
na restrukturalizaci	249 973	0	69 652	180 321
na zaměstnanecké požitky	100 130	58 467	44 651	113 946
na ztrátové obchody	0	525 450	0	525 450
ostatní	29 593	71 083	57 499	43 177
Celkem	1 399 051	733 191	1 167 273	964 969

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.3.5 Výkonová spotřeba

Výkonovou spotřebu účetní jednotka prezentuje v provozním výsledku hospodaření jak podle IFRS, tak i podle českých účetních předpisů. V následující tabulce jsou porovnány jednotlivé položky výkonové spotřeby. Pro lepší srovnatelnost jsou některé položky agregovány.

Podle českých účetních pravidel se výkonová spotřeba člení na 2 položky, kterými jsou Spotřebované nákupy zahrnující spotřebu materiálu, energie a pohonných hmot a služby (např. nájemné, cestovné, leasing). Výkonová spotřeba dle IFRS naopak zahrnuje trakční náklady, úhradu za užití železniční dopravní cesty a ostatní výkonovou spotřebu.

Pokud srovnáme výslednou hodnotu obou systémů, najdeme určité rozdíly. Spotřebovaný materiál je dle ČÚP vykazován ve výši 394 mil. Kč. Rozdíl tedy činí více jak 134 mil. Kč. Je to dáno tím, že česká právní úprava chápe tento účet v širším slova smyslu. Rozdíl najdeme i u položky Opravy a udržování, kde je částka vyšší u ČÚP než u IFRS. Je to způsobeno tím, že opravy a udržování či spotřeba materiálu v pojetí IFRS splňují podmínku ekonomického prospěchu a samostatné-

ho ocenění, jsou tedy součástí majetku. Položka ostatní služby zahrnuje zejména náklady vynaložené v oblasti informatiky zdravotní péče, poradenství, vzdělávání a apod. Účetní jednotka tyto náklady vykazuje dle ČÚP jako samostatnou položku.

Zásadní rozdíl však tvoří v rámci služeb účtování nákladů na leasing dle IFRS, který bude popsán podrobněji v následující kapitole.

Tab. 17 Komparace výkonové spotřeby dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)

Položka	IFRS	ČÚP
Trakční náklady (spotřebované nákupy a materiál)	1 648 803	2 177 275
Trakční palivo (spotřeba PHM)	506 655	514 773
Elektrická trakční energie (spotřeba energie)	1 142 148	1 268 448
Úhrada za užití železniční dopravní cesty	1 516 611	1 516 611
Služby	x	3 091 573
Ostatní výkonová spotřeba	2 800 220	x
Spotřeba materiálu	-259 943	x
Spotřeba ostatní energie	-94 893	x
Spotřeba PHM	-9 259	x
Opravy a udržování	228 058	242 076
Cestovné	35 041	35 041
Telekomunikační, datové a poštovní služby	52 447	135 130
Nájemné ostatní	177 446	120 310
Nájemné za železniční vozy	665 310	665 311
Přepravné	740 721	738 339
Služby spojené s užíváním budov	38 632	x
Provozní čištění železničních kolejových vozidel	5 224	x
Pohraniční výkony	181 905	181 905
Náklady na reklamu a propagaci	12 048	13 974
Náklady na generální zastoupení	x	47 441
Leasing	x	619 783
Zdravotní péče	x	19 406
Náklady na reprezentaci	x	1 889
Ostatní služby	299 293	270 968
Výkonová spotřeba celkem	5 965 634	6 785 459

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.3.5.1 Leasing

U vykazování leasingu záleží na tom, o jaký leasing se jedná. Může se jednat o dva typy, finanční a operativní. Definiční leasingu najdeme ve standardu *IAS 17*, který ho vymezuje jako dohodu, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po smluvenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb. O finanční leasing se

jedná, pokud dochází k převodu všech práv, prospěchu a rizik vyplývajících z vlastnictví daného majetku na nájemce. V ostatních případech se jedná o operativní leasing.

Společnost ČD Cargo a.s., vystupuje ve všech případech **finančního leasingu** jako nájemce. Na počátku doby leasingu se vykazují aktiva pořízená formou finančního leasingu v jejich reálné hodnotě, nebo pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových splátek. Odpovídající závazek vůči pronajímateli je dle IFRS zahrnut do výkazu o finanční situaci jako závazek z finančního leasingu.

Leasingové splátky se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku z leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících zůstatku závazku. Finanční náklady jsou vykazovány přímo v hospodářském výsledku, pokud přímo nesouvisí s majetkem. Pokud souvisí, v tom případě se aktivují v souladu s všeobecným pravidlem platným pro výpůjční náklady. Podle IFRS vykazuje ÚJ úroky ze závazků z finančního leasingu za rok 2014 ve výši 161,9 mil. Kč.

Česká právní úprava postupuje v oblasti finančního leasingu jiným způsobem. Upřednostňuje právní formu transakce před její ekonomickou podstatou, tudíž nepřecházejí vlastnická práva na nájemce. Majetek, který je předmětem finančního leasingu, vykazuje a odepisuje pronajímatel. Přijaté leasingové splátky jsou pak jeho výnosem. Nájemce tyto splátky účtuje jako provozní náklady, které byly u účetní jednotky za rok 2014 ve výši 619,8 mil. Kč.

U operativního leasingu jsou postupy vykazování obdobné podle obou účetních systémů. Leasingové platby jsou vykazovány jako náklad rovnoměrně po dobu trvání leasingového vztahu. Předmětem operativního leasingu účetní jednotky jsou osobní automobily, stolní počítače a notebooky. Celková hodnota operativního leasingu k 31. 12. 2014 dosáhla hodnoty 74 093 tis. Kč.

5.3.6 Zaměstnanecké požitky

Při srovnání výše nákladů na zaměstnanecké požitky vidíme, že ČD Cargo, a.s., vykazuje vyšší náklady dle IFRS. Rozdíl činí 6,6 mil. Kč. Nejvyšší položky tvoří mzdové náklady a náklady na sociální a zdravotní pojištění u obou systémů. Další položky jsou odlišné.

Podle IFRS jsou závazky a rezervy na zaměstnanecké požitky vykázány ve výkazu o finanční situaci a představují jejich současnou hodnotu upravenou o nevykázané pojistně-matematické zisky a ztráty. Přírůstky těchto závazků a rezerv účetní jednotka vykazuje v nákladech poté, kdy zaměstnanci vykonají služby.

Tab. 18 Náklady na zaměstnanecké požitky dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Mzdové náklady	2 585 095
Odstupné	30 038
Zákonné sociální a zdravotní pojištění	868 856
Požitky vyplývající z kolektivní smlouvy	44 651
Ostatní sociální náklady	163 742
Ostatní náklady na zaměstnanecké požitky	27 114
Náklady na zaměstnanecké požitky celkem	3 719 496

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Podle české právní úpravy účetní jednotka rozlišuje na rozdíl od IFRS osobní náklady na zaměstnance a vedení společnosti. Členům statutárního, dozorčího a iniciativního orgánu neposkytuje možnost zlevněného jízdného, vedení však má možnost využívat naturální mzdu ve formě užití automobilů společnosti k soukromým účelům. V příloze účetní závěrky sestavené dle IFRS je uvedeno, že klíčovému managementu bylo vyplaceno za rok 2014 celkem 18 182 tis. Kč, tato částka je tedy shodná s hodnotou uvedenou i podle ČÚP pod položkou Odměna pro členy statutárních orgánů.

