

**Účetní závěrka dle IAS - projekt zavádění prvního
příjetí IAS/IFRS pro klienty účetní kanceláře
Cascom, s.r.o.**

Bc. Pavla Gabrhelíková

Diplomová práce
2005



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS - PROJEKT ZAVÁDĚNÍ
PRVNÍHO PŘÍJETÍ IAS/IFRS PRO KLIENTY ÚČETNÍ
KANCELÁŘE CASCOM, S.R.O.

Bc. Pavla Gabrhelíková

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Cílem práce je zjednodušit práci při sestavování první účetní závěrky dle IAS/IFRS. V první části práce jsou popsány základní teoretické zákonitosti v oblasti IAS/IFRS, historický vývoj a současná situace organizací i samotných mezinárodních standardů. V praktické části jsou zanalyzovány jednotlivé mezinárodní standardy, se kterými se společnost nejčastěji setká při prvním přijetí IAS/IFRS. Ty jsou pak dále názorně předvedeny na praktickém příkladu včetně sestavení zahajovacích výkazů dle IAS/IFRS. Data byly použity z anonymní obchodní společnosti.

Abstrakt ve světovém jazyce

The aim of this work is to simplify assembling first accounting acceptance IAS/IFRS. Main theoretically regularities in IAS/IFRS, historical development current situation in organizations and international standards are described in first part of this thesis. The most frequent international standards, that can be met at accepting IAS/IFRS, are analyzed in practical part. Those are demonstrated on practical example including compilation of opening reports according to IAS/IFRS. Data of anonymous business corporation are used.

Děkuji Ing. Evě Hýblové za odborné vedení, poskytnutí cenných rad a informací při zpracování mé diplomové práce. Také bych chtěla touto cestou poděkovat za obětavou pomoc zástupcům firmy Cascom, s.r.o. panu Ing. Petrovi Kotíkovi a panu Ing. Dušanu Juráškoví.

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci zpracovávala samostatně a použitou literaturu jsem citovala.

Ve Zlíně 10.5.2005

Zástupce organizace, pro kterou se zpracovávala diplomovou práci, jejíž název je uveden v práci a jejíž data byla v práci použita, souhlasí se zapůjčením práce třetí straně.

ÚVOD.....	8
I. TEORETICKÁ ČÁST	10
1 STANOVENÍ PROJEKTOVÉ PŘÍLEŽITOSTI A CÍLE PŘI PRVNÍM PŘIJETÍ IAS/IFRS	11
2 TEORETICKÉ ZHODNOCENÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	13
2.1 HISTORICKÉ SKUTEČNOSTI	14
2.2 INSTITUCE ČINNÉ V OBLASTI IAS/IFRS.....	15
2.2.1 Rada.....	15
2.2.2 Poradní sbor	16
2.2.3 Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví.....	16
2.3 TEORETICKÁ PRAVIDLA.....	16
2.4 SOUČASNÁ SITUACE	17
3 ANALÝZA KROKŮ, KTERÉ SPOLEČNOST MUSÍ PODNIKNOU K PRVNÍMU PŘIJETÍ IAS/IFRS	19
3.1 IFRS 1 – PRVNÍ PŘIJETÍ IFRS – VÝTAH	19
3.1.1 Důvody pro vydání IFRS	19
3.1.2 Hlavní rysy IFRS.....	19
3.1.3 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	20
3.1.4 Uznání a oceňování	22
3.1.5 Výjimky z ostatních IFRS.....	22
3.1.6 Vysvětlení přechodu na IFRS	23
3.2 PRVNÍ PŘIJETÍ – KROKY	26
3.3 POŽADAVEK ODSOUHLASENÍ V PRVNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRCE IFRS	27
3.4 VYHODNOCENÍ VÝZNAMNOSTI POLOŽKY	28
II. PRAKTICKÁ ČÁST.....	31
4 SYNTÉZA TEORETICKY ZÍSKANÝCH INFORMACÍ S PROVEDENOU ANALÝZOU.....	32
4.1 IAS 38 – NEHMOTNÁ AKTIVA.....	32
4.1.1 Oceňování nehmotných aktiv:.....	32
4.1.2 Uznání nákladů na nehmotný majetek	33
4.1.3 Do pořizovací ceny nehmotného aktiva nelze zahrnout:	33
4.1.4 Odpisy	34
4.1.5 Zákon 586/1992 Sb. o dani z příjmu	34
4.2 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ.....	35
4.2.1 Definice pozemků, budov a zařízení:.....	35
4.2.2 Oceňování pozemků, budov a zařízení:	35
4.2.3 Náklady na pořízení pozemků, budov a zařízení:	35
4.2.4 Náklady na pořízení pozemků, budov a zařízení nejsou:.....	36
4.2.5 Odpisy	36
4.2.6 Zákon 586/1992 Sb. o dani z příjmu.....	37
4.3 IAS 36 – SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV.....	38

4.3.1	Náznaky, kdy je možné předpokládat snížení hodnoty aktiva:.....	39
4.4	IAS 2 – ZÁSoby	39
4.4.1	Definice zásob:.....	39
4.4.2	Oceňování zásob:	40
4.4.3	Čistá realizovatelná hodnota:	40
4.4.4	Náklady na pořízení zásob	40
4.4.5	Náklady na pořízení zásob nejsou:.....	41
4.4.6	§26 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví:	41
4.5	IAS 17 – LEASINGy	41
4.5.1	Definice leasingu.....	41
4.5.2	Finanční leasingy v účetní závěrce nájemců	42
4.5.3	Operativní leasingy	42
4.5.4	Zákon 586/1992 Sb. o dani z příjmu	43
4.6	IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA	44
4.6.1	Definice rezervy	44
4.6.2	Příklady uznávání a vykazování rezerv:	44
4.6.3	Rezerva na opravy hmotného majetku	45
4.7	IAS 18 - VÝNOSY	45
4.7.1	Definice výnosů:	46
4.7.2	Oceňování výnosů	46
4.8	IAS 12 – DANĚ ZE ZISKU	47
5	VYHODNOCENÍ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	49
5.1.1	Krok č. 1 – Porovnání nehmotných aktiv dle českých předpisů a dle IAS 38	55
5.1.2	Krok č. 2 – Porovnání hmotných aktiv	57
5.1.3	Krok č. 3 – Porovnání zásob dle IAS 2	59
5.1.4	Krok č. 4 – Přehodnocení aktiv pořízených formou finančního leasingu (IAS 17)	60
5.1.5	Krok č. 5 - Přehodnocení vytvořených rezerv	63
5.1.6	Krok č. 6 – srovnání výnosů dle standardu IAS 18.....	64
5.1.7	Krok 7 – Výpočet odložené daně	65
5.1.8	Srovnání všech zjištěných rozdílů.....	67
5.1.9	Přepočet výkazů po jednotlivých změnách	69
5.1.10	Přepočet zjištěných změn v roce 2003	73
5.1.11	Souhrn změn provedených v roce 2003	75
5.2	POČÁTEČNÍ VÝKAZY DLE IAS 1 K 31.12.2004	77
5.3	KOMENTÁŘ K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	80
5.3.1	Účetní pravidla	80
5.3.2	Komentář k jednotlivým výkazům.....	82
6	VERIFIKACE PROJEKTU	84
7	DOPORUČENÍ POSTUPŮ	85
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	87
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	89

SEZNAM TABULEK.....90

ÚVOD

1.5.2004 se stala Česká republika členem Evropské unie. Tento vstup s sebou nese mnoho nových požadavků standardizaci jednotlivých produktů. Nejinak je tomu i v oblasti účetnictví. Účetní výkazy slouží k poskytování informací o finanční pozici a výkonnosti podniku pro podnikový management, ale také pro třetí osoby jako například zákazníci nebo investoři. Ti musí mít při svém rozhodování srovnatelné a standardizované informace. Právní předpisy v jednotlivých státech se liší a tím i vypovídací schopnost výkazů při srovnávání podobných společností z různých zemí již není tak spolehlivá.

Žádný z dosavadních klientů společnosti Cascom, s.r.o. nemá zákonnou povinnost zveřejňovat výsledky hospodaření dle standardů IAS/IFRS. Někteří z nich se ale na účetní kancelář obrací s požadavkem přepracování účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů, protože jejich firmy požádaly o přidělení různých grantů z fondů Evropské unie, které vyžadují vykazování dle IAS, nebo mají zájem prezentovat své výsledky pro zahraniční investory či zákazníky. Z tohoto důvodu jsem se rozhodla vypracovat jakousi metodickou příručku k převodu závěrky dle českých standardů na závěrku dle mezinárodních standardů.

V teoretické části práce jsem vycházela z odborné literatury nebo článků v médiích. Zhodnotila jsem zde základní teoretické principy IAS/IFRS, popsala orgány výkonné v této oblasti a snažila se nastínit historický vývoj a současnou situaci v popisované oblasti.

V praktické části jsem se zaměřila na stručné výklady jednotlivých standardů, které jsou pro klienty účetní kanceláře Cascom, s.r.o. dle mého názoru nejdůležitější, a se kterými se při převodu závěrky zcela jistě setkají. Standardy nejsou popsány všechny z důvodu zachování přehlednosti práce. Vysvětlené standardy jsou dále zanalyzovány krok po kroku v praktickém příkladu na obchodní firmě.

Doufám, že tato práce povede k zjednodušení práce zaměstnancům firmy Cascom, s.r.o.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 STANOVENÍ PROJEKTOVÉ PŘÍLEŽITOSTI A CÍLE PŘI PRVNÍM PŘIJETÍ IAS/IFRS

Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví (IFRS, ještě před nedávnem IAS - Mezinárodní účetní standardy) procházejí v poslední době zásadními změnami jak v oblasti jejich aplikace, tak v oblasti účetních pravidel v nich popsanych. Co se týká aplikace IFRS, od roku 2005 musí všechny společnosti obchodované na některé z burz cenných papírů v EU předkládat konsolidovanou účetní závěrku zpracovanou v souladu s těmito standardy. V Evropě se to týká více než 6 700 podniků. Vzhledem ke vstupu České republiky do EU se bude tento požadavek týkat všech českých společností, které již mají cenné papíry umístěny na burze, nebo které o tomto kroku uvažují, stejně jako všech dceřiných společností evropských nadnárodních společností, které jsou kotovány na burze. Neméně hektický je osud vlastních standardů. V současnosti probíhá řada projektů, které buď již vyústily ve vydání nového standardu (např. IFRS 1 - IFRS 5) anebo v nový standard či interpretaci vyústí v nejbližší době. [4]

Mezinárodní účetní standardy znamenají mezník, který dle mého názoru významně ovlivňuje srovnatelnost předkládaných informací o finančním stavu a finanční výkonnosti firem v Evropě. Používání jednotných účetních předpisů na celém světě vede k usnadnění práce hlavně externím uživatelům firemních informací. Eliminujeme tak riziko špatného rozhodnutí kvůli scestným neb o přímo špatným informacím.

Mark Vaessen, ředitel poradenských služeb IAS v KPMG, říká: „Jedná se o skutečnou revoluci ve finančním reportingu v Evropě a o důležitý základ pro vytváření efektivnějších evropských kapitálových trhů. Dosud měly pokusy o sjednocení finančního reportingu v Evropě pouze minimální úspěch. Porovnání finanční situace firem ze stejného odvětví například ve Velké Británii a v Německu bylo vždy obtížné. Kromě toho průhlednost poskytovaných informací se v různých zemích lišila. Přijetí IAS v Evropě tuto situaci změní; investoři a analytici budou mít možnost lepšího porovnání na srovnatelném základě.”[2]

Vedení účetnictví dle IFRS přinese skokovou změnu s vlivem na vykázání výše vlastního kapitálu společnosti. Tento dopad se pak přenáší do dalších činností společnosti – zachycení výše obchodního kapitálu, rozdělení výsledku hospodaření, tvorba plánů a rozpočtů, hodnocení organizačních jednotek společnosti na základě dosahovaných výsledků apod.

Je zřejmé, že v posledních dvou letech se vývoj evropského účetnictví a výkaznictví značně urychlil v porovnání s harmonizačními tendencemi, které Evropu začaly ovládat před několika desítkami let. Současné vytvoření podmínek k zahájení procesu implementace IAS/IFRS i konkrétní způsob implementace IAS/IFRS prostřednictvím tzv. schvalovacího a následně vynucovacího mechanismu bylo vytvořeno. Přesto je už nyní zřejmé, že současný stav není konečný

2 TEORETICKÉ ZHODNOCENÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V současné době existují snahy o harmonizaci účetnictví ve třech liniích:

1. **Harmonizace v rámci Evropské unie** – direktivy Evropské unie, z nichž 3 se vztahují na oblast účetnictví:

- Čtvrtá direktiva se týká požadavků Evropské unie na roční účetní výkazy společnosti.
- Sedmá direktiva se týká požadavků Evropské unie na konsolidované účetní výkazy.
- Osmá direktiva se týká požadavků Evropské unie na auditory.

2. **Harmonizace v USA – US GAAP** - tato problematika se týká úpravy účetnictví ve Spojených státech amerických, avšak vzhledem k rostoucímu vlivu nadnárodních společností, internacionalizaci ekonomických problémů a s rostoucímu vlivu USA na mezinárodním poli začínají americké účetní standardy stále více pronikat i do Evropy.

3. **Snahy o celosvětovou harmonizaci** – Mezinárodní účetní standardy (IAS), nyní Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Z hlediska rozsahu a způsobu usměrňování finančního účetnictví se můžeme setkat s různými variantami.

1. Regulace běžného účetnictví

Při usměrňování účetnictví po linii běžného účtování se regulace soustřeďuje na zobrazení jednotlivých ekonomických jevů, protože ty jsou základem, z něhož se provede shrnutí do účetních výkazů. Účetní výkazy jsou proto upraveny jen formálně. Výsledkem usměrňování běžného účetnictví je jeho normativní úprava ve formě účtové osnovy a závazných postupů účtování s případnou možností volby z přípustných řešení. Tato regulace je charakteristická pro kontinentální Evropu a uplatňuje se i v České republice.

