

**Projekt transformace účetní závěrky podle
Mezinárodních účetních standardů a jeho
aplikace ve firmě Lagris, a.s.**

Bc. Marta Petrů

Diplomová práce

2005

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

ABSTRAKT

Abstrakt česky

Předmětem této diplomové práce je transformace účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů na závěrku sestavenou dle Mezinárodních účetních standardů.

Pro ilustraci převodu účetní závěrky jsem si vybrala českou akciovou společnost LAGRIS, a.s., která se zabývá skladováním, balením a zpracováním zemědělských produktů a jejich prodejem na českém a slovenském trhu.

Abstrakt ve světovém jazyce

The topic of my diploma work is the transformation of czech financial statements into financial statements in accordance with International Accounting Standards.

As an illustration I choose czech corporation LAGRIS Inc. which is engaged in stocking, packaging and processing of agricultural products and in distribution of this products to Czech and Slovak market.

Ráda bych na tomto místě vyjádřila poděkování paní Ing. Vlastě Sárové za cenné teoretické a praktické rady, za odborné vedení a pomoc při zpracování diplomové práce. Děkuji také pracovníkům podniku za čas, který mi věnovali a za pomoc při získávání podkladů a informací potřebných k vypracování mé diplomové práce.

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

Ve Zlíně 12. května 2005

.....

Vedení organizace pro kterou se zpracovávala diplomová práce, jejíž název je uveden v práci a jejíž data byla v práci využita, nesouhlasí se zapůjčením práce třetí straně.

OBSAH

OBSAH	5
ÚVOD.....	7
I. TEORETICKÁ ČÁST	9
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ A MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY	10
1.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	10
1.2 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY	11
1.2.1 Úvod	11
1.2.2 Předmluva	11
1.2.3 Koncepční rámec.....	12
1.2.4 Účetní standardy.....	16
II. ANALYTICKÁ ČÁST	32
2 PŘEVOD ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ DLE ČESKÝCH NOREM NA ZÁVĚRKU DLE IAS	33
2.1 TRANSFORMACE VÝSLEDOVKY	33
2.1.1 Tržby za prodej zboží.....	33
2.1.2 Náklady vynaložené na prodané zboží.....	33
2.1.3 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb.....	33
2.1.4 Změna stavu zásob vlastní činnosti.....	34
2.1.5 Aktivace	35
2.1.6 Spotřeba materiálu a energie	35
2.1.7 Služby.....	36
2.1.8 Přidaná hodnota.....	37
2.1.9 Osobní náklady.....	37
2.1.10 Daně a poplatky.....	37
2.1.11 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	37
2.1.12 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	38
2.1.13 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	39
2.1.14 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	39
2.1.15 Ostatní provozní výnosy	40
2.1.16 Ostatní provozní náklady	40
2.1.17 Provozní výsledek hospodaření.....	41
2.1.18 Výnosové úroky	41
2.1.19 Nákladové úroky	41
2.1.20 Ostatní finanční výnosy.....	41
2.1.21 Ostatní finanční náklady	42
2.1.22 Výsledek hospodaření z finančních operací.....	42
2.1.23 Výsledek hospodaření za běžnou činnost	42
2.1.24 Splatná daň z příjmů za běžnou činnost.....	42
2.1.25 Odložená daň z příjmů	44
2.1.26 Mimořádné výnosy.....	45
2.1.27 Mimořádné náklady	45
2.1.28 Výsledek hospodaření před zdaněním	45

2.2	TRANSFORMACE ROZVAHY – AKTIVA.....	50
2.2.1	Dlouhodobý nehmotný majetek (nehmotná aktiva).....	50
2.2.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	50
2.2.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	52
2.2.4	Zásoby.....	52
2.2.5	Krátkodobé pohledávky.....	53
2.2.6	Finanční majetek.....	53
2.2.7	Účty časového rozlišení.....	53
2.3	TRANSFORMACE ROZVAHY – PASIVA.....	59
2.3.1	Vlastní kapitál.....	59
2.3.2	Rezervy.....	59
2.3.3	Dlouhodobé závazky.....	59
2.3.4	Krátkodobé závazky.....	60
2.3.5	Dlouhodobé bankovní úvěry.....	62
2.3.6	Účty časového rozlišení.....	62
III.	PRAKTICKÁ ČÁST.....	66
3	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SPOLEČNOSTI LAGRIS, A.S. SESTAVENÁ DLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ.....	67
3.1	VÝSLEDOVKA.....	67
3.2	ROZVAHA.....	68
3.3	PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH.....	70
3.4	VÝKAZ ZMĚN VE VLASTNÍM KAPITÁLU.....	72
3.5	KOMENTÁŘ K ÚČETNÍM VÝKAZŮM.....	73
3.5.1	Prohlášení o shodě.....	73
3.5.2	Obecné údaje.....	73
3.5.3	Významné události ovlivňující výsledky společnosti.....	75
3.5.4	Aplikovaná účetní pravidla a způsoby oceňování.....	75
3.5.5	Doplňující informace k účetním výkazům.....	79
3.5.6	Předpokládaný vývoj podnikání.....	82
3.5.7	Shrnutí změn z převodu účetní závěrky na závěrku dle IAS.....	82
	ZÁVĚR.....	84
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	86
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	87
	SEZNAM TABULEK.....	88

ÚVOD

V souvislosti s globalizací kapitálových trhů vznikla postupně ze strany investorů potřeba obecného světového účetního rámce. Při jejich rozhodování o nejvhodnějším umístění finančních zdrojů v různých částech světa ztěžují a prodražují srovnávání podniků v různých zemích a přijímání kvalifikovaných rozhodnutí rozdílné národní účetní standardy. Kromě toho rozdíly v národních účetních standardech znamenají dodatečné náklady pro podniky, které musí připravovat finanční informace o sobě podle různých účetních standardů, chtějí-li získat kapitál na různých trzích.

Zavedení mezinárodních účetních standardů tak významně ovlivňuje srovnatelnost a vypovídací schopnost finančních informací o firmách a je důležitým základem pro vytváření efektivnějších evropských kapitálových trhů. Konkrétní podnik se jejich prostřednictvím může prezentovat stejně srozumitelně doma jako v zahraničí.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie se stalo řešení otázek týkajících se procesu sjednocování účetnictví v jednotlivých státech a nejlépe v celosvětovém měřítku aktuálním tématem, neboť mezinárodní účetní standardy zasáhnou do života všech podniků v ČR. Zatímco v minulosti bylo jejich používání víceméně dobrovolnou záležitostí, od r. 2005 bude pro řadu podniků toto používání povinné a na základě Nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů vydaného Evropskou Komisí dne 13. února 2001 budou společnosti kótované na regulovaných trzích (včetně bank a pojišťoven) sestavovat počínaje rokem 2005 konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví.

Tímto výrazem budou označovány jednak standardy, které budou vydávány Radou pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board), která v rámci restrukturalizace Výboru pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) nahradila s účinností od 1. dubna 2001 původní Výbor, jednak Mezinárodní účetní standardy (IAS) doposud vydané IASB. Tato změna samozřejmě neznamená pouze kosmetickou změnu názvu tohoto souboru pravidel pro účetnictví, ale souvisí i se změnou jejich úlohy a pozice v kontextu světového účetnictví.

Předmětem mé diplomové práce je převedení účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů na závěrku sestavenou dle Mezinárodních účetních standardů. Na účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů budu převádět účetní závěrku společnosti

LAGRIS, a.s. za rok 2004. Tato práce je rozčleněna na tři základní části. První část je teoretická, zde bych chtěla objasnit důvody harmonizace účetnictví a provést charakteristiku základních účetních systémů. Dále bude následovat popsání Mezinárodních účetních standardů. V druhé analytické části se zaměřím na převod účetní závěrky sestavené dle současných českých účetních předpisů na závěrku sestavenou dle IAS. Třetí část se bude skládat z vlastní účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů, včetně rozvahy, výkazu zisku a ztrát, výkazu peněžních toků, výkazu změn vlastního jmění, účetních metod a přílohy účetní závěrky.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ A MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

1.1 Harmonizace účetnictví

Při řízení podniku je nemalý důraz kladen na dostatečné a hodnověrné informace. Mezi důležité zdroje těchto informací patří finanční účetnictví, a to zejména ta část, která představuje jeho výslednou podobu – tedy finanční výkaznictví. V každém státě probíhá usměrňování finančního účetnictví nejrozličnějším způsobem a v různém rozsahu. Jedná se o stanovení národních pravidel pro vedení účetnictví a pro poskytování účetních informací externím uživatelům. Současné světové trendy ve finančním účetnictví kladou důraz na požadavek, aby se obecná účetní pravidla, zásady a postupy v různých státech přibližovaly, aby se harmonizovaly.

Harmonizací se tedy rozumí přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby předkládané výkazy byly patřičně vzdělanému uživateli srozumitelné. Tyto snahy probíhají ve světě v několika proudech. Jednak harmonizace v rámci určitého společenství zemí. (takových seskupení je ve světě celá řada, u nás se jedná o snahu sbližování účetnictví uvnitř Evropské unie), a dále pak celosvětová harmonizace účetnictví, o kterou usilují dva ucelené soubory standardů: Mezinárodní účetní standardy (IAS) a Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP) [1].

Potřebu nadnárodních celosvětově platných účetních norem Mezinárodních účetních standardů (IAS) vyvolává růst nadnárodních společností a rozvoj mezinárodního kapitálového trhu (zejména formou obchodování s cennými papíry na světových burzách). Vypracováním tohoto uceleného souboru účetních standardů pro účetní výkaznictví se v r. 1973 začala zabývat soukromá instituce Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) se sídlem v Londýně. Náplní jeho činnosti byly práce na zlepšení a harmonizaci finančního výkaznictví. Členy IASB jsou účetní organizace, které jsou členy Mezinárodní federace účetních. V roce 1977 byl ustanoven Stálý interpretační výbor (The Standing Interpretations Committee – SIC). Jeho cílem je zvýšit přesnost při sporné aplikaci některého ze standardů. V dubnu 2001 zahájila svou činnost Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která 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)“.

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. V současné době (březen 2005) tudíž existuje celkem 34 platných Mezinárodních účetních standardů (IAS) a 30 interpretací SIC. Soubor standardů zveřejňovaný Radou se nazývá Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), přičemž tento termín zahrnuje rovněž veškeré stávající IAS a interpretace. V této diplomové práci budu převádět účetní závěrku roku 2004, a proto budu dále pracovat jen s Mezinárodními účetními standardy [11].

1.2 Mezinárodní účetní standardy

Mezinárodní účetní standardy obsahují:

Úvod

Předmluvu

Koncepční rámec

Účetní standardy

1.2.1 Úvod

Úvod definuje účel Mezinárodních účetních standardů, řídící orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy a jeho pracovní program

1.2.2 Předmluva

Druhou částí Mezinárodních účetních standardů je předmluva k výkladu standardů. V předmluvě se stanovují následující cíle:

- formulovat a ve veřejném zájmu vyhlášovat účetní standardy, které by měly být dodržovány při zveřejňování finančních účetních výkazů; propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování,
- pracovat všeobecně na zlepšení a harmonizaci právních předpisů, účetních standardů a postupů vztahujících se k předkládání finančních účetních výkazů

1.2.3 Koncepční rámec

Koncepční rámec není účetním standardem, a proto nedefinuje účetní postupy pro žádný konkrétní problém. Koncepční rámec vychází ze dvou základních předpokladů:

- Předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti
- Akruální báze

Obsah koncepčního rámce je rozdělen do následujících kapitol:

- Předmluva
- Úvod
- Účel účetní závěrky
- Základní předpoklady
- Kvalitativní vlastnosti účetní závěrky
- Základní položky účetní závěrky
- Podmínky zobrazení základních položek účetní závěrky
- Oceňování základních položek účetní závěrky
- Pojetí vlastního kapitálu a jeho zachování [8].

V předmluvě koncepčního rámce jsou vyjádřeny jeho cíle. Tyto cíle jsou pak podrobněji konkretizovány v úvodu ke koncepčnímu rámci, kde se podrobněji vysvětluje účel jeho zpracování. Koncepční rámec sleduje výše uvedené cíle z pozic tzv. externích uživatelů informací zveřejněných v účetní závěrce. Mezi uživatele účetní závěrky podle Koncepčního rámce patří investoři, zaměstnanci, poskytovatelé výpůjčního kapitálu, dodavatelé a jiní obchodní věřitelé, zákazníci, vlády a jejich orgány, veřejnost [8].

Účelem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční situaci, výkonnosti a o změnách ve finanční situaci podniku, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů provádějících ekonomická rozhodnutí. Všechny tři pojmy jsou podrobněji vymezeny.

Koncepční rámec chápe základní předpoklady ve smyslu obecně uznávaných zásad, které není třeba explicitně uvádět v příloze, pokud je způsob sestavení účetní závěrky respektuje. V porovnání s jinými obecně uznávanými zásadami je jejich vymezení poněkud úzké:

vymezuje pouze aktuální princip a princip tzv. předpokladu trvání podniku, které stručně charakterizuje.

Kvalitativní charakteristiky publikovaných informací účetní závěrky vymezuje koncepční rámec – srozumitelnosti, relevanci, spolehlivost, srovnatelnost a snahu o věrné zobrazení. V podrobnějších úvahách se ještě zabývá některými dalšími vlastnostmi vykazovaných informací, které mohou buď jejich vypovídací schopnost ovlivnit, nebo mohou vést ke střetům při zajišťování či respektování uvedených zásad.

K základním položkám, které se bezprostředně vztahují k měření finanční pozice, patří aktiva, dluhy a vlastní kapitál. Základním měřítkem výkonnosti, resp. základem, z něhož se odvíjí podrobnější měření efektivnosti je zisk, s tím, že jeho základní složkou jsou výnosy a náklady. Pojmy aktiva, dluhy, vlastní kapitál, zisk, náklady a výnosy jsou pak charakterizovány ze dvou hledisek:

- Hledisko podstaty a obsahových rysů
- Hledisko podmínky, která umožňuje jejich zobrazení ve výkazech či jiných částech účetní závěrky [8]

Aktivum je zdroj využívaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Budoucím ekonomickým prospěchem obsaženým v aktivu se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Tímto potenciálem může být výrobní potenciál, který tvoří část hlavní výdělečné činnosti podniku. Může být také v takové formě, kterou lze převést na peníze nebo peněžní ekvivalenty, nebo která umožňuje snížit odtoky peněz, například pokud alternativně prováděný výrobní proces vede ke snížení výrobních nákladů. Podnik obvykle používá svá aktiva k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb, které mají schopnost uspokojit požadavky nebo potřeby zákazníků, protože tyto výroby nebo služby uspokojují požadavky nebo potřeby zákazníků, jsou zákazníci ochotni za ně platit, a tím přispívají k toku peněz do podniku [1].

Aktiva jsou výsledkem minulých transakcí nebo jiných minulých skutečností, tzn. že očekávané transakce a události nedávají samy o sobě vznik aktivu. Aktivum je uznáno a vykázáno v rozvaze, pokud je pravděpodobné, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch a pokud ho lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, kterou lze spolehlivě vyjádřit. Aktivum není uznáno a vykázáno v rozvaze, pokud došlo k výdaji, u něhož není

pravděpodobné, že přinese podniku ekonomický prospěch po skončení běžného účetního období. Takovou transakci je třeba vyjádřit naopak jako náklad a vykázat ji ve výsledovce [1].

