

ÚVOD DO MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

SBÍRKA PŘÍKLADŮ A ÚLOH

doc. Ing. David Procházka, Ph.D.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu



**Úvod do Mezinárodních standardů účetního výkaznictví:
sbírka příkladů a úloh**

David Procházka

Praha, 2023

© Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica – Praha 2023

ISBN 978-80-245-2506-8

Obsah

1. Účetní závěrka podle IFRS	5
2. Pozemky, budovy, zařízení	19
3. Investice do nemovitostí	51
4. Leasingy	69
5. Výnosy a zásoby.....	96
6. Rezervy	129
7. Finanční nástroje	149
8. Výkaz peněžních toků.....	198

1. Účetní závěrka podle IFRS

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Účel účetního výkaznictví pro všeobecné užití
- Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací
- Základní prvky účetních výkazů
- Uznání a odúčtování položek účetních výkazů
- Oceňování položek účetních výkazů
- Prezentace a zveřejnění informací

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Aktivum
- Dluh
- Vlastní kapitál
- Výnos
- Náklad
- Předpoklad trvání účetní jednotky
- Aktuální princip
- Zásada opatrnosti

Příklad 1.1 **Vzorový výkaz finanční situace a vzorový výkaz úplného výsledku hospodaření podle IFRS**

Konsolidovaný výkaz finanční situace skupiny KFÚA k 31.12.2X07 (v tis. €)

	31.12.2X07	31.12.2X06
<i>Neoběžná aktiva</i>		
Pozemky, budovy, zařízení	350,700	360,020
Goodwill	80,800	91,200
Ostatní nehmotná aktiva	227,470	227,470
Investice do přidružených jednotek	100,150	110,770
Dluhové investice v kategorii FVOCI	142,500	156,000
	901,620	945,460
<i>Oběžná aktiva</i>		
Zásoby	135,230	132,500
Obchodní pohledávky	91,600	110,800
Ostatní oběžná aktiva	25,650	12,540
Peníze a peněžní ekvivalenty	312,400	322,900
	564,880	578,740
Aktiva celkem	1,466,500	1,524,200
	31.12.2X07	31.12.2X06
Základní kapitál	650,000	600,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	243,500	161,700
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	10,200	21,200
<i>Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti</i>	<i>903,700</i>	<i>782,900</i>
Nekontrolní podíly	70,050	48,600
Vlastní kapitál	973,750	831,500
<i>Neoběžné dluhy</i>		
Dlouhodobé zápůjčky	120,000	160,000
Odložený daňový dluh	28,800	26,040
Dlouhodobé rezervy	28,850	52,240
	177,650	238,280
<i>Oběžné dluhy</i>		
Obchodní dluhy	115,100	187,620
Krátkodobé zápůjčky	150,000	200,000
Krátkodobá část dlouhodobých zápůjček	10,000	20,000
Dluh ze splatné daně ze zisku	35,000	42,000
Krátkodobé rezervy	5,000	4,800
	315,100	454,420
Vlastní kapitál a dluhy celkem	1,466,500	1,524,200

Konsolidovaný výkaz o úplném výsledku hospodaření skupiny KFÚA za rok 2X07 (v tis. €)

	2X07	2X06
Výnosy	390,000	355,000
Náklady prodeje	-245,000	-230,000
Hrubá marže	145,000	125,000
Ostatní výnosy	20,667	11,300
Distribuční (odbytové) náklady	-9,000	-8,700
Administrativní náklady	-25,000	-17,500
Zisky z přecenění investic do nemovitostí	5,000	-3,500
Ostatní náklady	-2,100	-1,200
Finanční výnosy	10,000	5,400
Finanční náklady	-18,000	-12,900
Podíl na výsledku přidružených společností	35,100	30,100
Zisk před zdaněním	161,667	128,000
Daň ze zisku	-40,417	-32,000
Zisk za období z pokračujících činností	121,250	96,000
Ztráta za období z ukončovaných činností	---	-30,500
Zisk/ztráta za období (P/L)	121,250	65,500
<i>připadající</i>		
Vlastníkům mateřské společnosti	97,000	52,400
Nekontrolním podílům	24,250	13,100
Ostatní výsledek hospodaření		
<i>Položky, které nebudou reklasifikovány do Zisku /ztráty za období (P/L)</i>		
Zisky z přecenění pozemků, budov, zařízení	933	3,367
Přecenění penzijních plánů	-667	1,333
Podíl na ostatním výsledku přidružených společností	400	-700
Daň ze zisku položek, které nebudou reklasifikovány	-166	-1,000
	500	3,000
<i>Položky, které mohou být reklasifikovány do Zisku /ztráty za období (P/L)</i>		
Konsolidační kurzové rozdíly	5,334	10,667
Přecenění dluhových nástrojů v kategorii FVOCI	-24,000	26,667
Zisky z přecenění zajištění peněžních toků	-667	-4,000
Daň ze zisku položek, které mohou být reklasifikovány	4,833	-8,334
	-14,500	25,000
Ostatní výsledek hospodaření za období po zdanění (OCI)	-14,000	28,000
Úplný výsledek hospodaření za období (TCI)	107,250	93,500
<i>připadající</i>		
Vlastníkům mateřské společnosti	85,800	74,800
Nekontrolním podílům	21,450	18,700

Příklad 1.2 Vzorový výkaz peněžních toků podle IFRS

Konsolidovaný výkaz peněžních toků skupiny KFÚA za rok 2X11 (v tis. €)

	2X11	2X10
Počáteční zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	322,900	288,400
Příjmy od zákazníků	405,245	393,391
Platby zaměstnancům	-143,222	-128,655
Platby provozním dodavatelům	-218,009	-217,379
Peněžní tok z operací	44,014	47,357
Přijaté dividendy	6,250	5,000
Obdržené úroky	8,248	4,209
Zaplacené daně ze zisku	-38,000	-52,050
Peněžní toky z provozní činnosti	20,512	4,516
Výdaje na pořízení dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv	-25,801	-87,420
Příjmy z prodeje dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv	4,789	12,404
Příjmy z pozbytí účastí v jiných jednotkách	0	10,000
Peněžní toky z investiční činnosti	-21,012	-65,016
Příjmy ze zvýšení základního kapitálu	50,000	0
Příjmy z přijatých dlouhodobých výpůjček	0	220,000
Splácení dlouhodobých výpůjček	-40,000	-105,000
Vyplacené dividendy	-20,000	-20,000
Peněžní toky z financování	-10,000	95,000
Celkový peněžní tok za období	-10,500	34,500
Konečný zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	312,400	322,900

Příklad 1.3 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Podnik KFÚA eviduje tyto obraty na analytických výsledkových účtech roku 2X10 (v tis. €):

- výnosy z prodeje výrobků: €15,830
- spotřeba materiálu a energií ve výrobě: €505
- spotřeba materiálu a energií v administrativě: €204
- spotřeba materiálu a energií v distribuci: €481
- spotřeba materiálu a energií v oddělení výzkumu a vývoje: €133
- osobní náklady ve výrobě: €2,430
- osobní náklady v administrativě: €1,450
- osobní náklady v distribuci: €750
- osobní náklady v oddělení výzkumu a vývoje: €1,190
- odpisy ve výrobě: €1,906
- odpisy v administrativě: €398
- odpisy v distribuci: €220
- odpisy v oddělení výzkumu a vývoje: €567
- externí služby v administrativě: €2,746
- externí služby v distribuci: €246
- výnos z prodeje nepotřebných dlouhodobých hmotných aktiv: €7
- zůstatková cena prodaných dlouhodobých aktiv: €21
- výnosové úroky: €45
- nákladové úroky: €238
- bankovní a obdobné nákladové poplatky: €61
- přecenění investic do nemovitostí: €294
- nerealizovaný zisk z přecenění dlouhodobých investic (kategorie FVOCI): €240
- ztráta ze znehodnocení dlouhodobých nehmotných aktiv ve výzkumu a vývoji: €432
- daně ze zisku: €555
- zisk z ukončovaných činností: €562

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření podniku KFÚA v účelovém členění nákladů v provozní oblasti, jestliže:
 - počáteční zůstatek zásob vlastní výroby byl 100 tis. € a konečný zůstatek zásob vlastní výroby byl 70 tis. €
 - z celkového nákladu z titulu daně ze zisku připadá 60 tis. € na položky přecenění dlouhodobých investic (FVOCI), 167 tis. € na ukončované činnosti a 74 tis. € na položky přecenění investic do nemovitostí

Výkaz o úplném výsledku hospodaření společnosti KFÚA za rok 2X10 (v tis. €)

	2X10
Výnosy z prodaných výrobků	15,830
Náklady prodaných výrobků	-4,871
Hrubá marže	10,959
Administrativní náklady	-4,798
Distribuční (odbytové) náklady	-1,697
Náklady na výzkum a vývoj	-2,322
Zisky z přecenění investic do nemovitostí	294
Ostatní provozní výnosy a náklady	7
Finanční výnosy	45
Finanční náklady	-299
Zisk před zdaněním	2,189
Daň ze zisku	-328
Zisk za období z pokračujících činností	1,861
Zisk za období z ukončovaných činností	395
Zisk/ztráta za období (P/L)	2,256
<i>Položky OCI, které mohou být reklasifikovány do Zisku / ztráty za období (P/L)</i>	
Přecenění dluhových nástrojů v kategorii FVOCI (po zdanění)	180
Ostatní výsledek hospodaření za období po zdanění (OCI)	180
Úplný výsledek hospodaření za období (TCI)	2,436

Příklad 1.4 Členění položek rozvahy (klasifikace dluhů na oběžnou a neoběžnou část)

Podnik KFÚA emitoval k 1. lednu 2X10 dluhopis se splatností 10 let (tj. k 1. lednu 2X20) v nominální hodnotě €1,000,000. Dluhopis nese kupónovou platbu ve výši 5 % nominální hodnoty ročně pozadu (tj. první roční kupón je splatný k 1. lednu 2X11). Dluhopis byl prodán přesně za jeho nominální hodnotu.

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace podniku KFÚA k 31. prosinci 2018 a 2019 (uvažujte nulové počáteční zůstatky a neuvažujte daně)

Výkaz finanční situace podniku KFÚA k 31.12.2X19 (v €)

	31.12.2X19	31.12.2X18
<i>Oběžná aktiva</i>		
Peníze a peněžní ekvivalenty	550,000	600,000
Aktiva celkem	550,000	600,000
	31.12.2X19	31.12.2X18
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-500,000	-450,000
Vlastní kapitál	-500,000	-450,000
<i>Neoběžné dluhy</i>		
Dlouhodobé výpůjčky	0	1,000,000
	0	1,000,000
<i>Oběžné dluhy</i>		
Krátkodobá část dlouhodobých výpůjček	1,000,000	0
Úrokové dluhy	50,000	50,000
	1,050,000	50,000
Vlastní kapitál a dluhy celkem	550,000	600,000

Příklad 1.5 Volba účetních metod

Účetní jednotka zvažuje, která oceňovací báze – historická cena (s aplikací odpisů) či čistá realizovatelná hodnota – bude nejvhodnější pro ocenění strojního zařízení používaného ve výrobě.

Úkol:

- Uveďte argumenty pro volbu konkrétní varianty ocenění strojního zařízení

Historická cena

Jestliže u podniku platí předpoklad trvání účetní jednotky, je vhodnější metodou pořizovací (historická) cena s aplikací odpisů na základě skutečného využití strojů.

Účetní jednotka může alternativně zvážit i použití metody ocenění v reálné hodnotě (fair value) v kontextu přeěňovacího modelu podle IAS 16.¹

Čistá realizovatelná hodnota

V případě, že by u účetní jednotky neplatil předpoklad trvání, čistá realizovatelná hodnota by poskytovala pro uživatele účetní závěrky informace o výtěžku z prodeje, který by byl k dispozici pro úhradu dluhů. Tato informace by byla např. pro uživatele účetní závěrky společnosti v likvidaci užitečnější než informace na bázi historické ceny.

¹ Konkrétní postup pro tento model viz Příklad 2.8 a Příklad 2.9.

Úloha 1.2 Členění položek rozvahy (klasifikace dluhů na oběžnou a neoběžnou část)

Společnost DFAA si k 1. červenci 2X11 sjednala bankovní úvěr s pětiletou lhůtou splatnosti. Celková vypůjčená částka je €2,500,000, přičemž k výročí úvěru se splácí jedna pětina jistiny (tj. €500,000 vždy k 30. červnu) společně s úrokovou platbou ve výši 6 % z nesplacené jistiny k počátku úvěrového období (tj. k 30. červnu 2X12 bude úrok činit €150,000).

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace podniku DFAA k 31. prosinci 2X11 a 2X12 (uvažujte nulové počáteční zůstatky a neuvažujte daně ze zisku)

Výkaz finanční situace podniku DFAA k 31.12.2X12 (v €)

	31.12.2X12	31.12.2X11
<i>Oběžná aktiva</i>		
Peníze a peněžní ekvivalenty	_____	_____
Aktiva celkem	_____	_____
	31.12.2X12	31.12.2X11
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	_____	_____
Vlastní kapitál	_____	_____
<i>Neoběžné dluhy</i>		
Dlouhodobé zápůjčky	_____	_____
<i>Oběžné dluhy</i>		
Krátkodobá část dlouhodobých zápůjček	_____	_____
Úrokové dluhy	_____	_____
Vlastní kapitál a dluhy celkem	_____	_____

Úloha 1.4 Změny účetních metod, změny účetních odhadů a chyby minulých období

Společnost DFAA při přípravě účetní závěrky za rok 2X15 řeší následující problematické oblasti:

- z důvodu nepříznivé situace na trhu s novými automobily bylo rozhodnuto o prodloužení obvyklého intervalu obnovy vozového parku z 5 na 8 let s odpovídajícím snížením roční částky odpisů (používána metoda lineárního odpisování)
- v účetní závěrce roku 2X13 nebyla zachycena faktura za nakoupené reklamní služby; faktura byla obdržena až v prosinci 2X14
- z důvodu implementace nového skladištního software dojde od 1. ledna 2X16 ke změně ocenění úbytku zásob z metody FIFO na vážený průměr
- díky nově dostupné technologii pro opravu rozbitých výrobků odhaduje společnost snížení nákladů na vyřízení záručních oprav o 50 %
- z důvodu všeobecně rostoucích cen bylo rozhodnuto o zvýšení hranice pro zařazení položek do dlouhodobých hmotných aktiv

Úkol:

- Rozhodněte, zda uvedené problematické oblasti představují změnu účetních metod, změnu odhadu či opravu chyb minulých období
- U každého z případů následně popište jeho účetní řešení ve všech odpovídajících účetních závěrkách, na které mají tyto transakce vliv

Úloha 1.5 Aplikace zásady opatrnosti

Výrobky podniku DFAA jsou dlouhodobě pozitivně hodnoceny zákazníky pro jejich vysokou užitnou hodnotu a zároveň i pro jejich bezkonkurenční kvalitu, která vede k zanedbatelnému rozsahu reklamací. Management společnosti DFAA při výpočtu záručních rezerv nicméně dlouhodobě nadsazuje odhadovaný počet výrobků, u kterých zákazníci budou reklamovat v záruční lhůtě vady, a to s odkazem na zásadu opatrnosti.

Úkol:

- Argumentujte, zda nadhodnocení výše záručních rezerv s odkazem na zásadu opatrnosti je, či není v souladu s požadavky na kvalitativní charakteristiky užitečných informací definované Koncepčním rámcem IFRS
- Diskutujte, jaké dopady může mít podhodnocování, resp. nadhodnocování dluhů v účetnictví

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!



- Co je účetní metoda, účetní odhad a chyba?
- Jaký je obecný postup volby účetních metod podle IAS 8?
- Jakým způsobem se opravují chyby minulých období?
- Jaké jsou nejběžnější příklady účetních odhadů?
- Jaký je vztah mezi neoběžnými a dlouhodobými aktivy, resp. oběžnými a krátkodobými aktivy?
- Jaká je struktura Úplného výsledku hospodaření (Total Comprehensive Income) a jaké hlavní mezisoučty obsahuje?
- Co je Ostatní výsledek hospodaření (Other Comprehensive Income) a jaké položky ho tvoří?
- Jaké dva způsoby vykazování daňových efektů položek ostatního výsledku hospodaření je možné aplikovat?
- Co jsou ukončované činnosti a proč je vykazována ve výsledovce jedna souhrnná částka výsledku vztahujícího se k ukončovaným činnostem, a to odděleně od pokračujících činností? Jak se určí částka výsledku vztahujícího se k ukončovaným činnostem?
- V jakých částech výkazu o úplném výsledku hospodaření se může objevit daň ze zisku?

2. Pozemky, budovy, zařízení

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Vymezení dlouhodobých hmotných aktiv a jejich odlišení od zásob
- Výpočet odpisů pomocí základních metod
- Základní příklady vedlejších pořizovacích nákladů
- Účetní zobrazení pořízení dlouhodobých aktiv
- Účetní zobrazení vyřazení dlouhodobých aktiv

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Pořizovací cena (cost)
- Odepisovatelná částka
- Zbytková hodnota
- Životnost aktiva
- Odpis
- Účetní hodnota aktiva

Příklad 2.1 Klasifikace aktiv typu nemovitosti, stroje, zařízení

KFÚA je nadnárodní konglomerát působící v mnoha odvětvích. K 31. prosinci 2X18 eviduje následující zůstatky aktiv (v tis. €):

- Nákladní automobily určené k rozvozu výrobků a zboží zákazníkům €32,000
- Zásoby náhradních nákladních plošin k nákladním automobilům (významné komponenty) €8,000
- Zásoby pneumatik k nákladním automobilům (běžné „náhradní díly“) €3,000
- Budova skladu, ve které jsou skladovací jednotky pronajímány ostatním subjektům formou operativního leasingu €65,000
- Administrativní budovy společnosti €250,000
- Pozemky, na kterých stojí administrativní budovy €110,000
- Nakoupené „brownfield“ pozemky, které jsou po rekultivaci a zasíťování prodávány jako stavební €80,000
- Vyrobené automobily, které jsou prodávány konečným zákazníkům €328,000
- Pozemky držené pro blíže nespecifikované budoucí užití €54,000
- Nákladní automobily, které jsou pronajímány ostatním subjektům formou operativního leasingu €5,000
- Rozestavěná výrobní hala €32,000
- Připravovaný pozemek na okraji města, který bude sloužit jako krátkodobé parkoviště pro návštěvníky města €8,000

Úkol:

- Sestavte výňatek z rozvahy společnosti KFÚA k 31. prosinci 2X18

	31.12.2X18
	tis. €
<i>Neoběžná aktiva</i>	
Pozemky, budovy, zařízení	437,000
Investice do nemovitostí	127,000

<i>Oběžná aktiva</i>	
Zásoby	411,000

Aktiva celkem	_____

Příklad 2.2 Složky pořizovací ceny položek PPE

KFÚA pořizuje výrobní linku určenou k výrobě ekologicky šetrných stavebních materiálů. V této souvislosti vynaložila následující výdaje:

- Studie provedená v roce 2X17 vyhodnocující, zda existuje dostatečná poptávka po ekologických stavebních materiálech €12,500
- Nákupní cena výrobní linky €335,000
- Dovozní clo €12,000
- Převážka €4,300
- Montáž €21,000
- Připojení výrobní linky do elektrické sítě a revize připojení €10,000
- Testovací provoz: přímé náklady na výrobu prototypů €3,800
- Proškolení obsluhy stroje €5,000
- Pojištění provozu stroje (od 1. srpna 2X18 po dobu 3 let) €3,600
- Slavnostní zahájení provozu spojené s akcí pro veřejnost €40,000

Úkol:

- Určete pořizovací cenu stroje
- Jaké částky budou vykázány v druhové výsledovce, jestliže výrobní linka byla zařazena do používání 1. srpna 2X18

Pořizovací cena:

- $€335,000 + €12,000 + €4,300 + €21,000 + €10,000 + €3,800 = €386,100$

Zisk/ztráta za období 2X17:

- studie €12,500

Zisk/ztráta za období 2X18:

- školení obsluhy €5,000
- pojištění €500
- akce pro veřejnost €40,000
- odpisy dlouhodobých aktiv (pozn.: pro výpočet odpisů nejsou v zadání uvedeny potřebné informace)

Pozn.: částka vykázaných odpisů může být případně korigována o část odpisů aktivovanou v konečném zůstatku zásob (společně s ostatními výrobními náklady) souvztažně přes změnu stavu výrobků vlastní činnosti, pokud by ke konci roku 2X18 byla evidovaná nedokončená výroba, resp. dokončené, ale neprodané výrobky

Příklad 2.3 Pořizovací cena položek PPE při odložené platbě

KFÚA pořizuje nový nákladní automobil, který je převzat do užívání k 1. říjnu 2X18. Podle smluvních podmínek musí KFÚA dne 30. září 2X20 zaplatit za automobil €112,360.

Úkol:

- Určete pořizovací cenu nákladního automobilu, jestliže dealer vyžaduje při platbě v hotovosti částku €100,000
- Sestavte výsledek a rozvahu za roky 2X18 až 2X20, jestliže:
 - doba životnosti automobilu je stanovena na 10 let, zbytková hodnota nulová a odepisování lineární
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €200,000

Pořizovací cena

Splatnost faktury je delší než běžné platební podmínky, a proto musí být pořizovací cena aktiva určena na základě jeho hotovostního ekvivalentu (IAS16.23). Uvedené smluvní podmínky konstitují diskontní sazbu 6 %, neboť:

$$SH_0 = \sum_{t=0}^N \frac{CF_t}{(1 + i_t)^t}$$

kde

- SH = současná hodnota (zde v čase t=0)
- CF = peněžní toky v daném období
- i = diskontní sazba (úroková míra)
- t = období, ve kterém plynou CF
- N = celkový počet období

Po úpravě vzorce a dosazení:

$$i = \sqrt[2]{\frac{CF_2}{SH_0}} - 1 = \sqrt[2]{\frac{€112,360}{€100,000}} - 1 = 6 \%$$

	2X20	2X19	2X18
...			
Odpisy dlouhodobých aktiv	-10,000	-10,000	-2,500
...			
Úrokové náklady	-4,770	-6,090	-1,500
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-14,770	-16,090	-4,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-14,770	-16,090	-4,000
	31.12.2X20	31.12.2X19	31.12.2X18
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Pozemky, budovy, zařízení	77,500	87,500	97,500
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	87,640	200,000	200,000
Aktiva celkem	165,140	287,500	297,500
	31.12.2X20	31.12.2X19	31.12.2X18
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	200,000	200,000	200,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-34,860	-20,090	-4,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Obchodní dluhy	0	0	101,500
<i>Oběžné dluhy</i>			
Obchodní dluhy	0	107,590	0
Pasiva celkem	165,140	287,500	297,500

Příklad 2.4 Pořizovací cena položek PPE při nákupu skupiny aktiv

KFÚA kupuje nepoužívanou budovu (prodávající dříve používal jako sklad). S budovou je získáno i několik stále funkčních vysokozdvihných vozíků. KFÚA platí celkem €2,500,000.

Úkol:

- Určete pořizovací cenu jednotlivých aktiv u společnosti KFÚA, jestliže:
 - hodnoty aktiv v účetnictví prodávajícího jsou: budova €823,543; pozemek €201,122 a vozíky €75,040
 - fair value (reálné hodnoty) aktiv jsou: budova €1,850,000; pozemek €624,000 a vozíky €125,000

$$\text{Budova} = €1,850,000 * \frac{€2,500,000}{(€1,850,000 + €624,000 + €125,000)} = €1,779,531$$

$$\text{Pozemek} = €624,000 * \frac{€2,500,000}{(€1,850,000 + €624,000 + €125,000)} = €600,231$$

$$\text{Vozíky} = €125,000 * \frac{€2,500,000}{(€1,850,000 + €624,000 + €125,000)} = €120,238$$

Příklad 2.5 Pořizovací cena položek PPE při existenci významných výdajů na vyřazení aktiva

KFÚA si během roku 2X11 svépomocí nainstalovala solární panely na střechu jedné z administrativní budov. Celkové výdaje za panely, rozvody a přímou práci činily €225,000. Na konci životnosti panelů (která se očekává za 15 let) musí být tyto ekologicky zlikvidovány. Likvidaci zajišťují specializované společnosti; KFÚA odhaduje, že za likvidaci uhradí přibližně €40,000.

Úkol:

- Vypočítejte pořizovací cenu a roční odpisy systému solárních panelů a dále sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X11 až 2X13, jestliže:
 - systém solárních panelů byl zařazen do používání dne 31. prosince 2X11; odepisování (lineární) je zahájeno od ledna 2X12
 - vhodná diskontní míra je 6 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €300,000 a veškeré výdaje s pořízením systému byly uhrazeny v roce 2X11

<p>Pořizovací cena (včetně současné hodnoty rezervy na odstranění aktiva na konci životnosti):</p> <ul style="list-style-type: none"> • $€225,000 + \frac{€40,000}{(1+0,06)^{15}} = €225,000 + €16,691 = €241,691$
<p>Roční odpisy (lineární):</p> <ul style="list-style-type: none"> • $\frac{€241,691}{15 \text{ roků}} = €16,113$
<p>Úrok z rezervy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rok 2X12: $€16,691 * 6 \% = €1,001$ • Rok 2X13: $(€16,691 + €1,001) * 6 \% = €1,062$
<p>Konečný zůstatek rezervy k 31. 12.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rok 2X12: $€16,691 + €1,001 = €17,692$ • Rok 2X13: $€17,692 + €1,062 = €18,754$

	2X11	2X12	2X13
...			
Odpisy dlouhodobých aktiv	0	-16,113	-16,113
...			
Finanční náklady	0	-1,001	-1,062
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	0	-17,114	-17,175
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	0	-17,114	-17,175

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Pozemky, budovy, zařízení	241,691	225,578	209,465
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	75,000	75,000	75,000
Aktiva celkem	316,691	300,578	284,465
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	300,000	300,000	300,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	0	-17,114	-34,289
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Rezervy na odstranění PPE	16,691	17,692	18,754
Pasiva celkem	316,691	300,578	284,465

Příklad 2.6 Komponentní odepisování položek PPE

KFÚA pořizuje elektrický kompresor. Životnost stroje je odhadována na 25 let, nicméně každých 5 let je nutné vyměnit elektrický akumulátor.

Úkol:

- Určete odpisy za rok 2X11 a 2X12, jestliže:
 - pořizovací cena kompresoru je €12,000
 - náhradní akumulátor lze pořídit za €3,000
 - kompresor je zařazen do používání 1. července 2X11
 - aplikují se lineární odpisy (bez zbytkové hodnoty)
- Jaký je dopad na výsledek hospodaření roku 2X16, jestliže:
 - k 1. květnu 2X16 došlo k výměně akumulátoru, jehož pořizovací cena je €3,600 a odhadovaná doba životnosti je opět 5 let

Identifikace komponent a určení pořizovací ceny:

- akumulátor €3,000
- zbytek stroje €12,000 - €3,000 = €9,000

Odpisy 2X11:

- akumulátor €300
- zbytek stroje €180

Odpisy 2X12:

- akumulátor €600
- zbytek stroje €360

HV 2X16:

- odpisy zbytku stroje €360
- běžné odpisy starého akumulátoru €200
- odpis zůstatkové ceny vyřazeného akumulátoru €100
- odpisy nového akumulátoru €480

Příklad 2.7 Změna způsobu odepisování položek PPE

KFÚA pořídila v roce 2X11 výrobní linku, na které vyrábí výrobky výhradně pro jednoho zákazníka. S tímto zákazníkem byla uzavřena smlouva na dobu 10 let, kdy každý rok má být vyroben a dodán stejný počet výrobků. Z uvedených důvodů jednotka zvolila lineární metodu odepisování.

V polovině roku 2X15 vyjednala společnost KFÚA významnou smlouvu s novým zákazníkem. Dodávky výrobků tomuto novému zákazníkovi budou v nepravidelných intervalech a různých objemech, což si bude žádat narázové zavedení dodatečných výrobních směn (hlavní směna je i nadále plně vytížena produkcí pro prvního zákazníka).

Úkol:

- Určete, zda pokračující lineární odepisování výrobní linky po náběhu výroby pro nového zákazníka je vhodným účetním řešením. Pokud nikoliv, určete vhodnější metodu a popište způsob, jak se změna odepisování promítne v účetnictví.

Podle IAS16.50 se odepisovatelná částka odepisuje po dobu životnosti na systematické bázi, přičemž způsob odepisování musí odrážet očekávaný způsob získávání budoucích prospěchů z aktiva (IAS16.60). Lineární odepisování zvolené při pořízení linky reflektovalo očekávaný způsob využití linky (rovnoměrná výroba) v době pořízení aktiva a bylo tedy aplikováno vhodně. Nicméně podepsání smlouvy s novým zákazníkem způsobí, že objem výroby již nebude konstantní. Je proto nutné revidovat způsob odepisování tak, aby věrně odrážel nově předpokládaný způsob využití stroje. Jednotka by měla od poloviny roku 2X15 (resp. od náběhu větší a nepravidelné výroby) aplikovat vhodnější způsob odepisování, což je v tomto případě odepisování založené na výkonu aktiva. Tato změna je považována za změnu účetního odhadu podle IAS 8 (viz IAS16.61).

V souvislosti se zvýšením objemu produkce by účetní jednotka měla též přehodnotit odhad zbytkové hodnoty aktiva.

Příklad 2.8 Přečtovací model IAS 16 – neodpisovaná aktiva (pozemky)

KFÚA oceňuje své pozemky klasifikované dle IAS 16 modelem přecenění (revaluation model).

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X11 až 2X16, jestliže:
 - pozemek byl zakoupen v únoru 2X11 za €100,000
 - fair value (reálné hodnoty) k 31. 12. jsou: €103,000 (2X11); €101,000 (2X12); €97,000 (2X13); €96,000 (2X14); €101,000 (2X15); €105,000 (2X16)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

	2X11	2X12	2X13
Výnosy			
...			
Přecenění IAS 16	0	0	-3,000
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	0	0	-3,000
Přecenění IAS 16	+3,000	-2,000	-1,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	+3,000	-2,000	-1,000
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	+3,000	-2,000	-4,000
	2X14	2X15	2X16
Výnosy			
...			
Přecenění IAS 16	-1,000	+4,000	0
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-1,000	+4,000	0
Přecenění IAS 16	0	+1,000	+4,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	+1,000	+4,000
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-1,000	+5,000	+4,000

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
Pozemky, budovy, zařízení	103,000	101,000	97,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	103,000	101,000	97,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	0	0	-3,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	3,000	1,000	0
Pasiva celkem	103,000	101,000	97,000
	31.12.2X14	31.12.2X15	31.12.2X16
Pozemky, budovy, zařízení	96,000	101,000	105,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	96,000	101,000	105,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-4,000	0	0
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	1,000	5,000
Pasiva celkem	96,000	101,000	105,000

Poznámky k řešení:

- Pozemky klasifikované podle IAS 16 se neodepisují, neboť jejich zbytková hodnota je obvykle vyšší než jejich pořizovací cena, a tedy odpisová základna (odpisovatelná částka) je záporná (případně lze argumentovat, proč se pozemky neodepisují, tím, že mají nekonečnou životnost)
- Přecenění na fair value se vždy účtuje výsledkově (tj. na výsledkové účty), a všechna přecenění tedy musí vstoupit do některé z položek výkazu o úplném výsledku hospodaření (TCI)
- Zisky a ztráty z přecenění na fair value se v Úplném výsledku hospodaření (TCI) zachycují „asymetricky“
- V prvním účetním období se přecenění nahoru, tj. nad pořizovací cenu, zachytí v *Ostatním výsledku hospodaření (OCI)*; naopak dochází-li k přecenění směrem pod pořizovací cenu, tak se zachytí do *Zisku/ztráty za období (P/L)*
- Přecenění v dalších účetních obdobích se zúčtuje do *Zisku/ztráty za období (P/L)*, nebo do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*, nebo do obou částí v závislosti:
 - na směru přecenění a současně
 - na výši částky přecenění v daném období ve vztahu ke kumulovanému součtu všech přecenění v předchozích obdobích

Typy situací	Směr přecenění	Kumulované minulé zisky / ztráty	Částka přecenění akt. obd. vs Částka kum min. zisků/ztrát	Přecenění za aktuální období vykázat jako
A	↑	Žádné (nulové)*	Irelevantní	Zisk v OCI
B	↑	Zisky**	Irelevantní	Zisk v OCI
C	↑	Ztráty***	Aktuální zisk z přecenění < Kumulované min. ztráty	Zisk v P/L
D	↑	Ztráty***	Aktuální zisk z přecenění > Kumulované min. ztráty	Část zisku z přecenění ve výši minulých kum. ztrát v P/L; zbytek zisku v OCI
E	↓	Žádné (nulové)*	Irelevantní	Ztrátu v P/L
F	↓	Ztráty***	Irelevantní	Ztrátu v P/L
G	↓	Zisky**	Aktuální ztráta z přecenění < Kumulované min. zisky	Ztrátu v OCI
H	↓	Zisky**	Aktuální ztráta z přecenění > Kumulované min. zisky	Část ztráty z přecenění do výše minulých kum. zisků v OCI; zbytek ztráty v P/L

* Tj. první období (případně v některém dalším období, pokud se zisky a ztráty z předchozích přecenění přesně rovnají)

** Tj. kumulovaný zůstatek přecenění předchozích období je zachycen jako počáteční zůstatek na fondu z přecenění (počáteční zůstatek by byl na straně Dal)

*** Tj. kumulovaný zůstatek přecenění předchozích období je zachycen jako součást počátečního zůstatku nerozdělených zisků (počáteční zůstatek by byl na straně Má dáti)

- Přecenění zaúčtované do *Zisku/ztráty za období (P/L)* se přenáší do vlastního kapitálu do řádku „*Nerozdělené zisky*“ (obdobně jako např. výnosy, mzdové náklady, odpisy)
- Přecenění zaúčtované do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)* se přenáší do vlastního kapitálu do řádku „*Fondy z přecenění (kumulované OCI)*“ (obdobně jako např. přecenění finančních nástrojů v kategorii FVOCI²)
- Výsledovka tedy zachycuje změnu ve fair value pouze za běžné účetní období; částka vykázaná ve vlastním kapitálu (buď v „*Nerozdělených ziscích (kumulované P/L)*“ nebo „*Fondech z přecenění (kumulované OCI)*“) je kumulovaná hodnota všech přecenění za celou dobu užívání aktiva³
- Je-li kumulovaný součet všech přecenění za celou dobu užívání aktiva kladný, je kumulovaný zisk součástí položky „*Fondy z přecenění (kumulované OCI)*“; je-li kumulovaný součet všech přecenění za celou dobu užívání aktiva záporný, je kumulovaná ztráta součástí položky „*Nerozdělené zisky (kumulované P/L)*“
- Kumulované zisky, resp. ztráty týkající se jednoho přeceňovaného aktiva jsou ve vlastním kapitálu **vždy pouze v jedné položce** (buď kumulované zisky ve „*Fondech z přecenění (kumulované OCI)*“, nebo kumulované ztráty v „*Nerozdělených ziscích (kumulované P/L)*“)

² Viz příklady v Kapitole 7.

