



Účetní výkaznictví profesionálních sportovních klubů

Diplomová práce

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Bc. Dominik Štefan

Vedoucí práce:

Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





Zadání diplomové práce

Účetní výkaznictví profesionálních sportovních klubů

Jméno a příjmení: **Bc. Dominik Štefan**
Osobní číslo: E20000299
Studijní program: N0413A050007 Podniková ekonomika
Specializace: Management podnikových procesů
Zadávající katedra: Katedra financí a účetnictví
Akademický rok: **2021/2022**

Zásady pro vypracování:

1. Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek.
2. Obecná charakteristika problematiky účetních výkazů.
3. Popis specifík účetních výkazů v prostředí profesionálních sportovních klubů.
4. Hodnocení vypovídací schopnosti účetních výkazů daného sportovního klubu.
5. Formulace a zhodnocení zjištěných závěrů.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování práce:
Jazyk práce:

65 normostran
tištěná/elektronická
Čeština



Seznam odborné literatury:

- ALEXANDER, David a Christopher NOBES, 2020. *Financial accounting: an international introduction*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-29583-1.
- BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2021. *Účetnictví podnikatelů 2021*. 18. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-040-0.
- CONRAD, Mark, 2017. *The business of sports: of the field, in the office, on the news*. Third edition. New York: Routledge, Taylor & Francis Group. ISBN 978-1-138-91320-2.
- HOYE, Russell, 2012. *Sport management: principles and applications*. 3rd ed. London: Routledge. ISBN 978-0-415-50070-8.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.
- PROQUEST, 2021. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: Pro Quest. [cit.2021-09-30]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Konzultant: Ing. Natálie Pelloneová, Ph.D., akademický pracovník

Vedoucí práce:

Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2021

Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2023

L.S.

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2021

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracoval samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědom toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědom následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

2. května 2022

Bc. Dominik Štefan

Anotace

Hlavní cíl diplomové práce spočívá ve zhodnocení vypovídací schopnosti účetních výkazů sportovních klubů. V rámci dílčích cílů se diplomová práce snaží popsat účetní výkaznictví sportovních klubů a dále analyzovat dopady specifických účetních operací ve fotbalovém průmyslu podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. První část práce představují teoretická východiska. Nejprve bylo popsáno sportovní prostředí z pohledu historie. Následně byla uvedena typická organizační struktura profesionálního fotbalového týmu a popsány ligové soutěže. Teoretická část je zakončena kapitolou, zabývající se finančními výkazy podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Praktickou část uvádí kapitola popisující profesionální hráčské smlouvy. Následně bylo provedeno zhodnocení vypovídací schopnosti účetních výkazů fotbalových klubů, sestavených podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále byly v praktické části diplomové práce analyzovány specifické modelové situace a následně jsou demonstrovány rozdíly v účtování a vykazování podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Klíčová slova

Fotbal, hráčské smlouvy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, nehmotný majetek, účetní výkaznictví.

Annotation

Anglický název

The main objective of the thesis is to evaluate the predictive ability of the financial statements of sports clubs. Within the sub-objectives, the thesis aims to describe the financial reporting of sports clubs and to analyse the impact of specific accounting operations in the football industry according to the Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards. The first part of the thesis presents the theoretical background. First, the sport environment was described from a historical perspective. Subsequently, the typical organizational structure of a professional football team was presented and league competitions were described. The theoretical part is concluded with a chapter dealing with financial statements according to the Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards. The practical part is introduced by a chapter describing professional player contracts. Subsequently, an assessment of the financial statements of football clubs prepared in accordance with the Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards was made. Next, the specific model situations were analysed in the practical part of the thesis and the differences in accounting evidence and financial reporting under the Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards are demonstrated.

Keywords

Accounting evidence and financial reporting, football, intangibles assets, International Financial Reporting Standards, player contracts.

Poděkování

Na tomto místě bych chtěl poděkovat vedoucímu diplomové práce Ing. Zdeňku Brabcovi, Ph.D., za metodické vedení práce, vstřícnost a velmi přínosné konzultace zkoumané problematiky. Dále děkuji konzultantce diplomové práce Ing. Natálii Pelloneové, Ph.D. za odborné rady, ekonomu sportovního oddělení SK Slavia Praha Ing. Jiřímu Kuličkovi za praktické rady. V neposlední řadě patří obrovské poděkování mé rodině a blízkým.

Obsah

Seznam ilustrací.....	13
Seznam tabulek.....	14
Seznam zkratk	16
Úvod.....	17
1 Profesionální fotbalové kluby.....	18
1.1 Historie sportovního odvětví.....	18
1.2 Organizační struktura fotbalových klubů.....	18
1.3 Ligové soutěže.....	21
2 Účetnictví sportovních klubů	24
2.1 Finanční výkazy podle České účetní legislativy	26
2.2 České účetní standardy pro podnikatele.....	28
2.2.1 ČÚS – 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	28
2.2.2 ČÚS 019 – Náklady a výnosy	29
2.3 Účetní výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů.....	31
2.3.1 Koncepční rámec IFRS	32
2.3.2 Účetní závěrka podle IFRS	34
2.3.3 Standardy IFRS/IAS.....	36
3 Specifika účetního výkaznictví fotbalových klubů.....	43
3.1 Profesionální hráčské smlouvy.....	44
3.2 Vypovídací schopnost statutárních výkazů.....	46
3.2.1 Statutární výkazy podle Českých účetních standardů	46
3.2.2 Statutární výkazy podle Mezinárodních účetních standardů.....	52
4 Vykazování a účtování hráčských přestupů	55
4.1 Transfer hráčské smlouvy podle ČÚS.....	55
4.2 Transfer hráčské smlouvy podle IFRS.....	60

5	Účtování a vykazování hráčského hostování	69
5.1	Hostování hráčů podle ČÚS	70
5.2	Hostování hráčů podle IFRS	80
Závěr.....	85
Seznam použité literatury.....	87
Seznam příloh	91

Seznam ilustrací

Obr. 1: Příklad organizační struktury sportovního klubu.....	19
Obr. 2: Rozvaha podle IFRS	35
Obr. 3: Test na snížení hodnoty aktiv	42
Obr. 4: Velikost evropského fotbalového trhu – 2018/19 a 2019/2020	43
Obr. 5: Aktiva SK Slavia Praha	47
Obr. 6: Majetková struktura společnosti SK Slavia Praha	48
Obr. 7: Výkaz zisku a ztráty – SK Slavia Praha.....	50
Obr. 8: Aktiva Borussia Dortmund	52
Obr. 9: Majetková struktura Borussia Dortmund	53
Obr. 10: Nehmotná aktiva – Borussia Dortmund.....	53
Obr. 11: Consolidated statement of comprehensive income – Borussia Dortmund	54
Obr. 12: Zachycení hráčské smlouvy v účetnictví – AC Sparta Praha	67
Obr. 13: Výkaz zisku a ztrát Slavia – 20XX a 20XX+1	67
Obr. 14: Výkaz zisku a ztrát Slavia – 20XX a 20XX+1	68

Seznam tabulek

Tab. 1: Oceňovací základny	33
Tab. 2: Majetková struktura – KOBIT spol., s.r.o.	49
Tab. 3: Účtování a vykazování modelové situace č. 1 - Slavia.....	56
Tab. 4: Konečná rozvaha Slavia – 20XX.....	56
Tab. 5: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1.....	57
Tab. 6: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Sparta.....	58
Tab. 7: Konečná rozvaha Sparta – 20XX.....	58
Tab. 8: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Slavia.....	59
Tab. 9: Konečná rozvaha Slavia – 20XX.....	60
Tab. 10: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1.....	60
Tab. 11: Účtování a vykazování modelové situace č. 1 – Slavia.....	61
Tab. 12: Konečná rozvaha Slavia – 20XX.....	62
Tab. 13: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1.....	63
Tab. 14: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Sparta.....	64
Tab. 15: Konečná rozvaha Sparta – 20XX.....	64
Tab. 16: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Slavia.....	65
Tab. 17: Konečná rozvaha Slavia – 20XX.....	65
Tab. 18: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1.....	66
Tab. 19: Daňová povinnost klubu Slavia	68
Tab. 20: Účtování hostování (modelová situace č. 1) – Slavia.....	71
Tab. 21: Konečná rozvaha Slavia – 20XX.....	71
Tab. 22: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1.....	72
Tab. 23: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2.....	72
Tab. 24: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3.....	73
Tab. 25: Účtování hostování (modelová situace č. 1) – Sparta.....	74
Tab. 26: Konečná rozvaha Sparta – 20XX.....	74
Tab. 27: Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1	75
Tab. 28: Účtování hostování (upravená modelová situace č. 1) – Slavia	75
Tab. 29: Konečná rozvaha Slavia – 20XX.....	76
Tab. 30: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2.....	77
Tab. 31: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3.....	77
Tab. 32: Účtování hostování (upravená modelová situace č. 1) – Sparta	78

Tab. 33: Konečná rozvaha Sparta – 20XX.....	78
Tab. 34: Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1	79
Tab. 35: Komparace účtování o hráčském hostování Slavia	79
Tab. 36: Komparace účtování o hráčském hostování Sparta	80
Tab. 37: Konečná rozvaha Sparta – 20XX.....	81
Tab. 38: Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1	82
Tab. 39: Konečná rozvaha Slavia – 20XX.....	83
Tab. 40: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1.....	83
Tab. 41: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2.....	84
Tab. 42: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3.....	84

Seznam zkratek

AC	Athletic club
AMSP ČR	Asociace malých a středních podniků a živnostníků České republiky
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
FAČR	Fotbalová asociace České republiky
FC	Football club
FK	Fotbalový klub
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRS	International Financial Reporting Standards
SK	Sportovní klub
UEFA	Union of European Football Associations

Úvod

V současné době je fotbal globálním fenoménem, jehož principy a pravidla znají lidé po celém světě. Zejména v profesionálním fotbalovém prostředí lze v posledních dvou dekáдах sledovat, jak se stále více rozevírají nůžky mezi sportovním a ekonomickým významem fotbalu. Velký příliv diváků, sponzorů a kapitálu otevřel nové možnosti, jak vnímat profesionální fotbalové prostředí.

Hlavním cílem diplomové práce je zhodnocení vypovídací schopnosti účetních výkazů fotbalových klubů, sestavených podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V rámci dílčích cílů bude v diplomové práci představeno fotbalové prostředí z pohledu finančního účetnictví včetně specifických účetních operací ve fotbalovém průmyslu, získání a vykazování hráčských smluv a používání účetních metod v praxi českých a zahraničních klubů. V neposlední řadě si diplomová práce klade za cíl představit práva a povinnosti hráče, respektive klubu a zobrazit možnosti rozdílného daňového dopadu na účetní jednotku v souvislosti se zvolenou metodou účtování hráčských smluv.

V teoretické části je nejprve definován pojem sportovní průmysl. Následně je představeno fotbalové prostředí z pohledu historického vývoje sportovního průmyslu. Dále je vedena typická organizační struktura profesionálního fotbalového klubu a stručný popis ligových soutěží. Následující část se zabývá účetnictvím sportovních klubů a zaměřuje se na specifické požadavky České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále jsou zde uvedeny konkrétní účetní standardy, které mají souvislost s hlavním cílem diplomové práce a jsou následně použity v praktické části.

V praktické části diplomové práce byly získané teoretické poznatky přeneseny do praxe. Nejprve byla představena problematika profesionálních hráčských smluv, dále se práce věnovala komparaci vypovídací schopnosti statutárních výkazů sestavených podle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Závěrečná část praktické části byla věnovaná účetnímu výkaznictví specifických modelových situací pro fotbalové prostředí podle České účetní legislativy, respektive Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V závěru byla shrnuta doporučení, návrhy na zlepšení zkoumané problematiky a přínos diplomové práce.

1 Profesionální fotbalové kluby

Tato kapitola bude věnována zkoumání účetních specifík profesionálních sportovních klubů s důrazem na charakteristické položky účetnictví a jejich vykazování.

1.1 Historie sportovního odvětví

Sport je fenomén, který spojuje masy lidí různých názorů, vyznání či politického přesvědčení po celém světě. Sportovní utkání, bez rozdílu úrovně profesionality, dokáže vyvolat silné emoce. Někteří lidé si bez sportovních aktivit svůj život nedokáží představit, pro jiné pak sport představuje vhodnou formu využití volného času. Sport byl nejdříve chápán jako pohybová aktivita, která sloužila primárně k příjemnému strávení volného času. V dnešní době však sport zasahuje do nejrůznějších oblastí běžného života a vzdělávání. Sport lze charakterizovat v několika rovinách. Pro potřeby této kapitoly však lze sport členit na rekreační, výkonnostní a profesionální. Dále je třeba zmínit fakt, že sport, respektive účastníky sportovních aktivit lze rozdělit do dvou skupin – aktivní sportovci a pasivní sportovci. Aktivními se pro zjednodušení rozumí hráči, pasivními sportovci pak skupina lidí, kteří se na výkonu, hře či utkání nepodílí přímo – jedná se o diváky, realizační tým, management a ostatní skupiny – v angličtině označovány jako stakeholders (Novotný, 2011).

V nedaleké minulosti, došlo v evropských klubech k významnému provázání ekonomiky a sportu. Profesionální sportovní kluby jsou v drtivé většině založeny zakladatelskou smlouvou jako akciové společnosti. Jejich vznik je následně dokončen zápisem do obchodního rejstříku. Předmět podnikání ve všech zkoumaných společnostech podle Novotného (2011) obsahuje následující činnosti:

- organizování sportovních soutěží,
- zprostředkovatelská činnost v oblasti sportu,
- reklamní a marketingová činnost,
- provozování tělovýchovných a sportovních zařízení sloužících regeneraci a rekondici,
- vydavatelské a nakladatelské činnosti.

1.2 Organizační struktura fotbalových klubů

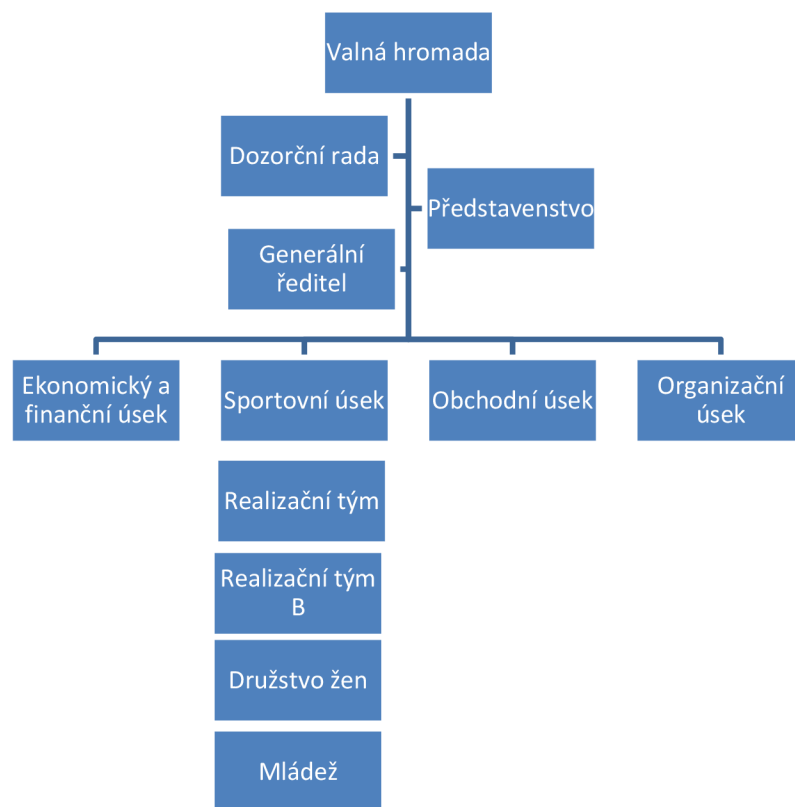
Volba vhodné organizační struktury sportovního klubu významně ovlivňuje ekonomický, finanční a sportovní úspěch klubu. Za správné nastavení velikosti, řídicích prvků, stupně

centralizace a úrovní organizační struktury zodpovídá, stejně tak jako ve výrobních podnicích, vrcholový management. Hlavním posláním profesionálních sportovních klubů je pak, jako u běžných obchodních společností, tvorba zisku (Hoye, 2012).

V praxi lze pozorovat ojediněle případy, kdy jsou podnikové procesy nastaveny nevhodně. K nejčastějším problémům při návrhu struktury organizace podle Blažka (2014) patří tyto aspekty:

1. široké rozpětí struktury (řídícímu prvku náleží velké množství prvků podřízených),
2. nejasně definovaný vztah nadřízenosti a podřízenosti v rámci struktury (zdvojené funkce).

Typickou organizační strukturu profesionálních sportovních klubů znázorňuje obrázek 1.



Obr. 1: Příklad organizační struktury sportovního klubu

Zdroj: ČÁSLAVOVÁ, Eva, Management a marketing sportu, s. 78.

Při pohledu na příklad organizační struktury profesionálních sportovních klubů je zřejmé, že kluby provozují svoji činnost ve třech základních úsecích.

Ekonomický a finanční úsek

Činnosti v daném úseku směřují k dlouhodobému rozvoji, stabilitě a konkurenceschopnosti společnosti. Mezi výstupy strategické práce ekonomického úseku patří sestavování finančních plánů, analýza ekonomických rizik, controlling, správa a péče o majetek a v neposlední řadě tvorba strategických investičních plánů.

Sportovní úsek

Klíčovou rolí na celkovém úspěchu/neúspěchu organizace hraje sportovní úsek, který je z podstaty věci odpovědný za sportovní oblast. Mezi jednotlivé činnosti úseku spadá řízení a správa jednotlivých družstev, budování hráčské akademie, akvizice nových hráčů a trenérského štábu, zkvalitňování současného hráčského kádru, příprava a uzavírání smluv a v neposlední řadě přestupová politika.

Obchodní a marketingový úsek

Příjem plynoucí z darů a sponzorských smluv tvoří nezanedbatelnou část z celkových příjmů zkoumaných klubů. Hlavní činnosti marketingového úseku proto spočívají v uzavírání smluv se sponzory, správě a realizaci reklamních služeb, komunikaci na sociálních sítích, zajišťování reklamních ploch, budování PR klubu a obecné mediální komunikaci s širokým okolím.

Organizační úsek

Hlavní hrací plocha, tréninkové areály a další různé prostory jsou nezbytně nutné k činnosti profesionálního fotbalového klubu. Cílem pracovníků organizačního úseku je údržba, správa a příprava zázemí klubu. Pod konkrétními pracovníky daného úseku si lze představit tzv. trávnickáře a osoby, které se starají o hrací plochu, úklidovou službu, obsluhu občerstvení, prodejce vstupenek, řidiče autobusu atp. Ve zkratce se jedná o pracovníky fotbalového klubu, kteří se svojí činností specializují a starají o bezproblémový chod klubu, vytváření komfortní zázemí pro hráče a realizační tým a fanoušky.

1.3 Ligové soutěže

Profesionální sportovní kluby mezi sebou soupeří hned v několika různých soutěžích, které jsou často označovány jako ligy. Drtivá většina evropských států má svojí nejvyšší fotbalovou ligu (Česká Fortuna liga, anglická Premier league, německá Bundesliga), do níž se kluby musí probíjet v rámci celé hierarchie ligových soutěží za předem jasně definovaných podmínek. Například tým s nejvyšším počtem bodů ve Fortuna národní lize (II. nejvyšší fotbalová soutěž v České republice) na konci sezóny postoupí do nejvyšší fotbalové ligy. Druhý a třetí tým bude podle soutěžního řádu hrát baráž a poslední dva kluby na opačném konci tabulky budou přímo sestupovat do III. ligy (Soutěžní řád FAČR, 2022).

V rámci starého kontinentu existuje Union of European Football Associations (dále UEFA), která pořádá Evropskou ligu, Konferenční ligu, ale hlavně nejpopulárnější Ligu mistrů. Do této soutěže se podle určitého mechanismu (národní koeficient) dostanou jen ty nejlepší kluby ze starého kontinentu. Zároveň se jedná o soutěž, která má nejpočetnější cílovou a finanční odměnu za každé utkání. Cílem profesionálních sportovních klubů je tedy hrát, mimo soutěže národní, také Ligu mistrů, z níž je možné vylákat značné finanční prostředky (Novotný, 2011).

Výše popsané ligové prostředí v rámci jednotlivých států je nutné k pochopení samotného sportovního odvětví. Národní hospodářství lze dělit do několika segmentů či kategorií. Například segment průmyslu lze následně dělit na strojírenský, hutní, textilní, potravinářský atp. Poněkud detailnějším dělením národního hospodářství se lze dostat k odvětví sportovního průmyslu, ve kterém dochází obecně ke stejným mechanismům jako v jiných odvětvích. Při respektování faktu o národních ligových soutěžích lze právě dané slovní spojení používat na místo pojmu „sportovní průmysl“. Nejvyšší národní liga je proto svým charakterem část ekonomiky a trhu, kde dochází k obecným i specifickým ekonomickým činnostem (Novotný, 2011).

Conrad (2017) uvádí, že v posledních několika letech lze sledovat přesah sportovního odvětví z národní úrovně na úroveň mezinárodní. Tento trend a možnosti přeshraničního obchodu přinesla celková globalizace ekonomiky a možnost investovat zahraniční kapitál v různých zemích. Na aktuální trendy byly nuceny zareagovat jednotlivé národní ligové soutěže. Podle článku vydaného konzultantskou firmou PwC (2018) jsou nejčastěji v každé nejvyšší národní lize nastavená pravidla, která zajišťují férovost a hájí spravedlivé konkurenční prostředí. V oblasti financí vznikají takzvané finanční předpisy fair play, jež jasně definují možnosti

majetkových vstupů zahraničních investorů do konkrétní národní ligy. Naopak v oblasti nefinanční – sportovní – jsou pravidla stanovena zejména pro minimální počet hráčů „domácí“ národnosti a počtu hráčů národnosti cizí na zápasové soupisce. Tato pravidla zabraňují tomu, aby například v českém klubu hráli pouze zahraniční hráči.

V současnosti probíhá zejména v Evropě snaha o vytvoření uzavřených soutěží národního i mezinárodního charakteru. Podle Čermáka (2021) fotbalové profesionální kluby důkladně analyzují pozitivní a negativní dopady uzavřené ligové soutěže. V případě, že by zde opravdu vznikla uzavřená soutěž pro několik málo nejlepších týmů Evropy, lze mluvit o jisté formě kartelizace fotbalového prostředí. V neposlední řadě se tento záměr, motivovaný především finančním faktorem majitelů klubu, neseťká s pozitivními ohlasy fanoušků klubů a fotbalu obecně. Z národních soutěží by totiž zmizely kluby, které danou ligu hrají již několik let a pro fotbalového fanouška je to jakási tradice. Čermák (2021) se dále domnívá, že finanční následky pandemie a s tím související ekonomická nestabilita budou přispívat k urychlené debatě o uzavření ligových soutěží. Zůstává však pouze otázkou, jaký dopad by na sportovní průmysl mělo uzavření některé z národních soutěží.