Závazek je současnou povinností, která vznikla na základě minulých skutečností a od jehož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok zdrojů jako ekonomického prospěchu z podniku. Závazek je povinnost nebo odpovědnost jednat nebo konat určitým způsobem. Závazky mohou být právně vymahatelné v důsledku závazné smlouvy nebo zákonem stanoveného požadavku. Je nutno rozlišovat mezi současným a budoucím závazkem. Závazek běžně vzniká až poté, co je aktivum dodáno, nebo když podnik uzavře neodvolatelnou smlouvu o jeho pořízení. V druhém případě se neodvolatelností smlouvy rozumí, že ekonomické následky nedodržení závazku, například kvůli značné pokutě, ponechávají podniku pouze malou možnost vyhnout se odlivu zdrojů ve prospěch druhé smluvní strany [1].

Vypořádání současného závazku je obvykle spojeno s tím, že podnik vynaloží ekonomické zdroje, které obsahují ekonomický prospěch, aby uspokojil požadavek druhé strany. Vypořádání může být provedeno různými způsoby, např. platbou penězi, převodem jiných aktiv, poskytnutím služeb, nahrazením uvedeného závazku závazkem jiným. Závazky jsou výsledkem minulých transakcí nebo jiných minulých skutečností. Tak například pořízení zboží a užití služeb dávají vzniknout obchodním závazkům a obdržení bankovní půjčky vyvolává závazek půjčku splatit. Závazek je uznán a vykázán v rozvaze, pokud je pravděpodobné, že jeho vypořádání vyvolá odliv ekonomických zdrojů – nositelů ekonomického prospěchu, a pokud lze částku, za niž se toto vypořádání uskuteční, spolehlivě měřit.

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Vlastní kapitál i když je takto definován lze v rozvaze rozčlenit do podskupin. Taková rozčlenění do podskupin mohou být důležitá pro rozhodovací potřeby uživatelů účetní závěrky, pokud vyjadřují právní anebo jiná omezení možností, které podnik má při rozdělování vlastního kapitálu nebo při jeho jiném užití [1].

Obsahové pojetí zisku je poněkud zúžené. Zdůrazněna je jeho kritériální funkce. Zisk je chápán jako měřítko výkonnosti nebo jako základ jiných měření jako je výnosnost vloženého kapitálu a zisk na akcii.

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo přírůstkem nebo zvýšením užitečnosti aktiv nebo snížením závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků. Souhrnné vymezení výnosů zahrnuje jak výnosy z běžných činností, tak i přínosy. Výnos je výsledkem běžných činností podniku a vyjadřuje se řadou různých pojmů, jako jsou například výnosy z prodeje, poplatků, úroků, dividend a nájemného. Přínosy představují ostatní položky, které vyhovují definici výnosů a mohou, ale nemusí, být výsledkem běžných činností. Přínosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, a tím se ve své podstatě neliší od výnosů. Výnosy jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud došlo nárůstem aktiv nebo snížením závazků ke zvýšení budoucího ekonomického prospěchu, které lze spolehlivě vyjádřit [1].

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než přidělem z vlastního kapitálu vlastníků. Definice nákladů zahrnuje ztráty, jakož i takové náklady, které vznikají v rámci běžných činností podniku. Náklady, jež vznikají v rámci běžných činností podniku, zahrnují například náklady prodaných výkonů, mzdy a odpisy. Náklady se obvykle projevují ve formě úbytku nebo snížení užitečnosti aktiv, jako jsou peníze a peněžní ekvivalenty, zásoby, pozemky, budovy a zařízení. Ztrátami jsou ostatní složky, které vyhovují definici nákladů a mohou, ale nemusí, vznikat v rámci běžných podnikových činností. Ztráty představují snížení ekonomického prospěchu, a tím se ve své podstatě neliší od jiných nákladů. Náklady jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud došlo snížením aktiv nebo zvýšením závazků ke snížení budoucího ekonomického prospěchu, které lze spolehlivě vyjádřit [1].

Pro oceňování podnikových aktiv a dluhů se v Koncepčním rámci uvádí přehled následujících základních způsobů oceňování:

- historická (pořizovací) cena
- běžná reprodukční cena
- běžná (čistá) realizovatelná hodnota
- současná hodnota .

Koncepční rámec vymezuje dvě základní pojetí, vedoucí k různému ocenění vlastního kapitálu vloženého do podnikání a ovlivňující tedy následně i způsob vyjádření, vypovídací schopnost a kvantitativní úroveň zisku:

- a) pojetí měřené buď nominálně, nebo v přepočtu na současnou kupní sílu;
- b) pojetí vyjádřené naturální výrobní nebo podnikatelskou kapacitou podniku .

1.2.4 Účetní standardy

V roce 2002 IASB – Rada pro mezinárodní účetní standardy vydala již 41 účetních standardů, které obsahují věcnou náplň účetních výkazů. Některé z nich byly v průběhu doby novelizovány, některé byly zrušeny a nahrazeny novými. Některé dřívější standardy jsou průběžně revidovány z toho důvodu, že musí reflektovat vývoj finančního řízení a trendy světové ekonomiky vůbec. Předností IAS je přesnost a přehlednost ve vymezení fundamentálních postulátů (východisek, zásad) v přesném vymezení základních pojmů a v řešení dílčích problémových oblastí účetnictví. Z toho také vyplývá, že jestliže by se směrnice jednotlivého standardu neshodovala s ustanovením Koncepčního rámce, potom platí postup uvedený v daném standardu, popř. řešení, které je uvedeno v SIC [2].

Nyní se budu zabývat určitými Mezinárodními účetními standardy, které měly platnost v roce 2004.

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

IAS 2 – Zásoby

IAS 7 – Výkazy peněžních toků

IAS 8 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby

IAS 10 – Události po rozvahovém dni

IAS 11 – Stavební smlouvy

IAS 12 – Daně ze zisku

IAS 14 – Vykazování podle segmentů

IAS 15 – Informace vyjadřující dopady měnících se cen

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

- IAS 17 – Leasingy
- IAS 18 – Výnosy
- IAS 19 – Zaměstnanecké požitky
- IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
- IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn
- IAS 22 – Podnikové kombinace
- IAS 23 – Výpůjční náklady
- IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran
- IAS 26 – Penzijní plány
- IAS 27 – Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
- IAS 28 – Investice do přidružených podniků
- IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IAS 30 – Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí
- IAS 31 – Vykazování účastí ve společných podnicích
- IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
- IAS 33 – Zisk na akcii
- IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví
- IAS 35 – Ukončované činnosti
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
- IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
- IAS 38 – Nehmotná aktiva
- IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování
- IAS 40 – Investice do nemovitostí
- IAS 41 – Zemědělství
- IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
- IFRS 2 – Odměny vázané na vlastní kapitál

IFRS 3 – Podnikové kombinace

IFRS 4 – Pojistné smlouvy

IFRS 5 – Stálá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Cílem tohoto standardu je stanovit základnu pro předkládání standardní účetní závěrky, aby se zajistila srovnatelnost mezi účetními závěrkami jiných podniků. K dosažení tohoto cíle vytyčuje tento standard všeobecná ustanovení o předkládání účetní závěrky, směrnice týkající se její struktury a minimální požadavky na obsah účetní závěrky. Rozpoznávání, vyčíslování a zveřejňování specifických transakcí se provádí v souladu s ostatními Mezinárodními účetními standardy. Účetní závěrka podává informace o finanční situaci, výkonnosti, peněžních tocích a o tom, jak management hospodařil se svěřenými zdroji, které jsou užitečné při ekonomickém rozhodování širokému okruhu uživatelů.

Součástí účetní závěrky sestavené dle IAS jsou rozvaha, výsledovka, výkaz vysvětlující buď všechny změny vlastního kapitálu, nebo změny vlastního kapitálu jiné než změny z operací s vlastníky a rozdělení zisku, výkaz peněžních toků a účetní zásady a vysvětlivky. Systém IAS je flexibilní, pokud jde o formáty a položky, které mají být vykázány v základních účetních výkazech. Důraz je kladen na zveřejňované informace. Účetní závěrka se sestavuje nejméně ročně. Bilanční období může být kratší nebo delší než jeden rok jen ve výjimečných případech.

Standard dále obsahuje všeobecné zásady, mezi které patří věrný a pravdivý obraz, věrné zobrazení a prohlášení o shodě účetní závěrky se všemi IAS. Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s Mezinárodními účetními standardy, podnik tuto skutečnost zveřejní. Ve výjimečných případech podnik nemusí dodržovat standardy, pokud by byly na překážku věrného a pravdivého zobrazení. Musí však zveřejnit proč tak učinil.

Ve standardu jsou charakterizována i účetní pravidla, kterými jsou specifické principy, základny, konvence, postupy a praktiky přijaté podnikem pro přípravu a předkládání účetní závěrky. Součástí standardu jsou dále informace vykazované přímo v rozvaze, přímo ve výsledovce, přímo ve výkazu změn vlastního kapitálu a dále informace, které je nutno uvést v příloze.

IAS 2 Zásoby

Hlavním účelem standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení stavu a pohybu zásob, a to zejména v podmínkách, které jsou adekvátní použití tzv. historického účetnictví. Jako hlavní problém vymezuje vyjádření výše nákladů, které sice byly vynaloženy ve sledovaném období, které však nebudou vykazovány jako náklady vynaložené na dosažení souvisejících výnosů, ale budou aktivovány v ocenění zásob. Zásoby jsou podle IAS 2 aktiva určená pro prodej v běžném podnikání, ve výrobním procesu nebo aktiva ve formě surovin nebo spotřebního materiálu, které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

IAS 2 stanoví jako základní zásadu, že zásoby by měly být oceněny na nižší z úrovní nákladů a čisté realizovatelné hodnoty. Ocenění zásob by potom mělo zahrnovat veškeré náklady spojené s nákupem, přeměnou a jiné náklady vynaložené v souvislosti s uvedením (přeměnou) zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

IAS 2 požaduje zveřejnit následující informace:

- účetní zásady, které účetní jednotka respektuje při kvantifikaci zásob, a to až do úrovně nákladových vzorců,
- celkovou hodnotově vyjádřenou výši zásob, dále rozčleněnou podle druhů zásob „v členění vhodném pro podnik“, ovšem při respektování obecného členění zásob na zboží, suroviny, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky,
- výši zásob v čisté realizovatelné hodnotě,
- celkovou výši zúčtovaných opravných položek k zásobám včetně popisu důvodů, které účetní jednotku vedly ke snížení nebo eliminaci opravné položky,
- hodnotově vyjádřenou výši zásob, které byly dány do zástavy jako záruka na krytí závazků účetní jednotky [11].

IAS 7 Výkazy peněžních toků

Mezinárodní účetní standardy požadují, aby podnik podával informace rovněž o peněžních tocích, které se uskutečnily během určité časové periody. Tyto informace jsou užitečné pro uživatele tím, že mu umožňují učinit si názor o schopnosti podniku vydělávat peníze, odhadnout budoucí peněžní toky, přezkoumat vztah mezi ziskem a penězi a posoudit

dopad měnících se cen. Pro manažery je takový výkaz rovněž užitečný: je souhrnnou zprávou o tom, odkud peníze přišly a na jaké účely byly použity.

Za hlavní účel informací z výkazu peněžních toků (CF) je považováno zobrazení schopnosti podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a poskytnutí podkladů pro stanovení potřeb podniku využívat peněžních toků. Standard dále vymezuje základní přínosy, které informace z výkazů CF poskytují, uvádí definice pojmů peníze, peněžní ekvivalenty, peněžní toky, provozní činnosti, investiční činnosti, financování. Základním požadavkem standardu je prezentovat peněžní toky za dané období v členění na peněžní toky z provozních a investičních činností a financování, aby bylo z výkazu zřejmé, jak ovlivňují tyto činnosti (resp. oblasti) finanční situaci podniku.

IAS 7 uvádí dva základních přístupy k vykazování peněžních toků z provozní činnosti, a to přímou a nepřímou metodu. Charakteristickým rysem přímé metody je uvedení hlavních skupin peněžních příjmů a výdajů v nekompenzované (hrubé) podobě. Tato metoda je podle IAS 7 preferována. Výsledkem nepřímé metody je čistý (kompenzovaný) peněžní tok z provozní činnosti, který je získán úpravou čistého hospodářského výsledku o změny stavu zásob, provozních pohledávek a závazků za období, nepeněžní položky a všechny další položky, které souvisí s peněžními toky z investiční činnosti nebo z financování. Vykazování peněžních toků z investiční činnosti a z financování lze pouze za použití přímé metody [7].

Dále standard uvádí případy položek, které jsou sice součástí provozní činnosti, a tudíž mohou být vykázány nepřímou metodou, ale standard požaduje, aby tyto byly vykázány metodou přímou.

Jako další požadavky na obsah výkazu cash flow a poznámek (přílohy) k němu uvádí IAS 7:

- podstatné zůstatky peněz či peněžních ekvivalentů, které vlastní podnik dceřiný, které nejsou k dispozici pro skupinu např. z důvodu devizových omezení,
- částky dosud nevyčerpaných úvěrových rámců, včetně případných omezení pro další čerpání úvěrů,
- částky peněžních toků z provozní a investiční činnosti a financování připadající na podíly ve společných podnicích konsolidovaných metodou poměrné konsolidace,

- oddělit částku peněžních toků, která zvyšuje operační kapacitu podniku od částky, která slouží k jejímu udržení,
- částky provozních, investičních a finančních peněžních toků podle odvětvových a geografických segmentů [7].

IAS 8 Zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetní politice

Standard charakterizuje základní pojmy jako mimořádné položky, běžné činnosti, přerušené operace, základní chyby a účetní pravidla. Standard se zabývá jednak požadavky na vykazování určitých složek činnosti podniku a problematikou určení mimořádné oblasti činnosti podniku, jednak zveřejňováním a vykazováním změn v účetních pravidlech a účetních odhadech přijatých podnikem. Dále standard řeší otázku zveřejňování oprav základních chyb, vzniklých v minulých účetních obdobích, ve vztahu k období běžnému [11].

Mimořádné položky jsou výnosy nebo náklady, které vznikají z událostí nebo transakcí, které jsou odlišné od běžných aktivit podniku, a proto se u nich neočekává, že se budou opakovat často nebo pravidelně. Za mimořádnou položku se pokládá například vyvlastnění aktiv (znárodnění), zemětřesení nebo jiná přírodní katastrofa. Standard požaduje samostatné zveřejňování podstaty a částky každé mimořádné položky.

V běžné oblasti činnosti podniku požaduje standard samostatné zveřejnění položek, které mají takovou velikost nebo dopad, že jejich zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti podniku za období jako například snížení hodnoty zásob, pozemků, budov a zařízení, jakož i stornování tohoto snížení, restrukturalizace podnikových činností, vyřazení pozemků, budov a zařízení, vyřazení dlouhodobých investic, přerušené operace, urovnání soudních sporů a ostatní stornování rezerv.

