

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Bakalářská práce**

**Porovnání účetní závěrky sestavené dle mezinárodních  
standardů IFRS a českých právních předpisů**

**Barbora Musilová**

© 2016 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Barbora Musilová

Podnikání a administrativa

Název práce

Porovnání účetní závěrky sestavené dle mezinárodních standardů IFRS a českých právních předpisů

Název anglicky

Comparison of Financial Statements Compiled according to interational standards IFS and Czech Legal Regulaions

---

Cíle práce

Cílem práce je porovnání účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle české právní úpravy účetnictví. Dílčím cílem práce je zpracování přehledu o požadavcích na účetní závěrku sestavenou dle IFRS a dle českých předpisů a zveřejňovacích povinnostech dle těchto účetních rámců. Dalším cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na konkrétních příkladech s poukázáním na významné odlišnosti.

Metodika

V první etapě prací budou nastudovány odpovídající odborné české a zahraniční zdroje a bude provedena jejich kritická analýza, jejímž výsledkem bude za pomoci syntézy a dedukce ucelený zpracovaný přehled dané problematiky. Podrobně bude provedena analýza vybraných segmentů dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle českých právních předpisů a bude provedena komparace odlišných řešení. Vybrané oblasti budou demonstrovány na příkladech. Pozornost bude zaměřena především na dlouhodobý hmotný majetek, jeho klasifikaci, oceňování a účetní zachycení při prvotním uznání, v průběhu užití a k rozvahovému dni. K vypracování závěrů bude použita metoda indukce.

**Doporučený rozsah práce**

30 – 40 stran

**Klíčová slova**

České právní předpisy, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS, oceňování, rozvaha, účetní závěrka, výkaz zisku a ztráty.

---

**Doporučené zdroje informací**

- BRAGG, S. M.. Vest Pocket Guide to IFRS. Hoboken, NJ, USA: John Wiley & Sons, 2010. ProQuest ebrary. Web. 9 July 2015. ISBN 9780470885635.
- ČESKO, – SVAZ ÚČETNÍCH, – HULEŠ, J. – JEŘÁBEK, A. *Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. : ve znění 117/1994 Sb., 227/1997 Sb., 492/2000 Sb., 353/2001 Sb.* Praha: Bilance, 2001. ISBN 80-86371-14-.
- Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.
- Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.
- HINKE, J. *Účetní systém IAS/IFRS : [charakteristika účetního systému].* Praha: Kernberg, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7.
- JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.* Praha: Grada, 2013. ISBN: 978-80-247-4710-1.
- KRUPOVÁ, L. *IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009].* Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
- MACKENZIE, B. – TAPIWA, N. *Wiley Regulatory Reporting : Wiley IFRS 2014 : Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards (11th Edition).* Somerset, NJ, USA: John Wiley & Sons, Incorporated, 2014. ProQuest ebrary. ISBN 978-1118870358.
- SVOBODOVÁ, J. – JÍLEK, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012.* Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.
- 

**Předběžný termín obhajoby**

2015/16 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 10. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 11. 03. 2016

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Porovnání účetní závěrky sestavené dle mezinárodních standardů IFRS a českých právních předpisů" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14. 3.2016

---

Barbora Musilová

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí práce Ing. Martě Stárové, Ph.D. za vedení a pomoc při zpracování této práce.

# **Porovnání účetní závěrky sestavené dle mezinárodních standardů IFRS a českých právních předpisů**

## **Souhrn**

V této bakalářské práci jsou porovnány rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou podle českých právních předpisů účetnictví a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. První část je zaměřena na seznámení se s IFRS, s účetní závěrkou sestavenou podle IFRS a českých právních předpisů účetnictví a s dlouhodobým hmotným majetkem. V druhé části práce je daná problematika prezentována na stěžejním účetním výkazu rozvaha a jsou zde porovnány rozdíly mezi rozvahou sestavenou podle IFRS a podle české právní úpravy.

**Klíčová slova:** České právní předpisy účetnictví, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní závěrka, účetní výkaz, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, cash flow, koncepční rámec, odpisování, vyřazení, oceňování, dlouhodobý hmotný majetek

# **Comparison of Financial Statements Compiled according to international standards IFRS and Czech Legal Regulations**

## **Summary**

This bachelor thesis is comparing the differences between the financial statements prepared according to the Czech accounting legislation and financial statements conducted in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS). First part is focusing on familiarization with IFRS, with the financial statements prepared by IFRS, financial statements assembled by Czech accounting legislation, and with tangible fixed assets. Second part is addressing the issues presented on the completed financial statement, a balance sheet, as well as the differences between a balance sheet prepared in accordance with IFRS and according to Czech legislation.

**Keywords:** International Financial Reporting Standards IFRS, Czech accounting legislation, financial statements, financial report, balance sheet, income statement, statement of cash flow, conceptual framework, depreciation, disposal, valuation, tangible assets

# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>10</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>11</b>
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>12</b>
3.1 Účetní závěrka sestavená podle IFRS .....	12
3.1.1 Koncepční rámec .....	13
3.1.2 Základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky.....	13
3.1.3 Komponenty účetní závěrky .....	14
3.1.4 Prvky účetní závěrky .....	16
3.1.5 Oceňování majetku .....	18
3.1.6 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky .....	18
3.2 Účetní závěrka sestavená podle českých právních předpisů.....	19
3.2.1 Účetní výkazy .....	19
3.2.2 Rozsah účetní závěrky .....	23
3.2.3 Povinnosti účetní jednotky.....	24
3.3 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS.....	26
3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS 16 .....	26
3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS 40 .....	29
3.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS 5 .....	31
3.4 Dlouhodobý hmotný majetek dle českých právních předpisů .....	32
3.4.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku .....	32
3.4.2 Oceňování .....	34
3.4.3 Odpisování .....	35
3.4.4 Vyřazení.....	36
<b>4 Vlastní práce .....</b>	<b>37</b>
<b>5 Výsledky a diskuze .....</b>	<b>46</b>
<b>6 Závěr.....</b>	<b>48</b>
<b>7 Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>50</b>
<b>8 Přílohy .....</b>	<b>52</b>



## **Seznam grafů**

Graf 1: Složení Income .....	17
------------------------------	----

## **Seznam tabulek**

Tabulka 1: Schéma rozvahy v účetní závěrce.....	20
---	----

# 1 Úvod

V této bakalářské práci je pojednáno o problematice účetní závěrky. Toto téma je velice obsáhlé, a proto je zaměřeno hlavně na podmínky a pravidla, kterými se řídí účetní jednotky při sestavování účetních závěrek jak podle české právní úpravy, tak podle IFRS<sup>1</sup>.

V Evropské unii je snaha o harmonizaci účetnictví, tj. o sjednocení účetních standardů v daných zemích tak, aby byly srovnatelné a mohly být tedy lépe porovnávány vypovídací schopnosti jednotlivých podniků. Podle §19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví mají společnosti, které emitují investiční cenné papíry, povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Bakalářská práce se věnuje problematice sestavení účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a podle českých právních předpisů a vymezení dlouhodobého hmotného majetku.

Práce je rozdělena na část teoretickou a na část praktickou. V teoretické části jsou rozebrány prvky sestavování účetní závěrky a vymezení dlouhodobého hmotného majetku, jeho klasifikaci, oceňování, odpisování a vyřazení. Na teoretickou část navazuje část praktická, ve které je sestaven účetní výkaz rozvaha a to nejen podle české právní úpravy účetnictví, ale i podle IFRS. V praktické části jsou dále rozebrány rozdíly mezi rozvahou podle IFRS a podle české právní úpravy.

V závěru je práce shrnuta celková komparace teoretické i praktické části.

---

<sup>1</sup> IFRS – International Financial Reporting Standards

## 2 Cíl práce a metodika

Hlavním cílem práce je porovnání účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (dále jen IFRS) a dle české právní úpravy účetnictví (dále ČÚP). Dílčím cílem práce je zpracování přehledu o požadavcích na účetní závěrku sestavenou dle IFRS a dle českých předpisů a zveřejňovacích povinnostech dle těchto účetních rámců. Dalším cílem je vymezení dlouhodobého hmotného majetku, způsoby oceňování, odpisování a vyřazení. Posledním cílem je praktická aplikace vybrané problematiky na významném účetním výkazu s poukázáním na významné odlišnosti.

V první etapě práce budou nastudovány odpovídající odborné české a zahraniční zdroje a bude provedena jejich kritická analýza, jejímž výsledkem bude za pomoci syntézy a dedukce ucelený zpracovaný přehled dané problematiky. Pro dosažení znalostí a poznání skutečností, které jsou uvedeny v teoretické části, budou vybrány a prostudovány odpovídající standardy IFRS, které se věnují sestavení účetní závěrky, například IAS 1, IAS 16, IAS 40 a IFRS 5 z hlediska mezinárodních standardů a z hlediska českých účetních standardů zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhláška č. 500/2002 Sb. Podrobně bude provedena analýza vybraných segmentů dle mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS a dle českých právních předpisů a bude provedena komparace odlišných řešení. Vybrané oblasti budou demonstrovány na příkladech. Pozornost bude zaměřena především na dlouhodobý hmotný majetek, jeho klasifikaci, oceňování a účetní zachycení při prvotním uznání, v průběhu užití a k rozvahovému dni.

Pro podrobnější analýzu bude vybrán zásadní účetní výkaz účetní závěrky rozvaha. V praktickém příkladu bude zobrazeno, jaký je obsah výkazu podle IFRS a podle české právní úpravy účetnictví. Daná společnost i čísla budou fiktivní, jedná se výhradně o dedukci rozdílů mezi podobou ve vybraném účetním výkazu.

K vypracování závěrů bude použita metoda indukce.

### **3 Teoretická východiska**

Náplní práce je porovnání účetní závěrky sestavené dle Mezinárodních účetních standardů IFRS a české právní úpravy účetnictví.