2. Regulace po linii účetních výkazů

Při regulaci účetnictví po linii účetních výkazů se vychází z požadavků kladených na účetní výkazy jejich uživateli: vlastníky, manažery firmy i řadou externích uživatelů včetně institucí zastupující stát. Zaměření a obsah účetnictví se v tomto případě usměřňuje nepřímo tím, že jsou vymezeny požadavky na účetní výkazy. Aby bylo zajištěno, že předkládané účetní výkazy mají požadovanou vypovídací schopnost, vydávají různé profesní organizace různé normy a doporučení, jimiž se účetní profesionálové při běžném účtování řídí. Mezi takového normy patří právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). [6]

Podstata procesu harmonizace účetnictví v Evropě prostřednictvím směrnic spočívá v tom, že společnosti působící v členských zemích Evropské unie nepodléhají těmto směrnicím přímo, ale musí sestavovat účetní závěrku v souladu s národní účetní legislativou, v níž jsou požadavky směrnic zakotveny. Hierarchie právních nástrojů, které Evropská komise používá k regulaci zůstává i do budoucna stejná. [7]

2.1 Historické skutečnosti

Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation) se ve svých stanovách zavázala, že její výkonný orgán Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB - International Accounting Standards Board) vypracuje mezinárodně použitelné standardy pro účetní výkaznictví a dosáhne jejich všeobecného mezinárodního rozšíření, používání a uznávání. Toto úsilí bylo úspěšně završeno rozhodnutími o přijetí standardů komisemi pro cenné papíry sdruženými v IOSCO - International Organization of Securities Commissions a rozhodnutím Evropské unie. Dopady přechodu českých účetních jednotek na mezinárodní účetní standardy mohou být značné a budou se týkat jak změn v informačním systému podniku, v kvalifikaci pracovníků v účetních a finančních útvarech, tak i práce auditorů při ověřování účetních závěrek těchto společností. [3]

IASB zahájila svou činnost v dubnu 2001, když nahradila svého předchůdce, Výbor pro mezinárodní účetní standardy. V roce 2002 byl reorganizován rovněž „Stálý interpretační výbor (SIC)“ a přejmenován na „Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC)“ [1]

Když se IASB ujala svých povinností, rozhodla o tom, že veškeré standardy a interpretace vydané jejím předchůdcem zůstávají v platnosti až do okamžiku jejich zrušení. Soubor standardů zveřejňovaný Radou se nazývá Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), přičemž tento termín zahrnuje rovněž veškeré stávající IAS a interpretace. První vlastní standard Rady byl vydán v červnu roku 2003 s označením IFRS 1. [1]

Jan Martínek, partner v KPMG Česká republika, komentuje dopad IAS na Českou republiku: „Účetní předpisy platné v ČR se od 1.ledna 2002 opět přiblížily IAS a nepochybuji o tom, že se vývoj i nadále bude ubírat tímto směrem. Nicméně stále existují některé významné rozdíly – zvláště účtování o leasingu a pro obchodní společnosti rovněž účtování o finančních nástrojích.“ [2]

2.2 Instituce činné v oblasti IAS/IFRS

2.2.1 Rada

Rada (IASB) se skládá ze čtrnácti osob a je plně zodpovědná za tvorbu účetních standardů. Hlavní kvalifikačním předpokladem pro členství v Radě je odborná způsobilost, přičemž Správci musí podle svého nejlepšího svědomí zajisti, aby v Radě nepřevážily žádné skupinové nebo zeměpisné zájmy. Vydání Standardu, Zveřejňovaného návrhu nebo konečné verze Interpretace IFRIC vyžaduje schválení nejméně osmi ze čtrnácti členů Rady.

2.2.2 Poradní sbor

Poradní sbor (SAC) je oficiálním nástrojem, který umožňuje dalším skupinám a jednotlivcům majícím různé odborné a zeměpisné zázemí dávat návrhy a doporučení Radě a případně i Správcům. Poradní sbor se skládá ze zhruba padesáti členů majících různé územní a profesní zázemí a jejichž odborná způsobilost umožňuje přispět k formulaci účetních standardů.

2.2.3 Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) je výborem Rady, který ji podporuje v tvorbě a zdokonalování standardů finančního účetnictví a vykazování tak, aby z takové spolupráce měli užitek jak uživatelé účetních výkazů, tak i jejich překladatelé a auditoři. Správci založili IFRIC v březnu 2002 a nahradili jím předchozí výbor pro interpretace – Stálý interpretační výbor. Úkolem IFRIC je včasná tvorba pravidel, které budou reagovat na nové účetní problémy, které nejsou zatím ošetřeny IFRS, nebo na otázky, ke kterým vznikly, nebo pravděpodobně vzniknou, nevhodné či kontroverzní interpretace. [1]

2.3 Teoretická pravidla

Základní řešení a povolená alternativa

V některých případech dovolují IAS různá účetní řešení obdobných transakcí nebo událostí. Jedno z těchto řešení je obvykle označeno jako „základní řešení“ a druhé jako „povolená alternativa“. Účetní závěrka smí být označena za závěrku, která je v souladu s IFRS bez ohledu na to, zda bylo při jejich sestavování použito vzorového či povoleného alternativního řešení.

Cílem Rady je zásada, aby se podobné transakce a události účtovaly a vykazovaly podobným způsobem, a to jak v rámci jedné účetní jednotky v různých účetních obdobích, tak i mezi různými jednotkami. V důsledku toho má Rada v úmyslu nepovolovat volbu mezi různými účetními řešeními. Proto také Rada reviduje a bude revidovat transakce a

události, které lze podle IAS účtovat různými způsoby s cílem postupného snižování těchto možností. [1]

2.4 Současná situace

Na účtování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které je od 1. ledna 2005 povinné pro všechny společnosti kótované na burzách v Evropské unii, jsou podle průzkumu společnosti PricewaterhouseCoopers nejlépe připraveny velké evropské společnosti a společnosti registrované u americké Komise pro cenné papíry (SEC). Hůře jsou na tom menší podniky. Pro všechny ale platí, že přes značné úsilí, které přípravě na IFRS věnovaly, je stále ještě třeba vykonat velké množství práce.

Průzkum PricewaterhouseCoopers nazvaný *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Připraveni ke startu?* zjistil, že 83 % společností, jejichž základní kapitál převyšuje 10 miliard EUR, mělo koncem loňského roku vypracován projekt přípravy na vykazování podle IFRS. Dalších 44 % respondentů bylo přesvědčeno, že má všechny zdroje potřebné pro včasný přechod na nové standardy. U menších společností, jejichž základní kapitál je nižší než 0,5 miliardy EUR, se jednalo jen o 35 %, resp. 15 % respondentů. Pro menší společnosti tak může být přechod na IFRS náročnější, než předpokládaly, a to zejména kvůli nedostatečným zdrojům. Podniky registrované u SEC jsou nejdále, pokud jde o rozhodování o účetních postupech (81 % vs. 59 % ostatních respondentů) a získávání dat nutných pro vykazování podle IFRS (61 % vs. 41 %). [5]

Zdá se, že mnoho společností se zaměřilo na krátkodobá taktická řešení týkající se získávání a vykazování dat, ale nezaujalo zatím strategický přístup k této problematice. Práce na integraci IFRS a na optimalizaci souvisejících procesů bude pokračovat v průběhu letošního roku a v dalších letech v závislosti na tom, s jakými problémy se společnosti letos setkají a jaké změny v IFRS v budoucnosti nastanou. V tomto okamžiku se společnosti musí zaměřit hlavně na správné a včasné zavedení IFRS. [5]

Průzkum, který byl proveden ve třetím čtvrtletí roku 2004 a který navázal na obdobný průzkum z prvního čtvrtletí 2004, zjistil, že celková míra aktivit souvisejících s přípravou na vykazování podle IFRS je sice vysoká, ale samotné tempo integrace IFRS do klíčových systémů, procesů a kontrolních mechanismů je pomalé. Projekty přípravy na přechod na IFRS probíhaly u 70 % dotázaných společností a 88 % respondentů alespoň mělo představu o tom, jak nové účetní standardy ovlivní jejich obchodní činnost. Ovšem méně než polovina dotázaných společností (44 %) už věděla, jaká data bude potřebovat pro účtování podle IFRS, a více než tři čtvrtiny respondentů (79 %) se potřebnou úpravou a posílením svých systémů sběru dat zatím téměř nezabývaly. [5]

Společnosti jsou proto stále velice opatrné při zveřejňování informací souvisejících s vykazováním podle IFRS. Pouze 4 % respondentů byla v době konání průzkumu ochotna informovat trhy o pravděpodobných důsledcích IFRS na jejich finanční výsledky.[5]

3 ANALÝZA KROKŮ, KTERÉ SPOLEČNOST MUSÍ PODNIKNOT K PRVNÍMU PŘIJETÍ IAS/IFRS

3.1 IFRS 1 – První přijetí IFRS – výtah

3.1.1 Důvody pro vydání IFRS

IFRS 1 nahrazuje SIC – 8 První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví. Rada zpracovala tento IFRS z důvodu, že:

- některé aspekty požadavku SIC – 8 na plnou retrospektivní aplikaci způsobily náklady, které převýšily pravděpodobné užitky pro uživatele účetní závěrky
- SIC – 8 by mohl požadovat, aby společnost přecházející na IFRS poprvé, aplikovala dvě různé verze Standardu za situace, kdy nová verze vznikla v průběhu období, které bylo pokryto její první závěrkou sestavenou podle IFRS a pokud by nová verze zakazovala retrospektivní aplikaci
- SIC – 8 nespécifikoval jasně, zda společnost, která přijímá IFRS poprvé, má použít zpětné úvahy při aplikaci rozhodnutí o uznání a oceňování retrospektivně
- existovaly pochybnosti o provázanosti SIC – 8 a určitých přechodných ustanovení v jednotlivých standardech

3.1.2 Hlavní rysy IFRS

IFRS se aplikuje, když společnost přijímá IFRS poprvé, a to explicitním a bezvýhradným prohlášením o souladu s IFRS.

IFRS obecně požadují, aby byla společnost v souladu se všemi IFRS, který byly v platnosti k datu její první závěrky podle IFRS. Konkrétně, IFRS požadují, aby společnost v zahajovací rozvaze podle IFRS, kterou sestavuje jako výchozí bod pro své účetnictví podle IFRS:

- zahrnula všechna aktiva a závazky, jejichž zahrnutí je požadováno IFRS
- nezahrnula položky aktiv nebo závazků, pokud IFRS takové zahrnutí nepovolují
- překlasifikovala položky, které vykazovala v rámci předcházejících principů jako jeden typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu, ale které jsou různými typy aktiv, závazků nebo komponentami vlastního kapitálu podle IFRS, a
- aplikovala IFRS při ocenění všech vykázaných aktiv a závazků

IFRS uznává limitované výjimky z těchto požadavků ve specifických oblastech, kde by náklady na uvedení do souladu s nimi pravděpodobně převýšily prospěch pro uživatele účetní závěrky. IFRS vyžaduje zveřejnění, které vysvětluje, jak přechod z předcházejících principů na IFRS ovlivnil finanční pozici společnosti, finanční výkonnost a peněžní toky.

Po společnosti se požaduje, aby aplikovala IFRS, pokud její první účetní závěrka podle IFRS je sestavena za období začínající 1. ledna 2004 nebo později. Dřívější aplikace je podporována.

3.1.3 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Cílem je zajistit, aby první účetní závěrka podle IFRS společnosti a její mezitímní účetní závěrky za část období, které pokrývají tyto účetní závěrky, obsahovaly vysoce kvalitní informace, které:

- jsou transparentní pro uživatele a srovnatelné za všechna vykazovaná období
- poskytují vhodný výchozí bod pro účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a
- mohou být zajištěny v rámci nákladů, které nepřevyšují prospěch pro uživatele

Společnost aplikuje tento IFRS:

- ve své první účetní závěrce podle IFRS
- v každé mezitímní účetní závěrce, pokud existuje, v níž vykazuje podle IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví za část období, které pokrývá první účetní závěrka podle IFRS.

První účetní závěrka společnosti podle IFRS je první roční účetní závěrkou, ve které společnost přijímá IFRS explicitním a bezvýhradným prohlášením v účetní závěrce o souladu s IFRS.

Tento IFRS se aplikuje, když společnost poprvé přijímá IFRS. Neaplikuje se, pokud společnost například:

- Ukončuje sestavování účetní závěrky podle národních požadavků v případě, že ji v přecházejících obdobích sestavovala spolu s další sadou účetních výkazů, které obsahový explicitní a bezvýhradné prohlášení o souladu s IFRS
- v předchozím roce sestavovala účetní závěrku podle národních požadavků a tato závěrka obsahovala explicitní a bezvýhradné prohlášení o souladu s IFRS
- v předchozím roce sestavila účetní závěrku, která obsahovala explicitní a bezvýhradně prohlášení o souladu s IFRS, i kdyby auditoři této závěrce vyjádřili výrok s výhradou.

Tento IFRS se neaplikuje na změny v účetních politikách, které provádí společnost aplikující IFRS. Tyto změny jsou předmětem:

- požadavků na změny v účetních politikách v IAS 8 Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních politikách, a
- konkrétních přechodných ustanovení v jiných IFRS

3.1.4 Uznání a oceňování

Společnost sestaví zahajovací rozvahu k datu přechodu na IFRS. To je výchozí bod pro její účetnictví podle IFRS. Společnost nemusí prezentovat svou zahajovací rozvahu v první závěrce podle IFRS

Společnost použije stejné účetní politiky ve své zahajovací rozvaze a ve všech obdobích prezentovaných v první účetní závěrce podle IFRS. Tyto účetní politiky musejí být v souladu se všemi IFRS platnými k datu výkazů pro první účetní závěrku podle IFRS společnosti.

Účetní politiky, které společnost používá ve své zahajovací rozvaze podle IFRS se mohou lišit od těch, které používala ke stejnému datu v rámci přecházejících principů. Z transakcí a událostí před datem přechodu na IFRS vyplývají související úpravy. Tyto úpravy proto společnost zaúčtuje přímo proti nerozděleným ziskům (nebo, pokud je to vhodné, proti ostatním kategoriím vlastního kapitálu) k datu přechodu na IFRS.