Standard dále rozlišuje chyby běžné, které mohou vzniknout jako výsledek matematických omylů, omylů při používání účetních pravidel, nesprávným výkladem skutečnosti, podvodem či přehlédnutím a chyby základní, které mají takový význam, že účetní výkazy nemohou být pokládány k datu jejich zveřejnění za spolehlivé. Opravy běžných chyb se provádí v běžném účetním období. Opravy základních chyb standard řeší tzv. základním a alternativním řešením. Základní řešení spočívá v úpravě výkazů toho období, kdy k základní chybě došlo, tj. v přepočtení účetních výkazů minulých účetních období. Povolené alternativní řešení spočívá v promítnutí chyby do výkazu běžného období se současným uvedením, jak by vypadaly přepočtené výkazy za období, kdy k chybě došlo.

Dále standard uvádí, co je nutno zveřejnit při opravě základní chyby při použití základního a alternativního řešení.

Standard zdůrazňuje, že změny v účetních pravidlech by měly být prováděny jen tehdy, vyžaduje-li to zákon nebo vyhlašované požadavky na národní úpravu účetnictví nebo pokud změna bude mít za následek lepší vypovídací schopnost účetních výkazů. Změny v používaných účetních pravidlech standard řeší opět základním a alternativním řešením. Základní řešení spočívá ve zpětném použití účetního pravidla v předcházejících obdobích a tedy úpravě výkazů z minulých účetních období. Povolené alternativní řešení spočívá ve vyčíslení dopadů změn v účetním pravidle ve výkazech běžného období se současným zveřejněním, jak by vypadaly výkazy minulých období, pokud by se nově přijaté pravidlo používalo již v těchto obdobích. Povolené alternativní řešení by mělo být použito pouze tehdy, pokud není možné promítnout změnu zpětně, protože částka úpravy výkazů není spolehlivě zjištělná. Dále standard udává požadavky pro zveřejnění významných změn v účetních pravidlech při základním i povoleném alternativním řešení.

IAS 12 Daně ze zisku

Úkolem standardu je předepsat způsob účetního postupu daně ze zisku. Zásadní otázkou v oblasti účtování daně ze zisku je, jak zaúčtovat běžné a budoucí daňové důsledky:

- budoucí dodatečné úhrady (zaplacení) zaúčtovaných částek aktiv (pasiv), které jsou uváděny v bilancích podniku,
- transakcích a jiných událostí běžného období, které jsou uváděny v účetních výkazech podniků.

Podstatné při uznávání aktiv nebo pasiv je, že vykazující podnik očekává dodatečnou úhradu nebo zaplacení zúčtovaných položek aktiv nebo pasiv. Jestliže je pravděpodobné, že dodatečná úhrada nebo zaplacení uvedených položek způsobí větší (menší) budoucí placenou daň, než by byla, kdyby tato úhrada nebo zaplacení neměly žádný daňový dopad, tento standard požaduje, aby podnik vykazoval odložený daňový závazek (nebo daňovou pohledávku) s určitými výjimkami. Standard dále uvádí informace nutné ke zveřejnění s tím, že hlavní položky daňových nákladů (výnosů) by se měly zveřejňovat odděleně.

IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou často nejdůležitější položkou celkových aktiv podniku, a proto je prezentace jejich finanční pozice ve výkazech významná. Podle IAS 16 je velmi důležité, zda se jedná o výdaje na pořízení pozemků, budov a zařízení a kdy jde o běžné provozní náklady. O náklady na pořízení se jedná vždy, když má podnik jistotu, že bude mít z daného aktiva budoucí ekonomický prospěch a náklady spojené s pořízením aktiva jsou měřitelné. Někdy je výhodnější rozdělit celkové výdaje na aktivum do jeho jednotlivých částí a účtovat o každé části samostatně. Důvodem může být rozdílná doba životnosti jednotlivých částí nebo části poskytují podniku využití odlišnými způsoby, a proto je nutné užít rozdílných odpisových sazeb a metod (např. letadlo a jeho motory) [1].

Základní ocenění pozemků, budov a zařízení by mělo odpovídat pořizovací ceně – ceně pořízení včetně dovozních cel, daní u neplátců a různých přímých nákladů na uvedení do provozu. Nepřímé náklady jsou součástí pořizovací ceny pouze za předpokladu, že mohou být přímo vztaženy k pořízení daného aktiva nebo jsou nezbytně nutné k jeho uvedení do provozu. Vlastními náklady se pozemky, budovy a zařízení oceňují stejně jako při koupi těchto aktiv a všechny vnitřní zisky musí být z ocenění vyloučeny. Účetní ocenění může být sníženo o státní dotace. Pozemky, budovy a zařízení mohou být také pořízeny výměnou za podobná aktiva s podobným užitím ve stejných podnicích a která mají podobnou adekvátní hodnotu. Pokud je však adekvátní hodnota nového aktiva nižší než hodnota aktiva vyměněného, bude nové aktivum oceněno touto nižší cenou [1].

Další náklady na pozemky, budovy a zařízení, které budou vynaloženy až v budoucnu, se stanou součástí ocenění těchto aktiv v účetnictví, jen pokud se zlepší jejich výkonnost, podnik z nich bude mít větší ekonomický užitek a v případě, že se tyto náklady podniku v budoucnu vrátí.

Pozemky, budovy a zařízení jsou v rozvaze vykazovány v netto hodnotách nebo alternativně v novém ocenění, tj. v tržních cenách snížených o budoucí přeceněné odpisy a budoucí akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Užití tržních cen předpokládá použití pozemků, budov a zařízení i nadále ve stejném nebo obdobném oboru podnikání a cena musí být stanovena kvalifikovaným odhadcem. Přecenění na novou hodnotu se provádí vždy, když se tržní hodnota významně liší od cen v účetnictví. Při novém ocenění jsou všechny akumulované odpisy buď přepočteny stejným poměrem jako nová cena nebo vyloučeny z účetnictví proti brutto účetní cenně a netto účetní částka je pak přepočtena ve

vztahu k částce nového ocenění. Pokud je nově oceněna jedna položka, měla by být nově oceněna celá třída, kam toto aktivum patří.

Při novém ocenění může být účetní hodnota buď zvýšena, nebo snížena. Při zvýšení hodnoty se pak rozdíl zachycuje do vlastního jmění jako „fond z nového přecenění“. Rozdíl z nového ocenění nesmí ovlivnit hospodářský výsledek. Při snížení účetní hodnoty novým oceněním, by měl být úbytek účtován jako náklad.

Odpisy vychází ze vstupní ceny (event. snížené o zbytkovou hodnotu) a jsou zahrnovány do nákladů během doby životnosti aktiv, která je dána buď časovým obdobím, po které bude aktivum používáno, nebo výkonem, které se od aktiva očekává. Při určování doby užívání je nutné brát v úvahu předpokládanou výrobní kapacitu, fyzické opotřebení, plán oprav a údržby, morální zastarávání, zákonná nebo jiná omezení pro jejich používání. Doba používání může být kratší než ekonomická životnost. Odpisová základna je dána vstupní cenou (event. sníženou o zbytkovou hodnotu), která je odhadována již při pořízení aktiva a následně se mění při změnách cen.

Podle IAS 16 je možno použít následující odpisové metody: rovnoměrné odpisy, metoda zmenšujícího se základu a metody výkonové. Zvolená metoda musí být používána trvale, může se měnit jen se změnou očekávaných podmínek užívání. Předpokládaná doba užívání by měla být periodicky revidována, a pokud je podstatně odlišná od skutečnosti, musí být upravena jak pro současné, tak pro budoucí období

Pro každou třídu pozemků, budov a zařízení by podle IAS 16 měly být známy tyto dodatečné informace: použité způsoby ocenění (v brutto částce), odpisové metody, doba životnosti nebo odpisové sazby, hrubá účetní cena (brutto) a akumulované odpisy na počátku a na konci období, porovnání počátečních a konečných zůstatků a z toho vyplývající přírůstky a úbytky, přírůstky v rámci spřízněných podniků, částky přecenění, snížení účetní hodnoty, zpětné zvýšení hodnoty, částky odpisů, kurzové rozdíly při nákupu ze zahraničí, ostatní pohyby, omezení vlastních práv k aktivům (záruky za závazky), plán oprav a údržby, nedokončené hmotné investice a zálohy na hmotné investice.

Pokud jsou pozemky, budovy a zařízení ve výkazech v nově oceněných částkách musí být doplněno: základna použitá při novém ocenění, datum nového ocenění, zda nové ocenění provedl odhadce, čistá hodnota nového ocenění bez odpisů, fond z nového ocenění a jeho převedení do hospodářského výsledku.

IAS 17 Leasingy

Standard upravuje běžné pronájmy, nevztahuje se na pronájem pro průzkum a využití přírodních zdrojů, licenční smlouvy pro film, videozáznamy, divadelní hry, rukopisy, patenty, autorská práva apod. Standard vymezuje základní pojmy, kterou jsou užívané ve standardu jako pronájem, nezrušitelný pronájem, nezaručená zbytková hodnota, hrubá investice do pronájmu, čistá investice do pronájmu, nerealizovaný finanční příjem, implicitní úroková míra, podmíněný nájem, ekonomická životnost, doba životnosti [8] .

Mezinárodní účetní standard 17 rozlišuje dvě hlavní skupiny leasingu: finanční leasing a operativní leasing. Tato přijatá klasifikace leasingu je založena na hledisku, jak jsou rozdělena rizika a užitky plynoucí z vlastnictví pronajímaného aktiva mezi pronajímatele a nájemce.

Finanční pronájem představuje dlouhodobý pronájem s následným převodem vlastnických práv na nájemce při ukončení pronájmu. Jeho znakem je, že nájemní smlouvou pronajímatel přenáší na nájemce v podstatě veškerá rizika a užitky plynoucí z vlastnictví aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být nakonec převedeno. Doba pronájmu zahrnuje podstatnou část doby životnosti pronajaté věci a úhrn pronájmu představuje oboustranně výhodnou cenu.

Operativní pronájem je pronájem jiný než finanční a většina rizik a odměn z vlastnictví není převedena. Všechny operace spojené s pronájmem by měly být účtovány a položky ve výkazech prezentovány v souladu s podstatou transakce, ne pouze v souladu s právní formou. Nájemce může, ale nemusí získat vlastnické právo k předmětu, avšak získává ekonomické užitky z najatého předmětu po větší část doby ekonomické životnosti. Pokud by se tyto operace a částky neprojevíly v rozvaze nájemce, jsou ekonomické zdroje a závazky podhodnoceny a dochází tak ke zkreslení finančních ukazatelů.

Finanční pronájem má být vykázán jako aktivum a pasivum v rozvaze nájemce od počátku leasingu v částce adekvátní hodnoty majetku po odečtení dotací a daňových úvěrů, které může nájemce získat, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových splátek, pokud je tato částka nižší než adekvátní hodnota. K výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových splátek by měla být za obvyklých okolností použita implicitní úroková míra leasingu, což je vnitřní výnosové procento pronajímatele. Tato částka však často není nájemci známa [8].

Nájemce provádí pravidelné odpisy tohoto majetku, které jsou provozním nákladem běžného období. Metoda odpisování u najatého majetku by měla být shodná s metodami používanými pro vlastní majetek. Pokud neexistuje přiměřená jistota, že nájemce získá na konci nájemního období najatý majetek do svého vlastnictví, mělo by být aktivum plně odepsáno během doby nájmu nebo za dobu jeho užitečnosti (podle toho, který časový interval je kratší).

O pravidelné splátky nájemného (které jsou rovněž nákladem běžného období, ale tentokrát finančním) se snižuje závazek vůči pronajímateli .

U pronajímatele při finančním leasingu pronajaté aktivum přestává sloužit původnímu účelu a mění se v dlouhodobou pohledávku. Ta je zaznamenána v částce rovnající se čisté investici do pronájmu. Pohledávka se pravidelně snižuje o přijaté nájemné, které je současně finanční výnosem běžného období.

V případě operativního leasingu se najatý majetek v rozvaze nájemce neuvádí. Předpis nájemného za účetní období je nákladem běžného období a současně krátkodobým závazkem, který nájemce hradí. U pronajímatele zůstává majetek nadále v aktivech. Ten ho odepisuje podle stejných zásad jako obdobná nepronajatá aktiva. Přijaté nájemné je výnosem běžného období.

Podle IAS 17 je nutno k účetním výkazům zveřejnit i následující informace. U nájemce by měly být při finančním pronájmu všechny najaté předměty uváděny ve finančních výkazech samostatně, nejlépe podle hlavních tříd dlouhodobých aktiv. Dále by měl nájemce uvádět čistou zbytkovou cenu najatého aktiva, rozdíl mezi souhrnem minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni a jejich současnou hodnotu (podle úseků do 1 roku, 1 – 5 let a nad 5 let), částku nájemného v případě subleasingu, popis důležitých leasingových ujednání [8].

Při operativním pronájmu je vhodné u nájemce uvádět celkové výdaje na nájemné za účetní období, souhrn budoucích minimálních leasingových plateb pro nezrušitelný operativní pronájem podle období (do 1 roku, 1 – 5 let a nad 5 let), částku nájemného v případě subleasingu, popis důležitých leasingových smluvních ujednání.

Pronajímatel by měl u finančního pronájmu uvádět rozdíl mezi hrubou investicí do pronájmu a současnou hodnotu minimálních leasingových plateb v den sestavení rozvahy pro každý z úseků: do 1 roku, 1 – 5 let, nad 5 let, předpokládaný finanční pronájem,

nezaručenou zbytkovou hodnotu časově rozlišenou ve prospěch pronajímatele, nejisté nájemné zachycené ve výnosech, důležitá leasingová ujednání.

I při operativním pronájmu by měla být uváděna celková hodnota pronajímaného majetku podle hlavních tříd aktiv, včetně kumulovaných odpisů, budoucí příjmy z nájemného podle jednotlivých období a důležitá leasingová ujednání.

IAS 18 Výnosy

Výnosy jsou vyčleněny z obecnějšího důchodu jako ta část zvýšení vlastního kapitálu, která plyne z činnosti podniku při jeho běžných aktivitách, jimiž jsou míněny prodej zboží, úrok dividendy a uplatnění ocenitelného práva na příjem poplatků. Výnosy se rozumí hrubý přírůstek ekonomického prospěchu podniku za daný interval, vzniklý běžnými obchodními aktivitami a ústící ve zvýšení vlastního kapitálu, nikoli však vkladem vlastníků; do výnosů nepatří daně z obratu, z přidané hodnoty a spotřební daně.

Podle IAS může identifikovat následující druhy výnosů: výnosy z prodeje zboží, výnosy z poskytnutí služeb a výnosy úrokové, z dividend a autorských práv.

Výnos z prodeje zboží nastal, pokud:

- podnik přenesl na odběratele všechna významná rizika a práva plynoucí z vlastnictví zboží,
- podnik nemá ani minimální další možnost využít zboží jako majetek, ani s ním nemůže manipulovat,
- objem výnosů může být spolehlivě kvantifikován,
- je pravděpodobné, že podniku poplyne ekonomický prospěch spojený s prodejem zboží,
- objem cílené vsázky aktiv (náklady v kalkulaci, costs) uskutečněné nebo uskutečňované ve spojení s prodejem zboží je spolehlivě kvantifikovatelný [11].

