



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

## FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

## ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

# VYKAZOVÁNÍ ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ DLE STANDARDU IAS 19 A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

REPORTING OF EMPLOYEE BENEFITS ACCORDING TO STANDARD IAS 19 AND CZECH ACCOUNTING  
RULES

## DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

## AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michaela Bocáková

## VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2017

# Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	<b>Bc. Michaela Bocáková</b>
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	<b>Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## **Vykazování zaměstnaneckých benefitů dle standardu IAS 19 a české účetní legislativy**

### **Charakteristika problematiky úkolu:**

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce – rešerše relevantních zdrojů týkajících se aplikace IAS 19 a českých účetních předpisů

Analýza problému a současné situace ve vybrané společnosti, srovnání vykazování

Posouzení dopadů rozdílného pojetí zaměstnaneckých benefitů na relevantnost informací obsažených v účetní závěrce

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### **Cíle, kterých má být dosaženo:**

Komparace přístupů k vykazování zaměstnaneckých benefitů a posouzení dopadů rozdílného pojetí vykazování na relevantnost informací v účetní závěrce

### **Základní literární prameny:**

FICBAUER, Jiří. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Brno, CERM: 2016. ISBN 978-80-2-4-5390-6.

IAS19 – Employee Benefits. [online]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>

IFRS do kapsy 2015. In: Deloitte [online]. 2015. Dostupné z:

[http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRSdo\\_kapsy\\_2015.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRSdo_kapsy_2015.pdf)

MACHÁČEK, Ivan. Zaměstnanecké benefity a daně. 3. aktual. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-747-8000-4.

ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. Financial reporting in the Czech Republic. Prague: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. ISBN 978-80-245-2146-6.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

---

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.  
ředitel

---

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce se zaměřuje na komparaci Mezinárodního účetního standardu IAS 19 a české účetní legislativy v souvislosti s vykazováním zaměstnaneckých benefitů ve vybraných společnostech. Náplní této práce je analýza obou zmíněných systémů, srovnání jejich aplikace při vykazování benefitů a analýza situace ve vybraných společnostech. Na českou legislativu bylo nahlíženo z více aspektů. Srovnání obou systémů bylo znázorněno na příkladu vybraných plnění poskytovaných ve zkoumaných společnostech. Vyústěním tohoto porovnání je doporučení pro obě společnosti a dopad těchto změn do účetních závěrek.

## **Abstract**

The aim of this diploma thesis is the comparison of the international accounting standard IAS 19 and the accounting regulation of the Czech Republic with the specific focus on benefit reporting and analysis of selected companies. In contrast to international standards, the Czech regulation was analysed from multiple aspects. The comparison of both systems was shown on specific benefits selected from the chosen companies. The result of this comparison is a series of recommendations for both companies and their impact on the financial statement.

## **Klíčová slova**

IAS 19, zaměstnanecké požitky, benefity, vyměřovací základ, daň z příjmu

## **Key words**

IAS 19, Employee benefits, assessment basis, income tax

### **Bibliografická citace**

BOCÁKOVÁ, M. *Vykazování zaměstnaneckých benefitů dle standardu IAS 19 a české účetní legislativy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 83 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 21.5.2017

.....  
podpis studenta

### **Poděkování**

Ráda bych na tomto místě poděkovala své vedoucí práce Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za odborné vedení při vypracování této diplomové práce.

# OBSAH

1	ÚVOD.....	9
2	METODIKA A CÍLE PRÁCE.....	10
3	MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	11
3.1	MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V EU.....	12
3.2	IMPLEMENTACE IFRS A JEJÍ EKONOMICKÉ DŮSLEDKY.....	13
3.3	PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	15
4	ANALÝZA STANDARDU IAS 19 ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY.....	18
2.1	CÍL A ROZSAH PŮSOBNOSTI IAS 19.....	19
2.2	ZÁKLADNÍ POJMY.....	20
2.3	ČLENĚNÍ ZAMĚSTNANECKÝCH POŽITKŮ.....	22
2.3.1	<i>Krátkodobé zaměstnanecké požitky.....</i>	22
2.3.2	<i>Požitky po skončení pracovního poměru.....</i>	25
2.3.3	<i>Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky.....</i>	34
2.3.4	<i>Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.....</i>	35
5	VYKAZOVÁNÍ PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ ÚPRAVY.....	37
5.1	DEFINICE A ČLENĚNÍ ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ V ČESKÉM PROSTŘEDÍ.....	37
5.2	ZPŮSOBY REALIZACE ZAMĚSTNANECKÝCH VÝHOD.....	38
5.3	ŘEŠENÍ ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ Z POHLEDU ZAMĚSTNAVATELE.....	39
5.3.1	<i>Daňové hledisko.....</i>	39
5.3.2	<i>Zdroje a možnosti financování zaměstnaneckých výhod.....</i>	40
5.4	ŘEŠENÍ ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ Z POHLEDU ZAMĚSTNANCE.....	41
5.5	POSKYTOVÁNÍ ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ Z HLEDISKA POJISTNÉHO NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A NA ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ.....	43
5.6	PŘEHLED VYBRANÝCH ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ.....	44
6	ANALÝZA ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ A JEJICH SROVNÁNÍ NA PŘÍKLADU KONKRÉTNÍCH SPOLEČNOSTÍ.....	48
6.1	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI OHL ŽS, A.S.....	48
6.1.1	<i>Poskytované zaměstnanecké benefity.....</i>	49
6.2	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI ELEKTRIZACE ŽELEZNIC A.S.....	53
6.2.1	<i>Poskytované zaměstnanecké benefity.....</i>	53
6.3	FONDY SOCIÁLNÍ POVAHY.....	57
6.4	KRÁTKODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY.....	61
6.5	POŽITKY PO SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU.....	64
6.6	OSTATNÍ DLOUHODOBÉ ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY.....	66
6.7	POŽITKY PŘI SKONČENÍ PRACOVNÍHO POMĚRU.....	68
6.8	VLASTNÍ NÁVRHY A ZHODNOCENÍ JEJICH DOPADŮ.....	71
	ZÁVĚR.....	75
	POUŽITÉ ZDROJE.....	78
	SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK.....	83



# 1 ÚVOD

Předmětem této diplomové práce je oblast zaměstnaneckých benefitů a jejich vykazování na základě dvou odlišných koncepcí – harmonizovaných mezinárodních standardů IFRS a české účetní legislativy.

Povinnost sestavovat své účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů se týká velké spousty společností, které emitují své cenné papíry na burzách Evropské unie, nebo se rozhodnou mezinárodní standardy aplikovat z jiného důvodu, popřípadě sestavují dobrovolně obě verze účetních závěrek. I v současné době se tak najdou společnosti, které na IFRS postupně přechází, přestože závazným se pro velkou většinu firem stal vstup do ČR. Proto je dobré nastínit také způsoby, proč a jak harmonizace probíhá.

Vykazování zaměstnaneckých benefitů je téma velmi aktuální jak pro zaměstnavatele, tak pro samotné zaměstnance. Zaměstnanecké benefity a další požitky jsou tak hojně diskutovaným tématem. V současnosti se pracovní trh v České Republice vyznačuje nízkou mírou nezaměstnanosti a nedostatkem kvalifikovaných zaměstnanců. Firmy se proto mnohdy předhánějí v tom, kdo nabídne zajímavější a atraktivnější benefity k zákonem stanovené mzdě nebo minimálnímu rozsahu pracovního volna. V této oblasti se však mnohdy není lehké zorientovat, firmy přicházejí s novými typy výhod, a je proto nutné udržovat si v této oblasti aktuální vzdělání a přehled. Přehled v této oblasti je důležitý také v souvislosti s daňovým plánováním a úspoře nákladů, jelikož výdaje za zaměstnance tvoří jednu z největších složek nákladů podniků.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. První část práce poskytne úvod do harmonizace účetních závěrek, analýzu standardu IAS 19 a české účetní legislativy, na kterou bude nahlíženo z více aspektů. Teoretická část nám bude sloužit jako teoretický podklad pro praktickou část.

Praktická část této diplomové práce bude vypracována na základě podkladů poskytnutých společnostmi Elektrizace železnic a.s. a společností OHL ŽS a.s., z nichž jedna sestavuje svou účetní závěrku na základě mezinárodních účetních závěrek a druhá dle české účetní legislativy. Obě tyto společnosti podnikají v oblasti inženýrského stavitelství a poskytují široké spektrum zaměstnaneckých výhod. Tyto výhody budou analyzovány a bude provedeno jejich srovnání v souladu s konceptem této práce.

## 2 METODIKA A CÍLE PRÁCE

Hlavním cílem práce je srovnání dvou standardů vykazování zaměstnaneckých benefitů, jako přístupů k vykazování těchto požitků u zaměstnavatele a posouzení dopadů různého zobrazení a zaúčtování vybraných benefitů. Porovnáváno bude vykazování podle standardu IAS 19 – zaměstnanecké požitky a souvisejících standardů a podle české účetní úpravy.

K popisu jednotlivých způsobů vykazování bude použito analýzy standardu IAS 19, který bude vycházet z dostupné literatury na toto téma, a především z českého překladu tohoto standardu z roku 2012. Jedná se o nejaktuálnější volně dostupnou verzi. Ačkoliv se nejedná o nejaktuálnější verzi, můžeme abstrahovat od dílčích změn tohoto standardu do aktuálního data.

Dále byla provedena analýza české legislativy související se zaměstnaneckými benefity. Vycházela jsem z aktuálně platné legislativy České Republiky v oblasti daní, a povinných odvodů zaměstnavatele na politiku státní zaměstnanosti a odvod na zdravotní pojištění.

Pro zpracování praktické části jsem měla k dispozici výroční zprávy společností pro rok 2015 a vnitřní dokumenty obou firem. Konkrétně se jednalo o kolektivní smlouvy se zaměstnanci a přílohy o vytvořených sociálních fondech. Došlo na popis jednotlivých benefitů a dedukci jejich výhodnosti z pozice zaměstnance a zaměstnavatele.

Nakonec proběhlo modelování jednotlivých skupin zaměstnaneckých benefitů u obou společností za použití obou přístupů. Srovnány byly čtyři kategorie zaměstnaneckých benefitů na vybraných příkladech benefitů poskytovaných v obou společnostech a ve způsobu jejich vykazování. Z této části byly vyvozeny určité závěry, které byly spojeny do vybraných doporučení s nástinem jejich dopadů na zisk a podobu účetní závěrky.

### 3 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Základní funkcí účetnictví je poskytovat svým uživatelům data o zkoumaných subjektech. Na základě těchto dat poté uživatelé činí závazná rozhodnutí. Je proto v jejich zájmu, aby data o ekonomické situaci subjektu byla co nejvíce objektivní a srozumitelná. Na národní úrovni je věrohodnosti dosaženo regulací účetních pravidel dopadajících na všechny objekty i subjekty dané země. Na světě však existuje velké množství takovýchto účetních systémů a orientace v nich, ne-li jejich porovnatelnost, je v mnoha případech velmi náročná. Odlišují se od sebe jednak okruhem uživatelů účetních výkazů, různým stupněm regulace a stupněm opatrnosti při vykazování, ekonomickými a sociálními podmínkami daného státu, a především řešením vazby mezi účetnictvím a daněmi. Tyto rozdíly vedou u účetních jednotek k rozdílné přípravě výkazů, ale i k rozdílům v jejich auditu a interpretaci uživateli.

Aby byly překonány tyto rozdíly, existuje snaha různých organizací, především Rady pro Mezinárodní účetní standardy, o harmonizaci účetních standardů. Finanční výkazy jednotlivých států by měly být spolehlivé a porovnatelné, což by mělo zajistit zavedení jednotného systému vykazování. Harmonizaci můžeme definovat jako proces zvyšování kompatibility účetních postupů omezením jejich variability. Výsledkem harmonizačních snah je dosažení kompatibility.<sup>1</sup> Harmonizaci můžeme chápat jako sjednocování pravidel nebo principů a může probíhat v rámci jednotného geopolitického uskupení (např. v rámci Evropské unie) nebo celosvětově.

Z důvodu globalizace se ekonomické prostředí propojuje nejenom v rámci politických uskupení, ale také celosvětově. V současné době se celosvětově mluví o třech hlavních směrech určujících účetní standardy, kterými se mohou podniky řídit. V rámci Evropy se uplatnily především mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a harmonizace za pomoci direktiv tvořených EU, ve Spojených Státech Amerických naopak převládá standard US GAAP. Standardy uplatňované v USA pro tuto práci nejsou relevantní, přestože dochází ke konvergenci obou standardů a pro pochopení IFRS by bylo dobré nastínit také principy systému US GAAP. Z důvodu rozsahu práce se následující kapitoly

---

<sup>1</sup> ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. *Financial reporting in the Czech Republic.*, str. 11

budou zaměřovat na harmonizaci v rámci Evropské Unie, tedy na Mezinárodní účetní standardy IFRS.

### **3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví v EU**

Snaha o harmonizaci účetních systémů v Evropské Unii sahá až do období 50. let, kdy bylo založeno Evropské hospodářské společenství. Vysoký stupeň integrace, kterého Evropská unie dosahuje v současné době, vyžaduje vysoký stupeň harmonizace až sjednocení právních, sociálních a ekonomických podmínek. Harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie je v důsledku rozdílnosti těchto podmínek vystavena překážkám spočívajícím v rozdílné variabilitě účetních zvyklostí, rozdílných přístupech, kulturních zvyklostech, v rozdílném legislativním systému a dalších externích faktorech, kterých existuje velmi mnoho.

Jejich hospodářské propojení a nastolení jednotných pravidel se provádí na základě legislativních norem – tzv. direktiv, které je země povinna implementovat do svých právních předpisů. K vedení účetnictví se vztahují tři základní direktivy, které společně tvoří kodex účetní legislativy Evropské Unie. Jsou jimi:

- 4. direktiva č. 78/660/EEC z roku 1978 (upravující obsah účetní závěrky),
- 7. direktiva č. 83/349/EEC z roku 1983 (věnuje se konsolidované účetní závěrce)
- direktiva o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek z roku 2006 (2006/43/EC), která stanovuje nezbytné požadavky na profesi auditora a zavedení pravidel na jejich kontrolu.<sup>2</sup>

Přes jejich implementaci do právních systémů jednotlivých států však není stále dosaženo úplné shody účetních systémů jednotlivých zemí. Problémem je zejména velká variabilita obsažená ve čtvrté směrnici, která je zároveň jednou z nejvýznamnějších z výše zmíněných, a která poskytuje společně právo volby v rozdílném přístupu tak, aby odpovídaly specifikům daných zemí.

---

<sup>2</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy.*, str. 11-12

Po roce 2000 nastala nová etapa harmonizace ze strany EU, tzv. nová harmonizační strategie. V rámci této strategie Evropská komise rozhodla o ustanovení harmonizačního nástroje, kterým se mely stát standardy IAS/IFRS.<sup>3</sup> V té době se již jednalo o zavedený systém, který byl neustále zdokonalován, a proto na rozdíl od dřívější harmonizační etapy, která použití IFRS pouze doporučovala, byla stanovena jejich povinná implementace pro podniky registrované na evropských burzách cenných papírů. Toto nařízení bylo schváleno Evropským Parlamentem jako nařízení č. 1606/2002 a povinnost všech kótovaných podniků vést účetní závěrky dle standardů IFRS platila pro účetní závěrky nejpozději od roku 2005.<sup>4</sup>

Pro Českou Republiku nastal zásadní zlom v roce 2004 při vstupu do Evropské Unie. Kromě nařízení EP č. 1606/2002 byla do zákonných předpisů implementována také novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Před tímto datem bylo pro společnosti přijetí standardů IFRS při sestavování účetních závěrek dobrovolným rozhodnutím, od vstupu do Evropské Unie tak činí povinně. Ustanovení této povinnosti je na základě již zmíněného nařízení EP č. 1606/2002, ale také na základě novely zákona č. 563/1991 Sb. O účetnictví vyhlášené zákonem č. 31/2004.

### **3.2 Implementace IFRS a její ekonomické důsledky<sup>5</sup>**

Od implementace standardů jsou očekávány určité pozitivní dopady na ekonomiku. Celosvětové rozšíření by mělo v důsledku vést k lepší využitelnosti investory po celém světě a tím k podpoře přesunu kapitálu a mezinárodním investicím. Hlavní výhody mezinárodních účetních standardů z pohledu investorů spatřujeme zejména v následujících bodech:

---

<sup>3</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.*, str. 3–5.

<sup>4</sup> ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. *Financial reporting in the Czech Republic.*, str. 15

<sup>5</sup> PROCHÁZKA, David. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě.*, str. 74–86

- Snížení informačního rizika, které spočívá v poskytnutí přesnějších a úplnějších účetních informací v porovnání s národní úpravou. Tím se také zvyšuje kvalita mezinárodního účetního výkaznictví, jelikož standardy prochází neustále aktualizacemi a do vývoje je zapojeno více zainteresovaných stran.
- Sníží se informační výhoda profesionálních investorů ve prospěch drobných, jelikož mají k dispozici jedny a ty samé podklady.
- Dochází také k lepší porovnatelnosti informací mezi jednotlivými účetními jednotkami v globálním měřítku, které mají rozdílné národní legislativy. To vede k lepší informovanosti investorů na trhu s cennými papíry, kteří tak dostávají lepší podklady pro své rozhodování a mají větší důvěru v trh.
- Zvýší se efektivnost promítání účetních informací do cen akcií.
- Zmírnění přeshraničních překážek podnikových kombinací a rozvoj podniků s přeshraniční účastí, tzv. transnacionálních korporací.
- Úspora nákladů kapitálu díky sníženému informačnímu riziku a menší pravděpodobnosti špatného investování z důvodu informačního nedostatku.
- Vyšší transparentnost vedoucích manažerů i vedoucích pracovníků k větší zodpovědnosti vůči majitelům.

Z pohledu podniku dochází pravděpodobně také k úspoře nákladů, jelikož již není potřeba převádět účetní závěrky vykazované dle národních úprav do mezinárodně uznávané podoby. Další výhodou je dle průzkumů také fakt, že podniky, které přešly na vykazování dle IFRS, jsou transparentnější i vůči bankám a bývá jim proto často snižován úrok, nebo jsou jim s větší ochotou prodlužovány nebo navyšovány úvěry.

Překážku ve správné implementaci mezinárodních standardů a tím k naplnění cíle stanoveného Radou při jejich přijímání spatřujeme v samotných rozdílech mezi jednotlivými ekonomickými jednotkami. Ty se od sebe odlišují množstvím ekonomických i politických faktorů, což ovlivňuje proces implementace. Ve výsledku tak existují rozdíly mezi zeměmi a jejich zpracováním požadavků stanovených ve standardech a nastávají i situace, kdy dvě účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS se mohou od sebe odlišovat ve způsobu vykazování a zpracování. Srovnatelnost účetních výkazů v jednotlivých státech a dosažení unifikace může být narušeno následujícími skutečnostmi:

- ekonomické a politické vlivy ovlivňují podobu účetnictví,
- nedostatečně efektivní vynucovací mechanismus,
- kvalita účetnictví je pouze dostačující podmínkou kvality výkaznictví, to je determinováno z převážné části reportingovými podněty jednotlivých firem,
- byrokratizace a zpolitizování IASB, které omezuje její schopnost prosazovat standardy ve veřejném zájmu,
- zneužití značky IFRS podniky nebo státy, které se chtějí za tuto značku schovat a vysílat tak falešné signály o své kvalitě,
- omezení konkurence snižující inovační potenciál a schopnost pružně reagovat na měnící se podmínky.

Za nevýhody přechodu na IFRS mohou být považovány také s ním spojené zvýšené náklady, které však v budoucnu mohou přinést pozitivní dopady.

### **3.3 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

První převod účetních výkazů je velmi složitý proces, jehož postup je specifikován za pomoci standardu IFRS 1 - První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Spolu s Koncepčním rámcem se jedná o klíčový standard pro všechny podniky, vykazující dle IFRS. Pro správnou aplikaci tohoto standardu je však zapotřebí znát také ostatní standardy IAS, jelikož účetní závěrka musí být ve shodě se všemi standardy, nejen s IFRS 1 a Koncepčním rámcem.