#### **3.1 Účetní závěrka sestavená podle IFRS**

V této kapitole budou rozebrány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, koncepční rámec, komponenty a prvky účetní závěrky, oceňování podle IFRS a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.

##### **Problematika IFRS**

Vznik Mezinárodních standardů účetního výkaznictví sahá do sedmdesátých let dvacátého století. V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC jako nezávislá organizace na základě dohody deseti zemí – Austrálie, Kanada, Francie, Německo, Mexiko, Japonsko, Nizozemí, Velká Británie, Irsko a USA.

Poradní sbor SAC (Standing Advisory Committee), který měl připomínat strategie a plány Rady pro mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standard Board), zpracovávat roční zprávu apod. byl založen v roce 1995 (Dvořáková, 2011).

Stálý interpretační výbor SIC (Standing Interpretations Committee), který měl za úkol posuzování sporných účetních problémů, byl založen v roce 1997 (Dvořáková, 2011).

V roce 1999 vznikla nová organizační struktura instituce vydávající mezinárodní standardy IASC (International Accounting Standard Committee) jako nadace, která je řízena správci. Na bázi rozhodnutí vzniku této instituce, vznikla Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy IASCF (International Accounting Standard Committee Foundation) zajišťující financování na základě příspěvků od velkých účetních firem. V roce 2010 byla nadace IASCF přejmenována na IFRS Foundation (Dvořáková, 2011).

Za tvorbu mezinárodních standardů je od roku 2001 odpovědná rada IASB. Od té skutečnosti byl změněn název IAS (International Accounting Standards) na IFRS (International Financial Reporting Standards). V platnosti jsou jak standardy nazývané IAS (IAS1 – IAS41), tak standardy nazývané IFRS (IFRS1 - IFRS13) (Dvořáková, 2011).

Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS Interpretations Committee nahradil výbor SIC. Úkol výboru zůstává stejný – řešit sporné problémy s praktickou aplikací (Dvořáková, 2011).

### **3.1.1 Koncepční rámec**

Koncepční rámec není standardem, je úvodní částí účetní závěrky, kde jsou vymezeny prvky a zásady pro sestavení účetní závěrky. Koncepční rámec byl několikrát upravován, některé části stále chybějí. Přesto je ale důležitou částí IFRS. Slouží jako výchozí bod pro jednotlivé standardy (Dvořáková, 2011).

### **3.1.2 Základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky**

Základními předpoklady jsou aktuální báze a předpoklad trvání účetní jednotky.

#### **Aktuální báze**

*„Účetní závěrka sestavená na aktuální bázi odráží (rozpoznává, uznává) výsledky transakcí a jiných nastalých skutečností v období, kdy k nim dochází (se kterými věcně a časově souvisí), a nikoliv jen/až v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky“* (Dvořáková, 2011). Na základě této báze nastává potřeba časového rozlišení příjmů, výdajů, tvorby dohadných položek a rezerv a tento předpoklad lépe vystihuje efektivitu podniku.

#### **Předpoklad trvání účetní jednotky**

Předpokladem každého podniku je provozovat svoji činnost co nejdéle a přistupovat k zobrazení hospodářských operací tak, aby mohl v činnosti v budoucnu pokračovat. Na základě účetní závěrky musí být účetní jednotka schopna odhadnout situaci

podniku a posoudit, zda je předpoklad podnikání v budoucnosti zachován (Dvořáková, 2011).

V IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky jsou uvedeny další dva předpoklady:

- Periodicita vykazování
- Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti

### **Periodicita vykazování**

Periodicita vykazování poukazuje na sestavování účetní závěrky minimálně jednou ročně. S tím souvisí účetní období, které trvá jeden rok (Dvořáková, 2011).

### **Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti**

Účetní závěrka musí být sestavena věrně a poctivě, tzn., že musí podávat přesné informace o peněžních tocích a celkovém stavu účetní jednotky. Podle IAS 1 tak lze dosáhnout správným užíváním IFRS (Dvořáková, 2011).

### **3.1.3 Komponenty účetní závěrky**

V této kapitole budou vysvětleny jednotlivé komponenty účetní závěrky, které musí účetní zohlednit při sestavování účetní závěrky podle Mezinárodních standardů. Tyto komponenty jsou zahrnuty v IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Těmito komponenty jsou:

- Rozvaha – výkaz o finanční situaci
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu.
- Komentář k účetním výkazům (Dvořáková, 2011).

### **Rozvaha – výkaz o finanční situaci**

Výkaz o finanční situaci, lze také užít názvu rozvaha, nemá podle Mezinárodních standardů přesně danou formu, avšak existují rámcová pravidla a určité položky, které musí účetní jednotka dodržet a uvést je do výkazu (Dvořáková, 2011).

Struktura rozvahy se dělí na aktivní a pasivní položky, tj. přehled majetku a zdroje krytí. Aktivní položky IAS 1 rozděluje na krátkodobé a dlouhodobé, účetní jednotka má na výběr zda bude používat toto členění, nebo jestli použije členění podle likvidnosti (Dvořáková, 2011).

### **Výkaz o úplném výsledku hospodaření**

Podobu Výkazu o úplném výsledku hospodaření lze prezentovat dvěma způsoby. První způsob je vyhotovení jednoho výkazu, v minulosti užívaný název výsledovka, kterou doplňují ostatní úplné výsledky. Druhým způsobem je vyhotovení dvou výkazů – samostatné výsledovky a výkazu o úplném výsledku (Krupová, 2009).

Ve Standardu IAS 1 jsou vypsány položky, které musí Výkaz o úplném výsledku hospodaření obsahovat. Těmito položkami jsou:

- výnosy
- finanční náklady
- podíl na zisku a ztrátě přidružených podniků a společných podniků
- daňové náklady
- zisk nebo ztráta z ukončovaných činností
- zisk nebo ztráta,
- nekontrolovaný podíl,
- čistý zisk připadající na akcionáře mateřské společnosti (Epstein, Jermakowitz, 2010).

### **Výkaz o změnách vlastního kapitálu**

Po účetní jednotce je dle IAS 1 vyžadováno, aby předložila vypracovaný přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Ve výkazu musí být uvedeno:

- celkový výsledek hospodaření za dané období,
- dopady možného použití účetních zásad v souladu s IAS 8,
- počáteční a konečný stav vlastního kapitálu,
- zisk nebo ztráta.

Ve Výkazu o změnách vlastního kapitálu mohou být dále uvedeny částky vyplacených dividend akcionářům a částku dividend připadající na jednu akcii. Tyto částky lze také uvést v Komentáři (Deloitte, 2016).

### **Výkaz peněžních toků**

Ve Výkazu peněžních toků, neboli také Cash flow, je zachycena finanční stabilita podniku. Finanční stabilitou podniku je myšleno, jak je podnik schopný ovlivnit tok peněz, tzn. své příjmy a výdaje peněžních prostředků. Peněžními prostředky je peněžní hotovost a vklady na požádání, jsou to krátkodobá likvidní aktiva (Krupová, 2009).

### **Komentář k účetním výkazům**

V tomto výkazu jsou doplněny potřebné informace k účetní závěrce a komentáře určitých položek, které nezahrnuje jiný výkaz. Forma Komentáře k účetním výkazům není obsažena jen v jednom standardu. Požadavky, které musí Komentář obsahovat, se vyskytují téměř ve všech standardech IFRS. Dle Dvořákové jsou nejdůležitějšími standardy, které formují Komentář, jsou:

- a) IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky,
- b) IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby,
- c) IAS 10 – Události po rozvahovém dni,
- d) IAS 14 – Vykazování podle segmentů,
- e) IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran (Dvořáková, 2011).

#### **3.1.4 Prvky účetní závěrky**

V Koncepčním rámci jsou definovány základní prvky účetní závěrky sestavované dle IFRS. Mezi základní prvky patří aktivum, závazek, vlastní kapitál, výnosy a náklady.

#### **Aktivum**

Aby majetek mohl být definován jako aktivum, které je výsledkem minulé skutečnosti, musí splňovat podmínku budoucího ekonomického přínosu a spolehlivé ocenitelnosti. V případě, kdy není pravděpodobné, že by aktivum přineslo ekonomický užitek, zaúčtuje se daná transakce jako náklad běžné činnosti a musí být vykázána ve výkazu o úplném výsledku hospodaření.



Mezi aktiva se řadí:

- hmotný majetek – například budovy, pozemky, materiál
- nehmotný majetek – například software, patenty, autorská práva (Dvořáková, 2011).

### **Závazek**

Závazek vznikl na základě minulých skutečností a očekává se, že přinese úbytek ekonomického užítku. Jestliže je pravděpodobný úbytek ekonomického užítku a spolehlivá ocenitelnost, lze závazek vykázat v rozvaze.

Vymahatelnost závazku vzniká na základě smlouvy nebo je stanovena zákonem. K zániku závazku dochází peněžní úhradou dlužné částky, poskytnutím protislužby, směnkou, převodem jiných aktiv aj. (Dvořáková, 2011).

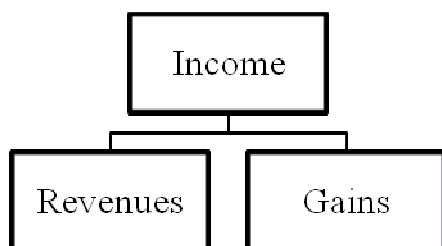
### **Vlastní kapitál**

Vlastním kapitálem se rozumí zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech závazků a vyjadřuje vlastní zdroje financování podnikatele (Dvořáková, 2011).

### **Výnosy**

Na základě zvýšení aktiv či snížení závazků vznikají výnosy. Za předpokladu spolehlivého ocenění je lze vykázat v rozvaze (Dvořáková, 2011).

#### **Graf 1: Složení Income**



**zdroj:** vlastní zpracování

V Koncepčním rámci jsou použity tři termíny – „income“, „revenues“ a „gains“, kdy „revenues“ a „gains“ tvoří „income“, jak je zobrazeno v grafu. Podrobné vysvětlení výnosů ve smyslu „revenues“ je vymezeno v IAS 18 – Výnosy (Revenues) (Dvořáková, 2011).