Výnos při poskytnutí služby nastal, pokud:

- objem výnosů může být spolehlivě kvantifikován,
- je pravděpodobné, že podniku poplyne ekonomický prospěch spojený s prodejem,
- stupeň dokončení transakce je ke dni vykazování možné spolehlivě kvantifikovat,

- objem nákladů výkonů (costs) uskutečněných nebo uskutečňovaných pro dokončení transakce je spolehlivě kvantifikovatelný [11].

V této souvislosti je významné posuzování stupně dokončení transakce, k němuž standard uvádí tyto obecně použitelné postupy:

- objem vykonaných prací,
- procentní podíl již poskytnutých služeb na celkovém objemu smluvené dodávky,
- procentní podíl již vynaložených nákladů na celkovém objemu kalkulovaných (nebo rozpočtovaných) nákladů.

Výnosy úrokové, z dividend a autorských práv nastaly, pokud:

- je pravděpodobné, že podniku poplyne ekonomický prospěch spojený s danou transakcí,
- lze spolehlivě kvantifikovat objem výnosu.

Úrokový výnos nastává úměrně s trváním efektu z poskytnutí majetku (aktiva). Výnos z autorských práv nastává plynule (narůstá) v souladu s ustanovením platné dohody. Výnos z dividend nastává, pokud jsou právně založena vlastnická práva na příjem dividendy.

Podnik je povinen zveřejnit postupy, jimiž se v účetnictví stanovuje, že výnosy nastaly, včetně metod určování stupně dokončení transakce při poskytování služeb. Dále musí zveřejnit objem každé významné výnosové kategorie v příslušném období, jako jsou výnosy z prodeje zboží, poskytnutí služeb, úrokové výnosy, autorské honoráře, dividendy a také ty složky výnosů v jednotlivých kategoriích, které představovala výměna zboží nebo služeb.

IAS 23 Výpůjční náklady

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení pro výpůjční náklady. Standard definuje výpůjční náklady jako úrok a ostatní náklady podniku (ážio, diskont, kurzové rozdíly, poplatky), které podnik vynaložil ve spojení s vypůjčením finančních prostředků (na zápůjční kapitál).

Standard uvádí dvě účetní řešení pro výpůjční náklady:

Základní řešení – doporučuje účtovat výpůjční náklady do období, ve kterém jsou vynaloženy, bez ohledu na to, jak jsou výpůjčky použity. V příloze k finančním výkazům by měla být popsána zásada pro účtování výpůjčních nákladů.

Povolené alternativní řešení – výpůjční náklady by měly být účtovány do období, s nímž věcně a časově souvisejí kromě těch, které lze aktivovat do hodnoty majetku jako účelově vztahované k pořízení tohoto majetku [5].

IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Účetní standard IAS 37 definuje rezervy jako závazky s neurčitým časovým určením a výší. Rezervy by měly být vykazovány tehdy, když:

- má společnost současný závazek (právní nebo odvozený) vyplývající z události, která nastala před rozvahovým dnem,
- je pravděpodobné, že k úhradě závazku bude nutno použít zdroje společnosti,
- je možno provést spolehlivý odhad výše závazku /IAS, US GAAP a ČÚP – podobnosti a rozdíly [11].

Standard vyžaduje, aby podnik při stanovení výše rezervy vzal v úvahu veškerá související rizika a nejistoty, upravil hodnotu rezervy v případě, že její výši ovlivňuje kolísání hodnoty peněz v čase, a to s použitím diskontní sazby před zdaněním, vzal v úvahu budoucí události, nebral v úvahu mimořádné výnosy z předpokládaného vyřazení majetku.

Standard IAS 37 vymezuje některé specifické oblasti pro účtování rezerv:

1. Budoucí provozní ztráty – na ně by se podle tohoto standardu rezerva tvořit neměla,
2. Nevýhodné smlouvy – na tyto smlouvy by se rezerva tvořit měla,
3. Restrukturalizace – na restrukturalizaci by se měla tvořit rezerva, pokud jsou splněny podmínky, které jsou ve standardu přesně vymezeny.

Rezervy by měly být prověřovány vždy k datu účetní závěrky a upravovány tak, aby odražely nejaktuálnější odhad. Pokud již není pravděpodobné, že podnik bude muset k tomu, aby závazek uhradil, čerpat zdroje, z nichž mu plyne ekonomický přínos, rezerva by měla být zúčtována ve prospěch výnosů. Rezerva by se měla používat pouze na výdaje, na něž byla původně vytvořena.

U jednotlivých typů rezerv podnik uvádí tyto informace:

- zůstatek na počátku a konci účetního období,
- tvorbu rezerv nově vytvořených a zvýšení již existujících rezerv v účetním období,
- použití rezerv během účetního období
- částky rezerv, které nebyly během účetního období použity a které jsou zúčtovány ve prospěch výnosů,
- zvýšení diskontovaných částek ovlivněných časovým faktorem a důsledek případných změn diskontní sazby během účetního období,
- stručný popis podstaty závazku a předpokládanou dobu, kdy podnik bude nucen čerpat zdroje, z nichž mu plynul ekonomický přínos,
- nejistotu související z výší nebo dobou vypořádání závazků
- částky očekávaných náhrad s uvedením výše případného aktiva, které bylo v této situaci zaúčtováno [7].

IAS 38 Nehmotná aktiva

Nehmotný majetek je identifikovatelný nepeněžní majetek, který nemá fyzickou podstatu, a který podnik využívá při své činnosti. Přitom tento majetek musí splňovat následující předpoklady:

- majetek je výsledkem minulých událostí a podnik ho má pod kontrolou,
- je pravděpodobné, že přinese podniku v budoucnu ekonomický prospěch,
- je možno spolehlivě změřit jeho náklady[8].

Nehmotný dlouhodobý majetek lze charakterizovat třemi základními definičními znaky: identifikovatelnost, kontrola a stanovení budoucích ekonomických přínosů.

Nehmotné aktivum by mělo být zobrazeno v účetnictví pouze tehdy:

- je-li pravděpodobné, že budoucí užitky, které jsou nezbytnou vlastností aktiva, poplynou do podniku a
- náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva je možno spolehlivě měřit.

Nehmotné aktivum je možno pořídit následujícími způsoby:

- samostatné pořízení,
- pořízení jako část podnikové kombinace,
- pořízení státním grantem,
- pořízení výměnou aktiv,
- interně vytvořená.

Při odepisování je nutno správně stanovit dobu životnosti s ohledem na životní cyklus aktiva, rychlost zastarávání, chování konkurence apod. Standard vychází z předpokladu, že doba životnosti nehmotných aktiv by neměla být delší než 20 let. Metoda odepisování nehmotného aktiva vychází ze způsobu, jakým budou v podniku spotřebovány ekonomické přínosy aktiva. Pokud se zjistí, že doba životnosti nehmotného aktiva není správně stanovena, že se změnil předpokládaný způsob přílivu ekonomických přínosů podniku, může být doba a metody odepisování změněny na konci každého finančního roku.

Dále standard vymezuje informace, které jsou nutné ke zveřejnění. V účetních výkazech je nutno nehmotná aktiva členit na interně vytvořená a ostatní a dále je nutno uvést:

- dobu životnosti, míru opotřebení,
- metody odepisování
- brutto účetní hodnotu, akumulované odpisy, které zahrnují i opravné položky, od počátku životnosti aktiva,
- položku výsledovky, ve které jsou odpisy nehmotných aktiv uvedeny,
- inventuru účetních hodnot od počátku do konce období.

II. ANALYTICKÁ ČÁST

2 PŘEVOD ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ DLE ČESKÝCH NOREM NA ZÁVĚRKU DLE IAS

2.1 Transformace výsledovky

2.1.1 Tržby za prodej zboží

Tržby pocházejí z prodeje plodin od českých dodavatelů (hrách, mák, pohanka, sója, cizrna, jáhly, slunečnice, hořčice, koření, především kmín) a plodin ze zahraničí (rýže, luštěniny – čočka, fazole, dále sušené ovoce a ořechy, koření). Tržby za prodej zboží vyhovují podmínkám uznání výnosů podle Mezinárodních účetních standardů, jelikož:

- podnik převedl na odběratele významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží a nezachovává si kontrolu nad tímto zbožím;
- částka výnosů je spolehlivě měřena;
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s prodejem zboží poplynou do podniku;
- náklady spojené s transakcí byly spolehlivě oceněny.

2.1.2 Náklady vynaložené na prodané zboží

Tato položka slouží k vyúčtování nákladů za prodané zboží. Jako náklad se vykáže i podle IAS:

- nákup zboží znamenal nárůst dluhů;
- náklady za zboží byly spolehlivě stanoveny na základě došlých faktur;
- prodej zboží znamenal snížení budoucí užitečnosti aktiv, což nezapříčinili vlastníci.

2.1.3 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb

Firma LAGRIS, a.s. získává tržby zpracováním nakoupených surovin a prodejem výrobků (rýže, luštěniny, racionální výživa a mák, suché plody, bramboroviny a sůl a koření a koření směsi) do obchodních sítí. Tržby činily v roce 2004 654 955 tis. Kč. Tyto tržby jsou pro podnik rozhodující složkou tržeb. Podmínky fakturace jsou sjednávány

v každé smlouvě individuálně. Tržby z poskytování služeb lze uznat jako výnosy podle Mezinárodních účetních standardů, neboť:

- částka výnosů je určena na základě kalkulace
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky poplynou do podniku
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce
- vynaložené náklady mohou být také spolehlivě oceněny.

2.1.4 Změna stavu zásob vlastní činnosti

Na účtech této účtové skupiny zaznamenávají pracovníci přírůstky a úbytky nedokončené výroby, polotovarů a výrobků vlastní výroby. Podle českého účetního rámce se jedná o výnosy. Mezinárodní účetní standard č. 18 – Výnosy tyto definuje jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi a které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než příspěvky vlastníků. Změnu stavu zásob vlastní činnosti však nelze považovat za hrubý přírůstek ekonomického prospěchu, jedná se totiž o rozpracované zásoby, které reprezentují především rozpracované výrobky. O hodnotu změny stavu zásob vlastní činnosti ponížím příslušné náklady vynaložené na rozpracovanou výrobu dle kalkulace.

Změna stavu zásob dle české úpravy	7 245
Spotřeba materiálu	5 072
Služby	360
Osobní náklady	1 450
Ostatní náklady	363

Změna ve výkazu zisků a ztrát:

- snížím položku změna stavu zásob vlastní činnosti o částku 7 245 tis. Kč
- snížím položku nákladů, konkrétně spotřeby materiálu o částku 5 072 tis. Kč
- snížím položku nákladů, konkrétně služeb o částku 360 tis. Kč.
- snížím položku osobní náklady o částku 1 450 tis. Kč

- snížím položku ostatní provozní náklady o částku 363 tis. Kč

2.1.5 Aktivace

Na těchto účtech se eviduje aktivace nákladů, které společnost vložila do vnitropodnikových výkonů, když pořizovala majetek ve vlastní režii. Podle českého účetního rámce se jedná o výnosy. Aktivaci nemůžeme považovat za hrubý přírůstek ekonomického prospěchu, protože představuje vynaložené náklady. To znamená, že podle Mezinárodních účetních standardů nelze identifikovat aktivaci jako výnos:

- podnik nepřevodil na kupujícího rizika a odměny z vlastnictví zboží (materiálu);
- podnik si zachoval kontrolu nad tímto zbožím;
- k rozvahovému dni nelze přesně stanovit stupeň dokončení transakce;
- není jisté, že ekonomické užítky poplynou do podniku.

Položka aktivace, podobně jako změna stavu zásob, bude přeřazena do nákladů s minusovým znaménkem.

Změna ve výkazu zisků a ztrát:

- snížím položku aktivace o částku 38 tis. Kč

2.1.6 Spotřeba materiálu a energie

Spotřebovaný materiál se skládá ze základního a režijního materiálu, paliv, pracovních a ochranných pomůcek apod., ale také z drobného dlouhodobého hmotného majetku, který byl vydán ze skladu do užívání. Energie představuje spotřebovanou elektřinu, plyn a vodu. Spotřeba materiálu a energie bude patřit i do výsledovky sestavené podle IAS. Nákup způsobuje nárůst dluhů a spotřebou materiálů dochází ke snížení užitečnosti jiným způsobem než odčerpáním vlastníky.

Ze sumy těchto nákladů bude vyloučena hodnota drobného dlouhodobého hmotného majetku, protože jej podnik využívá při své činnosti a očekává, že ho bude užívat déle než jeden rok. Jako příklad lze uvést dřevěné palety nebo kancelářské vybavení – podle českého účetnictví se automaticky mohou zařadit do spotřeby toho roku, kdy byly pořízeny, i když se používají i další období.

Spotřeba materiálu a energie dle české úpravy	477 587
Drobný dlouhodobý majetek	- 1 172
Spotřeba materiálu a energie dle IAS	476 415

Změna ve výkazu zisků a ztrát:

- snížím položku spotřeby materiálu o částku 1 172 tis. Kč

2.1.7 Služby

Náklady na opravu a udržování, cestovné, náklady na propagaci, nájemné, dopravné, výkony spojů, spotřeba cenin, inzerce, půjčovné, reprezentace. To je několik příkladů nákladů, které se v této nákladové položce skrývají. Služby jsou bez jakýchkoli pochyb považovány za náklady i podle IAS, a to zcela ze stejných důvodů, jako spotřeba materiálu a energie.

Avšak i v této položce dojde k jistým úpravám. Budou z ní vyloučeny splátky nájemného, které společnost uhradila v rámci finančního leasingu i s časově rozlišenými akontacemi pro daný rok (Mezinárodní účetní standard č. 17 – Leasingy vyžaduje, aby splátky nájemného snižovaly nesplacený závazek).

Služby dle české úpravy v tis. Kč	105 874
Splátky nájemného a časové rozlišení	- 20 785
Služby dle IAS	85 089

Změna ve výkazu zisků a ztrát:

- snížení položky služeb o hodnotu 20 785 tis. Kč splátky finančního leasingu

Zdůvodnění způsobu účtování leasingu:

- nákupem služeb vznikne podniku závazek, kterým se navýší dluhy, což vede k poklesu vlastního jmění jiným způsobem než odčerpáním vlastníky,
- majetek získávaný formou leasingu je stalým aktivem společnosti, protože přináší ekonomický užitek společnosti, která ho má pod kontrolou,
- účetní jednotka ho vlastní z důvodu výroby a budou používány déle než rok,
- tento majetek je výsledkem minulých transakcí – smlouva o finančním pronájmu.

2.1.8 Přidaná hodnota

Tato položka je pouhým výpočtem. Obchodní marže + výkony – výkonová spotřeba = přidaná hodnota.

2.1.9 Osobní náklady

Osobní náklady zahrnují hrubé mzdy zaměstnanců, odměny členům představenstva, sociální a zdravotní pojištění, které společnost platí za zaměstnance, náklady na pracovní oděvy, ochranné pomůcky, pojištění, příspěvky na stravenky. Osobní náklady jsou pokládány za náklad v plné výši nejen podle české úpravy účetnictví, ale také dle Mezinárodních účetních standardů. V účetním období opět zvýšily závazky, čímž došlo ke snížení ekonomického užitku.

