

Účetní závěrka sestavená dle českých účetních standardů a IFRS

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Veronika Solilová, Ph.D.

Jiří Konečný

Brno 2015

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucí mé práce Ing. Veronice Solilové, Ph.D. za cenné rady, připomínky a čas, který mi při zpracování této práce věnovala.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Účetní závěrka sestavená dle českých účetních standardů a IFRS** vypracoval/a 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 vědom/a, 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 21. května 2015

Abstract

Konečný, J. Financial statement drawn up according to Czech Accounting Standards and IFRS. Bachelor thesis. Brno: Mendel University. 2015.

This bachelor thesis deals with main differences of financial statement drawn up in accordance with Czech Accounting Standards and IFRS. Theoretical part describes individual accounting statements of both financial statements and their requirements. Last two chapters of theoretical part are focused on basic differences and process of the first IFRS application. The practical part of thesis is dedicated to comparison of financial statements of concrete companies from transport sector. In conclusion of this thesis are named some strong and weak sides of both accounting systems.

Keywords

Financial accounting, financial statement, accounting statements, IFRS, Czech Accounting Standards, harmonization of accounting, comparison.

Abstrakt

Konečný, J. Účetní závěrka sestavená dle českých účetních standardů a IFRS. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita. 2015.

Tato bakalářská práce se zabývá rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou v souladu s českými účetními standardy a IFRS. V teoretické části jsou popsány jednotlivé účetní výkazy obou účetních závěrek a jejich náležitosti. Dále jsou vymezeny základní rozdíly a naznačen postup při první aplikaci IFRS. V praktické části jsou poté porovnávány účetní závěrky konkrétních podniků z odvětví dopravy. Na závěr práce jsou vyjmenovány některé silné a slabé stránky obou účetních systémů.

Klíčová slova

Finanční účetnictví, účetní závěrka, účetní výkazy, IFRS, české účetní standardy, harmonizace účetnictví, komparace.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	11
1.1	Úvod.....	11
1.2	Cíl práce a metodika.....	12
2	Účetní závěrka podle českých účetních standardů	14
2.1	Účetní závěrka.....	15
2.2	Oceňování položek účetní závěrky.....	16
2.3	Druhy účetní závěrky.....	17
2.4	Obsah účetní závěrky.....	18
2.4.1	Rozvaha.....	18
2.4.2	Výkaz zisku a ztráty.....	19
2.4.3	Příloha.....	20
2.4.4	Přehled o peněžních tocích.....	21
2.4.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	22
2.5	Ověření účetní závěrky auditorem.....	22
2.6	Výroční zpráva.....	23
3	Účetní závěrka podle IFRS	24
3.1	Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie.....	24
3.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	25
3.3	Koncepční rámec.....	27
3.4	Oceňování položek účetní závěrky.....	27
3.5	Účetní závěrka.....	28
3.5.1	Výkaz o finanční pozici.....	29
3.5.2	Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku.....	30
3.5.3	Výkaz změn vlastního kapitálu.....	31
3.5.4	Výkaz o peněžních tocích.....	32
3.5.5	Komentář.....	33
3.6	Události po rozvahovém dni.....	33

4	Komparace účetní závěrky sestavené podle českých účetních standardů a dle IFRS	35
4.1	Porovnání výkazu o finanční pozici a rozvahy.....	35
4.2	Porovnání výkazu o úplném výsledku a výkazu zisku a ztráty	36
4.3	Porovnání výkazů o změnách vlastního kapitálu	36
4.4	Porovnání výkazů o peněžních tocích.....	37
4.5	Porovnání komentáře a přílohy.....	37
5	První přijetí IFRS	38
5.1	Vyřazení některých položek z rozvahy.....	38
5.2	Zařazení nových aktiv a závazků do rozvahy	38
5.3	Překlasifikování položek	39
5.4	Sestavení účetní závěrky podle IFRS	39
6	Praktická část	40
6.1	Základní informace o společnostech	40
6.2	Obecné informace k porovnávaným závěrkám	41
6.3	Rozvaha.....	41
6.3.1	Aktiva	41
6.3.2	Pasiva.....	47
6.4	Výkaz zisku a ztráty.....	50
6.5	Výkaz o peněžních tocích	51
6.6	Výkaz změn vlastního kapitálu	51
6.7	Příloha	52
7	Silné a slabé stránky obou účetních systémů	53
8	Závěr	54
9	Literatura	56
A	Seznam platných Českých účetních standardů	60
B	Seznam platných standardů IFRS	61
C	Účetní závěrka Českých drah podle ČÚS	62
D	Účetní závěrka Českých drah podle IFRS	66

E	Účetní závěrka ŘLP podle ČÚS	69
F	Účetní závěrka ŘLP podle IFRS	77

Seznam obrázků

Obr. 1	Regulace účetnictví v České republice Zdroj: Bokšová, 2013	15
Obr. 2	Vzájemná provázanost účetních výkazů Zdroj: Šteker a Otrusinová, 2013	22
Obr. 3	Struktura rady IASB Zdroj: Deloitte, 2010	26

Seznam tabulek

Tab. 1	Základní struktura rozvahy	19
Tab. 2	Porovnání výkazu zisku a ztráty při účelovém a druhovém členění	20
Tab. 3	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje podle ČÚÚ	42
Tab. 4	České dráhy a.s. – Investice do nemovitostí dle informací uvedených v příloze k účetní závěrce (v tis. Kč)	42
Tab. 5	Finanční leasing společnosti České dráhy (v tis. Kč)	43
Tab. 6	Pohledávky z finančního leasingu podle IFRS společnosti České dráhy (v tis. Kč)	44
Tab. 7	Finanční nástroje podle IFRS společnosti České dráhy (v tis. Kč)	45
Tab. 8	Zásoby společnosti České dráhy podle IFRS (v tis. Kč)	46
Tab. 9	Zásoby společnosti České dráhy podle ČÚS (v tis. Kč)	46
Tab. 10	České dráhy – Aktiva držena k prodeji (v tis. Kč)	47
Tab. 11	ŘLP – Diference v položkách pasiv	48
Tab. 12	České dráhy - rezervy podle ČÚS (v tis. Kč)	48
Tab. 13	České dráhy – rezervy podle IFRS (v tis. Kč)	49
Tab. 14	Závazky společnosti České dráhy z finančního leasingu podle IFRS (v tis. Kč)	49
Tab. 15	Finanční výnosy společnosti ŘLP podle IFRS (v tis. Kč)	51
Tab. 16	České účetní standardy	60
Tab. 17	Seznam IFRS	61

Seznam použitých zkratk

ČÚS	České účetní standardy
ČÚÚ	Česká účetní úprava
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FASB	Výbor pro vydávání účetních standardů (Financial Accounting Standards Board)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IASCF	Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee Foundation)
IFAC	Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants)
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodních standardů (International Financial Reporting Interpretation Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
ŘLP	Řízení letového provozu České republiky, s.p.
SIC	Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)
V500	Vyhláška č.500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Účetní závěrku lze chápat jako finální dokument účetních prací v organizaci za účetní období. Obsahuje informace o finanční pozici organizace, které jsou významné pro celou řadu uživatelů účetních výkazů. Tyto uživatele lze rozdělit na interní a externí. Mezi interní uživatele účetní závěrky nepatří pouze majitelé organizace, ale i například management zajímající se o výsledek hospodaření organizace nebo třeba zaměstnanci, které zajímá stabilita organizace a sociální jistoty do budoucna. Externí uživatele potom představují například dodavatelé, které zajímá jistota dlouhodobé spolupráce, konkurence porovnávající svoji pozici s ostatními organizacemi a státní orgány formulující racionální politiku vůči podnikovému sektoru. Mezi jedny z nejvýznamnějších externích uživatelů účetní závěrky pro organizaci patří bezesporu potenciální investoři, kteří na základě účetní závěrky vyhodnocují riziko investování do organizace a očekávanou rentabilitu vložených prostředků do organizace.

Proces sestavování účetní závěrky probíhá v souladu s legislativními prameny a účetními standardy platnými na daném území. Stupeň regulace účetnictví je však v jednotlivých zemích odlišný, vyvstává tedy problém vzájemné srovnatelnosti informací obsažených v účetních výkazech.

Velkým tématem dnešní doby je globalizace a vznik mezinárodních integračních uskupení. Společně s odbouráváním bariér zahraničního obchodu a pohybu kapitálu, sílí tlaky k harmonizaci účetnictví, která umožní srozumitelnost účetních výkazů pro zahraniční uživatele a vzájemnou mezinárodní srovnatelnost účetních výkazů bez vynaložení transakčních nákladů.

Za prvotní snahu Evropské unie o sblížení účetních systémů členských států lze označit vydání tří směrnic pro oblast účetnictví, které měly za cíl zajistit srovnatelnost účetních výkazů. Vznikl tak kodex účetní legislativy Evropské unie. Přestože mělo vydání směrnic na kvalitu účetních výkazů vydávaných v členských zemích pozitivní vliv, zůstaly účetní systémy členských států stále značně odlišné.

V roce 2000 tedy Evropská unie vydala doporučení, aby členské země v co nejvyšší možné míře zabudovávaly soubor mezinárodních účetních norem IFRS (tehdy ještě IAS) do svých národních úprav účetnictví a dále, aby organizace mající registrované akcie na evropských burzách sestavovaly své účetní výkazy, nejpozději od roku 2005, podle těchto mezinárodních norem. Právě IFRS mají zajistit požadovanou srovnatelnost účetních výkazů členských zemí a to s ohledem na skutečnost, že jsou od počátku vyvíjeny jako standardy světové, tedy separátně od národních účetních systémů.

Doporučení pro organizace, kótované na veřejných burzách Evropské unie nabylo roku 2002 podobu nařízení Evropského parlamentu. Od roku 2005 tedy musí tyto organizace, české nevyjímaje, sestavovat účetní závěrku podle standardů IFRS. Účetní výkazy sestavené podle českých a mezinárodních účetních standardů však obsahují odlišnosti, kterými se tato bakalářská práce zabývá.

1.2 Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce je porovnat účetní výkazy sestavené podle českých a mezinárodních účetních standardů IFRS a identifikovat rozdíly mezi výkazy obou účetních systémů, a to jak po stránce teoretické, tak i porovnáním účetních závěrek reálných podniků. V neposlední řadě si tato práce klade za cíl poukázat na slabé a silné stránky obou těchto účetních systémů.

Práce obsahuje část teoretickou a část praktickou. Teoretická část analyzuje jednotlivé výkazy účetních závěrek podle obou účetních systémů. V praktické části jsou poté rozebrány rozdíly ve finančních výkazech obou účetních systémů na konkrétních účetních závěrkách reálných podniků.

Při zpracování práce byly použity standardní metody jako komparace, analýza, syntéza, deskripce a indukce.

Teoretická část je rozčleněna do čtyř kapitol. První kapitola se zabývá sestavováním účetní závěrky podle Českých účetních standardů. Na začátku kapitoly je nastíněno zařazení českého účetního modelu z hlediska globálních účetních modelů a následně jsou zmíněny legislativní prameny a účetní standardy, kterými se musí účetní jednotky v České republice při sestavování účetní závěrky řídit. V dalších částech kapitoly se již pozornost upíná k samotné účetní závěrce a jednotlivým finančním výkazům. V kapitole jsou definovány základní pojmy z oblasti účetní závěrky, jednotlivé druhy účetních závěrek a způsoby oceňování. Na závěr se kapitola věnuje povinnému auditu a výroční zprávě.

Druhá kapitola teoretické části je věnována sestavování účetní závěrky podle IFRS. Na začátku kapitoly je stručně popsán proces harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie a jednotlivé evropské účetní směrnice tvořící kodex účetní legislativy EU. Dále je krátce popsána historie a charakteristika Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Poté se již kapitola zabývá koncepčním rámcem a analýzou jednotlivých finančních výkazů z pohledu IFRS. Kapitola je završena popisem standardu IAS 10 – Události po rozvahovém dni.

Třetí kapitola teoretické části se zabývá obecným porovnáním jednotlivých finančních výkazů obou účetních regulací. Kapitola porovnává formu, strukturu, ale i principy sestavování jednotlivých účetních výkazů podle obou účetních systémů.

Teoretická část je zakončena kapitolou věnovanou přechodu z českého účetního systému na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Kapitola nastiňuje postup při přechodu na IFRS a některé problémové oblasti, které jsou v obou účetních systémech řešeny rozdílně.

Praktická část této bakalářské práce je zaměřena na porovnání rozdílů mezi oběma účetními systémy prostřednictvím komparace účetních závěrek reálných podniků, sestavených podle obou účetních systémů. Porovnávány jsou veřejně dostupné účetní závěrky společnosti Řízení letového provozu České republiky, s.p. a společnosti České dráhy a.s.

Celá práce je zakončena kapitolou věnovanou silným a slabým stránkám obou účetních systémů z pohledu autora, které vyplývají z předchozích kapitol.

Výchozími legislativními prameny pro tuto bakalářskou práci jsou Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhláška č.500/2002 Sb., pro podnikatele účtující

v soustavě podvojného účetnictví. Dále bakalářská práce vychází z Českých účetních standardů pro podnikatele a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Praktická část této práce navíc vychází z výroční zprávy za rok 2013 společnosti Řízení letového provozu České republiky s.p. a z výroční zprávy společnosti České dráhy a.s. za rok 2011.

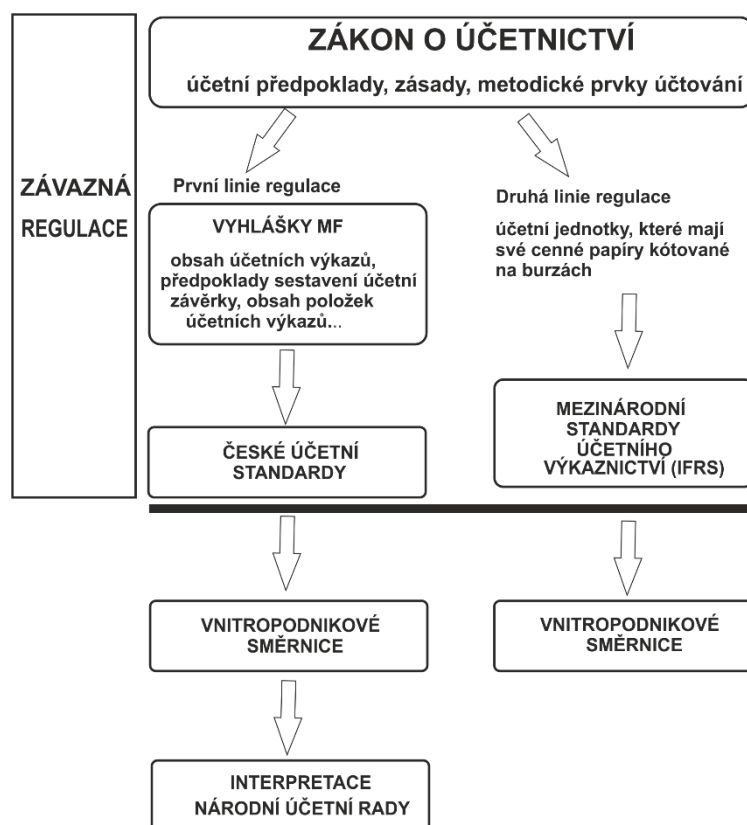
2 Účetní závěrka podle českých účetních standardů

V členských zemích EU se můžeme setkat převážně s anglosaským a kontinentálním přístupem k účetnictví. **Anglosaský model účetnictví** je charakteristický nezávislostí na daňovém systému. Regulace je prováděna profesionálními institucemi a probíhá na bázi zvykového práva, což umožňuje velkou pružnost modelu ke změnám. (Kovanicová, 2005) Pro země využívající anglosaský model je typický velmi dobře rozvinutý peněžní i kapitálový trh. Účetní výkazy jsou orientovány k uspokojení potřeb investorů a věřitelů, prioritou je věrné a poctivé zobrazení finanční situace podniku. Reprezentanty tohoto modelu jsou Velká Británie, Holandsko a USA. (Ficbauer J. a Ficbauer D., 2012) **Kontinentální model** se vyznačuje podřízeností právním normám, především daňovým zákonům a obchodnímu právu. V zemích používajících tento model je typická silná závislost podniků na finančních institucích. Prioritou účetního výkaznictví je plnění daňových a mikroekonomických potřeb, věrné a poctivé zobrazení dle anglosaského modelu je potlačeno. Tento model využívá většina zemí kontinentální Evropy a dále například Japonsko nebo Alžírsko. (Ficbauer J. a Ficbauer D., 2012)

Přestože se Český účetní systém velmi blíží kontinentálnímu modelu, řadí se spíše do skupiny zemí využívajících **model smíšený**. Smíšený model odráží postupný přechod od centrálně řízené ekonomiky k tržně orientovanému hospodářství. (Kovanicová, 2005)

Základním stavebním kamenem ČÚÚ je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákon definuje základní účetní předpoklady, účetní zásady a metodické prvky zachycování účetních operací. Dále vydalo v roce 2003 ministerstvo financí několik prováděcích vyhlášek, různou pro každé odvětví ekonomiky. Pro tuto bakalářskou práci je podstatná vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. Vyhlášky vymezují obsah účetních výkazů, účetní metody, předpoklady sestavení účetní závěrky a obsahují směrné účtové osnovy. Na prováděcí vyhlášky navazují České účetní standardy, vydávané ministerstvem financí. ČÚS, jsou zpracovány pro jednotlivé typy účetních jednotek a vychází ze směrných účtových osnov a skupin. Jejich hlavním posláním je stanovení základních postupů účtování a dosáhnout tak souladu při používání účetních metod. (Bokšová, 2013)

Podniky kótované na veřejných burzách Evropské unie mají povinnost vydávat účetní výkazy podle IFRS. Problém však přichází při stanovení daňového základu, vycházejícího z výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření sloužící ke stanovení základu daně z příjmů totiž musí být stanovený podle českých účetních předpisů. Při použití IFRS však účetní jednotky postupují podle jiných účetních předpokladů a zásad, což může vést i ke značným rozdílům ve výsledku hospodaření. V praxi tento problém účetní jednotky řeší vydáváním účetní závěrky jak v souladu s IFRS, tak v souladu s ČÚS. (Bokšová, 2013)



Obr. 1 Regulace účetnictví v České republice
Zdroj: Bokšová, 2013

2.1 Účetní závěrka

Účetní závěrka je stěžejní dokument celého účetnictví, představující komplexní účetní pohled na účetní jednotku. Díky jednotné metodice sestavování účetních závěrek umožňuje srozumitelnou prezentaci jejích hospodářských výsledků, případně srovnávání s jinými účetními jednotkami. Účetní závěrka je hlavním zdrojem účetních údajů dosažených za ukončené účetní období. Vyjádřena bývá zpravidla číselně, formou tabulek a doplňujících komentářů. Přestože je proces sestavování účetní závěrky náročný a zdlouhavý, jedná se o nezbytný účetní dokument, mimo jiné proto, že slouží jako základ pro vyčíslení daně z příjmů. (Děrgel, 2011)

Způsob sestavování účetní závěrky je vymezen v § 7 odst. 1 ZoÚ: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“ Přičemž § 7 odst. 2 ZoÚ dále dodává: „Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.“

Účetní závěrka se sestavuje v české měně. Jednotlivé položky jsou uváděny v tisících Kč, účetní jednotky s netto hodnotou aktiv 10 miliard a vyšší mohou vykazovat jednotlivé položky v milionech Kč. (Šteker a Otrusinová, 2013)

2.2 Oceňování položek účetní závěrky

V souladu s §24 ZoÚ oceňuje účetní jednotka majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu podle §25, a dále k rozvahovému dni podle §27.

Pro potřeby oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu nabízí ZoÚ následující způsoby ocenění: **Pořizovací cenu** majetku, včetně nákladů souvisejících s pořízením. Tímto způsobem se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zásoby, pohledávky nabyté za úplatu nebo vkladem, cenné papíry, podíly a finanční deriváty. **Vlastní náklady** přímo vynaložené na výrobu či jinou činnost, včetně části nepřímých nákladů souvisejících s danou činností. Vlastní náklady se uplatňují u majetku vyrobeného ve vlastní režii. **Reprodukční pořizovací cenu**, za kterou by bylo možno majetek pořídit v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena se používá pro majetek nabytý bezúplatně nebo vyrobený ve vlastní režii, pokud není účetní jednotka schopna stanovit výši vlastních nákladů. **Jmenovitou hodnotu**, kterou se oceňují pohledávky, dluhy, peněžní prostředky a ceniny. (Strouhal et al. 2014)

Při oceňování k rozvahovému dni umožňuje zákon ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí (protihodnotou). Za **reálnou hodnotu** se podle ZoÚ považuje tržní hodnota vyhlášená na burze nebo jiném veřejném trhu; ocenění kvalifikovaným odhadem, případně posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo věrohodná. V případě, že nelze stanovit reálnou hodnotu na základě tržní hodnoty ani kvalifikovaným odhadem, rozumí se reálnou hodnotou ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů. K rozvahovému dni se dle ZoÚ reálnou hodnotou oceňují:

- cenné papíry (s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti; dluhopisů pořízených z primárních emisí a neurčených k obchodování; cenných papírů představující účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a vlastních akcií)
- deriváty,
- majetek a závazky v případech kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zákon,
- nabyté pohledávky určené k obchodování,
- závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.

