

První převod na IFRS – zkušenosti autorky

Čtenáři této knihy bezesporu nepochybuji, že převod na IFRS není pouze formální „překlopení“ českých účetních výkazů do jiného formátu, popřípadě překlad účetních výkazů do angličtiny. Výsledkem prvního převodu je vždy odlišný výsledek hospodaření nejen běžného období, ale i minulých let, jiné ocenění i struktura aktiv a závazků a z toho vyplývající jiná bilanční suma. O mnoho detailnější a obsáhlejší oproti české úpravě je také příloha (poznámky) k účetním výkazům.

Dotazy z praxe

- Časté bývají dotazy, zda je možné převod nějak „automatizovat“, tj. například opatřit si vhodný software na první převod. Odpověď autorky zní:
První převod na IFRS je natolik specifická záležitost v rámci konkrétní společnosti, že nelze vytvořit program, který by tato specifika mohl obsáhnout. V každé společnosti je postup naprosto individuální.
Autorka ovšem netvrdí, že nelze použít vhodných nástrojů pro zpracování dílčích problémů.
- Další oblastí dotazů bývá, jak dlouho první převod na IFRS trvá. Zde je situace opět naprosto individuální. V první řadě záleží na tom, je-li předmětem převodu pouze individuální společnost nebo větší skupina společností.

Je-li předmětem převodu individuální společnost, velmi záleží na její velikosti, položkách v její rozvaze a výsledovce, šíři činnosti společnosti, složitosti sjednávaných transakcí (např. derivátových obchodů) a podobně. Přibližně by se snad dalo odhadnout, že první převod trvá jeden až dva měsíce intenzivní práce. Důkladná implementace IFRS do informačního systému společnosti je pak prací mnohem časově náročnější a může trvat i několik let.

Připomeňme, že IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka* říká, že konsolidovaná závěrka se musí sestavovat (až na malé výjimky) vždy, a do konsolidace je třeba zahrnout všechny dceřiné, společné i přidružené podniky⁴⁰. Je-li předmětem převodu rozsáhlejší skupina společností, není možné říci žádný universální časový odhad, jak náročný převod může být. Součástí práce je nejen vlastní převod, ale i formulace skupinových politik, vypracování konsolidačních procedur (zde připomeňme, že při konsolidaci podle IFRS není jednoduše možné vzít individuální výkazy podniků ve skupině a z nich sestavit konsolidovanou závěrku) a v neposlední řadě školení zodpovědných pracovníků ze všech společností ve skupině. Situaci navíc často komplikuje skutečnost, že skupiny mívají dceřiné společnosti různě po světě (dnes jsou velmi populární například dceřiné společnosti v Rusku a postsovětských republikách, Číně a dalších teritoriích s levnou pracovní silou), kde je implementace IFRS díky odlišnému kulturnímu a ekonomickému prostředí ještě komplikovanější. Při převodu skupiny se zahraničními společnostmi tak můžeme narazit i na situace, které se českých společností typicky netýkají – může jít např. o podnikové penze či inflační účetnictví.

⁴⁰ Detaily k metodám konsolidace viz IAS 27, IAS 28, IAS 31.

Průběh prvního převodu na IFRS

Podle zkušeností autorky této knihy je vhodné rozdělit práce při prvním převodu na IFRS do několika etap:

- (1) Příprava společnosti na první převod.
- (2) Analýza účetní závěrky sestavené podle české legislativy.
- (3) Analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech.
- (4) Určení hranice významnosti pro první převod.
- (5) Podrobná analýza (zjištění) peněžních částek u převáděných položek.
- (6) Volba oceňovacích základů a účetních politik.
- (7) Vlastní převod účetní závěrky na IFRS.
- (8) Sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy.

Jednotlivým etapám se nyní budeme věnovat podrobněji.

Příprava společnosti na první převod

Vzhledem ke složitosti prvního převodu je podle názoru autorky nutno seznámit co možná nejširší spektrum zainteresovaných pracovníků společnosti s tím, co ve společnosti probíhá, a zejména s důvodem tohoto převodu. Tím je buď skutečnost, že je společnost převod povinna provést podle české legislativy, nebo jiný důvod, například požadavek mateřské společnosti, požadavek ze strany zákazníků nebo úvaha společnosti stát se v budoucnu emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů.

Širokým spektrem pracovníků nemá autorka na mysli pouze pracovníky účtárny, nýbrž celý ekonomický úsek, úsek investiční, technický a personální a samozřejmě též vedení společnosti. Detailní znalost IFRS je pochopitelně nezbytná pouze u pracovníků, kteří se budou bezprostředně podílet na převodu. Ostatní pracovníky je nutno seznámit s faktem, že bude převod probíhat a že po nich budou požadovány určité informace (třeba i jiného charakteru, než je obvyklé) a také práce navíc.

