

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA APLIKOVANÝCH VĚD**

KATEDRA MATEMATIKY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Aplikace účetních principů US GAAP v českém účetním
podnikatelském prostředí**

Plzeň, 2011

Petra Lenková

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a výhradně s použitím citovaných pramenů.

V Plzni dne 2.8.2011

.....

podpis

Anotace

Bakalářská práce se zaměřuje na problematiku současného sestavování a porovnání účetních výkazů podle českých účetních standardů a amerických účetních principů US GAAP. Cílem práce je charakterizovat rozvahu a výsledovku podle obou systémů, ukázat nynější postup vykazování ve vybrané firmě a navrhnout případné obměny v tomto postupu.

Klíčová slova

Rozvaha, výsledovka, české účetní standardy (ČÚS), Všeobecné uznávané americké účetní zásady (US GAAP)

Abstract

The bachelor thesis focuses on the issue of comparing current accounting statements according to the Czech accounting principles and the US Generally Accepted Accounting Principles. The aim of this thesis is the characteristic of income statement and balance sheet in both systems, showing the current methods and the suggestion of possible changes.

Key words

Balance sheet, income statement, Czech accounting standards, United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)

Obsah

OBSAH	1
1 ÚVOD	3
2 ČESKÝ A AMERICKÝ ÚČETNÍ SYSTÉM	4
2.1 CHARAKTERISTIKA ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A AMERICKÝCH ÚČETNÍCH PRINCIPŮ	4
2.1.1 České účetní standardy pro podnikatele	5
2.2 DEFINOVÁNÍ ROZVAHY A VÝSLEDOVKY PODLE ČÚS A US GAAP	8
2.2.1 Rozvaha podle ČÚS	8
2.2.2 Rozvaha podle US GAAP (balance sheet, the statement of financial position)	9
2.2.3 Výsledovka podle ČÚS	9
2.2.4 Výsledovka podle US GAAP (income statement, earnings statement, statement of changes in financial position)	10
2.3 ZÁKLADNÍ ROZDÍLY MEZI ČESKÝM A AMERICKÝM VÝKAZNICTVÍM	11
3 POPIS VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	12
3.1 ÚČETNICTVÍ VE FIRMĚ	12
3.2 ROZDÍLY MEZI FIREMNÍM ÚČETNICTVÍM A ÚČETNICTVÍM PODLE US GAAP	13
3.2.1 Změna stavu nedokončené výroby – účtování podle ČÚS a US GAAP	13
3.2.2 Finanční leasing – účtování podle ČÚS a GAAP	17
4 POPIS VZTAHŮ MEZI ZŮSTATKY NA ÚČTECH A KONEČNÝMI VÝKAZY PODLE ČÚS A US GAAP	20
4.1 VZTAHY V ČESKÉM ÚČETNICTVÍ	20
4.2 PŘEVODY Z ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ DO US GAAP	21
4.3 ZOBRAZENÍ PŘEVODŮ MEZI POLOŽKAMI VÝKAZŮ POMOCÍ BIGRAFU	22
5 PŘEVODY FIREMNÍCH ÚČTŮ DO VÝKAZŮ US GAAP	25
5.1 SOUČASNÁ FIREMNÍ ÚČETNÍ TRANSFORMACE DO ROZVAHY PODLE US GAAP	25
5.2 SOUČASNÁ FIREMNÍ ÚČETNÍ TRANSFORMACE VÝSLEDOVKY	27
6 NÁVRH TRANSFORMACE ČESKÝCH ÚČTŮ Z ÚČTOVÉ OSNOVY PRO PODNIKATELE DO US GAAP A SOUČASNÝ FIREMNÍ PŘEVOD	30
6.1 PŘEVOD ROZVAHOVÝCH ÚČTŮ	30
6.1.1 Převod aktiv	30
6.1.2 Převod pasiv	39
6.2 PŘEVOD VÝSLEDKOVÝCH ÚČTŮ	43
7 SESTAVENÍ ZÁVĚREČNÝCH VÝKAZŮ PODLE ČÚS A US GAAP	47
7.1 UKÁZKA ÚČTOVÁNÍ O PROJEKTECH PODLE ČÚS A US GAAP	48
7.1.1 Účtování Projektu č. 1 podle ČÚS	49
7.1.2 Účtování Projektu č. 1 podle US GAAP	49
7.1.3 Účtování projektu č. 5 podle ČÚS	50
7.1.4 Účtování projektu č. 5 podle US GAAP	50
7.2 ÚČTOVÁNÍ O FINANČNÍM LEASINGU PODLE ČÚS A US GAAP	51
7.2.1 Účtování o pořízeném automobilu na finanční leasing podle ČÚS	51
7.2.2 Účtování o pořízeném automobilu na finanční leasing podle US GAAP	51
7.3 SESTAVENÍ ROZVAHY A VÝSLEDOVKY PODLE ČÚS	52
7.4 SESTAVENÍ ROZVAHY A VÝSLEDOVKY PODLE US GAAP	55
VÝSLEDOVKA PODLE US GAAP FIKTIVNÍ FIRMY PROJEKTY A.S. ZA ROK 2009	56
7.5 POPIS SOUČASNÉHO PŘEVODU	57
7.6 SHRNUTÍ VÝSLEDNÝCH VÝKAZŮ PODLE ČÚS A US GAAP	58
8 ZÁVĚR	60