Nerealizovaný projekt Superligy

Vedení a majitelé předních klubů evropského fotbalu oznámili svoji vizi, která kritizuje tradiční soutěže, pořádané organizacemi jako UEFA a FIFA. Nápad samotné Superligy je založen na vyšší atraktivitě soutěže – hrát by spolu měly pouze špičkové týmy Evropy. Zakládající kluby se však netají také ekonomickými motivy vzniku soutěže, obzvláště v době globální pandemie, kdy se urychlila finanční nestabilita stávajícího evropského fotbalu.

Podle zdroje The Superleague (2021) mezi strůjce myšlenky Superligy pak konkrétně patří následující fotbalové kluby: AC Milán (Itálie), Arsenal FC (Anglie), Atlético de Madrid (Španělsko), Chelsea FC (Anglie), FC Barcelona (Barcelona), FC Internazionale Milano (Itálie), Juventus FC (Itálie), Liverpool FC (Anglie), Manchester City (Anglie), Manchester United (Anglie), Real Madrid CF (Španělsko), Tottenham Hotspur (Anglie).

V této soutěži by mělo hrát 20 zúčastněných klubů s 15 zakládajícími kluby a kvalifikační mechanismus pro dalších pět týmů, které se každoročně kvalifikují na základě úspěchů v předchozí sezóně. Zápasů uprostřed týdne, kdy všechny zúčastněné kluby nadále soutěží ve

svých příslušných národních ligách, zachovávají tradiční domácí kalendář zápasů, který zůstává jádrem klubové hry.

Srpnový začátek, kdy se kluby účastní dvou skupin po deseti, hrají doma a venku, přičemž první tři v každé skupině se automaticky kvalifikují do čtvrtfinále. Týmy na čtvrtém a pátém místě se pak utkají ve dvoukolovém play-off o zbývající čtvrtfinálové pozice. K dosažení finále na konci května bude použit dvoukolový vyřazovací formát, který se odehraje jako jeden zápas na neutrálním místě (The Superleague, 2021).

Každoroční turnaj napomůže výraznému ekonomickému růstu zúčastněných stran prostřednictvím dlouhodobého závazku prostřednictvím plateb solidarity, které porostou v souladu s ligovými příjmy. Solidární platby budou výrazně vyšší než ty, které klubům generuje současná evropská soutěž, a očekává se, že během počátečního období závazků klubů překročí 10 miliard EUR. Kromě toho by měla být soutěž postavena na udržitelném finančním základě, přičemž všechny zakládající kluby se zaváží k výdajovému rámci. Výměnou za svůj závazek obdrží zakládající kluby částku 3 miliard EUR (The Superleague, 2021).

2 Účetnictví sportovních klubů

Účetnictví lze charakterizovat jako uspořádaný informační systém. Jeho hlavním cílem je poskytovat základní informace o finančních aktivitách účetní jednotky. Pomocí účetnictví lze sledovat stavy, pohyby a výsledky činnosti subjektu. Účetnictví by podle zákona o účetnictví mělo být průkazné a věrohodné. Dále by mělo zachycovat všechny aktivity, které ovlivňují finanční situaci, zajišťuje podklady pro rozhodování stakeholderů a umožňuje kontrolu hospodaření (Králová, 2015).

Brychta et al. (2021) uvádí, že účetnictví plní řadu funkcí, které se vzájemně prolínají a doplňují. Mezi hlavní funkce účetnictví potom patří:

- funkce informační – poskytování údajů pro všechny zainteresované osoby, vně i uvnitř účetní jednotky,
- evidenční funkce – vedení soustavných zápisů o ekonomické činnosti jednotky,
- důkazní funkce – při řešení různých sporů,
- kontrolní funkce – kontrola majetku a hospodaření účetní jednotky,
- prostředek pro určení daňové povinnosti – sestavením účetní závěrky si účetní jednotka stanoví daňovou povinnost.

Vedení účetnictví je v rámci České republiky popsáno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), prováděcími vyhláškami pro jednotlivé typy účetních jednotek (pro podnikatele Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro banky a finanční instituce Vyhláška č. 501/2002 Sb., pro pojišťovny Vyhláška č. 502/2002 Sb., pro zdravotní pojišťovny Vyhláška č. 503/2002 Sb., pro nepodnikatelské subjekty Vyhláška č. 504/2002 Sb.) a Českými účetními standardy. Obsahem zákona č. 563/1991 Sb. – Zákon o účetnictví obsahuje především:

- vymezení osob, které mají povinnost vést účetnictví,
- předmět účetnictví,
- účetní období,
- základní zásady a principy vedení účetnictví,
- rozsah vedení účetnictví
- podmínky, při jejichž splnění je možné vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Zákon o účetnictví dále definuje podobu a náležitosti účetních dokladů, účetních zápisů, účetních knih, účtové osnovy a účtový rozvrh, náležitosti účetní závěrky, sestavení výroční zprávy a způsob jejího zveřejnění, sestavení konsolidované účetní závěrky a použití mezinárodních účetních standardů, způsoby oceňování majetku a závazků, inventarizaci majetku a závazků, archivaci účetních záznamů, kontroly dodržování zákona a sankce při porušení povinností, které jsou ze zákona povinné (Čouková, 2019).

Účetní jednotka musí zachytit svoji ekonomickou činnost a veškeré účetní případy, které nastanou v průběhu účetního období, v účetních knihách. Mezi tyto knihy patří:

- deník,
- hlavní kniha,
- knihy analytických účtů,
- knihy podrozvahových účtů.

V deníku jsou všechny účetní případy zaúčtovány z časového hlediska, tedy chronologicky za sebou. Hlavní kniha je souborem syntetických účtů, které vychází z účtového rozvrhu. Účtový rozvrh si sportovní klub stanoví dle směrné účtové osnovy. Všechny vzniklé účetní případy jsou v hlavní knize zaznamenány z věcného hlediska. Hlavní kniha obsahuje ve svém minimálním pojetí informace o počátečních a konečných zůstatcích jednotlivých účtů a souhrnné obraty stran Má dáti a Dal účtů alespoň za kalendářní měsíc. K podrobnému rozvedení zápisů hlavní knihy vede účetní jednotka knihy analytických účtů. Účetní jednotka zmiňovanou knihu analytických účtů vede dobrovolně s cílem vyšší výpovědní hodnoty a přehledu o svých aktivitách. V knize podrozvahových účtů se uvádějí zápisy, které nejsou v žádné z předchozích knih. Její zřízení je pro sportovní klub také dobrovolné (Čouková, 2019).

Správnost vedení účetnictví, což je nezbytně nutný předpoklad pro sestavení účetní závěrky, vychází opět ze zákona o účetnictví, kde jsou definovány zásady a principy, podle kterých se musí účetní jednotka řídit. Konkrétně zákon hovoří o zásadě pravdivého a věrného zobrazení, zásadě neomezeného trvání účetní jednotky, zásadě opatrnosti. Zákon dále určuje, že ke konci rozvahového dne zahrnují účetní jednotky při oceňování jen zisky, kterých již dosáhly. Zároveň berou v úvahu rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků, i když ještě nenastaly, a to prostřednictvím tvorby a čerpání opravných položek a rezerv. Zásada opatrnosti je pro tuto diplomovou práci velmi důležitá, konkrétně pro následující kapitoly, které se zabývají vykazováním hráčských smluv. Mezi další neméně důležité účetní zásady patří aktuální princip,

zásada periodicity, zásada účetní jednotky, zásada bilanční kontinuity, zásada stálosti účetních metod, zásada vymezení okamžiku realizace, zásada přednosti obsahu před formou (Česko, 2022a).

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. lze dohledat konkrétní položky aktiv, pasiv, ale také nákladů a výnosů. Vyhláška zmiňované položky většinou vymezuje obsahově, aby účetní jednotka dokázala určit, o jaké položce účtovat. Dále se věnuje účetním metodám a jejich následnému použití. Pod tím si lze představit informace o postupu tvorby a použití opravných položek nebo o odpisování majetku. Konkrétní postupy účtování o jednotlivých položkách definují České účetní standardy pro podnikatele. Ocenění položek je pak obsažené v další legislativní úpravě, a to konkrétně v zákoně o účetnictví. Je také důležité zmínit, že kromě zákona o účetnictví existuje i jiná legislativní úprava, která ovlivňuje metody a postupy účtování účetních jednotek. Například podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – znění od 01. 01. 2022, je česká účetní jednotka, která vede účetnictví, povinna vycházet při zjišťování daně z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu mezinárodních účetních standardů (Česko, 2022b).

2.1 Finanční výkazy podle České účetní legislativy

Výstupem účetní závěrky každé jedné účetní jednotky jsou finanční výkazy, které jsou sestavovány zpravidla jednou za rok, v mimořádných případech mohou být sestaveny dle potřeb účetní jednotky. Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy.

Závěrku následně doplňuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto dva přehledy jsou pro většinu účetních jednotek dobrovolné. Obsah praktické části této práce tvoří zpravidla akciové společnosti, jež jsou povinné ověřit záznamy účetní závěrky auditorem. Povinnost akciové společnosti nechat účetní závěrku schválit auditorskou firmou vyplývá podle zákona č. 563/1991 Sb. – Zákon o účetnictví z naplnění alespoň jednoho z následujících kritérií:

- aktiva vyšší než 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu vyšší než 80 000 000 Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v daném účetním období vyšší než 50.

Rozvaha

Rozvaha podniku obsahuje souhrnné a dílčí údaje o stavu aktiv a pasiv. Výkaz se sestavuje v peněžních jednotkách, zpravidla tis. Kč. Rozvaha musí splňovat takzvanou bilanční rovnici neboli suma aktiv se musí rovnat sumě pasiv. Položky rozvahy jsou označeny velkými písmeny, římskými a arabskými číslicemi. Česká legislativa umožňuje, za jistých podmínek, sestavit rozvahu ve zkráceném rozsahu, to však není předmětem zkoumání této práce. Výše aktiv se v rozvaze uvádí v brutto hodnotě, dále se uvede hodnota korekcí (opravné položky a oprávký) a nakonec netto hodnota aktiv ($\text{netto} = \text{brutto} - \text{korekce}$). Rozvaha obsahuje informace o běžném účetním období a také o minulém účetním období. Její struktura je dána v příloze č. 1 k vyhlášce č.500/2002 Sb.

Výkaz zisků a ztrát

Pro vlastníky a další zainteresované osoby je takzvaná výsledovka jednou z nejpodstatnějších metrik při hodnocení výkonnosti podniku za dané období. Strukturu výkazu určuje již několikrát zmiňovaná vyhláška č. 500/2002 Sb. Jak již z názvu vyplývá, výkaz obsahuje položky výnosů, nákladů a výsledek hospodaření. Sestavení výsledovky je možné v druhovém nebo účelovém členění. Významnou změnou prošel zmiňovaný výkaz v roce 2016, kdy došlo k harmonizační změně v českém účetnictví a výsledkem bylo zrušení vykazování mimořádných položek. Stejně jako u rozvahy je zde položka označená velkým písmenem, římskou a arabskou číslicí.

Příloha

Příloha k účetní závěrce vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisků a ztrát. V příloze lze nalézt obecné informace o účetní jednotce. Je zde uveden datum založení podniku, údaje o členech statutárních a dozorčích orgánů, údaje o dceřiných firmách a jiných účetních jednotkách, ve kterých vykazující účetní jednotka vlastní majetkový podíl alespoň 20 %, průměrný přepočtený počet zaměstnanců, výši odměn členům orgánů, objem půjček členům společnosti včetně úrokové sazby. Nedílnou součástí přílohy je také část, ve které se účetní jednotka zmiňuje o uplatňovaných metodách a aplikacích účetních zásad, o způsobu vedení účetnictví, oceňování, odepisování a způsobech stanovení reálné hodnoty. Pokud firma používá financování majetku leasingem, pak by se měla účetní jednotka v příloze o tomto způsobu také zmínit. U způsobů financování aktivit účetní jednotky může firma taktéž detailněji

informovat právě v příloze. Jedná se o údaje o dlouhodobých úvěrech, nedobytných pohledávkách neboli pohledávkách po lhůtě splatnosti, leasingu, dále údaje o dlouhodobých úvěrech, pohledávkách a závazcích po lhůtě splatnosti a jiných závazcích a pohledávkách. Veškeré informace, které účetní jednotka musí zveřejnit, jsou uvedeny v hlavě IV vyhlášky č. 500/2002 Sb. Pro tuto práci byla právě příloha k účetní závěrce zkoumaných firem významným přínosem, neboť jsou zde uvedené postupy účtování např. hráčských smluv a dalších podstatných a zkoumaných položek (Česko, 2018).

2.2 České účetní standardy pro podnikatele

Následující kapitola obsahuje popis konkrétních Českých účetních standardů. Pro potřeby zkoumání této práce není nutné definovat všechny standardy, avšak je vhodné detailně charakterizovat právě ty standardy, které jsou zejména pro praktickou část práce podstatné. **Českými účetními standardy** se řídí účetní jednotky při vedení finančního účetnictví a sestavování účetní závěrky. Cílem standardů je definovat postupy a metody, podle kterých budou účetní jednotky postupovat při vedení účetnictví a tím docílit obecného souladu (Pilátová 2021).

Pro předmět zkoumání této práce nejsou podstatné všechny položky – definované českými účetními standardy pro podnikatele, proto byly vybrány pouze následující (z celkového počtu třiatvaceti standardů).

2.2.1 ČÚS – 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

V rámci české účetní legislativy je problematika dlouhodobého hmotného majetku řešena podle zákona č. 563/1991 Sb. – Zákon o účetnictví. Z pohledu významnosti ocenění dle § 19, odst. 7, oceňování dle § 24-25 a inventarizace dle § 29. Způsob vykazování řeší § 7 vyhlášky 500/2002 Sb. Postup účtování o dlouhodobém nehmotném majetku lze dohledat v Českých účetních standardech, kde se tomuto věnuje standard č. 013 (Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek).

Cílem standardu je stanovit základní postupy účtování o položkách dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Společný postup všech účetních jednotek tak přispívá k souladu při používání účetních metod a obecné harmonizaci účetních postupů. Dlouhodobý nehmotný majetek je podle ČÚS definován výčtem položek, které se považují za nehmotná aktiva. Autoři Prudký a Lošťák (2017) uvádí jako obvyklý případ nehmotného majetku software, pro potřeby této práce je však nejvýznamnější položka č. 4 Ocenitelná práce a položka č. 6 Jiný dlouhodobý

nehmotný majetek. Nejvýznamnější položkou dlouhodobého hmotného majetku jsou pozemky, stavby a samostatné hmotné movité věci (MFČR, 2019).

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle § 25 zákona a § 47, 61 a 61a vyhlášky. Účetní jednotka oceňuje majetek **reprodukční pořizovací cenou** zpravidla v případech nabytí majetku darováním nebo zjištěním dosud nezachyceného majetku ve svém účetnictví. Reprodukční pořizovací cenu lze chápat jako cenu, za kterou lze majetek pořídit v době, kdy o něm účetní jednotka účtuje. V praxi je možné tuto cenu zjistit na bázi historické ceny, odborným odhadem a dalšími, zákonem povolenými, způsoby.

Další způsob ocenění, který se používá zpravidla pro majetek, jenž si účetní jednotka vytvořila vlastní činností, jsou **vlastní náklady**. Do hodnoty majetku poté vstupují veškeré přímé a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením majetku vlastní činností.

Posledním, avšak velmi obvyklým, způsobem ocenění majetku je **pořizovací cena**, která se skládá z ceny pořízení a vedlejších nákladů souvisejících s pořízením. Vedlejší pořizovací náklady jsou typicky nájemné za stavební pozemek, na kterém výstavba probíhá, náklady na přípravu pracovníků, náklady na biologickou rekultivaci, náklady spojené se zabezpečením výstavby (MFČR, 2019).

V případě trvalého snížení ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se účtuje prostřednictvím opravek (účtová skupina 07 a 08). Stav opravek je podle Kouta (2017) dán součtem odpisů, které byly zaúčtovány podle odpisového plánu. **Odpisování** dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je řešeno podle § 28 zákona a § 56 vyhlášky. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného je rozdílem mezi oceněním majetku a opravkami dlouhodobého majetku odpisovaného, které se vytvářejí podle účetních odpisů (MFČR, 2019).

2.2.2 ČÚS 019 – Náklady a výnosy

Standard č. 19 popisuje účtování nákladů a výnosů a hlavním cílem je dosažení souladu účetních metod mezi všemi účetními jednotkami, které vedou účetnictví podle vyhlášky 500/2002 Sb. Obsahové vymezení definuje paragraf 20 až 38 téže vyhlášky. V případě, že účetní jednotka spadá do povinnosti účtovat na účtu 343, tedy dani z přidané hodnoty, pak není částka daně z přidané hodnoty součástí nákladů/výnosů.

Předmětem této práce nejsou účetní jednotky, které se zabývají výrobou a prodejem zboží. Daleko významnější pozornost je proto věnována nákladovým skupinám, které souvisí s chodem profesionálního sportovního klubu – např. 51 - Služby. Na účtech této účtové skupiny jsou zachyceny účetní případy, při kterých dochází k pořízení externí služby. Specifickým účtem je účet 513, který slouží k zachycení nákladů na reprezentaci, kde se účelově shromažďují náklady týkající se reprezentace a kde se účtuje i o vlastních výkonech, které se použijí pro účely reprezentace (MFČR, 2019).

Další významnou účetní skupinou je skupina č. 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti. Zde je účtováno na vrub příslušného účtu o odpisech dlouhodobého majetku, včetně rozdílů k nabytému majetku a odpisech goodwillu. Na vrub příslušného účtu se zachycují také náklady příštích období souvztažně pak se zápisem ve prospěch některého z účtů skupiny 38 – přechodné účty aktiv a pasiv. V neposlední řadě se na vrubu účtu 55x účtuje o opravných položkách, opět se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu např. opravné položky k dlouhodobému majetku (MFČR, 2019).

České účetní standardy, jakožto hlavní zdroj této celé kapitoly, vymezují určité zásady, podle kterých se náklady a výnosy časově rozlišují:

- *náklady a výnosy se účtují do období, s nimž souvisí časově i věcně,*
- *náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku,*
- *náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě nákladů příštích období nebo výdajů příštích období na příslušných účtech účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv,*
- *výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě 64 výnosů příštích období nebo příjmů příštích (MFČR, 2019).*

Účty časového rozlišení jsou při závěrkových operacích posuzovány, a to ve dvou rovinách – jejich výše a odůvodněnost. ČÚS také myslí na případy, ve kterých není nutné časové rozlišení k nákladům a výnosům vytvářet. Jedná se o případy, kdy se nejedná o významné částky, anebo ponechání účetního případu v nákladech či výnosech záměrně neovlivní věcná a časová souvislost.

2.3 Účetní výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů

Česká republika vstoupila do Evropské unie v roce 2004 a získala tím mimo jiné výhody jako volný pohyb kapitálu, osob a zboží. Výše uvedené skutečnosti postupně vedly k tržní transformaci, o které dnes mluvíme jako o světové, globální ekonomice. Právě fenomén globalizace – proces, potírající ekonomické, teritoriální a společenské hranice mezi státy různých kontinentů, začal nabírat na obrátkách začátkem současného tisíciletí. Prvky globalizace jsou ve světové ekonomice různé, avšak podstatou všech těchto prvků je snaha. Snaha o vytvoření jednotného trhu, jednotných hranic a kultury. Jsou to však velmi obecné termíny, které jsou v rámci různých odvětví trhu dále rozpracovány do dílčích úkolů a kroků, jejichž hlavním cílem je přispět k celkovému propojení a globalizaci.

Mezinárodní účetní standardy významně napomáhají všeobecné harmonizaci účetních výkazů mezi jednotlivými státy. Samotný vznik mezinárodních účetních standardů reflektuje potřeby současné globální ekonomiky. Hlavní výhodou globálně sjednocených postupů při zpracovávání a publikování účetních výkazů je snaha o jednotné poskytnutí informací uživatelům pro jejich rozhodování. Harmonizace v oblasti účetnictví pak představuje proces, při kterém dochází k odstranění rozdílů a sblížení finančního výkaznictví.

Dalším světově uznávaným standardem v oblasti účetního výkaznictví je Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS), podle kterého je cílem obecného účetního výkaznictví poskytnout o účetní jednotce právě takové finanční informace, které uživatelům slouží obecně při rozhodování. Účel účetní závěrky spočívá v poskytnutí informací o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích. Účetní závěrka dále zobrazuje výsledky hospodaření se svěřenými zdroji (Jílek, 2018).

IFRS je účetní systém, propojující oblast teorie s praxí a v rámci teritoriálního vymezení Evropské unie je prosazován na základě rozhodnutí Evropské komise. Snaží se čelit výzvám globální rozvinuté ekonomiky a respektuje základní smysl účetního výkaznictví, a sice poskytování informací a věrného přehledu majitelům, firmám a dalším uživatelům výkazů. IFRS jako systém standardů obsahuje zásady, které jsou především zaměřeny na sestavování finančních výkazů sloužících uživatelům. Jak již z názvu samotného vyplývá – standardy a zásady slouží pro reporting, neobsahuje tak přesné návody postupy pro účtování. V tomto je zcela odlišné od ČÚL. Informace takto získané jsou uznávány a využívány na burzách řady

zemí světa. IFRS jako systém poskytuje informace, které dále využívá například oblast auditu (Ficbauer, 2016).

Pro uvedení příkladu akceptování samotných standardů lze uvést Evropskou unii, avšak IFRS přijímá i řada států mimo region EU a počet zemí postupujících při účetním výkaznictví v současnosti stále narůstá. Typickým uživatelem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou korporátní kapitálové společnosti nadnárodního významu, často obchodované na největších akciových trzích (Dvořáková, 2011, s. 8-11).

IASB každoročně vydává kompletní, aktualizovaný soubor IFRS. Dvořáková (2011, s. 8) uvádí následující strukturu IFRS:

- **předmluva** - stanovuje základní cíle IFRS Foundation, jejich orgánů a náplň jejich činnosti,
- **konceptní rámec** – představuje základní obsahovou část IFRS, vymezuje požadavky, charakteristiky účetního výkaznictví a různé definice,
- v dalších částech jsou uvedeny jednotlivé standardy (IFRS, IAS),
- interpretace (SIC a IFRIC), významový slovník a rejstřík.