Velkou roli při sestavování závěrky podle IFRS hraje vedení společnosti. Účetní zachycení mnohých položek se řídí jejich ekonomickým určením a záměry. Jako příklad uveďme budovu – může se jednat o aktivum vykazované podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, může se také jednat o investici do nemovitostí vykazovanou podle IAS 40. Pokud by existoval záměr budovu prodat, je na místě použít IFRS 5 *Aktiva určená k prodeji a ukončené operace*. Fakt, že vedení společnosti zamýšlí budovu užívat jedním či druhým způsobem (prodat ji, pronajímat ji třetí straně formou operativního leasingu nebo ji naopak využívat k vlastní činnosti), nemusí být účtárně vůbec znám; je však rozhodující při účetním zachycení podle IFRS.

Analýza účetní závěrky podle české účetní legislativy

Při této analýze se musí aplikovat znalost definic jednotlivých součástí účetních výkazů z Koncepčního rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a znalost řešení konkrétních oblastí výkazů v rámci jednotlivých standardů. **Výsledkem této analýzy je vytipování oblastí, které budou předmětem převodu, tj. položek existujících v českých účetních výkazech, zejména těch, které:**

- nesplňují definici aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu podle IFRS, a proto budou při převodu odstraněny z rozvahy;
- nesplňují definici výnosu podle IFRS, a proto budou buď časově rozlišeny, nebo přímo odstraněny z výsledovky;
- splňují definici investice do nemovitostí podle IAS 40, a proto budou vykazovány podle tohoto standardu;
- splňují definici „krátkodobosti“ podle IAS 1, proto je nutno je oddělit od dlouhodobého majetku nebo závazků;
- jsou nehmotným aktivem s tzv. „neurčitelnou“ dobou životnosti, a proto je nutno je podle IAS 38 přestat odpisovat;
- jsou dlouhodobými aktivy drženými k prodeji, a proto je nutno je vykazovat v souladu s IFRS 5;
- mohou mít po převodu jinou pořizovací cenu podle IFRS oproti národní úpravě.

Tento přehled není zdaleka vyčerpávající; jedná se však o typické, velmi časté převodní operace. Mezi další položky patří některé typy rezerv, zachycení finančních nástrojů, povolenek na emise skleníkových plynů a podobně.

Analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech

V tomto bodě se analýza velmi často týká následujících okruhů:

- veškeré leasingové smlouvy vzhledem k nutnosti určit, které kontrakty klasifikovat jako finanční leasing a které jako operativní leasing,
- finanční leasing zařadit do rozvahy podle požadavků IAS 17,
- v případě finančního leasingu, který byl splacen před datem zahajovací rozvahy, je nutno vypočítat zůstatkovou cenu předmětu leasingu k datu zahajovací rozvahy a zařadit tento majetek do aktiv,
- spřízněné strany,
- události po skončení účetního období,
- veškeré probíhající soudní spory,
- poskytnuté záruky,
- funkční měna společnosti,
- podklady pro výpočet obou ukazatelů zisku na akcii (pokud se společnosti týká podle IAS 33),
- podklady pro vykazování podle segmentů (pokud se společnosti týká podle IFRS 8),
- závazky související s rekultivací životního prostředí,
- podklady pro zveřejnění úplného výsledku (comprehensive income).

Určení hranice významnosti pro první převod

Hranice významnosti je velmi individuální. Zde není možné dát nějakou konkrétní radu. Jediná možná rada ze strany autorky je, aby zvolená hranice byla na jedné straně zdůvodnitelná, na druhé straně, aby nebyla tak nízká, že by první převod narostl do nezvládnutelných rozměrů a související náklady by byly větší než hodnota informací získaných převodem, tj. aby nebyl porušen jeden ze základních požadavků IFRS, podle něhož nemají být „cost over benefit“.

Je třeba mít na paměti, že definici významnosti uvádí IAS 8 *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*. Pojem významnosti má dva aspekty: kvantitativní a kvalitativní. Často se upouští od převodu malých, z kvantitativního hlediska nevýznamných položek (například převod finančního leasingu kopírky je z hlediska nadnárodní skupiny obvykle zbytečný). Kvalitativní aspekt však nelze pominout u některých položek, které jsou z kvantitativního hlediska nevýznamné. Například sjednané beznákladové deriváty jsou v rozvaze zachyceny nulou nebo jen malými částkami; neznamená to však, že bychom se při převodu deriváty nemuseli, s odkazem na „nevýznamnost“, zabývat vůbec.

