

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Zhodnocení dopadů implementace IFRS při prodeji části  
obchodního závodu formou odložené platby**

**Bc. Michal Pavlů**

© 2020 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Michal Pavlů

Hospodářská politika a správa  
Podnikání a administrativa

Název práce

**Zhodnocení dopadů implementace IFRS při prodeji části obchodního závodu formou odložené platby**

Název anglicky

**Assessment of Implementation of IFRS at selling a part of company using the deferred payment method**

---

### Cíle práce

Cílem práce je zhodnocení postupu prodeje provozoven vybrané účetní jednotky podle mezinárodních účetních standardů IFRS formou odložené platby se zaměřením na současnou hodnotu pohledávky, srovnání s výchozími účetními výkazy sestavenými podle českých účetních předpisů a následně zhodnocení dopadů odlišných přístupů a specifikace nejvýznamnější rozdílů mezi českými a mezinárodními účetními postupy s uvedením výhod a nevýhod použití IFRS.

### Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Praktická část práce bude vycházet z charakteristiky řešeného problému na základě interních materiálů společnosti. Bude znázorněno vykazování prodeje části obchodního závodu podle českých účetních postupů a proveden výpočet odložené platby a současné hodnoty pohledávky pomocí efektivní úrokové míry podle IFRS a následné vyčíslení a zhodnocení dopadů použití postupů IFRS do účetních výkazů. Pro formulaci závěrů a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky a metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů.

## Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

## Klíčová slova

odložená platba, současná hodnota, dlouhodobá pohledávka, IFRS, vykazování, efektivní úroková míra, výnosy, splátky

---

## Doporučené zdroje informací

- DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2017, 368 s., ISBN 978-80-265-0692-8.
- JANHUBA, M. a kol. Finanční účetnictví, obecné otázky. Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2016, 304 s., ISBN 978-80-7400-614-2.
- JÍLEK, J. Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2018, 200 s., ISBN 978-80-247-2774-5.
- KRUPOVÁ, L. IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi. Praha : VOX a.s., 2019, 744 s., ISBN 978-80-87480-70-0.
- MLÁDEK, R. IFRS a US GAAP Postupy účtování. Praha: Leges, 2017, 400 s., ISBN 978-80-7502-194-6
- MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2016, 208 s., ISBN 978-80-247-5806-0.
- PROCHÁZKA, D. Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě. Praha : Oeconomica, 2016, 153 s., ISBN 978-80-2452-097-1.
- RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2018. Olomouc : ANAG, 2018, 1064 s., ISBN 978-80-7554-116-1.
- ŠTEKER, K., OTRUSINOVÁ, M. Jak číst účetní výkazy, Základy českého účetnictví a výkaznictví. Praha : Grada Publishing, a.s., 2016, 288 s., ISBN 978-80-271-0048-4.
- VAŠEK, L. Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS. Praha : Institut certifikace účetních, 2016, 200 s., ISBN 978-80-8798-509-0.

---

## Předběžný termín obhajoby

2020/21 ZS – PEF (únor 2021)

## Vedoucí práce

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 27. 11. 2020

**prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 29. 11. 2020

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 29. 11. 2020

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Zhodnocení dopadů implementace IFRS při prodeji části obchodního závodu formou odložené platby“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30. 11. 2020

---

## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Martě Stárové, Ph. D. a Ing. Enikö Lörinczové, Ph.D., vedoucím mé diplomové práce, za vstřícnost při konzultacích, odborné vedení práce, cenné rady a věcné připomínky, které přispěly ke zkvalitnění této práce a obohatily mé vědomosti.

# **Zhodnocení dopadů implementace IFRS při prodeji části obchodního závodu formou odložené platby**

## **Abstrakt**

Diplomová práce se zabývá hodnocením dopadů implementace mezinárodních standardů IFRS při prodeji části obchodního závodu formou odložené platby. Teoretická část práce pojednává o právním rámci pro vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky stanoveném národními předpisy České republiky ve srovnání s účetním systémem a principy pro vykazování a sestavování účetních výkazů vyžadovanými mezinárodními standardy IFRS se zaměřením na charakteristiku výnosů a pohledávek podle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů IFRS.

V práci je dále pojednáno o vykazování a oceňování výnosů podle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů IFRS, oceňování dlouhodobých pohledávek současnou hodnotou a odložené platbě pohledávek.

Praktická část práce se zaměřuje na výpočet současné hodnoty pohledávky pomocí efektivní úrokové míry, souvisejícího výnosového úroku a odložené platby pohledávky při prodeji části obchodního závodu podle IFRS, dále na srovnání vykazování v oblasti dlouhodobých pohledávek a výnosů spojených s prodejem části obchodního závodu a vyčíslení dopadu tohoto prodeje do účetních výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

## **Klíčová slova:**

Odložená platba, současná hodnota, dlouhodobá pohledávka, IFRS, vykazování, efektivní úroková míra, účetní výkazy, výnosy, splátky.

# **Assessment of Implementation of IFRS at selling a part of company using the deferred payment method**

## **Abstract**

The thesis deals with the impact evaluation of the international IFRS standards when selling part of the business in deferred payment form. The theoretical part of the thesis explains the legal framework for bookkeeping and financial statements compiling established by Czech national regulations in comparison with the accounting system and the reporting and compiling principles for accounting statements which are required by international standards IFRS. The focus is on the characteristics of receivables and revenues according to Czech accounting regulations and international standards IFRS.

The work also deals with income reporting and valuation according to Czech accounting regulations and international standards IFRS, present value valuation of long-term receivables and receivables deferred payment.

The main focus of practical part is on the calculation of receivable present value using the effective interest rate, related income interest and receivable deferred payment while selling part of the business according to IFRS. Another part is reporting comparison in long-term receivable and income area which is associated with the sale of the part of business. It also quantifies sale impact in financial statements compiled according to Czech accounting regulations and international financial reporting standards IFRS.

## **Keywords:**

Deferred payment, present value, long-term receivable, IFRS, reporting, effective interest rate, financial statements, revenues, instalments

## Obsah

1	ÚVOD .....	10
2	CÍL PRÁCE A METODIKA .....	12
2.1	Cíl práce .....	12
2.2	Metodika .....	12
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA .....	13
3.1	Vykazování výnosů podle českých účetních předpisů.....	13
3.1.1	Použití IFRS pro české účetní jednotky .....	14
3.1.2	České účetní předpisy .....	17
3.1.3	Výnosy dle české právní úpravy .....	19
3.2	Vývoj vykazování výnosů podle mezinárodních účetních rámců.....	21
3.3	Vykazování výnosů podle mezinárodní úpravy .....	24
3.3.1	Uznávání výnosů podle US GAAP .....	25
3.3.2	Vykazování výnosů podle standardu IAS 11 .....	26
3.3.3	Vykazování výnosů podle standardu IAS 18 .....	26
3.3.4	Vykazování výnosů podle standardu IFRS 15 .....	27
3.3.5	Vykazování výnosů s odloženou platbou pohledávky .....	29
3.4	Odlišnosti vykazování výnosů podle českých předpisů od IFRS .....	31
3.5	IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn .....	35
3.6	Charakteristika pohledávek dle českých předpisů .....	36
3.6.1	Vykazování pohledávek dle českých předpisů .....	37
3.6.2	Oceňování pohledávek podle českých předpisů .....	39
3.7	Charakteristika pohledávek dle IFRS.....	40
3.7.1	Oceňování dlouhodobých pohledávek dle IFRS .....	41
3.7.2	Současná hodnota budoucích peněžních toků.....	42
3.7.3	Finanční komponenta ceny.....	43
3.8	Přehled rozdílů vykazování pohledávek dle českých předpisů a IFRS.....	44
3.9	Obchodní závod .....	45
3.10	Ukončované činnosti.....	47
4	VLASTNÍ PRÁCE.....	49
4.1	Charakteristika účetní jednotky.....	51
4.1.1	Výchozí situace prodeje části obchodního závodu .....	51
4.1.2	Prodej části obchodního závodu podle českých účetních předpisů ....	52
4.1.3	Prodej části obchodního závodu podle postupů IFRS.....	53
4.2	Výpočty a záznamy pro účetní výkazy podle českých předpisů.....	54
4.3	Výpočty a záznamy pro účetní výkazy podle IFRS .....	59
4.3.1	Výkazy IFRS, varianta 1 – s časovým rozlišením úrokového výnosu	60
4.3.2	Výkazy IFRS, varianta 2 – bez časového rozlišení úrokového výnosu	68



5	VÝSLEDKY A DISKUSE .....	78
5.1	Souhrnné vyčíslení rozdílů vykazovaných údajů.....	78
5.2	Diskuse k prodeji obchodního závodu s odloženou platbou.....	84
5.2.1	Současná hodnota .....	84
5.2.2	Efektivní úroková míra .....	85
5.3	Vykazovací měna .....	87
5.4	Výhody a nevýhody použití IFRS.....	87
6	ZÁVĚR .....	91
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	94
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	99
	SEZNAM TABULEK .....	99
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	100
	SEZNAM PŘÍLOH.....	100

# 1 ÚVOD

Současný vývoj světové ekonomiky přináší stále rostoucí poptávku po kvalitních, srovnatelných a transparentních účetních informacích nejen v národním, ale i v mezinárodním měřítku. Zvyšující se propojenost národních ekonomik v jednu celosvětovou a od ní se odvíjející potřeba jediného souboru celosvětově použitelných účetních principů a pravidel, užitečného širokému okruhu uživatelů, zejména investorů, věřitelů, dodavatelů, zaměstnanců, odběratelů, státu, konkurenčních podniků, finančních analytiků, napomáhá změnám účetních předpisů splňujících současné požadavky na účetnictví, spočívající zejména v poskytování správných a úplných informací o hospodářské činnosti ekonomických subjektů sloužících k vyhodnocení efektivnosti jejich činnosti.

Tlak uživatelů účetních informací se projevuje postupným opouštěním historických účetních zásad při dodržování zásady opatrnosti.

Informace v účetních výkazech by měly věrně zobrazovat ekonomickou realitu, což je dosahováno dodržováním zásady věrného a poctivého obrazu či věrného vykazování informací – zásady „true and fair view“ v účetnictví organizací.

Účetnictví je ekonomickým systémem, který produkuje vzácný ekonomický statek – informace. Informace jako ekonomický statek přináší svému spotřebiteli užitečnou hodnotu výměnou za náklady k jejímu získání. Ekonomický charakter informace vykazuje určité znaky veřejného statku. Využitelnost informace jedním spotřebitelem nesnižuje možnost použití stejné informace jiným uživatelem. Hodnota informace je odvozována od kvalitnějších rozhodnutí, která jsou doprovázena vyššími očekávanými užitky než při rozhodování v situaci, kdy by informace k rozhodování poskytnuty nebyly.

Hlavní funkcí účetnictví je zobrazení pohybu ekonomických hodnot, přičemž výsledná vypovídací schopnost účetních informací je determinována pohledem uživatelů účetních informací na podstatu, možnosti a meze účetního zobrazení ekonomické reality.

Kvalitní účetní výkaznictví hraje významnou roli při uzavírání i při kontrole plnění smluvních vztahů mezi poskytovateli a příjemci kapitálu, zkvalitnění rozhodovacího procesu ekonomických subjektů, snížení jejich nákladů, zvýšení likvidity kapitálového trhu. Kvalita účetního systému je determinována přesností, kterou je účetnictví schopno

zobrazit pomocí svých nástrojů skutečnou ekonomickou situaci ekonomického subjektu (finanční situace, výkonnost).

Za nejvýznamnější světové účetní systémy zabývající se účetním výkaznictvím jsou považovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP.

Účetní závěrky sestavené podle IFRS jsou požadovány ve 166 zemích světa, ve všech členských státech Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru u všech společností, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu, mnoho zemí přijalo IFRS dobrovolně jako své národní účetní standardy např. Austrálie, Nový Zéland, Jižní Korea.

Porovnáním analýzy zemí, jejichž společnosti vykazují podle IFRS a podle podílu těchto zemí na světovém hrubém domácím produktu bylo zjištěno, že standardy IFRS poskytují finanční informace pro kapitálové trhy pokrývající více než polovinu světového hrubého domácího produktu. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS se tak v dnešním světě stávají globálním vykazovacím rámcem.

Nekótované ekonomické subjekty mnoha států světa musí povinně sestavovat účetní závěrku podle národních předpisů pro daňové účely bez možnosti dobrovolně aplikovat IFRS a současně předávat svým vlastníkům, kterými jsou společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry, podklady pro konsolidaci.

Porovnáváním účetních závěrek sestavených podle národních účetních standardů jednotlivých zemí mohou být zjištěné srovnávané částky, hodnotící finanční výkonnost a pozici společností, vypočítány na odlišných základech. Ke snížení investičního rizika a zlepšení vzájemné komunikace mezinárodních investorů, zvýšení srovnatelnosti účetních závěrek jsou IFRS za podpory významných světových organizací a finančních institucí celosvětově zaváděny jako povinný vykazovací rámec, který klade vysoké finanční a odborné nároky jak na investory a další uživatele účetních závěrek, tak i na jejich tvůrce.

Největší položku účetních výkazů obvykle představují výnosy za prodané výkony, jejichž ocenění a vykázání tvoří jeden z pilířů světově uznávaných účetních standardů IFRS, které sjednocují a stanovují všeobecná pravidla pro rozhodnutí zda, kolik a v jakém období vykazovat výnosy, to nejen napříč IFRS, ale i mezi IFRS a US GAAP.

## 2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Pro diplomovou práci jsou stanoveny následující cíle a je zpracována následující metodika.

### 2.1 Cíl práce

Cílem práce je zhodnocení postupu prodeje provozoven vybrané účetní jednotky podle mezinárodních účetních standardů IFRS formou odložené platby se zaměřením na současnou hodnotu pohledávky a srovnání s výchozími účetními výkazy sestavenými podle českých účetních předpisů a následné zhodnocení dopadů odlišných přístupů a specifikace nejvýznamnější rozdílů mezi českými a mezinárodními účetními postupy s uvedením výhod a nevýhod použití IFRS.

### 2.2 Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Praktická část práce bude vycházet z charakteristiky řešeného problému na základě interních materiálů společnosti. Bude znázorněno vykazování prodeje části obchodního závodu podle českých účetních postupů a proveden výpočet odložené platby a současné hodnoty pohledávky podle mezinárodních účetních standardů IFRS a následné zhodnocení dopadů použití postupů IFRS do účetních výkazů. Pro formulaci závěrů a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů.

Pro výpočet současné hodnoty pohledávky bude použit následující vzorec:

$$SH = \sum_{k=1}^n SPL * (1 + i)^{-k}$$

**Legenda k použitým symbolům:**

*SH* – současná hodnota

*SPL* – pravidelná splátka

*i* – efektivní úroková míra (přepočtená na období splátky)

*n* – počet diskontovaných splátek

### **3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA**

V rámci této kapitoly bude pojednáno o právních rámcích vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek podle českých účetních předpisů a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS (dále též IFRS) se zaměřením na pravidla vykazování výnosů a pohledávek podle českých účetních předpisů a principy vykazování výnosů a pohledávek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, jejichž aplikací jsou uživatelům účetní závěrky předkládány užitečné informace o povaze, částkách, načasování a nejistotě výnosů a pohledávek a odpovídajících peněžních toků, vznikajících v důsledku smluv uzavřených v obchodních vztazích právně zakotvených Zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem (dále též NOZ).

Práce bude zaměřena na problematiku vykazování a oceňování výnosů a dlouhodobých pohledávek z obchodních vztahů podle českých účetních předpisů a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS se zaměřením na současnou hodnotu pohledávky a odloženou platbu, rovněž bude pojednáno o vykazování transakcí v cizích měnách a o jejich dopadech do vykazování výnosů a peněžních toků.

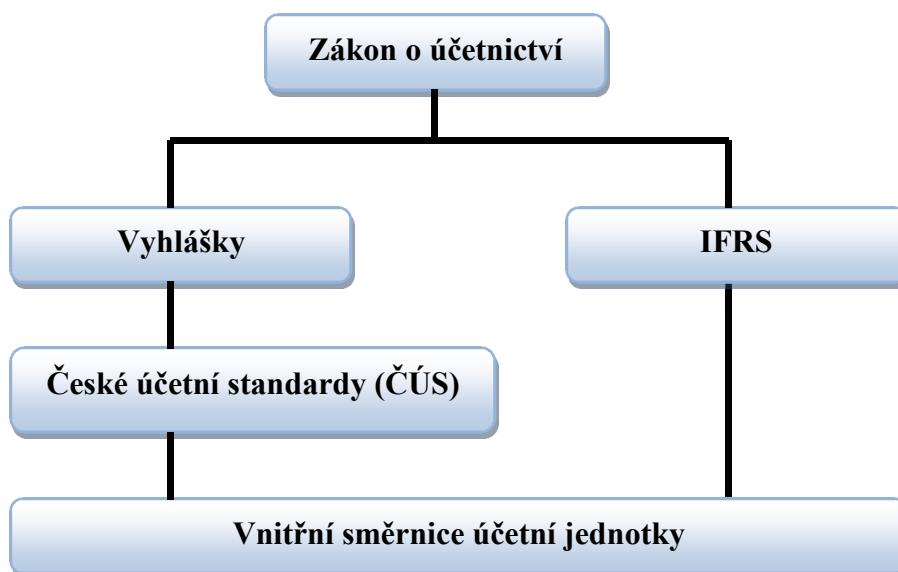
V kapitole bude popsáno vykazování výnosů a pohledávek podle českých účetních předpisů a budou uvedena jejich základní pravidla. Dále budou uvedeny principy vykazování výnosů a pohledávek dle IFRS, bude vysvětlena úprava jejich vykazování a oceňování, budou popsány důvody oceňování pohledávek současnou hodnotou budoucích peněžních toků, vyžadovaného standardy IFRS ve vazbě na vykazování výnosů v prostředí české účetní závěrky a závěrky sestavené podle IFRS.

V závěru kapitoly bude provedeno porovnání vykazování výnosů a pohledávek a odlišných přístupů a bude uvedena specifikace nejvýznamnějších rozdílů podle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

#### **3.1 Vykazování výnosů podle českých účetních předpisů**

Základní právní normou pro všechny typy účetních jednotek, kterými jsou i obchodní korporace, je zákon o účetnictví (dále též ZOU). Ten zmocňuje Ministerstvo financí ČR vydávat prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu a zajišťovat tvorbu a vydávání národních účetních standardů. V rámci těchto pravidel si pak účetní jednotky upravují

jednotlivé oblasti účetnictví vnitřními směrnicemi (MÜLLEROVÁ, a další, 2016 str. 19). Schema regulace účetnictví představuje obrázek 1.



Obrázek 1 - Hierarchie účetní regulace českého účetnictví (MÜLLEROVÁ, a další, 2016, s. 19)

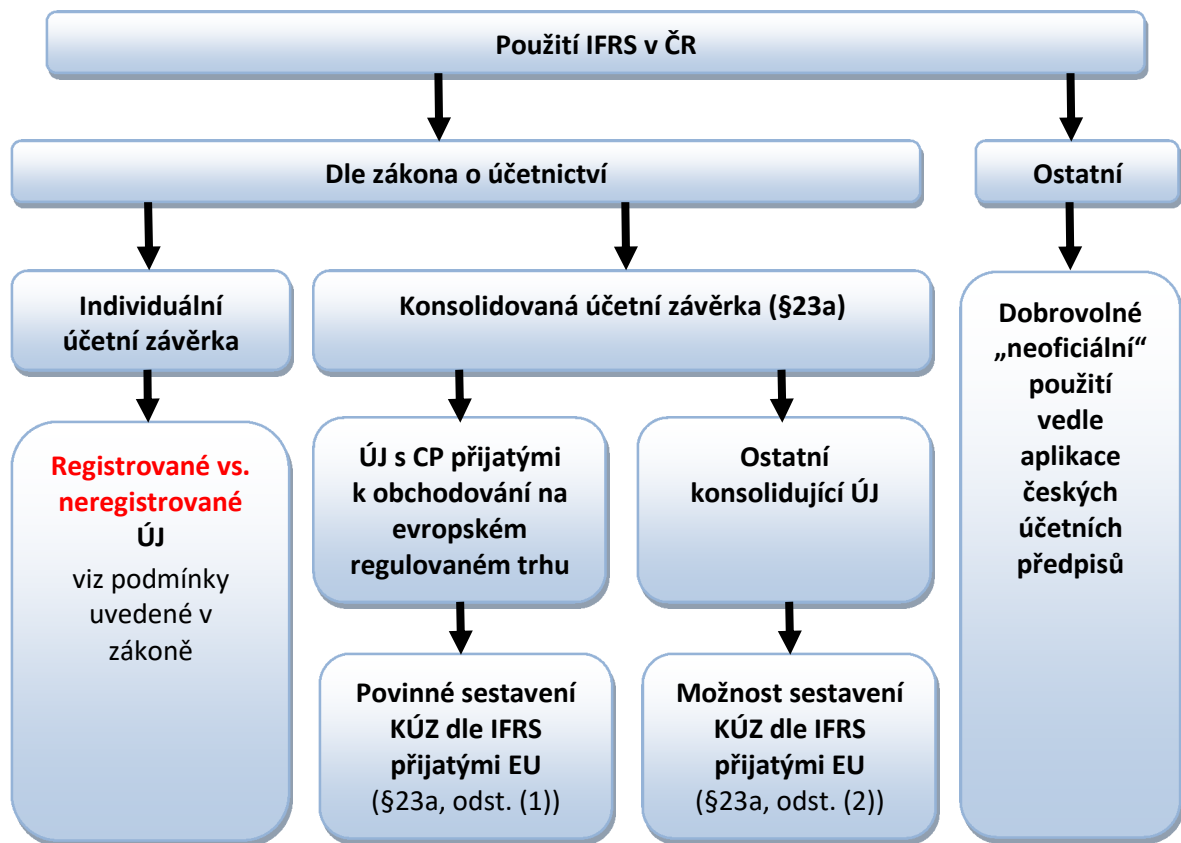
### 3.1.1 Použití IFRS pro české účetní jednotky

Globalizace ekonomiky i členství České republiky v evropském společenství postupně vyvíjí tlak na českou legislativu, aby implementaci standardů IFRS, tj. účtování a vykazování podle IFRS bylo umožněno širšímu okruhu účetních jednotek.

Použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) českými účetními jednotkami vychází ze zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví (ZOU), v němž je úprava obsažena ve dvou ustanoveních:

- *§19a Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, který se obrací směrem k vedení účetnictví a přípravě individuální účetní závěrky v souladu s IFRS (ZOU 563/1991 Sb., § 19a),*
- *§23a Použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci, který upravuje použití IFRS při sestavení konsolidované účetní závěrky (ZOU 563/1991 Sb., § 23).*

Schema použití IFRS po české účetní jednotky představuje obrázek 2.



Obrázek 2 - Použití IFRS v ČR (VAŠEK, 2016, s. 15)

Česká právní úprava vnímá obsahovou shodu mezi pojmy „*mezinárodní standardy účetního výkaznictví*“ a „*mezinárodní účetní standardy*“, ač první termín je oficiálním označením systému mezinárodních účetních pravidel a požadavků již od roku 2002. Zákon o účetnictví označení „*mezinárodní standardy účetního výkaznictví*“ dosud nepřevzal, neboť stále reflektuje definici „*mezinárodních účetních standardů*“ obsaženou v Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování „*mezinárodních účetních standardů*“ (VAŠEK, 2016 str. 13).

Dle §19a zákona o účetnictví **musí** účetní jednotka, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, sestavovat svoji účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS. Novela zákona o účetnictví účinná od roku 2011 **umožnila** i ovládaným (dceřiným) osobám sestavování účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS, pokud jsou součástí konsolidačního celku, který sestavuje a zveřejňuje účetní závěrku dle IFRS. Dceřiné společnosti spadající do konsolidace **mohou** tedy sestavovat

svoji individuální účetní závěrku dle IFRS, přičemž §23a zákona o účetnictví **umožňuje** sestavit konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS bez ohledu na skutečnost, zda mateřská účetní jednotka je obchodována či nikoli (VAŠEK, 2016 str. 9).

Tento současný stav české účetní legislativy, ale nutí české účetní jednotky, které **chtějí** nebo **musí** vykazovat podle IFRS například z důvodů začlenění do zahraničních struktur, vést souběžně dvojí účetnictví. Jedno podle českých účetních předpisů pro účely sestavení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob a druhé podle IFRS z důvodu srovnatelnosti výkonnosti účetní jednotky jako součásti zahraničních korporátních struktur, nebo emitenta cenných papírů obchodujícího na evropském trhu.

Povinnost předkládat účetní závěrky v souladu s IFRS nemá žádný vliv na daňovou povinnost z titulu daně z příjmů. Podle ustanovení § 23 odst. 2a) zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., dále jen ZDP, se pro zjištění základu daně z příjmů vychází z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů<sup>1</sup>. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem EU, zjišťuje vždy základ daně z příjmů z výsledku hospodaření dle českých účetních předpisů. V praxi nejčastěji dochází k úpravám účetnictví vedeného podle IFRS do účetnictví dle českých předpisů mimo účetní systém a následným sesouhlasením výsledku hospodaření a vlastního kapitálu (BERNÁT, 2015).

Taková situace je pro účetní jednotky náročná jak po odborné stránce neboť klade zvýšené nároky na počty a kvalifikaci pracovníků účtáren, kteří budou souběžně zpracováni dvou účetnictví zajišťovat, tak i po stránce finanční zahrnující také zvýšené nároky na odpovídající technické vybavení účtáren nutných pro plynulý a účelný provoz informační soustavy podniku (DVOŘÁKOVÁ, 2012).

Profesní organizace – Komora auditorů ČR, Svaz účetních, Národní účetní rada se za spolupráce předních odborníků z oblasti účetní legislativy snaží umožnit účetním

---

<sup>1</sup> § 23, odstavec 2 ZDP:

Pro zjištění základu daně se vychází

(a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. <sup>20)</sup> Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství <sup>126)</sup>, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných



jednotkám účtujícími podle IFRS jednáním s tvůrci účetních předpisů, tedy Ministerstvem financí ČR, využití výsledku hospodaření zjištěného podle IFRS jako základu pro výpočet daně z příjmů<sup>2</sup>, tato snaha však zatím zůstává bezúspěšná, neboť česká legislativa na tyto požadavky reaguje pomalu (DELOITTE, 2015).

### 3.1.2 České účetní předpisy

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno nejen soustavou účetních předpisů na úrovni zákonů a norem, ale rovněž na ně navazujícími jinými věcně právními předpisy a zákony. Tyto normy ve svém komplexu vytvářejí účetní systém, který je tvořen zejména základními předpisy upravujícími účetnictví podnikatelů:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZOU),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy pro podnikatele č. 001 – 023 (ČUS).

Povinnosti při vedení účetnictví vyplývají nejen z čistě účetních předpisů, ale také z celé řady předpisů obchodního a občanského práva, které je účetní jednotka při vedení účetnictví, přípravě účetních závěrek a zveřejňování účetních informací povinna dodržovat (Ryneš, 2018, s. 19).

Pravidla týkající se obchodních korporací upravují dva zákony:

- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (NOZ),
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) (ZOK).

---

<sup>2</sup> § 23, odst. 2., písm. a), (ZDP 586/1992)

(2) Pro zjištění základu daně se vychází

- a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis. Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti. Pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování

Hlavní slabinou české účetní legislativy jsou chybějící definice základních termínů a účetních pojmů, rovněž nejsou definovány cíle účetnictví. V České republice vedle právní úpravy účetnictví neexistuje systém všeobecně respektovaných účetních pravidel podobně jako v oblastech zvykového práva. Česká republika se pojetím svého právního systému řadí mezi země s kodifikovaným právem (tzv. kontinentální právo) se stále probíhajícím přerodem od centrálně plánované k tržní ekonomice (PROCHÁZKA, 2009 str. 9).

Přestože nejsou účetní předpisy přímo spjaty s daňovými zákony a oba systémy vystupují formálně na sobě nezávisle, je účetní praxe daňovými předpisy ve skutečnosti silně ovlivňována, zejména prostřednictvím zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (RYNEŠ, 2018 str. 21).

Vykazování informací pro rozhodování uživatelů účetní závěrky bez existence jednotných pravidel či principů je do značné míry podřízeno daňovým požadavkům a snahám o daňovou optimalizaci a minimalizaci daňové zátěže, čímž je narušována funkce účetnictví jako nástroje informací pro rozhodování ekonomických subjektů zejména v oblasti informování o výkonnosti podniku (PROCHÁZKA, 2009 str. 10).

Vazba účetnictví na zákon o daních z příjmů spočívá zejména ve způsobu zjištění základu daně z příjmů, který je u poplatníků daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, zjišťován z výsledku hospodaření (rozdíl výnosů a nákladů), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů (RYNEŠ, 2018 str. 21).

Chápání výnosů podle českých účetních předpisů je odlišné v porovnání s chápáním výnosů podle IFRS z důvodu těsné vazby účetnictví na daně. Problematika vykazování výnosů je v prostředí české účetní závěrky upravena minimálně, přestože se jedná o nejvýznamnější položku výkazu zisku a ztráty, která zároveň ovlivňuje vykazování souvisejících nákladů a současně téměř beze změny přechází do základu daně z příjmů právnických osob (ŠRÁMKOVÁ, 2019). Český daňově orientovaný systém vykazování výnosů omezuje účtování výnosů, protože pokud společnost vykáže výnosy například v neoprávněné výši, popřípadě předčasně nebo vykáže neexistující výnosy, bude z nich platit daně. Dle Šrámkové (2019) by tedy bylo vhodné, aby účetní jednotka měla pravidla pro vykazování výnosů upravena vnitřním předpisem, jenž by obsahoval popis okamžiku

vzniku výnosu. Inspirací pro tvorbu vnitřního předpisu může být *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky*, účinný pro účetní období začínající po 1. lednu 2018 a obsahující postupy vykazování pro odložené splatnosti plateb za předaná plnění, o kterém bude pojednáno v kapitole č. 3.3.5 této práce (ŠRÁMKOVÁ, 2019 str. 26).

IFRS nejsou daňově orientovaným systémem, jejich snahou je vykazovat v daném období pouze výnosy, které si společnost pro toto období skutečně zasloužila, proto jsou jejich požadavky nesrovnatelné s českým účetním systémem, který upřednostňuje informační potřebu státu s ohledem na zjištění daňové povinnosti podnikatelských subjektů a neposkytuje zdravý základ pro přípravu účetních informací pro kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí ostatních extérních uživatelů účetních informací, zejména poskytovatelů kapitálu (PROCHÁZKA, 2009 str. 10).

### 3.1.3 Výnosy dle české právní úpravy

Výnosy představují výstupy z hospodářské činnosti účetní jednotky, které zvyšují její ekonomický prospěch, a to zvýšením aktiv nebo snížením závazků. Výnosy zvyšují výsledek hospodaření za účetní období a tím zvyšují i vlastní kapitál jiným způsobem než vkladem vlastníků. O výnosech se účtuje v období, ve kterém byly uskutečněny výkony, nejčastěji v případech, kdy dojde k předání výrobků či zboží nebo poskytnutí služeb zákazníkovi v nárokové výši či získané protihodnoty (ŠTEKER, a další, 2016 str. 205).



