



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta ekonomická
Katedra účetnictví a financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Převod účetnictví dle ČÚS do US GAAP – aplikace v konkrétním podniku

Vypracovala: Bc. Jana Sosinová
Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana SOSINOVÁ**
Osobní číslo: **E12617**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Převod účetnictví dle ČÚS do US GAAP - aplikace v konkrétním podniku**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Porovnat způsob účtování dle českých účetních standardů a US GAAP, charakterizovat koncepční rámec US GAAP, zpracovat aplikace v konkrétním podniku se zaměřením na dlouhodobý majetek a zásoby, specifikovat problematiku sestavování výkazů dle ČÚS a US GAAP.

Rámcová ošnova:

1. Rešerše se zaměřením na legislativní úpravu českého účetnictví a US GAAP
2. Aplikace US GAAP v konkrétním podniku (s.r.o.) se zaměřením na konkrétní oblasti
3. Sestavení výkazů dle ČÚS a US GAAP

Rozsah grafických prací:

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

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

HÝBLOVÁ, E. Mezinárodní účetnictví pro kombinované studium. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2008. ISBN 978-80-210-4672-6.

KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

MLÁDEK, R. Světové účetnictví, IFRS/US GAAP. Praha: Linde, 2005. ISBN 80-7201-519-2.

PORTER, G. A., NORTON, C. I. Financial Accounting, The Impact on Decision Makers, The Dryden Press, 1995. ISBN 0-03-018-204-2.

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

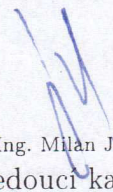
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **1. června 2013**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2014**


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (8)
370 05 České Budějovice
IČ 600 76 658, DIČ CZ60076658


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

V Českých Budějovicích dne 1. června 2013

Poděkování

Touto cestu bych chtěla poděkovat vedoucí práce, doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc., za odborné vedení a poskytnutí cenných rad a informací při tvorbě mé diplomové práce. A dále také Ing. Zdeňkovi Pravdovi, jehož podklady pomohly k lepšímu pochopení problematiky reportování mateřské společnosti.

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci na téma: „Převod účetnictví dle ČÚS do US GAAP – aplikace v konkrétním podniku“ jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich 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.

V Praze dne 27. dubna 2014

.....
Bc. Jana Sosinová

Úvod	3
1	Literární rešerše - ČÚS vs. US GAAP	5
1.1	Koncept české účetní soustavy	5
1.1.1	Zákon o účetnictví	6
1.1.2	Vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb.	6
1.1.3	České účetní standardy	7
1.2	Historie a cíl US GAAP	8
1.3	Koncepční rámec US GAAP	8
2	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	12
2.1	České účetní standardy	12
2.1.1	Oceňování dlouhodobého majetku	14
2.2	US GAAP	15
2.2.1	Oceňování dlouhodobého majetku	17
3	Účetní závěrka	18
3.1	Česká účetní soustava	18
3.1.1	Rozvaha	18
3.1.2	Výkaz zisku a ztráty	19
3.1.3	Příloha k účetní závěrce.....	20
3.2	US GAAP	20
3.2.1	Rozvaha (Statement Of Financial Position)	20
3.2.2	Výkaz zisku a ztráty (Statement Of Changes In Financial Position)	20
3.2.3	Poznámky a komentáře k výkazům	21
4	Metodika a postup práce	22
5	Aplikace US GAAP v podniku (s.r.o.)	23
5.1	Účtová osnova.....	23
5.2	Pořízení majetku	25
5.2.1	RCU & PSU	27
5.2.2	Interně vyvinutý software.....	28
5.2.3	Převody majetku ve skupině.....	29
5.2.4	Leasing	31
5.3	Odepisování majetku	36

5.4	Vyřazení majetku	36
6	 Sestavení výkazů dle ČÚS a US GAAP	38
7	 Použití účetního software	41
8	 Závěr.....	44
9	 Summary.....	47
10	 Přehled použité literatury.....	48
	Seznam tabulek a obrázků	51
	Seznam použitých zkratk	52
	Seznam příloh.....	53
	Přílohy	54

Úvod

Stále více společností, které podnikají na území České republiky, jsou ve vlastnictví zahraničních investorů a z toho plyne potřeba účtovat a vykazovat výsledky firmy v minimálně dvou účetních systémech. Jedním z nich je národní účetnictví tedy to české a druhé tzv. „světové“.

V případě Evropy jsou nerozšířenější Mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards), oproti tomu ve Spojených státech amerických jsou uznávány pouze Americké všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). Oba systémy jsou si v mnohém podobné a to zejména proto, že neříkají společnostem, jakým způsobem mají účtovat, ale jak jednotlivé účetní operace vykazovat. Protože je čím dále více běžné, že evropské společnosti chtějí vstoupit také na americké trhy a naopak, je zde již několik let snaha o jejich konvergenci.

Cílem mé diplomové práce je účetnictví dle české legislativy převést do podoby amerických standardů a přímo na konkrétních případech ukázat odlišnosti vykazování v účetních výkazech a to zejména v rozvaze a výsledovce. Jako konkrétní oblast jsem zvolila problematiku vykazování dlouhodobého majetku, protože mi připadá zajímavá a pokud společnost využívá např. leasingového financování, mohou se jednotlivé účetní výkazy diametrálně lišit. Dalším důvodem je moje osobní zkušenost s účtováním dlouhodobého majetku a následným převodem do podoby, která je v souladu s požadavky US GAAP, potažmo mateřské společnosti.

Diplomová práce je rozdělena do dvou hlavních částí. První z nich je literární rešerše se zaměřením na legislativní úpravu českého účetnictví a US GAAP, ačkoliv v případě Amerických účetních zásad se nejedná o povinnost, nýbrž právo. Dále je zde všeobecně popsáno členění dlouhodobého majetku z pohledu obou systémů a také základní pravidla či doporučení při sestavování účetních výkazů, protože právě ty jsou základním ukazatelem společnosti.

Druhá část se již plně věnuje aplikaci US GAAP v konkrétním podniku a v to již zmíněné oblasti vykazování dlouhodobého majetku neboli dlouhodobých aktiv. Důraz je kladen na rozdílnost položek, které je možné vykazovat v rozvaze a to zejména se zaměřením na finanční leasing, který je zásadním rozdílem obou systémů. Dále je zde demonstrován rozdíl vykazování při prodeji majetku a v neposlední řadě také vykazování položek pořízených od spojených osob s ohledem na konsolidaci účetních výkazů.

Součástí druhé části je také znázornění a porovnání účtové osnovy dle obou systémů a ukázka rozdílu rozvahy a výkazu zisku a ztráty. S ohledem na potřebu účetní operace vykazovat dvojím způsobem a není v silách účetních jednotek, aby je účtovaly duplicitně, je důležitou úlohou společnosti co nejjednodušeji a nejsprávněji tyto operace transformovat do podoby, kterou je možné dále reportovat. Z tohoto důvodu jsem poslední část praktické aplikace věnovala způsobu využití účetního systému Společnosti.

1 Literární rešerše - ČÚS vs. US GAAP

1.1 Koncept české účetní soustavy

Prvořadým úkolem účetního výkaznictví je věrně zobrazit ekonomickou realitu podniku, aby si externí uživatelé účetních informací mohli učinit správný názor na stávající finanční pozici podniku a aby mohli správně odhadnout její budoucí vývoj. Avšak účetnictví zde není pouze pro okolní prostředí. Musí sloužit i manažerům podniku a poskytovat jim kvalitní a pohotové informace jak pro finanční řízení firmy, tak pro potřeby vnitropodnikového řízení. To vyžaduje, aby účetnictví poskytovalo údaje jak pro krátkodobé rozhodovací úlohy, tak pro strategické řízení a prognózování.¹

Právní základ českého účetnictví tvoří od r. 2004:

1. **Zákon o účetnictví** č. 563/2001 Sb, ve znění pozdějších novelizací, který zakotvuje řadu prvků tvořících základ moderního účetnictví v tržním prostředí,
2. Soubor **vyhlášek** pro jednotlivé typy účetních jednotek (č. 500/2002 Sb)
3. **České účetní standardy** pro jednotlivé typy účetních jednotek.

Zákon o účetnictví je průřezovým zákonem, to znamená, že je společný všem účetním jednotkám bez ohledu na to, zda jsou či nejsou podnikatelskými subjekty. Z toho vyplývá nutnost zohlednit specifika různých typů účetních jednotek v prováděcích předpisech – ve vyhláškách a Českých účetních standardech, které jsou jednotlivým typům účetních jednotek určeny. Specifika se týkají zejména vymezení rozsahu a způsobu sestavování účetní závěrky, účtové osnovy, přípustných účetních metod a jejich použití a konečně konsolidované účetní závěrky.²

¹ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, str. 169

² KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, str. 171-172

1.1.1 Zákon o účetnictví

Stručný obsah zákona o účetnictví:

- definuje účetní jednotky a soustavu podvojného účetnictví,
- definuje předmět účetnictví a účetní období,
- stanoví základní povinnosti při vedení účetnictví a při používání účetních metod (oceňování, odpisování apod.) včetně pokut za nedodržení povinností stanovených zákonem o účetnictví,
- definuje účetní knihy, účetní doklady, směrnou účtovou osnovu a rozvrh, inventarizaci,
- definuje účetní závěrku a stanoví základní požadavky na její obsah a prezentaci včetně výroční zprávy a povinnosti auditu účetní závěrky,
- stanoví pravidla pro oceňování jak v průběhu účetního období, tak i k rozvahovému dni, např. oceňování reálnou hodnotou,
- upravuje způsob vydávání další účetní metodiky, např. vydávání prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví, vydávání Českých účetních standardů nebo používání mezinárodních účetních standardů.

1.1.2 Vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb.

Prováděcí vyhláška upravuje zejména:

- rozsah a jednotlivé části individuální a konsolidované účetní závěrky pro podnikatele a vyhotovení výroční zprávy,
- obsahové vymezení položek individuálních účetních závěrek a formát jednotlivých účetních výkazů (rozvaha a výkaz zisků a ztrát),
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody včetně metod oceňování a jejich použití včetně konsolidačních metod.³

³ RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, str. 16-18

1.1.3 České účetní standardy

Ministerstvo financí ve smyslu § 36 zákona o účetnictví vydává České účetní standardy, které zajišťují soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Standardy obsahují popis účetních metod nebo postupy účtování a obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví či jiných právních předpisů. Vydání standardů se oznamuje ve Finančním zpravodaji a ministerstvo vede registr vydaných standardů.

Základní sada Českých účetních standardů platných pro rok 2014:

- 001 – Účty a zásady účtování na účtech
- 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 – Odložená daň
- 004 – Rezervy
- 005 – Opravné položky
- 006 – Kursové rozdíly
- 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 – Operace s cennými papíry a podíly
- 009 – Deriváty
- 011 – Operace s podnikem
- 012 – Změny vlastního kapitálu
- 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 – Dlouhodobý finanční majetek
- 015 – Zásoby
- 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 – Zúčtovací vztahy
- 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 – Náklady a výnosy
- 020 – Konsolidovaná účetní závěrka
- 021 – Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci

- 022 – Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 – Přehled o peněžních tocích⁴

1.2 Historie a cíl US GAAP

US GAAP jsou pravidla používaná v USA pro řadu společností (nejenom veřejně obchodovaných na burze). Historie sahá k roku 1929 a krachu na burze v New Yorku, kdy bylo potřeba vytvořit pravidla na jednotný systém účetnictví. Od roku 1972 tvoří vyhlášky US GAAP výbor Financial Accounting Standards Board (FASB). Společnosti mají při vedení účetnictví značnou volnost. Pravidla zahrnují platný účetní rámec, účetně-právní předpisy, pravidla a účetní standardy. Protože USA jsou zemí se zvykovým právem, tak zákonem nejsou přímo direktivně stanoveny účetní postupy.

Dle US GAAP by finanční zprávy měly poskytovat informace, které jsou důležité pro akcionáře, potenciální investory a věřitele. Finanční výkazy tak mají poskytnout informace, které umožní rozhodnutí o investicích nebo poskytnutí úvěru, dále ohodnotí budoucí peněžní toky a zobrazí stav majetku a závazků. Čtyřmi charakteristickými zásadami jsou dle US GAAP: zásada objektivity, zásada významnosti, zásada konzistence a zásada obezřetnosti.⁵

1.3 Koncepční rámec US GAAP

Jedná se o ideový základ výkazů finančního účetnictví. Je obsažen v řadě obecných konceptů „SFAC“ (Statements of Financial Accounting Concepts No 1-7) vydaných v letech 1978 - 2000. Tyto koncepty určují cíle finančního výkaznictví a požadované kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, definují základní prvky výkazů (aktiva, dluhy, vlastní kapitál, náklady, výnosy, zisk, ztráta), stanoví zásady jejich rozpoznávání,

⁴ RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, str. 19-20

⁵ GOLLA, Petr. Finance.cz. In: *Kdo sestavuje účetní výkazy dle IFRS nebo US GAAP?* [online]. 2009

kvantifikace, vykazování a zveřejňování. Tyto koncepty jsou obecným východiskem při zpracování konkrétních účetních postupů (standardů).⁶

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 Organisation,

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).⁷

Vyhláška APB 4 říká: „všeobecně uznávané účetní zásady jsou konvenční“. To znamená, že se stávají všeobecně uznávanými na základě dohody (a často tiché dohody) místo toho, aby vyplývaly z formálního pravidla, nebo byly odvozeny z nějakých postulátů či všeobecných konceptů. Tak se zásady, které všeobecně uznáváme, často vyvinuly na základě zkušenosti, aplikace vlastního rozumu, na základě zvyklostí a z velké míry z praktické potřeby.