³ Lze použít analogii s odpisy a oprávkami. Odpisy (jako částka za období) je zachycena ve výsledovce; oprávkky (jako kumulované odpisy za celou životnosti aktiva) jsou zachyceny (jako korekce pořizovací ceny aktiva) v rozvaze.

- Zatímco kumulovaná přecenění (jednoho aktiva) evidovaná na konci účetního období ve vlastním kapitálu mohou být pouze v jedné položce (buď „*Fondy z přecenění (kumulované OCI)*“, nebo „*Nerozdělené zisky (kumulované P/L)*“); přecenění za aktuální období může ovlivnit výsledovku na jednom řádku (částka aktuálního přecenění je nižší než kumulovaná přecenění z předchozích let) či na dvou řádcích (částka aktuálního přecenění je vyšší než kumulovaná přecenění z předchozích let a celková částka přecenění v aktuálním období musí být proto rozdělena do P/L i OCI)⁴
- Částka *Úplného výsledku hospodaření (TCI)* se musí vždy rovnat rozdílu mezi fair value na konci a fair value na počátku období

⁴ Viz Varianta D & H, které představují nejsložitější scénáře, při kterých je částka přecenění v aktuálním období v absolutní hodnotě vyšší než kumulovaný zůstatek z předchozích let a současně je směr přecenění v aktuálním období opačný než kumulovaná přecenění z předchozích let (tj. dochází k překlopení kumulovaných ztrát do kumulovaných zisků – Varianta D; resp. kumulovaných zisků do kumulované ztráty – Varianta H). Varianta D odpovídá roku 2015 v řešení příkladu; Varianta H odpovídá roku 2013.

Příklad 2.9 Přeceňovací model IAS 16 – odpisovaná aktiva (budovy, zařízení)

KFÚA oceňuje své budovy klasifikované dle IAS 16 přeceňovacím modelem.

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledek za roky 2X11 až 2X16, jestliže:
 - v roce 2X11 byla zakoupena budova za €100,000 (odpisování od ledna 2X11)
 - životnost budovy je 25 let; odpisování lineární; zbytková hodnota nulová
 - fair value (reálné hodnoty) k 31. 12. jsou: €97,200 (2X11); €92,460 (2X12); €87,450 (2X13); €83,790 (2X14); €80,800 (2X15); €77,900 (2X16)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

	2X11	2X12	2X13
Výnosy			
...			
Odpisy IAS 16	-4,000	-4,050	-4,020
Přecenění IAS 16	0	0	-480
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-4,000	-4,050	-4,500
Přecenění IAS 16	+1,200	-690	-510
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	+1,200	-690	-510
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-2,800	-4,740	-5,010
	2X14	2X15	2X16
Výnosy			
...			
Odpisy IAS 16	-3,975	-4,040	-4,100
Přecenění IAS 16	+315	+165	0
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-3,660	-3,875	-4,100
Přecenění IAS 16	0	+885	+1,200
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	+885	+1,200
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-3,660	-2,990	-2,900

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
Pozemky, budovy, zařízení	97,200	92,460	87,450
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	97,200	92,460	87,450
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-4,000	-8,050	-12,550
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	1,200	510	0
Pasiva celkem	97,200	92,460	87,450
	31.12.2X14	31.12.2X15	31.12.2X16
Pozemky, budovy, zařízení	83,790	80,800	77,900
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	83,790	80,800	77,900
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-16,210	-20,085	-24,185
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	885	2,085
Pasiva celkem	83,790	80,800	77,900

Poznámky k řešení:

- Platí obdobné závěry jako v Příklad 2.8 s následujícími specifiky
- V případě odpisovaných aktiv je třeba zachytit i odpisy (v souladu s obecnými postupy sestavení výsledovky s druhovým, resp. účelovým členěním nákladů)
- Částky odpisů se mohou v jednotlivých letech měnit v závislosti na změnách fair value, přestože ostatní parametry odpisování (životnost, zbytková hodnota, odpisová metoda) zůstávají stejné
- Zisk, resp. ztráta z přecenění se vypočítá jako: Fair value aktiva na konci období – (Účetní hodnota aktiva na počátku období – Odpisy za období), tj. je nutné nejprve zaúčtovat odpisy a až poté porovnat zůstatkovou cenu s fair value
- Jestliže kumulovaný součet všech přecenění za celou dobu užívání aktiva je kladný, je kladný zůstatek „Fondů z přecenění“ a současně částka „Nerozdělených zisků“ zachycuje pouze kumulativní dopad odpisů⁵

⁵ Platí pro roky 2011, 2012, 2015 a 2016

- Jestliže kumulovaný součet všech přecenění za celou dobu užívání aktiva je záporný, zůstatek „Fondů z přecenění“ je nulový a částka „Nerozdělených zisků“ zachycuje kromě kumulativního dopadu odpisů i kumulativní ztrátu z přecenění⁶
- Částka *Úplného výsledku hospodaření (TCI)* zachycuje vliv odpisů (v P/L) a přecenění (v P/L, nebo OCI, nebo obojí) a opět se musí rovnat rozdílu mezi rozvahovými hodnotami aktiva na konci a na počátku období

⁶ Platí pro roky 2013 a 2014. V roce 2014 to platí, i přestože byl vykázán zisk z přecenění. Důvodem je, že aktuální zisk z přecenění roku 2014 (ve výši €315) plně nekompenzuje předchozí ztrátu roku 2013 (ve výši €480).

Příklad 2.10 Pořízení a vyřazení položek PPE a dopad na výkaz peněžních toků

KFÚA pořizuje nový stroj za účelem výroby membrán pro čištění vody. Kupní cena za stroj je €200,000. První polovina je uhrazena dodavateli dne 30. června 2X11; druhá polovina bude uhrazena 30. června 2X12. Z důvodu odložení platby o jeden rok požaduje dodavatel navýšení platby o 8 %, tj. k datu splatnosti bude doplaceno €108,000. Za instalaci stroje byla uhrazena červenci 2X11 částka €5,200; za školení zaměstnanců bylo též v červenci 2X11 zapláceno €4,400.

V důsledku pořízení nového stroje účetní jednotka vyřadila na konci října 2X11 starý stroj. Tento starý stroj byl prodán místnímu živnostníkovi za €11,400, přičemž jeho pořizovací cena byla €105,000; opravy k 1. lednu 2X11 byly €92,000 a odpisy za leden až říjen 2X11 byly €10,300. Živnostník za odkoupený stroj zaplatil v lednu 2X12.

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz peněžních toků za roky 2X11 a 2X12, jestliže:
 - životnost nového stroje je stanovena na 8 let; zbytková hodnota je odhadnuta na €8,400; odpisování je lineární a začátek odpisování je stanoven na červenec 2X11
 - počáteční zůstatky (k 1. 1. 2X11) jsou: dlouhodobá aktiva €13,000; peníze €237,000 a základní kapitál €250,000

Požizovací cena nového stroje:

- $€100,000 + €108,000 / (1 + 0,08)^1 + 5,200 = €205,200$

Odpisová základna nového stroje:

- $€205,200 - €8,400 = €196,800 \rightarrow$ roční odpis €24,600

Odpisy 2X11:

- $€24,600 / 12 * 6 + €10,300 = €22,600$

Zisk/ztráta z prodeje starého stroje 2X11:

- $€11,400 - (€105,000 - €92,000 - €10,300) = €8,700$

Výkaz o úplném výsledku za období	2X12	2X11
...		
Nakoupené služby	0	-4,400
Odpisy dlouhodobých aktiv	-24,600	-22,600
Ostatní provozní výnosy/náklady	0	8,700*
Finanční náklady	-4,000	-4,000
...		
Zisk / ztráta za období (P/L)	-28,600	-22,300
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-28,600	-22,300

Poznámky k výkazu o úplném výsledku hospodaření:

- Pro zjednodušení je aplikováno druhové členění nákladů a není uvažována změna stavu výrobků (odpisy uvedeného stroje by evidentně byly součástí výrobních nákladů membrán)
- Zisk z prodeje starého stroje je pro lepší názornost zachycen v rámci položky **Ostatní provozní výnosy/náklady**, nicméně věcně správnější řešení je vykázání tohoto zisku jako součásti odpisových nákladů (v minulosti nebyla přesně odhadnuta zbytková hodnota tohoto stroje, proto byly odpisy v minulosti nadhodnoceny a zisk z prodeje tak reprezentuje tzv. chybu odhadu).

Výkaz finanční situace k	31.12.2X12	31.12.2X11
Pozemky, budovy, zařízení	168,300	192,900
Krátkodobé pohledávky	0	11,400
Peníze a peněžní ekvivalenty	30,800	127,400
Aktiva celkem	199,100	330,600
Základní kapitál	250,000	250,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-50,900	-22,300
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0
Krátkodobé dluhy	0	104,000
Pasiva celkem	199,100	331,700
Výkaz peněžních toků za období	2X12	2X11
Počáteční stav peněžních prostředků	127,400	237,000
Platby provozním dodavatelům		-4,400
<i>Peněžní tok z operací</i>	0	-4,400
Placené úroky	-8,000	0
Provozní cash flow	-8,000	-4,400
Výdaje na pořízení DA (CAPEX)	-100,000	-105,200
Příjmy z pozbytí DA	+11,400	0
Investiční cash flow	-88,600	-105,200
Finanční cash flow	0	0
Celkové cash flow za období	-96,600	-109,600
Konečný stav peněžních prostředků	30,800	127,400

Poznámky k výkazu peněžních toků s přímou prezentací hrubých peněžních toků:

- Přímá prezentace peněžních toků znamená, že všechny řádky výkazu peněžních toků jsou zobrazeny jako peněžní příjem, resp. peněžní výdaj
- Platba dodavateli stroje v roce 2X12 ve výši €108,000 se rozdělí na placené úroky a platbu pořizovací ceny stroje (placené úroky musejí být podle IAS7.31 zveřejněny odděleně)
- Podle IAS7.33 mohou být placené úroky zahrnuty do provozního cash flow, nebo alternativně do finančního cash flow
- Všimněte si odlišného vykazání platby za školení zaměstnanců (nevstupuje do pořizovací ceny stroje, a proto není součástí investičního cash flow) a instalace stroje (je součástí pořizovací ceny, a proto je součástí investičního cash flow)

Výkaz peněžních toků za období	2X12	2X11
Počáteční stav peněžních prostředků	127,400	237,000
Zisk/ztráta za období (P/L)	-28,600	-22,300
Vyloučení položek	-28,600	+17,900
Změna stavu položek pracovního kapitálu	0	0
<i>Peněžní tok z operací</i>	<i>0</i>	<i>-4,400</i>
Placené úroky	-8,000	0
Provozní cash flow	-8,000	-4,400
Výdaje na pořízení DA (CAPEX)	-100,000	-105,200
Příjmy z pozbytí DA	+11,400	0
Investiční cash flow	-88,600	-105,200
Finanční cash flow	0	0
Celkové cash flow za období	-96,600	-109,600
Konečný stav peněžních prostředků	30,800	127,400

Poznámky k výkazu peněžních toků s nepřímou prezentací peněžních toků:

- Nepřímá prezentace peněžních toků znamená, že zisk (zjištěný na aktuální bázi) se očišťuje o nepeněžní položky, aby se získal peněžní tok
- Aktuální znění IAS 7 vyžaduje výhradní užití přímé prezentace peněžních toků pro investiční cash flow a finanční cash flow a dále pro vybrané položky (placené a obdržené úroky a dividendy a platby daní ze zisku)
- Nepřímá prezentace peněžních toků je tedy možná pouze v provozní části výkazu cash flow → ze *Zisku/ztráty za období (P/L)* je nutné vyloučit v položce „Vyloučení položek“ všechny výnosy a náklady, které se vztahují k investiční a finančnímu CF (v tomto příkladu tedy odpisy obou strojů, zisk z prodeje starého stroje), a dále výnosy a náklady, které se vztahují k samostatně vykazovaným položkám (v tomto příkladu tedy úrokové náklady)

- Změna stavu položek pracovního kapitálu zahrnuje změny stavu zásob „provozních“ pohledávek a „provozních“ dluhů
- V tomto příkladu se pohledávka týká prodaného DA (tj. investiční CF) a dluhy zahrnují pouze pořízené DA + naběhlý úrok (tj. investiční CF + samostatně vykazovanou položku); proto změna pracovního kapitálu je nulová (neboť v příslušných rozvahových položkách nejsou žádné pohledávky či dluhy provozního charakteru, např. za nákup materiálu)

Alternativní vykázání peněžních toků při nákupu položek PPE s odloženou platbou:

- IAS 7 nepředepisuje explicitně způsob vykázání plateb při nákupu položek PPE, kdy dodavatel souhlasil s odloženou platbou na významně dlouhou dobu (tj. kdy je nutné diskontovat budoucí platby)
- V praxi některé účetní jednotky namísto použití položky investičního CF (CAPEX – viz řešení výše) preferují klasifikovat tyto platby jako splácení (dlouhodobých) finančních dluhů, a tedy zahrnout je do finančního CF (viz řešení níže)
- Bez ohledu na to, který způsob účetní jednotka zvolí, vedlejší pořizovací výdaje vstupující do pořizovací ceny položky PPE musejí být součástí investičního CF

Výkaz peněžních toků za období	2X12	2X11
Počáteční stav peněžních prostředků	127,400	237,000
Platby provozním dodavatelům		-4,400
<i>Peněžní tok z operací</i>	<i>0</i>	<i>-4,400</i>
Placené úroky	-8,000	0
Provozní cash flow	-8,000	-4,400
Výdaje na pořízení DA (CAPEX)	0	-5,200
Příjmy z pozbytí DA	+11,400	0
Investiční cash flow	+11,400	-5,200
Splácení (dlouhodobých) fin. dluhů	-100,000	-100,000
Finanční cash flow	-100,000	-100,000
Celkové cash flow za období	-96,600	-109,600
Konečný stav peněžních prostředků	30,800	127,400

Úloha 2.1 Pořízení položek PPE

Společnost DFAA pořizuje během dubna až června 2X15 novou bioplynovou stanicí. V této souvislosti vynaložila následující výdaje:

- Informační kampaň k plánovanému zahájení výstavby stanice €8,500 (kampaň probíhala říjen 2X14 až březen 2X15)
- Nákupní cena stanice €200,000 (včetně dopravy)
- Stavební a montážní práce €45,000
- Proškolení obsluhy stanice €2,950
- Připojení stanice do distribuční sítě €4,000
- Testovací provoz:
 - prvotní zavážka biomasy €5,000 (z toho během testovacího provozu spotřebováno 60 %)
 - mzdové a ostatní přímé náklady spojené se zahájením fermentace €2,700
 - výnosy za dodávku plynu vzniklého během testovacího provozu €4,600
- Certifikát souladu stanice se Sustainable Development Goals €1,000

Úkol:

- Určete pořizovací cenu stanice
- Jaké částky budou vykázány ve výkazu o úplném výsledku hospodaření a výkazu peněžních toků za 1. pololetí roku 2X15, jestliže:
 - všechny platby proběhly v 1. pololetí 2X15
 - stanice byla uvedena do řádného provozu k 1. červenci 2X15 a od tohoto měsíce bylo zahájeno odepisování

Úloha 2.2 Pořízení položek PPE

Společnost DFAA pořizuje pozemek za účelem výstavby bezbariérového bydlení. Na pozemku stojí stará budova, která bude po rekonstrukci sloužit jako komunitní centrum. Podle smlouvy musí DFAA prodávajícímu zaplatit €500,000 k datu převodu nemovitostí (1. červenec 2X12) a dalších €379,080 k 30. červnu 2X14.

Úkol:

- Určete pořizovací cenu pozemku a pořizovací cenu budovy, jestliže:
 - fair value pozemku je odhadovaná na €590,000 a fair value budovy na €295,000
 - přírůstková úroková míra zohledňující kreditní riziko prodávajícího je 12 %
 - přírůstková úroková míra zohledňující kreditní riziko společnosti DFAA je 8 %

Úloha 2.3 Pořízení položek PPE

Společnost DFAA pořizuje filtrační zařízení na odstraňování nebezpečných chemikálií z podzemních vod. Za zařízení bylo zapláceno €150,000 v červnu 2X15 a bylo uvedeno do provozu 1. července 2X15 (a od tohoto měsíce je odepisováno lineárně). Očekávána životnost aktiva je 10 let. Vzhledem k předpokládanému způsobu používání se očekává, že se v zařízení budou postupně usazovat některé nebezpečné látky. Na konci doby životnosti bude muset být zařízení ekologicky zlikvidováno specializovanou externí firmou; odhadované náklady na likvidaci jsou €100,000.

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace a výkaz úplného výsledku hospodaření za roky 2X15 až 2X17, jestliže:
 - vhodná diskontní míra je 10 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €300,000

	2X15	2X16	2X17
...			
Odpisy dlouhodobých aktiv			
...			
Finanční náklady			
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	<hr/> 0 <hr/>	<hr/> 0 <hr/>	<hr/> 0 <hr/>
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

	31.12.2X15	31.12.2X16	31.12.2X17
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Pozemky, budovy, zařízení			
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	_____	_____	_____
Aktiva celkem	_____	_____	_____

	31.12.2X15	31.12.2X16	31.12.2X17
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	300,000	300,000	300,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)			
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Rezervy na odstranění PPE			
Pasiva celkem	_____	_____	_____

Úloha 2.4 Přečtovací model IAS 16

Společnost DFAA oceňuje své pozemky klasifikované dle IAS 16 přečtovacím modelem.

Úkol:

- Určete, která z variant výkazu o úplném výsledku hospodaření a která z variant výkazu finanční situace za rok 2X14 je správná, jestliže:
 - pozemek byl zakoupen v roce 2X11 za €100,000
 - fair value k 31. 12. jsou: €97,000 (2X11); €95,000 (2X12); €98,000 (2X13); €103,000 (2X14)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

Výkaz o úplném VH za rok 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Výnosy				
...				
Přecenění IAS 16	+5,000	+3,000	+2,000	0
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	+5,000	+3,000	+2,000	0
Přecenění IAS 16	0	+2,000	+3,000	+5,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	+2,000	+3,000	+5,000
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	+5,000	+5,000	+5,000	+5,000
Rozvaha k 31. 12. 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Pozemky, budovy, zařízení	103,000	103,000	103,000	103,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	0
Aktiva celkem	103,000	103,000	103,000	103,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	3,000	0	-2,000	-5,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	3,000	5,000	8,000
Pasiva celkem	103,000	103,000	103,000	103,000

Úloha 2.5 Přečtovací model IAS 16

Společnost DFAA oceňuje své pozemky klasifikované dle IAS 16 přečtovacím modelem.

Úkol:

- Určete, která z variant výkazu o úplném výsledku hospodaření a která z variant výkazu finanční situace za rok 2X14 je správná, jestliže:
 - pozemek byl zakoupen v roce 2X11 za €100,000
 - fair value k 31. 12. jsou: €104,000 (2X11); €101,000 (2X12); €103,000 (2X13); €99,000 (2X14)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

Výkaz o úplném VH za rok 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Výnosy				
...				
Přecenění IAS 16	+2,000	-4,000	-3,000	-1,000
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	+2,000	-4,000	-3,000	-1,000
Přecenění IAS 16	-6,000	0	-1,000	-3,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	-6,000	0	-1,000	-3,000
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-4,000	-4,000	-4,000	-4,000
Rozvaha k 31. 12. 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Pozemky, budovy, zařízení	99,000	99,000	99,000	99,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	
Aktiva celkem	99,000	99,000	99,000	99,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-1,000	-4,000	3,000	0
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	3,000	-4,000	-1,000
Pasiva celkem	99,000	99,000	99,000	99,000

Úloha 2.6 Přeceňovací model IAS 16

DFAA oceňuje své budovy klasifikované dle IAS 16 přeceňovacím modelem.

Úkol:

- Odpovězte na následující otázky, jestliže:
 - v roce 2X11 byla zakoupena budova za €100,000 (zařazeno do používání v lednu 2X11 a od tohoto měsíce i odpisováno)
 - je-li relevantní: životnost budovy je 20 let; odpisování lineární; zbytková hodnota nulová
 - fair value k 31. 12. jsou: €95,190 (2X11); €90,450 (2X12); €83,810 (2X13); €79,600 (2X14)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

Kolik jsou odpisy v jednotlivých účetních obdobích?	
• Rok 2X11:	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
• Rok 2X14:	
Jaký je Úplný výsledek hospodaření (TCI) v uvedených účetních obdobích?	
• Rok 2X11:	
• Rok 2X14:	
Jaký je zůstatek Nerozdělených zisků (kumulované P/L) na konci uvedeného účetního období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
Jaký je zůstatek Fondu z přecenění (kumulované OCI) na konci uvedeného účetního období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
Jaké položky a v jaké částce jsou vykázány v Zisku / ztrátě (P/L) za uvedená účetní období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	

Jaké položky a v jaké částce jsou vykázány v Ostatním výsledku hospodaření (OCI) za uvedená účetní období?

• Rok 2X12:

• Rok 2X13:

Úloha 2.7 Dopad pořízení položek PPE na výkaz peněžních toků

Vyjděte ze zadání Příklad 2.3.

Úkol:

- Sestavte výkaz peněžních toků za roky 2X18-2X20 ve variantě s přímou i nepřímou prezentací peněžních toků

Výkaz peněžních toků za období	2X20	2X19	2X18
Počáteční stav peněžních prostředků	_____	_____	_____
Platby provozním dodavatelům			
<i>Peněžní tok z operací</i>			
Placené úroky	_____	_____	_____
Provozní cash flow	_____	_____	_____
Výdaje na pořízení DA (CAPEX)			
Investiční cash flow	_____	_____	_____
Finanční cash flow	_____	_____	_____
Celkové cash flow za období	_____	_____	_____
Konečný stav peněžních prostředků	_____	_____	_____

Výkaz peněžních toků za období	2X20	2X19	2X18
Počáteční stav peněžních prostředků			
Zisk za období			
Vyloučení položek			
Změna stavu položek pracovního kapitálu			
<i>Peněžní tok z operací</i>			
Placené úroky			
Provozní cash flow			
Výdaje na pořízení DA (CAPEX)			
Investiční cash flow			
Finanční cash flow			
Celkové cash flow za období			
Konečný stav peněžních prostředků			

- Jaké jsou další varianty účetního řešení pořízení této položky PPE kromě toho, které vyplývá z předdefinované struktury výkazu CF?

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!



- Jaký je obecný princip pro zahrnutí výdajů souvisejících s pořízením Pozemků, budov a zařízení (PPE) do pořizovací ceny aktiva?
- Jakým způsobem se zohlední v pořizovací ceně PPE skutečnost, že platba či její část je odložena v čase?
- Jak se projeví v účetním zobrazení PPE skutečnost, že vyřazení položky PPE bude spojeno s významnými výdaji na likvidaci, sanaci, rekultivaci apod.?
- Které položky výkazu peněžních toků jsou ovlivněny pořízením položek PPE (včetně položek, které nevstupují do pořizovací ceny, resp. položek při odložené platbě za pořizované aktivum)?
- Za jakých podmínek je možné sloučit odepisování jednotlivých komponent položky PPE?
- Jak se určí doba použitelnosti PPE a jak se projeví na odepisování záměr účetní jednotky používat aktivum po dobu výrazně kratší, než je jeho technická životnost?
- Které parametry odpisového plánu položek PPE jsou účetními odhady?
- Jakým způsobem se vykáže zisk/ztráta případně vzniklá při běžném vyřazení položek PPE na konci jejich doby životnosti?
- Jaké podmínky jsou kladeny na užití přeceňovacího modelu pro položky PPE?
- Jaké položky výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku hospodaření jsou při přeceňování položek PPE ovlivněny a jakým způsobem?

3. Investice do nemovitostí

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Rozdíl ve způsobu užití Investic do nemovitostí a nemovitostí ve skupině Pozemky, budovy a zařízení
- Určení pořizovací ceny položek Pozemků, budov a zařízení
- Principy odepisování položek Pozemků, budov a zařízení
- Účetní řešení přeceňovacího modelu položek Pozemků, budov a zařízení

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Pořizovací cena (cost)
- Investice do nemovitostí
- Vlastníkem užívaná nemovitost
- Finanční pronájem (leasingy)
- Operativní pronájem (leasingy)

Příklad 3.1 Složky pořizovací ceny investic do nemovitosti

KFÚA pořizuje novou administrativní budovu, kterou bude pronajímat jiným subjektům formou operativního leasingu. V této souvislosti vynaložila následující výdaje:

- Odměna architektonickému studiu za konstrukční návrh budovy €255,500
- Za výstavbu budovy na klíč uhrazeno stavební společnosti €4,712,000
- Poplatky související se stavebním dozorem a kolaudačním řízením €28,020
- Proškolení ostrahy budovy v oblasti bezpečnostních a evakuačních předpisů €12,000
- Pojištění nemovitosti (od 1. července 2X18 po dobu 2 let) €25,800
- Odměna právní kanceláři za vypracování vzorového návrhu nájemní smlouvy €6,300

Úkol:

- Určete pořizovací cenu budovy
- Jaké částky budou vykázány ve výsledovce, jestliže budova byla zařazena do používání 1. července 2X18

Pořizovací cena:
<ul style="list-style-type: none">• €225,500 + €4,712,000 + €28,020 = €4,965,520
Zisk/ztráta za období 2X18:
<ul style="list-style-type: none">• školení ostrahy objektu €12,000• pojištění €6,450• odměna právní kanceláři €6,300• a dále buď odpisy budovy, jestliže je aplikován model ocenění historickou cenou (pozn.: pro výpočet odpisů nejsou v zadání uvedeny potřebné informace), anebo zisk (ztráta) z přecenění investic do nemovitostí, jestliže je aplikován model ocenění ve fair value (pozn.: pro výpočet přecenění není v zadání uvedena fair value budovy ke konci období)

Příklad 3.2 Pořizovací cena investic do nemovitosti při odložené platbě

KFÚA pořizuje nový pozemek, který bude využíván za účelem zřízení krátkodobého placeného parkování (návštěvníci města, podnikatelé apod.). Pozemek je pořízen k 1. říjnu 2X18. Podle smluvních podmínek musí KFÚA dne 30. září 2X20 zaplatit €112,360.

Úkol:

- Určete pořizovací cenu pozemku, jestliže při platbě v hotovosti by prodávající vyžadoval částku €100,000
- Sestavte výsledovku a rozvahu za roky 2X18 až 2X20, jestliže:
 - pozemek klasifikovaný jako investice do nemovitosti je oceňován historickou cenou
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €200,000

Pořizovací cena

Splatnost faktury je delší než běžné platební podmínky, a proto musí být pořizovací cena aktiva určena na základě jeho hotovostního ekvivalentu (IAS40.24). Uvedené smluvní podmínky konstitují diskontní sazbu 6 %, neboť:

$$SH_0 = \sum_{t=0}^N \frac{CF_t}{(1 + i_t)^t}$$

kde

- SH = současná hodnota (zde v čase $t = 0$)
- CF = peněžní toky v daném období
- i = diskontní sazba (úroková míra)
- t = období, ve kterém plynou CF
- N = celkový počet období

Po úpravě vzorce a dosazení:

$$i = \sqrt[2]{\frac{CF_2}{SH_0}} - 1 = \sqrt[2]{\frac{€112,360}{€100,000}} - 1 = 6 \%$$

	2X20	2X19	2X18
...			
Finanční náklady	-4,770	-6,090	-1,500
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-4,770	-6,090	-1,500
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-4,770	-6,090	-1,500

	31.12.2X20	31.12.2X19	31.12.2X18
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Investice do nemovitostí	100,000	100,000	100,000
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	87,640	200,000	200,000
Aktiva celkem	187,640	300,000	300,000
	31.12.2X20	31.12.2X19	31.12.2X18
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	200,000	200,000	200,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-12,360	-7,590	-1,500
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Obchodní dluhy	0	0	101,500
<i>Oběžné dluhy</i>			
Obchodní dluhy	0	107,590	0
Pasiva celkem	187,640	300,000	300,000

Příklad 3.3 Pořizovací cena investic do nemovitostí při nákupu skupiny aktiv

KFÚA kupuje soubor tří pozemků, za které celkem zaplatila €2,500,000. O způsobu budoucího využití pozemků zatím společnost KFÚA nerozhodla.

Úkol:

- Určete pořizovací cenu jednotlivých pozemků, jestliže:
 - hodnoty pozemků v účetnictví prodávajícího jsou: Pozemek A €823,543; Pozemek B €201,122 a Pozemek C €75,040
 - fair value (reálné hodnoty) pozemků jsou: Pozemek A €1,850,000; Pozemek B €624,000 a Pozemek C €125,000

$$\text{Pozemek A} = €1,850,000 * \frac{€2,500,000}{(€1,850,000 + €624,000 + €125,000)} = €1,779,531$$

$$\text{Pozemek B} = €624,000 * \frac{€2,500,000}{(€1,850,000 + €624,000 + €125,000)} = €600,231$$

$$\text{Pozemek C} = €125,000 * \frac{€2,500,000}{(€1,850,000 + €624,000 + €125,000)} = €120,238$$

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
Investice do nemovitostí	103,000	101,000	97,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	103,000	101,000	97,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	3,000	1,000	-3,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	103,000	101,000	97,000

	31.12.2X14	31.12.2X15	31.12.2X16
Investice do nemovitostí	96,000	101,000	105,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	96,000	101,000	105,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-4,000	1,000	5,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	96,000	101,000	105,000

Poznámky k řešení:

- Přecenění na fair value se zachycuje „symetricky“, kdy veškeré zisky či ztráty z přecenění vstupují do *Zisku/ztráty za období (P/L)*, tj. *Ostatní výsledek hospodaření (OCI)* není u fair value modelu podle IAS 40 nikdy ovlivněn
- Protože přecenění na fair value u IAS 40 nevstupuje do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*, není ani ovlivněna položka „*Fondů z přecenění (kumulované OCI)*“ ve vlastním kapitálu (nejsou žádné položky OCI, které by se kumulovaly)
- Z výše uvedeného tedy vyplývá, že veškerá přecenění podle IAS 40 se kumulují v „*Nerozdělených ziscích (kumulované P/L)*“
- Částka *Úplného výsledku hospodaření (TCI)* se musí rovnat rozdílu mezi fair value na konci a fair value na počátku období⁷

⁷ Srovnej s Příkladem 2.8. U přeceňovacího modelu podle IAS 16 též platí, že částka *Úplného výsledku hospodaření (TCI)* se musí rovnat rozdílu mezi fair value na konci a fair value na počátku období. Zatímco u IAS 40 je celá částka rozdílu mezi konečnou a počáteční fair value zahrnuta v *Zisku/ztrátě za období (P/L)*, u IAS 16 může být zahrnutá částka buď zcela v *Zisku/ztrátě za období (P/L)*, nebo zcela v *Ostatním výsledku hospodaření (OCI)*, nebo částečně v *Zisku/ztrátě za období (P/L)* a částečně *Ostatním výsledku hospodaření (OCI)* v závislosti na výši změny fair value v aktuálním období v porovnání s vývojem fair value v předchozích obdobích.

Příklad 3.5 Fair value model IAS 40 – budovy

KFÚA oceňuje své budovy klasifikované dle IAS 40 ve fair value.

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledek za roky 2X11 až 2X16, jestliže:
 - v roce 2X11 byla zakoupena budova za €100,000
 - životnost budovy je 25 let
 - fair value k 31. 12. jsou: €97,200 (2X11); €92,460 (2X12); €87,450 (2X13); €83,790 (2X14); €80,800 (2X15); €77,900 (2X16)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

	2X11	2X12	2X13
Výnosy			
...			
Přecenění IAS 40	-2,800	-4,740	-5,010
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-2,800	-4,740	-5,010
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-2,800	-4,740	-5,010
	2X14	2X15	2X16
Výnosy			
...			
Přecenění IAS 40	-3,660	-2,990	-2,900
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-3,660	-2,990	-2,900
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-3,660	-2,990	-2,900

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
Investice do nemovitostí	97,200	92,460	87,450
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	97,200	92,460	87,450
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-2,800	-7,540	-12,550
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	97,200	92,460	87,450
	31.12.2X14	31.12.2X15	31.12.2X16
Investice do nemovitostí	83,790	80,800	77,900
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	83,790	80,800	77,900
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-16,210	-19,200	-22,100
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	83,790	80,800	77,900

Poznámky k řešení:

- Platí obdobné závěry jako u řešení Příklad 3.4
- Při aplikaci ocenění ve fair value se podle požadavků IAS 40 neodepisují ani budovy, tj. odpis je implicitně součástí přecenění (na rozdíl od IAS 16, kdy se budovy odepisují vždy bez ohledu na aplikovaný oceňovací model)

Příklad 3.6 Fair value model IAS 40 – budovy

KFÚA oceňuje své budovy klasifikované dle IAS 40 ve fair value.