Tab. 19 Náklady na zaměstnanecké požitky dle ČÚP

Položka	v tis. Kč
Mzdové náklady	2 598 747
Sociální a zdravotní zabezpečení	892 433
Ostatní osobní náklady	59 654
Odměna pro členy statutárních orgánů	18 182
Příspěvek na kapitálové životní pojištění	44 681
Příspěvek na penzijní pojištění	99 146
Osobní náklady celkem	3 712 843

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.3.7 Odpisy a amortizace

Jelikož se hodnota celkových aktiv vykázaná v rozvaze podle analyzovaných systémů liší, budou odlišné i odpisy. Následující tabulka zobrazuje srovnání vykázaných aktiv, abychom lépe viděli, kde vznikly největší rozdíly při zachycování majetku v rozvaze.

Tab. 20 Komparace vykázaných aktiv podle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)

Položka	IFRS	ČÚP	Rozdíl
Pozemky	95 642	85 685	9 957
Stavby	689 179	763 039	-73 860
Samostatné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	13 001 743	7 198 882	5 802 861
-Komponenty	-	2 081 413	-2 081 413
-Stroje a zařízení a inventář	154 335	154 682	-347
-Dopravní prostředky	8 708 581	7 044 200	1 664 381
-Dopravní prostředky na finanční leasing	4 137 987	-	4 137 987
Ostatní	840	-	840
Jiný dlouhodobý hmotný majetek – umělecká díla	-	48	-48
Nedokončený hmotný majetek	148 208	119 535	28 673
Poskytnuté zálohy	10	10	0
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-	1 994 195	-1 994 195
DHM celkem	13 934 782	10 161 394	3 773 388

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Nejvýznamnější rozdíl nalezneme u položky Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, který činí 5,8 mld. Kč. Tento rozdíl vzniká především z důvodu nevykazování dopravních prostředků financovaných formou finančního leasingu v české rozvaze. Tento majetek je vykazován a odepisován na straně pronajímatele, kdežto podle IFRS je majetek vykazován a odepisován na straně nájemce. Tento rozdíl činí téměř 4,1 mld. Kč. Druhou nejvyšší položkou tvoří komponenty, které jsou vykazovány pouze v české rozvaze.

Další rozdíl najdeme u položky Dopravní prostředky, jelikož dle IFRS jsou za dlouhodobý majetek zachyceny i některé případy oprav. Vykázaná hodnota je tedy vyšší u IFRS o 1,66 mld. Kč. Naopak jedinou položkou, která je vykázána ve stejné výši podle obou účetních systémů, je položka Poskytnuté zálohy.

Dlouhodobý majetek je dle ČÚP odepisován lineární metodou po dobu předpokládané ekonomické životnosti. V případě komponent stanovuje účetní jednotka odpisy na základě skutečně ujetých km za daný měsíc.

Odpisy se dle IFRS vykazují tak, aby byla pořizovací cena snížena o zbytkovou hodnotu alokována na celou dobu použitelnosti daného aktiva. Účetní jednotka využívá stejně jako v případě vykazování podle ČÚP lineární metodu odpisování. U aktiv pořízených formou finančního leasingu je doba odpisování stanovena dle předpokládané doby použitelnosti, stejně jako je tomu u vlastních aktiv. Pokud nemá účetní jednotka dostatečnou jistotu, že získá vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu, je toto aktivum odepisováno po dobu trvání leasingu (pokud je kratší než doba jeho předpokládané použitelnosti).

Tab. 21 Komparace odpisů dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)

Položka	IFRS	ČÚP
Odpisy pozemků, budov a zařízení	917 489	675 868
Amortizace nehmotných aktiv	55 569	
Odpisy aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	-	251 898
Odpisy a amortizace celkem z pokračující činnosti	973 058	927 766

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Tab. 21 zobrazuje srovnání výše vykazovaných odpisů. Jak se dalo očekávat, vykazuje účetní jednotka vyšší odpisy podle účetního systému IFRS. Je to logické neboť podle IFRS vykazuje i vyšší aktiva.

Dalším důvodem, proč jsou odpisy vyšší podle IFRS, souvisí s aktivací a odepisováním významných oprav. Tyto významné opravy jsou podle obou účetních systémů aktivovány a evidovány jako komponenty. Pokud nejsou opravy aktivovány, vykáže je účetní jednotka přímo v nákladech ve výsledovce. Opravy jsou zachyceny podle IFRS jako součást Výkonové spotřeby a podle ČÚP jako součást Služeb.

5.4 Výsledek z pokračující činnosti

Další část výkazu zisku a ztráty tvoří výnosy a náklady z finanční činnosti účetní jednotky. IFRS rozlišuje dvě položky spadající do finanční oblasti. Jedná se o Finanční náklady a Ostatní zisky. Podrobnější popis poskytuje až příloha účetní závěrky. Jednotlivé položky zobrazuje Tab. 23. Nejvyšší položku finančních nákladů tvoří Úroky ze závazků z provozní činnosti.

V obou případech je finanční činnost společnosti ČD Cargo ztrátová, její výše je však různá. V případě IFRS je vykazovaná ztráta ve výši -213 mil. Kč, jejíž příčinnou jsou vysoké úroky ze závazků z finančního leasingu.

Tab. 22 Výsledek z pokračující činnosti dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Zisk před úroky a zdaněním	1 366 160
Finanční náklady	-262 889
Ostatní zisky	49 663
Zisk před zdaněním	1 152 934
Daň z příjmů	-279 715
Zisk za období z pokračující činnosti	873 219

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Ve výsledovce sestavené dle ČÚP nalezneme podrobnější členění, avšak nejvyšší částku tvoří položka Ostatní, kterou blíže objasňuje příloha účetní závěrky. Účetní jednotka vykazuje ztrátu i podle ČÚP. Tato ztráta je však nižší než v případě vykazování dle IFRS.

Tab. 23 Finanční výsledek hospodaření dle ČÚP

Položka	v tis. Kč
Provozní výsledek hospodaření	892 547
Prodané cenné papíry a podíly	102
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	46 525
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	46 525
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	62 981
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	212 661
Výnosové úroky	6 957
Nákladové úroky	82 618
Ostatní finanční výnosy	249 404
Ostatní finanční náklady	238 489
Finanční výsledek hospodaření	-168 003

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.4.1 Finanční náklady

V následující tabulce je zobrazen rozklad finančních nákladů na dílčí položky. Nejvyšší podíl na finančních nákladech, tak i na ztrátě společnosti v této oblasti, mají úroky ze závazků z finančního leasingu a nákladové úroky dluhopisů.

Tab. 24 Finanční náklady dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Úroky z bankovních kontokorentních účtů a úvěrů	-2 881
Úroky ze závazků z finančního leasingu	-161 977
Nákladové úroky – dluhopisy	-84 349
Ostatní nákladové úroky	-13 127
Odvíjení diskontu rezerv	-541
Ostatní finanční náklady	-14
Finanční náklady celkem	-262 889

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.4.2 Ostatní zisky (ztráty)

Následující tabulka zachycuje srovnání vykazování ostatních zisků (ztrát). Můžeme vidět, že účetní jednotka vykazuje většinu položek ve stejné výši. Rozdíl tvoří položky, kterými jsou bankovní výlohy a pojistně matematické zisky (ztráty), které účetní jednotka vykazuje jen podle IFRS. Rozdíl je i u položky Ostatní finanční zisky (ztráty), který není v účetní závěrce blíže vysvětlen.