Dle tohoto standardu musí účetní jednotka při prvním zveřejnění výkazů platných podle IFRS provést následující kroky:<sup>6</sup>

- zahrnout všechna aktiva a závazky, jejichž rozeznání je standardy vyžadováno
- nezahrnout do aktiv a závazků položky, které nejsou jako aktiva a závazky mezinárodními standardy uznávány

---

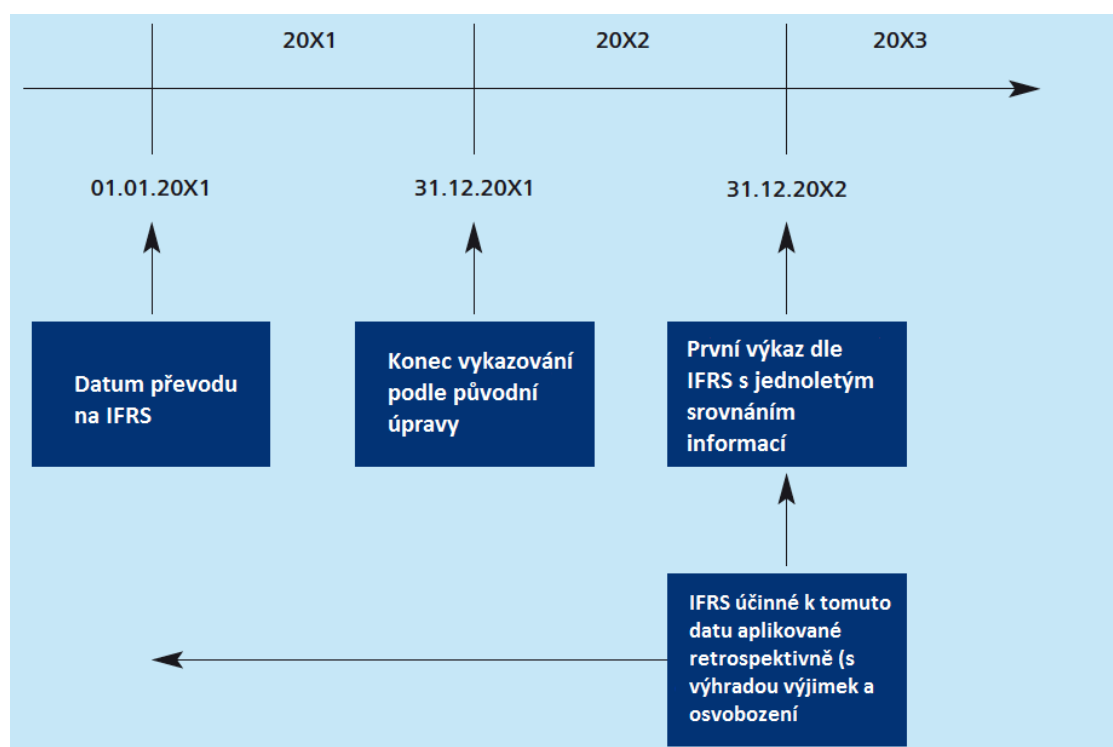
<sup>6</sup> DELOITTE. *First-time adoption of International Financial Reporting Standards — A guide to IFRS 1.*, str. 76

- přetřídít položky, které byly podle předchozích účetních předpisů uznány jako aktiva, pasiva a položky vlastního kapitálu, ale podle IFRS jsou klasifikovány jako jiný typ. Tyto položky by měly odpovídat klasifikaci dle IFRS.
- Aplikovat oceňovací přístupy popsané a uznávané mezinárodními účetními standardy IFRS.

Obecný princip při prvním sestavení výkazu dle IFRS 1 stanovuje účetní jednotce povinnost řídit se všemi standardy účinnými ke konci období, ve kterém proběhl převod na IFRS a zpětně. Z tohoto důvodu jsou IFRS prezentovány jako kdyby účetní jednotka mezinárodní standardy aplikovala vždy.

Postup převodu výkazů na IFR od momentu převodu na IFRS až po první výkaz zveřejněný dle IFRS znázorňuje následující obrázek:

Obrázek 1 - časová osa prvního přechodu na IFRS



Zdroj: DELOITTE. *First-time adoption of International Financial Reporting Standards — A guide to IFRS 1*, str. 5

Standard ale zároveň povoluje celkem osmnáct volitelných a pět povinných výjimek z obecných pravidel.



Pro tuto práci bude jistě směrodatná především volitelná výjimka v oblasti zaměstnaneckých požitků. Tato výjimka spočívá v tom, že je možné zacházet se zisky a ztrátami podle pojišťovacích přepočtů. V praxi to znamená, že mohou být zaúčtovány v souladu s předchozími předpisy, a ne podle IFRS. Tento přístup však musí být uplatněn pro všechny plány definovaných požitků.<sup>7</sup> Dříve tato výjimka spočívala v možnosti použití metody „rozpětí“, kdy si účetní jednotka mohla zvolit nevykazovat některé pojistněmatematické zisky a ztráty. Metoda rozpětí byla však zrušena aktualizací standardu IAS 19, což vedlo i k úpravě standardu IFRS 1.

---

<sup>7</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy.*, str. 46-49

## 4 ANALÝZA STANDARDU IAS 19 ZAMĚSTNANECKÉ POŽITKY

Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky zahrnuje všechny formy plnění, které zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům odměnou za jejich služby a stanovuje jejich vykazování a zveřejňování v účetních závěrkách zaměstnavatelů. V současnosti tento standard patří svým rozsahem k jednomu z obsáhlejších. Zaměstnanecké požitky jsou oblastí, která se s postupem času stává komplikovanější a obsáhlejší, a je proto potřeba neustálých aktualizací a úprav.

IAS 19 pod současným názvem byl vydán poprvé v roce 1998, s účinností od 1. ledna 1999, a byl náhradou za první standard vydaný v roce 1983, který se této problematice věnoval. Byl pojmenovaný IAS 19 Vykazování penzijních požitků v účetní závěrečné zprávě zaměstnavatele a účinnosti nabyl v roce 1985. Současná podoba standardu vychází z revize z roku 2011, kterému předcházelo vícero úprav. V roce 2004 byl IAS 19 pozměněn vydáním nového standardu IFRS 2 – Platby akciemi, která ve standardu zrušila část obsahující požadavky na vykazování informací souvisejících s požitky vázanými na vlastní kapitál podniku.<sup>8</sup> Nejnovější úprava IAS 19 byla rozsáhlým přepracováním a přinesla nové přístupy a vylepšené zveřejňování penzijních plánů definovaných požitků. V roce 2012 byl Radou pro Mezinárodní účetní standardy<sup>9</sup> zahájen projekt změn, jehož část se dotýkala také standardu IAS 19. Tyto úpravy se týkají odhadů diskontovaných sazeb, které se vztahují na požitky po skončení pracovního poměru a jsou účinné pro účetní období začínající za začátku roku 2016.<sup>10</sup>

V dalších kapitolách budou nastíněny cíle, definice a členění tohoto standardu včetně specifik pro každou jmenovanou skupinu zaměstnaneckých požitků.

---

<sup>8</sup> KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK a Michal ČERNÝ. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 326.

<sup>9</sup> IASB: International Accounting Standards Board

<sup>10</sup> DELOITTE. *Annual improvements - 2012–2014 cycle*.

## 2.1 Cíl a rozsah působnosti IAS 19

Cílem tohoto standardu je popsat, jak by měly být zaměstnanecké požitky účtovány a zveřejňovány v účetních výkazech zaměstnavatele, a to u krátkodobých požitků, požitků po skončení pracovního poměru, dlouhodobých požitků i požitků při ukončení pracovního poměru. Povinnost poskytnout zaměstnanci plnění výměnou za jeho služby může vzniknout na základě standardního smluvního vztahu, ale také v důsledku mimosmluvních závazků vyplývajících z praxe společnosti, nebo také na základě formálních plánů a zákonných požadavků, dle kterých účetní jednotka přispívá do sdružených plánů zaměstnaneckých požitků. Zaměstnanci se v tomto smyslu myslí také ředitelé a ostatní řídicí pracovníci.

Dále si standard dává za cíl sjednotit jejich vykazování tak, aby bylo v souladu s následujícími principy:<sup>11</sup>

- uznat závazek vůči zaměstnanci v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytoval své služby výměnou za zaměstnanecké požitky vyplácené v budoucnosti,
- uznat náklad v okamžiku, kdy spotřeboval ekonomický užitek plynoucí ze služeb poskytnutých zaměstnancem výměnou za zaměstnanecké požitky.

Výše zmíněné principy vychází z předpokladů a kvalitativních charakteristik popsaných v Koncepčním rámci finančního výkaznictví, který takto definuje charakteristiky základních prvků účetních výkazů, kterými jsou aktiva, pasiva, náklady a výnosy a určuje tak podobu i standardu IAS 19. Na koncepční rámec navazuje dále i standard IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, který také stanovuje podobu účetní závěrky.

Dle těchto principů se sestavování a zveřejňování účetní závěrky musí řídit akruálním principem, tedy náklady musí být vykázány v okamžiku, kdy je spotřebován ekonomický užitek, v našem případě tedy v okamžiku, kdy je poskytnuta služba zaměstnancem, nikoliv až v okamžiku, kdy jsou realizovány s těmito náklady související peněžní toky.

Účetní jednotce je dle standardu IAS 1 poskytnuta svobodná volba ve výběru metody členění nákladů, musí se však jednat o nejvhodnější a nejvěrnější zobrazení vykazovaných nákladů. Náklady tak mohou být členěny metodou funkce nákladů nebo metodou klasifikace podle druhu.

---

<sup>11</sup> Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky., odst. 1

Podle definice rozsahu působnosti uvedeného v odstavci jedna tohoto standardu se IAS 19 použije při účtování všech zaměstnaneckých požitků, s výjimkou těch, na které se vztahuje IFRS 2 Úhrady vázané na akcie. Dále se nezabývá vykazováním plánů penzijních požitků, které jsou upraveny v IAS 26 Penzijní plány.<sup>12</sup> Tento standard je doplněním IAS 19.

Struktura standardu je rozčleněna celkem do čtyř kategorií, z nichž každý má své specifické charakteristiky, a proto jsou pro každou z nich stanoveny zvláštní požadavky. Standard vymezuje následující kategorie požitků:

- krátkodobé požitky (mzdy, platy, zákonná roční dovolená, nemocenská a různé formy sociálních dávek, podíly na zisku a odměny, nepeněžní požitky),
- požitky po skončení pracovního poměru (důchody, životní pojištění, platby nemocenské péče),
- ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky (dlouhodobá placená volna, invalidní důchody), a
- požitky při předčasném ukončení pracovního poměru

Každá z těchto skupin bude blíže popsána a rozebrána v následujících kapitolách.

Rozsah působnosti je dále specifikován i podle skupin osob, na které se daná pravidla vztahují. Zaměstnanecké požitky mohou být vypláceny jednak zaměstnancům přímo, nebo jejich rodinným příslušníkům, a to buď v peněžní nebo materiální podobě.

## **2.2 Základní pojmy**

Standard IAS 19 ve svém úvodu stanovuje několik základních definic, které nám budou sloužit pro lepší pochopení zkoumaného tématu.

Zaměstnanecké požitky jsou dle definice standardem zahrnujícím všechny formy plnění poskytované účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za jejich služby nebo za ukončení pracovního poměru. Dále standard specifikuje jednotlivé druhy zaměstnaneckých požitků, jejichž specifikace a popis budou náplní následujících kapitol.

---

<sup>12</sup> Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky., odst. 3

Popsány jsou také definice týkající se klasifikace plánů. Plány zaměstnaneckých požitků a požitků po skončení pracovního poměru jsou formální nebo neformální programy, na jejichž základě poskytuje účetní jednotka jednomu nebo více zaměstnancům požitky po skončení jejich pracovního poměru. Rozlišujeme dva druhy těchto plánů, plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků. Rozdíl mezi nimi bude naplní dalších kapitol. Pro sdružené plány zaměstnaneckých požitků je typické, že sdružují aktiva shromážděná od více účetních jednotek pod různou kontrolou, přičemž vyplácení se provádí společně bez ohledu na to, u které účetní jednotky zaměstnanec vykonává službu.

Účetní jednotka v souvislosti se zaměstnaneckými požitky vykazuje náklad a závazek. Pro pochopení následujících kapitol budou specifikovány pojmy uvedené níže:

*Náklady na běžné služby*, které představují nárůst současné hodnoty závazků z definovaných požitků za služby zaměstnanců v běžném období.

*Náklady na minulé služby* vyjadřují změnu současné hodnoty závazků z definovaných požitků, které souvisí se službami poskytnutými zaměstnanci v minulém období. Tyto náklady zároveň vyplývají ze změn plánů požitků, nebo jeho krácení.

*Aktiva plánu* jsou aktiva držena fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků a oprávněné pojistné smlouvy.

*Aktiva držena fondem dlouhodobých zaměstnaneckých požitků* jsou držena fondem, který je právně oddělený od vykazující účetní jednotky a je určen pouze k vyplácení nebo financování zaměstnaneckých požitků a jejich použití pro uspokojení věřitelů nebo jiné využití je nepřipustné. V případě, že aktiva fondu pokryjí veškeré závazky společnosti vůči zaměstnanci, je možné nadbytek aktiv z fondu vrátit účetní jednotce a využít je k jinému účelu. Aktiva mohou být účetní jednotce navrácena i jako náhrada za již vyplacené zaměstnanecké požitky.

*Oprávněná pojistná smlouva* je smlouva vystavená pojišťovnou, která není spřízněná s vykazující účetní jednotkou. Stejně jako u dlouhodobých fondů, i v tomto případě nemohou být prostředky z pojistných smluv použity k jiným účelům, než je financování zaměstnaneckých požitků stanovených v plánu požitků a nemohou být použity k uspokojení jiných stran. Z tohoto pravidla platí obdobné podmínky jako u dlouhodobých fondů.

*Výnosy z aktiv plánu* zahrnují úroky, dividendy a jiné příjmy plynoucí z aktiv plánu, stejně jako realizované a nerealizované zisky plynoucí z aktiv plánu snížené o náklady na správu aktiv a daně související s plánem.

*Pojistněmatematické zisky a ztráty* vyjadřují změny současné hodnoty závazků definovaných požitků na základě korekce podle skutečnosti (které vyplývají z rozdílů mezi odhady a skutečným stavem) a na základě dopadů změn pojistněmatematických odhadů.

## **2.3 Členění zaměstnaneckých požitků**

Jak již bylo zmíněné dříve, standard je logicky členěn do 4 kategorií, jejichž charakteristika a specifika je navzájem odlišují. Kategoriím je v rámci standardu věnována různě silná pozornost, a proto i jejich úprava je rozlišně obsáhlá. Již od začátku je v oblasti zaměstnaneckých požitků největší pozornost věnována důchodům, tedy požitkům po skončení pracovního poměru, tento trend se potvrzuje i v nejnovější aktualizaci standardu.

### **2.3.1 Krátkodobé zaměstnanecké požitky**

Krátkodobými zaměstnaneckými požitky se podle standardu IAS 19 myslí požitky, které jsou splatné nejvýše do 12 měsíců po skončení účetního období, ve kterém na požitek vznikl nárok, to znamená po období, ve kterém zaměstnanci poskytli účetní jednotce své služby. Účtování krátkodobých zaměstnaneckých požitků se tak řídí obecnými principy. Podobně pro ocenění závazku za poskytnutou službu a s ní souvisejícím nákladem není potřeba použití žádného pojistně-matematické odhadu a nevzniknou žádné zisky nebo ztráty s nimi související. Účetní jednotka po spotřebování užitku souvisejícího s poskytnutou službou zaměstnancem vykáže zaměstnanecký požitek v nediskontované výši:

- Jako závazek<sup>13</sup> vůči zaměstnancům v hodnotě poskytnuté služby snížené o všechny částky, které byly předem vyplaceny, a

---

<sup>13</sup> nebo výdaj příštího období, jelikož výplata, či poskytnutí jiného, než peněžitého plnění může nastat i v následujícím období, než se kterým vznikl závazek

- Jako náklad období, pokud by jiný standard nepřikazoval zahrnutí této částky do pořizovací ceny aktiva<sup>14</sup>

Jiným standardem se v této souvislosti myslí IAS 2 Zásoby a situace, kdy se zaměstnanecký požitok jako náklad společnosti aktivuje do zásob a náklad tak vznikne až v momentě prodeje takového aktiva. Stejně tak se náklad spojený s odměnou zaměstnanci může stát součástí pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení dle IAS 16, kdy se stávají položkami přímo přiřaditelných nákladů při budování nebo při pořizování takovýchto aktiv.

Mezi krátkodobé zaměstnanecké požitky řadíme mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, krátkodobé kompenzace (např. nemocenská), podíly na zisku a bonusy a nepeněžní výhody.<sup>15</sup>

Co se týče mezd a platů, standard nestanovuje přímo postup jejich zaúčtování, ale stanovuje pouze požadavky na zachycení závazků a poté nákladů.

### ***Krátkodobé placené volno***

Jedno ze zaměstnaneckých požitků poskytovaných účetní jednotkou zaměstnanci je i krátkodobé placené volno. Krátkodobým je v případě, že je toto vyčerpané volno vyrovnané do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém zaměstnanci poskytli účetní jednotce domluvenou službu. Řadíme mezi něj volna z důvodu dovolené, nemoci<sup>16</sup>, dočasné invalidity, mateřské dovolené, činnosti porotce, vojenské služby apod. Standard dále rozlišuje dva druhy placeného volna, a to kumulativní a nekumulativní.

V případě kumulativního volna lze nárok na placené volno zaměstnance přenášet do příštích období, tedy volno, které nebylo vyčerpano v období běžném, se přenáší do období příštího. Takovýto nárok vzniká zaměstnanci ve chvíli, kdy poskytl zaměstnavateli své služby. Takový nárok může být podmíněný, nebo nepodmíněný

---

<sup>14</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.*, str. 265

<sup>15</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy.*, str. 105

<sup>16</sup> v podobě standardní nemocenské, ale také například jako nadstandardní zaměstnanecký benefit tzv. „sick day“

dalším trváním pracovního poměru. Nepodmíněné placené volno dává zaměstnanci nárok na vyplacení nevyčerpaného volna v případě ukončení jejich pracovního vztahu se zaměstnavatelem. Podmíněné volno takovou možnost neposkytuje. Zároveň je u něj potřeba vyčíslit očekávaný náklad na kumulativní placené volno, které nebylo ke konci účetního období vyčerpáno a zahrnout jej do nákladů běžného období jako dohadnou položku pasivní. Tato hodnota závazku je založena na očekávaných čerpáních volna, vychází ze skutečnosti, že dochází ke kumulování zaměstnaneckých požitků z minulých období a z vnitropodnikových pravidel. V řadě případů se však nejedná o významný závazek v účetních výkazech. Čerpání dovolené z minulých období pak probíhá metodou LIFO, tedy nejprve jsou vyčerpány dny z běžného období, poté jsou čerpány dny z minulého účetního období.

Nekumulativní placené volno neumožňuje zaměstnanci přenášet si nárok na volno do příštích období. Pokud zaměstnanec nároku na volno nevyužije v běžném účetním období, toto volno automaticky propadá. Toto pravidlo platí běžně pro placenou nemocenskou dovolenou, mateřskou dovolenou, nebo volno pro vojenskou službu. Na rozdíl od kumulovaného, je závazek a náklad vykazován v okamžiku, kdy zaměstnanec volno vyčerpá, nikoliv jako vykazování závazků v podobě dohadných položek pasivních, jako tomu bylo v případě kumulativního volna.

### ***Podíly na zisku a plány odměn***

Účetní jednotka může své zaměstnance motivovat k lepším výsledkům také vyplácením podílů na zisku a odměnami. Ty mohou být dány smluvním závazkem mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem v podobě kolektivní smlouvy, nebo mimosmluvně (např. v případě, kdy je vyplácení odměn zvykem). Nárok na takové odměny však může být u zaměstnance podmíněna odpracováním určité doby, na druhou stranu v případě ukončení pracovního poměru před výplatou podílů na zisku, odhad závazku vůči zaměstnancům se tedy může průběžně přepočítávat a měnit.

Očekávaný závazek z titulu vyplacených odměn a podílů na zisku je však možné provést jedině, pokud takový závazek je spolehlivě ocenitelný. Spolehlivý odhad může být stanoven pouze pokud plán odměn a podílů na zisku obsahuje vzorec pro výpočet částky



požitku, nebo účetní jednotka stanoví částky k výplatě před schválením účetní závěrky, nebo je možné částku mimosmluvního závazku možné odvodit z minulé praxe.

Náklad z titulu odměn a podílů na zisku je takto vykázán pouze v případě, že je vyplacen z důvodu služeb poskytovaných zaměstnanci účetní jednotce, nikoliv vedení podniku. V opačném případě by bylo potřeba tyto odměny vykázat jako rozdělení zisku. Náklad může také spadat do ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, a to v případě, kdy výplata podílu na zisku nebo výplata odměny nejsou splatné během dvanácti měsíců od skončení období, kdy zaměstnanci poskytli své služby.

### **2.3.2 Požitky po skončení pracovního poměru**

Požitky po skončení pracovního poměru jsou stěžejní částí tohoto standardu. Zaměření standardu se s novějšími aktualizacemi rozšiřovalo, avšak penzijní požitky jsou stále nejvíce popsanou kategorií. V rámci této části se standard zabývá vykazováním požitků, jejichž splatnost nastane až po skončení zaměstnání a oceněním nákladů s nimi souvisejících do období, se kterým věcně souvisí. Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru zahrnují například:

- důchodové požitky jako jsou penze, nebo
- ostatní požitky po skončení pracovního poměru (úhrady životního pojištění, nebo lékařské péče.)