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X11 až 2X16, jestliže:
 - v roce 2X11 byla zakoupena budova za €100,000
 - fair value k 31. 12. jsou: €102,500 (2X11); €103,800 (2X12); €101,600 (2X13); €94,900 (2X14); €92,800 (2X15); €93,400 (2X16)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

	2X11	2X12	2X13
Výnosy			
...			
Přecenění IAS 40	+2,500	+1,300	-2,200
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	+2,500	+1,300	-2,200
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	+2,500	+1,300	-2,200
	2X14	2X15	2X16
Výnosy			
...			
Přecenění IAS 40	-6,700	-2,100	+600
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-6,700	-2,100	+600
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-6,700	-2,100	+600

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
Investice do nemovitostí	102,500	103,800	101,600
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	102,500	103,800	101,600
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	2,500	3,800	1,600
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	102,500	103,800	101,600
	31.12.2X14	31.12.2X15	31.12.2X16
Investice do nemovitostí	94,900	92,800	93,400
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	94,900	92,800	93,400
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-5,100	-7,200	-6,600
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	94,900	92,800	93,400

Úloha 3.1 Fair value model IAS 40

Společnost DFAA oceňuje své pozemky klasifikované dle IAS 40 ve fair value.

Úkol:

- Určete, která z variant výkazu o úplném výsledku hospodaření za rok 2X14 a která z variant výkazu finanční situace k 31. 12. 2X14 je správná, jestliže:
 - pozemek byl zakoupen v roce 2X11 za €100,000
 - fair value k 31. 12. jsou: €97,000 (2X11); €95,000 (2X12); €98,000 (2X13); €103,000 (2X14)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

Výkaz o úplném VH za rok 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Výnosy				
...				
Přecenění IAS 40	+5,000	+3,000	+2,000	0
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	+5,000	+3,000	+2,000	0
Přecenění IAS 40	0	+2,000	+3,000	+5,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	+2,000	+3,000	+5,000
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	+5,000	+5,000	+5,000	+5,000
Rozvaha k 31. 12. 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Investice do nemovitostí	103,000	103,000	103,000	103,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	0
Aktiva celkem	103,000	103,000	103,000	103,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	3,000	0	-2,000	-5,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	3,000	5,000	8,000
Pasiva celkem	103,000	103,000	103,000	103,000

Úloha 3.2 Fair value model IAS 40

Společnost DFAA oceňuje své pozemky klasifikované dle IAS 40 ve fair value.

Úkol:

- Určete, která z variant výkazu o úplném výsledku hospodaření za rok 2X14 a která z variant výkazu finanční situace k 31. 12. 2X14 je správná, jestliže:
 - pozemek byl zakoupen v roce 2X11 za €100,000
 - fair value k 31. 12. jsou: €104,000 (2X11); €101,000 (2X12); €103,000 (2X13); €99,000 (2X14)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

Výkaz o úplném VH za rok 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Výnosy				
...				
Přecenění IAS 40	+2,000	-4,000	-3,000	-1,000
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	+2,000	-4,000	-3,000	-1,000
Přecenění IAS 40	-6,000	0	-1,000	-3,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	-6,000	0	-1,000	-3,000
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-4,000	-4,000	-4,000	-4,000
Rozvaha k 31. 12. 2X14	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Investice do nemovitostí	99,000	99,000	99,000	99,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	
Aktiva celkem	99,000	99,000	99,000	99,000
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-1,000	-4,000	3,000	0
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	3,000	-4,000	-1,000
Pasiva celkem	99,000	99,000	99,000	99,000

Úloha 3.3 Fair value model IAS 40

Společnost DFAA oceňuje své budovy klasifikované dle IAS 40 ve fair value.

Úkol:

- Odpovězte na následující otázky, jestliže:
 - v roce 2X11 byla zakoupena budova za €100,000 (zařazena do používání v lednu 2X11)
 - je-li relevantní: životnost budovy je 20 let; odpisování lineární; zbytková hodnota nulová
 - fair value k 31. 12. jsou: €95,190 (2X11); €90,450 (2X12); €83,810 (2X13); €79,600 (2X14)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

Kolik jsou odpisy v jednotlivých účetních obdobích?	
• Rok 2X11:	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
• Rok 2X14:	
Jaký je Úplný výsledek hospodaření (TCI) v uvedených účetních obdobích?	
• Rok 2X11:	
• Rok 2X14:	
Jaký je zůstatek Nerozdělených zisků (kumulované P/L) na konci uvedeného účetního období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
Jaký je zůstatek Fondu z přecenění (kumulované OCI) na konci uvedeného účetního období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
Jaké položky a v jaké částce jsou vykázány v Zisku / ztrátě (P/L) za uvedená účetní období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	

Jaké položky a v jaké částce jsou vykázány v Ostatním výsledku hospodaření (OCI) za uvedená účetní období?

• Rok 2X12:

• Rok 2X13:

Úloha 3.4 Model historické ceny IAS 40

Společnost DFAA oceňuje své budovy klasifikované dle IAS 40 v historických (pořizovacích) nákladech.

Úkol:

- Odpovězte na následující otázky, jestliže:
 - v roce 2X11 byla zakoupena budova za €100,000 (zařazena do používání v lednu 2X11)
 - je-li relevantní: životnost budovy je 20 let; odpisování lineární; zbytková hodnota nulová
 - fair value k 31. 12. jsou: €95,190 (2X11); €90,450 (2X12); €83,810 (2X13); €79,600 (2X14)
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000

Kolik jsou odpisy v jednotlivých účetních obdobích?	
• Rok 2X11:	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
• Rok 2X14:	
Jaký je Úplný výsledek hospodaření (TCI) v uvedených účetních obdobích?	
• Rok 2X11:	
• Rok 2X14:	
Jaký je zůstatek Nerozdělených zisků (kumulované P/L) na konci uvedeného účetního období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
Jaký je zůstatek Fondu z přecenění (kumulované OCI) na konci uvedeného účetního období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	
Jaké položky a v jaké částce jsou vykázány v Zisku / ztrátě (P/L) za uvedená účetní období?	
• Rok 2X12:	
• Rok 2X13:	

Jaké položky a v jaké částce jsou vykázány v Ostatním výsledku hospodaření (OCI) za uvedená účetní období?

• Rok 2X12:

• Rok 2X13:

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!



- Jak se odlišují investice do nemovitostí od nemovitostí užívaných vlastníkem?
- Uvést hlavní příklady užití nemovitostí klasifikovaných jako investice do nemovitostí a nemovitostí užívaných vlastníkem.
- Jaký je obecný princip pro zahrnutí výdajů souvisejících s pořízením investic do nemovitostí do pořizovací ceny aktiva?
- Které položky výkazu peněžních toků jsou ovlivněny pořízením položek investic do nemovitostí (včetně položek, které nevstupují do pořizovací ceny, resp. položek při odložené platbě za pořizované aktivum)?
- Jak se aplikuje model ocenění ve fair value?
- Jaké jsou zásadní rozdíly mezi fair value modelem dle IAS 40 a modelem přecenění dle IAS 16?

4. Leasingy

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Rozdíl mezi akruální a peněžní bází
- Principy časového rozlišování výnosů a nákladů
- Základy složeného úročení
- Rozdíl mezi vlastnictvím a kontrolou aktiva

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Současná hodnota budoucích peněžních toků
- Úmor a úrok
- Finanční pronájmy (leasingy)
- Operativní pronájmy (leasingy)

Příklad 4.1 Leasing malé hodnoty u nájemce

KFÚA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které od 1. července 2X12 získává reklamní plochu k využití po dobu 24 měsíců.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků za roky 2X12-2X14, jestliže:
 - KFÚA bude každý měsíc hradit nájemné ve výši €175
 - KFÚA vyhodnotila, že smluvní podmínky konstituují nájem malé hodnoty
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €5,000

Výsledovka za rok	2X12	2X13	2X14
...			
Nakoupené služby	-1,050	-2,100	-1,050
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-1,050	-2,100	-1,050
Rozvaha k	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Neoběžná aktiva</i>			
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	3,950	1,850	800
Aktiva celkem	3,950	1,850	800
	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	5,000	5,000	5,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-1,050	-3,150	-4,200
<i>Neoběžné dluhy</i>			
<i>Oběžné dluhy</i>			
Pasiva celkem	3,950	1,850	800

Výkaz peněžní toků za rok	2X12	2X13	2X14
Počáteční stav peněžních prostředků	5,000	3,950	1,850
Platby provozním dodavatelům	-1,050	-2,100	-1,050
Provozní cash flow	-1,050	-2,100	-1,050
Investiční cash flow	0	0	0
Finanční cash flow	0	0	0
Celkové cash flow za období	-1,050	-2,100	-1,050
Konečný stav peněžních prostředků	3,950	1,850	800

Příklad 4.2 Leasing malé hodnoty u nájemce

KFÚA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které od 1. července 2X12 získává reklamní plochu k využití po dobu 24 měsíců.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků za roky 2X12-2X14, jestliže:
 - KFÚA zaplatí nájemné na celé dva roky v celkové výši €4,200 k datu uzavření smlouvy
 - KFÚA vyhodnotila, že smluvní podmínky konstituují nájem malé hodnoty
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €5,000

Výsledovka za rok	2X12	2X13	2X14
...			
Nakoupené služby	-1,050	-2,100	-1,050
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-1,050	-2,100	-1,050

Rozvaha k	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Obchodní pohledávky	1,050	0	0
<i>Oběžná aktiva</i>			
Obchodní pohledávky	2,100	1,050	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	800	800	800
Aktiva celkem	3,950	1,850	800

	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	5,000	5,000	5,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-1,050	-3,150	-4,200
<i>Neoběžné dluhy</i>			
<i>Oběžné dluhy</i>			
Pasiva celkem	3,950	1,850	800

Výkaz peněžní toků za rok	2X12	2X13	2X14
Počáteční stav peněžních prostředků	5,000	800	800
Platby provozním dodavatelům	-4,200	0	0
Provozní cash flow	-4,200	0	0
Investiční cash flow	0	0	0
Finanční cash flow	0	0	0
Celkové cash flow za období	-4,200	0	0
Konečný stav peněžních prostředků	800	800	800

Příklad 4.3 Leasing malé hodnoty u nájemce

KFÚA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které od 1. července 2X12 získává reklamní plochu k využití po dobu 24 měsíců.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků za roky 2X12-2X14, jestliže:
 - KFÚA zaplatí nájemné za celé dva roky ve výši €4,200 ke konci nájemního vztahu
 - KFÚA vyhodnotila, že smluvní podmínky konstituují nájem malé hodnoty
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €5,000

Výsledovka za rok	2X12	2X13	2X14
...			
Nakoupené služby	-1,050	-2,100	-1,050
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-1,050	-2,100	-1,050

Rozvaha k	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Neoběžná aktiva</i>			
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	5,000	5,000	800
Aktiva celkem	5,000	5,000	800
	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	5,000	5,000	5,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-1,050	-3,150	-4,200
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Obchodní dluhy	1,050	0	0
<i>Oběžné dluhy</i>			
Obchodní dluhy	0	3,150	0
Pasiva celkem	5,000	5,000	800

Výkaz peněžní toků za rok	2X12	2X13	2X14
Počáteční stav peněžních prostředků	5,000	5,000	5,000
Platby provozním dodavatelům	0	0	-4,200
Provozní cash flow	0	0	-4,200
Investiční cash flow	0	0	0
Finanční cash flow	0	0	0
Celkové cash flow za období	0	0	-4,200
Konečný stav peněžních prostředků	5,000	5,000	800

Příklad 4.4 Leasing malé hodnoty u nájemce

KFÚA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které od 1. července 2X12 získává reklamní plochu k využití po dobu 24 měsíců.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků za roky 2X12-2X14, jestliže:
 - KFÚA bude platit po dobu prvních 12 měsíců měsíční nájemné ve výši €350 a zbývajících 12 měsíců již nájemné hradit nebude
 - KFÚA vyhodnotila, že smluvní podmínky konstituují nájem malé hodnoty
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €5,000

Výsledovka za rok	2X12	2X13	2X14
...			
Nakoupené služby	-1,050	-2,100	-1,050
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-1,050	-2,100	-1,050

Rozvaha k	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Obchodní pohledávky	525	0	0
<i>Oběžná aktiva</i>			
Obchodní pohledávky	525	1,050	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	2,900	800	800
Aktiva celkem	3,950	1,850	800

	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	5,000	5,000	5,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-1,050	-3,150	-4,200

Neoběžné dluhy

Oběžné dluhy

Pasiva celkem	3,950	1,850	800
----------------------	--------------	--------------	------------

Výkaz peněžní toků za rok	2X12	2X13	2X14
Počáteční stav peněžních prostředků	5,000	2,900	800
Platby provozním dodavatelům	-2,100	-2,100	0
Provozní cash flow	-2,100	-2,100	0
Investiční cash flow	0	0	0
Finanční cash flow	0	0	0
Celkové cash flow za období	-2,100	-2,100	0
Konečný stav peněžních prostředků	2,900	800	800

Příklad 4.5 Leasing u nájemce

KFÚA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které si od 1. ledna 2X01 najímá kancelářské prostory na dobu 3 let, ve kterých bude sídlit marketingové oddělení společnosti.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků KFÚA za roky 2X01-2X03, jestliže:
 - KFÚA bude platit k 31. prosinci každého roku nájemné ve výši €200,000
 - vhodná přírůstková úroková míra je 5 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €600,000
 - účetní jednotka vykazuje placené a přijaté úroky v provozním CF

Krok 1: Výpočet současné hodnoty leasingových plateb⁸

Datum	Nájemné	SH platby
01/01/2X01	0	0
31/12/2X01	200,000	190,476
31/12/2X02	200,000	181,406
31/12/2X03	200,000	172,768
	Suma	544,650

Krok 2: Sestavení umořovací tabulky (vstupní údaje pro účetní výkazy)

Datum	Nájemné	Úrok	Úmor	Dluh KZ
01/01/2X01	0	0	0	544,650
31/12/2X01	200,000	27,232	172,768	371,882
31/12/2X02	200,000	18,594	181,406	190,476
31/12/2X03	200,000	9,524	190,476	0

Krok 3: Sestavení výkazů

Výsledovka za rok	2X01	2X02	2X03
...			
Odpisy R-o-U ⁹	-181,550	-181,550	-181,550
...			
Finanční náklady	-27,232	-18,594	-9,524
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-208,782	-200,144	191,074

⁸ Konkrétní částky se mohou lišit v závislosti na použité konvenci úročení. Např. při konvenci ACT/365 dní a využití Excel-funkce „exp()“ činí čistá současná hodnota uvedených plateb €543,429 (při počátku leasingu dne 1. ledna 2021) nebo €543,355 (při počátku leasingu dne 1. ledna 2020).

⁹ V případě účelově členěných nákladů by bylo zahrnuto do položky „Prodejní a distribuční náklady“

Rozvaha k	31.12.2X01	31.12.2X02	31.12.2X03
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Práva užití (R-o-U)	363,100	181,550	0
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	400,000	200,000	0
Aktiva celkem	763,100	381,550	0
	31.12.2X01	31.12.2X02	31.12.2X03
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	600,000	600,000	600,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-208,782	-408,926	-600,000
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Leasingové dluhy	190,476	0	0
<i>Oběžné dluhy</i>			
Leasingové dluhy	181,406	190,476	0
Pasiva celkem	763,100	381,550	0
	2X01	2X02	2X03
Výkaz peněžní toků za rok			
Počáteční stav peněžních prostředků	600,000	400,000	200,000
Platby úroků	-27,232	-18,594	-9,524
Provozní cash flow	-27,232	-18,594	-9,524
Investiční cash flow	0	0	0
Splácení leasingových dluhů	-172,768	-181,406	-190,476
Finanční cash flow	-172,768	181,406	-190,476
Celkové cash flow za období	-200,000	-200,000	-200,000
Konečný stav peněžních prostředků	400,000	200,000	0

Poznámky k řešení

- Výkaz finanční situace:
 - jednotka vykáže právo užití (Right-of-Use „R-o-U“) odděleně od ostatních aktiv (nebo zahrne do příslušné položky, kam by aktiva patřila, pokud by je vlastnila a informaci o R-o-U uvede v komentáři)
 - „pořizovací cena“ R-o-U se navyšuje o vedlejší výdaje, které byly vynaloženy v souvislosti s pořízením předmětu nájmu (analogie k IAS 16)
 - R-o-U se odepisuje po dobu leasingové smlouvy, anebo po dobu ekonomické životnosti aktiva, jestliže předmět nájmu přechází do vlastnictví nájemce po konci smlouvy
 - jestliže předmět nájmu na konci nájemní smlouvy přechází do vlastnictví nájemce, dochází ke změně klasifikace R-o-U na příslušnou kategorii aktiv (např. na položku Pozemku, budov a zařízení PPE)
 - současná hodnota neuhrazených leasingových plateb se rozdělí na dlouhodobou a krátkodobou část dluhu
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření:
 - odděleně se vykazují odpisové náklady (v příslušné položce v závislosti na použitém členění nákladů) a úrokové náklady
 - je-li částka nájemného fixní (konstantní), výše úrokových nákladů se v čase snižuje; naopak výše odpisů zůstává obvykle stejná (je-li aplikováno lineární odepisování práva užití)
- Výkaz peněžních toků:
 - úmor leasingového dluhu se vykáže ve finančním CF
 - platby úroků z leasingového dluhu se vykážou v souladu s obecným řešením pro vykazování placených úroků (tj. buď provozní CF, nebo finanční CF podle volby účetní jednotky)
 - případné vedlejší pořizovací náklady související s pořízením R-o-U se zahrnou do investičního CF (analogie s pořízením aktiv podle IAS 16)
- Vazby mezi výkazy a jejich vypovídací schopnost:
 - celková platba nájemného v daném účetním období snižuje celkové CF (nelze ovšem zachytit v jednom řádku CF, nýbrž je nutné částku rozdělit na platbu úroku a na úmor leasingového dluhu)
 - dopad leasingu na CF v jednom účetním období obvykle neodpovídá dopadu leasingu na výsledovku v daném období; nicméně za celou dobu leasingové smlouvy (resp. životnosti aktiva) se celkový dopad do výsledovky a výkazu CF rovnat musí
 - odpisy R-o-U snižují ukazatel EBIT, úroky z leasingového dluhu nikoliv; ukazatel EBIDTA není leasingem vůbec ovlivněn
 - výše diskontní sazby má vliv na prvotní ocenění R-o-U a leasingového dluhu, a tedy i na poměr, ve kterém se celkové nominální platby hrazené pronajímateli rozdělí u nájemce na odpisy a úrokové náklady (s rostoucí diskontní sazbou se zvyšuje podíl úrokových nákladů a snižuje podíl odpisů)

Příklad 4.6 Leasing u nájemce

KFÚA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které si od 1. ledna 2X01 najímá zařízení na ověřování transakcí v blockchainu, který společnost využívá k evidenci nárokovaných a dodávaných produktů v rámci zákaznického věrnostního programu.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků za roky 2X01-2X06, jestliže:
 - nájemní smlouva je uzavřena na dobu 5 let (tj. do 31. prosince 2X05); po konci smlouvy zařízení přechází do vlastnictví KFÚA
 - KFÚA platí k 1. lednu 2X01 částku €15,000 a dále částku €5,000 k 31. prosinci 2X01, 31. prosinci 2X02, 31. prosinci 2X03 a 31. prosinci 2X04
 - v souvislosti se zajištěním funkčnosti zařízení KFÚA zaplatila v lednu 2X01 třetí straně částku ve výši €3,000 za jeho napojení na solární okruh
 - vhodná přírůstková úroková míra je 5 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €38,000
 - účetní jednotka vykazuje placené a přijaté úroky ve finančním CF
 - životnost obdobného zařízení odhaduje KFÚA na 6 let (se zanedbatelnou zbytkovou hodnotou)

Datum	Nájemné	SH platby
01/01/2X01	15,000	15,000
31/12/2X01	5,000	4,762
31/12/2X02	5,000	4,535
31/12/2X03	5,000	4,319
31/12/2X04	5,000	4,114
31/12/2X05	-	-
	Suma	32,730

Datum	Nájemné	Úrok	Úmor	Dluh KZ
01/01/2X01	15,000	0	15,000	17,730
31/12/2X01	5,000	886	4,114	13,616
31/12/2X02	5,000	681	4,319	9,297
31/12/2X03	5,000	465	4,535	4,762
31/12/2X04	5,000	238	4,762	0
31/12/2X05	-	-	-	-

Výsledovka za rok	2X01	2X02	2X03
...			
Odpisy R-o-U	-5,955	-5,955	-5,955
...			
Finanční náklady	-886	-681	-465
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-6,841	-6,636	-6,420
	2X04	2X05	2X06
...			
Odpisy R-o-U	-5,955	-5,955	0
Odpisy PPE ¹⁰			-5,955
...			
Finanční náklady	-238	0	0
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-6,193	-5,955	-5,955
Rozvaha k	31.12.2X01	31.12.2X02	31.12.2X03
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Práva užití (R-o-U)	29,775	23,820	17,865
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	15,000	10,000	5,000
Aktiva celkem	44,775	33,820	22,865
	31.12.2X01	31.12.2X02	31.12.2X03
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	38,000	38,000	38,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-6,841	-13,477	-19,897
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Leasingové dluhy	9,297	4,762	0
<i>Oběžné dluhy</i>			
Leasingové dluhy	4,319	4,535	4,762
Pasiva celkem	44,775	33,820	22,865

¹⁰ V reálné druhové výsledovce by byl pouze jeden řádek s odpisy všech dlouhodobých aktiv. Explicitní odlišení odpisů Práva užití (dle IFRS 16) a odpisů položky Pozemků, budov, zařízení (dle IAS 16) má pomoci uvědomit si, že až do konce roku 2X05 (tj. do konce nájemní smlouvy) zařízení spadá do působnosti standardu IFRS 16 (včetně požadavků na zveřejnění informací do komentáře) a od roku 2X06 již bude patřit do působnosti IAS 16 (včetně požadavků na zveřejnění informací do komentáře).

Rozvaha k	31.12.2X04	31.12.2X05	31.12.2X06
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Práva užití (R-o-U)	11,910	5,955 ¹¹	0
Pozemky, budovy, zařízení	0	0	0
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0
Aktiva celkem	11,910	5,955	0
	31.12.2X04	31.12.2X05	31.12.2X06
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	38,000	38,000	38,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-26,090	-32,045	-38,000
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Leasingové dluhy	0	0	0
<i>Oběžné dluhy</i>			
Leasingové dluhy	0	0	0
Pasiva celkem	11,910	5,955	0

¹¹ K 1. lednu 2X06 by došlo k reklasifikaci z Práva užití (byla-li tato položka vykazována ve výkazu finanční situace na samostatném řádku) do položky Pozemky, budovy, zařízení

Výkaz peněžní toků za rok	2X01	2X02	2X03
Počáteční stav peněžních prostředků	38,000	15,000	10,000
Provozní cash flow	0	0	0
Výdaje na pořízení DA (CAPEX)	-3,000	0	0
Investiční cash flow	-3,000	0	0
Platby úroků	-886	-681	-465
Splácení leasingových dluhů	-19,114	-4 319	-4 535
Finanční cash flow	-20,000	-5,000	-5,000
Celkové cash flow za období	-23,000	-5,000	-5,000
Konečný stav peněžních prostředků	15,000	10,000	5,000

Výkaz peněžní toků za rok	2X04	2X05	2X06
Počáteční stav peněžních prostředků	5,000	0	0
Provozní cash flow	0	0	0
Výdaje na pořízení DA (CAPEX)	0	0	0
Investiční cash flow	0	0	0
Platby úroků	-238	0	0
Splácení leasingových dluhů	-4,762	0	0
Finanční cash flow	-5,000	0	0
Celkové cash flow za období	-5,000	0	0
Konečný stav peněžních prostředků	0	0	0

Příklad 4.7 Operativní leasing u pronajímatele (aktívum IAS 16, historická cena)

KFÚA vlastní budovu, kterou využívá k administrativním účelům. V přízemí jsou oddělené prostory (zaujímají nevýznamnou část budovy), které jsou pronajímány neziskové organizaci. Nájemní smlouva byla uzavřena 1. ledna 2X12 na dobu 3 let. Roční nájemné činí €3,000.

Úkol:

- Sestavte rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků KFÚA za roky 2X12-2X14, jestliže:
 - nájemné je hrazeno vždy v červnu na daný rok
 - budova je oceňována modelem historické ceny
 - pořizovací cena budovy je €10,000,000; zařazena do používání byla v lednu 2X10; doba životnosti je 50 let; zbytková hodnota nulová; odpisování lineární
 - počáteční zůstatky k 1. lednu 2X12: peníze €1,000,000; budova €9,600,000; základní kapitál €10,000,000; nerozdělené zisky €600,000

Výsledovka za rok	2X12	2X13	2X14
Výnosy z nájemného	3,000	3,000	3,000
Odpisy IAS 16	-200,000	-200,000	-200,000
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-197,000	-197,000	-197,000

Rozvaha k	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Budovy, pozemky, zařízení	9,400,000	9,200,000	9,000,000
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	1,003,000	1,006,000	1,009,000
Aktiva celkem	10,403,000	10,206,000	10,009,000

	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	10,000,000	10,000,000	10,000,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	403,000	206,000	9,000

Neoběžné dluhy

Oběžné dluhy

Pasiva celkem	10,403,000	10,206,000	10,009,000
----------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Výkaz peněžní toků za rok	2X12	2X13	2X14
Počáteční stav peněžních prostředků	<u>1,000,000</u>	<u>1,003,000</u>	<u>1,006,000</u>
Příjmy od zákazníků	3,000	3,000	3,000
Provozní cash flow	<u>3,000</u>	<u>3,000</u>	<u>3,000</u>
Investiční cash flow	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Finanční cash flow	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Celkové cash flow za období	<u>3,000</u>	<u>3,000</u>	<u>3,000</u>
Konečný stav peněžních prostředků	<u>1,003,000</u>	<u>1,006,000</u>	<u>1,009,000</u>

Příklad 4.8 Operativní leasing u pronajímatele (aktívum IAS 16, přeceňovací model)

KFÚA vlastní budovu, kterou využívá k administrativním účelům. V přízemí jsou oddělené prostory (zaujímají nevýznamnou část budovy), které jsou pronajímány neziskové organizaci. Nájemní smlouva byla uzavřena 1. ledna 2X12 na dobu 3 let. Roční nájemné činí €3,000.

Úkol:

- Sestavte rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků za roky 2X12-2X14, jestliže:
 - nájemné je hrazeno vždy v červnu na daný rok
 - budova je oceňována přeceňovacím modelem
 - pořizovací cena budovy je €10,000,000; zařazena do používání byla v lednu 2X10; doba životnosti je 50 let; zbytková hodnota nulová; odpisování lineární
 - první přecenění budovy na konci roku 2X12 (fair value je €9,682,000); další přecenění na konci roku 2X14 (fair value €8,640,000)
 - počáteční zůstatky k 1. lednu 2X12: peníze €1,000,000; budova €9,600,000; základní kapitál €10,000,000; nerozdělené zisky €600,000

Výsledovka za rok	2X12	2X13	2X14
Výnosy z nájemného	3,000	3,000	3,000
...			
Odpisy IAS 16	-200,000	-206,000	-206,000
Přecenění IAS 16	0	0	-348,000
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-197,000	-203,000	-551,000
Přecenění IAS 16	282,000	0	-282,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	282,000	0	-282,000
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	85,000	-203,000	-833,000

Rozvaha k	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Budovy, pozemky, zařízení	9,682,000	9,476,000	8,640,000
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	1,003,000	1,006,000	1,009,000
Aktiva celkem	10,685,000	10,482,000	9,649,000
	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	10,000,000	10,000,000	10,000,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	403,000	200,000	-351,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	282,000	282,000	
<i>Neoběžné dluhy</i>			
<i>Oběžné dluhy</i>			
Pasiva celkem	10,685,000	10,482,000	9,649,000
	2X12	2X13	2X14
Výkaz peněžní toků za rok			
Počáteční stav peněžních prostředků	1,000,000	1,003,000	1,006,000
Příjmy od zákazníků	3,000	3,000	3,000
Provozní cash flow	3,000	3,000	3,000
Investiční cash flow	0	0	0
Finanční cash flow	0	0	0
Celkové cash flow za období	3,000	3,000	3,000
Konečný stav peněžních prostředků	1,003,000	1,006,000	1,009,000

Příklad 4.9 Operativní leasing u pronajímatele (aktivum IAS 40, fair value model)

KFÚA vlastní budovu, kterou pronajímá jiným subjektům formou operativního pronájmu. K 1. lednu 2X12 byla uzavřena nájemní smlouva s novým nájemcem na pronájem celé budovy po dobu 5 let. Roční nájemné činí €350,000.

Úkol:

- Sestavte rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků za roky 2X12-2X14, jestliže:
 - nájemné je hrazeno vždy v červnu na daný rok
 - budova je oceňována fair value modelem
 - pořizovací cena budovy €10,000,000; budova zařazena do používání v prosinci 2X11
 - fair value budovy: €10,223,000 k 31/12/2X12; €10,107,000 k 31/12/2X13 a €9,925,000 k 31/12/2X14
 - počáteční zůstatky k 1. lednu 2X12: budova €10,000,000; základní kapitál €10,000,000

Výsledovka za rok	2X12	2X13	2X14
Výnosy z nájemného	350,000	350,000	350,000
...			
Přecenění IAS 40	223,000	-116,000	-182,000
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	573,000	234,000	168,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	573,000	234,000	168,000

Rozvaha k	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Investice do nemovitostí	10,223,000	10,107,000	9,925,000
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	350,000	700,000	1,050,000
Aktiva celkem	10,573,000	10,807,000	10,975,000

	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	10,000,000	10,000,000	10,000,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	573,000	807,000	975,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0

Neoběžné dluhy

Oběžné dluhy

Pasiva celkem	10,573,000	10,807,000	10,975,000
----------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Výkaz peněžní toků za rok	2X12	2X13	2X14
Počáteční stav peněžních prostředků	0	350,000	700,000
Příjmy od zákazníků	350,000	350,000	350,000
Provozní cash flow	350,000	350,000	350,000
Investiční cash flow	0	0	0
Finanční cash flow	0	0	0
Celkové cash flow za období	350,000	350,000	350,000
Konečný stav peněžních prostředků	350,000	700,000	1,050,000

Úloha 4.1 Leasing u nájemce

DFAA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které si od 1. ledna 2X01 najímá kancelářské prostory na dobu 3 let, ve kterých bude sídlit účetní a ekonomické oddělení společnosti.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků DFAA za roky 2X01-2X03, jestliže:
 - DFAA bude platit k 31. prosinci každého roku nájemné ve výši €200,000
 - vhodná přírůstková úroková míra je 8 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €600,000
 - účetní jednotka vykazuje placené a přijaté úroky v provozním CF

Úloha 4.2 Leasing u nájemce

DFAA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které si od 1. ledna 2X01 najímá kancelářské prostory na dobu 3 let, ve kterých bude sídlit účetní a ekonomické oddělení společnosti.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků DFAA za roky 2X01-2X03, jestliže:
 - DFAA bude platit k 31. prosinci každého roku nájemné ve výši €200,000
 - vhodná přírůstková úroková míra je 12 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €600,000
 - účetní jednotka vykazuje placené a přijaté úroky v provozním CF
- Porovnejte výsledky s Úlohou 4.1 a identifikujte jaké položky a jakým způsobem jsou ovlivněny různou úrokovou mírou použitou při diskontování

Úloha 4.3 Leasing u nájemce

DFAA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které si od 1. ledna 2X01 najímá kancelářské prostory na dobu 3 let, ve kterých bude sídlit účetní a ekonomické oddělení společnosti.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků DFAA za roky 2X01-2X04, jestliže:
 - DFAA uhradí tři nájemné ve výši €200,000 vždy den po konci příslušného období, tj. první platba dne 1. ledna 2X02, druhá platba dne 1. ledna 2X03 a poslední dne 1. ledna 2X04
 - vhodná přírůstková úroková míra je 8 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €600,000
 - účetní jednotka vykazuje placené a přijaté úroky v provozním CF
- Porovnejte s Úlohou 4.1 a identifikujte shody a rozdíly v účetním řešení v důsledku posunutí platby o 1 den.

Úloha 4.4 Leasing u nájemce

DFAA uzavírá nájemní smlouvu, na základě které si od 1. ledna 2X01 najímá typografické zařízení. Smlouva je uzavřena na období 5 let a po jejím konci přejde zařízení do vlastnictví DFAA.

Úkol:

- Uveďte, jaký je dopad uvedené nájemní smlouvy na rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků DFAA za roky 2X01-2X10, jestliže:
 - podle splátkového kalendáře DFAA zaplatí: 1. ledna 2X01 částku €20,000; částku €10,000 vždy k 31. prosinci v letech 2X01 až 2X04 a dále €30,000 k 31. prosinci 2X05
 - v souvislosti se zajištěním funkčnosti zařízení DFAA zaplatila v lednu 2X01 třetí straně částku ve výši €6,200 za montáž a testování zařízení (žádné prototypy nevznikly)
 - vhodná přírůstková úroková míra je 6 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €200,000
 - účetní jednotka vykazuje placené a přijaté úroky v provozním CF
 - životnost obdobného zařízení odhaduje KFÚA na 15 let (se zanedbatelnou zbytkovou hodnotou)

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!



- Jak se odlišuje ekonomický a právní pohled na vlastnictví, s vysvětlením na příkladu leasingu?
- Jaké jsou hlavní principy vykazování leasingových smluv u nájemce a jaké klíčové položky výkazů jsou ovlivněny?
- Jakým způsobem nájemce určí diskontní sazbu a jaký dopad na vybrané položky má výše diskontní sazby?
- Uvažujte pořízení aktiva vlastními prostředky, na bankovní úvěr a formou leasingu a identifikujte dopad těchto tří způsobů financování pořízení aktiva na výkaz peněžních toků.
- Jak nájemce určí dobu odepisování předmětu pořízeného prostřednictvím leasingu?
- Jaké jsou požadavky na zobrazení práv užití v rozvaze a má nějaký vliv na rozvahové zobrazení skutečnost, že předmět nájmu přejde na konci nájemní smlouvy do vlastnictví nájemce?