Pokud není možné stanovit reálnou hodnotu žádným objektivním způsobem, považuje se za reálnou hodnotu ocenění k datu uskutečnění účetního případu. Z toho vyplývá, že v těchto případech se položky účetní závěrky k rozvahovému dni nepřeceňují a zůstávají oceněny jako při uskutečnění účetního případu. (Ryneš, 2014)

Pro ocenění podílu, jenž představuje dlouhodobý majetek (majetkové účasti s podstatným nebo rozhodujícím vlivem), je možno využít **ocenění ekvivalencí**. Účetní jednotka k rozvahovému dni ocení majetkovou účast ve výši drženého podílu na vlastním kapitálu společnosti, jenž vydala podíly. Pokud účetní jednotka využije ekvivalenční ocenění, musí ekvivalenční metodou ocenit všechny podíly představující podstatný nebo rozhodující vliv. (Ryneš, 2014)

2.3 Druhy účetní závěrky

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, který vždy nemusí být posledním dnem účetního období. Je tedy potřeba rozlišovat účetní závěrku řádnou, mimořádnou nebo mezitímní. Dále musí uživatelé účetních výkazů rozlišovat mezi účetní závěrku v plném a ve zjednodušeném rozsahu. (Ryneš, 2014)

Řádná účetní závěrka bývá sestavována vždy k poslednímu dni řádného účetního období. (Šteker a Otrusinová, 2013)

V případě mimořádných událostí nastalých v průběhu účetního období, např. v případě zániku společnosti, sestavuje účetní jednotka **mimořádnou účetní závěrku**. Při sestavování mimořádné účetní závěrky se rozvahový den nerovná poslednímu dni účetního období. (Ryneš, 2014)

Zvláštním typem účetní závěrky je **závěrka mezitímní**, kterou definuje §19 odst. 3 ZoÚ. Mezitímní závěrka se sestavuje v průběhu účetního období i k jinému okamžiku, než je konec rozvahového dne. Za další zvláštnost mezitímní závěrky lze považovat skutečnost, že k okamžiku sestavení nedochází k uzavírání účetních knih a inventarizaci účetní jednotka provádí pouze pro potřebu vyjádřit ocenění podle §25 odst. 3 ZoÚ. Sestavuje se v situacích, kdy jsou pro racionální řízení organizace nezbytné souhrnné finanční informace za období kratší než 12 měsíců nebo v případech přeměny společnosti (fúze, rozdělení společnosti, změna právní formy). (Vomáčková, 2006)

Účetní závěrka v **plném rozsahu** je tvořena rozvahou, výkazem zisků a ztrát, přílohou, přehledem peněžních toků a přehledem o změnách základního kapitálu. Povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu mají akciové společnosti a podnikatelé, kteří mají povinnost ověřovat závěrku auditorem. (Ryneš, 2014)

Účetní jednotky, které nemají povinnost ověřovat závěrku auditorem, mohou sestavovat závěrku ve **zjednodušeném rozsahu**. Hlavním rozdílem oproti závěrce v plném rozsahu je skutečnost, že přehledy o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu jsou nepovinné. Dále neobsahují rozvaha a výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu položky označované arabskými číslicemi. (Strouhal et al. 2014)

At' už účetní jednotka sestavuje závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu, vždy musí uvést následující údaje:

- obchodní firmu (název) u právnické osoby nebo jméno a příjmení u fyzické osoby a sídlo účetní jednotky či bydliště mimo podnikání,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky (právnické osoby),

- předmět podnikání nebo jiné činnosti,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky
- podpis statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpis fyzické osoby (podnikatele)

S výjimkou předmětu podnikání, uváděném pouze v příloze k účetní závěrce, jsou obvykle tyto údaje uvedené na všech částech závěrky. (Ryneš, 2014)

2.4 Obsah účetní závěrky

2.4.1 Rozvaha

Rozvaha představuje základní účetní výkaz, podávající přehled o stavu majetku účetní jednotky (aktiv) a zdrojích jeho krytí (pasiv). (Šteker a Otrusinová, 2013)

„Aktiva jsou vloženy prostředky kontrolované podnikem, které jsou výsledkem minulých událostí a u nichž se očekává, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch, budoucí užitek.“ (Kovanicová, 2012)

Pasiva se dělí na závazky a vlastní kapitál. **Závazky** představují současnou povinnost účetní jednotky, jež je výsledkem minulých událostí. Vypořádání závazků v budoucnu způsobí odtok podnikových prostředků. **Vlastní kapitál** je roven rozdílu mezi aktivy a závazky. (Strouhal et al. 2014)

Rozvaha by měla podávat informace o funkční skladbě aktiv, likviditě podniku, finanční struktuře a o struktuře vlastního kapitálu. Je tedy nezbytné v rozvaze odlišovat dlouhodobá aktiva od krátkodobých; pohledávky a závazky vykazovat podle zůstatkové doby jejich splatnosti; zdroje financování rozdělit na vlastní a cizí a rozčlenit vlastní kapitál na zdroje interní, tvořené ze zisku, a zdroje externí (základní kapitál, emisní ážio, ostatní kapitálové fondy). (Kovanicová, 2012)

Účetní jednotky sestavují rozvahu vždy k určitému časovému okamžiku, jedná se tedy o výkaz statický. V rozvaze se vždy uplatňuje bilanční princip, což znamená, že celková aktiva se musí rovnat celkovým pasivům. (Šteker a Otrusinová, 2013)

Značení položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty definuje §4 odst. 2 V500: *„Položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky; položky lze členit na podpoložky. Výpočtové položky se označují znaménky (+) a (*).“*

Na straně aktiv se v účetní závěrce za běžné účetní období uvádějí tři sloupce:

- **brutto**: vyjadřuje stav jednotlivých aktiv v ocenění podle zákona o účetnictví,
- **korekce**: vyjadřuje výši opravných položek k jednotlivým aktivům,
- **netto**: vyjadřuje hodnotu aktiv sníženou o opravné položky.

Každá položka rozvahy obsahuje také informaci o stavu této položky za předcházející účetní období. Položky na straně aktiv se za předcházející období vyjadřují v netto hodnotě. Strana pasiv potom obsahuje pouze dva sloupce a to běžné a mi-

nulé období. Jednotlivé položky se v rozvaze neuvádějí, jestliže dosáhly za běžné i minulé účetní období nulové hodnoty. (Šteker a Otrusinová, 2013)

Tab. 1 Základní struktura rozvahy

Aktiva		Pasiva	
AKTIVA CELKEM		PASIVA CELKEM	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	A	Vlastní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek	A.I.	Základní kapitál
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	A.II.	Kapitálové fondy
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let
C	Oběžná aktiva	A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období
C.I.	Zásoby	B	Cizí zdroje
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	B.I.	Rezervy
C.III.	Krátkodobé pohledávky	B.II.	Dlouhodobé závazky
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	B.III.	Krátkodobé závazky
D.I.	Časové rozlišení	B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci
		C.I.	Časové rozlišení

Zdroj: Kovanicová, 2012

2.4.2 Výkaz zisku a ztráty

Úkolem výkazu zisku a ztráty je informovat uživatele účetní závěrky o finanční výkonnosti podniku. Sestavuje se na konci účetního období, jako přehled nákladů a výnosů účetní jednotky. Podává tak informace o výsledku hospodaření účetní jednotky a informace o faktorech, které ovlivnily jeho výši. (Bokšová, 2013)

Výnos lze chápat jako zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví zvýšením aktiv nebo snížením závazků. Naopak **náklad** způsobí snížení ekonomického prospěchu snížením aktiv, případně zvýšením závazků. (Strouhal, 2011)

Výkaz zisku a ztráty se sestavuje na základě **akruální báze**, což znamená, že zachycuje výnosy a náklady patřící do účetního období bez ohledu na to, zda vznikly skutečné peněžní příjmy nebo výdaje. (Šteker a Otrusinová, 2013)

Na základě V500 mohou být náklady členěny druhově nebo účelově. Při použití účelového členění však musí účetní jednotka v příloze k výkazům uvádět i provozní náklady v členění druhovém. (Strouhal et al. 2014)

Dle ČÚS sestavují účetní jednotky výkaz zisku a ztráty ve **vertikální formě**. Pro tuto formu je charakteristické stupňovité uspořádání, které umožňuje vyčíslit provozní, finanční a případně mimořádný výsledek hospodaření. (Bokšová, 2013)

Tab. 2 Porovnání výkazu zisku a ztráty při účelovém a druhovém členění

Účelové členění nákladů		Druhové členění nákladů	
Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy
Náklady realizovaných výkonů	Tržby za prodané výrobky a služby		Tržby za prodané výrobky a služby
HRUBÁ MARŽE		Spotřeba materiálu, energie	
Správní režie		Mzdové náklady	
Odbytová režie		Odpisy	
N - marketingu		Spotřebované služby apod.	
N - vývoje		Změna stavu VP zásob	
N - výzkum apod.		Aktivace VP výkonů	
Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní výnosy	Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní výnosy
Provozní VH			
Finanční náklady		Finanční výnosy	
Finanční VH			
Výsledek hospodaření z běžné činnosti			
Mimořádné náklady		Mimořádné výnosy	
Mimořádný VH			
Výsledek hospodaření za účetní období			

Zdroj: Bokšová, 2013

2.4.3 Příloha

Informace uvedené v příloze k účetním výkazům mají za úkol jejich uživatelům doplnit a upřesnit údaje uvedené v účetních výkazech. Z tohoto důvodu by měly být údaje uvedené v příloze významné, srozumitelné, užitečné a spolehlivé. Obsahu přílohy k účetním výkazům se podrobně věnuje §39 V500, příloha by měla zejména obsahovat:

- všeobecné informace o účetní jednotce,
- informace o účetních zásadách, metodách oceňování, a způsobech odpisování,
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty,
- informace o propojených osobách,

- informace o půjčkách a úvěrech. (Strouhal, 2011)

V souladu s §18 odst. 1 písm. c) ZoÚ dále informace o:

- splatných závazcích pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění
- výši příspěvků na státní politiku zaměstnanosti
- evidovaných daňových nedoplatcích u místně příslušných finančních orgánů

Příloha obsahuje také informace o tzv. **událostech po rozvahovém dni**. Jedná se o události, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Události po rozvahovém dni mohou poskytovat doplňující informace ke skutečnostem, které existovaly již k rozvahovému dni (zpřesnění hodnoty vykazovaných položek), případně naznačovat významné skutečnosti nastalé až po rozvahovém dni (fúze, významný nákup nebo prodej majetku, nově přijatý dlouhodobý úvěr aj.). (Šteker a Otrusínová, 2013)

Zatímco v rozvaze a výkazu zisku a ztráty se uvádějí pouze skutečnosti jisté a kvantifikovatelné, v příloze se uvádějí i skutečnosti, které mohou nastat a prozatím není přesně známa jejich výše. (Strouhal, 2011)

2.4.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích poskytuje informace, jakým způsobem účetní jednotka dokáže generovat peníze a jakým způsobem peněžní prostředky v účetním období použila. (Strouhal et al. 2014)

Výkaz přehledu o peněžních tocích přechází od akruální báze, na které je vybudována rozvaha a výkaz zisků a ztrát k **bázi peněžní**. Zachycuje tedy přírůstky a úbytky peněžních prostředků, případně peněžních ekvivalentů, v rámci účetního období v návaznosti na činnosti, za které byly prostředky získány nebo vynaloženy. (Ryneš, 2009)

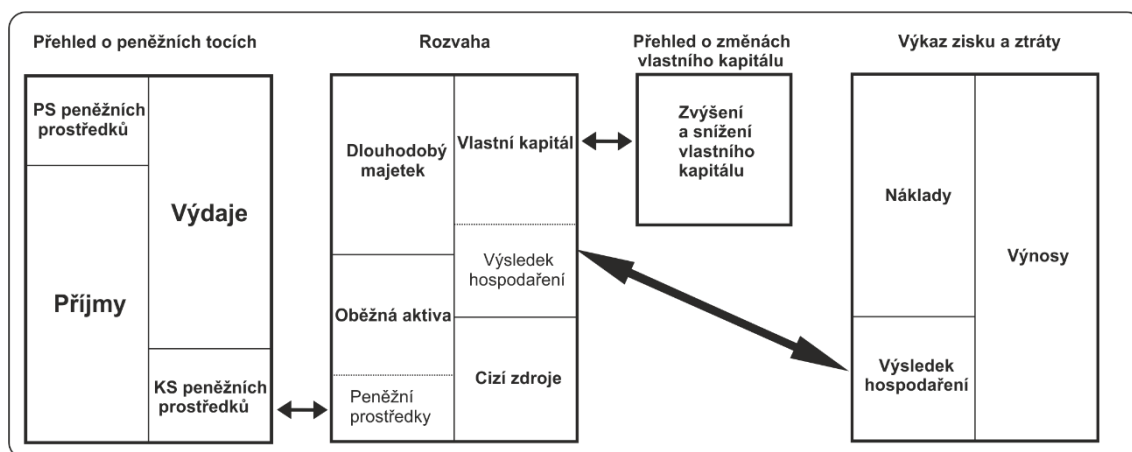
Obsahem a postupem sestavování výkazu se zabývá ČÚS č. 23. Cílem tohoto standardu je stanovit v souladu se ZoÚ a V500 základní postupy pro sestavování přehledu o peněžních tocích, tak aby byl dosažen soulad při používání účetních metod účetními jednotkami.

Peněžní toky jsou zachycovány samostatně za tři typy činností. Prvním typem je **provozní činnost**, představující hlavní výdělečnou činnost účetní jednotky a dále činnosti nezahrnutelné do zbývajících dvou oblastí. Je však důležité upozornit, že vymezení provozní činnosti pro přehled o peněžních tocích není zcela stejné jako u výkazu zisku a ztráty. Mezi tyto toky patří mimo jiné přijaté a vyplacené úroky (s výjimkou úroků kapitalizovaných) a dividendy, které účetní jednotka přijímá od dceřiných podniků za účelem přerozdělení mezi akcionáře. **Investiční činnosti** jsou nákupy dlouhodobého hmotného majetku a poskytování úvěrů a výpomocí, které nelze považovat za provozní činnost. Provozní a investiční činnost může podnik financovat z vlastních nebo cizích zdrojů. Peněžní toky z **finanční činnosti** potom způsobují změny ve velikosti vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků. (Ryneš, 2009)

Při sestavování výkazu můžou účetní jednotky využít přímou nebo nepřímou metodou. **Přímá metoda** důkladně eviduje příjmy a výdaje za jednotlivé činnosti uvedené ve výkazu a využívá se např. při zjišťování peněžních toků z investiční činnosti. Podstatou **nepřímé metody** je úprava výsledku hospodaření o transakce, které nejsou peněžním tokem, ale jsou jeho součástí a naopak. (Kynclová, 2007)

2.4.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách ve vlastním kapitálu obsahuje informace o transakcích, které ovlivnily strukturu a velikost vlastního kapitálu. Jedná se o transakce, při kterých došlo ke snížení, nebo zvýšení vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Výkaz by měl obsahovat informace o vlastnických operacích, jakou je například výplata dividend a to včetně zdroje ze kterého bylo čerpáno. ČÚS konkrétní formu přehledu o změnách vlastního kapitálu nestanovují. (Kynclová, 2007)



Obr. 2 Vzájemná provázanost účetních výkazů
Zdroj: Šteker a Otrusínová, 2013

Účetní závěrka musí být podepsána statutárním orgánem účetní jednotky nebo fyzickou osobou, která je účetní jednotkou. Účetní závěrka se považuje za sestavenou připojením podpisu a uvedením data podpisu pod účetní závěrku. (Ryneš, 2014)

2.5 Ověření účetní závěrky auditorem

Kritéria určující účetní jednotce povinnost nechat ověřit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku auditorem nalezneme v §20 ZoÚ. Těmito kritérii jsou:

- brutto hodnota aktiv vyšší než 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu vyšší než 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50

Povinnost auditu pro akciovou společnost platí, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, dosáhla alespoň jednoho kritéria. Pro ostatní obchodní společnosti, družstva a podnikatele vzniká povinnost auditu účetní závěrky při splnění alespoň dvou kritérií, a to ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího. (Strouhal, 2011)

Účetní jednotky nemusí mít závěrku sestavenou v průběhu konkursu ověřenou auditorem a to po dobu 36 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, od nastání účinků prohlášení konkursu. (Strouhal, 2011)

Auditor ověřuje zejména věrné zobrazení stavu majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření uvedený v účetní závěrce. Dále pak jestli bylo účetnictví v běžném období vedeno v souladu s platnými předpisy. Na závěr vyhotoví auditor zprávu o auditu, ve které uvede svůj výrok. Ten může být buď bez výhrad, s výhradou, záporný nebo může auditor vydání výroku odmítnout. (Kovanicová, 2012)

2.6 Výroční zpráva

Účetní jednotky mající povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem musí vypracovat také výroční zprávu. Smyslem výroční zprávy je podání ucelených a komplexních informací o výkonnosti, činnostech a hospodářském postavení účetní jednotky. (Strouhal et al. 2014)

Obsah výroční zprávy vymezuje §21 ZoÚ. Výroční zpráva by podle zákona měla obsahovat nejméně informace:

- o významných událostech vzniklých po rozvahovém dni,
- o očekávaném budoucím vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblastech výzkumu a vývoje, ochrany životního prostředí a pracovních vztazích,
- zda má účetní jednotka organizační složku podniku v zahraničí,
- účetní závěrku,
- zprávu o auditu.

Výroční zpráva by neměla být suchým výčtem dat, ale měla by poskytovat zajímavé čtení. (Strouhal et al. 2014) V rozvinutých tržních ekonomikách vydávají účetní jednotky zpravidla bohatě vypravené výroční zprávy, které mají čtenáře přesvědčit o prosperitě a jistotě budoucích úspěchů podniku. (Kovanicová, 2005)

3 Účetní závěrka podle IFRS

V této kapitole je pozornost věnována procesu sestavování účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Na začátku kapitoly je stručně popsána harmonizace účetnictví v zemích Evropské unie a vývoj IFRS. Poté se již kapitola plně zaměřuje na účetní závěrku sestavenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a její jednotlivé účetní výkazy.