9	PŘÍLOHY	62
10	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ	73
11	SEZNAM ZKRATEK	75
12	POUŽITÉ ZDROJE A LITERATURA	76

1 Úvod

V posledních letech se čím dál více projevuje snaha o sjednocování účetních systémů nejen v evropském, ale dokonce i celosvětovém měřítku. Tento trend nemíjí ani Českou republiku, resp. subjekty, kterých se účetnictví týká. V Evropě se nyní používá výkaznictví podle IFRS (International Financial Reporting Standards)¹, mimo Evropu je prozatím uznáván pouze systém US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles)². Oba systémy jsou si podobné, a proto se objevuje snaha o konvergenci jejich koncepčních rámců, jak je zmíněno v [22].

Subjekty v České republice nemají dosud povinnost (pokud firma nebo její mateřská společnost není kótována na mezinárodní burze s cennými papíry) vykazovat účetní závěrky podle uvedených mezinárodních systémů. V současnosti se účetnictví u nás řídí zákonem, vyhláškami a standardy účetnictví, viz [10]. Mezi povinnosti členských států EU ale patří zahrnout do zákona o účetnictví čtvrtou, sedmou a osmou směrnicí Evropské unie³. Firmy, které obchodují s akciemi na mezinárodním trhu, musí zpracovávat výkazy podle mezinárodních pravidel. Vzhledem k poloze České republiky jsou zde aplikována pravidla především podle IFRS. US GAAP používají například firmy, které mají majoritního akcionáře ve Spojených státech amerických, jenž chce znát objektivní informace o finančním stavu své dceřiné společnosti.

Cílem práce je seznámení a následné srovnání českých a amerických principů tvoření rozvahy a výsledovky, jak z pohledu formálního, tak i obsahového. Další část se věnuje rozdílům v účtování ve specifických oblastech, které se nejvíce dotýkají vybrané firmy, následně jsou popsány konkrétní úpravy a rozdíly ve firemním vykazování podle US GAAP. Dále je navržen převodový můstek účtů z českého účetnictví do US GAAP a v poslední části je na fiktivní firmě ukázán dopad největších rozdílů na konečné výkazy v obou systémech – rozvahu a výsledovku.

¹ International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy finančního účetnictví

² United States Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané účetní princip

³ Tyto direktivy tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie. Čtvrtá směrnice rady EHS se týká ročních účetních závěrek určitých forem společností, směrnice se měla vztahovat pouze na velké společnosti, což bylo zdůvodňováno tím, že činnost těchto společností překračuje rámec hranice jednotlivých států a je třeba stanovit minimální ekvivalentní požadavky na rozsah zveřejňovaných účetních informací. Sedmá směrnice se týká konsolidovaných účetních závěrek a jejím cílem bylo poskytnout srovnatelné jednotné informace za podniky tvořící skupinu pro třetí strany. Osmá směrnice se týká činnosti a požadavků auditorů.

2 Český a americký účetní systém

2.1 Charakteristika českých účetních standardů a amerických účetních principů

V České republice je účetnictví upravováno podle zákonů, vyhlášek a dalších právních předpisů vydaných Ministerstvem financí ČR, které popisují účetní osnovy a postupy účtování pro jednotlivé účetní jednotky. Každý podnikatelský subjekt, který vede podvojně účetnictví, musí pravidelně sestavovat účetní závěrku, která se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a také přílohy, jejíž součástí bývá cash-flow (přehled o peněžních tocích). Účetní jednotky stanovené v § 21a odst. (1) zákona o účetnictví jsou povinny nechat svoji účetní závěrku ověřovat auditorem. Tyto účetní jednotky, mimo jednotky, kterým ověřování účetní závěrky stanoví zvláštní předpis, jsou také povinny vyhotovit výroční zprávu. S výroční zprávou se může seznámit kdokoli z veřejnosti, zejména pak investoři, finanční analytici nebo účetní znalci.