Obrázek 3 - Náklady a výnosy účetní jednotky (ŠTEKER, a další, 2016)

Výnosy plynou zejména:

- a) z prodeje zboží a výrobků,
- b) z prodeje služeb,
- c) z využívání podnikových aktiv jinými osobami
  - úroky – využití peněžních prostředků jinými osobami,
  - licenční poplatky – využívání dlouhodobého nehmotného majetku jinými osobami,

- dividendy, resp. podíly na zisku z finančního majetku,
- nájemné – využívání dlouhodobého hmotného majetku jinými osobami,

d) zvláštní druhy výnosů účtované ve třídě 6 – Výnosy

- rozdíly plynoucí z ocenění k rozvahovému dni reálnou hodnotou u vybraných aktiv,
- kurzové rozdíly,
- odpisy zaniklých závazků (RYNEŠ, 2018 str. 196).

Slevy a srážky jsou u dodavatele součástí výnosů vždy bez ohledu na to, zda zákazník měl předem na slevu nárok či jde o slevu dodatečně uznanou, např. z důvodu špatné kvality dodávky. Aktivace majetku (zásob a dlouhodobého majetku) je účtována prostřednictvím účtové skupiny 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*.

Za výnosy nejsou považovány zejména:

- a) částky přijaté jménem třetích stran (rozvahový způsob účtování),
- b) zálohy na pořízení aktiv,
- c) daň z přidané hodnoty vyznačená na daňovém dokladu (např. fakture),
- d) příjmy z výplaty základního kapitálu u podílníka, resp. akcionáře z důvodu jeho snižování, pokud částka vyplacená podílníkovi nebo akcionáři nepodléhá srážkové dani (RYNEŠ, 2018 stránky 196-197).

Významným rozdílem mezi národními účetními standardy ČR a standardy IFRS je odlišné chápání výnosů, neboť české účetní předpisy nestanovují pravidla pro vznik výnosů a nerozlišují specifické případy jejich priznání. České standardy jsou zaměřeny na postupy účtování nikoli na výsledné účetní výkazy na (FICBAUER, a další, 2012 str. 161).

Problémem českého účetnictví je absence definic základních prvků účetnictví (tj. aktiv, závazků, nákladů a výnosů), se kterými účetní předpisy pracují. Rozpoznávání a vykazování výnosů v českém účetnictví je upraveno *Českým účetním standardem č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech* (dále jen ČUS 001) a *Českým účetním standardem č. 019 – Náklady a výnosy* (dále jen ČUS 019). Podle ČUS 001, bod 2.4.3, je okamžikem uskutečnění účetního případu den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky,

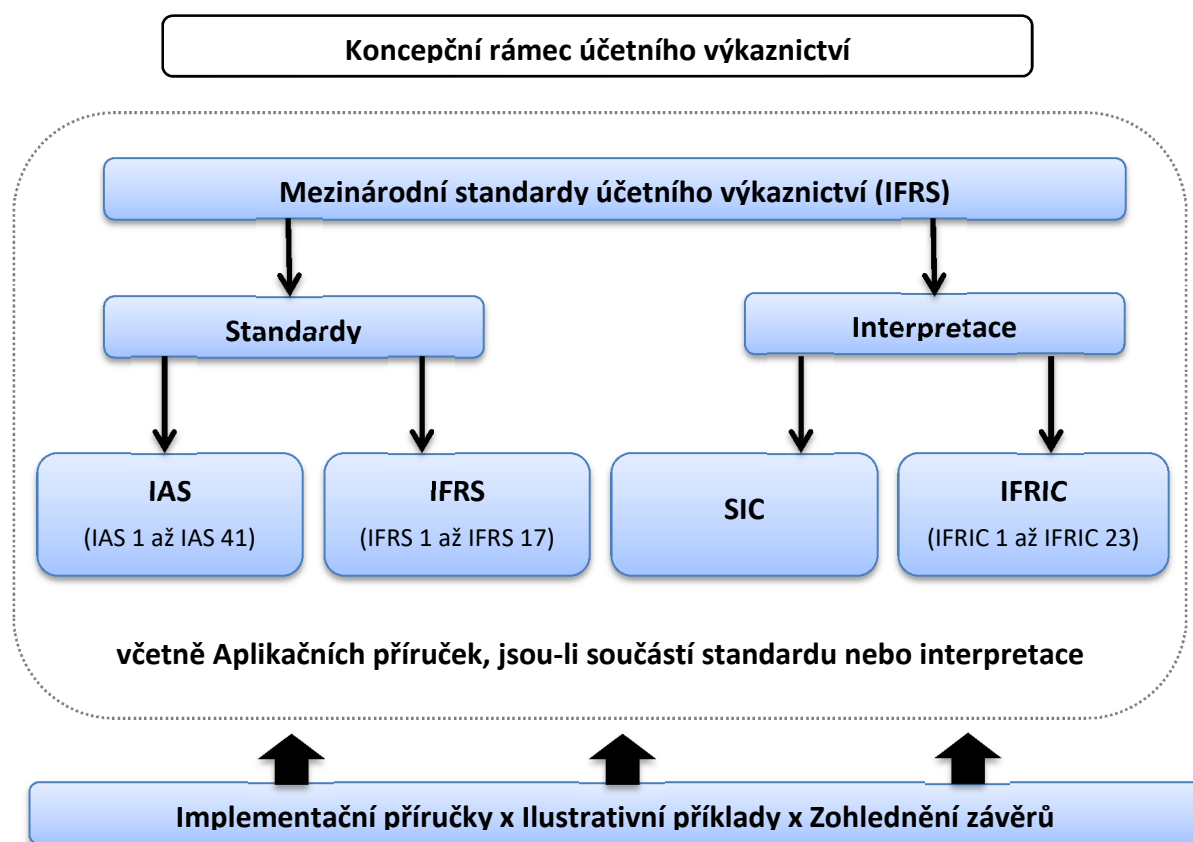
poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky. Tyto účetní předpisy však neposkytují dostatečný návod k tomu jak postupovat v případě částečných či odložených plnění nebo ve specifických účetních případech (např. zákaznické věrnostní programy, dlouhodobé zakázky). V konečném důsledku se pak v praxi vyskytuje nejčastěji model rozeznání výnosů na základě vydané faktury, což je z hlediska věrného obrazu předmětu účetnictví v některých případech nejméně věrohodné. Faktura je vystavována na základě přechodu vlastnictví, splněním určitého bodu (podmínky) v dodávce nebo dokonce až na konci dané zakázky (ŠTEKER, a další, 2016 str. 205).

### **3.2 Vývoj vykazování výnosů podle mezinárodních účetních rámců**

Tvorba IFRS je od roku 2002 ovlivněna také konvergenčním projektem IASB (International Accounting Standards Board) – Výborem pro tvorbu mezinárodních účetních standardů) a FASB (Financial Accounting Standards Board) – Výborem pro tvorbu US GAAP s cílem sladit mezinárodní standardy s americkými účetními pravidly, dle nichž musely sestavovat své účetní závěrky společnosti obchodované na některém z amerických kapitálových trhů. V průběhu projektu se podařilo zrušit požadavek US GAAP pro neamerické společnosti, které nyní mohou americké Komisi pro cenné papíry (US SEC) poskytovat finanční informace založené na IFRS. Nepodařilo se však dosáhnout požadavku, aby americké společnosti poskytovaly finanční informace podle IFRS, pokud povinně sestavují účetní závěrku podle US GAAP (VAŠEK, 2016 str. 12).

Požadavky na uznání výnosů podle US GAAP byly obsáhlé a lišily se v jednotlivých odvětvích a u jednotlivých transakcí, tudíž vedly k různému účetnímu zobrazení ekonomicky podobných transakcí. IFRS naopak poskytovaly pouze omezená pravidla rozpoznání výnosů a v důsledku toho mohly být dva hlavní tehdejší standardy zabývající se rozpoznáním výnosů (IAS 18 Výnosy – Revenues a IAS 11 Smlouvy o zhotovení – Construction Contracts) **různě** aplikovány na komplexní transakce (DVOŘÁKOVÁ, 2015 str. 80).

Původní úprava vykazování výnosů dle *IAS 11* a *IAS 18* obsahovala pouze základní principy a nedostatečný návod, jak postupovat u komplexních prodejních transakcí. Nová úprava podle *IFRS 15* postrádá obecné principy, co mají položky výnosů reprezentovat, v jakém vztahu jsou výnosy k nákladům a kdy má být vykázán zisk a přejímá spíše americký koncept na bázi detailních pravidel vykazování, což může komplikovat rozhodování ve výběru správného postupu nebo řešení uznávání výnosů podle IFRS v průběhu času (HORA, a další, 2018 str. 9). Obrázek 4 znázorňuje zdroje účetních pravidel a požadavků IFRS.



Obrázek 4 - IFRS a zdroje účetních pravidel a požadavků (VAŠEK, 2016, s. 11)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou účetním systémem tvořeným standardy a interpretacemi zabývajícími se jednotlivými obecnými pravidly, mezi nimiž platí rovné postavení nikoliv vertikální hierarchie, jak je tomu u českých účetních předpisů (zákon, vyhláška, opatření). Standardy vydávané do roku 2001 jsou označovány zkratkou IAS Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards), standardy vydávané od roku 2002 jsou označovány zkratkou IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards).

Podobná změna byla provedena i u označování interpretací vydávaných původně pod označením SIC Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee) na nové označení IFRIC Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee) (VAŠEK, 2016 str. 11).

V rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nahradil standard IFRS 15 standard *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení (Construction Contracts)*, standard *IAS 18 – Výnosy (Revenue)* a dále pak související interpretace *IFRIC 13, 15, 18 a SIC 31* (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 293).

Mezinárodní standard účetního výkaznictví *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky* byl vydán v květnu roku 2014 a vstoupil v platnost 1. 1. 2018. Je výsledkem společných prací IASB (International Accounting Standards Board) – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů) a FASB (Financial Accounting Standards Board – Výbor pro tvorbu US GAAP) a vznikl jako nástroj k odstranění nekonzistence a doplnění nedostatečně podchycených oblastí ve vykazování výnosů, sjednocení přístupů v rozpoznání<sup>3</sup> a vykazování výnosů v účetních systémech vykazujících podle IFRS, ale i podle US GAAP (DVOŘÁKOVÁ, 2015 str. 80).

Cílem nově vzniklého standardu IFRS 15 je sjednotit pravidla pro vykazování výnosů dvou nejvýznamnějších systémů účetního výkaznictví Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a amerických všeobecně uznávaných zásad US GAAP v rámci probíhající světové harmonizace účetního výkaznictví reagující na sílící globalizaci, zvyšující se propojenost národních ekonomik v jednu celosvětovou a od toho se odvíjející potřebu jediného souboru celosvětově použitelných účetních principů a pravidel (DVOŘÁKOVÁ, 2015).

---

<sup>3</sup> Rozpoznání (Recognition) je v účetním systému IAS/IFRS běžně používaným pojmem. Jedná se o rozhodovací proces, zda položka vstoupí do některého výkazu či nikoli, a to na základě splnění definic základního prvku účetní závěrky. Pokud položka nesplňuje definovaná kritéria, lze ji zveřejnit v komentáři k účetním výkazům, jestliže je důležitá pro rozhodování uživatele, v účetních výkazech však prezentována být nemá (HINKE, 2013 str. 36).

### 3.3 Vykazování výnosů podle mezinárodní úpravy

Výnosy (Revenue), jeden z činitelů hospodářského výsledku, tedy důležité informace pro uživatele účetních výkazů, jsou součástí konvergenčního projektu „Revenue Recognition Project“ Výboru pro mezinárodní účetní standardy (dále jen IASB) a amerického Výboru pro standardy finančního účetnictví (dále jen FASB). Výstupem tohoto projektu je jednotný společný standard pro uznávání a vykazování výnosů definující jednotná pravidla pro uznávání a vykazování výnosů (PROCHÁZKA, a další, 2008 str. 1).

Sjednocovací projekt byl podle FASB zahájen ve snaze sjednotit nekonzistentní uznávání výnosů podle odlišných detailních požadavků mnoha odvětvově specializovaných standardů US GAAP, které vedly k různému účetnímu zobrazení ekonomicky podobných transakcí v různých odvětvích, např. pouze v důsledku prodeje jiného produktu (DVOŘÁKOVÁ, 2015 str. 80).

Pravidla pro uznávání výnosů podle US GAAP, o kterých bude pojednáno v následující kapitole, se dle analýz FASB nacházejí ve více než 200 platných předpisech. Účetní závěrky účetních jednotek s obdobným podnikatelským modelem tak mohou být nesrovnatelné, pokud účetní jednotky podnikají v jiném odvětví, ve kterém se vzájemně liší požadavky na zobrazení podnikatelských transakcí ve výkazech, i když jejich ekonomická podstata je obdobná (PROCHÁZKA, 2014 str. 142).

V případě IFRS nebyla nekonzistence pravidel mezi různými účetními jednotkami zásadní komplikací vykazování, neboť výnosy byly upraveny pouze dvěma standardy (*IAS 11* a *IAS 18*), o kterých bude pojednáno v kapitolách 3.3.2 a 3.3.3. Vlivem omezeného množství principů pro uznávání výnosů tak byly účetní závěrky relativně srovnatelné bez ohledu na odvětví, ve kterém účetní jednotky podnikají. IFRS se však vyznačovaly jinými nedostatky, které společně s roztržitostí US GAAP přispěly k poptávce po novém standardu, který by konzistentně upravoval komplexní vykázání výnosových transakcí v účetní závěrce:

- rozpory mezi Koncepčním rámcem a aplikačními standardy *IAS 11* a *IAS 18*,
- vysoká míra volnosti při usuzování, pod který standard výnosová činnost spadá při existenci odlišných principů pro uznání výnosů v *IAS 11* a *IAS 18*,
- téměř neexistující návod pro komplexní výnosové transakce (PROCHÁZKA, 2014 str. 143).



Společnou mezinárodní snahou je světová harmonizace účetního výkaznictví spočívající ve vytvoření jednotného souboru účetních pravidel pro zajištění srovnatelnosti účetních výkazů mezi světovými kapitálovými trhy. Ve vykazování výnosů bylo přijato jednotné principiální východisko rozpoznání výnosu, kterým je převod aktiva či služby poskytované dodavatelem na základě smlouvy na zákazníka. Rozpoznání a následné vykázání výnosů z plnění obchodních kontraktů by mělo být jasně algoritmizováno k zjištění ceny, tedy celkového výnosu, který bude dodavatelem ze smlouvy pravděpodobně získán včetně rozpoznání okamžiku vzniku výnosu.

V komentáři k účetním výkazům by účetní jednotky měly zveřejnit použitou klasifikaci výnosů v závislosti na charakteru své činnosti, kterou zajistí pro uživatele účetní závěrky informace o tom, jakými způsoby byly výnosy dosahovány a jaká rizika jsou s dosahovanými výnosy spojena (DVOŘÁKOVÁ, 2017 stránky 319 - 320).

Nejstarším uceleným účetním systémem, který plně odpovídá potřebám rozvinuté světové ekonomiky a nadnárodních společností vedených snahou o kotaci vlastních cenných papírů na světových kapitálových trzích akceptujících pouze účetní závěrky sestavené podle US GAAP nebo v souladu s IFRS, jsou Všeobecně uznávané účetní zásady, které se staly teoretickým východiskem pro systém celosvětové harmonizace účetního výkaznictví i v oblasti vykazování výnosů (MEJZLÍK, 2014 str. 3).

### **3.3.1 Uznávání výnosů podle US GAAP**

Americké všeobecně přijímané účetní principy, které jsou povinné pro společnosti emitující cenné papíry na burze v USA, podmiňují uznání výnosů zohledněním dvou faktorů: výnos musí být a) realizovaný nebo realizovatelný; b) zasloužený. V některých situacích je podstatnější první podmínka, v jiných zase druhá. Ohledně určení okamžiku realizace výnosů tato koncepční vyhláška vyjmenovává sedm možností v závislosti na různém ekonomickém pozadí transakcí. Těchto sedm variant lze zjednodušit na dva fundamentální koncepty pro určení realizace výnosu:

- výnos se uzná najednou v určitém okamžiku po kompletním splnění smluvních povinností prodávajícím,
- výnos se uznává průběžně v rozsahu odpovídajícím stupni splnění smluvních povinností prodávajícím.

Realizace na bázi okamžiku po dodání či jiném splnění smluvní povinnosti odpovídá tradičnímu pojetí zásady opatrnosti, která vyžaduje vykázání pouze skutečných (realizovaných) zisků a zahrnutí všech (tj. i nerealizovaných) ztrát. Avšak striktní lpění na takto vymezené opatrnosti způsobuje, že účetní informace nejsou neutrální (viz i Koncepční rámec IFRS) a nejsou schopny naplnit svůj účel jako základny pro ekonomická rozhodování uživatelů. Tato skutečnost je podstatná zejména u zakázek dlouhodobé povahy, opakovaných služeb apod., kdy zákazník získává benefity z průběžného, byť zatím částečného plnění prodávajícím. Tato metoda procenta dokončení zabezpečuje vykázání výnosů a zisku v průběhu plnění, přestože finální produkt ještě není dokončen (HORA, a další, 2018 str. 6).

### **3.3.2 Vykazování výnosů podle standardu IAS 11**

Standard *IAS 11* se zabýval pouze uznáváním výnosů u „dlouhodobých smluv“, kterými jsou nejčastěji smlouvy uzavírané při budování stavebních děl. Z toho důvodu se název standardu překládá jako „*Smlouvy o zhotovení*“ nebo „*Stavební smlouvy*“.

Předmětem standardu bylo účetní zachycení a vykázání postupně vytvářených aktiv, vznikajících na základě smluv o zhotovení určitých děl s odběratelem. Klíčovou podmínkou pro použití tohoto standardu byla tedy existence smlouvy se zákazníkem, z níž vyplývá přímo či nepřímo částka, kterou odběratel za vykonané dílo zaplatí (DVOŘÁKOVÁ, 2014 str. 147).

### **3.3.3 Vykazování výnosů podle standardu IAS 18**

Standardem byla upravena oblast rozpoznání (určení okamžiku vzniku) výnosů a jejich správná klasifikace. Standard rozlišoval výnosy (Revenue):

- z prodeje zboží a výrobků
- z poskytování služeb
- úroky, licenční poplatky a dividendy.

Předmětem standardu byly jak výnosy provozní, tak i výnosy finanční (DVOŘÁKOVÁ, 2014 str. 269).

Výnosy byly definovány jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení

vlastního kapitálu odlišnému od zvýšení v souvislosti s příspěvků vlastníků. Důraz byl kladen na dodržení věcného a časového souladu výnosů a nákladů. Pokud např. prodejní cena zahrnovala oddělitelnou součást za následné servisní služby, byla tato částka odložena a zachycena jako výnos teprve v průběhu období, během kterého byly servisní služby zákazníkovi poskytovány. Výnosy mohly být rozpoznány (zaúčtovány) v okamžiku, kdy byly splněny podmínky přiměřené jistoty pro jednotlivé skupiny výnosů definované standardem, že dojde k předpokládaným úhradám, tedy faktickému zvýšení ekonomického prospěchu (DVOŘÁKOVÁ, 2014 str. 275).

### 3.3.4 Vykazování výnosů podle standardu IFRS 15

Cílem nové úpravy je odstranění stávajících nekonzistentností při rozpoznávání výnosů, odstranění diferencí mezi IFRS a US GAAP a zvýšení srovnatelnosti výnosů vykázaných jednotlivými účetními jednotkami (DVOŘÁKOVÁ, 2015 str. 82).

Hlavním cílem *IFRS 15* je vymezení principů, které musí účetní jednotka používat, aby uživatelům účetních výkazů poskytla užitečné informace o povaze, výši, načasování a nejistotě výnosů a peněžních toků, které vznikají v důsledku smluv se zákazníkem. Naplnění tohoto požadavku se uskutečňuje prostřednictvím pravidel na uznání a vykázání výnosů odvozených od pětistupňového modelu vykazování a oceňování výnosů (VAŠEK, 2016 stránky 120-121).

Pravidla rozpoznání výnosů stanovená standardem se nevztahují na oblast leasingů, kde je rozpoznání upraveno samostatným standardem *IFRS 16 Leasingy*, na pojistné smlouvy upravené v *IFRS 4 Pojistné smlouvy* a od 2021 *IFRS 17 Pojistné smlouvy*, na oblast finančních nástrojů a jiných smluvních práv, které jsou upraveny v *IFRS 9 Finanční nástroje*, *IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka*, *IFRS 11 Společná uspořádání*, *IAS 27 Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka* a *IAS 28 Investice do přidružených podniků* (DVOŘÁKOVÁ, 2015 stránky 82-83).

Do působnosti standardu též nespádají nepeněžní směny mezi účetními jednotkami ve stejném oboru podnikání za účelem zajistit dodávku (potencionálním) zákazníkům např. v oboru energetiky, které si mění dodávky v různých lokalitách, aby včas zajistily splnění smlouvy svým zákazníkům (VAŠEK, 2016 str. 120).

Podstatou standardu *IFRS 15* je, že výnosy jsou vykazovány k okamžiku přechodu kontroly nad dodaným zbožím nebo službami na zákazníka v částce předpokládané odměny, kterou by účetní jednotka měla podle očekávání za toto zboží nebo služby obdržet (KUBŮ, 2015 str. 1). Výnos je definován jako hrubý přírůstek ekonomických užitků z běžné činnosti, který zvyšuje vlastní kapitál, ale nezahrnuje příspěvky (investice, vklady) od akcionářů (vlastníků) (VAŠEK, 2016 str. 121).

Nezbytnou podmínkou vzniku výnosu je schopnost zákazníka uhradit ve smlouvě stanovenou částku. Tuto schopnost musí podle svých možností posoudit účetní jednotka. Podle *IFRS 15* lze rozpoznat výnos pouze tehdy, pokud je kontrakt ukončen a platby na základě kontraktu obdržené, jsou nevratné. Pokud prodávající očekává další splátky a kontrakt není ukončen (předmět prodeje není pod kontrolou zákazníka), nesmí rozpoznat žádný výnos (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 294).

Principy standardu *IFRS 15* jsou aplikovány pomocí pětistupňového modelu, který je používán pro určení výše, času a způsobu vykazání výnosů ze smluv se zákazníky (KUBŮ, 2015 str. 1).

Smlouva (*Contract*) je standardem definována jako dohoda, která obsahuje vynutitelná práva a povinnosti. Musí být právně vymahatelné a mít obchodní podstatu. Vynutitelnost je otázkou daného právního a podnikatelského prostředí a může se lišit napříč státy, odvětvími, jednotkami i v rámci účetní jednotky (odlišné formy smluv pro různé skupiny zákazníků) (PROCHÁZKA, 2016). Ani jedna ze stran nesmí mít právo jednostranně bez dalších sankcí odstoupit od smlouvy, u které ještě nenastalo plnění, ani jedna strana nesmí odstoupit, aniž by byla vystavena kompenzace za ukončení smlouvy protistraně. Pokud mají obě smluvní strany právo smlouvu, u níž ještě nenastalo plnění, vypovědět bez povinnosti kompenzace, není smlouva předmětem IFRS a nelze podle ní rozeznávat výnosy (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 294). V takové situaci se budou aplikovat ustanovení IFRS 11 *Společná ujednání* (VAŠEK, 2016 str. 121).

Ze smlouvy, na jejímž základě účetní jednotka rozpozná výnos, musí mít komerční povahu (prodávající očekává z obchodu zisk), musí být patrné, že výnos skutečně vznikne a bude spojen s povinností zákazníka uhradit spolehlivě kvantifikované částky. Tedy budou jasně určena práva a povinnosti týkající se předání zboží, výrobků či služeb a platební podmínky (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 294).

Způsob účtování výnosů vychází ze způsobu převodu kontroly nad přislíbeným produktem. Výnosy alokované na povinnost plnit, jež byla splněna jednorázově, mají být účtovány v okamžiku převodu kontroly nad zbožím nebo službami souvisejícími s daným plněním. V případě průběžného plnění mohou být výnosy účtovány po dobu, po jakou účetní jednotka plní (Ernst & Young Global Limited, 2014 str. 4).

### **3.3.5 Vykazování výnosů s odloženou platbou pohledávky**

S pohledávkami je spojeno finanční neboli úvěrové riziko, že odběratel neuhradí dle smluvních podmínek částku, k níž je zavázán, přičemž ji neuhradí plně nebo částečně. Ve spojitosti s definicí aktiva, v níž je stanoveno, že aktivum (pohledávka) je zdrojem budoucího ekonomického prospěchu a jeho přijetí je pravděpodobné, vzniká účetní jednotce povinnost posuzovat pohledávky a jejich ocenění z hlediska jejich návratnosti, zdali nenastalo jejich znehodnocení a zdali částky, které účetní jednotka nárokuje, nezíská nebo získá jen částečně (VAŠEK, 2016 str. 149).

Hodnota peněz není v čase konstantní, změny jejich hodnoty v čase odráží úroky. Nepromítnutí jejich časové hodnoty do účetnictví by znamenalo podstatné oslabení vypovídací schopnosti účetních výkazů o finanční pozici a výkonnosti účetních jednotek (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 48).

Prvotní ocenění pohledávek je provázáno s oceněním souvisejících výnosů, u nichž je pravidly vymezenými IFRS 15 (viz kapitola 3.3.4) stanoveno ocenění v reálné hodnotě obdrženého nebo obdržitelného obnosu. Pravidla pro výnosy v IFRS 15 jsou provázána s pravidly pro pohledávky (finanční aktiva) v *IFRS 9 Finanční nástroje* a toto spojení je potřebné v účetním výkaznictví aplikovat (VAŠEK, 2016 str. 148). K naplnění tohoto spojení je standardy využívána *současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků* (u pohledávek příjmů, u závazků výdajů) pomocí metody diskontovaných peněžních toků zohledňující působení faktoru času v účetních výkazech (VAŠEK, 2016 str. 147). Diskontování není nutné pouze v případě, že působení faktoru času je nevýznamné, což může přicházet v úvahu u závazků a pohledávek krátkodobého charakteru (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 47).

Při hodnocení významnosti je zvažována:

- délka časového období mezi vznikem pohledávky/závazku a očekávaným okamžikem úhrady, přičemž čím delší období, tím větší rozdíl mezi současnou a nominální hodnotou pohledávky/závazku k okamžiku prvního zaúčtování,
- výše diskontních sazeb v ekonomice, od nichž se odvíjí diskontní sazby aplikované účetní jednotkou při výpočtu současné hodnoty, přičemž čím větší diskontní sazba, tím větší rozdíl mezi současnou a nominální hodnotou pohledávky/závazku k okamžiku prvního zaúčtování,
- výše pohledávky/závazku, přičemž čím vyšší částka, tím větší pravděpodobnost, že položka bude významná pro posouzení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky (VAŠEK, 2016 str. 147).

Pohledávky nejsou po dobu své existence oceňovány reálnou hodnotou. Reálnou hodnotu musí účetní jednotka zvážit pouze při rozpoznání a prvotním zaúčtování pohledávky při jejím vzniku. Ocenění odúročenou hodnotou budoucích peněžních toků prostřednictvím zjištěného vnitřního výnosového procenta je využíváno zejména k ocenění dlouhodobých pohledávek, závazků a ostatních finančních nástrojů držených do splatnosti, je označováno jako **metoda amortizovaných nákladů** (*Amortized Cost Method*) nebo jako **metoda zůstatkové ceny**, která je používána k ocenění pohledávek v době mezi jejich vznikem a uhrazením. V metodě amortizovaných nákladů nejsou promítnuty současné tržní parametry, vychází z určení hodnoty budoucích peněžních příjmů pomocí úrokové míry, přesto se pro ni v praxi vžilo označení současná hodnota, které bude používáno i v této práci (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 47).

Pokud není prvotní ocenění pohledávky založeno na nominální hodnotě (částce očekávané úhrady), musí být rozdíl mezi současnou a nominální hodnotou pohledávky účetně zachycen (VAŠEK, 2016 str. 149).

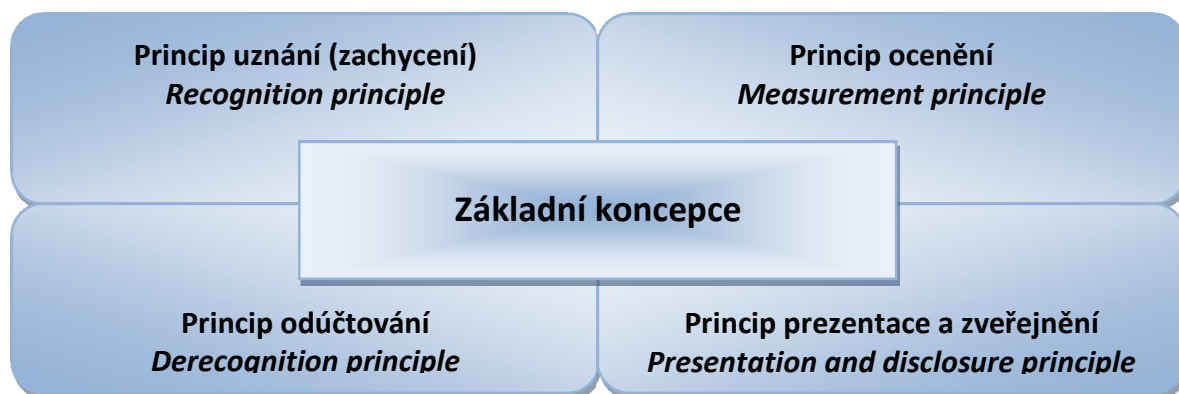
Pohledávky jsou v okamžiku rozpoznání odúročené, postupem času je jejich hodnota zvyšována metodou *efektivní úrokové míry* o časově adekvátní výnosový úrok tak, aby v okamžiku splatnosti byly oceněny právě nominální (jmenovitou, budoucí) hodnotou, která bude uhrazena. Promítnutí faktoru času umožní časově rozlišit úrok náležející (na základě principu věcné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů a akruálního

principu) do jednotlivých účetních období, v nichž jsou peníze účetní jednotkou třetí straně půjčeny například odložením splatnosti pohledávky, neboť na odloženou splatnost pohledávky je standardy nahlíženo jako na finanční půjčku (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 47). Pro výpočet zůstatkové hodnoty pohledávek musí být použita úroková míra stanovená pro prvotní ocenění, neboť obecně je efektivní úroková míra definována jako taková úroková míra, při které se současná hodnota budoucích peněžních toků z finančního aktiva rovná jeho hodnotě při prvotním vykázání. Úroková míra použitá při vyčíslení pohledávky při jejím rozpoznání se stává efektivní úrokovou mírou pro další oceňování a vykazování vzniklé pohledávky (VAŠEK, 2016 str. 149).

### 3.4 Odlišnosti vykazování výnosů podle českých předpisů od IFRS

V této kapitole bude provedena komparace přístupů k rozpoznání, ocenění a vykázání výnosů se zákazníky podle českých právních předpisů a podle standardů IFRS.

IFRS jsou účetním systémem založeným na tzv. *Principle – Based accounting* neboli účetnictví založené na **principech** zatímco české účetnictví je tzv. *Rules – Based accounting* neboli účetnictví založené na **pravidlech** (VAŠEK, 2016 str. 11).



Obrázek 5 - Principy IFRS (VAŠEK, 2016 str. 11)

Na rozdíl od českých účetních předpisů, v nichž je okamžik vykazování výnosů ztotožňován s okamžikem uskutečnění účetního případu, jsou v IFRS vymezeny principy, které musí být účetní jednotkou aplikovány, aby mohla uživatelům účetních závěrek poskytnout úplné a správné informace o povaze, výši, načasování a nejistotě výnosů a peněžních toků, které vznikají v důsledku smluv se zákazníky z důvodu velkého vlivu výnosů na celkové finanční hodnocení účetní jednotky. Velikost a vývoj tržeb odráží podnikatelské úspěchy, tržby jsou používány v ukazatelích finanční analýzy k hodnocení

finančního zdraví účetních jednotek, manažeři mohou na jejich dosažený objem vázat výši svých odměn (VAŠEK, 2016 str. 120).

