

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Převod konsolidované účetní závěrky sestavené podle
Českých účetních standardů na Mezinárodní
standards účetního výkaznictví**

Autor diplomové práce:

Bc. Zuzana Janovská

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marie Zelenková, Ph.D.

Rok obhajoby:

2017

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Převod konsolidované účetní závěrky sestavené podle Českých účetních standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další použité zdroje jsem řádně uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne

.....

Zuzana Janovská

Poděkování:

Děkuji Ing. Marii Zelenkové, Ph.D. za vedení mé diplomové práce a cenné rady, které mi při psaní práce poskytla. Dále bych ráda poděkovala svým přátelům a rodičům, kteří mě ve studiu podporovali, a bez jejichž pomoci bych studium nedokončila a finančnímu oddělení konsolidačního celku W.A.G. payment solutions, a.s. za poskytnutá data, informace a rady.

Abstrakt:

Diplomová práce se zaměřuje na teoretickou i praktickou problematiku převodu konsolidované závěrky sestavené podle českých účetních standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Zabývá se úpravou položek v konsolidovaném výkazu rozvahy a výkazu zisku a ztráty a analýzou položek z individuálních rozvah a výkazů zisků a ztrát společností v konsolidačním celku, aby bylo možné sestavit konsolidované výkazy podle IFRS.

Klíčová slova:

IFRS, České účetní standardy, převod účetních výkazů, konsolidovaná účetní závěrka.

Abstract:

This diploma thesis is focused on the theoretical and practical issues connected with conversion of the consolidated financial statements prepared in accordance with Czech Accounting Standards to International Financial Reporting Standards. The thesis deals with adjusting items in the consolidated statements of the balance sheet and in the income statement. In addition, the thesis analyses items from individual balance sheets and income statements of the consolidated companies, in order to be able to set the consolidated statements based on IFRS.

Key words:

IFRS, Czech Accounting Standards, conversion of financial statements, consolidated financial statements.

Použité zkratky:

ČÚS	České účetní standardy
CI	Úplný výsledek (<i>Comprehensive Income</i>)
CP _{DA}	Cena pořízení k datu akvizice
DCF	Diskontované peněžní toky (<i>Discounted Cash Flow</i>)
FV	Reálná hodnota (<i>Fair Value</i>)
FVTPL	Fair values s dopadem do výsledku hospodaření (<i>Fair Value Through Profit and Loss</i>)
GW _{DA}	Goodwill k datu akvizice
GW _{ZR}	Goodwill k datu sestavení zahajovací rozvahy
GW _{DZ}	Goodwill k datu závěrky
HzU	Hodnota z užívání
IAS	Mezinárodní účetní standardy (<i>International Accounting Standards</i>)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (<i>International Accounting Standard Board</i>)
IČA	Identifikovaná čistá aktiva
IČA _{DA}	Identifikovaná čistá aktiva k datu akvizice
IČA _{ZR}	Identifikovaná čistá aktiva k datu sestavení zahajovací rozvahy
IČA _{DZ}	Identifikovaná čistá aktiva k datu závěrky
IFRIC	Výbor pro interpretace Mezinárodního finančního vykazování (<i>International Financial Reporting Interpretation Committee</i>)
IFRS	Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (<i>International Financial Reporting Standards</i>)
KR	Konsolidační rozdíl
OCI	Ostatní úplný výsledek (<i>Other Comprehensive Income</i>)
p	Podíl na hlasovacích právech
UH _{VK}	Účetní hodnota vlastního kapitálu

UH_{GW}	Účetní hodnota goodwillu
MLP_{SH}	Současná hodnota minimálních leasingových plateb
ZK	Základní kapitál

Obsah

Úvod	10
1 Proces přípravy společnosti na převod	13
1.1 Důvody a problematika převodu účetních výkazů	13
1.2 První přijetí IFRS	16
1.3 Určení hranic významnosti	19
1.4 Oceňovací základny	20
1.5 Účetní politika	23
2 Rozdíly položek vykazovaných v českých účetních výkazech a v IFRS	25
2.1 Vymezení prvků účetních výkazů dle ČÚS a IFRS	27
2.1.1 Aktivum	27
2.1.2 Závazek	27
2.1.3 Vlastní kapitál	28
2.1.4 Náklady	28
2.1.5 Výnosy	28
2.2 Rozdíly obsažené ve vymezení rozvahových položek	29
2.2.1 Dlouhodobá aktiva	30
2.2.2 Krátkodobá aktiva	47
2.2.3 Rezervy	49
2.2.4 Závazky	51
2.2.5 Vlastní kapitál	53
2.3 Položky vykazované ve výkazech IFRS, neexistující nebo nevykazované ve výkazech sestavených podle ČÚS	55
2.3.1 Leasing	55
2.3.2 Vložené deriváty	58
2.3.3 Odložená daň	58
2.4 Funkční měna a měna vykazování	59
2.5 Rozdíly obsažené ve vymezení výsledkových položek	60
2.5.1 Oceňování výnosů a nákladů	61
2.5.2 Výpůjční náklady	61
3 Skupina W.A.G. payment solutions, a.s.	63
3.1 Účetní směrnice vycházející z ČÚS	65
3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	65

3.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek	66
3.1.3	Konsolidační rozdíl	66
3.1.4	Zásoby	67
3.1.5	Pohledávky	67
3.1.6	Deriváty	67
3.1.7	Vlastní kapitál.....	68
3.1.8	Cizí zdroje	69
3.1.9	Devizové operace	69
3.1.10	Daň z příjmů	69
3.2	Zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS – analýza položek konsolidované závěrky WAG CZ.....	70
4	První přijetí IFRS - transformace konsolidované účetní rozvahy v souladu s ČÚS do IFRS	72
4.1	Účetní směrnice vycházející z IFRS	73
4.1.1	Goodwill a podnikové kombinace	73
4.1.2	Aktiva a závazky	73
4.2	Transformace výkazu.....	75
4.3	Analýza problematických oblastí a jejich transformace	77
4.3.1	Goodwill	77
4.3.2	Pozemky, budovy a zařízení – oceňovací rozdíl k nabytému majetku.....	82
4.3.3	Odložená daň	83
4.3.4	Dlouhodobá finanční aktiva – podíl družstva investorů T&G	83
4.3.5	Časové rozlišení aktivní	84
4.3.6	Časové rozlišení pasivní	85
4.3.7	Rezervy.....	85
4.3.8	Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	87
4.3.9	Deriváty	87
4.3.10	Leasing	88
4.4	Sestavení výkazu.....	93
5	Srovnatelné období – transformace konsolidované účetní závěrky k 31. 12. 2015	95
5.1	Transformace konsolidovaného výkazu o finanční pozici skupiny a výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření skupiny.....	95
5.2	Transformace položek s vlivem na výkaz o finanční pozici.....	98
5.2.1	Časové rozlišení aktivní a pasivní	98

5.2.2	Rezervy	98
5.2.3	Deriváty	99
5.2.4	Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje	100
5.3	Transformace položek s vlivem na výkaz o finanční pozici a výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření	100
5.3.1	Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	101
5.3.2	Goodwill	101
5.3.3	Pozemky, budovy a zařízení – oceňovací rozdíl k nabytému majetku.....	104
5.3.4	Odložená daň	106
5.3.5	Leasing	107
5.4	Transformace položek s vlivem na výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření	110
5.5	Kurzové rozdíly plynoucí z přepočtu výkazu zisku a ztrát zahraničních jednotek.....	111
5.6	Sestavení výkazu.....	114
5.7	První účetní závěrka sestavená podle IFRS	118
5.7.1	Důsledky přechodu	118
5.7.2	Analýza rozdílů a komparace	119
6	Závěr.....	121
7	Seznam použitých zdrojů.....	124
8	Seznam schémat, příkladů a tabulek.....	129
8.1	Seznam tabulek	129
8.2	Seznam obrázků	129
9	Přílohy	130
9.1	Identifikovaný leasing k 1. 1. 2015	130
9.2	Leasing k 31. 12. 2015	131
9.3	Převodový můstek k rozvaze.....	132
9.4	Převodový můstek k výkazu zisků a ztrát	133
9.5	Translační tabulka, výkaz k 1. 1. 2015.....	134
9.6	Translační tabulky, výkazy k 31. 12. 2015.....	135

Úvod

Problematika harmonizace účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a následně tvorba samotných výkazů je velmi aktuální otázkou. Ta však zasahuje nejen do sestavování individuálních výkazů, ale dále také do sestavování výkazů za skupiny propojených jednotek, tedy do výkazů konsolidovaných. Výstupem každého účetnictví je účetní závěrka poskytující informace interním i externím uživatelům.

Konsolidovaná účetní závěrka podává informace o finanční pozici, výkonnosti a změně ve finanční situaci konsolidovaných společností jako o jednom celku. Mezinárodní konsolidovanou skupinou se označují společnosti z více států, jejichž finanční informace se sumarizují, třídí a upravují do podoby konsolidovaných výkazů. V České republice se mylně může význam konsolidované účetní závěrky odsouvat do pozadí v porovnání s individuální účetní závěrkou. Jedním z důvodů může být například skutečnost, že velké množství společností podnikajících na území České republiky jsou vlastněny zahraničními společnostmi a jsou tedy konsolidovány v zahraničí na místo toho, aby konsolidovanou účetní závěrku samy sestavovaly.

Mateřská společnost musí za určitých podmínek (požadavek legislativy, investorů, obchodních partnerů, aj.) vykazovat podle jiného účetního rámce, než který dosud aplikovala. V případě konsolidující účetní jednotky z České republiky se může jednat například o přechod z českých účetních předpisů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Cílem této práce je navrhnout možný postup k převodu výkazů sestavených dle českých účetních předpisů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Diplomová práce se zabývá prvním přijetím Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro sestavení konsolidovaných výkazů a dalším, následným, sestavením konsolidovaných výkazů rozvahy a výkazu zisku a ztráty, existujícího ekonomického celku. Diplomová práce se věnuje převážně praktické úpravě reálných dat konsolidačního celku, které jsou postupně převáděny do podob vyhovujících Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Text neobsahuje rozsáhlý popis standardů a pravidel. Jednotlivé kapitoly by měly podat informace zejména o položkách, které se významně liší z pohledu vykazování podle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a o tom, jaké dopady budou mít tyto rozdíly na účetní informace vykazované mateřskou společností za konsolidační celek.

V první kapitole bude vymezen postup přípravy společnosti na vlastní převod výkazů. Důležité je neopomíjet samotný důvod, který má účetní jednotka pro převedení výkazů sestavovaných podle českých účetních pravidel na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Dále je třeba pro transformaci vymezit hladinu významnosti, jejíž účelem je zvýšit relevantnost a spolehlivost sestavených účetních závěrek a zajistit, aby byly výkazy srovnatelné nejen za předchozí období, ale i s jinými účetními jednotkami. V neposlední řadě je důležité určit oceňovací základny pro položky a transakce vstupující do účetní závěrky.

Účetní jednotky mají zachycovat operace podle jejich podstaty, nikoliv formy, tedy v souladu s účetní zásadou věrného a poctivého zobrazení, *true and fair view*. Převod konsolidované účetní závěrky z českých účetních předpisů na mezinárodní účetní standardy je založen na respektování této zásady, a aby byla tato zásada splněna, je nutné si vymezit problematické oblasti přechodu již v *individuálních účetních závěrkách* konsolidovaných společností. Jelikož se způsob prvotního ocenění, dalšího přecenění i samotného vykazování liší mezi zmíněnými účetními rámci, diplomová práce tyto odlišnosti popisuje a uvádí definice a kritéria pro rozeznání jednotlivých položek výkazů. S ohledem na výše uvedené se druhá kapitola zabývá analýzou vybraných položek a transakcí účtovaných dle českých účetních předpisů, zejména těch, které jsou významně odlišné od IFRS, a jejich dopady na převod.

Data pro analýzu účetních výkazů poskytl konsolidační celek s mateřskou společností W.A.G. payment solutions, a.s. jako účetní jednotky konsolidující dle českých účetních standardů. Proto v rámci druhé kapitoly nebudou zmiňovány všechny standardy IAS/IFRS, ale pouze takové, které obsahují problematiku specifickou pro položky vykazované tímto konsolidačním celkem.

V další kapitole se práce věnuje převodu konsolidovaných výkazů dle lokálních pravidel na IFRS v rámci praktického příkladu aplikovaného na reálné ekonomické skupině s mateřskou společností W.A.G. payment solutions, a.s. Zde budou vysvětleny principy prvního přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a objasněny důvody a ukázány způsoby převodu jednotlivých položek rozvahy a jejich ocenění k datu přechodu skupiny na nové standardy. Kapitola je zakončena sestavením výkazu o finanční pozici skupiny, kde je vidět, která účetní položka a o kolik se v součtu změnila.

Poslední kapitola je věnována převodu konsolidované závěrky ke dni 31. 12. 2015, jakožto závěrce za srovnávací období. Zde je vysvětlen převod a dopady jednotlivých transakcí na výkaz o finanční pozici a celkovém úplném výsledku hospodaření skupiny a dále jsou popsány důsledky, které má vykazování dle IFRS na základní finanční ukazatele. Cílem diplomové práce je popis převodu pouze konsolidované rozvahy a výkazu zisku a ztráty (názvy dle českých účetních předpisů).

S ohledem na rozsah textu se práce nevěnuje úpravám výkazů změn ve vlastním kapitálu, peněžních toků a přílohy.

Na závěr práce jsou sestaveny účetní výkazy podle IFRS a srovnány s výkazy sestavenými podle českých účetních předpisů.

1 Proces přípravy společnosti na převod

Proces převodu je specifická činnost, kdy se výkazy konsolidované účetní závěrky sestavené podle české legislativy převádějí na konsolidované výkazy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, *dále jen IFRS*).

Pro první převod konsolidovaných účetních závěrek se použije standard *IFRS 1 První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví*¹. Ten podává návod na řešení problémů, které mohou při převodu nastat, avšak předpokládá znalost ostatních standardů. Není tedy možná aplikace pouze tohoto standardu bez užití zbylých.

Na začátku příprav je důležité seznámit se se společností a jejími činnostmi. To probíhá v rámci každé společnosti individuálně. Není možné předem stanovit postupy, kterými by se přechod na IFRS měl řídit, jelikož je každá společnost specifická a její činnosti mohou být odlišné. Důležité je však přesně vymezit ekonomickou skupinu neboli konsolidační celek, kterého se bude převod týkat. Ta se skládá z:

- konsolidující účetní jednotky, která je osobou řídící nebo ovládající, a
- konsolidovaných účetních jednotek.

Podstatou konsolidace výkazů všech společností je podat informace o výsledcích konsolidačního celku jako by se jednalo o jednu společnost

1.1 Důvody a problematika převodu účetních výkazů

Důvodem přechodu z lokálních účetních předpisů na IFRS může být povinnost vyplývající z účetní legislativy, důsledek požadavků ze strany současných i potencionálních investorů a obchodních partnerů nebo jiný důvod, kterým může být například rozhodnutí vlastníků mateřské společnosti veřejně nabízet akcie na burze cenných papírů, přičemž daná burza vyžaduje připravovat a zveřejňovat účetní závěrku v souladu s IFRS.

¹ IFRS 1 První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví: *First-time Adoption of IFRS*, znění z listopadu 2008 (dále jen „IFRS 1“).

Konsolidované účetní výkaznictví je v České republice upraveno zákonem o účetnictví², prováděcími vyhláškami³ a Českými účetními standardy⁴ (dále v textu pouze „ČÚS“ pro všechny uvedené normy). V zákoně jsou stanovena kritéria a po jejich dosažení (alespoň dvou ze tří) je nutné sestavovat konsolidované účetní výkazy (rozvahu, výkaz zisků a ztrát a přílohu). Podle legislativy platné do roku 2015 byla pravidla stanovena na základě položek aktiv, čistého obrátu a počtu zaměstnanců. Aktiva konsolidující účetní jednotky musela být v brutto hodnotě vyšší než 350 mil. CZK, roční čistý obrát vyšší než 700 mil. CZK, anebo stav zaměstnanců průměrně přepočtený za celé účetní období více než 250.⁵

K 1. 1. 2016 vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví⁶, která klasifikuje skupiny účetních jednotek (skupinu tvoří konsolidující jednotka a konsolidované účetní jednotky). Zákon definuje skupiny účetních jednotek jako malé, střední a velké, kdy pro malou skupinu platí (k datu účetní závěrky), že nepřekročí kritéria pro dvě ze tří kategorií na konsolidovaném základě netto: aktiva 100 mil. CZK, obrát 200 mil. CZK, 50 zaměstnanců. Malé skupiny jsou od konsolidace osvobozeny pouze v případě, kdy nezahrnují subjekty veřejného zájmu.

Jako střední skupina je označena taková, která nesplňuje dvě ze tří kritérií: aktiva vyšší než 500 mil. CZK, obrát 1 000 mil. CZK a průměrný přepočtený počet zaměstnanců 250. Velká skupina je taková skupina, která přesahuje dvě z těchto kritérií na konsolidovaném základě.

K datu 31. 12. 2015 musí všechny skupiny účetních jednotek vypočítat výši svých aktiv, čistého obrátu a průměrný přepočtený stav zaměstnanců na konsolidovaném základě. Podle těchto údajů se dále zatřídí do kategorie skupiny, a ta pro ně bude rozhodující pro účetní období roku 2016.

Zákon o účetnictví dále vymezuje okolnosti, za jakých mají účetní jednotky povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích) a přílohu v souladu s IFRS.

Nutnost sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS upravuje česká legislativa pomocí ustanovení § 23a zákona o účetnictví. Zde je uvedeno, že společnosti podléhající konsolidaci, které jsou zároveň emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použijí právě IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“).

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500“).

⁴ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb (dále jen „České účetní standardy“).

⁵ Ustanovení § 22a odst. 1 zákona o účetnictví – v platném znění k 31. 12. 2015.

⁶ Ustanovení § 1c zákona o účetnictví.

Pokud se však účetní jednotka, která splňuje podmínky pro sestavování konsolidované účetní závěrky, i když není emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, rozhodne, že ze své vůle chce sestavovat tyto výkazy podle IFRS, připravuje a zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s těmito standardy.⁷ Stát tedy dává konsolidujícím účetním jednotkám prostor pro rozhodnutí s uvážením vlastních kroků a plánů do budoucna.

Samozřejmě není lehké na začátku působení skupiny odhadnout, zda vznikne povinnost sestavovat výkazy podle IFRS. Menší skupiny obvykle sestavují konsolidovanou účetní závěrku v souladu s českými účetními předpisy. Důvody tohoto rozhodnutí jsou zejména úspora času a nákladů na přípravu konsolidovaných výkazů a přílohy podle ČÚS v porovnání s IFRS. Vrcholové vedení konsolidačního celku by však mělo uvážit, že případná konverze mezi účetními úpravami s sebou nese mnoho strastí. Jednou z nich může být skutečnost, že jsou obě regulace postaveny na jiných základech.

Účetnictví dle ČÚS je stavěno na základě regulace „zdola“. Označení „zdola“ znamená, že je založeno na závazných postupech, jak se má každá operace zaúčtovat na jaké skupiny účtů. Účetní pravidla rovněž stanovují pevnou strukturu jednotlivých finančních výkazů.

Pokud jsou výkazy sestavovány na základě IFRS, jedná se o princip „shora“. Standardy pouze určují, jak se mají uskutečněné transakce vykázat. U jednotlivých výkazů je stanoven pouze minimální výčet položek ke zveřejnění, ostatní položky a forma účetní závěrky stejně jako účtování samotných transakcí je ponecháno v kompetenci účetní jednotky. To však s sebou nese mnoho zodpovědnosti, jelikož se účetní jednotka musí rozhodovat o obsahu a struktuře účetních výkazů, a rovněž musí zabezpečit správné zaúčtování jednotlivých transakcí, aby z nich bylo možné sestavit účetní výkazy splňující požadavky IFRS.⁸

Další otázkou je, jakou cestu konsolidovaných účetních výkazů prvotně sestavených dle ČÚS, zvolit pro konverzi na IFRS. Používají se tři základní postupy přechodu na jiné účetní standardy, kdy se transformují:

1. účetní výkazy,
2. zůstatky účtů na úrovni obrátové předvahy,
3. transakce na základě paralelních zápisů v hlavních knihách.⁹

⁷ Ustanovení § 23a odst. 2 zákona o účetnictví.

⁸ MEJZLÍK, Ladislav. Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2006, 2006(1), 15 [cit. 2016-12-30]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/128>. s. 84.

⁹ Tamtéž, s. 89.

Ad. 1 Restrukturalizace účetních výkazů

Celé účetnictví (doklady, operace zachycované v hlavní knize a v obrátové předvaze a účetní závěrky) je sestaveno pouze na základě ČÚS. Účetní výkazy sestavené podle ČÚS jsou posléze transformovány řádek po řádku do nových účetních výkazů sestavených v souladu s IFRS.

Ad. 2 Transformace zůstatků účtů

Účetnictví je vedeno pomocí vhodně sestaveného účtového rozvrhu. Transformace do nové účetní závěrky podle IFRS probíhá až na úrovni úprav zůstatků analytických účtů.

V tomto případě lze sestavit paralelně dvě účetní závěrky. Jednu ze zůstatků neupravených (závěrka podle ČÚS) a druhou ze zůstatků upravených (závěrka podle IFRS).

Ad. 3 Transformace jednotlivých transakcí

Nastává za situace, kdy jsou jednotlivé transakce účtovány odděleně, avšak paralelně do dvou hlavních knih, které jsou samostatně a odděleně stojící v systému účetnictví. Každá transakce zaúčtovaná dle ČÚS je konvertována (nejčastěji automaticky účetním systémem) a zaúčtována znovu do hlavní knihy vedené podle IFRS. Pozornost budou vyžadovat transakce, které se v jednom systému účetnictví nevyskytují, ty se musí doúčtovat; a naopak transakce, které se zde vyskytují, ale do druhého se neúčtují, se musí vyjmout.

Všechny výše uvedené transformace v sobě obsahují klady a zápory. Každý způsob s sebou nese určitá rizika, ale i přínosy, a proto o způsobu transformace musí rozhodnout vrcholové vedení skupiny.

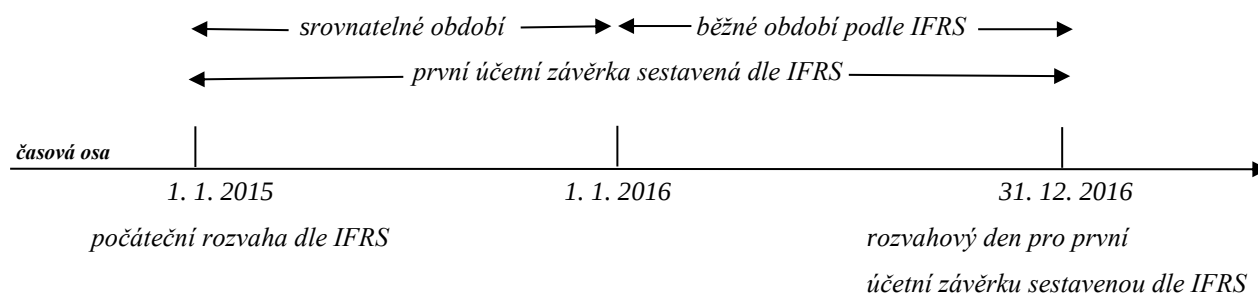
1.2 První přijetí IFRS

Případy, kdy konsolidační celky přecházejí na výkaznictví podle IFRS (většinou ze své národní úpravy účetnictví), řeší IFRS 1. Cílem standardu je vysvětlení postupů, které musí skupina dodržet, pokud přijímá IFRS poprvé a dále usnadnit tento přechod pomocí ustanovení, které umožňují uplatnit výjimky z retrospektivní aplikace vyjmenovaných standardů.

Konsolidační celek přecházející na IFRS poprvé je takový, který:

- svou poslední konsolidovanou účetní závěrku prezentoval podle lokálních účetních požadavků;
- své konsolidované účetní závěrky sestavoval podle IFRS, ale pouze pro interní účely (zamezení přístupu externím uživatelům);
- sestavil soubory výkazů dle IFRS pro potřeby konsolidace, avšak ne jako kompletní sadu výkazů definovanou v *IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*¹⁰;
- nesestavil konsolidované účetní závěrky za žádné z předcházejících období.

První účetní závěrka musí obsahovat údaje minimálně za dvě účetní období. Pokud společnost poprvé vykazuje dle IFRS k 31. 12. 2016, datum přechodu na IFRS je 1. 1. 2015. Účetní závěrka tak obsahuje finanční informace za běžné účetní období (rok končící 31. 12. 2016) a srovnatelné období (rok končící 31. 12. 2015).



Obrázek 1: Časová osa IFRS konverze¹¹

Veškeré úpravy provedené v zahajovací konsolidované rozvaze v souladu s IFRS se promítnou proti nerozděleným ziskům minulých let. Tento požadavek obsahuje určité výjimky, například pokud se konsolidační celek rozhodne pro výjimku z aplikace *IFRS 3 Podnikové kombinace*¹² pro takové podnikové kombinace, které nastaly před datem přechodu na IFRS. Tyto úpravy nebudou účtovány proti nerozděleným ziskům, ale goodwillu.¹³

IFRS 1 dále člení výjimky na dobrovolné a povinné. Dobrovolné výjimky se týkají:

- „transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie;
- pojistných smluv;
- domnělé pořizovací ceny;

¹⁰ IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky: *Presentation of Financial Statements*, znění z ledna 2007 (dále jen „IAS 1“).

¹¹ Vlastní zpracování, z přípravy IFRS konverze konsolidačního celku W.A.G. payment solution, a.s.

¹² IFRS 3 Podnikové kombinace: *Business Combinations*, znění z ledna 2008 (dále jen „IFRS 3“).

¹³ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. s. 157.

- *leasingů;*
- *zaměstnaneckých požitků;*
- *kumulativních kurzových rozdílů z přepočtu zahraničních účetních jednotek;*
- *investic do dceřiných podniků, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků;*
- *aktiv a závazků dceřiných, přidružených a společných podniků;*
- *složených finančních nástrojů;*
- *klasifikace dříve vykázaných finančních nástrojů;*
- *ocenění finančních aktiv a finančních závazků reálnou hodnotou při počátečním vykázání;*
- *závazků souvisejících s ukončením provozu zahrnutých do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení;*
- *finančních aktiv nebo nehmotných aktiv vykazovaných v souladu s IFRIC 12 Koncesní smlouvy¹⁴;*
- *výpůjčních nákladů;*
- *převodů aktiv od zákazníků.* ¹⁵

Položky, které jsou nedílnou součástí převodu výkazů na IFRS a celek je musí použít:

- vyřazení finančních aktiv a závazků z rozvahy skupiny;
- zajišťovací účetnictví;
- odhady;
- nekontrolní podíly;
- aktiva klasifikovaná k datu přechodu jako držená k prodeji a ukončované činnosti.¹⁶

Z výše popsaných dobrovolných výjimek si tedy celek může zvolit, jaké výjimky se rozhodne aplikovat, zatímco povinné výjimky musí být použity vždy, pokud skupina danou účetní oblast (např. zajišťovací účetnictví) účtuje a vykazuje. V rámci této práce jsou v praktické části věnované převodu účetních výkazů popsány výjimky týkající se přechodu skupiny W.A.G. payment solutions, a.s. z ČÚS na IFRS.

¹⁴ IFRIC 12 Koncesní smlouvy: *Service Concession Arrangements*, znění ze dne 30. 11. 2006 (dále jen „IFRIC 12“).

¹⁵ IFRS 1, dodatek D.

¹⁶ IFRS 1, dodatek B.

1.3 Určení hranic významnosti

Pokud se společnost rozhodne, nebo je z legislativních důvodů nucena změnit účetní rámec, podle kterého vykazuje, obvykle pro přechod stanovuje hranici významnosti. Určení hranic významnosti vyplývá z IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*¹⁷.

Významnost je definována tak, že pokud je finanční informace chybně uvedena nebo opomenuta, může společně nebo jednotlivě ovlivnit rozhodování uživatelů, kteří svá rozhodnutí přijímají právě na základě těchto informací.¹⁸

Významnost na jednu stranu vychází z charakteristiky informace, její relevance, která je velmi obecná. Na druhou stranu se vztahuje ke konkrétnímu případu a musí být i takto posuzována, tedy zda by vynechání konkrétní informace vztažené k transakci mohlo ovlivnit daná rozhodnutí. Z výše uvedeného vyplývá, že posouzení relevantnosti údaje je dáno konkrétní podstatou informace a stanovenou hladinou významnosti. Koncept hladiny významnosti je také ovlivněn poměřením užitku z dané informace a nákladům na její získání. Pokud by měly náklady na danou informaci převýšit užitek z této informace pro uživatele účetní závěrky, lze považovat tuto informaci za nemateriální.

Pokud je významnost vztažena na sestavování konsolidovaných výkazů, určuje obsah a rozsah dat, které mají být vykazovány. Minimální výčet položek, který by výkazy měly obsahovat, je stanoven v IAS 1. Podrobnější rozdělení je v kompetenci účetních jednotek a ty by měly přihlížet k významnosti. Pakliže jsou informace nevýznamné, může se skupina rozhodnout, že je vykáže v souhrnném řádku jako jednotlivě nezveřejněnou položku.

Od převodu malých a nevýznamných položek z hlediska kvantitativního vymezení se často upouští. Neznamená to ale, že transakcemi vykazovanými v malých částkách se není nutno zabývat vůbec. U těchto položek je nutné nezapomenout na kvalitativní stránku. Pokud společnost vykazuje kupříkladu deriváty, není možné se odkázat na „nevýznamnost“, protože tato transakce je kvalitativně významná a tedy je nutno ji vykazovat. Přesný postup, jak vymezit významnost, však ve standardech obsažen není. Každá účetní jednotka je nucena přistupovat individuálně k posouzení faktorů působících na společnost a vyvozovat tak vlastní závěry k hladinám významnosti. Při výběru báze pro stanovení hladiny významnosti (např. zisk před zdaněním, obrát, vlastní kapitál, celková aktiva) účetní jednotka volí bázi, kterou nejvíce sleduje uživatel účetních informací. Mezi faktory, které by společnost měla dále vzít v úvahu, lze zařadit

¹⁷ IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, znění z prosince 2005 (dále jen „IAS 8“).

¹⁸ IAS 8, odst. 5.

například velikost podniku nebo její ekonomické aktivity a další. S ohledem na velkou variabilitu, individuální posouzení, co je a co není významné pro danou společnost, nelze ve standardech nalézt, ani báze, ani doporučené hodnoty pro její určení.

Rada IASB má však za cíl novelizaci koncepčního rámce, který se očekává v prvním čtvrtletí roku 2017, kde by měla být mimo jiné poskytnut i návod na uplatnění hladiny významnosti. Novela koncepčního rámce však k datu odevzdání diplomové práce nebyla zveřejněna.

Pro srovnání je uveden příklad pro auditorské praxe, kde se určuje hladina významnosti jako hodnota 5-10 % zisku před zdaněním, 0,5-1,5 % výnosů, 2-5 % vlastního kapitálu nebo 0,5-2 % celkových aktiv.¹⁹ Auditor obvykle vybere takový ukazatel, který se jeví jako ten s nejmenšími rozdíly v jednotlivých obdobích, a při stanovení báze vybírá takovou, která nejvíce zajímá uživatele účetních výkazů.

1.4 Oceňovací základny

Před zahájením prvního převodu je nutné určit oceňovací základny pro položky a transakce v rámci účetní závěrky sestavené podle platných pravidel IFRS. Aby bylo možné bázi správně určit, jsou zde důležité dva principy, uvedené v koncepčním rámci, které souvisí s oceňováním. Jedná se o akruální bázi a zásadu nepřetržitého trvání podniku. Propojení mezi oceňovacími základnami a principy lze nalézt teoreticky i prakticky, jelikož tyto principy ovlivňují aplikaci oceňovací báze a ta naopak ovlivňuje naplnění účetních zásad.

Samotná volba oceňovacích základen by měla dále odpovídat a být v souladu s definicí pojmu aktiv a závazků²⁰ vycházející z koncepčního rámce.

Obecná oceňovací báze, stejně jako samotné oceňování, hraje důležitou roli ve vypovídací schopnosti účetních výkazů. V koncepčním rámci jsou uvedeny oceňovací základny, které vychází z předpokladu, že peněžní jednotka může být sama o sobě měřítkem hodnoty.

Mezi základní oceňovací báze patří:

1. historické náklady (*historical cost*);
2. běžná cena (*current cost*);
3. realizovatelná hodnota (*realisable value*);
4. současná hodnota (*present value*).

¹⁹ Audit risk and materiality: Discussion Paper 6. Johannesburg: SAICA: South African Institute of Chartered Accountants (SAICA). 1984. (červenec 1984).

²⁰ Pojem aktivum a závazek je definován v subkapitole 2.1.1 a 2.1.2.

Ad. 1 Historické náklady²¹

Princip vychází z předpokladu, že hospodářské operace vykázané v účetních výkazech se uskutečnily v minulosti a jejich finanční dopad je objektivně měřitelný a v dostatečné míře průkazný.

Při ocenění **aktiv** se vychází z částky peněz nebo peněžních ekvivalentů vynaložených na jejich pořízení, nebo z odhadnuté částky, kterou by bylo zapotřebí vynaložit v době pořízení. Pro ocenění na bázi historických nákladů se při nabytí aktiv nejčastěji používají dvě podoby:

- *pořizovací náklady* jsou vyjádřené ve výši peněžních prostředků vynaložených na získání aktiva a jeho uvedení do stavu nezbytného k zamýšlenému používání; obvykle se skládají z nákupní ceny a vedlejších pořizovacích nákladů přímo přiřaditelných ke konkrétnímu aktivu nebo souboru aktiv;
- *výrobní náklady* vyjadřují náklady firmy na zhotovení aktiva vlastní činností; obvykle zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režii.

Při ocenění **závazků** se vychází z částky přijatého prospěchu, který byl získán v protihodnotě za povinnost uhradit závazek, nebo jako množství peněz potřebné k uspokojení závazku za normálních očekávaných podmínek.

Tato oceňovací báze má vedle řady výhod i některá negativa. Vyjadřuje totiž podmínky trhu v době pořízení aktiv a nezohledňuje tedy změny cen. Tyto důsledky lze sledovat nejvíce u dlouhodobých aktiv, kde jsou nejzávažnější.

Ad. 2 Běžná cena²²

Běžná cena odráží hodnotu aktiva odhadovanou z pozice toho, kdo kupuje nebo obnovuje majetek. Cenu by tak šlo označit za reprodukční nebo cenu obnovy.

Pro **aktiva** platí, že jsou oceněna v penězích, které by musely být vynaloženy, pokud by stejné aktivum bylo pořizované v současnosti. Pro **závazky** platí, že jsou oceněny v nediskontované částce peněz, která by v současné době byla dostačující na úhradu závazku.

Běžná cena neodráží tržní podmínky v době pořízení, odstraňuje tak nedostatky historických nákladů, jelikož vychází ze současného stavu a tržních podmínek.

²¹ KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/LAS*. s. 99.

²² Tamtéž, s. 103.

Ad. 3 Realizovatelná hodnota²³

Jinak označovaná jako vypořádací hodnota.