2.1.10 Daně a poplatky

Na účtu daně a poplatky se zaznamenávají například silniční daně, daně z převodu nemovitostí, místní poplatky apod. Tato skupina přechází také do výsledovky vyhotovené v souladu s Mezinárodními účetními standardy, neboť předpis těchto poplatků zvyšuje závazky.

2.1.11 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Na tomto účtu se evidují odpisy dlouhodobého majetku za dané účetní období v souladu s odpisovým plánem. Účetní odpisy nejsou totožné s daňovými. Nově pořízený dlouhodobý majetek se zařídí do příslušných odpisových skupin podle § 30 a přílohy

k zákonu č. 586/92 Sb., o daních z příjmů, pak se odepisuje podle odpisových sazeb určených v zákoně. Podnik užívá rovnoměrný způsob odepisování ve svém účetnictví (pro daňové účely používá zrychlený způsob) od začátku své činnosti.

Nákladovou položkou jsou odpisy i podle Mezinárodních účetních standardů, protože v jejich důsledku dochází ke snížení budoucí užitečnosti aktiv, a to v průběhu účetního období a jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. Standard č. 16 – Pozemky, budovy a zařízení, a č. 38 - Nehmotná aktiva uvádí, že odpis by měl být zachycen jako náklad.

Hodnota odpisů bude navíc zvýšena o odpisy majetku pořízeného prostřednictvím finančního leasingu a o odpisy drobného dlouhodobého majetku.

Odpisy dle české úpravy v tis. Kč	14 041
Odpisy najatého majetku	14 903
Odpisy dle IAS	28 944

Změna ve výkazu zisků a ztrát:

- zvýšení položky odpisů o hodnotu odpisů najatého majetku o 14 903 tis. Kč

2.1.12 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Tržby z prodeje se identifikují jako výnos podle IAS č. 18 – Výnosy podle podmínek uznání výnosů z prodeje zboží (pojem zboží má v IAS širší význam než v české účetní legislativě zahrnuje např. i výrobky). Důvody:

- společnost převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví a nezachovala si kontrolu nad tímto majetkem;
- částka výnosů byla spolehlivě určena v kupní smlouvě;
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s prodejem poplynou do podniku;
- náklady související s prodejem byly spolehlivě oceněny.

2.1.13 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Na tomto účtu se eviduje zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu, který společnost v účetním období prodala. Tato položka je nákladem i z hlediska Mezinárodních účetních standardů, jelikož v důsledku prodeje dochází ke snížení užitečnosti aktiv.

2.1.14 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období

V průběhu účetního období byla vytvořena rezerva na opravy hmotného majetku a rezerva na záruční opravy. Částka tvorby a čerpání rezervy na záruční opravy je ponechána v transformované výsledovce, protože tento typ rezervy splňuje podmínky pro vykazování rezerv podle IAS:

- existuje současný dohodnutý závazek, který je výsledkem minulých událostí;
- je pravděpodobné, že vyrovnaní tohoto závazku způsobí odtok ekonomických užitků;
- částku závazku je možné spolehlivě určit.

Také tvorba a čerpání rezervy na opravy hmotného majetku v transformované výsledovce zůstanou. Vytvářejí se na základě zpracovaného plánu oprav a rozpočtových nákladů těchto oprav. Tyto rezervy se používají na opravy hmotného majetku, který společnost vlastní.

Tvorba opravných položek k pohledávkám je nákladem nejen z pohledu našeho účetního rámce, ale i z pohledu Mezinárodních účetních standardů. Opravná položka vytvořená v účetním období sníží budoucí užitečnost aktiv – pohledávek, čímž dojde k poklesu ekonomického užitku jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. Výše vytvářených opravných položek je individuálně zvažována při inventarizaci majetku.

Rozpuštění opravných položek k pohledávkám, na rozdíl od českého účetnictví, nemůže být identifikováno jako výnos, protože nevyhovuje definici výnosu uvedené v Koncepčním rámci.

2.1.15 Ostatní provozní výnosy

Ostatní provozní výnosy představují především výnosy z postoupení pohledávky. Součástí transformované výsledovky se stanou v plné výši: je pravděpodobné, že ekonomické užitky, které se projeví zvýšením aktiv, poplynou do podniku a jejich částka byla spolehlivě stanovena. Hodnota ostatních provozních výnosů bude zvýšena o částku mimořádných výnosů, protože Mezinárodní účetní standardy chápou mimořádné položky jinak než naše účetní legislativa. Údaje jsou uváděny v tis Kč.

Ostatní provozní výnosy podle české úpravy	18 199
Mimořádné výnosy	376
Ostatní provozní výnosy podle IAS	18 575

Změna ve výkazu zisků a ztrát:

- zvýšení ostatních provozních výnosů o částku 376 tis. Kč
- snížení mimořádných výnosů o částku 376 tis. Kč

2.1.16 Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady představují pokuty a penále. Náklady tohoto charakteru jsou uznávány i podle Mezinárodních účetních standardů - jejich přepisem vzrostly závazky podniku, což způsobilo v daném období pokles vlastního kapitálu společnosti jiným způsobem než odčerpáním vlastníky. Podobně jako částka provozních výnosů budou upraveny i ostatní provozní náklady o mimořádné náklady.

Ostatní provozní náklady podle české úpravy	8 407
Mimořádné náklady	2 675
Ostatní provozní náklady podle IAS	11 082

Změna ve výkazu zisků a ztrát:

- zvýšení ostatních provozních nákladů o částku 2 675 tis. Kč
- snížení mimořádných nákladů o částku 2 675 tis. Kč

2.1.17 Provozní výsledek hospodaření

Podle české účetní legislativy se provozní výsledek hospodaření určí jako rozdíl mezi výnosy, které jsou evidovány v účtových skupinách 60 až 65 a náklady, které jsou zachyceny v účtových skupinách 50 až 55. Mezinárodní účetní standardy definují zisk nebo ztrátu z běžné činnosti, která se svým charakterem přibližuje provoznímu hospodářskému výsledku. Záměrně je uvedeno sloveso „přibližuje“, protože aby si tyto dva pojmy skutečně odpovídaly, je nutné do provozního hospodářského výsledku zahrnout i mimořádný výsledek hospodaření.

2.1.18 Výnosové úroky

Výnosové úroky prezentují přijaté úroky z běžných účtů. Výnosy tohoto typu rozeznávají i Mezinárodní účetní standardy. To znamená, že výnosové úroky se stanou součástí transformované výsledovky - je pravděpodobné, že úroky poplynou do podniku a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.

2.1.19 Nákladové úroky

Zde se evidují placené úroky, které se nestaly součástí pořizovací ceny majetku. Do výsledovky sestavené podle IAS budou převedeny v plné výši. Úhrada nákladových úroků způsobila pokles užitečnosti aktiv, protože došlo k odčerpání finančních prostředků. Tržby za prodej zboží

2.1.20 Ostatní finanční výnosy

Ostatní finanční výnosy představují výnosy, které plynou podniku za to, že ručí několika ostatním podnikům za úvěry (za ručení získává poplatky). Výnosy budou transformovány v plné výši, jelikož v průběhu účetního období se zvýšila aktiva - peníze na bankovním účtu - bez vkladu vlastníků.

2.1.21 Ostatní finanční náklady

Ostatní finanční náklady reprezentují poplatky za poskytnuté bankovní záruky. I tyto náklady budou transformovány v celé výši, neboť jejich úhrada způsobuje pokles užitečnosti aktiv. Částka ostatních finančních nákladů se zvýší o finanční náklady, které v roce 2004 firma uhradila v rámci leasingových splátek majetku pořízeného pomocí finančního leasingu.

Ostatní finanční náklady podle české úpravy	11 970
---	--------

Finanční náklad z leasingových splátek	2 991
--	-------

Ostatní finanční náklady dle IAS	14 961
----------------------------------	--------

Změny ve výkazu zisku a ztrát

- zvýšení položky ostatní finanční náklady o částku 2 991 tis. Kč

2.1.22 Výsledek hospodaření z finančních operací

Určí se jako rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady.

2.1.23 Výsledek hospodaření za běžnou činnost

Výsledek hospodaření za běžnou činnost se určí jako součet provozního hospodářského výsledku a hospodářského výsledku z finančních operací. Od tohoto součtu se ještě odečte daň z příjmů za běžnou činnost.

2.1.24 Splatná daň z příjmů za běžnou činnost

Splatná daň z příjmů za běžnou činnost se určuje procentní sazbou ze základu daně, který se zjišťuje nad rámec účetnictví úpravami hospodářského výsledku před zdaněním. V roce 2004 činila sazba daně z příjmů 28%. Problematiku zdaňování příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Výsledek hospodaření před zdaněním vyšel, podle Mezinárodních účetních standardů, 6 268 tis Kč. Úpravami bude získán základ daně a následně splatná daňová povinnost. Jedná se pouze o zjednodušený ilustrativní příklad, ve kterém se uvažuje, jaké výše by dosáhla splatná daň z příjmů, kdyby se při jejím výpočtu vycházelo z hospodářského výsledku

zjištěného podle IAS. Pro zjištění splatné daně z příjmů (podle IAS daně ze zisku) je nezbytné výsledek hospodaření upravit, čímž získám základ daně (částky jsou v tis. Kč).

Výpočet daňové povinnosti v roce 2004:

Výsledek hospodaření před zdaněním	6 268
---	--------------

Připočitatelné položky:

Ostatní mimořádné náklady	2 675
---------------------------	-------

Zaplacené vydané smluvní pokuty minulých let	969
--	-----

Náklady na reprezentaci	1 123
-------------------------	-------

Ostatní sociální náklady	197
--------------------------	-----

Materiálové náklady	2
---------------------	---

Dary	20
------	----

Smluvní pokuty a úroky z prodlení	732
-----------------------------------	-----

Ostatní pokuty a penále	96
-------------------------	----

Odpis pohledávek	1 416
------------------	-------

Ostatní provozní náklady	2
--------------------------	---

Manka a škody	797
---------------	-----

Tvorba ostatních rezerv	1 056
-------------------------	-------

Tvorba opravných položek	2 814
--------------------------	-------

Celkem připočitatelné položky	11 899
--------------------------------------	---------------

Odpočitatelné položky:

Nezaplacené smluvní pokuty a úroky z půjček	127
---	-----

Zaplacené přijaté smluvní pokuty minulých let	1
---	---

Ostatní mimořádné výnosy	376
--------------------------	-----

Výnosy související s nedaňovými náklady	1
---	---

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	5 139
--	-------

Celkem odpočitatelné položky	5 644
-------------------------------------	--------------

Základ daně	12 523
Reinvestiční položky	1 788
Hodnota darů	20
Snížený základ daně	10 715
Sazba daně	28%
Celková daňová povinnost	3 000

Celkovou daňovou povinnost ve vztahu k Mezinárodním účetním standardům jsem vypočítala na 3 000 tis. Kč. Položky, které se připočítávaly popřípadě odčítaly od výsledku hospodaření před zdaněním zůstaly nezměněny kromě jedné a to položky rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví. Musela jsem zde zohlednit rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy majetku získaného prostřednictvím finančního leasingu a drobný dlouhodobý majetek, který byl v českém účetnictví účtován do spotřeby.

2.1.25 Odložená daň z příjmů

Daňová povinnost odložená vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví. V konečném důsledku se odložená daň stává nástrojem, jehož prostřednictvím se uplatňuje obecná účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření. Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu. Tato metoda vychází z předpokladu, že odložená daň ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude uplatněna v pozdějším období. Rozvahový přístup znamená, že tato metoda vychází z přechodných rozdílů, tj. rozdílů mezi daňovou základnou aktiv popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze. Daňovou základnou aktiv, popř. pasiv je hodnota těchto aktiv, popř. pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely. Při výpočtu odložené daně jsem brala v úvahu rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou majetku, který jsem vynásobila příslušnou daňovou sazbou.

Rozdíl mezi účetní hodnotou dlouhodobého majetku	
a daňovým základem dlouhodobého majetku	5 139
Daňová sazba	28 %
Odložený daňový závazek	1 439

Změny ve výkazu zisku a ztrát:

- zvýšení odložené daně o 763 tis. Kč (původně vykázaná odložená daň byla 676 tis. Kč)

2.1.26 Mimořádné výnosy

Mimořádné výnosy prezentují zejména předpisy manek k náhradě škod a přebytky majetku. Jedná se o výnosy i podle Mezinárodních účetních standardů, neboť odpovídají jejich definici, kterou uvádí Koncepční rámec, tj. představují zvýšení ekonomického užitku, které se projeví zvýšením aktiv, ke kterému došlo v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Ovšem podle Mezinárodního účetního standardu č. 8 - Čistý zisk nebo čistá ztráta, vliv zásadních chyb a změn v účetních pravidlech - tyto, podle české úpravy účetnictví platné v roce 2004, mimořádné výnosy budou zahrnuty do skupiny ostatních provozních výnosů. Nejsou totiž výsledkem události jako je znárodnění nebo živelná katastrofa.

2.1.27 Mimořádné náklady

Mimořádné náklady slouží především k evidenci zaviněných manek a manko nad normu. Jsou to náklady i podle Mezinárodních účetních standardů. Podobné jako mimořádné výnosy je přeřadím do ostatních provozních nákladů. Nevznikly totiž v důsledku znárodnění nebo přírodní katastrofy.

2.1.28 Výsledek hospodaření před zdaněním

Výsledek hospodaření před zdaněním se určí jako součet provozního hospodářského výsledku, hospodářského výsledku z finančních operací a mimořádných výnosů. Výsledek hospodaření před zdaněním v tomto případě odpovídá, podle Mezinárodních účetních standardů, hospodářskému výsledku z běžných činností.

Tab. 1. Číselný převod výkazu zisků a ztrát; zdroj LAGRIS, a.s., vlastní výpočet

Označ.	Text	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004
I.	Tržby za prodej zboží	01	+ 345 035		+345 035
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	+305 948		+305 948
+	Obchodní marže	03	+39 087		+39 087
II.	Výkony	04	+662 238	-7 283	+654 955
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	+654 955		+654 955
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	+7 245	-7 245	0
II. 3.	Aktivace	07	+38	-38	0
B.	Výkonová spotřeba	08	+583 461	-27 389	+556 072
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	+477 587	-6 244	+471 343
B. 2.	Služby	10	+105 874	-21 145	+84 729
+	Přidaná hodnota	11	+117 864	+20 106	+137 970
C.	Osobní náklady součet	12	+95 406	-1 450	+93 956
C. 1.	Mzdové náklady	13	+70 944	-1 450	+69 494
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14			
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	+23 771		+23 771
C. 4.	Sociální náklady	16	+691		+691
D.	Daně a poplatky	17	+2 356		+2 356
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	+14 041	+14 903	+28 944
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	+88 034		+88 034
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	+293		+293
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	+87 741		+87 741

Označ.	Text	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	22	+80 130		+80 130
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	+87		+87
F. 2.	Prodaný materiál	24	+80 043		+80 043
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	+6 031		+6 031
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	+18 199	+376	+18 575
H.	Ostatní provozní náklady	27	+8 407	+2 312	+10 719
V.	Převod provozních výnosů	28			
I.	Převod provozních nákladů	29			
*	Provozní výsledek hospodaření	30	+17 726	+4 717	+22 443

Označ.	Text	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31			
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32			
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33			
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34			
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35			
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37			
K.	Náklady z finančního majetku	38			
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39			
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40			
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41			
X.	Výnosové úroky	42	+30		+30
N.	Nákladové úroky	43	+7 069		+7 069
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	+5 825		+5 825
O.	Ostatní finanční náklady	45	+11 970	+2 991	+14 961
XII.	Převod finančních výnosů	46			
P.	Převod finančních nákladů	47			
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-13 184	-2 991	-16 175

Označ.	Text	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	+2 549	+1 890	+4 439
Q. 1.	- splatná	50	+1 873	+1 127	+3 000
Q. 2.	- odložená	51	+676	+763	+1 439
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	+1 993	-164	+1829
XIII.	Mimořádné výnosy	53	+376	-376	0
R.	Mimořádné náklady	54	+2 675	-2 675	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	-1 025	+1 025	0
S. 1.	- splatná	56	-1 025	+1 025	0
S. 2.	- odložená	57			
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	-1 274	1 274	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	+719	+1 110	+1 829
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	+2 243	+4 025	+6 268

2.2 Transformace rozvahy – aktiva

Stálá aktiva se podle IAS nazývají neoběžná aktiva. Pro oběžná aktiva používá standard stejné terminologie jako české účetnictví. V principu jsou aktiva rozdělena na tyto dvě kategorie podle doby použitelnosti – 1 rok nebo podle délky provozního cyklu daného podniku. Aby tato aktiva mohla být zobrazena musí tedy splňovat dvě podmínky: dostatečnou jistotu budoucího ekonomického užitku a spolehlivost jeho ocenění.