3.1.5 Výjimky z ostatních IFRS

Společnost si smí sama zvolit, zda bude pro položky pozemků, budov a zařízení používat oceňování, které používala podle předcházejících principů, k datu přechodu na IFRS nebo před tímto datem jako výchozí ocenění k datu přecenění, pokud bylo přecenění k datu přecenění zjevně srovnatelné s:

- fair value nebo
- pořizovací cenou nebo pořizovací cenou sníženou o oprávký podle IFRS, upravenou například o změny ve všeobecném nebo specifickém cenovém indexu

Další výjimky se týkají těchto oborů:

- podnikové kombinace
- zaměstnanecké požitky
- kumulativní rozdíly z převodu závěrky na jinou měnu
- složené finanční nástroje
- aktiva a závazky dceřiných společností, přidružených a společných podniků

3.1.6 Vysvětlení přechodu na IFRS

Společnost vysvětlí, jak přechod z předcházejících principů ovlivnil její vakuovanou finanční pozici, finanční výkonnost a peněžní toky. V souladu s tímto zahrnuje první účetní závěrka společnosti tyto porovnání

- porovnání vlastního kapitálu společnosti vykázaného podle přecházejících principů s jejím vlastním kapitálem podle IFRS k datu přechodu na IFRS a k datu konce posledního účetního období zahrnutého do poslední roční účetní závěrky společnosti podle předcházejících principů.
- porovnání zisků nebo ztrát vykázaných podle předcházejících principů za poslední období v poslední roční účetní závěrce společnosti se ziskem nebo ztrátou podle IFRS za stejné období a
- pokud společnost uznává nebo ruší jakékoliv ztráty ze snížení hodnoty poprvé v rámci sestavování své zahajovací rozvahy podle IFRS, zveřejní informace, které by IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* vyžadoval, pokud by společnost uznala nebo rušila tyto ztráty ze snížení hodnoty v období, které začíná datem přechodu na IFRS

Výše uvedené porovnání poskytuje dostatečně podrobné informace k tomu, aby uživatelé mohli pochopit podstatné úpravy v rozvaze a výsledovce. Pokud společnost prezentovala podle předcházejících principů výkaz peněžních toků, musí také vysvětlit podstatné úpravy ve výkazu peněžních toků.

Pokud společnost objeví chyby, ke kterým došlo v rámci předcházejících principů, musí v rámci porovnání rozlišit opravy těchto chyb od změn v účetních politikách

Datum splatnosti: 1.1.2004 [8]

Z pohledu Evropy i ČR má zavedení IAS pro evropské firmy mnoho potencionálních výhod, přičemž nejdůležitější je možnost navyšování kapitálu při nižších nákladech. Zároveň to však přináší náročné výzvy. Zavedení IAS do roku 2005 bude vyžadovat neobyčejné nasazení a tento proces může ovlivnit i mnoho oblastí firemních aktivit, včetně procesu vnitřního reportingu a systému sběru dat. Rovněž bude nezbytné provést rozsáhlá školení. Rozsah těchto prací by nikdo neměl podceňovat, protože konečný termín se velmi rychle blíží. Aby totiž byla účetní závěrka v souladu s IAS připravena pro rok 2005, firmy budou potřebovat srovnatelné údaje za rok 2004. [2]

Přijetí IAS může změnit hospodářský výsledek společnosti a tím i ovlivnit klíčové ukazatele. Firmy by tedy neměly čekat, až se to stane, ale měly by raději investory a obchodní partnery předem upozornit, jaký vliv bude mít přijetí IAS na firemní finance. [2]

Průzkum *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Přípravení ke startu?* doporučuje sedm kroků, které by společnosti měly udělat pro úspěšný přechod na IFRS, a porovnává míru úspěšnosti velkých a malých společností.

Krok	Činnost	Přes 10 mld. EUR	Méně než 0,5 mld. EUR
1	Zhodnotit celkový dopad IFRS na obchodní činnost (probíhá či již proběhlo)	100 %	86 %
2	Rozhodnout o účetních postupech (přijata alespoň předběžná rozhodnutí)	89 %	55 %
3	Identifikovat potřebná data	67 %	42 %
4	Upravit systémy pro získávání dat (přijata alespoň předběžná rozhodnutí)	50 %	20 %
5	Zavést procesy zajišťující kvalitu a přesnost shromážděných dat	11 %	15 %
6	Posílit vnitřní kontrolní mechanismy pro zajištění spolehlivosti dat	33 %	10 %
7	Zahájit implementaci IFRS v rámci interního výkaznictví pro vedení společnosti (dokončeno podrobné plánování procesu)	33 %	12 %

Tab. 1. Sedm kroků úspěšného přechodu na IFRS, zdroj[5]

Tabulka ukazuje, že zatímco počáteční fáze přechodu na IFRS již zjevně pokročila, naprostá většina společností dosud nemůže považovat IFRS za součást svého každodenního manažerského výkaznictví. Větší společnosti mají před menšími náskok téměř ve všech fázích procesu přechodu na IFRS. [5]

Nově výzkum zahrnul také 57 společností z Austrálie a Nového Zélandu. Průměrná australská či novozélandská společnost byla ve většině sledovaných oblastí ve třetím čtvrtletí loňského roku připravena na IFRS podobně jako průměrná evropská společnost v prvním čtvrtletí 2004. Australasijské společnosti, jež přejdou na IFRS v letošním roce, pokročily loni podobně jako evropské podniky, pokud jde o vyhledávání zdrojů pro projekt přechodu a odhad dopadů IFRS. Z hlediska rozhodnutí o způsobu účtování, identifikace potřebných dat a systémových záležitostí jsou sice tyto společnosti pozadu za evropskými, ale na rozdíl od nich mají na přípravu ještě šest měsíců, neboť jejich fiskální rok končí v červnu. [5]

Souhrnně řečeno, IFRS požadují, aby společnost v zahajovací rozvaze podle IFRS, kterou sestavuje jako výchozí bod pro své účetnictví podle IFRS:

- zahrnula všechna aktiva a závazky, jejichž zahrnutí je požadováno IFRS,
- nezahrnula položky aktiv nebo závazků, pokud IFRS takové zahrnutí nepovolují,
- překlasifikovala položky, které vykazovala v rámci předcházejících principů jako jeden typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu, ale které jsou různými typy aktiv, závazků nebo komponentami vlastního kapitálu podle IFRS,
- aplikovala IFRS při oceňování všech vykázaných aktiv a závazků.

3.2 První přijetí – kroky

Společnost SP audit uvádí tři základní rozhodnutí, které je třeba učinit při záměru přechodu na mezinárodní účetní standardy:

1. **definice prvního použití** – výslovné a bezvýhradné prohlášení shody
2. **hlavní zásada** – ÚPLNÉ ZPĚTNÉ POUŽITÍ VŠECH STANDARDŮ IFRS PLATNÝCH K ROZVAHOVÉMU DATU PRVNÍ IFRS ÚČETNÍ ZÁVĚRKY
3. **volitelné výjimky** - IFRS uznává limitované výjimky z těchto požadavků ve specifických oblastech, kde by náklady na uvedení do souladu s nimi pravděpodobně převýšily prospěch pro uživatele účetní závěrky.
 - předchozí podnikové kombinace (fúze, akvizice) se nemusí účetně přepracovávat
 - ve vybraných případech lze použít reálnou hodnotu nebo přecenění pro účtování pozemků, budov, zařízení a investic do nemovitostí; tuto volitelnou výjimku není nutné použít pro všechny položky
 - zisky a ztráty u zaměstnaneckých požitků, které nebyly zaúčtovány k datu přechodu na IFRS podle předchozích účetních pravidel, nemusí být zaúčtovány ani podle IFRS
 - kumulativní kursové rozdíly vzniklé z přepočtu cizích měn u konsolidovaných podniků mohou být v zahajovací rozvaze nulové
 - zjednodušené účtování složených finančních nástrojů

- částky vykázané dceřinou společností ve vztahu k mateřské společnosti nemusí být přepracovány v samostatné IFRS účetní závěrce dceřiné společnosti
4. **povinné výjimky** - IFRS také zakazuje retrospektivní aplikaci IFRS v některých oblastech, konkrétně tam, kde by retrospektivní aplikace vyžadovala posouzení minulých událostí vedením poté, co výsledky konkrétní transakce jsou již známy.

Základním pravidlem pro posuzování dřívějších odhadů je nepoužívání následných informací (neexistujících k datu tehdejšího odhadu). To znamená, že pro účely sestavení IFRS zahajovací rozvahy se **používají odhady provedené podle předchozích účetních pravidel** s následujícími výjimkami

- existuje objektivní doložení chyby při tehdejším odhadu
- tehdejší odhad byl proveden v rozporu s pravidly IFRS (například odhad opravné položky k pohledávkám)

Pro zachycení minulého období v účetní závěrce běžného roku je nutno sledovat dopady použití IFRS již v účetním období roku minulého.

3.3 Požadavek odsouhlasení v první účetní závěrce IFRS

- doložení rozdílu mezi výší vlastního kapitálu podle předcházejících pravidel a podle IFRS a to k datu přechodu na IFRS a k datu poslední rozvahy předložené podle předcházejících pravidel
- doložení rozdílu ve výši čistého zisku nebo ztráty za období za poslední období dosažené v současné účetní závěrce
- ve výše uvedených rozdílech by měla být jednoznačně rozlišena oprava zásadních chyb od změn v účetních pravidlech

V souvislosti s dopadem změn aplikace IFRS platí obecné doporučení v účetní závěrce za účetní období 2004 kvantifikovat změny účetních postupů ve vlastním kapitálu a výsledku hospodaření za rok 2004 v příloze účetní závěrky. Akcionáři společnosti a řídicí orgány společnosti by měly být o změně účetních metod a jejich předpokládaném dopadu

informování. Úpravy společnost zaúčtuje přímo proti nerozděleným ziskům (nebo, pokud je to vhodné, proti ostatním kategoriím vlastního kapitálu) k přechodu na IFRS

Při identifikaci nutných úprav v zahajovací rozvaze existují dva pohledy:

- přes jednotlivá aktiva a závazky
- přes jednotlivé standardy a interpretace

Problematické okruhy postupu:

- naplnění požadavků zákona o daních z příjmů – nutnost vedení dvojí evidence majetku společnosti,
- naplnění požadavků zákona o daních z příjmů – nutnost vedení záznamů umožňujících určení základů daně z příjmů právnických osob,
- požadavek aplikace standardů platných ke dni, ke kterému je sestavována účetní závěrka
- požadavek úplného zpětného použití všech standardů
- IFRS není třeba aplikovat na nevýznamné položky – potřeba stanovení hladiny významnosti - porovnání nákladů na změnu účetních metod a výsledného užítku
- obtížná předvídatelnost budoucího vývoje – otázka potenciálního budoucího návratu k českým účetním standardům,
- oficiální český překlad platných standardů IFRS je v současné době teprve vytvářen v rámci exekutivy EU [6]

3.4 Vyhodnocení významnosti položky

Zásada významnosti se odvozuje od velikosti nebo povahy nesprávnosti informace (včetně jejího neuvedení), která jednotlivě nebo kumulovaně a s ohledem na další okolnosti vytváří

předpoklad, že rozhodnutí přiměřeně informované osoby spoléhající se na tuto informaci bude rovněž nesprávností ovlivněno.

Prověřuje se jak velikost, tak povaha nalezených nesprávností. Povaha nesprávností může naznačit existenci i dalších problémů. Je třeba věnovat pozornost i relativně malým nesprávnostem, které mohou mít významný vliv na účetní informace. Například neoprávněná platba jinak nepodstatné částky může být považována za významnou nesprávnost, jestliže existuje možnost vzniku podstatných podmíněných závazků, významných ztrát aktiv nebo příjmů.

Riziko významné chyby vzniká v případě, že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost. Rozlišujeme tyto druhy rizik:

- přirozené riziko – možnost, že zůstatek účtu nebo účetní operace jsou nesprávné buď jednotlivě nebo ve spojení s nesprávnostmi na jiných účtech nebo u jiných operacích za předpokladu neexistence vnitřní kontroly
- kontrolní riziko – takové riziko, kdy nesprávnostem, které se mohou vyskytnout v zůstatku účtu nebo účetní operace a které mohou být významné jednotlivě nebo kumulovaně s nesprávnostmi u ostatních zůstatků nebo účetních operacích, nezabrání nebo včas neodhalí systémem vnitřní kontroly.
- zjišťovací riziko – riziko, kdy při auditorských postupech nedojde k odhalení nesprávnosti v zůstatku účtu nebo účetní operaci

Přirozené a kontrolní riziko se odlišují od zjišťovacího rizika především v tom, že existují nezávisle na auditu účetní závěrky. Přirozené a kontrolní riziko závisí na předmětu podnikání a jeho prostředí, stejně jako na charakteru zůstatků účtů nebo účetních operací a jsou nezávislá na auditu. I když přirozené a kontrolní riziko nemohou být auditorem ovlivněna, auditor může tato rizika odhadnout a navrhnout test věcné správnosti a tím

dosáhnout přijatelnou úroveň zjišťovacího rizika. To má důsledek snížení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 SYNTÉZA TEORETICKY ZÍSKANÝCH INFORMACÍ S PROVEDENOU ANALÝZOU

Pro identifikaci nutných úprav v zahajovací rozvaze jsem vybrala způsob zjišťování přes jednotlivé standardy. V následujících odstavcích jsou popsány jednotlivé zákonitosti vybraných standardů, kterými se musí klienti účetní kanceláře zabývat.