Účetní jednotky se řídí zákonem o účetnictví – zákon 563/1991 Sb., kde lze najít přesné definování účetních subjektů, rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky pro zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Dále se každá jednotka řídí příslušnými opatřeními, vyhláškami a účetními standardy, které jsou schválené a vydané Ministerstvem financí a zohledňují konkrétní specifika jednotky.

České účetní standardy (dále ČÚS) lze rozdělit do několika skupin, převzato z [10]:

- **ČÚS pro podnikatele** (pro subjekty účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.)
- **ČÚS pro finanční instituce** (pro subjekty účtující podle vyhlášky č. 501/2002 Sb.)
- **ČÚS pro pojišťovny** (pro subjekty účtující podle vyhlášky č. 502/2002 Sb.)
- **ČÚS pro zdravotní pojišťovny** (pro subjekty účtující podle vyhlášky č. 503/2002 Sb.)
- **ČÚS pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání** (pro subjekty účtující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.,)
- **ČÚS pro některé jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č.410/2009 Sb.** (územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy,...)

2.1.1 České účetní standardy pro podnikatele

Jsou určeny podnikatelům účtujícími v podvojném účetnictví, kteří se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb. Cílem by měl být soulad v účtování těchto jednotek. Jedná se o 23 standardů, které se zabývají běžnými účetními problémy. Současné standardy jsou platné od 1.1.2004 (v pozdějších úpravách). Obsah standardu je většinou rozdělen do čtyř částí, kterými jsou: cíl, obsahové vymezení, postup tvorby a použití položky a postup účtování.

Rozdělení českých účetních standardů pro podnikatele, převzato z [11]⁴:

- 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**
- 010 Zvláštní operace s pohledávkami**
- 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 Konsolidace**
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace**
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby**
- 023 Přehled o peněžních tocích**

⁴ Aktualizace znění: původní vydání ve Finančním zpravodaji 11-12/1/2003 jako bod 48., tiskové opravy ve Finančním zpravodaji 2-3/2004 jako bod 17 (č.j. 281/10 565/2004), doplněné znění ve Finančním zpravodaji 6/2010 jako bod 22 (č.j. 28/115 874/2010-28), doplněné znění ve Finančním zpravodaji 8/2010 jako bod 33 (č.j. 28/115 402/2010-28).

V americkém prostředí se oproti našim standardům objevují všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). Jsou tvořeny velkým množstvím standardů finančního účetnictví, doporučeními a různými interpretacemi, které vychází z historie a praktických zkušeností.

Obsahem principů jsou jak teoretické postupy, tak i praktické pohledy na jednotlivé případy. US GAAP slouží pouze jako zdroj finančního účetnictví. Není to pevně daný systém jako v České republice. Podle lit. [9] se nejedná o typ účetnictví, který slouží k výpočtu daně z příjmu. Zatímco české účetnictví je podkladem pro výpočet této přímé daně, v amerických standardech je daňový pohled striktně vyloučen. Účetní výkaz zpracovaný na základě systému US GAAP je určen především majitelům společností a investorům, kteří obchodují se svými cennými papíry na amerických kapitálových trzích. US GAAP je povinný pouze pro firmy, které mají veřejně obchodovatelné akcie na amerických burzách. Ostatní jej ale většinou využívají také, protože se tím zvyšuje jejich důvěryhodnost pro případné investory.

Základní rozdíl mezi oběma způsoby účetnictví tkví v samotném pohledu na něj. Český systém účetnictví vychází ze zákonů. Stát kontroluje jeho správné provádění ve firmách, a to kvůli svým zájmům, jelikož účetnictví slouží k výpočtu daně z příjmu. US GAAP není zákon a není propojen s daňovým systémem.

Instituce, které se zabývají zásadami, metodami a formami výkazů, čerpáno z lit. [2] str.130, lit. [6] a [16] str.8, jsou:

- **Komise pro cenné papíry a burzy** (Securities and Exchange Commission – SEC, www.sec.gov) – reguluje americký burzovní trh, garantuje nezkreslené informace investorům tak, aby jim byl zajištěn prostor pro objektivní rozhodování
- **Americká komora auditorů** (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, www.aicpa.org) – organizace, která přezkušuje a poskytuje licence auditorům
- **Rada pro účetní standardy** (Financial Accounting Standards Board – FASB, www.fasb.org) – profesní organizace nezávislá na státě pověřená AICPA, jejíž návrhy se stávají nepostradatelnými pro vývoj účetních zásad
- **Rada vlády pro účetní standardy** (Governmental Accounting Standards Board – GASB, www.gasb.org) – zaměřuje se účetnictví státu a samosprávních celků.