⁶ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, str. 15

⁷ VAŠEK, L. *Základní aspekty US GAAP* [online]. Praha: VŠE, 2008, str. 4

Z tohoto všeobecného pohledu na problematiku vyplynul následující koncepční rámec US GAAP.⁸

Tabulka 1 Koncepční rámec US GAAP

Cíl US GAAP (SFAC 1)		
Poskytnout informaci:		
· která umožní rozhodování o investicích a / nebo poskytování úvěrů		
· která pomůže ohodnotit budoucí peněžní toky		
· která zobrazí stav majetku a závazků, a změny v těchto položkách.		
Kvalitativní charakteristiky (SFAC 2)		Prvky (SFAC 3, 6)
Prvotní charakteristiky:		· Majetky
· Relevance, informace:		· Závazky
· umožňuje odhady budoucích okolností		· Kapitál
· poskytuje zpětnou vazbu		· Investice od majitelů
· je včasná		· Výplaty majitelům
· Spolehlivost informace je:		· Tržby
· prověřitelná		· Náklady
· pravdivá		· Zisky
· neutrální.		· Ztráty
Vedlejší charakteristika informace je:		· Souhrnný hospodářský výsledek
· srovnatelná		
· neměnná		
Koncepty pro uznání a měření (SFAC 5)		
Předpoklady	Zásady	Omezení
· Ekonomická jednotka	· Historická cena	· Cena oproti přínosu
· Pokračující koncern	· Uznání tržeb	· Podstatnost
· Peněžní jednotka	· Uznání nákladů	· Průmyslové zvyklosti
· Periodicita	· Úplná informace	· Zásada opatrnosti

Zdroj: Mládek 2002, str. 32

Do dnešní doby bylo vydáno mnoho prohlášení a doporučení jako např. názory rady pro účetní postupy (APB Opinions) nebo Bulletin svazu účetních, týkající se výzkumu v účetnictví (AICPA Accounting Research Bulletins). Další jsou naopak publikovány jinými organizacemi zabývajícími se účetnictvím, jako např. Standardy a interpretace rady pro účetní standardy (FASB Statements and Interpretations).

Auditorská směrnice 69 (SAS-69) definuje hierarchii GAAP pomocí čtyř, teoreticky pěti, kategorií účetních principů. Poněvadž tyto standardy vznikly a byly vydány různými organizacemi během více než 50 let, dochází k určitým překryvům či vzájemným nesrovnalostem. Dojde-li k významovému rozporu mezi jednotlivými úrovněmi, uplatňují se účetní zásady náležející do vyšší kategorie přednostně, protože

⁸ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2002, str. 31-32

mají větší váhu. Pokud dojde k nesouladu předpisů v rámci jedné kategorie, posuzuje se daná transakce podle takového klíče, který lépe zobrazí její podstatu. Kromě výše uvedených čtyř kategorií, existuje ještě kategorie účetní literatura. Ta může být užitečná pro řešení problémů, pokud daná problematika není zohledněna v dosud publikovaných standardech a souvisejících předpisech GAAP.⁹

Tabulka 2 Hierarchie obecně uznávaných zásad US GAAP

Kategorie A	•Standardy finančního účetnictví vydané FASB (FASB Statements of Financial Accounting Standards – SFAS)
	•Interpretace vydané FASB (FASB Interpretations – FIN)
	•Názory vydané APB, resp. AICPA (APB Opinions)
	•Bulletiny výzkumu v účetnictví vydané CAP, resp. AICPA (Accounting Research Bulletins – ARB)
Kategorie B	•Technické zprávy vydané FASB (Technical Bulletins – FTB)
	•Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice vydané AICPA (AICPA Industry Audit and Accounting Guides)
	•Prohlášení o pozici vydané AICPA (AICPA Statements of Position – SOP)
Kategorie C	•Konsensus orgánu řešícího naléhavé otázky (Consensus Positions of the Emerging Issues Task Force – EITF)
	•Bulletin k aplikaci účetní problematiky vydaný AICPA (AICPA Ac-SEC Practice Bulletins – PB)
Kategorie D	•Interpretace vydané AICPA (AICPA Interpretations – AIN)
	•Prováděcí směrnice vydané FASB (FASB Implementation Guides – FIG)
	•Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti (Industry Practices Widely Recognized and Prevalent)
Další účetní literatura	•Konceptní stanoviska vydaná FASB (FASB Concepts Statements – CON or SFAC)
	•Prohlášení vydané APB (APB Statements)
	•Oběžníky vydané AICPA (AICPA Issues Papers)
	•Prohlášení Mezinárodní komise pro účetní standardy (International Accounting Standards Committee Statements)
	•Přehledy, interpretace a technické zprávy GASB (GASB Statements, Interpretations, and Technical Bulletins)
	•Prohlášení jiných profesionálních organizací a orgánů regulace a dohledu (Pronouncements of Other Professional Associations and Regulatory Bodies)
	•Pomocná technická praktika vydaná AICPA (AICPA Technical Practice)
•Učebnice, příručky a články týkající se účetnictví (Accounting Textbooks, Handbooks, and Articles)	

Zdroj: Müllerová, str. 30

⁹ MÜLLEROVÁ, L. *Proces tvorby US GAAP* [online]. Praha: VŠE, str. 29

2 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

2.1 České účetní standardy

Podstatným rysem hmotného a nehmotného majetku je jeho účel: v první řadě má umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat existující podnikatelskou činnost. Za normálních podmínek tedy není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v činnosti podniku.

Dlouhodobý hmotný majetek

U této skupiny majetku se obvykle uvádějí tři charakteristické rysy:

- fyzická podstata,
- dlouhodobost používání přesahující dobu jednoho roku,
- dosažení určité výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka s přihlédnutím zejména k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu.¹⁰

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí:

a) bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti

- nemovité věci
 - pozemky
 - stavby
- ložiska nevyhrazeného nerostu
- umělecká díla
- předměty z drahých kovů

b) samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou.

c) pěstitelské celky trvalých porostů

d) dospělá zvířata a jejich skupiny

¹⁰ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, str. 219

- e) technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku
- f) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- g) poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- h) oceňovací rozdíl k nabytému majetku¹¹

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí dále vyjmenované položky s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- povolenky na emise a preferenční limity.

U těchto položek si účetní jednotka, v rámci svého interního rozhodnutí nejlépe formou vnitropodnikové směrnice, stanoví hodnotový limit s výjimkou povolenek na emise a preferenčních limitů, které jsou součástí nehmotných aktiv bez ohledu na výši jejich ocenění, od kterého bude pořízení nehmotných majetků účtovat do účtové skupiny 01-Dlouhodobý nehmotný majetek.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje také technické zhodnocení nehmotného majetku od částky přesahující ocenění určené účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku v rozvaze.¹²

¹¹ RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, str. 94-97

¹² RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, str. 107

2.1.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Při nabytí dlouhodobého majetku přicházejí v úvahu tři oceňovací základny:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- reprodukční pořizovací cena.

Na tomto místě je vhodné připomenout, že určitá specifika oceňování vyplývají z nabytí podniku nebo jeho části, zejména koupí a vkladem, jakož i z přeměn společností. Při těchto transakcích vzniká goodwill, případně oceňovací rozdíl k nabytému majetku.¹³

Ocenění pořizovací cenou

Pořizovací cenou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Do pořizovací ceny se zahrnují fakturační ceny koupeného dlouhodobého majetku a ve smyslu cenových předpisů také clo, spotřební daň a u neplátců daně z přidané hodnoty také DPH.

Vedlejší pořizovací náklady

Vymezení vedlejších pořizovacích nákladů specifikuje prováděcí vyhláška podvojnému účetnictví a jedná se zejména o tyto náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku a s jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání:

- clo, montáž a doprava,
- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku,
- úroky z úvěrů a zápůjček,
- výdaje na průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce atd.

¹³ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, str. 226

Vlastní náklady

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek vytvořený ve vlastní režii účetní jednotky, tj. vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob, ale také za pomoci externích subdodávek.

Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl nepřímých nákladů (výrobní režie, popř. podíl správní režie v případě dlouhodobé výstavby).

Reprodukční pořizovací cena

- nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nabytý darováním
- bezúplatně nabyté předměty po skončení finančního leasingu
- nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví nezachycený (inventarizační přebytky)

Z hlediska účetnictví stačí obvykle pro stanovení reprodukční pořizovací ceny odborný odhad.¹⁴

2.2 US GAAP

Dlouhodobý majetek se obvykle dá rozdělit do následujících kategorií:

1. Investice (investments)
2. Hmotný majetek (property, plant and equipment)
3. Nehmotný majetek (intangible assets)
4. Zdroje (resources)

Základním pravidlem pro klasifikaci položky jako dlouhodobý hmotný majetek je skutečnost, že firmě pravděpodobně přinese budoucí ekonomický prospěch a že lze spolehlivě vyčíslit její pořizovací hodnotu.¹⁵

¹⁴ RYNEŠ, P. *Podvojná účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, str. 115-121

¹⁵ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. [online]. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005

Dlouhodobý hmotný majetek

Všeobecně uznávané účetní postupy pro dlouhodobý hmotný majetek (property, plant and equipment, neboli PP&E) existovaly dávno před tím, než se začaly vydávat vyhlášky, které tvoří většinu dnešního US GAAP. Tyto postupy fungují celkem dobře, a tak nikdy nebyl dostatečný důvod vydat jednu vyhlášku, která by tuto oblast komplexně ošetřovala. Co se evidence a vykazování týče, US GAAP nepředepisuje žádné standardní názvy účtů nebo rozvahových položek. Firmy mohou zvolit jakékoliv rozumné popisné názvy nejenom pro individuální jednotky majetku, ale také pro jeho seskupení. Jediné, co je nutné, aby u každé jednotky, třídy nebo seskupení stanovily účel, kterému slouží. Cíl US GAAP je takový, že chce, aby uživatel, který se podívá na nějakou rozvahu, mohl bez větší námahy pochopit, jaký majetek firma vlastní a proč.

Pro účel vykazování v rozvaze se majetek tradičně dělí do těchto kategorií:

- Pozemky (property nebo land)
- Budovy (plant, buildings nebo structures)
- Zařízení (equipment)¹⁶

Dlouhodobý nehmotný majetek

V červnu 2001 vyšly dvě vyhlášky (SFAS 141 a 142), které se věnují nehmotnému majetku (intangible assets). Nehmotný majetek se liší od hmotného majetku jedním zásadním způsobem. Hmotný majetek je fyzický předmět, který obvykle má hodnotu sám o sobě díky své existenci ve fyzickém světě. Nehmotný majetek není fyzický předmět, a tak nemá takovou hodnotu. Hodnota nehmotného majetku tak nespočívá v hodnotě samotného majetku, ale v hodnotě něčeho jiného, od čeho se hodnota odvozuje.

Co se účtování a vykazování týče, je běžné majetek dělit do následujících kategorií:

- Patenty, obchodní značky a názvy (patents, trademarks and tradenames)
- Licence, povolení a koncese (licenses, permits and franchises)

¹⁶ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2002, str. 231-232

- Majetkový pronájem (capital leases)
- Goodwill
- Ostatní nehmotný majetek¹⁷

Podobně jako u hmotného majetku, US GAAP nepředepisuje přesně, jak by se nehmotný majetek měl vykazovat. Při jeho vykazování se podnik má řídit zásadami materiality a pravdivého a věrného obrazu.¹⁸

2.2.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Základním měřítkem vstupní ceny pro investiční majetek v US GAAP je spravedlivá hodnota (fair value). Přesněji US GAAP říká, že investiční majetek se má zaúčtovat buď v tržní hodnotě pořízeného investičního majetku, nebo v tržní hodnotě toho, co bylo za investiční majetek vyměněno podle toho, která hodnota se dá lépe zjistit. V praxi to znamená, že se zaúčtuje buď kupní cena, nebo spravedlivá hodnota podle toho, která je nižší. Na to, aby kupní cena byla použita, musela proběhnout transakce na volném trhu mezi nezávislými stranami.

Pojem spravedlivá hodnota je srovnatelný s českou definicí pojmu „reprodukční pořizovací cena“. US GAAP definuje reprodukční pořizovací cenu za cenu na volném trhu srovnatelného majetku: majetek, který odpovídá kvalitě, stáří, fyzickému a technologickému stavu nebo opotřebování, vybavení, výkonu, atd.