5. Výnosy a zásoby

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Rozdíl mezi akruální a peněžní bázi
- Vybrané účetní principy (realizační princip, věčná a časová shoda výnosů a nákladů s obdobím, zásada opatrnosti)
- Různé podnikatelské modely (nákup a prodej zboží, poskytování služeb, výroba a prodej vlastních výrobků) a jejich zobrazení v účetnictví
- Určení pořizovací ceny nakupovaných zásob a základní principy ocenění vyráběných výrobků
- Účelové a druhové členění nákladů u výrobního podniku
- Způsob ocenění úbytků zásob (individuální pořizovací ceny versus techniky ocenění)

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Výnos (obecně – angl. income)
- Výnos (z hlavní činnosti – angl. revenue)
- Samostatná prodejní cena
- Časová hodnota peněz
- Pořizovací náklady zásob
- Čistá realizovatelná hodnota zásob

Příklad 5.1 Identifikace prvků smlouvy (smluvních příslibů)

KFÚA prodává stroj. Tato částka zahrnuje také cenu za montáž a dále i servis (nad rámec záručních oprav) a helpdesk po dobu tří let. Stroj i veškeré uvedené služby (tj. montáž, servis, helpdesk) jednotka prodává v balíčcích i samostatně. Obdobné varianty prodeje nabízejí i konkurenti. Montáž může provést i zákazník sám pomocí oprávněného personálu.

Úkol:

- Identifikujte samostatné smluvní přísliby (předměty dodání, angl. performance obligations – POs) ve smlouvě

Identifikace POs

Na základě analýzy smluvních podmínek a charakteristik produktů a služeb je možné identifikovat čtyři samostatné předměty dodání (smluvní přísliby):

- stroj
- montáž stroje
- servis stroje
- helpdesk

Příklad 5.2 Identifikace prvků smlouvy (smluvních příslibů)

KFÚA prodává stroj. Tato částka zahrnuje také cenu za montáž a dále i servis (nad rámec záručních oprav) a helpdesk po dobu tří let. Servis a helpdesk jednotka prodává v balíčcích i samostatně. Obdobné varianty prodeje nabízejí i konkurenti. S ohledem na záruční podmínky může montáž stroje provést pouze prodávající, aby byla zabezpečena jeho správná funkčnost v individuálních podmínkách zákazníka.

Úkol:

- Identifikujte samostatné smluvní přísliby ve smlouvě

Identifikace POs

Na rozdíl od Příklad 5.1 je dodávka stroje a montáž jsou úzce propojeny z hlediska možnosti kontroly užitek zákazníkem. Na základě analýzy smluvních podmínek a charakteristik produktů a služeb je možné identifikovat tři samostatné předměty dodání (smluvní přísliby):

- dodávka stroje a jeho montáž
- servis stroje
- helpdesk

Příklad 5.3 Okamžik splnění smluvních příslibů

KFÚA prodává stroj. Tato částka zahrnuje taktéž cenu za montáž a dále i servis (nad rámec záručních oprav) a helpdesk po dobu tří let. Stroj i veškeré uvedené služby (tj. montáž, servis, helpdesk) jednotka prodává v balíčcích i samostatně. Obdobné varianty prodeje nabízejí i konkurenti. Montáž může provést i zákazník sám pomocí oprávněného personálu.

Úkol:

- Určete výši výnosů za prosinec 2X01 a leden 2X02, jestliže:
 - stroj je k zákazníkovi dopraven 29. prosince 2X01
 - KFÚA provedla montáž stroje v období mezi 16. a 31. lednem 2X02
 - 1. únorem 2X02 získává zákazník právo na 5 servisních prohlídek (nad rámec záručních oprav) a začíná běžet lhůta tří let pro helpdesk podporu
 - celková částka výnosu ze smlouvy je €12,000; pro zjednodušení předpokládejte alokační poměr 50:25:15:10 (stroj : montáž : servis : helpdesk)

Výnosy prosinec 2X01

- Na základě identifikace předmětů dodání obsažených ve smlouvě a plnění těchto smluvních povinností bude v prosinci 2X01 vykázán výnos za dodání stroje ve výši €6,000.

Výnosy leden 2X02

- Na základě identifikace předmětů dodání obsažených ve smlouvě a plnění těchto smluvních povinností bude v lednu 2X02 vykázán výnos za montáž stroje ve výši €3,000.

Příklad 5.4 Okamžik splnění smluvních příslibů

KFÚA prodává stroj. Tato částka zahrnuje taktéž cenu za montáž a dále i servis (nad rámec záručních oprav) a helpdesk po dobu tří let. Servis a helpdesk jednotka prodává v balíčcích i samostatně. Obdobné varianty prodeje nabízejí i konkurenti. S ohledem na záruční podmínky může montáž stroje provést pouze prodávající, aby byla zabezpečena jeho správná funkčnost v individuálních podmínkách zákazníka.

Úkol:

- Určete výši výnosů za prosinec 2X01 a leden 2X02, jestliže:
 - stroj je k zákazníkovi dopraven 29. prosince 2X01
 - KFÚA provedla montáž stroje v období mezi 16. a 31. lednem 2X02
 - 1. únorem 2X02 získává zákazník právo na 5 servisních prohlídek (nad rámec záručních oprav) a začíná běžet lhůta tří let pro helpdesk podporu
 - celková částka výnosu ze smlouvy je €12,000; pro zjednodušení předpokládejte alokační poměr 50:25:15:10 (stroj : montáž : servis : helpdesk)

Výnosy prosinec 2X01

- Na základě identifikace předmětů dodání obsažených ve smlouvě a plnění těchto smluvních povinností nebude v prosinci 2X01 vykázán žádný výnos.¹²

Výnosy leden 2X02

- Na základě identifikace předmětů dodání obsažených ve smlouvě a plnění těchto smluvních povinností bude v lednu 2X02 vykázán výnos za dodávku a montáž stroje ve výši €9,000.

¹² Vzhledem k provázanosti dodávky a montáže stroje (viz řešení Příklad 5.2) je možné vykázat výnos až po dokončení montáže, tj. (na rozdíl od Příklad 5.1, resp. Příklad 5.3) nestačí pouze dopravit k zákazníkovi stroj.

Příklad 5.5 Okamžik splnění smluvních příslibů

KFÚA v současnosti dokončuje dva projekty rezidenčního bydlení. V případě Projektu A je bytový dům stavěn na objednávku a na pozemku developerské společnosti, která prodává byty v komplexu finálním zákazníkům. V případě Projektu B jsou bytové jednotky stavěny na pozemcích KFÚA a prodávány finálním zákazníkům přímo společností KFÚA.

Úkol:

- Uveďte částku výnosů, která bude společností KFÚA vykázána (kumulativně) ke konci roku 2X02, jestliže:
 - Projekt A je dokončen z 80 % (zbývá dodělat sanitární technika a výmalba v bytech); celková transakční cena je €25,000,000 a developer již uhradil 50 %; bytový dům zatím nebyl zkolaudován a převeden na developera
 - Projekt B je dokončen z 95 % (zbývají dodělat sklepy a zabezpečení podzemních garáží); na všechny byty jsou již uzavřeny kupní smlouvy a zákazníci uhradili již 100 % kupní ceny do notářské úschovy (celkem €30,000,000); bytový dům zatím není zkolaudován a byty nebyly na zákazníky převedeny

Projekt A

- Výnosy jsou vykazovány v průběhu plnění smluvní povinnosti (tj. průběžně), neboť zákazník (tj. developerská společnost) získává a kontroluje benefity z průběžného plnění zakázky ze strany KFÚA
- Ke konci roku 2X02 KFÚA vykáže výnosy ve výši €20,000,000 = 80 % * €25,000,000

Projekt B

- Výnosy jsou vykázány v okamžiku převodu kontroly nad bytem na finálního zákazníka, neboť majitel bytu získává benefity z bytu až v okamžiku jeho převzetí (když ho může začít využívat pro své bydlení, k pronájmu atd.)
- Ke konci roku 2X02 KFÚA žádné výnosy z tohoto bytového projektu nevykáže

Příklad 5.6 Alokace transakční ceny na jednotlivé smluvní přísliby

KFÚA prodává zařízení k čištění podzemních vod. V rámci zvýhodněného balíčku se KFÚA současně zavazuje i k pravidelnému servisu zařízení po dobu 5 let (vždy po roce užívání); přidělení voucheru na bezplatné pořízení doplňkového sortimentu pro čištění, který zákazník může využít do 12 měsíců od předání zařízení; prodloužení záruky o 1 rok nad rámec zákonné záruční lhůty dvou let (účetní konsekvence dvouleté zákonné záruky neuvažujte).

Úkol:

- Určete, jaká částka výnosů bude alokována na jednotlivé smluvní přísliby, jestliže:
 - zařízení bylo zákazníkovi předáno 1. července 2X11
 - v červenci 2X11 zákazník zaplatil celou transakční cenu ve výši €13,500
 - samostatné prodejní ceny jsou: zařízení €10,500; voucher €1,500; 1x servis €360; prodloužená záruka €1,200
- Určete, kdy KFÚA vykáže výnosy ze splnění jednotlivých příslibů

Hypotetická prodejní cena (samostatně prodávaných produktů): <ul style="list-style-type: none">• $€10,500 + €1,500 + 5 * €360 + €1,200 = €15,000$
Poskytnutá sleva: <ul style="list-style-type: none">• $1 - €13,500 / €15,000 = 10 \%$
Alokovaná částka transakční ceny na jednotlivé smluvní přísliby: <ul style="list-style-type: none">• <i>Zařízení:</i> $90 \% * €10,500 = €9,450$• <i>Voucher na zboží zdarma:</i> $90 \% * €1,500 = €1,350$• <i>Servis:</i> $90 \% * €360 = €324$ za jeden servis → €1,620 za všech 5 servisních prohlídek• <i>Prodloužená záruka:</i> $90 \% * €1,200 = €1,080$
Uznání výnosů: <ul style="list-style-type: none">• <i>Zařízení:</i> v okamžiku dodání zákazníkovi, tj. 1. července 2X01• <i>Voucher na zboží zdarma:</i> v okamžiku využití voucheru zákazníkem; v případě nevyužití voucheru v okamžiku uplynutí roční lhůty• <i>Servis:</i> v okamžiku poskytnutí služby zákazníkovi; v případě nevyužití v okamžiku uplynutí příslušné roční lhůty• <i>Prodloužená záruka:</i> bude uznána v období od 1. července 2X13 do 30. června 2X14 v okamžiku realizace záruky, nebo po uplynutí lhůty, nedojde-li k jejímu využití klientem

Příklad 5.7 Alokace transakční ceny na jednotlivé smluvní přísliby

KFÚA prodává zařízení k čištění podzemních vod. V rámci zvýhodněného balíčku se KFÚA současně zavazuje i k pravidelnému servisu zařízení po dobu 5 let (vždy po roce užívání); přidělení voucheru na bezplatné pořízení doplňkového sortimentu pro čištění, který zákazník může být využit do 12 měsíců od předání zařízení; prodloužení záruky o 1 rok nad rámec zákonné záruční lhůty dvou roků.

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz peněžních toků za roky 2X11 až 2X13, jestliže:
 - zařízení bylo zákazníkovi předáno 1. července 2X11 (pořizovací cena byla €7,000)
 - v červenci 2X11 zákazník zaplatil celou transakční cenu ve výši €13,500
 - samostatné prodejní ceny jsou: zařízení €10,500; voucher €1,500; 1x servis €360; prodloužená záruka €1,200
 - voucher byl zákazníkem využit v dubnu 2X12 (pořizovací cena zboží byla €1,000)
 - možnost servisu zařízení nebyla v roce 2X12 zákazníkem využita; v roce 2X13 servis proveden byl (náklady činily €180)
 - rezerva na zákonné záruky byla stanovena na částku €100; během zákonné, ani během prodloužené záruční lhůty nebyla zákazníkem žádná reklamacie uplatněna
 - počáteční zůstatky: zásoby €8,000 a základní kapitál €8,000

	2X11	2X12	2X13
Výnosy za výrobky, zboží a služby	9,450	1,674	864
Náklady prodeje	-7,000	-1,000	-180
<i>Hrubá marže</i>	2,450	674	684
Prodejní a distribuční náklady	-100	0	100
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	2,350	674	784
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	2,350	674	784

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Neoběžná aktiva</i>			
<i>Oběžná aktiva</i>			
Zásoby	1,000	0	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	13,500	13,500	13,320
Aktiva celkem	14,500	13,500	13,320

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	8,000	8,000	8,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	2,350	3,024	3,808
<i>Dluhy</i>			
Záruční rezervy	100	100	0
Smluvní dluh	4,050	2,376	1,512
Pasiva celkem	14,500	13,500	13,320

	2X12	2X13	2X14
Počáteční stav peněžních prostředků	0	13,500	13,500
Příjmy od zákazníků	13,500	0	0
Provozní výdaje			-180
Provozní cash flow	13,500	0	-180
Investiční cash flow	0	0	0
Finanční cash flow	0	0	0
Celkové cash flow za období	13,500	0	-180
Konečný stav peněžních prostředků	13,500	13,500	13,320

Poznámky k řešení:

- Výnosy jsou v souladu s řešením popsaným v Příklad 5.6, tj.:
 - Rok 2X11: výnos za prodané zařízení
 - Rok 2X12: výnos za dodání zboží „zdarma“ na základě předloženého voucheru & výnos za jednu servisní prohlídku (výnos se uzná, byť zákazník nevyužil & oproti tomuto výnosu tedy není žádný náklad)
 - Rok 2X13: výnos za jednu servisní prohlídku & výnos za prodlouženou záruku (jedna polovina alokované částky, neboť prodloužená záruka začíná 1. července 2X13 a trvá 12 měsíců)
 - Rok 2X14 (již není ve výkazech uvedeno): výnos za zbývající polovinu prodloužené záruky & výnos za jednu servisní prohlídku
 - Rok 2X15 & 2X16 (již není ve výkazech uvedeno): v každém roce výnos za jednu servisní prohlídku
- Náklady:
 - Rok 2X11: náklady na prodané zboží (resp. výroby, pokud by jednotka zařízení pro čištění vyrobila sama) & odhadované náklady na záruční rezervy¹³
 - Rok 2X12: náklady na prodané zboží, které se vztahují k výnosům za dodání zboží „zdarma“ na základě předloženého voucheru
 - Rok 2X13: náklady na provedení servisní prohlídky & dochází ke zrušení zákonné záruky z důvodu uplynutí dvouleté lhůty
- Smluvní aktivum / Smluvní dluh (angl. Contract asset / Contract liability):
 - vznikají, pokud se odlišuje náběh výnosů od plateb přijatých od zákazníka¹⁴
 - v tomto příkladu jednotka získala celkovou částku výnosů předem, ale část smluvních příslibů dodá v budoucnosti → vzniklý dluh si žádá odložení části výnosů (a zisku) do dalších období přes položku smluvní dluhy
 - výše smluvního dluhu se vypočítá jako rozdíl mezi transakční cenou (tj. €13,500) a částkou alokovanou na smluvní přísliby, které již byly zákazníkovi dodány (tj. smluvní dluh se rovná částce výnosů alokované na smluvní přísliby, které zatím nebyly dodány); např. ke konci roku 2X11 tedy smluvní dluh zahrnuje částku odpovídající výnosům z titulu přiděleného voucheru, 5 servisních prohlídek a prodloužené záruky
 - vzhledem k povaze položky by smluvní aktiva / smluvní dluhy měly být rozděleny na neoběžnou a oběžnou část; např. ke konci roku 2X13 by oběžná část byla vykázána ve výši €864 (druhá polovina prodloužené záruky & servisní prohlídka v roce 2X14) a neoběžná část ve výši €648 (servisní prohlídky pro rok 2X15 a 2X16)¹⁵

¹³ Zákonné záruky se účetně řeší prostřednictvím rezerv (tj. podle IAS 37), kdy je rezerva zúčtována oproti nákladům. Prodloužená záruka (kterou zákazník kupuje nad rámec základního produktu) je samostatným předmětem dodání (smluvním příslibem), a účetně se proto řeší prostřednictvím výnosů (tj. alokací části celkové transakční ceny) v souladu s obecným modelem podle IFRS 15. Všimněte si též, že z titulu prodloužené záruky není ovlivněna částka rezerv v rozvaze, nýbrž je součástí smluvních dluhů (tj. položky, která reflektuje rozdíly v načasování výnosů a plateb od zákazníka).

¹⁴ Jedná se o kombinaci položek nedokončené výroby (včetně části uznaného zisku) a průběžných fakturací zákazníkovi. Velmi hrubě řečeno by se dalo označit za položky časového rozlišení, ale nikoliv v pojetí českého účetnictví.

¹⁵ Obdobná poznámka by platila pro záruční rezervy k 31. 12. 2X11, kdy část €100 by měla být rozdělena na oběžnou a neoběžnou část (v závislosti na poměru odhadované pravděpodobnosti, že reklamáce nastane během roku 2X12, resp. až v roce 2X13).

Příklad 5.8 Ocenění výnosu (vztahy zastoupení)

KFÚA provozuje bazar se specializací na předměty se sportovní a účetní tematikou.

Sportovní předměty aktivně vyhledává a vykupuje. Prodejní cenu stanovuje s ohledem na aktuální vývoj trhu a vzácnost předmětu.

Účetní archiválie přijímá pouze do komise a požaduje jednotnou provizi 25 % z prodejní ceny. V případě žádosti prodejci poradí, jakou prodejní cenu nasadit, aby účetní archiválie našla svého kupce relativně včas za nejvyšší možnou cenu, ale konečné rozhodnutí o výši prodejní ceny je na majiteli předmětu, jehož prodej KFÚA zprostředkovává. Pokud není předmět prodán ve smluvené lhůtě, vrací se zpátky majiteli.

Úkol:

- Určete výši výnosů a nákladů, které KFÚA vykáže za leden 2X01, jestliže:
 - sportovních předmětů bylo prodáno za €5,000 a jejich výkupní cena činila €2,380
 - účetní archiválie byly prodány za €1,300
- Sestavte výsledovku a změnovou rozvahu za leden 2X01:

Ocenění výnosů:

- KFÚA sportovní předměty kontroluje (získává prospěchy z nastavení prodejní ceny, ale též nese riziko neprodejních zásob), a proto KFÚA vykáže výnos v hrubé částce získané od finálního zákazníka, tj. ve výši €5,000. Současně vykáže náklady na prodané zboží €2,380.
- KFÚA účetní archiválie nekontroluje (prodejní cenu stanovuje komitent; komitent též nese riziko neprodejnosti či riziko klesajících cen), a proto KFÚA vykáže výnos v čisté částce provize, kterou získá od komitenta, tj. $25\% * €1,300 = €325$.

	leden 2X01
Výnosy za výrobky, zboží a služby	5,325
Náklady prodeje	-2,380
<i>Hrubá marže</i>	2,945
Administrativní náklady	
Prodejní a distribuční náklady	
...	
Zisk / ztráta za období (P/L)	2,945
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	2,945

	leden 2X01
<i>Neoběžná aktiva</i>	
<i>Oběžná aktiva</i>	
Zásoby	-2,380
Obchodní pohledávky ¹⁶	+325
Peníze a peněžní ekvivalenty	+6,300
Aktiva celkem	+4,245

	leden 2X01
<i>Vlastní kapitál</i>	
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	+2,945
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0
<i>Oběžné dluhy</i>	
Obchodní dluhy	+1,300
Pasiva celkem	+4,245

¹⁶ V praxi by došlo ke kompenzaci pohledávky (z titulu provize) a dluhu (z titulu prodaného zboží v komisi), které KFÚA eviduje ve vztahu ke komitentům, pokud by byly splněny podmínky IAS32.42. Kompenzace položek v IFRS závěrečně přesahuje zaměření úvodního kurzu do IFRS a nebude dále řešena. Pro zájemce lze doporučit časopis Auditor, který se v monotematickém čísle 7/2022 (<https://www.kacr.cz/casopis-auditor1>) věnuje kompenzacím v účetnictví, včetně specifické úpravy v IFRS.

Příklad 5.9 Ocenění výnosu (existence finančního prvku)

KFÚA prodává zařízení na čištění vzduchu. Zákazníkovi je zařízení dodáno 1. října 2X18. Obě smluvní strany se dohodly na odložení splatnosti za 2 roky, kdy zákazník bude muset uhradit €112,360.

Úkol:

- Určete výši výnosu za prodané zařízení, které vykáže KFÚA, jestliže:
 - při platbě v hotovosti by KFÚA vyžadovala částku €100,000
 - pořizovací cena zařízení je €80,000
 - vhodná diskontní míra zohledňující kreditní riziko prodávajícího je 9,1 %
 - vhodná diskontní míra zohledňující kreditní riziko kupujícího je 5,8 %
- Sestavte (změnovou) rozvahu a výsledovku za roky 2X18 až 2X20

Požizovací cena

Splatnost faktury je delší než běžné platební podmínky a konstituje tak významný finanční prvek v transakční ceně. Ta musí být upravena o časovou hodnotu peněz, která zohlední kreditní riziko strany, která získává benefity z financování. Částka výnosu by měla odpovídat prodejní ceně za hotové (cash selling price – viz IFRS15.61). Uvedené smluvní podmínky konstitují diskontní sazbu 6 %. Vypočtená diskontní sazba odpovídá kreditnímu riziku kupujícího, který získává užitky z nastaveného financování transakce.¹⁷

$$SH_0 = \sum_{t=1}^N \frac{CF_t}{(1 + i_t)^t}$$

kde

- SH = současná hodnota (zde v čase t=0)
- CF = peněžní toky v daném období
- i = diskontní sazba (úroková míra)
- t = období, ve kterém plynou CF
- N = celkový počet období

Po úpravě vzorce a dosazení:

$$i = \sqrt[2]{\frac{CF_2}{SH_0}} - 1 = \sqrt[2]{\frac{€112,360}{€100,000}} - 1 = 6 \%$$

¹⁷ Zákazník získává zařízení nyní, ale platba proběhne až za dva roky.

	2X18	2X19	2X20
Výnosy za výrobky, zboží a služby	100,000	0	0
Náklady prodeje	-80,000	0	0
...			
Úrokové výnosy	1,500	6,090	4,770
...			
Zisk / ztráta za období	<u>21,500</u>	<u>6,090</u>	<u>4,770</u>
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	<u>21,500</u>	<u>6,090</u>	<u>4,770</u>

	31.12.2X18	31.12.2X19	31.12.2X20
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Obchodní pohledávky	+101,500	0	0
<i>Oběžná aktiva</i>			
Zásoby	-80,000	-80,000	-80,000
Obchodní pohledávky	0	+107,590	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	+112,360
Aktiva celkem	<u>+21,500</u>	<u>+27,590</u>	<u>+32,360</u>

	31.12.2X18	31.12.2X19	31.12.2X20
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál			
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	+21,500	+27,590	+32,360
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0

Neoběžné dluhy

Oběžné dluhy

Pasiva celkem	<u>+21,500</u>	<u>+27,590</u>	<u>+32,360</u>
----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Příklad 5.10 Ocenění výnosů (právo zákazníka vrátit výrobek/zboží)

KFÚA vyrábí a prodává košile, které se nemusí žehlit. Není-li zákazník s výrobkem spokojen, může ho (nepoškozený) vrátit do 90 dnů od zakoupení.

Úkol:

- Určete výši výnosů za rok 2X11, jestliže:
 - KFÚA prodala během prosince 2X011 celkem 10,000 ks nového modelu košile po €25/ks (výrobní náklady jsou €10/ks)
 - na základě předchozích zkušeností odhaduje, že se vrátí 6 % výrobků
- Sestavte výsledovku a (změnovou) rozvahu za prosinec 2X11

	12/2X11
Výnosy za výrobky, zboží a služby	235,000
Náklady prodeje	-94,000
<i>Hrubá marže</i>	141,000
Administrativní náklady	
Prodejní a distribuční náklady	
...	
Zisk / ztráta za období (P/L)	141,000
<hr/>	
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	141,000

31. 12. 2X11*Neoběžná aktiva**Oběžná aktiva*

Zásoby	-100,000
Obchodní pohledávky	+6,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	+250,000
Aktiva celkem	+156,000

31. 12. 2X11*Vlastní kapitál**Základní kapitál*

Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	+141,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0

Oběžné dluhy

Rezervy na vratky	+15,000
-------------------	---------

Pasiva celkem	+156,000
----------------------	-----------------

Poznámky k řešení:

- V souladu s IFRS15.B21 výnosy nemohou obsahovat částku, o které jednotka očekává, že ji nakonec nezíská (protože zákazník vrátí produkt a dostane zpět peníze) → výnosy jsou tedy vykázány pouze ve výši 94 % z celkově obdržené částky (ponížení výnosu o €15,000 se souvztažně promítne proti dluhu z titulu vratek¹⁸)
- V souladu se zásadou věcné souvislosti výnosů a nákladů mohou být i náklady na prodané výrobky pouze ve výši 94 % (ponížení nákladů prodeje ve výši €6,000 se v rozvaze promítne jako pohledávka – de facto se jedná o výrobky, které jsou ještě u těch zákazníků, kteří je během 90denní lhůty vrátí¹⁹)

¹⁸ Všimněte si, že v tomto specifickém případě se o vzniku rezervy účtuje souvztažně oproti snížení výnosů!

¹⁹ A někteří zákazníci to zatím nemusí ani vědět, že se rozhodnou košili vrátit.

Příklad 5.11 Výnosy z průběžně plněných smluvních příslibů

KFÚA staví pro developera nový bytový dům. Během roku 2X11 byly na stavbu vynaloženy náklady 25 mil. € (celkové rozpočtované náklady jsou 50 mil. €). Cena zakázky 60 mil. €; developer na začátku zaplatil zálohově 18 mil. € a ke konci roku 2X11 je vystavena další průběžná faktura na 10 mil. €.

Úkol:

- Určete výši výnosů za rok 2X11, jestliže:
 - KFÚA používá pro určení stupně splnění smluvního příslibu metodu Cost-to-Cost
- Sestavte výsledovku a (změnovou) rozvahu za rok 2X11 (pro zjednodušení předpokládejte, že veškeré náklady jsou okamžitě peněžně uhrazeny)

Výnosy 2X11:

- % dokončení zakázky = dosud vynaložené náklady (kumulativně) / celkové očekávané náklady = 25 mil. € / 50 mil. € → 50 %
- Výnosy 2X11 = 50 % * 60 mil. € = 30 mil. €

	2X11
Výnosy za výrobky, zboží a služby	30,000,000
Náklady prodeje	-25,000,000
<i>Hrubá marže</i>	5,000,000
Administrativní náklady	
Prodejní a distribuční náklady	
...	
Zisk / ztráta za období (P/L)	5,000,000
<hr/>	
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	5,000,000

31.12.2X11

Neoběžná aktiva

Oběžná aktiva

Obchodní pohledávky	+10,000,000
Smluvní aktivum	+2,000,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	-7,000,000
Aktiva celkem	+5,000,000

31.12.2X11

Vlastní kapitál

Základní kapitál

Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	+5,000,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0

Oběžné dluhy

Pasiva celkem	+5,000,000
----------------------	-------------------

Rozvaha k 31.12.2X11:

- Peníze = obdržená záloha – veškeré náklady (okamžitě uhrazeny) = 18 mil. € – 25 mil. € = -7 mil. €
- Smluvní aktivum/dluh = vynaložené náklady (kumulativně) + uznaný zisk ze smlouvy (kumulativně) – postupné fakturace (kumulativně) = 25 mil. € + 5 mil. € – (18 mil. € + 10 mil. €) = 2 mil. €

Příklad 5.12 Výnosy z průběžně plněných smluvních příslibů

KFÚA staví pro developera nový bytový dům. Během roku 2X11 byly na stavbu vynaloženy náklady 25 mil. € (celkové rozpočtované náklady jsou 50 mil. €). Cena zakázky 60 mil. €; developer na začátku zaplatil zálohově 18 mil. € a ke konci roku 2X11 je vystavena další průběžná faktura na 10 mil. €.

Úkol:

- Určete výši výnosů za rok 2X11, jestliže:
 - KFÚA používá pro určení stupně splnění smluvního příslibu metodu fyzického dokončení a podle odborného odhadu stavbyvedoucího je dům hotov ze 45 %
- Sestavte výsledovku a (změnovou) rozvahu za rok 2X11 (pro zjednodušení předpokládejte, že veškeré náklady jsou okamžitě peněžně uhrazeny)

Výnosy 2X11:

- % fyzického dokončení zakázky = 45 %
- Výnosy 2X11 = 45 % * 60 mil. € = 27 mil. €

	2X11
Výnosy za výrobky, zboží a služby	27,000,000
Náklady prodeje	-25,000,000
<i>Hrubá marže</i>	2,000,000
Administrativní náklady	
Prodejní a distribuční náklady	
...	
Zisk / ztráta za období (P/L)	2,000,000
<hr/>	
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	2,000,000

31.12.2X11

Neoběžná aktiva

Oběžná aktiva

Obchodní pohledávky +10,000,000

Peníze a peněžní ekvivalenty -7,000,000

Aktiva celkem **+3,000,000**

31.12.2X11

Vlastní kapitál

Základní kapitál

Nerozdělené zisky (kumulované P/L) +2,000,000

Fondy z přecenění (kumulované OCI) 0

Oběžné dluhy

Smluvní dluh +1,000,000

Pasiva celkem **+3,000,000**

Rozvaha k 31.12.2X11:

- Peníze = obdržená záloha – veškeré náklady (okamžitě uhrazeny) = 18 mil. € – 25 mil. € = -7 mil. €
- Smluvní aktivum/dluh = vynaložené náklady (kumulativně) + uznaný zisk ze smlouvy (kumulativně) – postupné fakturace (kumulativně) = 25 mil. € + 2 mil. € – (18 mil. € + 10 mil. €) = -1 mil. €

Příklad 5.13 Ocenění výrobků (alokace fixních výrobních režíí)

KFÚA kalkuluje přímé variabilní náklady na výrobu ekologicky nezávadného hnojiva ve výši €25/ks. Rozpočtovaná roční fixní výrobní režie činí €3,000,000. Normální roční využití kapacity je 500,000 ks. Během roku 2X13 bylo prodáno 300,000 výrobků za €50/ks (k počátku roku 2X13 nebyly žádné zásoby).

Úkol:

- Připravte výsledovku za rok 2X13, jestliže skutečný počet vyrobených výrobků byl:
 - Varianta A: 500,000 ks
 - Varianta B: 600,000 ks
 - Varianta C: 400,000 ks
- V jaké částce bude vykázán konečný zůstatek zásob v rozvaze k 31. 12. 2X13?

	Varianta A	Varianta B	Varianta C
Výnosy za výrobky, zboží a služby	15,000,000	15,000,000	15,000,000
Náklady prodeje	-9,300,000	-9,000,000	-9,300,000
<i>Hrubá marže</i>	5,700,000	6,000,000	5,700,000
Ztráta z nevyužité kapacity			-600,000
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	5,700,000	6,000,000	5,100,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	5,700,000	6,000,000	5,100,000

Poznámky k řešení:

- IAS2.9 vyžaduje ocenění zásob v nižší ceně ze dvou (pořizovací náklady a čistá realizovatelná hodnota). Tento požadavek se nepřímou projevuje i v principu přiřazování fixních výrobních režíí. Tyto obecně tvoří součást vyráběných výrobků, nicméně je potřeba při jejich alokaci zohlednit tzv. normální využití výrobní kapacity (průměrná výroba za více období, která bere v úvahu běžné odstávky – např. kvůli údržbě, celopodnikové dovolené apod):
 - je-li skutečná výroba vyšší než normální využití kapacity, fixní výrobní režie se alokují na základě skutečné výroby
 - je-li skutečná výroba nižší než normální využití kapacity, fixní výrobní režie se alokují na základě normální kapacity

- Varianta A: průměrné výrobní náklady na 1 ks = variabilní náklady na 1 ks + alokace fixních nákladů na 1 ks = €25 + €3,000,000 / 500,000 ks = €31/ks
- Varianta B: průměrné výrobní náklady na 1 ks = variabilní náklady na 1 ks + alokace fixních nákladů na 1 ks = €25 + €3,000,000 / 600,000 ks = €30/ks
- Varianta C:
 - stejný výpočet jako u Varianty A (tj. **€31/ks** a nikoliv €32,5/ks)
 - protože se průměrné fixní výrobní náklady vypočtou na základě normální kapacity, ale následně do ocenění výrobků vstoupí částka pronásobená (nižším) počtem skutečně vyrobených výrobků, část celkových fixních výrobních režii není do ocenění výrobků přiřazena → nutné vykázat ztrátu z nevyužité kapacity
 - výpočet ztráty z nevyužité kapacity: (normální kapacita – skutečná výroba) * fixní výrobní režie na 1 ks = (500,000 ks – 400,000 ks) * €6 = €600,000
 - alternativně: celkové vynaložené náklady vs celkově alokované náklady = €25 * 400,000 ks + €3,000,000 = €13,000,000 vs €31*400,000 = €12,400,000 → €600,000

Konečný zůstatek zásob:

- Varianta A: 200,000 ks * €31/ks = €6,200,000
- Varianta B: 300,000 ks * €30/ks = €9,000,000
- Varianta C: 100,000 ks * €31/ks = €3,100,000

Příklad 5.14 Ocenění zásob (čistá realizovatelná hodnota)

KFÚA provozuje autobazar, kdy vykupuje ojeté automobily, provádí u nich opravy a následně je prodává. Během prosince společnost vykoupila dva automobily, za automobil A zaplatila €10,000 a za automobil B uhradila €15,000.

