



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Diplomová práce

**Vypovídací schopnost finančních výkazů sestavených v sou-
ladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS)
a Všeobecně uznávaná, o účetními principy (US GAAP)**

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D., MBA

Autorka diplomové práce: Bc. Lenka Jarošová

České Budějovice 2018

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka MATOUŠKOVÁ**
Osobní číslo: **E15644**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Vypovídací schopnost finanční výkazů sestavených v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávaná, o účetními principy (US GAAP)**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Posouzení vypovídací schopnosti finančních výkazů sestavených v souladu s mezinárodními a americkými standardy účetního výkaznictví IFRS a US GAAP včetně doporučení k využití dat z účetních výkazů pro řízení a rozhodování uživatelů účetní závěrky. Součástí práce bude také analýza významných rozdílů oceňování a vykazování dle IFRS a US GAAP vybraných účetních oblastí v komparaci s výkazy sestavenými dle českých účetních předpisů.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Teoretická část:
 - a) vymezení účetních systémů IFRS, US GAAP, ČÚP,
 - b) věrný a poctivý obraz účetnictví ve vztahu k využití dat z účetnictví.
3. Metodika.
4. Praktická část:
 - a) analýza hlavních rozdílů v oceňování a vykazování výkazů IFRS, US GAAP a ČÚP,
 - b) vyhodnocení rozdílů, návrhy a doporučení pro rozhodování a řízení.
5. Diskuze.
6. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Mantone, P., S. (2013). *Using analytics to detect possible fraud*. USA: Wiley.

Ryneš, P. (2015). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím*. Olomouc: ANAG.

Shamrock, S., E. (2012). *IFRS and US GAAP - A Comprehensive Comparison*. USA: Wiley.

Schiffer, V. (2009). *Vnitřní kontrolní systém*. Praha: Aspi.

Schilit, H. (2002). *Financial Shenanigans, 2nd edition: How to detect accounting gimmicks & fraud in financial reports*. USA: Wiley.

Vašek, L. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.

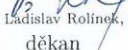
Mládek, R. (2009). *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Nakladatelství Leges.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zita Drábková, Ph.D.**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **8. února 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2017**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA (1)
Studentská 13
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou diplomovou práci na téma „Vypovídací schopnost finančních výkazů sestavených v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávaná, o účetními principy (US GAAP)“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí své diplomové práce paní Ing. Zitě Drábkové, Ph.D., MBA za její odborné vedení, které mi poskytla při psaní diplomové práce, za cenné rady a vstřícný přístup při soukromých konzultacích.

OBSAH

1	Úvod.....	3
2	Historie jednotlivých účetních systémů.....	4
2.1	Historie právní úpravy účetnictví v ČR	4
2.2	Historie IFRS	5
2.3	Historie US GAAP.....	6
3	Český účetní systém.....	8
3.1	Účetní závěrka dle českých účetních předpisů.....	9
3.1.1	Rozvaha.....	9
3.1.2	Výkaz zisku a ztrát	9
3.1.3	Příloha účetní závěrky	10
3.1.4	Přehled o peněžních tocích.....	10
3.1.5	Přehled o změnách ve vlastním kapitálu	10
4	Mezinárodní účetní výkaznictví IAS/IFRS.....	11
4.1	Účetní závěrka dle IAS/IFRS.....	12
4.1.1	Rozvaha.....	13
4.1.2	Výkaz zisku a ztráty	13
4.1.3	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.....	14
4.1.4	Výkaz peněžních toků	14
4.1.5	Příloha účetní závěrky	15
5	US GAAP	16
5.1	Koncepční rámec US GAAP.....	16
5.2	Účetní závěrka dle US GAAP.....	17
5.2.1	Rozvaha.....	17
5.2.2	Výkaz zisku a ztráty	17
5.2.3	Komentář k výkazům	17
6	Hlavní rozdíly a podobnosti mezi českými účetními předpisy, IFRS a US GAAP... 18	
6.1	Účetní závěrka.....	19
6.2	Rozvaha.....	19
6.3	Výkaz zisku a ztráty.....	20
6.4	Výkaz peněžních toků	21
6.5	Výkaz změn vlastního kapitálu	21
7	Oceňovací základny.....	22
7.1	Dle českých účetních standardů	22
7.2	Dle IAS/IFRS a US GAAP	23
7.3	Srovnání	24
8	Metodika	25
9	Charakteristika společnosti	26
9.1	Základní údaje o společnosti.....	26
9.2	Logistika.....	27
9.3	Současná výrobní, obchodní a ekonomická situace společnosti.....	27
10	Analýza účetní závěrky podle českých účetních předpisů.....	30
10.1	Popis vybraných účetních postupů předcházejících sestavení účetní závěrky společnosti.....	30
11	Implementace IFRS a US GAAP ve společnosti Moravské kovářny, a.s.	34
11.1	Úprava oblasti dlouhodobého majetku	35
11.1.1	Vyčlenění investic do nemovitostí	35
11.1.2	Komponentní odepisování.....	37

11.1.3	Vliv použití jiné odpisové metody na výsledek hospodaření.....	45
11.1.4	Aktivace úroků	48
11.1.5	Generální opravy dlouhodobého majetku	52
11.2	Úprava oblasti cizích zdrojů.....	54
11.2.1	Nevyčerpaná dovolená	54
11.2.2	Úprava účtování nájemného u bytů pronajímaných zaměstnancům	55
12	Převodový můstek rozvahy a výkazu zisku a ztráty	58
13	Závěr	64
I.	Summary.....	66
II.	Seznam použité literatury.....	67
III.	Seznam tabulek	69
IV.	Seznam zkratk.....	71
V.	Seznam příloh	72
VI.	Přílohy	73

1 ÚVOD

Dnešní svět si čím dál více žádá vypracování účetních norem podle celosvětově uznávaných. V prostředí s velkým objemem ekonomických dat proudícím přes hranice jednotlivých států nastává potřeba efektivního srovnání výkonnosti jednotlivých společností obchodujících na mezinárodních trzích.

Na základě rozhodnutí Evropské komise o povinnosti všech společností registrovaných na evropských burzách vyhotovovat a prezentovat účetní výkazy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) bylo nastartováno postupné legislativní sblížení národních účetních systémů zemí EU.

V České republice již několik let probíhá sblížení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy. Přesto se stále najdou významné rozdíly v podrobné aplikaci jednotlivých oblastí účetního výkaznictví, které by mohly v konečném důsledku zkreslit účetní závěrku vykazovanou na mezinárodních trzích.

Počet společností, které se dobrovolně rozhodly vykazovat dle Mezinárodních účetních standardů, neustále roste. Důvodem je, že díky aplikaci Mezinárodních účetních standardů jsou finanční výkazy srozumitelné pro celou řadu globálních uživatelů, společnost se tak stává konkurenceschopnější.

Implementace Mezinárodních standardů a amerických standardů ve společnosti, analýza rozdílů účetních závěrek jednotlivých účetních systémů a vyhodnocení jejich vypovídací schopnosti bude předmětem zkoumání této diplomové práce.

2 HISTORIE JEDNOTLIVÝCH ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ

2.1 Historie právní úpravy účetnictví v ČR

V České republice prošlo v minulosti účetnictví velkými změnami. Největší změna byla způsobena přechodem z centrálně řízené ekonomiky na ekonomiku tržní.

V období v letech 1918 – 1945 byly platné zákony z období Rakouska-Uherska. Pro zemi Českou a Moravskoslezskou byl určen Všeobecný zákoník obchodní č. 1 z roku 1863, naopak pro Slovensko a Podkarpatskou Rus zákonný článek XXXVII z roku 1875. Každý obchodník byl povinen vést obchodní knihu. Její obsah však nebyl přesně stanoven, požadavkem byly úplné zřetelné obchody a stav jmění obchodníka. Obchodní knihy byly používány například jako důkaz před soudy. Účetní metody nebyly upraveny, používaly se různé příručky a učebnice.

Od roku 1946-1951 platil zákon č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového účetnictví, který zahrnoval také kalkulaci, rozpočetnictví a podnikovou statistiku. Souběžně platilo prováděcí vládní nařízení č. 205/1946 Sb. upravující obsah, formu a druhy zápisů a jejich organizaci, účetní knihy, účetní doklady a účetní závěrku v podobě jednotných zásad. Oceňování řešila právní úprava č. 65/1949 Sb. a vládní nařízení č. 1/1951 Sb.

V následném období let 1952-1965 vstoupil v platnost zákon č. 108/1951 Sb., o organizování národohospodářské evidence a vládní nařízení č. 54/1952 Sb., o hlavních účetních a organizaci účetní služby (vycházely ze zkušeností a vzorů evidence SSSR). Účetní evidence se stala součástí celostátní národohospodářské evidence. V reakci na to byla zavedena kontrolní funkce účetní evidence a došlo ke zdůraznění postavení vedoucích účetních pracovníků jako nezávislých státních kontrolních orgánů. V šedesátých letech minulého století byla snaha o ekonomickou reformu několika novelizacemi účetní soustavy, zásad a organizace účetní evidence. Ústava č. 100/1960 Sb., způsobila přerozdělení mezi orgány státní statistiky a kontroly a ministerstvem financí.

Další změna nastala v letech 1966-1970, kdy byly vydány zásady přestavby účetnictví usnesením vlády č. 222/1965. Zásady obsahovaly také jednotnou účtovou osnovu národního hospodářství, která upravovala tzv. základní účetnictví, a pokyny pro vedení vnitropodnikového účetnictví. V základním účetnictví však stále převládalo zabezpečování údajů pro potřeby centra. (Huleš, 2002)

Od roku 1971 do 1990 byl vydán zákon č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací. Dále byly stanoveny zásady pro vytváření, vedení a využívání informačních soustav ve všech socialistických organizacích. Podrobnější právní úpravou se stala vyhláška č. 154/1971 Sb., o účetnictví a vyhláška č. 155/1971 Sb., o inventarizacích hospodářských prostředků. Zákon č. 21/1971 Sb. byl novelizován zákonem č. 128/1989 Sb. a bylo vydáno nové nařízení vlády ČSSR č. 136/1989 Sb. a vyhláška č. 23/1990 Sb., o účetnictví. (Huleš, 2002)

2.2 Historie IFRS

Nutnost vyvinout jednotný globální účetní systém vznikla v důsledku probíhající globalizace, nadnárodních fúzí a akvizic společností či v důsledku investování na finančních zahraničních trzích.

V roce 1972 na zasedání Světového kongresu účetních, které se konalo v Sydney, vzešly první návrhy na vytvoření Mezinárodního výboru pro účetní standardy (IASB), který byl založen v roce 1973 v Londýně. Cílem Mezinárodního výboru bylo připravit kvalitní světové účetní standardy umožňující sestavení průhledných a srovnatelných účetních závěrek společností. Vydávané standardy byly označovány zkratkou IAS (International accounting standards). O dva roky později byly ve známost uvedeny první finální verze Mezinárodních účetních standardů: IAS 1 – Zveřejňování účetních pravidel; IAS 2 – Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických pořizovacích cen.

V roce 1983 se Rada IASB rozšířila na 17 členů. Všichni členové federace účetních (IFAC) se staly členy IASB. IFAC považovala IASB za instituci vydávající účetní standardy s globální platností. Od roku 1989 mají dodržovat IAS podniky veřejného sektoru. Za šest let se tento postup rozšířil i na nadnárodní společnosti Evropské unie.

Dalším významným datem je rok 2001, kdy převzala činnost Mezinárodního výboru pro účetní standardy Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Rada se zavázala vytvořit ucelenou sadu vysoce kvalitních a globálně platných účetních standardů, které jsou nezbytné pro získávání srovnatelných informací účetních závěrek. Standardy vydané od roku 2002 jsou označovány zkratkou IFRS (International Financial Reporting standards). V současnosti jsou používány oba typy standardů jak IAS, tak IFRS. (Krupová, 2009)

V roce 2002 vznikl Výbor pro interpretace standardů mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), který nahradil Stálý interpretační výbor (SIC). Cílem výboru je vydávání interpretací, které mají zajistit správnou, přesnou a jednotnou aplikaci standardů. V případě vzniklých otázek plynoucích ze špatné interpretace požadavků standardů je úkolem IFRIC jednoznačný výklad a tvorba účetních pravidel a postupů. Pro IAS byly vydávány SIC a pro IFRS jsou vydávány IFRIC.

V roce 2003 jsou k dispozici schválené překlady IFRS ve všech jazycích Evropské unie. Neoficiálně byly IFRS přeloženy do více než třiceti jazyků. (Krupová, 2009)

Dalším mezníkem byl rok 2005, kdy musely společnosti kótované na burzách předložit výkazy sestavené v souladu s IFRS.

Jednotlivé standardy obsahují čtyři hlavní části:

- definice pojmů;
- způsoby oceňování;
- kritéria pro vykázání položky v účetní závěrce;
- požadavky na zveřejnění.

U některých standardů si může podnik vybrat ze dvou možností řešení jednoho problému, které jsou označovány jako „základní řešení“ a „povolená alternativa“. (Hýblová a spol., 2004)

2.3 Historie US GAAP

Pád americké burzy v roce 1929 a následná ekonomická krize vedly k větší pozornosti vedení, ale hlavně zobrazování účetních výkazů. Jedním z důvodů byla totiž špatná informovanost investorů o finančním stavu podniků. Americký svaz účetních (American Institute of Certified Accountants, tzv. AICA) a Newyorská burza se shodly na vytvoření jednotného systému účetnictví. Z jejich iniciativy byl vytvořen Výbor pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure – CAP). Roku 1972 došlo ke změně názvu výboru na FASB (Financial Accounting Standards Board). Od tohoto roku je FASB jediným orgánem, který je oprávněn vytvářet US GAAP.

Před změnou názvu výboru byl důležitý krok vytvoření nezávislé Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy (Security Exchange Committee tzv. SEC). Hlavním úkolem nezávislé komise bylo obnovení veřejné důvěry drobných akcionářů ve finanční

trhy, čehož chtěla dosáhnout jejich zprůhledněním. Z toho důvodu stanovila pravidla CAP, která jsou povinná pro veřejně obchodovatelné akciové společnosti. (Hýblová a spol., 2004)

V případě FASB se jedná o samostatnou soukromou organizaci, která se skládá ze sedmi členů, přičemž tři pochází z účetní profese (auditoři), dva členové pochází z průmyslového odvětví (především finanční ředitelé významných akciových společností) a jeden člen je ze školství a jeden člen zastupuje vládu.

Díky tomuto složení má účetní profese velkou moc utvářet US GAAP samostatně, stačí jí totiž pouze navíc souhlas od jednoho jiného člena. Naopak, aby návrh od účetní profese nebyl přijat, musí být proti všichni ostatní členové. Tímto způsobem může účetní profese chránit zájmy drobných akcionářů, kterým se zodpovídá.

US GAAP se skládá ze souboru vydaných vyhlášek FASB, které se jmenují SAFC (Statements of Financial Accounting Concepts). Standardy US GAAP nejsou ze zákona povinné, ovšem americké či cizí společnosti, které chtějí obchodovat se svými akciemi na tamních amerických burzách, mají povinnost vést účetnictví v souladu s těmito standardy.

Ačkoli je vedení účetnictví podle standardů US GAAP dobrovolné, je běžnou praxí, že chce-li společnost odebrat zboží na obchodní úvěr, požaduje jeho dodavatel auditované finanční výkazy. Tyto výkazy bude požadovat také bankovní ústav při žádosti o úvěr či daňový poradce pro zpracování daňového přiznání. Z toho plyne, že US GAAP je ve většině případů nezbytným způsobem vedení účetnictví.

Přestože lze brát US GAAP jako souhrn účetních pravidel, poskytují do značné míry volnost, protože téměř ke každému pravidlu existuje určitá výjimka. Jelikož účetní smí porušit pravidla US GAAP, jestliže by dodržení těchto pravidel podle jeho mínění způsobilo to, že by celkový výstup z výkazů byl pro uživatele zavádějící.

Mezi nejpodstatnější charakteristiku US GAAP patří, že například daňový pohled neovlivní účetní postupy a na následné sestavování finančních výkazů. Z toho důvodu je sestaven tak, aby poskytl srozumitelnou a přehlednou informaci o finanční pozici společnosti investorům či majitelům. (Hýblová a spol., 2004)

3 ČESKÝ ÚČETNÍ SYSTÉM

Hlavními pilíři české účetní legislativy jsou:

- Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, který je obecně platnou legislativní normou s celostátní platností. Zákon o účetnictví obsahuje úpravu účetních metod a výkaznictví pro veškeré účetní jednotky na území státu;
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, upravuje postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy i některé jiné vztahy s podnikáním související;
- Soubor vyhlášek dotváří českou účetní legislativu pro jednotlivé typy účetních jednotek. Pro podnikatele je nejvýznamnější prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví – vyhláška č. 500/2002 Sb;
- České účetní standardy (dále jen ČÚS), jejichž cílem je v souladu zákona o účetnictví a doplňujících vyhlášek stanovit základní postupy a metody účtování. Pro podnikatele jsou důležité především ČÚS 001 až 023 (Svatošová, 2010);
- Daňové a další předpisy – pro podnikatele je důležitá především příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., která legislativně upravuje směrnou účtovou osnovu konstruovanou na úrovni tříd a účtových skupin. Směrná účetní osnova tvoří Přílohu č. 2.

České účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví ze Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Smyslem vedení účetnictví je poskytování věrného a poctivého obrazu skutečnosti neboli informace o ekonomické výkonnosti daného subjektu za určité konkrétní období. Tyto účetní informace jsou zpracovávány do jednotlivých finančních výkazů, které jsou nezbytně důležité nejenom pro interní potřeby managementu daného subjektu, ale také pro širokou škálu externích uživatelů.