## Náklady

V koncepčním rámci využíván termín „expenses“. Náklady vznikají snížením aktiv či zvýšením závazků. Stejně jako u výnosů musí být dodržen předpoklad spolehlivého ocenění pro možnost vykázání v rozvaze.

Koncepční rámec rozděluje náklady na:

- „expenses“ - náklady vzniklé běžnou činností,
- „losses“ – ztráty.

Oba druhy nákladů jsou vykazovány ve výsledovce a ovlivňují výsledek hospodaření. Důležitým odlišením od „expenses“ a „losses“ jsou „cost“ – náklady na pořízení aktiv (Dvořáková, 2011).

### 3.1.5 Oceňování majetku

V Koncepčním rámci jsou určeny výchozí metody oceňování majetku. Jsou jimi:

- historické ceny – „historical cost“, vycházejí z ocenění z původních nákladů,
- běžné ceny – „current cost“, odhadovaná cena pro pořízení podobného aktiva k datu ocenění,
- realizovatelná hodnota – „realisable value“, ocenění založené na možném získání peněžních prostředků při prodeji aktiva,
- současná hodnota – „present value“, ocenění aktiv v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz (Dvořáková, 2011).

### 3.1.6 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Hlavní charakteristiky jsou vymezeny v Koncepčním rámci. Na základě těchto charakteristik rozhodnutí a zhodnocení minulých skutečností na základě účetní závěrky mohou být do budoucna přínosem.

Struktura charakteristik:

- relevance,
- včasnost,
- srozumitelnost,

- srovnatelnost,
- spolehlivost,
- úplnost,
- ověřitelnost (Dvořáková, 2011).

## 3.2 Účetní závěrka sestavená podle českých právních předpisů

Každá účetní jednotka má povinnost sestavit účetní závěrku, která poskytuje informace o stavu majetku a financích. Podle §7 Zákona o účetnictví musí účetní závěrka vykazovat věrné a poctivé informace o hospodaření podniku. České republice se účetní závěrka sestavuje dle českých právních předpisů. Důležitými základními prameny, kterými je nutno se řídit, jsou:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále ZoÚ),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy (Ambrož, 2007).

### 3.2.1 Účetní výkazy

Podobu účetních výkazů, které tvoří podstatnou část účetní závěrky, nalezneme v přílohách Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

#### **Rozvaha**

*„V rozvaze (bilanci) jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv“ (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).*

V Rozvaze jsou vypsány všechny informace k určitému datu o stavu majetku, závazků a pohledávek a všechny účetní jednotky ji musí sestavovat (Ambrož, 2007).

**Tabulka 1: Schéma rozvahy v účetní závěrce**

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

**zdroj:** vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

V tabulce Schéma rozvahy v účetní závěrce je popsáno, v jakém pořadí a označení se uvádějí jednotlivé položky. Tyto položky se označují velkými písmeny latinské abecedy a čísly římské abecedy, uveden musí být i název. Dále se člení na další položky, např. na Pozemky, Zřizovací výdaje, Výrobky apod. Pokud položky rozvahy mají nulovou hodnotu, do rozvahy se neuvádějí. Částky jsou uvedeny v českých korunách a v celých tisících. V zaokrouhlování má účetní jednotka volnost, nesmí ho ale měnit podle toho, jak by to bylo zrovna výhodnější. Jednotlivé částky aktiv se vypisují do 4 sloupců:

1. Brutto,
2. Korekce,
3. Netto (za běžné období),
4. Netto (za minulé období) (Ambrož, 2007).

Částky neupravené o oprávky a opravné položky se nazývají brutto, korekcemi jsou nazývány právě opravné položky a oprávky a v rozvaze jsou napsány s mínusem. Výše aktiv snížená o korekce se nazývá netto, tzv. čistá částka.

Částky pasiv se zaznamenávají pouze do dvou sloupců:

1. Běžné účetní období
2. Minulé účetní období

Položky aktiv (netto) a pasiv se musí rovnat (Ambrož, 2007).

## **Výkaz zisku a ztráty**

Ve Výkazu zisku a ztráty jsou zobrazeny náklady a výnosy, zisk a ztráta a je zde vykázán výsledek hospodaření. Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty je možné nalézt v přílohách 2. a 3. Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Výkaz zisku a ztráty je možno vykazovat v druhovém členění, nebo účelovém členění. Převážně se používá druhového členění, účelové členění je určeno spíše pro manažerské účetnictví a je méně obsáhlé. Druhové členění je z hlediska obsahu více zaměřeno na provozní výsledek hospodaření. Položky jsou roztrženy do dvou sloupců, obdobně jako u pasiv v rozvaze:

1. Běžné období,
2. Minulé období. (Ambrož, 2007)

Částky jsou uvedeny v celých tisících Kč. Arabskými číslicemi jsou označeny nákladové položky, římskými výnosové položky. V Hlavě III., tj. §20 - §38, je dále vymezen obsah některých položek výkazu zisku a ztráty, např. Obchodní marže, Výkony, Ostatní finanční výnosy (Ambrož, 2007).

## **Příloha v účetní závěrce**

V Příloze v účetní závěrce (dále jen Příloha) účetní jednotka uvede informace podle §18 ZoÚ odst. 2 a informace podle §39 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Ve Vyhlášce je uvedeno několik bodů, které jsou v Příloze nepostradatelné:

- A. Údaje o účetní jednotce,
- B. Zaměstnanci a členové orgánů,
- C. Účetní metody,
- D. Účetní výkazy,
- E. Doplnující údaje,
- F. Přehledy o peněžních tocích a vlastním kapitálu (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Ad A. Údaje o účetní jednotce**

Účetní jednotka uvádí datum jejího vzniku nebo zahájení činnosti, údaje o fyzických nebo právnických osobách s podstatným vlivem, obchodní firmu a sídlo účetních jednotek, dohody mezi společníky. Dále se uvádí výše vlastního kapitálu a výše výsledku hospodaření za poslední účetní období. Nesmí být opomenuta informace o obchodní firmě nebo názvu, sídla a právní formy každé z účetních jednotek, v níž je společníkem s neomezeným ručením (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Ad B. Zaměstnanci a členové orgánů**

Zaznamenává se průměrný přepočtený počet zaměstnanců a členů řídicích orgánů a jejich osobní vynaložené náklady. Dále také výše půjček, úvěrů a úrokových sazeb, ale také odměny poskytnuté statutárnímu orgánu či jiným řídicím a dozorčím orgánům (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Ad C. Účetní metody**

Musí být uvedeny obecné účetní zásady, použité účetní metody a jejich odchylky, způsob oceňování a odepisování, stanovení pořizovacích cen, oprávek a opravných položek, měnové přepočty, tvorba a použití rezerv aj. (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Ad D. Účetní výkazy**

V Příloze jsou doplněny informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Tyto informace jsou důležité z hlediska zhodnocení hospodaření firmy a nemusí být ve výkazech vysvětleny samostatně. Může to být např. rozpis rezerv a dlouhodobých bankovních úvěrů včetně úrokových sazeb a popisu zajištění úvěrů, či přijaté dotace na investiční a provozní účely. Výčet všech údajů je vypsán ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., §39, odst. 6.

### **Ad E. Doplnující údaje**

V této části Přílohy účetní jednotka uvádí doplňující informace, které se týkají majetku a závazků. Mezi důležité informace patří zvláště dle Vyhlášky č.500/2002 Sb., §39 odst. 7:

- pohledávky a závazky po lhůtě splatnosti,
- pohledávky a závazky s delší dobou splatnosti než je pět let.
- pronájem majetku
- zatížení majetku zástavním právem nebo věcným břemenem,
- penzijní závazky vykáže zvlášť.

Nelze opomenout i významné události, které se odehrály mezi rozvahovým dnem sestavením účetní závěrky podle §19 odst. 5 ZoÚ. Jsou jimi skutečnosti, které existovaly ke konci rozvahového a jejichž následek pozměňuje finanční situaci účetní jednotky (Zákon o účetnictví, 1991).

### **Ad F. Přehledy o peněžních tocích a vlastním kapitálu**

Pokud účetní jednotka nevykáže Přehled o peněžních tocích a změnách kapitálu zvlášť, musí jej zpracovat v rámci Přílohy (Ambrož, 2007).

#### **3.2.2 Rozsah účetní závěrky**

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví v **plném** nebo **zjednodušeném** rozsahu. Účetní jednotky uvedené v §9 odst. 3 mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Jsou jimi například občanská sdružení, bytová družstva nebo příspěvkové organizace. Dále nemusí vést účetnictví v plném rozsahu jednotky, které nepodléhají kontrole auditora, například fyzické osoby, které jsou zapsané v obchodním rejstříku. Účetní závěrku v plném rozsahu sestavují vždy akciové společnosti (Ambrož, 2007).

### **Rozvahový den**

Tímto dnem je nazýván den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a uzavírají se účetní knihy. Rozvahový den je poslední den účetního období, výjimečně účetní jednotka sestavuje mimořádnou závěrku (Ambrož, 2007).

V ZoÚ jsou dány dvě možnosti účetního období, které si účetní jednotka může zvolit. Prvním je kalendářní rok, tzn., že jednotka uzavírá účetní knihy k 31. prosinci. Druhou možností je hospodářský rok. Jednotka si tedy může zvolit, jakým měsícem, kromě ledna, bude zahajovat své účetní období, např. 1. Květen 2011 až 30. duben 2012 (Ambrož, 2007).

### **Řádná účetní závěrka**

Schválení řádné účetní závěrky musí být provedeno nejpozději do šesti měsíců od konce účetního období, za které se závěrka sestavuje (Ambrož, 2007).