Tyto požitky jsou vypláceny na základě dohod sjednaných zaměstnavatelem. Jedná se o penzijní plány, na jejichž základě je zaměstnavatel povinen kromě výplaty mzdy odvádět také určitou peněžní částku do nezávislého penzijního fondu nebo vládní agentuře. Vykazování těchto příspěvků je specifické dle podoby, kterou mohou penzijní plány nabývat a bude více rozebráno dále.

IAS 19 tyto plány penzijních požitků klasifikuje do dvou kategorií:

- jako plány definovaných příspěvků, nebo
- jako plány definovaných požitků

Oba výše zmíněné plány musí být zveřejněny, ačkoliv rozsah zveřejněných informací se pro každý z plánů liší. Dále platí, že tyto plány nesmí být sloučeny dohromady a závazky z nich plynoucí kompenzovány.<sup>17</sup>

### ***Plány definovaných příspěvků***

Plány definovaných příspěvků jsou formou zabezpečení zaměstnanců po skončení pracovního poměru, která je oproti plánům definovaných požitků tou jednodušší variantou. Spočívá v pravidelné výplatě smluvených částek právně oddělenému subjektu, kterým může být penzijní fond nebo vládní agentura. Tato částka je většinou stanovena jako procentuální podíl ze mzdy vyplácené měsíčně zaměstnanci. Příslušný fond poté s částkami hospodaří a investuje je za účelem dosažení výnosu, ze kterých jsou poté zaměstnanci vypláceny peněžní částky nazpět. Výše požitku vypláceného zaměstnanci je tedy determinována výší příspěvku hrazeného účetní jednotkou do plánů požitků po skončení pracovního poměru a také měrou zhodnocení vložených prostředků.

Pravidelná výplata stanovené částky pro zaměstnavatele v tomto případě představuje jeho jediný závazek vůči zaměstnanci, co se týče penzijních plánů. Rizika z pojistně-matematických odhadů, nebo z investování prostředků ve správě nezávislého subjektu nese plně zaměstnanec. Pokud tedy zmíněný fond nemá dostatečné finanční prostředky na vyplacení požitků, na které vznikl zaměstnancům nárok za dříve poskytnuté služby, není povinností finanční jednotky pokrýt tyto ztráty a uspokojit nároky zaměstnanců.

Účtování o požitcích dle tohoto typu penzijního plánu je poměrně jednoduché. Účetní jednotka vykáže v daném období závazek, který odpovídá částce, kterou má daná účetní jednotka do plánu přispět. Z tohoto důvodu není pro stanovení výše závazku nutné použití pojistně matematických odhadů, a účetní jednotce tedy nevznikají žádné zisky či ztráty z rozdílů mezi těmito odhady a skutečností. Závazek<sup>18</sup> a s ním související náklad je podnik povinen vykázat ve chvíli, kdy mu zaměstnanec poskytne své služby. Náklad

---

<sup>17</sup> FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. str. 105.

<sup>18</sup> Tento závazek je vykazován jako výdaj příštího období ve výši, která se rovná přispívané částce po odečtení již zaplacených částek. V případě že přispívaná částka je nižší než dříve vyplácené částky, vykáže podnik tento přebytek jako náklad příštího období.

však může být také zahrnut do pořizovacích nákladů nebo výrobních nákladů aktiva dle jiného standardu.<sup>19</sup>

V případě, že příspěvky nejsou plně splatné do dvanácti měsíců po skončení období, ve kterém byla zaměstnancem poskytnuta služba (ve většině případů tomu tak je, vzhledem k tomu, že zaměstnanci odchází do důchodu až dlouho poté, co poskytli dané jednotce své služby), musí být výše příspěvku diskontována na současnou hodnotu. Při diskontování se použije sazba určená tržním výnosem vysoce kvalitních podnikových dluhopisů k rozvahovému dni. Pokud takové dluhopisy neexistují, použije se tržní výnos ze státních dluhopisů.<sup>20</sup>

Dle odstavců 46 toho standardu může být financování plánů požitků po skončení zaměstnaneckého poměru zajištěno také placením pojistného. V takovém případě bude při jeho vykazování postupovat stejně jako u plánu definovaných příspěvků. Podmínkou této aplikace je skutečnost, že podnik nebude tyto požitky vyplácet přímo zaměstnanci, jakmile se stanou splatnými a nebude hradit další částky, které by neuhradila pojišťovna.

### ***Plány definovaných požitků***

Plány definovaných požitků jsou dle standardu IAS 19 definovány jako plány požitků po skončení pracovního poměru jiné než plány definovaných příspěvků. Představují složitější typ penzijních plánů, a to zejména kvůli složitému ocenění závazků a nákladů spojených se zaměstnaneckými požitky.

Na rozdíl od plánů sdružených požitků se nejedná pouze o závazek účetní jednotky přispívat stanovenými částkami do penzijních plánů, ale o určení plateb, které bude zaměstnanci vyplaceno po skončení zaměstnání. Podnik je také zavázán svým současným i minulým zaměstnancům poskytnout plnění v budoucnu. Zaměstnavatel se zavazuje, že bude v budoucnu vykazovat dostatečnou výši prostředků k uspokojení plánu příspěvků pro zaměstnance.

---

<sup>19</sup> IAS 2 nebo IAS 16

<sup>20</sup> BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.*, str. 267.

Jak již bylo řečeno, účtování o plánech sdružených požitků je složitější, jelikož stanovení výše závazku a nákladu, které mají být v běžném období vykázány, se řídí složitými pojistně-matematickými odhady, které závisí na spoustě demografických, ekonomických i statistických faktorech. V důsledku těchto fluktuací a nejasností mohou vznikat zisky a ztráty vyplývající s rozdílné výše odhadů a skutečnosti. Rizika vyplývající z těchto odchylek nese podnik. Vykazované hodnoty musí být také diskontovány, a to z toho důvodu, že ke skutečné výplatě dochází až o mnoho let později.

Účtování o plánu definovaných požitků zahrnuje následující 4 kroky:<sup>21</sup>

- **Stanovení schodku nebo přebytku** – neboli stanovení čistého závazku nebo čistého aktiva které se řídí pojistně matematickými metodami oceňování a odhady, které budou definovány v dalších kapitolách této práce. V tomto kroku je také potřeba sladit přiřaditelnost nákladů do správného účetního období. Dále je potřeba tyto závazky diskontovat na současnou hodnotu a odečíst reálné hodnoty všech aktiv plánu.
- **Stanovení výše čistého závazku (aktiva) upraveného o případný důsledek omezení čistého aktiva maximální výší aktiv**
- **Stanovení částek vykazovaných v hospodářském výsledku, kterými jsou:**
  - o Náklady na běžné služby
  - o Náklady na minulé služby a zisk nebo ztráta z vypořádání
  - o Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků
- **Stanovení přecenění čistého úroku z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků**, které bude vykázáno v ostatním úplném výsledku hospodaření a bude zahrnovat pojistně matematické zisky a ztráty, výnosy z aktiv plánu a změny dopadu maximální výše aktiv.

Disponuje-li účetní jednotka více než jedním plánem, postupuje obdobným způsobem u každého plánu zvlášť. Výše popsané účetní postupy se váží ke smluvním závazkům účetní jednotky. Ta je však povinna účtovat i mimosmluvní závazky vycházející

---

<sup>21</sup> Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, odst. 57

z neformální praxe podniku, které ji zavazují poskytovat zaměstnancům určité výhody. Jejich neposkytnutí by v takovém případě poškodilo dobré vztahy se zaměstnanci.

### **Stanovení současné hodnoty závazků z definovaných požitků a nákladů na běžné služby**

Závazek z plánu definovaných požitků a s ním související náklad na běžné služby je ovlivněn mnoha faktory ať už demokratické, tak finanční podoby a jeho odhad vyžaduje aplikaci vícero postupů, které budou popsány níže. Tento náklad však až do jeho čerpání bude stále jen nejistým odhadem, jehož při jeho určování vycházíme z velkého množství proměnných. Při jeho stanovení je potřeba provést následující operace:

- Stanovit současnou hodnotu závazku a souvisejícího nákladu za pomoci matematických metod
- Přiřadit dané požitky k období, ve kterém byla poskytnuta služba
- Provést matematické odhady za pomoci demokratických a finančních faktorů

Pro ocenění současné hodnoty závazku se dle tohoto standardu použije přírůstková metoda a v případech, kdy je to možné také úprava o náklady na minulou službu. Při jejím použití vycházíme z předpokladu, že každé další období, kdy zaměstnanec poskytne účetní jednotce své služby mu generuje další jednotku nároku na čerpání požitku. Používá vzorce pro výpočet současné hodnoty a metodu diskontování, přičemž závazky za požitky po skončení pracovního poměru diskontuje jako celek, přestože je pravděpodobné, že část závazků bude vyplacena v období kratším dvanácti měsíců. Konečný závazek je pak součtem současné hodnoty přiřazené k běžnému období a k obdobím předcházejícím.

Použití přírůstkové metody ilustruje následující příklad:<sup>22</sup>

Vycházíme z předpokladu, že požitek je splatný při ukončení služby podniku a jeho výše se stanoví jako 1 % z poslední mzdy za každý rok služby. Mzda v roce 1 je 10 000 Kč a

---

<sup>22</sup> Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, odst. 68

v dalších letech se předpokládá její zvýšení o 7 %. Diskontní sazbu použijeme ve výši 10%. Předpokládáme, že pracovní poměr bude skončen v 5. roku.

Nejprve musíme zjistit výši závazku v pátém roce, který vypočítáme podle vzorce pro složené úročení v následujícím tvaru:

$$j_t = j_0 \times (1 + d)^2$$

Dle tohoto vzorce dospějeme k výpočtu mzdy pro následujících 5 let:

1. rok:  $j_t = 10\,000$

2. rok:  $j_t = 10\,000 \times (1 + 0,07)^2 = 10\,700$

3. rok:  $j_t = 10\,700 \times (1 + 0,07)^2 = 11\,449$

4. rok:  $j_t = 11\,449 \times (1 + 0,07)^2 = 12\,250,43$

5. rok:  $j_t = 12\,250 \times (1 + 0,07)^2 \sim 13\,100$

Z částky z pátého roku vypočítáme závazek běžného roku, který je 131 (1 % z 13 100). Z této částky vycházíme při určování závazku běžného roku i let minulých. Tento závazek nám dle přírůstkové metody každým rokem narůstá. Jelikož ale k výplatě dochází nikoliv do 12 měsíců, je potřeba částky nákladů běžného i minulých let diskontovat na současnou hodnotu. Současná hodnota závazku bude určena dle následujícího vzorce:

$$SH = \frac{BH}{(1 + i)^n}$$

kde

SH je současná hodnota,

BH je budoucí hodnota,

i představuje diskontní míru a

n je počet období zbývajících do výplaty

Dle tohoto vzorce můžeme určit výši celkového závazku v kterémkoliv zvoleném roce. Pro ilustraci provedeme výpočet v roce 3 následujícím postupem:

Požitek přiřazený k běžnému a předchozím rokům =  $3 \times 131 = 393$

Počáteční závazek:  $SH = \frac{262}{1,1^3} = 196$

Úrok 10 %: 20

Náklady na běžné služby:  $SH = \frac{131}{1,1^2} = 108$

Konečný závazek celkem:  $196 + 20 + 108 = \mathbf{324}$

Náklady na běžné služby jsou vyjádřením současné hodnoty požitku běžného roku. Výše naznačený postup je obdobný pro všechny následující i předchozí roky. Při použití této metody je tedy podstatné správně přiřadit požitek k běžnému období a k období minulých, jelikož z tohoto vychází její podstata.

Jak již bylo zmíněno, pro stanovení závazku a nákladu na požitky po skončení pracovního poměru je potřeba přiřadit požitek k obdobím služby podle vzorce daného plánem. Účetní jednotka přiřazuje požitky k odpovídajícím obdobím rovnoměrně od doby prvního nároku zaměstnance na požitek až do doby, kdy služby poskytované zaměstnancem nevedou k jiným významným požitkům podle plánu jiným než zvyšování mzdy. Ne všichni zaměstnanci však ve výsledku dosáhnou nároku na vyplacení požitků po skončení zaměstnaneckého poměru, například při poskytování příspěvků na zdravotní péči po skončení pracovního poměru vzniká nárok na tento požitek pouze při odpracování určitého počtu let<sup>23</sup>, jinak nárok nevzniká. Pravděpodobnost vzniku těchto skutečností pak ovlivňuje stanovenou výši závazku.

Stanovení výsledné výše nákladu na poskytování zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru se odvíjí také od pojistně matematických předpokladů, které zahrnují zejména finanční a demografické předpoklady ohledně budoucích charakteristik zaměstnanců. Tyto předpoklady musí být nezkršené a měly by odrážet vzájemné souvislosti.

Dle standardu jsou vymezeny následovně:<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> vzniká nárok na příspěvek 10 %, pokud zaměstnanec odpracoval před skončením pracovního poměru mezi 10 a 20 roky, nárok na 50 % příspěvek vzniká, pokud odpracoval roků nejméně 20.

<sup>24</sup> Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, odst. 76

- úmrtnost
- míra fluktuace zaměstnanců, jejich pracovní neschopnost a předčasný odchod do důchodu
- poměr účastníků plánu s rodinnými účastníky
- poměr účastníků plánu, kteří si zvolí jednotlivé formy možností plateb dostupné v rámci podmínek plánu
- četnost vznesených nároků u plánů zdravotní péče.

Finanční předpoklady jsou vymezeny následovně:

- diskontní sazba
- výše požitků bez nákladů jdoucích na vrub zaměstnanci a mzdové vývoje
- vývoj nákladů na zdravotní péči včetně nákladů na vyřizování nároků na zdravotní péči
- daně splatné plánem z příspěvků vztahujících se ke službám před rozvahovým dnem nebo k požitkům plynoucím z těchto služeb

Diskontní sazba je předpokladem odrážejícím hodnotu peněz v čase. Za její pomoci stanovujeme současnou hodnotu budoucích závazků v přírůstkové metodě a pomáhá nám správně rozložit závazek mezi jednotlivé období. Na druhou stranu nemůžeme očekávat, že by diskontní sazba odrážela informace týkající se rizika, ať už investičního, úvěrového, nebo riziko, že se skutečnost bude lišit od pojistně-matematických předpokladů. Její výše se stanoví dle tržního výnosu z vysoce kvalitních podnikových dluhopisů. Pokud neexistuje dostatečně rozvinutý trh s dluhopisy pro její určení, je povoleno postupovat na základě současné tržní sazby pro diskontování plateb s kratší splatností, nebo použije metodu extrapolace současných tržních sazeb podél výnosové křivky pro platby s delší splatností.



## **Náklady na minulé služby a zisky či ztráty z vypořádání**

Náklady na minulé služby vyjadřují změnu hodnoty závazku v důsledku změny nebo krácení plánu. Změnou plánu rozumíme situaci, kdy účetní jednotka změní, zavede nebo zruší aktuální plán definovaných požitků. V případě, že dojde ke krácení plánu, dochází ke snižování počtu zaměstnanců, na které se daný plán požitků bude vztahovat. Mezi těmito třemi situacemi podnik nemusí rozlišovat pouze v případě, že k nim dojde ve stejné době. Je to z důvodu rozdílného stanovení hodnoty nákladů na minulé časy v různých časech, jelikož před stanovením nákladů na minulé služby je potřeba nejdříve znovu vyčíslit hodnotu čistého závazku z definovaných požitků. Jelikož vycházíme z aktuální reálné hodnoty aktiv plánu a aktuálních pojistně matematických předpokladů, tak záleží na okamžiku, kdy k dané změně plánu dochází. Charakter této změny však rozhoduje o tom, jestli výsledný náklad na minulé služby bude dosahovat kladných hodnot (dojde ke změně nebo navýšení požitků), nebo záporných hodnot (dojde ke krácení plánu požitků).

Náklad na minulé služby je stanovený k datu, kdy dojde ke změně, nebo krácení plánu, nebo když účetní jednotka vykáže související náklady na restrukturalizaci dle IAS 37, nebo při předčasném ukončení pracovního poměru, jehož specifika budou vysvětlena v následující kapitole.

Zisky a ztráty z vypořádání jsou hodnotou, která vychází z rozdílného ocenění závazků na definované požitky a hodnotou jejich skutečného vypořádání. V takovém případě může při vypořádání se zaměstnancem účetní jednotce vzniknout zisk nebo ztráta.

## **Čistý úrok z čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků**

Čistý úrok z čistého závazku nebo aktiva je jednou ze složek nákladů na definované požitky vykazovaného v hospodářském výsledku. Je vyčíslen jako násobek čistého závazku (aktiva) z definovaných požitků a diskontní sazby.

## **Přecenění čistých závazků (aktiv) z definovaných požitků**

K přecenění čistých závazků nebo aktiv z definovaných požitků dochází zejména na základě zvýšení či snížení současné hodnoty závazku, jehož výše byla stanovena na základě pojistně matematických odhadů. Změnu v současné hodnotě způsobí změna

předpokladů ať už demografických či finančních, která má za následek zisk či ztrátu z rozdílu oproti původně stanovené hodnotě. Jako příklad takovýchto změn můžeme uvést například změnu fluktuace zaměstnanců, která je významná a neodpovídá předpokládaným hodnotám, předčasné odchody do důchodu, změny diskontních sazeb a další. Tyto změny však nezahrnují změny související s krácením nebo změnou plánu definovaných požitků popsaných v předcházející kapitole.

### **Zveřejnění**

Jak již bylo naznačeno dříve, vykazování jednotlivých druhů zaměstnaneckých požitků se může lišit. Vykazování a oceňování ostatních druhů požitků je oproti požitkům po skončení pracovního poměru poměrně jednoduché, proto i zveřejňování nepodléhalo tolika požadavkům jako je tomu u této kategorie benefitů. Je to dáno složitostí ocenění závazků a nákladů u této kategorie a samotnou jejich charakteristikou, jelikož k výplatě těchto požitků dochází mnohdy až po dlouhé době.

Účetní jednotka je povinna zveřejnit údaje týkající se charakteristik jejích plánu definovaných požitků a s nimi spojená rizika, určit a vysvětlit částky v účetní závěrce, které souvisí s plány definovaných požitků a také popsat, jak mohou tyto plány ovlivnit výši a nejistotu budoucích peněžních toků. Při určování, které informace zveřejnit musí účetní jednotka vždy vzít v úvahu, jaké jsou specifika pro daný plán požitků, jehož se zveřejnění týká. Rysy jednotlivých plánů se od sebe mohou lišit a bez jejich objasnění může pro příjemce pochybit mylný dojem ze zkoumané závěrky.

#### **2.3.3 Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky**

Do této kategorie zaměstnaneckých požitků spadají všechny ty, které nemohou být zařazeny do předcházejících či dalších druhů požitků. Jedná se o takové požitky, které nejsou v plné míře splatné v době 12 měsíců následujících po období, kdy zaměstnanec poskytl své služby. Tato kategorie zahrnuje zejména následující druhy požitků:<sup>25</sup>

- Dlouhodobá placená volna (studijní nebo za výsluhu)

---

<sup>25</sup> Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, odst. 153

- Jubilea a ostatní požitky za výsluhu
- Požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti
- Podíly na zisku a odměny vyplácené dvanáct a více měsíců po konci období, ve kterém poskytl zaměstnanec účetní jednotky související služby, a
- Odložené odměny vyplácené dvanáct a více měsíců od konce období, ve kterém na ně vznikl nárok.

Vykazování ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků je oproti požitkům po skončení pracovního poměru zjednodušené. Standard při vyčíslení vyžaduje pouze zjednodušené účetní postupy a nevyžaduje aplikaci složitých postupů u pojistně-matematických odhadů. Důvodem je menší míra nejistoty, přestože se jedná o dlouhodobé závazky, ale také fakt, že zavedení těchto požitků nevyvolá vznik významné položky nákladů na minulé služby.

Při uznání nákladu se postupuje obdobně jako v případě plánů definovaných požitků, tedy nákladem na běžné služby, úrokovým nákladem, očekávaným výnosem všech aktiv plánu, pojistně-matematickými zisky a ztrátami, náklady na minulé služby a důsledky krácení a vypořádání. Rozdíl oproti plánům definovaných požitků však nastává v případě aplikace pojistně-matematických zisků a ztrát, které nepracují s rozptylem tak jako požitky po skončení pracovního poměru a nákladů na minulé služby, které musí být spolu se zisky a ztrátami z odhadů vykázány okamžitě.

Vykázání závazku za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky se stanoví jako rozdíl současné hodnoty závazku z definovaných požitků ke konci účetního období, která je stanovena za pomoci přírůstkové metody použité také u plánu definovaných požitků, a reálné hodnoty aktiv plánu, která jsou určena pro vypořádání příslušného závazku (pokud nějaká existují).