Členství České republiky v Evropské unii zapříčinilo povinnost respektovat nejen platné právní normy České republiky, ale také respektovat právní normy Evropské unie. (Kovanicová, 2006)

Finanční výkazy podle české účetní legislativy

Účetní závěrka je dle CAS nedílný celek, který tvoří:

- Rozvaha;

- Výkaz zisku a ztráty (druhově či účelově);
- Příloha, která vysvětluje a doplňuje informace v rozvaze a výkazu zisku a ztráty;

Může obsahovat přehled o peněžních tocích (přímá nebo nepřímá metoda) i přehled o změnách vlastního kapitálu. (Zákon o účetnictví)

3.1 Účetní závěrka dle českých účetních předpisů

Účetní závěrku lze považovat za finální výstup účetnictví. Jedná se o ucelený soubor informací, které mají pro interní a externí uživatele určitou vypovídací schopnost za dané účetní období. Na základě získaných účetních informací může interní řízení plánovat rozvoj společnosti, zároveň můžou externímu uživateli posloužit k rozhodnutí.

Účetní závěrce předchází komplex systematických účetních prací, které mají prověřit správnost, průkaznost a úplnost údajů uvedených v účetnictví společnosti. Tyto účetní operace nazýváme účetní uzávěrka. Celý proces účetní uzávěrky je rozčleněn do několika fází, které neupravuje žádná vyhláška, nýbrž jsou obsaženy ve vnitropodnikové organizaci daňových a účetních prací, dále na základě oběhu účetních dokladů. Základními fázemi jsou kontrola správnosti, úplnosti a průkaznosti údajů v účetních knihách příslušného období, inventarizace a uzavírání účetních knih. (Ryneš, 2015)

3.1.1 Rozvaha

Pomocí tohoto výkazu je možno získat přehled o hospodaření dané účetní jednotky a o její finanční situaci na trhu. Rozvaha zobrazuje majetek společnosti a zdroje jeho krytí neboli také aktiva a pasiva. Rozvaha se sestavuje ke konkrétnímu datu, tj. rozvahovému datu, jde o stavové veličiny. Rozvahové položky jsou vyjádřené v českých korunách a mohou být zaznamenány v horizontální a vertikální formě. V České republice je nejčastěji používána forma horizontální, též nazývaná také T – forma. Pro sestavení účetní závěrky je nezbytné dodržovat tzv. bilanční pravidlo. Toto pravidlo v praxi znamená vyrovnanost aktiv a pasiv. (Kovanicová, 2006)

3.1.2 Výkaz zisku a ztrát

Výkaz zisku a ztrát je druhým dílčím výkazem, který tvoří nezbytnou součást účetní závěrky.

Výkaz zisku a ztráty podává podrobnější informace o výnosech a nákladech dané účetní jednotky za daný časový interval. Výkaz je rozčleněn na provozní a finanční. Výkaz udává informace o celkové finanční výkonnosti účetní jednotky. (Kovanicová, 2006)

3.1.3 Příloha účetní závěrky

Příloha účetní závěrky je poslední povinnou součástí účetní závěrky. Tento dokument obsahuje velice důležité informace, které slouží především externím uživatelům účetní závěrky. Objasňují některé informace obsažené v předchozích výkazech pro usnadnění a lepší orientaci externích uživatelů. Příloha doplňuje informace, které jsou obsaženy ve výkazech. Slouží k vytvoření správného a pravdivého obrazu o hospodaření podnikatelského subjektu. Příloha je taktéž upravena Zákonem o účetnictví a souvisejícími vyhláškami.

Účetní závěrka může být dle českých účetních norem doplněna ještě o další výkazy. Jde o výkaz Přehled o peněžních tocích a výkaz Přehled o změnách vlastního kapitálu.

3.1.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích je velice významným výkazem, neboť podnik, který vykazuje zisk, může být ve skutečnosti platebně neschopný. K odhalení této skutečnosti by měl pomoci právě výkaz cash flow. Cash flow informuje o příjmech a výdajích společnosti, které byly v minulém a běžném období provedeny. Smyslem tvorby tohoto výkazu je objasnění rozdílu stavu příjmů a výdajů na začátku a na konci účetního období. Jednotlivé položky cash flow se třídí do těch skupin – provozní činnost, investiční činnost a finanční činnost. Položky úzce souvisejí s vlastním kapitálem či s dlouhodobými půjčkami a úvěry. Výkaz lze sestavit buď přímou, nebo nepřímou metodou.

3.1.5 Přehled o změnách ve vlastním kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává přehled o zvýšení či snížení položek vlastního kapitálu na začátku a na konci účetního období. (Kovanicová, 2006)

4 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ IAS/IFRS

Vzájemná propojenost světových ekonomik, ve kterých se nachází různé účetní systémy, se mohou lišit v zásadních bodech vedení účetnictví a jeho vykazování. Rozdílnost účetních systémů je způsobena například rozdílností v právních systémech států, závislostí mezi místním daňovým a účetním systémem, inflací, převažujícím typem podnikatelských jednotek nebo vlivy externího prostředí. Tyto rozdíly se snaží odstranit v rámci tzv. mezinárodní harmonizace účetnictví, jejímž cílem je dosáhnout mezinárodní srovnatelnosti v oblasti účetních výkazů. Jsou rozlišovány tři základní systémy týkající se mezinárodní účetní harmonizace, které usilují o srovnatelnost jednotlivých národních účetních výkazů. Konkrétně se jedná o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS (International Accounting Standards / International Financial reporting standards), standardy US GAAP neboli General Accepted Accounting Principles a standardy UK GAAP. (Žárová, 2006)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví obsahují soubor účetních standardů. Nejedná se tedy o účetní systém ale o systém finančního reportování, který účetním jednotkám neříká, jak mají účtovat, ale pouze usměrňuje, o čem mají účtovat a v jaké formě. IAS/IFRS neobsahují žádnou metodickou příručku a ani konkrétní standardizovanou účetní osnovu. (Mládek, 2009)

Účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS by měly obsahovat kvalitní, transparentní a srovnatelné informace relativní pro uživatele. První stěžejní obsahovou částí IFRS je Koncepční rámec.

Obsah koncepčního rámce

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby;
- cíl účetní závěrky;
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky;
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky;
- koncepty oceňování;
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu (Dvořáková, 2014).

Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec upravuje a konkrétně vymezuje pro IAS/IFRS základní prvky, které jsou obsahem účetní závěrky. Mezi základní prvky jsou řazeny pojmy aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady.

- *„Aktivum je zdroj řízený podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností, a který je nositelem budoucího ekonomického prospěchu;*
- *Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jehož vypořádání se očekává, že způsobí odtok zdrojů jako ekonomického prospěchu podniku;*
- *Vlastní kapitál je zbývající podíl aktiv podniku po odečtení všech jeho závazků;*
- *Výnosy zvyšují ekonomický prospěch během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížením závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků;*
- *Náklady snižují ekonomický prospěch během účetního období formou čerpání aktiv nebo vznikem závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníků.“ (Šrámková, Janoušková, 2006).*

4.1 Účetní závěrka dle IAS/IFRS

Cílem účetní závěrky, která se sestavuje minimálně jednou ročně, je zajistit srovnatelnost jejich výkazů, aby bylo možné porovnávat účetní závěrku s předchozími obdobími či s účetními závěrkami jiných společností. Pokud účetní jednotka sestavuje účetní závěrku dle IAS/IFRS, má povinnost tuto skutečnost uveřejnit. Naopak pokud nejsou standardy plně správně splněny, společnost nesmí uvést, že sestavuje svou účetní závěrku dle IAS/IFRS. Položky účetních výkazů jsou vykazovány v měně, která je pro společnost rozhodující. Struktura výkazů tvořících účetní závěrku není striktně určena. Pro účetní jednotku je zavazující pouze jakési minimum položek, které musí každý výkaz obsahovat. Zároveň musí být uvedeny následující základní údaje o společnosti:

- Obchodní firma;
- Název výkazu;
- Datum sestavení rozvahy;
- Měna, ve které je výkaz vykazován;

- Způsob zaokrouhlování;
- Informace, zda se jedná o konsolidovanou účetní závěrku.

Účetní závěrka musí obsahovat následující výkazy

- Rozvaha;
- Výkaz zisku a ztráty;
- Výkaz změny vlastního kapitálu;
- Výkaz cash flow;
- Příloha, resp. vysvětlující komentář. (Kovanicová, 2004)

4.1.1 Rozvaha

Mezinárodní účetní standardy neurčují přesný formát. Může být tedy použita jak vertikální, tak horizontální forma úpravy. Záleží pouze na účetní jednotce, zda se rozhodne uspořádat položky své rozvahy na krátkodobé a dlouhodobé závazky a aktiva, či zda preferuje řazení podle úrovně likvidity jednotlivých vykázaných položek. Hledisko likvidity se používá většinou pouze v případě, kdy jsou informace více relevantní a věrohodné. (Dvořáková, 2014)

Dle IAS 1 je dán minimální rozsah položek, které musí být v rozvaze uvedeny. Jedná se o položky: budovy, stavby, pozemky, zařízení; investice do nemovitostí; nehmotná aktiva; finanční aktiva; investice účtované dle ekvivalenční metody; biologická aktiva; zásoby, obchodní a jiné závazky; rezervy; finanční závazky; závazky a aktiva, které jsou splatné; odložený daňový závazek či pohledávka; menšinový podíl v kontextu vlastního kapitálu; vlastní kapitál a rezervní fondy. (Krupová a spol., 2005)

4.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty tvoří přehled nákladů a výnosů. Základními prvky jsou výnosy a náklady. Při novele v roce 2009 byl zaveden pojem úplný výsledek. Pro pochopení podstaty úplného výsledku je potřeba definovat následující pojmy:

„Výnosy – zvýšení nebo zlepšení aktiv společnosti nebo vypořádání jejich závazků v průběhu období, které vyplývá z dodávání nebo produkce zboží, poskytování služeb nebo jiných aktivit, které tvoří pokračující hlavní nebo nejdůležitější činnosti společnosti.

Náklady – snížení nebo jiné spotřebování aktiv nebo vznik závazků v průběhu období, které vyplývá z dodávání nebo produkce zboží, poskytování služeb nebo provádění jiných aktivit, které tvoří pokračující hlavní nebo nejdůležitější činnosti společnosti.

Zisky – zvýšení vlastního kapitálu z okrajových nebo vedlejších transakcí společnosti s výjimkou těch, které vyplývají z příjmů nebo investic ze strany vlastníků.

Ztráty – snížení vlastního kapitálu z okrajových nebo vedlejších transakcí společnosti s výjimkou těch, které vyplývají z výdajů nebo výplat vlastníkům.

Úplný výsledek celkem je změn ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci.“ (Krupová, 2009).

Výsledovka nemá standardizovaný přesný formát, jakým by tento výkaz měl být prezentován. Účetní jednotka však musí uveřejnit, jestli provádí analýzu nákladů dle druhového, nebo účelového členění. Druhové členění agreguje náklady dle IAS 1 na základě jejich povahy. U účelové výsledovky jsou náklady klasifikovány dle jejich funkce jako náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní. (Krupová a spol., 2005)

4.1.3 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Pro výkaz o změnách vlastního kapitálu lze používat dva názvy. Jedná se o výkaz o změnách vlastního kapitálu a výraz výkaz rozpoznaných zisků a ztrát. Tento výkaz musí obsahovat informace o celkových přírůstcích a úbytcích jednotlivých položek vlastního kapitálu v průběhu účetního období a o jeho počátečním a konečném stavu. (Dvořáková, 2014)

Dalšími požadavky, které musí výkaz obsahovat, je uvedení částky související s transakcemi s vlastníky společnosti a stav nerozdělených zisků na počátku a na konci období. Tyto informace lze uvést buď přímo ve výkazu, nebo v příloze.

4.1.4 Výkaz peněžních toků

Výkaz analyzuje změny peněžních prostředků a jejich ekvivalentů za určité období. Výkaz cash flow upravuje standard IAS 7. Standard definuje následující základní pojmy: peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty, peněžní toky, provozní činnosti, investiční činnosti a finanční činnosti.

Peněžní toky musí být rozděleny do tří skupin – provozní, investiční a finanční činnosti.

- Provozní činnost obsahuje položky, které vychází z hlavní vedlejší činnosti a nejsou činností investiční ani finanční. Jde o operativní cash flow, které obsahuje peněžní prostředky získané od zákazníků a peněžní prostředky placené dodavatelům a zaměstnancům;
- Investiční činnost je především nákup a prodej dlouhodobých aktiv a jiných investic, které nejsou považovány za ekvivalent peněžních prostředků;
- Finanční činností se rozumí veškeré aktivity, které určují velikost a strukturu vlastního kapitálu a výpůjček společnosti.

Účetní jednotka může sestavit cash flow z provozní činnosti buď přímou nebo nepřímou metodou. Přímá metoda je souhrn peněžních příjmů a výdajů z provozní činnosti. U nepřímé metody se naopak kalkuluje s peněžními toky, které jsou určeny na principu úpravy čistého zisku o dílčí transakce, které nejsou peněžní povahy (např. odpisy). Peněžní toky z finanční a investiční činnosti se zpracovávají přímou metodou.

4.1.5 Příloha účetní závěrky

Příloha k účetní závěrce je velmi důležitým dokumentem pro uživatele účetní závěrky. Pomáhá uživateli rychleji a snadněji pochopit předložené výkazy. Příloha zpracovaná podle IAS/IFRS je velmi podrobná. Úprava přílohy vychází z IAS 1- Prezentace účetní závěrky.

Výkaz musí obsahovat:

- Aktuální informace o podstatě přípravy účetní závěrky a zvolené účetní politiky společnosti;
- Doplnující informace, které nejsou obsaženy v předchozích částech účetní závěrky, a musí být zveřejněny podle IFRS;
- Informace, které nejsou uvedeny v ostatních částech účetní závěrky a jsou nezbytné pro porozumění účetní závěrky jako takové;
- Prognózu, která se zabývá budoucím vývojem společnosti a jiné klíčové odhady, které by mohly zásadně ovlivnit hodnotu aktiv a závazků společnosti pro následující období. (Krupová a spol., 2005).

5 US GAAP

5.1 Koncepční rámec US GAAP

Koncepční rámec je ideový základ výkazů finančního účetnictví. Je součástí obecných konceptů „SFAC“ vydaných v letech 1978 – 2000. Koncepty určují cíle finančního výkaznictví a požadované kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, stanoví zásady jejich rozpoznávání, kvantifikace, vykazování a zveřejňování. Tyto koncepty jsou obecným základem při zpracování konkrétních účetních postupů (standardů). (Kovanicová, 2003)

Vyhlášky FASB tvořící koncepční rámec

- „*SFAC 1: Cíle finančního výkaznictví obchodních jednotek (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)*“ identifikuje cíle účetnictví;
- *SFAC 2: Kvalitativní charakteristiky účetních informací (Qualitative Characteristics of Accounting Information)*“ identifikuje kvality, které činí účetní informace užitečnými;
- *SFAC 3: Prvky finančních výkazů obchodních jednotek (Elements of Financial Statements of Business Enterprises)*“ je nahrazena SFAC 6;
- *SFAC 4: Cíle finančního výkaznictví neobchodních jednotek (Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organisations)*“;
- *SFAC 5: Uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises)*“ stanovuje čtyři kritéria uznání, která určují, jaké informace by v účetních výkazech měly být, a stanovuje čas, kdy se mají zobrazit;
- *SFAC 6: Prvky finančních výkazů (Elements of Financial Statements)*“ definuje deset prvků jako základní komponenty finančních výkazů;
- *SFAC 7: Využití informací cash flow a metody současné hodnoty při účetním oceňování (Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements)*. “ (Vašek, 2008).

5.2 Účetní závěrka dle US GAAP

5.2.1 Rozvaha

Jednotlivé položky uvedené v rozvaze společnosti mají být uspořádány takovým způsobem, který je užitečný pro nejrůznější externí uživatele. Aby tohoto bylo dosaženo, je při klasifikaci položek rozvahy povolena značná flexibilita, v níž se odráží rozdíly mezi jednotlivými společnostmi a odvětvími.

Rozvaha dle US GAAP zahrnuje tři hlavní části: aktiva, závazky a vlastní kapitál. V těchto částech jsou jednotlivé položky prezentovány v pořadí od nejlíkvidnější k nejméně likvidním. Najdou se i společnosti, které vykazují specifické položky v souladu s odvětvím, ve kterém se pohybují. (Kovanicová, 2003)

5.2.2 Výkaz zisku a ztráty

US GAAP nepředepisuje všeobecně přesný obsah výsledovky, který se odvíjí primárně od zásad pravdivého a věrného obrazu. Rozdílné druhy podnikání mají různé výsledky, konečný obsah a struktura výsledovky je také silně ovlivněna specifickými okolnostmi jak společnosti samotné, tak jejího průmyslového odvětví. Z těchto důvodů vyplývá, že i když se společnosti budou řídit všeobecnými pravidly pro sestavování rozvahy, bývají výsledovky různých společností mnohem různorodější než rozvahy. (Mládek, 2005)

5.2.3 Komentář k výkazům

Povinnou součástí účetní závěrky je komentář k účetním výkazům označovaný také jako poznámky. Bez komentáře k účetním výkazům by byla čísla v účetních výkazech pro externí uživatele značně neprůhledná. Příloha účetní závěrky je jakýmsi pomyslným klíčem, který slouží uživatelům k porozumění a k vytvoření správného názoru na finanční pozici a výkonnost podniku. (Kovanicová, 2003)

6 HLAVNÍ ROZDÍLY A PODOBNOSTI MEZI ČESKÝMI ÚČETNÍMI PŘEDPISY, IFRS A US GAAP

České společnosti, které jsou kótované na evropských burzách mají povinnost sestavovat své účetní výkazy podle IAS/IFRS. Ostatní podniky mohou používat IFRS místo českých předpisů pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek. Český daňový základ je však stále založen na českých účetních předpisech bez ohledu na to, které účetní standardy společnosti používají pro sestavení účetních závěrek. Účetní jednotky musí vycházet při zjištění základu daně z výsledku hospodaření podle zákona o účetnictví a souvisejících vyhlášek. Břemeno vedení dvojího účetnictví tak bylo v plné míře přeneseno na účetní jednotku. Proto je velmi důležité rozumět podobnostem a rozdílům mezi IFRS, US GAAP a CAS.