4.1 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a které je drženo za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení. Standard vyžaduje, aby nehmotné aktivum vyhovovalo těmto definičním znakům:

identifikovatelnost – nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže je samostatné a je možno vymezit ekonomický přínos, který plyne z jeho využitelnosti. Je nutno jej jednoznačně odlišit od goodwillu

ovládání aktiva – podnik ovládá aktivum, jestliže má pravomoc získat budoucí ekonomický prospěch plynoucí z příslušného zdroje a může také omezit přístup ostatních k tomuto prospěchu

budoucí ekonomický prospěch – může představovat výnos z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů nebo jiné užitky plynoucí z využití těchto aktiv podnikem.

4.1.1 Oceňování nehmotných aktiv:

Nehmotné aktivum se uznává pouze tehdy, když:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch, která je přičitatelný aktivu, poplyne podniku
- je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva

- Pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu by měla být odhadnuta pomocí racionálních a doložitelných předpokladů, které jsou vyjádřením nejlepšího odhadu vedení podniku.

4.1.2 Uznání nákladů na nehmotný majetek

- výdaje na nehmotnou položku se zahrnují do nákladů v období, kdy vzniknou
- výdaje vynaložené na nehmotnou položku, které byly původně v předchozích ročních závěrkách zahrnuty do nákladů, nemohou být uznány jako část pořizovacích nákladů nehmotného aktiva k pozdějšímu datu
- následné výdaje na nehmotné aktivum, vynaložené po jeho nákupu či dokončení, se zahrnují do nákladů období, kdy byly vynaloženy, kromě případů, kdy je pravděpodobné, že tyto výdaje umožní aktivu vytvořit budoucí ekonomický prospěch zvýšením jeho původní výkonnosti.
- vzorové řešení – nehmotné aktivum se oceňuje pořizovacími náklady, sníženými o veškeré kumulované odpisy a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.
- alternativní řešení – aktivum se vykazuje v hodnotě aktiva po přecenění, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o veškeré následně kumulované odpisy a veškeré následně kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

4.1.3 Do pořizovací ceny nehmotného aktiva nelze zahrnout:

- výdaje na výzkum
- náklady na přípravu a záběh
- výdaje na zaškolení
- výdaje na reklamní a propagační činnost

4.1.4 Odpisy

Odepsatelná částka nehmotného aktiva se systematicky snižuje během doby použitelnosti stanovené na základě nejlepšího odhadu. Předpokládá se, že doba použitelnosti nehmotného aktiva nepřesáhne dvacet let od okamžiku, kdy lze aktivum začít používat. Odepisování začíná tehdy, kdy lze aktivum začít používat.

Metoda odepisování vychází ze způsobu, jakým bude v podniku spotřebován jeho ekonomický prospěch. Pokud tento způsob nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda. Odpisy jsou v každém období zahrnuty do nákladů.

4.1.5 Zákon 586/1992 Sb. o dani z příjmu

U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. U nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje nabyvatel v odepisování započatém původním vlastníkem za podmínky, že vkladatelem nebo zanikající obchodní společností nebo družstvem mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány. U nehmotného majetku vloženého poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 může nabyvatel uplatnit v úhrnu odpisy jako výdaje (náklady) jen do výše úhrady prokázané vkladatelem.

4.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

4.2.1 Definice pozemků, budov a zařízení:

Jakákoliv položka pozemků, budov a zařízení se vykazuje jako aktivum, jestliže:

- je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek
- pořizovací náklady tohoto aktiva mohou být podnikem spolehlivě měřeny

4.2.2 Oceňování pozemků, budov a zařízení:

- **vzorové řešení** – pozemky, budovy a zařízení se následně po prvotním uznání vykazují v částce pořizovacích nákladů snížených o oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty
- **alternativní řešení** – pozemky, budovy a zařízení se následně po prvotním uznání vykazují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravek a následných akumulovaných ztrát za snížení hodnoty. Přecenění by mělo být prováděno s takovou pravidelností, aby se účetní hodnota významně nelišila od té, která byla určena jako reálná hodnota k rozvahovému dni.
- pozemky a budovy jsou oddělenými aktivy a proto jsou zachycovány odděleně.

4.2.3 Náklady na pořízení pozemků, budov a zařízení:

položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána jako aktivum, se na počátku oceňuje pořizovacími náklady:

- nákupní cena vč. dovozních cel
- přímo přiřaditelné náklady – náklady na přípravu místa, náklady na dopravu a manipulaci, náklady na instalaci, poplatky profesním specialistům, jako jsou architekti, inženýři ..., odhadnutý náklad na demontáž a přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu v rozsahu uznaných rezerv dle IAS 37
- počáteční provozní ztráty

- následné výdaje vztahující se k položce pozemků, budov a zařízení, které již byly uznány, jestliže je pravděpodobné, že podniku přinesou budoucí ekonomické užitky nad původně odhadnutý standardní výkon existujícího aktiva

4.2.4 Náklady na pořízení pozemků, budov a zařízení nejsou:

- správní a jiné všeobecné režijní náklady, pokud nemohou být přímo vztaženy k pořízení daného aktiva nebo neuvádí aktivum do provozu.
- náklady na záběh a jiné předvýrobní náklady, pokud nejsou nezbytné pro uvedení aktiva do provozu.
- počáteční provozní ztráty, které vznikají do doby, než dané aktivum dosáhne plánovaného výkonu,

4.2.5 Odpisy

Částka odpisů položky pozemků, budov a zařízení se systematicky alokuje během doby použitelnosti. Použitá metoda odpisování by měla odrážet způsob, kterým jsou ekonomické užitky z aktiva využívány podnikem. Odpis v každém období by měl být zachycen jako náklad, pokud není zahrnut do vykázané účetní hodnoty jiného aktiva. Odpisová metoda by měla být periodicky kontrolována, a pokud se vyskytly významné změny v očekávaném modelu ekonomických užitků z těchto aktiv, měla by být metoda změněna tak, aby odrážela změněný model. Pokud je takováto změna v odpisování nutná, změna by měla být zaúčtována jako změna v účetním odhadu a účtování odpisů v **současném a budoucím** období by mělo být změněno

Pozemky mají neomezenou životnost, a proto nejsou odepisovány. Budovy mají omezenou životnost, a jsou proto odepisovatelnými aktivy.

Pro dobu použitelnosti aktiva je určující:

- očekávané použití aktiva
- očekávané fyzické opotřebení a zastarání
- technická zastaralost vznikající ze změn nebo zdokonalení výroby, nebo ze změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách vyráběných daným aktivem
- zákonná nebo podobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum vypršení doby souvisejících leasingů
- doba použitelnosti se reviduje periodicky, a jestliže předpoklady jsou významně odlišné od původních odhadů, odpisy účtované v běžném i budoucím období by měly být upraveny

4.2.6 Zákon 586/1992 Sb. o dani z příjmu

Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem, 28d)
- stavby, s výjimkou provozních důlních děl, drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou, pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, základní stádo a tažná zvířata, jiný majetek. Jiným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f), technické rekultivace, výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v

úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšší u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny.

Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.

4.3 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Aktivum má sníženou hodnotu, když účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou částku.

Zpětně ziskatelná částka = vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a hodnoty z užívání.

Čistá prodejní cena = částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami minus náklady pozbytí

Hodnota z užívání = současná hodnota odhadovaných budoucích peněžních toků, u nichž se očekává, že vzniknou ze stálého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti.

Není vždycky nutné určovat čistou prodejní cenu i hodnotu z užívání. Jestliže jedna z těchto částek převyšuje účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.

4.3.1 Názny, kdy je možné předpokládat snížení hodnoty aktiva:

- tržní hodnota se během období snížila významně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání
- během období nastaly významné změny s negativním dopadem na podnik v technologickém tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž podnik působí
- je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva
- existuje důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

4.4 IAS 2 – Zásoby

Cílem tohoto standardu je stanovit způsob účetního zobrazení zásob v systému historických nákladů. Hlavní otázkou účetnictví o zásobách je vyjádření úrovně nákladů na pořízení, která má být uznána jako aktivum a vedena jako aktivum až do okamžiku, kdy budou realizovány související výnosy.

4.4.1 Definice zásob:

- aktiva držená za účelem prodeje v běžném podnikání
- aktiva ve výrobním procesu, určená k prodeji
- aktiva ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se potřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb

4.4.2 Oceňování zásob:

zásoby se oceňují na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty

- zásoby se oceňují s použitím systému FIFO (první do skladu, první ze skladu) nebo váženého průměru

4.4.3 Čistá realizovatelná hodnota:

- odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snižená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje.
- snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se zpravidla provádí na bázi individuálního přecenění. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky.

4.4.4 Náklady na pořízení zásob

- náklady na nákup (cena pořízení, dovozní cla, doprava, náklady na manipulaci, ostatní náklady přímo přiřaditelné k pořízení zásob)
- náklady na přeměnu (náklady přímo související s jednotkami výroby – osobní náklady, fixní a variabilní výrobní režie, související s přeměnou materiálu na hotové výrobky.
- ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu (např. náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům)

4.4.5 Náklady na pořízení zásob nejsou:

- neobvyklé množství odpadů, neúčelně vynaložené práce nebo jiných výrobních nákladů
- náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm
- správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu
- náklady na prodej

4.4.6 §26 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví:

Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou.

Zákon o účetnictví ČR a standard IAS 2 jsou ve shodě, tudíž v případě, že firma dodržuje účetní postupy a oceňování zásob dle národních předpisů, hodnota zásob dle IAS by měla zůstat nezměněna. Důležité je však analyzovat náklady zahrnuté do hodnoty zásob, zda neobsahují náklady, které standard IAS zakazuje (viz výše uvedený seznam)

4.5 IAS 17 – Leasingy

4.5.1 Definice leasingu

- dohoda, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb, a to po smluvené období
- leasing je klasifikovaný jako finanční leasing, jestliže se převádějí v podstatě všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví.
- leasing je klasifikovaný jako operativní, jestliže se nepřevádějí všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví

4.5.2 Finanční leasingy v účetní závěrce nájemců

Nájemci vykáží ve své rozvaze finanční leasingy jako aktiva a závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku na počátku leasingu nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb. Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb je diskontním faktorem buď implicitní úroková míra leasingu, je-li možné ji stanovit, nebo se použije přírůstková výpůjční úroková míra u nájemce

Leasingové splátky se rozdělují na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady by měly být alokovány do období během doby leasingu tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajícího zůstatku závazku za každé období

Implicitní úroková míra leasingu = diskontní sazba, která se stanoví na počátku leasingu tak, aby se souhrn současné hodnoty a minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva.

Minimální leasingové platby = platby během doby trvání leasingu, která má nájemce uhradit, s výjimkou podmíněného leasingu, nákladů na služby.

Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce = úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo kterou by musel nájemce přijmout v případě, že by si vypůjčil prostředky nezbytné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobnou zárukou.

Nezaručená zbytková hodnota = ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zaručena nebo je zaručena pouze stranou spojenou s pronajímatelem.

4.5.3 Operativní leasingy

Leasingové platby v rámci operativního leasingu by měly být vykázány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu leasingového vztahu.

Při přehodnocování účetních dat dle českých a mezinárodních účetních standardů je přehodnocení finančního leasingu velmi důležité. Pořizování aktiv formou finančního leasingu je u českých firem velmi oblíbený zdroj financování. Nesmíme zapomenout na fakt, že náklady na finanční leasing jsou dle českých standardů účtovány přímo do nákladů ovlivňujících zisk a o hodnotě aktiva není v rozvaze společnosti zmínka. IAS požadují, aby aktiva pořízená formou leasingu byly oceněny a odepisovány v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

4.5.4 Zákon 586/1992 Sb. o dani z příjmu

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů:

- nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat

Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, se uznává jako výdaj (náklad) za podmínky, že:

- doba nájmu pronajímané věci je delší než 20 % stanovené doby odpisování uvedené v § 30, nejméně však tři roky. U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně osm let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byla věc nájemci přenechána ve stavu způsobilém obvyklému užívání, a
- po ukončení doby nájmu následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem; přitom kupní cena najatého hmotného majetku není vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět nájmu měl při rovnoměrném odpisování podle § 31 tohoto zákona k datu prodeje, a
- po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zahrne poplatník uvedený v § 2 odkoupený majetek do svého obchodního majetku.

-

4.6 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

4.6.1 Definice rezervy

Standard definuje rezervy jako závazky s nejistým časovým rozvrhem nebo částkou. Rezerva se vykazuje pouze a jen tehdy, když:

- má společnost současný závazek, který je důsledkem konkrétní události v minulosti
- je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch
- může být proveden spolehlivý odhad částky závazku

4.6.2 Příklady uznávání a vykazování rezerv:

Budoucí provozní ztráty – očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že některá provozní aktiva mohou být znehodnocena. V tomto případě provede podnik test na snížení hodnoty aktiv (IAS 36) – rezerva se **netvoří**

Nevýhodné smlouvy – jedná se smlouvu, u které nevyhnutelné náklady plynoucí ze splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, jehož získání je na základě smlouvy očekáváno – rezerva se **tvoří**

Restrukturalizace – rezerva se tvoří pouze v případě, že podnik má podrobný plán restrukturalizace

Podmíněný závazek = pravděpodobný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Může se jednat však i o současný závazek, který vznikl jako důsledek událostí v minulosti, avšak není vykázán, protože není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný

odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo částka závazku nemůže být s dostatečnou mírou spolehlivosti vyčíslena.

Podmíněné aktivum = pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek událostí v minulosti a jehož existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem v budoucnosti, které nejsou plně pod kontrolou podniku. Příkladem je nárok, který podnik uplatňuje právní cestou, jehož výsledek je nejistý.

4.6.3 Rezerva na opravy hmotného majetku

Rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jehož doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu.