### **Mezitímní účetní závěrka**

Sestavuje se k jinému dni, než je den rozvahový. V tomto případě se však neuzavírají účetní knihy, jen se provádí inventarizace. Podle §19 odst. 3 ZoÚ sestavuje účetní jednotka tzv. mezitímní účetní závěrku jen ve výjimečných případech, například v případě vyplácení podílu pro společníka, který společnost opouští (Ambrož, 2007).

### **Konsolidovaná účetní závěrka**

Konsolidovanou účetní závěrku upravuje §22 a §23 ZoÚ. Jedná se o závěrku, která podléhá úpravě pomocí metody konsolidace. Je kontrolována auditorem a vykazují ji všechny účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jsou ovládající osobou, nebo osobou, která vykonává podstatný nebo společný vliv na ovládání jiné osoby (Ambrož, 2007).

### **3.2.3 Povinnosti účetní jednotky**

V ZoÚ jsou upraveny povinnosti, které musí účetní jednotka splnit. Patří mezi ně:

- ověřování účetní závěrky auditorem,
- zhotovení výroční zprávy,
- způsob zveřejnění výroční zprávy,
- evidence účetních dokumentů.



## **Audit účetní závěrky**

Účetní jednotky, které splňují kritéria uvedená v §20, odst. 1, ZoÚ, musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Kritéria jsou následující:

- a. suma aktiv překročí 40 000 000 Kč,
- b. roční úhrn čistého obrátu je vyšší než 80 000 000 Kč,
- c. průměrný přepočtený stav zaměstnanců přesáhne 50 (Zákon o účetnictví, 1991).

U akciové společnosti stačí splnit či překročit jedno ze tří uvedených kritérií, pak podléhá kontrole auditorem. Ostatní obchodní společnosti a družstva musí splnit anebo překročit minimálně dvě z kritérií. To platí i pro další subjekty, například zahraniční osoby podnikající na území ČR nebo pro fyzické osoby, které se řídí zvláštním právním předpisem (Ambrož, 2007).

## **Výroční zpráva**

Výroční zprávu musí vyhotovit všechny jednotky v §20, odst. 1, písm. a) až d), ZoÚ. Výroční zpráva podává informace o vývoji účetní jednotky a jejích činnostech „...*uceleně, vyváženě a komplexně*...“ (Zákon o účetnictví, 1991). Dále musí zahrnovat informace finančního a nefinančního významu:

- o významných skutečnostech realizovaných po rozvahovém dni,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti průzkumu a vývoje, ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o organizační složce v zahraničí.

Nedílnou součástí je účetní závěrka a zpráva auditora, případně další dokumenty. V případě sestavování konsolidované účetní závěrky musí být sestavena i konsolidovaná výroční zpráva (Ambrož, 2007).

## **Zveřejnění výroční zprávy**

Před zveřejněním musí být účetní závěrka i výroční zpráva zkontrolovány auditorem a schváleny příslušným orgánem. Účetní závěrka je zveřejňována v rozsahu,

ve kterém byla vyhotovena. Zákon ukládá povinnost zveřejnit výroční zprávu všem účetním jednotkám, které jsou zapsány v obchodním rejstříku, nebo se řídí zvláštním právním předpisem a to do 30 dnů od schválení, nejpozději však do konce následujícího účetního období. Zveřejnění probíhá uložením výroční zprávy do sbírky listin obchodního rejstříku (Dvořák, 2014).

### **Evidence účetních závěrky a výroční zprávy**

Uchovávání účetní závěrky a výroční zprávy se vztahuje na dobu 10 let od konce téhož účetního období. Pokud je uchovávání dokumentů v rozporu se zákonem, následuje udělení sankcí podle §37, ZoÚ (Dvořák, 2014).

## **3.3 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS**

Dlouhodobý hmotný majetek dle Mezinárodních účetních standardů IFRS je vymezen ve standardech IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 Investice do nemovitostí a IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. Kvůli zvláštnímu přístupu byla z IAS 16 vyřazena biologická aktiva (IAS 41 Zemědělství), neobnovitelné přírodní zdroje (IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů) a aktiva pořizovaná finančním leasingem (IAS 17 Leasingy) (Dvořáková, 2011).

### **3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS 16**

Ve Standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení je zařazení pozemků, budov a zařízení jako aktiva rozvahy, jejich oceňování, znehodnocení, odpisování a vyřazení. Aby jednotlivé položky mohly být zařazeny do rozvahy, musí splňovat určité podmínky. Mezi tyto podmínky patří pravděpodobnost přínosu ekonomického užitku a spolehlivá ocenitelnost aktiv.

#### **Oceňování**

Lze oceňovat dvěma způsoby:

1. Ocenění v okamžiku zaúčtování,
2. Ocenění v průběhu držení aktiva.

### **Ad. 1. Ocenění v okamžiku prvotního zaúčtování**

Aktivum se při pořízení oceňuje pořizovacími náklady. Ve Standardu IAS 16 se nerozlišuje, zda byla aktiva pořízena nákupem či vlastní výrobou. V pořizovacích nákladech je zahrnuta nákupní cena, clo a dovozní daně, náklady na dopravu a montáž aj. Do pořizovacích nákladů nepatří náklady na školení zaměstnanců, režijní náklady, náklady na otevření nového zařízení aj. (Dvořáková, 2011).

Pořizovací náklady navyšuje tvorba rezerv. Tyto rezervy vznikají kvůli případné budoucí demontáži či uvedení místa do stavu před montáží aktiva. Během odpisování aktiva se rezerva rozpočítá na stejnou dobu let odpisování a připočte se k odpisům. Účetní jednotka tvorbu rezerv zaúčtuje obdobně jako ostatní rezervy (Dvořáková, 2011).

### **Ad. 2. Ocenění v průběhu držení aktiva**

Účetní jednotka si může zvolit, jakým modelem bude aktiva k rozvahovému dni oceňovat. Daným modelem bude poté oceňovat všechny pozemky, budovy a zařízení (Dvořáková, 2011).

Prvním modelem je **model ocenění pořizovacími náklady**. Budovy, pozemky a zařízení se budou oceňovat pořizovací cenou, která bude následně snížena o oprávkky a kumulované ztráty ze snížené hodnoty (Dvořáková, 2011).

Druhým modelem je **model fair value** (model přeceňovací). V tomto modelu jsou budovy, pozemky a zařízení oceněny reálnou hodnotou, která je platná k datu přecenění. Od reálné hodnoty jsou odečteny následné oprávkky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Pravidelnost provádění přecenění nedovoluje významné vychýlení od reálné hodnoty. Při vysoké změně reálné hodnoty od hodnoty v účetní jednotce, musí být realizováno nové přecenění. Pokud se ale reálná hodnota změnila pouze bezvýznamně, provádí se přecenění pouze po třech až pěti letech (Dvořáková, 2011).

Reálnou hodnotou budov a pozemků bývá obvykle tržní cena, která je podložena výzkumem kvalifikovaného znalce. U zařízení a strojů je reálnou hodnotou také tržní cena.

Pokud není možné stanovit tržní cenu, použije se výnosová metoda či výše reprodukčních nákladů snížených o odpisy (Dvořáková, 2011).

## **Odpisování**

Odpisuje se majetek používaný a v případě, že je majetek prodán, zlikvidován či přeřazen do aktiv určených k prodeji, odpisování se ukončí. Každá položka s jinou životností, musí být odpisována samostatně. Odpisy jsou účtovány do výsledku (Dvořáková, 2011).

V rámci budov, pozemků a zařízení se vykazují významné náhradní díly pouze v případě, že je podnik bude užívat v době delší než jeden rok (Dvořáková, 2011).

Odpisování se neprovádí u pozemků, protože nelze přesně určit dobu použitelnosti. Ve standardu nejsou opomenuty pozemky s určitou využitelností, u kterých by doba použitelnosti byla stanovitelná, a odpisování by bylo realizovatelné.

Stanovení výše odpisů závisí na:

- vyšší vstupní ceny,
- době použitelnosti, která může být ovlivněna např. poptávkou po produkci,
- použité odpisové metodě (metoda zmenšujícího základu, metoda DDB, metoda sumace čísel, odpisy závislé na výkonu) (Dvořáková, 2011).

## **Zveřejnění**

V účetní závěrce se zveřejňují jisté informace pro každou položku aktiv. Jedná se o následující údaje:

- oceňovací metoda,
- odpisová metoda,
- výpis změn u daného aktiva,
- informace o omezení vlastnických práv, pořízení a obnovování aktiv
- hodnota kompenzace při poškození aktiva třetí stranou (Dvořáková, 2011).

### 3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS 40

Dle IAS 40 – Investice do nemovitostí jsou dlouhodobým hmotným majetkem také dlouhodobé investice do nemovitostí (Jílek, Svobodová, 2012).

Investice do nemovitostí jsou vynaloženy, pokud splňují předpoklad budoucího výtěžku na nájmem nebo za účelem kapitálového zhodnocení (Jílek, Svobodová, 2012).

Příklady investičních nemovitostí:

- pozemky držené za účelem dlouhodobého kapitálového zhodnocení,
- pozemky s neurčitým použitím v budoucnu,
- budovy vlastněné a pronajaté na základě operačního leasingu,
- neobsazené budovy s účelem pronajmutí na bázi operačního leasingu (Jílek, Svobodová, 2012).

Nemovitost, která byla použita k pronájmu prostřednictvím operativního leasingu, se řadí do tohoto standardu, pokud splňuje jeho danou definici a je použit model ocenění ve fair value (Dvořáková, 2011).

Investice do nemovitostí používaných při výrobě, pro administrativu, pro prodej či na biologická nejsou předmětem standardu IAS 40 (Dvořáková, 2011).

Pokud vlastník využívá jednu část nemovitosti k výrobě, službám atd. a druhá část je pronajata nebo slouží ke kapitálovému zhodnocení, je účetní jednotka povinna vykazovat o daných částech odděleně. Část nemovitosti k výrobě je vykazována v souladu IAS 16 a pronajatá část dle IAS 40. V případě, že oddělení nemovitostí není možné, zařadí se do nemovitostí dle IAS 40 pouze tehdy, když je její využívaná část oproti části pronajaté nevýznamná (Dvořáková, 2011).