Při určování hranice významnosti je třeba respektovat obecné pravidlo, že nevýznamné jsou pouze ty položky, jejichž neuvedení či nepřesné vykázání nemůže uživatele účetních výkazů (investora, banku apod.) uvést při ekonomickém rozhodování v omyl.

Podrobná analýza peněžních částek u převáděných položek

Poté, co byly vytipovány položky účetních výkazů, které budou předmětem převodu (a jsou nad hranicí významnosti), musí být určeno, o jaké peněžní částky se vlastně jedná. Problém je v tom, že pokud při analýze existujících položek zjistíme, že bude nutno určitou položku odstranit z aktiv (protože nesplňuje definici podle *Koncepčního rámce*), předmětem převodu většinou není celá částka uvedená na souvisejícím řádku v českých účetních výkazech.

Příklad

V rámci analýzy české rozvahy bylo zjištěno, že v položce „Náklady příštích období“ má společnost zaúčtovány náklady na přípravu a záběh nové výroby, náklady na reklamu a předplatné nájemného. Musí se tedy zanalyzovat:

- (1) Jaká část z nákladů na přípravu a záběh nové výroby splňuje definici **výzkumu** a jaká definici vývoje podle IAS 38. Výzkum není podle IAS 38 aktivem, a proto musí být z rozvahy odstraněn. Je tedy nutno určit, jak bylo o nákladech na výzkum účtováno v rámci české legislativy, tj. jaká částka je na účtu Náklady příštích období k datu zahajovací rozvahy a jak se o výzkumu účtovalo v obdobích, která jsou součástí první účetní závěrky společnosti podle IFRS. V rámci zahajovací rozvahy se pak výzkum odstraní z Nákladů příštích období proti Nerozděleným ziskům minulých let, částky zaúčtované na tento účet v rámci období, která jsou součástí první účetní závěrky podle IFRS, budou nákladem příslušných období. Zároveň je třeba odstranit z výsledovky rozpouštění této položky do nákladů v rámci české legislativy v obdobích, která jsou součástí převáděné účetní závěrky. Pro část splňující definici **vývoje** existují v IAS 38 kritéria, která musejí být všechna splněna, aby mohl být vývoj aktivován. Je proto nutno analyzovat, ve kterém okamžiku je splněno **poslední** z uvedených kritérií, protože výdaje na vývoj ve vlastní režii vynaložené před tímto okamžikem jsou podle dikce IAS 38 nákladem.
- (2) Výdaje na **reklamu** nejsou podle IAS 38 aktivem. Je proto nutné provést časovou analýzu podobně jako v případě nákladů na výzkum a vývoj.
- (3) **Předplatné nájemného** lze v rozvaze podle IFRS ponechat.

Volba oceňovacích základů a účetních politik

Před zahájením převodu je nutno, aby byly s vedením společnosti prokonzultovány otázky spojené s oceňováním a účetními politikami (metodami, pravidly), které chce společnost aplikovat v rámci účetních závěrek podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Účetní politiky a metody oceňování musejí být shodné u všech členů skupiny v případě konsolidované účetní závěrky⁴¹. Pokud v některém standardu existuje právo volby, musí si společnost důkladně uvědomit, co pro ni znamenají jednotlivé možnosti nejen v současné době, ale i do budoucna. Důvodem je, že případná změna v účetní politice se podle IAS 8 řeší retrospektivně. Pokud by tedy společnost přijala nějakou účetní politiku v rámci prvního převodu na IFRS, dále by ji aplikovala například tři roky a poté se rozhodla tuto politiku změnit, musí přepracovat všechny účetní výkazy od data zahajovací rozvahy tak, jako kdyby nově přijatá politika platila od data zahajovací rozvahy podle IFRS.

Totéž platí v otázkách volby oceňovacích modelů u standardů, které umožňují právo volby. Pokud by například společnost uvažovala o tzv. modelu přecenění pozemků, budov nebo zařízení podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, musí vzít v úvahu:

- pracnost a nákladnost modelu,
- výpočet odpisů z přeceněné částky a jejich dopad do účetních výkazů,
- vliv zvýšených odpisů na ocenění zásob podle IAS 2 *Zásoby*,
- vliv přecenění na výpočet odložené daně a její vykázání v účetních výkazech,
- metodiku rozpouštění fondu z přecenění proti nerozděleným ziskům minulých let,
- možné dopady na výsledek v případě znehodnocení aktiva (tzv. impairment podle IAS 36).