#### **2.3.4 Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru**

Požitky při ukončení pracovního poměru jsou vykazovány odděleně od ostatních druhů zaměstnaneckých požitků, jelikož se od nich svou podstatou liší. Jejich podstatou není odměna zaměstnanci za poskytnuté služby, ale kompenzace za skončení pracovního poměru, který vycházel z iniciativy účetní jednotky, nikoliv z vlastní vůle zaměstnance.

Nárok zaměstnanci na tyto požitky vzniká již ve chvíli, kdy byla ze strany podniku nabídka poskytnuta a rozhodne se ji přijmout a dobrovolně ukončit pracovní poměr. Tento druh zaměstnaneckých požitků však neplatí, pokud se zaměstnanec dobrovolně rozhodně rozvázat s účetní jednotku smlouvu, pokud mu nebyla uskutečněna nabídka kompenzace, nebo je jeho odchod v důsledku nároku na odchod do důchodu.

Dle standardu jsou tyto požitky definovány jako jednorázová výplata paušální částky, která může nabývat následujících podob:

- zvýšení požitků po skončení pracovního poměru na základě plánu zaměstnaneckých požitků, nebo
- vyplacení mzdy za období, ve kterém již zaměstnanec účetní jednotce neposkytl služby přinášející jí užitek.

Požitky při skončení pracovního poměru mohou být poskytovány na základě zákonných povinností, mohou však být také dopředu definované v pracovní smlouvě, či odborových dohodách.

Uznání závazku a nákladů související s požitky předčasném skončení pracovního poměru se uskuteční k okamžiku, kdy již není možné odvolat nabídku těchto požitků, nebo účetní jednotka již uzná náklady na restrukturalizaci, kterou provede rušení pracovních míst mající za následek ukončení pracovního poměru s určitými zaměstnanci. Tuto nabídku nelze zpětně odvolat, pokud již byla zaměstnancem přijata, nebo pouze ve chvíli, kdy vstoupí v platnost omezení zamezující její odvolání.

Závazek účetní jednotce vzniká také v případě, kdy přijme plán postupu ukončení pracovního postupu a oznámí jej zaměstnancům, kterých se týká. Plán vymezí požitky, které zaměstnanci po odstoupení obdrží, a určí také počet zaměstnanců, jejichž pracovní poměr má být ukončen s identifikací jednotlivých pracovních pozic. Vymezen je také požadavek na neměnnost tohoto plánu v nejbližší době, čímž se stává závazným.

Standardní oceňování požitků při skončení zaměstnaneckého poměru vychází z povahy těchto požitků. Pokud tyto požitky zvyšují hodnotu požitků po skončení pracovního poměru, může se jejich oceňování podle této kategorie i oceňovat. V opačném případě se řídí pravidly stanovenými u krátkodobých či ostatních dlouhodobých požitků, a to podle doby, ve které jsou dané požitky vypořádány se zaměstnanci.

## 5 VYKAZOVÁNÍ PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ ÚPRAVY

Zaměstnanecké benefity jsou v současné době velmi diskutovaným a používaným nástrojem k přilákání a udržení si zaměstnanců. Důvodem je vysoce konkurenční prostředí na trhu práce z pohledu zaměstnavatelů, kteří již delší dobu volají po pracovní síle, které však v současné době není na trhu práce dostatek.

Proto se firmy snaží o poskytnutí co největší škály příspěvků a dalších forem odměňování zaměstnanců nad zákonem stanovený rámec tak, aby uspokojili své zaměstnance a zároveň tyto náklady vyvážili i ve svůj prospěch. Stejně jako mzda, tak i další výlohy se zaměstnanci spojené jsou významnou složkou nákladů zaměstnavatele, jehož snahou je tyto náklady co nejvíce zmenšit a zároveň udržet vysoký standard pro zaměstnance. S odměnami je spojená další řada odvodů a specifíků, které budou přiblíženy v následujících kapitolách.

### 5.1 Definice a členění zaměstnaneckých benefitů v českém prostředí

Zaměstnanecké benefity bychom mohli definovat jako formu odměn zaměstnancům, které jsou poskytovány nad rámec zákonem stanovené minimální odměny, nutně se neváží na výkon práce, a které by zaměstnance vedle mzdy motivovaly k vyššímu výkonu. Pro tyto odměny se obecně vžil název zaměstnanecké výhody a jejich forma a způsob poskytování se může napříč organizacemi velmi lišit. Při jejich poskytování se však může přihlížet k určitým specifíkům jako je například doba setrvání v pracovním poměru, k vykonávaným funkcím mimo smluvně stanovený rozsah práce, k postavení v rámci organizace a dalším.

Druhů a způsobů členění zaměstnaneckých benefitů bychom mohli najít nespočet, jejich členění není specificky upraveno předpisy a každý autor si tak benefity člení dle svého uvážení. Pro účely této práce však využijeme následujícího členění:<sup>26</sup>

- Výhody sociální povahy (podnikové důchody, životní pojištění, podnikové půjčky a ručení za půjčky, jesle a mateřské školy apod.)

---

<sup>26</sup> KOUBEK, Josef. *Řízení lidských zdrojů: základy moderní personalistiky.*, str. 275

- Výhody mající vztah k práci (stravování, výhodnější prodej podnikových produktů zaměstnancům, vzdělávání hrazené podnikem aj.)
- Výhody spojené s postavením v organizaci (podnikové automobily pro vedoucí pracovníky, nárok na oděv a jiné náklady reprezentace podniku, bezplatné bydlení aj.)

Specifika o poskytovaných zaměstnaneckých výhodách jakožto i o právech a povinnostech zaměstnanců a zaměstnavatele jsou součástí tzv. podnikové kolektivní smlouvy, nebo jiného vnitřního předpisu organizace. Kolektivní smlouva je výsledkem jednání mezi odborovými organizacemi působícími vně nebo uvnitř organizace, které vyvíjejí tlak na zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců společnosti.

Stanovením benefitů v kolektivní smlouvě se pro zaměstnavatele tento požitok stává závazným a má vliv také na náklady spojené s požitkem ve smyslu jeho uznatelnosti nebo neuznatelnosti z hlediska daně z příjmu a z hlediska uznatelnosti nákladů pro zaměstnavatele.

## **5.2 Způsoby realizace zaměstnaneckých výhod**

Co se týče formy poskytovaných benefitů, nabízí se obecně dva způsoby jejich realizace, a to buď na základě jednotného programu benefitů, kdy jsou všem zaměstnancům poskytovány všechny benefity a je pouze na zaměstnanci, zda jich využije či nikoliv. Druhým způsob je flexibilnější a dává v rámci určitého limitu zaměstnanci možnost vybrat si ty výhody, které mu přinesou nejvyšší užitek.<sup>27</sup>

Při fixním způsobu poskytování benefitů firma stanoví v kolektivní smlouvě nebo v jiném vnitřním předpisu výčet benefitů s účinkem pro všechny zaměstnance, popřípadě je stanoven také nadstandartní balíček benefitů pro vrcholové zaměstnance firmy, popřípadě po skupinu sociálně slabší zaměstnance. Nevýhodou tohoto systému je skutečnost, že ne všechny zaměstnanecké benefity zaměstnanec využije a často ani nemá přehled o celkovém výčtu benefitů nabízených firmou. Zaměstnavatele tento způsob zároveň vede ke snížení hodnoty těchto výhod nebo jejich zredukování z důvodu možnosti uplatnění velkým počtem zaměstnanců.

---

<sup>27</sup> MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně.*, str. 15-17

Druhým způsobem je tzv. „cafeteria systém“, který spočívá v nastaveném limitu prostředků, na které má zaměstnanec nárok a forma plnění, na které tyto prostředky vyčerpá je dle jeho preferencí. Další možností flexibilního čerpání výhod je také „systém osobních účtů“ nebo „virtuálních internetových účtů“, který se svou povahou podobá cafeteria systému. Oba tyto způsoby jsou hodnoceny jako efektivnější a více spravedlivé. Při jejich využití firmou jsou výhody čerpány většinou v celé výši, zatímco fixní systém vykazují nižší efektivitu z hlediska vyčerpaných prostředků.

### **5.3 Řešení zaměstnaneckých benefitů z pohledu zaměstnavatele**

Zaměstnavatel se při svém výkonu podnikatelských aktivit musí řídit celou řadou předpisů a zákonů. Kromě zákona č. 262/2006 Sb., o zákoníku práce, se zaměstnavatel bude zajímat zejména o daňový režim zaměstnaneckých výhod daný zákonem č. 563/1992 Sb., o daních z příjmu.

#### **5.3.1 Daňové hledisko**

Zaměstnanecké benefity tvoří pro zaměstnavatele velkou část jeho nákladů vynaložených na výkon podnikatelské činnosti. Při rozhodování o volbě typu zaměstnaneckého benefitu může proto vycházet z úvahy, zda se v případě onoho konkrétního benefitu bude jednat o:

- Daňově uznatelný náklady, nebo
- Daňově neuznatelný náklad.

Uznatelnost či neuznatelnost poskytnutých plnění z hlediska daní se bude u zaměstnavatele řídit převážně §24, resp. §25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. V §24 odstavci 2, písmene j) bodu 5 je stanoveno, že daňově uznatelnými náklady mohou být plnění poskytnutá na základě:

- Kolektivní smlouvy
- Vnitřního předpisu zaměstnavatele
- Pracovní nebo jiné smlouvy, pokud ZDP nebo jiný zvláštní zákon nestanoví jinak.

Zároveň se však musí jednat o jedno z plnění stanovené v bodě j) téhož paragrafu, i odstavce zákona, kde se specifikuje, že daňově uznatelným nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmu jsou výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců s odvoláním na bod 1-3. Těmito

výdaji mohou být například výdaje na závodní a preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče, výdaje na provoz vlastního stravovacího zařízení zajišťované prostřednictvím jiných subjektů (viz kap.3.7.2), nebo také výdaje na provoz vlastního sociálního vzdělávacího zařízení nebo zvýšení odborné kvalifikace zaměstnanců v souvislosti s předmětem činnosti zaměstnavatele.

Daňově neuznatelnými jsou naproti tomu nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce, nebo nepeněžní plnění ve podobě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, a další zařízení tímto zákonem vymezená.

### 5.3.2 Zdroje a možnosti financování zaměstnaneckých výhod<sup>28</sup>

Zaměstnanecké výhody mohou být zaměstnavatelem financovány dvojím způsobem. Jedním z nich je tvorba různých fondů ze zisku typu FKSP nebo sociální fondy. Druhou možností je poskytování požitků ze zisku po jeho zdanění, popřípadě z nerozděleného zisku z předchozích účetních období.

Fond kulturních a sociálních potřeb je zřizován organizačními složkami státu, státními příspěvkovými organizacemi, příspěvkovými organizacemi zřízenými územními samosprávnými celky a státními podniky a vzhledem ke zkoumaným společnostem v praktické části práce proto nebudou rozebírány.

Sociální fond je zdrojem, který nejsou povinny tvořit veškeré účetní jednotky. Zákonná úprava stanovuje povinnost tvořit sociální fond následujícím skupinám zaměstnavatelů:

- Zdravotním pojišťovnám
- Akciové společnosti České dráhy
- Veřejným vysokým školám a
- Veřejným výzkumným institucím

Vytvářet sociální fond naopak nesmí veřejně prospěšné společnosti, jejichž vygenerovaný hospodářský výsledek není určen na tvorbu fondů, ale měl by být použit na účely, ke kterým byla společnost vytvořena.

Tvořit fond na dobrovolné bázi je umožněno všem ostatním účetním jednotkám nespádajícím do výše jmenovaných kategorií. Pokud se však již rozhodnou sociální fond

---

<sup>28</sup> KRBEČKOVÁ, Marie a PLESNÍKOVÁ, Jindřiška. *FKSP, sociální fondy, benefity a jiná plnění.*, str. 25-28



vytvořit, mohou si jeho tvorbu přizpůsobit vlastním potřebám. Ve většině případů se však jedná o prostředky vygenerované vlastní činností a berou se tak prostředky ze zisku po zdanění. Stejně tak pojmenování fondu, ani jeho čerpání nepodléhá žádným specifickým požadavkům a zákazům.

Co se týče druhů plnění, které mohou být financovány ze sociálního fondu, jako příklad můžeme uvést následující plnění:

*Příspěvky na provoz zařízení, která slouží kulturnímu a sociálnímu rozvoji zaměstnanců:* ze sociálního fondu lze poskytovat finanční prostředky až do výše 100 % nákladů tohoto zařízení.

*Nepeněžní bezúplatné plnění:* z prostředků sociálního fondu lze poskytovat zaměstnancům také zaměstnanecké benefity ve formě nepeněžních darů (například při životním jubileu). Na straně zaměstnavatele není výše poskytnutého plnění na účely daru nijak omezena. Zákon o dani z příjmu v §6 odst. 9, písmene g) však stanovuje částku, která je u zaměstnance osvobozena od daně, tato je omezena limitem 2000 ročně. Nad tuto částku již hodnota nepeněžního plnění vstupuje zaměstnanci do základu daně. Peněžní příjmy u zaměstnance vždy podléhají dani z příjmu.

*Stravování zaměstnanců:* jedná se o provoz vlastního stravovacího zařízení, nebo příspěvky na stravování zajišťované jiným subjektem a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla, maximálně však do výše 70 % stravného. Tento výdaj bude daňově uznatelným nákladem pouze za předpokladu, že přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá alespoň 3 hodiny.

#### **5.4 Řešení zaměstnaneckých benefitů z pohledu zaměstnance**

Zaměstnanec za poskytnutí svých služeb účetní jednotce očekává odměnu, která může být poskytována ve více formách. V jeho zájmu je přirozeně co nejvyšší dosažená odměna za stejné množství vykonané práce. Preferuje proto mezi nabízenými požitky takové, které mu poskytnou nejvyšší užitek a splňují alespoň jednu z níže popsanych skutečností, jejichž splnění bude mít pozitivní efekt nejen pro zaměstnance, ale také pro zaměstnavatele v případě, že by se navíc jednalo o daňový náklad.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> BRYCHTA, Ivan. *Vybrané zaměstnanecké benefity a jejich účetní a daňové řešení. Účetnictví v praxi*, 2011

- U zaměstnance nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti
- Jsou od zdanění osvobozena
- Nepodléhají odvodům sociálního a zdravotního pojištění

Při posuzování daňového zatížení na straně zaměstnance je tedy potřeba v první řadě posoudit, zda se plnění poskytnuté jako zaměstnanecký benefit bude dle zákona o daních z příjmu posuzovat jako příjem ze závislé činnosti. V případě, že ano, zda je od této daně osvobozen.

Příjmy, které nejsou příjmem ze závislé činnosti blíže specifikuje §6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Jedná se například o následující plnění:

- Náhrady cestovních výdajů poskytovaných v souvislosti s výkonem činnosti
- Bezplatné stravování poskytnuté zaměstnavatelem na pracovních cestách
- Hodnota mycích, čistících a dezinfekčních prostředků
- Další povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce

Od daně jsou osvobozena i další plnění zaměstnavatele. Kromě benefitů zmíněných již v předcházející kapitole o sociálních fondech, vymezuje §6 odst. 9 zákona o daních z příjmu<sup>30</sup>, také následující benefity:

*Odborný rozvoj zaměstnanců* – od daně jsou dle §6 odst. 9) písm. a) osvobozena nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti

*Stravování zaměstnanců* – podle §6 odst. 9) písm. b) jsou od daně osvobozena hodnota stravování, které však musí být poskytnuto ve formě nepeněžního plnění ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajištěného prostřednictvím jiných subjektů.

*Nealkoholické nápoje* – od daně je rovněž podle písm. c) téhož paragrafu a odstavce osvobozena také hodnota nealkoholických nápojů, pokud se jedná o plnění poskytované ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub nákladů, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ke přímé spotřebě na pracovišti.

---

<sup>30</sup> Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů

## 5.5 Poskytování zaměstnaneckých benefitů z hlediska pojistného na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění

Odvod pojistného na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění je další z hledisek, které zaměstnavatelé a zaměstnanci berou v potaz při výběru zaměstnaneckých benefitů s ohledem na co nejlepší optimalizaci nákladů spojených s benefity poskytovanými zaměstnancům. Tyto platby se dotýkají jak zaměstnavatelů, tak v menší míře také zaměstnanců, kterým se z jejich vyměřovacího základu strhávají odvody na sociální a zdravotní pojištění.

Vyměřovací základ a vymezení poplatníků se řídí v zásadě třemi základními legislativními předpisy:

- Zákonem č. 586/1992 SB., o daních z příjmu
- Zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti
- Zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

Vyměřovací základ je pro účely sociálního a zdravotního pojištění téměř shodný. Je stanoven jako úhrn příjmů ze závislé činnosti, které jsou nebo by byly (pokud by podléhaly zdanění v České republice) předmětem daně z příjmu fyzických osob podle ZDP a nejsou od této daně osvobozeny, a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském pojištění. Vyměřovací základ pro zdravotní pojištění je stanoven téměř shodně s rozdílem, že zde není zmíněna podmínka, aby zaměstnání zakládalo účast na nemocenském pojištění.<sup>31</sup>

Zúčtovaným příjmem se dle těchto zákonů rozumí plnění, které je zaměstnavatelem poskytnuto v peněžní formě, v nepeněžní formě, formou výhody, nebo v jiné formě plnění.

Výjimkami z těchto pravidel jsou určité příjmy, které se do vyměřovacího základu nezahrnují. Jsou jimi tyto plnění<sup>32</sup>:

- Náhrada škody podle zákoníku práce a právních předpisů upravujících služební poměry

---

<sup>31</sup> MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně.*, str. 26

<sup>32</sup> Tamtéž, str. 27

- Odstupné a další odstupné, odchodné a odbytné, na které vznikl nárok podle zvláštních právních předpisů, a odměna při skončení funkčního období, na kterou vznikl nárok podle zvláštních právních předpisů,
- Věrnostní přídavek horníků
- Plnění, které bylo poskytnuto poživateli starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně po uplynutí jednoho roku ode dne skončení zaměstnání,
- Jednorázová sociální výpomoc poskytnutá zaměstnanci k překlenutí jeho mimořádné situace v důsledku živelné pohromy, požáru, ekologické nebo průmyslové havárie nebo jiné mimořádně závažné události.

Co se týče zaměstnaneckých benefitů, které jsou do vyměřovacího základu pro odvod SP a ZP zahrnovány, jejich výčet se v zásadě shoduje s výčtem benefitů, které nejsou osvobozeny od daně z příjmů a podléhají tedy zdanění.

## 5.6 Přehled vybraných zaměstnaneckých benefitů

Tato kapitola bude sloužit k propojení předcházejících kapitol. Bude následovat přehled vybraných, v podnikové sféře často využívaných, zaměstnaneckých benefitů, na které bude nahlíženo z daňového hlediska, ale také z hlediska odvodů sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

První zmíněnou kategorií jsou zaměstnanecké výhody sociální povahy. Přehled vybraných benefitů spadajících do této kategorie znázorňuje následující tabulka:

*Tabulka 1 - Vybrané zaměstnanecké výhody sociální povahy*

<b>Příspěvek na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění</b>	
Zaměstnavatel	§24, odst. 2, písm. j) bod 5 - daňově uznatelné jsou výdaje související s příspěvkem na penzijní připojištění v plné výši
Zaměstnanec	§9, odst. 9, písm. P) - osvobozen příspěvek do maximální výše 30 000 Kč (kumulativně s příspěvkem na soukromé životní pojištění) - od roku 2017 hranice 50 000 Kč
VZ pro odvod SP a ZP	Nezahrnuto do VZ do limitu 30 000 Kč (50 000 od 1.1.2017)
<b>Sociální výpomoci k překlenutí mimořádně obtížných poměrů vzniklých v důsledku živelné pohromy</b>	
Zaměstnavatel	§24, odst. 2, písm. j) bod 5 - na vrub daňově uznatelných nákladů mohou být vypláceny pouze pokud je jejich poskytnutí zakotveno v kolektivní smlouvě, nebo v jiném vnitřním předpisu zaměstnavatele (platí i pro tíživé životní situace)

Zaměstnanec	§6, odst. 9, písm. o) - osvobozeny jsou příjmy do výše 500 000 Kč, pokud jsou vypláceny z fondů tvořených ze zisku, ze zisku po zdanění, nebo na vrub daňově neuznatelných výdajů (za jiných okolností vstupují do ZD)
VZ pro odvod SP a ZP	Dle zákona č.589/1992 Sb. Není zahrnuto do vyměřovacího základu
<b>Nadstandardní lékařská péče</b>	
Zaměstnavatel	Daňově uznatelnými náklady jsou peněžní příspěvky na nadstandardní zdravotní péči stanovené v kolektivní smlouvě a v jiných vnitřních předpisech. Naopak daňově neuznatelné jsou nepeněžní plnění dle §25, písm. h), bod b), ve formě poskytnutí rekreační, zdravotnické a sportovních zařízení zaměstnavatele.
Zaměstnanec	§6, odst. 9, písm. d) - Od daně jsou osvobozena pouze nefinanční plnění poskytnutá ve formě možnosti využívat rekreační, sportovní, tělovýchovných a zdravotnických zařízení zaměstnavatele. Peněžní příspěvky jsou předmětem daně z příjmu.
VZ pro odvod SP a ZP	Do VZ je zahrnuto plnění, které splňuje podmínku daňové uznatelnosti, a které zároveň u zaměstnance tvoří vyměřovací ZD (např. peněžní příspěvky na masáže a další zdravotní péči), ostatní nepeněžní plnění nejsou zahrnována do VZ
<b>Rekreace zaměstnanců</b>	
Zaměstnavatel	§24, odst. 2, písm. j) + §25, odst. 1, písm. h) - rozlišujeme, zda se jedná o peněžní či nepeněžní příspěvek. U nepeněžního příspěvku nelze tyto výdaje uznat jako daňové náklady, u peněžních plnění pouze pokud je jejich poskytnutí stanoveno v kolektivní smlouvě, nebo jiném vnitřním předpisu
Zaměstnanec	§6, odst. 9, písm. d) - osvobozena jsou nefinanční plnění z fondů tvořených ze zisku, ze zisku po zdanění nebo na vrub nedaňových nákladů, na použití rekreačních zařízení. Při poskytnutí zájezdu max. do výše 20 000 Kč a další příspěvky ve formě nepeněžních plnění, jako jsou příspěvky na kulturní a sportovní akce. Peněžní plnění, nebo plnění nad limit 20 000 Kč jsou zdanitelným příjmem.
VZ pro odvod SP a ZP	Do vyměřovacího základu se zahrnují pouze zdanitelné příspěvky.