Tab. 25 Komparace ostatních zisků (ztráty) dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)

Položka	IFRS	ČÚP
Čisté kurzové zisky (ztráty)	15 153	15 153
Přijaté dividendy	46 525	46 525
Čistý zisk (ztráta) z prodeje cenných papírů a podílů	-102	102
Přijaté úroky	6 957	6 957
Bankovní výlohy	-1 831	-
Pojistně matematické zisky (ztráty)	-13 275	-
Ostatní finanční zisky (ztráty)	-3 764	-4 238
Ostatní zisky (ztráty) celkem z pokračující činnosti	49 663	64 295

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

5.4.3 Daně ze zisku

Daně ze zisku, jak již bylo uvedeno v teoretické části, se dělí na daň splatnou a odloženou.

5.4.3.1 Splatná daň

V případě ČÚP zaučtovalo vedení společnosti daňový závazek a daňový náklad na základě kalkulace daně, která byla vyčíslena podle daňových zákonů platných v České republice, ve výši 78 062 tis. Kč. V případě výpočtu splatné daně stanovené dle IFRS se vychází ze zdanitelného zisku za dané období. Zdanitelný zisk se liší od zisku, který je vykázán ve výkazu zisku a ztráty. Zdanitelný zisk nezahrnuje položky výnosů (nákladů), které jsou zdanitelné (nebo odčitatelné) od základu daně v jiných letech, ani položky, které nejsou zdanitelné (odčitatelné) od základu daně. Závazek společnosti byl vyčíslen na 78 061 tis. Kč.

5.4.3.2 Odložená daň

Výpočet odložené daně je podle českých účetních pravidel i mezinárodních standardů založen na závazkové metodě, která vychází z rozvahového přístupu. Odloženou daň společnost vykazuje podle IFRS na základě přechodných rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv a závazků v účetní závěrce a jejich daňovou základnou použitou pro výpočet zdanitelného zisku. Obecně se odložené daňové závazky uznávají u všech odčitatelných přechodných rozdílů.

Následující tabulka zobrazuje, z jakých rozdílů tvoří účetní jednotka odloženou daň jak podle IFRS, tak podle ČÚP. Odložený daňový závazek byl v případě ČÚP vyčíslen na 666 350 tis. Kč, z toho z běžné činnosti 111 604 tis. Kč. V případě IFRS byl vykázán odložený závazek ve výši 650 447 tis. Kč.

Tab. 26 Komparace odložené daně dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)

Položka	IFRS	ČÚP	Rozdíl
Zůstatková hodnota dlouhodobého majetku	624 081	988 695	364 614
Opravné položky dlouhodobého majetku	-	31 974	31 974
Smluvní pokuty a penále	-	5 092	5 092
Pohledávky	30 083	30 083	0
Rezervy	246 068	246 068	0
Daňová ztráta	0	0	0
Deriváty	-	19 312	19 312
Leasing	327 759	-	327 759
Ostatní	25 242	-	25 242
Celkem	650 447	666 350	15 903

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Rozdíl ve vykázání odložené daně plyne především v odlišnosti vykazování dlouhodobého majetku. Jednotlivé položky nejsou ve výroční zprávě blíže specifikovány.

Změna zůstatku odložené daně z běžné činnosti je podle české právní úpravy zaúčtována v roce 2014 proti výkazu zisku a ztráty ve výši 111 604 tis. Kč, proti vlastnímu kapitálu 10 598 tis. Kč. Odložená daň podle mezinárodních standardů byly vykázána v částce 201 654 tis. Kč ve výkazu zisku a ztráty a v částce 10 598 tis. Kč ve výkazu o úplném výsledku.

5.5 Výsledek hospodaření za účetní období

Ve výkazu zisku a ztráty jsou dle IFRS odděleně zachyceny ukončené činnosti, jejich hodnota je však nulová. Zisk za období z pokračující činnosti tedy představuje i celkový zisk za období ve výši 873 219 tis. Kč.

Tab. 27 Zisk za období končící 31. prosince 2014 dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Zisk za období z pokračujících činností	873 219
Zisk (ztráta) z ukončených činností	0
Zisk za období	873 219

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Jelikož účetní jednotka nevykazuje mimořádný výsledek hospodaření, je výsledek hospodaření před zdaněním roven součtu výsledku z provozní a finanční činnosti. Po odečtení splatné a odložené daně vykázala účetní jednotka za rok 2014 hospodářský výsledek za období ve výši 534 878 tis. Kč. Přehled jednotlivých výsledků zobrazuje následující tabulka.

Tab. 28 Výsledek hospodaření za účetní období 2014 dle ČÚP

Položka	v tis. Kč
Provozní výsledek hospodaření	892 547
Finanční výsledek hospodaření	-168 003
Výsledek hospodaření před zdaněním	724 544
Daň z příjmů za běžnou činnost	189 666
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	534 878
Výsledek hospodaření za účetní období	534 878

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Při srovnání obou účetních systémů vidíme, že účetní jednotka vykazuje vyšší zisk v případě IFRS. Rozdíl za rok 2014 byl ve výši 338, 3 mil. Kč.

5.6 Výkaz o úplném výsledku

Účetní jednotka ve své účetní závěrce prezentuje úplný výsledek hospodaření ve dvou výkazech, kterými jsou výkaz zisku a ztráty a výkaz o úplném výsledku.

Výkaz o úplném výsledku informuje o celkové změně vlastního kapitálu s výjimkou vlastnických práv. Přebírá zisk za období z výsledovky, který dále upravuje o zajištění peněžních toků, související odloženou daň ze zisku a ostatní úplný výsledek. Částka ze zajištění peněžních toků odpovídá celkové změně fondu ze zajištění peněžních toků, který kumuluje zisky a ztráty z účinného zajištění peněžních toků. Pokud se jedná o neúčinné zajištění, je zisk nebo ztráta vykázána přímo v hospodářském výsledku. Zajištění peněžních toků končí, jestliže společnost zruší zajišťovací vztah. Zrušení může nastat v případě, že zajišťovací nástroj ÚJ prodá, přestane splňovat kritéria pro zajišťovací účetnictví nebo vyprší zajišťovací nástroj. Veškerý zisk nebo ztráta se vykazují až po konečném vykazání očekávané transakce do hospodářského výsledku.

Následující tabulka pak prezentuje vykázané položky úplného výsledku hospodaření. Účetní jednotka vykazala za rok 2014 úplný výsledek za období v částce 918 398 tis. Kč.

Tab. 29 Výkaz o úplném výsledku za rok 2014 dle IFRS

Položka	v tis. Kč
Zisk za období	873 219
Zajištění peněžních toků	55 777
Související odložená daň ze zisku	-10 598
Ostatní úplný výsledek za období	45 179
Úplný výsledek za období celkem	918 398

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ČD Cargo, a.s., za rok 2014

Česká právní úprava účetnictví postupuje v případě zajišťovacího účetnictví obdobně, pouze není povinné. Přecenění derivátových finančních nástrojů najdeme jako součást položky Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků ve vlastním kapitálu. Účetní jednotka tento rozdíl vykazovala za rok 2014 v hodnotě 60 145 tis. Kč.