Soubor standardů IFRS je v průběhu času systematicky a komplexně upravován ve spolupráci s tvůrci účetních standardů na národních úrovních a za pomoci široké odborné veřejnosti se snahou docílit co nejlepších přístupů mezi účetní praxí na národní a mezinárodní úrovni (Dvořáková, 2011, s. 7).

2.3.1 Konceptní rámec IFRS

Konceptní rámec je důležitým úvodním standardem. Jedná se o podklad, podle kterého jsou tvořeny IFRS nebo účetní závěrky. Z hlediska hierarchie je postaven sice níže než jednotlivé standardy, ale pokud by došlo k výskytu rozporu ve výkladu samotného standardu a konceptního rámce, tak by se postupovalo podle znění v konkrétním standardu. Konceptní rámec přistupuje komplexně k mezinárodnímu výkaznictví. Definuje účetní zásady, náležitosti a prvky účetní závěrky a výchozí oceňovací bázi pro její položky. Obsahová forma konceptního rámce, která byla v roce 2018 novelizována, je následující:

Odpovídá jednomu z obecných cílů účetnictví, a sice poskytovat uživatelům informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách, na základě kterých mohou přijímat svá ekonomická rozhodnutí. Rámec IFRS však poznamenává, že obecné finanční výkazy nemohou poskytnout

všechny informace, které uživatelé mohou potřebovat k přijímání ekonomických rozhodnutí a připouští, že budou muset vzít v úvahu i relevantní informace z jiných zdrojů.

Kvalitativní charakteristiky užitečného účetního výkaznictví identifikují typy informací, které budou pro uživatele pravděpodobně nejužitečnější při rozhodování o vykazující jednotce na základě informací v její účetní závěrce. Obsahová forma koncepčního rámce dále uvádí vykazování, cíle a součásti účetní závěrky, kterými se bude zabývat samostatná kapitola (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2018c).

Alexander a Nobes (2020) uvádí, že nový Koncepční rámec definuje dvě oceňovací báze, historickou cenu a současnou hodnotu. Koncepční rámec neupřednostňuje jednu oceňovací základnu před druhou. Tabulka 1 popisuje oceňovací základny.

Tab. 1: Oceňovací základny

	Aktiva	Závazky
Historická cena	Částka vynaložená na jejich získání v době pořízení.	Částka na úrovni příjmů, které by bylo nutné vydat při postoupení závazku.
Běžná reprodukční cena	Částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době.	Nediskontovaná částka, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazku.
Realizovatelná hodnota	Částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za normálních podmínek.	Nediskontovaná částka, kterou bude potřeba uhradit při normálním podnikání.
Současná hodnota	Současná hodnota budoucího čistého příjmu, který je vyvolán budoucím použitím či prodejem	Současná hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, který bude vynaložen pro vypořádání závazků při podnikání

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací podle Alexander a Nobes (2020).

Historická cena je v současné době nejhojněji používanou oceňovací bází, ale obvykle se kombinuje s jinými oceňovacími bázemi. Pro potřeby praktické části této práce je nutné seznámení také s oceňovací bází na základě současné hodnoty. V oblasti sestavování a zveřejnění koncepční rámec popisuje informace, které by měly obsahovat účetní závěrku a jak by tyto informace měly být sestaveny a zveřejněny. V poslední části koncepčního rámce nedošlo k zásadním změnám. Obsah pojetí kapitálu a uchování kapitálu je převzatý ze stávajícího koncepčního rámce. Řeší se zde pojetí kapitálu (finančního i fyzického), uchování

kapitálu (rovněž finančního i fyzického) a vyjádření zisku, jakož i úpravy uchování kapitálu (Kadlecová, 2018).

2.3.2 Účetní závěrka podle IFRS

Obchodní společnosti jsou povinné sestavovat účetní závěrku v souladu se standardy IFRS za předpokladu, že jsou jejich akcie obchodované veřejně na burzách. Česká republika stanovuje tuto povinnost v zákoně o účetnictví. Další skupinou, která musí nebo může sestavovat účetní závěrku podle IFRS, jsou účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku nebo jsou součástí konsolidované účetní jednotky.

Standard IAS 1– Prezentace účetní závěrky Sestavování a zveřejňování účetní závěrky definuje náležitosti účetní závěrky a obsah účetních výkazů za cílem zajištění jejich srovnatelnost s účetními výkazy předchozích období a jiných podniků. Účetní závěrka je po obsahové formě vymezena následovně:

- výkaz o finanční pozici ke konci období (rozvaha),
- výkaz zisku a ztráty a ostatního souhrnného výsledku za období (výsledovka),
- výkaz změn vlastního kapitálu za sledované období,
- výkaz o peněžních tocích za sledované období (cash flow),
- přílohu,
- srovnávací informace,
- výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnatelného období.

Standard veškeré náležitosti na obsah závěrky definuje na bázi minimálních požadavků neboli minimálního rozsahu informací v účetních výkazech. Účetní jednotky mohou používat jiné názvy finančních výkazů, není předepsán ani formát těchto výkazů (Ficbauer, 2016, s. 88). Obrázek 2 znázorňuje možnou strukturu rozvahy sestavenou podle požadavků IFRS.

XYZ plc - Statement of financial position as at 31 December 2019

	2019	2018
	£000	£000
ASSETS		
Non-current assets		
Property, plant and equipment	xxx	xxx
Intangible assets	xxx	xxx
Investments	xxx	xxx
	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Current assets		
Inventories	xxx	xxx
Trade receivables	xxx	xxx
Cash and cash equivalents	xxx	xxx
	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Total assets	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
EQUITY AND LIABILITIES		
Equity		
Share capital	xxx	xxx
Retained earnings	xxx	xxx
Other reserves	xxx	xxx
Total equity	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Non-current liabilities		
Long-term borrowings	xxx	xxx
Deferred tax	xxx	xxx
Long-term provisions	xxx	xxx
Total non-current liabilities	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Current liabilities		
Trade and other payables	xxx	xxx
Short-term borrowings	xxx	xxx
Current tax payable	xxx	xxx
Short-term provisions	xxx	xxx
Total current liabilities	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Total liabilities	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>
Total equity and liabilities	<u>xxx</u>	<u>xxx</u>

Obr. 2: Rozvaha podle IFRS

Zdroj: MELVILLE, Alan, International financial reporting: a practical guide.

2.3.3 Standardy IFRS/IAS

Následující část práce se bude zabývat již konkrétními standardy, které jsou pro tuto práci relevantní. Zdrojovým pramenem pro tuto kapitolu je nařízení Evropské komise z roku 2008 a příručka „IFRS in your pocket“, vydaná firmou Deloitte (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2021c).

IAS 38 Dlouhodobý nehmotný majetek

Standard IAS 38 definuje nehmotná aktiva jako nepeněžní aktiva, která jsou identifikovatelná, nemají fyzickou podstatu a jsou ovládaná/kontrolovatelná účetní jednotkou. Nehmotná aktiva musí být odlišitelná od goodwillu a dalších položek, které goodwill tvoří. Tímto je naplněna základní podstata identifikovatelnosti. Zároveň musí platit, že identifikovatelné nehmotné aktivum je možné oddělit od účetní jednotky nebo musí vycházet ze smlouvy či jiných zákonných práv (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2021c).

Konkrétní majetek může být uznán jako nehmotné aktivum v případě, že existuje pravděpodobnost, že účetní jednotce v budoucnu poplynou ekonomické užítky, jež souvisí s konkrétním aktivem. Dále musí být možné daný majetek spolehlivě ocenit pořizovacími náklady aktiva (Evropská unie, 2022).

Nehmotné aktivum může účetní jednotka do podniku pořídit různými způsoby. V okamžiku pořízení aktiva se nehmotný majetek oceňuje následovně:

- Nejčastější formou pořízení majetku do podniku obecně je **nákup** konkrétního aktiva. Hodnotu aktiva bude tvořit pořizovací cena, která se skládá z nutně vynaložených nákladů k tomu, aby mohlo být aktivum používáno.
- V případě, že účetní jednotka nabyde nehmotné aktivum v rámci akvizice celého podniku, tak se pro ocenění použije „fair value“, jež si lze představit v rámci českého systému účetnictví jako reálnou hodnotu. Fair value je částka, kterou by podnik získal směnou aktiva nebo vyrovnáním závazku mezi partnery ochotnými uskutečnit transakci za běžných podmínek. Pro stanovení této ceny je důležitá spolehlivost, tudíž musí existovat trh s daným typem aktiva, kde by bylo možné jej směnit. Existencí trhu je zajištěn předpoklad, že po daném aktivu existuje skutečně poptávka. Spolehlivost fair value je dále podmíněná tím, že musí být možné vyčíslit a odhadnout výši budoucích příjmů, které dané aktivum vygeneruje. Dále je nutné znát dobu použitelnosti nabytého aktiva (Evropská unie, 2022).

Pro potřeby této práce lze uvést jako příklad trhu, kde lze směnit hráčská práva Transfermarkt, který splňuje následující předpoklady pro spolehlivé určení tzv. fair value:

- stejnorodost obchodovaných položek,
- existuje zde poptávka a nabídka a dochází zde k transakcím mezi kupujícím a prodávajícím subjektem,
- veškeré informace o cenách jsou veřejně dostupné.

• **Bezúplatným pořízením** – v daném případě se oceňuje opět na základě fair value. V celkovém kontextu této kapitoly je vhodné uvést i příklad. Tuto situaci je možné popsat opět na rybářských povolenkách v případě, kdy účetní jednotka získá práva k rybolovu například od účetní jednotky, která svoji činnost v tomto oboru končí a nemá v úmyslu dané aktivum prodat. Je to však velmi teoretická situace.

Standard pro ocenění uznaného nehmotného aktiva umožňuje účetní jednotce zvolit účetní pravidlo, podle kterého bude konkrétní majetek oceňovat. Standard pro ocenění připouští použití pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění. V případě, že si účetní jednotka vybere pro dané nehmotné aktivum ocenění pomocí modelu přeceňování, poté standard uvádí, že také všechna ostatní aktiva ve stejné skupině musí být oceněna podle stejného modelu. Z toho vyplývá, že položky jedné skupiny nehmotných aktiv se přeceňují souběžně tzn., že ve vykazování nedochází ke smíšení obou oceňovaných modelů. Je důležité věnovat detailní vysvětlení právě zmíněnému modelu přeceňování. Standard uvádí, že se model přeceňování používá již poté, co byl nehmotný majetek prvotně oceněn v pořizovacích nákladech. Standard dále uvádí, že přecenění musí být u konkrétního aktiva prováděno v souladu s tím, aby se ke konci období nelišila hodnota, která je uvedena v účetních výkazech, s reálnou hodnotou. Přeceněná hodnota odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, která je snižena o následné kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. **Pro přecenění v souladu s tímto standardem musí pro dané nehmotné aktivum existovat aktivní trh, na kterém je možné aktivum směnit.**

Podle Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 „*Je neobvyklé, aby pro nehmotné aktivum existoval aktivní trh, i když to nastat může. Za určitých okolností může například existovat aktivní trh pro volně převoditelné licence taxislužby, povolení pro lov ryb nebo výrobní kvóty. Aktivní trh však nemůže existovat pro značky, tituly periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty nebo ochranné známky, protože každé takovéto aktivum je jedinečné. Rovněž platí, že ačkoliv*

jsou nehmotná aktiva předmětem koupě a prodeje, smlouvy se vyjednávají mezi konkrétními prodávajícími a kupujícími a tyto transakce nejsou příliš časté. Z těchto důvodů nemůže být cena zaplacená za určité aktivum dostatečným podkladem pro stanovení reálné hodnoty jiného aktiva. Tyto ceny navíc často nejsou veřejně dostupné.“

V případě oceňování nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností je nutné posoudit, zda aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria uznání. Účetní jednotka klasifikuje vytvořená aktiva ve dvou oddělených fázích – fáze vývoje a fáze výzkumu. Předmětem této práce však není ani vývoj ani výzkum, proto bude pozornost v této části práce zaměřena již na vytvořené aktivum, kdy lze prokázat všechny z nutných předpokladů, které uvádí standard a je oceněno pořizovacími náklady, např. zařazení hráčské smlouvy do aktiv (hráč byl „produktem“ mládežnické akademie klubu).

Hráčská smlouva s odchovancem klubu bude v rozvaze zveřejněna v položce nehmotných aktiv, pokud budou naplněny níže uvedené body, definované standardem:

- bude možné aktivum ovládat,
- činnost hráče bude budoucnu přinášet účetní jednotce užitek,
- možnost aktivum, respektive hráčskou smlouvu prodat nebo oddělit od podniku,
- možnost spolehlivého ocenění výdajů souvisejících s vývojem nehmotného aktiva.

V tomto případě nastává problém ve věrném a spolehlivém vyčíslení všech výdajů, které nutně souvisí s daným aktivem, avšak v případě zvolení vhodných nástrojů to není nemožné.

Uvedený příklad s konkrétním druhem nehmotného aktiva (hráčskou smlouvou) je opět velmi teoretický a v praxi neproveditelný. Standard totiž uvádí, že: *„pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky.“* V tomto směru lze jen velmi těžko uvažovat o tom, které v minulosti vynaložené náklady za konkrétního hráče by měly vstupovat do pořizovacích nákladů (Evropská unie, 2022).

Časové rozlišení

V předchozí podkapitole zabývající se výkaznictvím dle ČÚL byla zmíněná oblast časového rozlišení z pohledu české legislativy. Oblast časového rozlišení je podle IFRS však od té ČSL odlišná. Příčina rozdílu mezi těmito systémy není však příliš koncepční, ale jazyková. IFRS některé položky přesně nedefinuje. V rámci standardů IFRS nelze nalézt například ekvivalent pro dohadné položky, ty jsou účtované pouze do příjmů, respektive výdajů příštích období, aniž by to znamenalo výnos nebo náklad, který vznikl v jiném časovém okamžiku než samotný peněžní tok.

Časově se rozlišují pouze ty náklady, které jsou spojené s odbytem, správou a vedlejšími činnostmi. Zboží, výrobky či služby jsou rozlišovány v rámci zásob (IAS 2). Časové rozlišení u těchto položek probíhá tak, že jsou přijaty na sklad a do nákladů se promítnou až v okamžiku prodeje. IFRS časové rozlišení dělí na tyto položky:

- **předem placené položky** (angl. Pre-paid items) – transakce se uskuteční dříve než výnos nebo náklad,
- **předem zaúčtované položky** (angl. Accrued items) – k platbě dojde až po zachycení nákladů nebo výnosů v účetnictví,
- **odložené položky** (angl. Deferred items) – zde se tak úplně nejedná o časové rozlišení, ale většinou jsou odložené položky vykazovány společně s časovým rozlišením a vykazují se stejně jako opravné položky.

Anglický jazyk nedisponuje přesným výrazem položky výnosy příštích období, které lze ve výkazech dohledat buď jako tzv. deferred revenue (čes. odložené výnosy) nebo jako tzv. unearned revenue (čes. nezasloužené výnosy). Dohadné položky nemají opět přesný ekvivalent, a jelikož neexistuje přesné označení, tak je dle metod IFRS zahrnuje do tzv. accrued revenue a tzv. accrued expenses (přestože jejich charakter je odlišný).

IFRS 13 Oceňování v reálné hodnotě

Hlavním cílem standardu IFRS 13 Oceňování v reálné hodnotě je určit reálnou hodnotu, a předepsat požadované zveřejnění o oceňování reálnou hodnotou. IFRS 13 však přesně nedefinuje položky, které by měly být oceňovány nebo zveřejňovány v reálné hodnotě. V předchozí kapitole o oceňování již byla zmínka o použití fair value. Nicméně je důležité popsat obsah standardu detailněji, jelikož se v praktické části práce bude s fair value pracovat (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2021c).

Fair value se používá, pokud to jiný standard IRFS vyžaduje nebo dovoluje. Reálnou hodnotou (fair value) se rozumí cena, která by byla účetní jednotkou získána při prodeji aktiva nebo zaplacená za převzetí závazku v rámci běžné transakce mezi subjekty trhu ke konkrétnímu datu ocenění. Definice obsažená ve standardu IFRS 13 však přesně nespecifikuje, zdali má být fair value určena z pohledu prodávajícího nebo kupujícího. V rámci standardů IFRS existují standardy, např. IAS 40 – Investice do nemovitostí, které právě oceňování ve fair value preferují. Standardy jako IAS 39 – Finanční nástroje, respektive IFRS 9 – Finanční nástroje dokonce ocenění ve fair value vyžadují již v momentě rozpoznání aktiva. Mezi nejvolnější skupinu standardů, co se týče závislosti na ocenění pomocí fair value, patří zejména IAS 16 a IAS 38, které dávají možnost volby mezi oceněním pomocí historické ceny nebo právě fair value (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2021c).

Standard IFRS 13 dále s určitými výjimkami vyžaduje postup oceňování v rámci hierarchie reálné hodnoty na základě povahy vstupů:

- Úroveň 1 – kótované ceny na aktivních trzích pro identická aktiva a závazky, k nimž má účetní jednotka přístup ke dni ocenění,
- Úroveň 2 – jiné vstupy než kótované tržní ceny zahrnuté do úrovně 1, které jsou pro aktivum nebo závazek přímo nebo nepřímo pozorovatelné,
- Úroveň 3 – nepozorovatelné vstupy pro aktiva nebo závazky (Melville, 2019).

IFRS 16 Leasing

V roce 2019 byl nahrazen standard IAS 17 standardem IFRS 16, který definuje požadavky na uznání, ocenění a vykazování leasingu. Účetní jednotky vychází při vykazování leasingu z leasingových, respektive nájemních smluv. O leasing se jedná v případě, pokud je předmětem smlouvy převod práva na ovládání a užívání identifikovaného aktiva po určitou dobu výměnou za úplatu. Standard dále uvádí, že by se mělo jednat o pronájem delší než 12 měsíců a podkladové aktivum by nemělo mít nízkou hodnotu. Ovládání aktiva nájemcem spočívá v tom, že má nájemce právo aktivum ovládat a získávat z něj ekonomické výhody. Cílem standardu je odlišení leasingových a servisních smluv. Po aplikaci standardu účetními jednotkami pak dochází k tomu, že společnosti budou všechny své závazky a aktiva souvisejícími s leasingem vykazovat v rozvaze. Účetní jednotky, které jsou na základě leasingové smlouvy nájemcem, budou konkrétní aktivum vykazovat v rozvaze (bez ohledu na to, zda se jedná o finanční či operativní leasing). Doposud vykazovaly aktivum v rozvaze účetní

jednotky, které v leasingové smlouvě vystupovaly na straně pronajímatele, tedy leasingové společnosti (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2021c).

Nájemce tedy účtuje podle jednotného modelu, jenž požaduje vykazání aktiva, u kterého má na základě leasingové smlouvy právo o užívání a závazek z leasingu. Aktivum je oceněno v hodnotě leasingového závazku, který je případně navýšený o veškeré další počáteční přímé náklady. Leasingový závazek je oceněn v současné hodnotě leasingových plateb splatných po dobu leasingu, které mohou být diskontované implicitní sazbou za předpokladu, že lze tuto sazbu určit. Splátky jsou alokovány mezi úrokový náklad a splátku závazku. Do nákladů pak vstupuje pronájem formou odpisů práva k užívání a úroků z leasingového závazku.

Standard dále uvádí vykazování leasingu na straně pronajímatele, který klasifikuje leasing buď jako operativní nebo finanční. O finančním leasingu lze hovořit, pokud jsou veškerá rizika a odměny plynoucí z vlastnictví konkrétního aktiva přenesena na nájemce. V opačném případě se jedná o operativní leasing. Pronajímatel vykazuje držený majetek v rámci finančního leasingu jako pohledávku v hodnotě čisté investice do leasingu (Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2021c).

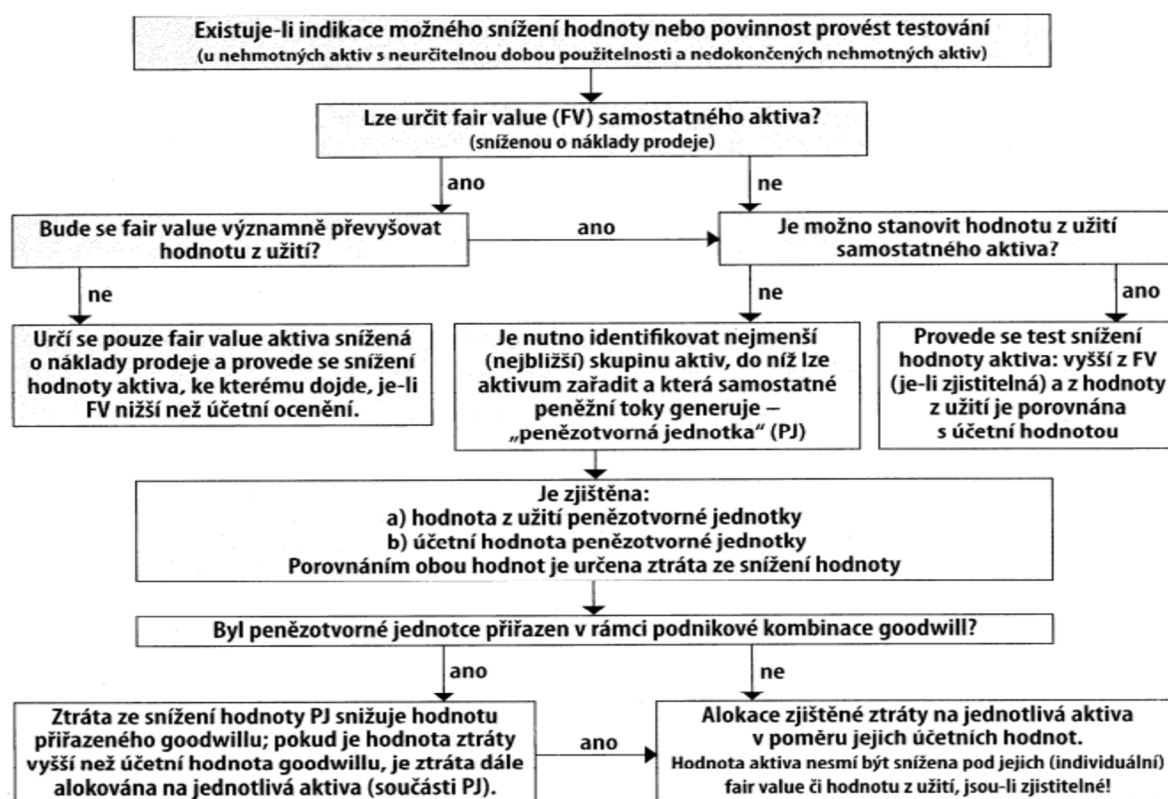
IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

Cílem standardu IAS 36 je zachytit hodnotu aktiv v účetnictví takovým způsobem, aby nebyla vedena ve vyšší částce, než je jejich zpětně získatelná částka. Pod pojmem *zpětně získatelná částka* si lze představit vyšší částku z čisté prodejní ceny a hodnoty z užití aktiva. *Hodnota z užití* aktiva odráží současnou hodnotu budoucích peněžních toků, které plynou z užívání aktiva. Neméně důležitým pojmem, který se s problematikou dané kapitoly spojuje je *peněžitelná jednotka*, pod kterou si lze představit nejmenší zjistitelnou skupinu aktiv, jež generuje peněžní toky ze stálého užívání, které jsou v podstatě nezávislé na ostatních peněžních tocích z jiných aktiv. Dalším dílčím cílem standardu je specifikace momentu nebo události, při kterých nastává snížení hodnoty aktiv. Účetní jednotka by měla k datu každé účetní závěrky zjistit, zda neexistují náznaky, že u aktiva došlo ke snížení jeho hodnoty. V případě, že k takovému nálezu dojde, tak by mělo být snahou podniku odhadnutí zpětně získatelné částky z konkrétního aktiva (Dvořáková, 2011 str. 41-52).