3.1 Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie

Když v roce 1957 vzniklo Evropské hospodářské společenství, dalo si za cíl harmonizovat právní základ evropských zemí s cílem nastolení ekonomické spolupráce. Ekonomickou spolupráci však narušovaly značné rozdíly v oblasti národních úprav finančního účetnictví evropských zemí, které se projevovaly zejména odlišnostmi v obsahu a formě účetních výkazů. (Březinová, 2000)

Počátek účetní harmonizace v rámci EU, ve smyslu celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví, se datuje k 25. červenci 1978, kdy byla vydána **čtvrtá směrnice č. 78/660/EHS** o ročních účetních závěrkách určitých forem společností. Vydání čtvrté směrnice mělo za cíl zajistit alespoň nezbytně nutnou srovnatelnost účetních výkazů. Směrnice proto obsahuje ustanovení týkající se formy a obsahu účetních výkazů, pravidel oceňování, obsahu přílohy, výroční zprávy a zveřejňování výkazů. V rámci čtvrté směrnice dochází k výraznému střetu mezi anglosaskou a kontinentální koncepcí účetnictví. Aby směrnice mohla vyhovět oběma účetním koncepcím, obsahuje právo volby, které umožňuje zachování národních specifik a jistou obsahovou volnost při aplikování směrnice do národních legislativ. Právo volby může příslušet státním orgánům nebo přímo podnikům. **Právo volby příslušející členskému státu** deleguje právo výběru z alternativních voleb státním orgánům a podniky se musí volbě státu přizpůsobit. **Odvozené právo volby** umožňuje státním orgánům přenést část práv volby na podniky, nebo může členský stát převzít více alternativ a volbu mezi nimi přenechat podnikům. Poslední možností je **přímé právo volby**, které přenechává výběr z více přípustných řešení přímo podniku. (Žárová, 2006)

Jako další účetní směrnice byla vypracována **sedmá směrnice č. 83/349/EHS** ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách. Tato směrnice ukládá povinnost mateřské společnosti sestavovat účetní výkazy za celou skupinu, nikoli pouze za sebe jako samostatnou právnickou osobu. Konsolidovaná účetní závěrka a výroční zpráva má zobrazit finanční pozici skupiny způsobem, jako kdyby skupina byla samostatnou účetní jednotkou. (Kovanicová, 2005)

Třetí účetní směrnici představovala **osmá směrnice č.84/253/EHS** z 10. dubna 1984 o auditorech¹. Směrnice se zabývala kvalifikačními předpoklady audi-

¹ V roce 2006 byla zrušena Směrnici Evropského parlamentu a Rady č.43/2006/ES o povinném auditu ročních konsolidovaných účetních závěrek

torské profese, nutnými pro kvalifikované ověřování účetních výkazů. (Bohušová, 2008)

Vypracováním těchto tří směrnic byl vytvořen kodex účetní legislativy Evropské unie. Implementace směrnic do národních legislativ členských států měla pozitivní vliv na úroveň a kvalitu účetních výkazů, avšak obsahové shody účetních výkazů podniků v rámci EU nebylo dosaženo. Jak se tedy ukázalo, samotné směrnice nemůžou vést k požadovanému sblížení účetních systémů. Důvodem je existence práva volby ve čtvrté směrnici a nedostatečné, či dokonce žádné zpracování specifických účetních problémů. Velkým problémem však bylo odmítnutí výkazů sestavených podle účetních směrnic světovými burzami. Pokud chtěly účetní jednotky získat kapitál na mezinárodních kapitálových trzích, musely sestavovat účetní výkazy podle pravidel zaručujících srovnatelné a transparentní informace, což bylo velmi nákladné. (Žárová, 2006)

EU přistupovala k řešení vzniklých problémů ze začátku zdrženlivě a konzervativně. Velký obrat nastal až v r. 2000 vyhlášením „*Strategie finančního výkaznictví EU: cesta vpřed.*“ Strategie obsahovala doporučení pro společnosti členských zemí, kótovaných na veřejných burzách, sestavovat nejpozději od roku 2005 účetní výkazy podle IAS. Dále doporučení členským státům EU zabudovávat do svých národních úprav účetnictví řešení obsažená v IAS a doporučení novelizovat evropské účetní směrnice. (Kovanicová, 2005)

Vydáním Nařízení (ES) 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady z 19. července 2002 o využívání IAS, vzniká povinnost: společností registrovaným na kapitálových trzích EU sestavovat účetní výkazy podle IAS nejpozději od r. 2005; společností registrovaným na kapitálových trzích mimo EU a společností, které mají registrované pouze dluhové cenné papíry, používat IAS od roku 2007. (Žárová, 2006)

V souvislosti s rozšiřováním EU a existencí IFRS dochází v současnosti k revizi původních znění účetních směrnic, s cílem přizpůsobit jejich obsah novým podmínkám. (Bohušová, 2008)

3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

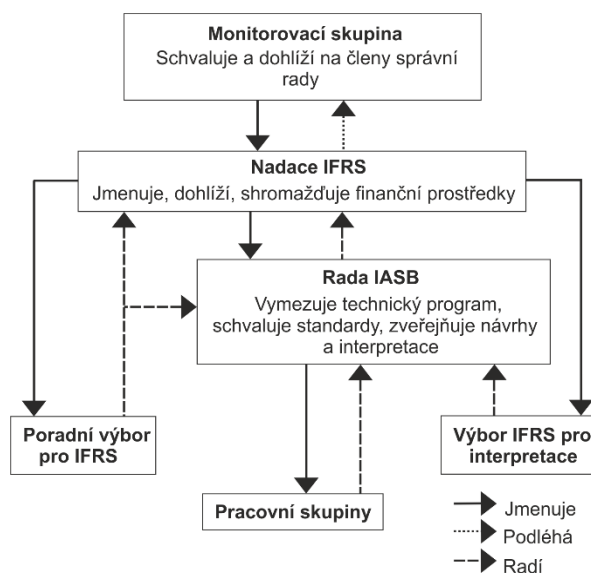
Historie mezinárodních účetních standardů se začala psát v roce 1973, kdy byl na základě dohody profesionálních účetních institucí z Austrálie, Mexika, Nizozemska, Velké Británie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Irska, a USA založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) se sídlem v Londýně. Cílem výboru bylo harmonizovat účetní pravidla a výkazy prostřednictvím vydávání mezinárodních účetních standardů. V roce 1983 se k IASC připojily všechny profesionální účetní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC). (Dvořáková, 2011)

Výbor byl řízen Radou, která se skládala z představitelů 13 zemí jmenovaných Radou IFAC. Financování činnosti IASC probíhalo prostřednictvím podpor poskytovaných organizacemi zastoupenými v Radě, příspěvků od IFAC, příspěvků od externích institucí a výtěžkem z prodeje publikací. V roce 1997 byl založen stálý interpretační výbor (SIC), jehož úkolem bylo posuzovat sporné účetní problémy

a vytvářet k nim interpretace, za účelem dosažení shody při řešení problematických otázek v kontextu s existujícími účetními standardy. Standardy vydané výborem nesou označení IAS a interpretace k těmto standardům jsou označeny zkratkou SIC. K lednu 2000 měl IASC 143 členů ze 104 zemí. (Dvořáková, 2011)

V roce 2001 došlo ke vzniku nové organizační struktury, s cílem zvýšení efektivity činnosti IASC. Výbor pro mezinárodní standardy se přeměnil na Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a zároveň vznikla nadřízená Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF)² řízená 22 správci. Pod nadaci patří:

- Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), která má 16 členů jmenovaných správci
- IFRS interpretační výbor, mající 14 hlasujících členů jmenovaných správci
- IFRS poradní výbor, do něhož správci jmenují 30 a více členů. (Jílek a Svobodová, 2013)



Obr. 3 Struktura rady IASB
Zdroj: Deloitte, 2010

V období změn docházelo k diskuzím, zda název Mezinárodní účetní standardy vyjadřuje pravý význam těchto standardů. Samotné standardy se totiž nevěnují regulaci účetních pravidel a metod, nýbrž správnému sestavování účetních výkazů. S nástupem IASB tedy dochází i k novému značení vydaných účetních standardů jako IFRS. Již vydané Mezinárodní účetní standardy zůstaly v platnosti do doby jejich novelizaci či zrušení, poslední standard IAS má číslo 41. Prozatím bylo také přijato 13 standardů IFRS. (Hinke, 2013)

² Na počátku roku 2010 změnila název na Nadaci IFRS (IFRS Foundation)

3.3 Koncepční rámec

Koncepční rámec sice není samotným účetním standardem, přesto je důležitou úvodní částí IFRS. Popisuje základní koncepty sestavování a prezentace účetních výkazů externím uživatelům, slouží jako vodítko pro IASB při tvorbě nových IFRS a jako vodítko při řešení účetních případů, které nejsou přímo řešeny v IAS, IFRS nebo jejich interpretacích.

Koncepční rámec upravuje:

- cíl finančního výkaznictví,
- kvalitativní charakteristiky finančních informací,
- koncept vykazující jednotky
- definice, uznávání a způsoby oceňování položek účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a jeho uchování. (Deloitte, 2010)

Cílem účetního výkaznictví je poskytování finančních informací o vykazující účetní jednotce stávajícím i potenciálním investorům a věřitelům, které jsou pro ně užitečné při rozhodování o poskytnutí prostředků účetní jednotce. Poskytované informace musí být relevantní (umožňují hodnotit minulé i současné události a přijímat rozhodnutí) a věrně reprezentované (úplné, neutrální a bez chyb). Kvalitativními předpoklady informací jsou srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost. (Hinke, 2013)

V rámci IFRS se můžeme setkat se dvojitým pojetím kapitálu. Finanční pojetí kapitálu chápe kapitál jako synonymum vlastního kapitálu nebo čistých aktiv (majetek krytý vlastními zdroji). Při **finančním pojetí kapitálu** dochází k uchování kapitálu, pokud je hodnota čistých aktiv na konci období po eliminaci vkladů a výběrů vlastníků vyšší než na začátku. **Majetkové pojetí kapitálu** chápe kapitál jako produktivní kapacitu podniku vyjádřenou v jednotkách za časový interval. Podnik uchovává kapitál, pokud se mu daří reprodukovat produktivní kapacitu podnikatelské činnosti. (Kovanicová, 2005)

3.4 Oceňování položek účetní závěrky

IFRS uvádí následující oceňovací báze: historické náklady, běžnou reprodukční cenu, realizovatelnou hodnotu, současnou hodnotu a reálnou hodnotu.

Ocenění **historickými náklady** vychází z nákladů vynaložených při pořízení aktiv, nebo z odhadnuté částky, kterou by bylo potřeba vynaložit pro jejich získání, v případě bezúplatně nabytých aktiv. U závazků ocenění představuje částku, potřebnou podle očekávání k úhradě závazku. (Dvořáková, 2011)

Běžná reprodukční cena, je částkou, která by musela být zaplacená v případě pořízení stejného nebo ekvivalentního aktiva v současné době, nebo nediskontovaná částka, kterou by bylo v současné době potřeba vynaložit na vypořádání závazku. (Strouhal, 2011)

„Při použití **realizovatelné hodnoty** jsou aktiva podniku oceňována v penězích, které by bylo možno v současnosti získat jejich řádným prodejem za normálních standardních podmínek.“ V případě závazků je realizovatelná hodnota rovna nediskontované částce peněz, kterou bude podle očekávání za normálních podmínek potřeba vydat na splacení dluhu. (Kovanicová, 2005)

Současná hodnota je oceňovacím přístupem, při němž se aktiva oceňují diskontovanou hodnotou budoucích čistých příjmů, vyvolaných užitím aktiva v běžném podnikání. V případě závazků se současnou hodnotou rozumí diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních výdajů, dle očekávání nutných k vypořádání závazků v běžném podnikání. ČÚS na rozdíl od IFRS s oceněním v současné hodnotě nepracují. (Dvořáková, 2011)

Reálnou hodnotou rozumíme částku „za níž by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.“ (Strouhal, 2011)

3.5 Účetní závěrka

Obecnými požadavky na sestavování a prezentaci účetní závěrky se zabývá první mezinárodní účetní standard IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, který plynule navazuje na koncepční rámec. Standard má za cíl sjednotit požadavky na obsah účetní závěrky a zajistit srovnatelnost účetní závěrky mezi podniky, stejně jako srovnatelnost závěrky podniku v časové řadě. (Dvořáková, 2011)

Účetní závěrka vyjadřuje finanční pozici a výkonnost účetní jednotky. IAS 1 se věnuje pouze tzv. **obecné závěrce**, tedy závěrce, která splňuje potřeby uživatelů, jenž nemají pravomoci vyžadovat účetní závěrku přizpůsobenou svým potřebám. IAS 1 se vztahuje na účetní závěrku řádnou a mimořádnou. Mezitímní závěrce se dále věnuje IAS 34. (Jílek a Svobodová, 2013)

IAS 1 přebírá z koncepčního rámce obecné předpoklady, které musí účetní závěrka splňovat:

- **Věrná prezentace:** účetní závěrka musí věrně zobrazovat finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky účetní jednotky. Účetní jednotka musí uvést v komentáři o prohlášení o souladu s IAS/IFRS.
- **Trvání podniku:** vedení podniku musí při přípravě účetní závěrky posoudit schopnost trvání podniku v dalším běžném období. Pokud je pokračování nepravděpodobné, musí být tato skutečnost zveřejněna.
- **Akruální báze:** účetní operace jsou zachycovány v období, se kterým věcně a obsahově souvisejí.
- **Konzistence:** prezentace a klasifikace položek účetní závěrky musí být zachována v následujícím období.
- **Významnost a agregace:** významné položky musí být prezentovány na samostatném řádku výkazu. Nevýznamné položky mohou být agregovány s ostatními položkami.

- **Kompence:** Aktiva a závazky, výnosy a náklady smějí být vzájemně kompenzovány jen v případech, ve kterých to povoluje některý standard nebo kompenzace odráží podstatu transakce.
- **Srovnávací informace:** u všech částek vykazovaných v účetní závěrce musí být uvedeny informace o stavu za předcházející období. (Bohušová, 2008)

Úplná sada účetní závěrky dle odst. 10 IAS 1 obsahuje:

- výkaz o finanční pozici ke konci účetního období,
- výkaz o výsledku a ostatním 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, pokud účetní jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění klasifikaci položek své účetní závěrky.

IAS 1 požaduje jasnou identifikaci účetních výkazů, výrazně označeny musí být informace: název vykazující jednotky, zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku, rozvahový den, měna prezentace a úroveň zaokrouhlení použitá u prezentovaných částek. Dále IAS 1 požaduje prezentaci účetní závěrky minimálně jednou ročně. (Bohušová, 2008)

IAS 27 definuje konsolidovanou a separátní účetní závěrku. **Konsolidovanou účetní závěrku** sestavuje mateřský podnik za skupinu, tvořenou mateřským podnikem a všemi dceřinými podniky. Účetní závěrka je potom prezentována jako účetní závěrka jedné ekonomické jednotky. **Separátní účetní závěrku** sestavuje mateřský podnik, investor se společnou kontrolou nebo investor s podstatným vlivem. Výše investice se v separátních výkazech zachycuje v pořizovacích nákladech nebo v souladu s IFRS 9. (Jílek a Svobodová, 2013)

Mezitímní účetní závěrku vymezuje IAS 34. Dle odst. 4 se za mezitímní období považuje období kratší než jeden rok a mezitímní závěrka představuje účetní zprávu, která obsahuje účetní závěrku podle IAS 1, nebo závěrku zkrácenou podle odst. 5 IAS 34.

3.5.1 Výkaz o finanční pozici

V důsledku novelizace byl pojem rozvaha nahrazen pojmem výkaz o finanční pozici, je však pouze na účetní jednotce, který název bude používat. Účetní jednotka si dále může vybrat, jestli bude výkaz sestavovat ve vertikální či horizontální podobě, tak aby zajistila uživatelům výkazu adekvátní přehled o finanční pozici a výkonosti podniku. Při **vertikální podobě** jsou položky uspořádány pod sebou, prvně aktiva,

potom pasiva. Při **horizontální podobě** má výkaz podobu tabulky, v levém sloupci jsou aktiva, v pravém pasiva. (Bohušová, 2008)

Mezi základní prvky výkazu stanovené koncepčním rámcem patří aktiva, závazky a vlastní kapitál. **Aktiva** jsou prostředky vložené, které jsou kontrolované podnikem, jsou výsledkem minulých událostí a očekává se, že přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický užitek. **Závazky** představují povinnost účetní jednotky postoupit v důsledku minulých událostí své ekonomické prospěchy. Očekává se, že při jejich vyrovnání dojde k úbytku prostředků přinášejících ekonomický prospěch. **Vlastní kapitál** (čistá aktiva) je dán rozdílem aktiv a závazků. (Kovanicová, 2005)

IAS 1 stanovuje členění aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé. V případě, že to povede k věrnějším a relevantnějším informacím, může účetní jednotka použít členění podle likvidity. Aktivum se považuje za dlouhodobé, pokud splňuje jakékoliv z následujících kritérií:

- očekává se, že dojde v běžném období k jeho prodeji nebo spotřebě
- je určeno k obchodování
- očekává se realizace aktiva během 12 měsíců po skončení období
- jedná se o hotovost nebo peněžní ekvivalent

Pro krátkodobé závazky platí následující kritéria:

- předpokládá se, že dojde k uhrazení během obvyklého provozního cyklu
- závazek je držen pro účely obchodování
- závazek bude vypořádán do 12 měsíců od skončení účetního období
- účetní jednotka nemá podmíněné právo odložit vypořádání závazku na dobu nejméně 12 měsíců po skončení účetního období.

Aktiva a závazky, které nespĺňují žádné z uvedených kritérií, se klasifikují jako dlouhodobá. (Jílek a Svobodová, 2013)

Odst. 54 IAS 1 určuje položky, které musí výkaz o finanční pozici minimálně obsahovat. Vyjma těchto povinných položek musí účetní jednotka uvádět ve výkazu nebo v komentáři detailnější klasifikaci některých položek. Mezi ně patří položky jako např. pozemky, budovy, zásoby, rezervy, pohledávky za odběrateli a spřízněnými stranami aj. (Dvořáková, 2011)

3.5.2 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku

Hlavním úkolem výkazu je prezentovat uživatelům účetních výkazů schopnost podniku dosahovat zisku z dlouhodobého hlediska. IFRS nepředepisují závazný formát výkazu, stanovují však minimální výčet položek, které musí výkaz obsahovat. Podnik si tak může vybrat mezi horizontálním a vertikálním uspořádáním položek, dále mezi druhovým a účelovým členěním nákladů. (Bohušová, 2008) Klasifikace nákladů podle druhů zachycuje „co“ bylo spotřebováno (materiál, energie,

mzdy, odpisy, atd.), klasifikace nákladů podle funkce prezentuje účel, kterému byly náklady vydány (výroba, prodej, správa). (Kovanicová, 2005)

Výkaz pracuje s následujícími prvky: **Výnosy** definuje koncepční rámec jako zvýšení ekonomického prospěchu ve formě zvýšení aktiv, případně snížení závazků během účetního období, které se projeví jiným způsobem, než vkladem vlastníků. Podmínkou vykazání výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty. (Hinke, 2013) Koncepční rámec dále rozděluje výnosy na **Revenues a Gains**. Výnosy označované jako Revenues pochází z běžných, pokračujících výdělečných činností podniku (prodej výrobků, služeb nebo zboží, dále do této skupiny výnosů patří úroky, dividendy a licenční poplatky). Pro výnosy označované jako Gains nemá česká účetní terminologie jednoznačný název, Kovanicová (2005) označuje tuto skupinu výnosů jako „**přínosy/zisky**.“ Tyto přínosy/zisky pocházejí z okrajových činností podniku. (Kovanicová, 2005) **Náklady** koncepční rámec chápe jako snížení ekonomického prospěchu ve formě snížení aktiv, nebo zvýšení závazků v průběhu účetního období, které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než výběrem vlastníků. Náklady jsou vykazovány na principu souvislosti s konkrétními výnosy. (Hinke, 2013) I náklady IFRS rozděluje na náklady z běžných pokračujících činností podniku (úbytek zboží při prodeji, spotřeba materiálu, odpisy, aj.), označované jako **Expenses** a náklady z okrajových činností podniku - **Losses**. (Kovanicová, 2005) Pro náklady z okrajových činností podniku používá Kovanicová (2005) termín „**újm/ztráty**“.

IAS 1 odst. 7 dále definuje pojmy hospodářský výsledek, ostatní úplný výsledek a úplný výsledek celkem. **Hospodářský výsledek** je roven celkovým výnosům, sníženým o náklady bez položek ostatního úplného výsledku. **Ostatní úplný výsledek** obsahuje náklady a výnosy (mimo jiné tzv. reklasifikační úpravy), které nejsou zahrnuty v hospodářském výsledku. Jde o např. o transakce vzniklé v důsledku změn ve fondu z přecenění, kurzové zisky, výnosy nebo náklady vzniklé přeceněním finančních aktiv atd. Reklasifikační úpravy definuje standard jako částky, které byly v minulých obdobích vykazovány jako úplný výsledek a byly reklasifikované do hospodářského výsledku v běžném období. Úplný výsledek celkem je agregací hospodářského výsledku a ostatního úplného výsledku. Standard definuje úplný výsledek také jako změnu vlastního kapitálu za období, která je výsledkem jiných transakcí, než transakcí s vlastníky podniku.