#### Oceňování

Investice do nemovitosti se oceňují dvěma způsoby:

- A) při pořízení,
- B) následně.

### **Ad. A) Oceňování při pořízení**

Při pořízení se nemovitost oceňuje pořizovací cenou, tj. kupní cenou a vedlejšími náklady souvisejícími s pořízením.

Vlastními náklady oceňujeme v tu chvíli, kdy jsme nemovitost opatřili vlastní reží. Oceňuje se ke dni dokončení stavby nemovitosti (Dvořáková, 2011).

### **Ad. B) Následné ocenění**

Účetní jednotka si vybere jeden ze dvou modelů, podle kterého bude oceňovat všechny investice do nemovitostí k rozvahovému dni. Následně oceňovat lze podle dvou modelů:

- a) **model ocenění fair value,**
- b) **model ocenění pořizovacími náklady** (Dvořáková, 2011).

#### **Ad a. Model ocenění fair value**

V modelu ocenění fair value jsou investice oceňovány reálnou hodnotou. Kvůli změnám reálné hodnoty nemá smysl investice v tomto modelu odpisovat (Dvořáková, 2011).

#### **Ad b. Model ocenění pořizovacími náklady**

V případě použití tohoto modelu bude účetní jednotka oceňovat investice do nemovitostí na úrovni pořizovacích nákladů. Investice se v tomto modelu odpisují (Dvořáková, 2011).

### **Vyřazení**

V důsledku prodeje nemovitosti, poskytnutí nemovitosti k finančnímu leasingu nebo v případě, že už nemovitost nemá v budoucnu možný ekonomický užitek, je třeba nemovitost přestat vykazovat jako investice do nemovitostí. Vzešlé zisky a ztráty jsou vykazovány ve výsledovce (Dvořáková, 2011).

### 3.3.3 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS 5

Ve Standardu IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti je klasifikováno jako dlouhodobý hmotný majetek aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti.

Aktiva mohla být pořízena a používána již dříve, nebo byla pořízena s úmyslem pozdějšího prodeje.

Charakteristika aktiv držných k prodeji:

- očekávaný užitek dosažen pouze prodejem,
- aktiva musí být k dispozici pro prodej,
- vysoká pravděpodobnost prodeje,
- management podniku se angažuje v prodeji aktiva,
- ukončení prodeje do jednoho roku, nenastanou-li události účetní jednotkou neovlivnitelné (Dvořáková, 2011).

Ukončované činnosti jsou buď součástí podniku, které byly vyřazeny nebo jsou určeny k odprodeji. Musí splňovat určité podmínky, kterými jsou:

- reprezentace samostatného hlavního oboru nebo územní oblast činnosti,
- součást koordinovaného plánu na vyřazení samostatného hlavního oboru nebo územní oblast činnosti,
- dceřiný podnik, který je určen k prodeji (Jílek, Svobodová, 2012).

#### **Oceňování**

Ocenění dlouhodobých aktiv držných k prodeji se provádí buď účetní hodnotou, nebo reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej v případě, že je tato hodnota nižší než účetní hodnota (Dvořáková, 2011).

#### **Zveřejnění**

Účetní jednotka je povinna zveřejnit informace o všech aktivech držných k prodeji a ukončovaných činnostech. Mezi tyto informace patří např.:

- popis aktiva,

- průběh prodeje nebo vyřazení,
- vzniklý zisk či ztrátu z přecenění aktiva,
- působnost aktiva (Dvořáková, 2011).

### **3.4 Dlouhodobý hmotný majetek dle českých právních předpisů**

V této kapitole bude rozebráno vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle české právní úpravy, jeho oceňování, odpisování a vyřazení.

#### **3.4.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek fyzického charakteru s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Vymezení dlouhodobého hmotného majetku lze nalézt ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. následovně:

##### **Pozemky**

Pozemky pořizuje účetní jednotka bez ohledu na výši ocenění. Pokud účetní jednotka nakupuje pozemky za účelem prodeje, řadí se k zásobám do položky Zboží (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

##### **Stavby**

Do položky stavby patří stavby včetně budov, důlní díla a stavby pod povrchem, vodní díla atd., otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory a technické zhodnocení. Pořízení je bez ohledu na výši pořizovací ceny a doby použitelnosti (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

##### **Samostatné movité věci a soubory movitých věcí**

Patří sem technické zhodnocení, předměty z drahých kovů bez ohledu na výši pořizovací ceny a samostatné movité věci se samostatným technicko-ekonomickým určením (např. automobil, počítač, stroje) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s minimální pořizovací cenou. Dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů musí být pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč, účetní jednotka si však výši může stanovit sama. Pokud majetek nesplňuje tyto podmínky, je zařazen do zásob (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).



### **Pěstitelské celky trvalých porostů**

Položka pěstitelské celky trvalých porostů zahrnuje ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru. Hustota stromů musí být nejméně 90 na 1 hektar, keřů nejméně 1000 na 1 hektar. Dále zahrnuje trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. Minimální doba plodnosti je tři roky (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Položka obsahuje např. stáda či hejna dospělých zvířat. Doba použitelnosti je vyšší než jeden rok, minimální pořizovací cena stanovena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je 40 000 Kč, účetní jednotka si ji opět může stanovit sama (Zákon o daních z příjmů, 1992).

### **Jiný dlouhodobý hmotný majetek**

Do této položky spadají umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, obdobné movité věci stanovené zvláštními předpisy a ložiska nevyhrazeného nerostu. Nehledí se na výši pořizovací ceny (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek se nachází ve fázi pořizování a ještě není ve stavu způsobilém k užívání (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek**

V této kategorii se nachází poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na časové rozlišení (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku**

Oceňovací rozdíl mezi oceněním podniku a souhrnem ocenění jednotlivých složek majetku může být kladný nebo pasivní. Oceňovací rozdíl se odepisuje dle §9 odst. 10, Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví, 2002).

### 3.4.2 Oceňování

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku upravuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

K ocenění se používají čtyři metody:

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- jmenovitá hodnota (Strouhal, 2011).

#### **Pořizovací cena**

Cena, za kterou byl majetek nakoupen, včetně nákladů spojených s pořízením. Mezi tyto náklady patří např.: doprava, pojistné, clo aj. Naopak mezi ně nepatří náklady na školení zaměstnanců, kurzové rozdíly nebo náklady na údržbu dlouhodobého hmotného majetku (Strouhal, 2011).

#### **Reprodukční pořizovací cena**

Reprodukční pořizovací cena se používá k oceňování majetku, který je používán již déle, avšak účtuje se o něm se zpožděním. Jedná se o majetek nabytý darem, přebytek při inventarizaci, nalezený majetek ale také o majetek vytvořený vlastní činností, a jehož náklady nejsou zjistitelné. Stanovuje ji soudní znalec nebo účetní jednotka (Strouhal, 2011).

#### **Vlastní náklady**

Vlastními náklady se rozumí náklady spojené s výrobou majetku vlastní činností podniku či jinou činností a nepřímými náklady, které souvisí s výrobou (Strouhal, 2011).

#### **Jmenovitou hodnotou**

Ocenění jmenovitou hodnotou je použito u pohledávek, závazků a peněžních prostředků včetně cenin (Strouhal, 2011).

### 3.4.3 Odpisování

Odpisy majetku se rozumí opotřebení majetku za určité období a jeho pořizovací cena je rozložena jako náklad, poněvadž snižuje aktiva. Účetní jednotka sestavuje Odpisový plán, ve kterém je zaznamenáno odpisování majetku. Majetek se odpisuje jen do výše pořizovací ceny. Účetní jednotka odpisuje majetek v souladu se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. v průběhu používání majetku (Rubáková, 2011).

Odpisy lze rozdělit na účetní a daňové, účetní jednotka si vybere jeden ze způsobů účtování a ten bude uplatňovat u daného majetku po celou dobu odpisování. Způsob odpisování nelze měnit (Rubáková, 2011).

Druhy odpisů:

- účetní,
- daňové.

#### Účetní odpisy

Účetní odpisy nejsou povinné, ukazují skutečné opotřebení majetku s přesností na měsíce. Odpisování začne následujícím měsícem po pořízení a zařazení majetku do účetnictví (Rubáková, 2011).

Účetní odpisy se dělí na **časové** a **výkonové**. Časově se odpisuje, pokud známe dobu použitelnosti majetku. Výkonové odpisy jsou založeny na výkonech majetku, například dle počtu vyrobených výrobků (Rubáková, 2011).

#### Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou povinné, upravuje je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňové odpisy jsou daňově uznatelný náklad, tzn. že snižují základ daně z příjmů.

Daňové odpisy se podle výpočtu dělí na **rovnoměrné** a **zrychlené**. Při rovnoměrném odpisování se používají roční odpisové sazby dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních

z příjmů. Zákon upravuje i zrychlené odpisy, kdy výpočet probíhá pomocí tzv. koeficientů (Rubáková, 2011).

#### **3.4.4 Vyřazení**

Majetek lze vyřadit pouze zcela odepsaný.<sup>2</sup> Pokud je dlouhodobý hmotný majetek odepsán pouze částečně, je třeba doúčtovat zůstatkovou cenu do nákladů. Vyřadit majetek můžeme v důsledku opotřebení, poškození, prodeje a darování (Ambrož, 2007).

---

<sup>2</sup> Zcela odepsaný majetek – zůstatková cena se rovná nule. (pozn. autora)

## 4 Vlastní práce

V této části práce budou podrobněji analyzovány rozdíly jednoho ze stěžejních výkazů účetní závěrky - rozvahy.