4.7 IAS 18 - Výnosy

Tento standard se uplatňuje pro účtování výnosů vznikajících z prodeje zboží, poskytování služeb, užití podnikových aktiv jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy

4.7.1 Definice výnosů:

výnosy = hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, která vznikají běžnými podnikovými činnostmi, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků

reálná hodnota = částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek

4.7.2 Oceňování výnosů

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty

Výnos z prodej zboží by měl být uznán, jsou – li všechny následující podmínky splněny:

- podnik převedl na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží
- podnik si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím
- částka výnosů může být spolehlivě oceněna
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou do podniku
- vzniklé náklady nebo následné náklady mohou být spolehlivě oceněny

Výnos při poskytování služeb může být uznán, jestliže lze spolehlivě odhadnout výsledek transakce. Ten lze odhadnout, pokud jsou současně splněny následující podmínky:

- částka výnosů může být spolehlivě oceněna
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku

- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce“
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny
- Výnosy vznikající užíváním podnikových aktiv jinými stranami, jako např. úrok, licenční aj. poplatky nebo dividendy, jsou uznatelné, jestliže:
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku
- částka výnosu může být spolehlivě oceněna

Úrok je třeba určit na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva. Licenční poplatky mají být zachovány na aktuální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy. Dividendy mají být vykázány, když vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

V některých případech si podnik ponechává významná rizika vyplývající z vlastnictví. Taková transakce však **nemůže** být považována za prodej a **nezachycuje** se jako výnos. Jedná se hlavně o tyto případy:

- pokud podnik má stále závazek vyplývající z nedostatečného plnění nekrytý normální zárukou
- pokud je přijetí výnosů z určitého dílčího prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží
- jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace a instalace je smlouvě významnou složkou, která dosud nebyla podnikem dokončena
- když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a podnik nemá jistotu o pravděpodobnosti výnosů

4.8 IAS 12 – Daně ze zisku

Odložená daň stanovená dle IAS vyplývá ze všech rozdílů mezi daňovou základnou aktiv popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze. Odložená daň slouží jako prostředek uplatňování účetní zásady opatrnosti při zjišťování a vykazování hospodářského výsledku.

Odložený daňový závazek nebo pohledávka se zjistí jako součin výsledného přechodného rozdílu a sazby daně z příjmu. Při výpočtu odložené daně se používají sazby daně z příjmu, o nichž je známo, že budou platné pro období, ve kterém bude odložená daňová pohledávka nebo odložený závazek uplatněn.

5 VYHODNOCENÍ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

ROZVAHA – dle zákona č. 563/1991 o účetnictví

ke dni: 31.12.2004

jednotky: 1000 Kč

	Běžné účetní období			Minulé období Netto
	Brutto	Korekce	Netto	
AKTIVA CELKEM	19488	1546	17942	20912
Pohledávky za upsaný základní kapitál			0	
Dlouhodobý majetek	1895	1411	484	316
Dlouhodobý nehmotný majetek	317	137	180	202
Zřizovací výdaje			0	
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje			0	
Software	92	92	0	0
Ocenitelná práva	225	45	180	202
Goodwill	0	0	0	0
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0
Dlouhodobý hmotný majetek	1578	1274	304	114
Pozemky	0	0	0	0
Stavby	0	0	0	0
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1578	1274	304	114
Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0	0
Základní stádo a tažná zvířata	0	0	0	0
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0	0	0
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv			0	
Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek			0	
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek			0	

ROZVAHA	Běžné účetní období			Minulé období Netto
	Brutto	Korekce	Netto	
Oběžná aktiva	17470	135	17335	20338
Zásoby	6542	0	6542	8243
Materiál	0	0	0	0
Nedokončená výroba a polotovary	0	0	0	0
Výrobky	0	0	0	0
Zvířata	0	0	0	0
Zboží	6542	0	6542	8243
Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0	0
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
Pohledávky z obchodních vztahů			0	
Pohledávky - ovládající a řídící osoba			0	
Pohledávky - podstatný vliv			0	
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení			0	
Dlouhodobé poskytnuté zálohy			0	
Dohadné účty aktivní			0	
Jiné pohledávky			0	
Odložená daňová pohledávka			0	
Krátkodobé pohledávky	9696	135	9561	8997
Pohledávky z obchodních vztahů	9357	135	9222	8808
Pohledávky - ovládající a řídící osoba	0	0	0	0
Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0	0
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	0	0	0	0
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0	0	0
Stát - daňové pohledávky	12	0	12	189
Krátkodobé poskytnuté zálohy	297	0	297	0
Dohadné účty aktivní	0	0	0	0
Jiné pohledávky	30	0	30	0
Krátkodobý finanční majetek	1232	0	1232	3098
Peníze	100	0	100	284
Účty v bankách	1132	0	1132	2814
Krátkodobé cenné papíry a podíly	0	0	0	0
Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0	0	0
Časové rozlišení	123	0	123	258
Náklady příštích období	123	0	123	258
Komplexní náklady příštích období	0	0	0	0
Příjmy příštích období	0	0	0	0

ROZVAHA	Běžné účetní období	Minulé období Netto
PASIVA CELKEM	17942	20912
Vlastní kapitál	3810	3624
Základní kapitál	250	250
Základní kapitál	250	250
Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly		
Změny základního kapitálu		
Kapitálové fondy	0	0
Emisní ažio		
Ostatní kapitálové fondy		
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	50	15
Zákonný rezervní fond	50	15
Statutární a ostatní fondy		
Výsledek hospodaření minulých let	859	1343
Nerozdělený zisk minulých let	859	1343
Neuhrazená ztráta minulých let		
Výsledek hospodaření běžného účetního období	2651	2016
Cizí zdroje	13961	17169
Rezervy	60	30
Rezervy podle zvláštních právních předpisů		
Rezerva na důchody a podobné závazky		
Rezerva na daň z příjmů		
Ostatní rezervy	60	30
Dlouhodobé závazky	0	0
Závazky z obchodních vztahů		
Závazky - ovládající a řídící osoba		
Závazky - podstatný vliv		
Dlouhodobé směnky k úhradě		
Dohadné účty pasivní		
Jiné závazky		
Odložený daňový závazek		

ROZVAHA	Běžné účetní období	Minulé období Netto
Krátkodobé závazky	13901	17139
Závazky z obchodních vztahů	13045	16831
Závazky - ovládající a řídící osoba	0	0
Závazky - podstatný vliv	0	0
Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	0	0
Závazky k zaměstnancům	258	153
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	173	95
Stát - daňové závazky a dotace	378	57
Krátkodobé přijaté zálohy	44	0
Vydané dluhopisy	0	0
Dohadné účty pasivní	0	0
Jiné závazky	3	3
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0
Bankovní úvěry dlouhodobé		
Krátkodobé bankovní úvěry		
Bankovní finanční výpomoci		
Časové rozlišení	171	119
Výdaje příštích období	171	119
Výnosy příštích období		

Tab. 2. Rozvaha k 31.12.2004 dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, zdroj: vlastní výpočet

dle zákona č. 563/1991 o účetnictví

ke dni: 31.12.2004

jednotky: 1000 Kč

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Skutečnost v účetním období	
	sledovaném	minulém
Tržby za prodej zboží	63659	53456
Náklady vynaložené na prodané zboží	54070	45312
Obchodní marže	9589	8144
Výkony	0	0
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb		
Změna stavu zásob vlastní činnosti		
Aktivace		
Výkonová spotřeba	2883	2692
Spotřeba materiálu a energie	799	647
Služby	2084	2045
Přidaná hodnota	6706	5452
Osobní náklady součet	2469	2370
Mzdové náklady	1748	1674
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	612	585
Sociální náklady	109	111
Daně a poplatky	12	63
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	168	120
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0	0
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku		
Tržby z prodeje materiálu		
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	0
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		
Prodaný materiál		
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	45	35
Ostatní provozní výnosy	31	107
Ostatní provozní náklady	218	72
Převod provozních výnosů		
Převod provozních nákladů		
Provozní výsledek hospodaření	3825	2899

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Skutečnost v účetním období	
	sledovaném	minulém
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
Prodané cenné papíry a podíly		
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
Výnosy z ostatního dlouhodobých cenných papírů a podílů		
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
Náklady z finančního majetku		
Náklady z finančního majetku		
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
Výnosové úroky	1	2
Nákladové úroky	54	9
Ostatní finanční výnosy	22	4
Ostatní finanční náklady	128	44
Převod finančních výnosů		
Převod finančních nákladů		
Finanční výsledek hospodaření	-159	-47
Daň z příjmu za běžnou činnost	1015	888
splatná	1015	888
odložená		
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	2651	1964
Mimořádné výnosy		132
Mimořádné náklady		80
Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0
splatná		
odložená		
Mimořádný výsledek hospodaření	0	52
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům		
Výsledek hospodaření za účetní období	2651	2016
Výsledek hospodaření před zdaněním	3666	2904

Tab. 3. Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2004 dle zákona 563/1991 o účetnictví, zdroj: vlastní výpočet

Ve výše uvedených účetních výkazech jsou znázorněny ukazatele hospodaření firmy, kterou budu pracovně nazývat „Obchod, s.r.o.“. Jedná se o společnost, která se zabývá nákupem a následným prodejem zboží v jeho nezměněné podobě. Nemá majetkové podíly v jiných účetních jednotkách. Účetní období, ve kterém hodlají vykazovat činnosti dle mezinárodních účetních standardů je 12 měsíců po sobě jdoucích. Data, se kterými bude v tomto názorném příkladu operováno, jsou skutečná data určité společnosti přepočtená koeficientem, aby se zabránilo jakémukoliv zveřejňování výsledků hospodaření. Společnost sice nesplňuje zákonnou podmínku povinného zveřejňování závěrku dle IFRS, ale žádá určité fondy Evropské unie o přidělení dotací, které jsou podmíněny předložením účetních závěrek v souladu s IFRS.

Postup při zpracování:

jednotlivé pravidla popsána v kapitole 4 musíme nyní převést do konkrétních čísel:

5.1.1 Krok č. 1 – Porovnání nehmotných aktiv dle českých předpisů a dle IAS38

Pro to, abychom dodrželi podmínku „identifikovatelnost – ovládání aktiva – budoucí ekonomický prospěch“ je třeba jednotlivá aktiva přesně rozklíčovat:

Název	Pořiz. cena (tis. Kč)	Uznatelnost dle IAS 38		
		identifikovatelnost	ovládání aktiva	budoucí ekonomický prospěch
Software				
Ekonomický informační systém	92	ANO - zakoupeno od dodavatele, opatřeno licenčním číslem	ANO - slouží pouze pro potřeby vlastníků a zaměstnanců společnosti	ANO - slouží ke zpracování účetní, skladové, marketingové evidence
Ocenitelná práva				
Ochranná známka	225	ANO - logo je zaregistrováno	ANO - logo je zaregistrováno na jméno firmy Obchod	ANO - logo zakoupeno od upadající firmy, která měla dobré jméno v regionu a u zákazníků stále platí za kvalitní značku

Tab. 4. Rozklíčování uznatelnosti jednotlivých nehmotných aktiv, zdroj: vlastní výpočet

Ochranná známka je zaregistrována na 10 let. Odpis odpovídá jak zákonu o dani z příjmu, tak i standardu IAS 38.

Odpisy ekonomického informačního systému

	Odpisy dle 586/1992	Odpisy dle IAS 38
2000	26	15
2001	31	18
2002	31	18
2003	4	18
2004		18
2005		5
Celkem	92	92

*Tab. 5. Odpisy ekonomického informačního systému, zdroj:
vlastní výpočet*

Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS

Název	Doba použit.	Doba odepis. dle 586/1992	Pořízení	Zákon 586/1992		IAS 38		Rozdíl		
				Zůst. cena	nákla d	Zůst. cena	nákla d	DNM	VH min. obd.	VH běž. obd.
Software										
Ekonomický informační systém	60 měsíců	36 měsíců	3/2000	0	92	5	87	5	23	-18
Ocenitelná práva										
Ochranná známka	120 měsíců	120 měsíců	1/2003	180	45	180	45	0	0	0

Tab. 6. Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet

Z tabulek v tomto dílu vyplývá:

Všechny doposud evidovaná nehmotná aktiva lze dle standardu za nehmotná aktiva považovat. U ekonomického informačního systému však není dodržena doba odepisování podle předpokládané doby použití. Proto je třeba přepočítat odpisy z původních 36 měsíců na 60 měsíců. Dopady do počáteční rozvahy jsou popsány v tabulce 6.

5.1.2 Krok č. 2 – Porovnání hmotných aktiv

Účetní jednotka eviduje hmotný dlouhodobý majetek, který splňuje podmínku pořizovací ceny min. 5000 Kč a dobu použitelnosti delší než 1 rok. Dále je třeba zmínit, že společnost dodržuje zásadu podle českých účetních předpisů a odepisuje majetek po dobu jeho předpokládané životnosti. Toto jsou skutečnosti, které akceptuje i standard IAS 16.

Dle IAS 17 je aktivum definované, jestliže je pravděpodobné, že z něj bude mít podnik ekonomický užitek a jestliže jsou pořizovací náklady změřitelné. Vlastnictví aktiva zde nehraje žádnou roli. Tento přístup je odlišný od českého účetnictví. V praxi se setkáváme nejčastěji s jedním typem pořizování aktiv, u něhož vlastnictví nepřechází na držitele při předání aktiva, a to je finanční leasing. Přehodnocení oceňování takto nabytých aktiv budeme provádět u IAS 17.

Při porovnání evidence hmotného majetku se nejprve musíme zaměřit na pořizovací náklady. Při detailním prozkoumání tvorby pořizovací ceny u jednotlivých položek řádku „samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ byl nalezen nakoupený vysokozdvíhový vozík, do jehož pořizovací ceny byly zahrnuty i náklady související se zapracováním odpovědného pracovníka. Podle IAS 16 tyto náklady nepatří do pořizovací ceny aktiva, proto musí být provedena korekce.