Účetní jednotka může prezentovat informace o úplném výsledku hospodaření v rámci jednoho výkazu, který zahrnuje veškeré výnosy a náklady za období; nebo ve dvou výkazech, kdy jeden z výkazů zachycuje transakce ovlivňující výsledek hospodaření a druhý výkaz zachycuje transakce účtované kapitálově. Ve výsledovce je třeba také vykázat zisk či ztrátu připadající menšinovým vlastníkům a akcionářům podniku. (Dvořáková, 2011)

3.5.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Koncepční rámec definuje vlastní kapitál jako reziduální podíl aktiv po odečtení všech závazků podniku. Struktura vlastního kapitálu je vázána na konkrétní formu podnikání, koncepční rámec navrhuje členění vlastního kapitálu akciových společ-

ností na: kapitál tvořený vklady akcionářů; fondy z kapitálově zachyceného přecenění aktiv a závazků; nerozdělený zisk nebo neuhrazenou ztrátu a rezervní fondy. (Dvořáková, 2011)

Výkaz změn vlastního kapitálu přináší přehled o celkových přírůstcích a úbytích složek vlastního kapitálu v průběhu účetního období a doplňuje tak informace o počátečních a konečných stavech těchto položek uvedených v rozvaze nebo komentáři k účetním výkazům. (Dvořáková, 2011) Ve výkazu změn vlastního kapitálu musí účetní jednotka zveřejnit tyto údaje:

- celkový úplný výsledek za období,
- dopady retrospektivní změny účetních metod v souladu se standardem IAS 8 na jednotlivé složky vlastního kapitálu,
- vklady a výplaty kapitálu vlastníkům, jednajícím v rámci své pravomoci jako vlastníci,
- sesouhlasení účetní hodnoty pro každou složku vlastního kapitálu na počátku a ke konci účetního období se samostatným zveřejněním každé změny. (Deloitte, 2010)

V souladu s IAS 1 odst. 107 musí účetní jednotka ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři uvést částku dividend vyplacených vlastníkům a částku dividend připadajících na akcii.

3.5.4 Výkaz o peněžních tocích

Výkazem o peněžních tocích se zabývá standard IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích. Dle Kovanicové (2005) výkaz o peněžních tocích obsahuje informace, které uživateli výkazu umožní posoudit schopnost podniku vydělávat peníze, odhadnout budoucí peněžní toky a přezkoumat vztah mezi ziskem a penězi.

IAS 7 definuje peněžní toky jako přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Mezi **peněžní prostředky** patří hotovostní peníze a vklady u finančních institucí splatné na požádání. Záporný zůstatek u kontokorentních účtů se vykazuje snížením položky peněz nebo závazkem. **Peněžní ekvivalenty** standard definuje jako krátkodobé, vysoce likvidní investice, u nichž je riziko změny hodnoty nevýznamné, a jsou pohotově směnitelné za předem známé částky peněžních prostředků. (Hinke, 2013)

Výkaz člení peněžní toky na tři druhy činností. **Provozní činnost**, kterou je hlavní výdělečná činnost podniku a činnosti ostatní, které nejsou investiční činností nebo financováním. **Investiční činností** je nákup a prodej dlouhodobých aktiv a jiných investic, které nejsou peněžními ekvivalenty. Do **financování** patří činnosti způsobující změnu vlastního kapitálu a závazků účetní jednotky. (Jílek a Svobodová, 2013)

IFRS umožňují sestavit výkaz toků z provozní činnosti přímou nebo nepřímou metodou, preferují však používání metody přímé, která poskytuje uživateli výkazu přehled o hlavních třídách peněžních toků, významný pro odhad peněžních toků budoucích. **Přímá metoda** strukturuje hrubé peněžní příjmy a výdaje do hlav-

ních tříd. Vychází se z provozních peněžních příjmů, od kterých se odečítají provozní peněžní výdaje. **Nepřímá metoda** spočívá v úpravě výsledku hospodaření o nepeněžní transakce nesouvisející se změnami pracovního kapitálu a vyloučení peněžních položek nesouvisejících s provozními činnostmi. Nakonec je potřeba zohlednit transakce, které způsobily změny pouze uvnitř rozvahy (změna stavu zásob, provozních pohledávek a závazků, časové rozlišení, tvorba rezerv). Výsledkem úprav je čistý peněžní tok z provozní činnosti. (Kovanicová, 2005)

Transakce uskutečněné v cizí měně musí účetní jednotka vykázat ve své měně funkční. Pro přepočítání použije účetní jednotka měnový kurz platný k datu uskutečnění transakce. (Bohušová, 2008)

3.5.5 Komentář

Komentář k účetním výkazům podle IFRS bývá z pravidla velmi obsáhlý a detailní. Základní požadavky na komentář sice stanovuje IAS 1, ale jeho podobu upravují všechny části IFRS. Komentář přináší doplňující informace neuvedené přímo v účetních výkazech, které jsou podstatné k věrnému zobrazení pozice podniku. (Bohušová, 2011)

Komentář musí být sestaven systematicky, pomocí křížových odkazů jednotlivých položek účetních výkazů na doplňující informace v komentáři. (Strouhal, 2011) Obvykle komentář prezentuje informace v následujícím pořadí:

- prohlášení o shodě s IFRS,
- souhrnný přehled použitých účetních pravidel
- doplňující informace k jednotlivým položkám účetních výkazů
- ostatní zveřejnění (Dvořáková, 2011)

V rámci přehledu použitých pravidel účetní jednotka uvádí především použité oceňovací báze a další pravidla, relevantní pro pochopení účetní závěrky. V neposlední řadě musí účetní jednotka zveřejnit v komentáři částku dividend navrhanou, ale neuznanou k výplatě akcionářům. (Strouhal, 2011)

3.6 Události po rozvahovém dni

Problematice událostí po rozvahovém dni se věnuje IAS 10 – Události po skončení účetního období, jenž má za cíl usnadnit účetním jednotkám rozhodování, zda je potřeba na základě těchto událostí upravit účetní závěrku. Standard definuje události po rozvahovém dni jako příznivé i nepříznivé události, nastalé mezi bilančním dnem a dnem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. (Dvořáková, 2011)

Standard tyto události rozděluje na události upravující a neupravující účetní závěrku. Mezi události **upravující účetní závěrku** patří například: rozhodnutí soudu, potvrzující závazek účetní jednotky k rozvahovému dni; bankrot zákazníka po rozvahovém dni, ke kterému má účetní jednotka pohledávky; pokles čisté realizovatelné hodnoty zásob a odhalení zpronevěr či chyb, které naznačují nesprávnost účetní závěrky. Jako události **neupravující účetní závěrku** uvádí standard

například: pokles tržní hodnoty investic; zničení významného výrobního zařízení; zahájení důležité restrukturalizace a další. (Bohušová, 2008)

Dividendy oznámené vlastníkům společnosti až po rozvahovém dni, nezaúčtuje účetní jednotka podle IAS 10 jako závazek k rozvahovému dni, ale uvede je v komentáři. Účetní jednotka nesestavuje účetní závěrku v případě, že dojde po rozvahovém dni k porušení předpokladu trvání účetní jednotky. (Jílek a Svobodová, 2013)

4 Komparace účetní závěrky sestavené podle českých účetních standardů a dle IFRS

Zatímco předchozí dvě kapitoly se věnovaly formě a obsahu jednotlivých výkazů účetní závěrky, cílem této kapitoly je identifikovat a shrnout základní rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou podle obou účetních systémů.

První významnou odlišnost IFRS od ČÚS najdeme již v jejich úvodní části. Touto odlišností je koncepční rámec, který je výchozím pramenem při řešení jednotlivých účetních problémů. Samotný koncepční rámec není účetním standardem, obsahuje však základní principy pro tvorbu účetních standardů a definice jednotlivých částí účetních výkazů. ČÚS podobný koncepční rámec nemají. Základním pramenem při sestavování účetních výkazů je ZoÚ, který však definice jednotlivých položek účetních výkazů neobsahuje. (PwC, 2012)

Úplnou sadu účetní závěrky dle IFRS tvoří výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a komentář. Výkazy jsou sestaveny za běžné a minulé účetní období. Dle české účetní legislativy účetní závěrku tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetním výkazům. Účetní jednotky dále mohou dobrovolně sestavit výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz o peněžních tocích. Výjimku tvoří podniky s povinností ověření účetní závěrky auditorem, které tyto dva výkazy sestavují povinně. Stejně jako v případě IFRS jsou účetní výkazy připravovány za běžné i minulé účetní období. K dalšímu rozdílu dochází při retrospektivní opravě významných chyb. Podle IFRS účetní jednotka opraví chybu retrospektivně a připraví opravený výkaz o finanční pozici k počátečnímu období. V případě ČÚS se opravy chyb v minulých obdobích vykáží, pokud jsou významné, v jiném výsledku hospodaření minulých let v rámci vlastního kapitálu. IFRS umožňují stanovení hospodářského výsledku v tzv. měně vykazování, výkazy však mohou být sestaveny i v jiných měnách. Naproti tomu ČÚS připouštějí pouze měnu českou. (Ernst & Young, 2013)

4.1 Porovnání výkazu o finanční pozici a rozvahy

IFRS nepředepisují závazný formát, vymezují však minimální obsah položek ve výkazu. Účetní jednotka si může vybrat mezi členěním aktiv podle likvidity namísto členění na krátkodobá a dlouhodobá, v případě, že toto členění podává relevantnější a spolehlivější informace. Česká účetní legislativa připouští pouze horizontální formát výkazu. Dále určuje minimální závazný rozsah, položky však mohou být podrobněji členěny a v určitých případech i sloučeny. (PwC, 2009)

Základním východiskem pro rozlišování krátkodobých a dlouhodobých aktiv je dle ČÚS doba použitelnosti aktiva delší než 12 měsíců. IFRS naproti tomu zohledňují i provozní cyklus podniku. (Hinke, 2013) IFRS dále vyžadují oddělené vykazování aktiv a závazků držených k prodeji a aktiv a závazků náležejících ukončované činnosti. Účetní systémy vykazují také rozdílné pojetí záloh na pořízení dlou-

hodobého majetku. Zatímco podle ČÚS se jedná o dlouhodobý majetek, IFRS je vykazují jako krátkodobá aktiva. (PwC, 2012)

4.2 Porovnání výkazu o úplném výsledku a výkazu zisku a ztráty

IFRS neurčují závaznou formu výkazu, stanovuje však minimální obsah. Účetní jednotka může sestavit jeden výkaz, který obsahuje výkaz zisku a ztráty a informace o ostatním úplném výsledku. Druhou možností je sestavení dvou výkazů, kdy účetní jednotka připraví samostatně výkaz zisku a ztráty a zkrácenou verzi výkazu o ostatním úplném výsledku. IFRS vyžadují slučování položek ostatního úplného výsledku podle toho, zda mohou být následně reklasifikovány do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka si může vybrat členění nákladu podle druhu nebo funkce. (Ernst & Young, 2013)

ČÚÚ pojem úplný výsledek nezná. Účetní jednotka sestavuje pouze výkaz zisku a ztráty podle závazně předepsaného formátu. Jednotlivé položky lze podrobněji členit a v určitých případech sloučit. Účetní jednotka má na výběr mezi členěním nákladů dle funkce nebo druhu. V případě členění nákladů dle funkce je potřeba v příloze uvést předepsané druhové členění. (PwC, 2012)

Odlišně oba účetní systémy přistupují k tzv. mimořádným položkám. ČÚS mezi tyto položky zahrnují operace nesouvisející s běžnou činností podniku a nahodile se vyskytující události. Zatímco IFRS označování položek jako mimořádné zakazuje a položky splňující tuto definici jsou zahrnovány do provozních výnosů a nákladů. (PwC, 2009)

IFRS ani ČÚS nepoužívají kategorii výjimečných položek, které jsou velikostí, povahou či dopadem důležité pro objasnění hospodářského výsledku. V případě ČÚS je požadováno vysvětlení významných položek, je však zakázáno rozšiřování předepsaného formátu výkazu. Podle IFRS se tyto položky účetní jednotky prezentují samostatně ve výkazu o úplném výsledku nebo v komentáři. (Ernst & Young, 2013)

4.3 Porovnání výkazů o změnách vlastního kapitálu

Za hlavní rozdíl těchto výkazů lze označit skutečnost, že sestavování výkazu je dle ČÚÚ s výjimkou vybraných společností nepovinné. Pohyby ve vlastním kapitálu mohou být prezentovány namísto samostatného výkazu v příloze. V případě IFRS je výkaz o změnách vlastního kapitálu povinnou součástí účetní závěrky. IFRS ani ČÚÚ nepředepisují závazný formát výkazu. (Ernst & Young, 2013)

Výkaz změn vlastního kapitálu podle IFRS by měl obsahovat celkový výsledek za běžné účetní období, dopady retrospektivní změny účetní metody na každou část vlastního kapitálu, částky transakcí s vlastníky a sesouhlasení hodnoty na počátku a ke konci účetního období pro každou část vlastního kapitálu. (Deloitte, 2010) Kynclová (2007) uvádí, že výkaz dle ČÚÚ by měl obsahovat informace o výši vyplacených dividend. Odst. 107 IAS 1 naproti tomu dává účetní jednotce možnost tyto informace uvést ve výkazu o změnách vlastního kapitálu nebo v komentáři.

4.4 Porovnání výkazů o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích je dle IFRS povinnou součástí účetní závěrky. ČÚÚ však neukládá povinnost výkaz sestavovat účetním jednotkám, které nemusejí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Účetní jednotka může přehled peněžních toků uvést v příloze. (Ernst & Young, 2013)

Výkaz může být podle obou účetních systémů sestaven přímou nebo nepřímou metodou. Shodné je také členění činností na provozní, investiční a finanční. IFRS zahrnují do peněžních prostředků kontokorentní účty, na druhou stranu však jako peněžní ekvivalenty neakceptují ceniny a jiné poukázky (např. poštovní známky a stravenky), které dle ČÚS peněžními ekvivalenty jsou. (PwC, 2009) Odlišnost představují transakce spojené s vyplácením dividend, které jsou dle ČÚS součástí toků z finanční činnosti, zatímco IFRS připouštějí přiřazení těchto transakcí k tokům z provozní nebo finanční činnosti. (PwC, 2012)

4.5 Porovnání komentáře a přílohy

Komentář podle IFRS je velmi obsáhlý a detailní, tak aby uvedené informace pomáhaly co nejvíce k věrnému a poctivému zobrazení pozice podniku v účetní závěrce. Rozsah komentáře je dán i skutečností, že je jeho obsah upravován napříč všemi standardy. ČÚÚ úprava neklade na přílohu takový důraz, stanoveny jsou pouze povinné informace o účetní jednotce a okamžiku sestavení účetní závěrky. Obecně požadováno je vysvětlení významných položek účetní závěrky v příloze. (Ernst & Young, 2013)

Komentář k účetní závěrce musí obsahovat v úvodní části prohlášení o shodě s IFRS. ČÚÚ v příloze nic takového nepožaduje. Komentář i příloha poté obvykle obsahují informace o použitých účetních metodách a postupech a dále doplňující informace k účetním výkazům. V komentáři podle IFRS jsou potom účetní jednotky povinny uvést informace o klíčových zdrojích nejistoty odhadů, které by s velkou pravděpodobností mohly způsobit v následujícím období změny účetní hodnoty aktiv a závazků. (Strouhal, 2011)

5 První přijetí IFRS

Při přechodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví postupují účetní jednotky podle IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Cílem standardu je zajistit, aby první účetní závěrka podle IFRS obsahovala vysoce kvalitní, transparentní a srovnatelné informace v rámci všech prezentovaných období. (Bohušová, 2008)

Přechod na IFRS je složitý proces, který účetní jednotka zahájí nejprve důkladnou analýzou české účetní závěrky. Za pomoci aplikace definic jednotlivých součástí účetních výkazů z koncepčního rámce a konkrétních principů vykazování podle IFRS, vytipuje účetní jednotka oblasti, které budou předmětem převodu. (Krupová, 2007)

5.1 Vyřazení některých položek z rozvahy

Jako první je třeba vyřadit z rozvahy položky, které nesplňují definici aktiv a závazků podle IFRS. První kategorií, kterou je třeba upravit, jsou **nehmotná aktiva**. Výdaje na výzkum, zřizovací výdaje, výdaje na školení, reklamu a na přesídlení společnosti neklasifikují IFRS jako aktiva, ale jako provozní náklady běžného období. Předmětem převodu nemusí být celé položky, ale pouze jejich části, které se eliminují proti nerozděleným ziskům minulých let. (Krupová, 2005)

Dále je z rozvahy potřeba vyřadit **rezervy na opravy dlouhodobého majetku**, které se podle IFRS netvoří. Důvodem je komponentní odpisování, které používají IFRS, a při kterém se komponenty majetku s různou dobou životnosti odpisují samostatně. Tvorba rezerv na opravy by tedy znamenala duplicitu v oblasti nákladů. Rezervy se opět eliminují proti nerozděleným ziskům minulých let. (Krupová, 2005)

V české rozvaze můžeme najít také položky, které v minulosti splňovaly definici aktiv podle IFRS, ale **k datu převodu již definici aktiv nesplňují**. Podle IFRS jsou takové položky účtovány do nákladů v období, ve kterém přestane definice aktiv platit. (Krupová, 2005)

5.2 Zařazení nových aktiv a závazků do rozvahy

Stejně tak je potřeba do rozvahy zařadit položky, které definici aktiv a závazků podle IFRS splňují, avšak dle ČÚS nebyly vykázány. Hlavními položkami této oblasti jsou aktiva a závazky plynoucí z **finančního leasingu na straně nájemce**. Předmět finančního leasingu se dle IFRS vykazuje na straně nájemce, společně se souvisejícím závazkem. Odpisování předmětu finančního leasingu poté zahájí dle odpisového plánu nájemce. (Krupová, 2005)

Dále je potřeba v rozvaze vykázat všechny **finanční deriváty** v jejich reálné hodnotě, která se určí podle příslušných matematických postupů. Je potřeba také zhodnotit tvorbu **rezerv podle IAS 37** (Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná

aktiva). IAS 37 požaduje tvorbu rezervy pokud: existuje závazek vzniklý v důsledku minulé události, který je spolehlivě ocenitelný a pravděpodobně způsobí odliv zdrojů přinášejících ekonomický prospěch. Protože při převodu účetní závěrky na IFRS dochází k přidávání a odebrání aktiv z rozvahy, je potřeba také přepočítat výši **odložené daně**. Rozdíl mezi původní a přepočtenou výší odložené daně se zaúčtuje proti nerozděleným ziskům minulých let. (Krupová, 2005)

5.3 Překlasifikování položek

Krupová (2005) uvádí výčet položek, které jsou vykazovány jak podle ČÚS, tak podle IFRS avšak pod jiným názvem nebo v jiné části rozvahy:

- Sociální fond - podle IFRS není součástí vlastního kapitálu, ale představuje závazek vůči zaměstnancům.
- Předmět finančního leasingu u pronajímatele je nutno nahradit pohledávkou. Pohledávka se však ocení jinou částkou než účetní hodnotou předmětu leasingu.
- Dotace a dary vykázané ve vlastním kapitálu musí účetní jednotka překlasifikovat jako výnosy.
- Náklady příštích období je třeba členit na krátkodobou a dlouhodobou část.
- Příjmy příštích období a dohadné položky aktivní se vykáží jako pohledávky.
- Výdaje příštích období a výnosy příštích období se vykáží jako závazky.
- Dohadné položky pasivní je třeba rozčlenit na závazky a rezervy.

5.4 Sestavení účetní závěrky podle IFRS

První účetní závěrku musí účetní jednotky sestavit minimálně za běžné a předcházející účetní období. Dále IFRS 1 požaduje aplikaci jednotných účetních politik, pokud tedy dojde k novelám některých standardů v období pokrývající první účetní závěrku podle IFRS, musí účetní jednotka použít znění standardů platné k datu první konečné rozvahy. IFRS nepředepisují závaznou formu jednotlivých výkazů, IAS 1 a IAS 7 uvádějí pouze nezávazné vzory. Je tedy pouze na účetní jednotce jakou formu výkazů zvolí. (Krupová, 2007)

Náročnou činností pak představuje sestavení komentáře. ČÚÚ úprava neklade na tuto část účetní závěrky tak velký důraz jako IFRS. Účetní jednotka musí splnit požadavky všech částí IFRS na komentář, některé informace může převzít z přílohy české účetní závěrky, mnohé další však musí nově vypracovat. (Krupová, 2007)

6 Praktická část

V předchozích kapitolách této práce je věnována pozornost účetní závěrce sestavené podle IFRS a ČÚS po teoretické stránce. Vymezen byl obsah a forma účetní závěrky podle obou účetních systémů a dále byly vyjmenovány základní rozdíly jednotlivých účetních výkazů. V této kapitole se porovnávání závěrek obou účetních systému v teoretické rovině přeneseme na porovnávání závěrek reálných účetních jednotek. Ke komparaci byly vybrány podniky z odvětví dopravy, konkrétně Řízení letového provozu České republiky, s.p. a České dráhy, a.s. V případě ŘLP bude komparována závěrka podle ČÚS (dále jen česká závěrka) a závěrka podle IFRS (dále jen mezinárodní závěrka) za rok 2013. V době zpracovávání práce se jedná o nejnovější veřejně dostupnou závěrku tohoto podniku. U Českých drah bude porovnávána česká a mezinárodní účetní závěrka za rok 2011, a to z toho důvodu, že společnost České dráhy a.s. uveřejnila obě závěrky naposledy ve výroční zprávě právě za rok 2011.