Kvalitativní vlastnosti účetních informací

Koncepční rámec IFRS a US GAAP stanoví, že účetní informace musí být srozumitelná, relevantní, spolehlivá a srovnatelná, což je téměř totožné s CAS v nichž je uvedeno, že informace v účetní závěrce musí být srozumitelné, spolehlivé, srovnatelné a posuzují se z hlediska významnosti.

Základní prvky

Na rozdíl od Koncepčního rámce IFRS a US GAAP, kde jsou jasně definovány základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy), v zákoně o účetnictví tyto definice nenajdeme.

Priorita věrného zobrazení skutečnosti a priorita podstaty nad právní formou

V IFRS i US GAAP se při hodnocení a prezentaci informací bere v úvahu jejich podstata, nikoliv výhradně jejich právní forma. Podniky se mohou odchýlit pouze v případě, pokud by jejich uplatnění vedlo k vykazání zavádějících finančních informací. Pokud dojde v CAS k tomu, že bude použití účetních metod neslučitelné se zásadou věrného zobrazení, postupuje účetní jednotka tak, aby bylo věrné zobrazení zajištěno. Použité účetní postupy nemohou být nikdy v rozporu s ustanovením zákona o účetnictví. (PWC, 2009)

6.1 Účetní závěrka

Soulad s účetními principy a měna vykazování

Podniky musí zveřejnit, že je účetní závěrka sestavena v souladu s IFRS a US GAAP, a to se všemi relevantními standardy a interpretacemi. IFRS i US GAAP definuje měnu vykazování jako měnu používanou ve významném rozsahu při provozu podniku nebo měnu, která má na podnik významný dopad. Podnik má však možnost volby, zda sestaví v jiné měně, než je měna vykazování, ale musí použít metodu převodu z měny vykazování na jinou měnu. Všechny nákladové a výnosové položky jsou přepočteny aktuálními kurzy k datu transakce a kurzové rozdíly jsou vykázány jako samostatná položka. V CAS se účetnictví vede v české měně, v určitých případech současně i v měně cizí. Účetní závěrka musí být sestavena v české měně.

Součásti účetní závěrky

Požadované součásti účetní závěrky jsou obdobné; česká účetní legislativa dává na výběr v sestavení výkazu peněžních toků a výkazu změn vlastního kapitálu. I když většina velkých a středně velkých českých společností tyto volitelné informace vykazuje, je zde teoretická možnost tyto údaje nezveřejnit. Požadavky na zveřejňování informací v příloze jsou mnohem obsáhlejší v IFRS a US GAAP než v CAS.

Struktura účetní závěrky

Zatímco Mezinárodní standardy nepředepisují závaznou strukturu pro jednotlivé součásti účetní závěrky (stanovuje pouze minimum položek, které musí být v každém výkazu), v CAS je jak minimum položek, tak i struktura jednotlivých výkazů.

6.2 Rozvaha

Všechny tři účetní systémy vyžadují předkládání rozvahy jako primárního účetního výkazu. (PWC, 2009)

Formát rozvahy

Závazný formát rozvahy není v IFRS a US GAAP předepsán, ale vyžaduje se samostatné vykazování celkových aktiv a celkových závazků. Formát rozvahy si může vedení společnosti stanovit na základě vlastního úsudku. Krátkodobá a dlouhodobá aktiva i krátkodobé a dlouhodobé závazky musí podniky vykazovat samostatně přímo v rozvaze

s výjimkou případů, kdy by členění dle likvidity poskytovalo přesnější informaci. Oproti tomu v CAS je předepsán jak závazný minimální rozsah, tak uspořádání a označování položek rozvahy v souladu se 4. směrnicí EU.

Rozlišování krátkodobých a dlouhodobých položek

IFRS, US GAAP i CAS vyžadují rozlišovat dlouhodobá a krátkodobá aktiva. Zatímco IFRS i US GAAP používá koncept provozního cyklu podniku, naše legislativa se drží pouze dvanáctiměsíčního kritéria. CAS nevyžadují rozlišovat mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami časového rozlišení a rezerv.

6.3 Výkaz zisku a ztráty

Účetní systémy vyžadují předkládání výkazu zisku a ztráty jako primárního účetního výkazu.

Formát výkazu zisku a ztráty

IFRS a US GAAP nestanovuje standardní formát výkazu zisku a ztráty. Podnik ale musí uvést, zda je výkaz zisku a ztráty sestaven podle druhového nebo účelového členění. Podle IFRS a US GAAP musí být ve výkazu zisku a ztráty uvedeny minimálně tyto položky: výnosy; finanční náklady; podíl na výsledku přidružených společností a společných podniků, o kterých je účtováno ekvivalenční metodou; daňový náklad, hrubý zisk/ztráta z prodeje majetku nebo z ukončovaných činností a čistý zisk/ztráta za účetní období. Část čistého zisku připadající na menšinové podíly je vykázána ve výkazu zisku a ztráty zvlášť jednou částkou.

CAS předepisuje závazný minimální rozsah, uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty. Lze provést jejich podrobnější rozšíření při splnění zákonem stanovených podmínek i jejich sloučení. Položky v nulové výši se neuvádějí. Lze zvolit mezi účelovým členěním či druhovým členěním výkazu zisku a ztráty. V případě účelového členění jsou předepsané druhové položky uváděny v příloze obdobně jako v případě IFRS a US GAAP. Výkaz úplného výsledku se nepoužívá.

Výjimečné položky se v IFRS ani v US GAAP nepoužívají, ale je požadováno samostatné zveřejnění položek úplného výsledku, jejichž velikost, dopad či povaha jsou důležité pro objasnění výsledků podniku. Lze je vykázat buď ve výkazu úplného výsledku, nebo v příloze. (PWC, 2009)

6.4 Výkaz peněžních toků

Česká účetní legislativa se dotýká pravidel souvisejících s peněžními toky pouze v obecné rovině. CAS se nezabývá detailně konkrétními oblastmi, vyjma problematiky úroků, dividend a daní, jejichž zahrnutí do jednotlivých řádků výkazu peněžních toků je diskutováno ve Vyhlášce. Oproti IFRS a US GAAP dovoluje tato diskuse zahrnutí placených úroků do peněžních toků z investičních činností. Na druhou stranu v porovnání s IFRS i US GAAP naše legislativa nepředpokládá zahrnutí vyplacených dividend do peněžního toku z provozních činností. Ve zbývajících položkách je struktura výkazu o peněžních tocích ponechána do značné míry na vůli společností, což v praxi obvykle vede k eliminaci dalších možných rozdílů oproti IFRS a US GAAP.

CAS se na rozdíl od Mezinárodního účetního standardu IAS 7 nezabývají konkrétními problémy kombinací podnikatelských jednotek ani konsolidovanými peněžními toky.

6.5 Výkaz změn vlastního kapitálu

Dle IFRS a US GAAP musí být výkaz uveden jako primární. Výkaz uvádí kapitálové transakce s vlastníky, pohyby na účtech kumulovaných zisků a přehled ostatních součástí vlastního kapitálu.

CAS stanovují, že individuální podnikatelé a podniky, které nemají povinnost auditu, výkaz nesestavují. Ostatní ho většinou sestavují pouze s výjimkou finančních institucí.

V následující tabulce jsou uvedeny účetní výkazy a povinnost jejich zveřejnění v souladu s IFRS, US GAAP a CAS. (PWC, 2009)

Tabulka 1: Přehled výkazů účetní závěrky podle IFRS, US GAAP a CAS

	IFRS/US GAAP	CAS	Poznámky
Rozvaha	povinný	povinný	
Výsledovka	povinný	povinný	CAS používá pojem Výkaz zisku a ztráty
Výkaz změn vlastního kapitálu	povinný	nepovinný	
Výkaz peněžních toků	povinný	nepovinný	
Komentář	povinný	povinný	CAS používá pojem Příloha účetní závěrky

Zdroj: (PWC, 2009)

7 OCEŇOVACÍ ZÁKLADNY

7.1 Dle českých účetních standardů

Zákon o účetnictví definuje oceňovací báze, které se používají v českém účetnictví, a vymezuje jejich použití. Oceňovací báze jsou pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota, reálná hodnota a prodejní cena.

Okamžiky ocenění:

- 1) k okamžiku uskutečnění účetního případu (ke dni vzniku aktiva/závazku);
- 2) ke konci rozvahového dne (pro účely sestavení účetní závěrky).

1) K okamžiku uskutečnění účetního případu

- a) **pořizovací cena** – za tuto cenu byl majetek získán včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisejí. Pořizovací cena se používá u nakoupeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nakoupených zásob, podílů, cenných papírů a derivátů, pohledávek nabytých za úplatu či vklad a u závazků v případě jejich převzetí;
- b) **reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Používá se u majetku bezúplatně nabytého nebo u majetku vlastní výroby, pokud se jeho vlastní náklady nemohou zjistit;
- c) **vlastní náklady** – přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti. Používá se u majetku, jenž je pořízený vlastní výrobou (dlouhodobý i krátkodobý);
- d) **jmenovitou hodnotou** – v případě cenin a peněžních prostředků vyznačuje peněžní částku trvale přiřazenou určité složce majetku, a to se záměrem tento majetek popsat nebo identifikovat. Jmenovitou hodnotou se oceňují peněžní prostředky, ceniny, pohledávky při vzniku a závazky.

2) Ke konci rozvahového dne

- a) **reálná hodnota** – buď je tržní hodnotou (na veřejném trhu), nebo je určena kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce, popř. dalším dovoleným způsobem podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat některým

z předcházejících způsobů. Reálnou hodnotou se oceňují cenné papíry (vyjma cenných papírů držených do splatnosti), deriváty a pohledávky, které jsou určeny k obchodování;

- b) **pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena** – v případě, že nelze objektivně určit reálnou hodnotu žádným způsobem, se použije na ocenění jedna z výše uvedených cen.

Na bázi historické ceny jsou založeny pořizovací cena, vlastní náklady a jmenovitá hodnota a zároveň slouží historická cena pro ocenění aktiv a závazků v českém účetnictví. Zatímco reprodukční pořizovací cena, reálná hodnota a prodejní cena představují běžné hodnoty. České účetní předpisy pro oceňování nedovolují současnou hodnotu jako oceňovací bázi. (Ryneš, 2015)

7.2 Dle IAS/IFRS a US GAAP

Oceňovací báze dle Koncepčního rámec:

- a) **historické náklady** – aktiva jsou účtována v částce zaplacených peněz, peněžních ekvivalentů nebo fair value majetku použitého k jeho pořízení v době jeho pořízení. Závazky jsou účtovány v částkách „přínosu“, který byl získán při směně za závazek nebo v některých případech (např. daně ze zisku) v částkách peněz ekvivalentů, které jsou potřeba na zaplacení závazků za standardních okolností;
- b) **běžná (reprodukční) cena** – aktiva jsou vykazována v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, pokud by bylo stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizováno v současnosti. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo zapotřebí k vyřazení závazku v současnosti; (Krupová a spol., 2005).
- c) **realizovatelná hodnota** – je uváděna jako odhadovaná prodejní cena v běžném podnikání, která se musí snížit o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady, jež jsou potřebné k uskutečnění prodeje. Pro nejspolehlivější odhad ocenění musí vzít účetní jednotka v úvahu účel držení zásob a výkyvy cen. Odhad této hodnoty by měl být prováděn každý rozvahový den. (Ankarath et al., 2010);
- d) **současná hodnota** – aktiva jsou vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které jsou od dané položky očekávány za standardních okolností. Závazky jsou vykazovány v současné diskontované

hodnotě čistých peněžních výdajů, které jsou zapotřebí k vypořádání závazků za standardních okolností.

Koncepční rámec neupřednostňuje žádnou z oceňovacích základů, ale nejčastěji používanou oceňovací bázi jsou historické náklady v kombinaci s dalšími oceněními. Koncepční rámec nedefinuje model fair value, ale v jednotlivých standardech je toto ocenění použito. Fair value je částka, za kterou může být směněno aktivum, vypořádán závazek nebo směněn nástroj vlastního kapitálu mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek. (Krupová a spol., 2005).

7.3 Srovnání

Podle českých účetních předpisů je rozlišováno, zda se oceňují aktiva nebo závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu či ke konci rozvahového dne. Toto rozdělení v IFRS a US GAAP nenalezneme.

České účetní předpisy i koncepční rámec používají velmi podobné oceňovací báze. Podle IFRS a US GAAP se aktiva a závazky oceňují pomocí historických nákladů. V ČR se toto ocenění provádí prostřednictvím pořizovací ceny, jmenovité hodnoty a vlastních nákladů. Dalším příkladem ocenění v IFRS a US GAAP je běžná cena, která v českých účetních předpisech odpovídá reprodukční pořizovací ceně, reálné hodnotě a prodejní ceně.

Ocenění pomocí realizovatelné ceny podle IFRS a US GAAP odpovídá v ČR prodejní ceně, která je snižena o náklady spojené s prodejem, ale pouze v případě, pokud je tato cena nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví.

Největší rozdíl je u oceňovací báze současné hodnoty. Toto ocenění není v českých účetních předpisech povoleno. Naopak podle IFRS a US GAAP je využíváno pro ocenění aktiv, která se oceňují v současné diskontované hodnotě čistých budoucích peněžních příjmů, u nichž se očekává, že poplynou z dané položky majetku.

Určité položky aktiv a závazků jsou v českém účetnictví ve shodě s vývojem IAS, neboť se oceňují reálnou hodnotou.

Fair value se používá i v českých účetních předpisech, kde je označována jako „reálná hodnota“, avšak v nich chybí obecná charakteristika tohoto oceňovacího přístupu. (Dvořáková, 2014)

8 METODIKA

Cílem práce je posouzení vypovídací schopnosti finančních výkazů sestavovaných v souladu s Mezinárodními a americkými standardy účetního výkaznictví IFRS a US GAAP včetně doporučení využití dat z účetních výkazů pro řízení a rozhodování uživatelů účetní závěrky. Součástí práce bude také analýza významných rozdílů ve vykazování dle IFRS a US GAAP vybraných účetních oblastí v komparaci s výkazy sestavenými dle českých účetních předpisů.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Nejprve je věnována pozornost historickému vývoji českého účetního systému, IFRS a US GAAP. Dále je teoretická část zaměřena na vysvětlení základních pojmů finančních výkazů sestavovaných jak podle českých účetních předpisů, tak podle IFRS a US GAAP. V neposlední řadě jsou vyhodnoceny hlavní rozdíly v oceňování a v účetních výkazech sestavených v souladu s IFRS, US GAAP a českou účetní úpravou.

V praktické části diplomové práce je proveden převod vybraných položek finančních výkazů společnosti Moravské kovářny, a.s. sestavených dle české účetní úpravy do IFRS a US GAAP. Položky byly vybrány na základě významnosti. Jelikož se jedná o výrobní společnost, tak se úprava nejvíce promítne do oblasti dlouhodobého majetku. V závěru diplomové práce je pomocí převodového můstku sestaven konečný výkaz rozvahy a výkaz zisku a ztráty odpovídající požadavkům IFRS a US GAAP. Vypovídací schopnost finančních výkazů dle IFRS a US GAAP v komparaci s výkazy dle CAS je vyhodnocena také na základě výpočtu finančních ukazatelů.

Z praktického hlediska a uplatnitelnosti diplomové práce v praxi je praktická část více zaměřena na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, americké účetní standardy jsou v praktické části analyzovány okrajově v případě odlišností od požadavků, které jsou kladeny na vykazování dle IAS/IFRS.

9 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Společnost Moravské kovárny, a.s. má dlouholetou tradici. Hlavní akcionář, rodinný podnik PENN GmbH se sídlem v Krems an der Donau v Rakousku, vlastní 97 % akcií. Firma PENN GmbH se specializovala na třískové obrábění výkovků. Výrobky společnosti jsou určeny z 95 % na export, především do zemí EU. Orientuje se na výrobu zápusťkových výkovků z oceli tvářených za tepla pro automobilový průmysl, stavební průmysl, drážní techniku, zemědělské a stavební stroje.

Společnost Moravské kovárny, a.s. uplatňuje dlouhodobou investiční strategii, což velmi kladně ovlivňuje požadovanou úroveň kvality, zvyšování produktivity i zlepšování ochrany životního prostředí. Neustále je investováno do nových technologií. Z důvodu vyhovět požadavkům zákazníků Moravské kovárny, a.s. v úrovni kvality výkovků byl zaveden certifikovaný systém řízení kvality dle normy ISO TS 16949:2002. Firma pokládá za svoji povinnost chránit životní prostředí, proto zavedla systém řízení ochrany životního prostředí podle normy ISO 14001. K plánování a řízení výroby se používá moderní výpočetní technika. Cílem Moravských kováren, a.s. je patřit k nejlepším kovárnám v Evropě. (Moravské kovárny, a.s.)

9.1 Základní údaje o společnosti

- Obchodní firma: Moravské kovárny, a. s;
- Právní forma: Akciová společnost;
- Sídlo společnosti: Hruškové Dvory 44, 586 01 Jihlava;
- Základní kapitál: 160 826 000,- Kč;
- IČ: 46346694;
- Počet zaměstnanců: 652;
- Předmět podnikání: Zámečnictví, nástrojářství;
- Kovářství, podkovářství;
- Obráběčství;
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Údaje o cenných papírech

- Druh akcií: kmenové;
- Forma akcií: na jméno;

- Podoba akcií: zaknihované;
- Počet akcií: 7 016.