Rovněž pravidla pro promítnutí faktoru času metodou efektivní úrokové míry pro oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků současnou hodnotou (diskontování budoucích peněžních toků) nebyla dosud v českých účetních předpisy zavedena (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 48).

Hlavní slabinou českých účetních předpisů jsou chybějící definice základních termínů a účetních pojmů, neexistence systému všeobecně respektovaných účetních pravidel podobně jako v oblastech tzv. zvykového práva. Česká republika je země s kodifikovaným tzv. kontinuálním právem, což znamená, že účetní předpisy jsou dány závaznou právní úpravou nikoli všeobecně uznávanými zásadami (zvyklostmi). Chybějící definice výnosů, nahrazená taxativním výčtem položek výnosů, a jejich aplikační kritéria pro uznání, způsob ocenění a vykázání ve výkazech poskytuje prostor pro libovolné zobrazení výdělečného procesu účetní jednotky a uživatelům účetní závěrky znemožňuje objektivně vyhodnotit její finanční výkonnost a schopnost generovat výnosy z hlavní výdělečné činnosti. Nedostatečná právní úprava vykazování výnosů způsobuje zkreslování ukazatelů finanční analýzy, které pracují s celkovými výnosy a náklady, v součtu se silnou motivací účetních jednotek minimalizovat daňovou zátěž snižují informační hodnotu účetních předpisů sestavených podle českých účetních předpisů (PROCHÁZKA, 2009 str. 9).

Výnosy jsou zpravidla zachycovány k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby a jsou rozlišovány do období, s nímž časově a věcně souvisí (DELOITTE, 2015 str. 73).

Výnosy (Income) společně s náklady (Expenses) jsou jako základní prvky výsledovky (výkazu o úplném výsledku) definovány v Koncepčním rámci (KRUPOVÁ, 2019 str. 43).

Výkaz úplného výsledku je v současné terminologii IFRS označován jako výkaz výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku a je definován v *IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* jako povinná složka účetní závěrky sestavené podle IFRS (VAŠEK, 2016 str. 28).



Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Zvýšení nebo jiné zlepšení aktiv společnosti nebo vypořádání jejich závazků v průběhu období vyplývá z dodávání nebo produkce zboží, poskytování služeb nebo jiných aktivit, které tvoří pokračující hlavní nebo nejdůležitější činnosti společnosti. Základní podmínkou vykazání výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty (KRUPOVÁ, 2019 str. 43).

Výnosy mohou být uznány v důsledku různých transakcí a událostí účetní jednotkou cílených a zamýšlených (prodej zboží, poskytování služeb, prodej nepotřebného dlouhodobého majetku) i neovlivnitelných (důsledek zvýšení tržní ceny držby cenných papírů nebo pozitivní změny měnového kurzu). Výnos je vždy spojen s podvojným účetním zápisem, který na jedné straně zvyšuje aktiva či snižuje závazky a na druhé straně zvyšuje vlastní kapitál (VAŠEK, 2016 str. 29).

Koncepčním rámcem IFRS, který není standardem, ale společným filosofickým východiskem pro všechny standardy bez rozdílu, jsou definovány prvky účetní závěrky – aktivum, závazek, vlastní kapitál, výnos, náklad, přičemž jsou rozlišovány výnosy dvojího typu:

- *výnosy plynoucí z hlavních výdělečných a opakovaných činností účetní jednotky* podle charakteru činnosti (výnosy z prodeje zboží, z poskytování služeb, z pronájmu, úroky z poskytnutých prostředků, dividendy z držení akcií, licenční poplatky, za poskytnutá nehmotná aktiva apod. IFRS tuto kategorii výnosů označují za „*Revenue*“,
- *výnosy ostatní*, které jsou důsledkem buď vedlejších a nepravidelných činností účetní jednotky nebo náhodných a účetní jednotkou neovlivnitelných událostí, např. čistý výnos z prodeje dlouhodobého majetku, výnos z titulu přecenění cenného papíru, výnos z kurzového přecenění. IFRS tuto kategorii výnosů označují za „*Gains*“ („*přínosy*“, „*přírůstky*“, „*zisky*“).

Toto dvojí pojetí výnosů není v českých účetních předpisech, uplatňováno. Formálně stejná položka např. tržba z prodeje zboží je podle IFRS prezentována jako „*Revenue*“, kdežto tržba z prodeje dlouhodobého majetku jako „*Gains*“, pokud převyšuje zůstatkovou hodnotu prodávaného majetku a náklady vynaložené v souvislosti

s uskutečněním prodeje (čistý výnos z prodeje dlouhodobého majetku). Podle českých účetních předpisů budou obě tyto položky prezentovány ve výkazu zisku a ztráty jako položky ovlivňující výsledek hospodaření z provozní činnosti pod společným označením „*Ostatní provozní výnosy*“ (VAŠEK, 2016 str. 29).

Definice výnosu není českými účetními předpisy vymezena, termínem výnosy jsou označovány veškeré účty v šesté účtové třídě, není zavedeno jejich rozdělení na výnosy (*Revenues*) a přínosy (*Gains*) (HINKE, 2013 str. 73).

Účetní systém IFRS obsahuje na rozdíl od českých účetních předpisů upravujících účetnictví zvláštní standardy na vykazování výnosů – jedná se o *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení* a *IAS 18 – Výnosy*. Důležitost kladená na vykazování výnosů plyne ze skutečnosti, že IFRS nejsou daňově zaměřeným účetním systémem, výsledek hospodaření zjištěný dle IFRS není podkladem pro výpočet daní, tudíž všechny skutečnosti uvedené v účetním výkaznictví dle IFRS vedou k prezentaci výkonnosti a finanční pozice účetních jednotek (HINKE, 2013 str. 25).

Koncepční rámec IFRS rozděluje obecný pojem výnosy (*Income*) na dvě kategorie výnosy (*Revenues*) a zisky, resp. přírůstky (*Gains*) (HINKE, 2013 str. 25).

Dle Koncepčního rámce mají být účetní jednotkou výnosy uznány, pokud jsou splněny následující podmínky:

- budoucí ekonomický přínos poplyne pravděpodobně do účetní jednotky,
- plynoucí ekonomický přínos je spolehlivě měřitelný (HINKE, 2013 str. 25).

Výnosy musí být dle odstavce 9 *IAS 18* oceněny v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty po odečtení případných slev či množstevních rabatů poskytnutých odběratelům. Pokud je platba za tržby odložená, vzniká úrok. Při krátkodobých lhůtách je úrok opomíjen, pokud se však úrok pojí s dlouhodobou pohledávkou, je uznáván a vykazován ve výsledovce (HINKE, 2013 str. 26).

Pro případ, kdy platba odměny časově výrazně neodpovídá době dodání zboží a služeb, je standardem vyžadována úprava transakční ceny o časovou hodnotu peněz. Je-li odstup mezi platbou a dodáním zboží kratší než 1 rok, není standardem vyžadován propočet časové hodnoty peněz na bázi současné hodnoty, pokud je odstup delší, cílem zohlednění časové hodnoty peněz je zajistit, aby částky výnosových transakcí, byly

vykázány obdobně, jako kdyby si zákazník sjednal úvěr pro financování nákupu a účetní jednotce zaplatil dodání zboží nebo služby hotově a účetní jednotky jsou povinny odložené úhrady za poskytnuté zboží či služby ocenit na bázi současné hodnoty. Zohlednění časové hodnoty peněz zabezpečuje vykázání výnosových transakcí v částkách odpovídajících okamžiku dodání zboží nebo služby bez ohledu na časovou prodlevu platby (PROCHÁZKA, 2016).

Vzhledem k mezinárodní působnosti jsou ve standardech IFRS obsažena i obecná pravidla pro vykazování v cizích měnách, která mají dopady i do vykazování výnosů a peněžních toků. Tato pravidla jsou upravena standardem *IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn*.

### **3.5 IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn**

Cílem standardu je komplexní úprava problematiky kurzových rozdílů, jejich účetního zachycení a vykázání takovým způsobem, aby kurzové rozdíly co nejméně zkreslovaly obsah účetní závěrky, zejména vykázaný výsledek hospodaření (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 73).

Kurzový rozdíl (*Exchange Difference*) je rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech, přičemž měnovým kurzem (*Exchange Rate*) je směnný poměr dvou měn (HINKE, 2013 str. 47).

Základním nástrojem k naplnění cíle standardu je správná volba funkční měny (*Functional Currency*) tedy měny primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svou činnost (HINKE, 2013 str. 47). Za primární (základní) ekonomické prostředí je považováno obvyklé prostředí, v němž účetní jednotka převážně vytváří a vydává peněžní prostředky, prostředí, ve kterém účetní jednotka vytváří prospěchy - podniká (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 73).

Funkční měna není dána státem. Standard umožňuje účetním jednotkám zvolit funkční měnu pro zachycování jednotlivých účetních transakcí, která nemusí být totožná s oficiální měnou státu, v němž účetní jednotka vykonává svoji činnost. Jejím cílem je eliminace kurzových rozdílů, protože využití národní měny nemusí být vždy optimální, vzhledem k převažujícímu charakteru transakcí probíhajících v účetní jednotce. Pokud by byla činnost účetní jednotky převážně financována v eurech, nikoli v českých korunách,

měla by si za funkční měnu dle *IAS 21* zvolit euro, protože při významných pohybech kurzů a významných částkách peněžních položek dochází k předvídání kurzových zisků a ztrát, které v podstatě nevznikají a zkreslují účetní závěrku zejména výsledek hospodaření. Tato možnost v účetním výkaznictví dle českých účetních předpisů zatím není možná a účetnictví musí být vedeno pouze v českých korunách. Pokud by bylo požadováno sestavení účetní závěrky dle IFRS, byla by účetní jednotka povinna převést své účetní výkazy z českých korun na funkční měnu euro (HINKE, 2013 str. 47).

Jak bylo popsáno, je v některých případech třeba sestavit účetní závěrku v měně, která se liší od funkční měny. Tato měna je označována jako vykazovací měna (Presentation Currency), v níž účetní jednotka sestavuje a zveřejňuje účetní závěrku. Jedná se zejména o případy, kdy je sestavována účetní závěrka za podniky ve skupině, podnikající v různých zemích a užívající různé funkční měny. K sestavení účetní závěrky za podniky ve skupině v jednotné vykazovací měně je nutné stanovit adekvátní pravidla pro převod účetní závěrky z funkční měny do měny vykazovací (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 74).

### **3.6 Charakteristika pohledávek dle českých předpisů**

Podkladem pro uzavírání obchodů jsou smlouvy upravující dodavatelsko-odběratelské vztahy, dodací a platební podmínky nebo sankční postihy v případě prodlení s úhradou, přičemž oblast obchodních vztahů je velmi rozmanitá a obsáhlá.

Právní úprava pohledávek je zakotvena v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku, v § 1721: „*Ze závazku má věřitel vůči dlužníku právo na určité plnění jako na pohledávku a dlužník má povinnost toto právo splněním dluhu uspokojit.*“ (NOZ 89/2012), podle kterého je pohledávka vymezena jako právo věřitele na plnění od dlužníka a zároveň povinnost dlužníka splnit svůj závazek vůči věřiteli (VÁCHA, 2018).

Pohledávky patří mezi aktiva a jsou považovány za majetkové právo subjektu na zaplacení určité peněžní částky. Plynou z příslibu dlužníka uhradit penězi příslušnou částku. Vyjadřují předmět vztahu mezi věřitelem a dlužníkem, ve kterém je věřitel oprávněn a dlužník povinen dluh vyrovnat. Pohledávka je oprávnění věřitele požadovat od dlužníka vyrovnání dluhu, tedy tzv. plnění. Pohledávky nejčastěji vznikají z obchodního styku a zanikají jejich zaplacením (EQUITA Consulting s.r.o., 2011).

Pohledávka vzniká zpravidla současně s výnosem v podobě tržby v situaci, kdy je účetní jednotkou poskytnut zákazníkovi obchodní úvěr. Poskytnutí obchodního úvěru zákazníkovi znamená, že účetní jednotka očekává zaplacení peněžní částky během delšího času po uskutečněním prodeji výkonů (výrobků, zboží, služeb). Výše pohledávky se tedy odvíjí od výše tržeb dosažených za prodané výkony (JANHUBA, a další, 2016 str. 89).

V českých účetních předpisech není jednoznačná definice pohledávky uvedena, lze ji pokládat za dosud neuspokojený (neuhrazený) nárok účetní jednotky (věřitele) vůči jiným fyzickým nebo právnickým osobám (dlužníkům) (ŠTEKER, a další, 2016 str. 90).

Vymezení a oceňování pohledávek je upraveno následujícími předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (§ 25 – 27),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,  
§ 10 – Dlouhodobé pohledávky, § 11 – Krátkodobé pohledávky,
- Český účetní standard č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech,
- Český účetní standard č. 017 – Zúčtovací vztahy (MÜLLEROVÁ, a další, 2016 str. 110).

### **3.6.1 Vykazování pohledávek dle českých předpisů**

Pohledávky patří společně se závazky do oblasti zúčtovacích vztahů, jejich základní struktura vyjadřující jejich účelové členění je uvedena v rozvaze na straně aktiv a zahrnuje zejména pohledávky z běžných obchodních vztahů (k odběratelům), pohledávky za společníky, pohledávky za upsaný a nesplacený základní kapitál, pohledávky k zaměstnancům z titulu mezd, pohledávky ze sociálního a zdravotního zabezpečení, pohledávky ke státu z titulu přeplatků daní, pohledávky z titulu dotací, pohledávky z titulu poskytnutých záloh dodavatelům před splněním smlouvy, pohledávky z náhrad mank a škod a jiné pohledávky (RYNEŠ, 2018 str. 178).

Základní strukturu pohledávek v rozvaze podle českých účetních předpisů zobrazuje Tabulka 1.

**Tabulka 1 - Zobrazení pohledávek v rozvaze podle českých účetních předpisů**

Označení	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé účetní období
		brutto	korekce	netto	netto
<b>A.</b>	<b>Pohledávky za upsaný základní kapitál</b>				
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>				
<b>C.II.</b>	<b>Pohledávky</b>				
<b>C.II.1.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>				
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů				
C.II.1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba				
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv				
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka				
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní				
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky				
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní				
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky				
<b>C.II.2.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>				
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů				
C.II.2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba				
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv				
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní				
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky				
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky				
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy				
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní				
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky				

Zdroj: (ŠTEKER, a další, 2016 str. 91)

Jiné pohledávky jsou tvořeny různorodou skupinou pohledávek vznikajících např. při prodeji obchodního závodu, při pachtu obchodního závodu (přenechání obchodního závodu k dočasnému užívání a požívání výnosu<sup>4</sup>, pohledávky z vydaných dluhopisů, pohledávky z reklamací.

Za zásadní kritérium pro členění pohledávek pro vykazování v rozvaze je považována doba jejich splatnosti. Mezi krátkodobé pohledávky jsou řazeny pohledávky

<sup>4</sup> Oddíl 4, Pacht, Pododdíl 1, Obecná ustanovení (NOZ 89/2012)

§ 2332

Základní ustanovení

(1) Pachtovní smlouvou se propachtovatel zavazuje přenechat pachtýři věc k dočasnému užívání a požívání a pachtýř se zavazuje platit za to propachtovateli pachtovné nebo poskytnout poměrnou část výnosu z věci.

(2) Přenechá-li strana druhé smluvní straně jednou smlouvou více věcí, z nichž některé slouží k užívání a jiné k požívání, posoudí se smlouva podle povahy hlavní věci.

s dobou splatnosti kratší než 1 rok, mezi dlouhodobé s dobou splatnosti delší než 1 rok (RYNEŠ, 2018 str. 178).

Pohledávky jsou účtovány na účty *Účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy*. Na rozdíl od dlouhodobých závazků (*Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky*) není pro dlouhodobé pohledávky vymezena samostatná účtová třída a jsou vykazovány v oběžných aktivech, kde je jejich rozlišování na dlouhodobé a krátkodobé ve vztahu k dohodnuté lhůtě splatnosti je prováděno pomocí analytických účtů k jednotlivým syntetickým účtům (MÜLLEROVÁ, a další, 2016 str. 112).

Pohledávky jsou dále evidovány podle jednotlivých dlužníků, analytické účty k pohledávkám jsou vedeny nejen podle doby jejich splatnosti, ale také podle jednotlivých dlužníků nebo druhů měn (ŠTEKER, a další, 2016 str. 91).

Pohledávky nejsou zobrazovány pouze v *Účtové třídě 3 – Zúčtovací vztahy*, ale lze je nalézt i v *Účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek* (poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, dlouhodobé pohledávky z titulu zápůjček) nebo v *Účtové třídě 1 – Zásoby* (poskytnuté zálohy na zásoby) (ŠTEKER, a další, 2016 str. 90).

K datu sestavení účetní závěrky (rozvahový den) jsou dlouhodobé a krátkodobé pohledávky vykazovány odděleně podle skutečné doby splatnosti. Pokud od data účetní závěrky do data splatnosti uplyne více než 365 dnů, jsou pohledávky vykazovány jako dlouhodobé, pokud uplyne méně než 365 dnů, jsou vykazovány jako krátkodobé (RYNEŠ, 2018 str. 179).

### 3.6.2 Oceňování pohledávek podle českých předpisů

Pohledávky jsou oceňovány k okamžiku uskutečnění účetního případu a k okamžiku sestavení účetní závěrky (k rozvahovému dni):

- a) Okamžikem uskutečnění účetního případu je okamžik vzniku pohledávky (např. den vystavení faktury). Pohledávky jsou při svém vzniku oceňovány **jmenovitou** hodnotou, § 25, odst. 1: „Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují ... g) pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou; při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou; závazky jmenovitou hodnotou,“ (ZOU 563/1991). Jsou-li nabyty vkladem nebo odkoupeny od jiných osob (obvykle za cenu nižší než je jejich jmenovitá hodnota), budou oceněny **pořizovací cenou**, jejíž součástí jsou přímé náklady související

s pořízením, např. náklady na znalecké ocenění nakupovaných pohledávek, odměny právníkům, provize (RYNEŠ, 2018 str. 179).

Jsou-li pohledávky vyjádřeny v cizí měně, jsou účetní jednotky povinny použít současně českou i cizí měnu. Pro přepočtení cizí měny na českou musí být použit kurz České národní banky, a to buď pevný (stanovený účetní jednotkou pro určitý časový interval kratší než účetní období – měsíc, čtvrtletí), nebo aktuální k okamžiku uskutečnění účetního případu v závislosti na rozhodnutí účetní jednotky (vnitřní účetní předpis). Pro účely přepočtu se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje např. den vystavení nebo přijetí faktury (MÜLLEROVÁ, a další, 2016 str. 111).

b) Okamžikem sestavení účetní závěrky je rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž je sestavena účetní závěrka. K datu sestavení účetní závěrky mohou být využity dva způsoby ocenění pohledávek:

ba) ocenění pohledávek na bázi původní jmenovité nebo pořizovací hodnoty (historická cena), která může být snížena v souladu se zásadou opatrnosti<sup>5</sup> o opravné položky,

bb) ocenění pomocí reálné hodnoty pouze u pohledávek určených k obchodování nebo získaných z přeměn obchodních společností a družstev (ŠTEKER, a další, 2016 str. 92).

### 3.7 Charakteristika pohledávek dle IFRS

Pohledávky v účetním systému IFRS pokládány za nárok účetní jednotky na úhradu peněz, dodávku zboží nebo poskytnutí služby vůči jiným účetním jednotkám (HINKE, 2013 str. 79).

Standardy *IAS 32 Finanční nástroje, vykazování* a *IFRS 9 Finanční nástroje* je upraveno členění pohledávek z pohledu transakce, v jejímž důsledku pohledávka vznikla a z časového hlediska (HINKE, 2013 str. 80).

---

<sup>5</sup> K rozvahovému dni jsou účetní jednotky povinny respektovat zásadu opatrnosti. Důsledkem její aplikace u pohledávek je tvorba opravných položek, kterými účetní jednotka vyjadřuje přechodné snížení jejich hodnoty vlivem nedodržení doby splatnosti pohledávky ze strany zákazníka a míry rizika potencionální nedobytnosti pohledávky.

§ 25, odst. 3 ZOU: „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“



Dle transakce, jejímž důsledkem pohledávka vznikla, jsou rozlišovány pohledávky:

- a) pohledávky z obchodního styku – jedná se o pohledávky za zákazníky při bezhotovostním prodeji výrobků, zboží nebo služeb na fakturu s obvyklou dobou splatnosti v rozmezí 20 – 40 dnů,
- b) pohledávky za zaměstnanci – jedná se o pohledávky vzniklé z důvodu půjček, záloh na služební cesty, hmotné odpovědnosti atd.,
- c) pohledávky z titulu přeplatků daní, pojistného,
- d) ostatní pohledávky, např. za vratné obaly, za náhrady od pojišťoven, za protistranou v soudním sporu (HINKE, 2013 str. 80).

Dle časového hlediska jsou pohledávky klasifikovány na:

- a) **krátkodobé pohledávky** – splatné do doby běžného provozního cyklu podniku, převážně splatné v průběhu následujícího účetního období<sup>6</sup>.  
Tyto pohledávky se oceňují ve směnné hodnotě (v hodnotě uvedené na faktuře). Pokud z krátkodobých pohledávek vyplývá určitý úrok, je považován za nevýznamný a standardy je povoleno zahrnout jej do výnosů na lineární bázi (jednoduché úročení – úročena je pouze jistina bez naběhlých úroků na konci období).
- b) **dlouhodobé pohledávky** – nebudou splatné během jednoho provozního cyklu podniku, standardy je vyžadováno ocenění současnou hodnotou budoucích peněžních toků, tzv. diskontovanou hodnotou peněz, které budou obdrženy v budoucnu se samostatným zveřejněním souvisejícího úroku (složené úročení – úročena je jistina zvýšená o připsané úroky za předchozí úrokové období) (HINKE, 2013 str. 80).

### 3.7.1 Oceňování dlouhodobých pohledávek dle IFRS

Pro správné zachycení výše dlouhodobých pohledávek je důležité respektovat rozdíl mezi budoucí hodnotou peněžního toku, který představují a současnou hodnotou tohoto peněžního toku k datu sestavení rozvahy, neboť hodnota pohledávky, ze které je např. očekáván peněžní příjem 1000 peněžních jednotek s odložením platby za 10 let,

---

<sup>6</sup> Pohledávky, které se nevztahují k běžné provozní činnosti podniku, nejsou členěny na krátkodobou a dlouhodobou část dle provozního cyklu podniku, nýbrž dle hranice jednoho roku. Typickým příkladem jsou např. pohledávky vzniklé ze zaplacení vyšších záloh daní, než kolik činí výsledná daňová povinnost.

k dnešnímu datu sestavení rozvahy nedosáhne hodnoty 1000 peněžních jednotek, ale menší. Současně bude hodnota pohledávky těsně před inkasem rovna smluvenému příjmu 1000 peněžních jednotek. Hodnota pohledávky tedy v čase roste tak, jak se zvyšuje současná hodnota očekávaného příjmu. Zvýšení pohledávky je způsobeno narůstajícími úroky z odložené platby. Rozdíl mezi současnou a budoucí hodnotou pohledávky je tvořen úroky za dobu odložení platby. Naběhlý úrokový výnos za účetní období musí být v souladu se zásadou věcného a časového přiřazení zaúčtován do finančních nikoli provozních výnosů za období, s kterým souvisí, neboť nepochází z hlavní výdělečné činnosti účetní jednotky ale z odložené platby. Je tedy zvýšením hodnoty pohledávky nikoli peněžním příjmem (PELÁK, 2020).

### 3.7.2 Současná hodnota budoucích peněžních toků

Současná hodnota je považována za nejvhodnější oceňovací základnu pro oceňování dlouhodobých pohledávek a dlouhodobých závazků, neboť peníze mají svoji časovou hodnotu (dnes vyšší než v budoucnu), a proto ocenění na bázi odúročených současných hodnot je přesnější a spolehlivější základnou pro vykázání těchto položek v rozvaze. Hodnota dnešní peněžní jednotky je cennější, než hodnota peněžní jednotky v budoucnu, protože hodnota peněz postupem času klesá. Časová hodnota peněz se mění.

Současná hodnota  $n$ -té splátky je dle Krupové (2009) spočtena následovně:

$$\text{Současná hodnota splátky (PV)} = \frac{P}{(1+i)^n}$$

*Legenda k použitým symbolům:*

$P$  – Jednotlivá splátka (Očekávaný příjem)

$i$  – Úroková míra

$n$  – Počet diskontovaných splátek

Vypočtené úroky jsou zahrnovány do jednotlivých účetních období dvěma možnými způsoby:

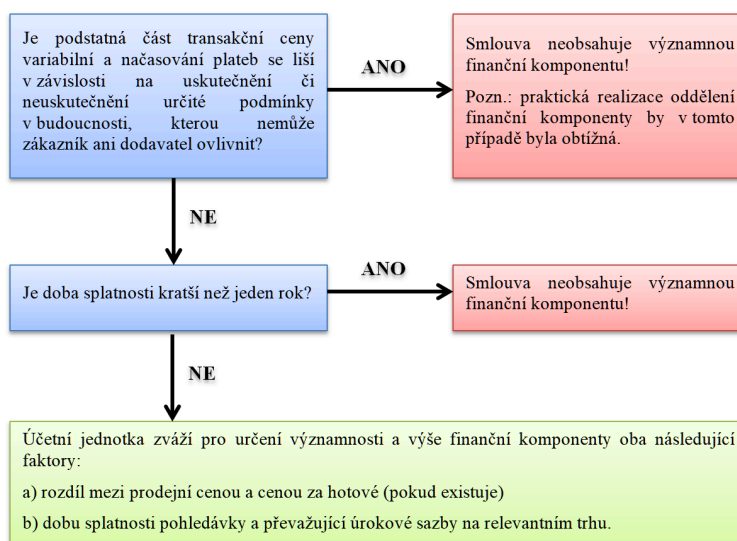
- a) **lineárně** (lineární rozložení úroku mezi účetní období) – tento způsob je preferován u krátkodobých pohledávek, závazků, směnek atd. Úroky jsou během období kratšího než jeden provozní cyklus rozvrhovány ve stejných poměrech většinou každý měsíc.
- b) **metoda efektivní úrokové míry** – tento způsob je standardy upřednostňován zejména u dlouhodobých pohledávek, dluhů, směnek, finančního leasingu, kdy by byl rozdíl

při lineárním rozvržení úroků významný. Celková částka úroku za dobu existence pohledávky nebo dluhu je alokována v závislosti na úrokové míře a výši pohledávky nebo dluhu na počátku každého období (HINKE, 2013 str. 81).

### 3.7.3 Finanční komponenta ceny

V situaci, kdy dodavatel poskytuje zákazníkovi úvěr prostřednictvím odložené splatnosti platby za předaná plnění, vzniká zákazníkovi užitek z financování (finanční složka), který je nutno oddělit od užitků plynoucích z dodávky zboží, výrobků či služeb, je-li finanční složka významná. Finanční složka (komponenta) je rozdílem mezi cenou, která bude dle smlouvy uhrazena v budoucnosti, a cenou, kterou by zákazník zaplatil za dodávku stejného rozsahu v hotovosti v okamžiku nákupu, a je odměnou pro dodavatele za poskytnuté odložené financování dodávky. Tato odměna by měla odrážet tržní úrokovou míru, která by mohla být sjednána mezi oběma subjekty při vzájemném půjčování peněz a kreditní riziko, že zákazník nezaplatí.

Dle standardů IFRS není finanční složka významná a není nutno ji oddělovat, pokud se předpokládá úhrada ceny do jednoho roku. Pokud je ve smlouvě o financování dodávky obsažena významná finanční komponenta, je třeba oddělit úrokový výnos od výnosu z prodeje aktiv a odděleně jej vykázat ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. Úrokový výnos vznikne, pokud bude zákazníkovi odložena platba po datu převodu kontroly nad aktivem. Zjišťování existence a oddělení finanční komponenty ceny v případě úrokového výnosu je zobrazeno na obrázku 6.



Obrázek 6 - Zjišťování existence a oddělení finanční komponenty výnosového charakteru (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 306)

### 3.8 Přehled rozdílů vykazování pohledávek dle českých předpisů a IFRS

Podle českých účetních předpisů jsou pohledávky krátkodobého i dlouhodobého charakteru, vyjma pohledávek určených k obchodování, oceňovány pouze jmenovitou hodnotou, tedy ve výši nominální hodnoty provedené transakce. Pohledávky nakupované účetní jednotkou za účelem jejich dalšího prodeje jiným právnickým nebo fyzickým osobám jsou oceňovány pořizovací cenou. K datu sestavení účetní závěrky mohou být tyto pohledávky společně s pohledávkami z přeměn obchodních společností a družstev oceněny reálnou hodnotou<sup>7</sup>.

Metoda změny hodnoty peněz není českými účetními předpisy připuštěna a hledisko úrokového rizika, že se reálná hodnota budoucích peněžních toků změní v důsledku změn tržních úrokových sazeb, není pro oceňování pohledávek upravena.

Standardy IFRS je vyžadováno ocenění krátkodobých pohledávek jmenovitou hodnotou. Současně je požadováno promítnutí vlivu změny hodnoty peněz v dlouhodobém horizontu a oceňování pohledávek dlouhodobého charakteru současnou hodnotou budoucích peněžních toků při použití běžné úrokové míry (HINKE, 2013 str. 119).

Dle IFRS vyjadřuje současná hodnota budoucích peněžních toků (Present value of future cash flows) hodnotu, kterou společnost potřebuje v daném okamžiku k tomu, aby

---

<sup>7</sup> § 27, odst. 1 ZOU:

(1) Z jednotlivých složek majetku a závazků k okamžiku ocenění podle § 24 odst. 2 písm. b) se **reálnou hodnotou** oceňují

a) cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držných do splatnosti, dluhopisů neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,

b) deriváty,

c) technické rezervy, jejichž výše se vypočítává s použitím metod jejich výpočtu podle § 4 odst. 8 u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, kromě veřejného zdravotního pojištění,

d) majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis,

e) ty části majetku a závazků, které jsou zajištěny deriváty a v rámci systému zajištění v reálných hodnotách se považují za zajištěnou položku,

f) pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,

g) povinnosti vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět,

h) u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

za určitou dobu mohla zaplatit dlouhodobý závazek (či přijmout dlouhodobou pohledávku) při dané úrokové míře (HINKE, 2013 str. 80).

Pokud platba odměny časově výrazně neodpovídá době dodání plnění dle uzavřené smlouvy, je standardy IFRS vyžadována úprava transakční ceny o časovou hodnotu peněz. Je-li odstup mezi platbou a dodáním zboží kratší než 1 rok, není standardy vyžadován propočet časové hodnoty peněz na bázi současné hodnoty.

Cílem zohlednění časové hodnoty peněz je zajištění obdobného vykázání částek výnosových transakcí, jako kdyby si zákazník sjednal úvěr pro financování nákupu a účetní jednotce zaplatil dodání plnění dle uzavřené smlouvy ihned hotově a účetní jednotky jsou povinny odložené úhrady ocenit na bázi současné hodnoty. Zohledněním časové hodnoty peněz je zabezpečeno vykázání výnosových transakcí v částkách odpovídajících okamžiku splnění smlouvy bez ohledu na časovou prodlevu platby (PROCHÁZKA, 2016).