Vlastní náklady se dají použít v určitých vymezených okolnostech, ale ne všeobecně. US GAAP považuje za vhodné zaúčtovat vlastní náklady jako vstupní cenu majetku pouze v případě vnitřně-vyrobeného hmotného investičního majetku anebo po splnění specifických podmínek, např. software vyvinutý na prodej.¹⁹

¹⁷ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2002, str. 304-305

¹⁸ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. [online]. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005

¹⁹ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. Praha: Linde, 1998, str. 126-132

3 Účetní závěrka

3.1 Česká účetní soustava

Rámcové povinnosti související s účetní závěrkou ukládá účetním jednotkám zákon o účetnictví, podle kterého účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat účetní závěrku účetní jednotky, které nemají zákonnou povinnost auditu (s výjimkou akciových společností), pokud se nerozhodnou pro účetní závěrku v plném rozsahu.²⁰

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky, tj. věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu a o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření jako rozdílu mezi výnosy a náklady.

Zobrazení v účetní závěrce se považuje za věrné a poctivé, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsoby oceňování, odpisování, s tvorbou a použitím opravných položek a rezerv a dalšími účetními standardy, popř. vyhláškami, přičemž tyto účetní metody a postupy účtování jsou použity způsobem, který vede k realnosti při vykázání a nezastírají skutečný stav, popř. pokud účetní jednotka může volit mezi několika možnostmi v použití účetní metody, zvolí metodu, která nejlépe vyjadřuje skutečnost.²¹

3.1.1 Rozvaha

Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování (vlastní a cizí zdroje) na straně druhé. Zdroje financování se nazývají pasiva.

²⁰ BOKŠOVÁ, J. *Účetnictví II*. Praha: Institut Svazu účetních, c2004, str. 49

²¹ RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, str. 268-269

Uspořádání a označování položek rozvahy se stanoví v příloze č. 1 vyhlášky č. 500/20002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Aktiva za běžné účetní období se vykazují v rozvaze v netto hodnotě rozložené na brutto stav majetku a korekce k jednotlivým složkám aktiv (oprávky a opravné položky), aktiva za srovnatelné období jsou uváděna v netto hodnotách, pasiva se vykazují za běžné i srovnatelné minulé účetní období v účetních hodnotách.

V rozvaze i účetních knihách se aktiva (majetek) a závazky člení na krátkodobý a dlouhodobý podle použitelnosti do 1 roku nebo více let, popř. u pohledávek a závazků podle sjednané doby splatnosti.²²

3.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Úkolem tohoto výkazu je informovat o finanční výkonnosti podniku. Výkaz má vertikální podobu a je uspořádán stupňovitě – tak, aby umožnil vyčíslit:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost,
- mimořádný výsledek hospodaření po zdanění,
- výsledek hospodaření za účetní období.²³

Účetní jednotka může zvolit sestavení výkazu v druhovém členění nebo v účelovém členění nákladů a výnosů. V případě, že zvolí účelové členění, uvede druhové členění provozních nákladů a výnosů v příloze.²⁴

²² RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, str. 273-274

²³ KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, str. 361

²⁴ BOKŠOVÁ, J. *Účetnictví II*. Praha: Institut Svazu účetních, c2004, str. 50

3.1.3 Příloha k účetní závěrce

Právní předpisy v České republice upravují kromě obecných pravidel pro přílohu k účetní závěrce i konkrétní položky této přílohy, které musí vysvětlující a doplňující informace v příloze uvádět. Opět je potřeba připomenout, že údaje účetní závěrky nejsou samoúčelné, ale jsou určeny pro uživatele, které nemají přístup k interním informacím účetní jednotky, a pro ně je potřeba uvést údaje tak, aby správně vypovídaly o účetní jednotce.²⁵

3.2 US GAAP

3.2.1 Rozvaha (Statement Of Financial Position)

Položky a podpoložky uvedené v rozvaze podniku mají být uspořádány způsobem užitečným pro nejrůznější skupiny externích uživatelů. Aby se toho dosáhlo, je při klasifikaci položek v rozvaze povolena flexibilita, v níž se odráží rozdíly mezi podniky, odvětvími a ekonomickými podmínkami.

Tak jako každá rozvaha, i rozvaha sestavená ve shodě s US GAAP zahrnuje tři hlavní části: aktiva, závazky a vlastní kapitál. Položky v každé z těchto částí jsou obvykle prezentovány v pořadí od nejlíkvidnějších k nejméně likvidním. Některé podniky vykazují položky specifické pro jejich odvětví.²⁶

3.2.2 Výkaz zisku a ztráty (Statement Of Changes In Financial Position)

IFRS a US GAAP všeobecně nepředepisují přesný obsah výsledovky, který se odvíjí primárně od zásad materiality a pravdivého a věrného obrazu. Protože různé druhy podnikání mají různé výsledky, konečný obsah a struktura výsledovky jsou také silně ovlivněné specifickými okolnostmi jak firmy samotné, tak jejího průmyslového odvětví.

²⁵ SLÁDKOVÁ, E. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2009, str. 72

²⁶ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, str. 326-327

Z těchto okolností vyplývá, že přestože se firmy při sestavení výsledovky budou řídit stejnými všeobecnými pravidly jako při sestavení rozvahy, výsledovky u různých firem bývají mnohem různorodější než rozvahy.²⁷

3.2.3 Poznámky a komentáře k výkazům

Nedílnou a povinnou součástí účetních výkazů jsou doplňující informace k nim, označované jako poznámky k účetním výkazům. Bez této náležitosti by totiž výkazy zůstaly jen přehledem řady neprůhledných čísel. Teprve příloha je oním klíčem, kterým si čtenář výkazů odemyká bránu k jejich porozumění a k vytvoření správného názoru na finanční pozici a výkonnost podniku.²⁸

²⁷ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. [online]. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005

²⁸ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, str. 320

4 Metodika a postup práce

Při zpracování mé diplomové práce jsem zejména studovala odbornou literaturu a to jak v knižní podobě, tak dostupnou na internetových stránkách.

Při zpracování literární rešerše jsem se zaměřila na studování zákona o účetnictví a souvisejících předpisů, v případě US GAAP se jednalo zejména o publikace od Roberta Mládky a také jeho internetové stránky věnované problematice US GAAP a IFRS. V druhé praktické části jsem užila zejména interní směrnice Společnosti a interních průvodců aplikace US GAAP určený všem podnikům ve skupině. V neposlední řadě jsem využila své poznatky z intenzivního školení US GAAP, které pořádala mateřská společnost v loňském roce. Materiály ze školení byly pomůckou při zpracování konkrétních případů.

Na konci praktické části jsem využila účetního systému Společnosti k ukázce účtování účetních případů pro potřeby stažení dat, jejich úpravy a následnému reportingu do mateřské společnosti.

V praktické části se mohou objevovat odkazy na cizí měnu. České účetnictví je vykazováno v měně CZK. Pokud je účtováno v cizí měně, je pro přepočítání použit účetní kurz stanovený dle směrnice. Při účtování operací v cizí měně, které mají přímý dopad pouze do výkazů dle US GAAP, je použit kurz na úrovni mateřské společnosti, který je pravidelně zveřejňován.

5 Aplikace US GAAP v podniku (s.r.o.)

Již třetím rokem pracuji ve společnosti (dále Společnost) na pozici, kde mám za úkol vedení registru majetku dle US GAAP. Proto jsem se rozhodla své zkušenosti a znalosti přiblížit i ostatním, kterým by toto mohlo posloužit k lepší představě a pochopení, s čím se společností musejí potýkat v případě, že své výkazy musejí předkládat vyhotovené dle dvou účetních systémů, které jsou od sebe velice odlišné.

Společnost, ve které pracuji, je dceřinou společností holandské matky, která vlastní další podniky v několika zemích Evropy. Všechny tyto společnosti mají společný předmět podnikání a tím jsou telekomunikace. Tato holandská matka je dále dcerou americké společnosti, což je hlavním důvodem, proč všechny společnosti ve skupině podléhají vykazování dle US GAAP.

5.1 Účtová osnova

Jak již bylo zmíněno, společnost k vykazování dle US GAAP využívá účetní operace, které jsou účtovány dle českých předpisů a poté je upraví do podoby, která odpovídá požadavkům na reporting do mateřské společnosti. Toto je možné zejména díky tomu, že každý účet v účtové osnově má svůj druhý účet a druhý název účtu v tomto případě GAAP účet a jeho název.

Jelikož má celá účtová osnova několik stovek řádků, ilustruji v této kapitole pouze účty týkající se dlouhodobého majetku. Z tabulky níže vyplývá, že společnost používá pouze dva účty dle US GAAP proti několika statutárním. Prvním z nich je účet 05001, na kterém je gross hodnota majetku, která odpovídá statutárním účtům, na kterých je vykazován majetek ve sloupci brutto v rozvaze. Druhý účet 05002 slouží pro oprávky neboli kumulované odpisy, které v české rozvaze odpovídají sloupci korekce. Nutno upozornit, že se jedná o prvotní převodový můstek mezi českou účtovou osnovou a tou dle US GAAP. V rámci reportingu položek majetku je využíván interní software mateřské společnosti, kde jsou jednotlivé kategorie majetku rozděleny dle účelu do pěti kategorií, které jsou podrobněji přiblíženy v následující podkapitole.

Tabulka 3 Účtová osnova Společnosti

GAAP účet	GAAP název účtu	Statutární účet	Statutární název účtu		
05001	TA, IN Assets - gross	011001	Zřizovací výdaje		
		013001	Software		
		014002	Licence		
		021001	Stavby mimo TKR		
		021002	TZ Pronájem cizích objektů/mimo TKR		
		021003	Stavba - optika - RING		
		022001	Interiér, inventář		
		022006	Technologie RING - optika		
		022010	Hlavní telekomunikační centrum		
		022012	Datová stanice-SMV pro inet,B2B,WIFI		
		022024	Měřicí přístroje a nářadí		
		022026	Energetické, hnací a pracovní stroje, zařízení		
		022028	Servery,PC,kopírky,scany,ost.HW		
		022029	Auta		
		022101	Drobný DHM		
		022105	Konc.účást.zařízení-INET,TV,TEL		
		029001	Instalace leasing		
		031001	Pozemky		
		041001	Pořízení DNM nad 60.000 Kč +TZ od 1Kč (síťový)		
		041002	Pořízení drobného DNM 5.000-60.000 Kč (síťový)		
		042001	Network-nová výstavba,upgrade,ost.přímé N		
		042004	Pořízení DHM _SMV nad 40.000,budovy,stavby		
		042005	Technologie HS - analog + digi TV		
		042006	Koncová účastnická zařízení _CPE+DTH+GIU		
		042009	Dohadné položky CAPEX		
		042104	Drobný DHM do 40.000 Kč (síťový)		
		051001	Poskytnuté zálohy DNM - vč. DPH		
		051002	Poskytnuté zálohy DNM - bez DPH		
		052001	Poskytnuté zálohy DHM - vč. DPH		
		052002	Poskytnuté zálohy DHM - bez DPH		
		05002	TA, IN assets - accum deprec.	071001	Oprávky k zřizovacím výdajům
				073001	Oprávky-software
				074002	Oprávky-licence
081001	Oprávky-stavby mimo TKR				
081002	Oprávky-TZ Pronájem cizích objektů/mimo TKR				
081003	Oprávky-stavba-optika-RING				
082001	Oprávky-interiér, inventář				
082006	Oprávky-technol.RING-optika				
082010	Oprávky-hlavní telekomunikační centrum				
082012	Oprávky-datová stanice-SMV pro inet,B2B,WIFI				
082024	Oprávky-měřicí přístroje a nářadí				
082026	Oprávky-energetické, hnací a pracovní stroje, zařízení				
082028	Oprávky-servery,PC,kopírky,scany,ost.HW				
082029	Oprávky-auta				
082101	Oprávky-drobný DHM				
082105	Oprávky-konc.účást.zařízení-INET,TV,TEL				
089001	Instalace leasing				
092002	Opravná položka k budovám,halám,stavbám				
092003	Opravná položka ke strojům a zařízením				

Zdroj: vlastní zpracování

5.2 Pořízení majetku

Vykazování položek pořízení majetku dle US GAAP, stejně jako i všech ostatních položek, primárně vychází z účetního software Společnosti. Z tohoto důvodu položky obsahují i informace, které nejsou povinné v českých podmínkách. Nejdůležitější z nich je číslo projektu, který byl pro tento účel zřízen a rozpočtován.

Pro každý rok se tvoří několik desítek nových projektů, každý na konkrétní účel, které dohromady tvoří sumu výdajů, které je společnost připravena vydat na pořízení nového majetku případně vylepšení toho stávajícího. Dle terminologie US GAAP je tento výdaj nazýván CAPEX – Capital Expenditures a jde o takový výdaj, který přinese společnosti budoucí přínos a jeho životnost je více než jeden daňový rok.

Z toho vyplývají některé zásadní rozdíly, co je a není investičním výdajem v českých podmínkách. Zpravidla jsou „capexové“ výdaje vyšší než ty, které je možno považovat za výdaje na pořízení nového majetku či zlepšení toho stávajícího dle českých účetních předpisů. Některé položky jsou tedy zprvu účtovány do nákladů Společnosti a až následnou úpravou jsou z nákladů vyňaty a přeúčtovány na pořízení majetku. Tato operace již neovlivňuje statutární výkazy, ale výkazy dle US GAAP, které jsou reportovány do mateřské společnosti. Právě tyto rozdíly bych chtěla v této kapitole vysvětlit.