Jmenovitá hodnota akcie: 150 ks á 1 000 000 Kč, 40 ks á 100 000 Kč, 6 826 ks á 1 000 Kč

Celkový objem emise: 160 826 000 Kč

Akciová společnost Moravské kovárny, a.s. Jihlava je komerční kovárna zaměřená na výrobu zápusťkových výkovků z oceli tvářených za tepla. Strojní zařízení umožňuje vyrábět díly o hmotnosti 0,10-15,00 kg, o průměru až 300 mm a délce až 400 mm. K ohřevu materiálu se používá pouze indukční ohřev. Pro zajištění maximální stability výrobního procesu a tím i kvality výroby zavádějí Moravské kovárny, a.s. moderní prvky automatizace (roboty ABB, manipulátory) integrované do kovacíh linek.

9.2 Logistika

V srpnu 2004 vznikla společnost SGM Vysočina, jejímž úkolem je zabezpečení logistických postupů v dopravě u společnosti Moravské kovárny, a.s. a další posílení působení v tomto regionu. Společnost SGM Vysočina je hlavním přepravcem výkovků ze společnosti Moravské kovárny, a.s. k jejím zákazníkům. (Moravské kovárny, a.s.)

9.3 Současná výrobní, obchodní a ekonomická situace společnosti

Především první polovina roku 2016 byla pro Moravské kovárny velmi úspěšná. Ve druhé polovině roku byla společnost nucena kvůli poptávce a nutným opravám na některých lisech zavést nepřetržitý provoz na velkých lisech, což znamenalo vyšší mzdové náklady.

Obrat v roce 2016 byl zhruba stejný jako v roce 2015, ale vyprodukovalo se 21 257 tun výkovků, což je o 6,3 % víc než v roce 2015. Tento rozdíl byl způsoben především nízkými cenami materiálu (přirážkami za šrot a legury), které byly kalkulovány zákazníkům.

Ve druhé polovině roku přišla společnost o tři projekty, které znamenají ztrátu 20 % z ročního obratu (důsledek se projeví až v roce 2017). Z tohoto důvodu firma intenzivně jedná se zákazníky, aby získala náhradu za ztracené projekty.

Společnost vykázala za období roku 2016 zisk po zdanění ve výši 73 511 000 Kč. Čistý obrat firmy činil v roce 2016 1 341 115 000 Kč, čímž došlo k vzrůstu obratu oproti roku 2015 o 0,5 %. (Výroční zpráva, 2016)

Vybrané ukazatele finanční analýzy

Jednotlivé ukazatele finanční analýzy vycházejí přímo z údajů uvedených v rozvaze a výsledovce. Přehled položek finančních údajů uvádí následující tabulka.

Tabulka 2: Rozvaha společnosti Moravské kovárny, a.s. k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2015 (v tis. Kč)

Položka	2016	2015
Aktiva celkem	1 134 463	1 077 640
Dlouhodobý majetek	555 116	587 791
Oběžná aktiva	578 019	488 588
Časové rozlišení	1 328	1 261
Pasiva celkem	1 134 463	1 077 640
Vlastní kapitál	938 865	891 874
Cizí zdroje	194 467	178 533
Časové rozlišení	1 131	7 233
Úroky	513	766
VH před zdaněním	84 374	52 843
VH po zdanění	73 511	46 892

Zdroj: vlastní zpracování

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)

Tento ukazatel vyjadřuje výnosnost kapitálu, který vložili akcionáři nebo vlastníci podniku.

- $ROE = (\text{čistý hospodářský výsledek} / \text{vlastní kapitál}) * 100$;
- $ROE_{2016} = (73\,511 / 938\,865) * 100 = 7,83 \%$;
- $ROE_{2015} = (46\,892 / 891\,874) * 100 = 5,26 \%$.

Ukazatel ROE je poměrně nízký. Odborná literatura uvádí, že by se měl ukazatel pohybovat okolo 12 %. Meziročně se ukazatel zvýšil o víc jak 2 %.

Rentabilita úhrnných vložených prostředků (ROA)

Jedná se o poměrový ukazatel, který vyjadřuje výnosnost kapitálu a jedná se o klíčový ukazatel rentability společnosti, neboť poměří zisk vyprodukovaný společností s celkovými aktivy, která společnost investovala do podnikání, a to bez ohledu na zdroj financování. (Růčková, 2015)

- $ROA = (\text{zisk před zdaněním a úroky} / \text{celková aktiva}) * 100$;
- $ROA_{2016} = (84\,374 - 513 / 1\,134\,463) * 100 = 7,39 \%$;
- $ROA_{2015} = (52\,843 - 766 / 1\,077\,640) * 100 = 4,83 \%$.

Hodnota ukazatele ROA je nižší, neboť má společnost vysoká aktiva.

Celková zadluženost (TD)

Ukazatel celkové zadluženosti charakterizuje finanční stabilitu firmy. Ukazuje míru krytí firemního majetku cizími zdroji. Vyšší hodnoty jsou rizikem pro věřitele a pro banku. (Růčková, 2015)

- $TD = (\text{Cizí kapitál} * 100) / \text{Celková aktiva}$;
- $TD_{2016} = (194\,467 * 100) / 1\,134\,463 = 17,14\%$;
- $TD_{2015} = (178\,533 * 100) / 1\,077\,640 = 16,57\%$.

Společnost respektuje pravidlo, že cizí kapitál by neměl převyšovat kapitál vlastní. Nicméně došlo k minimálnímu meziročnímu růstu celkové zadluženosti o 0,57 %. Minimální nárůst zadluženosti společnosti je způsobený větším obratem společnosti oproti roku 2015.

10 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Společnost Moravské kovárny, a.s. sestavuje svou účetní závěrku k poslednímu dni účetního období a obsah účetní závěrky splňuje požadavky uvedené v Zákoně o účetnictví. Účetní období je shodné s kalendářním rokem. Začíná tedy 1. ledna a končí 31. prosince. Údaje v účetní závěrce jsou vyjádřeny v tisících Kč, pokud není uvedeno jinak.

Společnost Moravské kovárny, a.s. zpracovává účetnictví pomocí účetního systému Portolan. Pro následující analýzu byla použita účetní závěrka za rok 2016.

Účetní závěrka společnosti Moravské kovárny, a.s. obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přílohu. Výkazy rozvaha a výkaz zisku a ztráty jsou uvedeny v Příloze č.1 a 2 této diplomové práce. Sestavení jednotlivých výkazů předchází proces účetní závěrky, jehož postup bude naznačen v následující části.

10.1 Popis vybraných účetních postupů předcházejících sestavení účetní závěrky společnosti

Dlouhodobý hmotný majetek

„Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení, náklady na dopravu, clo a další náklady související s pořízením. Úroky z úvěru nejsou součástí pořizovací ceny.

Dlouhodobý hmotný majetek vyrobený ve společnosti se oceňuje vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové a mzdové náklady a výrobní režijní náklady. Úroky a další finanční výdaje související s pořízením se zahrnují do jeho ocenění. Výnosy z prodeje výrobků vyrobených při zkouškách tohoto majetku před jeho uvedením do provozu se účtují do provozních výnosů. Dlouhodobý hmotný majetek nad 40 tis. Kč se odepisuje po dobu ekonomické životnosti.

Dlouhodobý hmotný majetek získaný bezplatně se oceňuje reprodukční pořizovací cenou a účtuje se ve prospěch účtu ostatních kapitálových fondů/oprávek. Ocenění dlouhodobého hmotného majetku se snižuje o dotace ze státního rozpočtu.

Náklady na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku zvyšují jeho pořizovací cenu. Opravy a údržba se účtují do nákladů.“ (Výroční zpráva, 2016)

Odpisování

„Odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Odpisový plán je v průběhu používání dlouhodobého hmotného majetku aktualizován na základě očekávané doby životnosti a předpokládané zbytkové hodnoty majetku. Předpokládaná životnost je stanovena takto:

Tabulka 3: Doba odepisování dlouhodobého majetku

	Počet let (od-do)
Stavby	45 – 50
Stroje	3 - 15
Dopravní prostředky	5 - 8

Zdroj: Příloha účetní závěrky, 2016

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek nad 60 tis. Kč je v roce 2016 a 2015 odepisován na vrub nákladů na základě předpokládané doby životnosti příslušného majetku.

Odpisy

Odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Odpisový plán je v průběhu používání dlouhodobého nehmotného majetku aktualizován na základě očekávané doby životnosti.

Tabulka 4: Doba odepisování dlouhodobého nehmotného majetku

	Počet let (od-do)
Software	3 - 3

Zdroj: Příloha účetní závěrky, 2018

Finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek tvoří ceniny, peníze v hotovosti a na bankovních účtech, cenné papíry k obchodování, dluhové cenné papíry se splatností do 1 roku držené do splatnosti, vlastní akcie, vlastní obchodní podíly, vlastní dluhopisy a ostatní realizovatelné cenné papíry.“ (Výroční zpráva, 2016)

Zásoby

„Nakupované zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami s použitím metody vážený aritmetický průměr. Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení, ale i náklady, které s jejich pořízením souvisejí (náklady na přepravu, clo, provize atd.)

Výrobky a nedokončená výroba, služby se oceňují plánovanými vlastními náklady. Vlastní náklady zahrnují přímé materiálové a mzdové náklady a výrobní režii. Výrobní režijní náklady zahrnují nepřímé mzdy a režijní náklady výrobních středisek, jsou rozvrhovány na základě plánované ceny výrobku.

Opravná položka k pomalu obrátkovým a zastaralým zásobám či jinak dočasně znehodnoceným zásobám je tvořena na základě analýzy obrátkovosti zásob a na základě individuálního posouzení zásob.

Pohledávky

Pohledávky se oceňují při svém vzniku jmenovitou hodnotou. Ocenění podezřelých pohledávek se snižuje pomocí opravných položek na vrub nákladů na jejich realizační hodnotu, a to na základě individuálního posouzení jednotlivých dlužníků a věkové struktury pohledávek.

Cizí zdroje

Společnosti vytváří zákonné rezervy ve smyslu zákona o rezervách a rezervy na ztráty a rizika v případech, kdy lze s vysokou mírou pravděpodobnosti stanovit titul, výši a termín plnění při dodržení věcné a časové souvislosti.

Dlouhodobé i krátkodobé závazky se vykazují ve jmenovitých hodnotách. Dlouhodobé i krátkodobé úvěry se vykazují ve jmenovité hodnotě. Za krátkodobý úvěr se považuje i část dlouhodobých úvěrů, která je splatná do jednoho roku od rozvahového dne. Dlouhodobé účty pasivní jsou oceňovány na základě odborných odhadů a propočtů. Rozdělují se na krátkodobé a dlouhodobé.

Účtování výnosů a nákladů

Výnosy a náklady se účtují časově rozlišené, tj. do období, s nímž věcně i časově souvisejí.“ (Výroční zpráva, 2016)

Výsledek hospodaření za rok 2016

Pro přehlednost výpočtu výsledku hospodaření jsou stěžejní údaje za běžné a minulé období zpracovány v tabulce.

Tabulka 5: Výsledky hospodaření za rok 2016 a 2015 (v tis. Kč)

	2016	2015
Provozní výsledek hospodaření	86 018	61 904
Finanční výsledek hospodaření	-1 644	-9 061
Daň z příjmu za běžnou činnost	10 863	5 951

Zdroj: výkaz zisku a ztrát k 31. 12. 2016

Výsledek hospodaření **před zdaněním** byl za rok 2016 dle výkazu zisku a ztráty společnosti Moravské kovárny, a.s. vypočítán takto:

= provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření

= 86 018 tis. Kč + (- 1 644 tis. Kč)

= **84 374 tis. Kč**

Výsledek hospodaření **po zdanění** byl za rok 2016 získán z rovnice:

= provozní VH + finanční VH - daň z příjmu za běžnou činnost

= 86 018 tis. Kč + (- 1 644 tis. Kč) - 10 863 tis. Kč

= **73 511 tis. Kč**

11 IMPLEMENTACE IFRS A US GAAP VE SPOLEČNOSTI MORAVSKÉ KOVÁRNY, A.S.

Z teoretické části vyplývají základní rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních předpisů a účetní závěrkou sestavenou dle Mezinárodních standardů (IFRS) a amerických standardů účetního výkaznictví (US GAAP). Tyto rozdíly musí být samozřejmě odlišně zaznamenány i v jednotlivých účetních výkazech.

Společnost Moravské kovářny, a.s. nemá povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS a US GAAP. Proto si pro představu vytvoříme předpoklad, že dojde 1. 1. 2017 ke změně a společnost Moravské kovářny, a.s. začne obchodovat své akcie na veřejné burze. Touto změnou společnosti vznikne zákonná povinnost vykazovat účetnictví nejen podle českých účetních předpisů, ale také podle IFRS případně podle US GAAP na amerických burzách. Dle požadavků těchto účetních standardů je společnost povinna sestavit účetní závěrku už k datu 31. 12. 2016 dle IFRS či US GAAP.

V následující části této práce bude zvolen vybraný reprezentant pro danou analyzovanou oblast, na kterém bude předveden přechod na vykazování dle principů IFRS a US GAAP. Jelikož je hlavním akcionářem společnosti Moravské kovářny, a.s. rodinný podnik PENN GmbH se sídlem v Rakousku a export společnosti je orientován především do zemí EU, je větším předpokladem, že společnost v budoucnu využije vykazování dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Z tohoto praktického hlediska bude proveden převod převážně do výkazů odpovídajícím požadavkům IAS/IFRS a US GAAP budou analyzovány okrajově v případě rozdílnosti od IAS/IFRS.

11.1 Úprava oblasti dlouhodobého majetku

11.1.1 Vyčlenění investic do nemovitostí

Přehled struktury dlouhodobého hmotného majetku společnosti je uveden v následující tabulce:

Tabulka 6: Struktura DHM společnosti Moravské kovárny, a.s. k 31. 12. 2016
(v tis. Kč)

	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý hmotný majetek	1 780 434	-1 242 745	537 689
Pozemky	4 462	0	4 462
Stavby	584 447	-237 086	347 361
Hmotné movité věci a jejich soubory	1 185 097	-1 005 659	179 438
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	991	0	991
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	5 437	0	5 437

Zdroj: Rozvaha společnosti Moravské kovárny, a.s. 2016 v tis. Kč

Postup při implementaci IFRS a US GAAP u položek dlouhodobého hmotného majetku bude velmi obdobný u obou účetních systémů. Proto, jak již bylo zmíněno, použijeme v následujícím textu převážně analýzu Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Společnost si nejprve musí určit, zda existují nějaké vykazované položky dlouhodobého hmotného majetku, které nesplňují definici hmotného aktiva dle IAS 16 a musí být v rámci rozvahy přemístěny.

Jednoznačně musí vyloučit položky, které podle Mezinárodních účetních standardů spadají do oblasti IAS 40 – investice do nemovitostí. Dle IAS 40 je potřeba vyčlenit majetek používaný jako investiční tzn., není používaný pro účely výrobní či obchodní činnosti společnosti, a vykázat ho na separátním řádku ve výkazu o finanční situaci. Investiční majetek může být v účetnictví oceněn v pořizovací ceně snížené o oprávky (tj. stejně jako majetek používaný k hlavní činnosti společnosti), případně v reálné hodnotě. V případě společnosti byl za vhodný model vykazování zvolen model historických cen i s ohledem na požadavky US GAAP, kde americké účetní standardy obecně nepovolují přeceňování nefinančního majetku.

Na základě knihy majetku byly identifikovány majetky, které jsou pronajímány třetím osobám (tj. řídí se standardem IAS 40). Jedná se o kuchyň a jídelnu, která je pronajímána

provozovateli závodního stravování, jenž zajišťuje podnikové stravování pro Moravské kovárny, a.s. Dále se jedná o podnikové byty, jež jsou pronajímány jak zaměstnancům Moravských kováren, tak také cizím nájemníkům. Problematice vyplývající z rozdílné výše nájemného se budeme věnovat v kapitole Úprava oblasti cizích zdrojů. Hodnotu jednotlivých majetků zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 7: Seznam investičního majetku v Kč

Číslo majetku	Název	PC	Oprávký
10003	KUCHYNE A JIDELNA 003	15 614 124	4 164 958
05004	DUM OBYTNÝ -TELECSKA 39	9 830 073	9 830 073
05057	DUM OBYTNÝ DEMLOVA 15	5 163 516	5 163 516
05058	DUM OBYTNÝ BREZINOVA 12	5 108 746	4 944 562
10025	DUM OBYTNÝ -BREZINOVA 42,43	5 478 294	3 736 765
10026	DUM OBYTNÝ - BREZINOVA 75,76	6 957 331	4 712 483
10027	DUM OBYTNÝ - POLNI 25	10 175 532	5 777 500
		58 327 616	38 329 857

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Dle výše uvedené tabulky je nutné provést jednotlivé úpravy. Položka rozvahy stavby musí být ponížena o částku 58 327 616 Kč a přesunuta do položky investice do nemovitosti. To samé musí být provedeno i s oprávkami. Opět ponížíme hodnotu oprávek ke stavbám o 38 329 857 Kč a přesuneme do oprávek k investicím do nemovitosti. Přesun jednotlivých položek rozvahy ovlivní pouze strukturu výkazu, na celkovou hodnotu aktiv to nebude mít žádný vliv. Výkazu zisku a ztráty se úprava nedotkne. Změnu zachycuje následující tabulka.

Tabulka 8: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)

	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý majetek	555 116	0	555 116
Dlouhodobý hmotný majetek	537 689	0	537 689
<i>Pozemky</i>	4 462	0	4 462
<i>Stavby</i>	347 361	-58 328	289 033
<i>Oprávky ke stavbám</i>	-237 086	+ 38 330	-198 756
<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	179 438	0	179 438
<i>Poskytnuté zálohy na DHM</i>	6 428	0	6 428
Investice do nemovitostí	0	+ 58 328	58 328
Oprávky k investicím do nemovitostí	0	- 38 330	-38 330
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 917	0	3 917
Dlouhodobý finanční majetek	13 510	0	13 510

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

11.1.2 Komponentní odepisování

Metoda komponentního odepisování je plně v souladu s CAS, IFRS a US GAAP. Společnost Moravské kovářny, a.s. neuplatňuje v českém účetním systému komponentní odepisování. V následujícím textu bude opět provedena převážně aplikace podle IAS/IFRS.