Aktiva jsou vyjádřena v peněžních prostředcích, které by bylo možné získat, pokud by se dané aktivum v současnosti za obvyklých podmínek řádně pozbylo (například prodejem). Odečtením nákladů spojených s prodejem od této částky lze získat *čistou realizovatelnou hodnotu*.

Závazky jsou oceněny v tzv. vypořádací hodnotě, kdy jsou dluhy vedeny ve výši úhrady, kterou je nediskontovaná částka peněžních prostředků potřebných na splacení dluhu k datu ocenění za předpokladu normálních podmínek.

Ad. 4 Současná hodnota²⁴

Pokud jsou **aktiva** oceňovaná na této bázi, vychází ze současné diskontované hodnoty budoucích očekávaných přínosů aktiva (přeměny aktiva v čisté peněžní příjmy).

Pro **závazky** platí, že se vedou v současné diskontované hodnotě budoucích očekávaných výdajů vyjádřených v penězích, které budou požadovány k úhradě dluhu za normálních podmínek.

Základním znakem aktiva i závazku je, že vyjadřuje budoucí hodnotu ekonomického prospěchu nebo jeho snížení. V konečné podobě se projeví jako zvýšení nebo snížení peněz nebo jejich ekvivalentů. Teoreticky právě proto je současná hodnota nejvhodnější bází pro oceňování, alespoň co se týče dlouhodobých závazků, dlouhodobě držených cenných papírů a dlouhodobých pohledávek, a to vzhledem k významnosti časové hodnoty peněz.

Reálná hodnota

Další, neméně důležitou bází pro účely oceňování používanou IFRS, je **reálná hodnota** (*fair value*). V koncepčním rámci není reálná hodnota uvedena. Definice fair value byla sjednocena až v podobě nového standardu *IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou*.

Reálná hodnota je cena, která by byla obdržena v případě prodeje aktiva, nebo která by byla zaplacená za převod závazku, a to při běžné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění.

²³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. s. 25.

²⁴ KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. s. 104.

Definice reálné hodnoty požaduje, aby se při jejím stanovení vycházelo z podmínek trhu, nikoli z podmínek daných účetní jednotkou. Cena má být určena svobodně a bez nátlaku mezi rozhodujícími subjekty trhu. Předpokladem je, že prodávající a kupující jednají ve svém nejlepším ekonomickém zájmu. Avšak ocenění stanovené ve fair value se nakonec může lišit od ceny, která byla dosažena uskutečněním konkrétní transakce.²⁵

Koncepční rámec nepreferuje žádnou z těchto oceňovacích základů. Ty je však třeba chápat v kontextu s IFRS, který je zaměřen především na účetní závěrku a ocenění datu závěrky.

1.5 Účetní politika

Se samotnou transformací účetních výkazů je spojena i účetní politika. Vzhledem k odlišnosti jednotlivých pravidel výkaznictví je nutné vymezit nové interní předpisy aplikované na závěrky sestavené podle IFRS.

Otázky spojené s účetními metodami a pravidly, které společnost plánuje v rámci IFRS závěrek aplikovat, je nutno ještě před prvním převodem konsolidovaných výkazů diskutovat s vedením společnosti. Účetní politiky a metodika musí být stejné v celé ekonomické skupině. Pro své individuální výkazy mohou účetní jednotky používat rozdílnou účetní metodiku, vycházející například z různé oceňovací báze. Ty však, jak již bylo řečeno, musí být v konsolidovaných výkazech sjednoceny.

Požadavky kladené v IFRS 1 stanovují, že v první konsolidované účetní závěrce sestavené podle IFRS musí společnost použít jednotné účetní politiky. Pokud v období pokrývající první účetní závěrku dojde k novelám některých standardů, je nutné aplikovat takové verze těchto standardů, které jsou platné k datu sestavení první konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS.

V mezinárodních standardech dále existuje právo volby. Zde se musí společnost rozhodnout a důkladně prověřit jednotlivé možnosti a důsledky, které z nich plynou nejen v současné době, ale i v budoucnosti. Případná změna v účetní politice je řešena podle *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, retrospektivně. To znamená, že pokud by byla v rámci prvního převodu přijata nějaká účetní politika a následně by byla po několika letech používání změněna,

²⁵ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. s. 27.

je nezbytné upravit účetní výkazy tak, aby nově přijatá politika vypadala, že platí od počátku vykazování konsolidovaných závěrek IFRS.

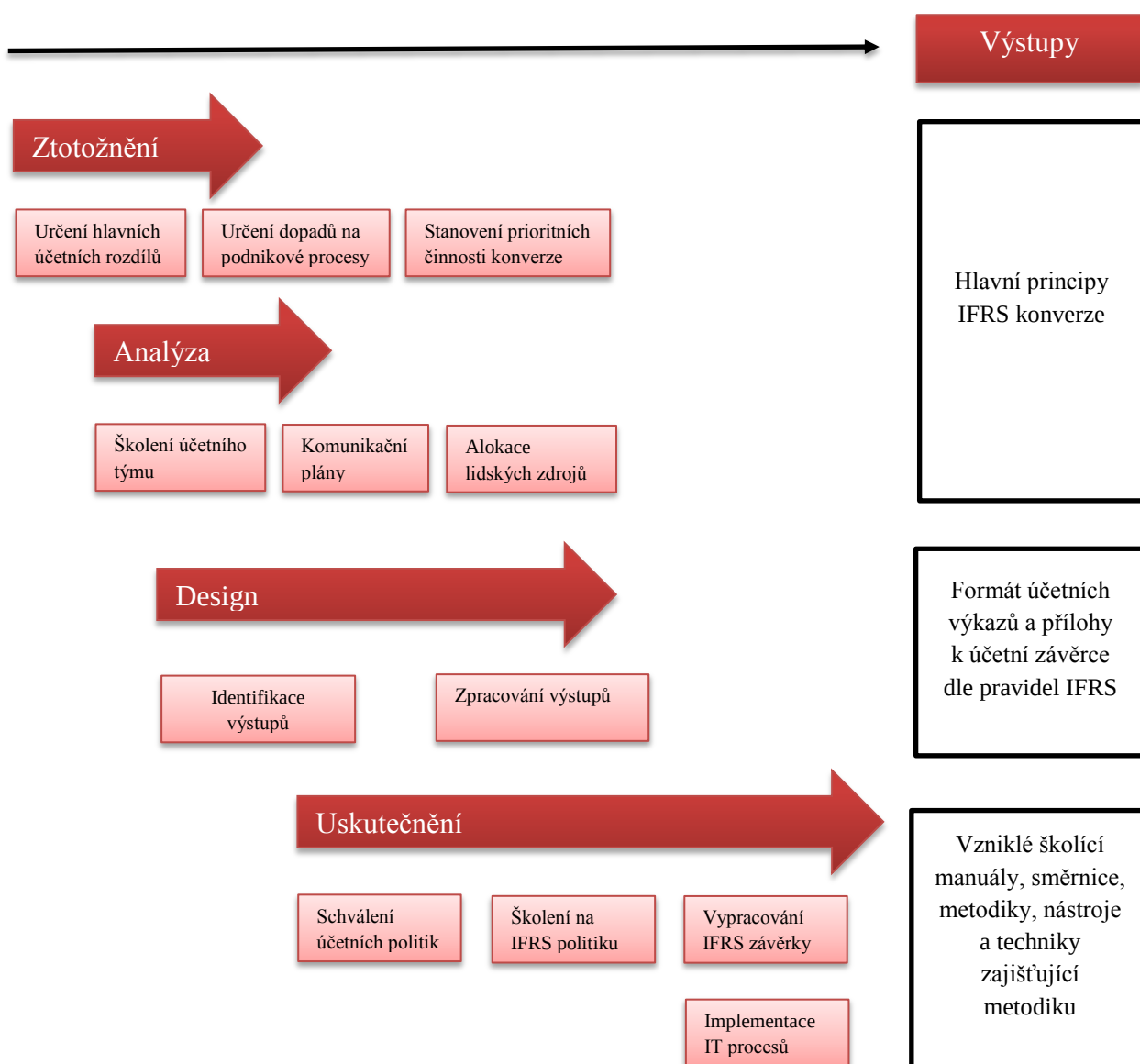
V úvahu by společnost měla brát mimo jiné:

- nákladnost a pracnost přepracování účetních výkazů;
- vliv změn na výpočet odložených daní a jejich vykázání;
- metody rozpouštění fondu z přecenění proti nerozděleným ziskům let minulých;
- v případě znehodnocení aktiv (IAS 36) možné dopady na hospodářský výsledek.

2 Rozdíly položek vykazovaných v českých účetních výkazech a v IFRS

IFRS konverze je specifickou činností, která má ve své podstatě vést k zajištění přechodu z lokálního výkaznictví na mezinárodní.

Tento projekt v sobě zahrnuje mnoho menších, na sebe navazujících aktivit, které je možné nastínit pomocí schématu:



Obrázek 2: IFRS konverze²⁶

²⁶ Vlastní zpracování, z přípravy IFRS konverze konsolidačního celku W.A.G. payment solution, a.s.

Jak je patrné ze schématu, všechny procesy v rámci IFRS konverze vedou k sestavení konkrétních výstupů. Dále je nedílnou součástí i vznik dalších manuálů, směrnic a školicích podkladů, které zajistí hladký průběh nejen samotné akce převodu, ale i následného účtování a vykazování v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Tato práce se bude zabývat především oblastí hlavních principů IFRS konverze, tedy identifikací, analýzou hlavních účetních rozdílů a následným vypracováním IFRS závěrky.

Na počátku identifikace je nutné určit rizikové oblasti a věnovat jim zvýšenou pozornost při převodu účetních výkazů. Problematické položky mohou být v podstatě všechny, které jsou vykázány v účetních výkazech, proto zde budou vymezeny jen ty nejrizikovější. Vzhledem k rozdílným účetním pravidlům mezi českou účetní legislativou a IFRS bude nutné některé položky při konverzi z výkazů eliminovat, jiné naopak přidat nebo přeuspořádat.

Výsledkem převodu účetních výkazů už z podstaty věci nemohou být účetní výkazy pouze převedené nebo přepsané do jiného než českého jazyka. Jedná se o nový soubor informací seskupených dle pravidel IFRS, ve kterých se obvykle objevuje zcela jiná výše vlastního kapitálu, výsledku hospodaření běžného období i minulých let, struktura aktiv a závazků, ocenění i odlišná bilanční suma.

V rámci správného vykázání položek v konsolidovaných výkazech je nutností projít jednotlivé transakce vykazované v individuálních účetních závěrkách sestavených dle lokálních pravidel (nemusí být pouze české, pokud společnosti mají dceřiné společnosti v jiných státech, například slovenská účetní legislativa), aby bylo možné je správně vykázat.

Důležitou roli zde hraje jejich definice, okamžik jejich rozeznání, způsob jejich prvotního ocenění, popřípadě přecenění, a to jak v rámci individuálních výkazů, tak z pohledu požadavků směrnic konsolidující společnosti a dále určení řádku, ve kterém se aktiva, závazky a vlastní kapitál vykazují.

Z tohoto důvodu je tato kapitola věnovaná rozdílům v položkách vykazovaných v účetních výkazech sestavených podle ČÚS a IFRS, a to v souvislosti zejména s jejich uznáním a oceněním.

2.1 Vymezení prvků účetních výkazů dle ČÚS a IFRS

Aby bylo možné správně analyzovat položky nacházející se ve výkazech sestavených dle ČÚS, je nutné vymezit pojmy aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů podle pravidel IFRS.

České účetní předpisy určují ve vyhlášce č. 500 položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů, ale neobsahují jejich obecné definice.

IFRS definují uvedené pojmy následovně:

2.1.1 Aktivum

Pro vykázání položky jako aktiva musí být splněny následující podmínky:

- existence aktiva je výsledkem minulých skutečností, pro které platí, že nejběžnější je nákup nebo pořízení vlastní činností;
- aktivum je zdroj ovládaný účetní jednotkou
- očekává se přínos aktiva v podobě ekonomického prospěchu, který poplyne s dostatečnou jistotou, avšak pokud dojde ke zjištění, že se pravděpodobně nedá očekávat ekonomický prospěch, nemůže být aktivum rozeznáno;
- aktivum je spolehlivě ocenitelné; v případech, kdy je posouzení neproveditelné a ocenění nelze přiměřeně odhadnout, nesmí se aktivum v rozvaze vykazovat.²⁷

2.1.2 Závazek

Pro vykázání závazku musí položka splnit následující podmínky:

- závazek je současná povinnost účetní jednotky;
- vznikl na základě minulých skutečností;
- jeho vypořádání způsobí odtok ekonomického prospěchu z podniku, a ten je vysoce pravděpodobný (vypořádání může nastat platbou penězi, poskytnutím služeb nebo převodem jiných aktiv);
- částka vypořádání závazku je spolehlivě ocenitelná.²⁸

²⁷ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. s. 21.

²⁸ Tamtéž, s. 22.

2.1.3 Vlastní kapitál

Tato položka se dle koncepčního rámce určuje jako rozdíl mezi aktivy a závazky. Jeho velikost je tedy závislá na výši ocenění položek v rozvaze. Pokud dochází k jejich změnám, budou se projevovat i v ocenění vlastního kapitálu. Změny vlastního kapitálu, vyplývající z ekonomické činnosti společnosti (nikoliv z transakcí s vlastníky), jsou uvedeny v *Úplném výsledku*, který se rozděluje na *Výsledek hospodaření běžného období* a *Ostatní úplný výsledek*.

2.1.4 Náklady

Náklady jsou považovány za snížení ekonomického prospěchu, projevující se poklesem nebo úbytkem aktiv nebo zvýšením závazků. To vede v běžném účetním období ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.

Pro jejich vykázání je základním principem *matching principle*, který udává povinnost přiřazení nákladů výnosům, se kterými věcně souvisejí. Definice nákladů, v širším slova smyslu vyjádřené pojmem *expense*, vychází z koncepčního rámce. Zahrnuje v sobě *expense* v užším pojetí a poté *losses*, ztráty.²⁹ Tyto ztráty jsou vnímány jako snížení vlastního kapitálu v důsledku vedlejších nebo okrajových transakcí, které se ve společnosti odehrávají. Tyto transakce nepředstavují hlavní ekonomickou činnost účetní jednotky, ale vznikají z vedlejších činností, a společnost je nemůže kontrolovat (může se před nimi chránit např. v podobě pojištění či zajištění).

2.1.5 Výnosy

Výnosy jsou považovány za zvýšení ekonomického prospěchu, projevující se nárůstem aktiv nebo poklesem závazků. To vede v běžném účetním období k navýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.

Pro jejich vykázání je důležitá spolehlivost měření a dostatečně velký stupeň jistoty. Definice výnosů v širším pojetí, označená jako *income*, v sobě obsahuje užší pojmy *revenue* a *gain*. Jejich překlad do češtiny je obtížný a v mnoha publikacích odlišný. Nicméně IFRS chápou *revenue* jako výnosy z takových činností, které tvoří hlavní část podnikání společnosti, proto se za nejvhodnější překlad dá považovat *Výnosy z hlavní činnosti*. *Gains* na druhé straně vyplývají

²⁹ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. s. 15.

z vedlejších činností organizace. Tyto výnosy nemá společnost plně pod kontrolou a překládají se jako zisky, přírůstky hodnoty nebo přínosy.³⁰

K datu 29. 10. 2016 schválila Evropská unie přijetí *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky*³¹, který má být účinný od 1. 1. 2018. Nový standard bude nahrazovat stávající mezinárodní účetní standardy upravující výnosy, tedy IAS 11 a IAS 18, a s nimi související interpretace. Standard IFRS 15 bude platný pro všechny účetní jednotky a všechna odvětví, pro účetní zachycení veškerých zákaznických typů smluv.

Nový standard v sobě nese několik potencionálních dopadů pro společnosti, mezi které patří například:

- klasifikace záruk jako poskytnutých služeb;
- právo na vrácení zboží;
- identifikace povinnosti plnit, určení, zda se jedná o samostatná nebo jednotná plnění;
- změny v kontraktech;
- přírůstkové náklady na pořízení smluv;
- alokace cen ve vazbě na povinnost plnit;
- jakým způsobem prokázat splnění podmínek pro povinnosti plnit u dlouhodobých kontraktů.

Dopad tohoto standardu bude i na výkaznictví, kde bude nutné zveřejnit rozdíly a dopady z přijetí IFRS 15.

2.2 Rozdíly obsažené ve vymezení rozvahových položek

Prvním krokem pro převod je identifikace rozvahových položek a jejich hlavních rozdílů mezi lokálním účetním rámcem a IFRS. Po důkladné analýze je výsledkem určení těch aktiv a závazků, které převod postihne, a v rámci činností bude nutné vykonat tyto transakce:

- vyřazení položek z rozvahy,
- zařazení položek do rozvahy,
- přestrukturování položek v rozvaze,
- ocenění položek podle zásad a v souladu s IFRS.

³⁰ Tamtéž.

³¹ IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky: *Revenue from Contracts with Customers*, znění ze dne 12. 4. 2016 (dále jen „IFRS 15“).

V rámci tohoto procesu bývá vyhotovena zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS, která by měla obsahovat jednotlivé oblasti působnosti, standard, který tyto oblasti upravuje, jejich popis a dále informaci, zda je nutné tento standard aplikovat, či nikoli.

Dokument může mít mnoho podob, například:

Oblast	Standard		Aplikace	
			ANO	NE
První přijetí IFRS	IFRS 1	První přijetí IFRS	√	
Rozvaha	IAS 2	Zásoby	√	
	IAS 38	Nehmotný majetek	√	
	SIC-32	Nehmotný majetek – náklady na webové stránky	√	

Tabulka 1: Zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS

Jedná se pouze o ilustrativní ukázkou. Skutečná zpráva obsahuje mnoho dalších řádků, ve kterých jsou uvedeny všechny standardy upravující položky rozvahy i výkazu zisku a ztráty.

Po zhotovení dokumentu se jednotlivé klasifikované aplikace promítnou do analýzy konsolidovaných výkazů a vymezení jejich položek. Aby bylo možné správně určit jednotlivé části konsolidované rozvahy, které bude třeba upravit pro účely výkaznictví IFRS, je nutné položku konsolidovaného výkazu sestaveného dle ČÚS podrobit důkladné analýze. Tím je myšlena identifikace a analýza položek z individuálních závěrek dceřiných společností sestavených dle českých předpisů.

Z důvodu samotného určení jsou zde uvedeny hlavní, ne však všechny, rozdíly týkající se transakcí uvedených ve výkazu Rozvaha.

2.2.1 Dlouhodobá aktiva

2.2.1.1 Dlouhodobá aktiva podle ČÚS

Vyhláška č. 500 vymezuje základní rozdělení majetku do tříd a dále určuje jejich obsah. Východiskem pro stanovení aktiva jako dlouhodobého je jeho doba použitelnosti (delší než jeden rok). Mez pro zařazení majetku jako dlouhodobého je v kompetenci účetních jednotek s výjimkou goodwillu.

Účetní jednotky obvykle přebírají hranici pro zařazení majetku jako dlouhodobého z daňové legislativy. Ta stanovuje pro Českou republiku hranice u hmotného majetku 40 000 CZK a pro nehmotný majetek 60 000 CZK.

V legislativě nejsou uvedena další pravidla, ani přesná definice pro kategorie aktiv. Položky dlouhodobého majetku se v rozvaze člení na:

- dlouhodobý nehmotný majetek, který obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, goodwill, povolenky na emise a další,
- dlouhodobý hmotný majetek, který obsahuje např. stavby, pozemky, samostatné movité věci a jejich soubory,
- dlouhodobý finanční majetek, kde lze nalézt např. cenné papíry.

2.2.1.2 Dlouhodobá aktiva podle IFRS

IFRS se zabývá dlouhodobými aktivy v několika standardech.

2.2.1.2.1 Dlouhodobá nehmotná aktiva³²

Dlouhodobá nehmotná aktiva jsou upravena v *IAS 38 Nehmotná aktiva*³³. Každé nehmotné aktivum musí splňovat definici aktiv. Pokud tomu tak není, stává se nákladem daného období, a tak by se měla položka i vykazovat. Při převodech účetních závěrek sestavených dle lokálních pravidel na IFRS jsou dlouhodobá nehmotná aktiva právě jednou z nejrizikovějších oblastí. Je potřeba věnovat zvýšenou pozornost nejen oblasti samotných položek nehmotných aktiv, ale i nákladů příštích období a komplexních nákladů příštích období.

Podle IFRS se za nehmotná aktiva obvykle nepovažuje majetek interně vytvořený (např. se může jednat o obchodní značky nebo seznamy zákazníků). V individuální závěrce se ve většině případů vykazuje pouze aktivum nakoupené. Nehmotná aktiva, vytvořená konsolidovanými účetními jednotkami, mohou být v konsolidované rozvaze uznána z titulu akvizice. Skupina tímto způsobem získá interně generované položky dceřiných složek, a ty se tak stanou aktivy *nakoupenými* v rámci podnikových kombinací. Tyto transakce jsou upraveny standardem IFRS 3, který si klade za cíl oddělit takto nakoupená aktiva (pro něž platí, že v individuální závěrce nejsou vykázána) od goodwillu. K datu akvizice se v konsolidované rozvaze vykáží jako samostatná položka nehmotných aktiv.

Mnohé spory ohledně dlouhodobého nehmotného majetku vedly ke vzniku *SIC-32 Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky*³⁴. Jedná se o interpretaci, která řeší především interně vynaložené výdaje na tvorbu a provoz vlastních webových stránek pro interní a externí využití.

³² Pro rozlišení dlouhodobých nehmotných aktiv bylo použito především ustanovení standardu IAS 38.

³³ IAS 38 Nehmotná aktiva: *Intangible Assets*, znění z března 2004 (dále jen „IAS 38“).

³⁴ SIC-32 Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky: *Intangible Assets – Web Site Costs*, znění ze dne 25. 3. 2002 (dále jen „SIC-32“).

Zde je důležité vzít v úvahu, zda jsou webové stránky nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností (poté se na ně vztahují požadavky IAS 38) a jak nejlépe tyto případy vyřešit z účetního pohledu.

Aby bylo možné vykázat takto vzniklé nehmotné aktivum, musí účetní jednotka splnit požadavky na prokázání, jakým způsobem budou webové stránky vytvářet ekonomické užítky. Pokud však účetní jednotka není toto schopna dokázat, jedná se o náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy.

Definice nehmotného aktiva dle IAS 38

Pro identifikaci aktiv jako nehmotných dlouhodobých je nutno splnit kritéria:

- identifikovatelnosti, která je nutná pro podnikové kombinace, pro správnou alokaci aktiv a závazků a oddělení položek od goodwillu,
- kontroly,
- budoucího ekonomického prospěchu.

Jako splnění lze kritérium identifikovatelnosti považovat za situace, kdy:

- aktivum je samostatné nebo oddělitelné od společnosti (prodejem, převedením, likvidací, pronajmutím, výměnou);
- vzniklo ze smluvních nebo jiných zákonných práv, kdy není důležitá skutečnost, zda jsou práva převoditelná nebo oddělitelná od jiných práv a povinností této společnosti.

Kritérium kontroly je chápáno jako schopnost získat ekonomický užitek z daného aktiva a současně zamezit přístup k tomuto užítku jiným účetním jednotkám.

Budoucí ekonomický užitek představuje přínos vyplývající z aktiva, který poplyne do společnosti v podobě např. tržeb nebo úspor nákladů. Jakmile kritérium přestane platit a ekonomický prospěch již nebude pravděpodobný, je nutné položku z rozvahy vyloučit.

Aktivum může být vykázáno jako dlouhodobé nehmotné, pokud splňuje definici a kritéria pro vykázání v rozvaze:

- je pravděpodobné, že očekávané ekonomické užítky poplynou do společnosti;
- lze spolehlivě určit pořizovací náklady.

Dle IFRS nejsou nehmotnými aktivy:

- zřizovací výdaje,
- výdaje na proškolení zaměstnanců,
- výdaje na reklamu a propagaci,
- výdaje na přemístění nebo reorganizaci celé společnosti nebo její části.³⁵

Ocenění nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva se prvotně oceňují pořizovacími náklady. Podle IAS 38 je vhodné u pořízení rozlišit, zda se jednalo o nehmotné aktivum:

1. pořízené samostatně;
2. pořízené v rámci podnikové kombinace;
3. pořízené pomocí vládní dotace (grantu);
4. získané výměnou za jiné aktivum;
5. pořízené ve vlastní režii.

Ad. 1 Ocenění v případě samostatného pořízení nehmotného aktiva

Pořizovací cena obsahuje kupní cenu (včetně dovozních cel a nevratných daní po odečtení slev a rabatů) a další výdaje přímo související s přípravou aktiva pro užívání (osobní náklady, profesní poplatky, náklady na testování funkčnosti).

Pořizovací cena dle IAS 38 naopak nesmí zahrnovat náklady na představení nových výrobků nebo služeb (náklady na reklamu a propagaci), na uskutečňování činností v nových lokalitách, administrativní a režijní náklady všeobecného charakteru.

Důležité je brát v úvahu i možnost odloženého termínu úhrady. V takovém případě je nutno zajistit, aby bylo aktivum oceněno a vykázáno v současné hodnotě peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutné k datu transakce vynaložit, aby závazek plynoucí z nabytí dlouhodobého aktiva byl vypořádán. V ocenění závazku současnou hodnotou se bude odrážet ocenění aktiva a výše úroků. V případě nesjednání úrokové sazby se pro výpočet použije vhodně určená úroková sazba.

³⁵ IAS 38, odst. 69.

Ad. 2 Ocenění v případě pořízení nehmotného aktiva v rámci podnikové kombinace

Nehmotné aktivum je pro nabyvatele součástí nakoupených aktiv. Podle IFRS 3 se nehmotné aktivum vykazuje k datu akvizice ve **fair value**. Za nejvhodnější zdroj informací pro účely stanovení hodnoty fair value je považován aktivní trh pro stejné aktivum k datu ocenění.

IFRS 3 specifikuje jednotlivá nehmotná aktiva, která mají být vykázána odděleně od goodwillu v rámci podnikových kombinací. Například to mohou být tato aktiva:

- servisní značky,
- obchodní značky a jména,
- jména internetových domén,
- seznamy zákazníků,
- divadelní hry, opery a balet,
- obrazy a fotografie,
- stavební povolení,
- smlouvy o frančizingu,
- databáze,
- patenty,
- nepatentovaná technologie.³⁶

Ad. 3 Ocenění v případě pořízení nehmotného aktiva pomocí vládní dotace (grantu)

Možnost, jak získat nehmotné aktivum s výrazně nižšími vynaloženými vlastními prostředky, je v případě získání vládní nebo státní dotace. Takové aktivum se vykazuje na základě *IAS 20 Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory*. Standard povoluje uznání aktiva i získané dotace. Pro prvotní ocenění je doporučeno vycházet z hodnot stanovených ve **fair value**. Druhou možností je ocenění aktiva nominální hodnotou, která se navýší o výdaje přímo přiřaditelné k získanému aktivu, avšak takto určená hodnota může být i nulová v případech, kdy je dotace poskytována v 100% výši. To by znamenalo, že společnost dané aktivum nebude vykazovat.

³⁶ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. s. 15.

Ad. 4 Ocenění v případě pořízení nehmotného aktiva výměnou za jiné aktivum

V případě, kdy je nehmotné aktivum získáno směnou za jiné nepeněžní aktivum, prvotní ocenění bude stanoveno ve **fair value**. Pokud nelze ocenění určit v reálných hodnotách, stanoví se hodnota prvotního ocenění v netto hodnotě aktiva, kterého se účetní jednotka vzdává.

Ad. 5 Ocenění v případě pořízení nehmotného aktiva ve vlastní režii.

IAS 38 neuznává následující aktiva, pokud byla vytvořena ve vlastní režii:

- goodwill,
- obchodní značky,
- názvy periodik,
- vydavatelské tituly,
- seznamy zákazníků,
- výdaje na výzkum.

Pořízení nehmotného aktiva vlastní činností obsahuje obvykle dvě fáze, výzkum a vývoj.

Výzkum je činnost zaměřená na získání nových poznatků a návrhů. V této fázi není účetní jednotka schopna prokázat existenci nehmotného aktiva, které by pravděpodobně mělo přinést ekonomické užitky. V rámci výzkumu není identifikováno nehmotné aktivum a všechny výdaje na výzkum se v okamžiku jejich vynaložení vykazují ve výsledku hospodaření běžného období.

Vývoj je aplikace výsledků výzkumu do prakticky využitelných postupů výroby nehmotného aktiva. Pro uznatelnost nehmotného aktiva z titulu výzkumu je třeba, aby byla splněna všechna následující kritéria:

- dokončení aktiva je technicky proveditelné a po dokončení bude využíváno nebo prodáno;
- na využití nebo prodeji aktiva má společnost zájem;
- aktivum je schopno využívání nebo prodeje ze strany společnosti;
- společnost může demonstrovat, jakým způsobem bude vytvořen budoucí ekonomický užitek;
- společnost je technicky, finančně i jinak zajištěna, aby aktivum dokončila a zařadila jej do užívání, nebo ho prodala;
- společnost je způsobilá k měření výdajů spojených s vývojem nehmotného aktiva.

Pro ocenění takto vytvořených položek se použijí náklady přímo přiřaditelné, vynaložené společností na vytvoření, výrobu nebo přípravu nehmotného aktiva pro zamýšlené použití či prodeje.

V rámci problematiky prvotního uznání řeší IAS 38 ocenění pomocí jednoho z modelů:

- *Cost model*, kdy se nehmotná aktiva oceňují v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty;
- *Revaluation model*, což je model přecenění, kdy je povoleno přecenit nehmotná aktiva na jejich fair value hodnotu:
 - nepřeceňují se aktiva prvotně účtovaná do nákladů (neuznané aktivum);
 - hodnota fair value se určuje ve vztahu k aktivnímu trhu.

V případě **zvýšení účetní hodnoty** aktiva je zvýšení účtováno přímo do vlastního kapitálu, do položky „přírůstek z přecenění (*revaluation surplus*)“. Tento rozdíl musí být do výnosů účtován v případě, kdy byl úbytek z ocenění stejného aktiva dříve účtován do nákladů.

Při okolnostech **snižujících účetní hodnotu** aktiva se částka vykáže jako náklad. Pokud však stejné aktivum bylo dříve přeceněno na vyšší ocenění do vlastního kapitálu, snížení hodnoty se bude účtovat nejprve proti vlastnímu kapitálu do výše původního zvyšujícího přecenění a až poté proti nákladům.

Amortizace nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti jsou odepisována systematicky rozložením odepisované částky nehmotného aktiva po dobu jeho použitelnosti. Nehmotná aktiva s nekonečnou dobou životnosti jsou testována minimálně jednou za účetní období na snížení hodnoty.

2.2.1.2.2 Dlouhodobá hmotná aktiva

Jsou upravena v *IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení*³⁷, *IAS 40 Investice do nemovitostí*³⁸ a *IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*³⁹.

IAS 16 řeší veškerá dlouhodobá hmotná aktiva, která nejsou předmětem *IAS 17 Leasingy*⁴⁰, *IAS 40*, *IAS 41 Zemědělství*, *IFRS 5* a *IFRS 6 Průzkum a hodnocení ložisek nerostných zdrojů*.

³⁷ IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení: *Property, Plant and Equipment*, znění z prosince 2003 (dále jen „IAS 16“).

³⁸ IAS 40 Investice do nemovitostí: *Investment Property*, znění z prosince 2003 (dále jen „IAS 40“).

³⁹ IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti: *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, znění z března 2004 (dále jen „IFRS 5“).

Pozemky, budovy a zařízení dle IAS 16⁴¹

IAS 16 za pozemky, budovy a zařízení považuje aktiva užívaná vlastníkem:

- držená za účelem využití ve výrobě, dodávání zboží nebo služeb a z administrativních důvodů;
- u kterých se očekává využití po dobu delší než jedno účetní období.

Pozemky, budovy a zařízení mohou být uznány jako aktivum, pokud splní definici aktiv vycházející z koncepčního rámce. Ten však nestanovuje žádnou peněžní hranici pro zařazení do aktiv dlouhodobých. Toto rozhodnutí je s přihlédnutím k významnosti závislé na rozhodnutí společnosti a tato hranice je vymezena v rámci účetní politiky, popřípadě skupiny při tvorbě konsolidačních pravidel.

Oceňování pozemků, budov a zařízení

Jako výchozí ocenění se bere pořizovací cena, která obsahuje:

- cenu pořízení v součtu společně se clem a ostatními nevratnými daněmi po odečtení všech slev a rabatů;
- přímo přiřaditelné náklady nutné k uvedení hmotného aktiva do místa a stavu schopného fungovat, způsobem, který vedení zamýšlí (náklady na přípravu místa, na přepravu a manipulaci, na instalaci a montáž, na testování pro správnou funkčnost snížené o výnosy z prodaných položek vyrobených v době uvádění aktiva do příslušného místa a podmínek, náklady na profesní odborníky);
- odhad nákladů spojených s demontáží, odstraněním hmotného majetku a obnovou místa, na kterém je umístěn (vzniká v době pořízení majetku nebo jako důsledek užívání z jiného titulu než výrobou zásob).⁴²

Pokud s pořízením majetku souvisí úroky a poplatky z úvěrů, je společnost povinna postupovat v souladu s *IAS 23 Výpůjční náklady*⁴³.

Součástí pořizovací ceny hmotných aktiv nejsou:

- náklady na otevření nového zařízení;
- náklady na představení nových výrobků nebo služeb;
- náklady plynoucí z podnikání v nové lokalitě nebo s novými skupinami zákazníků;
- administrativní a jiné režijní náklady.⁴⁴

⁴⁰ IAS 17 Leasingy: *Leases*, znění z prosince 2003 (dále jen „IAS 17“).

⁴¹ IAS 16.

⁴² IAS 16, odst. 16.

⁴³ IAS 23 Výpůjční náklady: *Borrowing Costs*, znění z března 2007 (dále jen „IAS 23“).

⁴⁴ IAS 16, odst. 19.

Jestliže jsou pozemky, budovy nebo zařízení pořízeny okamžitou nebo odloženou směnou, dané aktivum by mělo být oceněno v současné protihodnotě budoucí směny mezi stranami k datu transakce. V této hodnotě by mělo být aktivum vykázáno v rozvaze. Pokud není stanovena úroková sazba, nebo je neopodstatněná, musí být pro výpočet určena vhodná úroková sazba. Nejčastěji se berou v úvahu úrokové sazby z trhu, jelikož právě za tuto výši by bylo možné sjednat úvěrový vztah k nákupu daného majetku ke stejnému okamžiku.

Pokud společnost nabude pozemků, budov a zařízení výměnou za jiná aktiva než jsou peníze, transakce budou oceněny ve **fair value**. V případě nevyrovnaných hodnot obou aktiv (nového a měněného) se podle IAS 16 má účetní jednotka při oceňování řídit hodnotou fair value aktiva, kterého se vzdává výměnou za jiné.⁴⁵

Navazující ocenění dlouhodobých hmotných aktiv

Pro další zacházení s dlouhodobými hmotnými aktivy se volí mezi dvěma oceňovacími modely:

- historické, pořizovací náklady (*cost model*):
 - v rozvaze v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty,
 - zvýšení hodnoty se neúčtuje,
 - snížení hodnoty se účtuje výsledkově;
- model přecenění (*revaluation model*):
 - se používá v případech, kdy lze fair value spolehlivě určit; majetek tak musí být k datu přecenění vykázán v této hodnotě snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty;
 - povoluje přecenění nejen směrem dolů (snížení hodnoty), ale i směrem nahoru (zvýšení hodnoty):
 - zvýšení hodnoty se obvykle účtuje rozvahově, do vlastního kapitálu (přírůstky z přecenění, *revaluation surplus*) a stávají se součástí *ostatního úplného výsledku*,
 - snížení hodnoty se účtuje nejprve proti vlastnímu kapitálu (proti přírůstkům z přecenění pokud jsou k dispozici) a posléze výsledkově.