Zdroj: vlastní zpracování<sup>33</sup>

Pozornost můžeme věnovat zejména skutečnosti, že příspěvky zahrnovány do vyměřovacího základu jsou zpravidla také součástí základu daně pro odvod daně z příjmu zaměstnance. Stejně tak platí pravidlo, že nepeněžní plnění jsou často od daně osvobozena, a tudíž s nezapočítávají ani do vyměřovacího základu. U zaměstnavatele při posuzování daňové uznatelnosti platí pravidlo opačné. Toto však není pevně daným pravidlem a existuje zde velké množství výjimek.

<sup>33</sup> BRŮHA, Dominik, Petr BUKOVJAN, Helena ČORNEJOVÁ, et al. *Abeceda personalisty.*, str. 216-252.

Výjimku můžeme najít například v následující skupině zaměstnaneckých benefitů, spadající do kategorie výhod spojených s postavením v organizaci.

*Tabulka 2 - vybrané zaměstnanecké výhody spojené s postavením ve společnosti*

<b>Poskytnutí motorového vozidla i pro soukromé účely</b>	
Zaměstnavatel	Náklady související s provozem vozidla jsou daňově uznatelným nákladem
Zaměstnanec	§6 odst. 6 - Za zdanitelný příjem zaměstnance se považuje částka 1 % vstupní ceny vozidla
VZ pro odvod SP a ZP	Nezahrnuje se do vyměřovacího základu
<b>Věrnostní odměny</b>	
Zaměstnavatel	na vrub daňových výdajů pouze jsou-li zakotveny v kolektivní smlouvě nebo jiném vnitřním předpise
Zaměstnanec	věrnostní odměny jsou zdanitelným příjmem
VZ pro odvod SP a ZP	zahrnují se v plném rozsahu

Zdroj: vlastní zpracování<sup>34</sup>

Do vyměřovacího základu se v případě poskytnutí motorového vozidla pro služební a soukromé účely toto plnění nezahrnuje, přestože se jedná o zdanitelný příjem na straně zaměstnance.

Poslední skupinou, která je nejběžnější a nejvyužívanější jsou výhody mající vztah k práci, mezi které patří například stravné zaměstnance, dovolená nad rámec stanovený zákonem, vzdělávání, a další.

*Tabulka 3 - Zaměstnanecké výhody mající vztah k práci*

<b>Rozvoj a vzdělávání zaměstnanců související s předmětem činnosti</b>	
Zaměstnavatel	§24, odst. 2 písm. j) bod 3 a bodu 5 - Za daňově uznatelný náklad se dá považovat pouze prohlubování a zvyšování kvalifikace související s předmětem činnosti zaměstnavatele
Zaměstnanec	§6 odst 9, písm a) - osvobozeny jsou nepeněžní plnění v souvislosti s předmětem činnosti. Mzdy, apod. v souvislosti se vzděláváním
VZ pro odvod SP a ZP	Nezahrnují se příjmy osvobozené od daně z příjmu
<b>Prodej výrobků a služeb za zvýhodněnou cenu</b>	
Zaměstnavatel	Náklady na výrobky a služby v rámci běžné činnosti jsou daňově uznatelnými výdaji

<sup>34</sup> BRŮHA, Dominik, Petr BUKOVJAN, Helena ČORNEJOVÁ, et al. *Abeceda personalisty.*, str. 216-252.

Zaměstnanec	§6, odst. 3, písm. a) - zdanitelným příjmem je rozdíl mezi cenou obvyklou a nižší cenou zprostředkovanou zaměstnancům
VZ pro odvod SP a ZP	Pro odvod pojistného se použije částka odpovídající zdanitelnému příjmu zaměstnance
<b>Dovolená nad rámec zákona</b>	
Zaměstnavatel	§24, odst. 2, písm. j) bod 5 - náklady na dovolenou nad rámec zákona jsou daňově uznatelné za předpokladu, že jejich poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, nebo jiného vnitřního předpisu
Zaměstnanec	Náhrada mzdy za dobu čerpání dovolené je zdanitelným příjmem
VZ pro odvod SP a ZP	Náhrada mzdy za vyčerpanou dovolenou je zahrnuta do VZ
<b>Příspěvek na stravování formou stravenek</b>	
Zaměstnavatel	§24, odst. 2, písm. j) bod 4 - daňovými náklady jsou peněžní příspěvky poskytované do výše 55 % ceny jednoho jídla, maximálně však do výše 70 % stravného. Nad tuto hranici se jedná o nedaňové výdaje
Zaměstnanec	§ 9, odst. 9, písm. b) - od daně osvobozeno
VZ pro odvod SP a ZP	Nevstupuje do vyměřovacího základu pro odvod SP a ZP

Zdroj: vlastní zpracování<sup>35</sup>

<sup>35</sup> BRŮHA, Dominik, Petr BUKOVJAN, Helena ČORNEJOVÁ, et al. *Abeceda personalisty.*, str. 216-252.

## 6 ANALÝZA ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ A JEJICH SROVNÁNÍ NA PŘÍKLADU KONKRÉTNÍCH SPOLEČNOSTÍ

V této části práce bude provedena analýza zaměstnaneckých benefitů poskytovaných ve dvou společnostech podnikajících v oblasti stavebního průmyslu. První ze společností, OHL ŽS, a.s., sestavuje svou účetní závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy IFRS/IAS, zatímco druhá zkoumaná společnost postupuje v souladu s českými účetními principy.

V této části si nejdříve představíme obě společnosti a jejich nabídku zaměstnaneckých benefitů a následně provedeme srovnání ve vykazování a zobrazení jednotlivých benefitů podle klasifikace určené mezinárodními účetními standardy. Toto rozdělení bylo zvoleno pro lepší srovnání s ohledem na skutečnost, že české předpisy neřeší rozdělení benefitů do jednotlivých kategorií natolik přehledně jako standardy IFRS/IAS.

### 6.1 Charakteristika společnosti OHL ŽS, a.s.

Obchodní firma společnosti:	OHL ŽS, a.s.
Sídlo společnosti:	Burešova 938/17 Brno, Veveří 602 00
Společnost zapsána:	Obchodní rejstřík Krajského soudu v Brně
Právní forma:	akciová společnost
Základní kapitál:	486 463 000 Kč (plně splacen)
Akcie:	ZK je rozdělen do 486 463 kusů akcií znějících na jméno, v zaknihované podobě

Společnost OHL ŽS, a.s. je multioborovou společností se sídlem v České Republice, jejímž předchůdcem byl státní podnik Železniční stavitelství Brno, které se ve své době zabývalo stavebními pracemi pro Československé státní dráhy, kde zajišťovali výstavbu, rekonstrukci a opravy železničních tratí a budov. Firma má již 60 letou tradici a patří ve svém oboru k největším a nejvýznamnějším stavebním společnostem v České Republice. Hlavním zaměřením společnosti jsou dodávky v oblasti drážních staveb, silničních a



inženýrských staveb, podzemních staveb a sanací. Záběr firmy je tedy široký, a kromě komplexní realizace zakázek v těchto oblastech zajišťuje OHL ŽS také rekonstrukci, modernizaci a údržbu těchto staveb dle přání zákazníka.

Firma realizuje své zakázky nejen na tuzemském trhu a zahraničí. Kromě sousedního Slovenska realizuje stavby také například Bulharsku, Chorvatsku, Polsku, Maďarsku, ale dokonce i v Kazachstánu nebo Ázerbájdžánu. Ve všech zmíněných má firma svou pobočku.

### 6.1.1 Poskytované zaměstnanecké benefity

Společnost OHL ŽS, a.s. nabízí zaměstnancům, se kterými má sjednaný pracovně-právní poměr, široké spektrum zaměstnaneckých výhod, které jsou blíže definovány v kolektivní smlouvě společnosti.

Kolektivní smlouva společnosti je rozdělena do několika oblastí – pracovně-právní oblasti, mzdové oblasti a sociální oblasti, do které spadá většina benefitů, které se dají považovat za výhody tak, jak je chápeme pro účely této práce, tedy jsou poskytovány nad rámec zákonem stanovených plnění.

Zaměstnanecké benefity jsou zachyceny v účetní závěrce společnosti OHL ŽS zpracované na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V rámci této kapitoly budou tyto benefity blíže popsány a rozebrány. V následujících kapitolách bude nastíněn způsob jejich účtování dle dané účetní legislativy.

Přehled zaměstnaneckých požitků poskytovaných společností OHL ŽS znázorňuje následující tabulka:

*Obrázek 2 - Přehled zaměstnaneckých benefitů společnosti OHL ŽS, a.s.*

Kategorie	Druh plnění	Posouzení
Pracovně-právní oblast	Pracovní volno s náhradou mzdy pro zaměstnance pečující o dítě nebo invalidní osobu	Daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
	Dovolená nad zákonný rámec	
Mzdová oblast	Výkonnostní odměny formou prémie	Daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
Sociální oblast	Peněžitý příspěvek na stravování	Není daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ

	Příspěvky na stravování formou stravenek	Daňový náklad Není předmětem daně Nezahrnuto do VZ
	Zajištění pracovně-lékařských služeb	Není daňový náklad Není zdanitelný příjem Nezahrnuto do VZ
	Bezáročné půjčky	Osvobozeno do 300 000 Kč Zahrnuto/nezahrnuto podle osvobození
	Příspěvky na soukromé životní pojištění	Daňový náklad do 30 000 Osvobozeno do 30 000
	Příspěvky na penzijní připojištění	Nezahrnuto do VZ
	Věrnostní odměny	Daňové náklady Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
	Příspěvky na rekreace a možnost využívat rekreační zařízení	Peněžní příspěvek - Daňový náklad - Zdanitelný příjem - Zahrnuto do VZ Nepeněžní plnění - Není daňový náklad - Osvobozeno do 20 000 - Nezahrnuto do VZ do limitu
	Pořádání kulturních a sportovních akcí	Nedaňový náklad Osvobozeno Nezahrnuje se do VZ
	Odměny dárcům krve	Není daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ

Zdroj: vlastní zpracování dle kolektivní smlouvy společnosti OHL ŽS, a.s.

### **Pracovně-právní oblast**

*Dovolená a pracovní volno* – všem zaměstnancům je prodloužena dovolená o jeden týden. Mimo to mají zaměstnanci také nárok na jeden den za kalendářní měsíc, za který mu přísluší mzda. Tento nárok vzniká zaměstnancům pečujícím o dítě mladší 15 let nebo o invalidní osobu.

### **Sociální oblast**

*Věrnostní odměny* – za zaměstnanecký benefit jsou považovány také tzv. stabilizační a věrnostní odměny, jejichž poskytování má za cíl odměnit zaměstnance za léta strávená

ve firmě a jeho loajalitu, popřípadě stabilizovat zaměstnance a udržet ho tak ve firmě. Námi zkoumaná společnost poskytuje věrnostní odměny dvojího typu.

V případě ukončení pracovní smlouvy z důvodu odchodu zaměstnance do starobního důchodu či předdůchodu, vznikne zaměstnanci nárok na peněžní příspěvek v částce 3000 Kč za každý rok zaměstnání u společnosti OHL. Součet odpracovaných let před odchodem do důchodu však musí činit nejméně sedm let.

Z fondu sociálních výhod je dále poskytována věrnostní odměnu zaměstnancům, kteří mají ve společnosti sjednán zaměstnanecký poměr, který bez přerušení trvá 20 a více let. Částka odměn v tomto případě začíná na 10 000 Kč a zvyšuje se o 2,5 tisíce každých 5 let, co zaměstnanec setrvá v pracovním poměru.

*Stravování zaměstnanců* – v souladu s §236 ZP společnost umožňuje stravování ve výdejnách jídla na jednotlivých pracovištích. Svým zaměstnancům poskytuje firma peněžní příspěvky z FSV ve výši 3 Kč na jedno jídlo. Vedle těchto příspěvků však OHL také poskytuje zaměstnancům stravenky ve výši 80 Kč a hrazeno zaměstnavatelem je 55 % hodnoty stravenky.

*Zdravotní péče* – zaměstnavatel se v KS zavazuje zajistit zaměstnancům preventivní prohlídky, očkování proti chřipce. Tyto služby jsou sjednány u externího poskytovatele.

*Bezúročné půjčky* – jako další benefit v oblasti sociální péče, můžeme zmínit možnost bezúročných finančních půjček. Při odchodu zaměstnance a jeho rozvázání smluvního vztahu je tato půjčka splatná do jednoho měsíce. Níže jsou popsány možnosti schválených účelů zaměstnaneckých půjček:

- Překlenutí tíživé finanční situace; půjčka max. do výše 10 000 Kč, minimální splátka stanovena na 600 Kč.
- Pořízení nehmotného majetku za účelem bydlení a osobního užívání, rovněž na stavební úpravy; půjčka max. do výše 40 000 Kč, minimální splátka stanovena na 1100 Kč měsíčně
- Koupě bytového zařízení v max. výši 40 000 Kč. Minimální měsíční splátka činí 1 100 Kč.

*Kapitálové životní pojištění* – jako další formu benefitů mohou zaměstnanci využít možnosti příspěvku na soukromé životní pojištění. Čerpání této částky je však vázáno na několik podmínek. Zaměstnanec setrvat v pracovním poměru minimálně jeden rok. Ve chvíli, kdy dovrší 65, nebo začne pobírat invalidní, či starobní důchod, zaniká mu nárok na příspěvek na příspěvek. Stejně tak nárok zaniká zrušením pojistné smlouvy vyplacením odbytného. Pokud však zaměstnancům uplyne smluvní doba smlouvy o životním pojištění a zároveň mají sjednáno penzijní připojištění nebo doplňkové penzijní spoření s příspěvkem zaměstnavatele, zvýší se jim tento příspěvek o 1000 Kč.

*Penzijní připojištění a doplňkové penzijní spoření* – stejně jako tomu bylo u životního pojištění, přispívá zaměstnavatel svým zaměstnancům také na připojištění na dobu penze. Tyto příspěvky mohou být motivací pro zaměstnance ke zřízení penzijního připojištění a jsou v praxi hojně využívaným požitkem. Aby zaměstnanec na tuto částku získal nárok, musí si přispívat se své mzdy částku 100 Kč. Podmínky jsou zde podobné podmínkám stanoveným pro případ kapitálového životního pojištění. V obou dvou případech navíc platí, že nárok zaniká v případě skončení pracovního poměru, a to v okamžiku podání výpovědi.

*Rekreace zaměstnanců* – k rekreaci je možné využít některé z rekreačního zařízení vlastněné společností OHL, nebo využít možnosti finančního příspěvku.

Zahraniční rekreace se poskytují zaměstnancům, členům OSŽ, kteří dosáhnou životního jubilea, (50, 55, 60) a kteří u společnosti pracují nejméně 5 let. Další finanční příspěvky na rekreace, lázeňské a jiné ozdravné pobyty zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků jsou poskytovány z Fondu sociálních potřeb.

*Kulturní, sportovní činnost* – pro své zaměstnance pořádá pravidelně 1krát ročně sportovní dny.

*Odměna dárcům krve* – dále finančně oceňuje z prostředků FSV dárcovství krve, za které poskytuje zaměstnancům finanční kompenzace od 3 do 12 tisíc korun.

## 6.2 Charakteristika společnosti Elektrizace železnic a.s.

Obchodní firma společnosti:	Elektrizace železnic Praha a.s.
Sídlo společnosti:	Nám. Hrdinů 1693/4a Praha 4 – Nusle 140 00
Společnost zapsána:	Městský soud v Praze
Právní forma:	akciová společnost
Základní kapitál:	298 963 000 Kč
Akcie:	ZK je rozdělen do 298 963 ks kusů akcií znějících na jméno, v zaknihované podobě

Společnost Elektrizace železnic vychází z již několik desítek let dlouhé tradice výstavby a modernizace trakčního vedení – její činnost spočívá ve vývoji, projektování, výrobě a montáži prvků drážního trakčního vedení pro železnice, tramvajovou a trolejbusovou dopravu. Podnik kromě této činnosti zajišťuje také dodávky elektrotechnických a technologických celků jako jsou trakční napájecí stanice, měnírny, trafostanice a rozvodny. Jednou z vedlejších činností je také odborná poradenská a konzultantská činnost. V rámci trhu České Republiky se jedná o jednoho z nejvýznamnějších a nejzavedenějších dodavatelů, a to díky její tradici i kvalitě prováděných prací.

### 6.2.1 Poskytované zaměstnanecké benefity

Obdobně jako v předchozím případě, také při rozboru zaměstnaneckých benefitů poskytovaných společností Elektrizace železnic Praha budeme vycházet z kolektivní smlouvy sjednané společností pro období roků 2016–2018. K této kolektivní smlouvě jsou dále sjednány vedením společnosti a odborovou organizací OSŽ přílohy definující tvorbu a čerpání ze sociálního fondu a další příplatky a prémie k zákonem stanoveným mzdovým odměnám.

Kolektivní smlouva společnosti je rozdělena do 14 kapitol určujících vztah mezi zaměstnavatelem, odborovými organizacemi a zaměstnanci společnosti. Dále jsou tyto kapitoly věnovány popisu jednotlivých typů zaměstnaneckých benefitů.

V následující tabulce znázorňuje přehled zaměstnaneckých benefitů poskytovaných společností EŽP:

Obrázek 3 - Přehled zaměstnaneckých benefitů společnosti EŽP, a.s.

Kategorie	Druh plnění	Posouzení
Zaměstnanost	Odstupné nad rámec zákona č. 262/2006 Sb., ZP	Daňový výdaj Zdanitelný příjem Nezahrnuto do VZ
Překážky v práci	Pracovní volno s náhradou mzdy nad rámec zákona z důvodů osobních překážek v práci	Daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
Dovolená	Dovolená v rozsahu 5 týdnů	
Mzdové nároky	Prémie	Daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
	Náhrada mzdy za první 3 dny pracovní neschopnosti	Daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
	Odměny při odchodu do penze	Daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
Bezpečnost a ochrana zdraví zaměstnanců	Příspěvky na ochranné, pracovní a mycí prostředky	Daňový náklad Není předmětem daně Nezahrnuto do VZ
Stravování zaměstnanců	Peněžní příspěvek na stravování	Není daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
	Příspěvky na stravování formou stravenek	Daňový náklad Není předmětem daně Nezahrnuto do VZ
Regenerace, rehabilitace a volný čas	Příspěvek na činnost klubu důchodců	Daňový náklad
	Příspěvek na rekreaci nezaopatřených dětí zaměstnanců	Daňový náklad Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
Ostatní péče o zaměstnance	Odměny při výročí od nástupu do zaměstnání	Daňové náklady Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
	Příspěvky na penzijní připojištění	Daňový náklad do 30 000 Osvobozeno do 30 000 Nezahrnuto do VZ
	Příspěvky na životní pojištění	
Další plnění stanovená v KS	Příspěvek dárcům krve	Nedaňový výdaj Zdanitelný příjem Zahrnuto do VZ
	Příspěvek na mimořádnou sociální výpomoc	Nedaňový náklad Osvobozeno do 15 000

Zdroj: vlastní zpracování dle kolektivní smlouvy společnosti Elektrizace železnic Praha, a.s.