Společnost Moravské kovářny, a.s. provedla výstavbu administrativní budovy, která byla financována úvěrem. Administrativní budova byla dokončená a zařazená 31. 12. 2013. V tomto příkladu bude znázorněno komponentní odepisování administrativní budovy. V další části bude provedena aktivace úroků z úvěru.

Administrativní budova byla vybudována a zařazena za pořizovací cenu 136 089 806 Kč. Budova byla zařazena do 6. odpisové skupiny. Karta investičního majetku se nachází v Příloze č. 3. Po zařazení byla provedena ještě některá technická zhodnocení, a to konkrétně v roce 2014 v hodnotě 437 337 Kč a v roce 2015 v hodnotě 253 719 Kč. Ještě, než bude provedeno komponentní odepisování musí dojít k posouzení technických zhodnocení. Určení, která technická zhodnocení lze považovat za technická zhodnocení i dle IFRS a US GAAP, bude předmětem následujícího textu práce.

Prvně si společnost musí určit, zda splňuje budova požadavky pro vykazování dlouhodobého aktiva dle IFRS a US GAAP. Budova musí přinášet budoucí ekonomické užítky

a její pořizovací cena musí být spolehlivě měřitelná. Administrativní budova tyto požadavky splňuje.

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost neuplatňuje komponentní přístup odepisování, není zcela reálné zjistit zpětně popis a detail jednotlivých technických zhodnocení. Účetní jednotka společnosti eviduje pouze stručný popis provedené práce, částku jednotlivých technických zhodnocení a rok provedení. Pro ilustraci bude vytvořen předpoklad, že společnost sleduje technická zhodnocení detailněji.

V případě technického zhodnocení dle IFRS se budeme řídit IAS 16, zde budeme posuzovat, zda technické zhodnocení splňuje požadavky standardu. Pokud chce společnost vykázat technické zhodnocení daného aktiva podle IFRS a US GAAP, musí technické zhodnocení přinést vyšší ekonomický užitek (významné vylepšení funkčnosti) z jeho využívání nebo prodloužit životnost aktiva.

Dle požadavků US GAAP jakékoliv vylepšení je považováno za technické zhodnocení. V případě IFRS je zde rozdíl, pokud účetní jednotka zhodnotí, že technické zhodnocení je nevýznamné, může vykázat jako opravu aktiva. V následujícím textu budeme postupovat podle IFRS.

Na základě zmíněného předpokladu, že společnost detailně sleduje provedená technická zhodnocení, budeme posuzovat technické zhodnocení z roku 2014 a 2015. Technické zhodnocení roku 2014 obsahovalo významné vylepšující stavební práce a montáže na budově např. rozšíření obvodu, montáže dveří, mobilních stěn, sádrokartonu, malířské práce, úprava osvětlení, lze je vykázat jako technická zhodnocení dle IFRS i US GAAP, jelikož dojde ke zvýšení ekonomické efektivity. Naopak technické zhodnocení roku 2015 obsahuje již méně významné položky a jejich částka je pro podnik nevýznamná. Společnost bude muset dle IFRS toto technické zhodnocení vykázat jako náklad vynaložený v daném účetním období. Hodnota technického zhodnocení, které nelze uznat dle IFRS, je 253 719 Kč. Technické zhodnocení roku 2014 v hodnotě 437 337 Kč lze shodně považovat dle CAS i dle IFRS a US GAAP za technické zhodnocení. Hodnota budovy bude stanovena na základě následující kalkulace v Tabulce č. 9.

Tabulka 9: Výpočet vstupní hodnoty administrativní budovy k 31. 12. 2016

	Vstupní hodnota CAS	Vstupní hodnota IFRS
Budova	136 089 806	121 589 806
Střecha	0	5 900 000
Vzduchotechnika	0	8 600 000
Technické zhodnocení	691 056	437 337
<i>TZ 2014</i>	<i>437 337</i>	<i>437 337</i>
<i>TZ 2015</i>	<i>253 719</i>	0
Celková hodnota	136 780 862	136 527 143

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Rozdíl mezi Českými účetními standardy a IFRS je 253 719 Kč. V případě US GAAP by měla být obě dvě technická zhodnocení uznaná shodně jako v CAS. Dle US GAAP by hodnota budovy zůstala stejná jako v CAS.

Jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, komponentní odepisování je plně v souladu s CAS, IFRS i US GAAP, ale společnost Moravské kovářny, a.s. komponentní odepisování neuplatňuje. Pro potřebu ilustrace komponentního přístupu odepisování a vytvořeného předpokladu, že společnost eviduje veškeré detaily týkající se dlouhodobého majetku společnosti, včetně provedených technických zhodnocení se zvolená budova bude skládat z následujících významných položek:

- Budova: 121 589 806,- Kč;
- Střecha: 5 900 000,- Kč;
- Vzduchotechnika: 8 600 000,- Kč.

Odpisový plán budovy, který si sestavila účetní jednotka, je zobrazen v Tabulce č. 10. Společnost používá lineární způsob odepisování. Doba odepisování je stanovena na 50 let.

Tabulka 10: Odpisový plán administrativní budovy dle českých účetních standardů v Kč

Rok	Technické zhodnocení	Pořizovací cena	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2013	0	136 089 806	2 721 796	2 721 796	133 368 010
2014	437 337	136 527 143	2 730 543	5 452 339	131 074 804
2015	253 719	136 780 862	2 735 617	8 187 956	128 592 906
2016	0	136 780 862	2 735 617	10 923 573	125 857 289
2017	0	136 780 862	2 735 617	13 659 191	123 121 671
2018	0	136 780 862	2 735 617	16 394 808	120 386 054
2019	0	136 780 862	2 735 617	19 130 425	117 650 437
2020	0	136 780 862	2 735 617	21 866 042	114 914 820
2021	0	136 780 862	2 735 617	24 601 660	112 179 202
2022	0	136 780 862	2 735 617	27 337 277	109 443 585
2023	0	136 780 862	2 735 617	30 072 894	106 707 968
2024	0	136 780 862	2 735 617	32 808 511	103 972 351
2025	0	136 780 862	2 735 617	35 544 129	101 236 733
2026	0	136 780 862	2 735 617	38 279 746	98 501 116
2027	0	136 780 862	2 735 617	41 015 363	95 765 499
2028	0	136 780 862	2 735 617	43 750 980	93 029 882
2029	0	136 780 862	2 735 617	46 486 598	90 294 264
2030	0	136 780 862	2 735 617	49 222 215	87 558 647
2031	0	136 780 862	2 735 617	51 957 832	84 823 030
2032	0	136 780 862	2 735 617	54 693 449	82 087 413
2033	0	136 780 862	2 735 617	57 429 067	79 351 795
2034	0	136 780 862	2 735 617	60 164 684	76 616 178
2035	0	136 780 862	2 735 617	62 900 301	73 880 561
2036	0	136 780 862	2 735 617	65 635 918	71 144 944
2037	0	136 780 862	2 735 617	68 371 536	68 409 327
2038	0	136 780 862	2 735 617	71 107 153	65 673 709
2039	0	136 780 862	2 735 617	73 842 770	62 938 092
2040	0	136 780 862	2 735 617	76 578 387	60 202 475
2041	0	136 780 862	2 735 617	79 314 004	57 466 858
2042	0	136 780 862	2 735 617	82 049 622	54 731 240
2043	0	136 780 862	2 735 617	84 785 239	51 995 623
2044	0	136 780 862	2 735 617	87 520 856	49 260 006
2045	0	136 780 862	2 735 617	90 256 473	46 524 389
2046	0	136 780 862	2 735 617	92 992 091	43 788 771
2047	0	136 780 862	2 735 617	95 727 708	41 053 154
2048	0	136 780 862	2 735 617	98 463 325	38 317 537
2049	0	136 780 862	2 735 617	101 198 942	35 581 920
2050	0	136 780 862	2 735 617	103 934 560	32 846 302
2051	0	136 780 862	2 735 617	106 670 177	30 110 685
2052	0	136 780 862	2 735 617	109 405 794	27 375 068
2053	0	136 780 862	2 735 617	112 141 411	24 639 451
2054	0	136 780 862	2 735 617	114 877 029	21 903 833

2055	0	136 780 862	2 735 617	117 612 646	19 168 216
2056	0	136 780 862	2 735 617	120 348 263	16 432 599
2057	0	136 780 862	2 735 617	123 083 880	13 696 982
2058	0	136 780 862	2 735 617	125 819 498	10 961 364
2059	0	136 780 862	2 735 617	128 555 115	8 225 747
2060	0	136 780 862	2 735 617	131 290 732	5 490 130
2061	0	136 780 862	2 735 617	134 026 349	2 754 513
2062	0	136 780 862	2 735 617	136 761 967	18 896
2063	0	136 780 862	18 896	136 780 863	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Komponentní odepisování vyžaduje, aby byly významné dílčí komponenty aktiva s rozdílnou dobou životnosti, ze kterých se daný objekt skládá, odepisovány a vykazovány samostatně dle rozdílné doby životnosti. Pro komponentu střechy byla stanovena životnost 30 let, pro komponentu vzduchotechniky životnost 20 let a komponenta samotné budovy se bude shodovat s Českými účetními standardy; rovněž 50 let.

Dále je potřeba upravit odpisy tak, abychom respektovali pravidla komponentního odepisování. Odepisovat budeme tři složky zvlášť. Jak již bylo zmíněno, jedná se o budovu, střechu, vzduchotechniku. Životnost budovy v hodnotě 121 589 806 Kč byla stanovena na 50 let, životnost střechy v hodnotě 5 900 000 Kč na 30 let a životnost vzduchotechniky v hodnotě 8 600 000 Kč na 20 let. Metoda odepisování bude zvolena lineární. Odpisový plán budovy bude upraven o technické zhodnocení v roce 2014, čímž se změní výše odpisu na 2 440 543 Kč.

Tabulka 11: Odpisový plán komponenty budova dle IFRS (v Kč)

Rok	Technické zhodnocení	Pořizovací cena	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
2013	0	121 589 806	2 431 796	2 431 796	119 158 010
2014	437 337	122 027 143	2 440 543	4 872 339	117 154 804
2015	0	122 027 143	2 440 543	7 312 882	114 714 261
2016	0	122 027 143	2 440 543	9 753 425	112 273 718

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

U odpisového plánu komponenty střechy a vzduchotechniky budeme postupovat podobně.

Tabulka 12: Odpisový plán komponenty střecha dle IFRS a US GAAP (v Kč)

Rok	Technické zhodnocení	Pořizovací cena	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2013	0	5 900 000	196 667	196 667	5 703 333
2014	0	5 900 000	196 667	393 333	5 506 667
2015	0	5 900 000	196 667	590 000	5 310 000
2016	0	5 900 000	196 667	786 667	5 113 333

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tabulka 13: Odpisový plán komponenty vzduchotechnika dle IFRS a US GAAP**(v Kč)**

Rok	Technické zhodnocení	Pořizovací cena	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2013	0	8 600 000	430 000	430 000	8 170 000
2014	0	8 600 000	430 000	860 000	7 740 000
2015	0	8 600 000	430 000	1 290 000	7 310 000
2016	0	8 600 000	430 000	1 720 000	6 880 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Změna vykazování administrativní budovy dle IFRS a US GAAP je zřejmá z Tabulky č. 14. Administrativní budova bude vykázána jako tři samostatné komponenty – budova, střecha a vzduchotechnika. Počáteční stav komponenty budovy je 125 857 289 Kč. Jedná se o zůstatkovou cenu v roce 2016 podle odpisového plánu budovy dle CAS v Tabulce č. 10. Počáteční stav komponenty střecha a vzduchotechnika je vykázán s hodnotou 0, jelikož dle CAS společnost komponentní odepisování neuplatňuje.

Tabulka 14: Rozdíl mezi opravkami a odpisy dle CAS a IFRS a US GAAP u administrativní budovy (v Kč)

	CAS	IFRS/US GAAP	Rozdíl
Oprávky do roku 2015	8 187 956	7 312 882	875 074
Odpisy rok 2016	2 735 617	2 440 543	295 074
Celkem			1 170 148

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Na straně pasiv se změna ve vykazování budovy projeví ve výsledku hospodaření běžného období, kdy je nutno zohlednit rozdíl ve výši odpisů budovy za rok 2016, odpis střechy a vzduchotechniky za rok 2016. Výsledek hospodaření minulých let je nutné snížit o neuznaná TZ, oprávky střechy, oprávky vzduchotechniky a navýšit o rozdíl opravek budovy.

**Tabulka 15: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP
k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)**

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý hmotný majetek	537 689	-1 591	536 098
<i>Budova</i>	125 857	- 13 584	112 273
<i>Střecha</i>	0	+ 5 113	5 113
<i>Vzduchotechnika</i>	0	+ 6 880	6 880
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 917	0	3 917
Dlouhodobý finanční majetek	13 510	0	13 510
Oběžná aktiva	578 019	0	578 019
Časové rozlišení	1 328	0	1 328
Aktiva celkem	1 134 463	-1 591	1 132 872
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	938 865	-1 591	937 274
<i>VH minulého období</i>		-1 259	
<i>VH běžného období</i>		-332	
Cizí zdroje	194 467	0	194 467
Časové rozlišení	1 131	0	1 131
Pasiva celkem	1 134 463	-1 591	1 132 872

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Změna rozvahové položky budova je součtem částek:

- Oddělení komponenty střechy: - 5 900 000 Kč;
- Oddělení komponenty vzduchotechniky: - 8 600 000 Kč;
- Vyřazení TZ: - 253 719 Kč;
- Rozdíl opravěk a odpisů: + 1 170 148 Kč.

Celkem: - 13 583 571 Kč

Změna rozvahové položky střecha je součtem částek:

- Oddělení komponenty střechy: + 5 900 000 Kč;
- Oprávky a odpisy: - 786 667 Kč.

Celkem: + 5 113 333 Kč

Změna rozvahové položky vzduchotechnika je součtem částek:

- Oddělení komponenty vzduchotechnika: + 8 600 000 Kč;
- Oprávky a odpisy: - 1 720 000 Kč.

Celkem: + 6 880 000 Kč

Změna výsledku hospodaření minulého období je součtem částek:

- Neuznaná TZ: - 253 719 Kč;
- Rozdíl opravek budovy: + 875 074 Kč;
- Oprávky střecha: - 590 000 Kč;
- Oprávky vzduchotechnika: - 1 290 000 Kč.

Celkem: - 1 258 645 Kč

Změna výsledku hospodaření běžného období je součtem částek:

- Rozdíl odpisů budovy 2016: + 295 074 Kč;
- Odpisy střechy 2016: - 196 667 Kč;
- Odpisy vzduchotechniky 2016: - 430 000 Kč.

Celkem: - 331 593 Kč

Aplikace komponentního odepisování způsobila celkem pokles hodnoty aktiv a pasiv v částce 1 591 000 Kč a snížení výsledku hospodaření roku 2016 o částku 332 000 Kč. Oddělení komponent od administrativní budovy – střecha (5 900 000 Kč) a vzduchotechnika (8 600 000 Kč), které je nutné odepisovat jednotlivě z důvodu rozdílné životnosti, ponížilo rozvahovou položku budova o 14 500 000 Kč. Dle požadavků IFRS bylo neuznáno technické zhodnocení roku 2015 v částce 253 719 Kč, jelikož obsahovalo nevýznamné vylepšení administrativní budovy. Tento krok vedl ke snížení hodnoty budovy a kvůli přesunutí hodnoty technického zhodnocení do nákladů byl v konečném důsledku snížen výsledek hospodaření minulého období. Hodnotu budovy bylo nutné navýšit o rozdíl opravek a odpisů (Tabulka č. 14) oproti CAS celkem v částce 1 170 148 Kč. Rozvahová položka střecha byla po odečtení opravek a odpisů vyčíslena na částku 5 113 333 Kč a položka vzduchotechnika na částku 6 880 000 Kč. Výsledek hospodaření minulého období snížilo již zmiňované neuznané technické zhodnocení, oprávky komponent střecha a vzduchotechnika do roku 2015 a zvýšení výsledku hospodaření minulého období

způsobil rozdíl oprávek u administrativní budovy oproti CAS.. Komponentním odepisováním lze získat odpisy, které odpovídají více skutečnému opotřebení majetku.

11.1.3 Vliv použití jiné odpisové metody na výsledek hospodaření

V případě implementace jiné metody odepisování dochází k ovlivňování výsledku hospodaření. Pro porovnání byla zvolena položka vzduchotechniky, na které si budeme jednotlivé odpisové metody ilustrovat. Jedná se o odpisové metody: lineární metoda odepisování, metoda Double Declining Balance (DDB) a Sum of Year Digits (SYD). Všechny tyto odpisové metody jsou v souladu s Mezinárodními účetními standardy i s americkými účetními standardy.

Položka vzduchotechnika byla vyčleněna jako komponenta, která je součástí administrativní budovy. Pořizovací cena byla vyčíslena na hodnotu 8 600 000 Kč a doba odepisování je 20 let. Lineární odpisy vyčísluje již Tabulka č. 13. Roční lineární odpis činí 430 000 Kč.

Nyní použijeme na položku vzduchotechniky odpisovou metodu SYD. Tato metoda je založena na principu vynásobení odpisové základny a odpisové sazby, která se snižuje. Metoda SYD se uvádí jako alternativa k metodě DDB v ASC 360-10-35-7, která bude řešena v dalším příkladu, přestože IAS 16 se o SYD nezmiňuje, metoda je systematická, takže její použití je obhajitelné i dle IFRS. Postup výpočtu odpisů metodou SYD je uveden v následující Tabulce č. 16.