5.7 Shrnutí a diskuze

Po analýze výkazu zisku a ztráty společnosti ČD Cargo, a.s., sestaveném podle IFRS a ČÚP lze nalézt spoustu rozdílů i podobností. Prvním rozdílem je samotný formát výkazu. Tuzemské účetní jednotky mají jasně daný formát, který musejí při sestavení výkazu zisku a ztráty dodržet. Oproti IFRS, který nabízí značně benevolentnější přístup. V případě zkoumané společnosti nabývá výkaz mnohem úspornější formy než je tomu v případě ČÚP. Každý řádek výkazu dle IFRS navíc odkazuje na upřesňující informace v příloze (komentáři). Nejednotný formát může být taktéž nevýhodou pro uživatele účetní závěrky, pokud chtějí provádět mezipodnikové srovnání finanční výkonnosti. Oproti tomu by tato struktura měla lépe odrážet realitu a podávat věrný a poctivý obraz. Zkoumaná účetní jednotka v roce 2014 nevykazovala žádné mimořádné položky, i když jejich zrušení nastalo až Novelou č. 250/2015 Sb., kterou se mění některá ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., účinnou od ledna 2016 (Právní prostor, 2015). Můžeme tedy vidět sbližování českého účetnictví s mezinárodními standardy. Součástí účetní závěrky dle IFRS je navíc od ČÚP výkaz o úplném výsledku hospodaření. Tento výkaz je v případě ČD Cargo velmi stručný. Doplnuje výkaz zisku a ztráty o výsledek zajišťovacího účetnictví a související daň. Tyto položky jsou v české úpravě součástí finančního výsledku hospodaření. Velký rozdíl ve vykazovaných hodnotách byl již patrný v provozním výsledku hospodaření. Aby mohly být příčiny tohoto rozdílu vysvětleny, byl provozní výsledek hospodaření analyzován podrobněji.

Jedním z rozdílů vykazování byly tržby, které byly v případě české účetní úpravy vyšší o 437,6 mil. Kč. Je to dáno skutečností, že v České republice byly výnosy upravovány o aktivaci, která byla do ledna 2016 považována za výnos. Od tohoto data, však účetní jednotka již nebude aktivaci účtovat do výnosů, ale do nákladů, jak je tomu v případě IFRS. Můžeme tedy vidět jisté sbližování v postupech obou účetních systémů.

Rozdíly mezi IFRS a ČÚP můžeme vidět i v odlišném přístupu vykazování některých položek. IFRS samostatně vykazuje provozní náklady a výnosy, zatímco česká úprava rovnou upravuje provozní výnosy o náklady, nejsou tedy vykazovány samostatně. Najdeme zde i další rozdíly ve vykazování položek, které jsou prezentovány odděleně či v jiné oblasti. Příkladem může být položka Ostatní provozní náklady, které spadají dle IFRS do nákladů na zaměstnanecké požitky.

Je nezbytné zmínit fakt, že ačkoli mezinárodní standardy a česká právní úprava účetnictví vykazují značnou řadu rozdílů v pojetí a chápání rezerv, tak ve zkoumané společnosti jsou rezervy chápány v obou případech jako identické. Je to způ-

sobeno tím, že účetní jednotka nevytváří rezervu na opravy dlouhodobého majetku, ale uplatňuje v obou případech komponentní odpisování.

Za největší rozdíl obou systémů považuji vykazování leasingu. ČD Cargo financuje dlouhodobý majetek formou finančního leasingu, kde ve všech případech vystupuje jako nájemce. Tento rozdílný způsob vykazování se projevil téměř ve všech finančních výkazech. Majetek financovaný formou finančního leasingu je vykazován podle IFRS v rozvaze účetní jednotky, kdežto podle české úpravy je tento majetek vykazován v rozvaze pronajímatele. Splátky finančního leasingu jsou podle IFRS závazkem a jsou vykazovány jako finanční náklady. Zatímco v českém účetnictví se jedná o provozní náklady. Rozdílné pojetí obou přístupů v oblasti leasingu se projevuje i ve výši vykazovaných odpisů účetní jednotky. Jelikož v rozvaze dle IFRS je obsažen i majetek, který je předmětem smlouvy finančního leasingu, je bilanční suma obou systémů odlišná. Z tohoto důvodu je vykázána i odlišná výše odpisů. Z výše uvedeného vyplývá, že rozdíl mezi provozním ziskem v IFRS a ČÚP je daný především vyššími náklady v ČÚP, které jsou způsobeny rozdílným vykazováním leasingu, kdy leasingové splátky vstupují přímo do nákladů.

Co se týče finanční činnosti, najdeme zde opět rozdíly. IFRS prezentuje ve výkazu zisku a ztráty pouze dvě položky, finanční náklady a ostatní zisky (ztráty). Pro více informací se uživatel účetní závěrky musí podívat do komentářů, kde nalezne podrobný výčet jednotlivých položek. Naopak v českém účetnictví vyhláška nařizuje striktní pořadí položek výkazu zisku a ztráty, tudíž jsou jednotlivé položky z finanční činnosti na jednom místě. Pro uživatele je tedy toto vykazování přehlednější a umožňuje rychlejší přístup k informacím. Negativem je však skutečnost, že nejvyšší částku představuje položka Ostatní. Je tedy nezbytné, aby se uživatel podíval i v tomto případě do přílohy či komentářů.

Odlišnosti mezi účetními systémy najdeme i v oblasti vykazování daně z příjmů. Oba systémy ji dělí na daň splatnou a odloženou. V případě splatné daně jsou výsledné částky shodné, avšak rozdíly jsou právě v odložené dani. Je to dáno skutečností, že účetní systémy přistupují odlišně k vykazování dlouhodobého majetku.

Z výše uvedeného nelze říci, který účetní systém podává větší vypovídající schopnost pro uživatele účetní závěrky. Oba systémy mají své klady a zápory. Z mého hlediska kladně hodnotím výkaz zisku a ztráty podle ČÚP, který je přehledný a poskytuje více informací pro uživatele. Jeho výhodou je nepochybně i to, že má striktně daný formát, což usnadní mezipodnikové srovnání finanční výkonnosti. Z hlediska vykazování dlouhodobého majetku se naopak přikláním na stranu IFRS, kde společnost ČD Cargo vykazuje ve své rozvaze i dopravní prostředky pořízené formou finančního leasingu. V české rozvaze bychom tuto položku vůbec ne našli. Leasing je vykazován přímo do nákladů a jeho předmět zachycuje rozvaha pronajímatele. Zobrazení podle IFRS tedy podává věrnější a poctivější obraz, neboť všechna významná rizika a benefity, které plynou z aktiva, jsou převedena na nájemce. Výběr účetního systému vykazování může mít vliv dle Machaly (2014) na poměrové ukazatele účetní závěrky, ale není jisté, že to ovlivní rozhodování uživatelů účetní závěrky. Bude záležet na konkrétní účetní jednotce. V případě analyzo-

vané účetní jednotky ČD Cargo se domnívám, že tomu tak není. Všechny potřebné informace jsou schopni uživatelé účetní závěrky dohledat ve finančních výkazech nebo v komentářích.