Členění majetku v HFM – interní software

V kapitole o účtové osnově bylo zmíněno, že se k účtování majetku dle US GAAP využívají pouze dva účty proti několika účtům statutární účtové osnovy. Jednotlivé typy majetku, které jsou vedeny v českém majetkovém registru, mají každý svůj účet hodnoty pořízení a účet pro oprávky. Dle US GAAP je toto dělení uvedeno pouze v interním software Společnosti - HFM, ve kterém je uveden majetek celé konsolidované skupiny. Pro účely rekonsiliace neboli kontroly správnosti účtování mezi oběma systémy není toto členění důležité.

Členění majetku v HFM je následující:

- Line extensions/cable distribution networks - rozšíření kabelové sítě
- Customer premise equipment/subscriber installation costs - zákaznická zařízení/náklady na instalaci účastnické zásuvky
- Scalable infrastructure - škálovatelná infrastruktura
- Upgrade/rebuild - upgrade/přestavba
- Support capital - podporující kapitál

Pro bližší představu o tom, jaká aktiva Společnost vlastní a co jednotlivé skupiny znamenají, je nutno si skupiny definovat. Line extensions představují novou výstavbu sítě, tedy v prvním případě vedení podzemního kabelu včetně nákladů na jeho položení, zafouknutí vláken, výkopových prací apod., dále náklady na územní rozhodnutí, projektové dokumentace, silniční zábery a věcná břemena a v druhém případě vedení kabelu přímo v jednotlivých domech. Capexové výdaje mají projekty určeny prefixem LE, dále číslem roku a pořadovým číslem.

Customer premise equipment neboli CPE zahrnují zejména zařízení, která mají zákazníci ve svých bytech a která jim slouží k přijímání služeb poskytovatele. Dále do této kategorie patří náklady, které souvisí s vybudováním zásuvky přímo v bytě zákazníka při prvotní instalaci služby. Jde o použitý materiál a cenu instalace, kterou Společnost platí servisní organizaci, která má se Společností smlouvu na tuto činnost.

Scalable infrastructure zahrnuje veškerou technologii, kterou společnost využívá k přijímání televizního signálu a jeho distribuci po celém územní dostupnosti služeb a technologii sloužící pro internetovou konektivitu.

Obdobou kategorií jako výstavba kabelové sítě je kategorie upgrade/rebuild. Jedná se o náklady na změnu již stávajících sítí a to s ohledem na jejich renovaci a navýšení kapacit, které odpovídá neustálému pokroku technologií.

Poslední kategorie obsahuje vše, co se do předchozích nevešlo. Jde zejména o IT technologie sloužící chodu Společnosti jako počítače, servery, tiskárny, disková úložiště, dále vozidla, zařízení pro údržbu a servis sítí jako jsou napájecí zdroje, UPS, klimatizace, měřicí přístroje atd.

Tabulka 4 Hodnota majetku v HFM (v milionech Kč)

	FY 2012		FY 2012
TAF0030 Scalable Infrastructure - Gross	1 501,77	TAF0530 Accum Depr - Scalable Infrastructure	-889,64
TAF0040 Line Extensions/New Build - Gross	2 298,73	TAF0540 Accum Depr - Line Ext/New Build	-1 272,35
TAF0050 Upgrade/Rebuild - Gross	4 976,69	TAF0550 Accum Depr - Upgrade/Rebuild	-3 121,22
TAF0070 CPE - Analogue TV - Gross	80,01	TAF0570 Accum Depr - CPE - Analogue TV	-73,46
TAF0071 CPE - Telephony - Gross	696,50	TAF0571 Accum Depr - CPE - Telephony	-508,61
TAF0072 CPE - Internet - Gross	980,17	TAF0572 Accum Depr - CPE - Internet	-504,17
TAF0074 CPE - Commercial - Gross	25,53	TAF0574 Accum Depr - CPE - Commercial	-10,96
TAF0075 CPE - Digital TV - Gross	1 352,22	TAF0575 Accum Depr - CPE - Digital	-842,38
TAF0010 Support Capital - Gross	442,47	TAF0510 Accum Depr - Support Capital	-6,64
Total Gross	12 354,08	Total Accumulated Depreciation	-7 229,43

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce je uvedena gross hodnota majetku v HFM na konci roku 2012 včetně opravek. K tomuto datu měla Společnost nejvíce aktiv v podobě sítí a zákaznických zařízení včetně vybudovaných zásuvek. Je nutno také přihlídnout k tomu, že každá skupina má jinou životnost neboli usefullife a jejich čistou hodnotu nelze dobře porovnávat. Pro názornost je životnost kategorie CP 5 let, a proti tomu životnost sítí je v průměru okolo 25 let.

V následujících podkapitolách se budu věnovat konkrétním rozdílům ve vykazování dlouhodobého majetku, které Společnost eviduje. V ostatních případech je účtování v obou účetních systémech stejný.

5.2.1 RCU & PSU

Pod těmito anglickými pojmy se skrývá taková operace, která dle českých účetních standardů je opravou, ale dle interní směrnice mateřské společnosti, která reflektuje požadavky US GAAP, se jedná o generální opravu, a tedy je tento náklad kapitalizován. RCU – Remote Control Unit a PSU – Power Supply Unit neboli dálkové ovládání a napájecí zdroj jsou součástí balení, které firma vykazuje v aktivech jako zákaznické zařízení. Za celou svou životnost může zařízení kolovat mezi několika zákazníky a tedy

je někdy nutné, aby došlo k výměně napájecího zdroje nebo dálkového ovládání z důvodu poškození nebo dodání nového z důvodu, že nedošlo ke kompletnímu vrácení původním uživatelem.

V tabulce je uvedeno rozdílné účtování těchto výdajů, kdy dle ČÚS jde o náklad ve třídě 51 a dle US GAAP je účtováno o pořízení majetku. Ve statutárních výkazech má tato operace vliv na výsledovku a do rozvahy se dostane formou zisku nebo ztráty na konci období. V „gaapovských“ výkazech se operace objeví v rozvaze v netto hodnotě, tedy po odečtení odpisů za období. Odpis se dále promítne do výsledovky, kdy se přes výsledek hospodaření promítne zpět do rozvahy.

Tabulka 5 Účtování výdajů na RCU & PSU

Operace	Částka	Debet ČÚS	Credit ČÚS	Debet GAAP	Credit GAAP
RCU & PSU	50 000,00	Oprava	Dodavatelé	TA, IN Assets - gross	Dodavatelé

Zdroj: vlastní zpracování

5.2.2 Interně vyvinutý software

Jedná se o takový software, který je nutný pro interní užití a může být buď zcela vyvinut v režii Společnosti, nebo vyvíjen externě za přispění vlastních zaměstnanců. Druhý případ je pro Společnost jednodušší v tom, že jak podle ČÚS, tak podle US GAAP lze takovýto majetek vykazovat jako dlouhodobé aktivum a odepisovat jej. V prvním případě jde podle US GAAP také o pořízení majetku, ale podle českých účetních standardů je možné takovýto software evidovat v majetku pouze za předpokladu, že bude využíván na prodej zákazníkům. V tomto konkrétním případě se jedná o vývoj software, který Společnost potřebuje pro běžnou činnost, ale není možné tento software zakoupit a vývoj externí společností by byl nákladnější a bylo by nutné zpřístupnit citlivá data Společnosti. Z tohoto důvodu je umožněno kapitalizovat mzdové náklady, pokud je jejich výše materiální a neuvedení těchto výdajů by výrazně zkreslovalo výkazy dle US GAAP.

Jelikož v rámci skupiny je nutné dodržovat určitá pravidla, která podléhají internímu auditu, je vývoj interních aplikací nezbytný. Jedná se například o aplikaci pro

schvalování objednávek, schvalování faktur, elektronické výdejky, které podléhají schválení ještě před samotným výdejem ze skladu apod. Dále je Společnost povinna používat společný software pro spravování databáze klientů, která byla vyvinuta primárně pro potřeby holandské entity a přizpůsobení českým požadavkům a právním normám vedlo k vývoji několika zásadních interních aplikací - software.

Stejně jako v předchozím případě je software vykazován v „gaapovské“ rozvaze jako netto položka po zohlednění odpisů a v české rozvaze zůstává v mzdových nákladech Společnosti.

Tabulka 6 Účtování interního vývoje software

Operace	Částka	Debet ČÚS	Credit ČÚS	Debet GAAP	Credit GAAP
Mzdové náklady	100 000,00	Mzdy	Zaměstanci	Mzdy	Zaměstanci
Vývoj software	100 000,00	X	X	TA, IN Assets - gross	Mzdy

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce číslo 6 je uvedeno účtování mzdových nákladů, které se promítne jak do statutárních výkazů, tak do „gaapovských“. Následující operací je vývoj software promítnut jako snížení mzdových nákladů a zároveň pořízení majetku. Společnost k těmto úpravám používá účtování na podrozvahových účtech, které mají svůj druhý účet napojen v účtovém rozvrhu tak, aby se zápis mzdových nákladů automaticky vyeliminoval.

5.2.3 Převody majetku ve skupině

Ačkoliv mají všechny dceřiné společnosti stejný předmět podnikání a z interních směrnic vyplývá i povinnost používat stejné technologie, dojde občas k situaci, že jedna společnost již nevyužije například některé zařízení, ale ví, že by ho jiná sestra mohla využít. Prodej takovýchto zařízení třetím osobám je vesměs zakázán, a proto je mnohdy lepším řešením jejich prodej ve skupině. Aktuálně Společnost nakupuje od švýcarské sestry zákaznická zařízení - CPE, která jsou pro ni již výběhovým modelem, ale pro naši Společnost se stále jedná o plně využívané zařízení sloužící zákazníkům.

V tomto případě se hodnota zařízení účtuje jako pořízení majetku v obou účetních systémech, ale v každém z nich se počítá s jinou pořizovací hodnotou. Principem nákupu majetku od společnosti ve skupině je převzetí pořizovací hodnoty a opravek z jejich účetní evidence. Princip je zcela jednoduchý a vychází z interních pravidel pro konsolidované výkazy a také pro interní software HFM. V něm je nutné, aby vyřazení majetku jedné entity bylo v druhé entitě pořízením a celkový dopad byl roven nule.

Příklad: Společnost nakoupila od švýcarské sestry 250 kusů modemů UBEE EVM 3206 za cenu Kč 48,- za kus. Ostatní informace o částkách jsou uvedeny v tabulce níže.

Tabulka 7 Hodnota majetku v účetních knihách švýcarské společnosti

	EUR	CZK	Quantity:
cost	11 644,44	314 400,00	250 units
accumulated depreciation	8 151,11	220 080,00	
net book value (not loss)	3 493,33	94 320,00	
total invoice CAPEX	444,44	12 000,00	
gain CAPEX	-3 048,89	-82 320,00	

Zdroj: vlastní zpracování

V následujících tabulkách je vysvětleno, jak bude o pořízení modemů účtováno a v jakých hodnotách bude majetek vykázán v české a „gaapovské“ rozvaze.

Tabulka 8 Účtování nákupu zařízení od švýcarské společnosti

Operace	Částka	Debet ČÚS	Credit ČÚS	Debet GAAP	Credit GAAP
Faktura - pořízení modemů	12 000,00	Pořízení zásob	Dodavatelé	TA, IN Assets - gross	Dodavatelé
Převod majetku - gross	302 400,00	X	X	TA, IN Assets - gross	X
Převod majetku - acc.dep.	220 080,00	X	X		TA, IN Assets - acc.dep.
Převod - zisk z prodeje	82 320,00	X	X		I/C APIC

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka číslo 8 představuje přehled účtování nákupu 250 kusů modemů od švýcarské sestry. Pokud se podíváme na účtování faktury v českém účetnictví, bude o ní účtováno jako o nákupu zásob současně se závazkem k dodavateli. Společnost

nakoupená zákaznická zařízení eviduje v zásobách a aktivuje je až ve chvíli, kdy je zařízení instalováno zákazníkovi a jsou mu poskytovány služby. V tento moment se zařízení postupně dostávají z oběžných aktiv do stálých a začínají se odepisovat. Při samotné aktivaci zařízení se jeho cena navyšuje o náklady na instalaci.

Postup zařazení majetku dle US GAAP je zcela odlišný. Faktura od dodavatele je přímo účtována do majetku a spolu s tím je účtováno o převzaté hodnotě modemů od švýcarské sestry. Celková pořizovací hodnota je tedy Kč 314.400,-, oprávky ve výši Kč 220.080,- a společnost okamžitě pokračuje v odepisování původního vlastníka.

Ve chvíli, kdy je modem instalován klientovi a v českém účetnictví aktivován, je hodnota zařízení pro US GAAP eliminována a aktivuje se pouze cena instalace, která bude evidována na samostatné kartě stejně jako nakoupené modemy. V českém registru bude v majetku naopak jedna karta, která bude obsahovat jak cenu boxu, tak cenu práce.

Tento postup je v souladu s interní směrnicí, která říká, že Společnost je povinna evidovat cenu zařízení a cenu instalace zvlášť pro účely US GAAP.

Z tohoto příkladu plynou dva zásadní rozdíly. Jedním z nich je odlišná hodnota aktiv a druhým z nich je časové hledisko. Dalším zásadním rozdílem je moment, kdy bude zařízení vyřazeno z aktiv společnosti, což bude blíže popsáno v podkapitole o vyřazení majetku.