### **Zaměstnanost**

Odstupné nad rámec zákona je poskytováno v případě, že se zaměstnanec při rozvázání pracovního poměru z rozhodnutí zaměstnavatele rozhodne opustit pracovní poměr již ve výpovědní době, nebo jestliže odpracoval u společnosti minimálně 20 let a skončení jeho pracovního poměru je dáno ztrátou zdravotní způsobilosti.

### **Překážky v práci**

Překážkami v práci se myslí zejména osobní překážky dvojího druhu:

- při vlastní svatbě, kdy jsou poskytovány dva dny navíc s náhradou průměrné mzdy
- při narození dítěte manželce v délce 2/4 dnů s náhradou mzdy při prvním/druhém dítěti

### **Dovolená**

Zaměstnancům je poskytováno volno na regeneraci s náhradou mzdy podle ZP v délce 5 týdnů, tedy jeden týden nad zákonem stanovenou dobu.

### **Stravování**

V rámci nadstandardních benefitů jsou firmou poskytovány příspěvky na stravování, na které jsou čerpány prostředky z prostředků sociálního fondu. Výše tohoto příspěvku je v částce 15 Kč/O,55 eur na jedno hlavní jídlo denně a nemají na něj nárok zaměstnanci na služební cestě, kterým jsou vypláceny cestovní náhrady. Dále poskytuje firma svým zaměstnancům stravenky ve výši 90 Kč s příspěvkem 55 % z hodnoty stravenky.

### **Ostatní péče o zaměstnance**

*Kapitálové životní pojištění* – plnění je podmíněno uzavřením smlouvy o tomto pojištění s pojišťovnou ING NATIONAL prostřednictvím EŽP. Při splnění této podmínky vzniká zaměstnanci nárok na příspěvek na toto pojištění ve výši 300 Kč měsíčně za podmínky,

že zaměstnanec nepodepsal žádnou změnu pojistné smlouvy, která by umožňovala mimořádné výběry.

*Penzijní připojištění a doplňkové penzijní spoření* – EŽP se zavazuje poskytnout příspěvek pojišťovně, se kterou má zaměstnanec uzavřený smluvní vztah za podmínky setrvání v zaměstnaneckém poměru alespoň po 2 roky. Výše tohoto příspěvku se odvíjí od odpracovaných let ve společnosti. Při zaměstnání do 10 let činí tato částka 300 Kč měsíčně. Po překročení této hranice již 800 Kč měsíčně.

*Věrnostní odměny* – nárok na věrnostní bonus vzniká zaměstnanci již při odpracování doby 10 let u společnosti. Každých 5 let práce u společnosti se věrnostní odměna navyšuje. Výše odměny začíná na 9000 Kč a končí na 15 000 Kč při odpracování 40 a více let.

### **Regenerace, rehabilitace a volný čas**

Příspěvky na rekreaci zaměstnanců jsou čerpány z prostředků sociálního fondu a může být poskytován zaměstnancům, jejich dětem, ale také bývalým zaměstnancům společnosti.

V první řadě je hrazen příspěvek na činnost Klubu důchodců, ve kterém se sdružují bývalí zaměstnanci EŽP. Příspěvek této organizaci činí 100 000 Kč ročně.

Příspěvky na nezaopatřené děti zaměstnanců je poskytován do jejich 15 let věku a může být vyplacen pouze na základě předložených dokladů.

### **Další plnění stanovená v KS**

Kromě výše zmíněných zaměstnaneckých benefitů odměňuje z prostředků Fondu společnost také dobrovolné dárcovství krve. Nárok vzniká po předložení „Janského plakety“ za určitý počet odběrů a je stanoven do 4 pásem: bronzovou, stříbrnou, zlatou plaketu a kříž ČČK jako nejvyšší ocenění. Výše příspěvku se pohybuje mezi 1500–7000 Kč.

Jednorázový příspěvek ze sociálního fondu může být vyplacen taktéž manželce/manželovi, rodičům nebo sourozencům, a to v případě zaměstnancova úmrtí. Tento příspěvek činí maximálně 20 000 Kč s navýšením 5 tisíc na každé nezaopatřené



dítě (maximálně však 15 000 Kč). Tento příspěvek se navyšuje na 30 000 v případě, že k usmrcení dojde na základě pracovní smlouvy.

Zaměstnancům společnosti lze poskytnout z prostředků sociálního fondu ve speciálních a výjimečných případech návratnou i nenávratnou sociální výpomoc. Tato výpomoc se poskytuje pouze zaměstnancům, kteří mají sjednanou pracovní smlouvu a nenachází se ve zkušební nebo výpovědní době.

### **6.3 Fondy sociální povahy**

Oba výše zmínění zaměstnavatelé svým zaměstnancům poskytují benefity sociální povahy, jejichž vyplácení je zakotveno v kolektivních smlouvách společností. Tato plnění mají společnosti možnost, nikoliv povinnost, účetně zachytit za pomoci tzv. sociálních fondů. Pokud se je však společnost rozhodne vytvořit, měla by v interních dokumentech stanovit také způsob jejich tvorby a čerpání. Tvorba a čerpání sociálního fondu není legislativně ošetřena a je tedy plně v kompetenci vedení firmy, které si je může uzpůsobit podle vlastních potřeb.

Následující kapitola provede analýzu vykazování sociálních fondů na příkladu dvou firem, z nichž jedna tvoří účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a druhá se řídí českými účetními předpisy.

#### ***Mezinárodní účetní standardy***

Společnost OHL ŽS je mezinárodní společností, která se při sestavování výkazů řídí mezinárodními standardy IAS/IFRS. Svým zaměstnancům poskytuje široké spektrum benefitů, přičemž za účelem pokrytí sociálních potřeb svých zaměstnanců vytváří společnost Fond sociálních výhod.

Sociální fond společnosti by v souladu Mezinárodními účetními standardy měl být vykazován jako součást cizích zdrojů, na rozdíl od české úpravy, kde je součástí vlastního kapitálu. V rámci rozvahy by Fond sociálních výhod měl být zveřejněn jako závazek, což vychází ze samotné podstaty vykazování benefitů a jiných plnění stanovených ve standardu IAS 19, kde se píše, že účetní jednotka vykáže požitky jako závazek a náklad v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytl své služby. V podstatě by se dalo říci, že mezinárodní standardy tvorbu sociálních fondů nepodporují, jelikož vykazování požitků

skrze tyto prostředky není spojena s větší výhodou a vykazování se bude řídit pravidly stanovenými ve standardu IAS 19.

V případě společnosti OHL ŽS je Fond sociálních výhod součástí krátkodobých závazků, položky ostatní závazky.

*Tabulka 4 – Vykázání sociálního fondu v závěrce společnosti OHL ŽS, a.s.*

tis. Kč
<b>Krátkodobé závazky</b>
- Ostatní závazky
- závazky vůči zaměstnancům

Zdroj: vlastní zpracování

Fond je tvořen přidělem ve výši 1,25 % z ročního objemu nákladů na hrubé mzdy, náhrad mzdy a odměn za pracovní pohotovost zaměstnanců zúčtovaných v předcházejícím roce.

Jedná se tedy o odhad do následujícího účetního období. Dalšími přiděly jsou:

- zůstatek na konci běžného roku
- další přiděly ze zisku převyšující rozpočet fondu
- přiděly schválené Valnou hromadou společnosti.

Čerpat z fondu je umožněno zaměstnancům společnosti, bývalým zaměstnancům, kteří ve společnosti pracovali do odchodu do důchodu a dále také rodinným příslušníkům. Z jeho prostředků se poskytují zaměstnancům benefity ze sociální oblasti. Jmenovitě se jedná například o:

- příspěvek na stravování,
- sociální výpomoci,
- věrnostní odměny a dary,
- příspěvky na kulturní, sportovní a jiné činnosti,

Ve chvíli, kdy zaměstnanec společnosti poskytne své služby, vzniká mu automaticky nárok na zaměstnanecké požitky určené kolektivní smlouvou nebo jiným vnitřním předpisem z prostředků FSV. Tato skutečnost se do účetních výkazů společnosti promítne jako závazek a zároveň pro firmu znamená náklad, který jí sníží výsledek hospodaření.

Tabulka 5 - Vznik závazku z titulu sociálního fondu dle IFRS

Účetní operace	MD	D
Vznik nároku na benefit	Osobní náklady	Závazky vůči zaměstnancům

Zdroj: vlastní zpracování

Čerpání z fondu poté probíhá jako snížení závazků společnosti. Vzhledem ke skutečnosti že princip přiznání a využívání benefitů z prostředků fondu je podobné krátkodobým zaměstnaneckým požitkům, bude účtování podobné jako v kategorii krátkodobých požitků.

### Česká účetní legislativa

Podobně jako tomu bylo v případě společnosti OHL ŽS, také Elektrizace železnic se ve své kolektivní smlouvě zavazuje k vynaložení určitých finančních prostředků na uspokojení sociálních potřeb svých zaměstnanců. Za tímto účelem vytváří tzv. sociální fond.

Sociální fond v našem pojetí je, na rozdíl od mezinárodních standardů, vykazován ve vlastním kapitálu společnosti pod položkou „Statutární a ostatní fondy“ a je tvořen za pomoci vlastních zdrojů společnosti, ze zisku po zdanění. Tvorba tohoto fondu je v případě soukromých obchodních společností dobrovolná a zaměstnavatelé je umožněné si tvorbu i čerpání fondu určit podle svého uvážení.

Základní princip tvorby vypadá následovně:

Tabulka 6 - Tvorba sociálního fondu dle ČÚL

Účetní operace	MD	D
Tvorba sociálního fondu	43x – VH ve schvalovacím řízení	42x – Ostatní fondy

Zdroj: vlastní zpracování

Sociální fond ve společnosti Elektrizace železnic je tvořen ze zůstatku z minulého roku, přidělem schvalovaným valnou hromadou akciové společnosti a dalšími příděly. Může být tvořen také dary cizích právnických nebo fyzických osob.

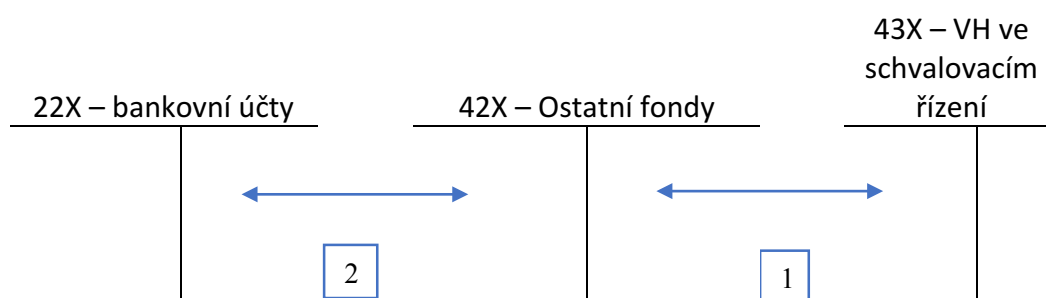
Čerpání fondu probíhá ve prospěch zaměstnanců EŽP a omezeně také ve prospěch bývalých zaměstnanců důchodců a nezaopatřených dětí. Právo čerpat nemají zaměstnanci

zaměstnaní na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Příspěvky ze sociálního fondu společnost poskytuje na následující plnění:

- Závodní stravování
- Činnost klubu důchodců
- Rekreační nezaopatřených dětí zaměstnanců
- Dárcům krve
- Mimořádné sociální výpomoci a další dodatečně smluvené oblasti

Při účtování o čerpání na tyto benefity můžeme postupovat bilanční nebo výnosovou metodou. Při účtování bilanční metodou je použití sociálního fondu účtuje pouze jako o úbytku peněžních prostředků na jedné straně a snížení zůstatku ostatních fondů na straně druhé.

Tabulka 7 - Účtování o sociálním fondu bilanční metodou



1 - účtování o tvorbě fondu  
2 – čerpání fondu bilanční metodou

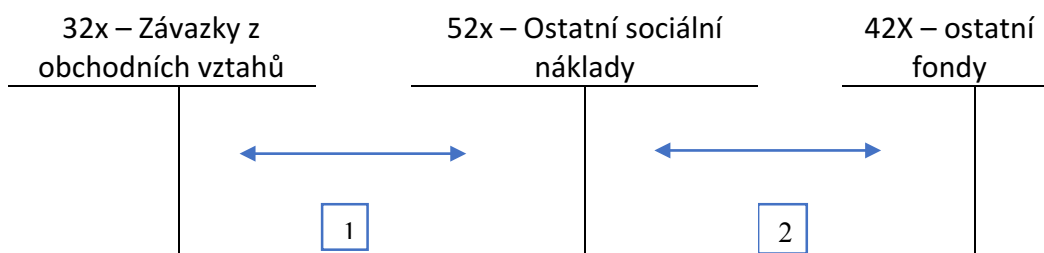
Zdroj: vlastní zpracování<sup>36</sup>

Tento způsob však není příliš vhodný, jelikož jím nejsou ovlivněny náklady společnosti ve výkazu zisku a ztráty, což společnosti zhoršuje přehled o poskytnutých nákladech na zaměstnance.

Druhá metoda účtování je vhodnější, jelikož se poskytnutí zaměstnaneckých benefitů již projeví na osobních nákladech ve výsledovce podniku. Při úhradě těchto nákladů se v příslušné výši zúčtuje sociální fond. Výsledek hospodaření je ve výsledku ovlivněn pouze v případě přečerpání sociálního fondu, kdy je z něj vyčerpáno vyšší množství prostředků, než je k dispozici. Účtování je prováděno následujícím způsobem:

<sup>36</sup> NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. *Interpretace I-8: Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku.* ©2007

Obrázek 4 - Účtování o sociálním fondu výsledkovou metodou



1 - účtování o vynaložených prostředcích do osobních nákladů

2 - Zúčtování sociálního fondu

Zdroj: vlastní zpracování<sup>37</sup>

Společnost si v příloze kolektivní smlouvy o statutu sociálního fondu stanovila nepřekračovat rozpočtem schválenou výši disponibilních prostředků sociálního fondu, nebo dalších získaných prostředků z jiných zdrojů. K přečerpání sociálního fondu a negativnímu dopadu na výsledek hospodaření by v tomto případě nedošlo.

## 6.4 Krátkodobé zaměstnanecké požitky

Následující kapitola poskytne srovnání krátkodobých zaměstnaneckých benefitů tak, jak je vykazují mezinárodní účetní standardy a česká účetní legislativa. Mezi krátkodobé benefity budeme řadit ty, jejichž úhrada proběhne nejpozději do dvanácti měsíců od doby, kdy zaměstnancům vznikl na benefity nárok.

### *Mezinárodní účetní standardy*

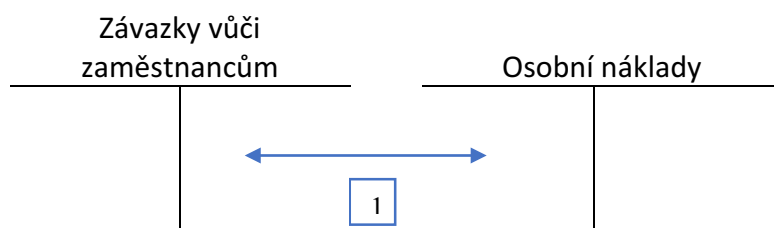
Mezinárodní účetní standardy identifikují krátkodobé benefity jako takové, jejichž splatnost vyprší a úhrada proběhne ve stejném roce, kdy zaměstnancům na tyto benefity vznikne nárok. Řadí sem následující benefity: mzdy, platy, příspěvky na sociální pojištění, placenou dovolenou, odměny a další nepeněžní plnění.

Jak již bylo řečeno, účtování krátkodobých zaměstnaneckých benefitů je podobné zúčtování popsanému v kapitole o sociálním fondu (viz Obrázek 5). Ve chvíli, kdy

<sup>37</sup> NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. *Interpretace I-8: Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku*. ©2007

zaměstnanec poskytne firmě své služby, účetní jednotka odměnu vyčíslí jako závazek a osobní náklad. Poté může proběhnout jejich zúčtování.

Obrázek 5 - zaúčtování krátkodobých zaměstnaneckých požitků



1 – uznání krátkodobého požitku

Zdroj: vlastní zpracování

Částka vykázaná v rámci krátkodobých závazů bude v nediskontované výši, jelikož úhrada proběhne v rámci následujících 12 měsíců.

Specifický postup je stanoven při vykazování krátkodobého placeného volna. Standard rozlišuje dva typy placeného volna – kumulativní a nekumulativní.

Tabulka 8 - Krátkodobé placené volno dle IFRS

Druh volna	Zachycení
Nekumulativní volno	Ve chvíli čerpání zaměstnancem
Kumulativní volno	V momentě, kdy na něj zaměstnanci vznikl nárok

Zdroj: vlastní zpracování

V případě nekumulativního volna, které se nepřenáší do dalších účetních období, se o tomto požitku účtuje jako o nákladu až ve chvíli, kdy bylo zaměstnancem čerpáno, jelikož při nevyužití tohoto benefitu zaměstnancem nárok na toto plnění zaniká. Je proto nevhodné o něm účtovat v okamžiku, kdy na něj zaměstnanci vznikl nárok. Tento způsob je aplikován u kumulativního volna, které může být převedeno do dalšího účetního období. O nevyčerpané části závazku smí účetní jednotka účtovat jako o přechodném pasivu, jak jej definuje IAS 37, a je vykazován v závazcích společnosti.

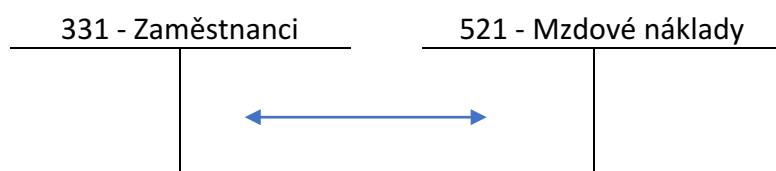
### Česká účetní legislativa

V českých účetních předpisech neexistuje specifická úprava krátkodobých zaměstnaneckých požitků, nicméně můžeme zde zařadit podobné požitky jako byly vykázány ve standardu IAS 19.

Ačkoliv neexistuje jednotný předpis, dá se konstatovat že při vykazování a uznávání závazků na krátkodobých požitků se bude postupovat podobně jako bylo určeno výše zmíněným standardem. Náklad na benefit je zaúčtován v období, se kterým věcně a časově souvisí.

Z krátkodobých zaměstnaneckých požitků společnosti Elektrizace železnic vybereme pro srovnání opět placená poskytovaná volna. Za nekumulativní volno by se v našem případě daly považovat náhradní volna při osobních překážkách práce, první tři dny placené nemocenské dovolené a další jednorázové nároky na hrazené volno zaměstnanců. Nekumulativní pracovní volna a dovolená, za které zaměstnancům přísluší průměrná mzda, vstupují do mzdových nákladů, jsou z nich vypláceny odvody na sociální přípojištění a zdravotní pojištění a jejich účtování probíhá principiálně stejně, jako ho stanovuje IAS 19:

*Obrázek 6 - Zaúčtování krátkodobých zaměstnaneckých požitků dle ČÚL*



Zdroj: vlastní zpracování<sup>38</sup>

Dovolená může být v českém prostředí považována na kumulativní volno, jelikož její čerpání v následujícím účetním roce umožňuje zákoník práce a může být tedy převáděno i do následujícího účetního období. V české praxi společnosti pro vykazání závazku z titulu nevyčerpané dovolené účtují za pomoci rezerv nebo dohadných položek na nevybranou dovolenou.

Společnost Elektrizace železnic na nevyčerpanou dovolenou vytváří rezervu. Zaúčtování rezervy na nevyčerpanou dovolenou znázorňuje obrázek schéma níže:

<sup>38</sup> MACHALA, Otakar. *Nevyčerpaná dovolená a její účtování*.

Tabulka 9 - Rezerva na nevyčerpanou dovolenou EŽP, a.s.

Rok	Účetní operace	MD	D
1	Tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou	554	459
2	Čerpání rezervy	459	554
	Zaúčtování nákladu na dovolenou	521	331

Zdroj: vlastní zpracování<sup>39</sup>

Tato rezerva je součástí položky „Ostatní rezervy“, jejíž tvorba není pro účetní jednotky povinná. Zároveň se jedná o účetní rezervy, které nejsou rezervami daňově uznatelnými a mohou tak zkreslovat základ pro určení daňové povinnosti. Další otázkou je, zda rezervy na tyto účely splňují definici závazku podle zákona o účetnictví, a neměly by být spíše vykazovány jako dohadné položky pasivní, u nichž známe období, ve kterém nastanou, víme jistě, že úhrada v tomto období nastane, avšak neznáme přesnou výši tohoto závazku.