Úkol:

- Určete, v jaké částce budou oba automobily vykázány v rozvaze k 31. 12. 2013, jestliže:
 - u automobilu A byly na dosud provedené opravy vynaloženy výdaje ve výši €3,000; odhadované výdaje na dokončení oprav jsou €1,500 a předpokládaná prodejní cena opraveného vozu je €15,000
 - u automobilu B byly na dosud provedené opravy vynaloženy výdaje ve výši €1,000; odhadované výdaje na dokončení oprav jsou €4,500 a předpokládaná prodejní cena opraveného vozu je €20,000
- Jak by se změnilo řešení, kdyby zaměstnanci autobazaru získávali provizi 5 % z prodejní ceny za úspěšný prodej vozu?

Varianta bez provize prodejčům	Automobil A	Automobil B
Účetní hodnota	€13,000	€16,000
Čistá realizovatelná hodnota	€13,500	€15,500
Ocenění zásob v rozvaze	€13,000	€15,500
Výše znehodnocení zásob	žádné	€500

Varianta s provizí prodejčům	Automobil A	Automobil B
Účetní hodnota	€13,000	€16,000
Čistá realizovatelná hodnota	€12,750	€14,500
Ocenění zásob v rozvaze	€12,750	€14,500
Výše znehodnocení zásob	€250	€2,500

Poznámky k řešení:

Podle IAS2.9 se zásoby ocenění v nižší ceně ze dvou (pořizovací náklady a čistá realizovatelná hodnota). Účetní hodnota automobilů se postupně navyšuje o výdaje na provedené opravy. Čistá realizovatelná hodnota se určí jako předpokládaná prodejní cena snížená o náklady na dokončení zásob (v tomto případě odhadované náklady na dokončení oprav) a o náklady přímo spojené s prodejem položky (např. prodejní provize)

Ve variantě bez prodejní provize je čistá realizovatelná hodnota:

- Automobil A = €15,000 - €1,500 = €13,500
- Automobil B = €20,000 - €4,500 = €15,500

Ve variantě s prodejní provizí je čistá realizovatelná hodnota:

- Automobil A = €15,000 - €1,500 - €15,000 * 0,05 = €12,750
- Automobil B = €20,000 - €4,500 - €20,000 * 0,05 = €14,500

Úloha 5.1 Alokace transakční ceny na jednotlivé smluvní přísliby

DFAA uzavírá smlouvu se zákazníkem, na základě které si zákazník kupuje letadlo pro sportovní akrobacii. Společně s letadlem si zákazník pořizuje i náhradní motor. Smlouva obsahuje povinnost DFAA provést inspekční prohlídku po stanoveném počtu nalétaných hodin (celkem 8 prohlídek).

Úkol:

- Určete, jaká částka výnosů bude alokována na jednotlivé smluvní přísliby, jestliže:
 - letadlo bylo předáno zákazníkovi 1. prosince 2X11
 - náhradní motor byl zákazníkovi předán 5. ledna 2X12
 - samostatné prodejní ceny jsou: letadlo €1,500,000; motor €235,500; 1x inspekční prohlídka €7,500
 - zákazník celkem zaplatil €1,750,000
- Určete, kdy DFAA vykáže výnosy ze splnění jednotlivých příslibů

Úloha 5.2 Alokace transakční ceny na jednotlivé smluvní přísliby

DFAA prodává zařízení, včetně odborné instalace, k filtraci vzduchu ve výzkumné laboratoři farmaceutické společnosti. V rámci zvýhodněného balíčku se DFAA současně zavazuje i k pravidelnému servisu zařízení (vždy po roce užívání, celkem 3x) a on-line monitoringu účinnosti zařízení a jeho případného seřízení na dálku, aby byly plněny požadavky na kvalitu vzduchu (po dobu 3 let od okamžiku instalace).

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz peněžních toků za roky 2X11 až 2X14, jestliže:
 - celková transakční cena je €108,000 (zákazník uhradil v září 2X11)
 - zařízení bylo zákazníkovi instalováno 1. října 2X11 (jeho pořizovací cena byla €60,000)
 - samostatné prodejní ceny jsou: zařízení (včetně instalace) €86,500; 1x servis €3,000; roční monitoring €1,500
 - náklady na servisní prohlídky: €2,100 v roce 2X12; €2,450 v roce 2X13 a €2,280 v roce 2X14 (peněžně uhrazeno v okamžiku vynaložení)
 - náklady na monitoring: €100 měsíčně (peněžně uhrazeno v okamžiku vynaložení)
 - počáteční zůstatky: zásoby €60,000 a základní kapitál €60,000

Úloha 5.3 Ocenění výnosů

DFAA vyrábí a prodává nealkoholické nápoje. Nápoje nejsou konečným zákazníkům prodávány přímo, nýbrž prostřednictvím různých distribučních kanálů třetích stran. Podmínky prodeje se liší napříč jednotlivými distributory.

Nápoj RAILEXX se dodává výhradně do velkoobchodní sítě. Podle smluvních podmínek nemá velkoobchod právo zakoupené nápoje vrátit (s výjimkou oprávněných reklamací); DFAA nemá možnost ovlivňovat prodejní cenu požadovanou velkoobchodem, ani marketingovou kampaň či umístění zboží v prodejních skladech distributora.

Nápoj VOLCANE je dodáván omezenému okruhu specializovaných retailových prodejen. Podle smluvních podmínek určuje DFAA cenové rozmezí, za kterou prodejci mohou prodávat uvedený nápoj konečným zákazníkům. DFAA též koordinuje marketingovou kampaň a má právo určovat umístění nápojů v provozovnách partnerů. Neprodané nápoje může prodejce vrátit kdykoliv zpět DFAA.

Nápoj SOBER je dodáván výhradně do hudebních klubů. Prodejní cenu konečným zákazníkům určují hudební kluby samy; propagace nápoje je též v jejich pravomoci, byť DFAA se v případě žádosti může marketingově podílet (např. zapůjčením vybavení na speciální párty apod.). Hudební kluby mají právo odebrané nápoje vrátit zpět bez udání důvodů do 30 dní od jejich dodání.

Úkol:

- Určete výši výnosů a nákladů, které DFAA vykáže za prosinec 2X01, jestliže:
 - do velkoobchodní sítě bylo dodáno 50,000 ks nápoje RAILEXX celkem za €1,000,000;
 - nápoj VOLCANE byl dodán dvěma maloobchodním provozovnám:
 - Prodejce A převzal 2,000 ks; prodejní cena konečnému zákazníkovi byla stanovena na €12 a celková částka od zákazníků se dělí mezi DFAA a Prodejce A v poměru 80:20; v prosinci 2X01 Prodejce A prodal celkem 840 ks nápoje
 - Prodejce B převzal 1,500 ks; prodejní cena konečnému zákazníkovi byla stanovena na €15 a celková částka od zákazníků se dělí mezi DFAA a Prodejce A v poměru 75:25; v prosinci 2X01 Prodejce B prodal celkem 1,115 ks nápoje
 - nápoj SOBER byl dodán do jednoho hudebního klubu pro novoroční párty; klub odebral 650 ks nápoje celkem za €16,250
 - výrobní náklady jsou: RAILEXX €8/ks; VOLCANE €6/ks; SOBER €14/ks
 - míra vratek u nápoje SOBER se průměrně pohybuje okolo 8 %

Úloha 5.4 Ocenění výnosů

DFAA vyrábí speciální lampy pro veřejné osvětlení s integrovaným čidlem pohybu a automatizovaným přizpůsobením teploty světla. Během roku 2X11 uzavřela společnost DFAA smlouvu s Městem o dodávce 500 ks těchto lamp.

Úkol:

- Sestavte (změnovou) rozvahu a výsledovku DFAA za roky 2X11 až 2X13, jestliže:
 - lampy byly Městem převzaty 1. července 2X11
 - k datu převzetí lamp Město uhradilo částku €25,000 a dalších €75,000 musí podle smluvních podmínek uhradit k 30. červnu 2X13
 - vhodná diskontní míra zohledňující kreditní riziko kupujícího je 8 %
 - výrobní náklady jedné lampy jsou €128

Úloha 5.5 Výnosy z průběžně plněných smluvních příslibů

DFAA buduje soustavu protipovodňových poldrů. Práce byly zahájeny v první polovině roku 2X11 a dokončení se očekává na podzim 2X13. DFAA uspěla ve výběrovém řízení s cenou 24 mil. € a tato částka byla též smluvně potvrzena. Očekávané náklady na výstavbu poldrů jsou 20 mil. €.

Úkol:

- Sestavte výsledovku a (změnovou) rozvahu za rok 2X11 až 2X13, jestliže:
 - vynaložené náklady na vybudování poldrů byly: 6 mil. € v roce 2X11; 9 mil. € v roce 2X12; 5 mil. € v roce 2X13
 - objednatel uhradil 3 mil. € k datu podpisu smlouvy; DFAA vystavila průběžnou fakturu na 5 mil. € k 31. prosinci 2X11 (uhrazena v únoru 2X12) a 5 mil. € k 31. prosinci 2X12 (uhrazeno v únoru 2X13); doplatek byl uhrazen v listopadu 2X13 po převzetí dokončené soustavy poldrů objednatelem
 - DFAA používá pro určení stupně splnění smluvních příslibů metodu Cost-to-Cost
 - veškeré náklady jsou okamžitě peněžně uhrazeny

Úloha 5.6 Zásoby výrobků

DFAA během roku 2X01 vynaložila následující náklady:

- spotřeba výrobního materiálu €500,000
- mzdy výrobních dělníků €1,000,000
- mzdy administrativních pracovníků €1,200,000
- fixní výrobní režie (odpis výrobní haly, údržba zařízení atd.) €800,000
- odpisy administrativní budovy €400,000
- administrativní režie €300,000

DFAA během roku 2X02 vynaložila následující náklady:

- spotřeba výrobního materiálu €450,000
- mzdy výrobních dělníků €900,000
- mzdy administrativních pracovníků €1,200,000
- fixní výrobní režie (odpis výrobní haly, údržba zařízení atd.) €800,000
- odpisy administrativní budovy €400,000
- administrativní režie €320,000

Úkol:

- Sestavte výsledovku za rok 2X01 a 2X02, jestliže:
 - k počátku roku 2X01 není žádný zůstatek neprodaných výrobků
 - během roku 2X01 byly vyrobeno 100 tis. výrobků a během roku 2X02 bylo vyrobeno 80 tis. výrobků
 - během roku 2X01 byly prodáno 75 tis. výrobků (v jednotkové ceně €100/ks) a během roku 2X02 bylo prodáno 90 tis. výrobků (v jednotkové ceně €110/ks)
 - průměrná výroba v předchozích letech se pohybovala na úrovni 75 tis. výrobků ročně
- Jak by se změnilo řešení, pokud by průměrná roční výroba v předchozích letech byla 90 tis. výrobků?

Úloha 5.7 Ocenění výrobků

DFAA kalkuluje přímé variabilní náklady na výrobu speciálních lamp veřejného osvětlení na částku €58/ks. Rozpočtovaná roční fixní výrobní režie činí €840,000. V přechozích letech se vyrobilo průměrně 10,000 ks lamp ročně. Během roku 2X11 bylo vyrobeno 12,000 ks lamp a z nich prodáno 5,000 ks v ceně €200/ks (k počátku roku 2X11 nebyly žádné zásoby).

Úkol:

- Určete, která z variant výsledovky za rok 2X11 je správná:
- V jaké částce bude vykázán konečný zůstatek zásob v rozvaze k 31. 12. 2X11?

	Varianta A	Varianta B	Varianta C
Výnosy za výrobky, zboží a služby	1,000,000	1,000,000	1,000,000
Náklady prodeje	-640,000	-710,000	-710,000
<i>Hrubá marže</i>	360,000	290,000	290,000
Ztráta z nevyužité kapacity		-168,000	
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	360,000	122,000	290,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	360,000	122,000	290,000

Úloha 5.8 Ocenění výrobků

DFAA kalkuluje přímé variabilní náklady na výrobu speciálních lamp veřejného osvětlení na částku €58/ks. Rozpočtovaná roční fixní výrobní režie činí €840,000. V přechozích letech se vyrobilo průměrně 10,000 ks lamp ročně. Během roku 2X11 bylo vyrobeno 8,000 ks lamp a z nich prodáno 5,000 ks v ceně €200/ks (k počátku roku 2X11 nebyly žádné zásoby).

Úkol:

- Určete, která z variant výsledovky za rok 2X11 je správná:
- V jaké částce bude vykázán konečný zůstatek zásob v rozvaze k 31. 12. 2X11?

	Varianta A	Varianta B	Varianta C
Výnosy za výrobky, zboží a služby	1,000,000	1,000,000	1,000,000
Náklady prodeje	-815,000	-710,000	-710,000
<i>Hrubá marže</i>	185,000	290,000	290,000
Ztráta z nevyužité kapacity		-168,000	
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	185,000	122,000	290,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	360,000	122,000	290,000

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!



- Co je to pětistupňový model pro uznání výnosů?
- Jaký je obecný princip pro uznání výnosů?
- Jaký je rozdíl při uznání výnosů v určitém časovém okamžiku a v průběhu času? Za jakých podmínek se výnos uzná v průběhu času?
- Jaký vliv na výši výnosů (transakční ceny) má odložená platba v čase či právo zákazníka vrátit výrobky?
- Jaké jsou principy alokace transakční ceny, jestliže smlouva obsahuje dva a více smluvních příslibů?
- Za jaké situace vzniká smluvní aktivum (smluvní dluh)?
- Za jakých podmínek účetní jednotka ocení výnos v hrubé částce a za jakých podmínek se výnos ocení v čisté částce?
- Co je to normální využití kapacity a jaký má vztah k ocenění výrobků?

6. Rezervy

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Základní příklady odhadů v účetnictví
- Hlavní příklady rezerv
- Ověřování podmínek existence rezervy a účetní postup, jestliže pominul důvod její existence
- Zásadu věcné a časové shody výnosů a nákladů
- Základy složeného úročení

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Dluh
- Rezerva
- Pravděpodobnost
- Odhad a změna odhadu

Příklad 6.1 Posouzení existence rezervy

KFÚA sestavuje účetní závěrku za rok 2X11 a posuzuje, zda některé z následujících událostí a transakcí nezakládají povinnost vykázat v účetní závěrce rezervu.

Scénář A:

Při výrobě spojovacího materiálu dochází ke znečištění podzemních vod. Právní předpisy vyžadují, aby jakákoliv kontaminace vzniklá v důsledku průmyslové výroby byla původcem odstraněna. Příslušné orgány ochrany životního prostředí provádějí pravidelné kontroly a v případě identifikovaných nedostatků nařizují opravná opatření, včetně udělení významných pokut.

Scénář B:

Při výrobě spojovacího materiálu používá společnost KFÚA speciální strojní zařízení, jehož významná část (soustava pro vstřikování surovin) musí být kvůli postupnému zanášení měněna v pravidelných intervalech. Další výměna je naplánována na 3. čtvrtletí roku 2X12.

Scénář C:

Společnost KFÚA byla v říjnu 2X11 zažalována sdružením zahrádkářů, že svojí činností způsobila nadměrné snížení objemu podzemních vod, což mělo negativní dopad na jejich úrodu. Za způsobenou škodu na úrodě vyžadují odškodnění.

Úkol:

- Rozhodněte u každého scénáře, zda KFÚA rezervu vykáže, či nikoliv a své rozhodnutí zdůvodněte

Scénář A:

Společnost KFÚA musí vykázat rezervu, neboť minulá činnost (výroba) vedla ke vzniku závazku (povinnost odstranit kontaminaci půdy), kterého se nelze zbavit jinak než činností (dekontaminace) spojené s odlivem ekonomických prospěchů.

Scénář B:

Společnost KFÚA nesmí vykázat rezervu. Popsaný scénář indikuje tzv. budoucí provozní ztrátu a není tedy splněna základní definiční charakteristika dluhu, tj. že se jedná o důsledek minulé události či transakce. Účetní jednotka se může vyhnout povinnosti výměny soustavy pro vstřikování surovin tím, že strojní zařízení vyřadí a pořídí zcela nové, příp. výrobu úplně ukončí. Uvedený scénář (tj. nutnost častější výměny části aktiva) se účetně řeší prostřednictvím komponentního odpisování (viz Kapitola 2).

Scénář C:

Společnost KFÚA musí posoudit, jak dopadne uvedený soudní spor. Je-li na základě všech informací dostupných k datu sestavení účetní závěrky pravděpodobné, že KFÚA soud prohraje a bude muset zahrádkářům kompenzaci vyplatit, musí společnost rezervu vykázat. Pokud na základě posouzení všech dostupných informací není pravděpodobná prohra ve sporu, rezerva se nesmí nevykázat. V tom případě jednotka popíše podstatu sporu v komentáři (jedná se o tzv. podmíněný dluh).²⁰

²⁰ Na počátku sporu bude odhad jeho výsledku zatížen velkou mírou nejistoty. S postupem času se bude odhad výsledku sporu zpřesňovat a účetní jednotka musí na základě nových informací aktualizovat dopad sporu do účetních výkazů (pokud spor zasáhne do více období). Protože v tomto případě je rozhodnutí o existenci rezervy účetním odhadem, je nutné zohledňovat i události po rozvahovém dni (podle IAS 10; problematika událostí po rozvahovém dni je nad rámec úvodního kurzu do IFRS, ale řešení IFRS je srovnatelné s českou úpravou, která je inspirována právě IAS 10).

Příklad 6.2 Posouzení existence a ocenění rezervy

Společnost KFÚA byla v říjnu 2011 zažalována sdružením zahrádkářů, že svojí činností způsobila nadměrné snížení objemu podzemních vod, což mělo negativní dopad na jejich úrodu. Za způsobenou škodu na úrodě vyžadují odškodnění.

Úkol:

- Rozhodněte, zda KFÚA vykáže rezervu na uvedený soudní spor a pokud ano, v jaké částce, jestliže podle právní kanceláře, která společnost před soudem zastupuje:
 - je vysoce nepravděpodobné, že se se žalující straně podaří prokázat zavinění společnosti KFÚA ve vztahu k poklesu hladiny podzemních vod (právní kancelář odhaduje, že pravděpodobnost prohry ve sporu je cca 5 %)
 - pokud by byla společnost nakonec uznána vinou, výše odškodnění by byla přibližně €150,000

Řešení:

Je-li vyjádření právního zástupce v souladu se všemi ostatními informacemi, které má společnost KFÚA k dispozici, rezerva vykázána nebude.

Příklad 6.3 Posouzení existence a ocenění rezervy

Společnost KFÚA byla v říjnu 2011 zažalována sdružením zahrádkářů, že svojí činností způsobila nadměrné snížení objemu podzemních vod, což mělo negativní dopad na jejich úrodu. Za způsobenou škodu na úrodě vyžadují odškodnění.

Úkol:

- Rozhodněte, zda KFÚA vykáže rezervu na uvedený soudní spor a pokud ano, v jaké částce, jestliže podle právní kanceláře, která společnost před soudem zastupuje:
 - existuje významná pravděpodobnost (cca 75 %), že se se žalující straně podaří prokázat zavinění společnosti KFÚA ve vztahu k poklesu hladiny podzemních vod
 - bude-li společnost uznána vinou, výše odškodnění bude přibližně €150,000

Řešení:

Je-li vyjádření právního zástupce v souladu se všemi ostatními informacemi, které má společnost KFÚA k dispozici, musí vykázat rezervu v částce nejlepšího odhadu. Za podklad pro ocenění může sloužit odhadovaná částka právním poradcem, tj. €150,000, ale společnost KFÚA musí zohlednit i ostatní dostupné informace.

Příklad 6.4 Rezerva na odstranění (likvidaci) aktiva

KFÚA spustila v rámci své politiky společenské zodpovědnosti projekt na zvýšení kvality života seniorů. Jeho součástí je i vybudování polikliniky specializující se na lázeňské, rehabilitační a obdobné procedury. Bylo mj. i pořízeno rentgenové zařízení, které musí být na konci své životnosti ekologicky zlikvidováno. Pořizovací cena rentgenu je €25,000, doba životnosti je odhadnuta na 10 let. Likvidaci zajišťují specializované společnosti; KFÚA odhaduje, že za likvidaci uhradí přibližně €30,000.

Úkol:

- Vypočítejte pořizovací cenu a roční odpisy rentgenu a dále sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X11 až 2X13, jestliže:
 - rentgen byl zařazen do používání dne 31. prosince 2X11; odepisování (lineární) je zahájeno od ledna 2X12
 - vhodná diskontní míra je 12 %
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €100,000 a veškeré výdaje s pořízením rentgenu byly uhrazeny v roce 2X11

Pořizovací cena (včetně současné hodnoty rezervy na odstranění aktiva na konci životnosti):
• $€25,000 + \frac{€30,000}{(1+0,12)^{10}} = €25,000 + €9,659 = €34,659$
Roční odpisy (lineární):
• $\frac{€34,659}{10 \text{ roků}} = €3,466$
Úrok z rezervy:
• Rok 2X12: $€9,659 * 12 \% = €1,159$
• Rok 2X13: $(€9,659 + €1,159) * 12 \% = €1,298$
Konečný zůstatek rezervy:
• Rok 2X12: $€9,659 + €1,159 = €10,818$
• Rok 2X13: $€10,818 + €1,298 = €12,116$

	2X11	2X12	2X13
...			
Odpisy dlouhodobých aktiv	0	-3,446	-3,446
...			
Finanční náklady	0	-1,159	-1,298
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	0	-4,625	-4,764
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	0	-4,625	-4,764

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Neoběžná aktiva</i>			
Pozemky, budovy, zařízení	34,659	31,193	27,727
<i>Oběžná aktiva</i>			
Peníze a peněžní ekvivalenty	75,000	75,000	75,000
Aktiva celkem	109,659	106,193	102,727

	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	100,000	100,000	100,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	0	-4,625	-9,389
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
<i>Neoběžné dluhy</i>			
Rezervy na likvidaci PPE	9,659	10,818	12,116
Pasiva celkem	109,659	106,193	102,727

Pozn.: Jedná se o analogický příklad jako Příklad 2.5 (Pořizovací cena položek PPE při existenci významných výdajů na vyřazení aktiva).

Příklad 6.5 Rezervy na nevýhodné smlouvy

Společnost KFÚA uzavřela v roce 2X12 dlouhodobou smlouvu, podle které musí zákazníkovi dodat po dobu tří let 1,000 výrobků ročně za fixní částku €120/ks. Během roku 2X13 došlo ke skokovému nárůstu výrobních nákladů (materiál, energie i mzdy).

Úkol:

- Určete zisk za rok 2X13, jestliže:
 - 700 výrobků vyrobených a dodaných v roce 2X13 mělo výrobní náklady €92/ks; zbývajících 300 výrobků mělo výrobní náklady €134/ks
 - zvýšené výrobní náklady ve výši €134/ks se očekávají i v roce 2X14, kdy bude uskutečněna výroba a dodávka posledních 1,000 výrobků

Tržby za prodané výrobky 2X13: <ul style="list-style-type: none">• $1,000 \text{ ks} * €120 = €120,000$
Náklady na prodané výrobky 2X13 <ul style="list-style-type: none">• $700 \text{ ks} * €92 + 300 \text{ ks} * €134 = €104,600$
Ztráta z titulu nevýhodné smlouvy 2X13: <ul style="list-style-type: none">• $1,000 \text{ ks} (€134 - €120) = €14,000$
Zisk/ztráta (P/L) za rok 2X13: <ul style="list-style-type: none">• $€120,000 - €104,600 - €14,000 = €1,400$

Pozn.: Ztráta z titulu nevýhodné smlouvy se souvztažně zachytí oproti Rezervám na nevýhodné smlouvy.

Příklad 6.6 Rezervy na reklamace

Společnost KFÚA provozuje několik prodejen s obuví. Během 4. čtvrtletí 2X13 rozšířila sortiment i o vlastní značku barefoot obuvi.

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X13 až 2X14, jestliže:
 - na obuv je poskytována záruční lhůta 1 rok
 - bylo celkem prodáno 2,000 párů bot za jednotnou cenu €320/pár (a výrobní náklady jsou €125/pár)
 - v případě oprávněné reklamace se zákazníkům vrací celá zaplacená částka (a zákazník si může ponechat obuv)
 - na základě zkušeností s kvalitou své vlastní výroby společnost odhaduje, že oprávněnou reklamaci uzná přibližně u 6 % prodaných výrobků
 - v roce 2X14 bylo zákazníky oprávněně reklamováno 100 párů bot
 - počáteční zůstatek zásob a základního kapitálu je €275,000

Výkaz o úplném výsledku za období	2X14	2X13
Výnosy za prodané výrobky	0	640,000
Náklady na prodané výrobky	0	-250,000
<i>Hrubá marže</i>	0	390,000
Prodejní náklady	6,400	-38,400
...		
Zisk / ztráta za období (P/L)	6,400	351,600
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	6,400	351,600
Výkaz finanční situace k	31.12.2X14	31.12.2X13
Zásoby	25,000	25,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	608,000	640,000
Aktiva celkem	633,000	665,000
Základní kapitál	275,000	275,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	358,000	351,600
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0
Rezervy	0	38,400
Pasiva celkem	633,000	665,000

Příklad 6.7 Rezervy na reklamace

Společnost KFÚA provozuje několik prodejen s obuví. Během 4. čtvrtletí 2X13 rozšířila sortiment i o vlastní značku barefoot obuvi.

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X13 až 2X14, jestliže:
 - na obuv je poskytována záruční lhůta 1 rok
 - bylo celkem prodáno 2,000 párů bot za jednotnou cenu €320/pár (a výrobní náklady jsou €125/pár)
 - v případě oprávněné reklamace se zákazníkům vrací celá zaplacená částka (a zákazník si může ponechat obuv)
 - na základě zkušeností s kvalitou své vlastní výroby společnost odhaduje, že oprávněnou reklamaci uzná přibližně u 6 % prodaných výrobků
 - v roce 2X14 bylo zákazníky úspěšně reklamováno 150 párů bot
 - počáteční zůstatek zásob a základního kapitálu je €275,000

Výkaz o úplném výsledku za období	2X14	2X13
Výnosy za prodané výrobky	0	640,000
Náklady na prodané výrobky	0	-250,000
<i>Hrubá marže</i>	0	390,000
Prodejní náklady	-9,600	-38,400
...		
Zisk / ztráta za období (P/L)	-9,600	351,600
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-9,600	351,600
Výkaz finanční situace k	31.12.2X14	31.12.2X13
Zásoby	25,000	25,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	592,000	640,000
Aktiva celkem	617,000	665,000
Základní kapitál	275,000	275,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	342,000	351,600
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0
Rezervy	0	38,400
Pasiva celkem	617,000	665,000

Příklad 6.8 Rezervy a jejich dopad do účetní závěrky

Společnost KFÚA vyrábí a prodává solární panely. Během roku 2X01 se uskutečnily následující transakce:

- pořízení stroje na výrobu panelů €50,000 & doba životnosti přibližně 5 let & odhadované výdaje na likvidaci stroje na konci životnosti €16,105 (zařazeno do používání 1. ledna 2X01)
- prodej 20,000 ks panelů za jednotkou cenu €100/ks; výrobní náklady €60/ks (včetně alokace příslušné části odpisů stroje)
- zákazníci mají právo vrátit funkční nepoškozené panely do 4 měsíců od zakoupení (a bude jim vrácena plná kupní cena); KFÚA odhaduje, že se vrátí 3 % prodaných panelů
- odhadované náklady na záruční opravy €75,000

Úkol:

- Sestavte výsledovku (v účelovém členění nákladů) za roky 2X01 až 2X02, jestliže:
 - záruční lhůta je 1 rok
 - v roce 2X02 bylo na záruční opravy vynaloženo €90,000
 - zákazníci využili práva vrátit zakoupené panely u 500 ks
 - vhodná diskontní míra je 10 %
- Určete výši odpisů stroje za rok 2X01, používá-li se výkonové odpisování a kapacita stroje je 80,000 panelů
- Určete výši rezerv k 31. 12. 2X01

Výkaz o úplném výsledku za období	2X02	2X01
Výnosy za prodané výrobky	10,000	1,940,000
Náklady na prodané výrobky	-6,000	-1,164,000
<i>Hrubá marže</i>	4,000	776,000
Prodejní náklady	-15,000	-75,000
...		
Finanční náklady	-1,100	-1,000
...		
Zisk / ztráta za období (P/L)	-12,100	-700,000
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-12,100	-700,000

Odpisy 2X01:

- PC stroje = €50,000 + €16,105 / 1,1⁵ = €60,000
- Odpisy 2X01 = €60,000 / 80,000 ks * 20,000 ks = €15,000 (vstupuje do ocenění nedokončené výroby)

Rezervy k 31. 12. 2X01

- Rezerva na odstranění dlouhodobých aktiv: €11,000 (dlouhodobá) – podvojně zachycena oproti pořizovací ceně aktiva
- Rezerva na reklamace: €75,000 (krátkodobá) – podvojně zachycena oproti nákladům
- Rezerva na vratky: €60,000 (krátkodobá) – podvojně zachycena jako snížení výnosů

Úloha 6.1 Ocenění rezervy

DFAA neodbornou manipulací při výkopových pracích v listopadu 2X12 poškodila optický internetový kabel. S poškozenou stranou nedosáhla shody ohledně výše způsobené škody, a proto o výši odškodnění rozhodne rozhodčí soud. Společnost DFAA se nechá ve sporu zastoupit právní kanceláří. Společnost oslovila celkem tři kanceláře s poptávkou služeb; součástí nabídkové ceny měl být i nezávazný odhad výše odškodnění. Kancelář A odhadla ve své nabídce výši odškodnění na €105,000; Kancelář B ve výši €122,000; Kancelář C ve výši €98,000

Úkol:

- Určete, v jaké částce vykáže společnost rezervu v účetní závěrce za rok 2X12, jestliže:
 - pro právní zastupování zvolila Kancelář A (z důvodu nejlepších cenových i ostatních smluvních podmínek)
 - do data sestavení účetní závěrky žádné slyšení neproběhlo
 - v žalobě požaduje protistrana náhradu škody ve výši €213,508
 - z minulých případů (kdy též čelila nárokům na náhradu škody) má DFAA zkušenosti, že a) právní kanceláře v nabídkách podhodnocují výši očekávaného odškodnění cca o 20–25 % a b) protistrany obvykle v žalobách nadhodnocují výši škody cca o 50 %

Úloha 6.2 Rezervy na likvidaci aktiva

DFAA vybudovala podzemní zásobník plynu (na místě bývalého hlubinného dolu). Vtláčení plynu do podzemí a jeho čerpání se provádí prostřednictvím speciální potrubní soustavy. Na konci doby životnosti zásobníku musí být veškerý plyn vyčerpán ven a zásobník (resp. důl) uveden do původního stavu (včetně odstranění všech konstrukcí, např. uvedené potrubní soustavy).

Úkol:

- Vypočítejte pořizovací cenu zásobníku a pořizovací cenu potrubní soustavy, jestliže:
 - kupní cena za důl byla €22,300,000; výdaje na hlubinné a povrchové práce nezbytné na jeho přeměnu na zásobník činily €4,500,000 a odhadované náklady na uvedení dolu do původního stavu činí €48,000,000
 - pořizovací cena potrubní soustavy (včetně dopravy, montáže, testování) je €2,680,000
 - doba životnosti zásobníku je 500 let
 - doba životnosti potrubní soustavy je 40 let (poté musí být kompletně vyměněna, má-li být zásobník nadále používán)
 - vhodná diskontní míra je 10 %
- Sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X12 a 2X13, jestliže:
 - zásobník (tj. včetně potrubní soustavy) byl uveden do provozu k 31. prosinci 2X11 (odpisování zahájeno od ledna 2X12)
 - veškeré platby s pořízením dolu a jeho přeměnou na zásobník (včetně potrubní soustavy) byly uhrazeny během roku 2X11
 - počáteční zůstatek peněz a základního kapitálu je €50,000,000

Úloha 6.3 Rezervy na reklamace

Společnost DFAA provozuje několik prodejen s obuví. Během 4. čtvrtletí 2X13 rozšířila sortiment i o vlastní značku barefoot obuvi.

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X13 až 2X14, jestliže:
 - na obuv je poskytována záruční lhůta 1 rok
 - bylo celkem prodáno 2,000 párů bot za jednotnou cenu €320/pár (a výrobní náklady jsou €125/pár)
 - v případě oprávněné reklamace se zákazníkům předá nový pár bot (a zákazník si může ponechat vadnou obuv)
 - na základě zkušeností s kvalitou své vlastní výroby společnost odhaduje, že za oprávněnou uzná reklamaci přibližně 6 % prodaných výrobků
 - v roce 2X14 bylo zákazníky úspěšně reklamováno 100 párů bot
 - počáteční zůstatek zásob a základního kapitálu je €275,000

Úloha 6.4 Rezervy na reklamace

Společnost DFAA provozuje několik prodejen s obuví. Během 4. čtvrtletí 2X13 rozšířila sortiment i o vlastní značku barefoot obuvi.

Úkol:

- Sestavte rozvahu a výsledovku za roky 2X13 až 2X14, jestliže:
 - na obuv je poskytována záruční lhůta 1 rok
 - bylo celkem prodáno 2,000 párů bot za jednotnou cenu €320/pár (a výrobní náklady jsou €125/pár)
 - v případě oprávněné reklamace se zákazníkům předá nový pár bot (a zákazník si může ponechat vadnou obuv)
 - na základě zkušeností s kvalitou své vlastní výroby společnost odhaduje, že za oprávněnou uzná reklamaci přibližně 6 % prodaných výrobků
 - v roce 2X14 bylo zákazníky úspěšně reklamováno 150 párů bot
 - počáteční zůstatek zásob a základního kapitálu je €275,000

Úloha 6.5 Rezervy na nevýhodné smlouvy

Společnost DFAA uzavřela v roce 2X12 dlouhodobou smlouvu, podle které musí zákazníkovi dodat po dobu tří let 1,000 výrobků ročně za fixní částku €120/ks. Během roku 2X13 došlo ke skokovému nárůstu výrobních nákladů (materiál, energie i mzdy).