5.2.4 Leasing

Pojetí leasingu je v obou účetních systémech velice odlišné a proto bych tomuto tématu chtěla věnovat větší prostor včetně vysvětlení na konkrétních příkladech. Důvodem, proč je pro Společnost toto téma natolik důležité je ten, že se tento způsob financování využívá v čím dál větším měřítku. V rámci skupiny má povinnost využívat jej pro nákup nových vozidel a dále pro nákup veškeré technologie od partnera CISCO. Ročně se jedná o investice v řádů statisíců EUR.

Pohled US GAAP

Standardů, které se zabývají účtováním leasingů, je několik, hlavním z nich je ASC 840 *Lease Accounting* (původně SFAS 13), ze kterého čerpá interní směrnice.

EITF 01-08 poskytuje vysvětlení, podle kterých lze jednoznačně rozhodnout o tom, zda dohoda dvou stran je klasifikována jako nájem neboli leasing, a jsou následující:

- ❖ aktivum, které je předmětem nájmu splňuje kritéria definice PP&E (půda a/nebo odepisovatelné aktivum),
- ❖ PP&E je explicitně nebo implicitně definováno,
- ❖ dohoda vyjadřuje právo k užívání podkladového aktiva nájemcem.

Právo k užívání je splněno, pokud nájemce má možnost nebo přímo právo s aktivem nakládat, případně má k aktivu fyzický přístup.

Dále je nutné rozlišit, zda se jedná o kapitálový leasing nebo operativní. Dopady do výkazů jsou v těchto dvou případech odlišné. O kapitálový leasing se jedná v případě, kdy povinnosti a práva spojená s užíváním aktiva přejdou smluvně z pronajímatele na nájemce. Stejně jako je tomu v případě nákupu aktiva. V ostatních případech se jedná o operativní leasing.

Dále je ale nutné, aby kapitálový leasing splnil minimálně jedno ze čtyř kritérií, abychom ho mohli definitivně považovat za kapitálový. Kritéria jsou tato:

- ✓ vlastnictví aktiva je na konci smlouvy převedeno z pronajímatele na nájemce,
- ✓ smlouva obsahuje možnost odkupu,
- ✓ doba smlouvy je minimálně 75% ekonomického života aktiva,
- ✓ současná hodnota minimálních splátek na začátku smlouvy je alespoň 90% fair value najímaného majetku.

První kritérium je velice snadné identifikovat. U ostatních to již tak jednoduché není. Pokud smlouva obsahuje právo na odkup předmětu nájmu po ukončení nájemního vztahu, musí být cena tohoto odkupu dostatečně nižší než očekávaná fair value na konci smluvního vztahu.

Příklad: Leasingová smlouva na automobil na dobu 4 let. Na konci smluvního vztahu bude mít společnost právo na odkup za Kč 6.000,-, fair value stanovená ke konci smlouvy je Kč 20.000,-. Kritérium je tedy splněno.

Třetí kritérium se odvolává na ekonomickou životnost najatého majetku, která je specifikována jako doba, po kterou bude zařízení sloužit jednomu nebo více uživatelům při zohlednění běžných oprav a údržby.

Poslední kritérium je nutné blíže specifikovat a vysvětlit určité pojmy. Fair value najatého majetku je cena, za kterou by takové zařízení bylo prodáno mezi dvěma osobami na volném trhu, které nejsou k sobě spřízněné. Při výpočtu fair value je nutno zohlednit výpůjční úrok a konkrétně ten nižší. V úvahu připadá výpůjční úroková míra, za kterou by si nájemce půjčil prostředky k nákupu najímaného aktiva nebo implicitní úroková míra leasingu. Minimální leasingové splátky vychází z leasingové smlouvy a nezahrnují pojištění, údržbu a daně. Naopak se k nim přičítá případná odkupní cena.

Kapitálový leasing je v účetnictví zaznamenáván jako aktivum proti závazku. Vykazovaná hodnota aktiva je buď spravedlivá hodnota na počátku leasingové smlouvy, nebo současná hodnota minimálních splátek před začátkem smlouvy a to ta, která je nižší. Jak již bylo zmíněno výše, jedná se o hodnotu splátek, která nezahrnuje například pojištění a poplatky za případnou údržbu. Takové to aktivum musí být odepisováno jako majetek obdobného typu. Doba odepisování může být buď ekonomická životnost aktiva, pokud splňuje první nebo druhé kritérium uvedené výše, nebo délka leasingové smlouvy v ostatních případech.

Příklad: 1. ledna společnost uzavřela leasingovou smlouvu na nákup počítačového vybavení na dobu pěti let. Roční nájemné je Kč 20.000,- splatné vždy na konci roku. Spravedlivá hodnota počítačového vybavení je Kč 72.100,- a úroková míra je 10%. Ekonomická životnost vybavení je 10 let. Společnost používá lineární odepisování.

Jedná se o kapitálový leasing, protože splňuje čtvrté kritérium. Současná hodnota splátek je Kč 75.850,-, což je více než 90% spravedlivé hodnoty Kč 72.100,-.

Při výpočtu současné hodnoty došlo k diskontování budoucích splátek.

$$SH = 20.000 * \frac{1}{1,10} + 20.000 * \frac{1}{1,10^2} + 20.000 * \frac{1}{1,10^3} + 20.000 * \frac{1}{1,10^4} + 20.000 * \frac{1}{1,10^5}$$

Společnost na základě výpočtu výše vykáže aktivum ve výši Kč. 72.100,-, protože spravedlivá hodnota je nižší než současná hodnota splátek. V tabulce číslo 9 je uvedeno účtování leasingu včetně odpisů a splátky s rozdělení na úrok a splátku jistiny.

Tabulka 9 Účtování leasingové smlouvy dle US GAAP

Operace	Částka	Debet	Credit
Počítačové vybavení	72 100,00	TA,IN Assets - gross	Závazek z leasingu
Roční odpis	14 420,00	Depriciation	Accum.depric.
Roční splátka leasingu	A	Závazek z leasingu	
	B	Úrok	
	1 000,00		Peníze

Zdroj: vlastní zpracování

Před výpočtem rozdělení splátky na úrok a splátku jistiny je potřeba si ujasnit úrokovou sazbu, kterou by společnost měla použít. Jelikož za účetní hodnotu byla zvolena spravedlivá hodnota Kč 72.100,-, výpočtem dojdeme k implicitní úrokové sazbě 12%. Všimněme si, že smlouva byla uzavřena s úrokovou sazbou 10%.

Tabulka 10 Přehled rozdělení splátek na úrok a splátku jistiny

Období	Zůstatek - začátek roku	Leasingová splátka	Úrok	Úmor	Zůstatek - konec roku
1	72 100,00	20 000,00	8 640,00	11 360,00	60 740,00
2	60 740,00	20 000,00	7 300,00	12 700,00	48 040,00
3	48 040,00	20 000,00	5 760,00	14 240,00	33 800,00
4	33 800,00	20 000,00	4 060,00	15 940,00	17 860,00
5	17 860,00	20 000,00	2 140,00	17 860,00	0,00

Zdroj: vlastní zpracování

Pohled ČÚS

České účetnictví nařizuje účtování jednotlivých leasingových splátek do nákladů v běžném období, se kterým souvisí, spolu se závazkem k leasingové společnosti. Hlavní rozdíl je tedy mezi tím, že předmět nájmu není vykazován v rozvaze jako aktivum, ale je veden v podrozvahové evidenci společnosti a závazek z leasingové smlouvy se do rozvahy dostává postupně formou jednotlivých splátek. Rozvaha dle US GAAP je tedy vyšší na straně aktiv i pasiv o hodnotu majetku potažmo hodnotu závazku ze smlouvy. Podíváme-li se na výkaz zisku ztráty, zjistíme, že se dopad účtování leasingu zase o tolik neliší. Do české verze výkazu se dostane náklad z titulu nájemného, pojištění a úroku a v „gaapovském“ výkazu nalezneme úrok, pojištění a odpis dlouhodobého aktiva. Přehled účtování měsíční splátky je přiblížen v tabulce číslo 11.

Tabulka 11 Účtování leasingové smlouvy dle ČÚS

Operace	Částka	Debet	Credit
Měsíční splátka leasingu	8 640,00	Úrok	
	11 360,00	Úmor jistiny	
	20 000,00		Závazek z leasingu
Úhrada splátky	20 000,00	Závazek z leasingu	Peníze

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost kromě zmíněných nákupů vozidel a předmětů provozní činnosti dále vykazuje specifický případ nájemní smlouvy. Jedná se o nájem kabelového vedení, ve kterém je umístěno vlákno, které je dlouhodobým majetkem Společnosti a dále platba za možnost umístění vlastní technologie v určených místech. Smlouva je uzavřena na 30 let a celé nájemné bylo uhrazeno předem. Z pohledu české legislativy se tedy jedná o předplacenou službu, která je vykázána na časovém rozlišení a je postupně účtována do nákladů období, se kterým souvisí. Z pohledu US GAAP se se smlouvou nakládá jako s kapitálovým leasingem, protože částečně splňuje podmínky pro vykázání leasingu. Ke zpracování tohoto případu bylo využito několik vzájemně se vylučujících vyhlášek. Společnost je plně připravena k obhájení tohoto případu.

5.3 Odepisování majetku

K odepisování majetku dle českého účetnictví, tedy účetního odepisování, Společnost využívá interní směrnici, ve které má stanoveny životnosti jednotlivých typů majetku. Ty vychází z odhadu kvalifikované osoby. U všech typů majetku Společnost využívá lineární způsob odepisování na měsíční bázi. Počátek odepisování má firma stanovený od následujícího měsíce po zařazení aktiva do užívání.

Přístup US GAAP promítnutý ve Společnosti je shodný s přístupem české legislativy a výjimku tvoří pouze specifické typy majetku, které mají jinou životnost, v amerických podmínkách nazývanou usefullife, a jsou tedy odepisovány po jinou dobu. Přesný výčet takovýchto položek je uveden v odpisovém plánu, který je součástí směrnice platné pro všechny společnosti ve skupině. Jako příklad lze uvést zákaznická zařízení CPE, která jsou v českém účetnictví odepisována 2 roky proti pravidlům skupiny, kdy je to 5 let.

5.4 Vyřazení majetku

K vyřazení aktiva dochází v případě, že již pro něj Společnost nemá využití, například z důvodu zastarání, a dochází tedy k jeho vyřazení z účetní evidence. Existuje několik způsobů vyřazení majetku jako například prodej, likvidace, škoda apod. Pro demonstraci rozdílů mezi oběma systémy jsem si zvolila prodej majetku.

Při tomto způsobu vyřazení nastává obvyklá situace, kdy majetek ještě není plně odepsán a má tedy zůstatkovou hodnotu. V českém účetnictví je při vyřazení účtováno o zůstatkové hodnotě majetku do nákladů v účtové třídě 54. Proti tomu je účtováno o výnosu z prodeje ve třídě 64. Ve výkazu zisku a ztráty je tedy zvyšována jak strana nákladu, tak výnosů. Pohled US GAAP takovéto účtování nepřipouští a zůstatkovou hodnotu porovnává s hodnotou, kterou obdrží při prodeji a vykáže zisk případně ztrátu z tohoto prodeje.

Příklad: Firma eviduje v účetnictví automobil v pořizovací hodnotě Kč 600.000,- a v zůstatkové hodnotě Kč 120.000,- Prodejní cena automobilu byla stanovena na Kč 210.000,-

Tabulka 12 Účtování prodeje automobilu dle US GAAP

Operace	Částka	Debet	Credit
Prodej automobilu	600 000,00		TA, IN Assets - gross
oprávky	480 000,00	Accum. Depreciation	
Prodej automobilu	210 000,00	Peníze	
Zisk z prodeje	90 000,00		Zisk z prodeje

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce číslo 12 je ukázka účtování prodeje majetku v účetnictví podle US GAAP. Výsledek prodeje je vykázání zisku z prodeje ve výši Kč 90.000,-. V českém účetnictví bude účtováno dle tabulky číslo 13 a bude vykázán náklad ve výši Kč 120.000,- z titulu zůstatkové hodnoty automobilu a výnos ve výši Kč 210.000,- z titulu výnosu z prodeje automobilu.

Tabulka 13 Účtování prodeje automobilu dle ČÚS

Operace	Částka	Debet	Credit
Prodej automobilu	600 000,00		DHM - automobil
oprávky k datu prodeje	480 000,00	Oprávký DHM	
zůstatková cena k datu prodeje	120 000,00	ZC prodaného DHM	
Prodej automobilu	210 000,00	Peníze	Výnos z prodeje DHM

Zdroj: vlastní zpracování

Specifickým přístupem k vyřazení majetku ve Společnosti je jeho plné odepsání. Tento přístup vychází z interních postupů a týká se pouze majetků spadajících pod skupinu CP. Následující měsíc po plném odepsání je majetek vyřazen z aktiv v HFM. Je tedy zřejmé, že dochází k rozcházení hodnoty aktiv dle ČÚS a US GAAP neboť tato operace se do českého účetnictví nepromítá.

Na druhou stranu, pokud dojde ke skutečné likvidaci nebo prodeji majetku, který je v HFM ve skupině CP, dojde ke snížení aktiv v české rozvaze, ale do HFM je tato operace plně eliminována.