Tato situace se však může změnit účinností nového standardu IFRS 15, který bude účinný od 1. 1. 2018. Ve své účetní závěrce ČD Cargo uvádí, že zatím nedokáže odhadnout dopady, které budou spojeny s tímto standardem. EY ve své publikaci uvádí, že tento standard bude vyžadovat větší odborný úsudek, jelikož bude nutné používat ve větší míře odhady. Mnohé podniky tedy budou muset upravit stávající účetní postupy a související účetní systémy. Proto by se měla účetní jednotka začít dopady nového předpisu zabývat co nejdříve.

Otázkou tedy zůstává, jaké dopady by mohl mít nový standard na účetní jednotku? Garry Berchowitz, ředitel společnosti PwC, který se podílel na projektu IASB, tvrdí: „Jedná se o pravděpodobně největší věc, kterou IASB vydala v posledních třech letech. Každý subjekt, který generuje výnosy, bude nějakým způsobem ovlivněn. Pro některé to bude znamenat zásadní změnu ve způsobu vykazování výnosů. Pro ostatní, to může vyžadovat pouze vyšší požadavky na zveřejňování.“ Nejčastěji se uvádí, že se změny projeví nejvíce v odvětvích, jako jsou telekomunikace, stavebnictví, letectví, energetické společnosti, strojírenský průmysl. Obecně se však tvrdí, že se dopady objeví napříč všemi odvětvími (PwC, 2015). Společnost KPMG ve svém článku uvádí, že u dopravních společností může mít nový standard dopad zejména v oblasti věrnostních programů, rabatů či doplňkových služeb (KPMG, 2015).

Pro společnost ČD Cargo to bude znamenat zejména nutnost přehodnotit smluvní podmínky u jednotlivých smluv. Jelikož se změny týkají zejména oblasti vykazování odměn a slev, domnívám se, že se účetní jednotky spíše nedotknou. Důvodem je, že hlavní činností je poskytování nákladní přepravy. Domnívám se, že se nový standard projeví více u osobní železniční dopravy, tedy mateřské společnosti České dráhy, která poskytuje pro své zákazníky slevy a bonusy. Pro společnost ČD Cargo nový standard může znamenat změnu v IT, kdy bude nutné zachytit nové požadavky na údaje. Lze tedy počítat s nutnými výdaji na tuto změnu. Důležité bude taktéž informovat investory, proč se mění velikost výnosů. Mohla by totiž nastat situace, kdy by si investoři mohli nesprávně vysvětlit některé finanční ukazatele, které byly ovlivněny právě změnou ve vykazování výnosů.

Změnu přináší i nový standard IFRS 16 – Leasingy, který byl vydán v lednu 2016 a nahrazuje IAS 17. Za největší novinky, které standard přináší, lze považovat fakt, že nájemníci budou povinni vykazovat veškerá aktiva a závazky související s leasingem v rozvaze. Největší dopad bude mít na společnosti s velkým objemem pronajatého majetku používaného formou operativního leasingu. Nový standard má být účinný od roku 2019. Tato změna bude pro ÚJ časově i finančně náročná, nájemci budou vykazovat v rozvaze aktiva i závazky spojené s leasingem, což se projeví na klíčové ukazatele, např. míru zadluženosti či finanční ukazatel EBITDA (Deloitte, 2016).

Co to bude znamenat pro účetní jednotku? Problémy lze očekávat u určení, zda se jedná o leasing nebo poskytování služeb. Některé dosavadní smlouvy, které spadaly do působnosti IAS 17, již nebudou naplňovat definici leasingu stanovenou IFRS 16. Účetnictví pronajímatelů neobsahuje významné změny, postup zachycení je stejný jako dle IAS 17, zatímco pro účetnictví nájemců nový standard změny přináší. Nový standard IFRS 16 odstraňuje povinnost rozlišovat mezi operativním a finančním leasingem. Všechny leasingy jsou účtovány jako finanční. Co tedy musí nájemce udělat? Účetní jednotka vystupující jako nájemce musí vykázat ve výkazu o finanční situaci leasingová aktiva a leasingové závazky. Ve výkazu zisku a ztráty vykazovat odpisy leasingových aktiv a úrok z leasingových závazků. Touto změnou dochází ke sjednocení účetního zachycení leasingových nákladů u všech typů leasingů. Ve výkazu o peněžních tocích musí ÚJ rozdělit celkové výdaje na část úhrady jistiny (zachycené v rámci finanční činnosti) a úrok (vykázaný v rámci provozní, nebo finanční činnosti). V případě krátkodobých leasingů či leasingů s nízkou hodnotou aktiv (např. počítačů, kancelářského vybavení), se budou splátky vykazovat v rámci provozní činnosti.

U aktiv, o kterých bylo účtováno jako o operativním leasingu, zůstává způsob účtování stejný. Problémem je však, že standard nikde nestanovuje hraniční hodnotu těchto aktiv. Pro účetní jednotky to může znamenat vyšší časovou náročnost na zveřejňování informací o leasingu. IFRS 16 by tedy měl vést k věrnějšímu zobrazení aktiv a závazků společnosti. Zlepší se srovnatelnost mezi společnostmi, které si pronajímají aktiva, a společnostmi, které si půjčují finanční prostředky, aby si aktiva koupily.

U společností, které mají významný objem leasingu a nevykazovaly ho ve výkazu o finanční situaci, se změní finanční ukazatele. Dopad nového standardu na finanční ukazatele zobrazuje následující tabulka.

Tab. 30 Předpokládané dopady na finanční ukazatele zavedením IFRS 16

Ukazatel	Předpokládaný efekt IFRS 16	Zdůvodnění
Zadluženost	zvýšení	nárůst závazků a případný pokles vlastního kapitálu
Obratovost aktiv	snížení	nárůst aktiv
Běžná likvidita	snížení	nárůst závazků
EBIT	zvýšení	nezahrnuje úroky
EBITDA	zvýšení	nezahrnuje úroky a odpisy
Provozní cashflow	zvýšení	část peněžních toků je přesunuta do financování
ROCE	?	záleží na složení leasingového portfolia

Zdroj: Deloitte 2016

Společnost ČD Cargo dosud vykazovala jako nájemce majetek v operativním pronájmu v podrozvahové evidenci. Jedná se o majetek, jako jsou stolní počítače a notebooky. Společnost pronajímá formou operativního pronájmu především hnací vo-

zidla, nákladní vozy a cisterny. Na základě nového standardu bude tedy společnost muset tento majetek vyjmout ze své rozvahy a vykazovat ho bude nájemce.

Dle práce Svobody (2012) lze očekávat procentuální nárůst nákladů u nájemce v první polovině leasingové smlouvy při použití metodiky převodu práva užívání. V případě 10letého leasingu je to 20,78 % v porovnání s klasickým zachycením operativního leasingu.

6 Závěr

Výstupy z účetnictví slouží jako hlavní informační zdroj pro různé skupiny uživatelů, kteří se na základě těchto informací rozhodují. Největší pozornost má většinou právě výsledek hospodaření. Na jeho výši závisí řada událostí. Zda budou vyplaceny podíly vlastníkům společnosti, jak budou ohodnoceny výsledky managementu, tak i odměny ostatních zaměstnanců. Výsledku hospodaření věnuje pozornost i stát, jelikož zisk je základem pro výpočet daňové povinnosti. Stěžejní je i pro investory, kteří se rozhodují, zda mají investovat své finanční zdroje právě do daného podniku.