### **3.9 Obchodní závod**

V roce 2014 došlo v českém právním systému k významné změně v oblasti občanského a obchodního práva nahrazením původních předpisů upravujících tuto oblast novými zákony:

- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (NOZ),
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) (ZOK).

Občanský zákoník nahradil původní občanský zákoník z roku 1964, zákon č. 40/1964 Sb. a také některá obecná ustanovení týkající se obchodních korporací z obchodního zákoníku, zákona č. 513/1991 Sb. Vztah mezi občanským zákoníkem a zákonem o obchodních korporacích je vztahem obecného předpisu (lex generalis) a předpisu speciálního (lex specialis). Občanský zákoník obsahuje podrobnou úpravu právnických osob, jejichž součástí jsou i obchodní korporace<sup>8</sup>. Není-li v zákoně o obchodních korporacích (lex specialis) uvedena úprava určité oblasti, použije se obecná

---

<sup>8</sup> §§ 210 – 213 Zákona 90/2012 Sb. o obchodních korporacích

úprava uvedená v občanském zákoníku (lex generalis). Korporace jsou právními osobami vytvářenými jedním nebo více členy (MÜLLEROVÁ, a další, 2016 str. 9).

Obchodní závod (původně označovaný jako podnik) je definován jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Souborem jmění je právní úpravou chápán nejen majetek, ale i zisk a dluhy podnikatele §495 NOZ. Obchodní závod<sup>9</sup> je považován za samostatnou hromadnou věc s jednotným účelovým určením, neboť slouží podnikateli k provozu jeho podnikání a je umožněno s ním nakládat jednak jako s celkem, tedy disponovat se všemi součástmi závodu současně nebo odděleně, tedy převádět jednotlivé části závodu samostatně (JOUZA, 2020).

Obchodní závod může být podnikatelem vnitřně rozdělen na pobočky, přičemž každá z poboček je považována za část závodu. Podmínkou rozdělení závodu na pobočky je splnění hospodářské a funkční samostatnosti každé pobočky dané především její schopností být oddělitelná od ostatních částí závodu, pobočka musí vykazovat samostatný hospodářsko-ekonomický účel. Pokud by byla z vůle podnikatele zapsána do obchodního rejstříku, vznikl by odštěpný závod, jehož vedoucí je oprávněn zastupovat podnikatele ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu (JOUZA, 2020).

Prostor, ve kterém je vlastní podnikatelská činnost skutečně vykonávána, je nazýván provozovna a není zapisován do veřejného rejstříku. Může jí být např. výrobní závod, kancelář, dílna, prodejna apod.

---

<sup>9</sup> §§ 501 – 503 Zákona 90/2012 Sb. o obchodních korporacích

§ 501 Hromadná věc

Soubor jednotlivých věcí náležejících téže osobě, považovaný za jeden předmět a jako takový nesoucí společné označení, pokládá se za celek a tvoří hromadnou věc.

§ 502 Obchodní závod

Obchodní závod (dále jen „závod“) je organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.

§ 503 Pobočka

(1) Pobočka je taková část závodu, která vykazuje hospodářskou a funkční samostatnost a o které podnikatel rozhodl, že bude pobočkou.

(2) Je-li pobočka zapsána do obchodního rejstříku, jedná se o odštěpný závod; to platí i o jiné organizační složce, pokud o ní jiný právní předpis stanoví, že se zapíše do obchodního rejstříku. Vedoucí odštěpného závodu je oprávněn zastupovat podnikatele ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, ke kterému byl jako vedoucí odštěpného závodu zapsán do obchodního rejstříku.

Vymezením obchodního závodu jako věci hromadné a majetkové hodnoty je podpořena dispozice s ním spojená s možností změny vlastníka obchodního závodu jako celku, kdy nabyvatel získá vlastnické právo k celému závodu v jednom okamžiku se všemi důsledky a není nutno převádět jeho jednotlivé části (OBCZAN, 2013).

Převodem vlastnického práva k obchodnímu závodu současně dochází k přechodu vlastnického práva ke všem věcem, které jsou součástí obchodního závodu. Nabytím vlastnického práva k obchodnímu závodu nabyvatel nabývá vlastnické právo ke všem věcem, které k obchodnímu závodu náleží, bez ohledu, zda se jedná o věci movité či nemovité, evidované či neevidované v katastru nemovitostí. Následný vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí má pouze deklaratorní povahu (osvědčující existenci) (EICHLEROVÁ, 2016).

Nabyvatel je uzavřením smlouvy o koupi obchodního závodu zavázán převzít za prodávajícího dluhy související se závodem a zaplatit kupní cenu. Smlouva o prodeji nemusí být uzavřena písemnou formou, byť je smluvními stranami upřednostňována, neboť slouží k upřesnění podrobných smluvních podmínek prodeje obchodního závodu. Kupní cena bývá sjednána na základě údajů o převáděném jmění v účetních záznamech prodávajícího závodu ke dni uzavření smlouvy. Předmětem smlouvy o prodeji obchodního závodu může být také pouze část závodu, která tvoří samostatnou organizační složku (JOUZA, 2020).

### **3.10 Ukončované činnosti**

Při sestavování účetní závěrky je třeba zachytit všechny události, které v účetním období nastaly a jsou předmětem účetnictví, tak, aby účetní závěrka poskytovala pravdivý obraz majetku, dluhů a vlastního kapitálu účetní jednotky a umožnila uživatelům účetních informací zhodnotit finanční situaci a výkonnost účetní jednotky a odhadnout její budoucí vývoj. Rozhodnutí o ukončení určitých činností v budoucnosti významným způsobem ovlivňuje další vývoj podniku a je pro uživatele účetních informací z tohoto hlediska významnou informací. Ze stejného důvodu je třeba zachytit a zveřejnit důsledky rozhodnutí o tom, že určitá aktiva nebo jejich skupiny jsou vyřazeny z užívání v rámci běžných činností a jsou určeny k odprodeji (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 175).

Dle IFRS se tyto činnosti vykazují samostatně přímo ve finančních výkazech a podrobně popisují v příloze.

Účetním zachycením a zveřejňováním důsledků rozhodnutí o ukončení určitých činností se zabývá standard *IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*. Cílem standardu je oddělené vykázání:

- aktiv držených pro prodej v rozvaze v ocenění respektujícím zásadu opatrnosti – ocenění na bázi nižší ze dvou hodnot (z fair value snížené o náklady prodeje a z účetní hodnoty), tato aktiva nejsou určena k používání,
- výsledků ukončovaných činností ve výsledovce (jedná se o výsledky, které se v budoucnu již nebudou opakovat) (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 175).

Pokud se účetní jednotka rozhodne ukončit činnost je minimálně povinna zveřejnit odděleně ve výkazu o úplném výsledku hospodaření výsledek hospodaření ukončovaných činností po zdanění a ztrátu nebo zisk z přecenění souvisejících vyřazovaných aktiv na fair value sníženou o náklady prodeje po zdanění, včetně zveřejnění informace o související výši odložené daně. V rámci výkazu cash flow nebo v komentáři k účetním výkazům je účetní jednotka povinna odděleně zveřejnit peněžní toky generované ukončovanou činností v uplynulém roce v rozčlenění na oblast provozní, finanční a investiční (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 180).

Standardem je požadováno informovat uživatele účetní závěrky o ziscích a ztrátách, kterých bylo dosaženo z ukončovaných činností k získání kvalifikovanějšího odhadu dalšího vývoje podniku vyloučením výsledků, které se již v budoucnosti nebudou opakovat a nebudou již ovlivňovat výši výsledku hospodaření účetní jednotky.

Českými účetními předpisy není tato oblast upravena, uživatelé českých účetních výkazů nejsou důsledně informováni o ukončovaných činnostech v rámci účetní jednotky, tato informace je poskytována popisnou formou v příloze v účetní závěrce (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 181).



## 4 VLASTNÍ PRÁCE

V následující části diplomové práce budou popsány dopady implementace IFRS při prodeji části obchodního závodu s využitím odložené platby do ovlivněných segmentů účetní závěrky konkrétní účetní jednotky. Budou analyzovány postupy vykazování této obchodní transakce podle IFRS, porovnány s postupy podle českých účetních předpisů a bude provedeno zhodnocení dopadů jednotlivých přístupů.

Praktická část práce se bude zabývat výpočtem současné hodnoty pohledávky pomocí efektivní úrokové míry a odložené platby při prodeji části obchodního závodu podle IFRS a vyčíslením dopadu prodeje části obchodního závodu do ovlivněných segmentů účetních výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a dle IFRS, rovněž bude provedeno srovnání vykazování dlouhodobých pohledávek, odložené platby a výnosů spojených s prodejem části obchodního závodu podle českých účetních předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Praktická aplikace rozdílného přístupu českých právních předpisů a IFRS při vykazování výnosů a pohledávek bude provedena ve spojitosti s odlišným pojetím časové hodnoty peněz při odložené platbě pohledávky v obou účetních systémech, protože užitná hodnota informací poskytovaných účetnictvím je zásadně závislá na způsobu ocenění používaném při účtování jednotlivých ekonomických transakcí, zejména na způsobu ocenění jednotlivých položek účetních výkazů. Zvoleným způsobem oceňování je následně ovlivněna i velikost a výše výsledku hospodaření za účetní období, vlastního kapitálu a finanční vyjádření aktiv a závazků.

Současná hodnota je metodou ocenění odložených plateb se zohledněním faktoru času, neboť každá odložená platba musí být v účetním výkaznictví dle IFRS oceněna v současné (aktuální) nikoli nominální (budoucí) hodnotě jak je požadováno českými účetními předpisy.

Při prodeji aktiva s odloženou platbou je účetní jednotka podle IFRS povinna vykázat výnosy z prodeje tohoto aktiva v diskontované hodnotě částky obdržené v budoucích obdobích. Současná hodnota je stanovena jako součet všech současných hodnot budoucích splátek. Výše rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a její současnou hodnotou je úrokovým výnosem.

Promítnutí faktoru času do hodnoty vykazovaných pohledávek se provádí pomocí metody efektivní úrokové míry, kdy je vypočítána hodnota úroku za příslušné období tak, že se (současná) hodnota pohledávky na počátku období násobí příslušnou úrokovou mírou. Metodou efektivní úrokové míry je propočtena hodnota úroků, připadajících na každé účetní období. Hodnota (současná) pohledávky se za každé účetní období zvyšuje o vypočtené výnosové úroky. V době splatnosti pohledávky je v účetnictví evidována nominální (původní, budoucí) hodnota pohledávky.

Českými účetními předpisy není časová hodnota peněz upravena. Vlivem tohoto odlišného pojetí mezi IFRS a českou právní úpravou dochází v českém pojetí k odlišnému vykázání struktury a výše výnosů, výsledku hospodaření a vlastního kapitálu v jednotlivých obdobích a následně k sestavování rozdílných účetních výkazů, které jsou odlišnými východisky pro výpočet ukazatelů finanční analýzy k hodnocení finanční situace a výkonnosti účetních jednotek.

Použití teoretických poznatků při odložené platbě na delší časové období určením současné hodnoty budoucích příjmů pomocí efektivní úrokové sazby bude znázorněno na ovlivněných segmentech účetních výkazů vybrané účetní jednotky. Odložené platby budou vypočítány a vykázány diskontované, tedy v současné hodnotě budoucích peněžních toků.

Zjištěné údaje budou použity k sestavení ovlivněných segmentů účetních výkazů podle IFRS a bude provedeno jejich porovnání s výchozími účetními výkazy sestavenými podle českých účetních předpisů.

K popsání odlišností ve vykazování výnosů a pohledávek ve spojitosti s odlišným pojetím časové hodnoty peněz při odložené platbě pohledávky bude použito následujících standardů:

- IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
- IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky
- IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn

a českých účetních předpisů:

- Zákon o účetnictví - § 25 odstavec 1
- Vyhláška k zákonu o účetnictví pro podnikatele - § 10, § 11

- Český účetní standard č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech
- Český účetní standard č. 019 – Náklady a výnosy.

## 4.1 Charakteristika účetní jednotky

Účetní jednotkou, která poskytla podkladové údaje pro zpracování diplomové práce, je komanditní společnost ABCD plus k. s. se sídlem na území ČR. Předmětem její činnosti je výroba a prodej výrobků z textilních materiálů, kůží a koženek pro automobilový a letecký průmysl. Jejím statutárním orgánem a společníkem zároveň je komplementář, právnická osoba se sídlem v ČR. Druhým společníkem je komanditista, právnická osoba se sídlem v EU.

### 4.1.1 Výchozí situace prodeje části obchodního závodu

Ve výchozím roce 20X1 účetní jednotka realizovala dva oddělené prodeje dvou částí svého obchodního závodu za rozdílných smluvních podmínek:

- Smlouva 1:** Prodej části obchodního závodu, výroba pro letecký průmysl - smlouva byla splněna okamžitě, kupující převzal aktivum (část obchodního závodu) a získal právní titul k aktivu (vlastnictví k části obchodního závodu). Byla převedena kontrola nad aktivem na kupujícího. Prodávajícímu byla uhrazena celá protihodnota za aktivum 825 000 EUR jednorázově a ten předal aktivum fyzicky kupujícímu. K rozvahovému dni roku 20X1 byla smlouva ukončena, (dále jen **Smlouva 1**).
- Smlouva 2:** Prodej části obchodního závodu, výroba pro automobilový průmysl – kupující převzal aktivum (část obchodního závodu) a získal právní titul k aktivu (vlastnictví k části obchodního závodu). Byla převedena kontrola nad aktivem na kupujícího. Kupující fyzicky převzal aktivum. Prodávajícímu **nebyla** uhrazena celá protihodnota 1 000 000 EUR za aktivum jednorázově. Smluvně bylo ujednáno postupné splacení kupní ceny a sjednán splátkový kalendář (1x 760 000 EUR + 24x 10 000 EUR/měsíc, splatnost splátky každý 5. kalendářní den v měsíci). K rozvahovému dni roku 20X1 vznikla dlouhodobá pohledávka ve výši 110 000 EUR a současně byla rozpoznána krátkodobá pohledávka ve výši 120 000 EUR. K rozvahovému dni roku 20X1 a 20X2 nebyla smlouva ukončena (dále jen **Smlouva 2**).

V následující části práce budou sestaveny účetní výkazy se změněnými segmenty (částmi) ovlivněnými **Smlouvou 1** a **Smlouvou 2** za rok 20X1 a rok 20X2 podle IFRS ve dvou variantách vykazování výnosů a pohledávek. Bude provedeno jejich porovnání s výchozími účetními výkazy sestavenými podle českých účetních předpisů, budou analyzovány použité postupy podle obou účetních systémů a zhodnoceny dopady odlišných přístupů.

#### 4.1.2 Prodej části obchodního závodu podle českých účetních předpisů

V účetnictví vybrané jednotky byly identifikovány účetní záznamy související s oběma **Smlouvami** a v účetních výkazech byly identifikovány části a položky, které byly **Smlouvami** ovlivněny.

Z obou uzavřených **Smluv** vykázala účetní jednotka výnos z prodeje dlouhodobých aktiv v prodejních cenách podle kupních smluv (825 000 EUR a 1 000 000 EUR), řádek III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku výkazu zisku a ztráty za rok 20X1 (Tabulka 5).

Pohledávku 230 tis. EUR zjištěnou k 31. 12. 20X1 klasifikovala z části jako krátkodobou ve výši 120 tis. EUR, tj. 12 splátek po 10 tis. EUR splatných do 31. 12. 20X2 a z části jako dlouhodobou ve výši 110 tis. EUR, tj. 11 splátek po 10 tis. EUR splatných do 31. 12. 20X3, viz řádky C. II. 1. 5. 4 a C. II. 2. 4. 6 rozvahy (Tabulka 3).

Na řádku C. II. 2. 4. 6. rozvahy byla současně s touto krátkodobou pohledávku vykázána krátkodobá půjčka ve výši 658 tis. EUR vč. souvisejících úroků, záúčtovaná na účet 378 - *Ostatní pohledávky*.

V roce 20X2 již podle českých účetních předpisů nevznikl z titulu uvedených **Smluv** žádný výnos, neboť byl celý vykázán v roce 20X1. Pokračovalo pouze splácení pohledávky v pravidelných splátkách dle splátkového kalendáře. Tím byla splacena celá krátkodobá pohledávka 120 tis. EUR vykázaná v roce 20X1.

K rozvahovému dni roku 20X2 byla dlouhodobá pohledávka ve výši 110 tis. EUR vykázána v rozvaze roku 20X1 na řádku C. II. 1. 5. 4 rozvahy (Tabulka 7) překlasifikována na krátkodobou pohledávku, neboť splatnost poslední splátky dle splátkového kalendáře byla stanovena na 5. 11. 20X3, tedy za méně než 12 měsíců od rozvahového dne. Z toho

důvodu byla tato pohledávka vykázána na řádku C. II. 2. 4. 6 rozvahy roku 20X2 (Tabulka 7).

V roce 20X3 bylo všech 11 splátek uhrazeno a z toho důvodu neobsahovaly údaje ve výkazech roku 20X3 žádné ovlivnění z titulu prodeje obou částí obchodního závodu podle **Smlouvy 1** a **Smlouvy 2**.

#### 4.1.3 Prodej části obchodního závodu podle postupů IFRS

K stanovení současné hodnoty dlouhodobé pohledávky a výpočtu odpovídajících úroků bude použita úroková sazba, používaná účetní jednotkou při poskytovaných finančních půjčkách podnikům ve skupině zvýšená o inflaci a míru rizika z nesplacení, stanovená ve výši 5% p.a.

Výpočet současné hodnoty celé pohledávky při prvotním vykázání bude proveden podle vzorce  $SH = \sum_{k=1}^n SPL * (1 + i)^{-k}$ , kde n je rovno počtu splátek (viz kapitola 4.1.1, **Smlouva 2**), a i je úroková sazba za období jedné splátky (v tomto případě i/12, viz kapitola 4.1.1, **Smlouva 2**, měsíční splátkový kalendář). Každá budoucí splátka bude diskontována podle uvedeného vzorce, součet takto diskontovaných splátek bude hledanou současnou hodnotou pohledávky k okamžiku vzniku pohledávky. Úrokový výnos bude vypočten jako násobek efektivní úrokové míry a výše současné hodnoty pohledávky (jistiny) v příslušném splátkovém období. K termínu zaplacení splátky bude současná hodnota pohledávky (jistina) snížena o rozdíl zaplacené splátky (10 000 EUR) a souvisejícího úroku vypočteného za příslušné období splátky. Takto vypočtená hodnota pohledávky bude novou současnou hodnotou pohledávky (jistinou) pro následující období splátky. Výpočet bude proveden postupně pro všechny plánované splátky. Kontrola správnosti výpočtu bude ověřena tím, že současná hodnota pohledávky bude po poslední splátce rovna 0 a součet vypočtených úroků a celkové současné hodnoty bude roven nominální (budoucí) hodnotě pohledávky.

Vykázání dopadů z obou **Smluv** v ovlivněných částech výkazů sestavených podle IFRS bude variantně prezentováno s použitím metody časového rozlišení budoucího úrokového výnosu, *kapitola 4.3.1 Výkazy dle IFRS, varianta 1 – vykázání s časovým rozlišením* a s použitím metody přímého účtování úrokového výnosu v okamžiku úhrady jednotlivých splátek dle splátkového kalendáře, *kapitola 4.3.2 Výkazy dle IFRS, varianta 2 – bez časového rozlišení*.

## 4.2 Výpočty a záznamy pro účetní výkazy podle českých předpisů

### ROK 20X1

**Smlouva 1** - byla uhrazena celá protihodnota za aktivum (část obchodního závodu) ve výši 825 000 EUR jednorázově, z transakce nevznikla k rozvahovému dni roku 20X1 pohledávka, **Smlouva 1** byla ukončena. Prodaný dlouhodobý majetek byl vyřazen z účetní evidence.

**Smlouva 2** - nebyla uhrazena celá protihodnota 1 000 000 EUR za aktivum (část obchodního závodu) jednorázově, bylo ujednáno postupné splacení kupní ceny a sjednán splátkový kalendář (1x 760 000 EUR + 24x 10 000 EUR/měsíc, splatnost splátky každý 5. kalendářní den v měsíci). Prodaný dlouhodobý majetek byl vyřazen z účetní evidence.

K rozvahovému dni roku 20X1 vznikla dlouhodobá pohledávka ve výši 110 000 EUR a současně byla rozpoznána krátkodobá pohledávka ve výši 120 000 EUR. K rozvahovému dni roku 20X1 nebyla **Smlouva 2** ukončena.

Tabulka 2 - Účetní záznamy rok 20X1 podle českých účetních předpisů

Datum	MD	DAL	Poznámka	Částka	Doklad	Kurz CM	Částka CM
1.3.20X1	371	641	Předpis prodeje obchodního závodu k 1.3.20X1	22 291 500,00 Kč	OP	27,020	825 000,00 €
8.3.20X1	221	371	Splátka pohledávky z prodeje obchodního závodu	22 291 500,00 Kč	BKEU	27,020	825 000,00 €
1.11.20X1	371	641	Prodej obchodního závodu dle smlouvy z 20.10.20X1	25 555 000,00 Kč	OP	25,555	1 000 000,00 €
16.11.20X1	221	371	Splátka prodeje části OZ	19 425 600,00 Kč	BKEU	25,560	760 000,00 €
5.12.20X1	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	256 550,00 Kč	BKEU	25,655	10 000,00 €
31.12.20X1	563	371	Kurzový rozdíl k nesplacené pohledávce z prodeje obchodního závodu	1 350,00 Kč	KR	25,54	0,00 Kč

Zdroj: Účetní deník účetní jednotky, upraveno

*Legenda k použitým účtům:*

221 - Bankovní účty

371 – Pohledávky z prodeje obchodního závodu

563 – Kurzové ztráty

641 – Výnosy z prodeje DHM

V následujících účetních výkazech jsou z důvodu přehlednosti zobrazeny pouze řádky dotčené uvedenými **Smlouvami**. Úplné výkazy účetní závěrky jsou uvedeny v příloze 1 až 4.

Prodej obou částí obchodního závodu se projevil v rozvaze v roce 20X1 (Tabulka 3) úbytkem dlouhodobých aktiv, řádky *B. II. Dlouhodobý hmotný majetek*.

Získané prostředky byly jednak použity ke splacení krátkodobých závazků, viz Tabulka 4, řádky *C. II. Krátkodobé závazky* a část z nich byla poskytnuta jako krátkodobá půjčka, viz Tabulka 3, řádek *C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky*.

V rozvaze za rok 20X1 (Tabulka 3) je vykázána dlouhodobá pohledávka odpovídající hodnotě 110 000 EUR (v přepočtu 2 809 tis. Kč) dle splátkového kalendáře **Smlouvy 2** (položka *C. II. 1. 5. 4 Jiné pohledávky*), a krátkodobé pohledávky ve výši 120 000 EUR (v přepočtu 3 065 tis. Kč) dle splátkového kalendáře **Smlouvy 2** (položka *C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky*). Na řádku je vykázána společně s pohledávkou z titulu poskytnuté krátkodobé půjčky ve výši 658 tis. EUR, včetně souvisejících úroků z této půjčky (v přepočtu 17 293 tis. CZK).

Vykázání obou těchto pohledávek na řádku *C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky* vyplývá z ustanovení § 11, odst. 6<sup>10</sup> prováděcí Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (V500/2002).

**Tabulka 3 - Rozvaha - Aktiva za rok 20X1 podle účetních českých předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Běžné účetní období			Minulé
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>49 865</b>	<b>-8 061</b>	<b>41 804</b>	<b>96 466</b>
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10 298</b>
<b>B.II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10 298</b>
B.II.1.	Pozemky a stavby	0	0	0	9 944
B.II.1.1.	Pozemky			0	728
B.II.1.2.	Stavby			0	9 216
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory			0	354
<b>C.II.</b>	<b>Pohledávky</b>	<b>42 787</b>	<b>-2 651</b>	<b>40 136</b>	<b>60 010</b>
<b>C.II.1.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	<b>4 046</b>	<b>0</b>	<b>4 046</b>	<b>0</b>
<b>C.II.1.5.4.</b>	<b>Jiné pohledávky</b>	<b>2 809</b>		<b>2 809</b>	
<b>C.II.2.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>38 741</b>	<b>-2 651</b>	<b>36 090</b>	<b>60 010</b>
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	20 599	0	20 599	4 005
<b>C.II.2.4.6.</b>	<b>Jiné pohledávky</b>	<b>20 358</b>		<b>20 358</b>	

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno

<sup>10</sup>(8) Položka "C.II.1.5.4. Jiné pohledávky" obsahuje u všech účetních jednotek zejména dlouhodobé pohledávky za zaměstnanci, **pohledávky z prodeje obchodního závodu**, pohledávky z pachtu obchodního závodu, nakoupené opce, pohledávky z titulu náhrady mank a škod a dlouhodobé pohledávky z vydaných dluhopisů.

(6) Položka „C.II.2.4.6. Jiné pohledávky“ obsahuje kromě titulů uvedených v položce „C.II.1.5.4. Jiné pohledávky“ zejména pohledávky vkladatele z titulu vkladu do doby zápisu do obchodního rejstříku a **poskytnuté zápůjčky a úvěry**, s výjimkou zápůjček a úvěrů vykazovaných v položkách „C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba“, „C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv“ a „C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky“.

**Tabulka 4 - Rozvaha - Pasiva za rok 20X1 podle českých účetních předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Běžné	Minulé
		účetní období 5	účetní období 6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>41 804</b>	<b>96 466</b>
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>30 757</b>	<b>32 881</b>
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	21 833	24 676
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	-3 602	-4 321
<b>B. + C.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>10 093</b>	<b>63 585</b>
<b>C.</b>	<b>Závazky</b>	<b>10 093</b>	<b>61 840</b>
C.II.	Krátkodobé závazky	10 093	61 690
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím		18 586
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	9 017	29 628
C.II.8.	Závazky - ostatní	1 076	13 476
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	582	645
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům		2 186
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		1 122
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	494	2 037
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní		7 415
C.II.8.7.	Jiné závazky		71
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>954</b>	<b>0</b>
D.1.	Výdaje příštích období	954	

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno

Transakce plynoucí ze **Smlouvy 1** položky rozvahy - aktiva – *C. II. Pohledávky* k rozvahovému dni neovlivňují, neboť **Smlouva 1** byla během roku 20X1 ukončena.

Ve výkazu zisku a ztráty za rok 20X1 (Tabulka 5) jsou v položce *III. 1 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku* a *F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku* prezentovány jako položky ovlivňující výsledek hospodaření z provozní činnosti shodně za obě **Smlouvy** bez ohledu ukončení nebo neukončení **Smlouvy**. **Smlouva 1** byla v roce 20X1 ukončena, **Smlouva 2** ukončena nebyla a bude pokračovat v následujícím účetním období doplatkem protihodnoty za dodané aktivum (část obchodního závodu). Výnosy byly vykázány za obě **Smlouvy** v úhrnné výši 47 847 tis. Kč odpovídající sjednaným kupním cenám bez vazby na skutečně zaplacené částky cen k datu přechodu vlastnictví aktiva (části obchodního závodu).

**Tabulka 5 - Výkaz zisku a ztráty za rok 20X1 podle českých účetních předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		běžném 1	minulém 2
III.	Ostatní provozní výnosy	159 663	17 905
III.1.	<b>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku</b>	<b>47 847</b>	120
F.	Ostatní provozní náklady	115 329	13 294
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	16 437	10 546
F.1.	<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku</b>	<b>9 651</b>	
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	16 713	10 432
*	Provozní výsledek hospodaření	-3 072	-1 768
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	162	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	1 529	1 460
VII.	Ostatní finanční výnosy	3 229	243
***	Výsledek hospodaření za účetní období	-3 602	-4 321
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	358 374	261 206

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno



Podle IFRS by měl být výsledek hospodaření z prodeje obchodního závodu vykázán v části výkazů „Ukončované činnosti“. Jelikož české účetní předpisy tento postup neumožňují, jsou výnosy z prodeje obchodního závodu vykázány v části výkazu *Provozní výsledek hospodaření* společně s údaji běžného roku.

## ROK 20X2

**Smlouva 1** - byla ukončena v roce 20X1, k rozvahovému dni roku 20X2 nebudou vykázány výnosy ani pohledávka.

**Smlouva 2** – v roce 20X1 byla uhrazena část protihodnoty ve výši 760 000 EUR jednorázově + 1x 10 000 EUR/měsíc. V roce 20X2 byla uhrazena další část protihodnoty dle splátkového kalendáře ve výši 12x 10 000 EUR/měsíc. K rozvahovému dni roku 20X2 byla překlasifikována dlouhodobá pohledávka ve výši 110 000 EUR na krátkodobou pohledávku ve výši 110 000 EUR. K rozvahovému dni roku 20X2 nebyla **Smlouva 2** ukončena.

Tabulka 6 zobrazuje průběh splácení pohledávky z druhé části obchodního závodu podle **Smlouvy 2**. Bylo splaceno všech 12 splátek po 10 000 EUR, v souladu s dohodnutým splátkovým kalendářem, čímž byla plně uhrazena krátkodobá část pohledávky, vykázaná na ř. *C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky* v Rozvaze za rok 20X1 (Tabulka 3).

**Tabulka 6 - Účetní záznamy rok 20X2 podle českých účetních předpisů**

Datum	MD	DAL	Poznámka	Částka	Doklad	Kurz CM	Částka CM
1.1.20X2	371	701	Zahájení účtu – aktiva	5 874 200,00 Kč	UZ	0,000	0,00 Kč
4.1.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	254 950,00 Kč	BKEU	25,495	10 000,00 €
6.2.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	254 950,00 Kč	BKEU	25,495	10 000,00 €
6.3.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	254 950,00 Kč	BKEU	25,495	10 000,00 €
4.4.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	253 650,00 Kč	BKEU	25,365	10 000,00 €
7.5.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	253 650,00 Kč	BKEU	25,365	10 000,00 €
5.6.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	253 650,00 Kč	BKEU	25,365	10 000,00 €
4.7.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	260 000,00 Kč	BKEU	26,000	10 000,00 €
6.8.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	260 000,00 Kč	BKEU	26,000	10 000,00 €
4.9.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	260 000,00 Kč	BKEU	26,000	10 000,00 €
4.10.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	257 650,00 Kč	BKEU	25,765	10 000,00 €
6.11.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	257 650,00 Kč	BKEU	25,765	10 000,00 €
4.12.20X2	221	371	Pravidelná splátka dluhu za prodej obchodního závodu	257 650,00 Kč	BKEU	25,765	10 000,00 €
31.12.20X2	371	663	Kurzový rozdíl k nesplacené pohledávce z prodeje obchodního závodu	34 300,00 Kč	KR	25,725	0,00 Kč

Zdroj: Účetní deník účetní jednotky, upraveno

*Legenda k použitým účtům:*

221 - Bankovní účty

371 – Pohledávky z prodeje obchodního závodu

663 – Kurzové zisky

701 – Počáteční účet rozvahový

Z rozvahy (Tabulka 7) plyne překlasifikace vykázané dlouhodobé pohledávky v hodnotě 110 000 EUR (v přepočtu 2 809 tis. Kč) dle splátkového kalendáře **Smlouvy 2** (položka *C. II. 1. 5. 4 Jiné pohledávky*) na pohledávku krátkodobou ve zbývající výši 110 000 EUR (v přepočtu 2 830 tis. Kč) dle splátkového kalendáře **Smlouvy 2** (položka *C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky*). Rozdíl vykázaných hodnot v Kč je způsoben změnou kurzu CZK vůči EUR mezi oběma rozvahovými dny.

Transakce plynoucí ze **Smlouvy 1** položky rozvahy - aktiva – *C. II. Pohledávky* k rozvahovému dni neovlivňují, neboť **Smlouva 1** byla během roku 20X1 ukončena.