2.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek (nehmotná aktiva)

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí takové složky majetku, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok. Dlouhodobý nehmotný majetek je ve společnosti Lagris, a.s. tvořen ocenitelnými právy.

Položku ocenitelná práva lze uznat jako nehmotná aktiva i podle IAS, neboť:

- jsou nepeněžními aktivy, které nemají hmotnou podstatu a společnost je používá při výrobě, dodávkách zboží a služeb a také při správě a řízení podniku;
 - jsou výsledkem minulých událostí - byly nakoupeny;
 - představují pro podnik budoucí ekonomický užitek;
 - byly spolehlivě oceněny pořizovací cenou (nebo jiným způsobem ocenění);
 - podnik tato aktiva ovládá (má pravomoc získat budoucí ekonomický prospěch z nich plynoucí a může omezit přístup ostatních subjektů k tomuto prospěchu).
- Návrh a implementace modulu pro evidenci bibliografických údajů (modul Vědy a výzkumu)

2.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek tvoří:

- budovy, haly a stavby;
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí - zejména stroje, zařízení, dopravní prostředky;
- jiný dlouhodobý hmotný majetek – inventář, speciální nástroje.

Tato aktiva se v plné výši stanou součástí rozvahy zhotovené podle Mezinárodních účetních standardů. Podnik je používá zejména při výrobě, při poskytování služeb a k administrativním účelům. Doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Dlouhodobý hmotný majetek je navýšen o majetek, který Lagris, a.s. získala prostřednictvím finančního leasingu, protože:

- jej používá při poskytování služeb a plánuje, že jej bude využívat více než jeden rok;
- i když tento majetek nevlastní, získává z něj užitky.

Hodnota najatého majetku nezahrnuje finanční náklady na pronájem. Ty jsou již zahrnuty přímo do nákladů.

Mezinárodní účetní standardy nestanovují jako podmínku pro uznání dlouhodobých aktiv žádný cenový limit (narozdíl od české národní úpravy). Rozhodující je, po jakou dobu hodlá podnik aktivum využívat. Proto je do dlouhodobého majetku zahrnuta hodnota drobného dlouhodobého hmotného majetku, který podnik v účetním období nakoupil a zúčtoval přímo do spotřeby materiálu, případně ke konci roku evidoval na skladě jako materiál. Důvody:

- drobný dlouhodobý hmotný majetek společnost pořídila v průběhu roku;
- má pod kontrolou užitek, který majetek přináší;
- podnik jej nakoupil, aby ho používal ve výrobě, zásobování nebo k administrativním účelům;
- doba použitelnosti je delší než jeden rok.

V následujícím přehledu jsou uvedeny jednotlivé úpravy, které jsou zohledněny při sestavování rozvahy dle IAS. Všechny údaje jsou vykazovány k 31. prosinci 2004 v tis. Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek dle ČR brutto	147 963
Oprávkky k dlouhodobému majetku	39 987
Úpravy provedené podle IAS	23 813
Dlouhodobý hmotný majetek dle IAS netto	69 150

Změna v rozvaze:

- zvýšení položky dlouhodobého hmotného majetku brutto o částku 38 883 tis. Kč (částka drobného hmotného majetku činí 1 172 tis. Kč a částka majetku získaného formou finančního pronájmu činí 37 711 tis. Kč)
- zvýšení položky dlouhodobého hmotného majetku netto o částku 23 813 tis. Kč (částka drobného hmotného majetku netto činí 1 005 tis. Kč a částka majetku získaného formou finančního pronájmu netto činí 22 808 tis. Kč)

2.2.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem a ostatní cenné papíry a podíly. Podle IAS se na rozdíl od českých účetních předpisů dlouhodobý finanční majetek oceňuje pořizovací cenou. Společnost Lagris, a.s. však při pořízení dlouhodobého finančního majetku nevykázala žádné vedlejší pořizovací náklady, a proto je pořizovací cena rovna ceně pořízení. Položka dlouhodobého majetku bude uznána i podle IAS. Tato aktiva se stanou součástí transformované závěrky.

2.2.4 Zásoby

Zásoby ve firmě Lagris a.s. tvoří:

- skladovaný materiál;
- skladované výrobky
- skladované zboží

Zásoby materiálu, výrobků a zboží v plné výši vyhovují definici aktiv (jistota budoucího ekonomického užitku, výsledek minulých událostí, spolehlivost ocenění) a navíc jde o aktiva, která jsou:

- držena za účelem prodeje v běžném podnikání;
- ve výrobním procesu, určená k prodeji;
- ve formě materiálu, který se spotřebuje ve výrobě nebo při poskytování služeb.

2.2.5 Krátkodobé pohledávky

Krátkodobé pohledávky jsou pohledávky se splatností do jednoho roku. Společnost disponuje pohledávkami z obchodního styku, pohledávkami za státem, krátkodobými poskytnutými zálohami a jinými pohledávkami. Pohledávky z obchodního styku jsou pohledávky za obchodními partnery, odběrateli, které vznikají na základě fakturace. Daňové pohledávky za státem představují nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Do krátkodobých pohledávek jsou zahrnuty i dohadné účty aktivní, na nichž se zachycují položky, které nelze vyúčtovat jako běžné pohledávky.

Pohledávky jsou v plné výši krátkodobými aktivy i podle Mezinárodních účetních standardů, protože:

- jsou výsledkem minulých událostí;
- jejich inkasem dojde k přírůstku peněžních prostředků;
- existuje vysoká pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu a jeho výše je spolehlivě určena na základě vydaných faktur;
- podnik očekává, že k jejich realizaci dojde v průběhu jednoho roku od rozvahového dne.

2.2.6 Finanční majetek

Finanční majetek tvoří peníze v hotovosti a peníze uložené na běžných účtech v bankách. Krátkodobým finančním majetkem (cenné papíry) společnost nedisponuje. Finanční majetek můžeme transformovat jako aktivum i podle Mezinárodních účetních standardů.

2.2.7 Účty časového rozlišení

Účty časového rozlišení se stanou součástí rozvahy prezentované ve shodě s Mezinárodními účetními standardy a stanou se součástí krátkodobých aktiv, neboť budou realizována v průběhu 12 měsíců od rozvahového dne, tj. 31. prosinec 2004.

Příjmy příštích období představují především částky výnosových úroků, které patří do běžného období. Tato položka odpovídá pojetí pohledávek podle IAS. Proto bude vykázána ve skupině pohledávek.

Na účtu náklady příštích období eviduje společnost zejména dopředu placené nájemné, náklady na propagaci přesahující účetní období. Náklady příštích období budou sníženy o částku odpovídající zaplaceným zálohám při pořizování majetku formou finančního leasingu.

Změna v rozvaze:

- snížím položku náklady příštích období o částku 19 788 tis. Kč

Tab. 2. Číselný převod rozvahy – Aktiva; zdroj LAGRIS, a.s., vlastní výpočet

Označ.	AKTIVA	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004 v tis Kč	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004 v tis. Kč
	AKTIVA CELKEM	001	+418 700	+4 025	+422 725
A. 1.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	002			
B.	Dlouhodobý majetek	003	+135 699	+23 813	+159 512
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	+17 865		+17 865
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			
B. I. 2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			
B. I. 3.	Software	007	0		0
B. I. 4.	Ocenitelná práva	008	+17 865		+17 865
B. I. 5.	Goodwill (+/-)	009			
B. I. 6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			
B. I. 7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			
B. I. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	+107 976	+23 813	+131 789
B. II. 1.	Pozemky	014	+2 753		+2 753
B. II. 2.	Stavby	015	+66 709		+66 709
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	+23 572	+23 813	+47 385
B. II. 4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017			
B. II. 5.	Základní stádo a tažná zvířata	018			
B. II. 6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	+14 620		+14 620
B. II. 7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	+322		+322

Označ.	AKTIVA	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004 v tis Kč	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004 v tis. Kč
B. II. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			
B. II. 9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022			
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	+9 858		+9 858
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			
B. III. 2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	+4 641		+4 641
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	+5 217		+5 217
B. III. 4.	Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027			
B. III. 5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			
B. III. 6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			
B. III. 7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			

Označ.	AKTIVA	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004 v tis Kč	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004 v tis. Kč
C.	Oběžná aktiva	031	+259 776		+259 776
C. I.	Zásoby	032	+71 416		+71 416
C. I. 1.	Materiál	033	+32 691		+32 691
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	034			
C. I. 3.	Výrobky	035	+16 762		+16 762
C. I. 4.	Zvířata	036			
C. I. 5.	Zboží	037	+21 963		+21 963
C. I. 6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038			
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	+2 769		+2 769
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			
C. II. 2.	Pohledávky – ovládající a řídící osoba	041			
C. II. 3.	Pohledávky – podstatný vliv	042			
C. II. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			
C. II. 5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			
C. II. 6.	Dohadné účty aktivní	045			
C. II. 7.	Jiné pohledávky	046			
C. II. 8.	Odložená daňová pohledávka	047	+2 769		+2 769
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	+170 748		+170 748
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	+138 188		+138 188
C. III. 2.	Pohledávky – ovládající a řídící osoba	050			
C. III. 3.	Pohledávky – podstatný vliv	051			
C. III. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			

Označ.	AKTIVA	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004 v tis Kč	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004 v tis. Kč
C. III. 5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			
C. III. 6.	Stát – daňové pohledávky	054	+5 357		+5 357
C. III. 7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	+7 993		+7 993
C. III. 8.	Dohadné účty aktivní	056	+6 625		+6 625
C. III. 9.	Jiné pohledávky	057	+12 585		+12 585
C. III. 10.		057a			
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	+14 843		+14 843
C. IV. 1.	Peníze	059	+208		+208
C. IV. 2.	Účty v bankách	060	+14 635		+14 635
C. IV. 3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			
C. IV. 4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			
D. I.	Časové rozlišení	063	+23 225	-19 788	+ 3 437
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	+22 780	-19 788	+2 992
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	065			
D. I. 3.	Příjmy příštích období	066	+445		+445

2.3 Transformace rozvahy – pasiva

2.3.1 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál společnosti je složen ze základního kapitálu, zákonného rezervního fondu, nerozděleného zisku minulých let a hospodářského výsledku běžného účetního období.

Všechny položky základního kapitálu dle českých účetních předpisů splňují definici vlastního kapitálu uvedenou v Koncepčním rámci. Základní jmění, fondy ze zisku, nerozdělený zisk minulých let budou tedy součástí rozvahy sestavené podle IAS v celé výši. Výsledek hospodaření běžného účetního období se přenesení do vlastního kapitálu z výsledovky.

2.3.2 Rezervy

V rozvaze jsou zastoupeny jenom zákonné rezervy. Vytvářejí se pouze na opravy hmotného majetku, ke kterému má podnik vlastnické právo. Podkladem pro tvorbu rezerv je zpracovaný plán oprav a doložené rozpočtové náklady těchto oprav. O rezervách jsem se již zmiňovala v souvislosti s výsledovkou. Rezerva na opravy hmotného majetku je uznána i podle Mezinárodních účetních standardů:

- existuje současný smluvní závazek, který je výsledkem minulých událostí - společnost má zpracovány plány oprav, rozpočty, což je událost zakládající závazek (uznání rezervy připouští standardy jen v konkrétních případech);
- je pravděpodobné, že vyrovnaní tohoto závazku způsobí odtok ekonomických užitků;
- částku závazku je možné spolehlivě určit.

2.3.3 Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky jsou takové závazky, jejichž doba splatnosti je delší než jeden rok. V našem případě jsou dlouhodobé závazky tvořeny položkou odložený daňový závazek. K vyrovnaní v průběhu roku 2005 nedojde, a proto je položka vykazována jako dlouhodobý závazek. Částka odloženého daňového závazku bude zvýšena o 763 tis. Kč.

Tato částka prezentuje rozdíl mezi původní odloženou dani z příjmů (676 Kč) a nově vypočtenou (1 439 tis. Kč).

Do dlouhodobých závazků patří také nesplacená částka finančního pronájmu, která nebude splacena do jednoho roku. Částku, která bude zaplacená v průběhu roku 2005, převedu do krátkodobých závazků.

Dlouhodobé závazky podle českého účetního rámce	16 926
Závazky z finančního leasingu krátkodobé	11 880
Odložený daňový závazek	763
Dlouhodobé závazky podle IAS	5 809

Změna v rozvaze:

- snížení dlouhodobých závazků o částku 11 880 tis. Kč
- zvýšení položky odložený daňový závazek o částku 763 tis. Kč

2.3.4 Krátkodobé závazky

Skupina krátkodobých závazků, tj. závazků s dobou splatnosti do jednoho roku, zahrnuje:

- závazky z obchodního styku,
- závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem,
- závazky ke společníkům,
- závazky k zaměstnancům,
- závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- daňové závazky vůči státu,
- krátkodobé přijaté zálohy,
- jiné závazky.

Závazky z obchodního styku představují závazky vůči dodavatelům, kteří dodávají materiál a poskytují služby k zajištění běžné provozní činnosti. Všechny závazky budou splatné do jednoho roku. Závazky k zaměstnancům tvoří dlužné mzdy a nevyplacené cestovné. Závazky ze sociálního zabezpečení reprezentuje dlužné sociální a zdravotní pojištění srážené z mezd zaměstnanců a také sociální a zdravotní pojištění, které je povinna organizace odvádět za zaměstnance. Daňové závazky vůči státu zahrnují daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti atd. Jiné závazky evidují především závazky vzniklé v souvislosti s nákupem dlouhodobého majetku, které budou hrazeny podle v kupní smlouvě dohodnutého splátkového kalendáře.

Závazky z obchodního styku, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení, daňové závazky vůči státu i jiné závazky lze akceptovat jako krátkodobé závazky podle IAS, neboť:

- představují současnou povinnost podniku;
- jsou důsledkem minulých událostí;
- jejich ocenění je spolehlivé;
- jejich úhrada si vyžádá odtok ekonomických užitků;
- budou vyrovnány v průběhu následujících 12 měsíců od rozvahového dne.