FASB svá vyjádření rozděluje do čtyř kategorií, čerpáno z lit.[9] a [2] str.131:

1 Koncepční rámec finančního účetnictví (Statements of Financial Accounting Concepts) – SFAC

- **SFAC 1 Cíle finančního výkaznictví podniku (listopad 1978)**

- jsou zde uvedeny tři cíle: „zajišťovat užitečné informace pro ekonomické rozhodování, zajistit informace použitelné pro předpověď peněžních toků a informace o ekonomických zdrojích a jejich změnách“

- **SFAC 2 Kvalitativní charakteristiky účetních informací (květen 1980)**

- vymezuje položky, které jsou jako účetní informace důležité

- **SFAC 3**

- nahrazen částí SFAC 6

- **SFAC 4 Cíle finančního výkaznictví neziskových podniků (prosinec 1980)**

- **SFAC 5 Rozpoznání a měření ve finančním výkaznictví podniku (prosinec 1984)**

- popisuje jak uznávat a oceňovat účetní data (např. výnosy, náklady změny v majetku a závazcích,...)

- **SFAC 6 Prvky finančního výkaznictví (prosinec 1985)**

- zahrnuje koncepty pro položky typu majetek, závazky a vlastní jmění (složky rozvahy), dále např. výnosy, náklady, zisk, ztráta, atd.

- **SFAC 7 Použití výkazu o peněžních tocích a současné hodnoty v účetních měřítkách (únor 2000)**

2 Účetní standardy (Statements of Financial Accounting Standards – SFAS)

- směrodatná ustanovení, která vysvětlují všeobecně uznávané standardy

- v současné době je již vydáno přes 160 standardů

3 Interpretace účetních standardů

- konkretizují a vysvětlují vydané standardy

4 Technické věstníky

- slouží jako průvodce standardy a interpretacemi

2.2 Definování rozvahy a výsledovky podle ČÚS a US GAAP

2.2.1 Rozvaha podle ČÚS

Rozvahu pro podnikatele určuje vyhláška 500/2002 Sb.⁵, Hlava I (§ 3 - § 4). Je součástí řádné účtové závěrky. Forma a obsah jsou oficiálně stanoveny, protože slouží nejen k vnitřnímu použití ve firmě, ale i pro potřeby veřejnosti a státu. Existují dva typy rozvahy – v plném rozsahu a ve zkráceném rozsahu⁶. Rozvaha se skládá ze dvou částí – aktiva a pasiva.

AKTIVA

V aktivech se zobrazují formy majetku. Dělí se na stálá aktiva (dlouhodobý hmotný, nehmotný a investiční majetek), oběžná aktiva (zásoby, pohledávky, finanční majetek krátkodobé povahy, peněžní prostředky) a přechodná aktiva (časové rozlišení, dohadné účty aktivní). V rozvaze se uvádí tři hodnoty aktiv:

- **brutto** – ocenění aktiva na jemu odpovídajícím účtu
- **korekce** – jsou to zúčtované opravné položky majetku a oprávkky k nim
- **netto** – aktiva snižená o opravné položky a oprávkky.

Platí následující vztah: **BRUTTO – KOREKCE = NETTO**.

Pokud má položka nulovou hodnotu, tak se nula do rozvahy nepíše. V každé rozvaze se také do pravého sloupce uvádí výše netto aktiv z minulého účetního období. Částky se vykazují v českých korunách a jsou v tisících.

PASIVA

Pasiva zobrazují přehled o vlastních (základní kapitál, zisk/ztráta minulých let, hospodářský výsledek za období, přijaté dary a dotace) a cizích (rezervy, krátkodobé a dlouhodobé závazky) zdrojích majetku.

Vždy platí vztah, že **aktiva (netto) se rovnají na konci období pasivům**.

Základní vymezení položek pasiv lze najít v Hlavě II (§ 5 - § 19) vyhlášky 500/2002 Sb.

⁵ Touto prováděcí vyhláškou k podvojnému účetnictví se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

⁶ Rozvaha ve zkráceném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi.

2.2.2 Rozvaha podle US GAAP (balance sheet, the statement of financial position)

Zde je rozvaha také chápána jako výkaz o finančním stavu firmy.

Obvykle je dělena do tří částí, čerpáno z lit. [9] str. 90:

- majetek, který se řadí podle likvidity (např. peníze, krátkodobé finanční investice, krátkodobé pohledávky, ...)
- závazky, které se řadí podle doby splatnosti (krátkodobé a dlouhodobé)
- vlastní jmění, které se řadí podle tradice (základní kapitál, emisní ážio, fondy,...).