Přeceňovat se musí vždy celá třída majetků, nelze vybrat a přecenit pouze některé z nich. Pokud se již dříve účtovalo u stejného majetku jeho snížení do nákladů, je nutné zaúčtovat opětovné zvýšení z důvodu další neplatnosti tohoto snížení, a to do výnosů.

⁴⁵ IAS 16, odst. 23-25.

Použitím přeceňovacího modelu dojde k rozdílnému účetnímu ocenění aktiva od ocenění stejného aktiva pro daňové účely. Z tohoto důvodu vzniká odložená daň, která je upravena v IAS 12 *Daň z příjmu*⁴⁶. Vypočtená daň se účtuje výsledkově, pokud je přecenění aktiv účtováno taktéž výsledkově. V případě, kdy se přecenění zachycuje do fondu ve vlastním kapitálu, účtuje se o odložené dani proti tomuto fondu.

Odpisy⁴⁷

V IAS 16 se doporučuje uplatnění **komponentního přístupu** pro aktiva, u kterých je tento postup vhodný. Podle něj jsou odepisovány jednotlivé složky dlouhodobého majetku samostatně. Nemožnost vykazování rezervy na opravy dlouhodobého majetku, je logickým důsledkem uplatnění komponentního odepisování aktiv, kdy jsou postupně odepisovány pouze součásti majetku (pokud nemají stejnou dobu životnosti). Pokud jsou odpisy nastaveny správně, společnost by neměla mít potřebu tvořit rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Rezerva na opravy dlouhodobého majetku využívaná v ČÚS zároveň nesplňuje definici rezervy (závazku) v IFRS, poněvadž se nejedná o současnou povinnost účetní jednotky. Z obou uvedených důvodů nelze v IFRS rezervu na opravy dlouhodobého majetku vykázat.

Způsob zvolené metody by měl odrážet systematickou alokaci odepisované částky aktiva po celou dobu jeho použitelnosti.⁴⁸ Odpisy se účtují jako náklad vyjma situace, kdy se hodnota odpisů zahrnuje do hodnoty jiného aktiva.

Odpisové metody:

- založené na času:
 - lineární metoda,
 - zrychlená metoda,
 - metoda zmenšujícího se základu,
 - metoda SYD,
- založené na výkonu a využití aktiva.

Pokud by mělo dojít k modifikaci v odhadech (změna metody odpisování, doby životnosti, zbytkové hodnoty a další), použije se ustanovení *IAS 8 Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*. Důsledky úprav se neprojeví zpětně v účetních výkazech minulých let, ale promítnou se prospektivně v běžném období a v obdobích budoucích.

⁴⁶ IAS 12 *Daně ze zisku: Income Taxes*, znění z října 1996 (dále jen „IAS 12“).

⁴⁷ IAS 16, odst. 43-62.

⁴⁸ IAS 16, odst. 6.

Odpisy však problematika pozemků, budov a zařízení nekončí. Jelikož je většina ekonomických subjektů povinna demontovat, odstranit a uvést tato aktiva do původního stavu, vznikla interpretace *IFRIC 1 Změny v existujících ukončených provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích*⁴⁹. Pokud takový závazek existuje, podle IAS 16 je součástí této položky aktiv počáteční odhad nákladů na demontování, odstranění majetku a uvedení místa do původního stavu.

V případě ocenění aktiv pořizovacími náklady, závazky budou přičteny nebo odečteny v běžném období. Pokud by snížení překročilo hodnotu majetku, přebytek nad jeho hodnotou se vykazuje okamžitě v hospodářském výsledku. V případě zvýšení je nová hodnota aktiva indikátorem pro posouzení, zda je hodnota zpětně ziskatelná.

Pokud je aktivum v modelu přecenění, snížení závazku se vykazuje v ostatním úplném výsledku a zvyšuje se tak fond z přecenění. Zvýšení se vykazuje v hospodářském výsledku.

2.2.1.2.3 Dlouhodobá finanční aktiva

Dlouhodobá finanční aktiva jsou regulována standardy *IAS 32 Finanční nástroje: vykazování*⁵⁰, *IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování*⁵¹, *IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování*⁵², *IFRS 9 Finanční instrumenty*⁵³. Dále samostatné standardy upravují investice držené za účelem vykonávání rozhodujícího nebo podstatného vlivu a investice do společných podniků.

Definice dlouhodobého finančního aktiva lze nalézt v IAS 32.

Finanční nástroj je vše označené jako smlouva, na základě níž vzniká finanční aktivum účetní jednotce na straně jedné a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj jinému podniku na straně druhé.

Finančním aktivem se rozumí peněžní prostředky, kapitálové nástroje jiných účetních jednotek, smluvní právo přijmout peněžní prostředky od jiného podniku nebo právo směnit finanční aktivum nebo závazek s jiným podnikem, a to za podmínek pro podnik potenciálně

⁴⁹ IFRIC 1 Změny v existujících ukončených provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích: *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*, znění ze dne 27. 5. 2004 (dále jen „IFRIC 1“).

⁵⁰ IAS 32 Finanční nástroje: vykazování: *Financial Instruments: Presentation*, znění z prosince 2003 (dále jen „IAS 32“).

⁵¹ IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování: *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, znění z prosince 2003 (dále jen „IAS 39“).

⁵² IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování: *Financial Instruments: Disclosures*, znění ze srpna 2005 (dále jen „IFRS 7“).

⁵³ IFRS 9 Finanční instrumenty: *Financial instruments*, znění ze dne 24. 7. 2014 (dále jen „IFRS 9“).

výhodných a smlouva, pro kterou platí, že bude nebo může být vypořádána pomocí vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky.⁵⁴

Finančním závazkem se rozumí smluvní povinnost peněžní prostředky nebo finanční aktiva předat jinému podniku nebo směnit finanční aktiva či závazek s jinou účetní jednotkou za podmíněk pro podnik potenciálně nevýhodných.

Kapitálový nástroj je smlouva, která udává zbytkový podíl na aktivech poté, co se odečtou všechny jeho závazky.⁵⁵

Pro vymezení jednotlivých finančních aktiv je v platnosti k datu sestavení konsolidovaného výkazu o finanční pozici standard IAS 39.

Deriváty

Derivátem je označováno vše, co je finančním nástrojem a splňuje následující podmínky:

- hodnota derivátu se mění podle podkladové proměnné v čase (např. úroková sazba, měnový kurz, cena komodity);
- není zde vyžadována žádná nebo jen nízká počáteční investice;
- bude vypořádán v budoucnosti v předem stanoveném termínu.

Derivát je držen ve smyslu spekulacním a v závislosti na podkladové proměnné může přinést buď pohledávku, nebo závazek.

Vložený derivát je charakterizován jako kombinovaný nástroj obsahující derivát a hostitelskou smlouvu.⁵⁶ Tyto dvě složky smlouvy je nutné od sebe oddělit a poté může být derivát zaúčtován, avšak pouze v tom případě, kdy:

- jsou od sebe oddělitelná rizika spojená s hostitelskou smlouvou a derivátem;
- samostatný nástroj by vyhověl definici derivátu;
- hybridní nástroj není oceněn v reálné hodnotě a není vykazován proti zisku nebo ztrátě.

Otázku, zda je nutné tyto náležitosti posuzovat pouze při vzniku smluvního vztahu nebo po celou dobu jeho trvání, zodpovídá *IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů*.⁵⁷ Zde je jasně vymezeno, že toto posouzení je vhodné pouze u vzniku smluvního vztahu a následné přehodnocení je zakázáno.

⁵⁴ IAS 32, odst. 11.

⁵⁵ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. s. 191.

⁵⁶ IAS 39, odst. 11.

⁵⁷ IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů: *Reassessment of Embedded Derivatives*, znění ze dne 1. 3. 2006 (dále jen „IFRIC 9“).

Finanční aktiva a závazky podle IAS 39⁵⁸

Dle společných, charakteristických vlastností a rizik lze finanční aktiva a závazky členit např. na cenné papíry, finanční deriváty, finanční závazky a pohledávky.

Pro účely oceňování je důležitý především účel, pro který byly finanční nástroje pořízovány, a schopnosti účetní jednotky tohoto účelu dosáhnout:

- finanční aktiva a závazky s přeceněním na fair value (dopad do výsledku hospodaření jako zisk nebo ztráta):
 - finanční aktiva a závazky určené k obchodování (s cílem vypořádání nebo prodeje v blízké budoucnosti; jsou součástí portfolia finančních nástrojů; deriváty jiné než zajišťovací nebo sloužící jako finanční záruka);
 - finanční aktiva a závazky, které byly přeceněny na fair value již při prvním vstupu do účetnictví (např. pro finanční aktiva v portfoliu oceňovaném na bázi fair value);
- investice držené do splatnosti, což jsou investice, které podnik zamýšlí držet až do jejich splatnosti a mají pevně stanovené nebo určené platby a dobu splatnosti;
- poskytnuté úvěry a pohledávky jsou aktiva mající pevně stanovené určité platby a nejsou kótované na aktivním trhu;
- realizovatelná finanční aktiva.⁵⁹

Prvotně účetní jednotka oceňuje finanční aktiva a závazky v reálné hodnotě. Pokud finanční aktiva nebo závazky nejsou zařazené do skupiny oceňované v reálné hodnotě vykazované do výsledku hospodaření, je nutné reálnou hodnotu navýšit o přímo přiřaditelné transakční náklady.⁶⁰

Následné ocenění je závislé na skupině finančních aktiv či závazků. Obecně lze říci, že se finanční aktiva přeceňují na reálnou hodnotu, kterou nelze snížit o transakční náklady (způsobené prodejem nebo jiným pozbytím aktiv), avšak existují výjimky, např. v podobě úvěrů a investic držných do splatnosti, kde je nutné ocenění v zůstatkové hodnotě a použití metody efektivní úrokové míry. Dále pro finanční závazky platí, že se oceňují zůstatkovou cenou s použitím metody efektivní úrokové míry kromě např. finančních závazků oceněných v reálné hodnotě přeceněné do výsledku hospodaření.⁶¹

⁵⁸ IAS 39.

⁵⁹ IAS 39, odst. 45.

⁶⁰ IAS 39, odst. 43.

⁶¹ IAS 39, odst. 46-47.

Smluvní peněžní toky podle IFRS 9

24. července 2014 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy konečnou verzi nového standardu *IFRS 9 Finanční nástroje*. Tento standard nahradí stávající platný standard IAS 39 a interpretaci IFRIC 9. Standard IFRS 9 je povinně platný pro účetní období začínající 1. 1. 2018 a obsahuje ustanovení týkající se klasifikace a ocenění finančních aktiv, snížení hodnoty finančních aktiv a zajišťovací účetnictví.⁶²

IFRS 9 snižuje oproti IAS 39 počet kategorií **finančních aktiv**:

- investice do dluhových nástrojů:
 - úvěry, dluhopisy a obchodní pohledávky, držené za účelem inkasa peněžních toků;
 - prvotně se oceňují ve výši fair value upravenou o přímo přiřaditelné transakční náklady; úrokové výnosy jsou stanoveny za pomoci efektivní úrokové metody, ta je aplikovaná na hrubou účetní hodnotu aktiva;
 - následně se oceňují v naběhlé hodnotě pomocí efektivní úrokové míry;
 - dluhové nástroje držené za účelem inkasa peněžních toků a za účelem prodeje;
 - prvotní ocenění je ve výši fair value upravené o přímo přiřaditelné transakční náklady; kurzové zisky a ztráty, úrokový výnos a ztráty ze znehodnocení se vykazují v hospodářském výsledku;
 - následné ocenění je v hodnotě fair value s dopadem do OCI (reklasifikace OCI do zisku/ztráty běžného období v případě vyřazení aktiva);⁶³
- investice do kapitálových nástrojů (zejména akcií), které nejsou drženy za účelem prodeje:
 - prvotně se oceňují v hodnotě fair value upravené o přímo přiřaditelné transakční náklady;
 - pro následné ocenění se použije fair value s dopadem do hospodářského výsledku (*Fair Value Through Profit and Loss, dále jen FVTPL*), výjimkou jsou kapitálové nástroje, kde si účetní jednotka nezvratně zvolí, že bude tyto investice oceňovat ve fair value s dopadem přes ostatní úplný výsledek (*Other Comprehensive Income, dále jen OCI*); příjmy z dividend takto přeceňované investice se vykazují v hospodářském výsledku;

⁶² IFRS 9 — Financial Instruments. In: IAS Plus [online]. [cit. 2017-01-01]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en-us/standards/international/ifrs-en-us/ifrs9>.

⁶³ SMEJKALOVÁ, Ing. Ivana. IFRS 9: Nový standard pro finanční nástroje. AUDITOR: časopis Komory auditorů České republiky. 2016, (9/2016), 3.

- ostatní finanční aktiva se prvotně oceňují v hodnotě fair value s následným oceňováním ve fair value s dopadem do hospodářského výsledku.⁶⁴

Reklasifikace finančních aktiv je nezbytná ve chvíli, kdy účetní jednotka změní obchodní model. Reklasifikace musí být prospektivní (od prvního dne účetního období následujícího po období, ve kterém došlo ke změně obchodního modelu). Zisky a ztráty z finančních aktiv zůstávají vykázány v hospodářském výsledku.

Pro samotnou klasifikaci **finančních závazků** standard IFRS 9 nezavedl nové úpravy. Nové požadavky vznikly v rámci vykazování změn hodnoty fair value pro vlastní dluhy účetní jednotky v případech, kdy je využita možnost ocenění ve fair value. Pokud je změna přiřaditelná k změnám úvěrového rizika závazku, vykazují se v OCI za podmínky, že vykázání nepovede k nekonzistentnosti v hospodářském výsledku.

Finanční závazky jsou klasifikovány podle těchto kategorií:

- finanční závazky držené k obchodování (včetně závazků z derivátů) a finanční závazky, které byly určeny při prvotním rozeznání jako závazky přeceňované na reálnou hodnotou s dopadem do výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) za účelem eliminace nebo výrazného snížení účetního nesouladu, a které jsou řízeny a jejichž výkonnost je vyhodnocována na základě reálné hodnoty v souladu se zdokumentovaným řízením rizik nebo investiční strategií;
 - prvotně se oceňují v hodnotě fair value; transakční náklady mají dopad do výsledku hospodaření běžného období;
 - následné ocenění je v hodnotě fair value s dopadem do hospodářského výsledku (FVTPL)⁶⁵;
- finanční závazky vznikající jako důsledek převedených finančních aktiv, které nejdou vyřazeny (nejsou převedena všechna podstatná rizika a ztráty spojená s aktivy, a tedy finanční aktivum zůstává v majetku společnosti);
 - prvotní ocenění je v hodnotě fair value snížené o přímo přiřaditelné transakční náklady (kdy se reálná hodnota rovná očekávané protihodnotě);
 - následně se oceňuje na základě stejné báze, jako se oceňuje převáděné aktivum (pomocí efektivní úrokové míry nebo reálné hodnoty) se započtením proti účetní hodnotě aktiva;

⁶⁴ IFRS 9, subkapitola 4.1.

⁶⁵ *Změny reálné hodnoty z důsledku změn úvěrových rizik jsou samostatně vykazované v OCI, pokud by se tímto dopadem netvořil a nebo neprohluboval účetní nesoulad.*

- smlouvy o finančních zárukách a přísliby poskytnutí půjček za nižší než tržní úrokovou sazbu;
 - prvotní ocenění v hodnotě fair value snížené o transakční náklady;
 - následně se oceňuje vyšší ze dvou hodnot:
 - ztráta ze snížení hodnoty;
 - prvotně rozeznaná hodnota snížená o částky vypočítané pomocí efektivní úrokové míry do zisků a ztrát;
- ostatní finanční závazky (obchodní závazky, půjčky, prioritní akcie klasifikované jako závazek)
 - prvotně se oceňují v hodnotě fair value snížené o transakční náklady;
 - následné ocenění se stanoví na základě efektivní úrokové míry.⁶⁶

Jednou z nejdůležitějších změn, kterou nový standard přináší, je způsob výpočtu a vykazování opravných položek z finančních aktiv. Dle stávajícího IAS 39 vzniká úvěrová ztráta ještě před vykázáním úvěrových ztrát. Dle standardu IFRS 9 již toto není nutné. Společnosti tak vykazují očekávané úvěrové ztráty a jejich následné změny. Model očekávaných ztrát se dělí na fáze:

- prvotní vykázání;
- výrazné zvýšení úvěrového rizika;
- objektivní znehodnocení.

Opravná položka pro očekávané ztráty je vyžadována po celou dobu trvání finančního nástroje v případech významného vzrůstu úvěrového rizika. Toto riziko posuzuje účetní jednotka. Ve chvíli, kdy je prokázána existence znehodnocení, pohledávka se z fáze druhé dostává do fáze třetí. Očekávané ztráty by měly být diskontovány za pomoci efektivní úrokové míry, jelikož musí zohlednit časovou hodnotu peněz.⁶⁷

Nový model pro znehodnocení finančních aktiv může mít v porovnání s IAS 39 významný dopad na výši opravných položek.

K datu převodu konsolidovaných výkazů sestavených podle ČÚS na výkaznictví dle IFRS je stále v platnosti IAS 39 a skupina se rozhodla nevyužít možnosti dřívější aplikace nového standardu IFRS 9. Proto klasifikace a oceňování finanční nástrojů z nového standardu IFRS 9 nebyly pro převod použity.

⁶⁶ IFRS 9, subkapitola 5.8.

⁶⁷ IFRS 9, subkapitola 5.5.

2.2.1.3 Porovnání dlouhodobých aktiv v rámci ČÚS a IFRS

Jak je patrné z odstavců věnovaných teorii dlouhodobých aktiv, česká účetní legislativa neobsahuje definici dlouhodobých aktiv, ani definici aktiva jako takového. Z toho vyplývá řada rizik vztahujících se k vykazování těchto položek v rámci identifikace, kdy v české praxi je v dlouhodobých aktivech vykazováno vše, co má dobu ekonomické použitelnosti delší než jeden rok. Pro přechod na IFRS je nutné každou položku zvlášť analyzovat a určit, zda odpovídá definici aktiva a poté, zda je možné ji vykázat jako dlouhodobou a určit její kategorii.

Mezi rozdíly je možné uvést dobu zařazení majetku do účetnictví, kdy v IFRS je majetek zařazen okamžikem, kdy je způsobilý k užívání. Naopak podle ČÚS je datum zařazení majetku obvykle později v porovnání s IFRS, a to především z důvodu právních požadavků na zařazení majetku do užívání např. kolaudace nemovitosti apod.

Pokud se majetek vytváří vlastní činností, podle IFRS se majetek oceňuje ve výrobních nákladech, které zahrnují cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady spotřebovaných zásob a náklady na přeměnu zásob (přímé náklady a systematickou alokaci variabilních a fixních výrobních režii), kdežto podle lokálních účetních pravidel je ocenění ve výši vlastních nákladů, které mohou zahrnovat i všeobecné režijní náklady (administrativní režii).

Náklady na uvedení do původního stavu, které česká účetní legislativa nijak neupravuje, musí být podle mezinárodních účetních pravidel odhadnuty ve výši předpokládaných závazků vzniklých na základě demontáže, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu. Ty jsou chápány jako součást pořizovacích nákladů na majetek.

Rozdílů je celá řada. Společnosti přecházející na vykazování dle IFRS by se měly zaměřit především na pravidla pro první přijetí mezinárodních účetních standardů. IFRS 1 umožňuje ocenění dlouhodobého hmotného investičního majetku na hodnotu fair value, která se poté považuje za „pořizovací cenu“, a to k datu přechodu nebo dříve (z takto stanovené reálné hodnoty se poté počítají odpisy, opravné položky a další).

Mezi dopady použití reálné hodnoty, za předpokladu, že tato hodnota aktiva je vyšší než jeho zůstatková hodnota podle předchozího účetního rámce, patří vyšší hodnota vlastního kapitálu a vyšší odpisy, pokud se významně nezmění doba životnosti. Použití bývá po technické stránce jednodušší, ale nutností je příprava znaleckého ocenění, které bývá nákladné.

2.2.2 Krátkodobá aktiva

2.2.2.1 Krátkodobá aktiva podle ČÚS

Za krátkodobá aktiva se dá dle české legislativy považovat majetek, pro který je charakteristická použitelnost kratší než jeden rok (nebo jednorázová spotřeba). Je pro něj dále typické, že neustále mění svou podobu a z tohoto důvodu je v odborné literatuře velmi často popsán jako oběžný.

V rozvaze lze nalézt skupiny krátkodobých aktiv:

- zásoby, do kterých patří materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby,
- pohledávky z obchodních, ale i jiných vztahů, dohadné účty aktivní a další,
- krátkodobý finanční majetek, obsahující především peníze, účty v bankách a krátkodobé cenné papíry,
- časové rozlišení pro náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období.

2.2.2.2 Krátkodobá aktiva podle IFRS

Dle IAS 1 se v rozvaze rozlišují aktiva na krátkodobé a dlouhodobé položky. Jako krátkodobá aktiva jsou klasifikována ta, která splňují kterékoli z těchto kritérií:

- během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky dojde k jejich prodeji či spotřebě;
- jejich účelem je především prodej;
- předpokladem je jejich realizace během dvanácti měsíců od rozvahového dne;
- jedná se o peníze nebo jejich ekvivalent (dále upravuje *IAS 7 Výkaz peněžních toků*⁶⁸).⁶⁹

V úvahu se tedy berou dvě kritéria, a to časové, kdy se krátkodobým majetkem dá nazvat takový majetek, který v podniku setrvá nejdéle dvanáct měsíců od rozvahového dne, nebo kritérium provozního cyklu, jenž začíná nákupem vstupů a končí obdržením peněz za prodané výrobky.

⁶⁸ IAS 7 Výkaz peněžních toků: *Statement of Cash Flows*, znění z prosince 1992 (dále jen „IAS 7“).

⁶⁹ IAS 1, odst. 57.

2.2.2.2.1 Zásoby

Zásoby jsou upravovány především standardem *IAS 2 Zásoby*⁷⁰. Standard je určen pro většinu zásob, avšak výjimku tvoří nedokončená výroba – *IAS 11 Smlouvy o zhotovení*; finanční nástroje (jejich úprava je řešena v kapitole týkající se dlouhodobého finančního majetku) a biologická aktiva dle standardu *IAS 41 Zemědělství*.

Pod působnost IAS 2 spadá zejména materiál, nedokončená výroba, výrobky a zboží.

Pro ocenění zásob se používá metoda nižší ze dvou hodnot:

- náklady na pořízení:
 - náklady na nákup (cena pořízení zásob, dovozní cla a další daně, doprava, náklady na manipulaci a další přímo přiřaditelné náklady na pořízení);
 - náklady na přeměnu (přímé osobní náklady, systematicky přiřazená fixní a variabilní režie)
 - ostatní náklady (nevýrobní režie a náklady na návrh produktů konkrétním zákazníkům, pokud je lze přímo přiřadit k zásobám);
- čistá realizovatelná hodnota:
 - společnost předpokládá, že tuto částku obdrží v rámci běžného podnikání za prodej zásob (očekávaná prodejní cena snižená o náklady na dokončení a prodej zásob);
 - tato hodnota se v čase mění a je tedy nutné odhadované částky aktualizovat o důsledky poškození, zastaralost, pokles tržních cen a další.

2.2.2.2.2 Krátkodobé pohledávky

Pohledávky jsou upraveny ve standardech IAS 32, IAS 39 (nebo nový standard IFRS 9) a IFRS 7 jako finanční nástroj. Aspekt, na který je třeba dát pozor, je krátkodobost a dlouhodobost popsaná v definici položek podle IAS 1. Pohledávky jsou vždy oceňovány ve výši očekávané ziskatelné protihodnoty. Pohledávky, které nejsou či nebudou vymoženy, jsou odúčtovány oproti výsledku hospodaření.

2.2.2.2.3 Krátkodobá finanční aktiva

Aktiva splňující podmínky krátkodobosti a dále definici peněz a peněžních ekvivalentů jsou upravena pomocí standardu IAS 7.

⁷⁰ IAS 2 Zásoby: *Inventories*, znění z prosince 2003 (dále jen „IAS 2“).

Peněžními prostředky jsou peněžní hotovost a vklady na požádání.

Peněžním ekvivalentem se rozumí krátkodobá, vysoce likvidní investice pohotově směnitelná za předem známou částku peněžních prostředků, přičemž riziko změny její hodnoty je nevýznamné.

Pokud aktivum nevyhovuje definici peněz a peněžních ekvivalentů, je považováno za jiné finanční aktivum nebo ostatní aktivum.

2.2.2.3 Porovnání krátkodobých aktiv v ČÚS a IFRS

Hlavním rozdílem jsou opět definice, které v české účetní legislativě chybí. Pro použití v rámci konsolidovaných výkazů sestavených podle IFRS je důležité rozlišovat mezi položkami dlouhodobými a krátkodobými, kdy krátkodobost je určena hned několika znaky (na rozdíl od české účetní legislativy). Jako další lze uvést aktivní časové rozlišení, které není v českých předpisech vůbec rozdělené na krátkodobou a dlouhodobou část.

Specifickou položkou jsou některé náhradní díly (strategické), které jsou podle mezinárodních pravidel vykazovány jako součást dlouhodobého hmotného majetku, přičemž lokální pravidla je klasifikují jako zásoby.

Kapitalizace výpůjčních nákladů je další položkou lišící se mezi oběma pravidly. Podle české legislativy není možné aktivovat náklady související s úroky z úvěrů a půjček poskytnutých za účelem pořízení zásob uplatnit jako součást jejich pořizovací ceny. IFRS však vyžaduje, aby výpůjční náklady byly kapitalizovány do hodnoty aktiv.

2.2.3 Rezervy

2.2.3.1 Rezervy podle ČÚS

Rezervy jsou od 1. 1. 2016 definovány v § 26 zákona o účetnictví takto:

„Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku.“⁷¹

Jinými slovy je rezerva položkou, u které je předem jasný účel vynaložení, ale není známa konečná částka ani období, kterého se bude týkat.

⁷¹ Ustanovení § 26 odst. 3 zákona o účetnictví.

V české legislativě se rezervy vykazují v samostatné položce, i když jsou chápány jako cizí zdroj, závazek.

2.2.3.2 Rezervy podle IFRS

Problematikou rezerv se v IFRS zabývá standard *IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*⁷².

Rezerva je definovaná jako závazek s nejistým časovým určením nebo částkou⁷³ a aby bylo možné ji vykázat, musí splňovat následující kritéria:

- existuje současný závazek,
- jedná se o důsledek události z minulosti,
- existuje pravděpodobnost, že pro vyrovnání závazku bude nezbytné vynaložit prostředky v podobě pozbytí ekonomického prospěchu,
- je spolehlivě odhadnutelná výše závazku.⁷⁴

Při nesplnění jakékoliv z podmínek není možné rezervy vykazovat.

Dále standard hovoří o **podmíněných závazcích**⁷⁵, které se v rozvaze nevykazují. Jsou definované jako možný závazek, který vznikne až v případě, kdy dojde k jedné nebo více událostem v budoucnu a společnost je nemůže zcela kontrolovat; nebo jako současný závazek, kde je nepravděpodobný odliv zdrojů v podobě ekonomických prospěchů nebo není možné částku spolehlivě odhadnout.

Pro důsledky správného výkaznictví je nutné oba pojmy rozlišovat a správně určit, zda se jedná o rezervu nebo podmíněný závazek, který není vykazován, ale popsán v příloze k účetní závěrce.

Rezervy jsou oceňovány ve výši nejlepšího odhadu výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku. Je to částka pro vyplacení vypořádání závazku k rozvahovému dni. Pro většinu případů nelze tuto částku stanovit na základě znalosti ocenění vypořádání závazku, a tak je oceněna odhadem stanoveným na základě úsudku vedení účetní jednotky (zkušenosti, stanoviska nezávislých expertů).⁷⁶

⁷² IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva: *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, znění ze září 1998 (dále jen „IAS 37“).

⁷³ IAS 37, odst. 7.

⁷⁴ IAS 37, odst. 14.

⁷⁵ IAS 37, odst. 27-30.

⁷⁶ IAS 37, odst. 36-39.

2.2.3.3 Porovnání rezerv v rámci ČÚS a IFRS

V rámci české legislativy byla po novele k 1. 1. 2016 přidána definice rezerv. Účetní rezervy jsou však i nadále do značné míry ovlivněny zákonem o rezervách, kde jsou však uvedeny pouze rezervy daňové, nikoli pravidla pro tvorbu účetních rezerv. Naproti tomu IFRS přímo vymezuje podmínky, které musí být splněny, aby byla rezerva vykázána. Např. závazek z titulu nevyčerpané dovolené se v IFRS považuje za závazek z krátkodobých zaměstnaneckých požitků a tedy nejedná se o rezervu z pohledu IFRS. Tuto rezervu dle českých předpisů tak bude nutné překlasifikovat pro potřeby transformace konsolidovaných účetních výkazů sestavených podle ČÚS na konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS.

IFRS vyžaduje pro vykázání rezervy existenci současného závazku (například se může jednat o soudní spory vznikající v návaznosti na prodej kazových výrobků), avšak v ČÚS tento požadavek není uveden (opravy dlouhodobého hmotného majetku nejsou současným závazkem, jelikož závazek vzniká až v okamžiku ujednání opravy s dodavatelem).

Dále se IFRS pečlivě věnuje vymezení pojmů rezerva a podmíněný závazek. Česká účetní legislativa podmíněné závazky neupravuje. V rámci identifikace položek bude zapotřebí z přílohy k české konsolidované rozvaze analyzovat položky nevykazované. Pokud se změní situace, kdy z méně než pravděpodobného závazku (méně než 50% pravděpodobnost jeho uskutečnění) vznikne více pravděpodobný než nepravděpodobný závazek (více než 50%), např. u soudních sporů, je nutné tento závazek vykázat i v rozvaze.

2.2.4 Závazky

2.2.4.1 Závazky podle ČÚS

Jsou vymezeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kde však chybí jejich konkrétní definice. Tu lze najít v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Tento pojem nahradil termín „dluh“ a ten je definován následovně:

„Ze závazku má věřitel vůči dlužníku právo na určité plnění jako na pohledávku a dlužník má povinnost toto právo splněním dluhu uspokojit.“⁷⁷

Věřitel je zde tím, kdo vlastní pohledávku a může po dlužníkovi požadovat její splacení, naopak dlužníkem je ten, jenž je povinen splatit svůj závazek.

⁷⁷ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

2.2.4.2 Závazky podle IFRS

Závazky se dle pravidel mezinárodního účetního výkaznictví řídí především standardy IAS 39, IAS 32 (nebo nový standard IFRS 9) a IFRS 7, které se vztahují k finančním nástrojům. Pakliže existují závazky k zaměstnancům, použije se *IAS 19 Zaměstnanecké požitky*⁷⁸.

Závazek je definován pro účely výkaznictví v IAS 32 jako smluvní závazek dodat finanční aktiva jinému podniku. V rámci standardu se rozlišují dva typy závazků:

- finanční závazky s přeceněním na reálnou hodnotu a dopadem do výsledku hospodaření, což jsou položky určené k obchodování, pokud tak jsou vedeny, nebo při jejich vzniku byly takto označeny,
- ostatní závazky jsou položky nesplňující požadavky pro zařazení do první odrážky.

Finanční závazky jsou oceněny při jejich vzniku reálnou hodnotou protihodnoty přijaté. Následné ocenění může být rozdílné. Pro závazky vykazované v reálné hodnotě je nutné je i nadále zachycovat v reálné hodnotě, ale aktuální ocenění a jeho změny jsou zahrnuty do výkazu zisku a ztráty.

Ostatní závazky jsou oceněny zůstatkovou hodnotou, která představuje zvýšenou hodnotu prvotního ocenění o úroky vypočtené na základě efektivní úrokové míry. Tato suma je snížena o již uhrazené částky.

Krátkodobé zaměstnanecké požitky jsou upravovány v IAS 19. Zahrnují různé druhy plnění poskytované zaměstnancům formou odměn za provedené služby a plnění jsou splatná do 12 měsíců po ukončení období, ve kterém se služba vykonala. Podle standardu se za krátkodobý zaměstnanecký požitek bere v úvahu:

- mzda, plat a příspěvek na sociální zabezpečení;
- placená dovolená a nemocenská dovolená;
- podíly na zisku;
- odměny;
- požitky pro stávající zaměstnance nepeněžní formou (zdravotní péče, ubytování, služební automobil nebo telefon).⁷⁹

⁷⁸ *IAS 19 Zaměstnanecké požitky: Employee Benefits (1998) (superseded)*, znění z roku 2011 (dále jen „IAS 19“).

⁷⁹ IAS 19, odst. 4.

2.2.4.3 Porovnání závazků v rámci ČÚS a IFRS

V rámci českého výkaznictví není definován způsob přecenění závazků. To je jedním z požadavků obsažených v IAS 32, kde jsou dané typy závazků, jejich prvotní ocenění a následné přecenění. V rámci převodu konsolidované závěrky bude třeba rozlišit závazky pod působnost jednotlivých standardů a správně přecenit položky k datu závěrky.

2.2.5 Vlastní kapitál

2.2.5.1 Vlastní kapitál podle ČÚS

Tato položka není v rámci české legislativy definována. Jak se položky člení, lze zjistit z předepsané formy rozvahy. Vlastní kapitál se tak skládá z položek:

- základního kapitálu, vlastních podílů a změn základního kapitálu;
- ážia, ostatních kapitálových fondů, oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků, oceňovacích rozdílů z přecenění při přeměnách obchodních korporací, rozdílů z přeměn obchodních korporací, rozdílů z ocenění při přeměnách obchodních korporací;
- ostatních rezervních fondů, statutárních a ostatních fondů;
- nerozděleného zisku minulých let, neuhrazené ztráty minulých let, jiného výsledku hospodaření minulých let;
- výsledku hospodaření běžného účetního období;
- rozhodnutí o zálohové výplatě podílu na zisku;
- menšinového základního kapitálu a menšinových kapitálových fondů, menšinových fondů ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let, menšinového výsledku hospodaření běžného účetního období;
- podílu na výsledku hospodaření v ekvivalenci;
- konsolidačního rezervního fondu.⁸⁰

2.2.5.2 Vlastní kapitál podle IFRS

IFRS vymezuje vlastní kapitál v koncepčním rámci jako rozdíl mezi aktivy a závazky. Jeho velikost je závislá na výši ocenění položek v rozvaze. Tento rozdíl se označuje jako „*zbytkový podíl*“.

⁸⁰ Ustanovení § 65 odst. 2 a přílohy č. 1 vyhlášky č. 500.