Závazky budou zvýšeny o závazky z finančního leasingu, které budou uhrazeny do 12 měsíců od rozvahového dne. Daňové závazky vůči státu budou korigovány podle zjištění z výsledovky.

Závazky z obchodního styku podle českých předpisů 139 774

Závazky z finančního leasingu 11 880

Závazky z obchodního styku podle IAS 151 654

Změny v rozvaze

zvýšení závazků z finančního leasingu o 11 880 tis. Kč

zvýšení daňového závazku vůči státu o 2 152 tis. Kč.

2.3.5 Dlouhodobé bankovní úvěry

Tato položka představuje dosud nesplacené závazky vůči bankám, které poskytly společnosti finanční prostředky. Dlouhodobé bankovní úvěry se stanou součástí transformované rozvahy, neboť dluh je vymezen jako současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a která naopak v budoucnosti vyvolá odliv ekonomických užitků.

2.3.6 Účty časového rozlišení

Dohadné účty pasivní jsou, stejně jako dohadné účty aktivní, součástí účetních výkazů sestavených dle IAS, neboť zachovávají aktuální princip a tato položka se stane součástí krátkodobých závazků, protože bude realizována v průběhu 12 měsíců od rozvahového dne, tj. 31. prosinec 2004.

Tab. 3. Číselný převod rozvahy – Pasiva; zdroj LAGRIS, a.s., vlastní výpočet

Označ.	PASIVA	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004
	PASIVA CELKEM	067	+418 700	+4 025	+422 725
A.	Vlastní kapitál	068	+55 831	+1 110	+56 941
A. I.	Základní kapitál	069	+50 050		+50 050
A. I. 1.	Základní kapitál	070	+50 050		+50 050
A. I. 2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (+/-)	071			
A. I. 3.	Změny základního kapitálu (+/-)	072			
A. II.	Kapitálové fondy	073	-10 927		-10 927
A. II. 1.	Emisní ážio	074			
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075			
A. II. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076	-10 927		-10 927
A. II. 4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	077			
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	+5 254		+5 254
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond /Nedělitelný fond	079	+5 254		+5 254
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	080			
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	+10 735		+10 735
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	+10 735		+10 735
A. IV. 2.	Neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	083			
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	+719	+1 110	+1 829

Označ.	PASIVA	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004
B.	Cizí zdroje	085	+362 869	+2 915	+365 784
B. I.	Rezervy	086	+2 317		+2 317
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	+2 317		+2 317
B. I. 2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088			
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	089			
B. I. 4.	Ostatní rezervy	090			
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	+16 926	-11 117	+5 809
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092			
B. II. 2.	Závazky – ovládající a řídící osoba	093			
B. II. 3.	Závazky – podstatný vliv	094			
B. II. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095			
B. II. 5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096			
B. II. 6.	Vydané dluhopisy	097			
B. II. 7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098			
B. II. 8.	Dohadné účty pasivní	099			
B. II. 9.	Jiné závazky	100	+16 926	-11 880	+5 046
B. II. 10.	Odložený daňový závazek	101		+763	+763

Označ.	PASIVA	Číslo řádku	Hodnoty dle českého účetnictví 2004	Korekce	Hodnoty dle IAS 2004
B. III.	Krátkodobé závazky	102	+153 726	+14 032	+167 758
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	+139 774	+11 880	+151 654
B. III. 2.	Závazky – ovládající a řídící osoba	104			
B. III. 3.	Závazky – podstatný vliv	105			
B. III. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106			
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	107	+4 864		+4 864
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	+2 356		+2 356
B. III. 7.	Stát – daňové závazky a dotace	109	+1 060	+2 152	+3 212
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	+62		+62
B. III. 9.	Vydané dluhopisy	111			
B. III. 10.	Dohadné účty pasivní	112	+5 059		+5 059
B. III. 11.	Jiné závazky	113	+551		+551
B. III. 12.		113a			
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	+189 900		+189 900
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	+80 000		+80 000
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	+109 900		+109 900
B. IV. 3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117			
C. I.	Časové rozlišení	118			
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119			
C. I. 2.	Výnosy příštích období	120			

III. PRAKTICKÁ ČÁST

3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SPOLEČNOSTI LAGRIS, A.S. SESTAVENÁ DLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

3.1 Výsledovka

Výnosy:

Tržby za prodej vlastních výrobků, služeb a zboží	999 990
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	88 034
Finanční výnosy	5 855
Ostatní výnosy	18 575
VÝNOSY CELKEM	1 112 454

Náklady:

Náklady na prodané zboží	305 948
Materiál a energie	471 343
Služby	84 729
Osobní náklady	93 956
Daně a poplatky	2 356
Odpisy	28 944
Finanční náklady	22 030
Ostatní náklady	96 880
NÁKLADY CELKEM	1 106 186

Výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním	6 268
Daň ze zisku	4 439
Výsledek hospodaření po zdanění	1 829

3.2 Rozvaha

AKTIVA

Dlouhodobá (neoběžná) aktiva:

Pozemky, budovy a zařízení	116 847
Nehmotná aktiva	17 865
Finanční investice	9 858
Jiné investice	14 942
Dlouhodobá aktiva celkem	159 512

Krátkodobá (oběžná) aktiva:

Zásoby	71 416
Obchodní a jiné pohledávky	158 899
Obchodovatelné cenné papíry	7 993
Peníze a peněžní ekvivalenty	14 843
Ostatní aktiva	10 062
Krátkodobá aktiva celkem	263 213
AKTIVA CELKEM	422 725

VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY

Základní kapitál	50 050
Kapitálové fondy	-10 927
Fondy tvořené ze zisku	5 254
Výsledek hospodaření minulých let	10 735
Výsledek hospodaření běžného účetního období	1 829
Vlastní kapitál celkem	56 941

Rezervy	2 317
Obchodní a jiné dlouhodobé dluhy	5 046
Bankovní úvěry	80 000
Odložený daňový závazek	763
Dlouhodobé závazky	88 126
Obchodní a jiné krátkodobé dluhy	159 487
Bankovní úvěry	109 900
Daňové závazky	3 212
Krátkodobé závazky celkem	272 599
Ostatní pasiva	5 059
Závazky celkem	365 784
PASIVA CELKEM	422 725

3.3 Přehled o peněžních tocích

Tab. 4. Přehled o peněžních tocích; zdroj LAGRIS, a.s.

	Text	Řádek	Skutečnost za rok 2004
P	Stav peněžních prostředků na začátku účetního období	1	23 185
A	Čistý cash flow z provozní činnosti po zdanění	2	151
A.1.	Prodej za hotové a inkaso pohledávek	3	993 822
A.1.1.	Tržby za prodej zboží	4	345 035
A.1.2.	Výroba	5	654 955
A.1.3.	Změna stavu pohledávek	6	-37 983
A.1.4.	Změna stavu zásob	7	13 240
A.1.5.	Ostatní výnosy	8	18 575
A.1.6.	Mimořádné výnosy	9	0
A.1.7.	Zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů	10	0
A.1.8.	Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	11	0
A.1.9.	Převod provozních výnosů	12	0
A.2.	Platby	13	993 671
A.2.1.	Náklady na prodané zboží	14	305 948
A.2.2.	Výrobní spotřeba	15	556 072
A.2.3.	Osobní náklady	16	93 956
A.2.4.	Změna stavu závazků	17	17 065
A.2.5.	Daně a poplatky	18	2 356
A.2.6.	Daně	19	1 524

	Text	Řádek	Skutečnost za rok 2004
A.2.7.	Ostatní náklady	20	10 719
A.2.8.	Mimořádné náklady	21	0
A.2.9.	Zúčtování opravných položek do provozních nákladů	22	0
A.2.10.	Převod provozních nákladů	23	0
A.2.11.	Tvorba rezerv a časových rozlišení provozních nákladů	24	6 031
B	Čistý cash flow z investiční činnosti	25	-11 210
B.1.	Prodej stálých aktiv	26	88 034
B.2.	Změna stavu ostatních aktiv	27	7 040
B.3.	Nákup stálých aktiv	28	-106 284
C	Čistý cash flow z finanční činnosti	29	2 717
C.1.	Změna stavu bankovních úvěrů	30	17 729
C.2.	Změna stavu rezerv	31	-1 944
C.3.	Změna stavu ostatních pasiv	32	2 466
C.4.	Hospodářský výsledek z finančních operací	33	-16 175
C.5.	Změna stavu vlastního jmění bez hospodářského výsledku	34	641
C.6.	Splátka upsaného vlastního jmění	35	0
F	Souhrnný cash flow	36	-8 342
R	Stav peněžních prostředků na konci účetního období	37	14 843

3.4 Výkaz změn ve vlastním kapitálu

Tab. 5. Výkaz změn ve vlastním kapitálu; zdroj: LAGRIS, a.s. vlastní výpočet

Položka	Počáteční zůstatek stav k 1.1.2004	změna	Konečný zůstatek stav k 31.12.2004
Základní kapitál, zapsaný v OR	+50 050		+50 050
Základní kapitál, nezapsaný v OR	-	-	-
Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	-	-	-
Emisní ážio	-	-	-
Rezervní fondy	+5 193	+61	+5 254
Statutární a ostatní fondy ze zisku	-	-	-
Kapitálové fondy	-	-	-
- vklady mimo základní kapitál	-	-	-
Ostatní kapitálové fondy	-	-	-
Rozdíly v přecenění majetku	-11 568	+641	-10 927
Zisk minulých účetních období	+10 796	-61	+10 735
Ztráta minulých účetních období	-	-	-
Zisk/ztráta aktuálního účetního období	x	x	+1 829
Vlastní kapitál	x	x	+56 941

3.5 Komentář k účetním výkazům

3.5.1 Prohlášení o shodě

Účetní závěrka firmy LAGRIS, a.s. byla zpracována v souladu s Mezinárodními účetními standardy na principu historických pořizovacích cen. Rok 2004 je první období, za které byla účetní závěrka vyhotovena podle Mezinárodních účetních standardů. Byla sestavena podle norem a pravidel, které byly v tomto období účinné.

Účetní závěrka neobsahuje srovnávací informace za předcházející rok, protože je nebylo možné spolehlivě zjistit a náklady vynaložené na jejich získání by byly neadekvátní významnosti této práce. Počáteční zůstatek nerozděleného zisku minulých let nebyl upraven. Firma plánuje vykázat první oficiální účetní závěrku sestavenou podle IAS v roce 2005.

3.5.2 Obecné údaje

Název:	LAGRIS, a.s.
Adresa:	Dolní Lhota 39, 763 23 Dolní Lhota u Luhačovic
DIČ:	304-255 10 487
Právní forma:	akciová společnost
Datum vzniku:	1991
Rozhodující předmět činnosti:	- skladování a balení zemědělských produktů - zpracování zemědělských produktů
Provozovny v roce 2004:	Dolní Lhota a Zvolen
Společnost LAGRIS a.s. je od roku 2002 součástí skupiny Podravka.	

Následující tabulka znázorňuje přehled stavu zaměstnanců a nákladů v letech 2002 - 2004 (údaje nezahrnují pracovníky na dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr).

Tab. 6. Přehled stavu zaměstnanců; zdroj: LAGRIS, a.s.

Ukazatel	2002	2003	2004
Průměrný počet zaměstnanců	242	272	279
z toho: - THP	104	113	125
- dělníci	138	159	154
Výše mzdových nákladů	43 400 tis. Kč	61 280 tis. Kč	69 494 tis. Kč
z toho řídících zaměstnanců	304 tis. Kč	417 tis. Kč	400 tis. Kč

Společnost LAGRIS je v současné době jedním z nejvýznamnějších zpracovatelů potravin v České republice. Byla založena v roce 1991 jako rodinná firma zabývající se obchodem s agroploidy. Nejprve se jednalo o ovoce a zeleninu dodávané na český trh. Poté se sortiment rozšířil o rýži a luštěniny, které sehrály v další orientaci firmy zásadní roli.

Od roku 1993 dodává balené výrobky do maloobchodní sítě a postupně získává stabilní postavení na trhu. Vyústěním rozvíjející se obchodní činnosti firmy a expanze na slovenský trh bylo založení dceřinné společnosti LAGRIS SLOVAKIA, s.r.o. v roce 1996, která si rovněž získala dobrou pozici na slovenském trhu s potravinami. Mezníkem ve vývoji firmy byl rok 1998, kdy se firma transformovala na akciovou společnost LAGRIS se 100% českým kapitálem. V roce 1999 vstoupila firma razantně na cateringový trh a začíná se také výrazněji prosazovat na zahraničních trzích.

Jako jeden z mála tuzemských dodavatelů má Lagris doporučení certifikačních orgánů opravňujících k dodávkám zboží nejen pro českou armádu, ale i pro ostatní armády členských zemí NATO.

Společnost vykazuje od svého založení v roce 1991 nepřetržitý růst. V posledních letech došlo i k posílení exportu. Záměrem firmy je stabilizovat a posilovat pozici na trhu s cílem dosahovat dlouhodobě tržby přes jednu miliardu korun. Společnost nebyla nikdy ve ztrátě, vždy vykazovala zisk.

Velmi dobrá úroveň technického vybavení a neustálé investice do nových technologií jsou zárukou nejen vysoké kvality zpracování zemědělských plodin, ale také dodržování podmínek ochrany životního prostředí. Společnost LAGRIS, a.s. uskutečňuje následující činnosti:

- nákup a prodej surovin zemědělské produkce (hrách, mák, sója, slunečnice, hořčice, kmín)
- zpracování a balení plodin tuzemské produkce
- zpracování a balení plodin zahraniční produkce (rýže, luštěniny, ovoce, ořechy, koření)
- prodej výrobků (rýže, luštěniny, racionální výživa a mák, suché plody, bramboroviny a sůl, koření a kořenící směsi, základy omáček a šťáv, základy polévek)
- výroba instantních nápojů Tang
- výhradní prodej značky Podravka (kořenící směsi, polohotová jídla, aj.)

3.5.3 Významné události ovlivňující výsledky společnosti

K žádné významné události nedošlo.

3.5.4 Aplikovaná účetní pravidla a způsoby oceňování

Společnost LAGRIS, a.s. vede své účetnictví v souladu se Zákonem o účetnictví č. 563/91 Sb. ve znění zákona č. 669/2004 Sb. Zákon o účetnictví je základní předpis, kterým se v České republice řídí účetnictví. Účetní závěrka firmy je sestavována vždy k 31. 12. v tis. Kč. Účetní výkazy uvedené v kapitolách 3.1, 3.2, 3.3, jsou upraveny tak, aby odpovídaly Mezinárodním účetním standardům (IAS), které vydává Výbor pro Mezinárodní účetní standardy.

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení včetně cla, náklady na dopravu a další náklady s pořízením související. DNM a DHM získaný bezplatně se oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Tento majetek je odepisován několika způsoby. Hmotný a nehmotný investiční majetek vlastní činností nebyl v letech 2002 -2004 vytvořen. Daňové odpisy probíhají zrychleně. Účetní odpisy se uskutečňují rovnoměrně. Odpisy stanovené podle IAS jsou stejné jako účetní odpisy.