V roce 20X2 byla také splacena poskytnutá krátkodobá půjčka, vykázaná na řádku *C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky* společně s pohledávkou z prodeje obchodního závodu, prostředky byly mimo jiné, použity ke snížení krátkodobých závazků.

**Tabulka 7 - Rozvaha - Aktiva za rok 20X2 podle českých účetních předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Běžné účetní období			Minulé
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	28 036	0	28 036	41 804
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	27 995	0	27 995	41 052
<b>C.II.</b>	<b>Pohledávky</b>	5 743	0	5 743	40 136
<b>C.II.1.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	0	0	0	4 046
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	0	0	0	2 809
<b>C.II.1.5.4.</b>	<b>Jiné pohledávky</b>			0	2 809
<b>C.II.2.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>	5 743	0	5 743	36 090
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	2 830	0	2 830	20 599
<b>C.II.2.4.6.</b>	<b>Jiné pohledávky</b>	2 830		2 830	20 358

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno

**Tabulka 8 - Rozvaha - Pasiva za rok 20X2 podle českých předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	28 036	41 804
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	24 142	30 757
<b>A.IV.</b>	<b>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</b>	16 889	21 833
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	71 640	71 640
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	-54 886	-51 284
<b>A.V.</b>	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	-5 273	-3 602
<b>B. + C.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	3 734	10 093
<b>C.</b>	<b>Závazky</b>	3 734	10 093
<b>C.II.</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	3 734	10 093
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	2 204	9 017
C.II.8.	Závazky - ostatní	1 530	1 076
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	428	582
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	1 102	494
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení pasiv</b>	160	954
D.1.	Výdaje příštích období	160	954

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno

Z výkazu zisku a ztráty (Příloha 4) neplyne žádný dopad do výsledku hospodaření jak ze **Smlouvy 1**, tak ani ze **Smlouvy 2**, která byla ukončena až v roce 20X3, neboť

výnosy z této Smlouvy byly, v souladu s českými účetními předpisy, vykázány v celé výši v předchozím účetním období roku 20X1, přestože v roce 20X2 plynou účetní jednotce příjmy z neukončené Smlouvy 2.

### 4.3 Výpočty a záznamy pro účetní výkazy podle IFRS

Prostřednictvím Tabulky 9 je proveden výpočet současné hodnoty pohledávky z odložených plateb dle sjednaného splátkového kalendáře podle Smlouvy 2.

**Tabulka 9 - Výpočet současné hodnoty odložených splátek v EUR, efektivní úroková míra  $i=5\%$**

Pořadí	Datum	Splátka	SH splátky	SH pohledávky	Úrok	Změna jistiny
0	1.11.20X1	0,00 €	0,00 €	227 774,62 €	0,00 €	0,00 €
0	5.11.20X1	0,00 €	0,00 €	227 774,62 €	0,00 €	0,00 €
1	30.11.20X1	0,00 €	0,00 €	227 774,62 €	949,06 €	-949,06 €
1	5.12.20X1	10 000,00 €	9 951,60 €	228 723,68 €	158,84 €	9 841,16 €
2	31.12.20X1	0,00 €	0,00 €	218 882,52 €	760,01 €	-760,01 €
2	5.1.20X2	10 000,00 €	9 910,28 €	219 642,53 €	152,53 €	9 847,47 €
3	31.1.20X2	0,00 €	0,00 €	209 795,06 €	728,46 €	-728,46 €
3	5.2.20X2	10 000,00 €	9 869,13 €	210 523,52 €	146,20 €	9 853,80 €
4	28.2.20X2	0,00 €	0,00 €	200 669,72 €	696,77 €	-696,77 €
4	5.3.20X2	10 000,00 €	9 828,16 €	201 366,49 €	139,84 €	9 860,16 €
5	31.3.20X2	0,00 €	0,00 €	191 506,33 €	664,95 €	-664,95 €
5	5.4.20X2	10 000,00 €	9 787,35 €	192 171,28 €	133,45 €	9 866,55 €
6	30.4.20X2	0,00 €	0,00 €	182 304,73 €	633,00 €	-633,00 €
6	5.5.20X2	10 000,00 €	9 746,72 €	182 937,73 €	127,04 €	9 872,96 €
7	31.5.20X2	0,00 €	0,00 €	173 064,77 €	600,92 €	-600,92 €
7	5.6.20X2	10 000,00 €	9 706,25 €	173 665,69 €	120,60 €	9 879,40 €
8	30.6.20X2	0,00 €	0,00 €	163 786,29 €	568,70 €	-568,70 €
8	5.7.20X2	10 000,00 €	9 665,96 €	164 354,99 €	114,14 €	9 885,86 €
9	31.7.20X2	0,00 €	0,00 €	154 469,13 €	536,35 €	-536,35 €
9	5.8.20X2	10 000,00 €	9 625,82 €	155 005,48 €	107,64 €	9 892,36 €
10	31.8.20X2	0,00 €	0,00 €	145 113,12 €	503,87 €	-503,87 €
10	5.9.20X2	10 000,00 €	9 585,86 €	145 616,99 €	101,12 €	9 898,88 €
11	30.9.20X2	0,00 €	0,00 €	135 718,11 €	471,24 €	-471,24 €
11	5.10.20X2	10 000,00 €	9 546,06 €	136 189,35 €	94,58 €	9 905,42 €
12	31.10.20X2	0,00 €	0,00 €	126 283,93 €	438,49 €	-438,49 €
12	5.11.20X2	10 000,00 €	9 506,43 €	126 722,42 €	88,00 €	9 912,00 €
13	30.11.20X2	0,00 €	0,00 €	116 810,42 €	405,59 €	-405,59 €
13	5.12.20X2	10 000,00 €	9 466,96 €	117 216,01 €	81,40 €	9 918,60 €
14	31.12.20X2	0,00 €	0,00 €	107 297,41 €	372,56 €	-372,56 €
14	5.1.20X3	10 000,00 €	9 427,66 €	107 669,97 €	74,77 €	9 925,23 €
15	31.1.20X3	0,00 €	0,00 €	97 744,74 €	339,39 €	-339,39 €
15	5.2.20X3	10 000,00 €	9 388,51 €	98 084,13 €	68,11 €	9 931,89 €
16	28.2.20X3	0,00 €	0,00 €	88 152,24 €	306,08 €	-306,08 €
16	5.3.20X3	10 000,00 €	9 349,54 €	88 458,32 €	61,43 €	9 938,57 €
17	31.3.20X3	0,00 €	0,00 €	78 519,75 €	272,64 €	-272,64 €
17	5.4.20X3	10 000,00 €	9 310,72 €	78 792,39 €	54,72 €	9 945,28 €
18	30.4.20X3	0,00 €	0,00 €	68 847,11 €	239,05 €	-239,05 €
18	5.5.20X3	10 000,00 €	9 272,06 €	69 086,16 €	47,98 €	9 952,02 €
19	30.5.20X3	0,00 €	0,00 €	59 134,14 €	205,33 €	-205,33 €
19	5.6.20X3	10 000,00 €	9 233,57 €	59 339,47 €	41,21 €	9 958,79 €
20	30.6.20X3	0,00 €	0,00 €	49 380,68 €	171,46 €	-171,46 €
20	5.7.20X3	10 000,00 €	9 195,23 €	49 552,14 €	34,41 €	9 965,59 €
21	31.7.20X3	0,00 €	0,00 €	39 586,55 €	137,45 €	-137,45 €
21	5.8.20X3	10 000,00 €	9 157,06 €	39 724,00 €	27,59 €	9 972,41 €
22	31.8.20X3	0,00 €	0,00 €	29 751,59 €	103,30 €	-103,30 €
22	5.9.20X3	10 000,00 €	9 119,04 €	29 854,89 €	20,73 €	9 979,27 €
23	30.9.20X3	0,00 €	0,00 €	19 875,62 €	69,01 €	-69,01 €
23	5.10.20X3	10 000,00 €	9 081,18 €	19 944,63 €	13,85 €	9 986,15 €
24	31.10.20X3	0,00 €	0,00 €	9 958,48 €	34,58 €	-34,58 €
24	5.11.20X3	10 000,00 €	9 043,47 €	9 993,06 €	6,94 €	9 993,06 €
Σ		240 000,00 €	227 774,62 €	0,00 €	12 225,38 €	227 774,62 €

Zdroj: vlastní zpracování

Podle vztahu  $SH = \sum_{k=1}^n SPL * (1 + i)^{-k}$  je vypočtena celková současná hodnota pohledávky rovna součtu současných hodnot pravidelných měsíčních splátek. Složitostí ve výpočtu je posun termínu splatnosti měsíčních splátek o 5 dní po skončení období (vždy 5. kalendářní den následujícího měsíce).

Pro stanovení současné hodnoty jednotlivé měsíční splátky s posunutou splatností na 5. kalendářní den měsíce je provedeno rozdělení doby mezi splátkami vždy na 2 období – období od poslední splátky ke konci období (měsíce) a od počátku období (měsíce) do další splátky, přičemž je úrok vypočten standardem (E30/360) vždy ze změněné jistiny po připsání úroku, resp. odpočtu splátky.

Součty vypočtených hodnot z Tabulky 9 a celkové zůstatky pohledávky jsou uspořádány do Tabulky 10 pro rozvahový den 31. 12. 20X1 a do Tabulky 13 pro rozvahový den 31. 12. 20X2, aby bylo možné údaje správně vykázat.

Vykázání prodeje obou částí obchodního závodu podle IFRS je dále prezentováno ve dvou možných variantách.

**První varianta, kapitola 4.3.1 Výkazy dle IFRS, varianta 1 – vykázání s časovým rozlišením** zobrazuje vliv odložení splátek s použitím metody časového rozlišení budoucího úrokového výnosu na účtech časového rozlišení pasiv (výnosy příštích období).

**Druhá varianta kapitola 4.3.2 Výkazy dle IFRS, varianta 2 – bez časového rozlišení** zobrazuje vliv odložení splátek s použitím metody přímého účtování úrokového výnosu v okamžiku úhrady jednotlivých splátek dle splátkového kalendáře.

#### **4.3.1 Výkazy IFRS, varianta 1 – s časovým rozlišením úrokového výnosu**

##### **ROK 20X1**

V Tabulce 10 jsou uspořádány sumarizované údaje pro rozvahový den 31. 12. 20X1 z Tabulky 9, *Výpočet současné hodnoty odložených splátek v EUR, efektivní úroková míra  $i=5\%$* , tak aby bylo možné vypočítané údaje správně vykázat ve výkazech za rok 20X1. Sečtené údaje jsou uvedeny po skupinách oddělených v Tabulce 9 tlustou čarou nejprve v EUR. Následně jsou přepočteny kurzem ČNB k rozvahovému dni a poté zaokrouhleny na celé tis. Kč, tedy tak jak jsou vykázány.

**Tabulka 10 - Roční součty z Tabulky 9 výpočtu současné hodnoty k datu 31.12.20X1 (IFRS)**

		Roční součty ve stavu k 31.12.20X1			
		Úrok	Splátka jistiny	Pohledávka	SH pohledávky
		<b>Zaplaceno do 31.12.20X1</b>			
20X1	Stavy v EUR	1 867,91 €	8 132,09 €	10 000,00 €	219 642,53 €
	Kurz	25,54	25,54	25,54	25,54
	Stavy v CZK	<b>47 706,44</b>	<b>207 693,56</b>	<b>255 400,00</b>	<b>5 609 670,24</b>
	Zaokrouhlo (tis. CZK)	<b>48</b>	<b>207</b>	<b>255</b>	<b>5 610</b>
		<b>Krátkodobá pohledávka 31.12.20X1</b>			
20X2	Stavy v EUR	8 027,44 €	111 972,56 €	120 000,00 €	107 669,97 €
	Kurz	25,54	25,54	25,54	25,54
	Stavy v CZK	<b>205 020,82</b>	<b>2 859 779,18</b>	<b>3 064 800,00</b>	<b>2 749 891,06</b>
	Zaokrouhlo (tis. CZK)	<b>205</b>	<b>2 860</b>	<b>3 065</b>	<b>2 750</b>
		<b>Dlouhodobá pohledávka 31.12.20X1</b>			
20X3	Stavy v EUR	2 330,03 €	107 669,97 €	110 000,00 €	0,00 €
	Kurz	25,54	25,54	25,54	25,54
	Stavy v CZK	<b>59 508,97</b>	<b>2 749 891,03</b>	<b>2 809 400,00</b>	<b>0,02</b>
	Zaokrouhlo (tis. CZK)	<b>59</b>	<b>2 750</b>	<b>2 809</b>	<b>0</b>
		<b>Sumář ve stavu 31.12.20X1</b>			
Celkem	Stavy v EUR	<b>12 225,38 €</b>	<b>227 774,62 €</b>	<b>240 000,00 €</b>	<b>0,00 €</b>
	Kurz	25,54	25,54	25,54	25,54
	Stavy v CZK	<b>312 236,23</b>	<b>5 817 363,77</b>	<b>6 129 600,00</b>	<b>0,02</b>
	Zaokrouhlo (tis. CZK)	<b>312</b>	<b>5 817</b>	<b>6 130</b>	<b>0</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 (Tabulka 11) je vykázána pohledávka, shodně jako v české rozvaze (Tabulka 3) ve výši 110 000 EUR (přepočteno 2 809 tis. Kč), splatná v účetním období 20X3 jako dlouhodobá a pohledávku 120 000 EUR (přepočteno 3 065 tis. Kč), splatná v účetním období 20X2 jako krátkodobá.

Úroky ze splátek připadající na období 20X2 a 20X3 (205 tis. Kč a 59 tis. Kč) (Tabulka 10) zvýšily vykazovanou částku časového rozlišení pasiv 954 tis. Kč, viz Rozvaha - Pasiva za rok 20X1 podle českých předpisů v celých tisících Kč, řádek D (Tabulka 4) na novou hodnotu 1218 tis. Kč (954 tis. Kč + 205 tis. Kč + 59 tis. Kč = 1 218 tis. Kč).

Společně vykázaná krátkodobá pohledávka v české rozvaze za rok 20X1 na řádku *C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky* (Tabulka 3), je ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 (Tabulka 11), vykázána jako „Půjčka Brill“ (17 293 tis. Kč).

**Tabulka 11 - Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s. : Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč)					
	AKTIVA	Bod	31.12.20X1	31.12.20X0	1.1.20X0
	<b>Dlouhodobá aktiva</b>				
Σ	<b>Budovy, pozemky a zařízení</b>		<b>0</b>	<b>10 298</b>	<b>11 744</b>
	Budovy a stavby		0	9 216	10 268
	Pozemky		0	728	728
	Zařízení		0	354	748
Σ	<b>Finanční investice</b>		<b>20 871</b>	<b>40 128</b>	<b>41 377</b>
	Půjčky CT		3 578	40 128	41 377
	Půjčka Brill		17 293	0	0
Σ	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>		<b>4 046</b>	<b>0</b>	<b>1 919</b>
	Odložená daň		1 237	0	1 919
	Pohledávka z prodeje závodu		2 809	0	0
ΣΣ	<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>		<b>24 917</b>	<b>50 426</b>	<b>55 040</b>
	<b>Krátkodobá aktiva</b>				
Σ	<b>Zásoby</b>		<b>74</b>	<b>25 648</b>	<b>23 724</b>
	Materiál		0	14 260	13 044
	Nedokončená výroba		0	4 385	5 653
	Výrobky		0	3 743	4 962
	Zboží		74	3 259	0
	Zálohy na pořízení zásob		0	1	65
Σ	<b>Pohledávky</b>		<b>15 219</b>	<b>19 882</b>	<b>25 931</b>
	Pohledávky z obchodních vztahů		11 913	15 877	23 224
	Stát - daňové pohledávky		235	897	1 151
	Krátkodobé poskytnuté zálohy		6	3 003	1 450
	Pohledávka z prodeje závodu		3 065	0	0
	Dohadné účty aktivní		0	105	106
	<b>Peníze a peněžní ekvivalenty</b>		<b>842</b>	<b>307</b>	<b>2 475</b>
	<b>Časové rozlišení aktiv</b>		<b>752</b>	<b>203</b>	<b>351</b>
ΣΣ	<b>Krátkodobá aktiva celkem</b>		<b>16 887</b>	<b>46 040</b>	<b>52 481</b>
ΣΣΣ	<b>Aktiva celkem</b>		<b>41 804</b>	<b>96 466</b>	<b>107 521</b>
	<b>PASIVA</b>				
	<b>Vlastní kapitál</b>				
	<b>Základní kapitál</b>		<b>12 100</b>	<b>12 100</b>	<b>12 100</b>
	Jiné fondy		426	426	426
	VH minulého období		20 356	24 676	22 868
	VH běžného období		-3 866	-4 321	1 808
	Jiný výsledek hospodaření		1 477	0	0
ΣΣ	<b>Vlastní kapitál celkem</b>		<b>30 493</b>	<b>32 881</b>	<b>37 202</b>
	<b>Rezervy</b>		<b>0</b>	<b>1 745</b>	<b>1 181</b>
	<b>Závazky</b>				
	<b>Dlouhodobé závazky</b>		<b>0</b>	<b>150</b>	<b>222</b>
Σ	<b>Krátkodobé závazky</b>		<b>10 093</b>	<b>61 690</b>	<b>68 916</b>
	Závazky k úvěrovým institucím		0	18 586	17 955
	Závazky z obchodních vztahů		9 017	29 628	32 368
	Závazky ke společníkům		582	645	711
	Závazky k zaměstnancům		0	2 186	2 761
	Závazky ze SP a ZP		0	1 122	1 452
	Stát - daňové závazky a dotace		494	2 037	1 458
	Jiné závazky		0	71	7 245
	Dohadné účty pasivní		0	7 415	4 966
ΣΣ	<b>Závazky celkem</b>		<b>10 093</b>	<b>61 840</b>	<b>69 138</b>
	<b>Časové rozlišení pasiv</b>		<b>1 218</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
ΣΣΣ	<b>Pasiva celkem</b>		<b>41 804</b>	<b>96 466</b>	<b>107 521</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (Tabulka 12) je v položce finanční výnosy (částka 4 968 tis. Kč) zvýšen o rozpoznané úroky +48 tis. Kč z odložené platby připadající na rok 20X1 podle Tabulky 10. Srovnatelný údaj 4 920 tis. Kč v českém

výkazu zisku a ztráty za rok 20X1 (Příloha 2) je rozdělen do tří položek finančních výnosů (IV., VI. a VII.): 162 tis. Kč + 1 529 tis. Kč + 3 229 tis. Kč = 4 920 tis. Kč

**Tabulka 12 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s.: Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč)				
	Položka	Bod	31.12.20X1	31.12.20X0
<b>Pokračující činnosti</b>				
	Tržby za zboží a služby		193 873	252 144
	Ostatní provozní výnosy		95 379	7 239
<b>Σ</b>	<b>Provozní výnosy celkem</b>		<b>289 252</b>	<b>259 383</b>
	Spotřeba materiálu a zboží		189 204	192 016
	Spotřebované služby		29 224	14 784
	Osobní náklady		21 382	50 162
	Odpisy		827	1 447
	Ostatní provozní náklady		89 453	2 862
<b>Σ</b>	<b>Provozní náklady celkem</b>		<b>330 090</b>	<b>261 271</b>
<b>ΣΣ</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>		<b>-40 838</b>	<b>-1 888</b>
	Finanční výnosy		4 968	1 703
	Finanční náklady		5 279	2 373
<b>Σ</b>	<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>-41 149</b>	<b>-2 558</b>
	Daň z příjmů		240	1 919
<b>ΣΣ</b>	<b>Zisk z pokračujících činností</b>		<b>-41 389</b>	<b>-4 477</b>
<b>Ukončované činnosti</b>				
<b>ΣΣ</b>	<b>Zisk z ukončovaných činností</b>		<b>37 454</b>	<b>120</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>		<b>-3 935</b>	<b>-4 357</b>
	Převod podílů komplementář		-69	-36
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>		<b>-3 866</b>	<b>-4 321</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-3 866	-4 321
	- připadající nekontrolním podílům			
<b>Ostatní úplný výsledek, po zdanění</b>				
	Položky, které se následně nereklasifikují do VH			
	Položky, které se následně mohou reklasifikovat do VH		1 477	0
<b>ΣΣ</b>	<b>Ostatní úplný výsledek za období</b>		<b>1 477</b>	<b>0</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM</b>		<b>-2 389</b>	<b>-4 321</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-2 389	-4 321
	- připadající nekontrolním podílům			
	<b>Zisk na akcii</b>			

Zdroj: vlastní zpracování

Další ovlivněnou položkou výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (Tabulka 12) je řádek Zisku z ukončovaných činností.

V porovnání s údaji ve výkazu zisku a ztráty sestaveném podle českých předpisů (Tabulka 5) je vykázáno snížení o -312 tis. Kč = -48 tis. Kč - 205 tis. Kč - 59 tis. Kč. Uvedený rozdíl však není jednoduše srovnatelný, neboť položka „Zisk z ukončovaných činností“ není v českých výkazech definována.

Porovnání je možné získat z rozdílu, který vznikne odečtením nákladů z činností, které byly ukončeny, což byla v roce 20X1 Zůstatková cena prodaného majetku, řádek *F. 1.* Výkazu zisku a ztráty za rok 20X1 (Tabulka 5), od výnosů, kterými byly Tržby z prodeje majetku, řádek *III. 1.* Výkazu zisku a ztráty za rok 20X1 (Tabulka 5). V položce Zisk z ukončovaných činností (Tabulka 12), je rovněž zahrnuta ztráta - 430 tis. Kč z prodeje nepotřebných zásob materiálu nad rámec **Smlouvy 2.**

Tržby a náklady z prodeje nepotřebných zásob materiálu nad rámec **Smlouvy 2** jsou v českých výkazech zahrnuty v údajích řádku *III. 2 a F. 2* Výkazu zisku a ztráty za rok 20X1 (Tabulka 5).

Celkový vykázaný výsledek hospodaření za účetní období podle IFRS (ztráta 3 866 tis. Kč) je nižší o 264 tis. Kč (-312 tis. Kč +48 tis. Kč) proti výsledku hospodaření zjištěnému podle českých účetních předpisů (ztráta 3 602 tis. Kč).

## ROK 20X2

Na konci roku 20X2 byla provedena překlasifikace dlouhodobé pohledávky ve výši 110 tis. EUR (11 splátek x 10 000 EUR) na krátkodobou, protože zbývající splátky byly splatné do listopadu roku 20X3, tedy v období kratším než 12 měsíců od rozvahového dne. Posouzení a vykázaní pohledávky je shodné s výkazy podle českých účetních předpisů. Současně byly všechny pohledávky a závazky v cizí měně přepočteny směnným kurzem platným k 31.12.20X2, shodně jako podle českých účetních předpisů.

**Tabulka 13 - Roční součty z Tabulky 9 výpočtu současné hodnoty k datu 31.12.20X2 (IFRS)**

	Roční součty ve stavu k 31.12.20X2				
	Úrok	Splátka jistiny	Pohledávka	SH pohledávky	
<b>Zaplaceno do 31.12.20X2</b>					
20X2	Stavy v EUR	8 027,44 €	111 972,56 €	120 000,00 €	107 669,97 €
	Kurz	25,725	25,725	25,725	25,725
	Stavy v CZK	<b>206 505,89</b>	<b>2 880 494,11</b>	<b>3 087 000,00</b>	<b>2 769 810,00</b>
	Zaokrouhleno (v tis. CZK)	<b>207</b>	<b>2 880</b>	<b>3 087</b>	<b>2 770</b>
<b>Krátkodobá pohledávka 31.12.20X2</b>					
20X3	Stavy v EUR	2 330,03 €	107 669,97 €	110 000,00 €	0,00 €
	Kurz	25,725	25,725	25,725	25,725
	Stavy v CZK	<b>59 940,02</b>	<b>2 769 809,98</b>	<b>2 829 750,00</b>	<b>0,02</b>
	Zaokrouhleno (v tis. CZK)	<b>60</b>	<b>2 770</b>	<b>2 830</b>	<b>0</b>
<b>Sumář ve stavu 31.12.20X2</b>					
Celkem	Stavy v EUR	<b>10 357,47 €</b>	<b>219 642,53 €</b>	<b>230 000,00 €</b>	<b>0,00 €</b>
	Kurz	25,725	25,725	25,725	25,725
	Stavy v CZK	<b>266 445,92</b>	<b>5 650 304,08</b>	<b>5 916 750,00</b>	<b>0,02</b>
	Zaokrouhleno (v tis. CZK)	<b>267</b>	<b>5 650</b>	<b>5 917</b>	<b>0</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 13 je sestavena stejným způsobem jako Tabulka 10 (v kapitole 4.3.1) sečtením údajů z Tabulky 9 *Výpočet současné hodnoty odložených splátek v EUR, efektivní úroková míra  $i=5\%$* . Údaje v Tabulce 13 jsou sestaveny k novému rozvahovému dni 31. 12. 20X2 s promítnutím časového posunu vykazovaných součtů o 12 měsíců oproti předchozímu rozvahovému dni 31. 12. 20X1 (Tabulka 10).



Ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X2 (Tabulka 14) je zřejmá překlasifikace pohledávky a její změna vlivem nového směnného kurzu. Vykázání pohledávky dle IFRS se shoduje s vykázáním pohledávky podle českých účetních předpisů.

**Tabulka 14 - Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s. :		Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč)			
	AKTIVA	Bod	31.12.20X2	31.12.20X1	1.1.20X1
	<b>Dlouhodobá aktiva</b>				
Σ	<b>Budovy, pozemky a zařízení</b>		0	0	10 298
	Budovy a stavby		0	0	9 216
	Pozemky		0	0	728
	Zařízení		0	0	354
Σ	<b>Finanční investice</b>		1 735	20 871	40 128
	Půjčky CT		1 735	3 578	40 128
	Půjčka Brill			17 293	0
Σ	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>		0	4 046	0
	Odložená daň			1 237	0
	Pohledávky z prodeje závodu			2 809	0
ΣΣ	<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>		1 735	24 917	50 426
	<b>Krátkodobá aktiva</b>				
Σ	<b>Zásoby</b>		0	74	25 648
	Materiál		0	0	14 260
	Nedokončená výroba		0	0	4 385
	Výrobky		0	0	3 743
	Zboží		0	74	3 259
	Zálohy na pořízení zásob		0	0	1
Σ	<b>Pohledávky</b>		4 008	15 219	19 882
	Pohledávky z obchodních vztahů		1 178	11 913	15 877
	Stát - daňové pohledávky		0	235	897
	Krátkodobé poskytnuté zálohy		0	6	3 003
	Pohledávka z prodeje závodu		2 830	3 065	0
	Dohadné účty aktivní		0	0	105
	<b>Peníze a peněžní ekvivalenty</b>		22 252	842	307
	<b>Časové rozlišení aktiv</b>		41	752	203
ΣΣ	<b>Krátkodobá aktiva celkem</b>		26 301	16 887	46 040
ΣΣΣ	<b>Aktiva celkem</b>		28 036	41 804	96 466
	<b>PASIVA</b>				
	<b>Vlastní kapitál</b>				
	Základní kapitál		12 100	12 100	12 100
	Jiné fondy		426	426	426
	VH minulého období		16 490	20 356	24 676
	VH běžného období		-5 069	-3 866	-4 321
	Jiný výsledek hospodaření		135	1 477	
ΣΣ	<b>Vlastní kapitál celkem</b>		24 082	30 493	32 881
	<b>Rezervy</b>		0	0	1 745
	<b>Závazky</b>				
	Dlouhodobé závazky		0	0	150
Σ	<b>Krátkodobé závazky</b>		3 734	10 093	61 690
	Závazky k úvěrovým institucím		0	0	18 586
	Závazky z obchodních vztahů		2 204	9 017	29 628
	Závazky ke společníkům		428	582	645
	Závazky k zaměstnancům		0	0	2 186
	Závazky ze SP a ZP		0	0	1 122
	Stát - daňové závazky a dotace		1 102	494	2 037
	Jiné závazky		0	0	71
	Dohadné účty pasivní		0	0	7 415
ΣΣ	<b>Závazky celkem</b>		3 734	10 093	61 840
	<b>Časové rozlišení pasiv</b>		220	1 218	0
ΣΣΣ	<b>Pasiva celkem</b>		28 036	41 804	96 466

Zdroj: vlastní zpracování

Jak již bylo popsáno výše, dochází podle IFRS i českých účetních předpisů k přesunu položky dlouhodobé pohledávky do pohledávky krátkodobé během dvou po sobě jdoucích účetních období. Dlouhodobá pohledávka vykázaná k 31. 12. 20X1 se splatností splátek v roce 20X3 se k rozvahovému dni 31. 12. 20X2 klasifikuje jako krátkodobá pohledávka, neboť splatnost zbývajících splátek v roce 20X3 je již kratší, než 12 měsíců od rozvahového dne.

V roce 20X2 byla celá krátkodobá část pohledávky ve výši 120 tis. EUR (3 065 tis. Kč) z prodeje obchodního závodu dle **Smlouvy 2** vykázána k 31. 12. 20X1 splacena a zbývalo splatit dlouhodobou část pohledávky ve výši 110 tis. EUR (11 splátek x 10 000 EUR, 2 809 tis. Kč). Z důvodu časového posunu mezi oběma rozvahovými dny došlo ke zkrácení doby splatnosti pohledávky o 12 měsíců vzhledem k novému rozvahovému dni 31. 12. 20X2. Ten je rozhodující pro klasifikaci pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé vykázaných v sestavované účetní závěrce za rok 20X2. Proto splátky splatné v roce 20X3 přestaly splňovat podmínky pro zařazení mezi dlouhodobé pohledávky a staly se pohledávkami krátkodobými, shodně podle českých účetních předpisů i podle IFRS.

Dále je, z důvodu převedení výnosového úroku za rok 20X2 z účtu časového rozlišení úroků do finančních výnosů, na řádku časového rozlišení pasiv (Tabulka 14) vykázáno již pouze o 60 tis. Kč více v porovnání s řádkem *D*. české rozvahy (Tabulka 8).

Ve výkazu o úplném výsledku (Tabulka 15) je uvedeno zvýšení finančních výnosů z titulu vykázaného úroku ve výši +205 tis. Kč v porovnání s českým výkazem zisku a ztráty (Příloha 4). Jiná část výkazu z důvodu trvání **Smlouvy 2** ovlivněna není.

Vlivem rozdílných výsledků hospodaření zjištěných podle odlišných účetních systémů (výkaz o úplném výsledku (Tabulka 15) a výkaz zisku ztráty (Tabulka 9)), byl vykázán také rozdíl ve vlastním kapitálu ve výši 60 tis. Kč. Příčinnou těchto odlišných výsledků jsou rozdílné údaje na řádcích výsledku hospodaření běžného i minulého období zjištěných podle odlišných účetních systémů (výkaz o finanční situaci (Tabulka 14) a rozvaha (Tabulka 8)).