Tabulka 16: Odpisový plán metoda SYD (v Kč)

rok	odpisová základna	podíl	zbývající doba životnosti	roční odpis	zůstatková hodnota
2013	8 600 000	20/210	20	819 048	7 780 952
2014	8 600 000	19/210	19	778 095	7 002 857
2015	8 600 000	18/210	18	737 143	6 265 714
2016	8 600 000	17/210	17	696 190	5 569 524
2017	8 600 000	16/210	16	655 238	4 914 286
2018	8 600 000	15/210	15	614 286	4 300 000
2019	8 600 000	14/210	14	573 333	3 726 667
2020	8 600 000	13/210	13	532 381	3 194 286
2021	8 600 000	12/210	12	491 429	2 702 857
2022	8 600 000	11/210	11	450 476	2 252 381
2023	8 600 000	10/210	10	409 524	1 842 857
2024	8 600 000	9/210	9	368 571	1 474 286
2025	8 600 000	8/210	8	327 619	1 146 667
2026	8 600 000	7/210	7	286 667	860 000
2027	8 600 000	6/210	6	245 714	614 286
2028	8 600 000	5/210	5	204 762	409 524
2029	8 600 000	4/210	4	163 810	245 714
2030	8 600 000	3/210	3	122 857	122 857
2031	8 600 000	2/210	2	81 905	40 952
2032	8 600 000	1/210	1	40 952	0
Celkem	x	1	210	8 600 000	x

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Posledním způsobem výpočtu odpisů je metoda Double Declining Balance Method (DDB). U této metody je podstatná volba konstantní odpisové sazby a její míra zrychlení, resp. koeficientem zrychlení a odepisatelné částce klesajícího charakteru. U vzduchotechniky je konstantní odpisová sazba 0,10 (= (100/20)*2). Metoda DDB je preferovaná metoda pro zrychlené odpisy jak podle ASC 360-10-35-7, tak IAS 16. Souhrn ročních odpisů na základě metody DDB je zachycen v Tabulce č. 17.

Tabulka 17: Odpisový plán metoda DDB (v Kč)

rok	odpisová základna	procentní sazba	roční odpis	zůstatková hodnota
2013	8 600 000	0,1	860 000	7 740 000
2014	7 740 000	0,1	774 000	6 966 000
2015	6 966 000	0,1	696 600	6 269 400
2016	6 269 400	0,1	626 940	5 642 460
2017	5 642 460	0,1	564 246	5 078 214
2018	5 078 214	0,1	507 821	4 570 393
2019	4 570 393	0,1	457 039	4 113 353
2020	4 113 353	0,1	411 335	3 702 018
2021	3 702 018	0,1	370 202	3 331 816
2022	3 331 816	0,1	333 182	2 998 635
2023	2 998 635	0,1	299 863	2 698 771
2024	2 698 771	0,1	269 877	2 428 894
2025	2 428 894	0,1	242 889	2 186 005
2026	2 186 005	0,1	218 600	1 967 404
2027	1 967 404	0,1	196 740	1 770 664
2028	1 770 664	0,1	177 066	1 593 597
2029	1 593 597	0,1	159 360	1 434 238
2030	1 434 238	0,1	143 424	1 290 814
2031	1 290 814	0,1	129 081	1 161 732
2032	1 161 732	0,1	1 161 732	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Hodnota odpisu v posledním roce je dopočtena tak, aby byla celková zůstatková hodnota vzduchotechniky nulová.

Shrnutí vlivu vypočtených odpisů dle jednotlivých metod na výsledek hospodaření zachycuje Tabulka č. 18.

Tabulka 18: Vliv odpisové metody na změnu výsledku hospodaření (v tis. Kč)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Lineární metoda	430	430	430	430	430	430
SYD	819	778	737	696	655	614
DDB	860	774	697	627	564	508
Vliv SYD na VH	-389	-348	-307	-266	-225	-184
Vliv DDB na VH	-430	-344	-267	-197	-134	-78

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Z tabulky je patrné, jak lze výsledek hospodaření ovlivňovat pomocí různých odpisových metod. Vyplývá například, že při aplikaci metody SYD by byl hospodářský výsledek společnosti roku 2016 nižší o 266 000 Kč. V případě, že by společnost v současné době z nějakého důvodu preferovala vykazování nižšího výsledku hospodaření, tak by bylo určité vhodnější použití metody SYD nebo DDB.

11.1.4 Aktivace úroků

Dle IAS 23 a SFAS 34 jsou náklady přiřaditelné k aktivu (tj. například náklady z úvěru na výstavbu budovy/pořízení stroje) a lze je aktivovat do pořizovací ceny majetku. Aktivace začíná dnem přijetí úvěru, pokud je již pořizováno aktivum, jinak začíná okamžikem pořízení aktiva, končí dnem dokončení majetku, tj. k datu, kdy je majetek způsobilý k užívání (tj. k datu zařazení). Od tohoto data jsou úroky z úvěru už standardně účtovány do nákladů.

Jak již bylo zmíněno, administrativní budova byla dokončená a zařazená 31. 12. 2013. Na tomto příkladu budou zohledněny úroky z úvěru za rok 2012 a 2013. Hodnota úroků za rok 2012 a 2013 byla získána z účetního systému společnosti.

Tabulka 19: Aktivace úroků do hodnoty aktiv (v Kč)

Administrativní budova	
Úroky 2012	16 738
Úroky 2013	1 129 759
Celkem k aktivaci	1 146 497
Navýšení hodnoty aktiv	1 146 497
Počet let odepisování budovy	50
Roční odpis	22 930

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Navýšení hodnoty budovy bude o 1 146 497 Kč. Doba odepisování je stanovena na 50 let, proto bude roční odpis činit 22 930 Kč v případě lineárního odepisování. Každý rok bude v nákladech roční odpis a oprávky se budou zvyšovat proti nerozdělenému zisku, který se tím bude snižovat.

Tabulka 20: Přehled opravek a výše nerozděleného zisku 2014 – 2063 (v Kč)

Rok	Oprávky	Nerozdělený zisk
2014	22 930	-1 146 497
2015	45 860	-1 123 567
2016	68 790	-1 100 637
2017	91 720	-1 077 707
2018	114 650	-1 054 777
2019	137 580	-1 031 847
2020	160 510	-1 008 917
2021	183 440	-985 987
2022	206 369	-963 057
2023	229 299	-940 128
2024	252 229	-917 198
2025	275 159	-894 268
2026	298 089	-871 338
2027	321 019	-848 408
2028	343 949	-825 478
2029	366 879	-802 548
2030	389 809	-779 618
2031	412 739	-756 688
2032	435 669	-733 758
2033	458 599	-710 828
2034	481 529	-687 898
2035	504 459	-664 968
2036	527 389	-642 038

2037	550 319	-619 108
2038	573 249	-596 178
2039	596 178	-573 249
2040	619 108	-550 319
2041	642 038	-527 389
2042	664 968	-504 459
2043	687 898	-481 529
2044	710 828	-458 599
2045	733 758	-435 669
2046	756 688	-412 739
2047	779 618	-389 809
2048	802 548	-366 879
2049	825 478	-343 949
2050	848 408	-321 019
2051	871 338	-298 089
2052	894 268	-275 159
2053	917 198	-252 229
2054	940 128	-229 299
2055	963 057	-206 369
2056	985 987	-183 440
2057	1 008 917	-160 510
2058	1 031 847	-137 580
2059	1 054 777	-114 650
2060	1 077 707	-91 720
2061	1 100 637	-68 790
2062	1 123 567	-45 860
2063	1 146 497	-22 930
		0

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

V roce 2016 dojde k navýšení hodnoty položky budovy o aktivované úroky částkou 1 146 497 Kč. Hodnota opravek se navýší bude 68 790 Kč. Hodnota nerozděleného zisku klesne na 1 100 637 Kč.

Přehled záúčtování jednotlivých položek:

1) Aktivace úroků do majetku	1 147 tis. Kč	021/428;
2) Oprávky r. 2013- 2015	46 tis. Kč	428/082;
3) Odpis rok 2016	23 tis. Kč	551/082;
4) Zúčtování proti úrokům	1 147 tis. Kč	428/562.

Shrnutí změn v oblasti dlouhodobého majetku při aktivaci úroků do hodnoty budovy zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 21: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP u vybraných položek k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý hmotný majetek	537 689	+ 1 078	538 766
<i>Pozemky</i>	4 462	0	4 462
<i>Stavby</i>	347 361	+ 1 147	348 508
<i>Oprávky ke stavbám</i>	-237 086	- 69	-237 155
<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	179 438	0	179 438
<i>Poskytnuté zálohy na DHM</i>	6 428	0	6 428
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 917	0	3 917
Dlouhodobý finanční majetek	13 510	0	13 510
Oběžná aktiva	578 019	0	578 019
Časové rozlišení	1 328	0	1 328
Aktiva celkem	1 134 463	+ 1 078	1 135 541
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	938 865		939 943
<i>VH minulého období</i>		- 46	- 46
<i>VH běžného období</i>		+1 124	+ 1 124
Cizí zdroje	194 467	0	194 467
Časové rozlišení	1 131	0	1 131
Pasiva celkem	1 134 463	+ 1 078	1 135 541

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Aktivace úroků do pořizovací ceny administrativní budovy způsobí nárůst hodnoty aktiv a pasiv o částku 1 078 000 Kč (aktivovaná hodnota úroků snižená o oprávky do roku 2016) k 31.12.2016. Aktivace úroků bude společnosti zvyšovat výsledek hospodaření za rok 2016 o 1 124 000 Kč z důvodu snížení úrokových nákladů, které byly aktivovány do hodnoty dlouhodobého majetku a výsledek hospodaření minulého období se sníží o 45 860 Kč, což je hodnota opravek za rok 2014 a 2015.

11.1.5 Generální opravy dlouhodobého majetku

Společnost využívá dlouhodobý majetek, který vyžaduje pravidelné výměny určitých částí tzv. komponent, aby mohl být dále využíván (např. generální opravy, při kterých je měněna strategická část stroje vzhledem ke konci její životnosti). Dle IFRS i US GAAP jsou tyto opravy chápány jako samostatné komponenty a jako takové by měly být zařazeny v majetku a odepisovány po dobu životnosti (např. do předpokládané revize či výměny tohoto zařízení).

US GAAP navíc rozlišuje, jestli oprava prodlužuje životnost aktiva či vylepšuje samotné aktivum. V případě prodloužení životnosti lze generální opravu účtovat jako snížení hodnoty oprávek (08x/321). U vylepšení aktiva se jedná o samostatnou komponentu (04x/321).

Na základně seznamu generálních oprav strojů za období 2013-2016, byly tyto opravy vyloučeny z nákladů a následně aktivovány do majetku. Pro zjednodušení problematiky společnost uvažuje životnost jednotlivých komponent na 10 let.

Tabulka 22: Náklady na generální opravy za rok 2013 – 2016 dle CAS v Kč

Očekávaná životnost	Rok	Náklady na opravy	Saldo	2013	2014	2015	2016
10	2013	15 903 205	15 903 205	1 590 321	1 590 321	1 590 321	1 590 321
10	2014	22 412 176	38 315 381		2 241 218	2 241 218	2 241 218
10	2015	10 252 299	48 567 680			1 025 230	1 025 230
10	2016	14 944 282	63 511 962				1 494 428
			Odpis	1 590 321	3 831 538	4 856 768	6 351 196
			Oprávkový	1 590 321	5 421 859	10 278 627	16 629 823

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Do hodnoty majetku za rok 2016 bude převedeno 14 944 282 Kč. Za roky 2013-2015 bude převedena částka 48 567 680 Kč. Odpis v roce 2016 bude 6 351 196 Kč. Hodnota oprávek činní 16 629 823 Kč.

Přehled zaúčtování jednotlivých položek:

1) Navýšení hodnoty majetku za aktuální rok	14 944 Kč	022/511;
2) Navýšení hodnoty majetku za předchozí roky	48 568 Kč	022/428;
3) Oprávkový r. 2013 - 2015	10 279 Kč	428/082;
4) Odpis za aktuální rok	6 351 Kč	551/082.

Tabulka 23: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP u vybraných položek k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý hmotný majetek	537 689	46 882	584 571
<i>Pozemky</i>	4 462	0	4 462
<i>Stavby</i>	347 361	0	348 507
<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	179 438	+ 63 512	242 950
<i>Oprávky k hmotné movité věci a jejich soubory</i>	- 1 027 253	-16 630	- 1 043 883
<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	6 428	0	6 428
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 917	0	3 917
Dlouhodobý finanční majetek	13 510	0	13 510
Oběžná aktiva	578 019	0	578 019
Časové rozlišení	1 328	0	1 328
Aktiva celkem	1 134 463	+ 46 882	1 181 345
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	938 865		985 747
<i>VH minulého období</i>		+ 38 289	
<i>VH běžného období</i>		+ 8 593	
Cizí zdroje	194 467	0	194 467
Časové rozlišení	1 131	0	1 131
Pasiva celkem	1 134 463	+ 46 882	1 181 345

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Implementace standardů IFRS a US GAAP na generální opravy ovlivnila významně položky aktiv a pasiv. Generální opravy jsou dle IFRS a US GAAP chápány jako samostatné komponenty, které jsou v majetku zařazeny a postupně odepisovány. Hodnota aktiv a pasiv se zvýšila o 46 882 000 v důsledku aktivace nákladů na generální opravy do hodnoty dlouhodobého majetku. Aktivace generálních oprav roku 2013-2015 zvýšila výsledek hospodaření minulého období, a to v celkové částce 38 289 000 Kč. Výsledek hospodaření běžného období se z důvodu snížení nákladů na generální opravy zvýšil o 8 593 000 Kč. Pro zjednodušení bylo v práci uvažováno s desetiletou životností jednotlivých komponent. Do budoucna by bylo vhodné, aby se společnost na tuto oblast důkladněji zaměřila a vysledovala přesněji životnost jednotlivých komponent, u kterých jsou prováděny

generální opravy. Bude tak docíleno věrnějšího obrazu účetnictví a zachová se ekonomická podstata samotného IFRS a US GAAP.

11.2 Úprava oblasti cizích zdrojů

11.2.1 Nevyčerpaná dovolená

Úprava v oblasti nevyčerpané dovolené je shodná pro oba účetní systémy (IFRS i US GAAP). Dále bude opět demonstrován příklad dle požadavků IAS/IFRS.

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost Moravské kovárny, a.s. nezachycuje nijak zvlášť žádné zaměstnanecké požitky dle Českých účetních standardů, je třeba se na tuto oblast důkladněji zaměřit. Problematika zaměstnaneckých požitků je upravena standardem IAS 19.

Na základě podkladů ze společnosti pro potřeby IAS/IFRS bude vypočtena hodnota nevyčerpané dovolené za rok 2016. Jedná se o zaměstnanecký požitek a dle IFRS a US GAAP by měl být zachycen v osobních nákladech a v krátkodobých závazcích za zaměstnanci (dohadný účet pasivní).

Tabulka 24: Nevyčerpaná dovolená k 31. 12. 2016 (v Kč)

Mzdové náklady	272 529 000
Průměrný počet zaměstnanců	693
Početní dny nevybrané dovolené za všechny zaměstnance	3 569
Průměrná hrubá mzda	32 772
Průměrná denní mzda	1 561

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Výpočet výše mzdových nákladů

$$= 3\,569 * 1\,561 = \mathbf{5\,571\,209\,Kč}$$

Výpočet výše nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

$$= 5\,571\,209 * 0,34 = \mathbf{1\,894\,211\,Kč}$$

Položka nevyčerpané dovolené způsobí dvě významné změny v rozvaze. Dojde ke zvýšení vykazované položky závazky vůči zaměstnancům (dohadný účet pasivní) a závazků vůči sociálnímu zabezpečení a zdravotnímu pojištění o celou hodnotu položky

nevyčerpaná dovolená, tj. o hodnotu 7 465 420 Kč. Výsledek hospodaření se sníží o 7 465 420, kvůli nárůstu osobních nákladů. Promítnutí změn zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 25: Změna rozvahových položek po implementaci nevyčerpané dovolené (v tis. Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý hmotný majetek	537 689	0	537 689
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 917	0	3 917
Dlouhodobý finanční majetek	13 510	0	13 510
Oběžná aktiva	578 019	0	578 019
Časové rozlišení	1 328	0	1 328
Aktiva celkem	1 134 463	0	1 134 463
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	938 865		931 400
<i>VH běžného období</i>		-7 465	
Cizí zdroje	194 467		201 932
<i>Závazky k zaměstnancům</i>		+ 5 571	
<i>Závazky ze soc. zab. a zdrav. poj.</i>		+ 1 894	
Časové rozlišení	1 131	0	1 131
Pasiva celkem	1 134 463	0	1 134 463

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

11.2.2 Úprava účtování nájemného u bytů pronajímaných zaměstnancům

Podnikové byty jsou pronajímány jak zaměstnancům Moravských kováren, tak cizím nájemníkům. Zaměstnancům společnosti jsou byty pronajímány za zvýhodněné nájemné a cizím nájemníkům za tržní nájemné. Počet bytů, ve kterých bydlí zaměstnanci, je 52, počet bytů obsazených cizími nájemníky je 73. Hodnoty tržních nájmů, které si společnost určila na základě tržního odhadu, zobrazuje následující Tabulka č. 26. Byty se dělí na rekonstruované a nerekonstruované.

Tabulka 26: Nájemné pro zaměstnance a pro cizí nájemníky (v Kč/měsíc)

Nájemné v nerekonstruovaných bytech		
	Zaměstnanci	Cizí nájemníci
1+1	5 000,-	5 400,-
2+1	5 800,-	6 300,-
3+1	6 600,-	6 800,-
Nájemné ve zrekonstruovaných bytech		
	Zaměstnanci	Cizí nájemníci
1+1	5 600,-	6 000,-
2+1	7 000,-	7 500,-
3+1	8 300,-	8 500,-

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Na základě zpracovaného přehledu činí rozdíly u jednotlivých bytů:

Tabulka 27: Celkový rozdíl ve výši nájemného za měsíc a za rok (v Kč)

	Rozdíl za měsíc	Rozdíl za rok
1+1	32 201,-	386 412,-
2+1	15 682,-	188 184,-
3+1	8 613,-	103 356,-
Celkem		677 952,-

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tržby z nájmu celkem činní za rok 9 356 148 Kč. Rozdíl tržního nájmu a nájmu pro zaměstnance za rok je 677 952 Kč. V tomto případě by se podle IAS/IFRS vykázal tento rozdíl stejnou formou jako zaměstnanecký benefit.