Převod účetních výkazů

U položek, které jsou předmětem převodu, musí být známo, jak se daná situace účtovala v rámci české legislativy. Toto účtování se musí zrušit a musí se nahradit částkami požadovanými IFRS, popřípadě rozdílovou metodou dospět k výsledkům podle IFRS. Autorce se zde osvědčil postup přepsání české rozvahy a výsledovky do tabulkového kalkulátoru a následné úpravy „položku po položce“, dokud převod konkrétní položky není ukončen, tj. dokud není splněna základní bilanční rovnice.

⁴¹ Zde je na místě jisté upřesnění. Celá skupina musí užívat jednotnou účetní metodiku pro účely sestavení skupinové konsolidované závěrky; to však neplatí o individuálních výkazech jednotlivých společností. Uvažme například, že dcera B matky A vlastní budovu, která je investicí do nemovitostí. Skupinová politika je taková, že investice do nemovitostí se vykazují v reálné hodnotě (tzv. fair value model IAS 40). Ve skupinové konsolidaci se všechny investice do nemovitostí, tedy i budova v dceři B, ocení reálnou hodnotou podle fair value modelu. Neznamená to však, že v individuální závěrečné společnosti B je nutné pro tuto budovu volit stejný oceňovací model: zveřejňuje-li společnost B své výkazy podle IFRS, může v těchto výkazech volit ocenění historickou cenou (tzv. cost model IAS 40).

Převodní tabulka může mít například tuto podobu:

Zahajovací rozvaha	Řádek	Česká legislativa netto	Úprava 1	Úprava 2: výzkum nesplňující definici aktiv	Úprava 3	IFRS netto
AKTIVA CELKEM (ř. 02+03+31+63)	001						
Pohledávky za upsaný základní kapitál	002						
Dlouhodobý majetek (ř. 04+13+23)	003						
Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004						
Zřizovací výdaje	005						
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	1 000		- 1 000			0
Software	007						
Ocenitelná práva	008						
.....
Nerozdělený zisk minulých let		500 000		- 1 000			499 000
.....

Jiná podoba převodní tabulky může být například tato:

Zahajovací rozvaha		Česká legislativa netto	#	Úprava MD	Úprava D	#	IFRS netto
AKTIVA CELKEM (ř. 02+03+31+63)	001						
Pohledávky za upsaný základní kapitál	002						
Dlouhodobý majetek (ř. 04+13+23)	003						
Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004						
Zřizovací výdaje	005						
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	1 000			1 000	2	0
Software	007						
Ocenitelná práva	008						
.....
Nerozdělený zisk minulých let		500 000	2	1 000			499 000
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy.

Některé společnosti volí dokonce pouze jeden sloupec, v němž provedou veškeré úpravy:

Zahajovací rozvaha		Česká legislativa netto	#	Úprava	IFRS netto
AKTIVA CELKEM (ř. 02+03+31+63)	001				
Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
Dlouhodobý majetek (ř. 04+13+23)	003				
Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
Zřizovací výdaje	005				
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
Software	007				
Ocenitelná práva	008				
.....
Nerozdělený zisk minulých let					
.....

Symbol # znamená číslo příslušné úpravy.

Po převodu konkrétní položky se musí ještě vykázat nová výše **odložené daně**, která vyplývá z její nové účetní hodnoty vykazované v souladu s IFRS.

Pokud je to nutné, k případnému převodu účetních výkazů na jinou měnu se použije IAS 21.

Sestavení účetní závěrky podle IFRS včetně přílohy (poznámek) k účetním výkazům

Účetní závěrka podle IFRS se povinně skládá ze čtyř⁴² výkazů (rozhady, výkazu o úplném výsledku, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu o cash flow) a přílohy. Forma žádného z výkazů není v rámci IFRS pevně stanovena; v části IG standardu IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* jsou uvedeny nepovinné vzory rozhady, výkazu o úplném výsledku a výkazu změn vlastního kapitálu, v dodatku IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích* je uveden příklad na sestavení cash flow, jehož řešení lze pokládat za nepovinný vzor výkazu cash flow. Pokud společnost určuje, jaká bude forma jejích výkazů podle IFRS, je vhodné postupovat tak, že společnost vezme v úvahu uvedené vzory výkazů a doplní je položkami, které jsou typické v rámci odvětví, v němž společnost operuje. Zde je vhodné porovnat několik zahraničních společností z daného odvětví, které již vykazují podle IFRS a zveřejňují účetní závěrku na internetu.

Sestavení přílohy je poměrně pracné. Společnost musí splnit veškeré požadavky na zveřejnění, které jsou obsaženy v textu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tyto požadavky se prezentují buď přímo ve výkazech, nebo v příloze k účetním výkazům. Některé informace lze převzít z přílohy sestavené podle české legislativy, jiné je nutno nově vytvořit.