Není předepsána žádná její konkrétní podoba. Položky (podle zásady úplné informace a zásady omezení pravdivosti) by měly být rozepsány tak, aby se uživatel, který má k dispozici pouze veřejné výkazy, mohl co nejlépe odhadnout finanční stav společnosti. Na druhou stranu by neměla obsahovat zbytečně podrobné nebo jakýmkoliv způsobem zavádějící informace. V hlavičce rozvahy se musí objevit fakt, že jde o rozvahu, název účetní jednotky a den, ke kterému byla vytvořena. Čerpáno z lit. [9] str. 90.

2.2.3 Výsledovka podle ČÚS

Zahrnuje náklady, výnosy a složky hospodářského výsledku, blíže viz. Hlava III (§ 20 až § 38) vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Platí vztah: **VÝNOSY – NÁKLADY = HOPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK.**

Je uspořádána do tří odstavců, kde se nachází informace o provozní, finanční a mimořádné činnosti.

Lze z ní určit šest druhů hospodářského výsledku:

- provozní
- finanční
- za běžnou činnost
- mimořádný
- výsledek hospodaření za účetní období
- výsledek hospodaření před zdaněním

Může se vykazovat ve dvou typech: druhově podle nákladů a účelově podle nákladů.⁷

⁷ Rozdíl Výkazu zisku a ztráty v druhovém a účelovém členění spočívá v uspořádání položek v provozní oblasti. Při druhovém členění výkazu je samostatně vykazována činnost obchodní a výrobní, následně je samostatně vykázána přidaná hodnota. Náklady jsou samostatně rozděleny podle druhů (např. spotřeba veškerého materiálu, osobní náklady, daně, odpisy...). Při účelovém členění výkazu jsou veškeré tržby z prodeje sloučeny a provozní náklady podle účelu rozděleny do třech kategorií: náklady prodeje, odbytové náklady a správní režie. Blíže viz. Vyhláška č. 500/2002 Sb., Hlava III., Příloha č. 1, Příloha č. 2.

2.2.4 Výsledovka podle US GAAP (income statement, earnings statement, statement of changes in financial position)

Výsledovka podává informace o výkonnosti firmy za období, výhradně je tvořena v účelové podobě.

Položky jsou v ní rozděleny na následující části, čerpáno z lit. [2] str. 203:

- výnosy (revenues) – z hlavní činnosti
- gains - „přínosy“ z okrajových nebo náhodných činností
- expenses (náklady) - z hlavní činnosti
- losses (újm) - z okrajových nebo náhodných činností

Comprehensive income (úplný výsledek hospodaření) je charakterizován jako změna ve vlastním kapitálu způsobená transakcemi, které nemají vlastnický charakter. Zejména se tedy jedná o transakce mezi podnikem a jinou firmou.

FORMY, viz lit. [2] str. 215:

- **jednostupňová (the single-step form)**: Je rozdělena na výnosy a náklady. Provozní a ostatní výnosy jsou sečteny dohromady. Náklady na prodané zboží, provozní náklady a ostatní náklady se také sčítají. Celkové náklady se odečtou od celkových výnosů a tak je získán čistý zisk
- **vícetupňová (the multi-step forms)**: Náklady a výnosy jsou rozděleny na provozní a neprovozní činnost. Lépe se proto identifikují informace o výnosech a nákladech z hlavní činnosti. Většina firem používá tuhle formu.

Hlavní položky výsledovky, viz lit. [3] str. 332:

- *„výsledek z pokračujících operací (hrubá marže z prodeje po odečtení provozních nákladů z hl. činnosti)*
- *jiné výnosy a náklady*
- *výsledek před daněmi ze zisku a před mimořádnými položkami*
- *daně ze zisku*
- *ukončované činnosti*
- *mimořádné položky*
- *kumulativní vliv změn účetních pravidel*
- *zisk na kmenovou akcii“*

V obou systémech se pro porovnání ve výkazu uvádí i položky rozvahy a výsledovky za předcházející rok.

2.3 Základní rozdíly mezi českým a americkým výkaznictvím

Podle toho, co bylo uvedeno v předchozí kapitole, lze určit jako jeden ze základních rozdílů formální stránku výkazů. V ČR je dána zákonem, a proto jsou všechny závěrky firem formálně srovnatelné. V USA není předepsána přesná forma výkazu. V koncepčním rámci US GAAP (SFAC 6) je ale stanoveno deset prvků, které do finančních výkazů patří, a pokud nějaká položka nespĺňuje definici jednoho z těchto prvků, nesmí být do výkazu zahrnuta (lze ji ale uvést v příloze). Těmito prvky jsou: majetek, závazky, vlastní kapitál, investice od majitelů, výplaty majitelům, tržby, náklady, zisky, ztráty a souhrnný hospodářský výsledek. Názvy položek si firmy určí samy tak, aby se dalo dobře rozpoznat, čím se firma zabývá, jaký vlastní majetek, struktura závazků apod. Dále se v US GAAP neuvádějí přesné postupy účtování. Daňové otázky řeší příslušný zákon, takže neexistuje propojení s daňovým systémem a účetnictvím jako u nás. Daňová povinnost vzniká až s přijatými peněžními prostředky a přijatým zbožím.