Ke snížení hodnoty aktiva může dojít v důsledku působení externích nebo interních příznaků. Mezi **externí příznaky** patří například výrazný pokles tržní ceny. Na snížení hodnoty majetku má dále vliv právní prostředí, hospodářské prostředí nebo samotný trh. V praxi lze sledovat

nejrůznější změny v rámci prostředí, které mají negativní důsledky na hodnotu majetku. Jako příklad může sloužit zákaz používání určitého typu majetku, čím se jeho reálná tržní hodnota dramaticky sníží, a proto je tuto skutečnost nutné zohlednit v účetních výkazech. V neposlední řadě je potřeba uvést i aktuální růst tržní úrokové sazby, v jejíž důsledku se snižují současné hodnoty budoucích užiteků.

Interní příznaky snížení hodnoty aktiva popisuje Dvořáková (2011) jako činnosti a okolnosti, které jsou specifické pro konkrétní účetní jednotku. Dané snížení hodnoty může účetní jednotka zpravidla úplně či částečně eliminovat. Jedná se například o poškození majetku vlivem špatného zacházení, používáním zastaralého a neaktuálního majetku. Dále může v běžném období nastat nějaká negativní změna, která bude mít za následek úplné znemožnění majetek využívat. Test na snížení hodnoty aktiv popisuje schéma na obrázku 3.



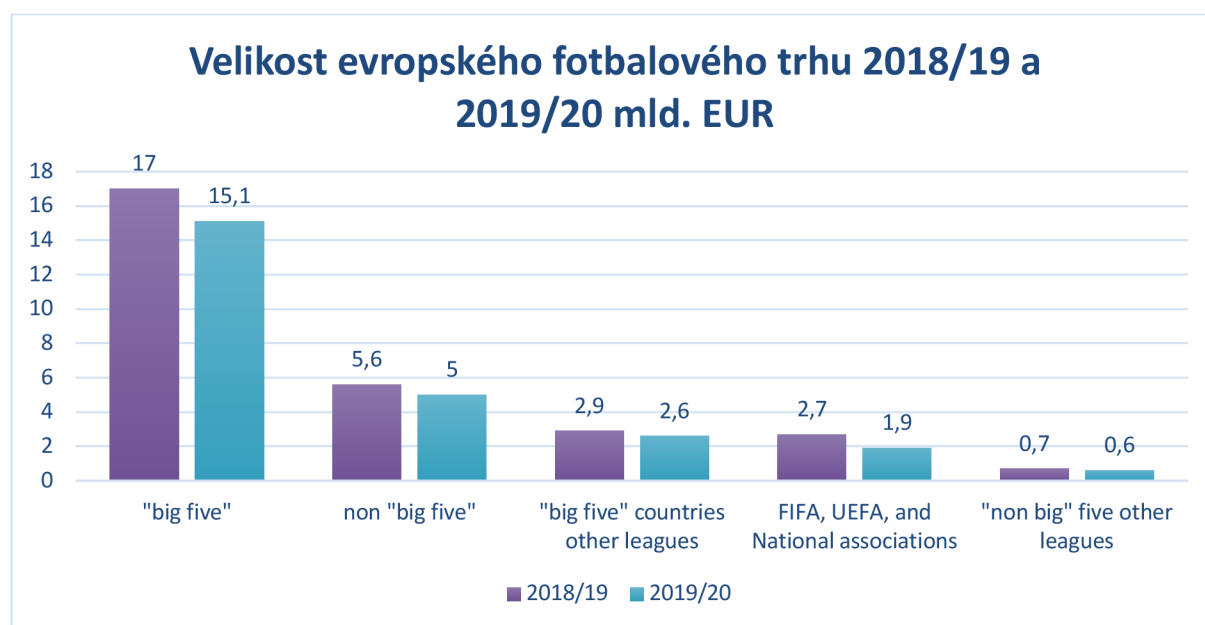
Obr. 3: Test na snížení hodnoty aktiv

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, Dana, Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.

3 Specifika účetního výkaznictví fotbalových klubů

V této kapitole je věnována pozornost konkrétním událostem, které nastávají v průběhu činnosti fotbalových klubů. Významná část je věnována odlišnostem v účetnictví a výkaznictví podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Hlavním cílem výzkumné části je popsat a porovnat dopady hráčských přestupů na účetní výkazy. Mezi dílčí cíle patří přiblížit fotbalové prostředí v kontextu účetnictví, pojmenovat významné příjmy a výdaje fotbalových klubů a zhodnotit vypovídací schopnost účetních výkazů sestavených podle českých účetních standardů v porovnání s výkazy sestavenými podle IFRS.

Účtování typických transakcí ve fotbalovém průmyslu je velice komplexní a problematická záležitost. Objem transakcí a velikost fotbalového průmyslu vykazuje od časů finanční krize v roce 2008 rostoucí trend. V sezóně 2018/19 činily celkové výnosy fotbalových klubů v soutěžích pod záštitou UEFA, FIFA a národních lig necelých 29 miliard EUR. Pokles o 13 % zaznamenalo fotbalové prostředí v následující sezóně 2019/20, kdy postihla svět globální pandemie COVID-19. Struktura evropského fotbalového trhu je rozdělena do pěti kategorií podle atraktivity jednotlivých lig. Detailní přehled příjmů těchto pěti kategorií zobrazuje obrázek 4.



Obr. 4: Velikost evropského fotbalového trhu – 2018/19 a 2019/2020

Zdroj: Vlastní tvorba na základě dat z Deloitte - Annual review of football finance 2021.

Fotbalový průmysl si zcela určitě zaslouží harmonizované postupy účetního výkaznictví. Významným důvodem, proč by měla být oblast sportovního účetního výkaznictví harmonizována, je fakt, že v dnešní době lze do zejména velkých klubů investovat finanční prostředky prostřednictvím nákupu akcií klubu. Právě jednotné a sladěné postupy vykazování finanční pozice klubu je jednou z důležitých předpokladů pro relevantní rozhodnutí investora. V následujících podkapitolách bude zkoumáno a komparováno, zda Česká účetní legislativa či Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nabízí optimální metody pro zachycení specifických transakcí fotbalového průmyslu.

3.1 Profesionální hráčské smlouvy

Hráč je v profesionálním sportovním klubu považován za jeden z nejdůležitějších výrobních faktorů. Hodnota jednotlivých hráčů, respektive jejich smluv vedených v účetních výkazech, odráží podle Novotného (2011) především následující aspekty:

- ekonomickou kvalitu hráče,
- přínos konkrétního hráče pro sportovní úspěch,
- přínos konkrétního hráče pro ekonomický úspěch,
- marketingovou hodnotu,
- platové podmínky,
- aktuální tržní cenu hráče.

V profesionálním fotbalovém prostředí vznikají hráčské smlouvy dohodou mezi konkrétním klubem a hráčem. Na základě této smlouvy vznikají oběma smluvním stranám jistá práva a povinnosti. Je nutné hned na úvod kapitoly zdůraznit, že předmětem profesionální smlouvy není hráč jako člověk, lidská osoba. Taková smlouva by nemohla existovat, jelikož by docházelo k rozporu se základními právy a svobodami jedince. Předmětem profesionální hráčské smlouvy jsou práva na užívání hráčských schopností a dovedností. Obecně lze tedy říci, že klub získává výhradní právo využívat hráče, respektive jeho schopnosti a dovednosti. Na druhou stranu vzniká klubu povinnost platit předem sjednanou částku za tyto služby. V praxi se hráčské smlouvy uzavírají podle regulí národních nebo nadnárodních lig. Nejlepší týmy světa, hrající soutěž Ligu mistrů pod záštitou organizace UEFA, musí dodržovat předpisy vydané právě organizací UEFA / FIFA. Maximální možná doba trvání smlouvy podle těchto pravidel činí 5 let (Filing, 2008).

Práva klubu, vyplývající ze smlouvy uzavřené s hráčem v praxi, podle Filinger (2008) obsahují:

- „užívat sportovní schopnosti a dovednosti hráče,
- *trvale postoupit hráčskou smlouvu třetí osobě formou přestupu (prodej),*
- *dočasně postoupit hráčskou smlouvu třetí osobě formou hostování (licencování),*
- *vylučné právo užívat jméno, symboly, dresy, písemnosti, fotografie, obrazové a zvukové záznamy spojené s hráčem,*
- *postoupit práva spojená s užíváním jména, písemností, fotografií, obrazových a zvukových záznamů hráče třetí osobě.*“

Obvykle jsou za výše uvedenými právy klubu i určité povinnosti, mezi které obecně patří placení sjednané odměny, poskytnutí sportovního vybavení a zázemí pro sportovní výkon a regeneraci, hrazení nákladů za dopravu, ubytování a další spojené věci s venkovními zápasy a přípravou. Práva hráče jsou podstatně méně rozsáhlejší než práva klubu. Hráč získává uzavřením smlouvy nárok na smlouvenou odměnu a užívání názvu klubu, loga a dalších symbolů v souvislosti se svojí osobou. Povinnosti hráče směrem ke klubu jsou následující: „*hrát pod vedením klubu podle svých nejlepších možností, nastoupit v řádné fyzické kondici do tréninkového kempu v termínu a místě určeném klubem, udržovat se v řádné fyzické kondici během celé sezóny, zúčastňovat se pod vedením klubu aktivit vedoucích k propagaci klubu, po dobu trvání smlouvy nejednat s jinými kluby ohledně budoucího angažmá*“ (Filinger, 2008).

Uvedená práva a povinnosti smluvních stran jsou spíše takovým obecným a tradičním modelem hráčské smlouvy. V současné době jsou předměty smlouvy různě individualizované, ať ze strany klubu, tak ze strany hráče. Pro potřeby této práce jsou klíčová základní práva, která byla uvedena na začátku kapitoly, tj. že díky smlouvě s hráčem získává klub výhradní právo užívat jeho schopnosti a za to mu náleží povinnost platit hráči sjednanou částku. Oblast vykazování smluv v praxi vystihuje nedostatečnou úpravu účetních předpisů v oblasti profesionálních sportovních klubů. Obecně lze tvrdit, že po stránce účetních předpisů je sportovní průmysl velmi zastaralý a neschopný se přizpůsobovat aktuálním problémům (Novotný, 2011).

V současné době existuje ucelený systém, nejčastěji označovaný jako přestupový trh. Stále je to pouze abstraktní forma trhu. V Českém fotbalovém prostředí, ani na mezinárodní úrovni, neexistuje fyzický ani virtuální prostor, kde by docházelo k nákupu či prodeji hráčů, a to formou

směny, jak to je v tržním prostředí obvyklé. V praxi však obchod s hráčskými právy funguje na mechanismu, které jsou ve své podstatě charakteristické pro tržní ekonomiku, střetává se zde poptávka s nabídkou. Trenérský štáb klubu, který cítí potřebu přivést do svého týmu nové hráče, detailně informuje vedení a specialisty (ve fotbalovém prostředí označované jako skauti) o svých potřebách. Konkrétně sdělí jména hráčů nebo jejich fyzické a hráčské přednosti a predispozice. Skauti pak hledají ideálního kandidáta na novou posilu týmu. V případě, že se jim podaří najít optimálního hráče, začnou vyjednávání o samotném přestupu. V této části přestupu začnou oslovovat zástupci klubu vedení současného klubu, kde hráč působí, následně samotného hráče nebo jeho agenta, který jej zastupuje právě v takových záležitostech, jako jsou přestupy a nabídky nového angažmá. Hráč zpravidla velmi detailně informuje svého agenta o jeho představách a požadavcích, pokud by měl svůj současný klub opustit. Následuje samotný podpis smlouvy, kterému předchází zaplacení buď výkupní klauzule nebo úhrada přestupní sumy, na které se mezi sebou kluby domluvily.

3.2 Vypovídací schopnost statutárních výkazů

Pro analýzu a porovnání statutárních výkazů byly vybrány fotbalové kluby, jejichž účetní závěrky jsou dostupné z veřejných zdrojů. Účelem této kapitoly není zhodnocení samotných ekonomických parametrů u zkoumaných klubů či zpracování finanční analýzy. V následujících podkapitolách je kladen důraz především na analyzování majetkové struktury klubů s obecným cílem zhodnotit vypovídací schopnost účetních výkazů fotbalových klubů, sestavených podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

3.2.1 Statutární výkazy podle Českých účetních standardů

Analýza vypovídací schopnosti statutárních účetních výkazů, sestavených podle Českých účetních standardů, bude provedena na konkrétním příkladu SK Slavia Praha. Pražský klub je v současné době jedním z nejúspěšnějších českých fotbalových klubů. Od sezóny 2018/2019 nenašel klub SK Slavia Praha v nejvyšší české fotbalové lize přemohitele. Sportovní úspěchy klub zaznamenává také v mezinárodních soutěžích, kde v minulých letech poměřil síly se známými týmy – Borussia Dortmund a FC Barcelona. Klub SK Slavia Praha v praxi potvrzuje, že sportovní a ekonomické úspěchy jsou ve fotbalovém průmyslu silně provázané. Po několika vydařených sezónách rostl, především v zahraničních klubech, zájem o hráče Slavie a část z nich nakonec klub opustilo (Souček 16,2 mil. EUR, Král 12 mil. EUR, Sima 6,7 mil. EUR). Takto významné hráčské transfery zcela bezesporu ovlivňují statutární výkazy a následující text

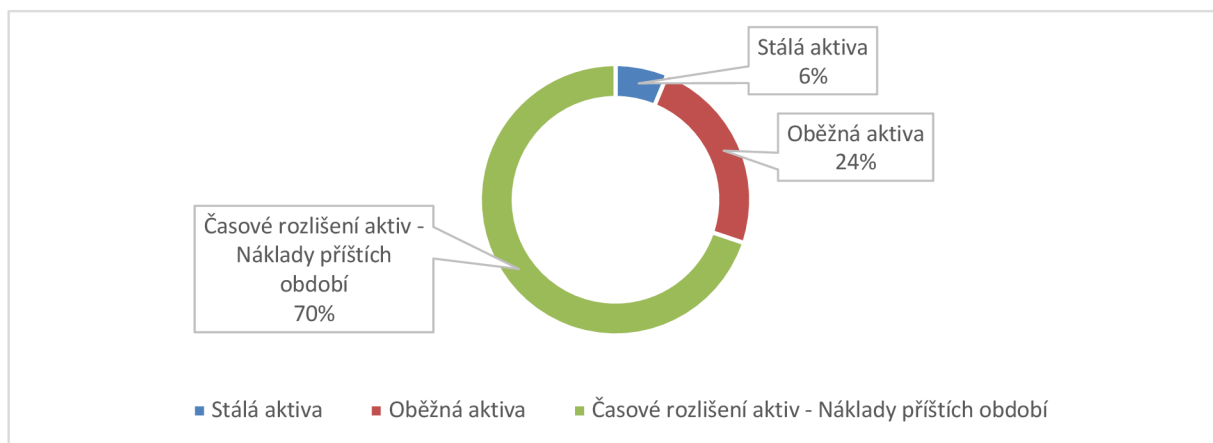
je věnován jejich bližší analýze. Obrázek 5 zobrazuje aktiva společnosti SK Slavia Praha – fotbal a.s.

		30.06.2019			30.06.2018
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	1 073 283	49 006	1 024 278	605 796
B.	Stálá aktiva	67 103	13 322	53 781	47 864
<i>B.I.</i>	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	<i>1 662</i>	<i>717</i>	<i>945</i>	<i>70</i>
B.I.2.	Ocenitelná práva	1 662	717	945	
B.I.2.1.	Software	1 315	370	945	
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	347	347		
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek				70
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek				70
<i>B.II.</i>	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	<i>32 511</i>	<i>12 605</i>	<i>19 906</i>	<i>14 864</i>
B.II.1.	Pozemky a stavby	5 371	1 490	3 881	4 074
B.II.1.1.	Pozemky	300		300	300
B.II.1.2.	Stavby	5 071	1 490	3 581	3 774
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	26 400	11 115	15 285	10 790
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	740		740	
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	740		740	
<i>B.III.</i>	<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	<i>32 930</i>		<i>32 930</i>	<i>32 930</i>
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	32 930		32 930	32 930
C.	Oběžná aktiva	256 680	8 649	248 031	152 302
<i>C.I.</i>	<i>Zásoby</i>	<i>6 757</i>	<i>1 260</i>	<i>5 498</i>	<i>2 183</i>
C.I.1.	Materiál	5 385	870	4 516	1 201
C.I.3.	Výrobky a zboží	1 372	390	982	982
C.I.3.2.	Zboží	1 372	390	982	982
<i>C.II.</i>	<i>Pohledávky</i>	<i>233 170</i>	<i>7 390</i>	<i>225 780</i>	<i>143 695</i>
<i>C.II.2.</i>	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	<i>233 170</i>	<i>7 390</i>	<i>225 780</i>	<i>143 695</i>
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	191 260	7 390	183 870	98 871
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	4 343		4 343	
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv				400
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	37 567		37 567	44 424
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky	48		48	48
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	1 081		1 081	15 776
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	12 431		12 431	3 122
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	843		843	3 500
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	23 165		23 165	21 979
<i>C.IV.</i>	<i>Peněžní prostředky</i>	<i>16 753</i>		<i>16 753</i>	<i>6 425</i>
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	600		600	504
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	16 153		16 153	5 921
D.	Časové rozlišení aktiv	749 501	27 034	722 467	405 630
D.1.	Náklady příštích období	749 501	27 034	722 467	405 630

Obr. 5: Aktiva SK Slavia Praha

Zdroj: Výroční zpráva za období 1.7.2018 až 30.6.2019, SK Slavia Praha – fotbal a.s.

Celková aktiva společnosti odráží hodnotu majetku, se kterým konkrétně SK Slavia Praha disponuje. V analogii s výrobními podniky v jiných oblastech průmyslu (například automobilový, strojírenský) lze však okamžitě vidět zcela odlišnou majetkovou strukturu. Majetkovou strukturu společnosti SK Slavia Praha popisuje obrázek 6.



Obr. 6: Majetková struktura společnosti SK Slavia Praha

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je patrné, že významnou část, tj. 70 % z celkové hodnoty aktiv klubu SK Slavia Praha, tvoří (v rozvaze nijak blíže nespecifikovaná) položka „náklady příštích období“. Vysvětlení celkové hodnoty dané položky zjistí pozorný čtenář až v příloze výroční zprávy, kde je uvedeno, že položka nákladů příštích období představuje časové rozlišení vyplývající z pronájmu stadionu na dobu 50 let a dále z časové rozlišení vyplývající z hráčských smluv. Časové rozlišení hráčských smluv představuje částku 98 536 tis. Kč, zůstatková cena pořizovacích nákladů na nákup hráčů 509 109 tis. Kč a časové rozlišení pronájmu stadionu 108 135 tis. Kč, viz příloha A. Termín zůstatková cena indikuje odborné veřejnosti spíše dlouhodobý majetek, avšak v příloze k účetní závěrce SK Slavia Praha za období 2018/19 bylo zjištěno, že je tento termín využíván i v kontextu hráčských smluv.

Na základě tohoto zjištění lze pozorovat odlišnou majetkovou strukturu, než tomu je u firmy ve strojírenském průmyslu. Pro porovnání je v tabulce 2 uvedena majetková struktura firmy KOBIT spol., s.r.o., která se zabývá výrobou bitumenové techniky, cisteren a vozů pro zimní údržbu pozemních komunikací. Tato firma byla pro porovnání vybraná na základě toho, že se hodnota celkových aktiv nijak významně neliší od hodnoty celkových aktiv klubu SK Slavia Praha.

Tab. 2: Majetková struktura – KOBIT spol., s.r.o.

Položka	tis. Kč
Aktiva celkem	1 058 441
Dlouhodobý majetek	427 348
Oběžná aktiva	629 706
Časové rozlišení aktiv	1 387

Zdroj: Výroční zpráva za období 1.7.2019 – 30.6.2020, KOBIT spol., s.r.o.

Porovnání majetkové struktury firem ze strojírenského a fotbalového prostředí již na první pohled poukazuje na významné odlišnosti při užívání výrobních faktorů jednotlivých firem. U strojírenské firmy je z logiky věci nutné velké množství strojů, budov, skladového materiálu. Tyto položky tvoří drtivou většinu majetku firmy KOBIT spol., s.r.o. Rozvaha společnosti KOBIT spol., s.r.o. je uvedena v příloze D. Naopak u fotbalového klubu SK Slavia Praha tvoří tyto (pro průmysl) typické položky asi 30 % z celkového majetku. Zbýlých 70 % představuje položka časového rozlišení, pod kterou si uživatel informací získaných ze statutárních výkazů jen těžko něco konkrétního představí. Je proto nutné si položit otázku, jaké výrobní faktory využívá fotbalový klub a jaký je jeho typický majetek?

Výstupem činnosti fotbalových klubů je zcela bezpochyby utkání a předvedená hra. Od toho se následně odvíjí prodej vstupenek na domácí zápasy, prodej dresů, marketingová značka klubu atp. Tímto je vyřešena stanovená otázka, a sice jaké jsou výrobní faktory a typický majetek pro naplnění podstaty fungování fotbalového klubu. Smyslem fungování fotbalového klubu je utkání a předvedená hra na hřišti. K tomuto konkrétnímu výstupu lze přiřadit následující vstupy: **Stadion, tréninková centra, další budovy a pozemky klubu, hráčský kádr, trenérský tým, realizační tým, marketingový tým a další pracovníky klubu.**

Jen těžko lze nějak přesně vyjádřit, jaká z výše uvedených položek ovlivňuje chod a ekonomickou stránku fotbalového klubu nejvíce. Pokud se celá problematika zobecní, tak lze říci, že hlavním faktorem k úspěchu fotbalového klubu jsou samotní hráči, kteří jsou zodpovědní za předvedenou hru, respektive za hlavní výstup činnosti fotbalového klubu. Z předchozí úvahy vyplývá, že by měla být v rozvaze vykázána, mimo stadion, budovy a pozemky, i hodnota hráčského kádru. Uvedený příklad rozvahy (hlavního statutárního výkazu účetní jednotky) sestavené podle ČÚL lze považovat za nedostatečně vypovídající, a to zejména z důvodu absence informací o hodnotě hráčského kádru a chybějící bližší specifikace položky nákladů příštích.