## 6.5 Požitky po skončení pracovního poměru

### *Mezinárodní účetní standardy*

Další kategorií zaměstnaneckých benefitů jsou požitky po skončení zaměstnaneckého poměru, které zahrnují například požitky jako jsou penze, jednorázově vyplácené paušální částky, nebo příspěvky na úhrady různých typů pojištění. Rozlišujeme dva typy – plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků.

Společnost OHL ŽS v rámci této kategorie vykazuje pouze benefity odpovídající definici plánů definovaných příspěvků. Vzhledem ke specifčnosti těchto typů benefitů a skutečnosti, že se s nimi v českém prostředí příliš nepotkáme, zařadíme do této kategorie měsíční příspěvky na soukromé životní pojištění a na důchodové připojištění. V našem případě se jedná o příspěvky hrazené do penzijní společnosti, se kterou zaměstnanec uzavřel smlouvu, jejichž splatnost nastává až po skončení pracovního poměru a povinnost přispívat do plánu definovaných příspěvků zaměstnavateli dle kolektivní smlouvy zaniká skončením pracovního poměru zaměstnance.

<sup>39</sup> MACHALA, Otakar. *Nevyčerpaná dovolená a její účtování*.



Co se týče plánů definovaných požitků, jejich zachycení je komplikovanější než v předchozí kategorii a často vyžaduje také pojistně-matematické metody k ocenění těchto závazků. Od výkladu plánů definovaných požitků v této práci upustíme, jelikož se jedná o požitky, se kterým se nepotkáme v naší zkoumané společnosti a velmi zřídka také v celém českém podnikatelském prostředí.

### ***Česká účetní legislativa***

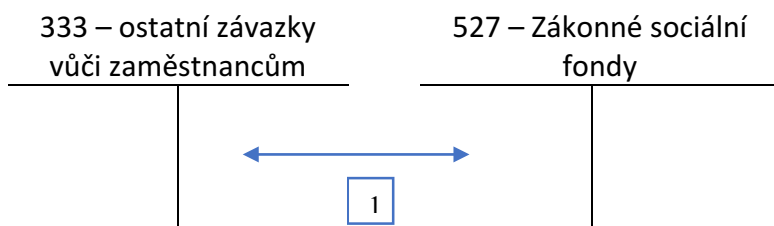
V české účetní úpravě, na rozdíl od mezinárodních účetních standardů, neexistuje komplexní předpis upravující zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru. Rovněž nejsou specifikovány pojmy, které zmiňuje standard IAS 19 v této souvislosti, tj. plány definovaných příspěvků a požitků.

Nedostatky českých účetních předpisů v této problematice jsou dány skutečností, že se v českém prostředí příliš neseťkáme s požitky, které by do následující kategorie spadaly. Důchody vyplácené zaměstnanci po odchodu ze zaměstnání jsou plně v kompetenci české správy sociálního zabezpečení a v dohledné době se neočekává přenesení odpovědnosti na podnikatelské subjekty. V případě, že by tomu tak bylo, byly by společnosti nuceny tvořit rezervy na tyto požitky. Nicméně v současnosti je toto plnění zcela dobrovolné a téměř všechny společnosti této možnosti nevyužívají.

V rámci této kategorie se kromě povinných odvodů do penzijních plánů můžeme setkat s příspěvky do soukromých penzijních plánů zaměstnanců, jejichž poskytování je v našem prostředí poměrně běžné.

Zkoumaná společnost poskytuje svým zaměstnancům benefit ve formě příspěvků na penzijní a životní připojištění v maximální výši 1100 Kč měsíčně za obě plnění dohromady. Tento benefit se bude klasifikovat jako daňový, jelikož nepřekračuje stanovený limit 30 000 Kč, a jeho účtování bude probíhat následovně:

Obrázek 7 - Příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle ČÚL



1 - měsíční předpis pojistného

Zdroj: vlastní zpracování<sup>40</sup>

Vzhledem ke skutečnosti, že k úhradě příspěvku dochází až v následujícím měsíci, vykáže společnost příspěvky nejdříve jako závazek, v dalším měsíci dojde k zúčtování snížením závazku a jeho úhradou. V případě že se jedná o příspěvek za měsíc prosinec, kde úhrada proběhne v následujícím účetním období, zaúčtuje účetní jednotka příspěvek jako výdaj příštích období.

V případě, že by účetní jednotka poskytovala příspěvky nad zákonem určený maximální limit, musela by daný benefit zúčtovat na nedaňový účet č. 528 – ostatní sociální fondy, jelikož by se již jednalo o nedaňový náklad.

## 6.6 Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky

### *Mezinárodní účetní standardy*

Ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou definovány jako takové, jejichž úhrada proběhne po 12 měsících od doby, kdy na ně zaměstnanci vznikl nárok, a přitom se nejedná o zbylé kategorie zaměstnaneckých požitků. Může se jednat například o dlouhodobé placené volno, odměny při odpracování určitého počtu let, odměny při příležitosti jubileí, požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti aj.

I v případě těchto benefitů platí, že závazek a náklad společnosti vznikají v momentě, kdy zaměstnanec poskytl služby podniku, proto není možné o tomto benefitu účtovat až v okamžiku jeho poskytnutí, ale průběžně po celou dobu výkonu služby zaměstnance, přičemž výše závazku a souvisejícího nákladu společnosti se postupně kumuluje. Ocenění

<sup>40</sup> LUKÁŠOVÁ, Miriam. *Přečtěte si, jak správně účtovat benefity pro zaměstnance.*

probíhá za pomoci pojistně matematických metod, například za použití přírůstkové metody.

Z dlouhodobých požitků společnost OHL svým zaměstnancům po splnění podmínek stanovených v Kolektivní smlouvě vyplácí odměny při odchodu do důchodu. Výše tohoto příspěvku tvoří 3000 Kč za každý odpracovaný rok po odpracování 7 let. Na tento benefit tvoří společnost rezervu, kterou klasifikuje jako dlouhodobou.

*Tabulka 10 - Tvorba a čerpání rezervy u spol. OHL ŽS*

tis. Kč	Hodnota
<b>Rezerva na odměny při odchodu do důchodu, stav k 31.12.2013</b>	13 228
Čerpání rezerv	-209
<b>Rezerva na odměny při odchodu do důchodu, stav k 31.12.2014</b>	13 019
Přírůstek rezerv	677
<b>Rezerva na odměny při odchodu do důchodu, stav k 31.12.2013</b>	13 969

Zdroj: výroční zpráva společnosti OHL, ŽS.

Výše rezervy představuje současnou hodnotu závazku se zohledněním fluktuace zaměstnanců a je každý rok aktualizována. Tato částka je tedy diskontována a je průběžně přepočítávaný předpokládaný počet zaměstnanců, kterým vznikne v budoucnu nárok na tento požitek. Diskontní sazbu se nepodařilo zjistit. Tvorba těchto rezerv je možná, jelikož se jedná o jasně prokazatelný závazek společnosti, který vzniká poskytnutím služby zaměstnancem a splňuje podmínky pro vytvoření rezervy stanovené ve standardu IAS 37.

Dále společnost poskytuje peněžité dary jako věrnostní odměnu za setrvání v pracovním poměru, které jsou hrazeny z prostředků FSV. Tento benefit je podmíněn setrváním v zaměstnaneckém poměru během posledních 20 let, nelze o něm tedy účtovat jako o krátkodobém požitku, jako je tomu u zbylých plnění poskytnutých z prostředků FSV, ale výše závazku musí být vyčíslena za pomoci pojistně-matematických metod.

### ***Česká účetní legislativa***

V českých účetních předpisech nejsou opět dlouhodobé zaměstnanecké požitky vymezeny natolik exaktně, jako je tomu u mezinárodních účetních standardů. V praxi tvoří podniky v souladu s principem opatrnosti rezervy na významné položky, u nichž je

pravděpodobné, že v budoucnosti bude nucena uhradit, a u kterých nezná přesnou výši nebo datum, k němuž k úhradě má dojít. V případě, že se jedná o typ plnění s předplaceným benefitem do budoucna, je účetní jednotka nucena náklady na takovýto požitek rozložit do ostatních účetních období za pomoci nákladů příštích období.

Na odměnu při odchodu zaměstnance do důchodu není v tomto případě vytvářena rezerva, jelikož společnost není povinna podle české účetní legislativy takovou rezervu vytvářet, a její tvorba je tedy dobrovolná. Její poskytnutí není natolik pravděpodobné a výše natolik významná, že by bylo nutno na ni vytvářet rezervu a snižovat si tak výsledek hospodaření. Zaúčtování tohoto benefitu ve společnosti proběhne tedy až v momentě, kdy zaměstnanci vznikne na toto plnění nárok při odchodu do důchodu.

## **6.7 Požitky při skončení pracovního poměru**

### *Mezinárodní účetní standardy*

Princip tohoto typu zaměstnaneckých požitků je poněkud odlišný od ostatních požitků definovaných v IAS 19. Nárok na něj nevzniká zaměstnanci v souvislosti s trváním poměru, ale spíše jeho ukončením, a to buď ze strany zaměstnavatele nebo ze strany zaměstnance výměnou za tyto požitky.

Uznávání a v tomto případě také probíhá odlišně, závazek a náklad je vykázán až v okamžiku, kdy je závazek společnosti neodvolatelný. Účtování v tomto případě probíhá jako u krátkodobých požitků (viz Obrázek 5) za předpokladu, že jsou požitky uhrazeny v rámci jednoho účetního období. Druhým způsobem je vykázání závazku jako rezervy na restrukturalizaci v případě, že je schválen plán na restrukturalizaci, nebo je tento plán již realizován a tato prostředky budou použity výlučně na tyto účely.

Specifický postup by nastal v případě, kdy by plánovaná restrukturalizace proběhla v horizontu delším než jedno účetní období. V takovém případě by bylo nutné tyto požitky vykázat jako v případě dlouhodobých požitků, kdy by došlo k diskontování tohoto závazku diskontní sazbou na současnou hodnotu a postupnému zaúčtování za pomoci úroků z diskontní sazby až do roku, kdy dojde k čerpání rezervy, viz následující příklad:

Společnost plánuje provést restrukturalizaci, na kterou předpokládá využití finančních prostředků ve výši 2 500 000 Kč. Restrukturalizace proběhne od nynějška za tři roky – tedy v roce 2018. Diskontní míru uvažujeme ve výši 10 %. Zaúčtování této rezervy proběhne následujícím způsobem:

SH rezervy v roce 2015:  $\frac{2\,500\,000}{(1+0,1)^3} = 1\,878\,287$

	Rezerva na začátku roku	Úrok	Rezerva na konci roku
<b>2016</b>	1 878 287	187 829	2 066 116
<b>2017</b>	2 066 116	206 612	2 272 727
<b>2018</b>	2 272 727	227 273	2 500 000

Zdroj: vlastní zpracování<sup>41</sup>

V dalším kroku již můžeme rezervu zaúčtovat.

	Účetní operace	Částka	MD	D
2015	Tvorba rezervy	1 878 287	Tvorba rezervy	Rezerva
2016	Zaúčtování úrokového nákladu	187 829	Nákladové úroky	Rezerva
2017	Zaúčtování úrokového nákladu	206 612	Nákladové úroky	Rezerva
2018	Zaúčtování úrokového nákladu	227 273	Nákladové úroky	Rezerva
	Čerpání rezervy	2 500 000	Rezerva	Tvorba rezervy

Zdroj: vlastní zpracování<sup>42</sup>

Můžeme vidět, že podle IAS 19 je účtování podobné přírůstkové metodě, tak jak ji standard stanovuje při účtování o plánech definovaných požitků.

Společnost OHL ŽS v současnosti nevykazuje žádné závazky nebo rezervy, které by se daly klasifikovat jako požitky při předčasném ukončení pracovního poměru.

### **České účetní předpisy**

S požitky při ukončení pracovního poměru se můžeme setkat také v českém prostředí a jejich povaha je podobná požitkům vykazovaným podle IAS 19. Tyto požitky jsou poskytovány ve formě odstupného a jejich výše je stanovena §67 zákoníku práce.

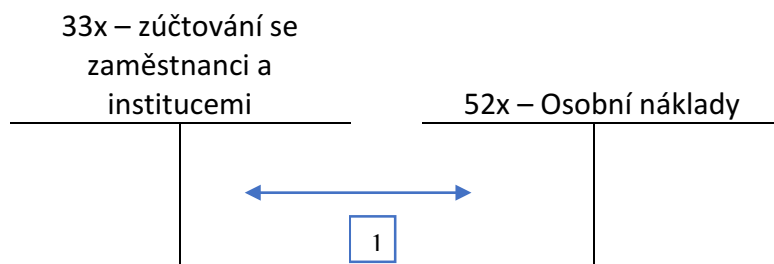
Postup zaúčtování je velmi podobný jako v případě požitků při ukončení pracovního poměru dle IAS 19. Účetní jednotka má povinnost zaúčtovat požitek jako závazek a

<sup>41</sup> Mezinárodní účetní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky

<sup>42</sup> Tamtéž

zároveň jako náklad. Tyto požitky jsou dle české legislativy součástí mzdových nákladů. Účtování proběhne následovně:

Obrázek 8 - Zaúčtování odstupného dle ČÚL



1 – zaúčtování nároku na odstupné

Zdroj: vlastní zpracování<sup>43</sup>

V souvislosti se změnou předmětu činnosti, ukončením nebo jinou změnou povahy činnosti účetní jednotky je vhodné vytvořit na odstupné v důsledku těchto skutečností rezervu na restrukturalizaci. Tvorba této rezervy je podobná způsobu, který je vymezen v účetních standardech IFRS, rozdíl je v částce zaúčtované v průběhu do rezerv. Rezerva je v tomto případě tvořena rovnoměrnými částkami.

Uvažujme příklad výše s rezervou na restrukturalizaci ve výši 2 500 000 splatnou v roce 2018.

Tabulka 11 - Rezerva na restrukturalizaci dle ČÚP

Rok	Účetní operace	Částka	MD	D
2015	Tvorba rezervy na restrukturalizaci	833,3	554	459
2016	Tvorba rezervy na restrukturalizaci	833,3	554	459
2017	Tvorba rezervy na restrukturalizaci	833,3	554	459
2018	Rozpouštění rezervy	833,3	459	554

Zdroj: vlastní zpracování<sup>44</sup>

Tato rezervy spadá do ostatních rezerv, jejichž tvorba je dobrovolná a účetní jednotka si o nich rozhoduje sama.

Rovnoměrné rozložení nákladů a výnosů zúčtovaných v souvislosti s restrukturalizací je zajištěno zaučováním rezervy na požitky související s propouštěním zaměstnanců při odchodu ze zaměstnání. Viděli jsme, že účtování podle obou případů liší, důsledkem je

<sup>43</sup> MORÁVEK, Zdeněk. *Zaúčtování odstupného*.

<sup>44</sup> HLAVÁČOVÁ, Jana, KALIVODOVÁ, Tereza. *Rezervy*.

rozdílné stanovení nákladů v průběhu let a s tím související výše rezervy jako závazku vůči zaměstnancům.

Tabulka 12 - Srovnání vykazování rezerv na restrukturalizaci dle IFRS a ČÚL

	Náklady na požitky ČÚL	Náklady na požitky IFRS	Výše rezervy ČÚL	Výše rezervy IFRS
<b>2015</b>	625000	1878287	625000	1 878 287
<b>2016</b>	625000	187829	1250000	2066116
<b>2017</b>	625000	206612	1875000	2272728
<b>2018</b>	625000	227273	2500000	2 500 000

Zdroj: vlastní zpracování

## 6.8 Vlastní návrhy a zhodnocení jejich dopadů

Provedli jsme srovnání vykazování zaměstnaneckých benefitů ve dvou společnostech. Po analýze rozdílného vykazování dle dvou zmíněných standardů bych zde ráda vymezila body, které jsou při vykazování obou společností předmětem diskuze, a mohly by být v praxi použity namísto zavedeného systému.

### *Účtování o nevyčerpané dovolené*

Společnost Elektrizace železnic v položce ostatní rezervy vykazuje nevyčerpanou dovolenou svých zaměstnanců za pomoci ostatních rezerv. České účetní standardy č. 017 však dovolují tento závazek zaúčtovat také za pomoci dohadných položek pasivních. Srovnání těchto dvou způsobů provedu na následujících dvou příkladech.

Předpokládejme, že zaměstnavatel zaúčtoval za své zaměstnance náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou ve výši 30 000 formou rezervy. Náhradu mzdy bude nucený z důvodu skončení zaměstnaneckého poměru vyplatit.

Tabulka 13 - zaúčtování nevyčerpané dovolené za pomoci rezervy (ČÚL)

Rok	Popis účetního případu	Částka (tis. Kč)	MD	D	Vliv na VH	Vliv na ZD
2015	Tvorba rezervy na nevyčerpanou dovolenou	300 000	554	459	-300 000	Žádný
2016	Náhrada mzdy	350 000	521	331	-350 000	-350 000
	Čerpání rezervy	300 000	459	554	+300 000	Žádný

Zdroj: vlastní zpracování

Tvorbou rezervy, která není daňově účinná, se nám neshodují výsledek hospodaření a základ daně pro odvod daně z příjmu v roce 2015. Základ daně z příjmu by byl ovlivněn až v roce 2016 při zaúčtování náhrady mzdy.

Následující tabulka ukazuje situaci, kdy by společnost použila k vykázání nevybrané dovolené dohadnou položku pasivní:

*Tabulka 14 - zaúčtování nevyčerpané dovolené za pomoci dohadné položky (ČÚL)*

Rok	Popis účetního případu	Částka (tis. Kč)	MD	D	Vliv na VH	Vliv na ZD
2015	Vytvoření DÚP	300 000	521	389	-300 000	-300 000
2016	Náhrada mzdy	350 000	389		-50 000	-50 000
		50 000	521			
		300 000		331		

Zdroj: vlastní zpracování

Jak můžeme vidět, v tomto případě by došlo ke stejnoměrnému ovlivnění účetního i daňového výsledku hospodaření společnosti v obou letech. Dopad na výši osobních nákladů by v tomto případě byla stejná jako v případě zaúčtování rezervy, přesto zde existují rozdíly, zejména ve výši základu daně. Nevyčerpaná náhrada mzdy by se objevila v osobních nákladech a v závazcích pod položkou dohadných účtů pasivních.

Podobně funguje zaúčtování nevyčerpaného volna podle mezinárodních účetních standardů, a kterého využívá také společnost OHL.

Předpokládejme, že zaměstnanec vyčerpal v roce 2015 4 týdny dovolené, které společnost vyčíslila na 40 000, jeden týden dovolené si přenesl do dalšího období. Na tento závazek společnost vytvořila dohadnou položku pasivní ve výši 10 000. V dalším období došlo ke zvýšení průměrné mzdy o čtyři tisíce. Zachycení tohoto případu bude následovné:

*Tabulka 15 - Účtování o nevyčerpané dovolené IFRS*

Rok	Popis účetního případu	Částka (tis. Kč)	MD	D	Vliv a VH	Vliv na ZD
2015	Dohadná položka za nevyčerpanou dovolenou	10 000	Osobní náklady	Zaměstnanci	-10 000	-10 000
2016	Rozdíl mezi odhadnutou a skutečnou hodnotou	1000	Osobní náklady	Zaměstnanci	-1000	-1000

Zdroj: vlastní zpracování



Vidíme, že postup zaúčtování je v případě mezinárodních standardů podobný tvorbě dohadných položek pasivních podle české legislativy, rozdílem je zaúčtování dohadné položky přímo na vrub závazků vůči zaměstnancům. Účetní výsledek hospodaření i základ daně jsou v obou letech shodné, v roce 2016 ovlivněny pouze zvýšením nad rámec vytvořené rezervy.

### ***Vykazování sociálních fondů***

V této části provedeme srovnání v zachycení sociálních fondů dle zkoumaných předpisů, na jehož základě vyvodíme doporučení.

Částečné manipulace s výkazy může být dosaženo také za pomoci tvorby fondů ze zisku. Konkrétně zde budeme uvažovat sociální fondy.

*Tabulka 16 - Srovnání zachycení a tvorba sociálního fondu*

	<b>Elektrizace železnic</b>	<b>Tvorba fondu</b>	<b>Dopad na VH</b>
A.	Vlastní kapitál	Ostatní fondy/VH ve schvalovacím řízení	Ne
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku		
A.III.2	<b>Statutární a ostatní fondy</b>		
	<b>OHL ŽS</b>		
	Krátkodobé závazky	Závazek/Osobní náklad	Snížení VH
	Ostatní závazky		
	<b>Závazky vůči zaměstnancům</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

První rozkol nastává již při samotném vykázání sociálních fondů, kdy česká legislativa stanovuje jejich zaúčtování do položek vlastního kapitálu pod položku Statutárních a ostatních fondů. Společnost OHL ŽS naproti tomu překlasifikovala při přechodu na IFRS tuto položku do ostatních krátkodobých závazků.