6.1 Základní informace o společnostech

Řízení letového provozu České republiky, s.p. je moderní a uznávaná česká společnost, která se řadí mezi nejlepší evropské poskytovatele letových provozních služeb z pohledu bezpečnosti a nákladové efektivity. Společnost vznikla 1. ledna 1995 na základě rozhodnutí ministra dopravy a spojů ze dne 28. prosince 1994. Předmětem činnosti podniku je poskytování provozních letových služeb ve vzdušném prostoru České republiky, řízení toku letového provozu, poskytování pátrací a záchranné služby, poskytování letecké informační služby a další letecké činnosti. Hlavní vizí podniku, v dynamicky se měnícím prostředí letového provozu, je být spolehlivou součástí civilního letectví v ČR aktivně podporující jeho rozvoj a zároveň sebevědomí prvek evropských integračních a liberalizačních procesů v prostředí řízení letového provozu. (ŘLP, 2013)

Vznik akciové společnosti **České dráhy** se datuje k 1. lednu 2003. Tehdy na základě zákona č. 77/2002 Sb. vznikly z původní státní organizace České dráhy tři nástupnické celky – České dráhy a.s., Správa železniční dopravní cesty, s.o. a Drážní inspekce. Jediným akcionářem společnosti se stala Česká republika. V současné době má společnost 7 dceřiných společností, mezi které patří například ČD Cargo, a.s., ČD – Telematika a.s. nebo ČD travel, s.r.o. Z toho důvodu lze mezi činnosti skupiny České dráhy zařadit vedle hlavní činnosti provozování osobní a nákladní železniční dopravy, také činnosti vedlejší, jako např. telematické služby nebo provoz cestovní kanceláře. Základní vizí podniku je být ziskovou společností, která je připravena na otevřený evropský trh. (České dráhy, 2015)

6.2 Obecné informace k porovnávaným závěrkám

Obě společnosti sestavují finanční výkazy za účetní období totožné s kalendářním rokem. Výkazy jsou tedy sestaveny za období od 1. ledna do 31. prosince daného roku. České účetní závěrky obou společností jsou dále sestaveny v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Všechny závěrky použité pro komparaci byly ověřeny auditorem s výrokem bez výhrad, u Českých drah nezávislý auditor zdůraznil skutečnost o významných obchodních vztazích se společností Škoda Transportation a.s. Tato skutečnost však nepředstavuje výhradu, všechny porovnávané závěrky tak dle nezávislého auditora podávají poctivý a skutečný obraz finanční pozice společností.

V této práci jsou komparovány individuální účetní závěrky obou společností. Jednotlivé účetní výkazy jsou obsaženy v příloze k bakalářské práci, s výjimkou příloh k účetním závěrkám, které v příloze z důvodu jejich rozsahu obsaženy nejsou. Kompletní účetní závěrky a výroční zprávy obou společností jsou přiloženy na CD k této bakalářské práci. Pro lepší čitelnost jsou v této kapitole použity názvy jednotlivých výkazů, které jsou běžné v české účetní závěrce.

6.3 Rozvaha

Prvního rozdílu si lze všimnout již v samotném formátu výkazů. Rozvaha v českých účetních závěrkách má předepsaný minimální závazný rozsah položek a jejich uspořádání. Dále jsou položky aktiv vykazovány ve 4 sloupcích. Za běžné období je uváděna brutto hodnota aktiv, korekce a netto hodnota. Poslední sloupec uvádí netto hodnotu položek za minulé účetní období. Pasiva jsou potom uváděny pouze v netto hodnotě za běžné a minulé účetní období.

IFRS nepředepisují závazný formát ani pořadí položek rozvahy. Společnost ŘLP uvádí jednotlivé položky za běžné účetní období a dále za dvě období předchozí. České dráhy potom vykazují položky za běžné účetní období a stav položek rozvahy na začátku a konci minulého účetního období. Na první pohled je patrné, že je rozvaha podle IFRS méně obsáhlá než rozvaha sestavená podle ČÚÚ.

6.3.1 Aktiva

Dlouhodobý nehmotný majetek

V rozvaze sestavené podle ČÚÚ obou společností si lze všimnout hodnot uvedených u položky B.I.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje:

Tab. 3 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje podle ČÚÚ

Společnost	Stav položky za běžné účetní období		
	Brutto	Korekce	Netto
ŘLP	19 075	-19 075	0
České dráhy	95 907	-95 907	0

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Řízení letového provozu 2013, Výroční zpráva společnosti České dráhy 2011

Přestože je netto hodnota této položky u obou společností rovna nule, je na místě zdůraznit, že IFRS a ČÚÚ přistupuje k výsledkům výzkumu a vývoje odlišně. Dle IAS 38 odst. 51 je nutné splnit určité podmínky pro vykázání výdajů na výzkum a vývoj jako samotného aktiva. Především je nutno odlišit fázi výzkumu a fázi vývoje. Náklady vynaložené ve fázi výzkumu nejsou podle IFRS samostatným aktivem a jsou zaúčtovány jako náklady běžného období. Až ve fázi vývoje, kdy je jisté, že výsledky vývoje přinesou v budoucnu ekonomický užitek lze aktivum rozpoznat a vykázat v rozvaze. Dle §6 odst. 3 V500 se nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností neaktivují, pokud jsou vytvořena pro vlastní potřebu. Aktivace je možná v případě, že jsou aktiva vyrobená vlastní činností k obchodování.

Dlouhodobý hmotný majetek

V rozvaze Českých drah sestavené podle IFRS nalezneme položku, kterou ČÚÚ nezná. Touto položkou jsou Investice do nemovitostí, které definuje IAS 40. Dle odstavce 5 tohoto standardu jsou investicemi do nemovitostí pozemky nebo budovy, které jsou drženy jejich vlastníkem nebo nájemcem (na základě finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo zhodnocení. Společnost České dráhy v příloze k mezinárodní závěrce uvádí, že jako investice do nemovitostí vykazuje nemovitý majetek, jehož užitná plocha je pronajata alespoň z 50% externímu nájemci.

Tab. 4 České dráhy a.s. – Investice do nemovitostí dle informací uvedených v příloze k účetní závěrce (v tis. Kč)

	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010	Stav k 1. 1. 2010
Pořizovací hodnota	3 227 643	3 153 314	2 893 707
Oprávkky	-1 132 295	-1 049 795	-687 449
Snížení hodnoty	-348	-3 079	-1 735
Zůstatková hodnota	2 095 000	2 100 440	2 204 523

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

Významné odlišnosti mezi ČÚS a IFRS nalezneme v oblasti finančního leasingu. V české účetní závěrce vykazuje předmět leasingu jako svůj majetek pronajímatel, který jej také odepisuje. Nájemce vykazuje předmět finančního leasingu

v aktivech až v po ukončení leasingové smlouvy a převodu majetku. Nájemce i pronajímatel účtují o nákladech (výnosech) dle leasingové smlouvy. Podle IFRS však předmět leasingu uvádí v rozvaze jako aktivum nájemce s odpovídajícím závazkem. Pronajímatel účtuje o prodeji aktiva a související pohledávce. (Ernst & Young, 2013) Společnost ŘLP v roce 2013 neměla najatý žádný majetek formou finančního leasingu, stejně jako žádný majetek nepronajímala. Společnost České dráhy naopak uvádí informace jak o majetku najatému, tak k majetku pronajatému formou finančního leasingu. Informace k tomuto majetku můžeme najít v příloze k české účetní závěrce Českých drah:

Tab. 5 Finanční leasing společnosti České dráhy (v tis. Kč)

Předmět finančního leasingu	Celková hodnota leasingu	Skutečně uhrazené splátky k 31. 12. 2010	Skutečně uhrazené splátky k 31. 12. 2011	Splatno v roce 2012	Splatno v dalších letech
Motorové vozy řady 854	296 305	133 506	161 889	28 671	105 745
Lůžkové vozy ř. WLABmz	870 589	335 785	421 439	85 553	363 597
28 ks moderniz. železnič. vozů	799 409	167 005	246 268	79 020	474 121
4 ks moderniz. železnič. vozů.	120 990	23 738	35 779	12 029	73 182
7 ks ks moderniz. železnič. vozů	210 279	39 940	60 628	20 671	128 980
1 ks moderniz. železnič. vozů	30 694	5 486	8 544	3 055	19 095
58 ks moder. železnič. vozů	2 113 621	0	98 038	211 364	1 804 219
19 ks lokomotiv	913 311	0	35 998	57 606	819 707
Celkem	5 355 198	705 460	1 068 583	497 969	3 788 646

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

A dále informace k pohledávkám k majetku pronajatému uvedené v příloze mezinárodní účetní závěrky společnosti České dráhy:

Tab. 6 Pohledávky z finančního leasingu podle IFRS společnosti České dráhy (v tis. Kč)

	Současná hodnota min. leas. splátek		
	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010	Stav k 1. 1. 2010
Do 1 roku	- 6375	- 6 658	3 466
Od 1 do 5 let	-25 183	-25 137	- 32 551
5 let a více	138 934	145 850	146 700
Celkem	107 376	114 055	117 615
Ve výkazu o finanční situaci jako:			
Ostatní finanční aktiva krátkodobá	- 6 375	- 6 658	3 466
Ostatní finanční aktiva dlouhodobá	113 751	120 713	114 149
Celkem	107 376	114 055	117 615

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

Pohledávky

Na rozvahách společností obsažených v české účetní závěrce si lze dále všimnout skutečnosti, že pohledávky, ať už se jedná o krátkodobé nebo dlouhodobé, jsou vykazovány jako oběžná aktiva. Dle §10 odst. 1 V500 se za dlouhodobé pohledávky považují pohledávky s dobou splatnosti delší než jeden rok. Dle §25 g ZoÚ se vlastní pohledávky oceňují jmenovitou hodnotou.

V mezinárodní účetní závěrce jsou dlouhodobé pohledávky řazeny mezi dlouhodobá aktiva. IFRS klasifikují pohledávky jako finanční nástroje a řadí je do skupiny úvěrů a pohledávek. Dle IAS 32 představují finanční nástroje smluvní právo v budoucnu hotovost získat a tomu odpovídající smluvní závazek v budoucnu hotovost dodat. Při prvotním zaúčtování jsou dlouhodobé pohledávky oceněny reálnou hodnotou sníženou o transakční náklady. Pro následné ocenění dlouhodobých pohledávek se využívá metoda amortizovaných nákladů, což znamená, že pohledávka se zaúčtuje odúročená a postupem času dochází ke zvyšování její hodnoty prostřednictvím časově adekvátních úroků. K datu splatnosti tedy bude ocenění rovno nominální hodnotě pohledávky. (Dvořáková, 2011)

Tab. 7 Finanční nástroje podle IFRS společnosti České dráhy (v tis. Kč)

Finanční aktiva	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010	Stav k 1. 1. 2010
Hotovost a bankovní účty	259 126	169 612	775 184
Finanční deriváty použité v zajišťovacím účetnictví	459 870	58 290	0
Investice držené do splatnosti	1 573 800	0	1 200 000
Úvěry a pohledávky	1 714 200	1 974 509	1 674 583
Realizovatelná finanční aktiva	341 664	339 746	340 843
Celkem	4 348 660	2 542 157	3 990 610

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

Zásoby

Z českých účetních závěrek vyplývají v oblasti zásob následující skutečnosti: společnost RLP účtuje o zásobách metodou A. Obě společnosti oceňují pořízené zásoby pořizovací cenou, zásoby na skladě potom oceňují aritmetickým průměrem. Při sestavování závěrek podle IFRS postupuje společnost RLP podle stejných principů jako v případě sestavování české účetní závěrky. Na druhou stranu společnost České dráhy oceňuje zásoby na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. Náklady na pořízení zásob potom určuje metodou aritmetického průměru.

V oblasti zásob existují mezi oběma účetními systémy některé rozdíly. Hlavním rozdílem je odlišení významných náhradních dílů z pohledu IFRS. Významné zásoby s dobou použitelnosti delší než 1 rok lze tedy podle IFRS přiřadit mezi položky budov, pozemků nebo zařízení. V české závěrce jsou však veškeré zásoby řazeny mezi oběžná aktiva. Dále se ČÚÚ nezabývá otázkou neproduktivně vynaložených nákladů, které IFRS zakazují aktivovat. (Dvořáková, 2011) Rozdíl ve výši vykazovaných zásob je na první pohled patrný u společnosti České dráhy, která vykazuje v rozvaze sestavené podle ČÚÚ zhruba o dvě třetiny vyšší stav zásob než v rozvaze podle IFRS. V příloze k oběma závěrkám poté společnost uvádí k zásobám doplňující informace. Vykazovaný rozdíl lze poté dohledat mezi náhradními díly ke kolejovým vozidlům a lokomotivám, kde společnost v české účetní závěrce uvádí více než dvojnásobnou hodnotu oproti závěrce mezinárodní. Lze tedy předpokládat, že se právě v této kategorii zásob nachází významné náhradní díly, které IFRS umožňují vykazovat jako dlouhodobá aktiva.

Tab. 8 Zásoby společnosti České dráhy podle IFRS (v tis. Kč)

Druh zásob	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010
Náhradní díly pro stroje a zařízení	72 158	74 000
Náhradní díly a jiné součástky ke kolejovým vozidlům a lokomotivám	542 104	581 991
Ostatní stroje, přístroje, zařízení a jejich díly	85 871	99 169
Látky pohonné, mazadla a ostatní výrobky z ropy	22 637	20 888
Pracovní oděvy, obuv, ochranné pomůcky	145 233	250 735
Ostatní	66 145	98 484
Celkem pořizovací hodnota	934 148	1 125 267
Snížení hodnoty zásob na čistou realizovatelnou hodnotu	- 7 786	- 8 532
Celkem zůstatková hodnota	926 362	1 116 735

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

Tab. 9 Zásoby společnosti České dráhy podle ČÚS (v tis. Kč)

Druh zásob	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010
Náhradní díly pro stroje a zařízení	72 158	74 000
Náhradní díly a jiné součástky ke kolejovým vozidlům a lokomotivám	1 123 085	1 182 615
Ostatní stroje, přístroje, zařízení a jejich díly	85 871	99 169
Látky pohonné, mazadla a ostatní výrobky z ropy	22 637	20 888
Pracovní oděvy, obuv, ochranné pomůcky	145 233	250 735
Ostatní	66 145	98 484
Celkem pořizovací hodnota	1 515 129	1 725 891
Opravné položky	7 786	8 532
Celkem zůstatková hodnota	1 507 343	1 717 359

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

Aktiva držená k prodeji

Další položkou, kterou můžeme nalézt v rozvaze podle IFRS a kterou nenajdeme v rozvaze sestavené podle českých účetních předpisů, jsou aktiva držená k prodeji. Problematice aktiv držených k prodeji se věnuje standard IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Podle odstavce 6 tohoto standardu klasifikuje účetní jednotka majetek jako aktivum držené k prodeji v případě, že jeho účetní hodnota bude zpětně získatelná s větší pravděpodobností jeho prodejem, než jeho pokračujícím užíváním. Podle odstavce 7 musí být dále aktivum připraveno pro okamžitý prodej a jeho prodej musí být vysoce pravděpodobný – očekávaný v průběhu 12 ti měsíců. Takovýto dlouhodobý majetek tedy účetní jednotky vykazují v rozvaze mezi krátkodobými aktivy.

Společnost ŘLP tento typ aktiv nevykazuje. V rozvaze sestavené podle IFRS společnosti Českých drah však položku aktiv držených k prodeji nalezneme ve skupině krátkodobých aktiv. V příloze k účetní závěrce pak můžeme nalézt doplňující informace:

Tab. 10 České dráhy – Aktiva držená k prodeji (v tis. Kč)

Skupina aktiv	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010	Stav k 1. 1. 2010
Pozemky	90 000	40 000	30 680
Stavby	127 879	147 768	57 585
Investice do dceřiných a přidružených společností	0	0	389 692
Celkem	217 879	187 768	477 957

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

6.3.2 Pasiva

Zatímco vykázané hodnoty aktiv společnosti ŘLP podle obou účetních systémů byly identické a to nejen ve výši celkové, ale i co se jednotlivých položek rozvahy týče, můžeme ve struktuře vykazovaných pasiv nalézt určité odlišnosti. Podle IFRS nejsou fondy kulturních a sociálních potřeb složkou vlastního kapitálu, ale závazkem vůči zaměstnancům. Z toho důvodu společnost tento fond nevykazuje mezi ostatními fondy podniku, ale mezi krátkodobými pohledávkami.

Tab. 11 ŘLP – Diference v položkách pasiv

Položka	Hodnota podle IFRS	Hodnota podle ČÚÚ	Rozdíl
Vlastní kapitál	5 038 930	5 077 104	38 174
Fondy podniku mimo zák. rez. Fond	3 281 922	3 320 096	38 174
Závazky k zaměstnancům	121 092	82 918	38 174
Krátkodobé závazky	280 240	242 066	38 174

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Řízení letového provozu České republiky, 2013

Výraznou odlišnost mezi oběma rozvahami u Českých drah představuje neuhrazená ztráta/nerozdělený zisk z minulých let. Přestože společnost vykazuje v rozvaze podle ČÚÚ neuhrazenou ztrátu z minulých let, podle IFRS vykazuje poměrně vysoký nerozdělný zisk. Tento rozdíl je způsoben účetními metodami a postupy aplikovanými při první aplikaci IFRS.

Další odlišnosti můžeme u Českých drah nalézt mezi rezervami. V rozvaze podle IFRS společnost rozlišuje rezervy krátkodobé a dlouhodobé. Doplnující informace k rezervám společnosti uvádí v příloze k oběma účetním závěrkám. V příloze k mezinárodní závěrce pak najdeme rezervu na zaměstnanecké požitky. Jak společnost uvádí, rezerva představuje nárok zaměstnanců na finanční příspěvky při dosažení životního jubilea, odchodu do důchodu a na úhradu léčebných výloh. Pro výpočet rezervy společnost využívá matematicko-pojistný model založený na aktuálních zaměstnaneckých údajích a očekávaných parametrech. Tuto rezervu v příloze k české účetní závěrce nenalezneme, společnost pouze vytvořila v roce 2011 rezervu na zaměstnanecké benefity ve výši 80 000 Kč. Za povšimnutí také stojí, že rezerva na odstranění ekologické zátěže je v mezinárodní závěrce několikrát vyšší, než je tomu v případě závěrky české.

Tab. 12 České dráhy - rezervy podle ČÚS (v tis. Kč)

Rezerva	Zůstatek k 1. 1. 2010	Zůstatek k 31. 12. 2010	Zůstatek k 31. 12. 2011
Na renty	10 653	11 223	8 222
Na soudní spory	26 687	275 601	268 838
Na nevybranou dovolenou	52 693	47 645	41 488
Na odstr. ekolog. zátěže	35 130	30 874	10 684
Na zaměstnanecké benefity	0	0	80 000
Celkem	125 163	365 343	409 232

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

Tab. 13 České dráhy – rezervy podle IFRS (v tis. Kč)

Rezerva	Zůstatek k 1. 1. 2010	Zůstatek k 31. 12. 2010	Zůstatek k 31. 12. 2011
Na renty	10 653	11 223	8 222
Na soudní spory	26 687	275 601	268 838
Na nevybranou dovolenou	52 693	47 645	41 488
Na odstr. ekolog. zátěže	226 737	223 703	73 668
Na zaměstnanecké benefity	448 475	395 488	239 105
Celkem	765 245	953 660	631 321
- dlouhodobé rezervy	501 265	469 358	150 439
- krátkodobé rezervy	263 980	484 302	480 882

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

V příloze k mezinárodní účetní závěrce pak můžeme dále najít závazky vyplývající z finančního leasingu. V příloze k české účetní závěrce takové závazky samozřejmě k nalezení nejsou, což vyplývá z rozdílného přístupu k finančnímu leasingu obou účetních systémů. Závazky jsou opět rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé.

Tab. 14 Závazky společnosti České dráhy z finančního leasingu podle IFRS (v tis. Kč)

	Současná hodnota min. leas. splátek		
	Stav k 31. 12. 2011	Stav k 31. 12. 2010	Stav k 1. 1. 2010
Do 1 roku	377 180	204 888	184 703
Od 1 do 5 let	1 670 475	1 264 504	784 887
5 let a více	1 479 407	1 355 263	659 806
Celkem	3 527 062	2 824 655	1 629 396
Ve výkazu o finanční situaci jako:			
Krátkodobé půjčky	377 180	204 888	184 703
Dlouhodobé půjčky	3 149 882	2 619 767	1 444 693
Celkem	3 527 062	2 824 655	1 629 396

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

Společnost České dráhy nevykazuje v rozvaze podle IFRS položky časového rozlišení. Výnosy a výdaje příštích období tedy zahrnuje přímo do závazků období běžného.