Rozdíly v některých položkách výkazů:

Výnosy

V ČR se do výnosů zahrnuje i aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti. V USA se jedná pouze o výnosy z tržních transakcí.

Majetek

Majetek, který není v současnosti využíván (např. nepoužívaný stroj) není podle US GAAP majetek, protože nepřináší budoucí pravděpodobné výhody. Naopak majetek pořízený na finanční leasing se stává majetek pro nájemce, protože jím disponuje a má nad ním kontrolu (jde o upřednostňování ekonomické podstaty nad právní, která je oproti US GAAP preferována v ČÚS). Podle ČÚS během smlouvy vykazuje tento majetek pronajímatel a do majetku nájemce přechází až na konci finančního leasingu.

3 Popis vybrané společnosti

Firma Stevenson and Associates a.s. (dále jen S&A-CZ) je člen skupiny Paul C. Rizzo Associates. V současnosti má dvě nezávislé kanceláře v ČR a Rusku. Česká pobočka byla založena v roce 1992 v Plzni.

Mezi její hlavní oblasti činnosti patří, převzato z [14]:

- „vývoj zjednodušených, bezpečných a cenově přijatelných analytických postupů pro konstrukčně-mechanické návrhy a analýzy konstrukcí, systémů a jejich komponent;
- zjišťování a analýzy poruch konstrukcí a komponent zařízení vystavených extrémním zatížením, dynamickým rázům, výbuchům, rázovým, cyklickým a dalším extrémním zatížením;
- analýzy vzájemného působení staveb a jejich podloží;
- použití dat ze seizmických zkoušek a z reálných zemětřesení a použití přístupu SMA (Seismic Margin Assessment) pro hodnocení seizmické odolnosti a ověření seizmické adekvátnosti konstrukcí, systémů a zařízení v jaderných i nejaderných elektrárnách;
- pravděpodobnostní a rizikové hodnocení a výpočty parametrů porušitelnosti;
- hodnocení seizmické odolnosti nadzemního a podzemního potrubí a souvisejících zařízení;“
- apod.

Fakta z obchodního rejstříku

Datum zápisu: 28. července 1992

Obchodní firma: Stevenson and Associates, Kancelář v České republice a.s.

Zapsáno: 2. června 2008

Akcie: 200 ks kmenové akcie na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 10 000 Kč

3.1 Účetnictví ve firmě

Firma S&A-CZ vykazuje na konci roku účetní závěrky podle ČÚS, které jsou ověřovány auditorem a zveřejňovány v obchodním rejstříku. Účtování podle pravidel US GAAP je prováděno na základě žádosti majoritního akcionáře, která je používá ve své konsolidované účetní závěrce. Účetní závěrky vedené podle US GAAP v současnosti zajišťuje nezávislá auditorská firma v Praze. Tato společnost od firmy S&A-CZ dostává během roku výpisy z hlavní knihy a deníku, údaje o nákladech na nedokončenou výrobu, změnách v majetku

a popřípadě další informace, které jí umožňují sestavit objektivní závěrky na základě pravidel US GAAP. Závěrky tedy nepodléhají auditu, jde o požadavek majoritního akcionáře.

3.2 Rozdíly mezi firemním účetnictvím a účetnictvím podle US GAAP

Rozdíly v účetnictví vyplývají z rozdílného chápání podstaty vykazování. V některých případech lze najít stejnou položku, ale s různým obsahem (např. výnosy) nebo jiný způsob účtování (např. finanční leasing). Nynější transformace vychází ze zůstatků analytických účtů ke konci období, nedokončené výroby (NV), hodnot nákladových účtů na změny stavu nedokončené výroby a dalších interních úprav, které jsou žádány majoritním akcionářem. V následujících dvou podkapitolách jsou popsány rozdíly v účtování změny stavu nedokončené výroby a finančního leasingu a v kapitole 4 jsou uvedena vyrovnání, která se používají k převodu na výkazy podle US GAAP.