Pro porovnání rozdílů mezi rozvahou sestavenou podle české právní úpravy účetnictví a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS bude sestavena rozvaha fiktivní společnosti FIKT a.s. k 31.12.2015. Společnosti FIKT, a.s., která je právní formou akciovou společností, musí rozvahu sestavit v plném rozsahu.

Rozvaha podle českých účetních předpisů (dále ČÚP) má přesně danou formu, jak musí být sestavena. Položky rozvahy se vyplňují do formuláře, který je k dispozici jak v online podobě, tak tištěný.

Rozvaha podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nemá přesně stanovenou formu, položky nejsou podrobněji členěny, na rozdíl od rozvahy sestavené podle ČÚP, která má podrobnější členění položek. Účetní jednotka, která sestavuje výkaz dle IFRS, rozhoduje o tom, které položky do rozvahy uvede podle jejich významnosti. Musí vykázat významné položky, které by mohly ovlivnit rozhodnutí uživatele rozvahy.

Rozdíly mezi rozvahou sestavenou podle IFRS a českých účetních předpisů budou popsány nejprve u položek aktiv a následně u položek pasiv.

### **Položky aktiv**

V první části rozvahy jsou vykázány položky aktiv. Aktiva představují majetek podniku, který podnik vlastní a který mu přináší očekávaný výnos, nebo výnos v budoucnosti přinášet bude.

## Rozvaha sestavená dle ČÚP k 31.12.2015 (v tis. Kč)

Položky aktiv výkazu rozvahy podle ČÚP.

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	<b>ROZVAHA</b> <b>(BILANCE)</b> <b>ke dni 31.12.2015</b> ( v celých tisících Kč )	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky <b>FIKT a.s.</b>
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;"> <b>IČ</b> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;"> <b>12 34 56 79</b> </div>	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky Jahodová 72 Praha 107 00

označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč.
			Brutto	Korekce	Netto	období
A	b	c	1	2	3	4
	<b>AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)</b>	001	38 257	-2 878	35 456	35 938
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	<b>Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)</b>	003	35 121	-2 804	32 317	32 763
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)</b>	004	153	-23	130	153
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005				
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3	Software	007	153	-23	130	153
4	Ocenitelná práva	008				
5	Goodwill	009				
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)</b>	013	23 617	-2 781	20 836	21 259
B. II. 1	Pozemky	014	12 324		12 324	12 324
2	Stavby	015	8 592	-2 486	6 106	7 125
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	2 701	-295	2 406	1 810
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)</b>	023	11 351	0	11 351	11 351
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	024	11 325		11 325	11 325

2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	26		26	26
4	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označ A	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	<b>Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)</b>	031	3 032	-74	3 035	3 071
C. I.	<b>Zásoby (ř. 33 až 38)</b>	032	1 098	-74	1 101	1 166
C. I. 1	Materiál	033	486	-24	510	368
2	Nedokončená výroba a polotovary	034	23	-2	25	35
3	Výrobky	035	521	-45	566	684
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5	Zboží	037	68	-3		79
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	<b>Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)</b>	039	102	0	102	105
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	38		38	41
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6	Dohadné účty aktivní	045				
7	Jiné pohledávky	046	64		64	64
8	Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	<b>Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)</b>	048	339	0	339	248
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	264		264	184
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
3	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	52		52	52
6	Stát - daňové pohledávky	054				
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	23		23	12
8	Dohadné účty aktivní	056				
9	Jiné pohledávky	057				
C. IV.	<b>Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)</b>	058	1 493	0	1 493	1 552
C. IV. 1	Peníze	059	215		215	198
2	Účty v bankách	060	1 278		1 278	1 354

	3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.		<b>Časové rozlišení (ř. 64 až 66)</b>	063	104	0	104	104
D. I.	1	Náklady příštích období	064	58		58	58
	2	Komplexní náklady příštích období	065				
	3	Příjmy příštích období	066	46		46	46

## Rozvaha sestavená dle IFRS k 31.12.2015 (v tis. Kč)

Položky aktiv výkazu rozvahy podle IFRS.

Aktiva	2015	2014
<b>Dlouhodobá aktiva</b>		
Pozemky, budovy a zařízení	9550	10358
Investice do nemovitostí	3250	2865
Software	130	153
Finanční majetek	11351	11351
<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>	<b>24281</b>	<b>24727</b>
<b>Krátkodobá aktiva</b>		
Zásoby	1101	1166
Obchodní a jiné pohledávky	441	353
Peníze a peněžní ekvivalenty	1493	1552
Aktiva určená k prodeji	8036	8036
Ostatní krátkodobá aktiva	104	104
<b>Krátkodobá aktiva celkem</b>	<b>11175</b>	<b>11211</b>
<b>Aktiva celkem</b>	<b>35456</b>	<b>35938</b>

U dlouhodobého hmotného majetku je členění podle ČÚP na Pozemky, Stavby, Samostatné movité věci a soubory movitých věcí<sup>3</sup>, Pěstitelské celky trvalých porostů, Dospělá zvířata a jejich skupiny, Jiný dlouhodobý hmotný majetek, Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. V české právní úpravě se investice a aktiva držená k prodeji řadí do dlouhodobého hmotného majetku a jsou, kromě pozemků, odpisována. Dle IFRS je dlouhodobý hmotný majetek vykázán v položce Pozemky, budovy a zařízení, Investice do nemovitostí a Aktiva určená k prodeji. Podle IFRS jsou aktiva držená k prodeji, na rozdíl od ČÚP, zařazena do krátkodobých

<sup>3</sup> Od 1.1.2016 název položky a účtu Hmotné movité věci a jejich soubory.



aktiv. Pokud účetní jednotka účtující podle IFRS zvolí metodu oceňování reálnou hodnotou, aktiva se neodpisují. Pozemky se dle IFRS také neodpisují.

Celková hodnota dlouhodobého finančního majetku je v rozvaze dle ČÚP vykázána na řádku B III. Dlouhodobý finanční majetek a člení se například na položku Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, nebo dále na Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly atd. V rozvaze podle IFRS je zahrnut veškerý dlouhodobý finanční majetek v položce Finanční aktiva.

Materiál, výrobky, nedokončená výroba, zvířata atd. jsou v rozvaze podle českých právních předpisů zahrnuta pod položkou Zásoby. V rozvaze sestavené podle IFRS jsou materiály, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zboží, zvířata atd. také zahrnuty v položce Zásoby. Dle IFRS jsou na rozdíl od ČÚP zvířata vykazována jako Zemědělská aktiva. Zemědělská aktiva jsou upravována standardem IAS 41 – Zemědělství.

V položce Obchodní a jiné pohledávky rozvahy dle české právní úpravy jsou uvedeny částky pohledávek z obchodních vztahů, poskytnuté zálohy apod. V rozvaze dle IFRS nejsou tyto položky rozčleněny na krátkodobé a dlouhodobé, naopak v rozvaze dle ČÚP jsou tyto položky podrobně rozčleněny.

Podle ČÚP je finanční majetek rozčleněn na Peníze, Účty v bankách, Krátkodobé cenné papíry a podíly a Pořizovaný krátkodobý finanční majetek. Dle IFRS je vše zahrnuto v jedné položce – Finanční majetek.

V rozvaze dle české právní úpravy účetnictví jsou v položce Časové rozlišení uvedeny náklady příštích období atd., v rozvaze dle IFRS je časové rozlišení v položce Ostatní krátkodobá aktiva.

## Položky pasiv

Pasiva představují zdroje krytí podniku. Jedná se o vlastní kapitál podniku, závazky vůči věřitelům a výsledek hospodaření.

### Rozvaha sestavená dle ČÚP k 31.12.2015 (v tis. Kč)

Položky pasiv výkazu rozvahy podle ČÚP.

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
	<b>PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)</b>	067	35 456	35 938
A.	<b>Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)</b>	068	25 773	25 021
A. I.	<b>Základní kapitál (ř. 70 až 72)</b>	069	8 000	8 000
1	Základní kapitál	070	8 000	8 000
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	<b>Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)</b>	073	500	500
A. II. 1	Emisní ážio	074		
2	Ostatní kapitálové fondy	075	500	500
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
5	Vypořádání rozdílu z přeměn společností	078		
6	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	079		
A. III.	<b>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)</b>	080	3 000	3 000
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	2 000	2 000
2	Statutární a ostatní fondy	082	1 000	1 000
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)</b>	083	14 273	13 521
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084	14 273	13 521
2	Neuhrazená ztráta minulých let	085		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b> <b>(ř. 01 - (+ 69 + 73 + 80 + 83 + 88 + 121))</b>	087		
B.	<b>Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)</b>	088	9 683	10 917
B. I.	<b>Rezervy (ř. 90 až 93)</b>	089	2 000	2 000
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
3	Rezerva na daň z příjmů	092		
4	Ostatní rezervy	093	2 000	2 000
B. II.	<b>Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)</b>	094	1 058	909
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	095	894	745

2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096		
3	Závazky - podstatný vliv	097		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	099	39	39
6	Vydané dluhopisy	100		
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	101		
8	Dohadné účty pasivní	102		
9	Jiné závazky	103	125	125
10	Odložený daňový závazek	104		

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
B. III.	<b>Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)</b>	105	852	871
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	106	648	726
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
3	Závazky - podstatný vliv	108		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109		
5	Závazky k zaměstnancům	110		
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111		
7	Stát - daňové závazky a dotace	112	136	145
8	Kratkodobé přijaté zálohy	113		
9	Vydané dluhopisy	114		
10	Dohadné účty pasivní	115		
11	Jiné závazky	116	68	0
B. IV.	<b>Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)</b>	117	5 773	7 137
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	5 241	6 596
2	Krátkodobé bankovní úvěry	119	532	541
3	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	<b>Časové rozlišení (ř. 122 + 123)</b>	121	0	0
C. I. 1	Výdaje příštích období	122		
2	Výnosy příštích období	123		

Právní forma účetní jednotky :	
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
-------------------	--	--

## Rozvaha sestavená dle IFRS k 31.12.2015 (v tis. Kč)

Položky pasiv výkazu rozvahy podle IFRS.