6 Sestavení výkazů dle ČÚS a US GAAP

V literární rešerši bylo popsáno, jaká pravidla musí společnosti dodržovat při sestavování výkazů tvořící účetní závěrku. Česká právní úprava na rozdíl od US GAAP přímo určuje podobu, respektive obsah jednotlivých výkazů, a je tedy mnohem jednodušší srovnávat výkazy různých podniků mezi sebou. US GAAP nespecifikuje podobu výkazů, ale je obvyklé, že rozvaha je sestavena v pořadí od aktiv přes závazky až k vlastnímu jmění. Výkaz zisku a ztráty již může být mnohem odlišnější a to v závislosti na oboru podnikání a členění jednotlivých výnosových a nákladových položek.

Rozvaha

V tabulce číslo 14 je zobrazena část rozvahy Společnosti na konci roku 2012 v přesném členění, jak je vyžadována českými právními předpisy. Část obsahující informace o dlouhodobých aktivech je rozdělena do tří kategorií a to na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Nejvíce aktiv Společnosti se nachází v položce „stavby“, ve které jsou kabelové sítě a rozvody a jsou jednou z nejdůležitějších vůbec. Dále Společnost eviduje více než Kč 5 miliard v položce „oceňovací rozdíl k nabytému majetku“. V součtu dlouhodobá aktiva tvoří více než 93% celkových aktiv.

Tabulka 14 Dlouhodobý majetek v rozvaze Společnosti dle ČÚS

	AKTIVA CELKEM	1	26 024 343 474,86	-14 831 195 109,66	11 193 148 365,20
B.	Dlouhodobý majetek	3	25 147 508 716,41	-14 643 070 294,53	10 504 438 421,88
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	379 725 213,94	-359 914 099,56	19 811 114,38
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	5	140 030,00	-140 030,00	0,00
3.	Software	7	357 349 400,67	-339 803 052,12	17 546 348,55
4.	Ocenitelná práva	8	290 361,50	-290 361,50	0,00
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	21 945 421,77	-19 680 655,94	2 264 765,83
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	24 128 804 257,01	-14 283 156 194,97	9 845 648 062,04
B. II. 1.	Pozemky	14	1 048 066,20	0,00	1 048 066,20
2.	Stavby	15	8 993 295 348,60	-5 520 515 631,09	3 472 779 717,51
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	6 114 146 737,65	-5 384 553 755,68	729 592 981,97
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	1 993 008,00	-1 993 008,00	0,00
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	63 602 557,38	0,00	63 602 557,38
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	2 229 369,46	0,00	2 229 369,46
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22	8 952 489 169,72	-3 376 093 800,20	5 576 395 369,52
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	638 979 245,46	0,00	638 979 245,46
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	638 979 245,46	0,00	638 979 245,46

Zdroj: interní podklady Společnosti

Při pohledu na část rozvahy tvořené dle US GAAP v tabulce číslo 15 je na první pohled patrný rozdíl proti české rozvaze. Tato má méně kategorií, o jejichž struktuře se rozhodla sama Společnost a i celková suma aktiv je jiná než v rozvaze výše. Rozdíl vychází z odlišného účtování a vykazování, které bylo přiblíženo v předchozí kapitole. Veškerý dlouhodobý hmotný majetek se nachází v položce „Property and Equipment – Net“ a nehmotný v položce „Tot Identifiable Intangible Assets, Net“. Nehmotný majetek je podle US GAAP trochu jinak definován a to, co je v našem prostředí považováno za software případně licenci, je v této rozvaze součástí hmotného majetku. Rozvaha dále obsahuje leasingový majetek a další majetek, který není definován v české rozvaze z důvodů blíže specifikovaných v předchozí kapitole. Některé další rozdíly pramení i z použití rozdílného kurzu a to zejména u položky nakoupených v rámci skupiny, kde je používán interní kurz mateřské společnosti.

Tabulka 15 Dlouhodobý majetek v rozvaze Společnosti dle US GAAP

	2 0 1 1	2 0 1 2
Long Term Assets		
Investments	187 130 615	353 063 486
Property and Equipment - Net	5 213 539 319	4 658 083 415
Goodwill	8 671 459 281	8 671 459 281
Tot Identifiable Intangible Assets, Net	196 044 284	148 015 546
Other Long Term Assets - Total	489 795 185	443 278 090
Total Long Term Assets	14 757 968 684	14 273 899 818
Total Assets	15 187 449 368	14 521 501 854

Zdroj: interní podklady Společnosti

Výkaz zisku a ztráty

Stejně jako rozvaha je i výkaz zisku a ztráty sestavován dle českých účetních předpisů a pravidel. V US GAAP je i tomuto výkazu ponechána volnost a je na rozhodnutí společností, jakým způsobem budou položky řadit. Protože výkaz zisku a ztráty odráží pouze některé účetní položky související s účtováním dlouhodobého majetku, je zde jen malá ukázka celkového výkazu a to konkrétně v tabulce číslo 16 a 17. Kompletní verze výkazů je k dispozici v příloze této diplomové práce.

Tabulka 16 Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS

Označení	Text 1	Bežné období	Minulé období
3.	Aktivace	9 252 010,42	8 617 126,64
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 531 763 922,27	1 539 969 838,42
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	3 086 431,94	4 593 934,16
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	437 354,35	745 717,43

Zdroj: interní podklady Společnosti

V tabulce číslo 16 je v položce „aktivace“ zobrazena hodnota nákladů, které jsou aktivovány do majetku Společnosti. Jedná se výhradně o mzdové náklady. Další položky, které přímo souvisí s tématem mé práce, jsou odpisy majetku a také tržby z prodaného majetku a jejich zůstatková cena. Jak již bylo zmíněno v kapitole číslo 5, v US GAAP se prodej majetku vykazuje přímo jako ztráta nebo zisk z prodeje, ale není vykázán samostatně jako položka výkazu, jelikož je tato hodnota nevýznamná. Tabulka číslo 17 tedy obsahuje pouze odpisy dlouhodobého majetku. Při porovnání jejich výše s hodnotou z tabulky číslo 16 je patrné, že jsou nižší, ačkoliv hodnota aktiv je vyšší. Důvod je ten, že české účetní odpisy obsahují i odpis oceňovacích rozdílů, kdežto podle US GAAP není toto aktivum odepisováno.

Tabulka 17 Výkaz zisku a ztráty dle US GAAP

	2 012
Other Operating Costs below OCF	
Depreciation and Amortization	1 136 974 350
Impair, Restruct and Other Op Costs	577 244 678
Other Operating Costs below OCF	1 714 219 027

Zdroj: interní podklady Společnosti

7 Použití účetního software

V praktické části bylo zmíněno, že Společnost využívá při převodu účetnictví z ČÚS druhé účtové osnovy. Na obrázcích číslo 1 až 3 je ukázka účtování s použitím podrozvahových účtů. Všechny operace jsou dle US GAAP vykazovány jako pořízení majetku a proto je nutné celý případ účtovat mimo běžné rozvahové účty s tím, že pro účely US GAAP je operace vykazována pomocí druhého účtu, který je z účtové osnovy US GAAP. Zaučtované operace obsahují také číslo zakázky, které skrývá kromě informace o projektu a napojení na budget i informaci o skupině majetku v HFM.

Obrázek 1 Účtování RCU a PSU v systému Helios

Účet MD	Účet DAL	Název účtu	Druhý účet	Druhý název účtu	Částka MD	Částka DAL	Text	Číslo zakázky
842010		Kapitalizace - pouze GAAP	05001	TA, IN Assets - gross	116 272,00		RCU pro GAAP 3/2014	CP14000093
	890002	Kapitalizace RCU, PSU - pouze GAAP	69898	Other Expenses		116 272,00	RCU pro GAAP 3/2014	CP14000093
842010		Kapitalizace - pouze GAAP	05001	TA, IN Assets - gross	428 000,00		PSU pro GAAP 3/2014	CP14000133
	890002	Kapitalizace RCU, PSU - pouze GAAP	69898	Other Expenses		428 000,00	PSU pro GAAP 3/2014	CP14000133

Zdroj: účetní systém Společnosti

Z obrázku číslo 1 je patrné přeúčtování nákladů za materiál na pořízení majetku – RCU a PSU. Zápis na kreditní straně je mapován na účet 69898 – Ostatní výdaje, stejně jako prvotní účtování nákladů za materiál a tedy je tento náklad zcela eliminován.

Kapitalizace mzdových nákladů na pořízení software ve vlastní režii má stejný princip účtování jako předchozí příklad. Jediný rozdíl spočívá v tom, že účet 69599 neeliminuje prvotní náklad, ale odpovídá českému účtování kapitalizace nákladů v účtové třídě 62.

Obrázek 2 Účtování pořízení software ve vlastní režii v systému Helios

Účet MD	Účet DAL	Název účtu	Druhý účet	Druhý název účtu	Částka MD	Částka DAL	Text	Číslo zakázky
842010		Kapitalizace - pouze GAAP	05001	TA, IN Assets - gross	325 708,00		Kapitalizace práce IT pro GAAP 1/2014	SC14000025
	890001	Kapitalizovaná práce - pouze GAAP	69599	Capitalised Labour & Expenses		325 708,00	Kapitalizace práce IT pro GAAP 1/2014	SC14000025
842010		Kapitalizace - pouze GAAP	05001	TA, IN Assets - gross	114 610,00		Kapitalizace práce CO pro GAAP 1/2014	SC14000025
	890001	Kapitalizovaná práce - pouze GAAP	69599	Capitalised Labour & Expenses		114 610,00	Kapitalizace práce CO pro GAAP 1/2014	SC14000025
842010		Kapitalizace - pouze GAAP	05001	TA, IN Assets - gross	1 939,00		Kapitalizace práce FA pro GAAP 1/2014	SC14000025
	890001	Kapitalizovaná práce - pouze GAAP	69599	Capitalised Labour & Expenses		1 939,00	Kapitalizace práce FA pro GAAP 1/2014	SC14000025

Zdroj: účetní systém Společnosti

V praktické kapitole bylo více prostoru věnováno problematice účtování leasingu. Na obrázku číslo 3 je ukázka účtování pořízení vozidel na operativní leasing. Zázpis na podrozvahových účtech obsahuje pouze pořízení aktiv a vykázání závazku z leasingové smlouvy. Veškeré statutární operace týkající se nájemného jsou eliminovány kromě úhrady této splátky nájmu.

Obrázek 3 Účtování pořízení majetku na operativní leasing v systému Helios

Účet MD	Účet DAL	Název účtu	Druhý účet	Druhý název účtu	Částka MD	Částka DAL	Text	Číslo zakázky
842002		Pořízení Automobilů na leasing - ma...	05001	TA, IN Assets - gross	1 196 147,80		Leasing auta GAAP 1/2014	SC14000017
	821002	Pořízení Automobilů na leasing - Zá...	25196	Capital Leases - Thi...		1 196 147,80	Leasing auta GAAP 1/2014	SC14000017
842002		Pořízení Automobilů na leasing - ma...	05001	TA, IN Assets - gross	686 446,04		Leasing auta GAAP 1/2014	SC14000017
	821002	Pořízení Automobilů na leasing - Zá...	25196	Capital Leases - Thi...		686 446,04	Leasing auta GAAP 1/2014	SC14000017

Zdroj: účetní systém Společnosti

Obrázek 4 Karta majetku v systému Helios

Zdroj: účetní systém Společnosti

Na obrázku číslo 4 je zobrazena karta majetku, která má vyplněny údaje v záložce „3. pohyb“. Tvůrce programu předpokládá využití těchto pohybů k tvorbě dalšího registru majetku. Pro standardní statutární registr majetku mají karty vyplněny údaje v účetních a daňových pohybech. Pokud má karta vyplněn pouze 3. pohyb, jde o kartu patřící do registru majetku GAAP. Oba registry jsou pak pomocí pohybů umístění propojeny systémem nadřazených a podřazených karet. Statutární karta majetku, tak může mít i několik podřazených GAAP karet, ale i žádnou v případě, že z nějakého důvodu byl majetek pro účely US GAAP eliminován.

Na obrázku číslo pět je k dispozici náhled propojení podřazených a nadřazených karet v majetkovém registru. Účelem tohoto propojení je nutnost účtování pohybů v obou registrech, ačkoliv některé pohyby ovlivňují vždy jen jeden z nich. Každý měsíc je pak nutné dělat porovnání těchto dvou registrů a rozdíly zdůvodnit.