**Tabulka 15 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s.: Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč)				
	Položka	Bod	31.12.20X2	31.12.20X1
<b>Pokračující činnosti</b>				
	Tržby za zboží a služby		17 138	193 873
	Ostatní provozní výnosy		2 427	95 379
<b>Σ</b>	<b>Provozní výnosy celkem</b>		<b>19 565</b>	<b>289 252</b>
	Spotřeba materiálu a zboží		16 087	189 204
	Spotřebované služby		9 101	29 224
	Osobní náklady		0	21 382
	Odpisy		0	827
	Ostatní provozní náklady		525	89 453
<b>Σ</b>	<b>Provozní náklady celkem</b>		<b>25 713</b>	<b>330 090</b>
<b>ΣΣ</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>		<b>-6 148</b>	<b>-40 838</b>
	Finanční výnosy		1 382	4 968
	Finanční náklady		511	5 279
<b>Σ</b>	<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>-5 277</b>	<b>-41 149</b>
	Daň z příjmů		-105	240
<b>ΣΣ</b>	<b>Zisk z pokračujících činností</b>		<b>-5 172</b>	<b>-41 389</b>
<b>Ukončované činnosti</b>				
<b>ΣΣ</b>	<b>zisk z ukončovaných činností</b>		<b>0</b>	<b>37 454</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>		<b>-5 172</b>	<b>-3 935</b>
	Převod podílů komplementář		-103	-69
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>		<b>-5 069</b>	<b>-3 866</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-5 069	-3 866
	- připadající nekontrolním podílům			
<b>Ostatní úplný výsledek, po zdanění</b>				
	Položky, které se následně nereklasifikují do VH			
	Položky, které se následně mohou reklasifikovat do VH		135	1 477
<b>ΣΣ</b>	<b>Ostatní úplný výsledek za období</b>		<b>135</b>	<b>1 477</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM</b>		<b>-4 934</b>	<b>-2 389</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-4 934	-2 389
	- připadající nekontrolním podílům			
	<b>Zisk na akcii</b>			

Zdroj: vlastní zpracování

### Varianta 1 – zhodnocení dopadů implementace IFRS do segmentu výkazů

V segmentech výkazů ovlivněných **Smlouvami** sestavených podle IFRS s použitím metody časového rozlišení budoucího úrokového výnosu na účtech časového rozlišení pasiv byly zjištěny rozdíly ve všech účetních obdobích, ve kterých trvala **Smlouva 2**, v položkách finančních výnosů a ve vykazovaných výsledcích hospodaření uváděných ve výkazech úplného výsledku hospodaření (Tabulka 12 a Tabulka 15) a v části pasiv výkazů o finanční situaci (Tabulka 11 a Tabulka 14) v položkách vlastního kapitálu a časového rozlišení pasiv, vůči srovnatelným údajům vykázaným podle českých účetních předpisů. Vykazované hodnoty pohledávek byly při použití metody časového rozlišení budoucího úrokového výnosu na účtech časového rozlišení pasiv v obou účetních systémech shodné.

Ve výkazu o úplném výsledku za rok končící k 31. 12. 20X1 podle IFRS (Tabulka 12) je uvedena položka Zisk z ukončovaných činností, kterou jsou uživatelé účetní závěrky informováni, že úplný výsledek hospodaření je jednorázově ovlivněn výjimečnou obchodní transakcí, která se již v budoucnosti nebude opakovat a nebude tedy

ovlivňovat budoucí výsledky hospodaření účetní jednotky. Vykazování Zisku z ukončovaných činností ve výkazu zisku a ztráty není českými účetními předpisy upraveno a ovlivněné položky nákladů a výnosů jsou v českém výkazu zisku a ztráty prezentovány jako položky ovlivňující výsledek hospodaření z provozní činnosti (Ostatní provozní náklady, Ostatní provozní výnosy)

#### **4.3.2 Výkazy IFRS, varianta 2 – bez časového rozlišení úrokového výnosu**

##### **ROK 20X1**

Ve druhé variantě je prezentován vliv odložení splátek s použitím metody přímého účtování úrokového výnosu v okamžiku úhrady jednotlivých splátek dle splátkového kalendáře na výkazy sestavené podle IFRS. Při použití této metody nejsou budoucí výnosové úroky k rozvahovým dnům 20X1 a 20X2 vykazovány a ovlivňují výsledek hospodaření v okamžiku úhrady splátky. Výnosové úroky jsou stanoveny jako násobek úrokové míry, přepočtené na období a odpovídající současné hodnotě pohledávky (jistiny).

Obě prezentované varianty vlivu odložené platby podle IFRS se mírně liší ve vykazovaných výsledcích hospodaření a ve výši vykazovaných úroků způsobeným rozdílným oceněním úrokového výnosu směnným kurzem a vlivem kurzových rozdílů k pohledávkám, pokud je funkční měnou česká koruna. Příčina rozdílů mezi zpracovanými variantami zobrazení vlivu odložené platby spočívá v povinnosti ocenění úroků vypočtených k okamžiku zaplacení splátky v případě varianty 2, aktuálně platným směnným kurzem, který se během splácení v čase mění, na rozdíl od varianty 1, ve které úrokový výnos převáděný z účtu časového rozlišení do úrokových výnosů přepočtu aktuálním směnným kurzem nepodléhá.

Druhá příčina mírného rozdílu tkví v rozdílné výši vykazovaných pohledávek v obou variantách, která způsobuje rozdílnou výši kurzových rozdílů. Vliv na výsledek hospodaření byl v tomto konkrétním případě menší než 1 tis. Kč, což je s ohledem na údaje vykazované v tis. Kč nevýznamný rozdíl, proto nebyl v práci podrobně analyzován.

Pokud by funkční měna byla EUR, výsledek hospodaření podle IFRS by byl v obou variantách shodný.

Výkaz o finanční situaci k 31.12.20X1 ve variantě 2 (Tabulka 16), zobrazuje splácenou pohledávku, rozdělenou na krátkodobou a dlouhodobou část, v současných hodnotách vypočtených v Tabulce 9 a Tabulce 10.

**Tabulka 16 - Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s. : Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč)					
	AKTIVA	Bod	31.12.20X1	31.12.20X0	1.1.20X0
	<b>Dlouhodobá aktiva</b>				
$\Sigma$	<b>Budovy, pozemky a zařízení</b>		<b>0</b>	<b>10 298</b>	<b>11 744</b>
	Budovy a stavby		0	9 216	10 268
	Pozemky		0	728	728
	Zařízení		0	354	748
$\Sigma$	<b>Finanční investice</b>		<b>20 871</b>	<b>40 128</b>	<b>41 377</b>
	Půjčky CT		3 578	40 128	41 377
	Půjčka Brill		17 293	0	
$\Sigma$	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>		<b>3 987</b>	<b>0</b>	<b>1 919</b>
	Odložená daň		1 237	0	1 919
	Pohledávka z prodeje závodu		2 750	0	
$\Sigma\Sigma$	<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>		<b>24 858</b>	<b>50 426</b>	<b>55 040</b>
	<b>Krátkodobá aktiva</b>				
$\Sigma$	<b>Zásoby</b>		<b>74</b>	<b>25 648</b>	<b>23 724</b>
	Materiál		0	14 260	13 044
	Nedokončená výroba		0	4 385	5 653
	Výrobky		0	3 743	4 962
	Zboží		74	3 259	0
	Zálohy na pořízení zásob		0	1	65
$\Sigma$	<b>Pohledávky</b>		<b>15 014</b>	<b>19 882</b>	<b>25 931</b>
	Pohledávky z obchodních vztahů		11 913	15 877	23 224
	Stát - daňové pohledávky		235	897	1 151
	Krátkodobé poskytnuté zálohy		6	3 003	1 450
	Pohledávka z prodeje závodu		2 860	0	0
	Dohadné účty aktivní		0	105	106
	<b>Peníze a peněžní ekvivalenty</b>		<b>842</b>	<b>307</b>	<b>2 475</b>
	<b>Časové rozlišení aktiv</b>		<b>752</b>	<b>203</b>	<b>351</b>
$\Sigma\Sigma$	<b>Krátkodobá aktiva celkem</b>		<b>16 682</b>	<b>46 040</b>	<b>52 481</b>
$\Sigma\Sigma\Sigma$	<b>Aktiva celkem</b>		<b>41 540</b>	<b>96 466</b>	<b>107 521</b>
	<b>PASIVA</b>				
	<b>Vlastní kapitál</b>				
	Základní kapitál		12 100	12 100	12 100
	Jiné fondy		426	426	426
	VH minulého období		20 356	24 676	22 868
	VH běžného období		-3 866	-4 321	1 808
	Jiný výsledek hospodaření		1 477		
$\Sigma\Sigma$	<b>Vlastní kapitál celkem</b>		<b>30 493</b>	<b>32 881</b>	<b>37 202</b>
	<b>Rezervy</b>		<b>0</b>	<b>1 745</b>	<b>1 181</b>
	<b>Závazky</b>				
	Dlouhodobé závazky		0	150	222
$\Sigma$	<b>Krátkodobé závazky</b>		<b>10 093</b>	<b>61 690</b>	<b>68 916</b>
	Závazky k úvěrovým institucím		0	18 586	17 955
	Závazky z obchodních vztahů		9 017	29 628	32 368
	Závazky ke společníkům		582	645	711
	Závazky k zaměstnancům		0	2 186	2 761
	Závazky ze SP a ZP		0	1 122	1 452
	Stát - daňové závazky a dotace		494	2 037	1 458
	Jiné závazky		0	71	7 245
	Dohadné účty pasivní		0	7 415	4 966
$\Sigma\Sigma$	<b>Závazky celkem</b>		<b>10 093</b>	<b>61 840</b>	<b>69 138</b>
	<b>Časové rozlišení pasiv</b>		<b>954</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
$\Sigma\Sigma\Sigma$	<b>Pasiva celkem</b>		<b>41 540</b>	<b>96 466</b>	<b>107 521</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V položce krátkodobých pohledávek je vyznačena krátkodobá část současné hodnoty pohledávky z prodeje obchodního závodu ve výši 111,97 tis. EUR, což je diskontovaná hodnota 120 tis. EUR (2 860 tis. Kč) a v položce dlouhodobých pohledávek je vyznačena dlouhodobá část pohledávky z prodeje obchodního závodu ve výši 107,67 tis. EUR, což je diskontovaná hodnota 110 tis. EUR (2 750 tis. Kč).

Vzhledem k tomu, že výkazy sestavované podle IFRS nemají, na rozdíl od českých výkazů, předepsanou pevnou strukturu a náplň jednotlivých položek a řádků výkazů, byly obě části pohledávky pro větší přehlednost a čitelnost vykázány samostatně, čímž bylo docíleno přesnějšího zobrazení informací prezentovaných účetní jednotkou.

Česká rozvaha (Tabulka 4) uvádí shodnou hodnotu časového rozlišení pasiv (výnosy příštích období) jako výkaz o finanční situaci k 31. 12. 20X1 podle **varianty 2** (Tabulka 16), na rozdíl od výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X1 podle **varianty 1**, jak bylo blíže popsáno v předchozí kapitole.

Ve výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (Tabulka 17), je zobrazena změna výsledku hospodaření, ve srovnání s českým výkazem zisku a ztráty za rok 20X1 (Tabulka 5), zvýšením vykazované hodnoty řádku *Finanční výnosy* o +48 tis. Kč, v porovnání k součtu řádků *IV. + VI. + VII.* = (162 tis. Kč + 1 529 tis. Kč + 3 229 tis. Kč) = 4 920 tis. Kč českého výkazu zisku a ztráty, z důvodu uznaného výnosu z úroků a snížení vykazované hodnoty o –312 tis. Kč na řádku *Zisku z ukončovaných činností*.

**Tabulka 17 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s.: Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč)				
	Položka	Bod	31.12.20X1	31.12.20X0
<b>Pokračující činnosti</b>				
	Tržby za zboží a služby		193 873	252 144
	Ostatní provozní výnosy		95 379	7 239
<b>Σ</b>	<b>Provozní výnosy celkem</b>		<b>289 252</b>	<b>259 383</b>
	Spotřeba materiálu a zboží		189 204	192 016
	Spotřebované služby		29 224	14 784
	Osobní náklady		21 382	50 162
	Odpisy		827	1 447
	Ostatní provozní náklady		89 453	2 862
<b>Σ</b>	<b>Provozní náklady celkem</b>		<b>330 090</b>	<b>261 271</b>
<b>ΣΣ</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>		<b>-40 838</b>	<b>-1 888</b>
	Finanční výnosy		4 968	1 703
	Finanční náklady		5 279	2 373
<b>Σ</b>	<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>-41 149</b>	<b>-2 558</b>
	Daň z příjmů		240	1 919
<b>ΣΣ</b>	<b>Zisk z pokračujících činností</b>		<b>-41 389</b>	<b>-4 477</b>
<b>Ukončované činnosti</b>				
<b>ΣΣ</b>	<b>zisk z ukončovaných činností</b>		<b>37 454</b>	<b>120</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>		<b>-3 935</b>	<b>-4 357</b>
	Převod podílů komplementář		-69	-36
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>		<b>-3 866</b>	<b>-4 321</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-3 866	-4 321
	- připadající nekontrolním podílům			
<b>Ostatní úplný výsledek, po zdanění</b>				
	Položky, které se následně nereklasifikují do VH			
	Položky, které se následně mohou reklasifikovat do VH		1 477	0
<b>ΣΣ</b>	<b>Ostatní úplný výsledek za období</b>		<b>1 477</b>	<b>0</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM</b>		<b>-2 389</b>	<b>-4 321</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-2 389	-4 321
	- připadající nekontrolním podílům			
	<b>Zisk na akcii</b>			

Zdroj: vlastní zpracování

Zisk z ukončovaných činností je ve výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (Tabulka 17) dále snížen o 430 tis. Kč ztráty z prodeje nepotřebných zásob materiálu nad rámec **Smlouvy 2**, v porovnání s rozdílem řádků *III. I. – F. I.* = 47 647 tis. Kč – 9 651 tis. Kč = 37 884 tis. Kč českého výkazu zisku a ztráty za rok 20X1 (Tabulka 5).

## ROK 20X2

Ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X2 (Tabulka 18), je patrná překlasifikace dlouhodobé pohledávky na krátkodobou, shodně jako v rozvaze podle českých předpisů za rok 20X2 (Tabulka 7) i ve výkazu o finanční situaci k 31. 12. 20X2 podle IFRS v **první variantě** (Tabulka 14), jen vykazované údaje v položkách dlouhodobých a krátkodobých pohledávek jsou nižší, než v uvedených výkazech, protože jsou pohledávky ve **druhé variantě** vykázány v současné hodnotě.

Jak bylo uvedeno v kapitole 4.3.1 (**varianta 1**), dochází podle IFRS i českých účetních předpisů k přesunu položky dlouhodobé pohledávky do pohledávky krátkodobé

během dvou po sobě jdoucích účetních období. Dlouhodobá pohledávka vykázaná k 31. 12. 20X1 se splatností splátek v roce 20X3 se k rozvahovému dni 31. 12. 20X2 klasifikuje jako krátkodobá pohledávka, neboť splatnost zbývajících splátek v roce 20X3 je již kratší, než 12 měsíců od rozvahového dne.

**Tabulka 18 - Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s. :		Výkaz o finanční situaci (rozhaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč)			
	AKTIVA	Bod	31.12.20X2	31.12.20X1	1.1.20X1
	<b>Dlouhodobá aktiva</b>				
Σ	<b>Budovy, pozemky a zařízení</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10 298</b>
	Budovy a stavby		0	0	9 216
	Pozemky		0	0	728
	Zařízení		0	0	354
Σ	<b>Finanční investice</b>		<b>1 735</b>	<b>20 871</b>	<b>40 128</b>
	Půjčky CT		1 735	3 578	40 128
	Půjčka Brill			17 293	0
Σ	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>		<b>0</b>	<b>3 987</b>	<b>0</b>
	Odložená daň			1 237	0
	Pohledávka z prodeje závodu			2 750	0
ΣΣ	<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>		<b>1 735</b>	<b>24 858</b>	<b>50 426</b>
	<b>Krátkodobá aktiva</b>				
Σ	<b>Zásoby</b>		<b>0</b>	<b>74</b>	<b>25 648</b>
	Materiál		0	0	14 260
	Nedokončená výroba		0	0	4 385
	Výrobky		0	0	3 743
	Zboží		0	74	3 259
	Zálohy na pořízení zásob		0	0	1
Σ	<b>Pohledávky</b>		<b>3 948</b>	<b>15 014</b>	<b>19 882</b>
	Pohledávky z obchodních vztahů		1 178	11 913	15 877
	Stát - daňové pohledávky		0	235	897
	Krátkodobé poskytnuté zálohy		0	6	3 003
	Pohledávka z prodeje závodu		2 770	2 860	0
	Dohadné účty aktivní		0	0	105
	<b>Peníze a peněžní ekvivalenty</b>		<b>22 252</b>	<b>842</b>	<b>307</b>
	<b>Časové rozlišení aktiv</b>		<b>41</b>	<b>752</b>	<b>203</b>
ΣΣ	<b>Krátkodobá aktiva celkem</b>		<b>26 241</b>	<b>16 682</b>	<b>46 040</b>
ΣΣΣ	<b>Aktiva celkem</b>		<b>27 976</b>	<b>41 540</b>	<b>96 466</b>
	<b>PASIVA</b>				
	<b>Vlastní kapitál</b>				
	Základní kapitál		12 100	12 100	12 100
	Jiné fondy		426	426	426
	VH minulého období		16 490	20 356	24 676
	VH běžného období		-5 069	-3 866	-4 321
	Jiný výsledek hospodaření		135	1 477	
ΣΣ	<b>Vlastní kapitál celkem</b>		<b>24 082</b>	<b>30 493</b>	<b>32 881</b>
	<b>Rezervy</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1 745</b>
	<b>Závazky</b>				
Σ	<b>Dlouhodobé závazky</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>150</b>
	<b>Krátkodobé závazky</b>		<b>3 734</b>	<b>10 093</b>	<b>61 690</b>
	Závazky k úvěrovým institucím		0	0	18 586
	Závazky z obchodních vztahů		2 204	9 017	29 628
	Závazky ke společníkům		428	582	645
	Závazky k zaměstnancům		0	0	2 186
	Závazky ze SP a ZP		0	0	1 122
	Stát - daňové závazky a dotace		1 102	494	2 037
	Jiné závazky		0	0	71
	Dohadné účty pasivní		0	0	7 415
ΣΣ	<b>Závazky celkem</b>		<b>3 734</b>	<b>10 093</b>	<b>61 840</b>
	<b>Časové rozlišení pasiv</b>		<b>160</b>	<b>954</b>	<b>0</b>
ΣΣΣ	<b>Pasiva celkem</b>		<b>27 976</b>	<b>41 540</b>	<b>96 466</b>

Zdroj: vlastní zpracování



V roce 20X2 byla celá krátkodobá část současné hodnoty pohledávky ve výši 111,97 tis. EUR (2 860 tis. Kč), což je diskontovaná hodnota 120 tis. EUR z prodeje obchodního závodu dle **Smlouvy 2** vykázaná k 31. 12. 20X1 splacena a zbývalo splatit dlouhodobou část pohledávky ve výši 107,67 tis. EUR (2 750 tis. Kč), což je diskontovaná hodnota 110 tis. EUR (11 splátek x 10 000 EUR). Z důvodu časového posunu mezi oběma rozvahovými dny došlo ke zkrácení doby splatnosti pohledávky o 12 měsíců vzhledem k novému rozvahovému dni 31. 12. 20X2. Ten je rozhodující pro klasifikaci pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé vykázaných v sestavované účetní závěrce za rok 20X2. Proto splátky splatné v roce 20X3 přestaly splňovat podmínky pro zařazení mezi dlouhodobé pohledávky a staly se pohledávkami krátkodobými, shodně podle českých účetních předpisů i podle IFRS.

Současně z důvodu změny směnného kurzu Kč vůči EUR k 31. 12. 20X2 byla zjištěna nová hodnota krátkodobé pohledávky ve výši 107,67 tis. EUR (2 770 tis. Kč).

Vykazované výsledky hospodaření za běžné a minulé období jsou vůči výsledkům hospodaření vykázaných v rozvaze za rok 20X2 sestavené podle českých účetních předpisů (Tabulka 8), změněny shodně v porovnání s **první variantou** podle IFRS (Tabulka 14).

Ve výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X2 (Tabulka 19), je vykázána v řádku finanční výnosy shodná změna vůči finančním výnosům vykázaným ve výkazu zisku a ztráty za rok 20X2 (Příloha 4), jako v případě první varianty, tedy zvýšení o +205 tis. Kč výnosových úroků.

**Tabulka 19 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS)**

ABCD plus k.s.: Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč)				
	Položka	Bod	31.12.20X2	31.12.20X1
<b>Pokračující činnosti</b>				
	Tržby za zboží a služby		17 138	193 873
	Ostatní provozní výnosy		2 427	95 379
<b>Σ</b>	<b>Provozní výnosy celkem</b>		<b>19 565</b>	<b>289 252</b>
	Spotřeba materiálu a zboží		16 087	189 204
	Spotřebované služby		9 101	29 224
	Osobní náklady		0	21 382
	Odpisy		0	827
	Ostatní provozní náklady		525	89 453
<b>Σ</b>	<b>Provozní náklady celkem</b>		<b>25 713</b>	<b>330 090</b>
<b>ΣΣ</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>		<b>-6 148</b>	<b>-40 838</b>
	Finanční výnosy		1 382	4 968
	Finanční náklady		511	5 279
<b>Σ</b>	<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>-5 277</b>	<b>-41 149</b>
	Daň z příjmů		-105	240
<b>ΣΣ</b>	<b>Zisk z pokračujících činností</b>		<b>-5 172</b>	<b>-41 389</b>
<b>Ukončované činnosti</b>				
<b>ΣΣ</b>	<b>zisk z ukončovaných činností</b>		<b>0</b>	<b>37 454</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>		<b>-5 172</b>	<b>-3 935</b>
	Převod podílů komplementář		-103	-69
<b>ΣΣΣ</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>		<b>-5 069</b>	<b>-3 866</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-5 069	-3 866
	- připadající nekontrolním podílům			
<b>Ostatní úplný výsledek, po zdanění</b>				
	Položky, které se následně nereklasifikují do VH			
	Položky, které se následně mohou reklasifikovat do VH		135	1 477
<b>ΣΣ</b>	<b>Ostatní úplný výsledek za období</b>		<b>135</b>	<b>1 477</b>
<b>ΣΣΣ</b>	<b>ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM</b>		<b>-4 934</b>	<b>-2 389</b>
	v tom - připadající vlastníkům		-4 934	-2 389
	- připadající nekontrolním podílům			
	<b>Zisk na akcii</b>			

Zdroj: vlastní zpracování

O stejnou částku (+205 tis. Kč) byl i ovlivněn (zvýšen) výsledek hospodaření za účetní období za rok 20X2 zjištěný podle standardů IFRS v obou zpracovaných variantách vykazování vlivu odložené platby oproti výsledku hospodaření za účetní období vykázaném v českém výkazu zisku a ztráty za rok 20X2 (Příloha 4).

### Varianta 2 – zhodnocení a porovnání dopadů do segmentů výkazů

V segmentech výkazů ovlivněných **Smlouvami** sestavených podle IFRS s použitím metody přímého účtování úrokového výnosu v okamžiku úhrady jednotlivých splátek dle splátkového kalendáře byly zjištěny rozdíly ve všech účetních obdobích, ve kterých trvala **Smlouva 2**, v položkách finančních výnosů a ve vykazovaných výsledcích hospodaření uváděných ve výkazech úplného výsledku hospodaření (Tabulka 17 a Tabulka 19) vůči srovnatelným údajům vůči českým výkazům zisku a ztráty (Tabulka 5 a Příloha 4).

Ve výkazech o finanční situaci (Tabulka 16 a Tabulka 18) byly identifikovány rozdíly v položkách krátkodobých a dlouhodobých pohledávek a vlastního kapitálu, vůči

srovnatelným údajům vykázaným podle českých účetních předpisů (Tabulka 3, Tabulka 4, Tabulka 7 a Tabulka 8). Vykazované hodnoty časového rozlišení pasiv nebyly **Smlouvou 2** při použití metody přímého účtování úrokového výnosu v okamžiku úhrady jednotlivých splátek dle splátkového kalendáře ovlivněny.

Ve výkazu o úplném výsledku za rok končící k 31. 12. 20X1 podle IFRS (Tabulka 17) je uvedena položka Zisk z ukončovaných činností, kterou jsou uživatelé účetní závěrky informováni, že úplný výsledek hospodaření je jednorázově ovlivněn výjimečnou obchodní transakcí, která se již v budoucnu nebude opakovat a nebude tedy ovlivňovat budoucí výsledky hospodaření účetní jednotky. Vykazování Zisku z ukončovaných činností ve výkazu zisku a ztráty není českými účetními předpisy upraveno a ovlivněné položky nákladů a výnosů jsou v českém výkazu zisku a ztráty prezentovány jako položky ovlivňující výsledek hospodaření z provozní činnosti (ostatní provozní náklady a ostatní provozní výnosy).

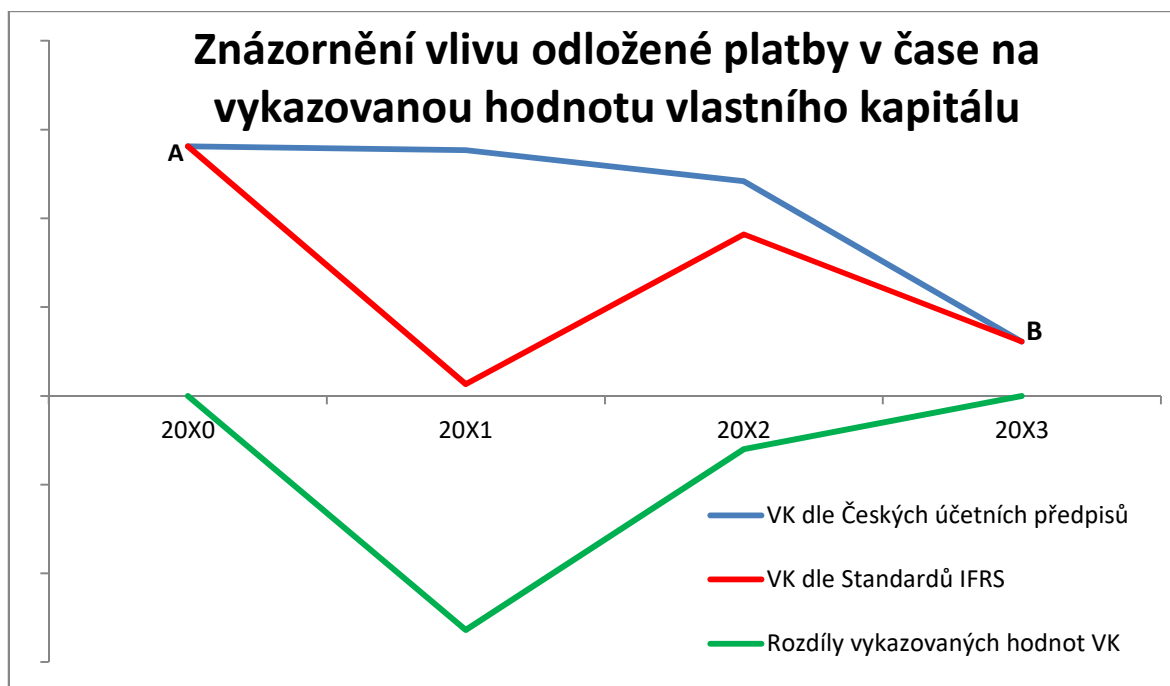
### **Shrnutí dopadů dle standardů IFRS a českých účetních předpis**

Vlivem vykázaní výnosů při jejich prvotním rozpoznání a zaúčtování v částce odúročené hodnoty budoucích peněžních toků za použití obou metod účtování odložené platby podle požadavků standardů IFRS a následného promítnutí souvisejících výnosových úroků do několika účetních období, došlo k odlišnému vykázaní výsledků hospodaření v jednotlivých letech trvání **Smlouvy 2** s odloženou platbou, zjišťovaných podle standardů IFRS a českých účetních předpisů.

Celkový vliv na konečnou hodnotu vlastního kapitálu byl po ukončení **Smlouvy 2** s odloženou platbou podle obou srovnávaných účetních systémů shodný. Položky vlastního kapitálu vykazovaly největší rozdíly ve výchozím roce 20X1 z důvodu respektování časové hodnoty peněz vyžadované standardy IFRS a sní související uznávání výše výnosů na bázi současné hodnoty budoucích peněžních toků. Vykazováním úrokových výnosů podle standardů IFRS během trvání **Smlouvy 2** docházelo k postupnému vyrovnávání vykazovaných hodnot vlastního kapitálu, zjištěného podle standardů IFRS a vlastního kapitálu, zjištěného podle českých účetních předpisů, aby v okamžiku ukončení **Smlouvy 2** došlo k úplnému vyrovnání rozdílů hodnot vykazovaného vlastního kapitálu.

V následujícím grafu (Obrázek 7) je znázorněn vývoj vykazovaných hodnot vlastního kapitálu vykazovaného podle českých účetních předpisů a podle IFRS.

Z důvodů vysokého poměru zjištěných rozdílů vůči absolutním hodnotám a meziročním změnám vlastního kapitálu vybrané účetní jednotky je měřítko vývoje hodnot vlastního kapitálu (oblast nad osou) přizpůsobeno měřítku vykazovaných hodnot rozdílů (oblast pod osou), se současným posunem hodnot vlastního kapitálu<sup>11</sup> k ose x, aby bylo možné vliv lépe graficky znázornit. Z toho důvodu nejsou číselné hodnoty na ose y uvedeny.



**Obrázek 7 - Znázornění vlivu odložené platby v čase na hodnotu VK (vlastní zpracování)**

Z grafického znázornění vyplývá, že v roce 20X0, tedy v období před realizací prodeje části obchodního závodu vycházejí výkazy sestavené dle českých účetních předpisů i podle standardů IFRS ze stejné výchozí hodnoty vykazovaného vlastního kapitálu, v grafu vyznačeno jako bod A. Proto je i rozdíl vykazovaných hodnot, znázorněný zelenou čarou, v období 20X0, nulový.

<sup>11</sup> Údaje o výši vykazovaných hodnot vlastního kapitálu podle českých účetních předpisů byly čerpány z výkazů rozvahy za roky 20X1 (Tabulka 4) a 20X2 (Tabulka 8), hodnoty vykazovaného vlastního kapitálu podle standardů IFRS byly použity z výkazů o finanční situaci za rok 20X1 (Tabulka 11, Tabulka 16) a 20X2 (Tabulka 14, Tabulka 18). Prezentovány jsou také v kapitole 5.1 *Souhrnné vyčíslení rozdílů vykazovaných údajů* v Tabulce 20 na straně 83.

V roce 20X1 vzniká největší odchýlení vývoje vykazovaných hodnot vlastního kapitálu podle českých účetních předpisů a podle IFRS, což demonstruje i pokles zelené křivky rozdílů na minimální úroveň. Velikost rozdílu je ovlivněna volbou efektivní úrokové míry použité při výpočtu současné hodnoty budoucích peněžních toků v případě realizace prodeje aktiva s odloženou platbou. V roce realizace prodeje na vývoj vlastního kapitálu nejvíce působí výše uznatelného výnosu z prodeje, která je podle standardů IFRS určena právě součtem okamžitě inkasovaných plateb za prodej a vyšší současné hodnoty odložené platby (pohledávky).

V průběhu dalších účetních období jsou do výsledků hospodaření zjišťovaných podle standardů IFRS připočítávány částky výnosových úroků z odložené platby, na rozdíl od českých výkazů, které již v dalších obdobích nejsou ovlivněny, až se v okamžiku splacení celé odložené platby vykazované hodnoty vlastního kapitálu podle IFRS i podle českých účetních předpisů znovu vyrovnají na stejnou hodnotu, v grafu vyznačeno jako bod **B**.

## 5 VÝSLEDKY A DISKUSE

Vlivem vykázání výnosů při jejich prvotním rozpoznání a zaúčtování v částce odúročené hodnoty budoucích peněžních toků pomocí efektivní úrokové míry podle požadavků IFRS a následného promítnutí souvisejících výnosových úroků do několika účetních období, došlo k odlišnému vykázání výsledku hospodaření v jednotlivých letech zjišťovaného podle standardů a českých účetních předpisů, neboť českými účetními předpisy není časová hodnota peněz upravena.