<b>Pasiva</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>
<b>Vlastní kapitál</b>		
Základní kapitál	8000	8000
Ostatní kapitálové fondy	500	500
Rezervní fondy	3000	3000
Nerozdělené zisky	14273	13521
<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>25773</b>	<b>25021</b>
<b>Rezervy</b>		
Rezervy	2000	2000
<b>Rezervy celkem</b>	<b>2000</b>	<b>2000</b>
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Dlouhodobé závazky	1058	909
Dlouhodobé půjčky	5241	6596
<b>Dlouhodobé závazky celkem</b>	<b>6299</b>	<b>7505</b>
<b>Krátkodobé závazky</b>		
Obchodní a jiné závazky	852	871
Krátkodobé půjčky	532	541
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>	<b>1384</b>	<b>1412</b>
<b>Závazky celkem</b>	<b>7683</b>	<b>8917</b>
<b>Pasiva celkem</b>	<b>35456</b>	<b>35938</b>

V rozvaze dle ČÚP je Vlastní kapitál podrobně členěn na základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy a výsledek hospodaření minulých let. Tyto položky jsou dále rozčleněny na podpoložky, například na Změny základního kapitálu, Emisní ážio, Statutární a ostatní fondy a další. Vlastní kapitál je v rozvaze dle IFRS složen ze základního kapitálu, ostatních kapitálových fondů, rezervních fondů a nerozdělených zisků.

Rezervy v IFRS i ČÚP představují rezervy na důchody a podobné závazky, rezervu na daň z příjmů, ostatní rezervy apod. Vytváření rezerv je však odlišné. Rezervy podle ČÚP jsou vytvářeny procentem ze základu či v absolutní částce a jsou zaúčtovány v jednom okamžiku. Tvoření rezerv dle IFRS probíhá na základě stanovení určité částky a ta je rozdělena do poměrných částí, které jsou během určených let postupně zaúčtovány.

Dlouhodobé půjčky tvoří bankovní úvěry dlouhodobé, dle ČÚP lze nalézt v označení B. IV. 1, číslo řádku 118. Dle IFRS jsou součástí dlouhodobých závazků Dlouhodobé závazky a Dlouhodobé půjčky. Dlouhodobé závazky představují závazky z obchodních vztahů, dlouhodobé přijaté zálohy, vydané dluhopisy a podobné.

Krátkodobé půjčky zahrnují Krátkodobé bankovní úvěry, dle ČÚP se nachází na označení B. IV. 2, číslo řádku 119. Krátkodobé závazky dle IFRS tvoří Obchodní a jiné závazky a Krátkodobé půjčky. Obchodní a jiné závazky prezentují krátkodobé závazky z obchodních vztahů, krátkodobé přijaté zálohy, dohadné účty pasivní a další.

## **5 Výsledky a diskuze**

V této kapitole budou popsány rozdíly v sestavování účetní závěrky mezi IFRS a českými právními předpisy. Dále budou vylíčeny rozdíly ve vykazování, oceňování, odpisování a vyřazování u dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS a podle ČÚP.

### **Rozdíly mezi sestavováním účetní závěrky podle české právní úpravy a IFRS**

Účetní závěrku sestavenou dle IFRS upravuje Koncepční rámec, účetní závěrka sestavovaná v ČR se řídí dle zákona č. 563/1991, o účetnictví, Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a českých účetních standardů.

Účetní závěrka dle zákona č. 563/1991, o účetnictví musí obsahovat výkazy Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Přílohu v účetní závěrce, jejichž vykazování je povinné, Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu, jejichž vykazování je dobrovolné. Oproti tomu účetní závěrka sestavená na základě IFRS musí obsahovat Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty, Výkaz peněžních toků, Výkaz změn vlastního kapitálu a Komentár k účetním výkazům (podobný Příloze v účetnictví podle ČÚP)

Informace uvedené v účetní závěrce sestavené dle IFRS jsou rozsáhlejší a podrobnější.

Koncepční rámec IFRS podrobně vymezuje definice Aktiva, Závazku, Vlastního kapitálu, Výnosů a nákladů. V české právní úpravě je to podobně, místo Aktiv je to Majetek a jiná aktiva, místo Závazku je to Závazek a jiná pasiva, ostatní se neliší. Definice těchto pojmů však nejsou k dispozici.

### **Rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku mezi českou právní úpravou a IFRS**

Požizovací cena aktiva pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku dle IFRS není stanovena, česká právní úprava ji však stanovuje. Dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů musí být pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč. Pokud majetek nesplňuje tuto podmínku, je zařazen do zásob.

IFRS upravuje dlouhodobý hmotný majetek ve třech standardech – IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení; IAS 40 – Investice do nemovitostí a IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. V české právní úpravě se investice a aktiva držena k prodeji řadí do dlouhodobého hmotného majetku a jsou odpisována. Podle IFRS jsou aktiva držena k prodeji, na rozdíl od ČÚP, zařazena do krátkodobých aktiv. Pokud účetní jednotka účtující podle IFRS zvolí metodu oceňování reálnou hodnotou, aktiva se neodpisují. Pozemky se dle IFRS a ČÚP neodpisují.

Oceňování dle IFRS je možné reálnou hodnotou, česká právní úprava toto oceňování neumožňuje.

Na náklady vynaložené v budoucnosti na odstranění majetku či uvedení místa do původního stavu se podle českých předpisů vytváří rezerva, IFRS tyto náklady zahrne do pořizovací ceny a postupně je odpisuje.

IFRS postupně přeceňuje majetek reálnou hodnotou, aby se hodnota majetku nevychylovala od reálné hodnoty. V české právní úpravě se hodnota majetku snižuje pomocí oprávek<sup>4</sup>, které vyjadřují hodnotu opotřebení majetku. (PWC, 2009)

---

<sup>4</sup> Oprávky = součet všech odpisů (pozn. autora)

## 6 Závěr

Cílem této práce bylo popsání problematiky sestavování účetní závěrky v rámci IFRS a českých účetních předpisů a vymezení dlouhodobého hmotného majetku. Dané problematiky byly vysvětleny a popsány v teoretické části práce a byla rozpoznána řada rozdílů.

Určité rozdíly byly vyzorovány i v praktickém příkladu, kde byla sestaven účetní výkaz rozvaha fiktivní společnosti FIKT a.s. podle IFRS a ČÚP. Rozvaha sestavená podle ČÚP je mnohem rozsáhlejší, lze z ní vyzorovat, k čemu přesně se vztahují dané částky. Tato rozvaha má pevně danou formu, kterou upravují české právní předpisy. Dále je rozvaha podle ČÚP vykázána v podobě tabulky aktiv a pasiv, které jsou rozděleny na jednotlivé součtové a položkové řádky. Rozvaha fiktivní společnosti FIKT a.s. byla sestavena k 31.12.2015 a sestavení proběhlo pomocí vytvoření tabulky. Rozvaha byla rozdělena na čtyři části, Dlouhodobý majetek, Oběžná aktiva, Vlastní kapitál a Cizí zdroje. V hlavičce rozvahy je uveden název a adresa společnosti, dále identifikační číslo společnosti a k jakému datu je rozvaha sestavena. Na konci rozvahy je uvedena činnost daného podniku, právní forma účetní jednotky, pole pro datum okamžiku sestavení rozvahy a dvě pole pro podpisové záznamy.

Na rozdíl od rozvahy sestavené podle ČÚP, IFRS pevně nestanovuje, jaké položky musí výkaz obsahovat. Standardy IFRS pouze doporučují, které položky by se v něm měly objevit, aby nebylo významně ovlivněno rozhodování uživatele rozvahy. Rozvaha je vykázána v podobě jednoduchých tabulek aktiv a pasiv, ve kterých účetní jednotka vypíše určité položky, které sama si sama určí.

Hodnoty v rozvahách se shodují, protože jde jen o porovnání rozdílů mezi formami výkazů. V reálném čase by mohly být hodnoty odlišné kvůli rozdílnému vykazování dlouhodobého hmotného majetku, první odlišnost nastává již při jeho klasifikaci. Podle IFRS je dlouhodobý hmotný majetek rozčleněn do jiných kategorií než rozčlenění podle ČÚP a tím se výrazně změní jeho struktura. Rozdílné vykazování dlouhodobého hmotného majetku nebylo při sestavování rozvahy záměrně zohledněno.



V České republice již nastaly změny českých účetních standardů podle IFRS, například v zohlednění zbytkové hodnoty u dlouhodobého hmotného majetku. Proces přetváření českých standardů by měl nadále pokračovat nejen u dlouhodobého hmotného majetku, ale i v jiných oblastech účetnictví, aby postupně ubývalo rozdílů mezi českou právní úpravou účetnictví a IFRS. Lze říci, že standardy podle IFRS jsou více propracované a souhrnné, než standardy v ČR a velká výhoda IFRS spočívá v porovnatelnosti mezi jednotlivými podniky v mezinárodním měřítku.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Odborné publikace

AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka od A do Z*. Praha: Koršach, 2007. 175 s. ISBN 978-80-86296-15-9.

DVOŘÁK, Tomáš. *Společnost s ručením omezeným*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 696 s. ISBN 978-80-7478-633-4.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a. s., 2011. 344 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

EPSTEIN, Barry J a JERMAKOWITZ Eva K. *2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, New Jersey: John Willey & Sons, Inc., 2010. 1328 s. ISBN 978-0470-45322-3.

JÍLEK, Josef a SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: GRADA, 2012. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Aplikace v podnikové praxi*. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2011. 192 s. ISBN 978-80-247-3808-6.

STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 306 s. ISBN 978-80-7357 482-6.

### Právní předpisy

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

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

## **Internetové zdroje**

IAS PLUS – Deloitte. *IAS 1- Presentation of Financial Statements* [online].