Obrázek 5 Propojení registru majetku dle ČÚS a US GAAP

NPK	Číslo nadkarta-podkarta /	CZ - CPA (GAAP)	Položka 3	Položka 4	TM	Číslo majetku	Název majetku	NPK 3P Cena-stav	NPK 3P Oprávky-stav	UP Cena stav	UP ZC st.
▶	HST00000007		206500067		HST	00000007	HS Kojetin	722 253,91	698 469,60	722 253,91	0,00
	HST00000007.HST11000642	SC	SC11	SC11000007	HST	11000642	HS Kojetin	17 213,38	6 120,00		
	HST00000007.HST13001033	SC	SC13	SC13000013	HST	13001033	HS Kojetin	930,00	20,00		
	HST00000007.HST30810014	SI	SI		HST	30810014	HS Kojetin	672 257,08	672 257,08		
	HST00000007.HST30910398	SI	SI09	SI09000032	HST	30910398	HS Kojetin	24 572,93	12 792,00		
	HST00000007.HST90810013	NO	NOT		HST	90810013	HS Kojetin	7 280,52	7 280,52		
	HST00000008		206500043		HST	00000008	HS Rychnov nad Kneznou	646 384,19	565 883,27	646 384,19	0,00
	HST00000008.HST10000535	SI	SI10	SI10000022	HST	10000535	HS Rychnov nad Kneznou	21 217,88	8 300,00		
	HST00000008.HST13000842	SC	SC13	SC13000013	HST	13000842	HS Rychnov nad Kneznou	18 345,35	1 536,00		
	HST00000008.HST13000955	SC	SC13	SC13000013	HST	13000955	HS Rychnov nad Kneznou	255,00	12,00		
	HST00000008.HST13001068	UR	UR13	UR13000135	HST	13001068	HS Rychnov nad Kneznou	3 040,00	32,00		
	HST00000008.HST30810019	SI	SI		HST	30810019	HS Rychnov nad Kneznou	358 679,90	358 679,90		
	HST00000008.HST30910377	SI	SI09	SI09000032	HST	30910377	HS Rychnov nad Kneznou	103 734,69	56 212,00		
	HST00000008.HST90810015	NO	NOT		HST	90810015	HS Rychnov nad Kneznou	141 111,37	141 111,37		
	HST00000009		206500170		HST	00000009	HS Svitavy Kloudy	252 650,80	238 942,24	252 650,80	0,00
	HST00000009.HST13000843	SC	SC13	SC13000013	HST	13000843	HS Svitavy Kloudy	13 432,56	1 120,00		
	HST00000009.HST13000956	SC	SC13	SC13000013	HST	13000956	HS Svitavy Kloudy	510,00	24,00		
	HST00000009.HST13001034	SC	SC13	SC13000013	HST	13001034	HS Svitavy Kloudy	930,00	20,00		
	HST00000009.HST30810024	SI	SI		HST	30810024	HS Svitavy Kloudy	198 452,55	198 452,55		
	HST00000009.HST90810023	NO	NOT		HST	90810023	HS Svitavy Kloudy	39 325,69	39 325,69		
	HST00000011		206500046		HST	00000011	HS Trutnov	146 391,94	83 197,00	146 391,94	0,00
	HST00000011.HST10000486	SI	SI10	SI10000022	HST	10000486	HS Trutnov	42 448,25	17 908,00		
	HST00000011.HST11000641	SC	SC11	SC11000007	HST	11000641	HS Trutnov	12 843,14	4 556,00		
	HST00000011.HST12000724	SC	SC12	SC12000010	HST	12000724	HS Trutnov	13 152,19	2 622,00		
	HST00000011.HST13000844	SC	SC13	SC13000013	HST	13000844	HS Trutnov	21 645,36	1 808,00		
	HST00000011.HST30810021	SI	SI		HST	30810021	HS Trutnov	56 303,00	56 303,00		
	HST00000011.HST90810017	NO	NOT		HST	90810017	HS Trutnov	0,00	0,00		

Zdroj: účetní systém Společnosti

Důvod, proč má jedna karta majetku několik podřazených karet, je ten, že každé technické zhodnocení zpravidla znamená novou kartu majetku v GAAP registru majetku.

8 Závěr

Každá země má svůj účetní systém, který byl sestaven tak, aby mu porozuměli jeho uživatelé a to zejména na svém území. Protože se ale rozšiřuje mezinárodní obchod a kapitál se přesouvá mezi jednotlivými zeměmi, je zde potřeba mezinárodních účetních systémů. Ty existují již několik desítek let a stále se vyvíjí pro potřeby jejich uživatelů, kteří jsou jak interní, tak externí. Tyto systémy jsou stále více rozšiřovány a využívány a aktuálně je zde potřeba jejich konvergence.

Jedním ze systémů jsou IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a druhým US GAAP – Americké všeobecně uznávané účetní zásady. O IFRS bylo řečeno již mnoho a nejsou tak neznámé pro českého uživatele jako US GAAP. Cílem mé diplomové práce bylo přiblížit tento systém české veřejnosti porovnáním operací, které jsou vykazovány odlišně podle českého účetního systému a amerického systému US GAAP.

Hlavním způsobem porovnání bylo převedení českého účetnictví do podoby US GAAP a na konkrétních případech ukázání odlišností účtování a vykazování v rozvaze a ve výkaze zisku a ztráty. Konkrétní oblastí porovnání byla zvolena problematika účtování dlouhodobého majetku Společnosti z důvodu jeho velké významnosti v celkových aktivech a má osobní zkušenost s touto oblastí.

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí, přičemž první z nich obsahuje literární rešerši týkající se zvolené oblasti. Konkrétně přiblížení legislativních a dalších nelegislativních úprav českého i amerického systému, vymezení hlavního předmětu práce - dlouhodobého majetku a dále pravidel a doporučení pro sestavení výkazů tvořících účetní závěrku, zejména rozvahu a výsledovku.

Druhá část zaměřená na praktickou aplikaci je rozdělena do tří hlavních částí. První z nich se věnuje vykazování majetku, jeho odepisování a následnému vyřazení z aktiv, přičemž je zaměřena na demonstraci konkrétních případů ve zvolené společnosti.

Hlavním rozdílem v obou systémech je vykazování finančního neboli kapitálového leasingu a tomuto tématu je tedy věnováno nejvíce prostoru. A to zejména rozpoznání, zda se jedná o leasing a také jeho následné účtování a vykázání. Další oblast rozdílná pro oba systémy je přístup ke kapitalizaci nákladů a to jak interních mzdových nákladů, tak nákladů na materiál. V práci je tato oblast demonstrována účtováním o interně vytvořeném software a také kapitalizací nákladů na generální opravy zákaznických zařízení.

Další část praktické aplikace se věnuje konkrétní části finančních výkazů, do které mají přímý dopad účetní operace a to i s cílem zobrazení rozdílů ve vzhledu výkazů a komentářem k vybraným rozdílům. V poslední třetí části je přiblíženo použití účetního systému Společnosti. Zejména způsobu jeho nastavení pro účely převodu položek do podoby reportování dle US GAAP. Dále také využití podrozvahových účtu účtové osnovy a použití registru karet majetku, který je veden odděleně pro potřeby statutárního účtování a potřeby US GAAP.

Výsledkem mé práce je zjištění, že oba systémy mají určité podobnosti, ale také odlišnosti. Česká legislativa dává jasné pokyny k účtování jednotlivých účetních případů, ale také výběr z různých metod, které vedou k tomu, že účetnictví může být do jisté míry kreativní. Proti tomu americké zásady dávají ještě větší volnost v přenesení pravidel do praxe, protože neříkají jak přesně účtovat, ale je nutné dodržet pravidla, která jsou specifikována přímo v jednotlivých standardech. Ačkoliv je zde určitá volnost, celý systém je natolik propracovaný, že je velkým rizikem pro společnosti nedodržovat tato pravidla. Porušení těchto pravidel může mít fatální následky.

Největší problém českých standardů vidím v účtování leasingu, kdy předmět nájmu generuje Společnosti výnosy a není vykázán v aktivech. Přístup US GAAP je v podstatě shodný s IFRS a mělo by tedy být zvaženo, zda tento fakt není dostatečným důvodem pro změnu pravidel i u nás v rámci přibližování se mezinárodním účetním systémům.

Závěrem bych ráda zdůraznila, že zpracování této diplomové práce bylo do jisté míry podloženo vlastní zkušeností z praxe, ale postupy demonstrovány v mé práci nemohou plně odrážet použití US GAAP v ostatních společnostech. Vycházejí zejména z požadavků mateřské společnosti a oboru podnikání. Promítnutí veškerých požadavků není pro dceřiné společnosti jednoduché, a proto jsou některé z nich stále ještě implementovány.

Kromě předání svých zkušeností jsem i já získala nové informace a poznatky, které dále využiji ve své budoucí praxi, protože systém amerických zásad se stále vyvíjí a i společnosti musí neustále na tyto změny reagovat.

9 Summary

Each country has its own accounting system which was designed to be comprehensible for its native users. Due to expanding international trade and moving of capital between countries , there is a need for international accounting systems. These systems are increasingly distributed and used.

One of the systems is US GAAP – American Generally Accepted Accounting Principles . The main objective of my thesis was to explain this system to Czech public by comparing operations that are reported differently according to Czech accounting system and the US GAAP. Accounting of fixed assets of the Company was chosen as specific area of comparison due to its great significance in total assets and due to my personal experience in this area.

The thesis is divided into two parts , the first contains approximation of legislative and other adjustments of Czech and American systems , the definition of fixed assets and the rules and recommendation for the preparation of the financial statements.

The second part focuses on the practical application dealing with reporting of the property, its depreciation and subsequent disposal of assets. The main difference in these systems is reporting of capital leases and especially the recognition and subsequent accounting and reporting. Another area different for the these systems is access to the capitalization of costs. This area is demonstrated by the accounting about internally generated software and capitalization of overhaul costs of customer equipment .

Another part of practical application is focused on the specific parts of the financial statements to which have a direct impact accounting operations and also in order to show the differences in appearance of statements and commentary on selected differences. Third part describes using of accounting system of the Company.

10 Přehled použité literatury

Tištěné zdroje:

BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetnictví II*. Praha: Institut Svazu účetních, c2004. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 80-867-1608-2.

Interní manuál mateřské společnosti určený pro podniky ve skupině „Accounting Manual“ z roku 2011

Interní materiály ze školení „US GAAP – Intensive Training 2013“ ze srpna roku 2013

Interní směrnice společnosti „Evidence majetku“ z roku 2013

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, vii, 417 s. ISBN 80-727-3098-3.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003. ISBN 80-727-3090-8.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: US GAAP, české účetnictví, slovníky*. Praha: Linde, 1998. ISBN 80-720-1109-X.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: [US GAAP : popis a interpretace současně platných pravidel US GAAP podle stavu k 15.12.2001]*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-720-1349-1.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 1143 s. ISBN 9788072638536.

SLÁDKOVÁ, Eva. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2009, 451 s. ISBN 978-80-7357-434-5.

Internetové zdroje:

Deloitte Development. *Accounting for Leases and Real Estate Considerations* [online]. 2012 [cit. 2014-04-13]. Dostupné z: https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&cad=rja&uact=8&ved=0CFIQFjAF&url=https%3A%2F%2Fwww.deloitte.com%2Fassets%2FDcom-UnitedStates%2FLocal%2520Assets%2FDocuments%2FEnergy_us_er%2Fus_er_AESem2012_1_1AccLease_101012.pdf&ei=M4xKU8CgFYrZtQbWooGYDA&usg=AFQjCNFhRWGOJErFz0dzGajt45XD1U7EjQ&bvm=bv.64542518,d.Yms

Financial Accounting Standards Board [online]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/home>

Generally Accepted Accounting Principles in the United States [online]. Dostupné z: <http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>

GOLA, Petr. Finance.cz. In: *Kdo sestavuje účetní výkazy dle IFRS nebo US GAAP?* [online]. 2009 [cit. 2014-03-31]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/245538-kdo-sestavuje-ucetni-vykazy-dle-ifrs-nebo-us-gaap-/tvi/informace/ucetnictvi/vykazy-podle-ifrs-a-us-gaap/>

IAFF. *Facts about GASB* [online]. 2014 [cit. 2014-04-13]. Dostupné z: http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CE8QFjAE&url=http%3A%2F%2Fwww.iaff.org%2Fpensions%2Fdocuments%2FFACTS%2520ABOUT%2520GASB_2010-2011_10-1-2012.pdf&ei=CY5KU5mGL4mTtAbMvIHIDA&usg=AFQjCNE0UkQ8ui8itraAIw_40ioO2Rp8Uw&bvm=bv.64542518,d.Yms&cad=rja

MLÁDEK, Robert. *GAAP* [online]. Dostupné z: <http://www.gaap.cz/cs/>

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP* [online]. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 415 s. [cit. 2014-03-13]. ISBN 80-720-1519-2.