V období roku 20X1 jsou realizací Smlouvy 2 výnosy z prodeje části obchodního závodu z výchozích českých výkazů v ovlivněných segmentech nově sestavených výkazů podle IFRS vykázány v diskontované hodnotě částek obdržených v budoucích obdobích. Rozdíl mezi nominální hodnotou při prvotním rozpoznání pohledávky a její současnou hodnotou je úrokovým výnosem, který je v následujících účetních obdobích podle standardů IFRS vykazován ve finančních výnosech v závislosti na časové příslušnosti k účetnímu období.

### 5.1 Souhrnné vyčíslení rozdílů vykazovaných údajů

Následující Tabulka 20 shrnuje dopady do účetních výkazů při prodeji části obchodního závodu s odkladem splátek a vykázáním dlouhodobé pohledávky dle českých účetních předpisů a obou zpracovaných variant vykazování odložené platby podle standardů IFRS. Údaje z jednotlivých výkazů jsou k sobě přiřazeny tak, aby byly vzájemně porovnatelné, tedy bez ohledu na umístění v jednotlivých výkazech.

V Tabulce 20 jsou uspořádány údaje dotčené **Smlouvami** o prodeji obou částí obchodního závodu účetní jednotky, z nichž **Smlouva 2** byla realizována formou odložení platby sjednáním zaplacení smluvní ceny podle splátkového kalendáře (splátky na 24 měsíců), čímž došlo ke vzniku dlouhodobé pohledávky.

**Tabulka 20 - Vyčíslení rozdílů ve výkazech podle českých účetních předpisů a IFRS v obou variantách**

Rok 20X1	Dle Českých předpisů		Dle IFRS - varianta 1 (s časovým rozlišením úroků)			Dle IFRS - varianta 2 (bez časového rozlišení úroků)		
	tis. EUR	tis. CZK	tis. EUR	tis. CZK	Rozdíl tis. CZK	tis. EUR	tis. CZK	Rozdíl tis. CZK
Výnosy z prodeje P1	825	22 292	825	22 292	0	825	22 292	0
Výnosy z prodeje P2	1 000	25 555	988	25 243	-312	988	25 243	-312
ZC prodaného majetku		9 651		9 651	0		9 651	0
Dl. pohledávka z prodeje	110	2 809	110	2 809	0	108	2 750	-60
Kr. pohledávka z prodeje	120	3 065	120	3 065	0	112	2 860	-205
Půjčka Brill	658	16 805	658	16 805	0	658	16 805	0
+ k tomu úroky	19	488	19	488	0	19	488	0
Výnosy z úroků Brill	19	488	19	488	0	19	488	0
Výnosy z úroků prodej	0	0	2	48	48	2	48	48
Výnosy příštích období	0	0	10	265	265	0	0	0
Výsledek hospodaření		-3 602		-3 867	-265	0	-3 867	-265
- před zdaněním		-3 431		-3 695	-265	0	-3 695	-265
Vlastní kapitál		30 757		30 493	-264		30 493	-264
Rok 20X2	tis. EUR	tis. CZK	tis. EUR	tis. CZK	Rozdíl tis. CZK	tis. EUR	tis. CZK	Rozdíl tis. CZK
Dl. pohledávka z prodeje	0	0	0	0	0	0	0	0
Kr. pohledávka z prodeje	110	2 830	110	2 830	0	108	2 770	-60
Půjčka Brill	0	0	0	0	0	0	0	0
+ k tomu úroky	0	0	0	0	0	0	0	0
Výnosy z úroků Brill	16	410	16	410	0	16	410	0
Výnosy z úroků prodej	0	0	8	205	205	8	206	206
Výnosy příštích období	0	0	2	60	60	0	0	0
Výsledek hospodaření	0	-5 273	0	-5 068	205	0	-5 067	206
- před zdaněním	0	-5 481	0	-5 276	205	0	-5 275	206
Vlastní kapitál		24 142		24 082	-60		24 082	-60
Rok 20X3	tis. EUR	tis. CZK	tis. EUR	tis. CZK	Rozdíl tis. CZK	tis. EUR	tis. CZK	Rozdíl tis. CZK
Kr. pohledávka z prodeje	0	0	0	0	0	0	0	0
Výnosy z úroků prodej	0	0	2	60	60	2	60	60
Výnosy příštích období	0	0	0	0	0	0	0	0
Výsledek hospodaření	0	-10 681	0	-10 621	60	0	-10 621	60
- před zdaněním	0	-10 899	0	-10 839	60	0	-10 839	60
Vlastní kapitál		13 461		13 461	0		13 461	0
Celkový rozdíl vykázaného VH po skončení smlouvy					0			1

Zdroj: vlastní zpracování

Základní příčinou vykazovaných rozdílů je způsob uznávání výnosu podle českých účetních předpisů, které vyžadují vykázání celého výnosu z prodeje aktiva (části obchodního závodu) k datu přechodu vlastnictví prodávaného aktiva (k části obchodního závodu) a jsou rozlišovány do období, s nímž věcně a časově souvisí.

Standarty IFRS vyžadují ocenění výnosů v reálné hodnotě, za kterou je v případě odložení platby považována současná hodnota budoucích peněžních toků.

Pokud je výnos spojen se vznikem dlouhodobé pohledávky, je vyžadováno vykázání rozdílu mezi platbou a současnou hodnotou platby formou úrokového výnosu ve výsledku hospodaření za příslušné účetní období.

Jak vyplývá ze srovnávací Tabulky 20, i přes vykázané rozdíly, byl konečný vliv na hospodářský výsledek, resp. na vlastní kapitál ve svém důsledku všemi porovnávanými způsoby koncem roku 20X3 stejný. Ke konečnému vyrovnání došlo v okamžiku ukončení (splacení) **Smlouvy 2**. Vypočtený rozdíl celkového výsledku o 1 tis Kč byl reálně vyrovnán rozdílem kurzových zisků a ztrát ze souvisejících transakcí, které však z důvodu přehlednosti a také nevýznamného výsledného dopadu nebyly prezentovány.

Výpočet vlivu odložené platby dlouhodobé pohledávky a jeho rozdílné zobrazení v ovlivněných segmentech účetních výkazů sestavených podle standardů IFRS proti zobrazení ve výkazech sestavených podle českých účetních předpisů byl v této práci demonstrován pouze na **jedné** obchodní transakci, kterou byl prodej části obchodního závodu, protože jiné transakce tohoto typu v účetnictví vybrané účetní jednotky identifikovány nebyly.

Zjištěný rozdílný finanční dopad způsobený **Smlouvou 2** do výsledku hospodaření a vlastního kapitálu ve výchozím roce porovnání 20X1 činí u obou srovnávaných účetních systémů - 264 tis. Kč (Tabulka 20). V následujícím roce 20X2 již činil rozdíl obou položek výkazů pouze - 60 tis. Kč (Tabulka 20) a v roce 20X3, kdy byla ukončena **Smlouva 2**, došlo k úplnému vyrovnání rozdílů hodnot vykazovaného vlastního kapitálu.

Vzhledem k vykazovanému obratu 358 mil Kč (Příloha 2), výsledku hospodaření za účetní období -3 602 tis. Kč (Příloha 2) nebo výši vlastního kapitálu 30 757 tis. Kč (Příloha 1) se může jevit vykázaný rozdíl málo významným, ale v případě kumulace transakcí s odloženou platbou, které jsou známy například ve stavebnictví (poskytování odložených plateb formou „pozastávek“ z fakturované částky) by mohl být, při aplikaci požadavku IFRS na oceňování na bázi současné hodnoty budoucích peněžních toků, dopad do výkazů účetní závěrky opravdu významný.



Objem takto vázaných prostředků běžně činí 5 – 10 % z fakturovaných tržeb, přičemž pozastávky jsou ve stavebnictví sjednávány často i na dobu 5 až 10 let<sup>12</sup> a uplatňují se jak na straně vlastních výkonů, tak i v případech nakupovaných dodavatelských služeb (subdodávky), a proto by při aplikaci požadavku IFRS na oceňování na bázi současné hodnoty budoucích peněžních toků významně ovlivňovaly účetní výkazy v segmentech výnosů, nákladů, pohledávek, závazků a vlastního kapitálu.

Aplikace principu oceňování výnosů a pohledávek v současné hodnotě budoucích peněžních toků do výkazů účetní závěrky poskytuje uživateli přesnější informace o skutečné finanční pozici a výkonnosti účetní jednotky. České účetní předpisy promítnutí časové hodnoty peněz nepřipouští, ale vyžadují oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků od jejich vzniku „trvale“ v původní nominální hodnotě. Informace poskytované z takto sestavených účetních výkazů nejsou věrným a poctivým obrazem ekonomické reality v souladu se zásadou „true and fair view“, snižují svou využitelnost pro rozhodování externích a interních uživatelů účetní závěrky a zvyšují investiční rizika zejména mezinárodních investorů, neboť srovnávané částky hodnotící finanční výkonnost a pozici účetní jednotky jsou vypočteny na odlišných základech. Tyto rozdíly jsou důvodem tlaku profesních organizací i odborníků z oblasti účetní legislativy na implementaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS do národní účetní legislativy podobně jako snaha umožnit účetním jednotkám sestavujícím **povinně** (účetní jednotka je emitent cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu) nebo **dobrovolně** (účetní jednotka je součástí konsolidačního celku vykazujícího podle IFRS) individuální účetní závěrku dle IFRS převzetí takto zjištěného výsledku hospodaření i pro zjištění základu daně z příjmů, což v současnosti umožněno není a tyto účetní jednotky jsou nuceny vést dvojí účetnictví.

Celkový vliv na výslednou hodnotu vlastního kapitálu byl po ukončení **Smlouvy 2** v obou zpracovaných variantách podle standardů IFRS totožný s celkovým vlivem na výslednou hodnotu vlastního kapitálu po ukončení **Smlouvy 2** zjištěnou podle českých účetních předpisů. Položky vlastního kapitálu vykazovaly největší rozdíly ve výchozím

---

<sup>12</sup> Informace z praxe získána dotazováním během diplomní praxe při shromažďování materiálů a údajů pro zpracování diplomové práce.

roce 20X1 z důvodu respektování časové hodnoty peněz a požadavku standardů IFRS na vykazování úroku z odložené platby spjatého se vznikem dlouhodobé pohledávky ve výkazu o úplném výsledku za každé účetní období trvání dlouhodobé pohledávky.

Dodržováním požadavku na vykazování úrokových výnosů spjatých se vznikem dlouhodobé pohledávky ve výkazu o úplném výsledku podle standardů IFRS během trvání **Smlouvy 2** docházelo k postupnému vyrovnávání vykazovaných hodnot vlastního kapitálu, zjištěného podle standardů IFRS a vlastního kapitálu, zjištěného podle českých účetních předpisů tak, že při ukončení **Smlouvy 2** došlo k úplnému vyrovnání rozdílů hodnot vykazovaného vlastního kapitálu.

Zjištěné rozdíly v ovlivněných segmentech výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a sestavených podle standardů IFRS jsou přehledně shrnuty a komentovány v Tabulce 21, která porovnává dosažené výsledky této práce zabývající se problematikou vykazování a oceňování výnosů a dlouhodobých pohledávek se zaměřením na současnou hodnotu budoucích peněžních toků vyžadovanou standardy Mezinárodního účetního výkaznictví IFRS na rozdíl od českých účetních předpisů.

**Tabulka 21 – Souhrnná komparace ovlivněných segmentů výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a podle IFRS.**

Segment výkazů	České účetní předpisy	IFRS	Vliv na výkazy
Výnosy z prodeje obchodního majetku	Vykázáno v roce realizace prodeje v hodnotě sjednané dle smlouvy.	Vykázáno v roce realizace prodeje ve výši okamžité platby a současné hodnoty pohledávky z odložené platby.	V českém výkazu ZZ vykázáno jako tržba z prodeje DHM, podle IFRS vykázáno jako Zisk z ukončovaných činností poníženo o zůstatkovou cenu DHM.
Náklady z prodeje obchodního majetku	Vykázáno v roce realizace prodeje v hodnotě zůstatkové ceny majetku.	Vykázáno v roce realizace prodeje v hodnotě zůstatkové ceny majetku.	V českém VZZ vykázáno jako zůstatková cena prodaného DHM, podle IFRS vykázáno v údajích Zisk z ukončovaných činností snížením výnosů z prodeje majetku.
Úrokový výnos	Nevznikl.	Vykázán dle časové příslušnosti postupně ve všech závěrkách za období, ve kterých trvala Smlouva 2.	České výkazy bez vlivu, IFRS ve výkazu o úplném výsledku, ve finančních výnosech.
Krátkodobé pohledávky	Splátky se splatností do 12 měsíců od rozvahového dne.	Splátky se splatností do 12 měsíců od rozvahového dne.	V obou systémech vykázáno shodně v krátkodobých pohledávkách.
Dlouhodobé pohledávky	Splátky splatné nad 12 měsíců od rozvahového dne. Při sestavování ÚZ za následující období překlasiﬁkace splátek splatných do 12 měsíců od rozvahového dne na krátkodobé pohledávky.	Splátky splatné nad 12 měsíců od rozvahového dne. Při sestavování ÚZ za následující období překlasiﬁkace splátek se splatností do 12 měsíců od rozvahového dne na krátkodobé pohledávky.	V obou systémech vykázáno shodně v dlouhodobých pohledávkách.
Časové rozlišení pasív	Nevzniklo.	Vykázáno při použití metody s časovým rozlišením (varianta 1). Postupné rozpouštění rozdílu nominální a současné hodnoty pohledávky dle časové příslušnosti do finančních výnosů.	České výkazy bez vlivu, podle IFRS vykázány vyšší hodnoty ve finančních výnosech ve všech ÚZ za období, ve kterých trvala Smlouva 2.
Výsledek hospodaření	Ovlivněn pouze v roce realizace prodeje, v dalších obdobích ne.	Ovlivněn ve všech obdobích, ve kterých trvala Smlouva 2.	Podle ČÚP v roce realizace prodeje vykázán celý zisk z prodeje, bez ohledu na budoucí splácení. Podle IFRS v roce realizace prodeje zisk vykázán jako zisk z ukončovaných činností nižší o úroky z odložené pohledávky náležející následujícím obdobím.
Vlastní kapitál	Ovlivněn pouze v roce realizace prodeje, v dalších obdobích ne.	Ovlivněn ve všech obdobích, ve kterých trvala Smlouva 2.	Po skončení smlouvy byl celkový vykázán vliv na výši vlastního kapitálu shodný podle ČÚP i podle IFRS.

Zdroj: vlastní zpracování

## 5.2 Diskuse k prodeji obchodního závodu s odloženou platbou

V praktické části této práce byly použity ekonomické kategorie, které měly vliv na vykazované rozdíly položek výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a podle IFRS.

### 5.2.1 Současná hodnota

Současná hodnota se jako oceňovací základna podle českých předpisů nevyužívá. Prakticky ji spíše využívají ekonomové, plánovači nebo manažeři při sestavování plánů nebo vyhodnocování střednědobých i dlouhodobých cílů a investic, než účetní. Do právního rámce českého výkaznictví, orientovaného primárně na splnění předepsaných daňových povinností a stanovení základu daně k dani z příjmů právnických osob, není současná hodnota dlouhodobé pohledávky zakomponována, neboť je závislá zejména na efektivní úrokové míře, tedy veličině, jejíž objektivní hodnotu nelze univerzálně právním předpisem zakotvit (stanovit přesná pravidla). Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.4, je Česká republika země s kodifikovaným tzv. kontinuálním právem, což znamená, že účetní předpisy jsou dány závaznou právní úpravou nikoli všeobecně uznávanými zvyklostmi (zásadami).

České účetní předpisy na rozdíl od IFRS neupravují oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků současnou hodnotou. Připouští pouze oceňování reálnou hodnotou u vybraných aktiv (např. cenných papírů určených k obchodování).

Naopak IFRS při rozpoznání dlouhodobé pohledávky nebo dlouhodobého závazku toto ocenění vyžadují. Důsledkem toho požadavku je, že se výnos nebo náklad související se vznikem dlouhodobé pohledávky nebo dlouhodobého závazku rozpadne na část uznaného, nejčastěji provozního výnosu (nákladu) a zbytek je vykázán ve finančních výnosech (nákladech) formou úroků. Prakticky tento postup ovlivňuje výsledky hospodaření za účetní období zjištěné podle IFRS po celou dobu existence dlouhodobé pohledávky nebo závazku.

Výsledné ocenění položek účetní závěrky současnou hodnotou je ovlivněno dvěma parametry. Časem, který je vyjádřen počtem pravidelných splátek (čím větší doba splatnosti, tím nižší současná hodnota) a efektivní úrokovou mírou, která odráží míru

„znehodnocení“ nominální (budoucí) hodnoty (čím vyšší úroková míra, tím nižší současná hodnota).

Shrnutí působení faktorů ovlivňujících efektivní úrokovou míru použitou v praktické části práce je rozebráno v následující kapitole 5. 2. 2.

### 5.2.2 Efektivní úroková míra

Tato veličina, která zásadním způsobem ovlivňuje úroveň ocenění současnou hodnotou, by měla vyjadřovat všechny finanční faktory, které budou působit po celou dobu existence dlouhodobé pohledávky nebo dlouhodobého závazku. Mezi tyto faktory patří **tržní úroková sazba** (odráží reálnou úrokovou míru, za kterou si lze v daném prostředí a době půjčit peníze), **očekávaná inflace** (míra, která odráží změnu kupní síly peněz v čase), **riziko nesplacení** (přirážka k úrokové míře, která odráží důvěru věřitele ve splacení jeho pohledávky), **investiční příležitosti** (přirážka k úrokové míře, která odráží ochotu věřitele poskytnout právě tento úvěr), **osobní preference** (vyjadřují potřebu věřitele k dalšímu využití investovaných prostředků, od které se odvíjí ochota odkladu k platbě nebo naopak potřeba rychlého splacení).

Je zřejmé, že při stanovení úrovně efektivní úrokové míry pro ocenění dlouhodobé pohledávky musí účetní jednotka vzít v úvahu kromě reálných veličin, za něž lze považovat tržní úrokovou míru a míru inflace, také veličiny závislé na subjektivním pohledu účetní jednotky, která ocenění provádí. Správně posoudit tyto faktory pro zpracování této práce bylo z důvodu získání pouze zprostředkovaných informací o prodeji velmi obtížné.

Základem výsledné efektivní úrokové míry byla tržní úroková míra. Podnik vykazoval k 31. 12. 20X1 krátkodobé pohledávky z titulu půjček, které byly dle smluv úročeny sazbou 3,5% p. a.

Meziroční inflace v roce 20X1 podle údajů Českého statistického úřadu po 2,5 letech relativně konstantní úrovně okolo 0,4 % začala od listopadu stoupat na maximálních 0,7% na konci roku. V prvních měsících roku 20X2 (v období, kdy byla sestavována účetní závěrka) dosáhla úrovně 1,3% (Český statistický úřad, 2020).

Riziko nesplacení pohledávky nebylo vysoké, neboť pohledávka byla zajištěna zástavou prodaného závodu ve prospěch věřitele. Kromě toho kupující plánoval

pokračovat v činnosti závodu a portfolio odběratelů a dodavatelů se se změnou vlastníka změnilo jen minimálně. Základní smlouvy zajišťující odbyt podniku byly zachovány, resp. obnoveny. Krátce před vlastním prodejem došlo k aktualizaci ceníků (zvýšení cen) prodávaných výrobků hlavnímu odběrateli.

Investiční příležitosti je velmi obtížné hodnotit, neboť plány, možnosti a kontakty zahraničního jednatele vybrané účetní jednotky (ABCD plus k. s.) nebyly známy. Cílem konečného zahraničního odběratele (výrobce automobilů) vybrané účetní jednotky (ABCD plus k. s.) bylo ukončit aktivní účast vlastních manažerů v podnicích zajišťujících výrobu komponentů pro jeho vlastní výrobu na území České republiky. Současně bylo cílem zachovat produkci komponentů pro automobily při zachování vysoké úrovně kvality výrobků. Protože kupující byl dobře obeznámen s prostředím automobilového průmyslu i výrobou komponentů, existoval vysoký předpoklad splnění cíle zachování nepřetržitosti a kvality výroby komponentů pro automobily, nebylo v tomto případě nutno vliv faktoru investiční příležitosti zohledňovat.

Z podobných důvodů lze vyloučit i vliv osobní preference, neboť z důvodu úspěšného vyjednání poměrně vysoké kupní ceny při současném splnění cílů (zejména zachování výroby komponentů ve stávající kvalitě i cenách) byla ochota k posečkání se zaplacením kupní ceny (pohledávky) vysoká. Proto nebyl vliv tohoto faktoru na efektivní úrokovou míru zvažován.

Výsledná efektivní míra použitá pro ocenění dlouhodobé pohledávky byla stanovena na 5%. Základní složkou je tržní úroková míra ve výši 3,5%, vliv inflace činí 1,3 %, hodnota 0,2 % vyjadřuje odhadnuté riziko nesplacení. Ke zbylým faktorům nebylo přihlédnuto.

Jak plyne z předchozího textu, ovlivňuje zvolená výše efektivní úrokové míry výsledek hospodaření za účetní období v oblasti finančních výnosů a finančních nákladů. Zvolení její výše závisí na subjektivním posouzení hodnotitele a jeho argumentačních schopnostech, což dává účetní jednotce možnost v určitých mezích ovlivnit výši výsledku hospodaření. Jelikož výsledek hospodaření zjištěný podle českých účetních předpisů přechází do základu daně z příjmů právnických osob a tím ovlivňuje výši daně z příjmů právnických osob, není používání současné hodnoty českými účetními předpisy povoleno, neboť vedení účetnictví je primárně podřízeno požadavkům daňových předpisů.

### 5.3 Vykazovací měna

Porovnáním možnosti volby funkční měny podle českých předpisů a IFRS bylo zjištěno, že IFRS umožňují účetním jednotkám volbu funkční měny a vedení účetnictví v jiné než oficiální měně státu, v níž účetní jednotka podniká v závislosti na převažujícím charakteru transakcí a primárním ekonomickém prostředí a současně převod účetní závěrky do jakékoliv jiné vykazovací měny, která se liší od měny funkční.

Českými účetními předpisy není umožněna volba ani funkční ani vykazovací měny. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v národní měně (česká koruna). Účetní jednotka musí podle českých předpisů evidovat účetní záznamy transakcí v cizích měnách současně v cizí měně i v ekvivalentní hodnotě v národní měně. Tato skutečnost zvyšuje pracnost vedení účetnictví nejen z důvodu dvojího sledování, ale také z důvodu dalších povinností, jakou je nezbytnost oceňovat zůstatky účtů v cizích měnách k rozvahovému dni kurzy devizového trhu vyhlášenými Českou národní bankou.

Pokud převažující množství a charakter transakcí probíhá v jiné než národní měně, bylo by pro účetní jednotky výhodné připuštění možnosti volby funkční měny.

Během zpracování praktické části práce byla nevýhoda nemožnosti volby funkční měny při vedení účetnictví zvolené účetní jednotky podle českých účetních předpisů potvrzena tím, že účetní jednotka účtovala o kurzových rozdílech při úhradách závazků a pohledávek vyjádřených v cizí měně ve značném objemu. Vzhledem k tomu, že většina transakcí byla sjednána v cizí měně (EUR), bylo by pro účetní jednotku jistě méně pracné a efektivnější, pokud by mohla sama vybrat funkční měnu pro vedení účetnictví.

### 5.4 Výhody a nevýhody použití IFRS

Vykazování podle IFRS je primárně metodicky prováděno v mezích Koncepčního rámce, jeho předpokladů, kvalitativních charakteristik, definic a kritérií pro uznávání základních prvků účetní závěrky. Koncepční rámec ani jednotlivé standardy nepředepisují konkrétní účetní postupy, ale vymezují rozsah a kvalitu informací, které musí takto sestavené účetní závěrky poskytovat, aby je bylo možné pokládat za sestavené v souladu s IFRS. Jejich konkrétní aplikaci ale standardy ponechávají na rozhodnutí vykazující účetní jednotky. Tato zdánlivá benevolence klade vysoké nároky a odpovědnost na účtárnu i celé

ekonomické oddělení účetní jednotky. Správné vykazování podle IFRS vyžaduje velmi podrobné znalosti účetních případů a značné zkušenosti s fungováním účetní jednotky, včetně úzké komunikace managementu a účtárny.

Výhodou vykazování podle IFRS je značná míra volnosti a vlastního odborného úsudku při současné vysoké odpovědnosti účetní jednotky za správné posuzování jednotlivých prezentovaných položek k dosažení věrného a poctivého zobrazení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Protože standardy IFRS nepředepisují závazný formát účetních výkazů, může účetní jednotka vhodným uspořádáním údajů, zdůraznit důležité informace pro rozhodování všech uživatelů účetní závěrky.

Nevýhodou implementace standardů IFRS jsou vysoké nároky na jejich znalost a současně schopnost správné aplikace všech vyžadovaných i doporučených postupů ve smyslu Koncepčního rámce IFRS. Implementace standardů účetního výkaznictví do prostředí české účetní závěrky je poměrně pracným, komplikovaným a nákladným procesem, mimo jiné i z důvodu těsného sepetí účetnictví dle českých účetních předpisů a českých daňových zákonů. Výsledek hospodaření vždy bez vlivu standardů IFRS, je výchozím údajem pro vyčíslení základu daně z příjmů a výpočet daně z příjmů právnických osob, čímž je vedení účetnictví do značné míry ovlivněno snahami o daňovou optimalizaci a snížení daňové zátěže účetních jednotek. Ve snaze o začlenění do zahraničních struktur musí české účetní jednotky často vést souběžně dvojí účetnictví, jedno podle českých účetních předpisů pro sestavení daňového přiznání k dani z příjmů, druhé jako součást zahraničních korporátních struktur nebo emitent cenných papírů obchodující na evropském trhu.

České účetní jednotky mohou dobrovolně vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, současně jsou však povinné zjišťovat svůj výsledek hospodaření před zdaněním podle české národní úpravy k vyčíslení základu daně z příjmů právnických osob.

Správné posouzení každého účetního případu (smlouvy) vyžaduje v podstatě individuální posouzení a detailní znalost smluvních ujednání, zejména u střednědobých nebo dlouhodobých smluv, jakou byla v této práci prezentovaná **Smlouva 2**, vyžaduje nezbytně predikci odhadu budoucího vývoje smlouvy. Ke každému rozvahovému dni



je nezbytné opětovné posouzení vykazovaných údajů a v případě jejich významných změn podmínek nebo vlivů aktualizovat aplikované výpočty a záznamy.

Výše uvedené nevýhody způsobují zejména vyšší nároky na administrativu, technické vybavení účtáren, odbornou způsobilost pracovníků ekonomického úseku, kontrolní systém účetních jednotek, které se zákonitě projeví zvýšenými náklady na informační soustavu účetní jednotky.

Souhrnné porovnání vybraných výhod a nevýhod implementace standardů IFRS je provedeno v Tabulce 22.

**Tabulka 22 - Souhrnná komparace výhod a nevýhod použití IFRS**

Prvek / segment	VÝHODA	NEVÝHODA	Poznámka
<b>Koncepční rámec</b>	Postupy nejsou direktivně předepsány, systém se opírá o principy a doporučení. Možnost individuálního posouzení a uspořádání položek výkazů.	Vysoká míra odpovědnosti za správné vykázání leží na účetní jednotce. Nezbytnost důkladné dokumentace účetních postupů. Možnost variantních řešení v rámci principů klade vysoké nároky při ověřování správnosti.	České účetní předpisy odvíjejí správnost účtování podle míry dodržení účetních postupů dle kodifikovaných pravidel.
<b>Formát výkazů</b>	Doporučený formát umožňuje účetní jednotce individuální členění výkazů, což zvyšuje jejich čitelnost a využitelnost.	Nejednotný formát může působit komplikace při porovnávání vykazovaných údajů různých účetních jednotek.	České účetní předpisy mají definovaný formát výkazů účetní závěrky v prováděcích vyhláškách k zákonu o účetnictví.
<b>Harmonizace účetnictví</b>	Poskytnutí pravidel srovnatelnosti účetních závěrek v mezinárodním měřítku.	Sjednocování principů vede v praxi spíše k dalšímu zavádění nových principů a doporučených postupů.	Snahy o akceptaci sestavování účetních závěrek podle IFRS i do českých účetních předpisů.
<b>Definice prvků účetní závěrky</b>	Definováním 5 prvků (Aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady) znají účetní jednotky základní pilíře účetnictví a výkaznictví.	-	V českých předpisech není definováno.
<b>Časová hodnota peněz</b>	Zvýšení vypovídací schopnosti výkazů z důvodu respektování změny hodnoty peněz v čase.	Vysoká pracnost získání správných údajů, vykazované hodnoty záleží na subjektivním posouzení.	České účetní předpisy s časovou hodnotou peněz pro potřeby ÚZ nepracují.
<b>Funkční měna</b>	Možnost volby.	-	V českých předpisech není definována, připuštěno vykazování pouze v národní měně.
<b>Zisk z ukončovaných činností</b>	Informování uživatele ÚZ o jednorázovém ovlivnění výsledků hospodaření mimořádnou transakcí.	Zobrazování formou „Gains“ a „Losses“, tedy jako zisky nebo ztráty. Komplikované a pracné může být získávání informací o nákladech souvisejících s ukončovanými činnostmi.	V českých předpisech není definováno, účetní případy jsou vykázány mezi běžnými transakcemi v provozní činnosti.
<b>Daňové povinnosti</b>	-	VH získaný dle IFRS nelze v ČR použít pro stanovení základu daně z příjmů, účetní jednotky jsou nuceny vést vždy podle ČUP.	Pokud musí účetní jednotky vykazovat podle IFRS, musí v ČR vést dvojí účetnictví.

Zdroj: Vlastní zpracování

## 6 ZÁVĚR

V diplomové práci jsou porovnány vybrané aspekty dopadu prodeje části obchodního závodu do účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, rovněž jsou zhodnoceny dopady implementace standardů IFRS do účetní závěrky při prodeji části obchodního závodu formou odložené platby se zaměřením na současnou hodnotu pohledávky.

V teoretické části práce byl uveden stručný vývoj a srovnání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a Všeobecně uznávaných účetních zásad Spojených států amerických US GAAP, dvou nejvýznamnějších současných mezinárodních nástrojů celosvětové harmonizace účetnictví. Byly dále charakterizovány základní principy vykazování výnosů a pohledávek dle standardů IFRS, rovněž byly popsány důvody oceňování pohledávek současnou hodnotou budoucích peněžních toků vyžadovaného standardy IFRS ve vazbě na vykazování výnosů v prostředí české účetní závěrky a závěrky sestavené podle IFRS. Byly porovnány odlišné přístupy vykazování výnosů a pohledávek podle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a uvedena specifikace nejvýznamnějších rozdílů.

Nabyté poznatky byly využity v praktické části práce při implementaci vybraných standardů pro vykazování výnosů a pohledávek při prodeji části obchodního závodu s využitím odložené platby. Východiskem pro správné vykázání výnosů a pohledávek podle IFRS byl výpočet současné hodnoty pohledávky pomocí efektivní úrokové míry a finanční vyjádření dopadu odložené platby při prodeji obchodního závodu do ovlivněných segmentů účetních výkazů sestavených podle IFRS. Praktická aplikace rozdílného přístupu českých právních předpisů a IFRS při vykazování výnosů a pohledávek byla provedena ve spojitosti s odlišným pojetím časové hodnoty peněz při odložené platbě pohledávky v obou účetních systémech. Porovnání ovlivněných segmentů účetních výkazů podle českých účetních předpisů a podle IFRS potvrdilo odlišný přístup obou srovnávaných účetních systémů při vykazování výnosů, pohledávek a odložených plateb.