V rámci vykazování statutárních výkazů sestavují účetní jednotky také výkaz zisku a ztráty. Tento výkaz klubu SK Slavia Praha je uveden na obrázku 7.

		Období do 30.06.2019	Období do 30.06.2018
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	566 502	195 652
II.	Tržby za prodej zboží	704	
A.	Výkonová spotřeba	942 133	837 390
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	717	
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	29 665	16 528
A.3.	Služby	911 751	820 862
D.	Osobní náklady	82 169	59 091
D.1.	Mzdové náklady	66 678	47 612
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	15 491	11 479
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15 026	11 050
D.2.2.	Ostatní náklady	465	429
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	8 353	-87 075
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	8 507	4 489
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	2 657	1 531
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	5 849	2 958
E.2.	Úpravy hodnot zásob	219	650
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	-373	-92 214
III.	Ostatní provozní výnosy	292 298	441 574
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	25	
III.3.	Jiné provozní výnosy	292 273	441 574
F.	Ostatní provozní náklady	35 983	192 358
F.3.	Daně a poplatky	5 298	2 482
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-14 342	73
F.5.	Jiné provozní náklady	45 027	189 803
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	-209 134	-364 538
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	5	282
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	5	
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy		282
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	11 483	1 570
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	7 298	1 544
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	4 185	26
VII.	Ostatní finanční výnosy	12 029	6 532
K.	Ostatní finanční náklady	10 625	7 082
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-10 074	-1 838
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	-219 208	-366 376
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	-219 208	-366 376
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-219 208	-366 376
*	Čistý obrat za účetní období	871 538	644 040

Obr. 7: Výkaz zisku a ztráty – SK Slavia Praha

Zdroj: Výroční zpráva za období 1.7.2018 až 30.6.2019, SK Slavia Praha – fotbal a.s.

V rámci výkazu zisku a ztráty SK Slavia Praha používá druhové členění nákladů a výnosů. Hodnotově nejvýznamnější položkou výkazu je nákladová položka služeb, a to v konkrétní hodnotě 911 751 tis. Kč. Sktruktura celkové hodnoty vynaložených nákladů za služby je uvedena v příloze B. Ve výkaze není nijak blíže specifikovaný účel nákladů, které tvoří tuto položku. Pro lepší pochopení je nutné opět důkladně pročíst přílohu účetní závěrky, kde se vyskytuje informace o struktuře nákladů za služby. Nejvyšší podíl, zhruba jednu třetinu, z celkové hodnoty položky tvoří běžné odměny a prémie hráčům. Tato informace je pro

zkoumání účetních, respektive daňových specifik, velmi přínosná. Téma pracovněprávního vztahu mezi hráčem a klubem v českém fotbalovém prostředí je velmi aktuální. Zdali by měl být hráč klubem zaměstnán anebo poskytovat své služby jako živnostník, řešil v minulosti i Nejvyšší správní soud. Konkrétně se jednalo o Davida Lafatu, který při svém působení v týmu AC Sparta Praha vystavoval faktury za poskytnuté služby klubu. Nejednalo se tedy o běžný pracovněprávní vztah. Živnostník David Lafata si následně v daňovém přiznání započel všechny vystavené a uhrazené faktury, respektive své příjmy, a uplatnil 60 % paušální výdaje, což finanční úřad označil za chybu. Profesionální sportovec měl podle finančního úřadu uplatňovat nejvýše 40 % paušálních výdajů. Tento argument vycházel z přesvědčení finančního úřadu o tom, že profesionální sportovec nenaplnuje některé znaky, které definují živnostníka (Mádl, 2017).

V rámci českého profesionálního fotbalu jsou hráči převážně osobami samostatně výdělečně činnými. Klub následně hráčům vyplácí odměny na základě přijatých faktur, a právě tyto odměny tvoří významnou část nákladů na služby ve výkazu zisku a ztráty, avšak v samotném výkazu, sestaveném podle ČÚL, tyto detailnější a více vypovídací informace schází. Jinak tomu není u položky, která představuje tržby z prodeje výrobků a služeb. Pod celkovou hodnotou 566 502 tis. Kč se skrývají tržby z vysílacích práv, tržby za prodané vstupenky, reklamu prodej a hostování hráčů atp. Jednotlivé částky lze opět dohledat až v příloze.

Z těchto nedostatků vyplývá mé doporučení na změnu metod vykazování ve fotbalovém průmyslu dle ČÚL. V teoretické části bylo řešeno, že ČÚL přistupují k vymezení nehmotných aktiv výčtem. Bylo by vhodné, pokud by se tento výčet aktualizoval – byl doplněn o hráčské smlouvy. Ideální řešení tohoto problému však podle mého názoru spočívá v přijetí metod plynoucích ze standardu IAS 38 Nehmotná aktiva a mezinárodních standardů pro výkaznictví obecně.

Tato podkapitola přinesla jasný závěr, že by měly fotbalové kluby účtovat a vykazovat hráčské smlouvy v položce nehmotného majetku, a to na základě již uvedených argumentů (hráčský kádr má podstatný vliv na ekonomický úspěch klubu). Další doporučení je reakcí na nedostatečnou vypovídací schopnost statutárních výkazů. Pro efektivnější řízení fotbalového klubu je v současné době nutné sestavovat různé interní výkazy za uplynulé období. Na základě dosažených závěrů by měl klub sestavit účelný výkaz hráčských smluv, jejich možné přecenění (snížení hodnoty), vyjádřit zůstatkovou hodnotu a pojmenovat ty hráče, které klub plánuje během následujícího účetního období prodat nebo vyřadit. Tento výkaz by bylo vhodné zařadit

do příloh k účetní závěrce. Obecná doporučení ze zjištěných závěrů této kapitoly směřují na aktualizaci ČÚL pro oblast profesionálních sportovních klubů. Čtenář účetní závěrky by tak získal daleko přesnější údaje o ekonomické situaci účetní jednotky.

3.2.2 Statutární výkazy podle Mezinárodních účetních standardů

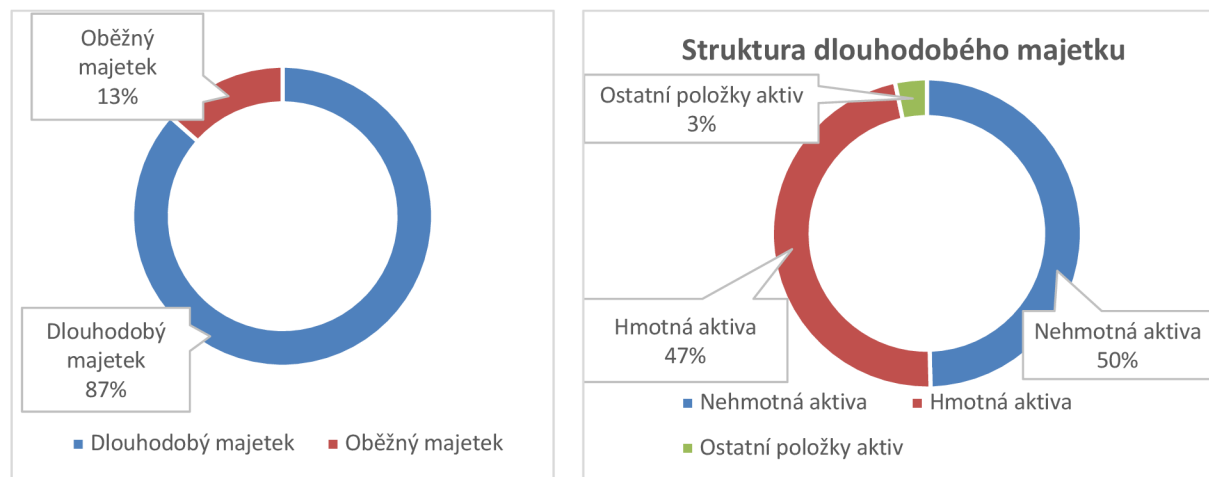
Ve fotbalové průmyslu existuje mnoho klubů, jejichž akcie jsou kótované na burze. Jedním z takových klubů je Borussia Dortmund GmbH & Co., který působí stabilně v nejvyšší německé lize. Účetní jednotky, které jsou obchodované na mezinárodní burze, mají povinnost sestavovat své účetní výkazy podle IFRS. Borussia Dortmund je proto vhodným příkladem, na kterém lze zkoumat vypovídací schopnost účetních výkazů sestavených podle IFRS. Obrázek 8 zobrazuje část rozvahy – aktiva (angl. Assets) týmu Borussia Dortmund.

CONSOLIDATED STATEMENT OF FINANCIAL POSITION of Borussia Dortmund GmbH & Co. Kommanditgesellschaft auf Aktien, Dortmund			
EUR '000	Note	30/06/2021	30/06/2020
ASSETS			
Non-current assets			
Intangible assets	(1)	193,434	229,667
Property, plant and equipment	(2)	183,454	193,037
Investments accounted for using the equity method	(3)	402	321
Financial assets	(4)	27	32
Trade and other financial receivables	(5)	10,392	12,680
Prepaid expenses	(15)	2,094	5,718
		389,803	441,455
Current assets			
Inventories	(6)	6,806	6,754
Trade and other financial receivables	(5)	29,936	36,520
Tax assets		85	375
Cash and cash equivalents	(7)	1,725	3,317
Prepaid expenses	(15)	12,708	9,901
Assets held for sale	(8)	9,456	19,645
		60,716	76,512
		450,519	517,967

Obr. 8: Aktiva Borussia Dortmund

Zdroj: Borussia Dortmund. 2021. Annual report 2020/2021.

Majetková struktura zkoumaného klubu je na první pohled odlišná od majetkové struktury klubu SK Slavia Praha, který sestavuje své výkazy podle ČÚL. Grafické znázornění majetkové struktury a struktury dlouhodobého majetku prezentuje obrázek 9.



Obr. 9: Majetková struktura Borussia Dortmund

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Borussia Dortmund, Annual report 2020/2021.

Významné odlišnosti lze pozorovat ve struktuře dlouhodobého majetku (angl. Non-current assets), kterou tvoří přibližně z poloviny nehmotný majetek (angl. Intangible assets). Položka nehmotného majetku je v rozvaze dále detailněji členěná viz obrázek 10.

EUR '000	30/06/2021	30/06/2020
Player registrations	192,442	228,314
Industrial property rights and similar rights	992	1,353
	193,434	229,667

Obr. 10: Nehmotná aktiva – Borussia Dortmund

Zdroj: Borussia Dortmund. 2021. Annual report 2020/2021.

Výše uvedené členění nehmotného majetku zodpovídá otázku, co si lze pod souhrnnou hodnotou nehmotného majetku představit. Z detailního přehledu je patrné, že drtivou část nehmotného majetku zkoumaného klubu tvoří hráčské smlouvy (angl. Player registrations). Zbytek z celkové hodnoty nehmotného majetku tvoří práva průmyslového vlastnictví a podobná práva (angl. Industrial property rights and similar rights). Část hmotných aktiv (v rozvaze položka Property, plant and equipment) tvoří především budovy a pozemky v celkové výši 147 milionů EUR. Zbýlých asi 37 milionů EUR představuje ostatní, provozní

a kancelářské vybavení. Konsolidovanou závěrku Borussia Dortmund tvoří dále Consolidated statement of comprehensive income (Konsolidovaný výkaz o úplném výsledku) viz obrázek 11.

**CONSOLIDATED STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME
of Borussia Dortmund GmbH & Co. Kommanditgesellschaft auf Aktien, Dortmund**

EUR '000	Note	2020/2021	2019/2020
Revenue	[16]	334,171	370,196
Net transfer income	[17]	15,401	40,160
Other operating income	[18]	10,377	9,195
Cost of materials	[19]	-19,589	-22,392
Personnel expenses	[20]	-215,650	-215,157
Depreciation, amortisation and write-downs	[21]	-111,043	-106,130
Other operating expenses	[22]	-85,760	-119,010
Result from operating activities		-72,093	-43,138
Net income/loss from investments in associates	[3]	81	-1
Finance income	[23]	287	287
Finance costs	[23]	-1,427	-3,731
Financial result		-1,059	-3,445
Profit before income taxes		-73,152	-46,583
Income taxes	[24]	342	2,630
Consolidated net loss for the year		-72,810	-43,953
Items that were subsequently reclassified to profit or loss		0	0
Total comprehensive income		-72,810	-43,953
Consolidated net loss for the year attributable to:			
- Owners of the parent:		-72,810	-43,953
Total comprehensive income attributable to:			
- Owners of the parent:		-72,810	-43,953
Earnings per share (in EUR) (basic/diluted)	[32]	-0.79	-0.48

Obr. 11: Consolidated statement of comprehensive income – Borussia Dortmund

Zdroj: Borussia Dortmund. 2021. Annual report 2020/2021.

Čtenář konsolidované závěrky dostává (stejně jako v případě rozvahy) detailní informaci o struktuře celkových položek uvedených v daném výkaze. Za zmínku stojí především přehled tržeb. Celkové příjmy tvoří zápasové tržby 554 tis. EUR, příjmy z reklam 106,577 mil. EUR, příjmy z televizních práv 186,655 mil. EUR, merchandising (prodej dresů a zboží s logem klubu) 32,640 tis. EUR a ostatní příjmy v hodnotě 7,7 tis. EUR, viz příloha C.

4 Vykazování a účtování hráčských přestupů

Přestupy hráčů jsou fenoménem současného fotbalového prostředí. K obchodům s hráčskou smlouvou může docházet pouze v přestupových oknech (omezený časový úsek v průběhu sezóny), avšak s rostoucí popularitou sociálních sítí je téma hráčských přestupů takřka neustálé. V několika uplynulých letech došlo k dynamickému navyšování přestupových částek za hráčské smlouvy. Například v sezóně 2013/14 koupil Real Madrid hráče Geretha Balea za tehdy rekordních 101 mil. EUR. Takové částky jsou v současné době za nejlepší hráče samozřejmostí – Neymar 222 mil EUR, Mbappé 145 mil. EUR, Dembelé 140 mil. EUR. Dramatický nárůst přestupových transferů nelze v ekonomické teorii vysvětlit například rostoucí inflací, nýbrž přílivem nového kapitálu, popularity a sociálních sítí ve fotbalovém průmyslu (Transfermarkt, 2021).

Astronomické částky za přestupy hráčů musí logicky ovlivnit účetní výkazy obou obchodujících stran. Cílem této kapitoly je zobrazit rozdíly ve vykazování hráčských přestupů podle ČÚL a IFRS a uvést konkrétní postupy účtování o hráčských smlouvách.

4.1 Transfer hráčské smlouvy podle ČÚS

Zkoumání problematiky zachycení hráčských smluv v účetních výkazech bude vycházet z účetní praxe tradičně největších klubů v České republice a informací získaných při konzultaci s ekonomem sportovního oddělení SK Slavia Praha. V následující části bude práce rozdělena do podkapitol. V rámci těchto podkapitol budou řešeny specifické modelové situace, ke kterým ve fotbalových klubech dochází. Právě tyto modelové situace byly vybrány s ohledem na nejčastější a nejaktuálnější operace s hráčskými smlouvami. Částky i názvy klubů v modelu jsou vymyšlené a slouží pouze pro pochopení problematiky.

Modelová situace č. 1

Popis situace: Klub Slavia dokončil transfer hráče z týmu Sparta. Hráč k datu přestupu nebyl vázán smlouvou v týmu Sparta – kontrakt mezi hráčem a klubem před datem přestupu vypršel a klub již smlouvu s hráčem neprodloužil. Ve fotbalové terminologii se takový hráč označuje jako tzv. volný hráč (angl. free agent). Slavia se s hráčem domluvila na dvouletém kontraktu od roku 20XX do 20XX+1, podpisovém bonusu 1 mil. Kč a roční odměně rovněž 1 mil. Kč. Model předpokládá, že smlouva mezi hráčem a klubem Slavia byla podepsána k 1.1.20XX a skončí ke 31. 12. 20XX+1. Klub Slavia má k datu 1. 1. 20XX počáteční stav peněžních

prostředků na bankovním účtu 4 000 000 Kč. Ve stejné výši eviduje také základní kapitál. Účtování a vykazování modelové situace pro klub Slavia zobrazuje tabulka 3.

Tab. 3: Účtování a vykazování modelové situace č. 1 - Slavia

Název operace	Částka (Kč)	MD	D
Pořízení hráčské smlouvy (podpisový bonus)	1 000 000	381	479
Podpisový bonusu za rok 20XX	500 000	518	381
Úhrada podpisového bonusu za rok 20XX	500 000	479	221
Odměna – hráč 20XX	1 000 000	518	221
Podpisový bonus za rok 20XX+1	500 000	518	381
Úhrada podpisového bonusu za rok 20XX+1	500 000	479	221
Odměna – hráč 20XX+1	1 000 000	518	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Klubu Slavia při podpisu smlouvy s hráčem vzniknul dlouhodobý závazek, který činil hodnotu podpisového bonusu, tj. 1 mil. Kč. Podpisový bonus bude podle principů účetní praxe klubu SK Slavia Praha časově rozlišen po dobu trvání smlouvy a v jednotlivých účetních obdobích rozpouštěn do nákladů, konkrétně na účet 518 – Služby. Tabulka 4 zobrazuje konečnou rozvahu společnosti Slavia za rok 20XX.

Tab. 4: Konečná rozvaha Slavia – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka (Kč)	Položka	Částka (Kč)
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	2 500 000
Oběžný majetek	2 500 000	Základní kapitál	4 000 000
221 – počáteční stav	4 000 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
221 – úhrada bonusu	-500 000		
221 – odměna	-1 000 000	Cizí zdroje	500 000
Časové rozlišení	500 000	Dlouhodobé závazky	500 000
381- náklady př. období	500 000		
Celkem	3 000 000	Celkem	3 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pro vysvětlení uvedené podoby konečné rozvahy je vhodné doplnit, že v rámci celé práce obsahují konečné rozvahy jak stavové veličiny, tak tokové. Zejména se jedná o počáteční stavy

bankovních účtů a dalších vybraných účtů. Podobu konečné rozvahy klubu Slavia v druhém roce zobrazuje tabulka 5.

Tab. 5: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	1 000 000
Oběžný majetek	1 000 000	Základní kapitál	4000000
221 – počáteční stav	2 500 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
221 – úhrada bonusu	-500 000	Výsledek hospodaření z minulých let	-1 500 000
221 – odměna	-1 000 000	Cizí zdroje	0
Časové rozlišení	0	Dlouhodobé závazky	0
381- náklady př. období	0		
Celkem	1 000 000	Celkem	1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Na straně klubu Sparta nebude docházet k žádným účetním operacím spojeným s tímto transferem. Modelová situace vychází z předpokladu, že náklady na pořízení hráče byly ke konci roku 20XX-1 kompletně rozpuštěny. Další část této podkapitoly bude zaměřena na analyzování druhé modelové situace.

Modelová situace č. 2

Popis situace: Klub Slavia dokončil začátkem roku 20XX transfer hráče z týmu Sparta. Hráč byl k datu přestupu vázán smlouvou v týmu Sparta do konce roku 20XX. Mezi oběma kluby došlo ke vzájemné dohodě na postoupení hráčských práv od začátku roku 20XX v celkové částce přestupu 1. mil. Kč. Zůstatková cena nákladů souvisejících s pořízením hráče u klubu Sparta činila k 1. 1. 20XX 150 tis. Kč a základní kapitál klub evidoval ve výši 150 tis. Kč. Slavia se s hráčem domluvila na dvouletém kontraktu od roku 20XX do 20XX+1, podpisovém bonusu 200 tis. Kč a roční odměně 1 mil. Kč. Model předpokládá, že smlouva mezi hráčem a klubem Slavia byla podepsána k 1.1.20XX a skončí ke 31.12.20XX+1. Klub Slavia má k datu 1.1.20XX počáteční stav peněžních prostředků na bankovním účtu 4 000 000 Kč. Ve stejné výši eviduje také základní kapitál. Účtování a vykazování modelové situace klubu Sparta popisuje tabulka 6.

Tab. 6: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Sparta

Název operace	Částka	MD	D
Rozpuštění ZC nákladů na pořízení hráče ke 31.12.20XX	150 000	518	381
Výnos z transferu hráče	1 000 000	221	602

Zdroj: Vlastní zpracování.

Klub Sparta nejprve rozpustí účet 381 do nákladů, konkrétně na účet 518 – Služby. Hodnota účtu 381 je ke konci roku nulová. Následně obdrží smlouvenou částku od klubu Slavia v hodnotě 1 mil. Kč. Tuto operaci ve svém účetnictví zachytí jako výnos. V současné době je běžné, že jsou zejména vyšší transferové částky splatné v průběhu několika období. Pro zjednodušení tato modelová situace předpokládá, že bude transferová částka uhrazená na bankovní účet klubu Sparta ihned. Tabulka 7 zobrazuje konečnou rozvahu společnosti Sparta za rok 20XX.

Tab. 7: Konečná rozvaha Sparta – 20XX

Konečná rozvaha Sparta – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	1 000 000
Oběžný majetek	1 150 000	Základní kapitál	150 000
221 – transfer hráče	100 0000	Výsledek hospodaření	850 000
221 – počáteční stav	150 000	Cizí zdroje	0
Časové rozlišení	- 150 000	Dlouhodobé závazky	0
381- náklady př. období	-150000		
Celkem	1 000 000	Celkem	1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Výkaz zisku a ztrát bude v této modelové situaci ovlivněn na straně výnosů částkou 1 mil. Kč, která představuje realizovaný prodej hráčské smlouvy do klubu Slavia. Do nákladové části výkazu se promítne rozpuštění účtu 381, tedy 150 tis. Kč. Výsledek hospodaření klubu Sparta je po započítání výnosové a nákladové položky kladný. Účtování a vykazování modelové situace klubu Slavia zobrazuje tabulka 8. Klub Slavia bude v této modelové situaci účtovat následující účetní operace.