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Proces tvorby US GAAP* [online]. Praha: VŠE [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://nb.vse.cz/fak1/cefius/Obcasnik2/Dokumenty/Mullerova.doc>

VAŠEK, Libor. *Základní aspekty US GAAP* [online]. Praha: VŠE, 2008 [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: http://www.lvc.cz/vyuka_VSE_2008_ZS/1FU400_Sylabus.pdf

Seznam tabulek a obrázků

Tabulka 1 Koncepční rámec US GAAP	10
Tabulka 2 Hierarchie obecně uznávaných zásad US GAAP	11
Tabulka 3 Účtová osnova Společnosti.....	24
Tabulka 4 Hodnota majetku v HFM (v milionech Kč).....	27
Tabulka 5 Účtování výdajů na RCU & PSU	28
Tabulka 6 Účtování interního vývoje software.....	29
Tabulka 7 Hodnota majetku v účetních knihách švýcarské společnosti.....	30
Tabulka 8 Účtování nákupu zařízení od švýcarské společnosti	30
Tabulka 9 Účtování leasingové smlouvy dle US GAAP	34
Tabulka 10 Přehled rozdělení splátek na úrok a splátku jistiny	34
Tabulka 11 Účtování leasingové smlouvy dle ČÚS	35
Tabulka 12 Účtování prodeje automobilu dle US GAAP.....	37
Tabulka 13 Účtování prodeje automobilu dle ČÚS.....	37
Tabulka 14 Dlouhodobý majetek v rozvaze Společnosti dle ČÚS.....	38
Tabulka 15 Dlouhodobý majetek v rozvaze Společnosti dle US GAAP.....	39
Tabulka 16 Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS	40
Tabulka 17 Výkaz zisku a ztráty dle US GAAP.....	40
Obrázek 1 Účtování RCU a PSU v systému Helios	41
Obrázek 2 Účtování pořízení software ve vlastní režii v systému Helios	41
Obrázek 3 Účtování pořízení majetku na operativní leasing v systému Helios	42
Obrázek 4 Karta majetku v systému Helios.....	42
Obrázek 5 Propojení registru majetku dle ČÚS a US GAAP.....	43

Seznam použitých zkratk

Accum Depr	Accumulated Depreciation (Oprávky)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Americký institut certifikovaných účetních)
APB	Accounting Principles Board (Výbor pro účetní zásady)
ASC	Accounting Standards Codification (Kodifikace účetních standardů)
CAP	Committee on Accounting Procedure
CAPEX	Capital Expenditures
CPE	Customer Premise Equipment (Koncové účastnické zařízení)
ČÚS	České účetní standardy
DPH	Daň z přidané hodnoty
EITF	The Emerging Issues Task Force
FASB	Financial Accounting Standards Board (Komise pro účetní standardy)
GASB	Governmental Accounting Standards Board (Vládní komise pro účetní zásady)
IA	Intangible Assets (Nehmotná aktiva)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
PP&E	Property, Plant and Equipment (Dlouhodobý hmotný majetek)
PSU	Power Supply Unit (Zdroj)
RCU	Remote Control Unit (Dálkový ovládač)
SEC	Securities and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry)
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts (Konceptní stanoviska vydána FASB)
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards (Standardy finančního účetnictví vydané FASB)
SH	Současná hodnota
TA	Tangibles Assets (Hmotná aktiva)
UPS	Uninterruptible Power Supply
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)
USA	United States of America (Spojené státy americké)

Seznam příloh

Příloha 1 Rozvaha dle US GAAP k 31.12.2012	55
Příloha 2 Rozvaha dle ČÚS k 31.12.2012	56
Příloha 3 Výkaz zisku a ztráty dle US GAAP k 31.12.2012	57
Příloha 4 Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS k 31.12.2012.....	58
Příloha 5 Wi-Fi modem CISCO ED3.0	59
Příloha 6 STB Kaon KCF-SA700.....	59

Přílohy

Příloha 1 Rozvaha dle US GAAP k 31.12.2012

Balance Sheet		Dec
Entity:	Společnost	2 012
Current Assets		
Cash and cash equivalents		56 934 156
Trade AR and Unbilled Revenue		150 647 165
Other Current Receivables		15 686 164
Other Current Assets - Total		24 334 552
Total Current Assets		247 602 036
Long Term Assets		
Investments		353 063 486
Property and Equipment - Net		4 658 083 415
Goodwill		8 671 459 281
Tot Identifiable Intangible Assets, Net		148 015 546
Other Long Term Assets - Total		443 278 090
Total Long Term Assets		14 273 899 818
Total Assets		14 521 501 854
Current Liabilities		
Accounts Payable		438 426 684
Accrued Liabilities		426 394 248
Current Portion LTD and Capital Leases		22 486 624
Total Current Liabilities		887 307 556
Total Long Term Liabilities		
Long Term Debt and Capital Lease Obl		5 628 904 676
Long Term Deferred Revenue and Deposits		53 965 752
Long Term Deferred Tax Liability		50 399 478
Other Long Term Liabilities		458 446 913
Total Long Term Liabilities		6 191 716 819
Total Liabilities		7 079 024 375
Equity		
Share Capital		1 809 424 000
Additional Paid-in Capital		4 248 422 154
RE / Accumulated Deficit		1 360 026 258
Accum OCI/Loss Attributable to Parent		24 605 206
Total Equity		7 442 477 618
Total Liabilities and Equity		14 521 501 993

Příloha 2 Rozvaha dle ČÚS k 31.12.2012

Označení	Text 1	Číslo řádku	Běžné obd.brutto	Běžné obd.korekce	Běžné obd.netto
	AKTIVA CELKEM	1	26 024 343 474,86	-14 831 195 109,66	11 193 148 365,20
B.	Dlouhodobý majetek	3	25 147 508 716,41	-14 643 070 294,53	10 504 438 421,88
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	379 725 213,94	-359 914 099,56	19 811 114,38
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	5	140 030,00	-140 030,00	0,00
3.	Software	7	357 349 400,67	-339 803 052,12	17 546 348,55
4.	Ocenitelná práva	8	290 361,50	-290 361,50	0,00
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10	21 945 421,77	-19 680 655,94	2 264 765,83
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	24 128 804 257,01	-14 283 156 194,97	9 845 648 062,04
B. II. 1.	Pozemky	14	1 048 066,20	0,00	1 048 066,20
2.	Stavby	15	8 993 295 348,60	-5 520 515 631,09	3 472 779 717,51
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	6 114 146 737,65	-5 384 553 755,68	729 592 981,97
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	1 993 008,00	-1 993 008,00	0,00
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20	63 602 557,38	0,00	63 602 557,38
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21	2 229 369,46	0,00	2 229 369,46
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	22	8 952 489 169,72	-3 376 093 800,20	5 576 395 369,52
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	23	638 979 245,46	0,00	638 979 245,46
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	24	638 979 245,46	0,00	638 979 245,46
C.	Oběžná aktiva	31	826 065 844,17	-188 124 815,13	637 941 029,04
C. I.	Zásoby	32	119 946 013,73	-15 923 679,88	104 022 333,85
C. I. 1.	Materiál	33	111 920 629,15	-15 923 679,88	95 996 949,27
5.	Zboží	37	8 025 384,58	0,00	8 025 384,58
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	39	91 275 123,60	0,00	91 275 123,60
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44	91 275 123,60	0,00	91 275 123,60
C. III.	Krátkodobé pohledávky	48	547 911 744,43	-172 201 135,25	375 710 609,18
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49	489 636 947,82	-172 201 135,25	317 435 812,57
6.	Stát - daňové pohledávky	54	43 185 701,00	0,00	43 185 701,00
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	12 201 617,20	0,00	12 201 617,20
8.	Dohadné účty aktivní	56	2 667 191,28	0,00	2 667 191,28
9.	Jiné pohledávky	57	220 287,13	0,00	220 287,13
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	58	66 932 962,41	0,00	66 932 962,41
C. IV. 1.	Peníze	59	201 468,93	0,00	201 468,93
2.	Účty v bankách	60	66 731 493,48	0,00	66 731 493,48
D. I.	Časové rozlišení	63	50 768 914,28	0,00	50 768 914,28
D. I. 1.	Náklady příštích období	64	44 631 151,45	0,00	44 631 151,45
3.	Příjmy příštích období	66	6 137 762,83	0,00	6 137 762,83
	PASIVA CELKEM	67	26 024 343 474,86	-14 831 195 109,66	11 193 148 365,20
A.	Vlastní kapitál	68	17 444 225 828,57	-14 831 195 109,66	2 613 030 718,91
A. I.	Základní kapitál	69	1 167 816 000,00	0,00	1 167 816 000,00
A. I. 1.	Základní kapitál	70	1 167 816 000,00	0,00	1 167 816 000,00
A. II.	Kapitálové fondy	73	7 959 616 726,88	0,00	7 959 616 726,88
A. II. 1.	Emisní ážio	74	4 640 400 000,00	0,00	4 640 400 000,00
2.	Ostatní kapitálové fondy	75	2 561 395 830,08	0,00	2 561 395 830,08
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	76	499 482 665,81	0,00	499 482 665,81
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	77	258 338 230,99	0,00	258 338 230,99
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	79	176 159 023,96	0,00	176 159 023,96
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	80	176 159 023,96	0,00	176 159 023,96
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	82	-6 688 922 625,31	0,00	-6 688 922 625,31
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	84	-6 688 922 625,31	0,00	-6 688 922 625,31
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	85	14 829 556 703,04	-14 831 195 109,66	-1 638 406,62
B.	Cizí zdroje	86	8 407 889 959,76	0,00	8 407 889 959,76
B. I.	Rezervy	87	156 176 816,69	0,00	156 176 816,69
3.	Rezerva na daň z příjmu	90	130 637 030,00	0,00	130 637 030,00
4.	Ostatní rezervy	91	25 539 786,69	0,00	25 539 786,69
B. II.	Dlouhodobé závazky	92	7 360 313 257,23	0,00	7 360 313 257,23
2.	Závazky - ovládaní a řízení osoba	94	6 745 262 390,63	0,00	6 745 262 390,63
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	97	23 201 867,62	0,00	23 201 867,62
10.	Odložený daňový závazek	102	591 848 998,98	0,00	591 848 998,98
B. III.	Krátkodobé závazky	103	891 399 885,84	0,00	891 399 885,84
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	488 913 594,13	0,00	488 913 594,13
5.	Závazky k zaměstnancům	108	25 191 075,17	0,00	25 191 075,17
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	14 005 586,00	0,00	14 005 586,00
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	89 215 183,37	0,00	89 215 183,37
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	7 950 422,64	0,00	7 950 422,64
10.	Dohadné účty pasivní	113	250 906 790,69	0,00	250 906 790,69
11.	Jiné závazky	114	15 217 233,84	0,00	15 217 233,84
C. I.	Časové rozlišení	119	172 227 686,53	0,00	172 227 686,53
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	123 263,04	0,00	123 263,04
2.	Výnosy příštích období	121	172 104 423,49	0,00	172 104 423,49

Příloha 3 Výkaz zisku a ztráty dle US GAAP k 31.12.2012

Profit & Loss Statement		Total
Entity:	Společnost	2 012
Reported period:	December 2013	Actual
Value:	CZK Total	
view:	PERIOD	
		2 012
Revenue		
Total Revenue		4 292 571 186
Operating Cash Flow		
Operating Expenses		1 304 037 051
SG & A		487 104 392
Operating Cash Flow		2 501 429 743
Operating Income / Loss		
Other Operating Costs below OCF		1 714 219 028
Operating Income / Loss		787 210 715
Earnings Before Taxes and Minority Interest		
Total Other Income / Expense		460 381 109
Earnings from cont ops, before taxes		326 829 606
Earnings from Continuing Operations		
INCOME TAXES		135 363 489
Earnings from cont ops, net of taxes		191 466 117
Net Income		191 466 117

Příloha 4 Výkaz zisku a ztráty dle ČÚS k 31.12.2012

Označení	Text 1	Bežné období	Minulé období
I.	Tržby za prodej zboží	63 806 280,33	51 418 451,89
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	39 064 461,07	34 260 015,84
+	Obchodní marže	24 741 819,26	17 158 436,05
II.	Výkony	4 218 396 886,04	4 382 917 631,07
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	4 209 144 875,62	4 374 300 504,43
3.	Aktivace	9 252 010,42	8 617 126,64
B.	Výkonová spotřeba	1 779 383 511,62	1 811 476 612,52
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	82 564 635,80	99 369 078,27
B. 2.	Služby	1 696 818 875,82	1 712 107 534,25
+	Přidaná hodnota	2 463 755 193,68	17 158 436,05
C.	Osobní náklady	573 808 633,75	498 989 961,70
C. 1.	Mzdové náklady	418 125 421,00	365 885 442,00
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	140 820 139,00	119 549 701,00
C. 4.	Sociální náklady	14 863 073,75	13 554 818,70
D.	Daně a poplatky	1 514 789,54	1 959 443,97
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 531 763 922,27	1 539 969 838,42
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	4 526 029,83	5 677 589,70
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	3 086 431,94	4 593 934,16
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	1 439 597,89	1 083 655,54
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	3 876 110,40	1 760 836,31
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	437 354,35	745 717,43
2.	Prodaný materiál	3 438 756,05	1 015 118,88
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komp	11 766 483,62	15 438 874,68
IV.	Ostatní provozní výnosy	43 261 266,51	33 424 908,44
H.	Ostatní provozní náklady	27 047 874,16	49 457 265,81
*	Provozní výsledek hospodaření	361 764 676,28	520 125 731,85
X.	Výnosové úroky	188 571,38	397 194,28
N.	Nákladové úroky	442 839 741,00	504 286 439,08
XI.	Ostatní finanční výnosy	6 381 768,54	12 968 917,76
O.	Ostatní finanční náklady	30 483 729,57	29 433 243,41
*	Finanční výsledek hospodaření	-466 753 130,64	-520 353 570,45
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	-19 682 316,00	1 681 577,00
Q. 1.	- splatná	108 413 684,00	128 178 660,00
2.	- odložená	-128 096 000,00	-126 497 083,00
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	-85 306 138,36	-1 909 415,60
XIII.	Mimořádné výnosy	222 320,96	271 008,98
*	Mimořádný výsledek hospodaření	222 320,96	271 008,98
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	-85 083 817,40	-1 638 406,62
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	-104 766 133,40	43 170,38

Příloha 5 Wi-Fi modem CISCO ED3.0



Příloha 6 STB Kaon KCF-SA700