Úkol:

- Určete zisk za rok 2X13, jestliže:
 - 300 výrobků vyrobených a dodaných v roce 2X13 mělo výrobní náklady €92/ks; zbývajících 700 výrobků mělo výrobní náklady €134/ks
 - zvýšené výrobní náklady ve výši €134/ks se očekávají i v roce 2X14, kdy bude uskutečněna výroba a dodávka posledních 1,000 výrobků
- Určete zisk za rok 2X14, jestliže:
 - v průběhu roku 2X14 došlo k částečnému snížení vstupních cen materiálu a výrobní náklady činily €134/ks u prvních 400 výrobků a €128/ks u zbývajících 600 výrobků

Úloha 6.6 Rezervy na nevýhodné smlouvy

DFAA staví pro developera nový bytový dům. Cena zakázky 60 mil. €; developer na začátku zaplatil zálohově 18 mil. €; ke konci roku 2X11 je vystavena druhá průběžná faktura na 10 mil. €; ke konci roku 2X12 je vystavena další průběžná faktura na 20 mil. € a zbývající část je doplacena v roce 2X13 po dokončení a předání díla.

Při podpisu smlouvy DFAA rozpočtovala náklady na výstavbu ve výši 50 mil. €. Během roku 2X11 bylo vynaloženo celkem 25 mil. € (a odhad celkových rozpočtovaných nákladů se nemění). V druhé polovině roku 2X12 došlo k významnému zvýšení cen stavebního materiálu. Vynaložené náklady za rok 2X12 byly celkem 31 mil. € a společnost DFAA současně očekává, že na dokončení stavby bude muset ještě vynaložit 8 mil. €.

Úkol:

- Určete, zda společnost DFAA musí vykázat rezervu na nevýhodné smlouvy, a pokud ano, tak kdy a v jaké výši, jestliže:
 - DFAA používá pro určení stupně splnění smluvního příslibu metodu Cost-to-Cost
- Sestavte výsledovku a (změnovou) rozvahu za roky 2X11 až 2X13 (pro zjednodušení předpokládejte, že veškeré náklady jsou okamžitě peněžně uhrazeny)

Úloha 6.7 Rezervy na nevýhodné smlouvy

DFAA staví pro developera nový bytový dům. Cena zakázky 60 mil. €; developer na začátku zaplatil zálohově 18 mil. €; ke konci roku 2X11 je vystavena druhá průběžná faktura na 10 mil. €; ke konci roku 2X12 je vystavena další průběžná faktura na 20 mil. € a zbývající část je doplacena v roce 2X13 po dokončení a předání díla.

Při podpisu smlouvy DFAA rozpočtovala náklady na výstavbu ve výši 50 mil. €. Během roku 2X11 bylo vynaloženo celkem 25 mil. € (a odhad celkových rozpočtovaných nákladů se nemění). V druhé polovině roku 2X12 došlo k významnému zvýšení cen stavebního materiálu. Vynaložené náklady za rok 2X12 byly celkem 31 mil. € a společnost DFAA současně očekává, že na dokončení stavby bude muset ještě vynaložit 8 mil. €.

Úkol:

- Určete, zda společnost DFAA musí vykázat rezervu na nevýhodné smlouvy, a pokud ano, tak kdy a v jaké výši, jestliže:
 - DFAA používá pro určení stupně splnění smluvního příslibu metodu fyzického dokončení a podle odborného odhadu stavbyvedoucího byl na konci roku 2X11 dům hotový ze 45 % a na konci roku 2X12 byl hotov z 85 %
- Sestavte výsledovku a (změnovou) rozvahu za roky 2X11 až 2X13 (pro zjednodušení předpokládejte, že veškeré náklady jsou okamžitě peněžně uhrazeny)

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!



- Za jakých podmínek se vykáže rezerva?
- Popište typické příklady situací, kdy účetní jednotky zvažují vykázání rezervy, ale ta vykázána být nesmí.
- Uvést příklad rezervy, která se souvztažně projeví jako zvýšení nákladů.
- Uvést příklad rezervy, která se souvztažně projeví jako zvýšení ocenění aktiva.
- Existuje příklad rezervy, která se souvztažně projeví jako snížení výnosů?
- Jakým způsobem se projeví v ocenění rezervy skutečnost, že se její vypořádání očekává ve významně vzdálené budoucnosti?
- Co jsou to nevýhodné smlouvy, jakým způsobem se zohlední v účetní závěrce a kdy?
- Má skutečnost, že smlouva je nevýhodná, vliv na výši vykazovaných výnosů ze smlouvy?

7. Finanční nástroje

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Motivace pro investování a očekávané přínosy
- Různé typy investic
- Rozdíl mezi majetkovými a dluhovými cennými papíry
- Základy složeného úročení

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Současná hodnota budoucích peněžních toků (amortizované náklady)
- Fair value (reálná hodnota)
- Úmor a úrok
- Dividenda
- Zisk/ztráta za období (P/L)
- Ostatní výsledek hospodaření (OCI)

Příklad 7.1 Investice do akcií FVPL

Společnost KFÚA pořídila dne 26. října 2X11 akcie tří společností (podíl KFÚA na základním kapitálu daných společností je výrazně menší než 1 %):

- 100 akcií společnosti VIT po €300/akcie (bez poplatku)
- 250 akcií společnosti AIW po €200/akcie (bez brokerského poplatku)
- 400 akcií společnosti TQR po €100/akcie (brokerský poplatek celkem €2,400)

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace k 31. 12. 2X11, jestliže:
 - společnost KFÚA zařadila všechny tři instrumenty do skupiny FVPL
 - fair value jedné akcie k 31. 12. 2X11 je: VIT €307; AIW €195; TQR €102
 - počáteční zůstatky: peníze €122,400 a základní kapitál €122,400

	2X11
...	
Přecenění nástrojů FVPL	250
Ostatní finanční náklady	-2,400
...	
Zisk / ztráta za období (P/L)	<u>-2,150</u>
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	<u>0</u>
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	<u>-2,150</u>
	31.12.2X11
<i>Aktiva</i>	
Finanční aktiva FVPL	120,250
Peníze a peněžní ekvivalenty	<u>0</u>
Aktiva celkem	<u>120,250</u>
	31.12.2X11
<i>Vlastní kapitál</i>	
Základní kapitál	122,400
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-2,150
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0
Pasiva celkem	<u>120,250</u>

Poznámky k řešení:

- U nástrojů zařazených do *portfolia FVPL* se vedlejší pořizovací náklady (zde brokerské poplatky) zahrnou okamžitě do *Zisku / ztráty za období (P/L)*, tj. neexistuje koncept pořizovací ceny.²¹
- Zisky (ztráty) z přecenění se zjišťují na individuální bázi za jednotlivé instrumenty; ve výkazu úplného výsledku hospodaření se uvede kompenzovaně souhrnný výsledek, tj. zisk €250, který se skládá z následujících jednotlivých přecenění:
 - VIT: zisk $100 * €7 = +€700$
 - AID: ztráta $250 * €5 = -€1,250$
 - TRQ: zisk $400 * €2 = +€800$
- V reálné účetní závěrce by se přecenění akcií a náklad z titulu brokerského poplatku zahrnuly do jednoho řádku.

²¹ Při prvním přecenění by ostatně do *Zisku/ztráty za období (P/L)* vstoupily jako součást zisku (ztráty) z přecenění. Pokud by jednotka aplikovala tradiční koncept „pořizovací ceny“ u nástrojů v *kategorii FVPL*, k žádné chybě by to tedy nevedlo. Protože se v praxi často aplikuje (zejména u finančních institucí) tzv. mark-to-market accounting (tj. přeceňování finančních nástrojů na fair value na denní bázi), je uvolnění obecného principu zahrnutí vedlejších pořizovacích nákladů do pořizovací ceny motivováno zjednodušením administrativní náročnosti evidence informací o FVPL nástrojích.

Příklad 7.2 Investice do akcií FVPL

Pokračování Příklad 7.1. Společnost KFÚA akcie drží i v průběhu celého roku 2X12.

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace k 31. 12. 2X12, jestliže:
 - fair value jedné akcie k 31. 12. 2X12 je: VIT €298; AIW €209; TQR €105
 - společnost AIW rozhodla dne 10. 10. 2X12 o výplatě dividendy ze zisku roku 2X11 ve výši €10/akcie (vyplacena v prosinci 2X12); společnost TRQ rozhodla o výplatě zisku za rok 2X11 ve výši €8/akcie dne 25. ledna 2X13 (vyplacena v únoru 2X13)

	2X11	2X12
...		
Dividendové výnosy	0	2,500
Přecenění nástrojů FVPL	250	3,800
Ostatní finanční náklady	-2,400	0
...		
Zisk / ztráta za období (P/L)	-2,150	6,300
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-2,150	6,300
	31.12.2X11	31.12.2X12
<i>Aktiva</i>		
Finanční aktiva FVPL	120,250	124,050
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	2,500
Aktiva celkem	120,250	126,550
	31.12.2X11	31.12.2X12
<i>Vlastní kapitál</i>		
Základní kapitál	122,400	122,400
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-2,150	4,150
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0
Pasiva celkem	120,250	126,550

Poznámky k řešení:

- Zisky (ztráty) z přecenění:
 - VIT: ztráta $100 * \text{€}9 = -\text{€}900$
 - AID: zisk $250 * \text{€}14 = +\text{€}3,500$
 - TRQ: zisk $400 * \text{€}3 = +\text{€}1,200$
- Dividendový výnos se uzná do *Zisku/ztráty za období (P/L)* k datu rozhodnutí o výplatě podílu na zisku (obvykle den schválení valnou hromadou), proto ve výsledku roku 2X12 může být pouze dividendy, o které rozhodla společnost AIW (zachycení dividendy za společnost TRQ se odsune až do období 2X13)

Příklad 7.3 Investice do akcií FVPL

Pokračování Příklad 7.2. Společnost KFÚA v průběhu roku 2X13 akcie všech tří společností prodala.

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace k 31. 12. 2X13, jestliže:
 - prodejní cena jedné akcie byla: VIT €296; AIW €212; TQR €109 (veškeré peněžní prostředky za prodej obdrženy v roce 2X13)
 - byly uhrazeny brokerské poplatky v celkové částce €1,500

	2X11	2X12	2X13
...			
Dividendové výnosy	0	2,500	3,200
Přecenění (prodej) nástrojů FVPL	250	3,800	2,150
Ostatní finanční náklady	-2,400	0	-1,500
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	-2,150	6,300	3,850
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-2,150	6,300	3,850
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Aktiva</i>			
Finanční aktiva FVPL	120,250	124,050	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	2,500	130,400
Aktiva celkem	120,250	126,550	130,400
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	122,400	122,400	122,400
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	-2,150	4,150	8,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	120,250	126,550	130,400

Poznámky k řešení:

- Zisky (ztráty) při prodeji akcií:
 - VIT: ztráta $100 * €2 = -€200$
 - AID: zisk $250 * €3 = +€750$
 - TRQ: zisk $400 * €4 = +€1,600$
- Ve výsledku roku 2X13 zachycena dividendy od společnosti TRQ (informace viz Příklad 7.2)

Příklad 7.4 Investice do akcií FVOCI

Společnost KFÚA pořídila dne 26. října 2X11 akcie tří společností (podíl KFÚA na základním kapitálu je daných společností výrazně menší než 1 %):

- 100 akcií společnosti VIT po €300/akcie (bez poplatku)
- 250 akcií společnosti AIW po €200/akcie (bez brokerského poplatku)
- 400 akcií společnosti TQR po €100/akcie (brokerský poplatek celkem €2,400)

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace k 31. 12. 2X11, jestliže:
 - společnost KFÚA zařadila všechny tři instrumenty do skupiny FVOCI
 - fair value jedné akcie k 31. 12. 2X11 je: VIT €307; AIW €195; TQR €102
 - počáteční zůstatky: peníze €122,400 a základní kapitál €122,400

	2X11
...	
Ostatní finanční náklady	0
...	
Zisk / ztráta za období (P/L)	0
Přecenění nástrojů FVOCI	-2,150
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	-2,150
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-2,150
	31.12.2X11
<i>Aktiva</i>	
Finanční aktiva FVOCI	120,250
Peníze a peněžní ekvivalenty	0
Aktiva celkem	120,250
	31.12.2X11
<i>Vlastní kapitál</i>	
Základní kapitál	122,400
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	0
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	-2,150
Pasiva celkem	120,250

Poznámky k řešení:

- U nástrojů zařazených do *portfolia FVOCI* se vedlejší pořizovací náklady (zde brokerské poplatky) zahrnou do pořizovací ceny (tj. aplikuje se klasický koncept pořizovací ceny).²² Brokerský poplatek tedy není ve výsledovce „vidět“ (bude součástí prvního přecenění akcií TRQ a zahrnut v OCI).
- Zisky (ztráty) z přecenění se zjišťují na individuální bázi za jednotlivé instrumenty; ve výkazu úplného výsledku hospodaření se uvede souhrnný výsledek:
 - VIT: zisk $100 * €7 = +€700$
 - AID: ztráta $250 * €5 = -€1,250$
 - TRQ: ztráta $400 * €4 = -€1,600$
- Všimněte si, že v důsledku zahrnutí brokerských poplatků do pořizovací ceny akcií společnosti TRQ je důsledkem přecenění akcií TRQ na fair value k 31. 12. 2X11 ztráta z přecenění. Důvodem je, že brokerský poplatek ve výši €2,400 značí vedlejší pořizovací náklady ve výši €6/akcie, a tedy pořizovací cena akcie TRQ ve výši €106 je o €4 vyšší než fair value ke konci roku. Výslednou ztrátu z přecenění ve výši €1,600 lze alternativně vypočítat jako zisk z přecenění €800 (viz Příklad 7.1) snížení o brokerský poplatek €2,400.

²² Důvodem je, že u FVOCI instrumentů se přecenění zahrne do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*, zatímco poplatek jako finanční náklad by byl součástí *Zisku/ztráty za období (P/L)*.

Příklad 7.5 Investice do akcií FVOCI

Pokračování Příklad 7.4. Společnost KFÚA akcie drží i v průběhu celého roku 2X12.

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace k 31. 12. 2X12, jestliže:
 - fair value jedné akcie k 31. 12. 2X12 je: VIT €298; AIW €209; TQR €105
 - společnost AIW rozhodla dne 10. 10. 2X12 o výplatě dividendy za zisku roku 2X11 ve výši €10/akcie (vyplacena v prosinci 2X12); společnost TRQ rozhodla o výplatě zisku za rok 2X11 ve výši €8/akcie dne 25. ledna 2X13 (vyplacena v únoru 2X13)

	2X11	2X12
...		
Dividendové výnosy	0	2,500
Ostatní finanční náklady	0	0
...		
Zisk / ztráta za období (P/L)	0	2,500
Přecenění nástrojů FVOCI	-2,150	3,800
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	-2,150	3,800
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-2,150	6,300
	31.12.2X11	31.12.2X12
<i>Aktiva</i>		
Finanční aktiva FVOCI	120,250	124,050
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	2,500
Aktiva celkem	120,250	126,550
	31.12.2X11	31.12.2X12
<i>Vlastní kapitál</i>		
Základní kapitál	122,400	122,400
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	0	2,500
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	-2,150	1,650
Pasiva celkem	120,250	126,550

Poznámky k řešení:

- Zisky (ztráty) z přecenění (částky stejné jako Příklad 7.2):
 - VIT: ztráta $100 * €9 = -€900$
 - AID: zisk $250 * €14 = +€3,500$
 - TRQ: zisk $400 * €3 = +€1,200$
- Dividendový výnos se uzná do zisku k datu rozhodnutí o výplatě zisku (obvykle den schválení valnou hromadou), proto ve výsledku roku 2X12 může být pouze dividendy, o které rozhodla společnost AIW (zachycení dividendy za společnost TRQ se odsune až do období 2X13)
- Bez ohledu na to, do které kategorie jsou držené akcie zařazeny, dividendový výnos je vždy součástí *Zisku/ztráty za období (P/L)*

Příklad 7.6 Investice do akcií FVOCI

Pokračování Příklad 7.5. Společnost KFÚA v průběhu roku 2X13 akcie všech tří společností prodala.

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace k 31. 12. 2X13, jestliže:
 - prodejní cena jedné akcie byla: VIT €296; AIW €212; TQR €109 (veškeré peněžní prostředky za prodej obdrženy v roce 2X13)
 - byly uhrazeny brokerské poplatky v celkové částce €1,500

	2X11	2X12	2X13
...			
Dividendové výnosy	0	2,500	3,200
Ostatní finanční náklady	0	0	-1,500
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	0	2,500	1,700
Přecenění nástrojů FVOCI	-2,150	3,800	2,150
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	-2,150	3,800	2,150
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	-2,150	6,300	3,850
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Aktiva</i>			
Finanční aktiva FVOCI	120,250	124,050	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	2,500	130,400
Aktiva celkem	120,250	126,550	130,400
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	122,400	122,400	122,400
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	0	2,500	4,200
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	-2,150	1,650	3,800
Pasiva celkem	120,250	126,550	130,400

Poznámky k řešení:

- Zisky (ztráty) při prodeji akcií (částky stejné jako Příklad 7.3):
 - VIT: ztráta $100 * €2 = -€200$
 - AID: zisk $250 * €3 = +€750$
 - TRQ: zisk $400 * €4 = +€1,600$
- Ve výsledku roku 2X13 zachycena dividendy od společnosti TRQ
- Při prodeji **akcií** zařazených do *kategorie FVOCI* se akumulované zisky (ztráty) z přecenění nepřeučtovávají do *Zisku/ztráty za období (P/L)*, tj. zůstávají v položce vlastního kapitálu *Fondy z přecenění (kumulované OCI)* až do okamžiku, než vedení účetní jednotky (či valná hromada) rozhodne o vyplacení fondu vlastníkům či o jeho přesunu do nerozdělených zisků či jiné položky ve vlastním kapitálu.
- Celková částka vykázaná ve *Fondech z přecenění (kumulované OCI)* po prodeji akcií v *kategorii FVOCI* zahrnuje tzv. kapitálový zisk (ztrátu) z akcií (tj. rozdíl mezi prodejní a kupní cenou, včetně vedlejších pořizovacích nákladů při nákupu)
- Celková částka vykázaná v *Nerozdělených ziscích (kumulované PL)* po prodeji akcií v *kategorii FVOCI* zahrnuje veškeré dividendové výnosy (tj. €5,700 v tomto příkladu) a dále poplatky spojené s prodejem akcií (tj. €1,500 v tomto příkladu)

Příklad 7.7 Investice do dluhopisů AC

Společnost KFÚA 1. ledna 2X11 pořídila bezkupónový dluhopis emitovaný společností BLT. Za dluhopis bylo zaplaceno €73,503; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 4 roky (tj. 31. 12. 2X14).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů držených do splatnosti oceňovaných amortizovanými náklady (AC)
 - počáteční zůstatky: peníze €73,503 a základní kapitál €73,503

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Úrokové výnosy	5,880	6,351	6,859	7,407
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	5,880	6,351	6,859	7,407
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	5,880	6,351	6,859	7,407
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva AC	79,383	85,734	92,593	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	100,000
Aktiva celkem	79,383	85,734	92,593	100,000
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	5,880	12,231	19,090	26,497
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0	0
Pasiva celkem	79,383	85,734	92,593	100,000

Poznámky k řešení:

- Nejprve se spočítá efektivní úroková míra (míra výnosnosti) dluhopisu; východiskem je obecný vzorec pro výpočet současné hodnoty (SH) očekávaných peněžních toků (CF):

$$SH_0 = \sum_{t=0}^N \frac{CF_t}{(1+i_t)^t}$$

- kde
 - SH = současná hodnota (zde v čase $t = 0$)
 - CF = peněžní toky v daném období
 - i = diskontní sazba (úroková míra)
 - t = období, ve kterém plynou CF
 - N = celkový počet období
- V případě bezkupónového dluhopisu se vzorec výrazně zjednodušuje, neboť s dluhopisem jsou spojené pouze dvě platby:
 - částka, za kterou byl dluhopis zakoupen (tj. SH)
 - nominální hodnota (NH), která bude vyplacena na konci doby splatnosti

- Vzorec se tedy upraví na:

$$SH_0 = \frac{NH_N}{(1+i)^N}$$

- A po další úpravě se získá vzorec pro výpočet efektivní úrokové míry (EIR):

$$i = \sqrt[N]{\frac{NH_N}{SH_0}} - 1$$

- Na základě údajů ze zadání lze dopočítat, že efektivní úroková míra je 8 %:

$$i = \sqrt[N]{\frac{NH_N}{SH_0}} - 1 = \sqrt[4]{\frac{100,000}{73,503}} - 1 \doteq 8.00 \%$$

- Úrokový výnos se pro daný rok spočítá jako naběhlá hodnota dluhopisu k počátku roku vynásobená efektivní úrokovou mírou, tj. pro rok 2X11: $8\% * €73,503 = €5,880$. Pro rok 2X12: $8\% * €79,383$. Další výpočty viz tabulka:

Datum	Platby	Úrok	Dluhopis
01/01/2X11	-€73,503	0	€73,503
31/12/2X11	€0	€5,880	€79,383
31/12/2X12	€0	€6,351	€85,734
31/12/2X13	€0	€6,859	€92,593
31/12/2X14	+€100,000	€7,407	€0

- V případě držby dluhopisu až do doby splatnosti je jediným typem výnosu úrokový výnos; celkové úroky za roky 2X11 až 2X14 jsou rovny rozdílu mezi nominální hodnotou dluhopisu (NH) a částkou, za kterou byl dluhopis nakoupen
- V rozvaze je dluhopis oceněn v amortizovaných nákladech, tj. v kupní ceně postupně navyšované o naběhlý úrokový výnos

Příklad 7.8 Investice do dluhopisů FVOCI

Společnost KFÚA 1. ledna 2X11 pořídila bezkupónový dluhopis emitovaný společností BLT. Za dluhopis bylo zaplaceno €73,503; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 4 roky (tj. 31. 12. 2X14).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů oceňovaných FVOCI
 - fair value jsou: €81,001 k 31. 12. 2X11; €84,731 k 31. 12. 2X12 a €93,205 k 31. 12. 2X13
 - počáteční zůstatky: peníze €73,503 a základní kapitál €73,503

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Úrokové výnosy	5,880	6,351	6,859	7,407
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	5,880	6,351	6,859	7,407
Přecenění dluhopisů FVOCI	1,618	-2,621	1,615	-612
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	1,618	-2,621	1,615	-612
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	7,498	3,730	8,474	6,795
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva FVOCI	81,001	84,731	93,205	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	100,000
Aktiva celkem	81,001	84,731	93,205	100,000
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	5,880	12,231	19,090	26,497
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	1,618	-1,003	612	0
Pasiva celkem	81,001	84,731	93,205	100,000

Poznámky k řešení:

- Výpočet úrokových výnosů viz Příklad 7.7
- Ke konci účetního období se dluhopis přecení na fair value & rozdíl z přecenění se vykáže v rámci *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*; při výpočtu rozdílu z přecenění se porovnává fair value s naběhlou hodnotou (tj. hodnotou dluhopisu k počátku období zvýšenou o naběhlý úrokový výnos)
- K 31. 12. 2X11 se výše přecenění spočítá: $€81,001 - (€73,503 + €5,880) = +€1,618$
- K 31. 12. 2X12 se částka přecenění spočítá: $€84,731 - (€81,001 + €6,351) = -€2,621$
- Výpočty pro všechny roky viz tabulka:

Datum	Platby	Úrok	„Naběhlá hodnota“	Fair value	Přecenění
01/01/2X11	-€73,503	0	€73,503	€73,503	€0
31/12/2X11	€0	€5,880	€79,383	€81,001	+€1,618
31/12/2X12	€0	€6,351	€87,352	€84,731	-€2,621
31/12/2X13	€0	€6,859	€91,590	€93,205	€1,615
31/12/2X14	+€100,000	€7,407	€100,612	€100,000	-€612

- Specifika modelu FVOCI pro dluhové nástroje:
 - „naběhlá hodnota“ neodpovídá částce naběhlé hodnoty v modelu ocenění AC (viz Příklad 7.7); úrokové výnosy sice navyšují účetní hodnotu dluhopisu stanovenou k počátku období, nicméně po provedení prvního přecenění je touto navyšovanou hodnotou vždy poslední fair value
 - rozdíl z přecenění se zahrne do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)* bez ohledu na to, zda je přecenění kladné či záporné a bez ohledu na to, jaké jsou kumulované rozdíly z předchozích let²³
 - částky *Zisku/ztráty za období (P/L)* musí být stejné jako v případě modelu AC a obsahují pouze úrokové výnosy (viz Příklad 7.7)
 - při splatnosti dluhopisu vzniká též rozdíl z přecenění, který musí být zahrnut do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*; průúčtováním rozdílu do OCI se též zabezpečí, že konečný zůstatek *Fondů z přecenění (kumulované OCI)* vykazovaný v rozvaze k 31. 12. 2X14 bude nulový a současně kumulativní zisky (ztráty) vykázané za všechna období v *Ostatním výsledku hospodaření (OCI)* budou též nulové²⁴
 - zaúčtování ztráty z přecenění ve výši €612 k 31. 12. 2X14 musí být, stejně jako ve všech předchozích letech, na výsledkový účet ve skupině OCI tak, aby se částka -€612 zobrazila ve výkazu o úplném výsledku hospodaření v příslušné řádce OCI (viz následující účetní schéma) → **(v žádném období) nelze tedy účtovat přímo proti účtu Fondu z přecenění!** (viz účetní schéma pro rok 2X14 níže)
 - Zůstatek *Fondů z přecenění (kumulované OCI)* bude „vynulován“ zobrazením OCI ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu a následným otevřením počátečních zůstatků 1. 1. 2X15

²³ Na rozdíl od přečenořovacího modelu dle IAS 16 (např. Příklad 2.8 a Příklad 2.9), který přistupoval k přecenění asymetricky (tj. buď do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*, nebo *Zisku/ztráty za období (P/L)* v závislosti na směru přecenění a předchozích akumulovaných přeceněních), je přecenění u modelu FVOCI dle IFRS 9 symetrické (tj. všechno do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*).

²⁴ Je tímto zabezpečena tzv. recyklace z *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)* do *Zisku/ztráty za období (P/L)* v souladu s IAS1.93 a IFRS9.5.7.10.

- Pozn.: Úplný výsledek hospodaření (TCI) se musí vždy rovnat rozdílu mezi konečnou a počáteční fair value (přičemž tento rozdíl se rozpadá na úrokový výnos v P/L a přecenění v OCI)

Peníze	
PZ	0
3)	100,000
KZ	100,000

Základní kapitál	
PZ	73,503
KZ	73,503

Dluhopisy FVOCI			
PZ	93,205	2)	612
1)	7,407	3)	100,000
KZ	0		

Nerozdělené zisky	
PZ	19,090
PZ	19,090

P/L: úrokové výnosy	
	1) 7,407
X	7,407

Fondy z přecenění	
PZ	612
PZ	612

OCI: přecenění dluhopisů FVOCI	
2)	612
X	612

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (v €)	Základní kapitál	Nerozdělené zisky	Fondy z přecenění	Celkem
Zůstatek k 1. 1. 2X13	75,503	12,231	-1,003	84,731
Zisk / ztráta za období (P/L)	-	6,859	-	6,859
Ost. výsledek hospodaření (OCI)	-	-	1,615	1,615
Zůstatek k 31. 12. 2X13	75,503	19,090	612	93,205
Zisk / ztráta za období (P/L)	-	7,407	-	7,407
Ost. výsledek hospodaření (OCI)	-	-	-612	-612
Zůstatek k 31. 12. 2X14	75,503	26,497	0	100,000

Příklad 7.9 Investice do dluhopisů FVPL

Společnost KFÚA 1. ledna 2X11 pořídila bezkupónový dluhopis emitovaný společností BLT. Za dluhopis bylo zaplaceno €73,503; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 4 roky (tj. 31. 12. 2X14).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů oceňovaných FVPL
 - fair value jsou: €81,001 k 31. 12. 2X11; €84,731 k 31. 12. 2X12 a €93,205 k 31. 12. 2X13
 - počáteční zůstatky: peníze €73,503 a základní kapitál €73,503

Varianta A (přecenění bez úrokového výnosu)

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Přecenění dluhopisů FVPL	7,498	3,730	8,474	6,795
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	7,498	3,730	8,474	6,795
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	7,498	3,730	8,474	6,795
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva FVPL	81,001	84,731	93,205	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	100,000
Aktiva celkem	81,001	84,731	93,205	100,000
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	7,498	11,228	19 702	26,497
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0	0
Pasiva celkem	81,001	84,731	93,205	100,000

Varianta B (přecenění i úrokový výnos)

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Ostatní finanční výnosy	5,880	6,351	6,859	7,407
Přecenění dluhopisů FVPL	1,618	-2,621	1,615	-612
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	7,498	3,730	8,474	6,795
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	7,498	3,730	8,474	6,795
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva FVPL	81,001	84,731	93,205	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	100,000
Aktiva celkem	81,001	84,731	93,205	100,000
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	7,498	11,228	19 702	26,497
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0	0
Pasiva celkem	81,001	84,731	93,205	100,000

Poznámky k řešení:

- Podle IFRS7.20(b) musí účetní jednotka zveřejnit buď přímo ve výkazu úplného výsledku hospodaření nebo v komentáři částku úrokových výnosů (spočítaných metodou efektivní úrokové míry) pro finanční aktiva v kategorii *amortizovaných nákladů (AC)* a kategorii *fair value s přeceněním do ostatního výsledku hospodaření (FVOCI)*
- Uvedení informace o těchto úrokových výnosech odpovídá požadavku IAS1.82a.(i) na samostatné vykázáni úrokových výnosů z nástrojů, pro jejichž výpočet byla využita metoda efektivní úrokové míry

- IFRS 9 vyžaduje použití efektivní úrokové míry u dluhových nástrojů, které spadají do *kategorie amortizovaných nákladů* (viz IFRS9.5.4.1) a *FVOCI* (viz IFRS9.5.7.10), **nikoliv** ale u *kategorie FVPL*
- Z výše uvedeného vyplývá, že oddělené vykázání úrokového výnosů z dluhových nástrojů FVPL není vyžadováno a do *Zisku/ztráty za období (P/L)* stačí pouze zahrnout přecenění (změnu ve fair value) – viz Variantu A
- V praxi ale účetní jednotky často úrokový výnos z dluhopisů FVPL sledují.²⁵ Pokud by preferovaly i jeho oddělené vykázání od přecenění, nesmí být ve výkazu o úplném výsledku hospodaření zahrnut do stejného řádku s úrokovými výnosy zjištěnými podle metody efektivní úrokové míry (tj. s úrokovými výnosy z dluhopisů AC či FVOCI²⁶), nýbrž v jiném řádku → z uvedeného důvodu je ve Variantě B úrokový výnos zahrnut do položky „Ostatní finanční výnosy“ (příp. lze nazvat „Ostatní úrokové výnosy“)
- Bez ohledu na zvolené účetní řešení ve výkazu o úplném výsledku hospodaření musí účetní jednotka podle IFRS7.B5(e) zveřejnit účetní pravidla pro nástroje v *kategorii FVPL*, tj. z jakých složek se skládají zisky (ztráty) z přecenění nástrojů FVPL (tj. zda i obsahují úrokový komponent)²⁷
- V kontextu požadavku IAS7.31 na samostatné vykázání placených a přijatých dividend a úroků musí účetní jednotka pro potřeby sestavení výkazu peněžních toků spočítat částku přijatých úrokových z dluhopisů v *kategorii FVPL*²⁸
- Pozn.: *Úplný výsledek hospodaření (TCI)* se opět musí vždy rovnat rozdílu mezi konečnou a počáteční fair value, přičemž celková částka je vykázána v *Zisku/ztrátě za období (P/L)*

Společné poznámky k řešení Příklad 7.7, Příklad 7.8, Příklad 7.9:

- Dluhopisy jsou typickým příkladem finančních aktiv, u kterých musí účetní jednotka zohlednit očekávané úvěrové ztráty (expected credit losses); promítnutí znehodnocení dle požadavků IFRS9.5.5 není v řešení těchto příkladů uvažováno – obecný způsob zachycení očekávaných ztrát (opravných položek) je naznačen v Příklad 7.15
- Zařazení konkrétního finančního aktiva do příslušné kategorie se řídí podmínkami (testy) uvedenými v IFRS9.4.1; zde splnění podmínek netestujeme²⁹ a pouze ilustrujeme řešení pro jednotlivé kategorie³⁰

²⁵ Buď za využití efektivní úrokové míry platné k datu pořízení dluhopisu (tj. historická EIR stejná jako v případě dluhopisů AC či FVOCI), nebo za použití úrokové míry, která je aktualizovaná po každém přecenění

²⁶ A to ani v případě, že historická efektivní úroková míra je použita pro výpočet úrokového výnosu.

²⁷ Zveřejnění může být kvalitativní (pouze popis), nebo kvantitativní (rozklad celkové zisky/ztráty na úrokový výnos a „čisté“ přecenění).

²⁸ Dluhopis věcně ekonomicky úrokový výnos obsahuje a z hlediska informací, které má poskytovat výkaz peněžních toků ho nelze „skrývat“ do položky rozdílu mezi nákupní a nominální hodnotou (resp. prodejní cenou) dluhopisů v kategorii FVPL. Požadavek na oddělené sledování úrokového výnosu a návazně přijatých úroků je zesílen v případě, že účetní jednotka drží kupónový dluhopis. Přijaté kupónové platby je potřeba chápat jako placené úroky (a pro lepší provázanost informací mezi výsledkovkou a výkazem cash flow je oddělení úrokových výnosů od „čistého“ přecenění ve výkazu o úplném výsledku hospodaření logičtější účetní metodou).

²⁹ V praxi vyžaduje interní informace účetní jednotky o podnikatelském modelu; u dluhopisů pro kategorií AC a FVOCI je záležitostí testování na úrovni portfolia.

³⁰ A např. u dluhopisu v kategorii FVPL nelze rozumně předpokládat, že by ho účetní jednotka držela od emise až do splatnosti.