[cit. 2016-12-19]. Dostupné z WWW: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

PricewaterhouseCoopers. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012*

[online]. [cit. 2016-03-03]. Dostupné z WWW: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

## 8 Přílohy

Příloha 1: Přehled platných SIC/IFRIC .....	53
Příloha 2: Přehled platných standardů IAS/IFRS .....	54
Příloha 3: Seznam zkratek .....	55
Příloha 4: Rozvaha dle české právní úpravy účetnictví.....	56
Příloha 5: Položky rozvahy vyžadované dle IAS 1 .....	59
Příloha 6: Rozvaha dle IFRS .....	60

**Příloha 1: Přehled platných SIC/IFRIC**

SIC	7	Zavedení eura
SIC	10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC	15	Operativní leasingy - pobídky(bude nahrazen IFRS 16 k 1.1.2019)
SIC	25	Daně ze zisku – změny v daňovém statutu podniku či jeho akcionářů
SIC	27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu (bude nahrazen IFRS 16 k 1.1.2019)
SIC	29	Zveřejňování – ujednání o poskytování licenčních služeb
SIC	32	Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky
IFRIC	1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích
IFRIC	2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje
IFRIC	4	Určení, zda smlouva obsahuje leasingy (bude nahrazen IFRS 16 k 1.1.2019)
IFRIC	5	Práva a podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí
IFRIC	6	Závazky vzniklé z účasti na specifických trzích – odpad (likvidace)
IFRIC	7	Aplikace přístupu přepracování podle IAS 29
IFRIC	9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC	10	Mezitimní účetní závěrka a snížení hodnoty
IFRIC	12	Dohody o poskytování servisních služeb
IFRIC	13	Zákaznické věrnostní programy(bude nahrazen IFRS 15 k 1.1.2018)
IFRIC	14	IAS 19 – Vztah mezi aktivy definovaných požitků a požadavky na minimální tvorbu zdrojů
IFRIC	15	Smlouvy o výstavbě nemovitostí
IFRIC	16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky
IFRIC	17	Distribuce nepeněžních aktiv vlastníkům
IFRIC	18	Transfery aktiv od zákazníků (bude nahrazen IFRS 15 k 1.1.2018)
IFRIC	19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji
IFRIC	20	Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu
IFRIC	21	Odvody

Zdroj: <http://www.iasplus.com/en/standards/standards#ifric-interpretations>

## Příloha 2: Přehled platných standardů IAS/IFRS

IAS	1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS	2	Zásoby
IAS	7	Výkaz o peněžních tocích
IAS	8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS	10	Události po skončení účetního období
IAS	11	Smlouvy o zhotovení
IAS	12	Daně ze zisku
IAS	14	Výkazy segmentů
IAS	16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS	17	Leasingy
IAS	18	Výnosy
IAS	19	Zaměstnanecké požitky
IAS	20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS	21	Dopady změn měnových kurzů
IAS	23	Výpůjční náklady
IAS	24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS	26	Účtování a vykazování penzijních plánů
IAS	27	Individuální účetní závěrka
IAS	28	Investice do přidružených a společných podniků
IAS	29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS	32	Finanční nástroje – vykazování
IAS	33	Zisk na akciích
IAS	34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS	36	Snížení hodnoty aktiv
IAS	37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS	38	Nehmotná aktiva
IAS	39	Finanční nástroje (bude nahrazen přijetím IFRS 9)
IAS	40	Investice do nemovitostí
IAS	41	Zemědělství
IFRS	1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS	2	Odměny vázané na vlastní kapitál
IFRS	3	Podnikové kombinace
IFRS	4	Pojistné smlouvy
IFRS	5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti
IFRS	6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS	7	Finanční nástroje, zveřejňování
IFRS	8	Provozní segmenty
IFRS	9	Finanční nástroje
IFRS	10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS	11	Společná ujednání
IFRS	12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
IFRS	13	Ocenění reálnou hodnotou
IFRS	14	Časové rozlišení při cenové regulaci
IFRS	15	Výnosy ze smluv se zákazníky
IFRS	16	Leasingy (nahradí IAS 17)

Standardy IFRS 9, 15 a 16 nebyly dosud schváleny pro použití v EU (stav k 20.1.2016)

Zdroj: <https://edu.deloitte.cz/>

### **Příloha 3: Seznam zkratk**

IFRS	International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IAS	International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee - Výbor pro tvorbu mezinárodních standardů
SAC	Standing Advisory Committee – Poradní sbor
SIC	Standing Interpretation Committee – Stálý interpretační výbor
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation – Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ČÚP	české účetní předpisy

## Příloha 4: Rozvaha dle české právní úpravy účetnictví

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.  
500/2002 Sb. ve znění pozdějších  
předpisů

### ROZVAHA (BALANCE)

Obchodní firma nebo jiný název  
účetní jednotky

ke dni

( v celých tisících Kč )

IČ

Sídlo, bydliště nebo místo  
podnikání účetní jednotky

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)</b>	001	0	0	0	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	<b>Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)</b>	003	0	0	0	0
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)</b>	004	0	0	0	0
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005			0	
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
3	Software	007			0	
4	Ocenitelná práva	008			0	
5	Goodwill	009			0	
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)</b>	013	0	0	0	0
B. II. 1	Pozemky	014			0	
2	Stavby	015			0	
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016			0	
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0	
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020			0	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0	
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)</b>	023	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	024			0	
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
4	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027			0	
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	



označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	<b>Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)</b>	031	0	0	0	0
C. I.	<b>Zásoby (ř. 33 až 38)</b>	032	0	0	0	0
C. I. 1	Materiál	033			0	
2	Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
3	Výrobky	035			0	
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
5	Zboží	037			0	
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	<b>Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)</b>	039	0	0	0	0
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041			0	
3	Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
6	Dohadné účty aktivní	045			0	
7	Jiné pohledávky	046			0	
8	Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	<b>Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)</b>	048	0	0	0	0
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049			0	
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050			0	
3	Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
6	Stát - daňové pohledávky	054			0	
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055			0	
8	Dohadné účty aktivní	056			0	
9	Jiné pohledávky	057			0	
C. IV.	<b>Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)</b>	058	0	0	0	0
C. IV. 1	Peníze	059			0	
2	Účty v bankách	060			0	
3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	061			0	
4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	<b>Časové rozlišení (ř. 64 až 66)</b>	063	0	0	0	0
D. I. 1	Náklady příštích období	064			0	
2	Komplexní náklady příštích období	065			0	
3	Příjmy příštích období	066			0	

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
	<b>PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)</b>	067	0	0
A.	<b>Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)</b>	068	0	0
A. I.	<b>Základní kapitál (ř. 70 až 72)</b>	069	0	0
1	Základní kapitál	070		
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	<b>Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)</b>	073	0	0
A. II. 1	Emisní ážio	074		
2	Ostatní kapitálové fondy	075		
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
5	Vypořádání rozdílu z přeměn společností	078		
6	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	079		
A. III.	<b>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)</b>	080	0	0
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081		
2	Statutární a ostatní fondy	082		
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)</b>	083	0	0
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084		
2	Neuhrazená ztráta minulých let	085		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 69 + 73 + 80 + 83 + 88 + 121))</b>	087		
B.	<b>Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)</b>	088	0	0
B. I.	<b>Rezervy (ř. 90 až 93)</b>	089	0	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
3	Rezerva na daň z příjmů	092		
4	Ostatní rezervy	093		
B. II.	<b>Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)</b>	094	0	0
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	095		
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096		
3	Závazky - podstatný vliv	097		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
6	Vydané dluhopisy	100		
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	101		
8	Dohadné účty pasívní	102		
9	Jiné závazky	103		
10	Odložený daňový závazek	104		

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
B. III.	<b>Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)</b>	105	0	0
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	106		
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
3	Závazky - podstatný vliv	108		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109		
5	Závazky k zaměstnancům	110		
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111		
7	Stát - daňové závazky a dotace	112		
8	Krátkodobé přijaté zálohy	113		
9	Vydané dluhopisy	114		
10	Dohadné účty pasivní	115		
11	Jiné závazky	116		
B. IV.	<b>Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)</b>	117	0	0
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	118		
2	Krátkodobé bankovní úvěry	119		
3	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	<b>Časové rozlišení (ř. 122 + 123)</b>	121	0	0
C. I. 1	Výdaje příštích období	122		
2	Výnosy příštích období	123		

Právní forma účetní jednotky :	
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou

### Příloha 5: Položky rozvahy vyžadované dle IAS 1

Akiva	Pasiva
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva (nezahrnutá do jiných vyjmenovaných položek)	Finanční závazky (nezahrnuté v jiných položkách)
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držena k prodeji	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji
Zásoby	

Obchodní a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

#### Příloha 6: Rozvaha dle IFRS

<b>Aktiva</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>
<b>Dlouhodobá aktiva</b>		
Pozemky, budovy a zařízení		
Investice do nemovitostí		
Software		
Finanční majetek		
<b><i>Dlouhodobá aktiva celkem</i></b>		
<b>Krátkodobá aktiva</b>		
Zásoby		
Obchodní a jiné pohledávky		
Peníze a peněžní ekvivalenty		
Aktiva určená k prodeji		
Ostatní krátkodobá aktiva		
<b><i>Krátkodobá aktiva celkem</i></b>		
<b><i>Aktiva celkem</i></b>		

<b>Pasiva</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>
<b>Vlastní kapitál</b>		
Základní kapitál		
Ostatní kapitálové fondy		
Rezervní fondy		
Nerozdělené zisky		
<b><i>Vlastní kapitál celkem</i></b>		
<b>Rezervy</b>		
Rezervy		
<b><i>Rezervy celkem</i></b>		
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé půjčky		
<b><i>Dlouhodobé závazky celkem</i></b>		
<b>Krátkodobé závazky</b>		
Obchodní a jiné závazky		
Krátkodobé půjčky		
<b><i>Krátkodobé závazky celkem</i></b>		
<b><i>Závazky celkem</i></b>		
<b><i>Pasiva celkem</i></b>		