3.2.1 Změna stavu nedokončené výroby – účtování podle ČÚS a US GAAP

Podle ČÚS č. 19, viz [3], přesný postup účtování o změně stavu nedokončené výroby je následující:

„ Třída 61 – Na účtech této účtové skupiny se účtují v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, popřípadě změna stavu zásob vyplývající z inventarizace jako rozdíl mezi vyšší stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a zvířat ke konci a k počátku účetního období, popřípadě měsíce, čtvrtletí či pololetí. Souvztažnými účty jsou příslušné účty v účtové třídě 1. Je-li hodnota zásob koncem příslušného období vyšší než na počátku období, vyúčtuje se rozdíl ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti, v opačném případě se rozdíl vyúčtuje na vrub příslušných účtů této účtové skupiny. “

Znamená to tedy, že přírůstek (hodnota na konci období je vyšší než na začátku) změny stavu nedokončené výroby se zaúčtuje na stranu MD (Má dáti) firemního účtu 121 – Nedokončená výroba a stranu D (Dal) účtu 611 – Změna stavu nedokončené výroby. Při úbytku je to naopak. Dojde k účtování MD/611, D/121. Na konci období se zůstatek účtu 611 promítne do výsledovky jako část výnosů.

Pravidla US GAAP ale neuznávají výnosy, dokud nejsou realizované, což změna stavu nedokončené výroby nesplňuje (v konkrétním firemním případě by se jednalo o změnu stavu nedokončené výroby v projektové činnosti), a tak se účet 611 z výnosů pomocí úprav ve firmě eliminuje, nikoliv fakticky, ale pro potřebu převodu do US GAAP. Jako jedna z možností byla zvolena následující operace: Přírůstky změn nedokončené výroby

účtované podle ČÚS č.019, odstavec 4.3, na stranu MD účtu 121 a na stranu D účtu 611 se pro vykázání v US GAAP z účtu 611 eliminují pomocí reverzní operace na straně MD účtu 611 a straně D příslušných nákladových účtů 5. třídy. Tyto nákladové účty a jejich hodnoty se určí z nákladů vynaložených na rozpracovanost. Obdobně se postupuje u úbytků nedokončené výroby, jen se operace provádí na opačných stranách účtů (na straně D účtu 611 a straně MD příslušných nákladových účtů). Výsledkem je fakt, že se účet 611 dostane pro výsledek v US GAAP ke konci období na nulu a v tržbách se změna nedokončené výroby neprojeví.

Příklad: *Pokud by byl na konci období konečný zůstatek nedokončené výroby (NV) např. 100 000 Kč, na účtech 121 – nedokončená výroba, 611 – změna stavu nedokončené výroby a nákladových účtech třídy 5xx (jednalo by se o odúčtování nákladů, které souvisí s nedokončenou výrobou) by se účtovalo následovně (pouze pro potřeby US GAAP):*

Tabulka 3.1 Účtování přírůstku nedokončené výroby s následným odúčtováním nákladů na nedokončenou výrobu

Název	MD	D
Konečný stav účtu 121	100 000	-
Konečný stav účtu 611	-	100 000
Odúčtování z účtu 611	100 000	
Odúčtování vybraných nákladů 5xx	-	50 000
Odúčtování vybraných nákladů 5xx	-	50 000

Podle lit. [9] str. 491, účetní jednotky, které účtují na základě US GAAP, pro dlouhodobé projekty užívají dvě metody – metodu procenta dokončení projektu (percentage-of-completion) a metodu ukončeného projektu (completed-contract).

Podle první metody firmy vykazují náklady a výnosy průběžně na základě procentního plnění projektu. Metoda se používá, pokud jsou mezi oběma stranami splněny následující podmínky, citováno z lit. [9] str. 492:

- „Dohoda mezi oběma stranami obsahuje jasné a závazné podmínky, a obsahuje diskuzi o tom, jak se dá určit, zda obě strany tyto podmínky splní.
- Předpokládá se, že obě strany splní své smluvní povinnosti.
- Práce už vykonaná a práce nutná pro dokončení projektu se dá rozumě odhadnout.“

Příklad na metodu procenta dokončení projektu uvedený ve zdroji [16]:

Firma uzavře smlouvu na dvouměsíční projekt za 10 000\$. Podle odhadu celkové náklady budou činit \$ 7000 (\$ 2000 materiál a \$ 5000 práce). Na začátku zaúčtuje zálohu \$ 2500 a zbytek dostane po dokončení projektu.

Po prvním měsíci vykáže náklad \$ 2000 za materiál a \$ 1500 za práci. Celkem \$ 3500, což jsou 50% náklady na celý projekt a s nimiž souvisí i 50% výnosy, tj $50\% * 10\,000 = \$ 5000$. Zatím byla zaúčtována pouze záloha \$ 2500, ale je hotová práce za 5000\$. Zbylé peníze \$ 2500 tvoří tzv. vyrovnání nedokončené výroby (WIP adjustment – work in progress adjustment).