Z výše uvedeného je zřejmé, že potřeby a důvody uživatelů jsou odlišné. Vede to tedy k různým nárokům kladeným na obsahovou náplň a způsob zjišťování výsledku hospodaření. Je tedy velmi důležité určit, kterým uživatelům mají účetní výkazy sloužit.

Mezinárodní účetní standardy jsou si této skutečnosti vědomy a přizpůsobují svá pravidla potenciálním investorům. Jsou to totiž právě investoři, kteří se zajímají nejvíce o ekonomickou realitu podniku. Chtějí z účetních výkazů získat jasné a srozumitelné informace, aby mohli posoudit dosavadní i budoucí ekonomický vývoj podniku.

České účetní předpisy nikde nedefinují primárního uživatele účetních výkazů. Lze však zcela jistě vidět, že jsou určeny potřebám státu, aby bylo možné stanovit daňovou povinnost. Právě tento rozdíl mezi oběma systémy způsobuje obrovský rozpor.

Tento rozdíl způsobuje, že jsou kladeny různé požadavky na strukturu a skladbu vykazovaných informací i odlišné metodické postupy pro vykazování výnosů a nákladů. To je důvodem, proč se liší vykazovaný výsledek hospodaření dle IFRS a ČÚP.

Jestliže se zaměříme na vypovídající schopnost výkazů pro externí uživatele, musíme konstatovat, že je postup vyčíslení i vykazání výsledku hospodaření podle českých účetních předpisů zaostávající vůči mezinárodním standardům. Důvodem je i skutečnost, že české účetnictví nemá definováno základní pojmy ani koncepce vykazování. Především se jedná o oblast vykazování výnosů, pro které neexistují podmínky uznání, takže se převážně setkáme s vykazování na základě fakturace. IFRS klade velký důraz v této oblasti zejména na okamžik vykazování výnosů. IFRS oproti ČÚP klade větší důraz na ekonomickou podstatu transakcí. K vykazování výnosů tedy dochází pouze tehdy, pokud došlo k realizaci výkonu, a je vysoká pravděpodobnost, že bude výnos uhrazen.

Rozdíl bychom našli i u vykazování nákladů, kdy zásadním způsobem ovlivní výsledek hospodaření odlišný způsob vykazování finančního leasingu. Další odlišností je širší pojetí nákladů u spotřeby materiálu, kdy ČÚP považuje za náklady i výdaje, které podle IFRS splňují podmínku ekonomického prospěchu a samostatného ocenění, stávají se tedy součástí pořizovacích nákladů majetku.

České účetní předpisy taktéž odlišně řešily změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci úpravou výnosů, zatímco postup IFRS úpravou nákladů. Od ledna 2016

se však postupy obou účetních systémů sjednotily a jsou řešeny stejným způsobem. Tento postup je vhodnější zejména z toho důvodu, že se nejednalo o zvýšení ekonomického prospěchu ani o externí realizaci výkonů. Další sjednocení postupů nastalo i v oblasti mimořádného výsledku hospodaření, který byl taktéž od ledna 2016 zrušen. Účetní jednotky tedy nemohou vykazovat položky jako mimořádné náklady ani mimořádné výnosy. Jedná o kladnou změnu, hlavně z důvodu subjektivního chápání pojmu „mimořádný“. České účetní předpisy tedy učinily jistý posun směrem k mezinárodním účetním standardům.

Z výše uvedeného se tedy nabízí otázka, měla by Česká republika přijmout všechny standardy IFRS do české legislativy? Dle většiny českých odborníků se jedná o neuskutečnitelný krok, který by mohl vést ke kontraproduktivním důsledkům. Nejdříve by se totiž musela změnit celková koncepce a pohled na význam účetnictví. Pokud se tak nestane, nelze očekávat, že by účetní jednotky sestavovaly účetní závěrky dle IFRS dobrovolně. Je to dáno i tím, že české předpisy výlučně stanovují přesný postup účtování, kdežto u IFRS je potřeba, aby byl účetní schopen určit takovou účetní metodu, která by zobrazovala věrně a poctivě ekonomickou realitu podniku.

Nelze tedy jednoznačně říci, který účetní systém pro vykazování výsledku hospodaření je správný, jelikož každý je sestaven tak, aby splnil svůj cíl. Úvod diplomové práce byl věnován různým přístupům sestavení výsledku hospodaření a bilančním teoriím, které poukázaly na to, že na jednu otázku může existovat více odpovědí. Výsledek hospodaření nelze tedy chápat jako jednoznačný údaj, vždy bude ovlivněn podle toho, jaké budou použity účetní metody. Neexistuje tedy jediné správné řešení pro vykazování výsledku hospodaření a jeho výsledky se budou vždy lišit. Pro správný výklad výsledku hospodaření je tedy nezbytná znalost pravidel jeho sestavování v jednotlivých účetních systémech.

7 Literatura

Literatura

BARRY J. EPSTEIN, Barry J. Eva K. *Wiley IFRS 2010: interpretation and application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken, NJ: Wiley, 2010. ISBN 978-047-0453-230

BLOOM, Robert; KAMM, Jacob. Revenue recognition: how we got here and where it will take us. *Financial Executive*, 2014, 30.3: 48-53.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

BOHUŠOVÁ, Hana, et al. Deferred tax analysis and impact on firm's economic efficiency ratios. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2005, 53.6: 33-44.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6

GLÁŠEROVÁ, Jana. *Finanční účetnictví II*. Vyd. 1. V Brně: Mendelova univerzita, 2011. ISBN 978-80-7375-487-7.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7

JANHUBA, Miloslav. *Teorie účetnictví: (výběr z problematiky)*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2010. ISBN 978-80-245-1662-2.

JANOŮŠKOVÁ, Jana. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-1852-1.

PROCHÁZKA, David. *Selhání užitečnostního přístupu k formulaci účetních pravidel na příkladu nového standardu pro výnosy*. 2014.

SVOBODA, P. (2012) Možné přístupy k aplikaci nových konceptů vykazování leasingů. Habilitační práce. PEF Mendelu.

STROUHAL, Jiří a Jiřina BOKŠOVÁ. Lexikon účetních pojmů: překlad z ČJ do AJ a NJ, výklad pojmů v ČJ, AJ a NJ, praktické příklady, účtový rozvrh. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 380 stran. ISBN 978-80-7478-787-4.