Za povšimnutí stojí skutečnost, že hodnota krátkodobých závazků společnosti České dráhy k 31. 12. 2011 výrazně převyšuje výši oběžných aktiv. Záporná výše čistého pracovního kapitálu může způsobovat problémy s platební schopností podniku. České dráhy uvádějí v příloze k české účetní závěrce za důvod vzniku této skutečnosti naléhavou nutnost kapitálových výdajů. Za tímto účelem společnost využila snáze dostupné krátkodobé zdroje. Jako řešení nastalé situace společnost uvádí řízení vztahů s dodavateli s využitím všech dostupných krátkodobých zdrojů.

6.4 Výkaz zisku a ztráty

Obě porovnávané společnosti použily k sestavení výkazu druhové členění nákladů. Společnost ŘLP sestavila podle IFRS jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, naproti tomu společnost České dráhy sestavila výkaz zisku a ztráty a výkaz o úplném výsledku hospodaření, položky nákladů navíc uvádí se záporným znaménkem. Stejně jako rozvaha i výkaz zisku a ztráty sestavený podle ČÚÚ je mnohem podrobnější než v případě výkazu podle IFRS. Důvodem je závazný formát výkazu, který vyžadují české účetní předpisy.

Společnost České dráhy dělí ve výkazu zisku a ztráty činnosti na pokračující a činnosti ukončené. V příloze k české účetní závěrce společnost uvádí, že ukončované činnosti společnosti souvisí s prodejem části podniku Správě železniční dopravní cesty, s. o. Předmětem prodeje byla obsluha dráhy, tedy činnosti výpravčích, dispečerů, signalistů atd. K 1. 9. 2011 přešlo na Správu železniční dopravní cesty 9 326 zaměstnanců. Oddělení pokračujících činností od ukončených umožňuje lepší predikci budoucích zisků podniku a tím přispívá ke zvýšení vypovídací schopnosti výkazu.

Ve výkazu podle ČÚÚ České dráhy dále vykazují mimořádné výnosy a náklady. Dle informací uvedených v příloze tyto položky souvisí právě s prodejem části podniku. Položky mimořádných nákladů ani výnosů však ve výkazech podle IFRS nenajdeme, protože IFRS vykazování těchto položek zakazují. Dle Kovanicové (2005) IFRS vykazování těchto mimořádných položek zakazují z důvodu snahy omezit falšování účetního výkaznictví. Podniky proto mají povinnost tyto položky zahrnovat do provozní činnosti.

Významným rozdílem mezi oběma účetními systémy je vykazování změn stavu vlastních zásob a aktivace. Jak lze vidět ve výkazech obou společností, podle ČÚÚ se tyto položky řadí mezi výnosy. IAS 1 však požaduje vykazování těchto položek jako úpravu nákladů. (Dvořáková, 2011) Řazení těchto položek mezi náklady vyplývá i z příkladu druhového členění nákladů, který je k nalezení v odstavci 102 IAS 1.

V příloze k mezinárodní závěrce společnosti ŘLP si můžeme všimnout dopadů intervence ČNB z listopadu 2013 na finanční výsledek hospodaření společnosti. Naprostá většina finančních výnosů je totiž tvořena kurzovými rozdíly.

Tab. 15 Finanční výnosy společnosti ŘLP podle IFRS (v tis. Kč)

Výnosy	2013	2012	2011
Výnosové úroky	5 916	6 071	6 876
Kurzové rozdíly aktivní	141 079	65 903	71 126
Výnosy z přecenění	0	0	20 423
Ostatní finanční výnosy	1 115	1 086	1 117
Celkem	148 110	73 060	99 542

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Řízení letového provozu České republiky, 2013

6.5 Výkaz o peněžních tocích

Obě společnosti využily pro sestavení výkazu o peněžních tocích nepřímou metodu. Ve výkazech společnosti ŘLP jsou pouze minimální rozdíly. Ve výkazu podle ČÚS společnost vykazuje u položky dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky hodnotu – 59 527. Ve výkazu podle IFRS je však tato hodnota nulová a o tuto hodnotu je oproti výkazu v české závěrce vyšší položka změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti. Tímto jsou samozřejmě způsobeny diference v hodnotách čistých peněžních toků jednotlivých druhů činností. Zatímco ve výkazu podle ČÚS je peněžní tok z finanční činnosti záporný, ve výkazu podle IFRS je nulový. Naproti tomu je čistý peněžní tok z provozní činnosti ve výkazu podle IFRS nižší než ve výkazu podle ČÚS.

Na první pohled zřejmým rozdílem ve výkazech Českých drah je samotný název poslední vykazované činnosti. Zatímco ve výkazu podle ČÚS společnost uvádí název peněžní tok z finančních činností, ve výkazu podle IFRS zvolila pojmenování peněžní toky z financování. Společnost v této kategorii nevykazuje na rozdíl od výkazu podle ČÚS položky peněžní dary, dotace a příspěvky do sociálního fondu a přímé platby na vrub fondů. Jelikož ve výkazu podle IFRS v této činnosti vykazuje pouze položky týkající se úvěrů a půjček, můžeme říci, že název financování více odpovídá skutečnosti. Další odlišnost se zařazením položek do jednotlivých typů činností představují přijaté úroky, které společnost ve výkazu podle IFRS vykazuje mezi peněžními toky z investiční činnosti, zatímco ve výkazu podle ČÚS nalezneme tuto položku mezi peněžními toky z činnosti provozní. Jak již bylo naznačeno v předchozí podkapitole, mimořádné položky souvisí s prodejem části podniku. Ve výkazu podle IFRS jsou tyto položky pojmenovány jako čisté peněžní toky z prodeje části podniku a čisté peněžní toky z prodeje dceřiné společnosti. Odlišné je i jejich zařazení. Zatímco podle ČÚS jsou mimořádné položky součástí peněžních toků z provozní činnosti, ve výkazu podle IFRS najdeme tyto položky v peněžních tocích z činnosti investiční.

6.6 Výkaz změn vlastního kapitálu

Oba výkazy společnosti ŘLP jsou téměř identické. Společnost zvolila při sestavení stejný formát pro oba účetní systémy. Odlišnosti lze nalézt u položky rozdíly

z přecenění nezahrnuté do výsledku hospodaření, kterou nenajdeme ve výkazu podle IFRS. Ve výkazu v české závěrce společnost uvádí i položky emisní ážio a ztráta účetních období, které nevykazují zůstatky za minulé ani běžné účetní období. Odlišné jsou zůstatky fondů podniku a celková výše základního kapitálu. Důvodem je odlišné pojetí fondu kulturních a sociálních potřeb obou účetních systémů (tato problematika je nastíněna v kapitole 6.3.2.)

České dráhy zvolily pro oba výkazy odlišný formát. Ve výkazu podle IFRS jsou změny vlastního kapitálu shrnuty ve třech položkách. Výkaz podle ČÚS je transparentnější, protože jsou z něho jasně patrné informace o tvorbách a čerpání sociálních fondů. Významný rozdíl v celkovém vlastním kapitálu je dán rozdílnou výší nerozděleného zisku. (problematika je opět nastíněna v kapitole 6.3.2.)

6.7 Příloha

Přílohy k české závěrce obou společností začínají obecnými informacemi o účetní jednotce. ŘLP uvádí v této části například informace o zaměstnancích a s nimi souvisejících nákladech. Dále společnosti uvádějí použité účetní metody a pravidla a doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. U společnosti České dráhy v této části najdeme například informace o majetku daném do zástavy nebo neuvedeném v rozvaze, investičních dotacích a majetku ve finančním pronájmu. Zajímavé jsou potom informace o odložené dani. Přestože České dráhy vypočítaly odloženou daňovou pohledávku ve výši 857 639 Kč, rozhodly se o ni neúčtovat z důvodu nejistoty ohledně budoucích zisků. Obě společnosti dále v této části informují o transakcích se spřízněnými stranami. Příloha Českých drah dále pokračuje informacemi o zaměstnancích a s nimi souvisejících nákladech; podmíněných aktivech a závazcích. Přílohy obou společností končí událostmi po rozvahovém dni.

Přílohy obou společností podle IFRS jsou podrobnější, což vyplývá z vyšších požadavků IFRS na přílohu k účetní závěrce. Například u společnosti České dráhy zabírá příloha k mezinárodní závěrce 64 stran výroční zprávy, zatímco u té české pouze 38. Podstatně více prostoru je v příloze podle IFRS věnováno použitým účetním pravidlům. Dále příloha obsahuje prohlášení o shodě s IFRS a informace o nových standardech a novelizacích. Další rozdíly vyplývají z rozdílného přístupu obou systémů ke specifickým problémům jako např. finanční leasing, mimořádné události nebo investice do nemovitostí. Příloha podle IFRS navíc dále obsahuje informace o ukončených činnostech, aktivech držených k prodeji a o jednotlivých segmentech. Daleko více prostoru je v příloze věnováno také finančním nástrojům.

Vzhledem k relativní stručnosti příloh ŘLP není rozdíl v délce tak podstatný. I tak je příloha podle IFRS počtem stran ve výroční zprávě o čtvrtinu delší. Tento rozdíl je dán doplňkovými informacemi o členění nákladů, krátkodobých závazků a zásob a dále informacemi o řízení rizik.

7 Silné a slabé stránky obou účetních systémů

Z předchozích kapitol této práce vyplývají některé silné i slabé stránky obou účetních systémů. Cílem této kapitoly je z pohledu autora této práce na takové stránky poukázat.

Hlavní silnou stránkou IFRS je nezávislost na daňovém systému jakéhokoliv státu. IFRS jsou od začátku vyvíjeny jako nadnárodní účetní standardy a proto můžou plně sledovat naplnění hlavní účetní zásady a to věrné a poctivé zobrazení reality. V České republice je účetní systém s daňovým systémem provázaný. Například oblast finančního leasingu není českým účetnictvím samostatně řešena a je proto podřízena daňovým pravidlům. V tomto konkrétním případě české účetnictví porušuje i účetní zásadu přednosti obsahu před formou.

Slabou stránkou českého účetního systému je jeho strnulost. Finanční účetnictví v České republice je regulováno právními normami a právě zdoluhavost legislativního procesu způsobuje nízkou schopnost systému pružně reagovat na změny.

Za silnou stránku českého účetnictví však lze považovat uniformitu jednotlivých finančních výkazů, která je dána jejich předepsanými formáty. IFRS sice dávají v této oblasti účetním jednotkám větší volnost, tak aby si účetní jednotka mohla sama zvolit, jaká forma výkazu zobrazuje realitu nejméně. Na druhou stranu pokud IFRS vznikly s cílem srovnatelnosti informací uvedených v účetních závěrkách, přijde autorovi práce správnější používat závazné formáty finančních výkazů.

Silnou stránkou IFRS je potom komentář k účetní závěrce. Požadavky na komentář jsou upravovány napříč všemi standardy a tak bývá komentář z pravidla delší než příloha k české účetní závěrce. Komentář tak pomáhá uživatelům účetní závěrky lépe dokreslit situaci podniku, než je tomu v případě přílohy k české závěrce. Český účetní systém této části účetní závěrky bohužel takovou důležitost nepřikládá a tak velký počet společností zveřejňuje v příloze pouze povinné informace.

Slabinou českého účetního systému je také absence koncepčního rámce. Koncepční rámec IFRS přináší základní definice prvků finančních výkazů a stává se vodítkem pro tvorbu nových standardů. Základním kamenem českého účetnictví je ZoÚ, ve kterém však podobné definice chybí.

Silnou stránkou IFRS je dále jeho propracovanost. IFRS dostatečně upravují oblasti, které v českém účetnictví nejsou upraveny vůbec nebo pouze okrajově, jako např. zaměstnanecké požitky.

Z propracovanosti IFRS však paradoxně vyplývá jedna slabá stránka. Zatímco jsou ZoÚ, jednotlivé prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu nebo samotné české účetní standardy záležitostí několika desetistran, IFRS a interpretace k těmto standardům jsou záležitostí několik set stránek. Seznámení se s IFRS ještě předtím, než společnost začne podle IFRS účtovat tedy představuje časově velmi náročnou činnost.

8 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo poukázat na rozdíly mezi finančními výkazy sestavenými podle ČÚS a IFRS a zároveň vyjmenovat některé silné a slabé stránky obou účetních systémů.

Vývoj finančního účetnictví je nikdy nekončící proces. Účetnictví totiž musí reagovat na vývoj a nejnovější trendy světové ekonomiky. Hlavním znakem současné světové ekonomiky je globalizace. V rámci globalizačních procesů dochází k odbourávání bariér obchodu i pohybu kapitálu a před finančním účetnictvím stojí nové úkoly. S postupující globalizací již nestačí sbližování účetních metod, je nezbytné, aby finanční výkazy obsahovaly srovnatelné informace. Za tímto účelem vznikly mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Prostřednictvím implementace účetních směrnic EU do české legislativy dochází k přejímání účetních pravidel a postupů z mezinárodních standardů i do českého účetnictví. Jak je však z této práce zřejmé, existují mezi oběma účetními systémy stále významné rozdíly a české finanční účetnictví čeká při sbližování s IFRS dlouhý proces.

Prvním krokem tohoto sbližovacího procesu by mělo být vytvoření koncepčního rámce, který českému účetnictví chybí. Absence definic základních prvků jednotlivých finančních výkazů se tak stává výraznou slabinou celého systému. Dále by české účetní předpisy měly klást větší důraz na přílohu k účetním výkazům, která vzhledem k požadavkům na zveřejňované informace neplní svůj účel v takové míře jako komentář podle IFRS.

Jedním z významných faktorů brzdících rozšíření IFRS mezi tuzemskými podniky je bezesporu skutečnost, že hospodářský výsledek stanovený podle IFRS není povolen jako základ daně pro výpočet daně z příjmů. Podniky, které používají mezinárodní standardy, potom musí vést účetnictví ještě podle českých účetních standardů. Začít účtovat podle IFRS však vyžaduje dlouhodobou náročnou přípravu, ke které podniky nejsou motivovány. Výsledkem potom je, že podniky používají mezinárodní standardy pouze, pokud k tomu jsou povinny nebo pokud sestavují závěrku podle IFRS pro nadnárodní mateřskou společnost.

Na české a mezinárodní účetní závěrce společnosti České dráhy je jasně patrný rozdílný přístup obou účetních systémů při vykazování aktiv. Velký rozdíl v hodnotě výkazových aktiv je způsoben odlišným přístupem k oceňování majetku k rozvahovému dni a také k účtování finančního leasingu a zásob. IFRS navíc na rozdíl od českého účetnictví zohledňují při členění aktiv na krátkodobá a dlouhodobá kromě hlediska času také provozní cyklus podniku. Na finančních výkazech druhé porovnávané společnosti ŘLP však takový rozdíl patrný není. Důvodem je částečně samotný předmět ekonomické činnosti podniku. Přestože lze podnik také řadit do dopravního odvětví, jeho hlavní činností jsou letové provozní služby. S ohledem na tuto ekonomickou činnost podnik neevidoval v roce 2013 žádný majetek pořízený na finanční leasing. Obecně se však dají u společností z dopravního odvětví očekávat podobné dopady použití IFRS na hodnoty vykazovaných aktiv jako u Českých drah. Důvodem je velká oblíbenost pořizování dopravních pro-

středků vysoké hodnoty formou finančního leasingu v tuzemsku, stejně jako odlišné vykazování významných náhradních dílů.

Dopad na vykazovanou finanční pozici má také odlišné oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků. Zatímco v českém účetnictví se tyto položky oceňují nominální hodnotou, IFRS požadují z důvodu změny hodnot peněz v čase ocenit dlouhodobé pohledávky a závazky na současnou hodnotou budoucích peněžních toků.

V oblasti nehmotných aktiv je pak možno pozorovat následky absence definic základních prvků účetních výkazů. Výdaje na výzkum, na školení nebo zřizovací výdaje nespĺňují definice aktiv podle IFRS a jsou součástí výdajů běžného účetního období, zatímco česká účetní legislativa umožňuje takové položky v aktivech vykazovat.

Významně se na vykazované finanční pozici může projevit také komponentní odpisování, které IFRS požadují pro součásti dlouhodobého majetku s různou dobou životnosti, a s tím související zákaz tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Ani jedna z porovnávaných společností komponentní metodu odpisování nepoužila, vzhledem ke skutečnosti, že společnosti netvoří ani rezervy na opravy dlouhodobého majetku, domnívá se autor, že by společnosti tuto metodu používat měly, neboť lépe odráží ekonomický přínos majetku v průběhu jeho životnosti a povoluje ji i česká účetní legislativa.

Jak je možné odvodit z poslední kapitoly této práce, která se věnuje silným a slabým stránkám obou účetních systémů, přiklání se autor práce z hlediska komplexnosti spíše k IFRS. Vydávání nových standardů, nebo úprav standardů stávajících, není zatíženo legislativním procesem a tak IFRS můžou pružně reagovat na podněty z ekonomického prostředí. Silnou stránkou mezinárodních standardů je bezpochyby jejich propracovanost, díky které nedochází u IFRS k absenci základních definic, či snad k úplnému nezpracování některých oblastí, jako je tomu v případě českého účetnictví. Dělení činností účetních jednotek na ukončené a pokračující pak pomáhá lépe předpovídat budoucí zisky podniku, stejně jako uvádění informací o jednotlivých segmentech v komentáři. A především díky nezávislosti na národních regulacích účetnictví můžou mezinárodní standardy finančního výkaznictví ctít hlavní účetní zásadu, kterou je fair and true view.

9 Literatura

- BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou I. Základy účetního výkaznictví*. Praha: Linde Praha, 2013, 512 s. ISBN 9780-80-720-1-921-2.
- BŘEZINOVÁ, H. *Účetní závěrka v mezinárodním rámci*. Vyd. 1. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2000, 188, 14, 31 s. ISBN 80-213-0628-9
- BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9
- ČESKÉ DRÁHY. *Historie* [online]. 2015. [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: <<http://www.ceskedrahy.cz/skupina-cd/historie/-700/>>
- ČESKÉ DRÁHY. *Vize a cíle* [online]. 2015 [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: <<http://www.ceskedrahy.cz/skupina-cd/vize-a-cile/-687/>>
- ČESKÉ DRÁHY. *Výroční zpráva 2011: Skupiny České dráhy* [online]. Praha, 2011 [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: <<http://www.ceskedrahy.cz/assets/skupina-cd/fakta-a-cisla/vyrocni-zpravy/vyrocni-zprava-skupiny-cd-2011.pdf>>
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/Data/pdf/ucetni_standardy/fz11-2003_48.pdf>
- DELOITTE. Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. In: *IASplus* [online]. 2010 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <<http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>>
- DELOITTE. *IFRS do kapsy* [online]. Praha, 2010 [cit. 2015-03-24]. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf>
- DĚRGEL, M. Účetní závěrka. In: *Účetní kavárna* [online]. 2011 [cit. 2014-12-18]. Dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36089v45795-ucetni-zaverka>>
- DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2
- ERNST & YOUNG. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodním standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. 2013 [cit. 2015-03-29]. 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)>
- EUR-LEX. *České znění IFRS: Konsolidované znění ze dne 9.6.2012* [online]. Dostupné z: <<http://eur->

- lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2008R1126:20120609:CS:PDF>
- FICBAUER, J., FICBAUER D. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6
- HINKE, J. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. ISBN 978-808-7197-653.
- JÍLEK, J., SVOBODOVÁ J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada, 2013, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1
- KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5
- KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005, 526 s. ISBN 80-727-3129-7
- KYNCLOVÁ, D. *Účetní závěrka v příkladech*. Brno: Komputer Press, 2007, 201 s. ISBN 978-80-521-1565-7.
- KRUPOVÁ, L. Které položky jsou při převodu na IAS/IFRS rizikové?. In: *Účetní kavárna* [online]. 2005 [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1814v1833-ktre-polozky-jsou-pri-prevodu-na-ias-ifrs-rizikove>>
- KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. In: *Účetní kavárna* [online]. 2007 [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-uce>>
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. *IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: <<https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>>
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Kapesní průvodce IFRS: a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. 2012 [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: <<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>>
- RYNEŠ, P. *Cash flow v účetní závěrce*. 3. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, c2009, 191 s. ISBN 978-80-7263-490-3.
- RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva*. 14. vyd. Olomouc: Anag, 2014, 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.
- ŘÍZENÍ LETOVÉHO PROVOZU ČESKÉ REPUBLIKY. *Současnost a perspektiva* [online]. 2015 [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: <<http://www.rlp.cz/spolecnost/profil/Stranky/soucasnost.aspx>>
- ŘÍZENÍ LETOVÉHO PROVOZU ČESKÉ REPUBLIKY. *Účetní závěrka k 31.12.2013*. Praha, 2013, 18 s. Dostupné z:

<<https://or.justice.cz/ias/content/download?id=b1ff92bd95404f31a2c54f2ba334c55f>>

ŘÍZENÍ LETOVÉHO PROVOZU ČESKÉ REPUBLIKY. *Výroční zpráva 2013: Řízení letového provozu České republiky*[online]. Praha, 2013 [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: <<http://www.ceskedrahy.cz/assets/skupina-cd/fakta-a-cisla/vyrocnizpravy/vyrocnizprava-skupiny-cd-2011.pdf>>

STROUHAL, J. *Účetní závěrka*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.

STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ R., CARDOVÁ Z. *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

ŠTEKER, K., OTRUSINOVÁ M. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada, 2013, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

VOMÁČKOVÁ, H. Účetní závěrky a případy vlastnických transakcí a podnikových kombinací. *Český finanční a účetní časopis*. 2006, roč. 1, č. 4, 56 - 76. Dostupné z: <<http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=195.pdf>>

Vyhláška č.500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví

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

ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4

Přílohy

A Seznam platných Českých účetních standardů

Tab. 16 České účetní standardy

ČÚS001	Účty a zásady účtování na účtech
ČÚS002	Otevírání a uzavírání účetních knih
ČÚS003	Odložená daň
ČÚS004	Rezervy
ČÚS005	Opravné položky
ČÚS006	Kursově rozdíly
ČÚS007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
ČÚS008	Operace s cennými papíry a podíly
ČÚS009	Deriváty
ČÚS010	Zvláštní operace s pohledávkami
ČÚS011	Operace s podnikem
ČÚS012	Změny vlastního kapitálu
ČÚS013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
ČÚS014	Dlouhodobý finanční majetek
ČÚS015	Zásoby
ČÚS016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
ČÚS017	Zúčtovací vztahy
ČÚS018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
ČÚS019	Náklady a výnosy
ČÚS020	Konsolidace
ČÚS021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
ČÚS022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
ČÚS023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: Strouhal, 2011

B Seznam platných standardů IFRS

Tab. 17 Seznam IFRS

IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	IAS 17	Leasingy
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	IAS 18	Výnosy
IFRS 3	Podnikové kombinace	IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IFRS 4	Pojistné smlouvy	IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů	IAS 23	Výpůjční náklad
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování	IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IFRS 8	Provozní segmenty	IAS 26	Penzijní plány
IFRS 9	Finanční nástroje	IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní uzávěrka
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka	IAS 28	Investice do přidružených podniků
IFRS 11	Společná ujednání	IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách	IAS 31	Účasti ve společném podnikání
IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou	IAS 32	Finanční nástroje: vykazování
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	IAS 33	Zisk na akcii
IAS 2	Zásoby	IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 10	Události po skončení účetního období	IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 11	Smlouvy o zhotovení	IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 12	Daně ze zisku	IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	IAS 41	Zemědělství

Zdroj: PwC, 2012

C Účetní závěrka Českých drah podle ČÚS

ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU

(údaje v tis. Kč)

k datu 31. 12. 2011	31. 12. 2011		31. 12. 2010	
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	100 291 748	-34 703 368	65 588 380	58 392 565
B. Dlouhodobý majetek	93 771 615	-34 603 204	59 168 411	54 495 283
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	2 976 552	-2 628 607	347 945	414 706
B.I.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	95 907	-95 907	0	520
B.I.3. Software	494 573	-460 788	33 785	102 082
B.I.4. Ocenitelná práva	2 249 682	-2 071 152	178 530	179 910
B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	760	-760	0	
B.I.7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	135 630	0	135 630	132 194
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	80 002 267	-31 969 408	48 032 859	43 414 791
B.II.1. Pozemky	6 283 531	-3 860	6 279 671	6 389 966
B.II.2. Stavby	17 341 935	-8 522 376	8 819 559	8 886 809
B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	50 837 206	-23 443 038	27 394 168	24 202 209
B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	4 153	-134	4 019	3 758
B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 261 299		1 261 299	913 767
B.II.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	4 274 143		4 274 143	3 018 282
B.III. Dlouhodobý finanční majetek	10 792 796	-5 189	10 787 607	10 665 786
B.III.1. Podíly - ovládaná osoba	10 359 174		10 359 174	10 242 595
B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	160 593		160 593	155 443
B.III.3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	273 029	-5 189	267 840	267 748
C. Oběžná aktiva	6 381 101	-100 164	6 280 937	3 815 333
C.I. Zásoby	1 515 129	-7 786	1 507 343	1 717 359
C.I.1. Materiál	1 510 814	-7 786	1 503 028	1 708 941
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	92		92	1 450
C.I.5. Zboží	3 985		3 985	3 824
C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby	238		238	3 144
C.II. Dlouhodobé pohledávky	453 979	-21 982	431 997	61 712
C.II.5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	2 247		2 247	2 502
C.II.7. Jiné pohledávky	451 732	-21 982	429 750	59 210
C.III. Krátkodobé pohledávky	2 579 067	-70 396	2 508 671	1 866 650
C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů	971 741	-65 044	906 697	648 142
C.III.6. Stát-daňové pohledávky	713 680		713 680	377 188
C.III.7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	121 596		121 596	130 621
C.III.8. Dohadné účty aktivní	638 420		638 420	638 393
C.III.9. Jiné pohledávky	133 630	-5 352	128 278	72 306
C.IV. Krátkodobý finanční majetek	1 832 926	0	1 832 926	169 612
C.IV.1. Peníze	71 890		71 890	52 351
C.IV.2. Účty v bankách	187 236		187 236	117 261
C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	1 573 800		1 573 800	
D.I. Časové rozlišení	139 032	0	139 032	81 949
D.I.1. Náklady příštích období	137 498		137 498	81 319
D.I.3. Příjmy příštích období	1 534		1 534	630

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

(údaje v tis. Kč)

	31. 12 2011	31. 12. 2010
PASIVA CELKEM	65 588 380	58 392 565
A Vlastní kapitál	40 697 701	40 615 006
A.I. Základní kapitál	20 000 000	20 000 000
A.I.1. Základní kapitál	20 000 000	20 000 000
A.II. Kapitálové fondy	20 479 456	20 561 591
A.II.1. Emisní ažio	15 900 424	16 070 073
A.II.2. Ostatní kapitálové fondy	-920 094	-921 182
A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	5 499 126	5 412 700
A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	224 153	211 260
A.III.1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	92 887	92 420
A.III.2. Statutární a ostatní fondy	131 266	118 840
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let	-167 190	-167 190
A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let	-167 190	-167 190
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období	161 282	9 345
B. Cizí zdroje	24 341 560	17 516 816
B.I. Rezervy	409 232	365 343
B.I.4. Ostatní rezervy	409 232	365 343
B.II. Dlouhodobé závazky	12 164 927	6 201 801
B.II.1. Závazky z obchodních vztahů	123 459	66 951
B.II.6. Vydané dluhopisy	7 740 000	2 000 000
B.II.9. Jiné závazky	4 301 468	4 134 850
B.III. Krátkodobé závazky	8 417 686	7 134 599
B.III.1. Závazky z obchodních vztahů	4 691 535	4 776 995
B.III.5. Závazky k zaměstnancům	437 507	833 453
B.III.6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	214 046	363 267
B.III.7. Stát-daňové závazky a dotace	83 815	131 238
B.III.8. Krátkodobé přijaté zálohy	172 727	149 779
B.III.9. Vydané dluhopisy	2 000 000	
B.III.10. Dohadné účty pasivní	807 050	876 825
B.III.11. Jiné závazky	11 006	3 042
B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci	3 349 715	3 815 073
B.IV.1. Bankovní úvěry dlouhodobé	528 761	770 392
B.IV.2. Krátkodobé bankovní úvěry	264 381	980 681
B.IV.3. Krátkodobé finanční výpomoci	2 556 573	2 064 000
C.I. Časové rozlišení	549 119	260 743
C.I.1. Výdaje příštích období	356 381	69 612
C.I.2. Výnosy příštích období	192 738	191 131

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V DRUHOVÉM ČLENĚNÍ

(údaje v tis. Kč)

	Období do 31. 12. 2011	Období do 31. 12. 2010
I. Tržby za prodej zboží	14 209	13 796
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	10 048	12 326
+ Obchodní marže	4 161	1 470
II. Výkony	11 326 657	13 068 685
II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	11 117 469	12 855 585
II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	-1 358	1 449
II.3. Aktivace	210 546	211 651
B. Výkonová spotřeba	11 853 071	11 754 527
B.1. Spotřeba materiálu a energie	4 679 846	4 643 475
B.2. Služby	7 173 225	7 111 052
+ Přidaná hodnota I.-A.+II.-B.	-522 253	1 315 628
C. Osobní náklady	10 614 935	13 058 322
C.1. Mzdové náklady	7 676 321	9 531 408
C.2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva	5 650	5 820
C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 520 743	3 034 310
C.4. Sociální náklady	412 221	486 784
D. Daně a poplatky	44 295	49 701
E. Odpisy dlouhodob. nehmotného a hmotného majetku	2 217 244	2 064 559
III. Tržby z prodeje dlouhodob. majetku a materiálu	2 022 796	2 098 164
III.1. Tržby z prodeje dlouhodob. majetku	1 021 984	1 097 345
III.2. Tržby z prodeje materiálu	1 000 812	1 000 819
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu	1 227 295	1 419 566
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku	294 250	485 765
F.2. Prodaný materiál	933 045	933 801
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-400 720	-24 833
IV. Ostatní provozní výnosy	12 757 349	13 017 009
H. Ostatní provozní náklady	295 593	414 930
° Provozní výsledek hospodaření	259 250	-551 444
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		600 400
J. Prodané cenné papíry a podíly		287 483
VII. Výnosy z dlouhodob. fin. majetku	83 267	67 686
VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodob. fin. majetku	83 267	67 686
VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku	16 141	2 407
M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		5 189
X. Výnosové úroky	1 008	963
N. Nákladové úroky	301 140	95 800
XI. Ostatní finanční výnosy	409 960	356 038
O. Ostatní finanční náklady	572 712	70 788
° Finanční výsledek hospodaření	-363 476	568 234
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	-281	1 999
Q.1. splatná	-281	1 999
°° Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-103 945	14 791
XIII. Mimořádné výnosy	389 940	
R. Mimořádné náklady	124 713	5 446
° Mimořádný hospodářský výsledek	265 227	-5 446
°°° Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	161 282	9 345
°°°° Výsledek hospodaření před zdaněním	161 001	11 344

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

(údaje v tis. Kč)

	Základní kapitál	Emisní ážio	Ostatní kapitálové fondy	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	Zákonný rezervní fond	Statutární a ostatní fondy ze zisku	Nerozdělený zisk minulých let	Neuhrazená ztráta minulých let	Výsledek hospodaření účetního období	VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM
Stav k 31. 12. 2009	20 000 000	16 256 957	-919 193	5 405 566	92 420	119 954	896 145		-1 063 335	40 788 514
Rozdělení výsledku hospodaření							-896 145	-167 190	1 063 335	
Tvorba sociálního fondu na vrub emisního ážia		-186 884				186 884				
Tvorba sociálního fondu - ostatní						10 367				10 367
Čerpání sociálního fondu						-198 365				-198 365
Přecenění dlouhodobého finančního majetku				-49 844						-49 844
Přecenění derivátů				56 978						56 978
Výsledek hospodaření za běžné období									9 345	9 345
Ostatní			-1 989							-1 989
Stav k 31. 12. 2010	20 000 000	16 070 073	-921 182	5 412 700	92 420	118 840		-167 190	9 345	40 615 006
Rozdělení výsledku hospodaření					467	8 878			-9 345	
Tvorba sociálního fondu na vrub emisního ážia		-169 649				169 649				
Tvorba sociálního fondu - ostatní						497				497
Čerpání sociálního fondu						-166 598				-166 598
Přecenění dlouhodobého finančního majetku				117 901						117 901
Přecenění derivátů				-31 475						-31 475
Výsledek hospodaření za běžné období									161 282	161 282
Ostatní			1 088							1 088
Stav k 31. 12. 2011	20 000 000	15 900 424	-920 094	5 499 126	92 887	131 266		-167 190	161 282	40 697 701

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH (CASH FLOW)

(údaje v tis. Kč)

	Období do 31. 12. 2011	Období do 31. 12. 2010
P. Počáteční stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů		169 612
<i>Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)</i>		1 975 184
Z. Výsledek hospodaření za běžnou činnost před zdaněním	-104 226	16 791
A.1. Úpravy o nepeněžní operace	1 709 296	942 413
A.1.1. Odpisy stálých aktiv	2 217 244	2 064 559
A.1.2. Změna stavu opravných položek a rezerv	-400 720	-24 833
A.1.3. Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	-727 734	-924 497
A.1.4. Výnosy z dividend a podílů na zisku	-83 267	-67 686
A.1.5. Nákladové a výnosové úroky	423 547	94 837
A.1.6. Opravy o ostatní nepeněžní operace	280 226	-199 967
A.^o Čistý provozní peněžní tok před změnami pracovního kapitálu	1 605 070	959 204
A.2. Změna stavu pracovního kapitálu	-1 485 756	-335 146
A.2.1. Změna stavu pohledávek a časového rozlišení aktiv	-319 239	-480 154
A.2.2. Změna stavu závazků a časového rozlišení pasív	-1 311 580	210 451
A.2.3. Změna stavu zásob	145 063	-65 443
A.^{oo} Čistý provozní peněžní tok před zdaněním a mimořádnými položkami	119 314	624 058
A.3. Vyplacené úroky	-315 399	-76 565
A.4. Přijaté úroky	1 008	963
A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou čin. a za doměrky	281	-2 356
A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy	179 940	-5 446
A.7. Přijaté dividendy a podíly na zisku	83 267	67 686
A.^{ooo} Čistý peněžní tok z provozní činnosti	68 411	608 340
<i>Peněžní toky z investiční činnosti</i>		
B.1. Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-6 000 510	-6 396 728
B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv	839 026	1 697 745
B.^{ooo} Čistý peněžní tok z investiční činnosti	-5 161 484	-4 698 983
<i>Peněžní toky z finančních činností</i>		
C.1. Změna stavu závazků z financování	6 921 135	2 483 333
C.2. Dopady změn vlastního kapitálu	-164 748	-198 262
C.2.3. Peněžní dary, dotace a příspěvky do sociálního fondu	58	101
C.2.5. Přímé platby na vrub fondů	-164 806	-198 363
C.^{ooo} Čistý peněžní tok z finanční činnosti	6 756 387	2 285 071
F. Čistá změna peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	1 663 314	-1 805 572
R. Konečný stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	1 832 926	169 612

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

D Účetní závěrka Českých drah podle IFRS

VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI (ROZVAHA) K 31. PROSINCI 2011

		31. 12. 2011 v tis. Kč	31. 12. 2010 v tis. Kč	1. 1. 2010 v tis. Kč
Pozemky, budovy a zařízení	16	53 399 330	48 185 530	42 435 867
Investice do nemovitostí	17	2 095 000	2 100 440	2 204 523
Nehmotná aktiva	18	347 943	414 706	503 365
Investice do dceřiných a přidružených společností a společných podniků	19	10 821 836	10 819 834	11 125 834
Ostatní finanční aktiva	22	884 782	541 406	480 990
Ostatní aktiva	23	65 614	173 594	194 402
Dlouhodobá aktiva celkem		67 614 505	62 235 510	56 944 981
Zásoby	20	926 362	1 116 735	1 048 777
Pohledávky z obchodních vztahů	21	1 508 777	1 766 113	1 494 704
Daňové pohledávky		357	357	0
Ostatní finanční aktiva	22	122 175	65 026	39 732
Ostatní aktiva	23	889 314	586 019	523 138
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	31	1 832 926	169 612	1 975 184
Aktiva držaná k prodeji	15	217 879	187 768	477 957
Krátkodobá aktiva celkem		5 497 790	3 891 630	5 559 492
AKTIVA CELKEM		73 112 295	66 127 140	62 504 473
Základní kapitál	24	20 000 000	20 000 000	20 000 000
Rezervní a ostatní fondy	24	16 556 983	16 587 992	16 531 014
Nerozdělený zisk		7 510 848	7 196 661	7 248 757
Vlastní kapitál celkem		44 067 831	43 784 653	43 779 771
Úvěry a půjčky	25	15 799 100	9 507 421	8 867 044
Rezervy	26	150 439	469 358	501 265
Ostatní finanční závazky	28	167 979	66 951	59 414
Dlouhodobé závazky celkem		16 117 518	10 043 730	9 427 723
Závazky z obchodních vztahů	27	5 342 009	5 633 230	5 667 891
Úvěry a půjčky	25	5 192 058	3 249 569	455 898
Rezervy	26	480 882	484 302	263 980
Ostatní finanční závazky	28	38 059	19 578	300 147
Ostatní závazky	29	1 873 938	2 912 078	2 609 063
Krátkodobé závazky celkem		12 926 946	12 298 757	9 296 979
PASIVA CELKEM		73 112 295	66 127 140	62 504 473

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

➤ VÝSLEDOVKA ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 2011

		Rok končící 31. 12. 2011 v tis. Kč	Rok končící 31. 12. 2010 v tis. Kč
POKRAČUJÍCÍ ČINNOSTI			
Tržby z hlavní činnosti ^o	5	19 122 209	18 721 875
Ostatní provozní výnosy	6	2 339 413	1 908 696
Výkonová spotřeba ^o	7	-9 851 285	-9 599 913
Náklady na zaměstnanecké požitky ^o	8	-7 781 759	-8 349 679
Odpisy a amortizace	9	-3 597 340	-3 270 518
Ostatní provozní zisky ^o	10	150 453	104 607
Zisk (ztráta) před úroky a zdaněním^o		381 691	-484 932
Finanční náklady ^o	11	-412 734	-144 089
Ostatní zisky (ztráty) ^o	12	-50 366	385 074
Ztráta před zdaněním^o		-81 409	-243 947
Daň z příjmů	13	282	-1 999
Ztráta za období z pokračujících činností^o		-81 127	-245 946
UKONČENÉ ČINNOSTI			
Zisk z ukončených činností ^o	15	395 781	193 850
Zisk (ztráta) za období		314 654	-52 096

➤ VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 2011

	Rok končící 31. 12. 2011 v tis. Kč	Rok končící 31. 12. 2010 v tis. Kč
Zisk (ztráta) za období	314 654	-52 096
Zajištění peněžních toků	-31 476	56 978
Související daň z příjmů	0	0
Ostatní úplný výsledek za období	-31 476	56 978
Úplný výsledek za období celkem	283 178	4 882

^o Po změně vykazování údajů za rok končící 31. 12. 2010, viz kapitola 15.3.