Struktura vlastního kapitálu dle IFRS:

- transakce s vlastníky:
 - 1) akciový kapitál;
 - 2) emisní ážio;
- úplný výsledek (*Comprehensive Income*):
 - 3) kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek na měnu vykazování;
 - 4) realizovatelná finanční aktiva, fond pro přecenění těchto instrumentů na fair value;
 - 5) fond ze zajištění peněžních toků;
 - 6) fond z přecenění majetku;
 - 7) aktuárské zisky nebo ztráty;
 - 8) kumulované zisky (nerozdělené zisky);
- nekontrolní podíly.⁸¹

V rozvaze musí být zveřejněny alespoň položky *Emitovaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti* a *Nekontrolní podíly*, a to za požadavků stanovených IAS 1.

Položka poslední, nekontrolní podíly, je v IFRS povinnou položkou, kterou je možné z výkazu vynechat pouze v případě, kdy konsolidující jednotka vlastní 100% podíl na vlastním kapitálu dcery.

2.2.5.3 Porovnání vlastního kapitálu v rámci ČÚS a IFRS

Hlavním rozdílem plynoucím z vykazování vlastního kapitálu v konsolidované závěrce sestavené podle IFRS je nutnost sestavit výkaz o změnách vlastního kapitálu, který je dle české účetní legislativy povinný pouze pro střední a velké účetní jednotky (pohyby ve vlastním kapitálu mohou být uvedeny v příloze), malé a mikro účetní jednotky nemají povinnost tento výkaz připravovat.

Mezinárodní předpisy stanovují pro každou kategorii vlastního kapitálu nutnost zveřejnit jejich změny. Výkaz o změnách vlastního kapitálu tak obsahuje informace o celkovém úplném výsledku, který samostatně zobrazuje částky připadající na vlastníky mateřské společnosti a nekontrolní podíly, pokud existují. Dále ukazuje retrospektivní dopady změn aplikovaných účetních metod a retrospektivní přepočty. Vykázání nekontrolních podílů je pro obě prezentované závěrky shodné. Jedná se o součást vlastního kapitálu.

⁸¹ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. s. 36.

2.3 Položky vykazované ve výkazech IFRS, neexistující nebo nevykazované ve výkazech sestavených podle ČÚS

Při převodu na IFRS je zcela běžné, že některé položky nesplňují definici aktiv a závazků, a proto nemohou být vykázány v rozvaze. Naopak existují položky, které nejsou vykazované dle ČÚS, ale definice splňují. Tyto položky se do rozvahy musí zařadit. Jedná se například o položky:

- finanční leasing u nájemce i pronajímatele a aktiva a závazky z něj plynoucí;
- vložené deriváty;
- rezervy podle IAS 37, např. na vyřazení aktiv z provozu, na nevýhodné smlouvy, na rekultivaci a uvedení místa do původního stavu;
- odložená daň vyplývající z rozdílů po přecenění aktiv a závazků podle požadavků IAS 12 (důsledek IFRS úprav oproti ČÚS);
- nehmotná aktiva identifikovaná během akvizice, např. seznamy zákazníků;
- kapitalizace výpůjčních nákladů;
- kapitalizace oprav.

Níže bude pojednáno pouze o položkách pronájmu, vložených derivátů a odložené dani vzhledem k popisu ostatních položek v rámci jejich kategorií.

2.3.1 Leasing

2.3.1.1 Leasing podle ČÚS

Leasing je v podstatě pronájem hmotných nebo nehmotných práv, kdy jedna strana (pronajímatel) poskytuje druhé straně (nájemci) právo danou věc používat. Majetek je po celou dobu pronájmu ve vlastnictví pronajímatele.

Rozlišují se dva základní druhy pronájmu:

- 1) finanční leasing, pro něhož je specifické, že po skončení doby pronájmu dochází k přechodu vlastnictví věci na nájemce;
- 2) operativní leasing, což jsou všechny ostatní druhy, které nejsou upraveny bodem 1 (např. kdy po skončení pronájmu dochází k vrácení majetku pronajímateli).

Leasing se dle ČÚS účtuje zpravidla do výsledku hospodaření běžného období. Způsob účtování je pro oba typy leasingu shodný a ani jeden z předmětů leasingu není v položkách majetku v rozvaze rozeznán.

2.3.1.2 Leasing podle IFRS

IAS 17 považuje za finanční leasing všechny pronájmy, při kterých dochází k přechodu podstatných rizik (pokles hodnoty aktiva, nevyužití jeho kapacity) a odměn (očekávané výnosy, které plynou z provozování aktiva) z daného aktiva z pronajímatele na nájemce. Může tedy zahrnovat i smlouvy, na základě nichž je majetek na konci platnosti vrácen pronajímateli.

„Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.“⁸²

V rámci převodu je nutné identifikovat finanční leasingy, vykázat je v rozvaze nájemce (i se souvisejícím závazkem) a zahájit odpisování předmětu podle odpisových plánů. Naopak na druhé straně pronajímatel nesmí dle IFRS vykazovat předmět pronájmu v rozvaze ani jej odepisovat - vykazuje pohledávku za nájemcem.

Dne 13. 1. 2016 byl vydán nový standard pro leasing. Leasingy se tak nebudou řídit IAS 17, ale budou upraveny *IFRS 16 Leasingy*⁸³. Standard nabývá účinnosti dne 1. 1. 2019 a nahrazuje IAS 17 a *IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing*⁸⁴.

V rámci přípravy přijetí IFRS je aktuálně stále platná IAS 17 a IFRIC 4, tudíž se při přechodu na IFRS bude postupovat podle této úpravy.

Klíčovým momentem pro zachycení leasingu je klasifikace smlouvy o pronájmu. IFRS rozlišuje dva typy leasingu, a to finanční a operativní.

V IFRS je pojem *leasing* daleko širší než v české praxi. Smlouvy tím pádem mohou být obtížně posuzovatelné, a proto uvádí standard návod pro identifikaci finančního leasingu. Při hodnocení smluv je nutné vzít v úvahu ekonomickou podstatu nájmu a ne jen jeho formu (název smlouvy).

Leasing se určí podle následujících indikátorů, které samostatně nebo v kombinaci klasifikují leasing jako finanční:

- na konci nájemní doby je aktivum převedeno do vlastnictví nájemce;
- nájemce má právo koupit aktivum za cenu podstatně nižší než je jeho reálná hodnota;
- sjednaná doba leasingu je na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva i v případě nepřevedení vlastnictví;

⁸² IAS 17, odst. 4.

⁸³ IFRS 16 Leasingy: *Leases*, znění ze dne 13. 1. 2016 (dále jen „IFRS 16“).

⁸⁴ IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing: *Determining Whether an Arrangement Contains a Lease*, znění ze dne 2. 12. 2004 (dále jen „IFRIC 4“).

- současná hodnota minimálních leasingových plateb se musí rovnat nejméně reálné hodnotě pronajatého aktiva k počátku leasingu;
- pouze konkrétní nájemce může předmět pronájmu využívat;
- ztráty spojené se zrušením leasingu plynou nájemci;
- zisky a ztráty spojené s pohybem zbytkové reálné hodnoty předmětu nájmu plynou nájemci;
- nájemce může pokračovat v leasingu za podstatně nižší nájemné, než by byla jeho výše stanovená trhem.⁸⁵

Pokud ani po posouzení smlouvy pomocí těchto indikátorů není zcela jasné, že se jedná o leasing, určí se tak pomocí *IFRIC 4*. Interpretace řeší tři základní spory:

- jakým způsobem se určí, zda charakter smlouvy vypovídá o leasingu definovaném v IAS 17;
- kdy se provádí hodnocení nebo nové přehodnocení o obsahu smlouvy, jakožto identifikaci pronájmu;
- jak se oddělí platby za leasing od jiných plateb vyplývajících ze smlouvy, pokud se pronájem identifikuje.

V rámci identifikace pronájmu ve smlouvě je nutné zhodnocení těch situací, kdy je naplnění smlouvy závislé na užití aktiva (v jiných případech se může jednat o pouhé dodání zboží nebo služeb, kdy se nebude jednat o pronájem) a smlouva převádí právo na užívání aktiva. Převádí tak i samotná práva zamezit fyzický přístup k aktivu pro ostatní ekonomické subjekty.

Pokud je zapotřebí klasifikovat jednotlivé platby popsané ve smlouvě, postupuje se od samotného určení předmětu pronájmu pomocí IAS 17 k následnému použití jiných standardů pro ostatní prvky smlouvy.

Součástí novelizace k 1. 1. 2019 je několik změn, především v oblastech, kde nynější úprava nedostačovala.⁸⁶ Hlavním rozdílem je jednotný model pro všechny leasingy. Pronájmy nebudou nadále členěny na operativní a finanční.

⁸⁵ IAS 17, odst. 10-11.

⁸⁶ *IFRS 16 Leases* [online]. 2016, 20 [cit. 2016-08-13]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_project-summary.pdf.

Definice pronájmu

IFRS 16 definuje leasing jako smlouvu, která přenáší na zákazníka (nájemce) právo užívat aktivum po určitou dobu, a to výměnou za úplatu. Společnost poté posuzuje, zda smlouva obsahuje leasing na základě práva kontrolovat a využívat aktivum po určité časové období.

Uplatnění IFRS 16

Další otázka, kterou se zabývá standard, je, zda se dá aplikovat na smlouvy týkající se služeb. Odpověď je jednoduchá. Ne. Přestože jsou nájmy a služby často kombinované jako jedna zakázka, částky týkající se služeb by neměly být v rozvaze identifikované. Proto je nutné aplikovat standard pouze na komponenty smlouvy týkajících se leasingu.

Změny v rozvaze

Standard ruší klasifikaci pronájmu na operativní nebo finanční. Operativní pronájmy jsou aktivovány ve výši současné hodnoty fixních plateb a vykazují se buď jako leasing, právo užívat aktivum, nebo v hodnotě pozemků, budov a zařízení. Pokud je nájem prováděn v průběhu času, je pro společnost nutností uznat i finanční závazek.

Jako nejvýznamnější vliv lze uvést, že v rozvahách společností budou narůstat v důsledku leasingu aktiva a závazky (u nájemců) zvláště u společností, které prozatím vykazují nájemní smlouvy pouze podrozvahově.

2.3.2 Vložené deriváty

Vložené deriváty jsou upraveny ve standardu IAS 39 (nebo v novém standardu IFRS 9), který vyžaduje samostatné účtování všech vložených derivátů, a to v případech, kdy se ekonomické vlastnosti a rizika tohoto vloženého derivátu liší od vlastností a rizik hostitelské smlouvy. České účetní předpisy neupravují vložené deriváty, účetní jednotky tak o nich nemusí účtovat. To však může být v rozporu se zásadou věrného a poctivého zobrazení, na druhou stranu účetní jednotky v případě, kdy neznají problematiku vložených derivátů, nevědí, že mají o vložených derivátech účtovat, a tedy si nebudou vědomy nesouladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení.

2.3.3 Odložená daň

Pokud se mění ocenění položek v rozvaze (při prvním převodu se do rozvahy zasahuje především v rámci vyřazování nebo zařazování aktiv a závazků), potom se obvykle mění i výše

přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou základnou rozvahových položek a dochází ke změně výše odložené daně vypočtené dle lokálních účetních pravidel.

Problematika je obsažena v IAS 12, kde je daň rozčleněna na splatnou a odloženou. Přechodem na výkaznictví dle IFRS se splatná daň nemění, odložená obvykle ano. Odložená daň se stanoví pomocí rozvahového přístupu k závazkové metodě. Tento přístup spočívá ve vyčíslení přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou základnou rozvahových položek. Tyto rozdíly se posléze násobí sazbou daně ze zisku platnou pro období, kdy budou přechodné rozdíly vypořádány.

Rozdíl mezi původní výší odložené daně (pohledávky, závazku) a nově vypočítanou hodnotou se promítne proti nerozdělenému výsledku minulých let při sestavení zahajovací konsolidované rozvahy podle IFRS a proti výsledku hospodaření běžného období v dalších letech.

2.4 Funkční měna a měna vykazování

V rámci převodů může nastat situace, kdy mateřská společnost vlastní podíly v dceřiných společnostech v zahraničí. Zde vyvstává otázka pro vykazování těchto podílů a problematika cizích měn. O způsobu převodu finančních výkazů zahraničních jednotek do konsolidované účetní závěrky pojednává standard *IAS 21 Dopady změn měnových kurzů*⁸⁷. Rozlišují se zde dva pojmy:

- 1) funkční měna;
- 2) měna vykazování.

Funkční měna je měnou toho ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí. Jedná se tedy o měnu, ve které společnost účtuje o všech transakcích uskutečněných během účetního období. ČÚS neznají koncept funkční měny. V IFRS se při jejím stanovení zvažuje především:

- měna ovlivňující prodejní ceny zboží nebo služeb;
- měna, ve které jsou převážně určeny prodejní ceny na základě konkurenční síly společnosti;
- měna působící na osobní, materiálové a ostatní náklady potřebné pro prodej zboží a služeb;
- měna získaných cizích i vlastních zdrojů financování.

⁸⁷ IAS 21 Dopady změn měnových kurzů: *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, znění z prosince 2003 (dále jen „IAS 21“).

Měna vykazování je měna, ve které je sestavena účetní závěrka. Standard připouští jakoukoli měnu pro prezentaci. Ve většině případů je tato měna totožná s funkční, v některých případech je však odlišná.

Prvotně jsou transakce v cizí měně přepočteny na funkční měnu spotovým směnným kurzem platným k datu transakce. Účetní závěrky zahraničních dceřiných společností se podle ČÚS přepočítávají kurzem platným ke dni sestavení konsolidované účetní závěrky.

Pro IFRS je platný přepočet rozvahy závěrkovým kurzem, jednotlivé výsledkové položky jsou přepočteny kurzem k datu transakce nebo kurzem průměrným (pokud za dané období kurz významně nefluktuuje) a kurzové rozdíly z přepočtu jsou položkou vlastního kapitálu.

2.5 Rozdíly obsažené ve vymezení výsledkových položek

Dalším výkazem sestaveným v konsolidované závěrce je výkaz zisků a ztráty (*výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření* podle IFRS). Na rozdíl od rozvahy, ve které se účetní pravidla zabývají primárně vykazáním majetkové struktury, se výkaz zisků a ztráty zaměřuje na jednu jedinou rozvahovou položku, výsledek hospodaření běžného období, kterou detailně prezentuje. Jedná se tak o další významný informační zdroj, který se vztahuje k časovému intervalu (účetnímu období).

Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty musí obsahovat nejméně položky z individuálních rozvah označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi doplněné o položky pro konsolidaci:

- nákladové, které se týkají zúčtování kladného konsolidačního rozdílu;
- výnosové, které se týkají zúčtování záporného konsolidačního rozdílu;
- menšinových podílů na výsledku hospodaření, a podílu na výsledku hospodaření v ekvivalenci (v rámci použité metody konsolidace).

Dále předepisuje minimální závazný rozsah, jeho uspořádání a označení položek výkazu. Provést rozšíření je možné a v rámci sloučení některých položek je nutné splnit zákonem stanovené podmínky. V rámci výkazu se neuvádí nulové položky.

Pro mezinárodní úpravu IFRS není stanoveno formální uspořádání položek ve výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření. Podnik však musí prezentovat náklady, buď podle účelu, nebo druhu.

Podle IFRS jsou povinnou součástí výkazu o úplném výsledku hospodaření minimálně tyto položky:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na výsledku přidružených společností a společných podniků, o kterých se účtuje pomocí metody ekvivalence,
- daňový náklad,
- hrubý zisk nebo ztráta z prodeje majetku nebo z ukončovaných činností,
- čistý zisk nebo ztráta za účetní období.

Část čistého zisku, která připadá na nekontrolní podíly, se vykazuje zvlášť jednou částkou. IFRS nepracuje s pojmem mimořádné položky.

Pojmy nákladů a výnosů byly vymezeny v subkapitole 2.1 *Vymezení pojmů aktivum, závazek, vlastní kapitál, náklady a výnosy dle ČÚS a IFRS*.

2.5.1 Oceňování výnosů a nákladů

Způsob ocenění není v ČÚS přímo řešen. Vyžadováno je však časové rozlišení nákladů a výnosů. Diskontování na současnou hodnotu není upraveno a vykazování dlouhodobějších transakcí je tedy řešeno pouze za pomoci aktuální báze bez ohledu na faktor času. Jedinou výjimku tvoří smluvní úroky, u kterých je současná hodnota využívána.

Výnosy a náklady jsou podle IFRS oceňovány na základě fair value. V případě tržeb se jedná o částku peněz nebo peněžních ekvivalentů již obdrženou nebo v budoucnu očekávanou. Výnosy a náklady se vykazují v období, s nímž časově i věcně souvisejí. Výnos nebo náklad v případě významného faktoru času je nutné diskontovat na současnou hodnotu za pomoci implicitní úrokové míry. Výnos nebo náklad se poté bude skládat z části úrokové (skryt v odložené dohodnuté platbě) a části, která obsahuje samotnou tržbu/náklad.

2.5.2 Výpůjční náklady

Podle ČÚS je možné v současné době vykazovat úrokové náklady přes výsledek hospodaření v podobě nákladů běžného období nebo je aktivovat v hodnotě konkrétního dlouhodobého majetku.

V rámci IFRS jsou výpůjční náklady řešeny ve standardu IAS 23 a IFRIC 12. Ty vyžadují aktivaci výpůjčních nákladů v souvislosti s pořízením konkrétního způsobilého aktiva (jakékoliv aktivum, pro které je typická potřeba delšího časového období k tomu, aby se stalo způsobilé k zamýšlenému použití). Aktivují se takové výpůjční náklady, které jsou přímo účelově přiřaditelné k akvizici, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, a tyto náklady by nevznikly, kdyby výdaje na toto aktivum nebyly vydány.

Problematika transformace nákladů, výnosů a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty (ČÚS) do konsolidovaného výkazu o úplném celkovém výsledku hospodaření (IFRS) bude vysvětlena v dalších kapitolách na praktickém příkladu.

3 Skupina W.A.G. payment solutions, a.s.

Pro praktickou ukázkou prvního přijetí IFRS a převod konsolidované účetní závěrky, poskytla data společnost W.A.G. payment solution, a.s., zapsaná v obchodním rejstříku České republiky pod identifikačním číslem 26415623⁸⁸, mající sídlo Na Vítězné pláni 1719/4 v Praze.

Společnost vytvořila pro své zákazníky bezhotovostní řešení pro úhrady paliv, mýtných poplatků a dalších v podobě platebních karet Eurowag. Patří mezi technologickou a inovační špičku v odvětví a je nejrychleji rostoucí společností na evropském trhu.

V roce 2015 konsolidační celek přinesl řadu inovací a změn, které zvyšují hodnotu produktů Eurowag. Do sítě čerpacích stanic společnosti bylo zařazeno přes 800 nových čerpacích stanic, novinkou je akceptace karet v rámci švýcarského systému mýt a aktivní participace na projektu REETS, jenž je považována za klíčový začátek k implementaci panevropského mýtného systému.

Jako řada dalších společností i W.A.G. payment solutions, a.s. (dále jen WAG CZ) se v řádech let vyvíjela a rozrůstala. S touto skutečností souvisí i vznik několika dceřiných společností a organizačních složek napříč Evropou a v Turecku. WAG CZ má k datu 1. 1. 2015 podíly ve výši:

- W.A.G. payment solutions SK, s.r.o., DIČ: SK202232944 (dále jen WAG SK); 100% podíl;
- W.A.G. HU, Kft, DIČ: 23095722-2-41 (dále jen WAG HU Kft); 100% podíl;
- W.A.G payment solutions RO, s.r.l., DIČ: RO27541393 (dále jen WAG RO); 100% podíl;
- W.A.G. mineral fuels PL, sp.zo.o; DIČ: 522-29-92-743 (dále jen WAG PL); 100% podíl;
- W.A.G. payment solutions HU, Kft, DIČ: 12515745-2-08 (dále jen WAG payment HU); 100% podíl;
- Reamon Tax, a.s., DIČ: CZ25538730 (dále jen Reamon); 100% podíl;
- W.A.G. payment solutions AT GmbH, DIČ: ATU66106199 (dále jen WAG AT); 100% podíl;

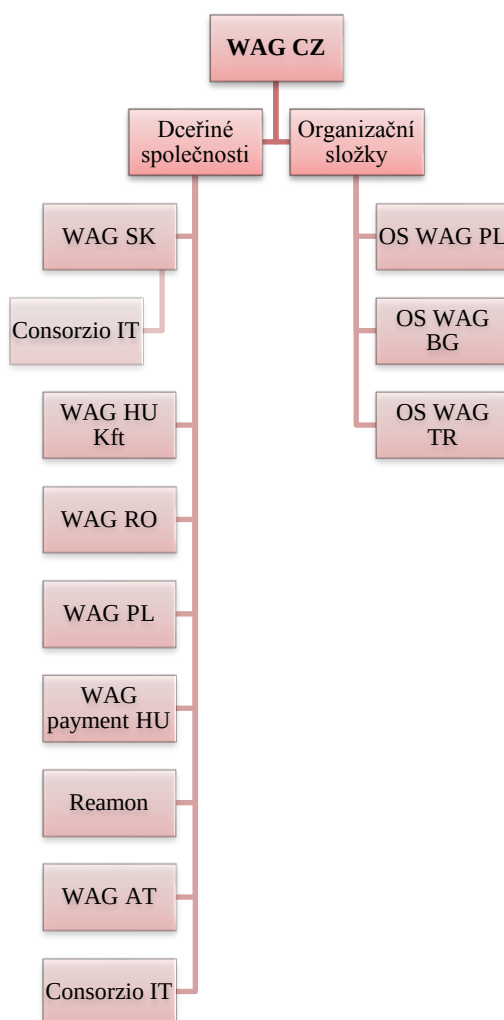
⁸⁸ Veškeré informace o společnosti jsou čerpané z veřejně dostupných výkazů a informací, poskytnuté zaměstnanci společnosti, s povolením Finančního ředitele W.A.G. payment solutions, a.s.

- Consorzio Eurowag S.C. A R.L.; DIČ: IT11178510019 (dále jen Consorzio IT); 50% podíl.

Podíl o stejné hodnotě 50 % společnosti Consorzio IT dále vlastní dceřiná společnost WAG SK.

A organizační složky:

- W.A.G. payment solutions, a.s., SA Oddzial w Polsce, DIČ: PL5262985241 (dále jen OS WAG PL);
- W.A.G. payment solutions – Branch Bulgaria, Branch of Foreign Trader, DIČ: BG202869380 (dále jen OS WAG BG);
- W.A.G. payment solutions a.s. Mekezi Cek Cumhuriyeti Istanbul Merkez Subesi; Beyoglu Tax Office: 7880478816 (dále jen OS WAG TR).



Obrázek 3: Konsolidační celek WAG CZ

Společnost dále vlastní podíl v družstvu Klub Investorů T&G ve výši 12,5 %.

Pro stanovení, zda společnost musí z legislativních důvodů konsolidovat, byly zjištěny stavy k 1. 1. 2015 WAG CZ:

- aktiva ve výši 2 376 milionů CZK;
- čistý obrat ve výši 13 575 milionů CZK;
- přepočtený počet zaměstnanců byl 165.

Z výše uvedeného vyplývá povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle ČÚS. Vedení společnosti se však rozhodlo, že k datu 31. 12. 2016 sestaví první závěrku podle pravidel IFRS.

Konsolidovaná závěrka je sestavena za konsolidační celek, který tvoří tyto účetní jednotky:

Název	Stupeň závislosti	Podíl na ZK	Metoda konsolidace
WAG CZ	Konsolidující společnost	-	-
WAG SK	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda
WAG RO	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda
WAG PL	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda
WAG payment HU	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda
WAG HU Kft	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda
WAG AT	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda
REAMON	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda
CONSORZIO IT	Rozhodující vliv	100 %	Plná metoda

Tabulka 2: Konsolidační celek WAG CZ

Rozvahový den pro společnosti zahrnuté do konsolidačního celku je 1. 1. 2015.

3.1 Účetní směrnice vycházející z ČÚS

Dalším krokem, po seznámení se s činností konsolidačního celku a jejich konsolidujících jednotek, je přiblížení účetních principů, podle kterých je sestavena konsolidovaná účetní závěrka v souladu s ČÚS, v podobě interních směrnic. Ty jsou upraveny na základě zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky, které jsou v platnosti pro rok 2014 a 2015.

3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Podle pravidel společnosti se dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje v pořizovacích cenách a majetek nad 10 tisíc CZK je odepisován do nákladů podle předpokládané doby živostnosti.

Odpisy jsou stanoveny podle předpokládané doby živostnosti, která vychází z pravidel:

Třída majetku	Doba odepisování
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek – majetek v hodnotě nad 10 tisíc CZK, nepřesahující ocenění 60 tisíc CZK	2 roky
Řádný dlouhodobý nehmotný majetek vyjma SW Navision a ZAP	3 roky
Řádný dlouhodobý nehmotný majetek - SW Navision, ZAP	10 let

Tabulka 3: Odpisové skupiny dlouhodobého nehmotného majetku

3.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dle pravidel společnosti se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje v pořizovacích cenách (včetně ceny pořízení a nákladů na dopravu) a majetek nad 10 tisíc CZK je odepisován do nákladů podle předpokládané doby ekonomické živostnosti. Pro náklady technického zhodnocení je účtováno jako o zvýšení pořizovací ceny a opravy a údržby se účtují přímo do nákladů.

Odpisy jsou stanoveny dle předpokládané doby živostnosti, která je stanovena následovně:

Třída majetku	Doba odepisování
Budovy, haly, stavby	10–30 let
Stroje, přístroje, zařízení	3–20 let
Dopravní prostředky	3–4 roky
Inventář	5 let
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	2 roky

Tabulka 4: Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku

Skupina využívá lineární způsob odepisování majetku.

V případě, kdy zůstatková hodnota aktiva přesáhne jeho odhadnutou zpětně ziskatelnou částku (stanovenou na základě očekávaných budoucích peněžních toků generovaných daným aktivem), je zůstatková hodnota snížena na tuto částku pomocí opravné položky.

3.1.3 Konsolidační rozdíl

Jedná se o rozdíl mezi pořizovací cenou podílových cenných papírů a vkladů konsolidované společnosti a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující společnosti na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou, která je rozdílem reálných hodnot aktiv a reálných hodnot závazků ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti. Dle interních účetních

pravidel se odepisuje 20 let rovnoměrným způsobem a zúčtovává se do položky aktivního konsolidačního rozdílu. Výše položky je daná součtem všech kladných konsolidačních rozdílů k datům akvizice dceřiných společností. Skupina nemá žádné záporné konsolidační rozdíly.

3.1.4 Zásoby

Zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami za použití metody FIFO, pro kterou platí, že se jako pro ocenění zásob při vyskladnění použije cena prvního naskladněného přírůstku zásob. Pořizovací ceny zahrnují náklady na pořízení včetně nákladů přímo souvisejících s pořízením (přeprava, clo, provize a další).

K 1. 1. 2015 i 31. 12. 2015 nebyly evidovány žádné zásoby vlastní výroby a nebyly stanoveny žádné opravné položky.

3.1.5 Pohledávky

Pohledávky se oceňují jmenovitou hodnotou a u pochybných pohledávek se snižuje jejich ocenění pomocí opravných položek na jejich realizační hodnotu na vrub nákladů.

Konsolidační celek nemá stanovenou běžnou dobu splatnosti stejnou u všech zákazníků. Splatnost se mění (v rozmezí od 7 dnů po 2 měsíce), nikdy však nepřekročí 1 rok. Pohledávky vznikají za prodej zboží a služeb.

Politika opravných položek skupiny:

Doba po splatnosti	Výše OP v %
90–179 dní	50
180–359 dní	70
360 dní a více	100

Tabulka 5: Způsob stanovení opravných položek k pohledávkám

3.1.6 Deriváty

Deriváty jsou prvotně oceněny pořizovacími cenami, vykázány jako krátkodobý jiný závazek či krátkodobá jiná pohledávka.

V konsolidačním celku jsou k nalezení dva typy derivátů a k nim jsou stanovena pravidla pro vykazování:

- zajišťovací,
 - sjednány za účelem zajištění reálné hodnoty nebo za účelem zajištění peněžních toků;
 - změny v reálné hodnotě nebo změny peněžních toků vyplývají ze zajišťovacích derivátů, musí zcela nebo zčásti kompenzovat změny v reálné hodnotě zajištěné položky nebo změny peněžních toků plynoucích ze zajištěné položky a společnost musí zdokumentovat a prokázat existenci zajišťovacího vztahu a vysokou účinnost zajištění;
- k obchodování,
 - ostatní případy, pro které neplatí politika zajišťovacích derivátů.

K rozvahovému dni jsou deriváty přeceněny na reálnou hodnotu a změny jsou účtovány pro:

- deriváty k obchodování – do finančních nákladů nebo výnosů;
- zajišťovací deriváty:
 - pro zajištění reálné hodnoty – do finančních nákladů nebo výnosů,
 - pro zajištění peněžních toků – do vlastního kapitálu prostřednictvím oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků.

Pokud je zjištěna neefektivní část zajištění, účtuje se přímo do finančních nákladů nebo výnosů.

Skupina nevyužívá v účetních obdobích roku 2014 a 2015 deriváty pro zajištění peněžních toků.

3.1.7 Vlastní kapitál

Základní kapitál společnosti WAG CZ je tvořen kmenovými akciemi na jméno v listinné podobě ve výši:

Typ	Počet ks	Jmenovitá hodnota (v tis. CZK)	Hodnota celkem (v tis. CZK)
Kmenové akcie	108	1 000	108 000
Kmenové akcie	30	50	1 500
Kmenové akcie	1	296	296
Celkem	139	-	109 796

Tabulka 6: Akcie tvořící základní kapitál společnosti WAG CZ

Základní kapitál má výši 109 796 tisíc CZK a byl splacen v 100% výši. O zvýšení nebo snížení základního kapitálu, na základě rozhodnutí valné hromady, nebylo k 1. 1. 2015 ani k 31. 12. 2015 rozhodnuto. Jako ážio se vykazují vklady přesahující základní kapitál.

3.1.8 Cizí zdroje

Skupina dle své politiky tvoří rezervy na rizika a ztráty v případech, kdy s vysokou mírou pravděpodobnosti lze stanovit titul, výši a termín plnění, a to při dodržení věcné a časové souvislosti. Podle tohoto pravidla tedy tvoří rezervy především z titulu daně z příjmů, na dovolené svých zaměstnanců, na odstupné a na refundační škody.

Dlouhodobé i krátkodobé závazky a úvěry jsou vykazovány ve jmenovitých hodnotách.

3.1.9 Devizové operace

K rozvahovému dni jsou položky majetku a závazků v cizí měně oceněny kurzem platným k závěrkovému dni, vyhlášeným Českou národní bankou. Realizované a nerealizované kurzové zisky a ztráty vyplývající z ocenění jsou účtovány přímo do finančních výnosů a nákladů běžného roku.

3.1.10 Daň z příjmů

Splatná daň z příjmů se počítá podle platné daňové sazby z účetního zisku upraveného o trvale nebo dočasně neuznatelné náklady a nezdaňované výnosy. Jako další jsou při výpočtu zohledněny odčitatelné položky, položky snižující základ daně a slevy na dani z příjmů.

Společnosti účtují o odložené daňové povinnosti vyplývající z přechodných rozdílů mezi účetními zůstatkovými hodnotami aktiv a pasiv a stanovením základu daně z příjmu s přihlédnutím k období realizace.

3.2 Zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS – analýza položek konsolidované závěrky WAG CZ

Na základě informací od managementu společnosti byla vyhodnocena relevantnost příslušných standardů a interpretací IFRS použitých pro převod výkazů konsolidačního celku z ČÚS na IFRS. Tyto byly porovnány s interními směrnici podle ČÚS a jako výsledek vznikla zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS.

Oblast	Standard		Aplikace	
			ANO	NE
První přijetí IFRS	IFRS 1	První přijetí IFRS	✓	
Rozvaha	IAS 2	Zásoby	✓	
	IAS 38	Nehmotný majetek	✓	
	SIC-32	Nehmotný majetek – náklady na webové stránky	✓	
	IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	✓	
	IFRIC 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích	✓	
	IAS 40	Investice do nemovitostí		✓
	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	✓	
	IAS 17	Leasingy	✓	
	IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing	✓	
	SIC 15	Operativní leasing - pobídky	✓	
	SIC 27	Vyhodnocení podstaty právních transakcí v právní formě leasingu	✓	
Výkaz zisků a ztrát	IAS 21	Dopady změn měnových kurzů	✓	
	IAS 12	Daně ze zisku	✓	
	IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	✓	
	IFRIC 5	Práva na podíly na фондах v likvidaci, obnově a životní prostředí		✓
	IAS 18	Výnosy	✓	
	IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy	✓	
	SIC 31	Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby		✓
	IAS 11	Smlouvy o zhotovení		✓
	IFRIC 15	Smlouvy o výstavbě nemovitosti		✓
	IAS 19	Zaměstnanecké požitky	✓	
	IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory		✓

	IAS 23	Výpůjční náklady	✓
Finanční nástroje	IAS 32	Finanční nástroje: vykazování	✓
	IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	✓
	IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů	✓
	IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování	✓
	IFRS 9	Finanční nástroje	IAS 39

Tabulka 7: Zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS konsolidačního celku WAG CZ⁸⁹

⁸⁹ Vlastní zpracování, z přípravy IFRS konverze pro konsolidační celek W.A.G. payment solution, a.s. – tabulka obsahuje jen nejvýznamnější složky diagnostikované při analýze položek společností v konsolidačním celku.

4 První přijetí IFRS - transformace konsolidované účetní rozvahy v souladu s ČÚS do IFRS

Při přípravě konsolidované účetní závěrky skupiny s mateřskou společností WAG CZ se zpracuje konsolidovaná zahajovací rozvaha k datu přechodu skupiny na IFRS, tj. k 1. 1. 2015. Konsolidační celek postupuje při konverzi podle IFRS 1. Tento standard stanovuje postupy, které je nutné dodržet, nebo výjimky, které je možné využít, při prvním přijetí IFRS.

Skupina s mateřskou společností WAG CZ se rozhodla uplatnit následující výjimky:

- *IFRS 3* nebude použit na akvizice těch podniků, které jsou již považované za součást konsolidačního celku k datu přechodu, tedy akvizice, ke kterým došlo před 1. 1. 2015; u těchto účetních jednotek nebyl identifikován žádný rozdíl mezi konsolidovanými aktivy a závazky podle ČÚS a IFRS k okamžiku konverze, a proto byly všechny tyto položky převzaty v ocenění z rozvahy sestavené dle ČÚS k datu přechodu;
- ke dni přechodu jsou všechny kumulativní kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních účetních jednotek považovány za nulové;
- je aplikována výjimka ze standardu IAS 23 a výpůjční náklady se tak kapitalizují do ocenění způsobilých aktiv až po datu přechodu.

Pro konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS k 31. 12. 2016 skupina vychází z konsolidované účetní závěrky sestavené podle ČÚS, kterou překlápí pomocí úprav na IFRS. Pro účetní období začínající od 1. 1. 2017 budou nastaveny rozdílové účty, na které se budou účtovat transakce vykazované odlišně podle ČÚS a IFRS.

Jako další si společnost stanovila materialitu pro převod výkazů. Ta byla stanovena ve výši 1 % ze zisku před zdaněním. Audit obvykle aplikuje hodnoty v rozmezí 5–10 %, skupina však po uvážení rozhodla, že nižší hodnota povede k získání relevantnějších a věrnějších informací.