Tab. 8: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Slavia

Název operace	Částka	MD	D
Náklady související s hráčskou smlouvou 20XX	1 200 000 (1 000 000 +200 000)	381	479
Úhrada transferu	1 000 000	479	221
Rozpuštění nákladů na pořízení hráče 20XX	600 000	518	381
Podpisový bonus za rok 20XX	100 000	479	221
Odměna – hráč 20XX	1 000 000	518	221
Rozpuštění nákladů na pořízení hráče 20XX+1	600.000	518	381
Podpisový bonus za rok 20XX+1	100.000	479	221
Odměna – hráč 20XX+1	1 000 000	518	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Náklady na přestup hráče zachytil klub Slavia na účtu 381 – Náklady příštích období a souvztažně na pasivním účtu 479 – Jiné dlouhodobé závazky. Smlouva s hráčem byla podepsána na dva roky. Rozpouštění nákladů bude v následujících dvou letech velmi podobné lineárním odpisům – v každém účetním období dojde k odepsání části nákladů souvisejících s pořízením hráčské smlouvy. Díky časovému rozlišení a jeho následnému lineárnímu rozpouštění do příslušných období dochází k tomu, že nákup hráče neovlivní pouze účetní období, ve kterém k nákupu hráče došlo, nýbrž ovlivní veškerá účetní období, ve kterých patří užívání hráčských práv klubu Slavia. Rozvaha v prvním roce, tedy v období, kdy došlo k nákupu a platnosti hráčské smlouvy, je zachycena v tabulce 9.

Tab. 9: Konečná rozvaha Slavia – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	2 400 000
Oběžný majetek	1 900 000	Základní kapitál	4 000 000
221 – počáteční stav	4 000 000	Výsledek hospodaření	-1 600 000
221 – úhrada bonusu	-100 000		
221 – odměna	-1 000 000	Cizí zdroje	100 000
221 - transfer	-1 000 000	Dlouhodobé závazky	100 000
Časové rozlišení	600 000		
381- náklady př. období	600 000		
Celkem	2 500 000	Celkem	2 500 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Na konci druhého účetního období dojde k úplnému rozpuštění účtu 381 stejně tak jako k uhrazení dlouhodobého závazku evidovaném na účtu 479. Tyto operace jsou zobrazeny v tabulce 10.

Tab. 10: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	800 000
Oběžný majetek	800 000	Základní kapitál	4 000 000
221 – počáteční stav	1 900 000	Výsledek hospodaření	-1 600 000
221 – úhrada bonusu	-100 000	Výsledek hospodaření z minulých let	-1 600 000
221 – odměna	-1 000 000	Cizí zdroje	0
		Dlouhodobé závazky	0
Časové rozlišení	0		
381- náklady př. období	0		
Celkem	800 000	Celkem	800 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Výkaz zisků a ztrát byl v obou účetních obdobích ovlivněn jednak odměnou hráče ve výši 1 mil. Kč a dále také rozpuštěním časového rozlišení v hodnotě 600 tis. Kč. V každém jednom účetním období dané modelové situace realizoval klub Slavia ztrátu ve v celkové výši 1 600 tis. Kč.

4.2 Transfer hráčské smlouvy podle IFRS

Následující podkapitola je věnována účtování a vykazování hráčských přestupů podle mezinárodních účetních standardů. Teoretickou oporou pro tuto podkapitolu jsou především

případové studie auditorských firem, konkrétně PwC a Deloitte, které se zkoumanou problematikou zabývají. Tento text slouží v logické návaznosti pro komparaci ČÚL a IFRS. Podkapitola obsahuje obdobné modelové situace jako v minulé podkapitole, na kterých budou demonstrovány rozdílné dopady na rozvahu a výkaz zisků a ztrát. Pro větší zdůraznění rozdílů budou účetní případy zachyceny ve stejně strukturovaných výkazech podle ČÚL. Tato část práce vychází z předpokladu, že kluby v českém fotbalovém prostředí přijmou standardy a metody mezinárodních účetních standardů. Částky i názvy klubů v modelových situacích jsou vymyšlené a slouží pouze pro pochopení problematiky.

Modelová situace č. 1

Popis situace: Klub Slavia dokončil transfer hráče z týmu Sparta. Hráč k datu přestupu nebyl vázán smlouvou v týmu Sparta – kontrakt mezi hráčem a klubem před datem přestupu vypršel a klub již smlouvu s hráčem neprodloužil. Ve fotbalové terminologii se takový hráč označuje jako volný hráč (angl. free agent). Slavia se s hráčem domluvila na dvouletém kontraktu od roku 20XX do 20XX+1, podpisovém bonusu 1 mil. Kč a roční odměně 1 mil. Kč. Model předpokládá, že smlouva mezi hráčem a klubem Slavia byla podepsána k 1. 1. 20XX a skončí ke 31. 12. 20XX+1. Klub Slavia má k datu 1.1.20XX počáteční stav peněžních prostředků na bankovním účtu 4 000 000 Kč. Ve stejné výši eviduje také základní kapitál. Tabulka 11 zachycuje účtování modelové situace klubu Slavia.

Tab. 11: Účtování a vykazování modelové situace č. 1 – Slavia

Název operace	Částka	MD	D
Pořízení hráčské smlouvy (podpisový bonus)	1 000 000	014	479
Odpis hráčské smlouvy 20XX	500 000	551	074
Úhrada podpisového bonusu za rok 20XX	500 000	479	221
Odměna – hráč 20XX	1 000 000	518	221
Odpis hráčské smlouvy 20XX+1	500 000	551	074
Úhrada podpisového bonusu za rok 20XX+1	500 000	479	221
Odměna – hráč 20XX+1	1 000 000	518	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

K výše uvedené tabulce je nutné dodat, že IFRS nepoužívají žádná konkrétní čísla účtů. Postup použití konkrétních účtů (z účtového rozvrhu pro podnikatele podle ČÚL) byl v diplomové

práci zvolen na základě přehlednější demonstrace rozdílů mezi ČÚL a IFRS. Všechny kapitoly diplomové práce, které se týkají účtování a vykazování modelových situací podle IFRS, byly sepsány za předpokladu, že by v rámci českého fotbalového průmyslu došlo k možnosti používat metody IFRS paralelně s účty z účtového rozvrhu pro podnikatele podle ČÚL.

Registrační práva hráče splňují definici aktiva, protože se jedná o zdroj ovládaný klubem Slavia. Definici nehmotného aktiva splňuje hráčská smlouva podle IAS 38, protože vyplývá ze zákonných práv (IAS 38 odst. 12), nemá fyzickou podstatu a je pravděpodobné, že z tohoto aktiva budou klubu Slavia plynout budoucí ekonomické výhody. Náklady přímo přiřaditelné nákupu registračních práv jsou kapitalizovány. V této modelové situaci se tedy jedná o podpisový bonus v hodnotě 1 mil. Kč. Aktivum je v průběhu platnosti hráčské smlouvy s klubem lineárně odepisováno. Rozvaha klubu Slavia bude vypadat v jednotlivých účetních obdobích následovně. Tyto operace jsou zobrazeny v tabulce 12. Konečná rozvaha klubu Slavia za rok 20XX+1 je uvedena v tabulce 13.

Tab. 12: Konečná rozvaha Slavia – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	500 000	Vlastní zdroje	2 500 000
014 – Ostatní ocenitelná práva	100 0000	Základní kapitál	4 000 000
074 – oprávky ostatním ocenitelným právům	-500 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
Oběžný majetek	2 500 000		
221 – počáteční stav	4 000 000	Cizí zdroje	500 000
221 – úhrada bonusu	-500 000	Dlouhodobé závazky	500 000
221 – odměna	-1 000 000		
Celkem	3 000 000	Celkem	3 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 13: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	1000 000
014 – Ostatní ocenitelná práva	1 000 000	Základní kapitál	4000000
074 – oprávky ostatním ocenitelným právům	-1 000 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
Oběžný majetek	1 000 000	VH z minulých let	-1 500 000
221 – počáteční stav	2 500 000	Cizí zdroje	0
221 – úhrada bonusu	-500 000	Dlouhodobé závazky	0
221 – odměna	-1 000 000		
Celkem	1 000 000	Celkem	1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Výše uvedené rozvahy předpokládají, že klub Slavia uzná práva vyplývající z hráčské smlouvy jako nehmotné aktivum. Účetní jednotka přijímá metody a doporučení pro profesionální fotbalové kluby auditorské firmy PwC, která ve své případové studii doporučuje uznávat registrační práva profesionálních sportovců podle IAS 38 jako nehmotná aktiva. V rozvaze pak klub Slavia vykazuje hodnotu konkrétní hráčské smlouvy jako položku ostatní ocenitelná práva na účtu 014 v celkové hodnotě 1 mil. Kč. V důsledku aplikace standardu IAS 38 dochází k odlišné majetkové struktuře, než tomu bylo v předcházející kapitole. Struktura výkazu zisku a ztrát se také změnila. Rozpouštění časového rozlišení v této modelové situaci nahradily odpisy. Hodnota aktiv, pasiv a výsledku hospodaření zůstává stejná, jak tomu bylo v předchozí kapitole, kde se náklady na hráčskou smlouvu časově rozlišovaly. Obecně lze říci, že pro přehlednost a vyšší vypovídací hodnotu účetních výkazů je v této situaci vhodnější aplikace mezinárodních účetních standardů. V klubu Sparta nedochází v souvislosti s touto situací k žádným účetním operacím. Následující část práce bude zaměřena na analýzu druhé modelové situace.

Modelová situace č. 2

Popis situace: Klub Slavia dokončil začátkem roku 20XX transfer hráče z týmu Sparta. Hráč byl datu přestupu vázán smlouvou v týmu Sparta do konce roku 20XX. Mezi oběma kluby došlo ke vzájemné dohodě na postoupení hráčských práv od začátku roku 20XX v celkové částce přestupu 1. mil. Kč, a to zejména kvůli dobrým výkonům hráče v minulých sezónách. Zůstatková cena hráčské smlouvy u klubu Sparta činila k 1. 1. 20XX 150 tis. Kč a původní vstupní cena (náklady na pořízení hráče do klubu Sparta) byla ve výši 600 tis. Kč. Kromě výše

uvedeného eviduje klub Sparta základní kapitál ve výši 150 tis. Kč. Slavia se s hráčem domluvila na dvouletém kontraktu od roku 20XX do 20XX+1, podpisovém bonusu 200 tis. Kč a roční odměně 1 mil. Kč. Modelová situace předpokládá, že smlouva mezi hráčem a klubem Slavia byla podepsána k 1. 1. 20XX a skončí ke 31. 12. 20XX+1. Klub Slavia má k datu 1. 1. 20XX počáteční stav peněžních prostředků na bankovním účtu 4 000 000 Kč. Ve stejné výši eviduje také základní kapitál. Zmíněné účetní operace zachytí ve svém účetnictví klub Sparta podle níže uvedené tabulky 14.

Tab. 14: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Sparta

Název operace	Částka	MD	D
Vyřazení hráčské smlouvy z účetnictví	600 000	074	014
Dodatečný odpis hráčské smlouvy	150 000	551	074
Výnos z prodeje hráčské smlouvy	1 000 000	221	641

Zdroj: Vlastní zpracování.

Hráč byl do nového klubu Slavia pořízen nákupem z klubu Sparta. Hráčská smlouva bude vyřazena z účetnictví a prodávající klub realizuje výnos. Konečnou rozvahu klubu Sparta za rok 20XX zobrazuje tabulka 15.

Tab. 15: Konečná rozvaha Sparta – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	1 000 000
014 – počáteční stav	600 000	Základní kapitál	150 000
014 – vyřazení smlouvy	- 600 000	Výsledek hospodaření	850 000
074 – počáteční stav	- 450 000		
074 – vyřazení smlouvy	600 000		
074 – dodatečný odpis	- 150 000		
Oběžný majetek	1 000 000		
221 – úhrada transferu	1 000 000	Cizí zdroje	0
Celkem	1 000 000	Celkem	1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V rozvaze došlo k úplnému odepsání hráčské smlouvy, respektive položky nehmotného majetku, jehož hodnota je koncem roku 20XX u klubu Sparta nulová. Výkaz zisku a ztrát byl ovlivněn uskutečněným prodejem hráčských práv v hodnotě 1 mil. Kč. Negativně byl výkaz ovlivněn odpisem zbylé zůstatkové ceny v hodnotě 150 tis. Kč. Oproti modelové situaci č. 2

podle ČÚL nedošlo v tomto případě k odlišnostem v hodnotě aktiv, pasiv ani výsledku hospodaření, nýbrž ke změně struktury jednotlivých výkazů. Následující část práce bude zkoumat účtování a vykazování modelové situace č. 2 z pozice klubu Slavia. Klub Slavia bude kapitalizovat náklady související s pořízením hráče v hodnotě 1,2 mil. Kč. Celkovou hodnotu tvoří náklady na pořízení hráče z klubu Sparta 1 mil. Kč a podpisový bonus pro hráče 200 tis. Kč. Klub bude odepisovat hráčskou smlouvu lineárně po dobu trvání smlouvy, tj. dva roky. Tabulka 16 zobrazuje účetní operace klubu Slavia. V tabulce 17 je uvedena konečná rozvaha klubu Slavia za rok 20XX.

Tab. 16: Účtování a vykazování modelové situace č. 2 – Slavia

Název operace	Částka	MD	D
Pořízení hráčských práv	1 200 000	014	479
Úhrada transferu	1 000 000	479	221
Úhrada podpisového bonusu za rok 20XX	100 000	479	221
Odměna – hráč 20XX	1 000 000	518	221
Odpis hráčské smlouvy 20XX	600 000	551	074
Úhrada podpisového bonusu za rok 20XX+1	100 000	479	221
Odměna – hráč 20XX+1	1 000 000	518	221
Odpis hráčské smlouvy 20XX+1	600 000	551	074
Vyřazení hráčské smlouvy z účetnictví 20XX+1	1 200 000	074	014

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 17: Konečná rozvaha Slavia – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	600000	Vlastní zdroje	2 400 000
014 – Ostatní ocenitelná práva	1 200 000	Základní kapitál	4 000 000
074 – oprávký ostatním ocenitelným právům	-600 000	Výsledek hospodaření	-1 600 000
Oběžný majetek	1 900 000		
221 – počáteční stav	4 000 000	Cizí zdroje	100 000
221 – úhrada bonusu	-100 000	Dlouhodobé závazky	100000
221 – odměna	-1 000 000		
221 – úhrada transferu	-1 000 000		
Celkem	2 500 000	Celkem	2 500 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Situace předpokládá, že v prvním roce, tedy při nákupu hráčských práv dojde k zařazení hráčské smlouvy ihned do položky nehmotných aktiv. Pro zjednodušení je vynechána účetní operace pořízení nehmotného majetku a následné zařazení nehmotného majetku do užívání.

V dalším účetním období dojde k obdobným účetním operacím, které ovlivní rozvahu a její konečná podoba je uvedena v tabulce 18.

Tab. 18: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	800 000
014 – Ostatní ocenitelná práva	1 200 000	Základní kapitál	4000000
074 – oprávky ostatním ocenitelným právům	-1 200 000	Výsledek hospodaření	-1 600 000
014 – vyřazení smlouvy	- 1 200 000	VH z minulých let	-1 600 000
074 – vyřazení smlouvy	1 200 000	Cizí zdroje	0
Oběžný majetek	800 000	Dlouhodobé závazky	0
221 – počáteční stav	1 900 000		
221 – úhrada bonusu	-100 000		
221 – odměna	-1 000 000		
Celkem	800 000	Celkem	800 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V prvním účetním období modelové situace byla uhrazena částka za přestup hráče. Tato významná částka však nevstoupila do nákladů jednorázově v minulém účetním období, díky odpisům byla rozprostřena do obou účetních období. Za povšimnutí proto stojí stejné výsledky hospodaření v obou účetních obdobích, ve kterých bylo dosaženo ztráty v hodnotě 1 600 tis. Kč. Danou ztrátu tvoří nákladové položky – odpis hráčské smlouvy 600 tis. Kč a odměna ve výši 1 mil. Kč. Na konci roku 20XX+1 vyprší smlouva mezi hráčem a klubem. Na základě této skutečnosti je hráčská smlouva vyřazena z účetnictví. Tato účetní operace neobsahuje žádné náklady ani výnosy.

Za zmínku stojí také zhodnocení možné platební neschopnosti podniku v kontextu odlišné daňové povinnosti. Následující text se snaží vysvětlit daňové důsledky, které vznikají použitím již zmíněných účetních metod, jak zachytit hráčskou smlouvu v účetnictví klubu. V českém fotbalovém prostředí lze nalézt kluby, které účtují náklady související s pořízením hráčské smlouvy do nákladů v období, ve kterém k pořízení hráčské smlouvy došlo viz obrázek 12.

i) Účtování nákladů a výnosů

Výnosy a náklady se účtují časově rozlišené, tj. do období, s nimž věcně i časově souvisejí. Výjimku tvoří náklady a výnosy z přestupu hráčů, které se časově nerozlišují a účtují se do období, kdy k přestupům dochází.

Obr. 12: Zachycení hráčské smlouvy v účetnictví – AC Sparta Praha

Zdroj: Výroční zpráva společnosti AC Sparta Praha fotbal, a.s. 2019/20.

Na základě zjištění této odlišnosti je zřejmé, že způsob účtování nákladů na pořízení hráčské smlouvy podle mezinárodních účetních standardů a AC Sparta Praha (viz obrázek 12) bude mít dopad na celkovou výši daně z příjmu účetní jednotky. Následující tabulky zobrazují výkaz zisku a ztrát klubu Slavia za předpokladu, že jsou náklady na pořízení hráčské smlouvy vykázány v účetním období, kdy k přestupu došlo. Pro pochopení daňového dopadu a platební schopnosti podniku nyní situace předpokládá, že tržby za prodané vstupenky klubu Slavia jsou každý rok 2 mil. Kč. Náklady na pořízení hráčské smlouvy jsou stejné jako v modelové situaci č. 2, tj. 1,2. mil Kč. Účtování hráčské smlouvy přímo do nákladů zobrazuje obrázek 13.

Výkaz zisku a ztrát – Slavia 20XX		Výkaz zisku a ztrát – Slavia 20XX+1	
Položka	Částka	Položka	Částka
Náklad na transfer hráče	1 200 000	Náklad na transfer hráče	0
Náklady celkem	1 200 000	Náklady celkem	0
Výnosy z prodeje vstupenek	2 000 000	Výnosy z prodeje vstupenek	2 000 000
Výnosy celkem	2 000 000	Výnosy celkem	2 000 000
Výsledek hospodaření před zdaněním	800 000	Výsledek hospodaření před zdaněním	2 000 000
Daň	800 000 x 0,19 = 152 000	Daň	2 000 000 x 0,19 = 380 000
Výsledek hospodaření po zdanění	648 000	Výsledek hospodaření po zdanění	1 620 000

Obr. 13: Výkaz zisku a ztrát Slavia – 20XX a 20XX+1

Zdroj: Vlastní zpracování.

Celková daňová povinnost ve sledovaných účetních obdobích je 532 tis. Kč. Tento výsledek byl dosažen zaúčtováním nákladů na transfer hráče do období, kdy k němu věcně a časově došlo. Pro porovnání daňové zátěže na účetní jednotku jsou následně uvedené výkazy zisku a ztrát za předpokladu, že by klub Slavia účtoval hráčskou smlouvu jako nehmotné aktivum

a odepisoval by ji po dobu trvání, tj. 2 roky. Účtování hráčské smlouvy jako nehmotný majetek zobrazuje obrázek 14.

Výkaz zisku a ztrát – Slavia 20XX		Výkaz zisku a ztrát – Slavia 20XX+1	
Položka	Částka	Položka	Částka
Odpis hráčské smlouvy	600.000	Odpis hráčské smlouvy	600.000
Náklady celkem	600.000	Náklady celkem	600.000
Výnosy z prodeje vstupenek	2.000.000	Výnosy z prodeje vstupenek	2.000.000
Výnosy celkem	2.000.000	Výnosy celkem	2.000.000
Výsledek hospodaření před zdaněním	1.400.000	Výsledek hospodaření před zdaněním	1.400.000
Daň	1.400.000 x 0,19 = 266 000	Daň	1.400.000 x 0,19 = 266 000
Výsledek hospodaření po zdanění	1 134 000	Výsledek hospodaření po zdanění	1 134 000

Obr. 14: Výkaz zisku a ztrát Slavia – 20XX a 20XX+1

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z uvedených výkazů lze vypočítat odlišnou výši daňové povinnosti v jednotlivých obdobích. Avšak celková hodnota daňové povinnosti je za zkoumaná období stejná. Odlišnou daňovou povinností klubu Slavia v průběhu let 20XX a 20XX+1 zobrazuje pro vyšší přehlednost tabulka 19.

Tab. 19: Daňová povinnost klubu Slavia

Způsob zaúčtování hráčské smlouvy	20XX	20XX+1
Ihned do nákladů	152 000	380 000
Nehmotný majetek + odpisy	266 000	266 000

Zdroj: Vlastní tvorba.

Při použití prvního účetního způsobu, tedy účtování celkových nákladů na pořízení hráčské smlouvy ihned do nákladů v daném roce, došlo mezi roky 20XX a 20XX+1 ke zvýšení daně z příjmů o 250 %. Takto dramatický nárůst může mít dramatické negativní následky na platební schopnost účetní jednotky. Je tedy potřeba, aby osoby odpovědné za platební schopnost podniku s tímto nárůstem počítali a brali jej v potaz. Klub Slavia by se tomuto nárůstu daňové povinnosti mohl vyvarovat v případě, že by náklady související s pořízením hráčské smlouvy kapitalizoval a vykázal by hráčskou smlouvu, respektive hráčská práva jak nehmotné aktivum. V tomto případě by vyšla daňová povinnost v obou účetních obdobích 266 tis. Kč.

5 Účtování a vykazování hráčského hostování

Hostování hráčů je v současném profesionálním fotbalovém prostředí fenomén. Kluby se díky možnosti hostování vyhýbají nejrůznějším rizikům, hlavním z nich je však pokles tržní ceny hráče. Konkrétní důvody, které mají negativní vliv na tržní cenu hráče jsou především dlouhodobá zranění, ztráta psychické i fyzické síly nebo nekonzistentní herní výkon hráče. Pokud by se klub rozhodl hráče koupit a projevil by se u něho některý z výše uvedených negativních vlivů, pak by klub s největší pravděpodobností u takového hráče realizoval ztrátu. Hostování si lze představit v analogii s leasingem. Jedná se totiž o půjčení hráče, respektive jeho schopností a dovedností, jinému klubu na předem sjednanou dobu a odměnu. Klub, který hráče půjčuje, je označován jako mateřský klub. Mateřské kluby posílají hráče na hostování nejčastěji kvůli nedostatečnému hernímu vytížení a jejich hlavním cílem je zpravidla rozvíjení hráčského potenciálu a dovedností. Z výše uvedeného vyplývá, že proces hostování probíhá nejčastěji s hráči z vyšších fotbalových soutěží směrem do klubů z nižších fotbalových soutěží.