Pořizovací náklady na vysokozdvíhový vozík

cena pořízení	341200
dopravné	16980
náklady na zapracování	12000
Pořizovací cena dle zákona o účetnictví	370180
Pořizovací cena dle IAS 16	358180

Odpisový plán vysokozdvížného vozíku

	Odpisy dle 563/1991	Odpisy dle IAS 16
2001	30848	29848
2002	61697	59697
2003	61697	59697
2004	61697	59697
2005	61697	59697
2006	61697	59697
2007	30847	29847
Celkem	370180	358180

Tab. 7. Odpisový plán vysokozdvížného vozíku, zdroj: vlastní výpočet

V dlouhodobém hmotném majetku eviduje společnost od března roku 2001 nákladní automobil. Na opravu motoru tohoto auta byla vytvořena rezerva (viz oddíl 5.1.5). Životnost tohoto motoru je odhadována na 4 roky. Standard ukládá vést náhradní díl odděleně od nákladního automobilu, protože každý má jinou dobu životnosti

Nákladní automobil

cena pořízení	510000
v tom: motor	50000

	Odpisy dle 563/1991	Odpisy dle IAS 16	
		Nákladní automobil	Motor
2001	70833	63889	10417
2002	85000	76667	12500
2003	85000	76667	12500
2004	85000	76667	12500
2005	85000	76667	2083
2006	85000	76667	
2007	14167	12776	
Celkem	510000	460000	50000

Tab. 8. Přehled odpisů nákladního automobilu dle ČUS a IAS, zdroj: vlastní výpočet

Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS

Název	Doba použit.	Doba odepis. dle 586/1992	Pořízení	Zákon 563/1991		IAS 16		Rozdíl		
				Zúst. cena	náklad	Zúst. cena	náklad	DHM	VH min. obd.	VH běž. obd.
Vysokozdvížený vozík	72 měsíců	72 měsíců	7/2001	154	216	149	221	-5	-7	2
Nákladní automobil	72 měsíců	72 měsíců	3/2001	184	326	166	294	-16	-12	-4
Náhradní díl - motor	46 měsíců		3/2001	0	0	2	48			

Tab. 9. Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet

5.1.3 Krok č. 3 – Porovnání zásob dle IAS 2

Jak již bylo v úvodu příkladu řečeno, společnost Obchod, s.r.o. se věnuje pouze nákupu a prodeji zboží. Ve svém účetnictví neeviduje žádné jiné zásoby, kromě zboží. Tyto zásoby jsou vedeny v pořizovacích cenách a oceňují se metodou váženého průměru. Ostatní náklady na zboží (v tomto konkrétním případě se jedná hlavně o expediční náklady, clo a skonta) jsou účtovány na samostatný analytický účet zásob v účetní osnově a do nákladů jsou rozpouštěny poměrně dle výdeje zboží ze skladu. Tento způsob účtování standard nezakazuje, proto jej považujeme za správný.

Zboží, které zůstává na skladě většinou nemá dobu obratu zásob vyšší než 1 rok, management společnosti dospěl na základě rozboru stavu zboží k závěru, že čistá realizovatelná hodnota neklesla u žádné skupiny zboží na takovou hodnotu, aby tato částka mohla mít rozhodující vliv na hospodářský výsledek společnosti.

Dle kapitoly (4.4) IAS 2 obsahově téměř souhlasí s českými předpisy hovořícími o zásobách. Proto se dá předpokládat stejné oceňování zásob dle českých i mezinárodních standardů. Přesto nyní uvedeme způsoby, jak upravit vykazované hodnoty u jednotlivých případů, které mohou nastat při upravování oceňování zásob na IAS 2:

1. *Čistá realizovatelná hodnota určité skupiny zásob klesla pod úroveň pořizovacích cen, tato změna je hodnocena jako zásadní a při zpracování závěrky dle českých předpisů nebylo toto snížení zohledněno – jednotlivé druhy či skupiny zásob je třeba odborně zrevidovat a úbytky cen důvěryhodně vyčíslit. O tuto hodnotu se potom upraví položka zásob*
2. *Do ostatních nákladů na zboží jsou zahrnovány položky, které IAS 2 nepřipouští jako náklady na zásoby (např. nájem skladových prostor aj.)*
 - první krok – o tyto položky ponížít hodnotu zásob a zároveň ponížít hospodářský výsledek
 - druhý krok – po opravě vstupů na účet ostatních nákladů na zboží nově přepočítat poměrnou část a adekvátně k tomu upravit i hodnotu zásob a hospodářského výsledku
 - je třeba mít na paměti, že ostatní náklady na zboží se rozpustí do nákladů podle prodaného zboží, proto bych navrhovala opravit tyto položky pouze v době adekvátní k době obratu zásob

5.1.4 Krok č. 4 – Přehodnocení aktiv pořízených formou finančního leasingu (IAS 17)

Účetní jednotka pořídila v září roku 2002 osobní automobil formou finančního leasingu. Hodnota automobilu je 540 000 Kč, hodnota automobilu včetně finanční služby je 594 000 Kč. Z toho vyplývá, že implicitní úroková míra je 10%. Leasingové splátky jsou rozvrženy rovnoměrně do období 36 měsíců. V září 2002 byla zaplacená záloha 300 000 Kč. Dle zákona o dani z přidané hodnoty nepodléhá osobní automobil DPH.

Splátkový kalendář je rozvržen takto:

Rok	počet splátek	leasingová splátka	záloha	k úhradě		Náklady	Pohledávky	Závazky
<i>Měsíční předpis</i>		16 305	8 333	7 972				
2002	4	65 220	33 332	31 888		65 220	266 668	0
2003	12	195 660	99 996	95 664		195 660	166 672	0
2004	12	195 660	99 996	95 664		195 660	66 676	0
2005	8	130 426	66 676	63 750		130 426	0	0
Celkem		586 966	300 000	286 966		586 966		

Tab. 10. splátkový kalendář, zdroj: vlastní výpočet

Dle IAS 17 je majetek nakoupený formou finančního leasingu evidováno jako dlouhodobý majetek, odepisován po dobu své předpokládané doby použitelnosti a do nákladů patří úroky, které jsou placeny pronajímateli. V následujících tabulkách je předveden způsob, jak přepočítat odpisy majetku a závazky vzniklé za pronajímatelem z titulu finančního leasingu:

	Odpisy dle IAS 16
2002	36000
2003	108000
2004	108000
2005	108000
2006	108000
2007	72000
Celkem	540000

Tab. 11. Odpisy DHM, zdroj: vlastní výpočet

UTB ve Zlíně, Fakulta Managementu a ekonomie

Období	Úroková míra	Závazek	Úrok 12% p.a.	Nájemné	Snížení závazku	Částka dlužná na konci období	Náklady	Závazky
2002/9	1%	240000	2400	7972	5572	234428	9263	217375
2002/10	1%	234428	2344	7972	5628	228800		
2002/11	1%	228800	2288	7972	5684	223116		
2002/12	1%	223116	2231	7972	5741	217375		
2003/1	1%	217375	2174	7972	5798	211577	22127	143838
2003/2	1%	211577	2116	7972	5856	205721		
2003/3	1%	205721	2057	7972	5915	199806		
2003/4	1%	199806	1998	7972	5974	193832		
2003/5	1%	193832	1938	7972	6034	187798		
2003/6	1%	187798	1878	7972	6094	181704		
2003/7	1%	181704	1817	7972	6155	175549		
2003/8	1%	175549	1755	7972	6217	169332		
2003/9	1%	169332	1693	7972	6279	163053		
2003/10	1%	163053	1631	7972	6341	156712		
2003/11	1%	156712	1567	7972	6405	150307		
2003/12	1%	150307	1503	7972	6469	143838		
2004/1	1%	143838	1438	7972	6534	137304	12800	60974
2004/2	1%	137304	1373	7972	6599	130705		
2004/3	1%	130705	1307	7972	6665	124040		
2004/4	1%	124040	1240	7972	6732	117308		
2004/5	1%	117308	1173	7972	6799	110509		
2004/6	1%	110509	1105	7972	6867	103642		
2004/7	1%	103642	1036	7972	6936	96706		
2004/8	1%	96706	967	7972	7005	89701		
2004/9	1%	89701	897	7972	7075	82626		
2004/10	1%	82626	826	7972	7146	75480		
2004/11	1%	75480	755	7972	7217	68263		
2004/12	1%	68263	683	7972	7289	60974		
2005/1	1%	60974	610	7972	7362	53612	2776	0
2005/2	1%	53612	536	7972	7436	46176		
2005/3	1%	46176	462	7972	7510	38666		
2005/4	1%	38666	387	7972	7585	31081		
2005/5	1%	31081	311	7972	7661	23420		
2005/6	1%	23420	234	7972	7738	15682		
2005/7	1%	15682	157	7972	7815	7867		
2005/8	1%	7867	79	7946	7867	0		
			46966	286966	240000		46966	

Tab. 12. Přepočet závazků, finančních nákladů a pohledávek za pronajímatelem, zdroj: vlastní výpočet

Z vypočtených tabulek vznikly následující rozdíly:

Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS

Název	Zákon 563/1991			IAS 16				Rozdíl				
	Náklad	Pohl.	Závazek	Náklad	Pohl.	ZCDH M	Závazek	DH M	VH min. obd.	VH běž. obd.	Pohl.	Cizí zdroje
leasingové splátky	457											
Zůstatek zálohy		67			0							
finanční náklady				44								
odpisy majetku				252								
závazek za pronajímatelem							61					
Zůstatková cena majetku						288						
Celkem	457	67	0	296	0	288	61	288	85	75	-67	61

Tab. 13. Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet

5.1.5 Krok č. 5 - Přehodnocení vytvořených rezerv

Společnost vytvořila v roce 2003 rezervu ve výši 30 000 Kč a v roce 2004 rezervu ve výši 30 000 Kč na opravu nákladního automobilu v obchodním majetku. Nákladní automobil zakoupila firma v roce 2001 a předpokládá se, že v roce 2005 bude třeba vyměnit nový motor.

Srovnání s IAS 37:

Má podnik současný závazek: **NE**

Jedná se o důsledek minulé události: **ANO**

Může být provedený spolehlivý odhad: **ANO**

Nebyla splněna jedna z klíčových podmínek vytvoření rezervy, proto musí být vytvořena rezerva zrušena

Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS

Název	Doba tvoření	Začátek	Zákon 563/1991		IAS 37		Rozdíl		
			Závazek	náklad	Závazek	náklad	Závazek	VH min. obd.	VH běž. obd.
Rezerva na opravy	2 roky	1/2003	60	60	0	0	-60	30	30

Tab. 14. Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet

5.1.6 Krok č. 6 – srovnání výnosů dle standardu IAS 18

Jak již bylo několikrát řečeno, společnost nakupuje a prodává zboží v jeho nezměněné podobě. Prodej realizuje buď přímým prodejem v maloobchodní prodejně, nebo zasílá zboží do sídla zákazníka. Faktura je vystavována dnem převzetí zboží. V tento den je také účtováno o tržbě. Tento postup vyhovuje jak mezinárodním tak českých standardům. Předem přijaté platby na zboží, které ještě nebylo dodáno, nejsou účtovány do tržeb, ale na účet závazků z obchodního styku. Zde jsou také vykazovány v rozvaze. Pro věrohodné vykazání výnosů, je třeba ale všechny výnosy analyzovat, zda jsou splněny opravdu všechny podmínky pro uznání výnosů.

U firmy Obchod byla odhalen a pouze jedna nesrovnalost a to v rozdělení výnosů na provozní a mimořádné. IAS 8 definuje jako mimořádné výnosy a náklady pouze ty, které se liší od běžných činností podniku, a proto se očekává, že se nebudou často nebo pravidelně opakovat (např. živelná katastrofa nebo znárodnění). Společnost Obchod zahrnula v roce 2003 do mimořádných nákladů manka a škody zjištěné inventarizací ve skladu ve výši 80 tis. Kč a do mimořádných výnosů plnění pojišťoven z různých pojistek ve výši 132 tis. Kč. Obě tyto položky patří do provozních nákladů a výnosů. Výši hospodářského výsledku však nemění, proto nebudeme tento rozdíl nikde promítat.

5.1.7 Krok 7 – Výpočet odložené daně

Přehled zůstatkových cen majetku společnosti:

České účetní standardy	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena
Dlouhodobý nehmotný majetek	180	180
Dlouhodobý hmotný majetek	304	275
Dlouhodobý majetek celkem	484	455

Tab. 15. Přehled zůstatkových cen majetku, zdroj: vlastní výpočet

Při těchto zůstatkových cenách nebylo o odloženém daňovém závazku účtováno, protože jeho výše byla nepodstatná.

Při přepočtu zůstatkových cen dle IFRS získáváme již ale částku, kterou je třeba pojmenovat jako závažnou, proto již budeme o odloženém daňovém závazku účtovat.