4.1 Účetní směrnice vycházející z IFRS

Pro účely správného vykazování je nutné definovat účetní politiky skupiny vyplývajících z požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zde jsou uvedeny zjednodušeně interní účetní směrnice, které společnost přijala za své.

4.1.1 Goodwill a podnikové kombinace

Podnikové kombinace se zachycují metodou akvizice. Vzniklý kladný rozdíl mezi poskytnutou protihodnotou zvýšenou o nekontrolní podíly a popřípadě o reálnou hodnotu již dříve drženého podílu (pro postupné podnikové kombinace) a pořízenými identifikovatelnými čistými aktivy (dále také jen IČA) oceněnými reálnou hodnotou je označován jako *Goodwill*. Poskytnutá protihodnota se oceňuje v souladu s IFRS 13 a je vypočítána k datu akvizice jako reálná hodnota složená z aktiv poskytnutých prodávajícím, závazku prodávajícího vůči kupujícímu a podílu na vlastním kapitálu emitovaným prodávajícím. Vedlejší náklady související s pořízením jsou zahrnuty do provozních nákladů.

Goodwill se od data akvizice testuje alespoň jednou za účetní období na snížení hodnoty a jeho hodnota se snižuje o případné znehodnocení, které je nevratné.

Za situace, kdy je reálná hodnota IČA vyšší než celková protihodnota, tedy výše popsany rozdíl je záporný, je nutné ještě jednou přehodnotit správnost výše a způsobu ocenění IČA. Pokud i po ověření vychází rozdíl negativně, je zisk z podnikové kombinace vykázán ve výsledku hospodaření běžného období.

4.1.2 Aktiva a závazky

Za krátkodobé se aktivum považuje, pokud:

- je realizováno nebo spotřebováno v obvyklém provozním cyklu;
- je držené primárně za účelem obchodování;
- se jedná o hotovost nebo peněžní ekvivalent s výjimkou těch s omezeným užitím po dobu nejméně 12 měsíců od rozvahového dne.

Závazek je klasifikován jako krátkodobý, když:

- bude uhrazen během obvyklého provozního cyklu;
- očekává se vypořádání během 12 měsíců od rozvahového dne;
- neexistuje právo na odložení vypořádání závazku na dobu delší než 12 měsíců od rozvahového dne.

4.1.2.1 Nekomolní podíly

Nekomolní podíl je definován v IFRS jako část identifikovaných čistých aktiv dceřiných podniků přiřaditelná podílům na vlastním kapitálu, které mateřská jednotka nevlastní přímo nebo i nepřímým přes jiné dceřiné společnosti.

Konsolidační celek s mateřskou společností WAG CZ nevlastní podíly v menší než 100% hodnotě. Z tohoto důvodu nebudou nekomolní podíly uvažovány.

V případě, že by nekomolní podíly existovaly, vykazovaly by se odděleně od vlastnického podílu mateřské jednotky a upravovaly by se v souladu s *IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka*.

4.1.2.2 Funkční měna a měna vykazování

Součástí skupiny jsou zahraniční dceřiné společnosti, proto se při převodu řeší problematika přepočtu cizích měn a je nezbytné stanovit měny funkční a měnu vykazovací. Převody individuálních účetních závěrek zahraničních jednotek pro účely konsolidace jsou řešeny pomocí IAS 21. V případě skupiny s mateřskou jednotkou WAG CZ je měnou vykazování česká koruna a funkční měna je pro jednotlivé společnosti popsána v tabulce.

Název	Stupeň závislosti	Funkční měna	Měna vykazování
WAG CZ	Konsolidující společnost	CZK	CZK
WAG SK	Rozhodující vliv	EUR	CZK
WAG RO	Rozhodující vliv	RON	CZK
WAG PL	Rozhodující vliv	PLN	CZK
WAG payment HU	Rozhodující vliv	HUF	CZK
WAG HU Kft	Rozhodující vliv	HUF	CZK
WAG AT	Rozhodující vliv	EUR	CZK
REAMON	Rozhodující vliv	CZK	CZK
CONSORZIO IT	Rozhodující vliv	EUR	CZK

Tabulka 8: Funkční měna a měna vykazovací pro konsolidovanou skupinu WAG CZ

Skupina převáděla aktiva a závazky zahraničních účetních jednotek pomocí kurzu České národní banky platného v České republice ke dni účetní závěrky, v tomto případě k 31. 12. 2014.

Dle IAS 21 se pro přepočet aktiv a závazků z individuálních rozvah zahraničních účetních jednotek pro potřeby sestavení konsolidovaného výkazu o finanční pozici použije kurz k datu závěrky. Pro přepočty vlastního kapitálu zahraničních společností je použit kurz, ve kterém položka nebo její změna vstoupila do konsolidace. Rozdíl mezi kurzem vstupu vlastního kapitálu do konsolidace a kurzem k datu účetní závěrky se vykáže v položce *Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek*.

Pro výkaz o úplném výsledku hospodaření skupina používá průměrný kurz za dané období. Podle IAS 21 se transakce ve funkční měně přeceňují ve spotovém směnném kurzu mezi funkční a cizí měnou k datu transakce, zároveň však standard umožňuje použít průměrný kurz daného období, pokud kurz významně nefluktuje.

V rámci předchozích kapitol byly vymezeny teoretické odlišnosti a rizikové položky obsažené v českých výkazech, které nesplňují podmínky pro vykazání nebo naopak splňují požadavky pro zahrnutí do rozvahy sestavené dle IFRS.

Ze zprávy o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS vyplynuly standardy a interpretace, které je třeba brát v úvahu při převodu transakcí v konsolidovaných výkazech. Jejich aplikace na položky konsolidované rozvahy sestavené dle lokálních pravidel bude stěžejní prací na převodu výkazu.

Následujícím krokem je stanovení formátu výkazu.

4.2 Transformace výkazu

Stanovení formátu výkazu je záležitostí, se kterou se společnost musí potýkat při přípravě první účetní závěrky sestavené podle IFRS. Při výběru a formátování výkazu je možné vycházet z dostupných zdrojů konkurenčních společností nebo z vlastních zkušeností a potřeb. Další možností je přizpůsobit výkazy, které již v podniku jsou, jiným standardům účetního výkaznictví, v tomto případě IFRS.

Dále je třeba uvažovat o rozsahu výkazu, tedy jestli budou zveřejněny informace pouze v rozsahu minimálním podle IAS 1 nebo v členění podrobnějším, a také, zda výkaz bude mít podobu horizontální nebo vertikální.

Výkaz o finanční pozici konsolidačního celku WAG CZ byl sestaven na základě rozvahy ekonomického konkurenta, s přihlédnutím na formát konsolidovaného výkazu již sestaveného společností podle ČÚS.

Pro převod položek mezi rozvahou a výkazem o finanční pozici bylo použito převodového můstku⁹⁰, který je oba propojuje. Rozvaha se nejdříve přeskupí podle struktury výkazu odpovídající požadavkům IFRS, následně jsou položky ve výkazu upravovány.

Konsolidovaný výkaz o finanční pozici po přeskupení před úpravami má podobu (částky jsou uvedeny v tis. CZK):

AKTIVA	
Dlouhodobá aktiva	530 160
Goodwill	42 307
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	17 028
Pozemky, budovy, zařízení	470 805
Dlouhodobá finanční aktiva	20
Odložená daňová pohledávka	0
Ostatní dlouhodobá aktiva	0
Krátkodobá aktiva	1 776 944
Zásoby	49 652
Obchodní a jiné pohledávky	1 566 363
Splatná daň z příjmu – pohledávka	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	160 928
Krátkodobá finanční aktiva	0
Ostatní krátkodobá aktiva	0
 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje	 0
AKTIVA CELKEM	2 307 105
PASIVA	
Vlastní kapitál	347 486
Základní kapitál	109 796
Emisní ážio	9 500
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	558
Rezervní fond	10 440
Nerozdělené výsledky	217 192
Výsledek běžného období	0
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	0
Nekontrolní podíly	0
Dlouhodobé závazky	112 957
Úročené úvěry a půjčky	110 112
Rezervy	0
Ostatní dlouhodobé závazky	402
Odložený daňový závazek	2 443
Krátkodobé závazky	1 846 662
Obchodní a jiné závazky	1 705 099

⁹⁰ Převodový můstek lze nalézt v přílohách k práci.

<i>Úročené úvěry a půjčky</i>	109 928
<i>Rezervy</i>	31 635
<i>Splatná daň z příjmu – závazek</i>	0
<i>Krátkodobé finanční závazky</i>	0
<i>Ostatní krátkodobé závazky</i>	0
<i>Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji</i>	0
PASIVA CELKEM	2 307 105

4.3 Analýza problematických oblastí a jejich transformace

Transakce, které jsou vykazovány podle ČÚS i IFRS stejným způsobem, nejsou v textu níže uvedeny. Jsou komentovány pouze úpravy položek, které se mění z jiného důvodu, než je jejich přeskupení v rámci formátování kategorií výkazu o finanční pozici.

4.3.1 Goodwill

Společnost dle ČÚS vykazuje kladný konsolidační rozdíl z akvizic tří podniků.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Konsolidační rozdíly jsou řešeny v rámci standardu *IFRS 3, který požaduje rozdílné vykázání oproti pravidlům stanoveným v české legislativě*. IFRS v tomto případě hovoří o **goodwillu** (dle ČÚS se jedná o kladný konsolidační rozdíl, avšak ten je stanoven odlišným způsobem) a **šťastné koupi, tzv. přínos z výhodné koupě** (podle ČÚS záporný konsolidační rozdíl, stanoven odlišným způsobem od šťastné koupě). Poměruje se zde cena pořízení akvizice s reálnou hodnotou nabytých aktiv a závazků.

Jak již bylo zmíněno, konsolidační celek se rozhodl uplatnit výjimku podle IFRS 1, a nepoužít tak IFRS 3 retrospektivně k podnikovým kombinacím, které nastaly před datem přechodu. Skupina se dále rozhodla neuplatnit výjimku z IAS 21. Goodwill proto bude přejet v hodnotách funkční měny daných společností a k datu závěrek přepočítáván závěrkovým kurzem. Položka goodwillu bude převzata z rozvahy sestavené dle ČÚS ve stejné hodnotě, jako je vykázán konsolidační rozdíl k 1. 1. 2015, avšak v netto hodnotě funkční měny.

WAG AT (funkční měna EUR)

Datum akvizice	31. 3. 2014
Cena pořízení k datu akvizice (CP_{DA})	583,629
Identifikovaná čistá aktiva k datu akvizice ($I\check{C}A_{DA}$)	-226,935
Podíl (p)	100 %
Kurz k 31. 3. 2014	27,44
Kurz k 31. 12. 2014	27,725
Odpisy	20 let
Počet měsíců odpisů pro rok 2014	9

$$GW_{DA} = CP_{DA} - p * I\check{C}A_{DA}$$

$$GW_{DA} = 583,629 - 100 \% * (-226,935) = 810,564 \text{ EUR}$$

$$\text{Oprávky kladného konsolidačního rozdílu k 31. 12. 2014} = 810,564/240 * 9 = 30,396 \text{ EUR}$$

$$GW_{ZR} = 780,168 \text{ EUR}$$

$$GW_{ZR(IFRS)} = 780,168 * 27,725 = 21\,630,158 \text{ CZK}$$

Převzatá hodnota GW k datu 1. 1. 2015 je 780,168 tisíc EUR.

WAG payment HU (funkční měna HUF)

Datum akvizice	13. 6. 2013
Cena pořízení k datu akvizice (CP_{DA})	5 909 601,283
Identifikovaná čistá aktiva k datu akvizice ($I\check{C}A_{DA}$)	3 491 073,666
Podíl (p)	100 %
Kurz k 13. 6. 2013	0,08728
Kurz k 31. 12. 2014	0,088
Odpisy	20 let
Počet měsíců odpisů pro rok 2014	18

$$GW_{DA} = CP_{DA} - p * I\check{C}A_{DA}$$

$$GW_{DA} = 5\,909\,601,283 - 100 \% * 3\,491\,073,666 = 2\,418\,527,617 \text{ HUF}$$

$$\begin{aligned} \text{Oprávky kladného konsolidačního rozdílu k 31. 12. 2014} &= 2\,418\,527,617/240 * 18 = \\ &= 181\,389,571 \text{ HUF} \end{aligned}$$

$$GW_{ZR} = 2\,237\,138,046 \text{ HUF}$$

$$GW_{ZR(IFRS)} = 2\,237\,138,046 * 0,088 = 196,622 \text{ CZK}$$

Převzatá hodnota GW k datu 1. 1. 2015 je 2 237 138,046 tisíc HUF.

Reamon (funkční měna CZK)

Datum akvizice	6. 1. 2014
Cena pořízení k datu akvizice (CP_{DA})	28 205,442
Identifikovaná čistá aktiva k datu akvizice (IČA_{DA})	6 506,806
Podíl (p)	100 %
Odpisy	20 let
Počet měsíců odpisů pro rok 2014	11

$$GW_{DA} = CP_{DA} - p * IČA_{DA}$$

$$GW_{DA} = 28\,205,442 - 100\% * 6\,506,806 = 21\,698,636 \text{ CZK}$$

$$\begin{aligned} \text{Oprávký kladného konsolidačního rozdílu k 31. 12. 2014} &= 21\,698,636 / 240 * 11 = \\ &= 994,520 \text{ CZK} \end{aligned}$$

$$GW_{ZR} = 20\,704,115 \text{ CZK}$$

Převzatá hodnota GW k datu 1. 1. 2015 je 20 704,115 tisíc CZK.

Funkční měna je dále přepočítána kurzem k 1. 1. 2015 na měnu vykazovací, tedy českou korunu. Dalším krokem je porovnání goodwillu vykazovaného podle IFRS s položkami, které jsou v ČÚS rozvaze již uvedeny:

Společnost	Hodnota dle ČÚS	IFRS	Rozdíl
WAG AT	21 407,810	21 630,158	222,348
WAG payment HU*	195,257	196,622	1,364
REAMON	20 704,115	20 704,115	0

*Celek se rozhodl jednorázově odepsat položku goodwillu společnosti WAG payment HU z důvodu nevýznamnosti jeho výše. Hodnota na řádku výkazu tak bude snížena o částku 195,257 tisíc CZK stejně jako hodnota nerozdělených výsledků.

Úprava 1: Jednorázový odpis goodwillu WAG payment HU pro nevýznamnost (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 1	IFRS
Goodwill	42 307	-195	42 112
Nerozdělené výsledky	217 192	-195	216 997

Goodwilly společností WAG AT a Reamon musí být vedeny v měně funkční. Ke každému datu závěrky je nutné je přepočítat do měny vykazování. K datu 1. 1. 2015 byly propočty provedeny a výsledný rozdíl byl ve výši 222 tisíc CZK (rozdíl společnosti WAG payment HU není relevantní). Tato suma zvýší hodnotu goodwillu a částku nerozdělených výsledků.⁹¹

Úprava 2: Rozdíl z přecenění goodwillu (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 2	IFRS
Goodwill	42 112	+222	42 334
Nerozdělené výsledky	216 997	+222	217 219

Další požadavek na goodwill je v IAS 36 zakomponován jako test na snížení hodnoty goodwillu. Ten je nutný provést alespoň jednou za účetní období, a to i v případech, kdy nejsou známy žádné okolnosti, které by vedly k znehodnocení nebo by mu nasvědčovaly. V souladu s tímto předpisem skupina testovala goodwill na možné snížení hodnoty k datu přechodu na IFRS.

Důvodem testování bývá skutečnost, že je toto aktivum považované za nejisté v porovnání s aktivy ostatními. Goodwill se neodepisuje, a právě proto je testování na snížení hodnoty nutné, aby se zjistilo, zda má minimálně stejnou hodnotu, v jaké je vykazován.

Snížení hodnoty, je definováno jako *kladný rozdíl mezi účetní hodnotou a zpětně ziskatelnou hodnotou peněžotvorné jednotky*. Ta je stanovena jako vyšší ze dvou částek:

- reálná hodnota ponížená o náklady spojené s prodejem aktiva;
- hodnota z užívání aktiv.

Reálnou hodnotu investice sniženou o náklady spojené s prodejem nebylo možné k datu přechodu spolehlivě určit. Proto se test na znehodnocení provádí za pomoci diskontovaných volných peněžních toků pro vlastníky (dále jen „DCF model“) generovaných peněžotvornou jednotkou, ke které goodwill patří, tedy pomocí hodnoty z užívání.

Skupina WAG oceňovala při akvizicích v souladu s ČÚS nekontrolní podíly v jejich poměrném podílu na čistých aktivech pořizované dceřiné společnosti, a tedy byl vypočítán goodwill přiřaditelný pouze vlastníkům mateřské společnosti (částečný goodwill). V tomto případě je pro účely testování goodwillu na znehodnocení podle požadavků IAS 36 zapotřebí goodwill navýšit, aby zahrnoval i goodwill přiřaditelný nekontrolním podílům. Do testu

⁹¹ Pokud by společnost neaplikovala výjimku, kdy jsou k datu přechodu kumulativní kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek považovány za nulové, zvyšovala by se touto úpravou hodnota OCI přes položku kurzových rozdílů z přepočtů zahraničních jednotek.

na snížení hodnoty tak nevstupuje částečný goodwill, ale celkový goodwill přiřaditelný jak vlastníkům mateřské jednotky, tak držitelům nekontrolních podílů. V testu se porovnává zpětně ziskatelná částka s účetní hodnotou identifikovatelných čistých aktiv peněžotvorné jednotky nebo skupinou peněžotvorných jednotek zvýšenou o celkový goodwill. V případě znehodnocení se snižuje hodnota goodwillu, ale pouze ve výši podílu mateřské společnosti na identifikovatelných čistých aktivech dcery.

Vzhledem k tomu, že skupina WAG získala ve všech podnikových kombinacích 100% podíl na čistých aktivech dcer, nejsou vykázány žádné nekontrolní podíly a goodwill není zapotřebí navyšovat o výše popsanou úpravu.

V níže provedeném testu se namísto hodnoty z užívání a účetní hodnoty identifikovatelných čistých aktiv použila hodnota z užívání zjištěná z DCF modelu a účetní hodnota vlastního kapitálu. Vzhledem ke skutečnosti, že identifikovatelná čistá aktiva a vlastní kapitál jsou v uvedených případech shodné, nemá toto zjednodušení žádný dopad na výsledky testů na snížení hodnoty.

Testování na znehodnocení goodwillu získaného z akvizice společnosti WAG AT.

Položka	EUR	CZK (27,725)
Hodnota z užívání (HzU) zjištěná z DCF modelu	359,776	10 254,812
Účetní hodnota vlastního kapitálu (UH_{VK})	-224,603	-6 227,118
Účetní hodnota goodwillu (UH_{GW})	780,168	21 630,158

Znehodnocení se bude počítat pomocí vzorce:

$$\text{Snížení hodnoty GW} = \text{HzU} - (\text{UH}_{\text{VK}} + \text{UH}_{\text{GW}})$$

$$\text{Snížení hodnoty GW} = 359,776 - (-224,603 + 780,168) = -186,689 \text{ EUR}$$

$$\text{Snížení hodnoty GW} = -186,689 * 27,725 = -5 158,247 \text{ CZK}$$

Testování na znehodnocení goodwillu získaného z akvizice Reamon.

Hodnota z užívání (HzU) zjištěná z DCF modelu	31 468,480
Účetní hodnota vlastního kapitálu (UH_{VK})	6 506,805
Účetní hodnota goodwillu (UH_{GW})	20 704,115

Znehodnocení se bude počítat pomocí vzorce:

$$\text{Snížení hodnoty GW} = \text{HzU} - (\text{UH}_{\text{VK}} + \text{UH}_{\text{GW}})$$

$$\text{Snížení hodnoty GW} = 31\,468,480 - (6\,506,805 + 20\,704,115) = 4\,257,56 \text{ CZK}$$

Test na snížení hodnoty byl proveden u obou goodwillů, přičemž pro WAG AT bylo zaznamenané znehodnocení. To se k 1. 1. 2015 zachytí oproti nerozděleným ziskům⁹² v souladu požadavkem stanoveným v IFRS 1.

Úprava 3: Znehodnocení goodwillu WAG AT (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 3	IFRS
Goodwill	42 334	-5 158	37 176
Nerozdělené výsledky	217 219	-5 158	212 061

4.3.2 Pozemky, budovy a zařízení – oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Položka oceňovací rozdíl k nabytému majetku byla k 1. 1. 2010 vykázána ve výši 81 125 tisíc CZK, a to z titulu *sloučení fúzí* mateřské společnosti skupiny a společnosti Netto, s.r.o., kde vlastnický podíl k datu sloučení činil 99 %, a První olejářské recyklační, a.s., která byla koupena k datu sloučení. Oceňovací rozdíl plynoucí z Netto, s.r.o. představuje rozdíl mezi oceněním podniku znalcem a účetní hodnotou fúzovaných aktiv a závazků. Tento rozdíl je daňově neúčinný a to z toho důvodu, že vznikl z titulu fúze. Rozdíl ze společnosti První olejářská recyklační, a.s. se daňově odepisuje.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Konsolidační celek převádí ke dni přechodu nabytá aktiva a převzaté závazky v ocenění dle ČÚS. Z pohledu IFRS oceňovací rozdíl nesplňuje definiční kritéria aktiva, a tedy není vykázán v zahajovací rozvaze sestavené podle IFRS.

K datu 1. 1. 2015 bude nutné účetní hodnotu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku odúčtovat v zůstatkové hodnotě z majetku proti nerozděleným ziskům minulých let. Hodnota oceňovacího rozdílu činí v české konsolidované rozvaze k datu přechodu 53 595 tisíc CZK.

⁹² IFRS 1, odst. 11.

Úprava 4: Oceňovací rozdíl (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 4	IFRS
Pozemky, budovy, zařízení	470 805	-53 595	417 210
Nerozdělené výsledky	212 061	-53 595	158 466

4.3.3 Odložená daň

Změny účetních hodnot aktiv a závazků při přechodu z ČÚS na IFRS mohou mít rovněž dopad na výši odložené daně, a to v případě, že z daného aktiva nebo závazku vzniká přechodný rozdíl mezi jeho účetní a daňovou základnou. Úpravy odložené daně z titulu přechodu z ČÚS na IFRS jsou promítnuty oproti nerozděleným výsledkům (skupina WAG nemá žádný přechodný rozdíl, z něhož by se odložená daň účtovala oproti ostatnímu výsledku hospodaření).

Změna odložené daně se bude počítat z oceňovacího rozdílu První olejářská recyklační, a.s. Zjištěny byly následující hodnoty:

Daňová zůstatková cena k 1. 1. 2015	54 tisíc
Hodnota oceňovacího rozdílu vypočítaná podle ČÚS	54 tisíc
Hodnota oceňovacího rozdílu z pohledu IFRS	0
Daňová sazba	19 %
Odložená daňová pohledávka se vypočítá:	$(54 - 0) * 19 \% = 10$

Vypočítaná odložená daňová pohledávka se týká úprav hodnot vyplývajících z rozvahy mateřské společnosti sestavené podle ČÚS. WAG CZ vykazuje k datu konverze odložený daňový závazek, z tohoto důvodu je tato odložená daňová pohledávka vykazována jako snížení odloženého daňového závazku. Kompenzace je možná pouze v případě, kdy odložená daňová pohledávka a závazek vznikají vůči stejnému správci daně, tady vůči stejné daňové autoritě na území daného státu.

Úprava 5: Odložená daň (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 5	IFRS
Odložený daňový závazek	2 443	-10	2 433
Nerozdělené výsledky	158 466	10	158 476

4.3.4 Dlouhodobá finanční aktiva – podíl družstva investorů T&G

V rámci skupiny vlastní WAG CZ družstevní podíl v Družstvu investorů T&G. Tento podíl představuje 12,50 % na základním kapitálu neaktivní společnosti. Podíl je držen jako

dlouhodobá investice a jelikož nepřesahuje hranici 20 %, byl zařazen do kategorie ostatních cenných papírů. Tyto musí být k rozvahovému dni přeceněny na reálnou hodnotu. Rozdíl mezi reálnou hodnotou a pořizovací cenou aktiva se vykazuje ve vlastním kapitálu, na řádku oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků. V rámci ČÚS nebylo o přecenění uvažováno.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Tento podíl je klasifikován jako realizovatelné finanční aktivum dle IAS 39. Skupina zjistila, že jiný vlastník nabízel svůj 10% obchodní podíl v roce 2014 za 3 200 CZK. Podíl skupiny byl na základě této informace přeceněn na hodnotu fair value, tedy na částku 4 000 CZK. Přecenění je zohledněno oproti nerozděleným výsledkům.

Úprava 6: Družstevní podíl T&G (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 6	IFRS
Dlouhodobá finanční aktiva	20	-16	4
Nerozdělené výsledky	158 476	-16	158 460

4.3.5 Časové rozlišení aktivní

Položka nákladů příštích období se skládá především z transakcí v podobě služeb: pojištění vozidel, licence nesplňující limity pro zařazení do dlouhodobého majetku, podpory a vstupy do databází firem a nájemné placené dopředu. Dále zde společnost eviduje položky nájmu automobilů.

Na řádku výkazu s názvem příjmy příštích období se zaznamenávají nevyfakturované refundační služby a prodané pohonné hmoty, které budou vyfakturované a splatné až v následujícím účetním období.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Transformace z výkazů sestavených dle ČÚS na IFRS musí respektovat požadavek týkající se členění aktiv a závazků na krátkodobá a dlouhodobá, proto je nutné dle IAS 1 položky aktivního časového rozlišení ve výkazech rozdělit na krátkodobou a dlouhodobou část. Z účetnictví byly zjištěny zůstatky dlouhodobých nákladů a příjmů příštího období ve výši 13 446 tisíc CZK.

Úprava 7: Časové rozlišení aktivní (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 7	IFRS
Obchodní a jiné pohledávky	1 566 363	-13 446	1 552 917
Ostatní dlouhodobá aktiva	0	+13 446	13 446

4.3.6 Časové rozlišení pasivní

Výdaje příštích období jsou náklady související věcně a časově s běžným obdobím, ale výdaj peněžních prostředků se uskuteční až v obdobích budoucích. Skupina v položce vykazuje například telefonní poplatky, pojistné, právní služby a služby vztahující se k daňovému poradenství placené pozadu, a dále sankce pro nesplnění koeficientu zaměstnávání osob se zdravotním postižením, které bývají vyčísleny až po skončení účetního období na základě dostupných dat společností v konsolidačním celku.

Skupina WAG CZ požaduje úhrady za refundační služby poskytnuté zákazníkům na základě smlouvy dopředu. Jako výnos příštího období je položka uvedena proto, že i přesto, že byla přijata úhrada za službu, bude výkon poskytnut až v následujícím účetním období.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Zůstatek pasivního časového rozlišení je nutné vykázat v rozlišení na krátkodobé a dlouhodobé. Ze stavu k 1. 1. 2015 byla stanovena výše 12 860 tisíc CZK jako dlouhodobá část výnosů a výdajů příštích období.

Úprava 8: Časové rozlišení pasivní (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 8	IFRS
Obchodní a jiné závazky	1 705 099	-12 860	1 692 239
Ostatní dlouhodobé závazky	402	+12 860	13 262

4.3.7 Rezervy

Skupina dle své politiky tvoří rezervy na rizika a ztráty v případech, kdy je pravděpodobné, že jejich vypořádání bude představovat odliv ekonomických prospěchů a lze stanovit titul, výši a termín plnění, a to při dodržení věcné a časové souvislosti. Podle tohoto pravidla tvoří rezervy především z titulu daně z příjmů, na dovolené svých zaměstnanců, na odstupné a na refundační škody.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Rezervy na dovolené zaměstnanců je třeba transformovat jako součást řádku závazků vůči zaměstnancům. Podle standard IAS 19 se nárok zaměstnance na dovolenou bere jako krátkodobý zaměstnanecký požitok. Dovolená je zde popisována jako plnění zaměstnancům výměnou za provedené služby. Splatné jsou vždy do 12 měsíců od konce období, ve kterém je služba poskytnuta. Pokud byl tedy zaměstnanci přiznán nárok na dovolenou ve sledovaném období jako součást odměny za jeho služby a zaměstnanec tuto dovolenou nevyčerpal, v rozvaze podle IFRS se vykazuje náklad běžného období a závazek vůči zaměstnancům.

Problematiku ocenění závazků vůči zaměstnancům z titulu nevyčerpané dovolené standardy IFRS neřeší. Je tedy možné použít způsob stanovení jejich výše podle pravidel českých (jako součin odpovídající náhrady mzdy a počtu dní nevyčerpané dovolené). Předpokládá se, že dovolená bude čerpána v následujícím účetním období, není tedy nutné částku diskontovat. Závazek se bude vykazovat v krátkodobých závazcích. Výše rezervy byla 4 747 tisíc CZK.

Úprava 9: Rezervy na nevyčerpanou dovolenou (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 9	IFRS
Rezervy	31 635	-4 747	26 888
Obchodní a jiné závazky	1 692 239	+4 747	1 696 986

Refundační politika podniku při prodeji zboží je jedna z položek, která je upravena v dodatku C, IAS 37, kde jsou vymezené některé konkrétní situace, pro které je doporučeno v rámci IFRS tvořit rezervy. Pro tuto položku se bude opravdu jednat o rezervu a zůstane pod položkou *Rezervy*, a bude vykázána v očekávané budoucí výši výdajů, tedy ve stejné hodnotě jako v české konsolidované rozvaze.

Rezerva na daň z příjmů se podle IFRS pravidel nevykáže jako rezerva, ale jako krátkodobý závazek. Zde bude potřeba requalifikovat závazek z titulu splatné daně ve výši 26 797 CZK.

Úprava 10: Rezerva na daň z příjmu (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 10	IFRS
Rezervy	26 888	-26 797	91
Splatná daň z příjmu - závazek	0	+26 797	26 797

4.3.8 Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek

Položka obsahuje kurzové rozdíly plynoucí z přepočtu výkazů zahraničních dceřiných jednotek na českou měnu pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky sestavené podle ČÚS.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Kumulativní rozdíly pro všechny zahraniční operace jsou k datu prvního přijetí IFRS v souladu s aplikovanou výjimkou podle IFRS 1 považovány za nulové. „Vynulování“ stávajících kurzových rozdílů z přepočtů zahraničních jednotek je vykázáno proti nerozděleným výsledkům.

Úprava 11: Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 11	IFRS
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	558	-558	0
Nerozdělené výsledky	158 460	558	159 018

4.3.9 Deriváty

V rámci transformace výkazů je nutné pohledávky a závazky z derivátů, které byly přeskupeny z jiných pohledávek a jiných závazků (z rozvahy sestavené dle ČÚS) do obchodních a jiných pohledávek a obchodních a jiných závazků (výkaz o finanční pozici před změnami), reklasifikovat dále do finančních aktiv či závazků.. V rozvaze byly nalezeny pohledávky z derivátů ve výši 60 tisíc CZK a závazky z derivátů v celkové hodnotě 3 458 tisíc CZK.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Podle IFRS se budou vykazovat deriváty v položkách krátkodobých finančních aktiv a krátkodobých finančních závazcích.

Úprava 12: Pohledávky z derivátů (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 12	IFRS
Obchodní a jiné pohledávky	1 552 917	-60	1 552 857
Krátkodobá finanční aktiva	0	+60	60

Úprava 13: Závazky z derivátů (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 13	IFRS
Obchodní a jiné závazky	1 696 986	-3 458	1 693 528
Krátkodobé finanční závazky	0	+3 458	3 458

4.3.10 Leasing

V rámci českého účetnictví je leasing chápán ve vazbě na smlouvu, která nese označení „leasingová“. Z pohledu IFRS je však pojem daleko širší. Chápu se tak i smluvní vztahy obecně týkající se nájmu, např. pronájmy prostor a kanceláří, pozemků, nebo i tiskáren za úplatu.

V rámci přechodu je nutné finanční a operativní leasing posoudit podle indikátorů vymezených dle IFRS a odlišně vykázat finanční leasing.

Položky zachycené dle ČÚS

V rámci skupiny nejsou leasingové smlouvy využívány. Avšak problematické jsou zde dvě smlouvy týkající se čerpacích stanic, jedna čerpací stanice je v nájmu od roku 2007 ve společnosti WAG CZ a druhá ve společnosti WAG AT od roku 2012.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

V souvislosti se skupinou WAG CZ je řešena pouze strana z pohledu nájemce, jelikož se žádný z členů skupiny nenachází v pozici pronajímatele.

V procesu přípravy přijetí IFRS konsolidačním celkem WAG CZ je aktuálně platná IAS 17 a IFRIC 4. Při převodu je postupováno v návaznosti na tento standard a interpretaci. Novelizace v podobě IFRS 16 není použita.

Podle stávajícího IAS 17 platí nutnost individuálního posouzení nájemních smluv, které je třeba roztrždit na finanční a operativní. Podle druhu leasingu se dále určí způsob zachycení v konsolidovaných výkazech skupiny. Finanční leasing se vykáže v rozvaze u nájemce jako aktivum a současně závazek vůči pronajímateli. Operativní leasing nebude v rozvaze vykazován jako dlouhodobé aktivum a závazek, ale platby se po celou dobu pronájmu rovnoměrně zahrnou do výsledku hospodaření obdobně, jako kdyby společnost nakupovala služby, nájemné.

Konsolidační celek uzavřel jako nájemce několik smluv, přičemž dvě mají povahu finančního leasingu a ostatní operativního. Pro nástin postupu aplikace pravidel dle IAS 17 je vybrána jedna smlouva týkající se pronájmu technologií čerpací stanice.

Technologie čerpací stanice byla skupinou WAG CZ nakoupena v rámci akvizice (smlouva o pronájmu přešla na skupinu WAG CZ). Ekonomická doba životnosti je 10 let, současná hodnota leasingových splátek se v podstatě rovná reálné hodnotě a předpokládá se odkup na konci leasingu za předem stanovenou kupní cenu.

Předmět pronájmu – technologie čerpací stanice	
Pořizovací cena EUR	278 983,43
Doba pronájmu	60 měsíců
1. mimořádná splátka	0
Měsíční splátka na začátku období EUR	5 002,78
Kupní cena po skončení pronájmu EUR	5 002,78

Tabulka 9: Leasingová smlouva - technologie čerpací stanice

Uvedená smlouva musí být posouzena v rámci indikátorů. Z analýzy vyplývá, že splňuje následující:

- na konci nájemní doby je aktivum převedeno do vlastnictví nájemce,
 - po skončení pronájmu nájemce koupí majetek za kupní cenu;
- nájemce má právo koupit aktivum za cenu podstatně nižší než je jeho reálná hodnota,
 - doba leasingu je ve smlouvě sjednaná na dobu 60 měsíců, přičemž ekonomická životnost je 120 měsíců, lze tedy předpokládat, že kupní cena po skončení nájmu bude nižší než reálná hodnota aktiva v té době, a že nájemce využije toto právo;
- ztráty spojené se zrušením leasingu plynou nájemci,
 - povinnost uhradit nejen všechny splátky leasingu, ale náklady a škody vznikající v důsledku výpovědi plynou nájemci ze znění leasingové smlouvy, pokrývající téměř celou reálnou hodnotu aktiva.