Tabulka 28: Změna rozvahových položek po úpravě dle IAS 19 k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý hmotný majetek	537 689	0	537 689
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 917	0	3 917
Dlouhodobý finanční majetek	13 510	0	13 510
Oběžná aktiva	578 019	0	578 019
Časové rozlišení	1 328	0	1 328
Aktiva celkem	1 134 463	0	1 134 463
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	938 865		938 187
<i>VH běžného období</i>		- 678	
Cizí zdroje	194 467		195 145
<i>Závazky k zaměstnancům</i>		+ 678	
Časové rozlišení	1 131	0	1 131
Pasiva celkem	1 134 463	0	1 134 463

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Jelikož společnost nerozlišuje účtování zvýhodněného nájemného pro své zaměstnance, zachycením této skutečnosti do rozvahy dojde k nárůstu závazků vůči zaměstnancům o 678 000 Kč a zároveň dojde k růstu osobních nákladů, což bude mít vliv na snížení výsledku hospodaření běžného období o stejnou částku.

12 PŘEVODOVÝ MŮSTEK ROZVAHY A VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Veškeré změny rozvahových položek a výkazu zisku a ztrát, které byly provedeny v rámci implementace IFRS a US GAAP ve společnosti Moravské kovářny, a.s., zachycuje Tabulka č. 29 a 30.

První úpravou v rámci převodu výkazů do IFRS a US GAAP bylo vyčlenění investičního majetku. Dle IAS 40 je nutné vyčlenit majetek, který není používán pro účely výrobní či obchodní činnosti společnosti. U společnosti Moravské kovářny, a.s. se jedná o majetek, který je pronajímán třetím osobám. Z rozvahové položky stavby byl přesunut investiční majetek v hodnotě 19 998 000 Kč do nově vzniklé rozvahové položky investice do nemovitostí. Vyčlenění investičního majetku ovlivnilo pouze strukturu rozvahy na konečnou sumu aktiv a pasiv to nemělo vliv. Výkazu zisku a ztrát se tato úprava nedotkla.

Aplikace komponentního odepisování způsobila celkem pokles hodnoty aktiv a pasiv v částce 1 591 000 Kč a snížení výsledku hospodaření roku 2016 o částku 332 000 Kč. Oddělení komponent od administrativní budovy – střecha (5 900 000 Kč) a vzduchotechnika (8 600 000 Kč), které je nutné odepisovat jednotlivě z důvodu rozdílné životnosti, ponížilo rozvahovou položku budova o 14 500 000 Kč. Dle požadavků IFRS bylo neuznáno technické zhodnocení roku 2015 v částce 253 719 Kč, jelikož obsahovalo nevýznamné vylepšení administrativní budovy. Tento krok vedl ke snížení hodnoty budovy a kvůli přesunutí hodnoty technického zhodnocení do nákladů byl v konečném důsledku snížen výsledek hospodaření minulého období. Hodnotu budovy bylo nutné navýšit o rozdíl opravek a odpisů oproti CAS celkem v částce 1 170 148 Kč. Rozvahová položka střecha byla po odečtení opravek a odpisů vyčíslena na částku 5 113 333 Kč a položka vzduchotechnika na částku 6 880 000 Kč. Výsledek hospodaření minulého období snížilo již zmiňované neuznané technické zhodnocení, oprávkou komponent střecha a vzduchotechnika do roku 2015 a zvýšení výsledku hospodaření minulého období způsobil rozdíl opravek u administrativní budovy oproti CAS. Komponentním odepisováním lze získat odpisy, které odpovídají více skutečnému opotřebení majetku.

Další kapitola v rámci úprav dlouhodobého majetku se týká aktivace úroků do pořizovací ceny administrativní budovy. Dle IAS 23 jsou úroky přiřaditelné k aktivu do doby jeho zařazení. Aktivace úroků způsobila nárůst hodnoty aktiv a pasiv o částku 1 078 000 Kč (aktivovaná hodnota úroků snižovaná o oprávkou do roku 2016) k 31.12.2016. Tato úprava

bude společnosti zvyšovat výsledek hospodaření za rok 2016 o 1 124 000 Kč z důvodu snížení úrokových nákladů, které byly aktivovány.

Jelikož se účetní jednotka může dle IFRS a US GAAP rozhodnout pro metodu odepisování lineární, DDB¹ nebo SYD², je v diplomové práci zkoumán také vývoj změn výsledku hospodaření dle jednotlivých použitých metod u komponenty vzduchotechnika.

Implementace standardů IFRS a US GAAP na generální opravy ovlivnila významně položky aktiv a pasiv. Generální opravy jsou dle IFRS a US GAAP chápány jako samostatné komponenty, které jsou v majetku zařazeny a postupně odepisovány. Hodnota aktiv a pasiv se zvýšila o 46 882 000 v důsledku aktivace nákladů na generální opravy do hodnoty dlouhodobého majetku. Aktivace generálních oprav roku 2013-2015 zvýšila výsledek hospodaření minulého období, a to v celkové částce 38 289 000 Kč. Výsledek hospodaření běžného období se z důvodu snížení nákladů na generální opravy zvýšil o 8 593 000 Kč. Pro zjednodušení bylo v práci uvažováno s desetiletou životností jednotlivých komponent. Do budoucna by bylo vhodné, aby se společnost na tuto oblast důkladněji zaměřila a vysledovala přesněji životnost jednotlivých komponent, u kterých jsou prováděny generální opravy. Bude tak docíleno věrnějšího obrazu účetnictví a zachová se ekonomická podstata samotného IFRS a US GAAP.

Pro zkoumání rozdílů mezi CAS, IFRS a US GAAP bylo na straně pasiv vybráno vykazování nevyčerpané dovolené. Položka nevyčerpané dovolené způsobí dvě významné změny v rozvaze. Dojde ke zvýšení vykazované položky závazky vůči zaměstnancům a závazky vůči sociálnímu zabezpečení a zdravotnímu pojištění o celou hodnotu položky nevyčerpaná dovolená, tj. o hodnotu 7 465 000 Kč. Výsledek hospodaření se sníží o 7 465 000, kvůli nárůstu osobních nákladů.

Podobným způsobem proběhlo vyčíslení rozdílů nájemného mezi tržním nájmem a zvýhodněným nájmem, za který jsou pronajímány byty zaměstnancům Moravských kováren, a.s. Zachycením této skutečnosti do rozvahy dojde k nárůstu závazků vůči zaměstnancům o 678 000 Kč a zároveň dojde k růstu osobních nákladů, což bude mít vliv na snížení výsledku hospodaření běžného období o stejnou částku.

¹ Metoda Double Declining Balance

² Metoda Sum of Year Digits

Tabulka 29: Převodový můstek rozvahy v tis. Kč

Aktiva	Konečný zůstatek CAS 2016	Investiční majetek	Komponentní odepisování	Aktivace úroků	Generální opravy	Mzdy	Suma změn	Konečný zůstatek IFRS 2016
Dlouhodobý hmotný majetek	537 689	0	-1 591	1 078	46 882		46 369	584 058
<i>Budova</i>	125 857	-58 328	-13 584	1 147			-	55 092
<i>Oprávky</i>	-237 086	38 330		-69			38 261	-198 825
<i>Střecha</i>	0		5 113				5 113	5 113
<i>Hmotné movité věci</i>	179 438				63 512		63 512	242 950
<i>Oprávky</i>	-1 005 659				-16 630		16 630	-1 022 289
<i>Vzduchotechnika</i>	0		6 880				6 880	6 880
Investice do nemovitostí	0	58 328					58 328	58 328
<i>Oprávky k investicím</i>	0	-38 330					-	-38 330
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 917						0	3 917
Dlouhodobý finanční majetek	13 510						0	13 510
Oběžná aktiva	578 019						0	578 019
Časové rozlišení	1 328						0	1 328
Aktiva celkem	1 134 463						46 368	1 180 832
Pasiva								
Vlastní kapitál	938 865						38 226	977 091
<i>VH minulého období</i>			-1 259	- 46	38 289		36 984	36 984
<i>VH běžného období</i>	73 511		-332	1 124	8 593	-8 143	1 242	74 753
Cizí zdroje	194 467					8 143	8 143	202 610
Časové rozlišení	1 131						0	1 131
Pasiva celkem	1 134 463						46 368	1 180 832

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tabulka 30: Převodový můstek výsledku hospodaření v druhovém členění v tis. Kč

	Konečný zůstatek CAS 2016	Investiční majetek	Komponentní odepisování	Aktivace úroků	Generální opravy	Mzdy	Suma změn	Konečný zůstatek IFRS 2016
Tržby	1 270 948						0	1 270 948
Ostatní provozní výnosy	68 831						0	68 831
Změna stavu zásob	16 531						0	16 531
Vlastní výkony a aktivace	-105						0	-105
Spotřeba surovin a materiálu	577 494						0	577 494
Služby a subdávky	163 526				-14 944		-14 944	178 470
Odpisy	62 328		332	23	6 351		6 706	55 622
Opravné položky	-1 130						0	-1 130
Osobní náklady	373 232					8 143	8 143	365 089
Ostatní náklady	61 885						0	61 885
Provozní výsledek	86 018	0	-332	-23	8 593	-8 143	95	86 113
Finanční výnosy a náklady	-1 644			1 147			1 147	-497
Zisk před zdaněním	84 374	0	-332	1 124	8 593	-8 143	1 242	85 616
Daň ze zisku splatná	10 258						0	10 258
Daň ze zisku odložená	605						0	605
Zisk po zdanění	73 511						1 242	74 753

Zdroj: vlastní zpracování, 2018

Z převodového můstku vyplývá, že věrný a poctivý obraz účetnictví není stejný pro CAS, IFRS a US GAAP. Rozdílnost CAS, IFRS, US GAAP je patrná ve vykazování aktiv i závazků, tudíž v oblastech, které jsou specifické odlišným oceňováním nebo zveřejňováním. Díky aplikaci IFRS a US GAAP Moravské kovárny, a.s. dosahují vyšší hodnoty aktiv a pasiv proti CAS a zároveň i vyššího zisku. Což není obecně obvyklé při implementaci IFRS a US GAAP. IFRS a US GAAP většinou poskytují horší výsledky, proto v další části bude proveden ještě výpočet hodnot finančních ukazatelů z výkazů upravených do požadavků IFRS a US GAAP v komparaci s výsledky z CAS, abychom dostali komplexnější pohled.

Výpočet finanční ukazatelů dle IFRS a US GAAP

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)

- $ROE = (\text{čistý hospodářský výsledek/vlastní kapitál}) * 100;$
- $ROE_{2016 \text{ IFRS, US GAAP}} = (74\,753/977\,091) * 100 = 7,65 \%;$
- $ROE_{2016 \text{ CAS}} = (73\,511/938\,865) * 100 = 7,83 \%;$

Ukazatel ROE je dle výsledků IFRS a US GAAP nižší o 0,18 % oproti CAS. Změna je způsobená vyšší hodnotou vlastního kapitálu, který nejvíce ovlivnilo přesunutí nákladů na generální opravu do hodnoty dlouhodobého majetku. Vyšší čistý hospodářský výsledek dle IFRS a US GAAP je také ovlivněn generálními opravami a aktivací úroků do hodnoty administrativní budovy.

Rentabilita úhrnných vložených prostředků (ROA)

- $ROA = (\text{zisk před zdaněním a úroky/celková aktiva}) * 100;$
- $ROA_{2016 \text{ IFRS, US GAAP}} = (85\,616 + 634) / 1\,180\,832 * 100 = 7,30 \%;$
- $ROA_{2016 \text{ CAS}} = (84\,374 - 513) / 1\,134\,463 * 100 = 7,39 \%;$

Hodnota ukazatele ROA je nižší o 0,09 % oproti CAS. Změna ukazatele je způsobená snížením hodnoty nákladových úroků, které byly aktivované do hodnoty majetku.

Celková zadluženost (TD)

- $TD = (\text{Cizí kapitál} * 100) / \text{Celková aktiva};$
- $TD_{2016 \text{ IFRS, US GAAP}} = (202\,610 * 100) / 1\,180\,832 = 17,16 \%;$

- $TD_{2016} = (194\,467 * 100) / 1\,134\,463 = 17,14 \%$.

Celková zadluženost společnosti z výkazů dle IFRS a US GAAP vyšla o 0,02 % vyšší oproti CAS. Nárůst zadluženosti ovlivnilo zvýšení závazků k zaměstnancům a závazků ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Na první pohled horší výsledky u všech finančních ukazatelů dle IFRS, US GAAP přináší informaci o tom, že výkazy dle IFRS a US GAAP lépe naplňují předpoklad zásady opatrnosti, i když to může mít negativní dopad na rozhodování externího uživatele. I přes vyšší zisk společnosti o 1 242 000 Kč oproti CAS a vyšší hodnotu aktiv a pasiv o 46 368 000 Kč, tak v celkovém důsledku výsledky finančních ukazatelů jsou horší. Tato skutečnost byla nejvíce způsobena retrospektivní úpravou generálních oprav.

I když výsledky dle IFRS a US GAAP lépe naplňují předpoklad zásady opatrnosti, uživatelé účetních výkazů stále mohou snadno čelit velkému riziku špatného ekonomického rozhodnutí. Výkazy neposkytují dostatek informací, externí uživatel může některé doplňující informace získat z přílohy k účetním výkazům a výroční zprávy. Příloha dle IFRS a US GAAP poskytuje mnohem více informací oproti příloze dle CAS. Nicméně ani obsah přílohy dle IFRS a US GAAP nemusí být dostatečný pro snížení rizika špatného ekonomického rozhodnutí, které vypovídací schopnost výkazů představuje. Externí uživatel se stále musí spoléhat na přesnost informací, které může ovlivnit svým přístupem pouze účetní jednotka a auditoři.

13 ZÁVĚR

Cílem této práce bylo posouzení vypovídací schopnosti finančních výkazů sestavených v souladu s Mezinárodními a americkými standardy účetního výkaznictví IFRS a US GAAP včetně doporučení k využití dat z účetních výkazů pro řízení a rozhodování uživatelů účetní závěrky.

I když dochází k harmonizaci účetnictví, stále existují značné rozdíly při uplatňování pravidel vykazování těchto systémů. Vybrané odlišnosti zvolených položek byly zkoumány u společnosti Moravské kovárny, a. s. Jelikož je majoritním akcionářem společnosti rakouská společnost a velká část exportu Moravských kováren, a. s. míří do zemí EU, je práce zaměřena na problematiku IAS/IFRS, aby ji bylo možné uplatnit i v praxi. V konečném důsledku mají IFRS a US GAAP totožnou filozofii a jsou shodně orientovány na potřeby kapitálových trhů, na rozdíl od CAS, které stále slouží spíše pro potřeby daňových orgánů.

Hlavní způsobem porovnání jednotlivých finančních výkazů byl zvolen převod českého účetnictví do podoby vyhovující požadavkům IFRS a US GAAP. Oblasti pro porovnání byly vybrány na základě významnosti v celkových aktivech společnosti. Jelikož jsou Moravské kovárny, a.s. výrobní společností, bylo se nutně zaměřit především na oblast dlouhodobého majetku, který tvoří nejvýznamnější část aktiv. Pro doplnění jsou převedeny i významné položky pasiv. Vypovídací schopnost finančních výkazů byla vypočtena pomocí ukazatelů finanční analýzy, abychom dostali komplexnější pohled na finanční situaci společnosti.

Veškeré rozdíly ve vykazování dle CAS a IFRS, US GAAP mají vliv na konečnou podobu sestavených výkazů účetní závěrky, proto mají zásadní vliv na to, jak je na účetní výkazy nahlíženo. Po veškerých úpravách byla rozvaha sestavená dle CAS převedena pomocí převodového můstku do rozvahy odpovídající IFRS a US GAAP požadavkům. Celkový rozdíl aktiv a pasiv je 46 368 000 Kč. Převodový můstek byl také sestaven pro výkaz zisku a ztráty. Dle IFRS, US GAAP oproti CAS byl vyčíslen rozdíl ve výši 1 242 000 Kč. Vyšší zisk v IFRS a US GAAP je nejvíce způsobený retrospektivní úpravou nákladů na generální opravy a jejich následným přesunutím do hodnoty majetku.

Výsledkem práce je zjištění, že účetnictví dle IFRS a US GAAP podává věrnější a poctivější obraz o účetnictví než podle CAS. IFRS a US GAAP dává přednost ekonomické podstatě, CAS trvají na dodržování veškerých předpisů, postupů a pravidel. Vypovídací

schopnost účetních výkazů dle IFRS a US GAAP je pro uživatele věrnějším obrazem o finanční situaci společnosti, i když s horšími výsledky finančních ukazatelů. Právě horší finanční výsledky lépe naplňují zásadu opatrnosti a tím snižují riziko špatného ekonomického rozhodnutí.

Přínosem pro Moravské kovárny, a.s. je zjištění, jakých hodnot by mohly dosahovat položky v účetních výkazech, pokud by začaly vykazovat podle IFRS a US GAAP. Jednoznačnou výhodou použití IFRS a US GAAP je možnost srovnání s mezinárodními podniky. Zároveň mohou také dobré finanční výsledky dle Mezinárodních účetních standardů přilákat zahraniční investory a zákazníky.

I. Summary

The title of this thesis is: Explanatory Power of Financial Statements Prepared in conditions of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). This thesis compares the differences between Czech accounting legislation, International Financial Reporting Standards, and Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), regarding financial statements. The work is divided into a theoretical and practical part. The theoretical part of the work mainly describes the requirements for individual financial statements compiled according to Czech accounting standards as well as IFRS and US GAAP. Then it defines the main differences in the statements compiled by various accounting systems.