Výhoda ve způsobu utváření sociálního fondu podle české úpravy je zřejmá. Tvorba tohoto fondu se nepromítá do výsledků hospodaření společnosti. Je to dáno skutečností, že tvorba fondu neznamena pro společnost bezpodmínečný závazek uhradit zaměstnancům odměnu za jejich služby, tak jak jej chápe IAS 19.

U mezinárodních standardů sociální fond zvyšuje položku závazků vůči zaměstnancům, a zároveň tak společnost zavazuje benefit zaměstnanci poskytnout. Závazky vůči

zaměstnancům jsou také zaúčtovány na vrub osobních nákladů, což ovlivní výsledek hospodaření společnosti.

Pokud jde o čerpání prostředků, zjednodušeně naznačuje jejich zúčtování následující tabulka:

*Tabulka 17 - Srovnání čerpání sociálního fondu*

	<b>ČÚL – bilanční metoda</b>	<b>ČÚL – výnosová metoda</b>	<b>IFRS</b>
<b>Čerpání SF</b>	Ostatní fondy/BÚ	Ostatní fondy/Náklady	Závazky/BÚ
<b>Dopad na VH</b>	Ne	Ne	Ne

Zdroj: vlastní zpracování

Vidíme, že vykazování o čerpání sociálních fondů vytvořených podle českých předpisů se ani v tomto případě nepromítne do VH společnosti. Popřípadě se do VH promítne část čerpání, která překračuje stanovený rozpočet, což je však u společnosti Elektrizace železnic ošetřeno v kolektivní smlouvě zákazem přečerpání fondu. Tvorba sociálního fondu je tak pro společnost výhodná, a tvorbu fondu tohoto typu lze společností doporučit. Čtenáři finančních výkazů bez přístupu k vnitřním dokumentům společnosti však neposkytne dostatečné informace o výši benefitů poskytovaných zaměstnancům.

Na druhou stranu společnosti OHL se tvorbou fondu sociálních výhod zvyšuje položka krátkodobých závazků v roce, kdy zaměstnancům na tento závazek vznikl nárok, což na čtenáře výkazů nemusí působit pozitivně. Současně s tím je zaúčtován náklad.

Dle mého doporučení není pro společnost výhodné tvořit Fond sociální povahy. Zmiňované prostředky je možné vyplácet také na vrub zdaněného nerozděleného zisku. Ne všechny benefity stanovené v příloze kolektivní smlouvy mají podle mého názoru charakter bezpodmínečného závazku.

Jako příklad uveďme benefit ve formě sociální výpomoci. Vykazování těchto benefitů by mělo proběhnout až ve chvíli, kdy na ně zaměstnanci vznikl nárok, což se uskuteční po splnění určitých podmínek. Na tento benefit je možné vytvořit přechodný závazek, popřípadě rezervu, v závislosti na pravděpodobnosti nutnosti tyto benefity uhradit.

Ostatní závazky se chovají jako krátkodobé zaměstnanecké benefity a není proto potřeba na ně vytvářet sociální fond a snižovat si tak vlastní kapitál.

## ZÁVĚR

Vstupem České Republiky do Evropské Unie v minulém desetiletí se pro část firem působících na našem území stalo aktuální téma mezinárodní harmonizace účetních výkazů. Tímto datem se pro určitý okruh společností z dobrovolného zveřejňování harmonizované závěrky stala povinnost a můžeme se tak u nás častěji setkat se dvěma rozdílnými přístupy sestavování účetních závěrek. Prvním způsobem je vykazování podle české účetní legislativy, tak jak ji vymezuje Zákon č. 563/1991Sb. o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví a České účetní standardy pro podnikatele. Druhým přístupem je vykazování podle Mezinárodních standardů IFRS/IAS, které jsou shodné pro všechny státy působící v rámci Evropské Unie.

Harmonizace účetních závěrek přináší mnohé pozitivní ekonomické důsledky. Standard myslí zejména na čtenáře účetních závěrek, kterými jsou především velcí a drobní investoři, kteří se díky harmonizovaným účetním závěrkám dokáží lépe a přesněji zorientovat v ekonomické situaci podniku a na těchto základech pak mohou lépe činit svá rozhodnutí. Sníží se tak náklady, jednak v důsledku nižšího rizika u investorů, ale také u samotných podniků, které nejsou nuceny tvořit účetní závěrky podle národních i mezinárodních účetních metod.

V kapitole pojednávající o mezinárodním účetním standardu IAS 19 byl proveden rozbor tohoto standardu dle jednotlivých skupin požitků, tak jak jej standard rozčleňuje. Standard je poměrně rozsáhlým zachycením zaměstnaneckých požitků, který kromě požitků ve smyslu, jak jej chápe česká legislativa (benefity nad rámec zákona), zahrnuje také platy a mzdy a další plnění, které je podle zákoníku práce pro účetní jednotku povinné.

České účetní předpisy byly zkoumány ze tří hledisek. Z pohledu zaměstnavatele nás bude zajímat zejména nákladové hledisko. Zaměstnanecké benefity mohou být pro zaměstnavatele dle zákona o dani z příjmu daňově uznatelný nebo daňově neuznatelný náklad, přičemž pro zaměstnavatele je zajímavým zejména benefit, který si může uzнат jako náklad a snížit si tak ZD pro odvod daně z příjmu. Zaměstnanec na druhou stranu zvažuje, zda se tento požitek bude posuzovat jako zdanitelný příjem, popřípadě zda je od daně osvobozen. Třetím kritériem jsou povinné odvody z hlediska pojistného na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění. Toto kritérium je důležité jak pro zaměstnavatele, tak pro samotné zaměstnance, jelikož oběma kategoriím buďto zvyšuje náklady nebo

sníží příjmy. Obecně platí, že příjem zaměstnance, který je zdanitelným příjmem bude také zahrnut do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění.

Pokud přistoupíme k samotnému srovnání obou přístupů, můžeme konstatovat, že toto srovnání není vůbec jednoduché. První a zásadní rozdíl je už v samotné komplexnosti účetního standardu IAS 19, zatímco česká legislativa je rozprostřena do několika zákonů a předpisů, které ve výsledku přesto nezvládnou dostatečně nepokryt celou problematiku. Velká část pravidel stanovených v IAS 19 není v české legislativě vůbec řešena. Dalším problémem je rozdílné období uznání závazku a jeho ocenění.

První srovnání je v oblasti sociálních fondů, jejichž vykazování není podle mezinárodních standardů řádně specifikováno. Platí, že tento závazek by měl být vykázán v cizích zdrojích jako závazek vůči zaměstnancům, zatímco česká legislativa jej řadí do vlastního kapitálu. Tvorba fondu je výhodnější pro společnosti řídicí se českou legislativou, protože jejich prostřednictvím mohou ovlivňovat výši VH.

U krátkodobých požitků jsme nevyozorovali velké rozdíly ve vykazování a uznávání těchto závazků. Jsou vykazovány jako závazek vůči zaměstnanci a osobní náklad. Období, kdy tyto požitky byly poskytnuty se shoduje s obdobím, kdy na ně zaměstnanci vznikl nárok. Rozdíl v obou přístupech můžeme pozorovat u kumulativního volna. Přestože se česká legislativa o kumulativním volnu nezmiňuje, tomuto popisu odpovídají stejně typy zaměstnaneckých požitků jako u IFRS. U mezinárodních standardů je nutné zvážit také standard IAS 37, který stanovuje, že o nevyčerpaném závazku se účtuje v době, kdy na něj vznikl nárok, má charakter přechodného pasiva a zaúčtujeme jej do závazků. České předpisy dovolují zaúčtovat závazek až v roce, kdy bude vyčerpán, popřípadě využít rezerv nebo dohadných položek pasivních.

Požitky po skončení pracovního poměru jsou ve standardu IAS 19 popsány poměrně obsáhle a jejich uznání a ocenění vyžaduje složité pojistně-matematické odhady. Srovnání je v tomto případě velice obtížné, jelikož se s tímto typem požitku u nás setkáme jen velice vzácně. Při snaze o větší přiblížení české situace účetním standardům bychom zde mohli zařadit příspěvky do soukromých penzijních plánů, jejichž čerpání zaměstnancem většinou proběhne po odchodu do důchodu.

U ostatních dlouhodobých požitků můžeme nalézt opět rozdíl v jejich nepřesném vymezení českými předpisy. Podle mezinárodních předpisů je účetní jednotka nucena tyto benefity vykázat již v okamžiku, kdy na ně zaměstnanci vznikl nárok, což se projeví na účetním výkazu kumulací závazků a nákladů. Pro odhad ocenění jsou využívány pojistně-matematické metody. Česká legislativa umožňuje o těchto závazcích účtovat až v momentě, kdy tento benefit poskytne, měla by pouze dodržovat zásadu opatrnosti a na významné položky vytvořit rezervu.

U požitků při skončení zaměstnaneckého poměru se můžeme opět setkat s analogií mezinárodních standardů k českým předpisům. Tyto požitky se zaúčtují jako závazky a náklad společnosti, popřípadě je na ně tvořena rezerva na restrukturalizaci. Podmínky tvorby této rezervy jsou podobné, rozdíl je pouze v ocenění této rezervy a jejím postupném zaúčtování do rezerv, pokud se výplata očekává v dalším účetním období. Výše rezervy a s tím souvisejícího nákladu se tak bude podle obou přístupů lišit.

Na základě výše popsaných poznatků jsem dospěla k doporučení společnosti Elektrizace železnic týkající se zaúčtování nevyčerpané dovolené. Společnost účtuje o nevyčerpané dovolené jako o rezervě, přičemž české účetní standardy umožňují o tomto závazku účtovat také jako o dohadné položce pasivní. Rezerva na nevyčerpanou dovolenou patří do kategorie ostatních rezerv, jejichž tvorba není daňově účinná, je proto lepší využít dohadných položek a snížit si tak základ daně.

Další doporučení se týká fondu sociálních výhod u společnosti OHL ŽS. Tvorba sociálního fondu u společnosti zvyšuje položku ostatních závazků. Pokud by se společnost zavázala z prostředků sociálního fondu poskytovat benefity, jejichž úhrada je poměrně nepravděpodobná, došlo by ke zbytečnému navyšování této položky. Čtenář účetních výkazů nemá z výroční zprávy přehled o skutečné struktuře této položky a může být touto výší poté ovlivněn.

## POUŽITÉ ZDROJE

### *Knižní zdroje:*

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] BRŮHA, Dominik, Petr BUKOVJAN, Helena ČORNEJOVÁ, et al. *Abeceda personalisty*. Olomouc: ANAG, 2015. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7263-934-2.
- [3] DLABAČOVÁ, Jana a kol. *Zaměstnanecké benefity*. Praha: Svaz účetních, 2012. 64 s. Metodické aktuality Svazu účetních, 6/2012. ISBN 978-80-87367-28-5.
- [4] DLABAČOVÁ, Jana a kol. *Zaměstnanecké benefity a dotazy z praxe*. Praha: Svaz účetních, 2010. 64 s. Metodické aktuality Svazu účetních, 5/2010. ISBN 978-80-87367-07-0.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.
- [6] FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016. ISBN 978-80-214-5390-6.
- [7] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-143-6.
- [8] KOUBEK, Josef. *Řízení lidských zdrojů: základy moderní personalistiky*. 5., rozš. a dopl. vyd. Praha: Management Press, 2015. ISBN 978-80-7261-288-8.
- [9] KRBEČKOVÁ, Marie a PLESNÍKOVÁ, Jindřiška. *FKSP, sociální fondy, benefity a jiná plnění*. 2., aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 167 s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7263-667-9.
- [10] KRUPOVÁ, Lenka, VAŠEK, Libor a ČERNÝ, Michal. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [principy, metodologie, interpretace: novelizovaná verze k 1.1.2005]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2005. 1050 s. Účetnictví. ISBN 80-86324-44-3.

- [11] KŘIVÁNKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: cvičné příklady*. 15. doplněné a přepracované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. ISBN 978-80-87985-04-5.
- [12] MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-000-4.
- [13] MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity: praktická pomůcka jejich daňového řešení*. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-301-1.
- [14] PROCHÁZKA, David. *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2015. ISBN 978-80-245-2097-1.
- [15] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2015. Vzdělávání účetní profese v ČR. ISBN 978-80-86716-99-2.
- [16] VAŠEK, Libor. *Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-87985-09-0.

***Zahraniční zdroje:***

- [17] STÁROVÁ, Marta. *Asymmetries in accounting information*. Praha: PowerPrint, 2014. ISBN 978-80-87994-10-8.
- [18] ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. *Financial reporting in the Czech Republic*. Prague: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. ISBN 978-80-245-2146-6.

***Elektronické zdroje:***

- [19] BRYCHTA, Ivan. Vybrané zaměstnanecké benefity a jejich účetní a daňové řešení. In: *Účetnictví v praxi* [online]. 2011/8 [cit. 2017-04-12]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34620v44238-vybrane-benefity-a-jejich-ucetni-a-danove-reseni/>

- [20] CARDOVÁ, Zdenka. Rezervy a opravné položky. *Účetnictví v praxi*. [online]. 2011/5. [cit. 2017-23-05]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33596v43045-rezervy-a-opravne-polozky/?search\\_query=](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33596v43045-rezervy-a-opravne-polozky/?search_query=)
- [21] DELOITTE. *Účetní zpravodaj: Hledání věrného obrazu – zaměstnanecké požitky* [online]. Deloitte Česká Republika, 2015/05 [cit. 2017-05-24]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1504>
- [22] DELOITTE. *Annual improvements - 2012–2014 cycle*. [online]. [cit. 2017-02-20]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/projects/completed/aip/annual-improvements-2012-2014>
- [23] DELOITTE. *First-time adoption of International Financial Reporting Standards — A guide to IFRS 1* [online]. Deloitte, 2009, 76 [cit. 2017-02-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/pub2712>
- [24] ELEKTRIZACE ŽELEZNIC, A.S. Výroční zprávy. *Elzel.cz* [online]. ©1997-2015. [cit.2017-23-05]. Dostupné z: <http://www.elzel.cz/vyrocní-zpravy/>
- [25] HLAVÁČOVÁ, Jana, KALIVODOVÁ, Tereza. *Rezervy*. Přednáška. Praha: VŠE. Dostupné z: <http://kfua.vse.cz/media/predmety/1FU350/Rezervy.pdf>
- [26] IAS 19 — Employee Benefits. *IAS Plus* [online]. Deloitte, 2011. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>
- [27] Interpretace I-8: Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku. *Národní účetní rada* [online]. ©2007 [cit. 2017-05-23]. Dostupné z: [http://www.nur.cz/media/interpretace/I\\_08.pdf](http://www.nur.cz/media/interpretace/I_08.pdf)
- [28] LUKÁŠOVÁ, Miriam. Přečtěte si, jak správně účtovat benefity pro zaměstnance [online]. podnikatel.cz 2012 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/prectete-si-jak-spravne-uctovat-benefity-pro-zamestnance/>
- [29] KRUPOVÁ, Lenka. Které položky jsou při převodu na IAS/IFRS rizikové? *Účetnictví v praxi*. [online]. 2005/11. [cit. 2017-23-05]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1814v1833-ktere-polozky-jsou-pri-prevodu-na-ias-ifrs-rizikove/>
- [30] MACHALA, Otakar. Nevyčerpaná dovolená a její účtování. *Daně a právo v praxi* [online]. 2013/3. [cit. 2017-23-05]. Dostupné z:



<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41513v52426-nevycerpana-dovolena-a-jeji-uctovani/>

- [31] MORÁVEK, Zdeněk. Zaúčtování odstupného. *Daňáři online* [online]. [cit. 2017-05-23]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4389v6340-zauctovani-odstupneho/>
- [32] OHL ŽS, A.S. Výroční zprávy. *Ohlzs.cz* [online]. ©2000-2015. [cit.2017-23-05]. Dostupné z: <http://www.ohlzs.cz/o-spolecnosti/ekonomicke-informace/vyrocnizpravy/>
- [33] PACTER, Paul. *Pocket Guide to IFRS® Standards: the global financial reporting language* [online]. IFRS Foundation, 2016, , 208 [cit. 2017-02-02]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/2016-pocket-guide.pdf>
- [34] SKÁCELÍK, Martin a Alice MACHOVÁ. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou* [online]. Ernst and Yound, s.r.o, 2015, 52 [cit. 2017-02-02]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Strucny-prehled-rozdilu-mezi-IFRS-a-ceskou-legislativou-2015/\\$FILE/EY%20-%20FAAS%20Brochure%20CZ%202015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Strucny-prehled-rozdilu-mezi-IFRS-a-ceskou-legislativou-2015/$FILE/EY%20-%20FAAS%20Brochure%20CZ%202015.pdf)
- [35] TESAŘ, Martin. IFRS do kapsy 2015. In: *Deloitte Česká Republika*[online]. 2015 [cit.2017-23-05]. Dostupné z: [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2015.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf)

### ***Zákony a předpisy:***

- [36] Mezinárodní účetní standardy IAS 19, Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1485425599608&uri=CELEX:32012R0475>
- [37] Mezinárodní účetní standard IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
- [38] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

- [39] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- [40] Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro podnikatele účt. v podvoj. účet., ve znění pozdějších předpisů
- [41] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [42] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti
- [43] Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění
- [44] Český účetní standard pro podnikatele č. 004, Rezervy
- [45] Český účetní standard pro podnikatele č. 017, Zúčtovací vztahy

## SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

TABULKA 1 - VYBRANÉ ZAMĚSTNANECKÉ VÝHODY SOCIÁLNÍ POVAHY .....	44
TABULKA 2 - VYBRANÉ ZAMĚSTNANECKÉ VÝHODY SPOJENÉ S POSTAVENÍM VE SPOLEČNOSTI.....	46
TABULKA 3 - ZAMĚSTNANECKÉ VÝHODY MAJÍCÍ VZTAH K PRÁCI .....	46
TABULKA 4 – VYKÁZÁNÍ SOCIÁLNÍHO FONDU V ZÁVĚRCE SPOLEČNOSTI OHL ŽS, A.S. ....	58
TABULKA 5 - VZNIK ZÁVAZKU Z TITULU SOCIÁLNÍHO FONDU DLE IFRS.....	59
TABULKA 6 - TVORBA SOCIÁLNÍHO FONDU DLE ČÚL .....	59
TABULKA 7 - ÚČTOVÁNÍ O SOCIÁLNÍM FONDU BILANČNÍ METODOU .....	60
TABULKA 8 - KRÁTKODOBÉ PLACENÉ VOLNO DLE IFRS.....	62
TABULKA 9 - REZERVA NA NEVYČERPANOU DOVOLENOU EŽP, A.S.....	64
TABULKA 10 - TVORBA A ČERPÁNÍ REZERVY U SPOL. OHL ŽS.....	67
TABULKA 11 - REZERVA NA RESTRUKTURALIZACI DLE ČÚP .....	70
TABULKA 12 - SROVNÁNÍ VYKAZOVÁNÍ REZERV NA RESTRUKTURALIZACI DLE IFRS A ČÚL .....	71
TABULKA 13 - ZAÚČTOVÁNÍ NEVYČERPANÉ DOVOLENÉ ZA POMOCI REZERVY (ČÚL) .....	71
TABULKA 14 - ZAÚČTOVÁNÍ NEVYČERPANÉ DOVOLENÉ ZA POMOCI DOHADNÉ POLOŽKY (ČÚL) .....	72
TABULKA 15 - ÚČTOVÁNÍ O NEVYČERPANÉ DOVOLENÉ IFRS.....	72
TABULKA 16 - SROVNÁNÍ ZACHYCENÍ A TVORBA SOCIÁLNÍHO FONDU .....	73
TABULKA 17 - SROVNÁNÍ ČERPÁNÍ SOCIÁLNÍHO FONDU .....	74
OBRÁZEK 1 - ČASOVÁ OSA PRVNÍHO PŘECHODU NA IFRS .....	16
OBRÁZEK 2 - PŘEHLED ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ SPOLEČNOSTI OHL ŽS, A.S.....	49
OBRÁZEK 3 - PŘEHLED ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ SPOLEČNOSTI EŽP, A.S. ....	54
OBRÁZEK 4 - ÚČTOVÁNÍ O SOCIÁLNÍM FONDU VÝSLEDKOVOU METODOU.....	61
OBRÁZEK 5 - ZAÚČTOVÁNÍ KRÁTKODOBÝCH ZAMĚSTNANECKÝCH POŽITKŮ .....	62
OBRÁZEK 6 - ZAÚČTOVÁNÍ KRÁTKODOBÝCH ZAMĚSTNANECKÝCH POŽITKŮ DLE ČÚL .....	63
OBRÁZEK 7 - PŘÍSPĚVKY NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ DLE ČÚL .....	66
OBRÁZEK 8 - ZAÚČTOVÁNÍ ODSTUPNÉHO DLE ČÚL.....	70