Druh majetku	doba použitelnosti
Budovy	30 – 40 let
Stroje	8 – 12 let
Dopravní technika	4 roky

Zásoby

Účetní jednotka používá k účtování zásob variantu -A-. Zásoby surovin jsou oceněny pevnými skladovými cenami, které jsou v každém terciálu přeceněny (ceny souvisí se sezónou). Výrobky jsou oceněny na úrovni úplných přímých nákladů.

Pohledávky

Firma LAGRIS, a.s. má svoji vlastní interní klasifikaci nedobytnosti pohledávek. Vytváří si rezervy na pohledávky, kterým již uplynula doba splatnosti s přihlédnutím k bonitě odběratele a k dalším informacím. U pohledávky starší 180 dnů se vytváří rezerva ve výši 50 %, a pokud pohledávku nelze vymoci ani po uplynutí 1 roku rezerva pokryje 100 % celkové výše pohledávky. Pohledávky po lhůtě splatnosti vyšší než 180 dní společnost v roce 2004 neměla. Pohledávky kryté podle zástavního práva společnost nemá.

Rozdělení krátkodobých pohledávek z obchodního styku (v tis. Kč) uvádí následující tabulka:

Tab. 7. Pohledávky z obchodního styku, zdroj LAGRIS, a.s.

POHLEDÁVKY Z OBCH. STYKU	146 181
z toho: pohledávky ve lhůtě splatnosti	112 570
pohledávky po lhůtě splatnosti	33 611
pohledávky po splatnosti do 30 dnů	16 265
pohledávky po splatnosti do 60 dnů	3 933
pohledávky po splatnosti do 90 dnů	1 080
pohledávky po splatnosti nad 90 dnů	12 334

Peněžní prostředky

Peněžní prostředky tvoří finanční hotovost a prostředky na bankovních účtech -oceňují se nominální hodnotou.

Devizové operace

Pro přepočet majetku a závazků vyjádřených v cizí měně na českou měnu byl po celý rok 2004 využíván denní kurz ČNB střed a změna se řídila interními pravidly společnosti. K 31.12. byly všechny závazky a pohledávky přepočteny platným kurzem uplatněným ČNB.

Výnosy

Výnosy z běžné činnosti byly z převážné části dosaženy zpracováním zemědělských produktů. Výnosy jsou vykázány, pokud je dodávka uskutečněna a vyfakturována. Spolehliví odběratelé mají stanovenou delší dobu splatnosti. U nespolehlivých nebo nových odběratelů se požaduje platba v hotovosti při převzetí zakázky. Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb činily v roce 2004 654 955 tis. Kč. Ostatní výnosy společnosti tvoří tržby za prodej zboží a surovin.

Leasing

Společnost LAGRIS, a.s. má k 31.12.2002 uzavřeny leasingové smlouvy, jejichž předmětem plnění jsou výrobní stroje, přístroje a zařízení a osobní auta.

Časové rozlišení

Časové rozlišení (náklady příštích období, výdaje příštích období a dohadné účty aktivní a pasivní) jsou evidovány v předpokládaných cenách.

Daň z příjmů

Daň z příjmu za běžnou činnost je stanovena zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu. Daň z příjmu je vypočítávána z hospodářského výsledku, který se ovšem dle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu musí upravit, čímž vznikne základ daně, z něhož se vypočítává daň. V roce 2004 činila daň 28 % z jejího základu. Odložená daň z příjmu se vypočítává jako součin přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze účetní jednotky, a sazbou daně z příjmu.

3.5.5 Doplnující informace k účetním výkazům

Výnosy

Výnosy z běžné činnosti podle hlavních činností (v tis. Kč)

Tab. 8. Výnosy z běžné činnosti podle hlavních činností 2004, zdroj LAGRIS, a.s.

Činnost název	Hodnota
Provozní výnosy celkem	1 106 599
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	654 955
Ostatní výkony	0
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	88 034
Tržby za prodej zboží	345 035
Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	0
Ostatní provozní výnosy	18 575
Finanční výnosy celkem	5 855
Tržby z prodaných cenných papírů a vkladů	0
Výnosové úroky	30
Ostatní finanční výnosy	5 825

Samostatné movité věci

Struktura samostatných movitých věcí je uvedena v následujících tabulkách. Hodnoty jsou uvedeny v tis. Kč.

Tab. 9. Struktura nehmotného dlouhodobého majetku; zdroj LAGRIS, a.s.

Název	Majetek k 1.1.2004	Oprávky k 1.1.2004	Majetek k 31.12.2004	Oprávky k 31.12.2004
Software	1 366	1 266	1 336	1 336
Ocenitelná práva	178	118	1 495	183
Ochranná známka	38 200	14 007	38 200	21 647
CELKEM	39 744	15 391	41 031	23 166

Tab. 10. Struktura hmotného dlouhodobého majetku; zdroj LAGRIS, a.s.

Název	Majetek k 1.1.2004	Oprávky k 1.1.2004	Majetek k 31.12.2004	Oprávky k 31.12.2004
Přístroje zařízení	3 078	1 809	10 643	3 623
Dopravní prostředky	4 177	2 589	15 865	7 340
Energetické stroje	976	327	3 210	386
Výrobní stroje	23 554	16 583	56 043	27 027
CELKEM	31 785	21 308	85 761	38 376

Tab. 11. Hodnota majetku zatíženého zástavním právem; zdroj LAGRIS, a.s.

Název	Účetní hodnota k 31.12.2004	Zastaven ve prospěch	Důvod zástavy
Pozemky	2 642	Raiffeisenbank, a.s.	Úvěrová smlouva
Nemovitosti	64 473	Raiffeisenbank, a.s.	Úvěrová smlouva
Stroje a zařízení	25 302	Raiffeisenbank, a.s.	Úvěrová smlouva

Tab. 12. Pořízení hmotného dlouhodobého majetku finančním pronájmem (v tis. Kč), zdroj LAGRIS ,a.s.

Součet splátek nájemného za celou dobu	37 711
Skutečně uhrazené splátky	20 758
Zbytek budoucích splátek	16 926
do 1 roku	11 880
po 1 roce	5 046

Vlastní kapitál

Struktura vlastního kapitálu je znázorněna v následující tabulce. Hodnoty jsou uvedeny v tis. Kč.

Tab. 13. Struktura vlastního kapitálu; zdroj LAGRIS, a.s.

Ukazatel	Hodnota
Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	50 050
Zákonný rezervní fond	5 254
Hospodářský výsledek minulých let	10 735
Hospodářský výsledek za účetní období	1 829
Kapitálové fondy (oceňovací rozdíly z přecenění majetku)	-10 927
Vlastní kapitál společnosti	56 941

Závazky

Firma splácí své závazky poměrně spolehlivě. V roce 2004 činily závazky po lhůtě splatnosti 139 836 tis. Kč. Stav závazků uvádí následující tabulka a údaje jsou v tis. Kč.

Tab. 14. Stav závazků firmy LAGRIS, a.s., zdroj LAGRIS, a.s.

ZÁVAZKY Z OBCH. STYKU	139 836
z toho: závazky do splatnosti	105 781
závazky po splatnosti do 30 dnů	18 918
závazky po splatnosti do 60 dnů	9 842
závazky po splatnosti do 90 dnů	5 495
závazky po splatnosti nad 90 dnů	-200

Závazky dle zástavního práva v roce 2004 činily 92 417 tis. Kč

3.5.6 Předpokládaný vývoj podnikání

Společnost LAGRIS.a.s. bude i v roce 2005 pokračovat ve své nastolené činnosti v oblasti zpracování zemědělských produktů. Volné finanční prostředky po splacení daní a úvěrů slouží k rekonstrukci objektů a inovaci stávajících technologií a nákupu výkonnějších strojů a zařízení.

3.5.7 Shrnutí změn z převodu účetní závěrky na závěrku dle IAS

V této kapitole bych ráda shrnula nejvýznamnější změny v převodu účetní závěrky firmy LAGRIS, a.s. na závěrku podle Mezinárodních účetních standardů.

Výsledovka

- snížení položky změna stavu zásob vlastní činnosti	7 245 tis. Kč
- snížení položky aktivace	38 tis. Kč
- snížení spotřeby materiálu	6 244 tis. Kč
- snížení položky služeb	21 145 tis. Kč
- snížení položky mzdových nákladů	1 450 tis. Kč
- zvýšení položky odpisů	14 903 tis. Kč
- zvýšení ostatních provozních výnosů	376 tis. Kč
- zvýšení ostatních provozních nákladů	2 312 tis. Kč
- zvýšení ostatních finančních nákladů	2 991 tis. Kč

- zvýšení daně z příjmu – odložené	763 tis. Kč
- snížení mimořádných výnosů	376 tis. Kč
- snížení mimořádných nákladů	2 312 tis. Kč

Rozvaha

- zvýšení dlouhodobého hmotného majetku	38 883 tis. Kč
- zvýšení oprav k dlouhodobému hmotnému majetku	15 070 tis. Kč
- snížení nákladů příštích období	19 788 tis. Kč
- snížení jiných dlouhodobých závazků	11 880 tis. Kč
- zvýšení odloženého daňového závazku	763 tis. Kč
- zvýšení závazků z obchodních vztahů	11 880 tis. Kč
- zvýšení hospodářského výsledku běžného období	1 110 tis. Kč
- zvýšení daňového závazku ke státu	2 152 tis. Kč

Hospodářský výsledek podle ČÚP **719 tis. Kč**

Úpravy **1 110 tis. Kč**

Hospodářský výsledek podle IAS **1 829 tis. Kč**

ZÁVĚR

Vznik nadnárodních společností a obchodování s cennými papíry na světovém kapitálovém trhu dal podnět ke vzniku potřeby sjednotit sestavování a obsah položek účetních výkazů. Tímto problémem se od poloviny 60. let zabývá Výbor pro mezinárodní účetní standardy se sídlem v Londýně (International Accounting Standards Committee – IASC). Cílem IASC je sladit sestavování a obsah položek účetních výkazů na celosvětové úrovni.

Úkolem mé diplomové práce bylo převést účetní závěrku společnosti LAGRIS, a.s., která byla sestavena podle českých účetních předpisů na závěrku podle Mezinárodních účetních standardů. Společnost LAGRIS je v současné době jedním z nejvýznamnějších zpracovatelů potravin v České republice. Vzhledem k tomu, že je součástí skupiny Podravka, v rámci skupiny si podniky dohodli povinnost vykazovat účetní závěrky dle Mezinárodních účetních standardů. Účetní závěrka sestavená podle Mezinárodních účetních standardů je vyhovující.

Svou práci jsem rozdělila do několika částí. V první části jsem se teoreticky zaměřila na problematiku Mezinárodních účetních standardů. Počet účetních standardů se mění a v současné době bylo vydáno 41 účetních standardů. Ve své práci jsem použila pouze ty standardy, které se bezprostředně týkají společnosti a které jsem použila při převodu účetní závěrky. Mezinárodní účetní standardy zahrnují koncepční rámec a jednotlivé účetní standardy. Koncepční rámec je ideovou základnou, z níž vychází řešení jednotlivých problémových okruhů. Účetní standardy se potom týkají již konkrétních problémů.

V další části jsem analyzovala účetní závěrku společnosti LAGRIS, a.s., která byla sestavena podle českých účetních předpisů. Jednotlivé položky účetních výkazů jsem konfrontovala s Mezinárodními účetními standardy. Zároveň jsem zaznamenávala změny v účetních výkazech, které vznikly při převodu na IAS a tyto změny zdůvodnila.

V poslední části jsem vytvořila účetní závěrku společnosti LAGRIS, a.s. sestavenou podle Mezinárodních účetních standardů. Součástí této závěrky je výkaz zisků a ztrát, rozvaha, výkaz cash-flow, výkaz změn vlastního kapitálu a příloha. Nakonec jsem provedla souhrn všech změn, které byly ve výkazech provedeny tak, aby tyto výkazy byly v souladu s Mezinárodními účetními standardy.

Účetní závěrka za rok 2004 je první účetní závěrkou společnosti, která byla sestavena podle Mezinárodních účetních standardů. Tato účetní závěrka zobrazuje skutečnou podobu společnosti. Jsem přesvědčena, že tato práce bude jako vzor pro další účetní období pro společnost vzhledem k jejím aktivitám v zahraničí užitečná.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. HÝBLOVÁ, E., ŘEZNÍČKOVÁ, K. *Harmonizace účetnictví*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2002. 180 s. ISBN 80-7318-087-1
2. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMITEE FOUNDATION. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 : včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací : úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2003*. přeložil: kolektiv autorů. 1.vy. Praha HZ Praha, spol. s r.o. 2003. ISBN 80-238-7854-9
3. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – Světový koncept*. 3. vyd. Praha: Polygon, 2002. 532 s. ISBN 80-7273-062-2
4. KOVANICOVÁ, D. Harmonizace účetní závěrky v rámci Evropské unie I. *Všeobecný přehled o regulaci a harmonizaci účetnictví*. Časopis Účetnictví, září 2000. 35-38 s. ISSN 0139-5661
5. KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví. Díl III – Finanční řízení rozvoje podniku*. 1. vyd. Praha: Polygon, 1996. 280 s. ISBN 80-85967-35-9
6. KRÁL, B. a kol. *Sborník 3. konference Mezinárodní účetní standardy a česká účetní legislativa*. 1. vyd. Praha: VŠE ve spolupráci a Arthur Andersen, 2000. 354 s. ISBN 80-7079-539-5
7. KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech*. 1.vyd. Praha: Vox, 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2
8. MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 1. vyd. Praha: Linde Praha a.s. – Právnické a ekonomické nakladatelství, 1998. 687 s. ISBN 80-7201-109-X
9. PROCHÁZKOVÁ, D. *Vybrané účetní problémy obchodních společností*. 3. vyd. Ostrava: Mirago, 2002. 81 s. ISBN 80-86617-01-7
10. VÝBOR PRO MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY. *Mezinárodní účetní standardy 2000*. přeložil: kolektiv autorů. 1. vyd. Praha: HZ Praha, spol. s.r.o., 2002. 1240 s. ISBN 80-238-2029-X
11. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
12. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<http://www.pwc.com/cz>

<http://www.lagris.cz/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Zkr.	Vysvětlení.
IAS	Mezinárodní účetní standardy
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní zásady
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
SIC	Stálý interpretační výbor
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Číselný převod výkazu zisků a ztrát	47
Tab. 2. Číselný převod rozvahy – Aktiva	56
Tab. 3. Číselný převod rozvahy – Pasiva	64
Tab. 4. Přehled o peněžních tocích	71
Tab. 5. Výkaz změn ve vlastním kapitálu.....	73
Tab. 6. Přehled stavu zaměstnanců.....	75
Tab. 7. Pohledávky z obchodního styku	78
Tab. 8. Výnosy z běžné činnosti	
Tab. 9. Struktura nehmotného dlouhodobého majetku.....	81
Tab. 10. Struktura hmotného dlouhodobého majetku.....	81
Tab. 11. Hodnota majetku zatíženého zástavním právem	81
Tab. 12. Pořízení hmotného dlouhodobého majetku finančním pronájmem.....	82
Tab. 13. Struktura vlastního kapitálu.....	82
Tab. 14. Stav závazků firmy Lagris	83