Po podpisu leasingové smlouvy byla technologie přenechána nájemci k užívání a tímto na něj byla převedena veškerá podstatná rizika a užitky spojené s jejím užíváním. Dále bylo splněno několik indikátorů, proto je možné tuto smlouvu klasifikovat jako leasing finanční. Z toho plyne, že v konsolidované rozvaze skupiny bude tato smlouva vykázána jako aktivum i závazek a podle IAS 1 musí být tento závazek z finančního leasingu rozdělen na dvě části, krátkodobou (splatnou do jednoho roku) a dlouhodobou (splatnou v následujících účetních obdobích).

Při prvním vykázání u nájemce je důležité správné uvedení celé částky leasingu v rozvaze. Ta se stanoví jako menší ze dvou částek:

1. fair value pronajatého aktiva;
2. současná hodnota minimálních leasingových plateb.

Pořizovací cenu aktiva k datu uzavření smlouvy lze za určitých podmínek považovat za fair value. Podmínky jsou splněny v případě, pokud by WAG AT nepořizoval majetek formou finančního pronájmu, ale jednorázovou koupí, a zaplatil by ke stejnému okamžiku jako k začátku nájmu za aktivum částku shodnou s pořizovací cenou uvedenou v leasingové smlouvě. V tomto případě se tak fair value předmětu nájmu rovná jeho pořizovací ceně.

Fair value se dále navýší o přímo související náklady vznikající nájemci na počátku leasingové smlouvy. Výjimku tvoří finanční náklady spojené s financováním pronájmu z jiných než vlastních zdrojů, které reálná hodnota nezohledňuje.

Pojem „minimální leasingová platba“ lze podle IAS 17 vysvětlit pomocí vzorce:

Minimální leasingové splátky	
Platby v průběhu leasingu	
	+ zaručená garantovaná zbytková hodnota
	+ výhodná kupní opce
	- podmíněné nájemné
	- refundace nákladů placených pronajímatelem

Tabulka 10: Vzorec pro výpočet minimální leasingové splátky⁹³

Pro stanovení současné hodnoty minimálních leasingových plateb (dále jen MLP_{SH}) je zapotřebí výpůjční nebo implicitní úroková míra. Výpůjční úroková míra je taková úroková míra, která by se musela zaplatit za podobný leasing či úvěr se stejně nastavenými parametry. Skupina WAG CZ (nájemce) použila implicitní úrokovou míru. Ta se aplikuje v situaci, kdy je známa fair value předmětu leasingu (v případě tohoto leasingu je pořizovací cena uhrazená pronajímatelem považována za fair value). Diskontní faktor činí 3,6514 % p.a. a měsíční splátky jsou placené na začátku měsíce. Pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb se použije vzorec:

$$MLP_{SH} = \text{1. mimořádná splátka} + \sum_{n=1}^n \frac{\text{měsíční splátka}}{(1+i)^{n-1}} + \frac{\text{kupní cena}}{(1+i)^n}$$

$$MLP_{SH} = 0 + \sum_{n=1}^{60} \frac{5002,78}{(1 + \frac{0,036514}{12})^{59}} + \frac{5002,78}{(1 + \frac{0,036514}{12})^{60}}$$

$$MLP_{SH} = 0 + 278\,983,43 = 278\,983,43$$

⁹³ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. s. 261.

Současná hodnota minimálních leasingových plateb je stejně vysoká jako reálná hodnota technologie. Aktivum a závazek budou prvotně oceněny ve výši 278 983,43 EUR.

Předmět pronájmu spadá pod působnost IAS 16, proto se bude nadále vykazovat souladu s tímto standardem. Technologie patří mezi odpisovaná aktiva, je třeba určit dobu odpisování a postup. Doba se určí opět ze dvou možností, a to ta, která je kratší z:

- doby trvání leasingového vztahu (pouze za předpokladu, že ve smlouvě není stanoven odkup majetku),
- doby použitelnosti aktiva.

Z politiky společnosti vyplývá doba ekonomické použitelnosti 10 let a v případě technologie tedy doba odpisování bude odpovídat právě 10 rokům. V rámci leasingové smlouvy je uvedena doba trvání 60 měsíců, což je o 5 let méně než ekonomická životnost. Jelikož je však ve smlouvě určeno odkupní právo, aktivum se bude odepisovat po dobu 120 měsíců. Závazek bude na konci 60 měsíců vykazovat hodnotu netto nula, ale technologie nikoliv (bude se i nadále odepisovat, podle pravidel společnosti).

Vzhledem k náročnosti posuzování smluv a dat společnosti bylo pro účely tohoto převodu vycházeno z údajů v příloze k účetní závěrce a informací poskytnutých finančním oddělením.

Předmět pronájmu – technologie čerpací stanice		Kurz 27,725 (v tis. CZK)
Majetek zařazený k 1. 5. 2012	278 983,43	7 735
Doba odepisování aktiva k 1. 1. 2015	32 měsíců	---
Odpis za 1 měsíc	2 324,86	---
Oprávky k 1. 1. 2015	74 395,58	2 063
Zůstatková cena majetku k 1. 1. 2015	204 587,85	5 672
Závazek k 1. 5. 2012	278 983,43	7 735
Úmor k 1. 1. 2015	139 899,44	3 879
Zůstatek závazku k 1. 1. 2015	139 083,99	3 856
Závazek krátkodobý	56 069,74	1 555
Závazek dlouhodobý	83 014,26	2 301

Závazek z titulu leasingu je nutné k 1. 1. 2015 rozdělit na krátkodobou a dlouhodobou část. Úmor pro rok 2015 je určen jako krátkodobá část. Zůstatková cena aktiva se k 1. 1. 2015 nerovná hodnotě závazku vykázané v rozvaze. Odpisy spolu s úroky by v případě vykazování leasingu v konsolidované rozvaze sestavené podle ČÚS měla skupina v nerozdělených ziscích. Právě proto se tento rozdíl vykazuje oproti nerozděleným výsledkům a skládá se z hodnot:

Odpisy leasingu $(2\,324,86 \text{ EUR} * 32 \text{ měsíců}) * 27,725 = 2\,062\,616 = 2\,063 \text{ tisíc CZK}$

Úroky z leasingu *výpočet úroku je uveden v příloze k diplomové práci*

$$20\,189,52 \text{ EUR} * 27,725 = 560 \text{ tisíc CZK}$$

Náklady z pronájmu *zjištěny z nákladového účtu „Pronájmy“ společnosti WAG AT souhrnem částek týkajících se pronájmu technologií čerpací stanice*
*= 29 095,42 EUR * 27,725 = 807 tisíc CZK*

Konsolidační celek má v nerozdělených ziscích (hodnoty dle ČÚS) pouze náklady z pronájmu ve výši 768 tisíc CZK.

Rozdíl $(2\,063 + 560) - 807 = 1\,816 \text{ tisíc CZK}$

Rozdíl ve výši 1 835 tisíc CZK je tedy ještě nutné přidat do nerozdělených zisků, jakožto náklad minulých let. Leasing se vykazuje v zůstatkové ceně v položce *Pozemky, budovy a zařízení*.

Úprava 14: Leasing (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 14	IFRS
Pozemky, budovy, zařízení	417 210	+5 672	422 882
Ostatní krátkodobé závazky	3 458	+1 555	5 013
Ostatní dlouhodobé závazky	13 262	+2 301	15 561
Nerozdělené výsledky	159 018	+1 816	160 834

4.4 Sestavení výkazu

Výkaz byl upraven pomocí translační tabulky, kterou lze nalézt v přílohách k diplomové práci. Původní rozvahu dle ČÚS, celkovou sumu rozdílů v položkách a konečný výkaz o finanční pozici a jednotlivé dopady na položky lze sumarizovat následovně:

AKTIVA	Hodnota dle ČÚS	Rozdíl	IFRS
Dlouhodobá aktiva	530 160	-39 624	490 536
Goodwill	42 307	-5 131	37 176
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	17 028	0	17 028
Pozemky, budovy, zařízení	470 805	-47 923	422 882
Dlouhodobá finanční aktiva	20	-16	4
Odložená daňová pohledávka	0	0	0
Ostatní dlouhodobá aktiva	0	13 446	13 446
Krátkodobá aktiva	1 776 944	-13 446	1 763 498
Zásoby	49 652	0	49 652
Obchodní a jiné pohledávky	1 566 363	-13 506	1 552 857
Splatná daň z příjmu – pohledávka	0	0	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	160 928	0	160 928
Krátkodobá finanční aktiva	0	0	0
Ostatní krátkodobá aktiva	0	60	60
 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje	 0	 0	 0
AKTIVA CELKEM	2 307 105	-53 070	2 254 035
PASIVA			
Vlastní kapitál	347 486	-56 916	290 570
Základní kapitál	109 796	0	109 796
Emisní ážio	9 500	0	9 500
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	558	-558	0
Rezervní fond	10 440	0	10 440
Nerozdělené výsledky	217 192	-56 358	160 834
Výsledek běžného období	0	0	0
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	347 486	-56 916	290 570
Nekontrolní podíly	0	0	0
Dlouhodobé závazky	112 957	15 150	128 107
Úročené úvěry a půjčky	110 112	0	110 112
Rezervy	0	0	0
Ostatní dlouhodobé závazky	402	15 160	15 562
Odložený daňový závazek	2 443	-10	2 433
Krátkodobé závazky	1 846 662	-11 305	1 835 357
Obchodní a jiné závazky	1 705 099	-11 571	1 693 528
Úročené úvěry a půjčky	109 928	0	109 928
Rezervy	31 635	-31 544	91
Splatná daň z příjmu – závazek	0	26 797	26 797
Krátkodobé finanční závazky	0	0	0
Ostatní krátkodobé závazky	0	5 013	5 013
 Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji	 0	 0	 0
PASIVA CELKEM	2 307 105	-53 070	2 254 035

Konečný konsolidovaný výkaz o finanční pozici k 1. 1. 2015 v souladu s IFRS:

AKTIVA	IFRS
Dlouhodobá aktiva	490 536
Goodwill	37 176
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	17 028
Pozemky, budovy, zařízení	422 882
Dlouhodobá finanční aktiva	4
Odložená daňová pohledávka	0
Ostatní dlouhodobá aktiva	13 446
Krátkodobá aktiva	1 763 498
Zásoby	49 652
Obchodní a jiné pohledávky	1 552 857
Splatná daň z příjmu – pohledávka	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	160 928
Krátkodobá finanční aktiva	0
Ostatní krátkodobá aktiva	60
 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje	 0
AKTIVA CELKEM	2 254 035
PASIVA	
Vlastní kapitál	290 570
Základní kapitál	109 796
Emisní ážio	9 500
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	0
Rezervní fond	10 440
Nerozdělené výsledky	160 834
Výsledek běžného období	0
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	290 570
Nekontrolní podíly	0
Dlouhodobé závazky	128 107
Úročené úvěry a půjčky	110 112
Rezervy	0
Ostatní dlouhodobé závazky	15 562
Odložený daňový závazek	2 433
Krátkodobé závazky	1 835 357
Obchodní a jiné závazky	1 693 528
Úročené úvěry a půjčky	109 928
Rezervy	91
Splatná daň z příjmu - závazek	26 797
Krátkodobé finanční závazky	0
Ostatní krátkodobé závazky	5 013
 Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji	 0
PASIVA CELKEM	2 254 035

5 Srovnatelné období – transformace

konsolidované účetní závěrky k 31. 12. 2015

V rámci příprav první účetní závěrky sestavené podle IFRS k 31. 12. 2016 je nutné sestavit konsolidovanou závěrku za období roku 2015 jako srovnávacího období pro běžné období roku 2016.

Konsolidační celek zůstal beze změny, nebyly prodány ani nakoupeny další podíly společností. Interní předpisy i politiky zůstaly beze změny.

5.1 Transformace konsolidovaného výkazu o finanční pozici skupiny a výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření skupiny

Konsolidovaná rozvaha sestavená podle ČÚS je překlopena pomocí převodového můstku, přeskupena podle struktury výkazů IFRS a upravena podle požadavků IFRS.

Konsolidovaná rozvaha s hodnotami převzatými z konsolidované účetní závěrky v souladu s ČÚS převedená do struktury výkazu, která je v souladu s IFRS, má před úpravami tuto podobu (částky jsou v tis. CZK):

AKTIVA	Hodnota dle ČÚS
Dlouhodobá aktiva	556 799
<i>Goodwill</i>	34 746
<i>Dlouhodobá nehmotná aktiva</i>	18 944
<i>Pozemky, budovy, zařízení</i>	496 292
<i>Dlouhodobá finanční aktiva</i>	4
<i>Odložená daňová pohledávka</i>	6 813
<i>Ostatní dlouhodobá aktiva</i>	0
Krátkodobá aktiva	2 366 969
<i>Zásoby</i>	46 333
<i>Obchodní a jiné pohledávky</i>	1 401 249
<i>Splatná daň z příjmu – pohledávka</i>	0
<i>Peníze a peněžní ekvivalenty</i>	919 387
<i>Krátkodobá finanční aktiva</i>	0
<i>Ostatní krátkodobá aktiva</i>	0
 <i>Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje</i>	 0
AKTIVA CELKEM	2 923 768

PASIVA	
Vlastní kapitál	548 711
<i>Základní kapitál</i>	109 796
<i>Emisní ážio</i>	9 500
<i>Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek</i>	-357
<i>Rezervní fond</i>	10 440
<i>Nerozdělené výsledky</i>	212 055
<i>Výsledek běžného období</i>	207 277
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	548 711
Nekontrolní podíly	0
Dlouhodobé závazky	96 008
<i>Úročené úvěry a půjčky</i>	94 565
<i>Rezervy</i>	0
<i>Ostatní dlouhodobé závazky</i>	125
<i>Odložený daňový závazek</i>	1 318
Krátkodobé závazky	2 279 049
<i>Obchodní a jiné závazky</i>	2 192 532
<i>Úročené úvěry a půjčky</i>	49 013
<i>Rezervy</i>	37 505
<i>Splatná daň z příjmu - závazek</i>	0
<i>Krátkodobé finanční závazky</i>	0
<i>Ostatní krátkodobé závazky</i>	0
<i>Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji</i>	0
PASIVA CELKEM	2 923 768

Pro transformaci konsolidovaného výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření bude skupina i zde řešit podobu výkazu. Konsolidační celek má možnost při výběru formátu, obdobně jako u rozvahy, vycházet z výkazů konkurenčních společností nebo z vlastních zkušeností a potřeb, popřípadě se výkazy přizpůsobí výkazům, které skupina používala podle předchozích účetních standardů, pokud nejsou v rozporu s IFRS. Výkaz o úplném výsledku hospodaření konsolidačního celku WAG CZ byl sestaven obdobně jako výkaz o úplném výsledku hospodaření ekonomického konkurenta, s přihlédnutím na formát konsolidovaného výkazu již sestaveného společností podle ČÚS.

Pro převod položek mezi výkazy podle ČÚS a IFRS bylo použito převodového můstku, který přeskupuje hodnoty z ČÚS výkazu do podoby výkazu podle IFRS. Převodový můstek je přiložen v přílohách.

Konsolidovaný úplný výsledek hospodaření sestavený podle IFRS před úpravami ČÚS hodnot má podobu (částky jsou v tis. CZK):

	Hodnota dle ČÚS
<i>Tržby za prodej zboží</i>	13 399 175
<i>Náklady na prodané zboží</i>	12 732 534
Hrubý zisk	666 640
<i>Poskytnuté služby</i>	285 578
<i>Ostatní provozní výnosy</i>	903 405
<i>Spotřebovaný materiál a energie</i>	19 426
<i>Náklady na zaměstnance</i>	264 836
<i>Odpisy a amortizace</i>	63 019
<i>Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv</i>	2 372
<i>Ostatní provozní náklady</i>	1 172 277
Provozní zisk	333 694
<i>Finanční výnosy</i>	125 726
<i>Finanční náklady</i>	188 778
Zisk před zdaněním z pokračující činnosti	270 643
<i>Daň z příjmů</i>	63 366
Ukončený provoz	
<i>Zisk / ztráta po zdanění z ukončených činností</i>	0
Zisk	207 277
Ostatní úplný výsledek	0
<i>Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací</i>	0
Úplný výsledek	207 277
<i>Celkový zisk za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti</i>	207 277
<i>Celkový zisk za účetní období připadající na nekontrolní podíly</i>	0
<i>Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti</i>	0
<i>Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na nekontrolní podíly</i>	0

Dále je nutné upravit položky, které se podle mezinárodních účetních standardů vykazují jiným způsobem než podle lokální legislativy.

5.2 Transformace položek s vlivem na výkaz o finanční pozici

Veškeré změny provedené ke konci účetního období roku 2015 při konverzi účetní závěrky mohou mít vliv na výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření a finanční pozici. V této subkapitole jsou řešeny položky, jejichž transformace má vliv na změnu hodnot vykazovaných ve výkazu o finanční pozici.

Transformace provedené k datu 1. 1. 2015 je nutné učinit i k datu 31. 12. 2015. Tyto změny již nejsou znovu komentovány, jelikož jsou provedeny stejným způsobem jako v zahajovací konsolidované rozvaze sestavené podle IFRS.

5.2.1 Časové rozlišení aktivní a pasivní

Ze stavu zůstatků účtů k 31. 12. 2015 byly zjištěny sumy dlouhodobého aktivního a pasivního časového rozlišení. Ty je nutné reklasifikovat do dlouhodobých aktiv a závazků.

. Úprava 1: Časové rozlišení aktivní (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 1	IFRS
Obchodní a jiné pohledávky	1 401 249	-12 849	1 388 400
Ostatní dlouhodobá aktiva	0	+12 849	12 849

Úprava 2: Časové rozlišení pasivní (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 2	IFRS
Obchodní a jiné závazky	2 192 532	-9 789	2 182 743
Ostatní dlouhodobé závazky	125	+9 789	9 914

5.2.2 Rezervy

I k 31. 12. 2015 je nutné upravit rezervy na dovolené zaměstnanců jako obchodní a jiný závazek ve výši 5 762 tisíc CZK.

Úprava 3: Rezervy na nevyčerpanou dovolenou a odstupné (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 3	IFRS
Rezervy krátkodobé	37 505	-5 762	31 743
Obchodní a jiné závazky	2 182 743	+5 762	2 188 505

Rezervu na daň z příjmu je nutné stejně jako k 1. 1. 2015 reklasifikovat jako krátkodobý závazek ze splatné daně z příjmů. Pro konec roku 2015 se jedná o částku ve výši 19 300 tisíc CZK.

Úprava 4: Rezerva na daň z příjmu (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 4	IFRS
Rezervy krátkodobé	31 743	-19 300	12 443
Splatná daň z příjmu - závazek	0	+19 300	19 300

Ze stavu rezerv k 31. 12. 2015 byla určena část, která se týká dlouhodobých rezerv, ve výši 5 446 tisíc CZK a je nutné ji vykázat odděleně od rezerv krátkodobých.

Úprava 5: Dlouhodobá část rezerv (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 5	IFRS
Rezervy (krátkodobé)	12 443	-5 446	6 997
Rezervy (dlouhodobé)	0	+5 446	5 446

5.2.3 Deriváty

Položky derivátů jsou upraveny pouhým přeskupením do položek ostatních krátkodobých finančních aktiv a závazků.

Úprava 6: Pohledávky z derivátů (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 6	IFRS
Obchodní a jiné pohledávky	1 388 400	-2 122	1 386 278
Krátkodobá finanční aktiva	0	+2 122	2 122

Úprava 7: Závazky z derivátů (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 7	IFRS
Obchodní a jiné závazky	2 188 505	-7 979	2 180 526
Krátkodobá finanční aktiva	0	+7 979	7 979

5.2.4 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje

Vrcholový management v průběhu roku 2015 rozhodl, že čerpací stanice ve vlastnictví společnosti WAG CZ a WAG SK pod názvem Tank&Go prodá v roce 2016.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Čerpací stanice jsou k 31. 12. 2015 připravené k okamžitému prodeji v současném stavu za obvyklých prodejních podmínek a zároveň uskutečnění prodeje je vysoce pravděpodobné:

- cena, za kterou je majetek nabízen, je rozumně stanovená ve vztahu k jeho aktuální reálné hodnotě;
- není pravděpodobné, že bude provedena významná změna v plánu aktivum prodat, nebo že bude plán stažen;
- vrcholové vedení je zavázáno uskutečnit plán prodeje;
- bylo zahájeno aktivní hledání kupujícího za účelem splnění plánu prodeje;
- očekává se, že prodej bude uskutečněn do 1 roku od okamžiku klasifikace majetku jako dlouhodobého aktiva drženého za účelem prodeje.

Za předpokladu splnění všech podmínek popsanych výše se musí hodnota dlouhodobého hmotného majetku čerpacích stanic Tank&Go evidovat ve výkazech na samostatném řádku v rámci krátkodobých aktiv jako dlouhodobé aktivum držené za účelem prodeje. Zjištěné částky, týkající se obou čerpacích stanic, jsou uvedeny v tabulce úprav. Ze společnosti WAG SK byla částka stanovena ve funkční měně EUR a převedena na CZK pomocí závěrkového kurzu (27,025 CZK/EUR).

Úprava 8: Aktivum držené za účelem prodeje (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 8	IFRS
Pozemky, budovy, zařízení	496 035	-34 213	461 822
Aktiva držená za účelem prodeje	0	34 213	34 213

5.3 Transformace položek s vlivem na výkaz o finanční pozici a výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření

Sestavování výkazů k datu závěrky podléhá nejen výkaz o finanční pozici skupiny, ale i výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření. Změny v tomto výkazu vyplývající z odlišných pravidel vykazování jsou popsány níže.

5.3.1 Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek

Kurzové rozdíly plynoucí z konsolidace účetních výkazů sestavených podle ČÚS je nutné upravit proti nerozděleným výsledkům, přičemž je zde zohledněn i dopad úpravy provedené v zahajovací rozvaze. Z minulých období se jedná o částku 558 tisíc CZK.

Úprava 9: Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 9	IFRS
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	-357	+357	0
Výsledek běžného období	207 287	-915	206 372
Nerozdělené výsledky	212 045	+558	212 603

K 1. 1. 2015 byly kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních jednotek podle ČÚS v částce 558 tis. CZK převedeny do nerozdělených zisků. Tato úprava nerozdělených zisků je zopakována k 31. 12. 2015. K 31. 12. 2015 činily ČÚS kurzové rozdíly – 357 tis. CZK, které byly eliminovány proti výsledku hospodaření běžného období. Celkový dopad na výsledek hospodaření běžného období je $(-558 + -357)$ tis. CZK, tedy -915 tis. CZK. Z pohledu skupiny se jedná o nevýznamnou částku (stanovená materialita je 1 mil. CZK), a proto nebyla dále analyzována. V konsolidovaném výkazu o úplném výsledku hospodaření je úprava zohledněna v položce ostatních provozních nákladů.

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 9	IFRS
Ostatní provozní náklady	1 172 277	-915	1 173 192

5.3.2 Goodwill

Skupina i nadále pokračuje ve vykazování goodwillů ve stejné výši jako k 1. 1. 2015 ve funkční měně. Ta je pro účely výkaznictví přepočtena kurzem závěrky. Tabulka pro přepočet je uvedena níže.

Transformace, ocenění a vykazání dle IFRS

Položky goodwillů budou převzaty ve funkční měně a přepočteny do měny vykazovací k datu účetní závěrky. Kurz pro přepočet je stanoven ve výši 27,025 CZK.

WAG AT

$$GW_{DZ} = 593,479 * 27,025 = 16\,038,77$$

Reamon

$GW_{DZ} = 20\,704,115$

Goodwill společnosti WAG payment HU byl odepsán proti nerozděleným ziskům. Proto zde jeho úprava není uvažována.

Společnost	Hodnota dle ČÚS	IFRS	Rozdíl
WAG AT	16 249,810	16 038,770	-211,04
REAMON	20 704,115	20 704,115	0

K datu závěrky byly goodwillly přepočítány do měny vykazování, tedy české koruny. Kurzová ztráta vzniklá z titulu pohybu kurzu mezi závěrkovým datem a datem zahajovací rozvahy ve výši 211 tisíc CZK se vykazuje oproti kurzovým rozdílům pro přepočet zahraničních jednotek.

Úprava 10: Rozdíl z přecenění goodwillu (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 10	IFRS
Goodwill	34 746	-211	34 535
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních jednotek	0	-211	-211

Pohyby v kurzech ovlivní i položku výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření. Následkem bude snížení ostatního úplného výsledku (snížení hodnoty kurzových rozdílů z přepočtu zahraničních operací) za účetní období.

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 10	IFRS
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací	0	-211	-211

Dalším bodem pro problematiku goodwillu je testování na snížení hodnoty. Metoda testování byla vysvětlena v subkapitole 4.3.1 týkající se goodwillu k datu přechodu na IFRS.

K 31. 12. 2015 byly zjištěny následující hodnoty:

Testování na znehodnocení goodwillu WAG AT.

Položka	EUR	CZK (27,025)
Hodnota z užívání (HzU) zjištěná z DCF modelu	519,511	14 039,784
Účetní hodnota vlastního kapitálu (UH_{VK})	-224,603	-6 069,896
Účetní hodnota goodwillu (UH_{GW})	593,479	16 038,770

Snížení hodnoty GW = HZU – (UH_{VK} + UH_{GW})

Snížení hodnoty GW = 519,511 – (– 224,603 + 780,168) = 150,635 EUR

Testování na znehodnocení goodwillu získaného z akvizice Reamon.

Položka	CZK
Hodnota z užívání (HZU) zjištěná z DFC modelu	29 984,480
Účetní hodnota vlastního kapitálu (UH_{VK})	6 506,805
Účetní hodnota goodwillu (UH_{GW})	20 704,115

Znehodnocení se bude počítat pomocí vzorce:

Snížení hodnoty GW = HZU – (UH_{VK} + UH_{GW})

Snížení hodnoty GW = 29 984,480 – (6 506,805 + 20 704,115) = 2 773,56 CZK

Test na snížení hodnoty byl proveden u obou goodwillů, přičemž ani u jednoho nebylo prokázáno znehodnocení. Zvýšení hodnoty již dříve sníženého GW není v IFRS dovoleno. Goodwilly jsou tak vykázány k 31. 12. 2015 ve stejné výši jako k 1. 1. 2015, jediný rozdíl mezi hodnotami je způsoben meziročním pohybem kurzů.

Podle ČÚS jsou konsolidační rozdíly odepisovány. Celek odepisuje rozdíly po dobu 20 let rovnoměrně do nákladů. Tento odpis však není podle IFRS možný. Další úpravou v rámci goodwillu je vrácení odpisu konsolidačního rozdílu za rok 2015 vykázaného v konsolidované účetní závěrce podle ČÚS. Ten činí 2 208 tisíc CZK a je uvedený v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty podle ČÚS. O tuto sumu se navyšuje zůstatek goodwillu a současně dojde k navýšení zisku běžného období.

Úprava 11: Vrácení odpisu konsolidačního rozdílu (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 11	IFRS netto
Goodwill	34 535	+2 208	36 743
Výsledek běžného období	206 372	+2 208	208 580

Jelikož odpisy vstupují napřímo do výsledku hospodaření v podobě nákladů, o tuto sumu budou náklady sníženy, provozní zisk se důsledkem změny zvýší a konečným efektem bude zvýšení položky *Celkový zisk za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti*.

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 11	IFRS
Odpisy a amortizace	63 019	-2 208	60 811

5.3.3 Pozemky, budovy a zařízení – oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Oceňovací rozdíl v rozvaze sestavené podle ČÚS není daňově uznatelnou položkou a tedy nevzniká z něj odložená daň. Oceňovací rozdíl byl k datu závěrky 2015 ve výši 48 187 tisíc CZK, výše odpisů zvýší zisk běžného období a ve výkazů zisku a ztráty sníží hodnotu amortizace o 5 408 tisíc CZK.

O zůstatkovou hodnotu je potřeba snížit položku pozemků, budov a zařízení. Jelikož byla transakce k 1. 1. 2015 provedena proti nerozděleným ziskům, následné úpravy jsou provedeny stejným principem.

Úprava 12: Oceňovací rozdíl (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 12	IFRS
Pozemky, budovy, zařízení	461 822	-48 187	413 635
Nerozdělené výsledky	212 603	-53 595	159 008
Výsledek běžného období	208 580	5 408	213 988

V rámci úpravy výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření se upraví položka odpisů a amortizace, která se sníží. Transformace má dopad do provozního zisku, který se stejně jako zisk celkový zvýší právě o sumu odpisů.

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 12	IFRS
Odpisy a amortizace	60 811	-5 408	55 403

5.3.3.1 Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje eviduje společnost Consorcio IT, která vznikla v roce 2014. Zde jsou zachyceny poplatky soudům, odměny za poradenské a právní služby⁹⁴. V rámci celku jsou vykázány jako samostatná položka dlouhodobých nehmotných aktiv a jsou amortizovány.

K 1. 1. 2016 došlo k novele v české legislativě, zákona o účetnictví, která upravuje oblast zřizovacích výdajů. Do konce roku 2015 se zřizovací výdaje nad částku 60 000 CZK účtovaly jako položka dlouhodobého nehmotného majetku a částka se odepisovala do nákladů po dobu 60 měsíců. Od roku 2016 již toto není považováno za nehmotný majetek, ale za náklady běžného období nezávisle na jejich výši. Pokud společnosti začaly evidovat zřizovací výdaje v položce dlouhodobého nehmotného majetku do konce roku 2015, výdaje odepíší rovnoměrně po dobu 60 měsíců.

Jelikož společnost Consorcio IT vznikla v roce 2014, novela se nebude na tuto položku vztahovat a v rámci konsolidace se přistoupí k úpravám v rozvaze a výsledovce.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Z důvodu nesplnění definičních kritérií aktiva nelze podle IFRS považovat zřizovací výdaje za nehmotný majetek. Tato položka v rámci konsolidované rozvahy v souladu s IFRS není vykazována. Je tak nutné výdaje zaúčtovat na příslušné účty nákladů, úprava spočívá ve zrušení položky zřizovacích výdajů proti zisku běžného období a zrušení odpisů, které již v nákladech jsou.

Zřizovací výdaje netto	257 tisíc CZK
Oprávky/odpisy	64 tisíc CZK

Úprava 13: Zřizovací výdaje (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 13	IFRS
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	19 201	-257	18 944
Výsledek běžného období	213 988	-257	213 731

Ve výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření se změna projeví zvýšením nákladů o 257 tisíc CZK, které povede ke snížení provozního zisku.

⁹⁴ Podle italské účetní a daňové legislativy vznikají zřizovací výdaje nejen před založením společnosti, ale i poté, jestliže je možné tyto výdaje identifikovat a oddělit od běžných provozních výdajů. Zřizovací výdaje jsou tak účtovány do majetku a odepisovány.

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 13	IFRS
Ostatní provozní náklady	1 172 277	+321	1 173 513
Odpisy a amortizace	55 403	-64	55 339

5.3.4 Odložená daň

V rámci skupiny vzniká odložená daň z výše popsaných zřizovacích výdajů, které nejsou v IFRS rozeznány jako aktivum. Zřizovací výdaje, vykazované v konsolidované účetní závěrce sestavené dle ČÚS, vznikají ve společnosti IT Consorcium a podle italských daňových předpisů jsou zřizovací výdaje odepisovány. V účetní závěrce sestavené podle ČÚS nevzniká ze zřizovacích výdajů odložená daň, protože se neliší daňový a účetní způsob odepisování. Pro účely IFRS je účetní hodnota zřizovacích výdajů nula. Z tohoto titulu vzniká přechodný rozdíl mezi daňovou a účetní základnou aktiv a tedy odložená daň. Italská daň z příjmů platná pro rok 2016 a další roky činí 31,40 %.

Zjištěny byly následující hodnoty:

Daňová zůstatková cena k 31. 12. 2015	257 tisíc
Hodnota zřizovacích výdajů vypočítaná podle ČÚS	257 tisíc
Hodnota zřizovacích výdajů z pohledu IFRS	0
Daňová sazba (Itálie)	31,40 %
<i>Odložená daňová pohledávka se vypočítá:</i>	$(257 - 0) * 31,40 \% = 81$

Vypočítaná hodnota se bude vykazovat jako odložená daňová pohledávka proti zisku běžného období v rozvaze.

Další úprava výše odložené daně vyplývá v návaznosti na převod výkazů k 1. 1. 2015. Zde byla vyčíslena odložená daňová pohledávka ve výši 10 tisíc CZK. Tato úprava vznikla v rámci převodu konsolidovaných výkazů podle ČÚS na IFRS, a není tak ve výkazu rozvahy sestavené podle ČÚS zaznamenána. Účetní hodnota oceňovacího rozdílu je k datu 31. 12. 2015 nulová, a proto neexistuje důvod odloženou daň z tohoto titulu nadále vykazovat.

Úprava odložené daně bude provedena dále ve výši 10 tisíc CZK. Zde je potřeba navýšit nerozdělené výsledky jako dopad zachování úprav k 1. 1. 2015, a snížit výsledek běžného období přes položku daň z příjmu.

Konečné úpravy odložené daně budou v hodnotách:

Odložená daňová pohledávka	81 tisíc CZK
Nerozdělené výsledky	10 tisíc CZK

Výsledek běžného období

81 – 10 = 71 tisíc CZK

Úprava 14: Odložená daň (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 14	IFRS
Odložená daňová pohledávka	6 813	81	6 894
Nerozdělené výsledky	159 008	10	159 018
Výsledek běžného období	213 731	71	213 802

Při úpravě výkazu zisku a ztráty na výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření dojde ke snížení daně z příjmů⁹⁵, a tedy o navýšení celkového zisku.

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 14	IFRS
Daň z příjmů	63 366	-71	63 295

5.3.5 Leasing

V roce 2015 nebyl identifikován další finanční leasing, a tak zůstává jako finanční leasing pouze pronájem technologií čerpací stanice v Rakousku. Podle ČÚS je tento leasing účtován výsledkově, kdy se časově rozlišené splátky účtují do nákladů za služby. Dle IFRS je zapotřebí rozeznat aktivum po oprávkách a závazek snížený o zaplacené úmory. V následujících tabulkách jsou hodnoty z převzatých výpočtů z kapitoly 4.3.10.1., kde lze nalézt údaje použité v konsolidované zahajovací rozvaze. V roce 2015 došlo ke změně leasingových splátek. Jejich hodnota byla následující:

Předmět pronájmu – technologie čerpací stanice	
Pořizovací cena EUR	278 983,43
Doba pronájmu	60 měsíců
Splátky v měsících 2015/01-07	4 827,55
Splátky od 2015/08 do konce pronájmu	4 823,15
Kupní cena po skončení pronájmu EUR	5 002,78

Tabulka 11: Leasingová smlouva – technologie čerpací stanice

V důsledku změny implicitní úrokové míry (a tedy i úroků) dojde ke změně výše splátek. Výše ocenění aktiva a závazku v rozvaze se nezmění. Hodnota úrokové míry je modifikována na hodnotu 2,9961 %.

⁹⁵ Položka výkazu obsahuje náklad na splatnou a odloženou daň. Úprava 14 ovlivní daň odloženou, která se ve výkazu promítne právě v položce nazvané *Daň z příjmu*.

$$MLP_{SH} = 1. \text{ mimořádná splátka} + \sum_{n=1}^n \frac{\text{měsíční splátka}}{(1+i)^{n-1}} + \frac{\text{kupní cena}}{(1+i)^n}$$

$$MLP_{SH} = 0 + 278\,983,43 = 278\,983,43$$

Jelikož není ve výkazech sestavených k datu 31. 12. 2015 podle ČÚS rozeznáno ani aktivum ani závazek, je potřebné do rozvahy přičíst zůstatkovou cenu majetku a závazek snížený o uhrazené úmory do 31. 12. 2015.