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

➤ VÝKAZ ZMĚN VLASTNÍHO KAPITÁLU ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 2011

	Základní kapitál	Rezervní a ostatní fondy	Nerozdělený zisk	Vlastní kapitál celkem
Stav k 1. lednu 2010	20 000 000	16 531 014	7 248 757	43 779 771
Ztráta za období	0	0	-52 096	-52 096
Ostatní úplný výsledek za období	0	56 978	0	56 978
Příděl do rezervního fondu	0	0	0	0
Stav k 31. prosinci 2010	20 000 000	16 587 992	7 196 661	43 784 653
Zisk za období	0	0	314 654	314 654
Ostatní úplný výsledek za období	0	-31 476	0	-31 476
Příděl do rezervního fondu	0	467	-467	0
Stav k 31. prosinci 2011	20 000 000	16 556 983	7 510 848	44 067 831

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

➤ VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 2011

(údaje v tis. Kč)

	Rok končící 31. 12. 2011	Rok končící 31. 12. 2010
PENĚŽNÍ TOKY Z PROVOZNÍ ČINNOSTI		
Zisk (ztráta) za období před zdaněním	314 372	-50 097
Výnosy z dividend	-83 267	-67 686
Finanční náklady	412 734	151 238
Zisk z prodeje a vyřazení dlouhodobých aktiv	-1 125 166	-548 547
Odpisy a amortizace u dlouhodobých aktiv	3 597 340	3 270 518
Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv	-243 746	-195 527
Snížení hodnoty u pohledávek z obchodních vztahů	33 050	6 015
Kurzové zisky (ztráty)	176 917	-343 946
Ostatní	-28 071	15 428
Provozní peněžní tok před změnami prac. kapitálu	3 054 163	2 237 396
Snížení (zvýšení) stavu pohledávek z obchodních vztahů	405 305	-277 424
Snížení (zvýšení) stavu zásob	125 414	-68 455
Snížení (zvýšení) stavu ostatních aktiv	-195 259	-71 161
Zvýšení (snížení) stavu závazků z obchodních vztahů	-955 410	-94 713
Zvýšení (snížení) stavu rezerv	-148 913	188 414
Zvýšení (snížení) stavu ostatních závazků	-776 673	358
Změny pracovního kapitálu celkem	-1 545 536	-322 981
Peněžní toky z provozních operací	1 508 627	1 914 415
Zaplacené úroky	-188 136	-144 797
Zaplacená daň z příjmů	282	-2 356
Čisté peněžní toky z provozní činnosti	1 320 773	1 767 262
PENĚŽNÍ TOKY Z INVESTIČNÍ ČINNOSTI		
Výdaje za nabytí pozemků, budov a zařízení °	-7 027 203	-7 579 414
Příjmy z vyřazení pozemků, budov a zařízení	839 026	1 135 297
Výdaje za nabytí investic do nemovitostí	-14 965	-86 408
Čisté peněžní toky z prodeje dceřiné společnosti	0	600 400
Čisté peněžní toky z prodeje části podniku	179 940	0
Výdaje za nabytí nehmotných aktiv	-74 808	-83 859
Přijaté úroky	9 846	11 441
Přijaté dividendy	83 267	67 686
Čisté peněžní toky z investiční činnosti °	-6 004 897	-5 934 857
PENĚŽNÍ TOKY Z FINANCOVÁNÍ		
Čerpání úvěrů a půjček °	7 754 800	2 787 883
Splátky úvěrů a půjček	-1 407 362	-425 860
Čisté peněžní toky z financování °	6 347 438	2 362 023
Čistý přírůstek (úbytek) peněz a peněžních ekvivalentů	1 663 314	-1 805 572
Peníze a peněžní ekvivalenty na začátku období	169 612	1 975 184
Peníze a peněžní ekvivalenty na konci období	1 832 926	169 612

° Přepočítávané údaje za rok končící 31. 12. 2010, viz kapitola 25.1

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, 2011

E Účetní závěrka ŘLP podle ČÚS

<p>Rozvaha podle Přílohy č.1 vyhlášky č.500/2002 Sb. Účetní jednotka doručí účetní uzávěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů 1 x příslušnému finančnímu úřadu</p>	<p>ROZVAHA v plném rozsahu</p> <p>ke dni 31. prosinci 2013 (v celých tisících Kč)</p> <table border="1"> <tr> <th>Rok</th> <th>Měsíc</th> <th>IČO</th> </tr> <tr> <td>2013</td> <td>12</td> <td>49710371</td> </tr> </table>	Rok	Měsíc	IČO	2013	12	49710371	<p>Název a sídlo účetní jednotky</p> <p>Řízení letového provozu ČR, s.p. Navigační 787 252 61 Jeneč</p>
Rok	Měsíc	IČO						
2013	12	49710371						

označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
a	b				
	AKTIVA CELKEM	10 747 248	-5 198 580	5 548 668	5 251 179
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál				
B.	Dlouhodobý majetek	8 874 766	-5 161 511	3 713 255	3 778 645
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	2 303 392	-1 524 313	779 079	662 359
B. I. 1.	Zřizovací výdaje				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	19 075	-19 075		
	3. Software	1 926 373	-1 453 637	472 736	335 856
	4. Ocenitelná práva	295	-295		
	5. Goodwill				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	83 360	-51 306	32 054	34 250
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	274 289		274 289	292 253
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	6 271 331	-3 637 198	2 634 133	2 825 741
B. II. 1.	Pozemky	16 265		16 265	11 224
	2. Stavby	2 490 640	-882 414	1 608 226	1 682 913
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	3 576 047	-2 754 701	821 346	918 893
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	85	-83	2	5
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	715		715	714
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	187 579		187 579	178 862
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek				33 130
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	300 043		300 043	290 545
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	294 858		294 858	285 704
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	5 185		5 185	4 841
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly				
	4. Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

označ.	A K T I V A	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva	1 854 603	-37 069	1 817 534	1 448 992
C. I.	Zásoby	13 204	-288	12 916	12 556
C. I.	1. Materiál	13 100	-288	12 812	12 452
	2. Nedokončená výroba a polotovary				
	3. Výrobky				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
	5. Zboží	104		104	104
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky				
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů				
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				
	3. Pohledávky - podstatný vliv				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
	6. Dohadné účty aktivní				
	7. Jiné pohledávky				
	8. Odložená daňová pohledávka				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	668 208	-36 781	631 427	584 402
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	534 348	-36 781	497 567	491 938
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				
	3. Pohledávky - podstatný vliv				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
	6. Stát - daňové pohledávky	99 347		99 347	86 064
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	6 521		6 521	5 741
	8. Dohadné účty aktivní	27 913		27 913	385
	9. Jiné pohledávky	79		79	274
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	1 173 191		1 173 191	852 034
C. IV.	1. Peníze	1 052		1 052	2 113
	2. Účty v bankách	1 172 139		1 172 139	849 921
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek				
D. I.	Časové rozlišení	17 879		17 879	23 542
D. I.	1. Náklady příštích období	17 879		17 879	23 542
	2. Komplexní náklady příštích období				
	3. Příjmy příštích období				

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

označ.	PASIVA	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	5	6
	PASIVA CELKEM	5 548 668	5 251 179
A.	Vlastní kapitál	5 077 104	4 722 120
A. I.	Základní kapitál	1 087 503	1 087 503
A. I. 1.	Základní kapitál	1 082 822	1 082 822
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)		
	3. Změny základního kapitálu	4 681	4 681
A. II.	Kapitálové fondy	261 922	253 823
A. II. 1.	Emisní ážio		
	2. Ostatní kapitálové fondy	248 473	248 473
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	13 449	5 350
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností		
	5. Rozdíly z přeměn společností		
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	3 321 267	3 143 920
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	263 093	242 799
	2. Statutární a ostatní fondy	3 058 174	2 901 121
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let		
	2. Neuhrazené ztráty minulých let		
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)	406 412	236 874
B.	Cizí zdroje	471 450	528 953
B. I.	Rezervy	102 303	142 871
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky		
	3. Rezerva na daň z příjmů	102 303	62 871
	4. Ostatní rezervy		80 000
B. II.	Dlouhodobé závazky	127 081	127 024
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		
	3. Závazky - podstatný vliv		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy		
	6. Vydané dluhopisy		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě		
	8. Dohadné účty pasivní		
	9. Jiné závazky		
	10. Odložený daňový závazek	127 081	127 024

HAYEK, s.p.a. holding

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

označ.	PASIVA	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky	242 066	259 058
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	38 100	42 224
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		
3.	Závazky - podstatný vliv		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
5.	Závazky k zaměstnancům	82 918	125 411
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	26 020	23 496
7.	Stát - daňové závazky a dotace	21 730	24 829
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	1 524	123
9.	Vydané dluhopisy		
10.	Dohadné účty pasivní	41 589	37 144
11.	Jiné závazky	30 185	5 831
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci		
C. I.	Časové rozlišení	114	106
C. I. 1.	Výdaje příštích období		
C. I. 2.	Výnosy příštích období	114	106

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

Výkaz zisků a ztrát podle Přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní jednotka doručí účetní uzávěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů 1 x příslušnému finančnímu úřadu	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu		Název a sídlo účetní jednotky Řízení letového provozu ČR, s.p. Navigační 787 252 61 Jeneč
	ke dni 31. prosinci 2013 (v celých tisících Kč)		
	Rok	Měsíc	IČO
	2013	12	49710371

Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží		
+	Obchodní marže		
II.	Výkony	3 305 142	3 160 591
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 304 584	3 160 591
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti		
3.	Aktivace	558	
B.	Výkonová spotřeba	504 383	481 378
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	77 761	80 301
B. 2.	Služby	426 622	401 077
+	Přidaná hodnota	2 800 759	2 679 213
C.	Osobní náklady	1 766 518	1 709 120
C. 1.	Mzdové náklady	1 359 712	1 328 985
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	352 928	319 041
4.	Sociální náklady	53 878	61 094
D.	Daně a poplatky	2 230	2 174
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	537 441	517 539
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	1 424	2 889
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 251	2 178
2.	Tržby z prodeje materiálu	173	711
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	227	854
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	227	854
2.	Prodaný materiál		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-83 087	-85 892
IV.	Ostatní provozní výnosy	48 997	13 795
H.	Ostatní provozní náklady	220 357	203 304
V.	Převod provozních výnosů		
I.	Převod provozních nákladů		
*	Provozní hospodářský výsledek	407 494	348 798

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
J.	Prodané cenné papíry a podíly		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
K.	Náklady z finančního majetku		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
M.	Tvorba rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
X.	Výnosové úroky	5 916	6 071
N.	Nákladové úroky	3	1
XI.	Ostatní finanční výnosy	142 194	66 989
O.	Ostatní finanční náklady	46 795	85 518
XII.	Převod finančních výnosů		
P.	Převod finančních nákladů		
*	Finanční výsledek hospodaření	101 312	-12 459
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	102 394	99 465
Q. 1.	- splatná	102 337	62 871
2.	- odložená	57	36 594
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	406 412	236 874
XIII.	Mimořádné výnosy		
R.	Mimořádné náklady		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
S. 1.	- splatná		
2.	- odložená		
*	Mimořádný výsledek hospodaření		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	406 412	236 874
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	508 806	336 339

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ		
(v doporučeném formátu Ministerstva financí ČR)		
ke dni	31. prosinci 2013	
Rok	Měsíc	IČO
2013	12	49710371

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky
**Řízení letového provozu
České republiky, s.p.**

Sídlo účetní jednotky a místo
podnikání lišící se od sídla
Navigační 787
252 61 Jeneč

		2013	2012
P.	Stav peněžních prostředků na začátku období	852 034	893 548
Z.	Účetní HV z běžné činnosti před zdaněním	508 805	336 339
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace	447 417	424 228
A.1.1	Odpisy stálých aktiv	537 441	517 539
A.1.2	Změna stavu opravných položek, rezerv a přechodných účtů	-83 087	-85 918
A.1.3	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	-1 024	-1 323
A.1.4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0	0
A.1.5	Vyúčtované nákladové úroky	-5 913	-6 070
A.*	Čistý tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	956 222	760 567
A.2.	Změna potřeby pracovního kapitálu	-45 941	73 262
A.2.1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti	-28 655	101 139
A.2.2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti	-16 984	-26 686
A.2.3	Změna stavu zásob	-302	-1 191
A.**	Čistý tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	910 281	833 829
A.3.	Výdaje z plateb úroků	-3	-1
A.4.	Přijaté úroky s výjimkou investičních společností a fondů	5 916	6 071
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky	-73 631	-118 543
A.6.	Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy	0	0
A.7.	Přijaté dividendy a podíly na zisku	0	0
A.***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	842 563	721 356
B.1.	Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv	-463 130	-706 338
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv	1 251	2 178
B.3.	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0	0
B.***	Čistý peněžní tok z investiční činnosti	-461 879	-704 160
C.1.	Změna stavu dlouhodobých popř. krátkodobých závazků	0	0
C.2.	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	-59 527	-58 710
C.3.	Přijaté dividendy a podíly na zisku	0	0
C.***	Čistý peněžní tok z finanční činnosti	-59 527	-58 710
F.	Čistá změna peněžních prostředků	321 157	-41 514
R.	Stav peněžních prostředků na konci období	1 173 191	852 034

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU

ke dni **31. prosinci 2013**

Rok	Měsíc	ICO
2013	12	49710371

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky
**Rízení letového provozu
České republiky, s.p.**

Sídlo účetní jednotky a místo
podnikání liší-li se od sídla
Navigační 787
252 61 Jeneč

			2013	2012
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku (účet 411)	1. počáteční zůstatek	1 082 822	1 082 822
		2. zvýšení	0	0
		3. snížení	0	0
		4. konečný zůstatek	1 082 822	1 082 822
B.	Základní kapitál nezapsaný (účet 419)	1. počáteční zůstatek	4 681	4 681
		2. zvýšení	0	0
		3. snížení	0	0
		4. konečný zůstatek	4 681	4 681
C.	A.+/-B. se zohledněním účtu 252	1. počáteční zůstatek A.+/-B.	1 087 503	1 087 503
		2. změna stavu zákl. kapitálu	0	0
		3. poč. zůstatek účtu 252	0	0
		4. změna stavu účtu 252	0	0
		5. konečný zůstatek A.+/-B.	1 087 503	1 087 503
D.	Emisní ážio	1. počáteční zůstatek	0	0
		2. zvýšení	0	0
		3. snížení	0	0
		4. konečný zůstatek	0	0
E.	Rezervní fondy	1. počáteční zůstatek	242 799	222 392
		2. zvýšení	20 295	20 407
		3. snížení	0	0
		4. konečný zůstatek	263 093	242 799
F.	Ostatní fondy ze zisku	1. počáteční zůstatek	2 901 121	2 680 594
		2. zvýšení	219 429	281 917
		3. snížení	62 376	61 390
		4. konečný zůstatek	3 058 174	2 901 121
G.	Kapitálové fondy	1. počáteční zůstatek	248 473	33 540
		2. zvýšení	0	214 933
		3. snížení	0	0
		4. konečný zůstatek	248 473	248 473
H.	Rozdíly z přecenění nezahrnuté do výsledku hospodaření	1. počáteční zůstatek	5 350	288
		2. zvýšení	9 154	5 382
		3. snížení	1 055	320
		4. konečný zůstatek	13 449	5 350
I.	Zisk účetních období (účet 428 + zůstatek na straně D účtu 431)	1. počáteční zůstatek	0	100 000
		2. zvýšení	0	0
		3. snížení	0	100 000
		4. konečný zůstatek	0	0
J.	Ztráta účetních období (účet 429 + zůstatek na straně MD účtu 431)	1. počáteční zůstatek	0	0
		2. zvýšení	0	0
		3. snížení	0	0
		4. konečný zůstatek	0	0
K.	Zisk / ztráta za účetní období po zdanění		406 412	236 874
L.	Vlastní kapitál celkem		5 077 104	4 722 120

Zdroj: Účetní závěrka ŘLP 2013

F Účetní závěrka ŘLP podle IFRS

ROZVAHA PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

(v tis. Kč)	2013	2012	2011
STÁLÁ AKTIVA			
3.2	2 446 554	2 613 749	2 633 922
Dlouhodobý hmotný majetek v užívání			
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek + poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek			
	187 579	211 992	178 836
Dlouhodobý hmotný majetek celkem			
3.1	2 634 133	2 825 741	2 812 758
Dlouhodobý nehmotný majetek v užívání			
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek + poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek			
	504 790	370 106	278 539
	274 289	292 253	274 248
Dlouhodobý nehmotný majetek celkem			
3.4	779 079	662 359	552 787
Dlouhodobý finanční majetek			
	300 043	290 545	5 160
	3 713 255	3 778 645	3 370 705
STÁLÁ AKTIVA CELKEM			
OBEŽNÁ AKTIVA			
4.	12 916	12 556	11 201
Zásoby			
5.	631 427	584 402	616 240
Krátkodobé pohledávky			
6.	1 173 191	852 034	893 548
Peníze a peněžní ekvivalenty			
	1 817 534	1 448 992	1 520 989
OBEŽNÁ AKTIVA CELKEM			
	17 879	23 542	56 126
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ			
	5 548 668	5 251 179	4 947 820
AKTIVA CELKEM			
VLASTNÍ KAPITÁL			
7.	1 087 503	1 087 503	1 087 503
Základní kapitál			
7.	263 093	242 799	222 392
Zákonný rezervní fond			
7.	3 281 922	3 117 823	2 679 428
Ostatní fondy podniku			
7.			100 000
Nerozdělený zisk minulých let			
7.	406 412	236 874	199 643
Výsledek hospodaření běžného účetního období			
	5 038 930	4 684 999	4 288 966
VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM			
DLUHODOBÉ ZÁVAZKY			
8.	102 303	142 871	247 346
Rezervy			
9.	1 27 081	1 27 024	90 430
Odložené daňové závazek			
Jiné závazky			
10.			
Přijaté bankovní úvěry			
	229 384	269 895	337 776
DLUHODOBÉ ZÁVAZKY CELKEM			
11.	280 240	296 179	320 902
KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY			
	114	106	176
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ			
	5 548 668	5 251 179	4 947 820
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY CELKEM			

Zdroj: Výroční zpráva ŘLP, 2013

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

(v tis. Kč)	2013	2012	2011	
13.1	Výkony	3 305 142	3 160 591	3 212 001
12.1	Výkonová spotřeba	504 383	481 378	461 811
	Přidaná hodnota	2 800 759	2 679 213	2 750 190
12.2	Osobní náklady	1 766 518	1 709 120	1 789 888
3.3	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	537 441	517 539	521 392
13.1	Ostatní provozní výnosy	50 421	16 684	61 505
12.3	Ostatní provozní náklady	139 727	120 440	260 873
	Provozní hospodářský výsledek	407 494	348 798	239 542
13.2	Finanční výnosy	148 110	73 060	99 542
12.4	Finanční náklady	46 798	85 519	58 428
	Finanční výsledek hospodaření	101 312	-12 459	41 114
	Výsledek hospodaření před zdaněním	508 806	336 339	280 656
9.	Daň z příjmů	102 394	99 465	81 013
7.	Čistý zisk po zdanění	406 412	236 874	199 643

VÝKAZ PENĚŽNÍCH TOKŮ PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

(v tis. Kč)	2013	2012	2011	
P.	Stav peněžních prostředků na začátku období	852 034	893 548	556 312
Z.	Účerní HV z běžné činnosti před zdaněním	508 805	336 339	280 655
A.1.	Úpravy o nepečetění operace	447 417	424 228	594 713
A.1.1	Odpisy stálých aktiv	537 441	517 539	521 392
A.1.2	Změna stavu opravných položek, rezerv a přechodných účtů	-88 087	-85 918	80 530
A.1.3	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	-1 024	-1 323	-333
A.1.4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0	0	0
A.1.5	Vyúčtované nákladové úroky (+), vyúčtované výnosové úroky (-)	-5 913	-6 070	-6 876
A.*	Čistý tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	956 222	760 567	875 368
A.2.	Změna potřeby pracovního kapitálu	-105 468	14 552	-51 194
A.2.1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti	101 139	101 139	-15 681
A.2.2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti	-76 511	-85 396	-36 472
A.2.3	Změna stavu zásob	-302	-1 191	959
A.**	Čistý tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	850 754	775 119	824 174
A.3.	Výdaje z plateb úroků	-3	-1	0
A.4.	Přijaté úroky s výjimkou investičních společností a fondů	5 916	6 071	6 876
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky	-73 631	-118 543	-68 066
A.6.	Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy	0	0	0

Zdroj: Výroční zpráva ŘLP, 2013

(v tis. Kč)	2013	2012	2011
A.7.	0	0	0
A.**	783 036	662 646	762 984
B.1.	-463 130	-706 338	-426 716
B.2.	1 251	2 178	968
B.3.	0	0	0
B.***	-461 879	-704 160	-425 748
C.1.	0	0	0
C.2.	0	0	0
C.3.	0	0	0
C.***	0	0	0
F.	321 157	-41 514	337 236
R.	1 173 191	852 034	893 548

PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

(v tis. Kč)	2013	2012	2011
Základní kapitál	1 087 503	1 087 503	1 087 503
1. počáteční zůstatek	0	0	0
2. zvýšení	0	0	0
3. snížení	0	0	0
4. konečný zůstatek	1 087 503	1 087 503	1 087 503
Zákonný rezervní fond	242 799	222 392	216 565
1. počáteční zůstatek	20 295	20 407	5 827
2. zvýšení	0	0	0
3. snížení	0	0	0
4. konečný zůstatek	263 094	242 799	222 392
Ostatní fondy podniku	3 117 823	2 679 428	2 679 140
1. počáteční zůstatek	165 153	438 715	288
2. zvýšení	1 055	320	0
3. snížení	3 281 921	3 117 823	2 679 428
4. konečný zůstatek	0	100 000	0
Nerozdělený zisk minulých let	0	0	100 000
1. počáteční zůstatek	0	0	0
2. zvýšení	0	100 000	0
3. snížení	0	0	100 000
4. konečný zůstatek	406 412	236 674	199 643
Zisk / ztráta za účetní období po zdanění	5 038 930	4 684 999	4 288 966
VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM			

Zdroj: Výroční zpráva ŘLP, 2013