Nejvýznamnější zjištěné rozdíly mezi českými a mezinárodními účetními postupy byly specifikovány a metodou syntézy přehledně uspořádány v Tabulce 20 a Tabulce 21 (viz kapitola 5.1), výhody a nevýhody plynoucí z použití IFRS byly popsány a uspořádány do Tabulky 22 (viz kapitola 5.4).

Výnosy jsou dle českých norem vykazovány na základě fakturace nebo smlouvy s dodržением aktuálního principu, tedy v časové a věcné souvislosti, v podstatě ke dni splnění dodávky a zásadně v nominální hodnotě. Českými právními předpisy není dovoleno vykazovat platby, které budou obdrženy v budoucích obdobích diskontované, tedy v jejich současné hodnotě. Výnosy i pohledávky jsou vykazovány v nominální (jmenovité) hodnotě bez ohledu na sjednanou dobu splatnosti, časová hodnota peněz není českými předpisy zohledněna, čímž dochází ke zkreslení aktuální finanční situace účetní jednotky.

Dle IFRS se výnosy oceňují v reálné přijaté hodnotě nebo nárokované protihodnotě. V situaci odložení platby je reálná hodnota plnění představována současnou hodnotou všech budoucích plateb, která je určena použitím efektivní úrokové míry. Rozdíl mezi současnou hodnotou budoucích plateb a nominální hodnotou plnění je úrokovým výnosem.

Ze získaných poznatků a teoretických zdrojů lze usoudit, že palčivým problémem účetních výkazů v českém pojetí je jejich vypovídací schopnost a srovnatelnost informací o finanční situaci vykazující účetní jednotky zejména pro zahraniční uživatele české účetní závěrky.

Z výsledků práce rovněž plyne závěr, že vlivem odlišného vykazování ukončovaných činností, není uživatel účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů dostatečně informován o proběhlých jednorázových ukončovaných činnostech a jejich dopadech na finanční situaci a výkonnost účetní jednotky za účetní období, protože tato informace je dle českých účetních předpisů poskytována pouze v příloze v účetní závěrce. Proto byl prodej části obchodního závodu podle českých předpisů vykázán v oblasti provozní činnosti jako součást všech ostatních provozních výnosů a všech ostatních provozních nákladů. Naopak podle požadavků IFRS by měl být výsledek hospodaření z prodeje obchodního závodu vykázán v části výkazů „Ukončované činnosti“, čímž by bylo dosaženo oddělení jednorázových výsledků, které se již v budoucím období nebudou opakovat a nebudou ovlivňovat výkonnost účetní jednotky v její běžné (hlavní) výdělečné činnosti. Jelikož české účetní předpisy tento postup neumožňují, jsou výnosy z prodeje obchodního závodu vykázány v části výkazu *Provozní výsledek hospodaření* společně s údaji běžného roku.

V posledních letech dostaly české účetní předpisy i Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS vlivem celosvětové harmonizace účetnictví a finančního výkaznictví mnoha změn a rozsáhlých úprav. Oba účetní systémy se neustále vyvíjejí a jsou předmětem mnoha odborných studií o srovnatelnosti informací čerpaných uživateli z účetních závěrek sestavených dle těchto odlišných právních účetních rámců. Proces celosvětového sjednocování účetních pravidel k dosažení vzájemné porovnatelnosti vykazovaných skutečností stále pokračuje a Česká republika je jeho součástí. České účetní jednotky mohou vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, současně jsou však povinné zjišťovat svůj výsledek hospodaření před zdaněním podle české národní úpravy k vyčíslení základu daně z příjmů právnických osob.

Na základě očekávaného dalšího celosvětového vývoje a harmonizace účetního výkaznictví lze předpokládat, že veškeré tyto snahy odborníků z oblasti účetní legislativy a profesních organizací vyústí v úpravu českého zákona o dani z příjmů právnických osob, která umožní účetním jednotkám účtujícím a vykazujícím podle standardů IFRS používat tento účetní systém také pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob a nebude je nadále zatěžovat požadavkem na zjišťování výsledku hospodaření před zdaněním podle českých účetních předpisů.

Rovněž lze očekávat další odbornou diskusi k možnosti širšího uplatnění oceňování jednotlivých položek aktiv reálnou (diskontovanou, současnou) hodnotou, která umožní poskytovat i zahraničním uživatelům české účetní závěrky správné informace o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky, na jejichž základě mohou odhadovat budoucí vývoj účetní jednotky a činit strategická rozhodnutí a odstraní stávající rozdíly ve vypovídací schopnosti účetních výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, které byly na vybrané transakci prodeje části obchodního závodu formou odložené platby demonstrovány v této diplomové práci.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- BERNÁT, Tomáš. 2015.** Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice. *CFE portal*. [Online] 2015. [Citace: 20. Duben 2015.] <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>.
- CPA Australia Ltd. 2016.** IFRS15 Revenue from Contracts with Customers. *IFRS15 Revenue from Contracts with Customers*. [Online] CPA Australia Ltd, 2016. [Citace: 11. Květen 2019.] [https://www.cpaaustralia.com.au/~/\\_/media/corporate/allfiles/document/professional-resources/ifrs-factsheets/factsheet-ifrs15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf?la=en](https://www.cpaaustralia.com.au/~/_/media/corporate/allfiles/document/professional-resources/ifrs-factsheets/factsheet-ifrs15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf?la=en).
- Český statistický úřad. 2020.** Statistiky. *Český statistický úřad*. [Online] Český statistický úřad, 2020. [Citace: 24. Říjen 2020.] <https://www.czso.cz/csu/czso/statistiky>.
- ČUS.** České účetní standardy pro podnikatele. [Finanční zpravodaj]. V platném znění..
- DELOITTE Česká republika. 2019.** *Vzorová účetní závěrka podle IFRS přijatých pro použití v EU 2018*. [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/Vzorova\_ucetni\_zaverka\_podle\_IFRS\_prijatych\_pro\_pouziti\_v\_EU\_2018.pdf] Praha : Deloitte Česká republika, 11. Květen 2019.
- DELOITTE. 2015.** IFRS do kapsy 2015. *Deloitte Česká republika*. [Online] 28. Říjen 2015. [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).
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2014.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. aktualiz a rozšíř., 4. Brno : BizBooks, 2014. str. 327. ISBN 978-80-265-0149-7.
- **2017.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Praha : Bizbooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- **2012.** Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství (úvod). *Daňari online - portál daňových poradců a profesionálů*. [Online] 1. 5 2012. [Citace: 9. Listopad 2015.] <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38596v48550-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-aplikace-v/>.
- **2015.** Výnosy ze smluv se zákazníky. *Český finanční a účetní časopis*. 2015, Sv. 3/2015, stránky 80-96.

- . 2015. Výnosy ze smluv se zákazníky. *Politická ekonomie*. 2015, str. 80.  
<https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=451.pdf>.
- EICHLEROVÁ, Kateřina. 2016.** Nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu. *Bulletin-advokacie.cz*. [Online] 10. 03 2016. [Citace: 20. Listopad 2020.]
- . 2016. Nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu. *Bulletin-advokacie.cz*. [Online] 10. 03 2016. [Citace: 20. Listopad 2020.]
- EQUITA Consulting s.r.o. 2011.** Ocenění pohledávek. *EQUITA Consulting*. [Online] 2011. [Citace: 19. Listopad 2020.] <http://www.equita.cz/cs/29/oceneni-pohledavek/>.
- Ernst & Young Global Limited. 2014.** IFRS 15 — nový standard upravující účtování výnosů. *IFRS newsletter*. [Online] 5 2014. [Citace: 3. Duben 2019.]  
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Developments\\_80/\\$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080\\_IFRS%2015\\_CZ.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/$FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf).
- FICBAUER, Jiří a FICBAUER, David. 2012.** *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Ostrava- Přívoz : KEY Publishing s.r.o., 2012. str. 174. ISBN 978-80-7418-143-6.
- HINKE, Jana. 2013.** *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha : Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-64-6.
- . 2013. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha : Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-65-3.
- HORA, Michal a PROCHÁZKA, David. 2018.** Kdy je realizován výnos podle IFRS. *Časopis Auditor*. Rok 2018, 11 2018, Sv. 9, stránky 6-10.  
<https://www.kacr.cz/file/5580/2018-auditor-09.pdf>.
- ICAEW. 2019.** IFRS 15 Revenue from contracts with customers. *IFRS 15 Revenue from contracts with customers*. [Online] ICAEW, 2019. [Citace: 11. Květen 2019.]  
<https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/ifrs/ifrs-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers>.
- IFRS Box. 2019.** IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Summary. *IFRS Box*. [Online] Simlogic s.r.o., 2019. [Citace: 11. Květen 2019.]  
<https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-revenue-contracts-customers/>.
- JANHUBA, Miloslav, a další. 2016.** *Finanční účetnictví, obecné otázky*. Praha : Nakladatelství C.H.Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-614-2.
- JÍLEK, Josef. 2018.** *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha : GRADA Publishing, a.s, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.

- JOUZA, Ladislav. 2020.** Chcete koupit nebo pronajmout podnik? *European Business School*. [Online] 2020. [Citace: 20. Listopad 2020.] <https://ebschool.cz/chcete-koupit-nebo-pronajmout-podnik>.
- KA ČR. 2020.** *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) dle stavu k 1. lednu 2020*. [<https://www.kacr.cz/file/5995/metodicka-pomucka-ifrs-2020-web.pdf>] Praha : KA ČR, 12. Zář 2020. <https://www.kacr.cz/file/5995/metodicka-pomucka-ifrs-2020-web.pdf>.
- KRŠÍK, Michal. 2010.** Cenné papíry z hlediska českého účetnictví a IAS/IFRS. *Diplomová práce*. Ostrava : VŠB, EKF, 2010. [https://dspace.vsb.cz/bitstream/handle/10084/79807/KRS025\\_EKF\\_N6208\\_6202T049\\_2010.pdf](https://dspace.vsb.cz/bitstream/handle/10084/79807/KRS025_EKF_N6208_6202T049_2010.pdf).
- **2010.** Cenné papíry z hlediska českého účetnictví a IAS/IFRS (příloha). *Diplomová práce - příloha*. Ostrava : VŠB, EKF, 2010. [https://dspace.vsb.cz/bitstream/handle/10084/79807/KRS025\\_EKF\\_N6208\\_6202T049\\_2010\\_priloha.pdf](https://dspace.vsb.cz/bitstream/handle/10084/79807/KRS025_EKF_N6208_6202T049_2010_priloha.pdf).
- KRUPOVÁ, Lenka. 2019.** *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi*. Praha : VOX, 2019. ISBN 978-80-87480-70-0.
- **2009.** *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Aplikace v podnikové praxi*. Praha : 1. VOX a.s., 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
- KUBŮ, Eva. 2015.** Nový standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. *Apogeo*. [Online] 13. 04 2015. [Citace: 05. Duben 2019.] <https://www.apogeo.cz/novinky/novy-standard-ifrs-15-vynosy-ze-smluv-se-zakazniky-1473/>.
- MEJZLÍK, Ladislav. 2014.** *Meznárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) I. část*. Praha : Agentura BOVA, 2014. Materiály ke školení.
- MLÁDEK, Robert. 2017.** *IFRS a US GAAP Postupy účtování*. Praha : Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-194-6.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Šindelář, Michal. 2016.** *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.
- NOZ 89/2012.** Zákon č. 89/2020 Sb. občanský zákoník. *Sbírka zákonů*. V platném znění..
- OBCZAN. 2013.** § 502 [OBCHODNÍ ZÁVOD]. *OBCZAN - komunitní portál o rekonstrukci*. [Online] 11. 06 2013. [Citace: 20. Listopad 2020.] <https://www.obczan.cz/zakon/noz/cast-prvni/hlava-iv/dil-2/paragraf-502?do=detail-comments-item-299-switchExpanded>.



- PELÁK, Jiří. 2020.** Problematika současné hodnoty (kapitola "Dluhy"). *VŠE*. [Online] 2020. [Citace: 10. 11 2020.] [http://nb.vse.cz/~pelak/FU\\_220\\_soucasna\\_hodnota.doc](http://nb.vse.cz/~pelak/FU_220_soucasna_hodnota.doc).
- PROCHÁZKA, David a VELECHOVSKÁ, Lenka. 2008.** REVENUE RECOGNITION PROJECT - DŮVODY JEHO ZAHÁJENÍ. *Adoc.Tips*. [Online] 2008. [Citace: 10. Leden 2020.] <https://adoc.tips/revenue-recognition-project-dvody-jeho-zahajeni-.html>.
- PROCHÁZKA, David. 2015.** *Ekonomické dopady implementace IFRS v Evropě*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 2015. ISBN 978-80-245-2097-1.
- **2016.** IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. *CAFINews*. [Online] 17. 10 2016. [Citace: 4. Duben 2019.] <https://news.cafin.cz/clanek/ifrs-15-vynosy-ze-smluv-se-zakazniky>.
- **2009.** Informace o výnosech a zisku v účetních výkazech českých účetních jednotek. *RechearsGate*. [Online] 01 2009. [Citace: 30. Březen 2019.] [https://www.researchgate.net/publication/305284147\\_Informace\\_o\\_vynosech\\_a\\_zisku\\_v\\_ucetnich\\_vykazech\\_ceskych\\_ucetnich\\_jednotek](https://www.researchgate.net/publication/305284147_Informace_o_vynosech_a_zisku_v_ucetnich_vykazech_ceskych_ucetnich_jednotek).
- **2014.** Sborník 2014. *Katedra účtovnictva a aditorstva*. [Online] 2014. [Citace: 23. Březen 2019.] <http://kuua.sk/uploads/IFRS%2015%20Vynosy%20ze%20smluv%20se%20zakazniky.pdf>.
- RYNEŠ, Petr. 2018.** *Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Průvodce pódvojným účetnictvím k 1.1.2018*. Olomouc : ANAG, spol. s r.o., 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.
- SPĚVÁKOVÁ, Ilona. 2014.** Kurzové rozdíly podle české legislativy, mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS/IAS a všeobecně uznávaných účetních principů US GAAP. *Diplomová práce*. [<https://vskp.vse.cz/41699>]. Praha : VŠE, 2014. <https://vskp.vse.cz/41699>.
- STÁROVÁ, Marta. 2012.** Aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví do účetnictví malých a středních podniků. *Disertační práce*. Praha : Česká zemědělská univerzita v Praze, 2012.
- **2018.** *Účetnictví podle mezinárodních standardů IFRS (VŠ Skripta)*. Praha : Česká zemědělská univerzita v Praze, 2018. ISBN 978-80-213-2877-8.
- ŠRÁMKOVÁ, Alice. 2019.** Inspirace v IFRS. *Bulletin KDP*. 11. 09 2019, Sv. 3/2019, stránky 26-28.
- ŠTEKER, Karel a Otrusínová, Milana. 2016.** *Jak číst účetní výkazy, Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání . Praha : Grada Publishing, a.s., 2016. reakce na změny platné od 1.1.2016. ISBN 978-80-271-0048-4.

- V500/2002.** Vyhláška 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. V platném znění..
- VÁCHA, Jan. 2018.** Všechno, co potřebujete vědět o pohledávkách. *Grant Thornton - GT News - Publikace*. [Online] 07. 02 2018. [Citace: 18. Listopad 2020.] <https://www.fucik.cz/publikace/vsechno-co-potrebujete-vedet-o-pohledavkach/>.
- VAŠEK, Libor a kol. 2016.** *Účetnictví - výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. Praha : Institut certifikace účetních, 2016. ISBN 978-80-8798-509-0.
- ZDP 586/1992.** Zákon č. 586/11992 Sb.o daních z příjmů. V platném znění..
- ZELENÝ, Milan. 2017.** Využití IFRS ve světě. *Časopis Auditor*. 27. 10 2017, Sv. 8, stránky 5 - 7.
- ZOK 90/2012.** Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích). *Sbírka zákonů*. V platném znění..
- ZOU 563/1991.** Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Sbírka zákonů*. V platném znění..

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - Hierarchie účetní regulace českého účetnictví (MÜLLEROVÁ, a další, 2016, s. 19)..	14
Obrázek 2 - Použití IFRS v ČR (VAŠEK, 2016, s. 15) .....	15
Obrázek 3 - Náklady a výnosy účetní jednotky (ŠTEKER, a další, 2016) .....	19
Obrázek 4 - IFRS a zdroje účetních pravidel a požadavků (VAŠEK, 2016, s. 11).....	22
Obrázek 5 - Principy IFRS (VAŠEK, 2016 str. 11).....	31
Obrázek 6 - Zjišťování existence a oddělení finanční komponenty výnosového charakteru (DVOŘÁKOVÁ, 2017 str. 306) .....	43
Obrázek 7 - Znázornění vlivu odložené platy v čase na hodnotu VK (vlastní zpracování).....	76

## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Zobrazení pohledávek v rozvaze podle českých účetních předpisů .....	38
Tabulka 2 - Účetní záznamy rok 20X1 podle českých účetních předpisů .....	54
Tabulka 3 - Rozvaha - Aktiva za rok 20X1 podle účetních českých předpisů v celých tisících Kč.	55
Tabulka 4 - Rozvaha - Pasiva za rok 20X1 podle českých účetních předpisů v celých tisících Kč .	56
Tabulka 5 - Výkaz zisku a ztráty za rok 20X1 podle českých účetních předpisů v celých tisících Kč	56
Tabulka 6 - Účetní záznamy rok 20X2 podle českých účetních předpisů .....	57
Tabulka 7 - Rozvaha - Aktiva za rok 20X2 podle českých účetních předpisů v celých tisících Kč.	58
Tabulka 8 - Rozvaha - Pasiva za rok 20X2 podle českých předpisů v celých tisících Kč.....	58
Tabulka 9 - Výpočet současné hodnoty odložených splátek v EUR, efektivní úroková míra $i=5\%$	59
Tabulka 10 - Roční součty z Tabulky 9 výpočtu současné hodnoty k datu 31.12.20X1 (IFRS) .....	61
Tabulka 11 - Výkaz o finanční situaci (rozvaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS) .....	62
Tabulka 12 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS)	63
Tabulka 13 - Roční součty z Tabulky 9 výpočtu současné hodnoty k datu 31.12.20X2 (IFRS) .....	64
Tabulka 14 - Výkaz o finanční situaci (rozvaha) k 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS) .....	65
Tabulka 15 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS)	67
Tabulka 16 - Výkaz o finanční situaci (rozvaha) k 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS) .....	69
Tabulka 17 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1 (v celých tisících Kč) (IFRS)	71
Tabulka 18 - Výkaz o finanční situaci (rozvaha) k 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS) .....	72
Tabulka 19 - Výkaz o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X2 (v celých tisících Kč) (IFRS)	74
Tabulka 20 - Vyčíslení rozdílů ve výkazech podle českých účetních předpisů a IFRS v obou variantách.....	79
Tabulka 21 – Souhrnná komparace ovlivněných segmentů výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a podle IFRS. ....	83
Tabulka 22 - Souhrnná komparace výhod a nevýhod použití IFRS.....	90

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

**ČUP** - České účetní předpisy

**ČUS** - České účetní standardy

**DHM** – Dlouhodobý hmotný majetek

**FASB** - Výbor pro tvorbu US GAAP (Financial Accounting Standards Board)

**IAS** - Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)

**IASB** - Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards Board)

**IFRIC** - Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)

**IFRS** – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)

**NOZ** – Zákon 89/2019 Sb. občanský zákoník (nový občanský zákoník)

**SIC** - Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)

**US GAAP** - Všeobecně uznávané účetní principy (Generally Accepted Accounting Principles)

**ÚZ** – Účetní závěrka

**VZZ** – Výkaz zisku a ztráty

**ZDP** – Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů

**ZOK** – Zákon 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (o obchodních korporacích)

**ZOU** – Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 - Rozvaha za rok 20X1 podle českých předpisů v celých tisících Kč

Příloha 2 - Výkaz zisku a ztráty za rok 20X1 podle českých předpisů v celých tisících Kč

Příloha 3 - Rozvaha za rok 20X2 podle českých předpisů v celých tisících Kč

Příloha 4 - Výkaz zisku a ztráty za rok 20X2 podle českých předpisů v celých tisících Kč

# PŘÍLOHY

**Příloha 1 - Rozvaha za rok 20X1 podle českých předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Běžné účetní období			Minulé
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>49 865</b>	<b>-8 061</b>	<b>41 804</b>	<b>96 466</b>
<b>B.</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10 298</b>
<b>B.II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>10 298</b>
B.II.1.	Pozemky a stavby	0	0	0	9 944
B.II.1.1.	Pozemky			0	728
B.II.1.2.	Stavby			0	9 216
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory			0	354
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>49 113</b>	<b>-8 061</b>	<b>41 052</b>	<b>85 965</b>
<b>C.I.</b>	<b>Zásoby</b>	<b>5 484</b>	<b>-5 410</b>	<b>74</b>	<b>25 648</b>
C.I.1.	Materiál	5 359	-5 359	0	14 260
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary			0	4 385
C.I.3.	Výrobky a zboží	125	-51	74	7 002
C.I.3.1.	Výrobky	51	-51	0	3 743
C.I.3.2.	Zboží	74		74	3 259
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby			0	1
<b>C.II.</b>	<b>Pohledávky</b>	<b>42 787</b>	<b>-2 651</b>	<b>40 136</b>	<b>60 010</b>
<b>C.II.1.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	<b>4 046</b>	<b>0</b>	<b>4 046</b>	<b>0</b>
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	1 237		1 237	
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	2 809	0	2 809	0
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	2 809		2 809	
<b>C.II.2.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>38 741</b>	<b>-2 651</b>	<b>36 090</b>	<b>60 010</b>
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	14 564	-2 651	11 913	15 877
C.II.2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	3 578		3 578	40 128
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	20 599	0	20 599	4 005
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	235		235	897
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	6		6	3 003
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní			0	105
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	20 358		20 358	
<b>C.IV.</b>	<b>Peněžní prostředky</b>	<b>842</b>	<b>0</b>	<b>842</b>	<b>307</b>
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	13		13	121
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	829		829	186
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení aktiv</b>	<b>752</b>	<b>0</b>	<b>752</b>	<b>203</b>
D.1.	Náklady příštích období			0	203
D.3.	Příjmy příštích období	752		752	
	<i>Kontrolní součet</i>	<i>265 028</i>	<i>-34 946</i>	<i>230 082</i>	<i>466 622</i>

Označení a	TEXT b	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>41 804</b>	<b>96 466</b>
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>30 757</b>	<b>32 881</b>
<b>A.I.</b>	<b>Základní kapitál</b>	<b>12 100</b>	<b>12 100</b>
A.I.1.	Základní kapitál	12 100	12 100
<b>A.III.</b>	<b>Fondy ze zisku</b>	<b>426</b>	<b>426</b>
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	426	426
<b>A.IV.</b>	<b>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</b>	<b>21 833</b>	<b>24 676</b>
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	71 640	71 640
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	-51 284	-46 964
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	1 477	
<b>A.V.</b>	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	<b>-3 602</b>	<b>-4 321</b>
<b>B. + C.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>10 093</b>	<b>63 585</b>
<b>B.</b>	<b>Rezervy</b>	<b>0</b>	<b>1 745</b>
B.4.	Ostatní rezervy		1 745
<b>C.</b>	<b>Závazky</b>	<b>10 093</b>	<b>61 840</b>
<b>C.I.</b>	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>0</b>	<b>150</b>
C.I.9.	Závazky - ostatní	0	150
C.I.9.3.	Jiné závazky		150
<b>C.II.</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>10 093</b>	<b>61 690</b>
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím		18 586
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	9 017	29 628
C.II.8.	Závazky - ostatní	1 076	13 476
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	582	645
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům		2 186
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		1 122
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	494	2 037
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní		7 415
C.II.8.7.	Jiné závazky		71
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>954</b>	<b>0</b>
D.1.	Výdaje příštích období	954	
	<i>Kontrolní součet</i>	<i>181 033</i>	<i>465 651</i>

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno

**Příloha 2 - Výkaz zisku a ztráty za rok 20X1 podle českých předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	T E X T b	Skutečnost v účetním období	
		běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	151 287	217 834
II.	Tržby za prodej zboží	42 504	23 764
A.	Výkonová spotřeba	212 771	193 881
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	48 099	22 928
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	135 448	156 169
A.3.	Služby	29 224	14 784
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	5 657	2 487
D.	Osobní náklady	21 382	50 162
D.1.	Mzdové náklady	15 987	37 337
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	5 395	12 825
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5 206	12 375
D.2.2.	Ostatní náklady	189	450
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 387	1 447
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	899	1 447
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	899	1 447
E.2.	Úpravy hodnot zásob	-832	
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	1 320	
III.	Ostatní provozní výnosy	159 663	17 905
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	47 847	120
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	16 437	10 546
III.3.	Jiné provozní výnosy	95 379	7 239
F.	Ostatní provozní náklady	115 329	13 294
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	9 651	
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	16 713	10 432
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	175	136
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-1 201	565
F.5.	Jiné provozní náklady	89 991	2 161
*	Provozní výsledek hospodaření	-3 072	-1 768
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	162	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	162	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	1 529	1 460
VI.1.	Výnosové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	1 041	1 460
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	488	
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	473	1 105
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	473	1 105
VII.	Ostatní finanční výnosy	3 229	243
K.	Ostatní finanční náklady	4 806	1 268
*	Finanční výsledek hospodaření	-359	-670
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	-3 431	-2 438
L.	Daň z příjmů	240	1 919
L.2.	Daň z příjmů odložená	240	1 919
**	Výsledek hospodaření po zdanění	-3 671	-4 357
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	-69	-36
***	Výsledek hospodaření za účetní období	-3 602	-4 321
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	358 374	261 206
	<i>Kontrolní součet</i>	<i>1 583 819</i>	<i>1 069 830</i>

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno

**Příloha 3 - Rozvaha za rok 20X2 podle českých předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Běžné účetní období			Minulé
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>28 036</b>	<b>0</b>	<b>28 036</b>	<b>41 804</b>
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>27 995</b>	<b>0</b>	<b>27 995</b>	<b>41 052</b>
<b>C.I.</b>	<b>Zásoby</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>74</b>
C.I.3.	Výrobky a zboží	0	0	0	74
C.I.3.2.	Zboží			0	74
<b>C.II.</b>	<b>Pohledávky</b>	<b>5 743</b>	<b>0</b>	<b>5 743</b>	<b>40 136</b>
<b>C.II.1.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4 046</b>
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka			0	1 237
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	0	0	0	2 809
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky			0	2 809
<b>C.II.2.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>5 743</b>	<b>0</b>	<b>5 743</b>	<b>36 090</b>
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	1 178		1 178	11 913
C.II.2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	1 735		1 735	3 578
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	2 830	0	2 830	20 599
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky			0	235
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy			0	6
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	2 830		2 830	20 358
<b>C.IV.</b>	<b>Peněžní prostředky</b>	<b>22 252</b>	<b>0</b>	<b>22 252</b>	<b>842</b>
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně			0	13
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	22 252		22 252	829
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení aktiv</b>	<b>41</b>	<b>0</b>	<b>41</b>	<b>752</b>
D.3.	Příjmy příštích období	41		41	752
	<i>Kontrolní součet</i>	<i>120 676</i>	<i>0</i>	<i>120 676</i>	<i>230 082</i>

Označení a	TEXT b	Běžné	Minulé
		účetní období 5	účetní období 6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>28 036</b>	<b>41 804</b>
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>24 142</b>	<b>30 757</b>
<b>A.I.</b>	<b>Základní kapitál</b>	<b>12 100</b>	<b>12 100</b>
A.I.1.	Základní kapitál	12 100	12 100
<b>A.III.</b>	<b>Fondy ze zisku</b>	<b>426</b>	<b>426</b>
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	426	426
<b>A.IV.</b>	<b>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</b>	<b>16 889</b>	<b>21 833</b>
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	71 640	71 640
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	-54 886	-51 284
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	135	1 477
<b>A.V.</b>	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	<b>-5 273</b>	<b>-3 602</b>
<b>B. + C.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>3 734</b>	<b>10 093</b>
<b>C.</b>	<b>Závazky</b>	<b>3 734</b>	<b>10 093</b>
<b>C.II.</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>3 734</b>	<b>10 093</b>
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	2 204	9 017
C.II.8.	Závazky - ostatní	1 530	1 076
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	428	582
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	1 102	494
<b>D.</b>	<b>Časové rozlišení pasiv</b>	<b>160</b>	<b>954</b>
D.1.	Výdaje příštích období	160	954
	<i>Kontrolní součet</i>	<i>122 521</i>	<i>181 033</i>

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno



**Příloha 4 - Výkaz zisku a ztráty za rok 20X2 podle českých předpisů v celých tisících Kč**

Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		běžném 1	minulém 2
<b>I.</b>	<b>Tržby z prodeje výrobků a služeb</b>		<b>151 287</b>
<b>II.</b>	<b>Tržby za prodej zboží</b>	<b>17 138</b>	<b>42 504</b>
<b>A.</b>	<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>25 188</b>	<b>212 771</b>
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	16 061	48 099
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	26	135 448
A.3.	Služby	9 101	29 224
<b>B.</b>	<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)</b>	<b>0</b>	<b>5 657</b>
<b>D.</b>	<b>Osobní náklady</b>	<b>0</b>	<b>21 382</b>
D.1.	Mzdové náklady	0	15 987
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	0	5 395
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	5 206
D.2.2.	Ostatní náklady	0	189
<b>E.</b>	<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>-8 060</b>	<b>1 387</b>
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0	899
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé		899
E.2.	Úpravy hodnot zásob	-5 409	-832
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	-2 651	1 320
<b>III.</b>	<b>Ostatní provozní výnosy</b>	<b>2 427</b>	<b>159 663</b>
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku		47 847
III.2.	Tržby z prodeje materiálu		16 437
III.3.	Jiné provozní výnosy	2 427	95 379
<b>F.</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>	<b>8 585</b>	<b>115 329</b>
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		9 651
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu		16 713
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	1	175
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období		-1 201
F.5.	Jiné provozní náklady	8 584	89 991
<b>*</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>-6 148</b>	<b>-3 072</b>
<b>IV.</b>	<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly</b>	<b>0</b>	<b>162</b>
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů		162
<b>VI.</b>	<b>Výnosové úroky a podobné výnosy</b>	<b>476</b>	<b>1 529</b>
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	66	1 041
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	410	488
<b>J.</b>	<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>0</b>	<b>473</b>
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady		473
VII.	Ostatní finanční výnosy	702	3 229
K.	Ostatní finanční náklady	511	4 806
<b>*</b>	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>667</b>	<b>-359</b>
<b>**</b>	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>-5 481</b>	<b>-3 431</b>
<b>L.</b>	<b>Daň z příjmů</b>	<b>-105</b>	<b>240</b>
L.2.	Daň z příjmů odložená	-105	240
<b>**</b>	<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>-5 376</b>	<b>-3 671</b>
<b>M.</b>	<b>Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům</b>	<b>-103</b>	<b>-69</b>
<b>***</b>	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>-5 273</b>	<b>-3 602</b>
<b>*</b>	<b>Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.</b>	<b>20 743</b>	<b>358 374</b>
	<i>Kontrolní součet</i>	74 402	1 583 819

Zdroj: Účetní závěrka účetní jednotky, upraveno