Další změnou bude výše odpisů a úroků od 1. 1. 2015.

Položky	Výpočet	Hodnota (EUR)
Majetek v brutto hodnotě k 31. 12. 2015	<i>výpočet k 31. 12. 2015</i>	278 983,43
Měsíční odpis od 1. 1. 2015	278 983,43/120	2 324,86
Odpisy 2015	2 324,86*12	27 898,32
Majetek v netto hodnotě k 31. 12. 2015	204 587,85 – 27 898,32	176 689,53
Závazek k 31. 12. 2015	278 983,43 – 139 899,44 – 54 747,41	84 336,58
Úmor k 1. 1. 2015	<i>výpočet k 1. 1. 2015</i>	139 899,44
Úmor 2015	<i>tabulka v příloze</i>	54 747,41
Úrok 2015	<i>tabulka v příloze</i>	3 161,19
Závazek krátkodobý	<i>úmor 2016</i>	56 378,90
Závazek dlouhodobý	84 336,58 – 56 378,90	27 957,68

Předmět pronájmu je vykazován ve funkční měně EUR, proto je nutné jej přepočítat pomocí závěrkového (majetek, závazek) nebo průměrného kurzu (úroky, odpisy). V případě nerozdělených výsledků se přepočty dělat nebudou, jelikož ty zůstanou v historickém ocenění (k datu uskutečnění transakce, v tomto případě k 1. 1. 2015).

Položky rozvahy/výkazu zisku a ztráty	Kurz historický (27,725)	Kurz závěrky (27,025)	Kurz průměrný (27,284)	Kurzový rozdíl
Majetek (ZC)	176 689,53	4 775		0
Závazek krátkodobý	56 378,90	1 524		0
Závazek dlouhodobý	27 957,68	756		0
Odpisy	27 898,32		761	-7
Úrok	3 161,19		86	-1
Nerozdělené zisky	65 500,45	1 816		+46

V rámci převodu výkazů se bude postupovat následovně:

1. Vykázání najatých technologií v rozvaze, pomocí závěrkového kurzu v zůstatkové hodnotě;
2. vykázání zůstatku závazku, pomocí závěrkového kurzu při rozlišení na krátkodobou a dlouhodobou část;
3. vykázání stejné hodnoty do nerozdělených zisků, jaká byla stanovena k 1. 1. 2015, tedy 1 816 tis. CZK (hodnotu v EUR je nutné přepočítat závěrkovým kurzem k datu 31. 12. 2015 a rozdíl vykázat v položce *Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací* s dopadem do OCI), rozdíl plynoucí z přepočtu je zaokrouhleně 46 tisíc CZK;
4. ve výkazu sestaveného dle ČÚS jsou již zahrnuty splátky pronájmu jako ostatní provozní náklad, ten je potřeba vyjmout:

$$(54\,747,41 + 3\,161,19) * 27,025 = 57\,908,60 * 27,025 = 1\,565 \text{ tisíc CZK}$$
(hodnota je ve výkazu zisku a ztráty sestavené podle ČÚS přepočtena závěrkovým kurzem);
5. vykázání odpisů a úroků v přepočtu průměrným kurzem (hodnota oprávek v aktivech je počítána z kurzu závěrkového, proto je nutné rozdíl mezi kurzy opět vykázat v položce *Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací* s dopadem do OCI), rozdíl je zde 8 tisíc CZK:
celkový dopad do kurzových rozdílů bude $46 - 1 - 7 = 38$ tisíc CZK;
6. celkový dopad na položku *Zisk běžného období* bude:
 $+1\,565 - 761 - 86 = 718.$

Úprava 15: Leasing (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 15	IFRS netto
Pozemky, budovy, zařízení	413 635	+4 775	418 410
Ostatní krátkodobé závazky	7 979	+1 524	9 503
Ostatní dlouhodobé závazky	9 914	+755	10 669
Výsledek běžného období	213 802	+718	214 520
Nerozdělené výsledky	159 018	+1 816	160 834
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	-211	-38	-249

Dopady jednotlivých úprav na položky výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření jsou patrné z tabulky níže. Ostatní úplný výsledek se sníží o 38 tis. CZK vlivem kurzových rozdílů z přepočtu zahraničních jednotek.

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 15	IFRS netto
Ostatní provozní náklady	1 173 513	-1 565	1 171 948
Odpisy a amortizace	55 339	+761	56 100
Finanční náklady	188 778	+86	188 864
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	-211	-38	-249

5.4 Transformace položek s vlivem na výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření

Přechod na výkaznictví podle IFRS v sobě nese transformace i takových položek, které se vyskytují v rámci jednoho řádku rozvahy, tedy výsledku hospodaření, avšak jejich celkový dopad bude na sestavení konsolidovaného výkazu o finanční pozici nulový. Zasahují pouze do výkazu o celkovém úplném výsledku hospodaření.

Zde jsou uvedeny všechny změny, které se k datu 31. 12. 2015 provedly za účelem převodu výkazu.

5.4.1.1 Výnosy z profinancování vratek

Skupina poskytuje zákazníkům službu týkající se profinancování vratek daní. Klienti tak dostanou proplaceny vratky k okamžiku podání žádosti snížené o provizi. Skupina tak poskytuje zákazníkům finanční službu za poplatek, tedy se věcně jedná o půjčku. Podle ČÚS se tato služba účtuje v provozních výnosech.

Transformace, ocenění a vykázání dle IFRS

Podle IFRS se nejedná o provozní výnosy, ale o výnosy z finanční činnosti. Je nutné výnosy překlasifikovat, a tedy snížit výnosy z provozní činnosti (s dopadem na snížení provozního zisku), naopak finanční výnosy navýšit o stejnou sumu.

Úprava 16: Výnosy z předfinancovaných vratek (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 16	IFRS netto
Poskytnuté služby	285 578	-19 658	265 920
Finanční výnosy	125 726	+19 658	145 384

5.4.1.2 Reklasifikace nákladů

Skupina ve výkazu zisku a ztráty vykazuje položky tvorby rezerv z titulu nevyčerpaných dovolených v hodnotě 6 965 tisíc CZK a tvorby ostatních provozních rezerv v hodnotě 7 060 tisíc CZK. Ty jsou vykázány v položce *Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv*, kam byly, po přeformátování výkazů sestavených podle ČÚS na výkazy odpovídající požadavkům IFRS, převedeny. Položky však do této skupiny nepatří a je potřeba je překlasifikovat.

Úprava 17: Úprava položek nákladů – rezervy (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 17	IFRS netto
Náklady na zaměstnance	264 836	+6 965	271 801
Ostatní provozní náklady	1 171 948	+7 060	1 179 008
Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv	2 372	-14 025	-11 653

Obdobným způsobem, tedy při formátování výkazu sestaveného podle ČÚS na formát výkazu odpovídající požadavkům IFRS, je do položky *Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv* přičtena hodnota snížení opravných položek ke krátkodobým pohledávkám ve výši 11 653 tisíc CZK. Tuto úpravu vzniklou v důsledku formátování je nutné dále reklasifikovat, jelikož opravné položky ke krátkodobým pohledávkám nesnižují hodnotu dlouhodobých aktiv, a následně jsou tak přeřazeny do položky *Ostatní provozní náklady*.

Úprava 18: Úprava položek nákladů – opravné položky (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 18	IFRS netto
Ostatní provozní náklady	1 179 008	-11 653	1 167 355
Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv	-11 653	+11 653	0

5.5 Kurzové rozdíly plynoucí z přepočtu výkazu zisku a ztrát zahraničních jednotek

V rámci skupiny existuje několik funkčních měn. V konsolidaci podle ČÚS skupina přepočítává výkazy zisků a ztrát v cizích měnách kurzem k datu závěrky. IAS 21 vyžaduje, aby se výkaz o úplném výsledku hospodaření přepočítával kurzem k datu transakce, nebo v případě, kdy kurz významně nefluktuuje v daném období, lze využít průměrný kurz za dané období. Vzhledem k tomu, že funkční měny dceřiných společností v roce 2015 byly poměrně stabilní, rozhodla se skupina použít průměrný kurz.

Skupina přepočítala výkazy zisků a ztrát po eliminacích o skupinové transakce průměrným kurzem a porovnála tyto hodnoty s konsolidovaným výkazem zisku a ztráty sestaveným dle ČÚS přepracovaným do podoby výkazů dle IFRS. Výsledné rozdíly mezi kurzem použitým pro ČÚS a kurzem průměrným pak vyjmula z výkazu zisku a ztráty oproti ostatnímu výsledku hospodaření.

Výpočty jsou přiloženy v přílohách k práci, zde je nastíněn postup výpočtu na položce *Tržby za zboží* (podle ČÚS) ve společnosti WAG RO.

Tržby za prodej zboží	1 155 757 RON
Kurz závěrky 31. 12. 2015	5,976 CZK/RON
Kurz průměrný	6,139 CZK/RON
Hodnoty dle ČÚS	$1\,155\,757 \cdot 5,976 = 6\,906,804$ tisíc CZK
Hodnoty přepočtené podle IAS 21	$1\,155\,757 \cdot 6,139 = 7\,094,808$ tisíc CZK
Rozdíl	$7\,094,808 - 6\,906,804 = 188,004$

Rozdíl bude přičten k hodnotě položky *Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek* vykázaným dle IFRS proti výsledku hospodaření.

Tato úprava je poslední k datu 31. 12. 2015. Jelikož se o kurzové rozdíly upravuje každý jednotlivý řádek výkazu zisku a ztráty sestavené podle ČÚS, je tato transformace přiložena jako poslední, i když zasahuje do rozvahy.

Úprava 19: Kurzové rozdíly plynoucí z přepočtu výkazu zisku a ztrát zahraničních jednotek (v tis. CZK)

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 19	IFRS netto
Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek	-249	-1 719	-1 968
Výsledek běžného období	214 511	+1 719	216 241

Položka	Hodnota dle ČÚS	Úprava 19	IFRS netto
Tržby za prodej zboží	13 399 185	1 518	13 400 703
Náklady na prodané zboží	12 732 534	26 465	12 758 999
Poskytnuté služby	265 920	529	266 449
Ostatní provozní výnosy	903 405	14	903 419
Spotřebovaný materiál a energie	19 426	-144	19 282
Odpisy a amortizace	271 801	5 581	272 382

Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv	56 100	159	56 259
Ostatní provozní náklady	1 167 355	-255	1 167 130
Finanční výnosy	145 384	90	145 474
Finanční náklady	188 864	-26 538	162 326
Daň z příjmů	63 295	134	63 429
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací	-249	-1 719	-1 968

5.6 Sestavení výkazu

Translační tabulku, pomocí níž byly upraveny výkazy, lze nalézt v přílohách k práci. Dopady, které jednotlivé transakce v souhrnu způsobily na výkaz o finanční pozici a výkaz o úplném celkovém výsledku hospodaření, lze posoudit ze sloupečku *Rozdíl*:

AKTIVA	Hodnota dle ČÚS	Rozdíl	IFRS
Dlouhodobá aktiva	556 799	-62 955	493 844
Goodwill	34 746	1 997	36 743
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	19 201	-257	18 944
Pozemky, budovy, zařízení	496 035	-77 625	418 410
Dlouhodobá finanční aktiva	4	0	4
Odložená daňová pohledávka	6 813	81	6 894
Ostatní dlouhodobá aktiva	0	12 849	12 849
Krátkodobá aktiva	2 366 969	-12 849	2 354 120
Zásoby	46 333	0	46 333
Obchodní a jiné pohledávky	1 401 249	-14 971	1 386 278
Splatná daň z příjmu – pohledávka	0	0	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	919 387	0	919 387
Krátkodobá finanční aktiva	0	0	0
Ostatní krátkodobá aktiva	0	2 122	2 122
 Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje	 0	 34 213	 34 213
AKTIVA CELKEM	2 923 768	-41 591	2 882 177
 PASIVA			
Vlastní kapitál	548 711	-43 870	504 841
Základní kapitál	109 796	0	109 796
Emisní ážio	9 500	0	9 500
Kurzové rozdíly pro přepočty zahraničních jednotek	-357	-1 611	-1 968
Rezervní fond	10 440	0	10 440
Nerozdělené výsledky	212 045	-51 211	160 834
Výsledek běžného období	207 287	8 952	216 239
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	548 711	-43 870	504 841
Nekontrolní podíly	0	0	0
 Dlouhodobé závazky	96 008	15 990	111 998
Úročené úvěry a půjčky	94 565	0	94 565
Rezervy	0	5 446	5 446
Ostatní dlouhodobé závazky	125	10 544	10 669
Odložený daňový závazek	1 318	0	1 318
 Krátkodobé závazky	2 279 049	-13 711	2 265 338
Obchodní a jiné závazky	2 192 532	-12 006	2 180 526
Úročené úvěry a půjčky	49 013	0	49 013
Rezervy	37 505	-30 508	6 997

<i>Splatná daň z příjmu - závazek</i>	0	19 300	19 300
<i>Krátkodobé finanční závazky</i>	0	0	0
<i>Ostatní krátkodobé závazky</i>	0	9 503	9 503
<i>Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji</i>	0	0	0
PASIVA CELKEM	2 923 768	-41 591	2 882 177

	Hodnoty dle ČÚS	Rozdíl	IFRS
<i>Tržby za prodej zboží</i>	13 399 185	1 518	13 400 703
<i>Náklady na prodané zboží</i>	12 732 534	26 465	12 758 999
Hrubý zisk	666 650	-24 947	641 703
<i>Poskytnuté služby</i>	285 578	-19 129	266 449
<i>Ostatní provozní výnosy</i>	903 405	14	903 419
<i>Spotřebovaný materiál a energie</i>	19 426	-144	19 282
<i>Náklady na zaměstnance</i>	264 836	7 546	272 382
<i>Odpisy a amortizace</i>	63 019	-6 760	56 259
<i>Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv</i>	2 372	-2 372	0
<i>Ostatní provozní náklady</i>	1 172 277	-5 147	1 167 130
Provozní zisk	333 704	-37 185	296 519
<i>Finanční výnosy</i>	125 726	19 748	145 474
<i>Finanční náklady</i>	188 778	-26 452	162 326
Zisk před zdaněním z pokračující činnosti	270 653	9 015	279 668
<i>Daň z příjmů</i>	63 366	63	63 429
Ukončený provoz		0	0
<i>Zisk / ztráta po zdanění z ukončených činností</i>	0	0	0
Zisk	207 287	8 952	216 239
Ostatní úplný výsledek	0	-1 968	-1 968
<i>Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací</i>	0	-1 968	-1 968
Úplný výsledek	207 287	6 304	213 591
<i>Celkový zisk za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti</i>	207 287	8 234	215 521
<i>Celkový zisk za účetní období připadající na nekontrolní podíly</i>	0	0	0
<i>Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti</i>	0	-1 930	-1 930
<i>Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na nekontrolní podíly</i>	0	0	0

Výkaz o finanční pozici sestavený podle IFRS k 31. 12. 2015:

AKTIVA	
Dlouhodobá aktiva	493 844
<i>Goodwill</i>	36 743
<i>Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva</i>	18 944
<i>Pozemky, budovy, zařízení</i>	418 410
<i>Dlouhodobá finanční aktiva</i>	4
<i>Odložená daňová pohledávka</i>	6 894
<i>Ostatní dlouhodobá aktiva</i>	12 849
Krátkodobá aktiva	2 354 120
<i>Zásoby</i>	46 333
<i>Obchodní a jiné pohledávky</i>	1 386 278
<i>Splatná daň z příjmu – pohledávka</i>	0
<i>Peníze a peněžní ekvivalenty</i>	919 387
<i>Krátkodobá finanční aktiva</i>	0
<i>Ostatní krátkodobá aktiva</i>	2 122
 <i>Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje</i>	 34 213
AKTIVA CELKEM	2 882 177
 PASIVA	
Vlastní kapitál	504 841
<i>Základní kapitál</i>	109 796
<i>Emisní ážio</i>	9 500
<i>Kurzové rozdíly pro přepočty zahraničních jednotek</i>	-1 968
<i>Rezervní fond</i>	10 440
<i>Nerozdělené výsledky</i>	160 834
<i>Výsledek běžného období</i>	216 239
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	504 841
Nekontrolní podíly	0
 Dlouhodobé závazky	111 998
<i>Úročené úvěry a půjčky</i>	94 565
<i>Rezervy</i>	5 446
<i>Ostatní dlouhodobé závazky</i>	10 669
<i>Odložený daňový závazek</i>	1 318
 Krátkodobé závazky	2 265 338
<i>Obchodní a jiné závazky</i>	2 180 526
<i>Úročené úvěry a půjčky</i>	49 013
<i>Rezervy</i>	6 997
<i>Splatná daň z příjmu - závazek</i>	19 300
<i>Krátkodobé finanční závazky</i>	0
<i>Ostatní krátkodobé závazky</i>	9 503
 <i>Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji</i>	 0
PASIVA CELKEM	2 882 177

Výkaz o úplném celkovém výsledku hospodaření sestavený podle IFRS za rok 2015:

<i>Tržby za prodej zboží</i>	13 400 703
<i>Náklady na prodané zboží</i>	12 758 999
Hrubý zisk	641 703
<i>Poskytnuté služby</i>	266 449
<i>Ostatní provozní výnosy</i>	903 419
<i>Spotřebovaný materiál a energie</i>	19 282
<i>Náklady na zaměstnance</i>	272 382
<i>Odpisy a amortizace</i>	56 259
<i>Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv</i>	0
<i>Ostatní provozní náklady</i>	1 167 130
Provozní zisk	296 519
<i>Finanční výnosy</i>	145 474
<i>Finanční náklady</i>	162 326
Zisk před zdaněním z pokračující činnosti	279 668
<i>Daň z příjmů</i>	63 429
Ukončený provoz	0
<i>Zisk / ztráta po zdanění z ukončených činností</i>	0
Zisk	216 239
Ostatní úplný výsledek	-1 968
<i>Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací</i>	-1 968
Úplný výsledek	213 591
<i>Celkový zisk za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti</i>	215 521
<i>Celkový zisk za účetní období připadající na nekontrolní podíly</i>	0
<i>Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti</i>	-1 930
<i>Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na nekontrolní podíly</i>	0

5.7 První účetní závěrka sestavená podle IFRS

5.7.1 Důsledky přechodu

Podle požadavků IFRS 1 je nutné v první účetní závěrce sestavené podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví důkladně vysvětlit dopady na finanční pozici skupiny propojených jednotek, které přechod na IFRS má v rámci změn jednotlivých položek výkazu. Uživatel účetní závěrky by měl být schopen pochopit, proč se úpravy v rozvaze uskutečnily. Další důvod je takový, že i tato účetní závěrka, sestavená podle odlišných pravidel, je srovnávána s výkazy sestavenými podle ČÚS a je tak možné mezi těmito závěrkami zjistit rozdíly.

Účetní jednotka by měla vysvětlit v komentáři k účetní závěrce:

- opravu chyb a jednoznačně ji odlišit od změn v účetních pravidlech,
- rozdíl, který vznikl ve výši vlastního kapitálu vykazovaného podle českých předpisů a vlastního kapitálu vykazovaného podle pravidel IFRS,
- ovlivnění základních ukazatelů podnikové výkonnosti.

Není zde stanoven formát, ve kterém se rozdíly mezi výkazy podle dvou úprav mají vysvětlovat. Může mít formu souvislého textu nebo např. tabulky. Ty však musí doprovázet popis a odkazy na vysvětlující poznámky pod tabulkou a musí být jasné a výstižné.⁹⁶

Porovnání položek rozvahy:

Položka	Vysvětlující poznámka	Předchozí úprava	IFRS	Rozdíl
Goodwill	1.	34 746	36 743	1 997
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	2.	19 201	18 944	-257
Nehmotná aktiva		53 947	55 687	1 740

1. Vrácení odpisu konsolidačních rozdílů pro rok 2015 a přepočtení goodwillů z měny funkční na měnu vykazování k 31. 12. 2015.
2. Neuznání zřizovacích výdajů jako položky rozvahy podle IFRS.

⁹⁶ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. s. 176-178.

Porovnání položek výkazu zisku a ztráty:

Položka	Vysvětlující poznámka	Předchozí úprava	IFRS	Rozdíl
Náklady na prodané zboží	1.	12 732 534	12 758 999	26 465
Náklady na zaměstnance	2.	264 836	272 382	7 546
Finanční náklady	3.	188 778	162 326	-26 452
Náklady		13 186 148	13 193 707	7 559

1. Rozdíl z přepočtu zahraničních jednotek, kdy v ČÚS je aplikován pro přepočet výkazu zisku a ztráty závěrkový kurz a v IFRS kurz průměrný.
2. Reklasifikace nákladů na závazek z nevyčerpané dovolené, kdy v ČÚS jsou náklady součástí změn rezerv a opravných položek.
3. Rozdíl z vykázání úroků plynoucích z leasingu a rozdíl z přepočtu zahraničních jednotek, kdy v ČÚS je aplikován pro přepočet výkazu zisku a ztráty závěrkový kurz a v IFRS kurz průměrný.

5.7.2 Analýza rozdílů a komparace

Po sestavení výkazů je patrné, že podle pravidel IFRS výkazy obsahují jiné hodnoty položek, než výkazy podle českých účetních předpisů. Jiný způsob vykazování zapříčinil, že se celková bilanční suma k 31. 12. 2015 snížila o 41 591 tisíc CZK.

V oblasti dlouhodobého majetku je největší změna v položce pozemky, budovy a zařízení, kde se překlasifikovala dlouhodobá aktiva držená skupinou za účelem prodeje v hodnotě 77 625 tisíc CZK. Toto aktivum je vykazováno v samostatném řádku v rámci krátkodobých aktiv. Dále došlo k eliminaci oceňovacího rozdílu v částce 48 187 tisíc CZK a do položky je nově zařazen leasing.

V rámci nehmotných aktiv je přeceněna položka goodwillu a je vrácen jejich odpis, celkově v hodnotě 1 997 tisíc CZK.

Dlouhodobá finanční aktiva jsou přeceněna z hodnoty 20 tisíc CZK na hodnotu 4 tisíce CZK. Položka se týká podílů na společnosti, která nevyvíjí žádnou v současnosti žádnou činnost, i když se od ní do budoucna očekává, že se stane aktivní.

V pasivech ve výkazu o finanční pozici vykazuje výraznou změnu položka vlastního kapitálu, kde jsou promítnuty veškeré úpravy spojené s převodem na IFRS.

Z řádku rezerv je vyloučena hodnota rezervy tvořené za účelem splatné daně z příjmu právnických osob v hodnotě 19 300 tisíc CZK, neboť není uznána jako rezerva. Hodnota je vykázána na samostatném řádku výkazu.

Po uskutečnění převodu mají na odloženou daň dopad pouze zřizovací výdaje, které nejsou brány jako součást dlouhodobých aktiv podle IFRS. Z hodnoty eliminovaného aktiva při převodu z CAS na IFRS do výsledku běžného období vzniká odložená daňová pohledávka ve výši 71 tisíc CZK.

V porovnání výkazu o finanční pozici a výkazu rozvahy lze dospět k názoru, že některé položky změnily hodnoty výrazněji než jiné. Avšak je důležité zmínit, jaký dopad bude mít změna pravidel vykazování na některé významné finanční ukazatele.

Výše vybraných základních finančních ukazatelů vypočítaných podle údajů z konsolidované rozvahy sestavené podle českých předpisů a výkazu o finanční pozici podle IFRS je následující.

Finanční ukazatel	ČÚS	IFRS
Rentabilita aktiv	10,034 %	10,570 %
Běžná likvidita	1,0386	1,0392
Celková zadluženost	0,8123	0,8248

Rentabilita aktiv je počítána jako výsledek hospodaření před úroky⁹⁷ a zdaněním děleno průměrným stavem aktiv za sledované období. Pro běžnou likviditu platí, že jsou oběžná aktiva dělená krátkodobými závazky. Při výpočtu celkové zadluženosti se celkovými aktivy dělí cizí kapitál.

Zde je vidět, že se finanční ukazatele změnily, nikoliv však razantním způsobem. I této malé změně napomohly především rozdílné způsoby vykazování dlouhodobých aktiv, a to především oceňovacího rozdílu a zřizovacích výdajů.

⁹⁷ Nákladové úroky činily 8 209 tisíc CZK pro rok 2015.

6 Závěr

Na začátku práce je ukázáno, jak vypadá proces přípravy společnosti na převod výkazů sestavených podle ČÚS na IFRS. Zde je popsána problematika transformace účetních výkazů sestavených podle české účetní legislativy na výkazy podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a hlavní důvody, které k transformaci vedou. Vysvětlena je zde dále důležitost hranic významnosti a uvedeny varianty, podle kterých se stanovují hranice významnosti v auditorské praxi. Zmíněny jsou dále oceňovací základny, první přijetí IFRS a dále účetní politiky, které jsou velmi důležité nejen pro správné účtování v konsolidačním celku, ale také pro vykazování konsolidovaných výkazů.

Další kapitola je věnována položkám obsaženým v účetních výkazech sestavených podle ČÚS (rozvaze a výsledku zisku a ztrát), a jejich rozdílům v porovnání s IFRS. Popisuje základní termíny a pravidla spojená s přechodem, kdy je výchozím standardem *IFRS 1 První použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, avšak ne jediným, který je třeba respektovat. Aplikace ostatních standardů je nezbytná právě proto, že účetní závěrky sestavené podle pravidel IFRS mají prohlašovat úplnou shodu se všemi aktuálně platnými standardy společně s jejich interpretacemi.

Stěžejní částí diplomové práce jsou čtvrtá a pátá kapitola, kdy se v návaznosti na teoretické vymezení konverze z českých účetní předpisů na IFRS přechází k jejich praktické analýze a převodu jednotlivých položek konsolidovaných výkazů sestavených podle ČÚS na výkazy dle IFRS. Zde jsou popsány postupy a způsoby, podle kterých lze analýzu transakcí vykazovaného konsolidačního celku provést, a následně jsou položky posouzeny a hodnoceny z hlediska pravidel relevantních pro IFRS. Z analýzy skupina zjistí informace o položkách, které budou součástí závěrky dle IFRS, případně v jakém ocenění, a které naopak budou z výkazů vyloučeny, jelikož nesplňují definice standardů a nejsou jimi uznávány. Jako další specifikum je posouzení položek výkazů, které česká účetní legislativa nerozeznává ve výkazech. Jedná se např. o finanční leasingy a z nich vyplývající rozeznání majetku a závazku v rozvaze a některé typy rezerv.

Změny spojené s převodem výkazů byly k 1. 1. 2015 souvztažně provedeny proti nerozděleným výsledkům. K datu 31. 12. 2015 musí být zajištěna návaznost na zahajovací rozvahu, proto je důležité věnovat pozornost transformaci takových položek, které měly vliv na výsledky minulých období, a ty ostatní s vlivem na výsledek běžného období. Nakonec je sestavena závěrka podle IFRS, jsou popsány povinnosti prezentace a jsou jednoduše shrnuty

rozdíly v jednotlivých transakcích, které vyplývají z různých požadavků dvou lišících se účetních úprav, ČÚS a IFRS.

Diplomová práce je věnována problematice, která je v dnešní době velmi aktuální. Při samotném zpracování jsem narazila na několik problémů, které se postupem času proměnily v příležitosti získat nové vědomosti užitečné v praxi.

Jednou z příležitostí, které jsem viděla již na samém počátku práce, byla možnost více se ponořit do Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, se kterými jsem do té doby měla jen minimální zkušenosti, a to z předchozího psaní bakalářské práce. Podle mého názoru je tato problematika tak obsáhlá, že absolvovat jakýkoli kurz, seminář či školení a odnést si znalosti, které jsou později aplikovatelné na data reálné skupiny nebo společnosti nestačí, a je tedy zapotřebí se neustále kontinuálně vzdělávat. Nasvědčuje tomu i skutečnost, že mnoho situací, se kterými se lze setkat v reálné praxi, není ve standardech vysvětleno a přesný postup uplatnění pravidel zde není uveden. Uživatel proto musí být velmi dobře, ne-li detailně, seznámen s východisky IFRS, aby byl schopen informace obsažené ve standardech správně pochopit a aplikovat. Proto velmi oceňuji podporu a pomoc, která mi byla nabídnuta v rámci konzultací a upřesnění některých problematik týkajících se převodu výkazů skupiny WAG CZ.

Jako další problém se jevil velké množství dat vykazované skupiny podniků s mateřskou jednotkou WAG CZ. V této společnosti již třetím rokem působím jako účetní, nicméně konsolidační celek je transakčně natolik obsáhlý, že i po dlouhé době spolupráce nejsem detailně obeznámena s celou problematikou, ba jen s její částí. V rámci toho jsem se snažila s kolegyněmi, vedoucí účtárny i finančním ředitelem diskutovat problematiku standardů, oceňování položek, ale i samotné vykazování. Nemalou roli zde sehrála i skutečnost, že se skupina na převod opravdu chystá a data jsou reálná a použitelná pro výkazy sestavované skupinou ke konci účetního období roku 2016.

Jak je vidět nejen z rozsáhlých rozborů a teoretických analýz, přechod na jiná pravidla vykazování není tak jednoduchý, jak se možná na první pohled může zdát. Dal by se označit za dlouhodobý proces, vyžadující opravdu detailní seznámení nejen s činnostmi konsolidačního celku, ale i s pravidly, podle kterých jednotky vykazují.

Z důvodu velkého množství dat se skupina rozhodla pro převod využívat hranice materiality, a proto jsou v sestavených výkazech uvažovány většinou jen takové položky, jejichž dopady jsou významné pro vlastníky, interní a další externí uživatele účetních závěrek.

Dle mého názoru je cíl diplomové práce splněn, tedy podařilo se mi poskytnout určitý návod k převodu výkazů sestavených podle ČÚS na IFRS, jaké standardy je nutné použít pro první převod výkazů a jakým oblastem výkazů je třeba věnovat větší pozornost.

7 Seznam použitých zdrojů

Literatura:

- Audit risk and materiality: Discussion Paper 6. Johannesburg: SAICA: South African Institute of Chartered Accountants (SAICA). 1984., (červenec 1984).
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.
- JANHUBA, M. *Teorie účetnictví (výběr z problematiky)*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2010. 175 s. ISBN 978-80-245-1662-2.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XX. Praha: Trizonia, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. Praha: BOVA POLYGON, 2005, ix, 526 s. ISBN 80-727-3129-7.
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.
- MACKENZIE, Bruce. *Wiley 2012 interpretation and application of international financial reporting standards*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2012. ISBN 978-0-470-92400-6.
- SMEJKALOVÁ, Ivana. IFRS 9: Nový standard pro finanční nástroje. AUDITOR: časopis Komory auditorů České republiky. 2016, (9/2016), 3.
- ŠEDÝ, Jakub. *Problematika přechodu na vykazování v souladu s IFRS*. Praha, 2011. Vedoucí práce Vladimír Králíček.
- ŠINDELÁŘOVÁ, Lucie. *IFRS 1 - První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha, 2008. Vedoucí práce Lenka Krupová.
- ZELENKA, Vladimír. - ZELENKOVÁ, Marie. *Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace*. Praha: Ekopress, 2013. 434 s. ISBN 978-80-86929-95-8.