K hostování hráčů dochází v praxi na základě dosažení dohody, respektive smlouvy, mezi kluby a hráčem, kterého se hostování týká. Do předmětu smlouvy lze zahrnout nejrůznější detaily a specifika daného hostování. Obecně se kluby domlouvají na částce za hostování, jaký klub bude platit hráči odměnu, na jakou dobu bude hráč z mateřského klubu uvolněn, zdali je možné hráče po konci hostování z mateřského klubu odkoupit nebo jestli existuje možnost hráče v průběhu hostování povolání zpět do mateřského klubu. Mezi specifické detaily smlouvy o hostování hráče patří například minimální doba (vyjádřená buď v procentech nebo minutách), kterou hráč v hostujícím klubu musí odehrát. S tím může dále souviset dodatečný bonus za vyšší herní vytížení, který uhradí mateřský klub hostujícímu klubu. Tyto specifické detaily lze obecně pojmenovat jako podmínky související s hostováním hráče. Smlouvy o hostování hráčů bezesporu patří mezi specifické účetní operace profesionálních fotbalových klubů a významně ovlivňují jejich účetní výkazy. Cílem této kapitoly je zobrazit rozdíly ve vykazování hráčských hostování podle ČÚL a IFRS, uvést konkrétní dopady podmínek obsažených ve smlouvách o hostování hráčů na účetní výkazy.

5.1 Hostování hráčů podle ČÚS

Zkoumání problematiky zachycení hráčských přestupů v účetních výkazech bude vycházet z účetní praxe tradičně největších klubů v České republice a informací získaných při konzultaci s ekonomem sportovního oddělení SK Slavia Praha. V následující části bude práce rozdělena do podkapitol. V rámci těchto podkapitol budou řešeny specifické modelové situace, stejně jako tomu bylo v předchozí kapitole, která se týkala hráčských přestupů. Částky i názvy klubů v modelových situacích jsou smyšlené a slouží pouze pro pochopení problematiky.

Modelová situace č. 1

Popis modelové situace: Klub Slavia (mateřský klub) uzavře smlouvu na hostování hráče s klubem Sparta na dobu trvání dvou let, tj. 20XX a 20XX+1. Povinnosti vyplývající ze smlouvy pro hostující klub Sparta jsou následující: zaplatit 1 mil. Kč klubu Slavia a převzít platební povinnost za vyplácení hráčské odměny v hodnotě 1 mil. Kč ročně. Hráč je v mateřském klubu vázán smlouvou do roku 20XX+3, v rámci smlouvy o hostování není využita možnost návratu hráče do mateřského klubu v průběhu hostování ani další specifické podmínky hostování. Hráč bude po dobu dvou let působit v klubu Sparta a následně se vrátí do mateřského klubu Slavia. Zůstatková cena nákladů, které souvisely s původní koupí hráče do klubu Slavia je na začátku roku 20XX 400 tis. Kč. Ve stejné výši eviduje klub Slavia základní kapitál tj. 400 tis. Kč ke konci roku 20XX.

Účtování a vykazování modelové situace – Slavia

Účtování o hostování hráčů bude velmi podobné tomu, jak kluby v českém fotbalovém prostředí účtují o hráčských přestupech. I v tomto případě bude používáno časové rozlišení nákladů na pořízení hráče, nyní tedy na pořízení hráče na hostování. Pro mateřský klub Slavia nastávají v rámci této modelové situace účetní případy z následující tabulky 20.

Tab. 20: Účtování hostování (modelová situace č. 1) – Slavia

Název operace	Částka	MD	D
Rozpuštění časového rozlišení do nákladů za rok 20XX (ZC = 400.000, smlouva do konce roku 20XX+3, časové rozlišení za rok = 100.000)	100 000	518	381
Výnos a úhrada hostování	1 000 000	221	602
Rozpuštění časového rozlišení do nákladů za rok 20XX+1	100 000	518	381
Rozpuštění časového rozlišení do nákladů za rok 20XX+2	100 000	518	381
Odměna – hráč 20XX+2	1 000 000	518	221
Rozpuštění časového rozlišení do nákladů za rok 20XX+3	100 000	518	381
Odměna – hráč 20XX+3	1 000 000	518	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Mateřský klub Slavia vlastní hráče a bude nadále odepisovat náklady na pořízení daného hráče po dobu trvání jeho smlouvy, tj do roku 20XX+3. Každý rok tedy rozpustí do nákladů 100 tis. Kč. Tabulka 21 zobrazuje konečnou rozvahu mateřského klubu Slavia za rok 20XX, do které se operace související s hostováním hráče projeví následovně.

Tab. 21: Konečná rozvaha Slavia – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	1 300 000
Oběžný majetek	1 000 000	Základní kapitál	400 000
221 – úhrada hostování	1 000 000	Výsledek hospodaření	900 000
Časové rozlišení	300 000	Cizí zdroje	0
381 – náklady příštích období	300 000		
Celkem	1 300 000	Celkem	1 300 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V dalších účetních obdobích nenastane v klubu Slavia žádná účetní operace, kromě postupného rozpouštění časového rozlišení. Účetní jednotka předala možnost užívat hráčské dovednosti klubu Sparta a s tím souviselo i přenesení platební povinnosti za hráčskou odměnu. Situace vychází z předpokladu, že příjem peněžních prostředků za hráčské hostování nebude využitý na úhradu některých nákladů – klub Slavia drží 1 mil. Kč po dobu trvání hráčského hostování

na svém bankovním účtu. Rozvaha pro mateřský klub Slavia v účetním období 20XX+1 až 20XX+3 je zobrazena v následujících tabulkách 22, 23 a 24.

Tab. 22: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	1 200 000
Oběžný majetek	1 000 000	Základní kapitál	400 000
221 – počáteční stav	1 000 000	Výsledek hospodaření	-100 000
		Výsledek hospodaření z minulých let	900 000
Časové rozlišení	200 000	Cizí zdroje	0
381 – náklady příštích období	200 000		
Celkem	1 200 000	Celkem	1 200 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Konečná rozvaha změní svoji podobu v účetních obdobích 20XX+2 a 20XX+3. V těchto účetních obdobích dojde k rozpuštění časového rozlišení, které je v rozvaze vykazováno kumulovaně, tedy v každém účetním období je do nákladů rozpuštěna částka – 100 tis. Kč podle předepsaného postupu v rozvaze mateřského klubu Slavia za rok 20XX. Mimo to je zde potřeba upozornit na další účetní operaci, kterou klub Slavia nemusel po dobu hostování hráče řešit, a tím je úhrada hráčské odměny.

Tab. 23: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	100 000
Oběžný majetek	0	Základní kapitál	400 000
221 – počáteční stav	1 000 000	Výsledek hospodaření	-1 100 000
221 - odměna	-1 000 000	Výsledek hospodaření z minulých let	800 000
Časové rozlišení	100 000	Cizí zdroje	0
381 – náklady příštích období	100 000		
Celkem	100 000	Celkem	100 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 24: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	-1 000 000
Oběžný majetek	-1 000 000	Základní kapitál	400 000
221 – počáteční stav	0	Výsledek hospodaření	-1 100 000
221 - odměna	-1 000 000	Výsledek hospodaření z minulých let	-300 000
Časové rozlišení	0	Cizí zdroje	0
381 – náklady příštích období	0		
Celkem	-1 000 000	Celkem	-1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Na konci účetního období 20XX+3 bude hodnota časového rozlišení nulová a pokles účtu 381 v celkové výši - 400 tis. Kč. Výkaz zisku a ztrát klubu Slavia ovlivňuje v prvním účetním období výnos z hostování hráče. Proti tomuto výnosu působí negativně časové rozlišení. Konkrétně v období 20XX a 20XX+1 působí na výkaz zisku a ztrát časové rozlišení a klub realizuje náklady ve výši 100 tis. Kč. Od roku 20XX+2 do roku 20XX+3 je celková výše nákladů 1 100 tis. Kč a tvoří ji časové rozlišení a hráčská odměna.

Účtování a vykazování modelové situace – Sparta

V další části této podkapitoly bude popsáno účtování a vykazování modelové situace z pohledu klubu Sparta. Účetní výkazy hostujícího klubu budou ovlivněny jednorázově nákladem, respektive úhradou za hostování hráče. V dalších obdobích je klub Sparta zavázán k placení hráčské odměny. Náklady, které souvisí s pořízením hráče na hostování, budou v průběhu celého hostování časově rozlišeny. V jednotlivých účetních obdobích je bude klub Sparta lineárně rozpouštět do nákladů. Účetní operace vystihuje tabulka 25.

Tab. 25: Účtování hostování (modelová situace č. 1) – Sparta

Název operace	Částka	MD	D
Náklady související s pořízením hráče na hostování	1 000 000	381	321
Úhrada částky za hostování	1 000 000	321	221
Rozpuštění časového rozlišení do nákladů za rok 20XX	500 000	518	381
Odměna – hráč 20XX	1 000 000	518	221
Rozpuštění časového rozlišení do nákladů za rok 20XX+1	500 000	518	381
Odměna – hráč 20XX+1	1 000 000	518	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Konečná rozvaha hostujícího klubu Sparta ke konci roku 20XX (tabulka 26) bude ovlivněna nákladem a úhradou hráčského hostování. Náklady související s pořízením hráče na hostování budou lineárně rozpouštěny z časového rozlišení do nákladů. Mimo to je klub povinen platit každoročně hráčskou odměnu.

Tab. 26: Konečná rozvaha Sparta – 20XX

Konečná rozvaha Sparta – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	-1 500 000
Oběžný majetek	-2 000 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
221 – odměna	-1 000 000		
221 – úhrada hostování	-1 000 000	Cizí zdroje	0
Časové rozlišení	500 000	321 - dodavatelé	1 000 000 – 1 000 000 = 0
381 – časové rozlišení	-500 000		
381 – Náklady příštích období	1 000 000		
Celkem	-1 500 000	Celkem	-1 500 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Na konci účetního období 20XX+1 jsou náklady spojené s pořízením hráče na hostování (zachyceny na účtu 381) kompletně rozpouštěny na vrub nákladového účtu 518. Konečná rozvaha klubu Sparta za rok 20XX+1 je uvedena v tabulce 27.

Tab. 27: Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1

Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	-3 000 000
Oběžný majetek	-3 000 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
221 – odměna	-1 000 000	Výsledek hospodaření minulých let	-1 500 000
221 – počáteční stav	-2 000 000	Cizí zdroje	0
Časové rozlišení	0		
381 – časové rozlišení	-500 000		
381 – Náklady příštích období	500 000		
Celkem	-3 000 000	Celkem	-3 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V souvislosti s pořízením hráče na hostování nebyly (v porovnání s koupí hráče), v kontextu účtování a vykazování této specifické operace ve fotbalovém prostředí, zjištěny nějaké významné změny. Modelová situace byla řešena podle zjištěných postupů klubu SK Slavia Praha, který je auditován firmou Deloitte. Z dostupných zdrojů hlavních konkurentů týmu SK Slavia Praha nelze zjistit, jakým způsobem účtují a vykazují pořízení hráčů na hostování.

Pro porovnání bude dále uvedena upravená modelová situace, která předpokládá, že se používané účetní metody o hráčském hostování neliší od klasického přestupu hráče. Daný předpoklad umožní provést komparaci účtování o hráčském hostování mezi klubem SK Slavia Praha a AC Sparta Praha. Východiskem pro dané porovnání je informace z účetní závěrky AC Sparta Praha – viz obrázek 12, ze kterého vyplývá, že náklady a výnosy na pořízení hráče jsou účtovány do období, ve kterém dochází k přestupu hráče, respektive k hostování hráče. Pokud kluby v modelové situaci č. 1 (Slavia – mateřský klub, Sparta – hostující klub) přistupují k účtování o hostování hráčů podle informací uvedených na obrázku 12, budou účetní operace mateřského klubu vypadat následujícím způsobem – viz tabulka 28.

Mateřský klub Slavia (upravená modelová situace)

Tab. 28: Účtování hostování (upravená modelová situace č. 1) – Slavia

Název operace	Částka	MD	D
Výnos a příjem za hostování	1 000 000	221	602
Odměna – hráč 20XX+2	1 000 000	518	221
Odměna – hráč 20XX+3	1 000 000	518	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Je nutné poukázat na změnu v rozvaze klubu Slavia za rok 20XX až 20XX+3, ve kterých se neobjevuje rozpouštění účtu 381, respektive jeho počáteční stav v roce 20XX (viz tabulka 29). Důvodem je zvolená účetní metoda, podle které se veškeré náklady na pořízení hráčského hostování účtují ihned do nákladu v období, ve kterém k hostování hráče došlo. Upravená modelová situace předpokládá, že prvotní náklady na pořízení hráčských práv, které jsou nyní předmětem modelové situace, byly zachyceny do nákladů v účetním období, kdy k přestupu došlo.

Tab. 29: Konečná rozvaha Slavia – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	1 000 000
Oběžný majetek	1 000 000	Výsledek hospodaření	1 000 000
221 – Příjem za hostování	1 000 000	Cizí zdroje	0
Celkem	1000000	Celkem	1000000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rozvaha i výkaz zisku i ztrát budou v účetním období 20XX ovlivněny pouze jedinou účetní operací, která se váže s modelovou situací č. 1 – hostování hráče. Oproti účetnímu přístupu, ve kterém bylo použito časové rozlišení, výkaz zisku a ztrát neovlivňuje žádná nákladová položka. Výsledek hospodaření před zdaněním je proto ve výši 1 mil. Kč. V následujícím účetním období nedojde k žádné účetní operaci. Zvýšenou pozornost je potřeba věnovat obdobím 20XX+2 a 20XX+3, jelikož se hráč vrací do mateřského klubu Slavia a z toho vyplývají povinnosti hradit hráčskou odměnu. Konečnou rozvahu klubu Slavia za období 20XX+2 zobrazuje tabulka 30.

Tab. 30: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	0
Oběžný majetek	800 000	Výsledek hospodaření	-1 000 000
221 – odměna	-1 000 000	Výsledek hospodaření z minulých let	1 000 000
221 – počáteční stav	1 000 000	Cizí zdroje	0
Celkem	0	Celkem	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Povinnost platit hráčskou odměnu působí negativně na výkaz zisku a ztrát, který se následně promítá do rozvahy položkou výsledek hospodaření. Každoroční odměna hráče je podle zadání 1 200 tis. Kč. Hráčská odměna je rovna realizované ztrátě v období 20XX+2 a 20XX+3. Konečnou rozvahu klubu Slavia za období 20XX+3 zobrazuje tabulka 31.

Tab. 31: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	- 1 000 000
Oběžný majetek	- 1 000 000	Výsledek hospodaření	-1 000 000
221 – odměna	-1 000 000	Výsledek hospodaření z minulých let	0
221 – počáteční stav	0	Cizí zdroje	0
Celkem	- 1 000 000	Celkem	- 1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pro porovnání obou účetních přístupů lze vycházet z celkové hodnoty aktiv na konci účetního období 20XX+3, která se liší o 400 tis. Kč ve prospěch účetního způsobu, podle kterého je výnos z hostování zaúčtován jednorázově do výnosů v období, kdy k hostování došlo. Je důležité také zmínit, že ve výše uvedených rozvahách se nikde nepracuje s původní zůstatkovou cenou nákladů na pořízení hráče. Tato zůstatková cena činila podle zadání 400 Kč na začátku roku 20XX. V daném účetním postupu však klub o zůstatkové ceně nákladů na pořízení hráče vůbec neúčtuje, jelikož nevyužívá možnosti časového rozlišení.

Hostující klub Sparta (upravená modelová situace)

Další část této kapitoly bude věnována upravené modelové situaci z pohledu hostujícího klubu Sparta. Klub bude ve spojitosti s pořízením hráče na hostování řešit účetní případy zachycené v tabulce 32.

Tab. 32: Účtování hostování (upravená modelová situace č. 1) – Sparta

Název operace	Částka	MD	D
Náklady související s pořízením hráče na hostování	1 000 000	518	221
Odměna – hráč 20XX	1 000 000	518	221
Odměna – hráč 20XX+1	1 000 000	518	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

V prvním účetním období 20XX je klub povinen uhradit domluvenou částku za hostování ve výši 1 mil. Kč. Současně s tím vzniká i další povinnost, kterou představuje hráčská odměna ve výši 200 tis. Kč za rok. Tyto zmíněné účetní operace působí negativně na aktivní i pasivní část rozvahy. Z bankovního účtu odchází částka 1 mil. 200 tis. Kč, která se ve stejné výši objeví také v pasivní části rozvahy v podobě výsledku hospodaření. Položky hostování i odměna hráče jsou pro klub Sparta nákladem. Konečnou rozvahu klubu Sparta za účetní období 20XX zobrazuje tabulka 33.

Tab. 33: Konečná rozvaha Sparta – 20XX

Konečná rozvaha Sparta – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	-2 000 000
Oběžný majetek	-2 000 000	Výsledek hospodaření	-2 000 000
221 – úhrada hostování	-1 000 000	Cizí zdroje	0
221 – odměna	-1 000 000		
Celkem	-2 000 000	Celkem	-2 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V následujícím období 20XX+1 bude rozvaha (tabulka č. 34) tvořena z počátečního stavu peněžních prostředků na bankovním účtu, hráčské odměny, výsledku hospodaření a výsledku hospodaření z minulých let.

Tab. 34: Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1

Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	-1 000 000
		Výsledek hospodaření	-1 000 000
Oběžný majetek	-3 000 000	Výsledek hospodaření z minulých let	-2 000 000
221 – počáteční stav	-2 000 000	Cizí zdroje	0
221 – odměna	-1 000 000		
Celkem	-4 000 000	Celkem	-4 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V rámci porovnání způsobů zaúčtování a vykazování hráčského hostování byly sestavené konečné rozvahy obou klubů až do účetního období 20XX+3, respektive 20XX+1 u klubu Sparta. Pro lepší zvýraznění rozdílů mezi oběma účetními způsoby slouží níže uvedená tabulka 35, která představuje celkové hodnoty aktiv a pasiv na konci jednotlivých účetních období.

Tab. 35: Komparace účtování o hráčském hostování Slavia

Porovnání způsobů účtování o hráčském hostování – mateřský klub Slavia				
Časové rozlišení nákladů na hostování			Náklady na hostování vstupují ihned do nákladů	
Rok	Aktiva	Výsledek hospodaření	Aktiva	Výsledek hospodaření
20XX	1 300 000	900000	1 000 000	1000000
20XX+1	1 200 000	-100000	1 000 000	0
20XX+2	100 000	-1 100 000	0	-1 000 000
20XX+3	-1 000 000	-1 100 000	- 1 000 000	-1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rozdílný způsob účtování o nákladech na hostování působí odlišně na celkovou hodnotu aktiv. Z tabulky vyplývá, že celková hodnota aktiv v konečné rozvaze pro účetní období 20XX+3 by byla v případě použití časového rozlišení o 400 tis. Kč nižší, než by tomu bylo v případě, kdyby se klub Slavia rozhodnul pro možnost nevyužít časové rozlišení. Nevyužití možnosti časového rozlišení by mělo také odlišný dopad na hospodářský výsledek – viz výše uvedená tabulka 36.

Tab. 36: Komparace účtování o hráčském hostování Sparta

Porovnání způsobů účtování o hráčském hostování – hostující klub Sparta				
Časové rozlišení nákladů			Náklady na hostování vstupují ihned do nákladů	
Rok	Aktiva	Výsledek hospodaření	Aktiva	Výsledek hospodaření
20XX	-1 500 000	-1 500 000	-2 000 000	-2 000 000
20XX+1	-3 000 000	-1 500 000	-3 000 000	-1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě hostujícího klubu Sparta jsou v dané modelové situaci relevantní pouze účetní období 20XX a 20XX+1, která odpovídají době trvání hostování. Z výše uvedené tabulky je patrné, že v případě použití časového rozlišení působí náklady na hráčské hostování na výsledek hospodaření rovnoměrně částkou 1 500 tis. Kč v obou účetních obdobích. Pokud by hostující klub nevyužil možnosti časového rozlišení nákladů, pak by realizoval ztrátu 2 mil. Kč v prvním roce a ve druhém účetním období poté jenom 1 mil. Kč.

5.2 Hostování hráčů podle IFRS

Následující kapitola bude vycházet z případové studie auditorské firmy PWC (2018), která se zabývá typickými transakcemi mezi fotbalovými kluby podle IFRS. K hostování hráče může dojít mezi kluby pouze po vzájemné domluvě všech zúčastněných stran. Výsledkem takové domluvy je smlouva na hostování hráče, která definuje především dobu hostování, platební podmínky atp. Mateřský klub se v rámci uzavření smlouvy o hostování svého hráče vzdává práva ovládat hráčské schopnosti a dovednosti ve prospěch hostujícího klubu, který naopak taková práva na základě smlouvy o hostování nabývá. Problematika vykazování hráčských hostování podle IFRS bude řešena na modelové situaci. Pro lepší porovnání vykazování hráčských smluv podle ČÚS a IFRS se modelová situace nebude nijak dramaticky lišit od modelové situace v předešlé kapitole. V následující části práce bude analyzována první modelová situace.

Modelová situace č. 1

Popis modelové situace: Klub Slavia (mateřský klub) uzavře smlouvu na hostování hráče s klubem Sparta na dobu trvání dvou let, tj. 20XX a 20XX+1. Povinnosti vyplývající ze smlouvy pro hostující klub Sparta jsou následující: zaplatit 1 mil. Kč klubu Slavia a převzít platební povinnost za vyplacení hráčské odměny v hodnotě 1 mil. Kč ročně. Hráč je v mateřském klubu vázán smlouvou do roku 20XX+3, v rámci smlouvy o hostování není

využitá možnost návratu hráče do mateřského klubu v průběhu hostování ani další specifické podmínky hostování. Hráč bude po dobu dvou let působit v klubu Sparta a následně se vrátí do mateřského klubu Slavia. Zůstatková cena nákladů, které souvisely s původní koupí hráče do klubu Slavia, je na začátku roku 20XX 400 tis. Kč. Ve stejné výši eviduje mateřský klub Slavia základní kapitál, tj. 400 tis. Kč na začátku roku 20XX.

V první části bude pozornost zaměřena na účtování a vykazování modelové situace z pozice klubu Sparta. Z případové studie PWC (2018) a účetní praxe světových klubů, které sestavují účetní výkazy podle IFRS vyplývá, že smlouvu o hráčském hostování lze v případě hostujícího týmu vykázat podle IFRS 16 jako leasingový majetek (na straně aktiv) a leasingový závazek (na straně pasiv). Standard IFRS 16 – Leasing požaduje existenci nájemní smlouvy, která je základním kamenem při aplikaci standardu. Leasing podle standardu IFRS 16 nelze použít na licenční smlouvy, avšak registrační hráčská práva nejsou licenční smlouvy. Hostující klub Sparta tedy může použít IFRS 16, uznat aktivum ve výši 1 mil. Kč a v průběhu trvání hráčského hostování jej odepisovat. V tomto případě není věcné uvádět klasickou tabulku účetních operací, jak tomu bylo v předcházejících kapitolách, jelikož metody aplikované v IFRS 16 nemají obdobu v České účetní legislativě. Dále je nutné zmínit, že následující rozvaha, sestavená podle šablony z ČÚL (tabulka 37), slouží pouze pro pochopení a porovnání dopadů, které by přijetím IFRS 16 pravděpodobně nastaly.