The aim of the practical part is to apply theoretical knowledge on practical examples in a company called Moravské kovárny, a. s. (=Moravian smithy, joint-stock company). First, the procedure for preparation of financial statements in accordance with CAS in society is described in detail, and subsequently, problematic parts are selected, where there is a fundamental difference in reporting compared to IFRS and US GAAP, and a transition to statements corresponding to the requirements of these accounting systems is implemented on them. Using a practical application, it is possible to track specific examples, how individual accounting operations affect profits and the structure of balance sheet items.

Keywords: Czech accounting legislation, International Accounting Standards, balance sheet, Generally Accepted Accounting Principles, profit

II. Seznam použité literatury

- Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghots, T. P., & Alkafaji, Y. A. (2010). *Understanding IFRS fundamentals: International financial reporting standards*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks.
- Huleš, J., Jeřábek, A., Podhorský, J., & Rokosová, L. (2002). *Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem*. Olomouc: ANAG.
- Hýblová, E., Sedláček, J., & Valouch, P. (2004). *Mezinárodní účetnictví*. Masarykova univerzita v Brně. Získáno z http://is.vsfs.cz/el/6410/zima2006/NK_UcS_2/Ucs2USGAAPuv.pdf
- Kovanicová, D. (2003). *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha: Polygon.
- Kovanicová, D. (2004). *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům* (1. vydání). Praha: Polygon.
- Kovanicová, D. (2006). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon.
- Krupová, L. (2009). *IFRS mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Vox.
- Krupová, L., Vašek, L., & Černý, M. (2005). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Vox.
- Mládek, R. (2005). *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. Praha: Linde.
- Mládek, R. (2009). *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Leges, s.r.o.
- Mládek, R. (2017). *IFRS a US GAAP - Postupy účtování*. Praha: Leges, s.r.o.
- Moravské kovářny, a. s. Získáno z www.mokov.com
- Moravské kovářny, a.s. *Výroční zpráva 2016*. Získáno z <https://or.justice.cz/ias/ui/vy-pis-sl-firma?subjektId=429520>
- PWC. (2009). *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly*. PricewaterhouseCoopers. Získáno z <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
- Růčková, P. (2015). *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. Praha. GRADA Publishing, a. s.

- Ryneš, P. (2015). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím*. Olomouc: ANAG.
- Svatošová, J., & Trávníčková, J. (2010). *Účtová osnova, České účetní standardy - postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG.
- Šrámková, A., & Janoušková, M. (2006). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktická aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních, a.s.
- Vašek, L. (2008). Základní aspekty US GAAP. VŠE. Získáno z http://www.lvc.cz/vyuka_VSE_2008_ZS/1FU400_Sylabus.pdf
- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů. Získáno z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- Žárová, M. (2006). *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica.

III. Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled výkazů účetní závěrky podle IFRS, US GAAP a CAS	21
Tabulka 2: Rozvaha společnosti Moravské kovárny, a.s. k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2015 (v tis. Kč).....	28
Tabulka 3: Doba odepisování dlouhodobého majetku	31
Tabulka 4: Doba odepisování dlouhodobého nehmotného majetku.....	31
Tabulka 5: Výsledky hospodaření za rok 2016 a 2015 (v tis. Kč).....	33
Tabulka 6: Struktura DHM společnosti Moravské kovárny, a.s. k 31. 12. 2016 (v tis. Kč).....	35
Tabulka 7: Seznam investičního majetku v Kč	36
Tabulka 8: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP k 31. 12. 2016 (v tis. Kč).....	37
Tabulka 9: Výpočet vstupní hodnoty administrativní budovy k 31. 12. 2016.....	39
Tabulka 10: Odpisový plán administrativní budovy dle českých účetních standardů v Kč	40
Tabulka 11: Odpisový plán komponenty budova dle IFRS (v Kč)	41
Tabulka 12: Odpisový plán komponenty střecha dle IFRS a US GAAP (v Kč).....	42
Tabulka 13: Odpisový plán komponenty vzduchotechnika dle IFRS a US GAAP (v Kč)	42
Tabulka 14: Rozdíl mezi oprávkami a odpisy dle CAS a IFRS a US GAAP u administrativní budovy (v Kč)	42
Tabulka 15: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP k 31. 12. 2016 (v tis. Kč).....	43
Tabulka 16: Odpisový plán metoda SYD (v Kč).....	46
Tabulka 17: Odpisový plán metoda DDB (v Kč)	47
Tabulka 18: Vliv odpisové metody na změnu výsledku hospodaření (v tis. Kč).....	48
Tabulka 19: Aktivace úroků do hodnoty aktiv (v Kč).....	49
Tabulka 20: Přehled opravek a výše nerozděleného zisku 2014 – 2016 (v Kč).....	49
Tabulka 21: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP u vybraných položek k 31. 12. 2016 (v tis. Kč).....	51
Tabulka 22: Náklady na generální opravy za rok 2013 – 2016 dle CAS v Kč.....	52
Tabulka 23: Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IFRS a US GAAP u vybraných položek k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)	53

Tabulka 24: Nevyčerpaná dovolená k 31. 12. 2016 (v Kč)	54
Tabulka 25: Změna rozvahových položek po implementaci nevyčerpané dovolené (v tis. Kč).....	55
Tabulka 26: Nájemné pro zaměstnance a pro cizí nájemníky (v Kč/měsíc)	56
Tabulka 27: Celkový rozdíl ve výši nájemného za měsíc a za rok (v Kč)	56
Tabulka 28: Změna rozvahových položek po úpravě dle IAS 19 k 31. 12. 2016 (v tis. Kč).....	57
Tabulka 29: Převodový můstek rozvahy v tis. Kč	60
Tabulka 30: Převodový můstek výsledku hospodaření v druhovém členění v tis. Kč ...	61

IV. Seznam zkratek

CAS České účetní standardy

IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IAS Mezinárodní účetní standardy

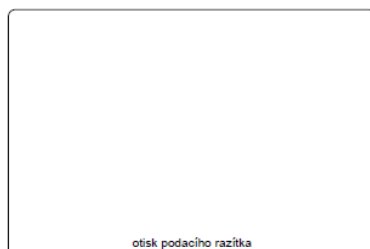
US GAAP Všeobecně uznávané účetní principy (americké účetní standardy)

V. Seznam příloh

Příloha 1 Rozvaha k 31.12.2016.....	73
Příloha 2 Výkaz zisku a ztráty za rok 2016	75
Příloha 3 Karta investičního majetku – administrativní budova.....	77
Příloha 4 Zápis o převzetí stavby.....	78
Příloha 5 Technické zhodnocení administrativní budovy.....	79
Příloha 6 Souhlas se zveřejněním diplomové práce	80

VI. Přílohy

Příloha 1 Rozvaha k 31.12.2016



ROZVAHA

K 31.12.2016

v tisících Kč

IČ 4 6 3 4 6 6 9 4

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

Moravské kovárny
a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

Hruškové Dvory 44
Jihlava
586 01

Označ.	AKTIVA	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	001	2 396 985	-1 262 522	1 134 463	1 077 640
B.	Dlouhodobý majetek	003	1 815 932	-1 260 816	555 116	587 791
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	21 988	-18 071	3 917	1 439
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	21 988	-18 071	3 917	308
B.I.2.1.	Software	007	21 988	-18 071	3 917	308
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0		0	1 131
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	0		0	1 131
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	1 780 434	-1 242 745	537 689	572 840
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	588 909	-237 086	351 823	352 770
B.II.1.1.	Pozemky	016	4 462		4 462	4 462
B.II.1.2.	Stavby	017	584 447	-237 086	347 361	348 308
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	1 185 097	-1 005 659	179 438	195 822
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	6 428		6 428	24 248
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	991		991	6 541
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	5 437		5 437	17 707
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	027	13 510		13 510	13 512
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	13 510		13 510	13 512

Označ.	AKTIVA	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
C.	Oběžná aktiva	037	579 725	-1 706	578 019	488 588
C.I.	Zásoby	038	137 865	-1 706	136 159	147 914
C.I.1.	Materiál	039	38 115	-1 706	36 409	32 233
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	73 514		73 514	88 575
C.I.3.	Výrobky a zboží	041	26 236		26 236	27 106
C.I.3.1.	Výrobky	042	26 236		26 236	27 106
C.II.	Pohledávky	046	287 054		287 054	268 087
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	287 054		287 054	268 087
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	259 707		259 707	226 620
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	540		540	270
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	26 807		26 807	41 197
C.II.2.4.3	Stát - daňové pohledávky	064	11 280		11 280	17 731
C.II.2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	13 474		13 474	23 463
C.II.2.4.6	Jiné pohledávky	067	2 053		2 053	3
C.IV.	Peněžní prostředky	071	154 806		154 806	72 587
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	144		144	221
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	073	154 662		154 662	72 366
D.	Časové rozlišení aktiv	074	1 328		1 328	1 261
D.1.	Náklady příštích období	075	943		943	882
D.3.	Příjmy příštích období	077	385		385	379

Označ.	P A S I V A	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období
			Netto	Netto
C.I.8.	Odložený daňový závazek	041	25 476	24 871
C.II.	Krátkodobé závazky	046	124 595	102 359
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	050	8 917	8 918
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	052	87 502	65 646
C.II.8.	Závazky ostatní	056	28 176	27 795
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům	057	464	518
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	059	15 275	15 198
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	060	8 832	8 918
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	061	2 254	2 430
C.II.8.7.	Jiné závazky	063	1 351	731
D.	Časové rozlišení	064	1 131	7 233
D.1.	Vydaje příštích období	065	300	7 233
D.2.	Výnosy příštích období	066	831	0

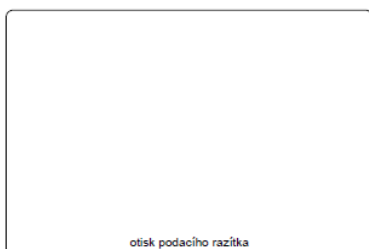
Sestaveno dne: **19.5.2017**

Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárním orgánem účetní jednotky, poznamenej

Označ.	P A S I V A	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období
			Netto	Netto
	PASIVA CELKEM	001	1 134 463	1 077 640
A.	Vlastní kapitál	002	938 865	891 874
A.I.	Základní kapitál	003	160 826	160 826
A.I.1.	Základní kapitál	004	160 826	160 826
A.III.	Fondy ze zisku	015	574	595
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	017	574	595
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	018	703 954	683 561
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	019	703 954	683 561
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	022	73 511	46 892
B.+C.	Cizí zdroje	024	194 467	178 533
C.	Závazky	030	194 467	178 533
C.I.	Dlouhodobé závazky	031	69 872	76 174
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	035	42 376	51 303
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů	037	2 020	0

Příloha 2 Výkaz zisku a ztráty za rok 2016

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY



K. **3 1 . 1 2 . 2 0 1 6**

Od: **1.1.2016** Do: **31.12.2016**

v tisících Kč

IČ **4 6 3 4 6 6 9 4**

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

**Moravské kovárny
a. s.**

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání, liší-li se od bydliště

**Hruškové Dvory 44
Jihlava
586 01**

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	001	1 270 948	1 256 054
A.	Výkonová spotřeba	003	741 020	790 296
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	005	577 494	624 623
A.3.	Služby	008	163 526	165 673
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	007	16 531	-6 489
C.	Aktivace (-)	008	-105	-431
D.	Osobní náklady	009	373 232	358 859
D.1.	Mzdové náklady	010	272 529	262 059
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	011	100 703	96 800
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	012	91 198	87 789
D.2.2.	Ostatní náklady	013	9 505	9 011
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	014	61 198	73 966
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	015	62 328	75 545
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	016	62 328	75 545
E.2.	Úpravy hodnot zásob	018	-225	-1 579
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	019	-905	0
III.	Ostatní provozní výnosy	020	68 831	71 755
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	021	24	1 438
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	022	65 662	65 408
III.3.	Jiné provozní výnosy	023	3 145	4 909
F.	Ostatní provozní náklady	024	61 885	49 704
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	025	0	1 813
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	026	47 202	34 605
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	027	893	908
F.5.	Jiné provozní náklady	029	13 790	12 378
*	* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	030	86 018	61 904

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	039	415	540
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	040	270	270
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	041	145	270
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	043	513	766
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	045	513	766
VII.	Ostatní finanční výnosy	046	920	5 535
K.	Ostatní finanční náklady	047	2 466	14 370
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	048	-1 644	-9 061
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	049	84 374	52 843
L.	Daň z příjmů	050	10 863	5 951
L.1.	Daň z příjmů splatná	051	10 258	6 382
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	052	605	-431
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	053	73 511	46 892
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	055	73 511	46 892
*	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	056	1 341 114	1 333 884


Sestaveno dne: **19.5.2017**

Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárního orgánu účetní jednotky, poznámka

Příloha 3 Karta investičního majetku – administrativní budova

MANGER & DC SOFTWARE	výpis k 31.12.13	MBS 4.2
K A R T A I N V E S T I Č N Í H O M A J E T K U		
Členění : 7	Inventár.číslo : 10052	Rok : 13
Označení : BUDOVA ADMINISTRATIVNI		
Účet : 02110	Datum koupě : 31.12.13	POdsk. 705
NS/Umístění : 0610 AREAL ZAVODU		
Dodavatel : HL.DOD. FRANZ SCHILLER		
Rovnoměr./zrychl. odpis (R/Z) : Z	Doba využití : 50	
Datum zařazení : 31.12.13	<i>10 213/13</i>	Datum vyřazení :
Požizovací cena : 136,089,806.00	Upravená pořizovací cena: 136,089,806.00	
Účetní hodn. 01.01.13	: 0.00	
+ Nákup (pořízení)	: 136,089,806.00	Účet P-účet
+ Technické zhodnocení	: 0.00	
+ Zvýšení hodnoty	: 0.00	
- Roční odpis	: 2,721,797.00	
Podíl odpisu na měsíc	: 2,721,797.00	
- Snížení hodnoty	: 0.00	
- Prodej, vyřazení	: 0.00	
= Účetní hodn. 31.12.13	: 133,368,009.00	
% sazba odpisů v akt. roce	: 2.00	
Rok užívání	: 1	
Rok po TZ	: 0	

Příloha 4 Zápis o převzetí stavby

		Moravské kovárny, a.s. Hruškové Dvory 44 CZ - 586 01 Jihlava				ZÁPIS O PŘEVZETÍ STAVBY	
Číslo zápisu: 45/2013							
Přijímající hospodářské středisko 60		Číslo účetního dokladu dodavatele: viz. příloha				Inventurní číslo: 10052	
		Číslo účetního dokladu interní: viz. příloha					
		Objednávka (smlouva):					
Název stroje nebo zařízení a jeho určení: ADMINISTRATIVNÍ BUDOVA						Počet: 1 ks	
Technický popis: Stavba povolena stavebním povolením MMJ/SÚ/1659/2012-6 ze dne 12.11.2013 a zkolaudováno dle MMJ/SÚ/3657/2013-5 ze dne 2.10.2013. Jedná se o trojpodlažní administrativní budovu se suterénem a patrem v severních 2/5 půdorysu objektu. Zbýlé 3/5 půdorysné plochy objektu jsou jednopodlažní přízemí. Střecha plochá se světlíky.							
Příslušenství:							
Dodavatel: Viz. příloha		Výrobce: viz. příloha		Země původu:			
Přiděleno útvaru: 0610		Znak SKP: 122019		Odpisová skupina: 6.			
Plocha v m ² : Suterén 667,49, přízemí 1 509,73, patro 382,72. Obestavěný prostor 17 309 m ³ . Obdélníkový tvar 79,2 x 19,6 m.							
Technický stav po převzetí: 100%		Další technické parametry:			Záruční doba:		
Rok výroby: 2013	Rok původního pořízení:	Dodáno dne: 31.12.2013	Datum zařazení do základních prostředků: 31.12.2013				
Pořizovací, popř. reprodukční cena: 136.089.806,-- Kč		Z toho: Cena stavby: 135.698.455,88 Kč Aktivace: 391.351,00 Kč					

Příloha 5 Technické zhodnocení administrativní budovy

V Jihlavě dne: 31.12.2014

Věc: Technické zhodnocení.

U hmotného investičního majetku „BUDOVA ADMINISTRATIVNI“ s inventárním číslem 10052 došlo podle zákona o daních z příjmů č.586/1992 Sb. k technickému zhodnocení. Jedná se o níže uvedená jednotlivá zhodnocení.

20.1.2014	DF4M0006	3400008	MONTAZ PODHLEDU	MUSIL	119 549,00
30.1.2014	DF4M0005	15140062	VYM.DVER.SLOUPK	LIKO-S	8 669,00
4.2.2014	DF4M0004	2014001	SATELIT KABELY	DIGSAT	4 483,00
22.4.2014	DF4A0060	41401047	DVERE PROTIP.	HSE	17 804,00
11.6.2014	DF4M0021	140100033	POSILENI SIGNAL	GSM POWER	28 366,00
16.7.2014	DF4M0031	140100247	UPRAVA OSVETLENI	ELSLA	3 368,00
7.8.2014	DF4M0034	140100286	ROZSIRENI OBVODU	ELSLA	5 992,00
31.8.2014	DF4N0076	140100083	STAVEBNI PRACE	TERNI	46 200,00
30.10.2014	DF4R3527	45003716	ROZVADEC,MIKROT	M-SOFT	3 250,00
26.11.2014	DF4M0066	15140691	MOBIL.STENA-AB	LIKO-S	199 656,00
					437 337,00

Středisko: 0610

Požizovací hodnota: 136.089.806,- Kč

Technické zhodnocení celkem: 437.337,- Kč

Příloha 6 Souhlas se zveřejněním diplomové práce

„Souhlasíme se zveřejněním této diplomové práce na téma Vypovídací schopnost finančních výkazů sestavených v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávaná, o účetními principy (US GAAP), ve které byly použity údaje o našem podniku Moravské kovárny, a. s. a která je zpracována studentkou Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích Lenkou Jarošovou“.

V Jihlavě dne 6. 3. 2018

Moravské kovárny, a.s.
585 01 Jihlava, Hruškové Dvory 44
IČ: 48346694, DIČ: CZ48346694