Internetové zdroje:

- MEJZLÍK, Ladislav. Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2006, **2006**(1), 15 [cit. 2016-12-30]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/128>.
- EY. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [pdf]. 2013 [cit. 2016-08-16]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf)
- Deloitte: *Vzorová účetní závěrka podle IFRS schválených pro použití v EU: 2013* [online]. , 163 [cit. 2016-08-16]. Dostupné z: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/vzorova_ucetni_zaverka_ifrs_2013.pdf
- PWC: *IFRS a české účetní předpisy podobnosti a rozdíly: 2004* [online]. , 75 [cit. 2016-08-16]. Dostupné z: <http://www.adeus.cz/Data/files/Rozbory%20a%20koment%C3%A1%C5%99e/Rozd%C3%ADly%20standardy%20mezin%C3%A1rodn%C3%AD%20a%20%C4%8CR.pdf>
- *Účetní zpravodaj: Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP, březen 2013* [online]. , 9 [cit. 2016-08-16]. Dostupné z: http://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2013/Accounting_news_cz_1303.pdf
- *Srovnání pravidel ČÚS a IFRS - leasing* [online]. [cit. 2016-08-16]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/srovnani-pravidel-cus-a-ifrs-leasing-186-c.html>
- *IFRS* [online]. IFRS foundation, 2016 [cit. 2016-08-16]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/>
- IFRS 9 — Financial Instruments. In: IAS Plus [online]. [cit. 2017-01-01]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en-us/standards/international/ifrs-en-us/ifrs9>.
- *BANKING AND FINANCE: Company reporting* [online]. EU, 2016 [cit. 2016-11-16]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/index_en.htm#ifric_4
- *IAS Plus* [online]. 2002 [cit. 2016-11-17]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifric>

- *IFRS 16 Leases* [online]. 2016, 20 [cit. 2016-08-13]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_project-summary.pdf

Právní předpisy:

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky: *Presentation of Financial Statements*, znění z ledna 2007
- IAS 2 Zásoby: *Inventories*, znění z prosince 2003
- IAS 7 Výkaz peněžních toků: *Statement of Cash Flows*, znění z prosince 1992
- IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby: *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, znění z prosince 2005
- IAS 12 Daně ze zisku: *Income Taxes*, znění z října 1996
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení: *Property, Plant and Equipment*, znění z prosince 2003
- IAS 17 Leasingy: *Leases*, znění z prosince 2003
- *IAS 19 Zaměstnanecké požitky: Employee Benefits (1998) (superseded)*, znění z roku 2011
- IAS 21 Dopady změn měnových kurzů: *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, znění z prosince 2003
- IAS 23 Výpůjční náklady: *Borrowing Costs*, znění z března 2007
- IAS 32 Finanční nástroje: vykazování: *Financial Instruments: Presentation*, znění z prosince 2003
- IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva: *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, znění ze září 1998
- IAS 38 Nehmotná aktiva: *Intangible Assets*, znění z března 2004
- IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování: *Financial Instruments: Recognition and Measurement*, znění z prosince 2003

- IAS 40 Investice do nemovitostí: *Investment Property*, znění z prosince 2003
- IFRIC 1 Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích: *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*, znění ze dne 27. 5. 2004
- IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing: *Determining Whether an Arrangement Contains a Lease*, znění ze dne 2. 12. 2004
- IFRIC 9 Přehodnocení vložených derivátů: *Reassessment of Embedded Derivatives*, znění ze dne 1. 3. 2006
- IFRIC 12 Koncesní smlouvy: *Service Concession Arrangements*, znění ze dne 30. 11. 2006
- IFRS 1 První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví: *First-time Adoption of IFRS*, znění z listopadu 2008
- IFRS 3 Podnikové kombinace: *Business Combinations*, znění z ledna 2008
- IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti: *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, znění z března 2004
- IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování: *Financial Instruments: Disclosures*, znění ze srpna 2005
- IFRS 9 Finanční instrumenty: *Financial instruments*, znění ze dne 24. 7. 2014
- IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky: *Revenue from Contracts with Customers*, znění ze dne 12. 4. 2016
- IFRS 16 Leasingy: *Leases*, znění ze dne 13. 1. 2016
- Mezinárodní účetní standardy, příloha úředního věstníku L320 ze dne 3. 11. 2008 podle nařízení (ES) č. 1126/2008
- SIC-32 Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky: *Intangible Assets – Web Site Costs*, znění ze dne 25. 3. 2002
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

8 Seznam schémat, příkladů a tabulek

8.1 Seznam tabulek

Tabulka 1: Zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS	30
Tabulka 2: Konsolidační celek WAG CZ	65
Tabulka 3: Odpisové skupiny dlouhodobého nehmotného majetku	66
Tabulka 4: Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku	66
Tabulka 5: Způsob stanovení opravných položek k pohledávkám	67
Tabulka 6: Akcie tvořící základní kapitál společnosti WAG CZ	68
Tabulka 7: Zpráva o vyhodnocení dopadů přechodu na výkaznictví dle IFRS konsolidačního celku WAG CZ	71
Tabulka 8: Funkční měna a měna vykazovací pro konsolidovanou skupinu WAG CZ	74
Tabulka 9: Leasingová smlouva - technologie čerpací stanice	89
Tabulka 10: Vzorec pro výpočet minimální leasingové splátky	90
Tabulka 11: Leasingová smlouva – technologie čerpací stanice	107

8.2 Seznam obrázků

Obrázek 1: Časová osa IFRS konverze	17
Obrázek 2: IFRS konverze	25
Obrázek 3: Konsolidační celek WAG CZ	64

9 Přílohy

9.1 Identifikovaný leasing k 1. 1. 2015

Pořizovací cena předmětu leasingu:	278 983,43
Financovaná částka:	278 983,43
Platba splátek:	Předem
Počet splátek:	60
Anuita:	5 002,78
Prodejní cena:	5 002,78
Vnitřní výnosové procento (měsíc):	0,3043%
Vnitřní výnosové procento (rok):	3,6514%

Datum	Splátka	Částka na začátku období	Splátka	Financovaná částka během období	Úrok	Platba úroku	Platba úmoru	Částka na konci období	Současná hodnota leasingové splátky
1.5.2012	1. splátka	278 983,43	-5 002,78	273 980,65	833,67	-833,67	-4 169,11	274 814,32	5 002,78
1.6.2012	2. splátka	274 814,32	-5 002,78	269 811,54	820,98	-820,98	-4 181,80	270 632,52	4 987,60
1.7.2012	3. splátka	270 632,52	-5 002,78	265 629,74	808,26	-808,26	-4 194,52	266 438,00	4 972,47
1.8.2012	4. splátka	266 438,00	-5 002,78	261 435,22	795,50	-795,50	-4 207,28	262 230,72	4 957,39
1.9.2012	5. splátka	262 230,72	-5 002,78	257 227,94	782,69	-782,69	-4 220,09	258 010,63	4 942,35
1.10.2012	6. splátka	258 010,63	-5 002,78	253 007,85	769,85	-769,85	-4 232,93	253 777,71	4 927,36
1.11.2012	7. splátka	253 777,71	-5 002,78	248 774,93	756,97	-756,97	-4 245,81	249 531,90	4 912,41
1.12.2012	8. splátka	249 531,90	-5 002,78	244 529,12	744,05	-744,05	-4 258,73	245 273,18	4 897,51
1.1.2013	9. splátka	245 273,18	-5 002,78	240 270,40	731,10	-731,10	-4 271,68	241 001,49	4 882,65
1.2.2013	10. splátka	241 001,49	-5 002,78	235 998,71	718,10	-718,10	-4 284,68	236 716,81	4 867,84
1.3.2013	11. splátka	236 716,81	-5 002,78	231 714,03	705,06	-705,06	-4 297,72	232 419,09	4 853,07
1.4.2013	12. splátka	232 419,09	-5 002,78	227 416,31	691,98	-691,98	-4 310,80	228 108,29	4 838,35
1.5.2013	13. splátka	228 108,29	-5 002,78	223 105,51	678,87	-678,87	-4 323,91	223 784,38	4 823,67
1.6.2013	14. splátka	223 784,38	-5 002,78	218 781,60	665,71	-665,71	-4 337,07	219 447,31	4 809,04
1.7.2013	15. splátka	219 447,31	-5 002,78	214 444,53	652,51	-652,51	-4 350,27	215 097,04	4 794,45
1.8.2013	16. splátka	215 097,04	-5 002,78	210 094,26	639,28	-639,28	-4 363,50	210 733,54	4 779,91
1.9.2013	17. splátka	210 733,54	-5 002,78	205 730,76	626,00	-626,00	-4 376,78	206 356,76	4 765,41
1.10.2013	18. splátka	206 356,76	-5 002,78	201 353,98	612,68	-612,68	-4 390,10	201 966,66	4 750,95
1.11.2013	19. splátka	201 966,66	-5 002,78	196 963,88	599,32	-599,32	-4 403,46	197 563,20	4 736,54
1.12.2013	20. splátka	197 563,20	-5 002,78	192 560,42	585,92	-585,92	-4 416,86	193 146,34	4 722,17
1.1.2014	21. splátka	193 146,34	-5 002,78	188 143,56	572,48	-572,48	-4 430,30	188 716,05	4 707,84
1.2.2014	22. splátka	188 716,05	-5 002,78	183 713,27	559,00	-559,00	-4 443,78	184 272,27	4 693,56
1.3.2014	23. splátka	184 272,27	-5 002,78	179 269,49	545,48	-545,48	-4 457,30	179 814,97	4 679,32
1.4.2014	24. splátka	179 814,97	-5 002,78	174 812,19	531,92	-531,92	-4 470,86	175 344,11	4 665,13
1.5.2014	25. splátka	175 344,11	-5 002,78	170 341,33	518,32	-518,32	-4 484,46	170 859,65	4 650,98
1.6.2014	26. splátka	170 859,65	-5 002,78	165 856,87	504,67	-504,67	-4 498,11	166 361,54	4 636,87
1.7.2014	27. splátka	166 361,54	-5 002,78	161 358,76	490,98	-490,98	-4 511,80	161 849,74	4 622,80
1.8.2014	28. splátka	161 849,74	-5 002,78	156 846,96	477,25	-477,25	-4 525,53	157 324,22	4 608,78
1.9.2014	29. splátka	157 324,22	-5 002,78	152 321,44	463,48	-463,48	-4 539,30	152 784,92	4 594,80
1.10.2014	30. splátka	152 784,92	-5 002,78	147 782,14	449,67	-449,67	-4 553,11	148 231,81	4 580,86
1.11.2014	31. splátka	148 231,81	-5 002,78	143 229,03	435,82	-435,82	-4 566,96	143 664,85	4 566,96
1.12.2014	32. splátka	143 664,85	-5 002,78	138 662,07	421,92	-421,92	-4 580,86	139 083,99	4 553,11
1.1.2015	33. splátka	139 083,99	-5 002,78	134 081,21	407,98	-407,98	-4 594,80	134 489,20	4 539,30
1.2.2015	34. splátka	134 489,20	-5 002,78	129 486,42	394,00	-394,00	-4 608,78	129 880,42	4 525,53
1.3.2015	35. splátka	129 880,42	-5 002,78	124 877,64	379,98	-379,98	-4 622,80	125 257,62	4 511,80
1.4.2015	36. splátka	125 257,62	-5 002,78	120 254,84	365,91	-365,91	-4 636,87	120 620,75	4 498,11
1.5.2015	37. splátka	120 620,75	-5 002,78	115 617,97	351,80	-351,80	-4 650,98	115 969,77	4 484,46
1.6.2015	38. splátka	115 969,77	-5 002,78	110 966,99	337,65	-337,65	-4 665,13	111 304,64	4 470,86
1.7.2015	39. splátka	111 304,64	-5 002,78	106 301,86	323,46	-323,46	-4 679,32	106 625,32	4 457,30
1.8.2015	40. splátka	106 625,32	-5 002,78	101 622,54	309,22	-309,22	-4 693,56	101 931,76	4 443,78
1.9.2015	41. splátka	101 931,76	-5 002,78	96 928,98	294,94	-294,94	-4 707,84	97 223,91	4 430,30
1.10.2015	42. splátka	97 223,91	-5 002,78	92 221,13	280,61	-280,61	-4 722,17	92 501,74	4 416,86
1.11.2015	43. splátka	92 501,74	-5 002,78	87 498,96	266,24	-266,24	-4 736,54	87 765,21	4 403,46
1.12.2015	44. splátka	87 765,21	-5 002,78	82 762,43	251,83	-251,83	-4 750,95	83 014,26	4 390,10
1.1.2016	45. splátka	83 014,26	-5 002,78	78 011,48	237,37	-237,37	-4 765,41	78 248,85	4 376,78
1.2.2016	46. splátka	78 248,85	-5 002,78	73 246,07	222,87	-222,87	-4 779,91	73 468,94	4 363,50
1.3.2016	47. splátka	73 468,94	-5 002,78	68 466,16	208,33	-208,33	-4 794,45	68 674,49	4 350,27
1.4.2016	48. splátka	68 674,49	-5 002,78	63 671,71	193,74	-193,74	-4 809,04	63 865,45	4 337,07
1.5.2016	49. splátka	63 865,45	-5 002,78	58 862,67	179,11	-179,11	-4 823,67	59 041,78	4 323,91
1.6.2016	50. splátka	59 041,78	-5 002,78	54 039,00	164,43	-164,43	-4 838,35	54 203,43	4 310,80
1.7.2016	51. splátka	54 203,43	-5 002,78	49 200,65	149,71	-149,71	-4 853,07	49 350,36	4 297,72
1.8.2016	52. splátka	49 350,36	-5 002,78	44 347,58	134,94	-134,94	-4 867,84	44 482,52	4 284,68
1.9.2016	53. splátka	44 482,52	-5 002,78	39 479,74	120,13	-120,13	-4 882,65	39 599,87	4 271,68
1.10.2016	54. splátka	39 599,87	-5 002,78	34 597,09	105,27	-105,27	-4 897,51	34 702,36	4 258,73
1.11.2016	55. splátka	34 702,36	-5 002,78	29 699,58	90,37	-90,37	-4 912,41	29 789,95	4 245,81
1.12.2016	56. splátka	29 789,95	-5 002,78	24 787,17	75,42	-75,42	-4 927,36	24 862,59	4 232,93
1.1.2017	57. splátka	24 862,59	-5 002,78	19 859,81	60,43	-60,43	-4 942,35	19 920,24	4 220,09
1.2.2017	58. splátka	19 920,24	-5 002,78	14 917,46	45,39	-45,39	-4 957,39	14 962,85	4 207,28
1.3.2017	59. splátka	14 962,85	-5 002,78	9 960,07	30,31	-30,31	-4 972,47	9 990,38	4 194,52
1.4.2017	60. splátka	9 990,38	-5 002,78	4 987,60	15,18	-15,18	-4 987,60	5 002,78	4 181,80
	Odkupní cena						-5 002,78		4 169,11
Celkem		0,00		0,00	26 186,15	-26 186,15	-278 983,43		278 983,43
Reálná hodnota					278 983,43				
Současná hodnota minimálních leasingových plateb					278 983,43				

9.2 Leasing k 31. 12. 2015

Pořizovací cena předmětu leasingu:	278 983,43
Financovaná částka:	<u>278 983,43</u>
Platba splátek:	<u>Předem</u>
Počet splátek:	60
Anuita:	4 825,72
Prodejní cena:	5 002,78
Vnitřní výnosové procento (měsíc):	0,2497%
Vnitřní výnosové procento (rok):	2,9961%

Datum	Splátka	Částka na začátku období	Splátka	Financovaná částka během období	Úrok	Platba úroku	Platba úmoru	Částka na konci období	Současná hodnota leasingové splátky
1.5.2012	1. splátka	278 983,43	-5 002,78	273 980,65	684,06	-684,06	-4 318,72	274 664,71	5 002,78
1.6.2012	2. splátka	274 664,71	-5 002,78	269 661,93	673,27	-673,27	-4 329,51	270 335,20	4 990,32
1.7.2012	3. splátka	270 335,20	-5 002,78	265 332,42	662,46	-662,46	-4 340,32	265 994,88	4 977,89
1.8.2012	4. splátka	265 994,88	-5 002,78	260 992,10	651,63	-651,63	-4 351,15	261 643,73	4 965,49
1.9.2012	5. splátka	261 643,73	-5 002,78	256 640,95	640,76	-640,76	-4 362,02	257 281,72	4 953,13
1.10.2012	6. splátka	257 281,72	-5 002,78	252 278,94	629,87	-629,87	-4 372,91	252 908,81	4 940,79
1.11.2012	7. splátka	252 908,81	-5 002,78	247 906,03	618,96	-618,96	-4 383,82	248 524,98	4 928,49
1.12.2012	8. splátka	248 524,98	-5 002,78	243 522,20	608,01	-608,01	-4 394,77	244 130,21	4 916,21
1.1.2013	9. splátka	244 130,21	-5 002,78	239 127,43	597,04	-597,04	-4 405,74	239 724,47	4 903,97
1.2.2013	10. splátka	239 724,47	-5 002,78	234 721,69	586,04	-586,04	-4 416,74	235 307,73	4 891,76
1.3.2013	11. splátka	235 307,73	-5 002,78	230 304,95	575,01	-575,01	-4 427,77	230 879,96	4 879,57
1.4.2013	12. splátka	230 879,96	-5 002,78	225 877,18	563,96	-563,96	-4 438,82	226 441,13	4 867,42
1.5.2013	13. splátka	226 441,13	-5 002,78	221 438,35	552,87	-552,87	-4 449,91	221 991,23	4 855,30
1.6.2013	14. splátka	221 991,23	-5 002,78	216 988,45	541,76	-541,76	-4 461,02	217 530,21	4 843,20
1.7.2013	15. splátka	217 530,21	-5 002,78	212 527,43	530,62	-530,62	-4 472,16	213 058,05	4 831,14
1.8.2013	16. splátka	213 058,05	-5 002,78	208 055,27	519,46	-519,46	-4 483,32	208 574,73	4 819,11
1.9.2013	17. splátka	208 574,73	-5 002,78	203 571,95	508,26	-508,26	-4 494,52	204 080,22	4 807,11
1.10.2013	18. splátka	204 080,22	-5 002,78	199 077,44	497,04	-497,04	-4 505,74	199 574,48	4 795,14
1.11.2013	19. splátka	199 574,48	-5 002,78	194 571,70	485,79	-485,79	-4 516,99	195 057,49	4 783,19
1.12.2013	20. splátka	195 057,49	-5 002,78	190 054,71	474,52	-474,52	-4 528,26	190 529,23	4 771,28
1.1.2014	21. splátka	190 529,23	-5 002,78	185 526,45	463,21	-463,21	-4 539,57	185 989,66	4 759,40
1.2.2014	22. splátka	185 989,66	-5 002,78	180 986,88	451,88	-451,88	-4 550,90	181 438,75	4 747,55
1.3.2014	23. splátka	181 438,75	-5 002,78	176 435,97	440,51	-440,51	-4 562,27	176 876,49	4 735,72
1.4.2014	24. splátka	176 876,49	-5 002,78	171 873,71	429,12	-429,12	-4 573,66	172 302,83	4 723,93
1.5.2014	25. splátka	172 302,83	-5 002,78	167 300,05	417,70	-417,70	-4 585,08	167 717,75	4 712,16
1.6.2014	26. splátka	167 717,75	-5 002,78	162 714,97	406,26	-406,26	-4 596,52	163 121,23	4 700,43
1.7.2014	27. splátka	163 121,23	-5 002,78	158 118,45	394,78	-394,78	-4 608,00	158 513,23	4 688,72
1.8.2014	28. splátka	158 513,23	-5 002,78	153 510,45	383,27	-383,27	-4 619,51	153 893,72	4 677,04
1.9.2014	29. splátka	153 893,72	-5 002,78	148 890,94	371,74	-371,74	-4 631,04	149 262,69	4 665,39
1.10.2014	30. splátka	149 262,69	-5 002,78	144 259,91	360,18	-360,18	-4 642,60	144 620,08	4 653,78
1.11.2014	31. splátka	144 620,08	-5 002,78	139 617,30	348,59	-348,59	-4 654,19	139 965,89	4 642,18
1.12.2014	32. splátka	139 965,89	-5 002,78	134 963,11	336,97	-336,97	-4 665,81	135 300,08	4 630,62
1.1.2015	33. splátka	135 300,08	-4 827,55	130 472,53	325,76	-325,76	-4 501,79	130 798,28	4 457,30
1.2.2015	34. splátka	130 798,28	-4 827,55	125 970,73	314,52	-314,52	-4 513,03	126 285,25	4 446,20
1.3.2015	35. splátka	126 285,25	-4 827,55	121 457,70	303,25	-303,25	-4 524,30	121 760,95	4 435,13
1.4.2015	36. splátka	121 760,95	-4 827,55	116 933,40	291,95	-291,95	-4 535,60	117 225,35	4 424,08
1.5.2015	37. splátka	117 225,35	-4 827,55	112 397,80	280,63	-280,63	-4 546,92	112 678,42	4 413,06
1.6.2015	38. splátka	112 678,42	-4 827,55	107 850,87	269,27	-269,27	-4 558,28	108 120,15	4 402,07
1.7.2015	39. splátka	108 120,15	-4 827,55	103 292,60	257,89	-257,89	-4 569,66	103 550,49	4 391,11
1.8.2015	40. splátka	103 550,49	-4 823,15	98 727,34	246,50	-246,50	-4 576,65	98 973,84	4 376,18
1.9.2015	41. splátka	98 973,84	-4 823,15	94 150,69	235,07	-235,07	-4 588,08	94 385,76	4 365,28
1.10.2015	42. splátka	94 385,76	-4 823,15	89 562,61	223,61	-223,61	-4 599,54	89 786,22	4 354,41
1.11.2015	43. splátka	89 786,22	-4 823,15	84 963,07	212,13	-212,13	-4 611,02	85 175,20	4 343,56
1.12.2015	44. splátka	85 175,20	-4 823,15	80 352,05	200,62	-200,62	-4 622,53	80 552,67	4 332,75
1.1.2016	45. splátka	80 552,67	-4 823,15	75 729,52	189,08	-189,08	-4 634,07	75 918,60	4 321,96
1.2.2016	46. splátka	75 918,60	-4 823,15	71 095,45	177,51	-177,51	-4 645,64	71 272,95	4 311,19
1.3.2016	47. splátka	71 272,95	-4 823,15	66 449,80	165,91	-165,91	-4 657,24	66 615,71	4 300,45
1.4.2016	48. splátka	66 615,71	-4 823,15	61 792,56	154,28	-154,28	-4 668,87	61 946,84	4 289,74
1.5.2016	49. splátka	61 946,84	-4 823,15	57 123,69	142,62	-142,62	-4 680,53	57 266,31	4 279,06
1.6.2016	50. splátka	57 266,31	-4 823,15	52 443,16	130,94	-130,94	-4 692,21	52 574,10	4 268,40
1.7.2016	51. splátka	52 574,10	-4 823,15	47 750,95	119,22	-119,22	-4 703,93	47 870,17	4 257,77
1.8.2016	52. splátka	47 870,17	-4 823,15	43 047,02	107,48	-107,48	-4 715,67	43 154,50	4 247,17
1.9.2016	53. splátka	43 154,50	-4 823,15	38 331,35	95,70	-95,70	-4 727,45	38 427,05	4 236,59
1.10.2016	54. splátka	38 427,05	-4 823,15	33 603,90	83,90	-83,90	-4 739,25	33 687,80	4 226,04
1.11.2016	55. splátka	33 687,80	-4 823,15	28 864,65	72,07	-72,07	-4 751,08	28 936,72	4 215,51
1.12.2016	56. splátka	28 936,72	-4 823,15	24 113,57	60,21	-60,21	-4 762,94	24 173,77	4 205,02
1.1.2017	57. splátka	24 173,77	-4 823,15	19 350,62	48,31	-48,31	-4 774,84	19 398,94	4 194,54
1.2.2017	58. splátka	19 398,94	-4 823,15	14 575,79	36,39	-36,39	-4 786,76	14 612,18	4 184,10
1.3.2017	59. splátka	14 612,18	-4 823,15	9 789,03	24,44	-24,44	-4 798,71	9 813,47	4 173,68
1.4.2017	60. splátka	9 813,47	-4 823,15	4 990,32	12,46	-12,46	-4 810,69	5 002,78	4 163,28
Odkupní cena							-5 002,78		4 307,58
Celkem		0,00		0,00	21 187,31	-21 187,31	-278 983,43		278 983,43
<i>Reálná hodnota</i>				278 983,43					
<i>Současná hodnota minimálních leasingových plateb</i>				278 983,43					

9.3 Převodový můstek k rozvaze

ČÚS - Rozvaha	IFRS - Výkaz o finanční pozici
Software	Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva
Ocenitelná práva	Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva
Pozemky	Pozemky, budovy, zařízení
Stavby	Pozemky, budovy, zařízení
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Pozemky, budovy, zařízení
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	Pozemky, budovy, zařízení
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	Pozemky, budovy, zařízení
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	Pozemky, budovy, zařízení
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	Dlouhodobá finanční aktiva
Kladný konsolidační rozdíl	Goodwill
Materiál	Zásoby
Zboží	Zásoby
Pohledávky z obchodních vztahů	Obchodní a jiné pohledávky
Stát - daňové pohledávky	Obchodní a jiné pohledávky
Krátkodobé poskytnuté zálohy	Obchodní a jiné pohledávky
Dohadné účty aktivní	Obchodní a jiné pohledávky
Jiné pohledávky	Obchodní a jiné pohledávky
Peníze	Peníze a peněžní ekvivalenty
Účty v bankách	Peníze a peněžní ekvivalenty
Náklady příštích období	Obchodní a jiné pohledávky
Příjmy příštích období	Obchodní a jiné pohledávky
Základní kapitál	Základní kapitál
Emisní ážio	Emisní ážio
Ostatní kapitálové fondy	Kurzové rozdíly z přepočtů zahraničních jednotek
Rezervní fond	Rezervní fond
Nerozdělený zisk minulých let	Nerozdělené výsledky
Neuhrazená ztráta minulých let	Nerozdělené výsledky
Výsledek hospodaření běžného účetního období bez menšinových podílů	Výsledek běžného období
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	Rezervy
Rezerva na daň z příjmu	Rezervy
Ostatní rezervy	Rezervy
Jiné závazky	Ostatní dlouhodobé závazky
Závazky z obchodních vztahů	Obchodní a jiné závazky
Závazky k zaměstnancům	Ostatní krátkodobé závazky
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	Ostatní krátkodobé závazky
Stát - daňové závazky a dotace	Obchodní a jiné závazky
Krátkodobé přijaté zálohy	Ostatní krátkodobé závazky
Dohadné účty pasivní	Obchodní a jiné závazky
Jiné závazky	Obchodní a jiné závazky
Bankovní úvěry dlouhodobé	Dlouhodobé úročené úvěry a půjčky
Krátkodobé bankovní úvěry	Krátkodobé úročené úvěry a půjčky
Výdaje příštích období	Obchodní a jiné závazky
Výnosy příštích období	Obchodní a jiné závazky

9.4 Převodový můstek k výkazu zisků a ztrát

ČÚS - výkaz zisku a ztráty	IFRS - výkaz o celkovém úplném výsledku hospodaření
Tržby za prodej zboží	Tržby za prodej zboží
Náklady vynaložené na prodané zboží	Náklady na prodané zboží
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	Poskytnuté služby
Aktivace	Poskytnuté služby
Spotřeba materiálu a energie	Spotřebovaný materiál a energie
Služby	Ostatní provozní náklady
Mzdové náklady	Náklady na zaměstnance
Odměny členům orgánů společnosti a družstva	Náklady na zaměstnance
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	Náklady na zaměstnance
Sociální náklady	Náklady na zaměstnance
Daně a poplatky	Ostatní provozní náklady
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Odpisy a amortizace
Zúčtování kladného konsolidačního rozdílu	Odpisy a amortizace
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	Ostatní provozní výnosy
Tržby z prodeje materiálu	Ostatní provozní výnosy
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	Ostatní provozní výnosy
Změna stavu rezerv a opravných pol.v provoz.obl.a komplexních nákl.příštích obd.	Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv
Ostatní provozní výnosy	Ostatní provozní výnosy
Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní náklady
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	Finanční výnosy
Náklady z přecenění majetkových cenných papírů a derivátů	Finanční náklady
Výnosové úroky	Finanční výnosy
Nákladové úroky	Finanční náklady
Ostatní finanční výnosy	Finanční výnosy
Ostatní finanční náklady	Finanční náklady
Daň z příjmů splatná	Daň z příjmů
Daň z příjmů odložená	Daň z příjmů

9.5 Translační tabulka, výkaz k 1. 1. 2015

AKTIVA	Hodnoty dle ČÚS	Úprava 1	Úprava 2	Úprava 3	Úprava 4	Úprava 5	Úprava 6	Úprava 7	Úprava 8	Úprava 9	Úprava 10	Úprava 11	Úprava 12	Úprava 13	Úprava 14	Rozdíl	IFRS
Dlouhodobá aktiva	530 160	-195	222	-5 158	-53 595	0	-16	13 446	0	0	0	0	0	0	5 672	-39 624	490 536
Goodwill	42 307	-195	222	-5 158												-5 131	37 176
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	17 028															0	17 028
Pozemky, budovy, zařízení	470 805				-53 595										5 672	-47 923	422 882
Dlouhodobá finanční aktiva	20						-16									-16	4
Odložená daňová pohledávka	0															0	0
Ostatní dlouhodobá aktiva	0							13 446								13 446	13 446
Krátkodobá aktiva	1 776 944	0	0	0	0	0	0	-13 446	0	0	0	0	0	0	0	-13 446	1 763 498
Zásoby	49 652															0	49 652
Obchodní a jiné pohledávky	1 566 363							-13 446					-60			-13 506	1 552 857
Splatná daň z příjmu – pohledávka	0															0	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	160 928															0	160 928
Krátkodobá finanční aktiva	0															0	0
Ostatní krátkodobá aktiva	0												60			60	60
Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje	0															0	0
AKTIVA CELKEM	2 307 105	-195	222	-5 158	-53 595	0	-16	0	0	0	0	0	0	0	5 672	-53 070	2 254 035
PASIVA																	
Vlastní kapitál	347 486	-195	222	-5 158	-53 595	10	-16	0	0	0	0	0	0	0	1 816	-56 916	290 570
Základní kapitál	109 796															0	109 796
Emisní ážio	9 500															0	9 500
Kurzové rozdíly pro přepočty zahraničních jednotek	558												-558			-558	0
Rezervní fond	10 440															0	10 440
Nerozdělené výsledky	217 192	-195	222	-5 158	-53 595	10	-16					558			1 816	-56 358	160 834
Výsledek běžného období	0															0	0
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	347 486	-195	222	-5 158	-53 595	10	-16	0	0	0	0	0	0	0	1 816	-56 916	290 570
Nekontrolní podíly	0															0	0
Dlouhodobé závazky	112 957	0	0	0	0	-10	0	0	12 860	0	0	0	0	0	2 301	15 151	128 108
Úročené úvěry a půjčky	110 112															0	110 112
Rezervy	0															0	0
Ostatní dlouhodobé závazky	402								12 860						2 301	15 161	15 563
Odložený daňový závazek	2 443					-10										-10	2 433
Krátkodobé závazky	1 846 662	0	0	0	0	0	0	0	-12 860	0	0	0	0	0	1 555	-11 305	1 835 357
Obchodní a jiné závazky	1 705 099								-12 860	4 747			-3 458			-11 571	1 693 528
Úročené úvěry a půjčky	109 928															0	109 928
Rezervy	31 635									-4 747	-26 797					-31 544	91
Splatná daň z příjmu - závazek	0										26 797					26 797	26 797
Krátkodobé finanční závazky	0															0	0
Ostatní krátkodobé závazky	0												3 458	1 555		5 013	5 013
Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji	0															0	0
PASIVA CELKEM	2 307 105	-195	222	-5 158	-53 595	0	-16	0	0	0	0	0	0	0	5 672	-53 070	2 254 035
KONTROLA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

9.6 Translační tabulky, výkazy k 31. 12. 2015

AKTIVA	Hodnota dle ČÚS	Úprava 1	Úprava 2	Úprava 3	Úprava 4	Úprava 5	Úprava 6	Úprava 7	Úprava 8	Úprava 9	Úprava 10	Úprava 11	Úprava 12	Úprava 13	Úprava 14	Úprava 15	Úprava 16	Úprava 17	Úprava 18	Úprava 19	Rozdíl	IFRS
Dlouhodobá aktiva	556 799	12 849	0	0	0	0	0	0	-34 213	0	-211	2 208	-48 187	-257	81	4 775	0	0	0	0	-62 955	493 844
Goodwill	34 746										-211	2 208									1 997	36 743
Ostatní dlouhodobá nehmotná aktiva	19 201													-257							-257	18 944
Pozemky, budovy, zařízení	496 035								-34 213				-48 187			4 775					-77 625	418 410
Dlouhodobá finanční aktiva	4																				0	4
Odložená daňová pohledávka	6 813														81						81	6 894
Ostatní dlouhodobá aktiva	0	12 849																			12 849	12 849
Krátkodobá aktiva	2 366 969	-12 849	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-12 849	2 354 120
Zásoby	46 333																				0	46 333
Obchodní a jiné pohledávky	1 401 249	-12 849						-2 122													-14 971	1 386 278
Splatná daň z příjmu – pohledávka	0																				0	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	919 387																				0	919 387
Krátkodobá finanční aktiva	0																				0	0
Ostatní krátkodobá aktiva	0						2 122														2 122	2 122
Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje	0								34 213												34 213	34 213
AKTIVA CELKEM	2 923 768	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-211	2 208	-48 187	-257	81	4 775	0	0	0	0	-41 591	2 882 177
PASIVA																						
Vlastní kapitál	548 711	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-211	2 208	-48 187	-257	81	2 496	0	0	0	0	-43 870	504 841
Základní kapitál	109 796																				0	109 796
Emisní ážio	9 500																				0	9 500
Kurzové rozdíly pro přepočty zahraničních jednotek	-357									357	-211					-38				-1719	-1 611	-1 968
Rezervní fond	10 440																				0	10 440
Nerozdělené výsledky	212 045									558			-53 595		10	1 816					-51 211	160 834
Výsledek běžného období	207 287									-915		2 208	5 408	-257	71	718				1719	8 952	216 239
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	548 711	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-211	2 208	-48 187	-257	81	2 496	0	0	0	0	-43 870	504 841
Nekontrolní podíly	0																				0	0
Dlouhodobé závazky	96 008	0	9 789	0	0	5 446	0	0	0	0	0	0	0	0	0	755	0	0	0	0	15 990	111 998
Úročené úvěry a půjčky	94 565																				0	94 565
Rezervy	0					5 446															5 446	5 446
Ostatní dlouhodobé závazky	125		9 789														755				10 544	10 669
Odložený daňový závazek	1 318																				0	1 318
Krátkodobé závazky	2 279 049	0	-9 789	0	0	-5 446	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1 524	0	0	0	0	-13 711	2 265 338
Obchodní a jiné závazky	2 192 532		-9 789	5 762				-7 979													-12 006	2 180 526
Úročené úvěry a půjčky	49 013																				0	49 013
Rezervy	37 505			-5 762	-19 300	-5 446															-30 508	6 997
Splatná daň z příjmu - závazek	0				19 300																19 300	19 300
Krátkodobé finanční závazky	0																				0	0
Ostatní krátkodobé závazky	0							7 979								1 524					9 503	9 503
Závazky spojené s dlouhodobým aktivem určeným k prodeji	0																				0	0
PASIVA CELKEM	2 923 768	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-211	2 208	-48 187	-257	81	4 775	0	0	0	0	-41 591	2 882 177
KONTROLA		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

	Hodnoty dle ČÚS	Úprava 1	Úprava 2	Úprava 3	Úprava 4	Úprava 5	Úprava 6	Úprava 7	Úprava 8	Úprava 9	Úprava 10	Úprava 11	Úprava 12	Úprava 13	Úprava 14	Úprava 15	Úprava 16	Úprava 17	Úprava 18	Úprava 19	Rozdíl	IFRS
Tržby za prodej zboží	13 399 185																			1 518	1 518	13 400 703
Náklady na prodané zboží	12 732 534																			26 465	26 465	12 758 999
Hrubý zisk	666 650	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-24 947	-24 947	641 703
Poskytnuté služby	285 578																-19 658			529	-19 129	266 449
Ostatní provozní výnosy	903 405																			14	14	903 419
Spotřebovaný materiál a energie	19 426																			-144	-144	19 282
Náklady na zaměstnance	264 836																	6 965		581	7 546	272 382
Odpisy a amortizace	63 019											-2 208	-5 408	-64		761				159	-6 760	56 259
Snížení hodnoty dlouhodobých aktiv	2 372																	-14 025	11 653	0	-2 372	0
Ostatní provozní náklady	1 172 277									915				321		-1 565		7 060	-11 653	-225	-5 147	1 167 130
Provozní zisk	333 704	0	0	0	0	0	0	0	0	-915	0	2 208	5 408	-257	0	804	-19 658	0	0	-24 775	-37 185	296 519
Finanční výnosy	125 726																19 658			90	19 748	145 474
Finanční náklady	188 778															86				-26 538	-26 452	162 326
Zisk před zdaněním z pokračující činnosti	270 653	0	0	0	0	0	0	0	0	-915	0	2 208	5 408	-257	0	718	0	0	0	1 853	9 015	279 668
Daň z příjmů	63 366														-71					134	63	63 429
Ukončený provoz																					0	0
Zisk / ztráta po zdanění z ukončených činnosti	0																				0	0
Zisk	207 287	0	0	0	0	0	0	0	0	-915	0	2 208	5 408	-257	71	718	0	0	0	1 719	8 952	216 239
Ostatní úplný výsledek	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-211	0	0	0	0	-38	0	0	0	-1 719	-1 968	-1 968
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních operací	0										-211					-38				-1 719	-1 968	-1 968
Úplný výsledek	207 287	0	0	0	0	0	0	0	0	-915	-211	2 208	5 408	-257	71	0	0	0	0	0	6 304	213 591
Celkový zisk za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti	207 287									-915		2 208	5 408	-257	71					1 719	8 234	215 521
Celkový zisk za účetní období připadající na nekontrolní podíly	0																				0	0
Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na akcionáře mateřské společnosti	0										-211									-1719	-1 930	-1 930
Celkový úplný výsledek za účetní období připadající na nekontrolní podíly	0																				0	0



Souhlas s užitím účetních dat společnosti W.A.G. payment solutions, a.s.

Souhlasím s tím, aby v diplomové práci Bc. Zuzany Janovské s názvem „*Převod konsolidované účetní závěrky sestavené podle Českých účetních standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*“ byla použita veškerá účetní data a účetní výkazy konsolidačního celku s konsolidující účetní jednotkou W.A.G. payment solutions, a.s. za rok 2015 a roky předcházející.

V Praze dne 20.4.2016



Tomáš Michek
Chief Financial Officer

kontakt:

tel.: +420 236 089 929

GSM: +420 725 042 275

e-mail: michek@eurowag.com

W.A.G. payment solutions, a.s.
Na Vítězné pláni 1719/4
140 00 Prague, Czech Republic
www.eurowag.com

VAT No.: CZ26415623
Registered: The Municipal Court in Prague, section B, insert 6882