Tab. 37: Konečná rozvaha Sparta – 20XX

Konečná rozvaha Sparta – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	500 000	Vlastní zdroje	-1 500 000
Leasingový majetek	1 000 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
Odpis majetku	-500 000		
Oběžný majetek	-1 500 000	Cizí zdroje	500000
221 – splátka leasingu	-500 000	Leasingový závazek	1000000
221 – odměna	-1 000 000	Splátka leas. závazku	-500000
Celkem	-1 000 000	Celkem	-1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Konečná rozvaha hostujícího týmu Sparta za rok 20XX po aplikaci IFRS 16 nabývá odlišné podoby, než tomu bylo v případě rozvahy sestavené podle ČÚL. Hostování hráče je zachyceno na straně aktiv v dlouhodobém majetku včetně odpisu. Výsledek hospodaření je ovlivněn právě

odpisy a odměnou hráče. Celková hodnota cizích zdrojů je v pasivech výsledkem leasingového závazku poníženého o první splátku.

Na konci dalšího období 20XX+1 dojde ke kompletnímu odepsání hráčských práv z aktiv a hodnota dlouhodobého majetku je nulová. Souvztažně jsou vynulovány i cizí zdroje, na kterých byl účtován leasingový závazek. Konečná rozvaha (tabulka 38) hostujícího klubu Sparta je ke konci roku 20XX+1 následující.

Tab. 38: Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1

Konečná rozvaha Sparta – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	-3 000 000
Leasingový majetek	500 000	Výsledek hospodaření	-1 500 000
Odpis majetku	-500 000	Výsledek hospodaření z minulého období	-1 500 000
Oběžný majetek	-3 000 000	Cizí zdroje	0
221 – splátka leasingu	-500 000	Leasingový závazek	500 000
221 – odměna	-1 000 000	Splátka leas. závazku	-500 000
221 – počáteční stav	-1 500 000		
Celkem	-3 000 000	Celkem	-3 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Následující text práce se bude zabývat účtováním a vykazováním modelové situace z pohledu klubu Slavia. Klub Slavia je mateřským klubem hráče, který je předmětem hostování a je v klubu vázán smlouvou do konce roku 20XX+3. Hráčská práva byla již v minulosti kapitalizována v souladu s postupy uvedenými v kapitole o hráčských přestupech podle IFRS. V této modelové situaci zbývají do konce smlouvy mezi klubem Slavia a hráčem 4 roky (20XX+1, +2, +3). Na základě toho lze usoudit, že mateřský klub Slavia nepřenáší na hostující klub Sparta všechna možná rizika, která souvisí s možným znehodnocením ceny hráče. Podle požadavků standardu IFRS 16 se proto klub Slavia rozhodnul postupovat v rámci daného hostování v souladu s postupy pro operativní leasing (stejně jako klub Sparta), bude proto nadále vykazovat hráčskou smlouvu v dlouhodobém majetku včetně odpisů. Veškeré platby z titulu poskytnutí operativního leasingu budou vstupovat do provozních výnosů. Konečná rozvaha klubu Slavia za rok 20XX je zobrazena v tabulce 39.

Tab. 39: Konečná rozvaha Slavia – 20XX

Konečná rozvaha Slavia – 20XX			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	300 000	Vlastní zdroje	800 000
Zůstatková cena majetku	400 000	Základní kapitál	400 000
Odpis majetku	-100000	Výsledek hospodaření	400 000
Oběžný majetek	500000	Cizí zdroje	0
221 – úhrada leasingu	500000		
Celkem	800 000	Celkem	800000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dlouhodobý majetek bude snížen o odpisy podle výpočtu ročního odpisu (ZC 400 000 : 4 roky = roční odpis 100 000). Stejně tak tomu bylo ostatně i v předchozí kapitole o účtování hráčských hostování podle ČÚS. V následujícím účetním období klub odepíše opět 100 tisíc Kč, v rozvaze (tabulka 40) se účetní operace projeví následovně.

Tab. 40: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+1			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	200000	Vlastní zdroje	1 200 000
Zůstatková cena majetku	300 000	Základní kapitál	400 000
Odpis majetku	-100000	Výsledek hospodaření	400000
		Výsledek hospodaření z minulých let	400000
Oběžný majetek	1000000	Cizí zdroje	0
221 – počáteční stav	500000		
221 – úhrada leasingu	500000		
Celkem	1 200 000	Celkem	1 200 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V účetním období 20XX+2 se hráč vrací z hostování do mateřského klubu Slavia. S návratem hráče vzniká klubu Slavia povinnost platit hráči odměnu. Hráčská odměna bude mít negativní vliv na výkaz zisku a ztrát a s tím souvisí i negativní promítnutí do výsledku hospodaření. Tabulka 41 zobrazuje rozvahu klubu Slavia za rok 20XX+2.

Tab. 41: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+2			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	100 000	Vlastní zdroje	100 000
Zůstatková cena majetku	200 000	Základní kapitál	400 000
Odpis majetku	-100 000	Výsledek hospodaření	1 100 000
		Výsledek hospodaření z minulých let	800 000
Oběžný majetek	0	Cizí zdroje	0
221 – počáteční stav	1 000 000		
221 – úhrada odměny	-1 000 000		
Celkem	100 000	Celkem	100 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

V rámci posledního účetního období dojde k poslednímu odpisu hráčské smlouvy ve výši 100 tis. Kč a hodnota dlouhodobého majetku je v celkové výši – 400 tis. Kč. Výsledek hospodaření tvoří právě částka 100 tis. Kč odpis a 200 tis. Kč hráčská odměna. Na konci účetního období je hodnota aktiv mateřského klubu Slavia ve výši 200 tis. Kč viz tabulka 42. Ve stejné výši účetní jednotka eviduje i vlastní zdroje na straně pasiv.

Tab. 42: Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3

Konečná rozvaha Slavia – 20XX+3			
Aktiva		Pasiva	
Položka	Částka	Položka	Částka
Dlouhodobý majetek	0	Vlastní zdroje	- 1 000 000
Zůstatková cena majetku	100 000	Základní kapitál	400 000
Odpis majetku	-100 000	Výsledek hospodaření	-1 100 000
		Výsledek hospodaření z minulých let	-300 000
Oběžný majetek	-1 000 000	Cizí zdroje	0
221 – počáteční stav	0		
221 – úhrada odměny	-1 000 000		
Celkem	- 1 000 000	Celkem	- 1 000 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo zhodnotit vypovídací schopnost účetních výkazů fotbalových klubů, sestavených podle České účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů, pojmenovat specifické účetní operace ve fotbalovém průmyslu a poukázat na rozdílné možnosti získání a vykazování hráčských smluv.

Nemalá část evropských profesionálních fotbalových týmů emituje své akcie na burze a z tohoto titulu jim vzniká povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS. Z účetní praxe těchto klubů bylo zjištěno, že hráči, respektive hráčské smlouvy, naplňují kritéria uznatelnosti pro nehmotná aktiva podle IAS 38, a proto je kluby v rozvaze vykazují na položce nehmotného majetku. Náklady na pořízení hráčské smlouvy jsou kapitalizovány a po dobu trvání hráčské smlouvy lineárně odepisovány.

Problematika hráčských přestupů, jako typická specifická účetní operace ve fotbalovém průmyslu, byla analyzována pomocí stanovených modelových situací. Účtování o hráčských přestupech podle IFRS zajistí na základě dosažených závěrů vyšší vypovídací schopnost účetních výkazů, a to především díky kapitalizaci nákladů na hráčskou smlouvu a následnému vykázání jako položky nehmotného majetku. Kapitalizace nákladů na pořízení hráče má však stejný efekt na výsledek hospodaření, jako tomu bylo v případě časového rozlišení podle ČÚL a účetní praxe SK Slavia Praha. Ani ucelené a harmonizované postupy účetního výkaznictví podle IFRS nejsou pro fotbalové prostředí zcela optimální. Oproti účetnímu vykazování specifických fotbalových operací podle ČÚL jsou však standardy IFRS aktuálnější a racionálnější. ČÚL ve své metodice často používá definování pojmů, např. výčet položek, které lze považovat za nehmotný majetek. Standardy IFRS k metodice přistupují z pohledu nastavení určitého rámce, kritérií uznatelnosti a podmínek, za kterých lze majetek považovat za nehmotný. Hlavním problémem standardů IFRS ve fotbalovém prostředí je bezesporu imaginární trh s registračními právy hráčů a obtížné stanovení objektivní hodnoty konkrétního hráče.

Dále byla provedena analýza vypovídací schopnosti účetních výkazů sestavených podle ČÚL a IFRS, a to v souvislosti s hráčským hostováním. Na příkladu účetního zachycení a vykázání modelové situace bylo zjištěno, že kluby, které sestavují výkazy podle ČÚL (SK Slavia Praha fotbal, a.s.) používají k účtování a vykazování hráčského hostování položky časového rozlišení. Odvěký rival AC Sparta Praha fotbal, a.s., sestavuje své výkazy také podle ČÚL, avšak náklady

a výnosy souvisejícími s hráčskými přestupy účtuje do nákladů nebo výnosů v účetním období, kdy k přesunu hráče došlo. U fotbalových klubů, které sestavují svoje účetní výkazy podle standardů IFRS, byla zjištěna možnost aplikace standardu IFRS 16 Leasing. Na rozvahách uvedených v kapitole o hráčských hostováních byly zobrazeny odlišnosti mezi použitím účtu časového rozlišení a leasingovou operací. Hlavní rozdíl mezi těmito přístupy k hráčskému hostování je jejich vliv na rozvahu. Při použití časového rozlišení není ovlivněna položka dlouhodobého majetku. Náklady na pořízení hráče na hostování jsou následně rozpouštěny lineárně v průběhu trvání hráčského hostování. Autor se domnívá, že tento způsob vykazování hráčského hostování není ideální. V položce časového rozlišení mají účetní jednotky ve fotbalovém prostředí zachyceny dlouhodobé pronájmy budov, prostor a stadionů. V případě, že se do této položky připojí ještě hodnoty hráčských přestupů a hostování, tak bude jen velmi obtížné tuto položku pochopit a udělat si věrnou představu o její struktuře.

V reakci na výše uvedené nedostatky v oblasti účetního výkaznictví profesionálních fotbalových klubů autor navrhuje umožnit českým profesionálním fotbalovým klubům sestavovat účetní výkazy podle standardů IFRS a přispět tak k harmonizaci účetních výkazů nejen mezi kluby v rámci České republiky, ale také po celé Evropě. Tímto krokem by se bezesporu zvýšila vypovídací schopnost účetních výkazů, jelikož by se změnila struktura účetních výkazů. Specifické účetní operace pro fotbalové prostředí, jako je třeba pořízení registračních práv hráče, by byly zachyceny na účtech nehmotného majetku, což ze samotné podstaty transferu hráčských práv dává smysl.

Seznam použité literatury

AC Sparta Praha fotbal, a.s. Výroční zpráva za období od 1.7. 2019 do 30.6.2020. [cit. 2022-03-27]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=68377060&subjektId=689821&spis=74954>

ALEXANDER, David a Christopher NOBES, 2020. *Financial accounting: an international introduction*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-29583-1.

Borussia Dortmund. 2021. Annual report 2020/2021. *Borussia Dortmund* [online]. [cit. 2022-02-08]. Dostupné z: <https://report.bvb.de/annual-report/2020-2021/consolidated-financial-statements/consolidated-statement-of-financial-position.html>

BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2021. *Účetnictví podnikatelů 2021*. 18. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-040-0.

CONRAD, Mark, 2017. *The business of sports: of the field, in the office, on the news*. Third edition. New York: Routledge, Taylor & Francis Group. ISBN 978-1-138-91320-2.

ČÁSLAVOVÁ, Eva. 2009. *Management a marketing sportu*. Praha : Olympia, 2009. ISBN 978-80-7376-150-9.

ČERMÁK, Michal. 2021. Evropská superliga: Co to je? Kdo se zapojí? Jak je to pravděpodobné?. *FotbalPortal.cz* [online]. [cit. 2022-03-11] Dostupné z: <https://www.fotbalportal.cz/ostatni/vse/60254-evropska-superliga--klicove-otazky-co-to-je-kdo-se-zapoji-jak-je-to-pravdepodobne/>

ČESKO. 2018. Vyhláška č. 500/2002 Sb., vyhláška, 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 - znění od 1. 1. 2018. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. [cit. 2022-04-01]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

ČESKO. 2022a. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví - znění od 1. 1. 2022. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. [cit. 2022-04-01]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ČESKO. 2022b. Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů - znění od 1. 1. 2022. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. [cit. 2022-03-18]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#p23-2-a>

ČOUKOVÁ, Pěva, 2019. *Průvodce českými účetními standardy v návaznosti na daně a zákon o obchodních korporacích: vyřešené příklady 2019*. 5. vydání. Účetní Portál. ISBN 978-80-88128-51-9.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. 2018. Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 [online]. [cit. 2021-12-06]. *Deloitte*. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. 2021a. Annual Review of Football Finance 2021 [online]. [cit. 2021-12-06]. *Deloitte*. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-business-group/articles/annual-review-of-football-finance.html>

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. 2021b. Football Money League 2021 [online]. *Deloitte*. [cit. 2021-12-06]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/sports-business-group/deloitte-uk-deloitte-football-money-league-2021.pdf>

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. 2021c. *IFRS in your pocket 2021* [online]. [cit. 2021-12-21]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/2021>

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-3652-2.

EUROPEAN SUPER LEAGUE COMPANY. 2021. Leading European football clubs announce new Super League competition. *The Super League* [online]. [cit. 2021-11-30]. Dostupné z: www.thesuperleague.com

Evropská unie. 2022. Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. [cit. 2021-10-24]. Dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:02008R1126-20220101&from=CS>

FICBAUER, Jiří, 2016. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 176 s. ISBN 978-802145390-6.

FILINGER Jaroslav, 2008. *Účetní výkaznictví profesionálních sportovních klubů (se zaměřením na hlavní prvky nehmotných aktiv rozvahy)*. Doktorská disertační práce. VŠE Praha. Karlovy Vary 2008.

FOTBALOVÁ ASOCIACE ČESKÉ REPUBLIKY, *Soutěžní řád FAČR*. [online]. [cit. 2022-01-03]. Dostupné z <https://facr.fotbal.cz/uredni-deska-predpisy/300?category=1>

HOYE, Russell, 2012. *Sport management: principles and applications*. 3. vydání. London: Routledge. ISBN 978-0-415-50070-8.

IFRS FOUNDATION. 2021. About us, 2022. *IFRS* [online]. [cit. 2021-11-29]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/about-us/>

JÍLEK, Josef, 2018. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2774-5.

KADLECOVÁ, Jitka, 2018. Novelizovaný Koncepční rámec pro IFRS – část II. *Deloitte* [online]. [cit. 2021-12-01]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/novelizovany-koncepcni-ramec-pro-ifrs-cast-ii/>

KOBIT, spol. s r.o. Výroční zpráva za období 1.7.2019 – 30.6.2020. [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=64566942&subjektId=638107&spis=95769>

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL, 2017. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-55-7.

KRÁLOVÁ, Magdalena, 2015. *Zákon o účetnictví s komentářem*. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-271-1047-6.

MÁDL, Luděk. 2017. Přelomový verdikt: Soud dal za pravdu Lafatovi, sportovci smí danit své příjmy jako živnostníci. *Aktualne.cz* [online]. [cit. 2022-03-25]. Dostupné z: <https://sport.aktualne.cz/fotbal/ceska-liga/sportovci-versus-dane-v-lafatove-sporu-s-financnim-uradem-da/r~e73786ee67c011e79de10025900fea04/>

MELVILLE, Alan, 2019. *International financial reporting: a practical guide*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson. ISBN 978-1-292-29312-7.

MFČR. 2019. České účetní standardy. *MFČR* [online]. [cit. 2021-10-16]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2018_Ceske-ucetni-standardy-pro-500-2002_v02.pdf

NOVOTNÝ, Jiří. 2011. *Sport v ekonomice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-666-0.

PILÁTOVÁ, Jana, 2021. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-310-3.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK, 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.

PWC. 2018. Accounting for typical transactions in the football industry: Issues and solutions under IFRS. *PWC* [online]. [cit. 2021-11-03]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/auditservices/ifrs/publications/ifrs-9/accounting-for-typical-transactions-in-the-football-industry.pdf>

SK Slavia Praha - fotbal a.s. Výroční zpráva za období od 1.7.2018 do 30.6.2019. [cit. 2022-03-28]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=65974308&subjektId=706684&spis=76053>

SyndiGate Media, 2021. Juventus being investigated for false accounting: Report. *Databáze ProQuest Central* [online]. Asian News International [cit. 2022-01-24]. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/2602871631/351222196D6544EAPQ/8?accountid=17116>

Transfermarkt. 2021. Transfer records. *Transfermarkt* [online]. [cit. 2021-11-29]. Dostupné z: <https://www.transfermarkt.com/>

VINCENT, Lukáš. 2021. Černobílé deja vu: Juventus hrozí sestup ze Serie A! Tentokrát za finanční podvody [online]. [cit. 2022-04-01]. Dostupné z: <https://www.efotbal.cz/clanek-225386-Cernobile-deja-vu-Juventusu-hrozi-sestup-ze-Serie-A-Tentokrat-za-financi-podvody.html>

Seznam příloh

Příloha A: Časové rozlišení aktiv SK Slavia Praha – fotbal a.s.	92
Příloha B: Náklady za služby SK Slavia Praha – fotbal a.s.	93
Příloha C: Struktura tržeb Borussia Dortmund	94
Příloha D: Rozvaha firmy KOBIT spol., s.r.o.	95

Příloha A: Časové rozlišení aktiv SK Slavia Praha – fotbal a.s.

3.8. Časové rozlišení aktiv

Náklady příštích období představují především časově rozlišené náklady vyplývající z pronájmu části stadionu na 50 let a dále z časového rozlišení vyplývající z hráčských smluv.

Náklady příštích období	Hodnota k 30.6.2019	Hodnota k 30.6.2018
Časové rozlišení odměn plynoucích z podpisů profesionálních hráčských smluv	98 536	41 401
Zůstatková cena pořizovacích nákladů vynaložených na nákup hráčů	509 109	245 881
Časové rozlišení pronájmu části prostor stadionu po dobu 50 let	108 135	110 908
Ostatní	6 687	7 440
Celkem	722 467	405 630

Zdroj: Výroční zpráva SK Slavia Praha – fotbal a.s. za období od 1.7.2018 do 30.6.2019.

Příloha B: Náklady za služby SK Slavia Praha – fotbal a.s.


3.19. Služby

	(údaje v tis. Kč)	
Služby	Hodnota k 30.6.2019	Hodnota k 30.6.2018
Opravy a udržování	1 426	2 651
Cestovné	12 411	3 526
Náklady na reprezentaci	48 204	29 597
Časové rozlišení nákladů plynoucích z hráčských smluv - amortizace	279 973	273 439
Běžné odměny a prémie hráčů a real. týmu	375 633	356 159
Nájemné	46 865	29 474
Ostatní náklady na zápasy	20 332	19 472
Ostatní služby	126 907	106 544
Celkem	911 751	820 862

Zdroj: Výroční zpráva SK Slavia Praha – fotbal a.s. za období od 1.7.2018 do 30.6.2019.

(16) Revenue

Index	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
-------	-----------	----	----	----	----	----	----	----	----	----



EUR '000	2020/2021	2019/2020
Match operations	554	32,510
Advertising	106,577	98,005
TV Marketing	186,655	169,836
Merchandising	32,640	33,292
Conference, catering, miscellaneous	7,745	36,553
	334,171	370,196

Zdroj: Borussia Dortmund. 2021. Annual report 2020/2021.

Příloha D: Rozvaha firmy KOBIT spol., s.r.o.

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb	Rozvaha v plném rozsahu	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Kobit spol. s r.o.
	ke dni 30.06.2020 (v celých tisících Kč)	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (liší-li se od bydliště) Rozvojevá 269
	IČ 44792247	Praha 6
		165 00
		Česká republika

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	1 058 441	-224 896	833 545	778 085
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	427 348	-223 387	203 961	184 193
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	4 432	-4 419	13	45
B.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005				
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	4 432	-4 419	13	45
B.I.2.1.	Software	007	4 432	-4 419	13	45
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008				
B.I.3.	Goodwill	009				
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010				
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a ne	011				
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	422 916	-218 968	203 948	184 148
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	303 438	-116 468	186 970	133 909
B.II.1.1.	Pozemky	016	7 027		7 027	7 027
B.II.1.2.	Stavby	017	296 411	-116 468	179 943	126 882
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	119 099	-102 500	16 599	19 429
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019				
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020				
B.II.4.1.	Pěstítecké celky trvalých porostů	021				
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022				
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023				
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedo	024	379		379	30 810
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025				
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	379		379	30 810
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	027				
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028				
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029				
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv	030				
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031				
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032				
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033				
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034				
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035				
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036				

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	037	629 706	-1 509	628 197	592 398
C.I.	Zásoby	038	42 727		42 727	53 450
C.I.1.	Materiál	039	16 616		16 616	22 187
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	23 019		23 019	24 219
C.I.3.	Výrobky a zboží	041	3 092		3 092	7 044
C.I.3.1.	Výrobky	042	1 455		1 455	1 165
C.I.3.2.	Zboží	043	1 637		1 637	5 879
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044				
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045				
C.II.	Pohledávky	046	216 350	-1 509	214 841	208 019
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	047				
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048				
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049				
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	050				
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	051				
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	052				
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společnosti	053				
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054				
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní	055				
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky	056				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	216 350	-1 509	214 841	208 019
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	150 760	-436	150 324	130 883
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059				
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	060				
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	65 590	-1 073	64 517	77 136
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společnosti	062	61 721		61 721	69 266
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063				
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	45		45	713
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	2 445		2 445	2 654
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	066				-
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	067	1 379	-1 073	306	4 503
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	068				300 000
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069				
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070				300 000
C.IV.	Peněžní prostředky	071	370 629		370 629	30 929
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	123		123	950
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	073	370 506		370 506	29 979
D.	Časové rozlišení aktiv	074	1 387		1 387	1 494
D.1.	Náklady příštích období	075	1 316		1 316	1 073
D.2.	Komplexní náklady příštích období	076	65		65	166
D.3.	Příjmy příštích období	077	6		6	255

Zdroj: Výroční zpráva za období 1.7.2019 – 30.6.2020, KOBIT spol., s.r.o.