Příklad 7.10 Investice do dluhopisů AC

Společnost KFÚA 1. ledna 2X11 pořídila bezkupónový dluhopis emitovaný společností BLT. Za dluhopis bylo zaplaceno €73,503; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 4 roky (tj. 31. 12. 2X14).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů oceňovaných amortizovanými náklady (AC)
 - dluhopis byl prodán 30. 4. 2X14 za €94,200
 - počáteční zůstatky: peníze €73,503 a základní kapitál €73,503

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Úrokové výnosy	5,880	6,351	6,859	2,469
Prodej dluhopisů AC				-862
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	5,880	6,351	6,859	1,607
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	5,880	6,351	6,859	1,607
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva AC	79,383	85,734	92,593	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	94,200
Aktiva celkem	79,383	85,734	92,593	94,200
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	5,880	12,231	19,090	20,697
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0	0
Pasiva celkem	79,383	85,734	92,593	94,200

Poznámky k řešení:

- Řešení pro roky 2X11-2X13 je stejné jako Příklad 7.7, včetně výpočtu efektivní úrokové míry
- Vzhledem ke skutečnosti, že dluhopis nebyl držen až do splatnosti, ale byl prodán 8 měsíců před splatností, je nutné pro rok 2X14 spočítat pouze alikvótní část úrokového výnosu:
 - úrok za období leden až duben 2X14: $€7,407 * 4 / 12 = €2,469$
- Účetní hodnota dluhopisu k 30. 4. 2X14 (tj. k datu prodeje), včetně poměrné části úrokového výnosu, činí:
 - $€92,593 + €2,469 = €95,062$
- S ohledem na prodejní cenu €94,200 realizuje jednotka ztráta z titulu prodeje dluhopisu ve výši:
 - $€94,200 - €95,062 = -€862$
- Ztráta ve výši €862 je součástí *Zisku/ztráty za období (P/L)*

Příklad 7.11 Investice do dluhopisů FVOCI

Společnost KFÚA 1. ledna 2X11 pořídila bezkupónový dluhopis emitovaný společností BLT. Za dluhopis bylo zaplaceno €73,503; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 4 roky (tj. 31. 12. 2X14).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů oceňovaných FVOCI
 - fair value jsou: €81,001 k 31. 12. 2X11; €84,731 k 31. 12. 2X12 a €93,205 k 31. 12. 2X13
 - dluhopis byl prodán 30. 4. 2X14 za €94,200
 - počáteční zůstatky: peníze €73,503 a základní kapitál €73,503

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Úrokové výnosy	5,880	6,351	6,859	2,469
Prodej dluhopisů OCI				-862
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	5,880	6,351	6,859	1,607
Přecenění dluhopisů FVOCI	1,618	-2,621	1,615	-612
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	1,618	-2,621	1,615	-612
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	7,498	3,730	8,474	995
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva FVOCI	81,001	84,731	93,205	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	94,200
Aktiva celkem	81,001	84,731	93,205	94,200
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	5,880	12,231	19,090	20,697
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	1,618	-1,003	612	0
Pasiva celkem	81,001	84,731	93,205	94,200

Poznámky k řešení:

- Řešení pro roky 2X11-2X13 je stejné jako Příklad 7.8, včetně výpočtu efektivní úrokové míry
- Úrokový výnos za rok 2X14 stejný jako Příklad 7.10, tj. €2,469
- Účetní hodnota dluhopisu k 30. 4. 2X14 (tj. k datu prodeje), včetně poměrné části úrokového výnosu, činí:
 - $€93,205 + €2,469 = €95,674$
- S ohledem na prodejní cenu €94,200 realizuje jednotka ztráta z titulu prodeje dluhopisu ve výši:
 - $€94,200 - €95,674 = -€1,474$
- Ztráta ve výši €1,474 je součástí *Zisku/ztráty za období (P/L)*, ale současně je třeba provést reklasifikaci kumulovaných zisků z přecenění za roky 2X11 až 2X13 (celkem +€612) do *Zisku/ztráty za období (P/L)* → *Ostatní výsledek hospodaření (OCI)* bude tedy o €612 snížen a *Zisk/ztráta za období (P/L)* bude o €612 navýšen
- Výsledný dopad prodeje dluhopisu před splatností tedy bude:
 - $€612 - €1,474 = -€862$
- Provedená reklasifikace z *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)* do *Zisku/ztráty za období (P/L)* ve výši €612 zabezpečuje, že částky vykázané v *Zisku/ztrátě za období (P/L)* jsou v modelu FVOCI stejné, jako kdyby byl aplikován model AC (srovnej s Příklad 7.10)³¹

³¹ Viz stejná poznámka k řešení Příklad 7.8

Příklad 7.12 Investice do dluhopisů FVPL

Společnost KFÚA 1. ledna 2X11 pořídila bezkupónový dluhopis emitovaný společností BLT. Za dluhopis bylo zaplaceno €73,503; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 4 roky (tj. 31. 12. 2X14).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů oceňovaných FVPL
 - fair value jsou: €81,001 k 31. 12. 2X11; €84,731 k 31. 12. 2X12 a €93,205 k 31. 12. 2X13
 - dluhopis byl prodán 30. 4. 2X14 za €94,200
 - počáteční zůstatky: peníze €73,503 a základní kapitál €73,503

Varianta A (přecenění bez úrokového výnosu)

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Přecenění dluhopisů FVPL	7,498	3,730	8,474	995
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	7,498	3,730	8,474	995
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	7,498	3,730	8,474	995
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva FVPL	81,001	84,731	93,205	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	94,200
Aktiva celkem	81,001	84,731	93,205	94,200
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	7,498	11,228	19 702	20,697
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0	0
Pasiva celkem	81,001	84,731	93,205	94,200

Varianta B (přecenění i úrokový výnos)

	2X11	2X12	2X13	2X14
...				
Ostatní finanční výnosy	5,880	6,351	6,859	2,469
Přecenění dluhopisů FVPL	1,618	-2,621	1,615	-1,474
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	7,498	3,730	8,474	995
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	7,498	3,730	8,474	995
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva FVPL	81,001	84,731	93,205	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	94,200
Aktiva celkem	81,001	84,731	93,205	94,200
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	7,498	11,228	19 702	20,697
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0	0
Pasiva celkem	81,001	84,731	93,205	94,200

Poznámky k řešení:

- Řešení pro roky 2X11-2X13 je stejné jako Příklad 7.9, včetně výpočtu efektivní úrokové míry
- Úrokový výnos za rok 2X14 stejný jako Příklad 7.10, tj. €2,469
- Účetní hodnota dluhopisu k 30. 4. 2X14 (tj. k datu prodeje), včetně poměrné části úrokového výnosu, činí:
 - €93,205 + €2,469 = €95,674
- S ohledem na prodejní cenu €94,200 realizuje jednotka ztráta z titulu prodeje dluhopisu ve výši:
 - €94,200 - €95,674 = -€1,474

Příklad 7.13 Investice do dluhopisů AC

Společnost KFÚA 1. ledna 2011 pořídila kupónový dluhopis emitovaný společností CHEV. Za dluhopis bylo zaplaceno €105,000; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 3 roky (tj. 31. 12. 2X13). Ke konci každého roku dluhopis vyplácí kupónovou platbu ve výši 10 %, tj. €10,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X13, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů oceňovaných amortizovanými náklady (AC)
 - počáteční zůstatky: peníze €105,000 a základní kapitál €105,000

	2X11	2X12	2X13
...			
Úrokové výnosy	8,437	8,359	8,203
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	<u>8,437</u>	<u>8,359</u>	<u>8,203</u>
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	<u>8,437</u>	<u>8,359</u>	<u>8,203</u>
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Aktiva</i>			
Finanční aktiva AC	103,437	101,797	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	<u>10,000</u>	<u>20,000</u>	<u>130,000</u>
Aktiva celkem	<u>113,437</u>	<u>121,797</u>	<u>130,000</u>
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	105,000	105,000	105,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	8,437	16,797	25,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	<u>113,437</u>	<u>121,797</u>	<u>130,000</u>

Poznámky k řešení:

- Stejně jako v předchozích příkladech je nutné nejprve spočítat efektivní úrokovou míru
- S kupónovým dluhopisem jsou spojeny více než dvě platby, a proto výpočet efektivní úrokové míry je složitější než v případě bezkupónového dluhopisu
- K výpočtu je možné využít funkce tabulkových procesorů (např. v Excel funkce XIRR, která umí pracovat s konkrétními časovými okamžiky, včetně nepravidelných výplat kupónů)
- Uvedené platby konstitují efektivní úrokovou míru 8.059 %
- Výpočet úrokových výnosů a postupné amortizace prémie viz následující tabulka:

Datum	Platby	Úrok	„Amortizace“ prémie	Dluhopis
01/01/2X11	-€105,000	€0	€0	€105,000
31/12/2X11	€10,000	€8,437	€1,563	€103,437
31/12/2X12	€10,000	€8,359	€1,641	€101,797
31/12/2X13	€110,000	€8,203		€0

- Celkové úrokové výnosy spojené s dluhopisem jsou €25,000 (dluhopis celkem vyplatí €130,000 a bylo za něj zapláceno €105,000) & protože upisovací cena dluhopisu byla vyšší než jeho nominální hodnota, je efektivní úroková míra nižší než kupónová sazba & ze stejného důvodu dochází k postupnému poklesu výše úrokových výnosů v čase
- Hodnota dluhopisu ke konci období je rovna hodnotě dluhopisu k počátku období zvýšená o naběhlý úrokový výnos a snižena o přijaté platby (kupónů, příp. nominální hodnoty při splatnosti)

Příklad 7.14 Investice do dluhopisů AC

Společnost KFÚA 1. ledna 2011 pořídila kupónový dluhopis emitovaný společností CHEV. Za dluhopis bylo zaplaceno €95,000; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 3 roky (tj. 31. 12. 2X13). Ke konci každého roku dluhopis vyplácí kupónovou platbu ve výši 10 %, tj. €10,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za roky 2X11-2X13, jestliže:
 - KFÚA zařadila dluhopis do portfolia dluhopisů oceňovaných amortizovanými náklady (AC)
 - počáteční zůstatky: peníze €95,000 a základní kapitál €95,000

	2X11	2X12	2X13
...			
Úrokové výnosy	11,448	11,691	11,861
...			
Zisk / ztráta za období (P/L)	11,448	11,691	11,861
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	11,448	11,691	11,861
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Aktiva</i>			
Finanční aktiva AC	96,448	98,139	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	10,000	20,000	120,000
Aktiva celkem	106,448	118,139	120,000
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13
<i>Vlastní kapitál</i>			
Základní kapitál	95,000	95,000	95,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	11,448	23,139	35,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	0
Pasiva celkem	106,448	118,139	120,000

Poznámky k řešení:

- Uvedené platby konstitují efektivní úrokovou míru 12.086 %
- Výpočet úrokových výnosů a postupné amortizace diskontu viz následující tabulka:

Datum	Platby	Úrok	„Amortizace“ diskontu	Dluhopis
01/01/2X11	-€95,000	€0	€0	€95,000
31/12/2X11	€10,000	€11,448	-1,448	€96,448
31/12/2X12	€10,000	€11,691	-1,691	€98,139
31/12/2X13	€110,000	€11,861		€0

- Celkové úrokové výnosy spojené s dluhopisem jsou €35,000 (dluhopis celkem vyplatí €130,000 a bylo za něj zapláceno €95,000) & protože upisovací cena dluhopisu byla nižší než jeho nominální hodnota, je efektivní úroková míra vyšší než kupónová sazba & ze stejného důvodu dochází k postupnému růstu výše úrokových výnosů v čase
- Hodnota dluhopisu ke konci období je rovna hodnotě dluhopisu k počátku období zvýšená o naběhlý úrokový výnos a snižená o přijaté platby (kupónů, příp. nominální hodnoty při splatnosti)

Příklad 7.15 Vykázání znehodnocení (impairment) u investic do dluhopisů

Společnost KFÚA 1. ledna 2X11 pořídila bezkupónový dluhopis emitovaný společností BLT. Za dluhopis bylo zaplaceno €73,503; jeho nominální hodnota je €100,000 a je splatná za 4 roky (tj. 31. 12. 2X14).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace společnosti KFÚA za rok 2X11 ve variantě amortizované náklady, FVOCI, FVPL, jestliže:
 - od okamžiku nákupu dluhopisu nedošlo k významnému zvýšení kreditního rizika emitenta a účetní jednotka určila výši 12měsíční očekávané ztráty ze znehodnocení ve výši €950
 - fair value dluhopisu k 31. 12. 2X11 je €78,000
 - počáteční zůstatky: peníze €73,503 a základní kapitál €73,503

	AC	FVOCI	FVPL-A	FVPL-B
...				
Úrokové výnosy	5,880	5,880		
Ostatní finanční výnosy				5,880
Přecenění dluhopisů FVPL			4,457	-1,383
Znehodnocení finančních aktiv	-950	-950		
...				
Zisk / ztráta za období (P/L)	4,930	4,930	4,457	4,457
Přecenění dluhopisů FVOCI		-433		
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	-433	0	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	4,930	4,457	4,457	4,457
	AC	FVOCI	FVPL-A	FVPL-B
<i>Aktiva</i>				
Finanční aktiva AC	78,433			
Finanční aktiva FVOCI		78,000		
Finanční aktiva FVPL			78,000	78,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	100,000
Aktiva celkem	78,433	78,000	78,000	78,000
	AC	FVOCI	FVPL-A	FVPL-B
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	73,503	73,503	73,503	73,503
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	4,930	4,930	4,457	4,457
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	-433	0	0
Pasiva celkem	78,433	78,000	78,000	78,000

Poznámky k řešení:

- Výpočet úrokových výnosů viz Příklad 7.7
- Výpočet naběhlé hodnoty a přecenění

Datum	Platby	Úrok	„Naběhlá hodnota“	Fair value	Přecenění
01/01/2X11	-€73,503	0	€73,503	€73,503	€0
31/12/2X11	€0	€5,880	€79,383	€78,000	-€1,383

- V případě dluhopisu zařazeného do **kategorie AC** se v *Zisku/ztrátě za období (P/L)* vykáže znehodnocení (opravná položka) ve výši €950. Poznámka: výše opravné položky je určena v souladu s principy modelu očekávaných kreditních ztrát (Expected Credit Loss – ECL)³² podle IFRS 9; tato částka nemusí být nutně rovna rozdílu mezi naběhlou hodnotou a fair value dluhopisu (na tržní hodnotu dluhopisu působí i jiné faktory než kreditní riziko emitenta dluhopisu, který účetní jednotka nakoupila)
- V případě dluhopisu zařazeného do **kategorie FVOCI** se nejprve spočítá úrokový výnos a následně přecenění na fair value; v tomto případě ztráta ve výši €1,383. Na rozdíl od Příklad 7.8, kdy jsme pro zjednodušení neuvažovali ECL a celá částka přecenění byla zahrnuta do *Ostatního výsledku hospodaření (OCI)*, zde již jsou očekávané ztráty zohledněny: do *Zisku/ztráty za období (P/L)* se zahrne ECL ve výši €950 a zbývající část rozdílu z přecenění (tj. ztráta €433) bude vykázána v *Ostatním výsledku hospodaření (OCI)*. Stejně jako v přechozích příkladech na dluhová finanční aktiva, i zde se struktura a výše *Zisku/ztráty za období (P/L)* u varianty FVOCI shoduje s účetním dopady varianty AC na *Zisk/ztrátu za období (P/L)*.
- V případě dluhopisu zařazeného do **kategorie FVPL** se přecenění zahrnuje do *Zisku/ztráty za období (P/L)*, a proto není nutné odděleně vykazovat část, která připadá na ECL. V řešení jsou opět zobrazeny obě možné varianty řešení (s přeceněním bez úrokových výnosů, resp. přecenění s úrokovými výnosy – viz Příklad 7.9).

³² Způsob výpočtu ECL je nad rámec úvodního kurzu do IFRS.

Úloha 7.1 Investice do akcií FVPL

Společnost DFAA pořídila dne 10. října 2X11 nevýznamný podíl ve společnosti EPX, konkrétně 500 akcií. Cena za jednu akcií byla €100. Současně společnost uhradila poplatek za zprostředkování nákupu ve výši €3,000. V roce 2X12 vyplatila společnost EPX dividendu ve výši €20/akcie; v roce 2X13 vyplatila dividendu ve výši €32/akcie; v roce 2X14 dividendy vypláceny nebyly. V průběhu roku 2X14 se společnost DFAA rozhodla prodat 300 akcií; prodejní cena byla €128/akcie (prodáno bez poplatku).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila akcie do skupiny FVPL
 - fair value jedné akcie: €105 k 31. 12. 2X11; €131 k 31. 12. 2X12; €144 k 31. 12. 2X13; €136 k 31. 12. 2X14;
 - počáteční zůstatky: peníze €53,000 a základní kapitál €53,000

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.2 Investice do akcií FVOCI

Společnost DFAA pořídila dne 10. října 2X11 nevýznamný podíl ve společnosti EPX, konkrétně 500 akcií. Cena za jednu akcií byla €100. Současně společnost uhradila poplatek za zprostředkování nákupu ve výši €3,000. V roce 2X12 vyplatila společnost EPX dividendu ve výši €20/akcie; v roce 2X13 vyplatila dividendu ve výši €32/akcie; v roce 2X14 dividendy vypláceny nebyly. V průběhu roku 2X14 se společnost DFAA rozhodla prodat 300 akcií; prodejní cena byla €128/akcie (prodáno bez poplatku).

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila akcie do skupiny FVOCI
 - fair value jedné akcie: €105 k 31. 12. 2X11; €131 k 31. 12. 2X12; €144 k 31. 12. 2X13; €136 k 31. 12. 2X14;
 - počáteční zůstatky: peníze €53,000 a základní kapitál €53,000

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.3 Investice do dluhopisů AC

Společnost DFAA nakoupila 1. 7. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 30. 6. 2X14. Za dluhopis zaplatila €35,589, přičemž jeho nominální hodnota je €50,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny AC
 - počáteční zůstatky: peníze €35,589 a základní kapitál €35,589

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.4 Investice do dluhopisů FVOCI

Společnost DFAA nakoupila 1. 7. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 30. 6. 2X14. Za dluhopis zaplatila €35,589, přičemž jeho nominální hodnota je €50,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny FVOCI
 - fair value jsou: €37,520 k 31. 12. 2X11; €42,200 k 31. 12. 2X12 a €48,109 k 31. 12. 2X13
 - počáteční zůstatky: peníze €35,589 a základní kapitál €35,589

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.5 Investice do dluhopisů FVPL

Společnost DFAA nakoupila 1. 7. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 30. 6. 2X14. Za dluhopis zaplatila €35,589, přičemž jeho nominální hodnota je €50,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny FVPL
 - fair value jsou: €37,520 k 31. 12. 2X11; €42,200 k 31. 12. 2X12 a €48,109 k 31. 12. 2X13
 - počáteční zůstatky: peníze €35,589 a základní kapitál €35,589

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.6 Investice do dluhopisů AC

Společnost DFAA nakoupila 1. 7. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 30. 6. 2X14. Za dluhopis zaplatila €35,589, přičemž jeho nominální hodnota je €50,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny AC
 - dluhopis byl prodán 31. 3. 2X14 za €49,008
 - počáteční zůstatky: peníze €35,589 a základní kapitál €35,589

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.7 Investice do dluhopisů FVOCI

Společnost DFAA nakoupila 1. 7. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 30. 6. 2X14. Za dluhopis zaplatila €35,589, přičemž jeho nominální hodnota je €50,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny FVOCI
 - fair value jsou: €37,520 k 31. 12. 2X11; €42,200 k 31. 12. 2X12 a €48,109 k 31. 12. 2X13
 - dluhopis byl prodán 31. 3. 2X14 za €49,008
 - počáteční zůstatky: peníze €35,589 a základní kapitál €35,589

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.8 Investice do dluhopisů FVPL

Společnost DFAA nakoupila 1. 7. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 30. 6. 2X14. Za dluhopis zaplatila €35,589, přičemž jeho nominální hodnota je €50,000

Úkol:

- Sestavte výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz finanční situace za roky 2X11-2X14, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny FVPL
 - fair value jsou: €37,520 k 31. 12. 2X11; €42,200 k 31. 12. 2X12 a €48,109 k 31. 12. 2X13
 - dluhopis byl prodán 31. 3. 2X14 za €49,008
 - počáteční zůstatky: peníze €35,589 a základní kapitál €35,589

	2X11	2X12	2X13	2X14
Zisk / ztráta za období (P/L)	_____	_____	_____	_____
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	_____	_____	_____	_____
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
Aktiva celkem	_____	_____	_____	_____
	31.12.2X11	31.12.2X12	31.12.2X13	31.12.2X14
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál				
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)				
Fondy z přecenění (kumulované OCI)				
Pasiva celkem	_____	_____	_____	_____

Úloha 7.9 Investice do dluhopisů AC

Společnost DFAA nakoupila 1. 1. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 31. 12. 2X15. Za dluhopis zaplatila €60,000, přičemž jeho nominální hodnota je €100,000. Fair value dluhopisu jsou následující:

- €65,500 k 31. 12. 2X11
- €74,800 k 31. 12. 2X12
- €80,000 k 31. 12. 2X13

Úkol:

- Určete, která z níže uvedených variant výkazu finanční situace odpovídá účetnímu řešení drženého dluhopisu k **31. 12. 2X13**, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny AC
 - počáteční zůstatky: peníze €60,000 a základní kapitál €60,000

	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Investice do dluhových nástrojů	80,000	81,519	80,000	82,717
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	0
Aktiva celkem	80,000	81,519	80,000	82,717
	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	60,000	60,000	60,000	60,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	20,000	21,519	21,519	22,717
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	-1,519	0
Pasiva celkem	80,000	81,519	80,000	82,717

Úkol:

- Určete, která z níže uvedených variant výkazu o úplném výsledku hospodaření odpovídá účetnímu řešení za následující rok **2X14**, jestliže:
 - dluhopis byl prodán 31. 12. 2X14 za €88,000

	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Úrokové a obdobné výnosy	8,769	8,769	8,769	0
Přecenění/prodej dluhopisů	-2,288	-769	-2,288	6,481
Zisk / ztráta za období (P/L)	6,481	8,000	6,481	6,481
Přecenění/prodej dluhopisů	0	0	1,519	0
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0	0	1,519	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	6,481	8,000	8,000	6,481

Úloha 7.10 Investice do dluhopisů FVOCI

Společnost DFAA nakoupila 1. 1. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 31. 12. 2X15. Za dluhopis zaplatila €60,000, přičemž jeho nominální hodnota je €100,000. Fair value dluhopisu jsou následující:

- €65,500 k 31. 12. 2X11
- €74,800 k 31. 12. 2X12
- €80,000 k 31. 12. 2X13

Úkol:

- Určete, která z níže uvedených variant výkazu finanční situace odpovídá účetnímu řešení drženého dluhopisu k **31. 12. 2X13**, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny FVOCI
 - počáteční zůstatky: peníze €60,000 a základní kapitál €60,000

	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Investice do dluhových nástrojů	80,000	81,519	80,000	80,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	0
Aktiva celkem	80,000	81,519	80,000	80,000
	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	60,000	60,000	60,000	60,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	20,000	21,519	21,519	0
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	-1,519	20,000
Pasiva celkem	80,000	81,519	80,000	80,000

Úkol:

- Určete, která z níže uvedených variant výkazu o úplném výsledku hospodaření odpovídá účetnímu řešení za následující rok **2X14**, jestliže:
 - dluhopis byl prodán 31. 12. 2X14 za €88,000

	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Úrokové a obdobné výnosy	8,769	8,769	8,769	0
Přecenění/prodej dluhopisů	-2,288	-769	0	8,000
Zisk / ztráta za období (P/L)	6,481	8,000	8,769	8,000
Přecenění/prodej dluhopisů	1,519	0	-769	0
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	1,519	0	-769	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	8,000	8,000	8,000	8,000

Úloha 7.11 Investice do dluhopisů FVPL

Společnost DFAA nakoupila 1. 1. 2X11 bezkupónový dluhopis, který je splatný 31. 12. 2X15. Za dluhopis zaplatila €60,000, přičemž jeho nominální hodnota je €100,000. Fair value dluhopisu jsou následující:

- €65,500 k 31. 12. 2X11
- €74,800 k 31. 12. 2X12
- €80,000 k 31. 12. 2X13

Úkol:

- Určete, která z níže uvedených variant výkazu finanční situace odpovídá účetnímu řešení drženého dluhopisu k **31. 12. 2X13**, jestliže:
 - společnost DFAA zařadila dluhopis do skupiny FVPL
 - počáteční zůstatky: peníze €60,000 a základní kapitál €60,000

	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Investice do dluhových nástrojů	80,000	81,519	80,000	80,000
Peníze a peněžní ekvivalenty	0	0	0	0
Aktiva celkem	80,000	81,519	80,000	80,000
	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
<i>Vlastní kapitál</i>				
Základní kapitál	60,000	60,000	60,000	60,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	20,000	21,519	21,519	0
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0	-1,519	20,000
Pasiva celkem	80,000	81,519	80,000	80,000

Úkol:

- Určete, která z níže uvedených variant výkazu o úplném výsledku hospodaření odpovídá účetnímu řešení za následující rok **2X14**, jestliže:
 - dluhopis byl prodán 31. 12. 2X14 za €88,000

	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Úrokové a obdobné výnosy	8,769	8,769	8,769	0
Přecenění/prodej dluhopisů	-2,288	-769	0	8,000
Zisk / ztráta za období (P/L)	6,481	8,000	8,769	8,000
Přecenění/prodej dluhopisů	1,519	0	-769	0
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	1,519	0	-769	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	8,000	8,000	8,000	8,000

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!



- Jaké kategorie finančních aktiv rozlišuje IFRS 9?
- Kterou metodu ocenění finančních aktiv IFRS 9 implicitně upřednostňuje a proč?
- Jaké jsou hlavní rozdíly v účetním zobrazení investic do akcií v kategorii FVPL vs FVOCI?
- Jak se přistupuje ke kumulovaným ziskům (ztrátám) při odúčtování akcií ve skupině FVOCI v porovnání s dluhopisy ve skupině FVOCI?
- Které dvě kategorie ocenění investic do dluhopisů musí vést ke stejnému zobrazení v *Zisku/ztrátě za období (P/L)* a proč?
- Kdy je vykázán úrokový výnos (a v jaké částce) a kdy je vykázán dividendový výnos?

8. Výkaz peněžních toků

CO JE DOBRÉ JIŽ ZNÁT?



- Rozdíl mezi aktuální a peněžní bází
- Příklady hlavních položek jednotlivých oblastí výkazu peněžních toků (provozní, investiční, finanční činnost)
- Základní příklady „nepeněžních“ nákladů
- Základní vazby mezi účetními výkazy (rozhava, výsledovka, výkaz cash flow)

PŘIPOMEŇTE SI HLAVNÍ POJMY!



- Peněžní toky
- Přímá prezentace peněžních toků
- Nepřímá prezentace peněžních toků
- Peněžní prostředky
- Peněžní ekvivalenty
- Pracovní kapitál
- Kapitálové výdaje (CAPEX)

Příklad 8.1 Klasifikace peněžních toků

KFÚA provádí stavební a výškové práce. Během ledna 2X18 eviduje následující transakce:

- A. Úhrada faktury za nakoupený materiál z bankovního účtu €32,000
- B. Přijatá faktura za náhradní nakládací plošiny k nákladním automobilům (významné komponenty) €8,000
- C. Přijatá faktura za nákup pneumatik k nákladním automobilům (nevýznamné komponenty) €3,000
- D. Úhrada nájemného za skladovací jednotku (krátkodobý leasing) €2,000
- E. Na bankovní účet přijatá platba za prodané nepotřebné stroje €1,000
- F. Nárok zaměstnanců na mzdy €120,000
- G. Navýšení základního kapitálu vkladem na bankovní účet €20,000
- H. Navýšení základního kapitálu vložním budovy €12,500
- I. Vystavená faktura za provedené stavební práce €31,000
- J. Výplata dlužných mezd zaměstnancům €98,000
- K. Odvod daní z mezd zaměstnanců a pojištění do státního rozpočtu €22,000
- L. Na bankovní účet přijatá záloha na stavební práce od nového zákazníka €10,000
- M. Úhrada faktur za náhradní nakládací plošiny (€8,000) a pneumatiky (€3,000) z bankovního účtu
- N. Výběr hotovosti z bankovního účtu €1,500
- O. Z bankovního účtu uhrazena záloha na pořízení brownfield pozemků, které budou po rekultivaci a zasiťování prodávány jako stavební €80,000
- P. Z bankovního účtu zapláceno za pozemek, na které bude postavena nová administrativní budova €110,000
- Q. Přijatá faktura od daňového poradce za zpracované daňové přiznání €2,000
- R. Z bankovního účtu zapláceno za pozemek, který bude sloužit jako krátkodobé parkoviště pro návštěvníky města €8,000
- S. Z bankovního účtu uhrazena faktura poradenské společnosti za konzultace ohledně sestavení výkazu peněžních toků €7,000
- T. Z bankovního účtu uhrazena splátka leasingu, celkem €30,000 úmor (z toho úrok €4,350)

Úkol:

- Za leden 2X18 spočítejte:
 - peněžní tok z provozní činnosti
 - peněžní tok z investiční činnosti
 - peněžní tok z financování
- Existuje u některé z transakcí možnost variantního zachycení ve výkazu peněžních toků?