Právní normy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

České znění IFRS (překlad EU) – dostupné na stránkách KAČR:
<http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>

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

NAŘÍZENÍ KOMISE (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Text s významem pro EHP)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

Internetové zdroje

Conceptual Framework — Comprehensive IASB project: Background. IAS Plus [online]. Deloitte [cit. 2016-03-26]. Dostupné z:
<http://www.iasplus.com/en/projects/major/cf-iasb>

Effective date of IFRS 15. *Deloitte: IAS Plus*. [online]. [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/events/effective-dates/2018/ifrs-15>

ERNST & YOUNG. Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2015 [online]. 2015 [cit. 2016-03-30]. 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)

Exposure Draft ED/2015/2 – Effective date of IFRS 15, Proposed amendments to IFRS 15. IASB. www.ifrs.org [online]. 2011 [cit. 2016-03-03]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/ED_Proposed-Amendments-to-IFRS%2015.pdf

EVROPSKÁ KOMISE. *Zpráva komise evropskému parlamentu a radě o činnosti nadace IFRS, EFRAG A PIOB v roce 2014*, Dostupné z: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-461-CS-F1-1.PDF>

FROŠCHOVÁ, Lenka. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016. *Daně a právo v praxi* [online]. 2015, 2015(12) [cit. 2016-03-26]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlas-ky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/?search_query=%24source%3D1+sortkey0min%3A20151201+sortkey0max%3A20151201&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1

IASB: Framework for the preparation and presentation of financial statements [online]. [cit. 2016-03-03]. Dostupné z: <http://ifrs.wiley.com/chapters/w9780470178447c02>

IFRS 15 — nový standard upravující účtování výnosů [online]. Ernst & Young, 2014, **2014**(80) [cit. 2016-05-08]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf)

International Accounting Standard 1: Presentation of Financial Statements. eIFRS [online]. [cit. 2016-03-26]. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=14477&sidebarOption=Unaccompanie dIas>

KRUPOVÁ, Lenka. Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky - IFRS pro SME. *Účetnictví v praxi* [online]. **2009**(8) [cit. 2016-03-30]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>

- MÜLLEROVÁ, Libuše. Jiný výsledek hospodaření minulých let. Daňáři online ISSN 2464-6873. [online]. 1.2.2013 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41365v52176-jiny-vysledek-hospodareni-minulych-let/>
- New accounting standard set to change way in which companies account for revenue. *PwC* [online]. [cit. 2016-05-14]. Dostupné z: <http://www.pwc.co.za/en/press-room/revenue-ifs.html>
- Novela směrné účtové osnovy. Ježek software [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.jezeksw.cz/aktuality/2016/01/05/novela-smerne-uctove-osnovy>
- Novely prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví. Právní prostor [online]. 2015 [cit. 2016-05-08]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/zmeny-v-legislative/vyslo-ve-sbirce-zakonu/novely-provadecich-vyhlasek-k-zakonu-o-ucetnictvi>
- Praktické dopady nového standardu IFRS 16 – Leasingy. Účetní novinky [online]. Deloitte Česká republika, 2016, (4) [cit. 2016-05-14]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/06/revenue-leaflet-transport.html>
- PROCHÁZKA, David. Účetní a ekonomické pojetí zisku/ Accounting and economic concept of income [online]. [cit. 2016-03-03]. Dostupné z: https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/Veda/2010/2010_Mekon.pdf
- PWC. IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly [online]. 2009 [cit. 2016-03-24]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- The Conceptual Framework for Financial Reporting [online]. [cit. 2016-03-26]. Dostupné z: <http://eifrs.ifs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/framework.pdf>
- The Conceptual Framework for Financial Reporting. eIFRS [online]. [cit. 2016-03-26]. Dostupné z: <http://eifrs.ifs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/framework.pdf>

Transport companies – Implementing IFRS 15. *KPMG* [online]. 2015 [cit. 2016-05-14]. Dostupné z:
<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/06/revenue-leaflet-transport.html>

TRUHLÁŘOVÁ, Martina. Novinka v mezinárodních účetních standardech IFRS. *Portál pohoda*. [online]. 20.10.2014 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z:
<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>

VANČUROVÁ, Pavlína. Druhové a účelové členění výsledovky - jaké přináší výhody a nevýhody? *Účetnictví v praxi* [online]. **2014**(1) [cit. 2016-05-17]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d43946v55162-druhove-a-ucelove-cleneni-vysledovky-jake-prinasi-vyho/>

Výroční zpráva ČD Cargo, a.s., za rok 2014 [online]. Praha: ČD Cargo, 2015 [cit. 2016-03-08]. Dostupné z:
https://www.cdcargo.cz/documents/10179/70000/vz_2014.pdf/d270b379-3c1e-4e92-95c0-d0d62cd904ed

8 Seznam obrázků

Obr. 1	Vykázání výnosu či ztráty dle typu smluv	34
Obr. 2	Segmenty hlavní činnosti ČD Cargo, a.s.	66

9 Seznam tabulek

Tab. 1	Fáze projektu zaměřeného na přepracování Koncepčního rámce	22
Tab. 2	Výkaz o úplném výsledku	28
Tab. 3	Vznik a důsledky obou typů odložené daně	42
Tab. 4	Změny v účtování mimořádných nákladů a výnosů	51
Tab. 5	Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění	53
Tab. 6	Výkaz zisku a ztrát v druhovém členění	54
Tab. 7	Výňatek z výsledovky z pokračující činnosti dle IFRS	67
Tab. 8	Provozní výsledek hospodaření za rok 2014 dle ČÚP	68
Tab. 9	Tržby z hlavní činnosti za rok 2014 dle IFRS	69
Tab. 10	Tržby z hlavní činnosti za rok 2014 dle ČÚP	69
Tab. 11	Ostatní provozní výnosy dle IFRS	70
Tab. 12	Ostatní provozní výnosy dle ČÚS	71
Tab. 13	Ostatní provozní náklady dle ČÚP	72
Tab. 14	Ostatní provozní zisky (ztráty) dle IFRS	72
Tab. 15	Rezervy dle ČÚP (v tis. Kč)	73
Tab. 16	Rezervy dle IFRS (v tis. Kč)	74
Tab. 17	Komparace výkonové spotřeby dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)	75
Tab. 18	Náklady na zaměstnanecké požitky dle IFRS	77
Tab. 19	Náklady na zaměstnanecké požitky dle ČÚP	77
Tab. 20	Komparace vykázaných aktiv podle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)	78
Tab. 21	Komparace odpisů dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)	79
Tab. 22	Výsledek z pokračující činnosti dle IFRS	79

Tab. 23	Finanční výsledek hospodaření dle ČÚP	80
Tab. 24	Finanční náklady dle IFRS	80
Tab. 25	Komparace ostatních zisků (ztráty) dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)	81
Tab. 26	Komparace odložené daně dle IFRS a ČÚP (v tis. Kč)	82
Tab. 27	Zisk za období končící 31. prosince 2014 dle IFRS	82
Tab. 28	Výsledek hospodaření za účetní období 2014 dle ČÚP	83
Tab. 29	Výkaz o úplném výsledku za rok 2014 dle IFRS	83
Tab. 30	Předpokládané dopady na finanční ukazatele zavedením IFRS 16	87