Přehled zůstatkových cen majetku společnosti dle IFRS:

Mezinárodní účetní standardy	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Rozdíl
Dlouhodobý nehmotný majetek	185	180	5
Dlouhodobý hmotný majetek	571	275	296
Dlouhodobý majetek celkem	756	455	301

Tab. 16. Přehled zůstatkových cen majetku dle IFRS, zdroj: vlastní výpočet

Výpočet odložené daně k 31.12.2004

	Účetní odpisy			Daňové odpisy			Rozdíl	Sazba daně	Daňový závazek
	DNM	DHM	Celkem	DNM	DHM	Celkem			
Odpis 2005	27,5	221	248,5	22,5	104	126,5	122	26%	31,72
Odpis 2006	22,5	211	233,5	22,5	92	114,5	119	24%	28,56
Odpis 2007	22,5	109	131,5	22,5	79	101,5	30	24%	7,2
Odpis 2008	22,5	15	37,5	22,5	0	22,5	15	24%	3,6
Odpis 2009	22,5	15	37,5	22,5	0	22,5	15	24%	3,6
Odpis 2010	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Odpis 2011	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Odpis 2012	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Celkem	185	571	756	180	275	455	301	24%	74,68

Tab. 17. Výpočet odložené daně k 31.12.2004, zdroj: vlastní výpočet

5.1.8 Srovnání všech zjištěných rozdílů

Název	České standardy				IAS/IFRS				Rozdíl					
	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	DNM	DHM	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	VH min. obd.	VH běž. obd.
Ekonomický informační systém	0			92	5			87	5	0			23	-18
Ochranná známka	180			45	180			45	0	0			0	0
Vysokozdvíhací vozík	154			216	149			221	0	-5			-7	2
Nákladní automobil	184			326	166			294		-16			-12	-4
Náhradní díl - motor	0			0	2			48						
Rezerva na opravy			60	60			0	0				-60	30	30
Celkem	518	0	60	739	502	0	0	695	5	-21	0	-60	34	10

Leasing osobního automobilu

Název	České standardy				IAS/IFRS				Rozdíl					
	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	DNM	DHM	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	VH min. obd.	VH běž. obd.
leasingové splátky				457										
Zůstatek zálohy		67												
finanční náklady								44						
odpisy majetku								252						
závazek za pronajímatelem							61							
Zůstatková cena majetku					288									
Celkem		67	0	457	288	0	61	296		288	-67	61	85	75
Odložený daňový závazek							75	75				75	-107	32
Celkem po odlož. daň. závazku	518	67	60	1196	790	0	136	1066	5	267	-67	76	12	117

Tab. 18. Srovnání všech zjištěných rozdílů k 31.12.2004

5.1.9 Přepoččet výkazů po jednotlivých změnách

ROZVAHA			
ke dni: 31.12.2004			
jednotky: 1000 Kč			

	ČUS 2004 - netto	Změna	IAS 2004
AKTIVA CELKEM	17942	205	18147
Pohledávky za upsaný základní kapitál	0		0
Dlouhodobý majetek	484	272	756
Dlouhodobý nehmotný majetek	180	5	185
Software	0	5	5
Ocenitelná práva	180	0	180
Dlouhodobý hmotný majetek	304	267	571
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	304	267	571
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0		0
Oběžná aktiva	17335	-67	17268
Zásoby	6542	0	6542
Materiál	0	0	0
Zboží	6542	0	6542
Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0
Pohledávky z obchodních vztahů	0		0
Krátkodobé pohledávky	9561	-67	9494
Pohledávky z obchodních vztahů	9222	-67	9155
Stát - daňové pohledávky	12	0	12
Krátkodobé poskytnuté zálohy	297	0	297
Dohadné účty aktivní	0	0	0
Jiné pohledávky	30	0	30
Krátkodobý finanční majetek	1232	0	1232
Peníze	100	0	100
Účty v bankách	1132	0	1132
Časové rozlišení	123	0	123
Náklady příštích období	123	0	123
Komplexní náklady příštích období	0	0	0
Příjmy příštích období	0	0	0

ROZVAHA	ČUS 2004 - netto	Změna	IAS 2004
PASIVA CELKEM	17942	205	18147
Vlastní kapitál	3810	129	3939
Základní kapitál	250	0	250
Základní kapitál	250	0	250
Změny základního kapitálu			0
Kapitálové fondy	0	0	0
Emisní ažio			0
Ostatní kapitálové fondy			0
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	50	0	50
Zákonný rezervní fond	50	0	50
Statutární a ostatní fondy			0
Výsledek hospodaření minulých let	859	12	871
Nerozdělený zisk minulých let	859	12	871
Neuhrazená ztráta minulých let			0
Výsledek hospodaření běžného účetního období	2651	117	2768
Cizí zdroje	13961	76	14037
Rezervy	60	-60	0
Ostatní rezervy	60	-60	0
Dlouhodobé závazky	0	75	75
Závazky z obchodních vztahů			0
Odložený daňový závazek		75	75
Krátkodobé závazky	13901	61	13962
Závazky z obchodních vztahů	13045	61	13106
Závazky - podstatný vliv	0	0	0
Závazky k zaměstnancům	258	0	258
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	173	0	173
Stát - daňové závazky a dotace	378	0	378
Krátkodobé přijaté zálohy	44	0	44
Dohadné účty pasivní	0	0	0
Jiné závazky	3	0	3
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0	0
Bankovní úvěry dlouhodobé			0
Časové rozlišení	171	0	171
Výdaje příštích období	171	0	171
Výnosy příštích období			0

Tab. 19. Rozvaha k 31.12.2004 po přepočtu změn, zdroj: vlastní výpočet

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v druhovém členění

ke dni: 31.12.2004

jednotky: 1000 Kč

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	ČUS 2004	Změna	IAS 2004
Tržby za prodej zboží	63659	0	63659
Náklady vynaložené na prodané zboží	54070	0	54070
Obchodní marže	9589	0	9589
Výkony	0	0	0
Aktivace			0
Výkonová spotřeba	2883	-196	2687
Spotřeba materiálu a energie	799	0	799
Služby	2084	-196	1888
Přidaná hodnota	6706	196	6902
Osobní náklady součet	2469	0	2469
Mzdové náklady	1748	0	1748
Odměny členům orgánů společnosti a družstva			0
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	612	0	612
Sociální náklady	109	0	109
Daně a poplatky	12	0	12
Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	168	128	296
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0	0	0
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku			0
Tržby z prodeje materiálu			0
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	0	0
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku			0
Prodáný materiál			0
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	45	-30	15
Ostatní provozní výnosy	31	0	31
Ostatní provozní náklady	218	0	218
Převod provozních výnosů			0
Převod provozních nákladů			0
Provozní výsledek hospodaření	3825	98	3923

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	ČUS 2004	Změna	IAS 2004
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů			0
Prodané cenné papíry a podíly			0
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0	0
Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem			0
Výnosy z ostatního dlouhodobých cenných papírů a podílů			0
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku			0
Výnosy z krátkodobého finančního majetku			0
Náklady z finančního majetku			0
Náklady z finančního majetku			0
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů			0
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů			0
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti			0
Výnosové úroky	1	0	1
Nákladové úroky	54	13	67
Ostatní finanční výnosy	22	0	22
Ostatní finanční náklady	128	0	128
Převod finančních výnosů			0
Převod finančních nákladů			0
Finanční výsledek hospodaření	-159	-13	-172
Daň z příjmu za běžnou činnost	1015	-32	983
splatná	1015	0	1015
odložená	0	-32	-32
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	2651	117	2768
Mimořádné výnosy		0	0
Mimořádné náklady		0	0
Daň z příjmu z mimořádné činnosti	0	0	0
splatná			0
odložená			0
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům			0
Výsledek hospodaření za účetní období	2651	117	2768
Výsledek hospodaření před zdaněním	3666	85	3751

Tab. 20. Výkaz zisku a ztráty po provedených změnách, zdroj: vlastní výpočet

5.1.10 Přepočet zjištěných změn v roce 2003

Standard IFRS vyžaduje, aby nebyly zohledněny ve výkazech pouze změny, které byly objeveny ve sledovaném roce, ale aby změny byly zohledněny retrospektivně. Proto v následujících tabulkách provedeme úpravy ještě pro rok 2003. Všechny potřebné vstupní informace jsou totožné s údaji pro rok 2004 a jsou uvedeny oddílech výše.

Přehled zůstatkových cen majetku společnosti:

České účetní standardy	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena
Dlouhodobý nehmotný majetek	202	202
Dlouhodobý hmotný majetek	114	95
Dlouhodobý majetek celkem	316	297

Tab. 21. Přehled zůstatkových cen majetku, zdroj: vlastní výpočet

Přehled zůstatkových cen majetku společnosti dle IFRS:

Mezinárodní účetní standardy	Účetní zůstatková cena	Daňová zůstatková cena	Rozdíl
Dlouhodobý nehmotný majetek	225	202	23
Dlouhodobý hmotný majetek	492	95	397
Dlouhodobý majetek celkem	717	297	420

Tab. 22. Přehled zůstatkových cen majetku dle IFRS, zdroj: vlastní výpočet

Výpočet odložené daně k 31.12.2003

	Účetní odpisy			Daňové odpisy			Rozdíl	Sazba daně	Daňový závazek
	DNM	DHM	Celkem	DNM	DHM	Celkem			
Odpis 2004	40	154	194	22	95	117	77	28%	21,56
Odpis 2005	27,5	154	181,5	22,5	0	22,5	159	26%	41,34
Odpis 2006	22,5	113	135,5	22,5	0	22,5	113	24%	27,12
Odpis 2007	22,5	71	93,5	22,5	0	22,5	71	24%	17,04
Odpis 2008	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Odpis 2009	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Odpis 2010	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Odpis 2011	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Odpis 2012	22,5	0	22,5	22,5	0	22,5	0	24%	0
Celkem	225	492	717	202	95	297	420	2,22	107,06

Tab. 23. Výpočet odložené daně k 31.12.2003, zdroj: vlastní výpočet

5.1.11 Souhrn změn provedených v roce 2003

Název	České standardy				IAS/IFRS				Rozdíl					
	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	DNM	DHM	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	VH min. obd.	VH běž. obd.
Ekonomický informační systém	0			92	23			69	23	0			37	-14
Ochranná známka	202			22	202			22	0	0			0	0
Vysokozdvížený vozík	216			154	209			161	0	-7			-9	2
Nákladní automobil	269			241	243			217		-11			-7	-4
Náhradní díl - motor	0			0	15			35						
Rezerva na opravy			30	30			0	0				-30	0	30
Celkem	687	0	30	539	692	0	0	504	23	-18		-30	21	14

Leasing osobního automobilu

Název	České standardy				IAS/IFRS				Rozdíl					
	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	ZC stálých aktiv	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	Náklad	DNM	DHM	Oběžná aktiva	Cizí zdroje	VH min. obd.	VH běž. obd.
leasingové splátky				261										
Zůstatek zálohy		167												
finanční náklady								31						
odpisy majetku								144						
závazek za pronajímatelem							144							
Zůstatková cena majetku					396									
Celkem		167	0	261	396	0	144	175		396	-167	144	20	65
Odložený daňový závazek							107	107				107		-107
Celkem po odlož. daň. závazku	687	167	30	800	1088	0	251	786	23	378	-167	221	41	-28

Tab. 24. Souhrn změn provedených v roce 2003

5.2 Počáteční výkazy dle IAS 1 k 31.12.2004

SPOLEČNOST OBCHOD ROZVAHA K 31.12.2004

(v tisících korunách)

	2004	2004	2003	2003
AKTIVA				
Dlouhodobá aktiva				
Pozemky, budovy a zařízení	571		492	
Goodwill	0		0	
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	185		225	
Investice v přidružených podnicích	0		0	
Ostatní finanční aktiva	0		0	
		756		717
Krátkodobá aktiva				
Zásoby	6542		8243	
Obchodní a jiné pohledávky	9320		9088	
Platby předem	297		0	
Peníze a peněžní ekvivalenty	1232		3098	
		17391		20429
Aktiva celkem		<u>18147</u>		<u>21146</u>
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY				
Vlastní kapitál				
Upsaný kapitál	250		250	
Fondy	50		15	
Kumulované zisky a ztráty	3639		3372	
		3939		3637
Menšinový podíl		0		0
Dlouhodobé závazky				
Úročené půjčky	0		0	
Odložená daň	75		107	
Penzijní závazky	0		0	
		75		107
Krátkodobé závazky				
Obchodní a jiné závazky	14133		17402	
Krátkodobé půjčky	0		0	
Krátkodobá část úročených půjček	0		0	
Rezerva na záruky	0		0	
		14133		17402
Vlastní kapitál a závazky celkem		<u>18147</u>		<u>21146</u>

**SPOLEČNOST OBCHOD VÝSLEDOVKA PRO ROK
UKONČENÝ 31.12.2004****(klasifikace nákladů dle druhů)****(v tisících Kč)**

	2004	2003
Tržby	63659	53456
Ostatní provozní výnosy	31	239
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	0	0
Práce prováděné podnikem a aktivované	0	0
Spotřebované suroviny a materiál	-54869	-45959
Osobní náklady	-2469	-2370
Odpisy	-296	-244
Ostatní provozní náklady	<u>-2133</u>	<u>-2069</u>
Provozní zisk	3923	3053
Finanční výsledek	-172	-70
Zisk z přidružených podniků	<u>0</u>	<u>0</u>
Zisk před zdaněním	3751	2983
Daň ze zisku	<u>-983</u>	<u>-995</u>
Zisk po zdanění	2768	1988
Menšinový podíl	<u> </u>	<u> </u>
Čistý zisk nebo ztráta z běžných činností	2768	1988
Mimořádné položky	<u>0</u>	<u>0</u>
Čistý zisk za období	<u>2768</u>	<u>1988</u>

	Základní kapitál	Emisní ažio	Fond z přecenění	Ostatní fondy	Kumulovaný zisk	Celkem
Stav k 31.12.2002	250			15	1384	1649
Změny v účetních pravidlech						0
Přepřracovaný stav	250	0	0	15	1384	1649
Přírůstek z přecenění majetku						0
Úbytek z přecenění investic						0
Kurzové rozdíly						0
Čisté zisky nebo ztráty neuvedené ve výsledovce						0
Čistý zisk za období					1988	1988
Rozdělení zisku						0
Upsání základního kapitálu						0
Stav k 31.12.2003	250	0	0	15	3372	3637
Přírůstek z přecenění majetku						0
Úbytek z přecenění investic						0
Kurzové rozdíly						0
Čisté zisky nebo ztráty neuvedené ve výsledovce						0
Čistý zisk za období					2768	2768
Rozdělení zisku				35	-2501	-2466
Upsání základního kapitálu						0
Stav k 31.12.2004	250	0	0	50	3639	3939

5.3 Komentář k účetní závěrce

5.3.1 Účetní pravidla

Základní zásady zpracování účetní závěrky

Účetní závěrka byla zpracována v souladu se Mezinárodními účetními standardy na principu historických cen. Účetní hodnota vykázaných zajištěných aktiv a zajištěných závazků je upravena tak, aby odrážela změny reálné hodnoty rizik, která jsou předmětem.

Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení představují především dopravní prostředky a vybavení skladu a kanceláře. Pro výpočet odpisů se používá metoda rovnoměrného odepisování pořizovací ceny aktiv, popřípadě hodnoty aktiv po přecenění na zbytkovou hodnotu po dobu jejich použitelnosti.

Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva představují ekonomický informační systém a ochrannou známku. Výdaje se odpisují rovnoměrně po dobu jejich použitelnosti. Nehmotná aktiva se nepřeceňují

Leasing

Leasing pozemků, budov a zařízení, při němž společnost nese v podstatě všechna rizika a výhody vyplývající z vlastnictví, je klasifikován jako finanční leasing. Finanční leasing se aktivuje v reálné hodnotě najatého majetku na počátku doby leasingu nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě minimální leasingových plateb. Každá platba leasingu je alokována mezi závazky a finanční náklady tak, aby bylo dosaženo konstantní úrokové míry ze zbývajících zůstatků závazku. Odpovídající závazky z nájmu se po odečtení finančních nákladů zahrnují do položky Ostatní dlouhodobé závazky. Úrokový prvek finančních nákladů se účtuje k tíži výsledovky po celé období leasingu. Pozemky, budovy a zařízení pořízené v rámci finančního leasingu jsou odepisovány po dobu životnosti.

Zásoby

Zásoby se vykazují v pořizovacích cenách nebo v čisté realizované hodnotě, je-li nižší. Pořizovací ceny se stanoví pomocí metody váženého průměru.

Obchodní pohledávky

Obchodní pohledávky se vykazují v nominální hodnotě po odečtení odhadované výše pochybných pohledávek na základě kontroly všech nesplacených částek ke konci roku. Nedobytné pohledávky se odepisují, jakmile se identifikují.

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty se v rozvaze oceňují pořizovací cenou. Jsou zde zahrnuty finanční hotovost a inkasovatelné bankovní vklady

Základní kapitál

Základní kapitál byl společníkem splacen ve výši 100%. Hodnota základního kapitálu je 250.000 Kč

Odložená daň z příjmu

Odložené daňové pohledávky a závazky se oceňují ve výši daňové sazby, která bude účinná pro období, ve kterém bude pohledávka realizována nebo závazek splatný, podle daňových zákonů platných k rozvahovému dni.

Vykazování výnosů

Výnosy z prodeje se vykazují při dodání zboží a jejich převzetí zákazníkem. Výnosy z prodeje se vykazují bez daně z přidané hodnoty.

5.3.2 Komentář k jednotlivým výkazům

Nehmotná aktiva

	Ok. Ind. systém	Ochranná známka	Celkem
Rok končící 31.12.2003			
Počáteční čistá účetní hodnota	41	225	266
Odpisy	18	23	41
Konečná čistá účetní hodnota	23	202	225
K 31.12.2003			
Pořizovací náklady	92	225	317
Oprávkvy	69	23	92
Účetní hodnota	23	202	225
Rok končící 31.12.2004			
Počáteční čistá účetní hodnota	23	202	225
Odpisy	18	22	40
Konečná čistá účetní hodnota	5	180	185
K 31.12.2004			
Pořizovací náklady	92	225	317
Oprávkvy	87	45	132
Účetní hodnota	5	180	185

Tab. 25. Komentář k nehmotným aktivům, zdroj: vlastní výpočet

Pozemky, budovy a zařízení

	Samostatné movité věci a zařízení	Celkem
Rok končící 31.12.2003		
Počáteční čistá účetní hodnota vč.přírůstku	705	705
Odpisy	213	213
Konečná čistá účetní hodnota	492	492
K 31.12.2003		
Pořizovací náklady	1743	1743
Oprávkvy	1251	1251
Účetní hodnota	492	492
Rok končící 31.12.2004		
Počáteční čistá účetní hodnota vč.přírůstku	867	867
Odpisy	296	296
Konečná čistá účetní hodnota	571	571
K 31.12.2004		
Pořizovací náklady	2106	2106
Oprávkvy	1535	1535
Účetní hodnota	571	571

Tab. 26. Komentář k pozemkům, budovám a zařízení, zdroj: vlastní výpočet

Finanční leasing

Účetní jednotka poříдила v září roku 2002 osobní automobil formou finančního leasingu. Hodnota automobilu je 540 000 Kč, hodnota automobilu včetně finanční služby je 594 000 Kč. Z toho vyplývá, že implicitní úroková míra je 10%. Leasingové splátky jsou rozvrženy rovnoměrně do období 36 měsíců. V září 2002 byla zaplacená záloha 300 000 Kč.

Čistá účetní hodnota:	288 tis. Kč
Budoucí minimální splátky(splatné do 1 roku):	61 tis. Kč

Odložená daň z příjmu

	2003	2004
Odložený daňový závazek:	107 tis. Kč	75 tis. Kč
Odložený daňový závazek, který má být vyčerpan za více než 12 měsíců:	86 tis. Kč	43 tis. Kč

Dopady přechodu na IFRS na výši vlastního kapitálu a čistého zisku

Rok	2003	2004
Vlastní kapitál dle ČUS	3624	3810
z toho: kumulovaný čistý zisk	3359	3510
čistý zisk - běžné období	2016	2651
změna ve výsledku hospodaření minulých let	41	12
změna ve výsledku hospodaření běžného roku	-28	117
Čistý zisk běžného období dle IFRS	1988	2768
Kumulovaný čistý zisk dle IFRS	3372	3639
Vlastní kapitál dle IFRS	3637	3939

Tab. 27. Přehled dopadu přechodu na IFRS na výši vlastního kapitálu a čistého zisku

6 VERIFIKACE PROJEKTU

Při zpracování projektu byly jednotlivé kroky konzultovány s jednatelem společnosti Cascom,s.r.o., Ing. Petrem Otíkem, který se k výsledné práci vyjádřil takto:

„Práce vychází ze správných teoretických základů, je logicky a srozumitelně strukturována, teoretická a praktická část přirozeně navazují a praktická část včetně doporučení může být použita jako metodická pomůcka pro zpracování výkazů dle IFRS v běžné společnosti.“

Ing. Petr Kotík

auditor s licenci č. 1576

7 DOPORUČENÍ POSTUPŮ

Doporučení, které vyplývá z výše uvedených informací, je nezbytné rozdělit do dvou fází. V první řadě zde máme klienty účetní kanceláře, kteří jsou ti první, kteří přijdou s požadavkem sestavovat svou účetní evidenci dle mezinárodních účetních standardů. Novely právních předpisů, dotýkající se jakýmkoliv způsobem firemních financí, se v novelizovaných pasážích mění většinou směrem k celosvětovému harmonizovanému účetnictví. Proto v některých případech se vykazování účetních položek přizpůsobuje mezinárodním účetním standardům, aniž bychom o to vyloženě usilovali.

Mezinárodní účetní standardy jsou seskládány s množstvím předpisů a taxativně vymezených norem, které je třeba důsledně dodržovat. Z těchto předpisů mají některé společnosti částečně právem a částečně neprávem velké obavy. Základní myšlenka ale zůstává jasná a jednoduchá. Vykázat co nejvěrohodnější obraz finanční situace a výkonnosti společnosti. Z tohoto důvodu by měl management společnosti postupně zavádět procesy postupného přibližování svého výkaznictví k výkaznictví mezinárodnímu. Pokud se společnost rozhodne dobrovolně vykazovat výsledky hospodaření dle IFRS dobrovolně, má dostatek času tuto akci promyslet a postupně zavádět.

Druhá část doporučení se týká samotných pracovníků účetní kanceláře, kteří ve většině případů budou ti, kteří budou konkrétní postupy zpracovávat a představy managementu budou posouvat do roviny v souladu s IFRS. Oblast IFRS je v současné době velice rychle se měnícím oborem, proto je třeba neustále se vzdělávat a doplňovat si informace o vývoji IFRS. Základem je všeobecná teoretická znalost mezinárodních standardů, až pak dalším krokem bude stanovení a podrobné zanalyzování těch, které jsou pro daného klienta vhodné.

ZÁVĚR

Mezinárodní účetní standardy jsou světově nejrozšířenější formou harmonizace účetního výkaznictví a nepřímo i účetnictví. Nejsou závazné, ale jsou jen doporučením organizacím v jednotlivých zemích, aby je aplikovaly v praxi nebo v národních účetních předpisech. V zájmu zajištění mezipodnikové srovnatelnosti se však používají v širokém měřítku.

Cílem práce bylo názorně předvést převod účetní závěrky dle českých účetních standardů na účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů, a ke dni, kdy se společnost rozhodne, že přijme poprvé mezinárodní účetní standardy jako základnu pro zpracovávání účetních výkazů.

Jednotlivé části byly dodrženy tak, jak bylo stanoveno v úvodu. První část byla zaměřena hlavně na teoretické poznatky, které byly čerpány z různých literárních pramenů a na zhodnocení historie i současnosti v této oblasti. Druhá praktická část je rozdělena do dvou základních bloků. První obsahuje analýzy jednotlivých potřebných mezinárodních účetních standardů, druhý blok převádí tyto analýzy do praktického příkladu.

Standardizace činností vede k minimalizaci nákladů a k časové úspoře. Toto tvrzení by mohlo dokonale vystihovat problematiku mezinárodních účetních standardů, pokud by ale zákon o účetnictví korespondoval se standardy IAS/IFRS. V nových zásadních rozhodnutích při změnách zákonů již toto sbližování probíhá, ale úplné sladění asi očekávat nemůžeme, proto při účtování dle IAS musíme stále myslet na fakt, že pro kontrolní orgány české správy nejsou standardy IAS/IFRS směrodatné a v těchto případech musí být firma schopna doložit i závěrku dle českých předpisů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] KRÍŽ, P. a kol., *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací*, 2003, Nadace pro mezinárodní účetní standardy (IASFC), HZ Praha
- [2] ABC Systémy, s.r.o., *Mezinárodní účetních standardy (IAS) a ČR*, online 30.3.2005,
<http://www.ekomerce.cz/ec/ec.nsf/0/94E9DC8E1ABC2A60C1256BF0002F7C94>
- [3] Controler Institut, *Současný trend a požadavky v oblasti IAS/IFRS*, online 30.3.2005, web: <http://www.controlling.cz/cz/v-ciasa.asp?menu=menu03>
- [4] Controler Institut, *Názor na současný vývoj IAS*, online 30.3.2005, web: <http://www.controlling.cz/cz/v-ciasa.asp?menu=menu03>
- [5] Mafra, a.s., *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)*, online 30.3.2005,
web:
http://zakony.idnes.cz/podnikani.asp?r=podnikani&c=A050126_000000_podnikani_5553
- [6] SP audit, *Úvod do problematiky převodu účetnictví na mezinárodní účetní standardy*, online 30.3.2005, web: <http://www.spaudit.cz/docs/IFRS1.htm>
- [7] Nakladatelství C.H.Beck, *Jednotné účetní výkaznictví v Evropě*, online 30.3.2005,
web:
<http://www.ipravnik.cz/ipravnik/ipravnik.nsf/0/26517E69D3CB4C63C1256F62004F51AF>
- [8] KRUPOVÁ, L., *IFRS I – První přijetí IFRS*, *Účetnictví v praxi*, 2004, Praha
- [9] KOMORA AUDITORŮ ČR, *Auditorská směrnice č. 6 – Významnost a auditorské riziko*, 1998, Praha
- [10] HÝBLOVÁ, E., *Harmonizace účetnictví*, Zlín, 2004, Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, ISBN 80-7318-202-5

- [11] HANUŠOVÁ, H., KALOUDA, F., Evropské ekonomické prostředí, Praha, 1999, Computer Press, ISBN 801-7226-265-3

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Zkr.	Vysvětlení.
IASCF	Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
SEC	Komise pro cenné papíry
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy pro finanční vykazování
SIC	Stálý interpretační výbor
SAC	Poradní sbor
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
VH	Výsledek hospodaření

SEZNAM TABULEK

Tab. 1.	Sedm kroků úspěšného přechodu na IFRS, zdroj[5].....	25
Tab. 2.	Rozvaha k 31.12.2004 dle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, zdroj: vlastní výpočet.....	52
Tab. 3.	Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2004 dle zákona 563/1991 o účetnictví, zdroj: vlastní výpočet.....	54
Tab. 4.	Rozklíčování uznatelnosti jednotlivých nehmotných aktiv, zdroj: vlastní výpočet	55
Tab. 5.	Odpisy ekonomického informačního systému, zdroj: vlastní výpočet	56
Tab. 6.	Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet.....	56
Tab. 7.	Odpisový plán vysokozdvizného vozíku, zdroj: vlastní výpočet.....	58
Tab. 8.	Přehled odpisů nákladního automobilu dle ČUS a IAS, zdroj: vlastní výpočet	58
Tab. 9.	Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet.....	59
Tab. 10.	splátkový kalendář, zdroj: vlastní výpočet.....	61
Tab. 11.	Odpisy DHM, zdroj: vlastní výpočet	61
Tab. 12.	Přepočet závazků, finančních nákladů a pohledávek za pronajímatelem, zdroj: vlastní výpočet	62
Tab. 13.	Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet	63
Tab. 14.	Vyznačení jednotlivých rozdílů mezi ČUS a IFRS, zdroj: vlastní výpočet	64
Tab. 15.	Přehled zůstatkových cen majetku, zdroj: vlastní výpočet	65
Tab. 16.	Přehled zůstatkových cen majetku dle IFRS, zdroj: vlastní výpočet.....	65
Tab. 17.	Výpočet odložené daně k 31.12.2004, zdroj: vlastní výpočet	66
Tab. 18.	Srovnání všech zjištěných rozdílů k 31.12.2004.....	68
Tab. 19.	Rozvaha k 31.12.2004 po přepočtu změn, zdroj: vlastní výpočet	70
Tab. 20.	Výkaz zisku a ztráty po provedených změnách, zdroj: vlastní výpočet	72
Tab. 21.	Přehled zůstatkových cen majetku, zdroj: vlastní výpočet	73
Tab. 22.	Přehled zůstatkových cen majetku dle IFRS, zdroj: vlastní výpočet.....	73
Tab. 23.	Výpočet odložené daně k 31.12.2003, zdroj: vlastní výpočet	74
Tab. 24.	Souhrn změn provedených v roce 2003	76

Tab. 25.	Komentář k nehmotným aktivům, zdroj: vlastní výpočet.....	82
Tab. 26.	Komentář k pozemkům, budovám a zařízení, zdroj: vlastní výpočet.....	82
Tab. 27.	Přehled dopadu přechodu na IFRS na výši vlastního kapitálu a čistého zisku	83