Varianta A (placené úroky vykázané v peněžním toku z provozní činnosti):

	Příjmy	Výdaje	Transakce
Provozní CF	€10,000	€248,350	(+) L (-) A; D; J; K; M2; O; S; T1
Investiční CF	€1,000	€126,000	(+) E (-) M1; P; R
Finanční CF	€20,000	€25,650	(+) G (-) T2

Varianta B (placené úroky vykázané v peněžním toku z financování):

	Příjmy	Výdaje	Transakce
Provozní CF	€10,000	€244,000	(+) L (-) A; D; J; K; M2; O; S
Investiční CF	€1,000	€126,000	(+) E (-) M1; P; R
Finanční CF	€20,000	€30,000	(+) G (-) T1 ; T2

Příklad 8.2 Sestavení výkazu peněžních toků na základě účetních transakcí

K 1. lednu 2X11 eviduje KFÚA následující rozvahové položky (obchodní pohledávky i obchodní dluhy se týkají výhradně provozní oblasti; veškeré peněžní prostředky jsou na bankovním účtu)

01.01.2X11	
Pozemky, budovy, zařízení	13,000
Oprávky k PPE	-3,000
Zásoby zboží	5,000
Obchodní pohledávky	7,500
Peníze a peněžní ekvivalenty	2,500
Aktiva celkem	25,000

01.01.2X11	
<i>Vlastní kapitál</i>	
Základní kapitál	15,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	5,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0
Obchodní dluhy	5,000
Pasiva celkem	25,000

Během roku 2X11 se uskutečnily následující transakce:

1. za nákup akcií (zařazených do kategorie FVPL) z účtu zaplaceno €1,000
2. prodej poloviny zboží v hotovosti; prodejní cena €4,000
3. banka poskytla dlouhodobý úvěr (vypůjčená částka bude uhrazena v roce 2X13); peníze připsány na účet €5,000
4. nákup zboží na obchodní úvěr €8,000
5. úhrada dodavatelům za zboží z bankovního účtu €1,500
6. nákup nových počítačů na fakturu €3,000
7. prodej starých počítačů zaměstnancům; za hotové utrženo €500
8. vyřazení starých počítačů z používání; pořizovací cena €1,500 a zůstatková cena €1,250
9. v hotovosti zaplacený vedlejší pořizovací výdaje v souvislosti s pořízením nových počítačů €250
10. prodej zboží na fakturu za €10,000; nákupní cena zboží €5,500
11. zvýšení základního kapitálu emisí nových akcií; prodej akcií za nominální hodnotu, která činí €5,000
12. zaplaceno 80 % emisního kurzu akcií na bankovní účet €4,000
13. zaplaceno dodavatelům za zboží z běžného účtu €6,000
14. nárok zaměstnanců na mzdu €1,250

15. platba úroku z úvěru; banka si strhla z bankovního účtu €250
16. požár částečně zničil budovu skladu; škoda stanovena na částku €1,000 (zaúčtováno mimořádným odpisem)
17. uvedení počítačů do používání
18. zúčtování řádných odpisů položek PPE €2,000
19. vedlejší náklady spojené s odstraňováním škod po požáru; zaplaceno v hotovosti €500
20. z bankovního účtu zaplacena polovina dlužné částky za počítače, tj. €1,500
21. odběratelé zaplatili za odebrané zboží na běžný účet €7,000
22. navržena výplata dividendy z kumulovaných výdělků €1,000
23. pojišťovna poskytla pojistné plnění na bankovní účet v částce €800
24. v hotovosti vyplacena část dlužných dividend €300
25. přecenění akcií FVPL na částku 920

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz peněžních toků (s přímou i nepřímou prezentací peněžních toků v provozní činnosti)
- Samostatně vykazované položky (úroky, dividendy) společnost KFÚA zahrnuje do peněžního toku z provozní činnosti

	2X11
Tržby za prodané zboží	14,000
Náklady prodeje	-8,000
Hrubá obchodní marže	6,000
Osobní náklady	-1,250
Odpisy PPE	-2,000
Zisky z prodeje PPE	250
Ostatní provozní náklady	-700
Přecenění akcií FVPL	-80
Úrokové náklady	-250
Zisk / ztráta za období (P/L)	1,970
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	1,970

	31.12.2X11	01.01.2X11
Pozemky, budovy, zařízení	14,750	13,000
Oprávky k PPE	-4,750	-3,000
Zásoby zboží	5,000	5,000
Obchodní pohledávky	10,500	7,500
Finanční aktiva FVPL	920	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	12,500	2,500
Aktiva celkem	<u>38,920</u>	<u>25,000</u>

	31.12.2X11	01.01.2X11
<i>Vlastní kapitál</i>		
Základní kapitál	20,000	15,000
Nesplacené akcie	-1,000	0
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	5,970	5,000
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0
Dlouhodobé úvěry	5,000	0
Obchodní dluhy	7,000	5,000
Dluhy vůči vlastníkůům	700	0
Dluhy vůči zaměstnancům	1,250	0
Pasiva celkem	<u>38,920</u>	<u>25,000</u>

Varianta A (peněžní toky z provozní činnosti přímo prezentované):

	2X11
Počáteční zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	2,500
Příjmy od zákazníků	11,000
Platby provozním dodavatelům	-7,500
Ostatní provozní příjmy a výdaje	300
Výdaje na finanční aktiva FVPL	-1,000
Peněžní tok z operací	2,800
Vyplacené úroky	-250
Vyplacené dividendy	-300
Peněžní toky z provozní činnosti	2,250
Výdaje na pořízení položek PPE (CAPEX)	-1,750
Příjmy z prodeje položek PPE	500
Peněžní toky z investiční činnosti	-1,250
Příjmy ze zvýšení základního kapitálu	4,000
Přijaté úvěry	5,000
Peněžní toky z financování	9,000
Celkový peněžní tok za období	10,000
Konečný zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	12,500

Poznámky k řešení:

- U každé transakce peněžního charakteru je nutné určit, do které části výkazu peněžních toků (a do které konkrétní položky patří)
- V případě přímé prezentace peněžních toků se musí každý řádek výkazu jmenovat „příjem“, resp. „výdaj“, tj. musí jít opravdu o skutečné částky peněžních příjmů a peněžních výdajů
- Obecně se peněžní toky prezentují v hrubé (nekompenzované) podobě; v tomto příkladu byla provedena kompenzace v položce „Ostatní provozní příjmy a výdaje“, která zahrnuje transakce 19&23 v důsledku požáru (přestože se požár týkal položky PPE, náhrada škody přijatá od pojišťovny se zahrne do provozního spíše než investičního peněžního toku – pojištění majetku je obecně rozhodnutí provozního charakteru, nikoliv investiční rozhodnutí)
- Přijaté a placené úroky a dividendy jsou tzv. samostatně vykazované položky (tj. musí být vždy vykázané na samostatném řádku), přičemž dle aktuální úpravy IAS 7 má účetní jednotka na výběr mezi zahrnutím do provozní činnosti, nebo do investiční činnosti (u přijatých), resp. do financování (u placených)

- Mezisoučet před samostatně vykazovanými položkami se v praxi obvykle označuje jako „Cash flow from operations“ (v řešení nazvaný „Peněžní tok z operací“), ale nejedná se o mezisoučet vyžadovaný IAS 7
- V případě, že vyplacené úroky a dividendy účetní jednotka alternativně zahrnula do peněžních toků z financování, byl by „Peněžní tok z operací“ totožný s „Peněžním tokem z provozní činnosti“; v praxi by ale tato situace pravděpodobně nenastala, neboť další samostatně vykazovanou položkou jsou i platby (a vratky) daně ze zisku, které obecně patří do provozního toku

Varianta B (peněžní toky z provozní činnosti nepřímo prezentované):

	2X11
Počáteční zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	2,500
Zisk / ztráta za období (P/L)	1,970
Vyloučení dopadů transakcí z investičních a finančních činností	1,750
Vyloučení dopadů položek samostatně vykazovaných	250
Vyloučení nepeněžních výnosů a nákladů	80
<i>Změny pracovního kapitálu</i>	
Změna stavu zásob	0
Změna stavu obchodních (provozních) pohledávek	-3,000
Změna stavu obchodních (provozních) dluhů	500
Změna stavu dluhů vůči zaměstnancům	1,250
Peněžní tok z operací	2,800
Vyplacené úroky	-250
Vyplacené dividendy	-300
Peněžní toky z provozní činnosti	2,250
Výdaje na pořízení položek PPE (CAPEX)	-1,750
Příjmy z prodeje položek PPE	500
Peněžní toky z investiční činnosti	-1,250
Příjmy ze zvýšení základního kapitálu	4,000
Přijaté úvěry	5,000
Peněžní toky z financování	9,000
Celkový peněžní tok za období	10,000
Konečný zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	12,500

Poznámky k řešení:

- Nepřímá prezentace peněžního toku znamená, že výchozím bodem je *Zisk/ztráta za období (P/L)*, který se následně upravuje o všechny položky výnosů a nákladů, které nejsou peněžním tokem trvale (např. opravné položky), nebo dočasně (např. nárůst obchodních pohledávek z titulu prodeje na obchodní úvěr)
- Logika nepřímé prezentace vychází z úpravy zisku zjištěného na akruální bázi na peněžní tok na bázi peněžní
- V případě, že by se nepřímá prezentace zvolila pro sestavení celého výkazu peněžních toků, žádný jednotlivý řádek by nezobrazoval peněžní příjem nebo peněžní výdaj
- IAS 7 ovšem umožňuje nepřímou prezentaci pouze v provozní činnosti; proto veškeré položky následující po vyčíslení Peněžního toku z operací („Cash flow from operations“) musí být v obou variantách stejné
- Položka „*Vyloučení dopadů transakcí z investičních a finančních činností*“ obsahuje všechny výnosy a náklady, které se týkají těch položek, jejichž peněžní efekty jsou zahrnuty do investiční či finanční činnosti; v tomto příkladu se týká odpisů PPE (+€2,000) a dopadu prodeje starých nepotřebných počítačů (tj. transakce 7&8 a tedy vyloučení částky -€250)
- V praxi se vyloučení jednotlivých položek často uvádí na samostatném řádku (může sloužit jako užitečná informace pro uživatele, zejména pokud je výkaz o úplném výsledku hospodaření sestaven s účelovým členěním nákladů)
- Položka „*Vyloučení dopadů položek samostatně vykazovaných*“ eliminuje dopad výnosů a nákladů spojených s úroky (a přijatými³³) dividendami; v tomto příkladu se tedy přičítají zpět úrokové náklady
- Položka „*Vyloučení nepeněžních výnosů a nákladů*“ zahrnuje vyloučení přecenění akcií v kategorii FVPL (až do okamžiku prodeje akcií je přecenění nerealizovaných ziskem či ztrátou, a tedy není peněžním tokem)
- U položky „*Změna stavu obchodních (provozních) dluhů*“ je nutné si uvědomit, že zatímco počáteční zůstatek ve výši €5,000 obsahoval dluhy, které se vztahovaly výhradně k provozní oblasti, tak konečný zůstatek obchodních dluhů zahrnuje mj. i částku €1,500 dluženou za nakoupené počítače (tj. položky PPE), která nemá vliv na výpočet provozního peněžního toku (týká se investiční činnosti) → při výpočtu změny stavu se tedy porovnává částka €5,500 (a nikoliv €7,000) s částkou €5,000

³³ Vyplacené dividendy se neupravují, neboť ty nevstupují do zisku za období (zúčtovává se jako přímé snížení VK).

Příklad 8.3 Sestavení výkazu peněžních toků na základě obratové předvahy

Máte k dispozici údaje z obratové předvahy (částky v €) společnosti KFÚA za rok 2X11.

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Software	5,035,780	0	0	0	5,035,780	0
Oprávky k software	0	1,225,251	0	480,000	0	1,705,251
Investice do nemovitostí (pozemky)	2,400,000	0	3,528,942	0	5,928,942	0
Akcie FVPL	400,306	0	82,012	0	482,318	0
Bankovní účet	5,300,028	0	20,230,728	23,075,491	2,455,265	0
Odběratelé (provozní)	2,810,225	0	24,656,969	18,125,126	9,342,068	0
Pohledávky za vlastníky	0	0	2,000,000	2,000,000	0	0
Pohledávky z dividend	42,000	0	25,000	52,000	15,000	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,258,989	14,159,004	14,312,095	0	1,412,080
Dodavatelé (provozní)	0	936,402	2,912,016	2,324,111	0	348,497
Dodavatelé (investiční)	0	2,400,000	3,564,471	2,328,942	0	1,164,471
Zálohy na splatnou daň ze zisku	0	0	800,000	800,000	0	0
Dluhy ze splatné daně ze zisku	0	850,000	1,650,000	1,705,000	0	905,000
Dluhy vůči vlastníkům	0	0	790,000	940,000	0	150,000
Základní kapitál	0	5,000,000	0	2,000,000	0	7,000,000
Nerozdělené zisky	0	4,317,697	940,000	0	0	3,377,697
Tržby za služby	0	0	0	24,656,969	0	24,656,969
Mzdové náklady	0	0	14,312,095	0	14,312,095	0
Nakoupené služby a spotř. materiál	0	0	2,324,111	0	2,324,111	0
Odpisy nehmotných aktiv	0	0	480,000	0	480,000	0
Přecenění IAS 40	0	0	0	1,200,000	0	1,200,000
Přecenění akcií FVPL	0	0	0	82,012	0	82,012
Výnosové dividendy	0	0	0	25,000	0	25,000
Výnosové úroky z BÚ	0	0	0	53,602	0	53,602
Daň ze zisku splatná	0	0	1,705,000	0	1,705,000	0
Celkem	15,988,339	15,988,339	94,160,348	94,160,348	42,080,579	42,080,579

Další informace k činnosti společnosti:

Společnost KFÚA působí v oblasti ICT bezpečnosti. Výnosy ji primárně plynou ze služeb poskytovaných zákazníkům (např. nastavení bezpečnostních protokolů v organizaci, monitoring provozu sítě, simulované hackerské útoky apod.).

Společnost KFÚA nevyplácí veškeré zisky vlastníkům formou dividend, ale část volných prostředků zdržuje a investuje je do nemovitostí či akcií významných podniků.

Další informace k obrátové předvaze:

- Investice do nemovitosti:
 - v průběhu roku nakoupena jedna nemovitost
 - k 31. 12. 2X11 přecenění nemovitostí na fair value (viz účet „Přecenění IAS 40“)
- Akcie FVPL:
 - během roku žádný nákup, ani prodej
 - k 31. 12. 2X11 přecenění na fair value (viz účet „Přecenění akcií FVPL“)
 - s drženými akciemi spojené i dividendy
- Obchodní pohledávky a dluhy:
 - účetní jednotka sleduje pohledávky za odběrateli, resp. dluhy vůči dodavatelům odděleně pro provozní a investiční činnost (investiční činnost zahrnuje prodej, resp. pořízení položek nehmotných aktiv, PPE či investic do nemovitostí)
- Daně ze zisku:
 - v průběhu roku 2X11 byla uhrazena dlužná daň za rok 2X10
 - dále v průběhu roku 2X11 hrazeny zálohy na daň ze zisku 2X11 a k 31. 12. 2X11 zálohy zúčtovány oproti vypočtené daňové povinnosti
- Základní kapitál:
 - zvýšení základního kapitálu proběhlo peněžní formou
- Nerozdělené zisky:
 - v průběhu roku 2X11 valná hromada společnosti KFÚA rozhodla o výplatě dividend ve výši €940,000; částečně vyplaceno (viz účet „Dluhy vůči vlastníkům“)
- Výnosové úroky:
 - banka úročí zůstatek na běžném účtu; úroky jsou připisovány vždy ke konci měsíce

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz peněžních toků (s přímou i nepřímou prezentací peněžních toků v provozní činnosti)
- KFÚA aplikuje preferované řešení pro prezentaci samostatně vykazovaných položek dle IAS 7, tj.:
 - vyplacené dividendy do peněžního toku z financování
 - přijaté dividendy, přijaté a zaplacené úroky peněžní toky z provozní činnosti

	2X11
Tržby za služby	24,656,969
Mzdové náklady	-14,312,095
Externí služby a materiál	-2,324,111
Odpisy nehmotných aktiv	-480,000
Přecenění investic do nemovitostí	1,200,000
Ostatní provozní náklady	-700
Úrokové výnosy	53,602
Dividendové výnosy	25,000
Přecenění akcií FVPL	82,012
Zisk / ztráta před zdaněním	8,901,377
Daň ze zisku	-1,705,000
Zisk / ztráta za období (P/L)	7,196,377
Ostatní výsledek hospodaření (OCI)	0
Úplný výsledek hospodaření (TCI)	7,196,377

	31.12.2X11	01.01.2X11
Nehmotná aktiva	3,330,529	3,810,529
Investice do nemovitostí	5,928,942	2,400,000
Obchodní pohledávky	9,342,068	2,810,225
Ostatní pohledávky	15,000	42,000
Finanční aktiva FVPL	482,318	400,306
Peníze a peněžní ekvivalenty	2,455,265	5,300,028
Aktiva celkem	21,554,122	14,763,088
	31.12.2X11	01.01.2X11
<i>Vlastní kapitál</i>		
Základní kapitál	7,000,000	5,000,000
Nerozdělené zisky (kumulované P/L)	10,574,074	4,317,697
Fondy z přecenění (kumulované OCI)	0	0
Obchodní dluhy	1,512,968	3,336,402
Dluhy vůči vlastníkůům	150,000	0
Dluhy vůči zaměstnancům	1,412,080	1,258,989
Dluhy vůči státu	905,000	850,000
Pasiva celkem	21,554,122	14,763,088

Varianta A (peněžní toky z provozní činnosti přímo prezentované):

	2X11
Počáteční zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	5,300,028
Příjmy od zákazníků	18,125,126
Platby zaměstnancům	-14,159,004
Platby provozním dodavatelům	-2,912,016
Peněžní tok z operací	1,054,106
Přijaté dividendy	52,000
Obdržené úroky	53,602
Zaplacené daně ze zisku	-1,650,000
Peněžní toky z provozní činnosti	-490,292
Výdaje na pořízení investic do nemovitostí	-3,564,471
Peněžní toky z investiční činnosti	-3,564,471
Příjmy ze zvýšení základního kapitálu	2,000,000
Vyplacené dividendy	-790,000
Peněžní toky z financování	1,210,000
Celkový peněžní tok za období	-2,844,763
Konečný zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	2,455,265

Poznámky k řešení:

- Při velkém množství transakcí, které účetní jednotky za účetní období uskuteční (a zachytí v účetnictví), je vyloučené sestavení výkazu peněžních toků s přímou prezentací peněžních toků (tj. skutečných peněžních příjmů a výdajů) přímou metodou (tj. roztříděním všech pohybů na bankovních účtech, v pokladně a peněžních ekvivalentů do jednotlivých položek výkazu CF)
- Je potřeba použít „okliku“, která vychází z jednoduchého vztahu, podle kterého platí:

$$\text{Počáteční zůstatek} + \text{Přírůstek} = \text{Úbytek} + \text{Konečný zůstatek}$$

- Uvedená rovnice nepředstavuje nic jiného než účet a pro zjištění peněžního příjmu, resp. peněžního výdaje na konkrétním řádku je potřeba „pouze“ najít ty správné účty
- V případě řádku „Příjmy od zákazníků“ to jsou výnosy a obchodní pohledávky; po dosazení do rovnice dostaneme:
€2,810,225 (PZ) + €24,656,969 (Přírůstek, tj. výnosy) = Úbytek (tj. příjmy) + €9,342,068 (KZ)
- Příjmy od zákazníků jsou tedy €18,125,126 a rovnají výnosům upraveným o změnu stavu obchodních pohledávek za účetní období

- Uvedená částka €18,125,126 představuje obrat na straně DAL účtu „Odběratelé (provozní)“ (viz Obratová předvaha), což odpovídá logice účtování: na stranu Dal pohledávek za odběrateli se účtuje v okamžiku, když odběratelé pohledávku uhradí
- V praxi nelze pro vykázání částky Příjmů od zákazníků brát přímo hodnotu obratu ze strany DAL účtu Odběratelů z následujících důvodů:
 - na stranu DAL se účtují kromě úhrad od odběratelů i jiné případy (odpis pohledávky z důvodu její nedobytnosti, kdy tedy k peněžnímu příjmu vůbec nedochází)
 - při účtování se vyskytnou chybné zápisy, které je nutné opravit (např. špatně uvedená částka); pro potřeby sestavení výkazu peněžních toků by se musely veškeré chybné údaje opravit mínusovým zápisem na stejnou stranu účtu, na které byl chybný zápis původně proveden³⁴
 - odběratelé mohou platit zálohy a poté výpočet „Příjmů od zákazníků“ musí zohlednit i tyto platby, které jsou evidovány na jiném účtu
 - v neposlední řadě je potřeba ohlídat i dopady kurzových rozdílů³⁵

³⁴ Ne každý účetní software takový způsob opravy umožňuje.

³⁵ Jedná se o netriviální problém vyžadující detailní znalosti ohledně realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílů a způsobu jejich vykázání. Není proto předmětem výkladu v tomto učebním textu.

Varianta B (peněžní toky z provozní činnosti nepřímo prezentované):

	2X11
Počáteční zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	5,300,028
Zisk / ztráta za období před zdaněním	8,901,377
Vyloučení dopadů transakcí z investičních a finančních činností	480,000
Vyloučení dopadů položek samostatně vykazovaných	-78,602
Vyloučení nepeněžních výnosů a nákladů	-1,282,012
<i>Změny pracovního kapitálu</i>	
Změna stavu obchodních (provozních) pohledávek	-6,531,843
Změna stavu obchodních (provozních) dluhů	-587,905
Změna stavu dluhů vůči zaměstnancům	153,091
Peněžní tok z operací	1,054,106
Přijaté dividendy	52,000
Obdržené úroky	53,602
Zaplacené daně ze zisku	-1,650,000
Peněžní toky z provozní činnosti	-490,292
Výdaje na pořízení investic do nemovitostí	-3,564,471
Peněžní toky z investiční činnosti	-3,564,471
Příjmy ze zvýšení základního kapitálu	2,000,000
Vyplacené dividendy	-790,000
Peněžní toky z financování	1,210,000
Celkový peněžní tok za období	-2,844,763
Konečný zůstatek peněz a peněžních ekvivalentů	2,455,265

Poznámky k řešení:

- První skupina vylučovaných položek obsahuje vyloučení odpisových nákladů; druhá skupina eliminuje dopady z titulu výnosových dividend a úroků; třetí skupina eliminuje dopady přecenění investic do nemovitostí a přecenění akcií ve skupině FVPL

Úloha 8.1 Sestavení výkazu peněžních toků na základě účetních transakcí

Společnost DFAA začíná podnikat (společnost je založena v červnu 2X11); předmětem její činnosti je nákup a prodej robotických hraček. Během roku 2X11 se uskutečnily následující transakce:

1. upsaný základní kapitál v částce €100,000
2. vlastníci splatili část základního kapitálu vkladem budovy (částka €36,000), která bude sloužit jako administrativní budova
3. vlastníci též splatili část upsaného základního kapitálu peněžně €42,000
4. dne 1. července 2X11 emitované bezkupónové dluhopisy splatné za 5 let; nominální hodnota €200,000, emisí získáno €142,597
5. pořízena budova skladu; zapláceno €120,000
6. přijatá faktura za vytvoření e-shopu €26,800
7. pořízení zásob zboží na fakturu €52,300
8. zaplácena záloha na spotřebu elektrické energie v administrativní budově €2,400
9. zaplacen nákup kancelářského materiálu (pro účtováno přímo do spotřeby) €1,200
10. přes e-shop utrženo za prodej zboží €102,329; nákupní cena prodaného zboží €31,100
11. nárok zaměstnanců na mzdu €12,500
12. pořízení zásob zboží na fakturu €89,000
13. zaměstnancům vyplaceny mzdy ve výši €11,600
14. vlastníci splatili další část upsaného základního kapitálu peněžně €15,000
15. dne 1. října 2X11 uzavřena leasingová smlouva o nájmu prodejních prostor v obchodním centru, ve kterém společnost DFAA otevře showroom a prodejnu; smlouva uzavřena na dobu 5 let; roční nájemné ve výši €8,000 se platí předem vždy k 1. říjnu; jedná se o nájem velké hodnoty (přírůstková výpůjční úroková míra je 7 %)
16. přes e-shop utrženo za prodej zboží €64,111; nákupní cena prodaného zboží €27,200
17. dodavatelům uhrazeno za zboží celkem €72,000
18. v listopadu 2X11 uzavřena smlouva o nájmu reklamních billboardů na měsíc prosinec 2X11 a leden 2X12; zapláceno dopředu €2,000 (DFAA aplikuje výjimku na krátkodobé leasingy)
19. odhad spotřeby energií: administrativní budova €3,000; sklad €4,200; showroom €800
20. odpisy administrativní budovy €450; odpisy budovy skladu €1,500
21. na běžný účet připsala banka úrok ze zůstatku ve výši €421
22. likvidace zboží, u kterého bylo zjištěno poškození při inventarizaci – pořizovací cena €1,640
23. rezervy na reklamace zboží prodaného v roce 2X11 ve výši €2,300

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření (s druhovým i účelovým členěním nákladů) a výkaz peněžních toků (s přímou i nepřímou prezentací peněžních toků v provozní činnosti):
- Samostatně vykazované položky (úroky, dividendy) společnost DFAA zahrnuje do peněžního toku z provozní činnosti

Úloha 8.2 Sestavení výkazu peněžních toků na základě účetních transakcí

Vyjděte ze zadání Příklad 8.2 s následujícími změnami:

- Akcie pořízené v Transakci 1 budou zařazeny nikoliv do kategorie FVPL, ale do kategorie FVOCI (týká se pochopitelně i přecenění v Transakci 25)
- Vyplacené úroky a vyplacené dividendy jsou vykazovány v rámci peněžního toku z financování

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz peněžních toků (s přímou i nepřímou prezentací peněžních toků v provozní činnosti)

Úloha 8.3 Sestavení výkazu peněžních toků na základě obrátové předvahy

Máte k dispozici údaje z obrátové předvahy (částky v €) společnosti DFAA za rok 2X11.

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Software	5,035,780	0	0	0	5,035,780	0
Oprávky k software	0	1,225,251	0	480,000	0	1,705,251
Investice do nemovitostí (pozemky)	2,400,000	0	3,528,942	0	5,928,942	0
Akcie FVOCI	400,306	0	82,012	0	482,318	0
Bankovní účet	5,300,028	0	20,230,728	23,075,491	2,455,265	0
Odběratelé (provozní)	2,810,225	0	24,656,969	18,125,126	9,342,068	0
Pohledávky za vlastníky	0	0	2,000,000	2,000,000	0	0
Pohledávky z dividend	42,000	0	25,000	52,000	15,000	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,258,989	14,159,004	14,312,095	0	1,412,080
Dodavatelé (provozní)	0	936,402	2,912,016	2,324,111	0	348,497
Dodavatelé (investiční)	0	2,400,000	3,564,471	2,328,942	0	1,164,471
Zálohy na splatnou daň ze zisku	0	0	800,000	800,000	0	0
Dluhy ze splatné daně ze zisku	0	850,000	1,650,000	1,705,000	0	905,000
Dluhy vůči vlastníkům	0	0	790,000	940,000	0	150,000
Základní kapitál	0	5,000,000	0	2,000,000	0	7,000,000
Nerozdělené zisky	0	4,267,391	940,000	0	0	3,327,391
Fondy z přecenění (kum. OCI)	0	50,306	0	0	0	50,306
Tržby za služby	0	0	0	24,656,969	0	24,656,969
Mzdové náklady	0	0	14,312,095	0	14,312,095	0
Nakoupené služby a spotř. materiál	0	0	2,324,111	0	2,324,111	0
Odpisy nehmotných aktiv	0	0	480,000	0	480,000	0
Přecenění IAS 40	0	0	0	1,200,000	0	1,200,000
Přecenění akcií FVOCI	0	0	0	82,012	0	82,012
Výnosové dividendy	0	0	0	25,000	0	25,000
Výnosové úroky z BÚ	0	0	0	53,602	0	53,602
Daň ze zisku splatná	0	0	1,705,000	0	1,705,000	0
Celkem	15,988,339	15,988,339	94,160,348	94,160,348	42,080,579	42,080,579

Další informace k činnosti společnosti a obrátové předvaze:

Veškeré údaje jsou stejné jako Příklad 8.3 s výjimkou investic do akcií, které jsou tentokrát klasifikovány v kategorii FVOCI (s příslušným promítnutím přecenění v předchozích letech do Ostatního výsledku hospodaření – viz počáteční zůstatek účtu „Fondy z přecenění (kum. OCI)“

Úkol:

- Sestavte výkaz finanční situace, výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz peněžních toků (s přímou i nepřímou prezentací peněžních toků v provozní činnosti)
- DFAA vykazuje vyplacené úroky a dividendy v peněžních tocích z financování a přijaté dividendy a úroky v peněžních tocích z investiční činnosti

Úloha 8.4 Určení peněžních příjmů (výdajů) na základě vybraných údajů z obrátové předvahy

Úkol:

- Na základě údajů z obrátové předvahy (částky v €) společnosti DFAA za rok 2X11 vypočítejte řádek výkazu peněžních toků „Příjmy od zákazníků“ (veškeré částky na příslušných účtech zachycují pouze transakce se zákazníky, a nikoliv jiné pohledávky)
- Účetní jednotka na rozvahových účtech odděleně sleduje hrubou hodnotu pohledávek (účet „Pohledávky za odběrateli“) a jejich korekci (účet „Opravné položky k pohledávkám“); výsledkový dopad nedobytných (pochybných) pohledávek je evidován na účtu „Znehodnocení pohledávek“

Varianta A:

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Pohledávky za odběrateli	1,000,000	0	5,000,000	4,520,000	1,580,000	0
Opravné položky k pohledávkám	0	0	0	0	0	0
Přijaté zálohy od zákazníků	0	0	0	0	0	0
Tržby za poskytnuté služby	0	0	0	5,000,000	0	5,000,000
Znehodnocení pohledávek	0	0	0	0	0	0

Peněžní příjmy od zákazníků jsou:

Varianta B:

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Pohledávky za odběrateli	1,000,000	0	5,000,000	4,520,000	1,580,000	0
Opravné položky k pohledávkám	0	0	0	0	0	0
Přijaté zálohy od zákazníků	0	100,000	175,000	150,000	0	75,000
Tržby za poskytnuté služby	0	0	0	5,000,000	0	5,000,000
Znehodnocení pohledávek	0	0	0	0	0	0

Peněžní příjmy od zákazníků jsou:

Varianta C:

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Pohledávky za odběrateli	1,000,000	0	5,000,000	4,520,000	1,580,000	0
Opravné položky k pohledávkám	0	60,000	20,000	75,000	0	115,000
Přijaté zálohy od zákazníků	0	0	0	0	0	0
Tržby za poskytnuté služby	0	0	0	5,000,000	0	5,000,000
Znehodnocení pohledávek	0	0	75,000	0	0	75,000

Peněžní příjmy od zákazníků jsou:

Varianta D:

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Pohledávky za odběrateli	1,000,000	0	5,000,000	4,520,000	1,580,000	0
Opravné položky k pohledávkám	0	60,000	20,000	75,000	0	115,000
Přijaté zálohy od zákazníků	0	100,000	175,000	150,000	0	75,000
Tržby za poskytnuté služby	0	0	0	5,000,000	0	5,000,000
Znehodnocení pohledávek	0	0	75,000	0	0	75,000

Peněžní příjmy od zákazníků jsou:

Úkol:

- Na základě údajů z obrátové předvahy (částky v €) společnosti DFAA za rok 2X11 vypočítejte řádek výkazu peněžních toků „Platby zaměstnancům (a platby jejich jménem)“

Varianta E (pouze mzdy):

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Poskytnuté zálohy na mzdy	0	0	0	0	0	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,000,000	4,600,000	5,000,000	0	1,400,000
Dlužné daně z mezd	0	0	0	0	0	0
Dlužné soc. a zdrav. pojistné	0	0	0	0	0	0
Mzdové náklady	0	0	5,000,000	0	0	5,000,000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	0

Platby zaměstnancům (a platby jejich jménem):

Varianta F (mzdy a zálohy na mzdy):

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Poskytnuté zálohy na mzdy	60,000	0	40,000	80,000	20,000	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,000,000	4,600,000	5,000,000	0	1,400,000
Dlužné daně z mezd	0	0	0	0	0	0
Dlužné soc. a zdrav. pojistné	0	0	0	0	0	0
Mzdové náklady	0	0	5,000,000	0	0	5,000,000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	0
Platby zaměstnancům (a platby jejich jménem):						

Varianta G (mzdy a daň ze mzdy):

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Poskytnuté zálohy na mzdy	0	0	0	0	0	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,000,000	4,600,000	5,000,000	0	1,400,000
Dlužné daně z mezd	0	150,000	690,000	750,000	0	210,000
Dlužné soc. a zdrav. pojistné	0	0	0	0	0	0
Mzdové náklady	0	0	5,000,000	0	0	5,000,000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	0
Platby zaměstnancům (a platby jejich jménem):						

Varianta H (mzdy a srážka pojistného pouze zaměstnanci):

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Poskytnuté zálohy na mzdy	0	0	0	0	0	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,000,000	4,600,000	5,000,000	0	1,400,000
Dlužné daně z mezd	0	0	0	0	0	0
Dlužné soc. a zdrav. pojistné	0	110,000	506,000	550,000	0	154,000
Mzdové náklady	0	0	5,000,000	0	0	5,000,000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem	0	0	0	0	0	0
Platby zaměstnancům (a platby jejich jménem):						

Varianta I (mzdy a pojistné zaměstnanec i zaměstnavatel):

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Poskytnuté zálohy na mzdy	0	0	0	0	0	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,000,000	4,600,000	5,000,000	0	1,400,000
Dlužné daně z mezd	0	0	0	0	0	0
Dlužné soc. a zdrav. pojistné	0	450,000	506,000	2,250,000	0	630,000
Mzdové náklady	0	0	5,000,000	0	0	5,000,000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem	0	0	1,700,000	0	1,700,000	0

Platby zaměstnancům (a platby jejich jménem):

Varianta J (VŠE):

Účet	PZ MD	PZ DAL	Obrat MD	Obrat DAL	KZ MD	KZ DAL
Poskytnuté zálohy na mzdy	60,000	0	40,000	80,000	20,000	0
Dluhy vůči zaměstnancům	0	1,000,000	4,600,000	5,000,000	0	1,400,000
Dlužné daně z mezd	0	150,000	690,000	750,000	0	210,000
Dlužné soc. a zdrav. pojistné	0	450,000	506,000	2,250,000	0	630,000
Mzdové náklady	0	0	5,000,000	0	0	5,000,000
Pojistné hrazené zaměstnavatelem	0	0	1,700,000	0	1,700,000	0

Platby zaměstnancům (a platby jejich jménem):

CO BYSTE MĚLI UMĚT VYSVĚTLIT!

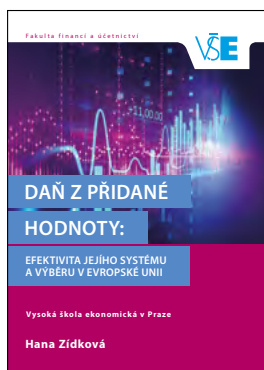


- Jaké typy transakcí jsou zahrnovány do peněžních toků z provozní činnosti, investiční činnosti a financování?
- Které položky musí jít zveřejněny samostatně a do jaké části výkazu peněžních toků jsou zahrnovány?
- Jaký je hlavní rozdíl ve vypořádací schopnosti nepřímé prezentace peněžních toků a přímé prezentace peněžních toků? Uveďte typické příklady využití obou typů výkazu.
- Jaké položky splňují definici peněžních ekvivalentů?
- Jakým způsobem budou ve výkazu peněžních toků promítnuty transakce spojené s kontokorentním účtem (úvěrem)?
- Proč musejí být položky investičního a finančního cash-flow vykázány přímo jako peněžní příjmy a peněžní výdaje, a to v hrubé podobě (bez vzájemné kompenzace)?
- Jaké položky výkazu peněžních toků jsou ovlivněny u nájemce, který hradí leasingové platby? Liší se dopad na výkaz peněžních toků v případě výjimek ze základního řešení IFRS 16 (tj. u krátkodobých nájmu, resp. nájmu malých hodnot)?



Z produkce Nakladatelství Oeconomica

více informací na <https://oeconomica.vse.cz/>



Hana Zídková

Daň z přidané hodnoty: Efektivita jejího systému a výběru v Evropské unii

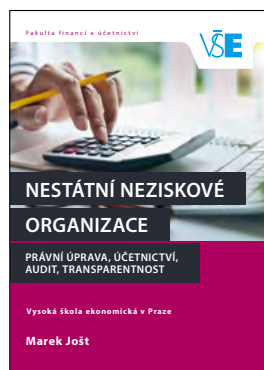
ISBN 978-80-245-2487-0,
1. vydání, 180 stran,
524 Kč



Jana Švejdová

Analýza britské hospodářské politiky v letech 1945–1951

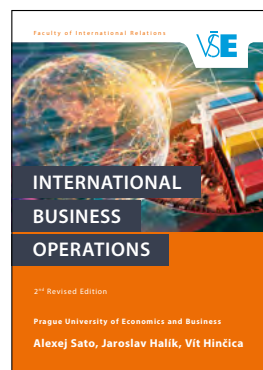
ISBN 978-80-245-2478-8,
1. vydání, 2023,
170 stran, 498 Kč



Marek Jošt

Nestátní neziskové organizace: právní úprava, účetnictví, audit, transparentnost (e-kniha)

ISBN 978-80-245-2495-5,
1. vydání v el. podobě,
250 stran, 343 Kč



Alexej Sato a kolektiv

International business operations

ISBN 978-80-245-2482-5,
2., aktualizované vydání,
164 stran, 365 Kč

Název

Úvod do Mezinárodních standardů účetního výkaznictví: sbírka příkladů a úloh

Autor

doc. Ing. David Procházka, Ph.D.

Vydavatel

Vysoká škola ekonomická v Praze
Nakladatelství Oeconomica

Doporučeno

pro bakalářské studium na VŠE v Praze

Vydání

1. vydání v elektronické podobě

Návrh obálky

Daniel Hamerník, DiS.

Počet stran

222

DTP

Vysoká škola ekonomická v Praze
Nakladatelství Oeconomica

Sazba

autor

Zdarma ke stažení

Dílo neprošlo redakční a jazykovou úpravou.

ISBN 978-80-245-2506-8