Přílohy

A Rozvaha ČD Cargo dle ČÚP

K 31. 12. 2014 v tis. Kč	Brutto	Korekce	Netto
Aktiva celkem	33 144 828	18 814 185	14 330 643
Dlouhodobý majetek	29 850 254	18 596 709	11 253 545
Dlouhodobý nehmotný majetek	708 605	363 777	344 828
Zřizovací výdaje	28 492	28 492	0
Software	428 143	232 807	195 336
Ocenitelná práva	123 763	102 478	21 285
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	128 207		128 207
Dlouhodobý hmotný majetek	28 394 326	18 232 932	10 161 394
Pozemky	85 861	176	85 685
Stavby	1 441 528	678 489	763 039
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	21 135 933	13 937 051	7 198 882
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	48		48
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	119 535		119 535
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	10		10
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	5 611 411	3 617 216	1 994 195
Dlouhodobý finanční majetek	747 323		747 323
Podíly – ovládaná osoba	458 287		458 287
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	40 484		40 484
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	19		19
Zápůjčky a úvěry – ovládaná a ovládající osoba, podstatný vliv	234 958		234 958
Jiný dlouhodobý finanční majetek	3 575		3 575
Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	10 000		10 000
Oběžná aktiva	2 782 592	217 476	2 565 116
Zásoby	149 929		149 929
Materiál	149 929		149 929
Dlouhodobé pohledávky	236		236
Dlouhodobé poskytnuté zálohy	236		236
Jiné pohledávky			
Krátkodobé pohledávky	1 952 505	217 476	1 735 029
Pohledávky z obchodních vztahů	1 534 555	211 531	1 323 024
Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	4 026		
Pohledávky – podstatný vliv	4 023		4 023

Stát - daňové pohledávky	93 599		93 599
Krátkodobé poskytnuté zálohy	78 236		78 236
Dohadné účty aktivní	219 372		219 372
Jiné pohledávky	18 694	5 945	12 749
Krátkodobý finanční majetek	679 922		679 922
Peníze	1 753		1 753
Účty v bankách	678 169		678 169
Časové rozlišení	511 982		511 982
Náklady příštích období	511 982		511 982
Příjmy příštích období			

Pasiva celkem	14 330 643
Vlastní kapitál	6 982 710
Základní kapitál	8 494 000
Základní kapitál	8 494 000
Kapitálové fondy	198 685
Ážio	138 540
Oceňovací rozdíly z přecenění a závazků	60 145
Fondy ze zisku	166 587
Rezervní fond	82 141
Statutární a ostatní fondy	84 446
Výsledek hospodaření minulých let	- 2 411 440
Nerozdělený zisk minulých let	0
Nerozdělená ztráta minulých let	- 2 411 440
Výsledek hospodaření běžného účetního období	534 878
Cizí zdroje	7 305 056
Rezervy	964 969
Ostatní rezervy	964 969
Dlouhodobé závazky	2 533 356
Vydané dluhopisy	1 158 300
Jiné závazky	708 706
Odložený daňový závazek	666 350
Krátkodobé závazky	3 806 731
Závazky z obchodních vztahů	1 738 638
Závazky k zaměstnancům	192 879
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	101 354
Stát – daňové závazky a dotace	80 165
Krátkodobé přijaté zálohy	1 257
Vydané dluhopisy	1 000 000
Dohadné účty pasivní	344 272
Jiné závazky	348 166
Bankovní úvěry a výpomoci	
Krátkodobé bankovní úvěry	
Krátkodobé finanční výpomoci	
Časové rozlišení	42 877
Výdaje příštích období	42 841
Výnosy příštích období	36

B Výkaz zisku a ztráty ČD Cargo dle ČÚP

Položka	Běžné období v tis. Kč
Výkony	12 140 567
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	11 973 471
Aktivace	167 096
Výkonová spotřeba	6 785 459
Spotřeba materiálu a energie	2 177 275
Služby	4 608 184
Přidaná hodnota	5 355 108
Osobní náklady	3 712 843
Mzdové náklady	2 638 486
Odměny členům orgánů obchodní korporace	18 182
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	892 433
Sociální náklady	163 742
Daně a poplatky	3 985
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	927 766
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	732 119
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	692 238
Tržby z prodeje materiálu	39 881
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	596 413
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	577 625
Prodaný materiál	18 788
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-415 813
Ostatní provozní výnosy	150 066
Ostatní provozní náklady	519 552
Provozní výsledek hospodaření	892 547
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0
Prodané cenné papíry a podíly	102
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	46 525
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	46 525
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	62 981
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	212 661
Výnosové úroky	6 957
Nákladové úroky	82 618
Ostatní finanční výnosy	249 404
Ostatní finanční náklady	238 489
Finanční výsledek hospodaření	-168 003

Finanční výsledek hospodaření	-168 003
Daň z příjmů za běžnou činnost	189 666
Daň z příjmů splatná	78 062
Daň z příjmů odložená	111 604
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	534 878
Výsledek hospodaření za účetní období	534 878
Výsledek hospodaření před zdaněním	724 544

C Výkaz o finanční situaci dle IFRS

	31. 12. 2014 v tis. Kč
Pozemky, budovy a zařízení	14 622 323
Nehmotná aktiva	328 353
Investice do společných podniků a přidružených	40 484
Odložená daňová pohledávka	231
Ostatní finanční aktiva	3 595
Ostatní aktiva	53 296
Dlouhodobá aktiva celkem	15 048 282
Zásoby	121 298
Pohledávky z obchodních vztahů	1 633 421
Daňové pohledávky	60
Ostatní finanční aktiva	19 361
Ostatní aktiva	192 231
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	839 878
Krátkodobá aktiva celkem	2 806 249
AKTIVA CELKEM	17 854 531
Základní kapitál	8 494 000
Rezervní a ostatní fondy	215 340
Nerozdělená ztráta	-2 245 195
Vlastní kapitál připadající	6 464 145
Nekontrolní podíly	36 489
Vlastní kapitál celkem	6 500 634
Úvěry a půjčky	4 036 070
Odložený daňový závazek	659 160
Rezervy	635 323
Ostatní finanční závazky	641 241
Ostatní závazky	578 151
Dlouhodobé závazky celkem	6 549 945
Závazky z obchodních vztahů	2 007 959
Úvěry a půjčky	1 524 423
Daňové závazky	73 981
Rezervy	348 372
Ostatní finanční závazky	450 407
Ostatní závazky	398 810
Krátkodobé závazky celkem	4 803 952
PASIVA CELKEM	17 854 531

D Výkaz zisku a ztráty dle IFRS

POKRAČUJÍCÍ ČINNOSTI	Rok končící 31. 12. 2014 v tis. Kč
Tržby z hlavní činnosti	12 352 488
Ostatní provozní výnosy	491 343
Výkonová spotřeba	-6 438 350
Náklady na zaměstnanecké požitky	-3 808 541
Odpisy a amortizace	-994 647
Ostatní provozní ztráty	-34 044
Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním	1 568 249
Finanční náklady	-281 854
Ostatní zisky (ztráty)	-28 977
Podíl na zisku přidružených a společných podniků	2 214
Zisk (ztráta) před zdaněním	1 259 632
Daň z příjmů	-330 061
Zisk (ztráta) za období z pokračující činnosti	929 571
UKONČENÉ ČINNOSTI	
Zisk (ztráta) z ukončených činností	0
Zisk (ztráta) za období	929 571
Případající vlastníkův mateřské společnosti	925 990
Případající nekontrolním podílům	3 581

E Výkaz o úplném výsledku

	Rok končí 31. 12. 2014
Zisk (ztráta) za období	929 571
Fond z kurzových rozdílů	-13 936
Zajištění peněžních toků	55 777
Související odložená daň z příjmů	-10 598
Ostatní úplný výsledek za období	31 243
Úplný výsledek za období celkem	960 814
Případající vlastníkův mateřské společnosti	957 233
Případající nekontrolním podílům	3 581