Tabulka 3.2 Promítnutí případu do výsledovky a rozvahy – první měsíc

<i>Výsledovka – Income statement</i>		<i>Rozvaha – Balance sheet</i>	
Zaúčtovaná záloha	2500	Pohledávky	2500
Vyrovnání nedok. výroby	2500	Nevyúčtovaná WIP	2500
Celkem výnosy	5000	Celkem	5000
Náklady	3500	Mzdy pracovníků	1500
Zisk	1500	Materiál	2000
		Celkem hosp. výsledek	1500

2. měsíc byla přijata částka ze zálohy a zaúčtovalo se \$ 7500 za dokončení práce. Nedokončená výroba (WIP) bude nulová (projekt byl ukončen), celkové tržby \$ 10 000. WIP adjustment se vypočte jako rozdíl na konci a začátku období tj. $0 - \$ 2500 = -\$ 2500$. Náklady činily opět \$ 3500.

Tabulka 3.3 Promítnutí případu do výsledovky a rozvahy – druhý měsíc

<i>Výsledovka – Income statement</i>		<i>Rozvaha – Balance sheet</i>	
Očekávané tržby	7500	Peníze	2500
Vyrovnání nedok. Výroby	- 2500	Pohledávky	7500
Celkem výnosy	5000	Celkem	10 000
Náklady	3500	Mzdy pracovníků	5000
Zisk	1500	Materiál	2000
		Celkem hosp. výsledek	3000

Pro správné zachycení účtování o adjustmentech, by se musely zavést dva nové účty: Nevyúčtovaná WIP a WIP adjustment.

V tabulce na následující straně je zachycen případ na účtech.

Tabulka 3.4 Popis účtování projektu

Název případu	MD	D	Částka
Záloha k projektu č.1	Odběratelé	Záloha na projekt č. 1	2500
Zbývající nevyúčtovaná pohledávka za měsíc	Nevyúčtovaná WIP	WIP adjustment	2500
Účtování mezd – náklady	Mzdy na projekt č.1	Zaměstnanci	1500
Účtování materiálu – náklady	Materiál na projekt č.1	Materiál na skladě	2000
Vyúčtovaná záloha	Záloha na projekt č. 1	Výnosy	2500
Přijatá záloha	Bankovní účet	Odběratelé	2500
Zbývající vyúčtovaná pohledávka	Odběratelé	Výnosy	7500
Účtování mezd	Mzdy na projekt č.1	Zaměstnanci	1500
Účtování materiálu	Materiál na projekt č.1	Materiál na skladě	2000
Dokončení projektu	WIP adjustment	Nevyúčtovaná WIP	2500

Dále by se vystavila faktura, kde by se odečetla záloha na projekt č.1 a tržba za projekt by se zaznamenala do výnosů.

Druhý způsob účtování o dlouhodobých projektech (completed-contract method) je na vykázání jednodušší. Výnosy a náklady se účtují až po dokončení projektu.

Uvedený příklad by se na konci druhého měsíce zaúčtoval:

Tabulka 3.5 Popis účtování projektu – metoda dokončeného projektu

Název případu	MD	D	Částka
Záloha k projektu č.1	Odběratelé	Záloha na projekt č. 1	2500
Účtování mezd – náklady	Mzdy na projekt č.1	Zaměstnanci	3000
Účtování materiálu – náklady	Materiál na projekt č.1	Materiál na skladě	4000
Přijatá záloha	Peníze	Odběratelé	2500
Zbývající vyúčtovaná pohledávka	Odběratelé	Výnosy	7500
Vyúčtovaná záloha	Záloha na projekt č. 1	Výnosy	2500

3.2.2 Finanční leasing – účtování podle ČÚS a GAAP

Leasing lze rozdělit na dva typy – operativní a finanční leasing. Podstatou operativního leasingu je, že po skončení doby placení splátek zůstává majetek u pronajímatele. Naopak u finančního leasingu na konci období, po které se platily splátky, dochází k odkupu nebo převedení majetku na nájemce. Podle české účetní normativy po dobu placení splátek majetek patří pronajímateli, do majetku nájemce přechází až v okamžiku splacení.

Další popis se bude týkat pouze finančního leasingu, protože na něj měla firma v roce 2009 pronajatý automobil.

Firemní příklad: Dne 5.1.2007 byl pořízen na leasing vůz Škoda Octavia Combi v hodnotě 805 600,30 Kč včetně DPH. Doba leasingu byla stanovena na 4 roky s měsíčními splátkami (na konci každého měsíce) 13821 Kč a firma celkově zaplatí 905 103,36 Kč. Na konci byl vůz odkoupen za 1190 Kč.

Firemní postup se týká účtů 221 – Bankovní účet, 379 – Leasing Octavia combi, 518 – závazek - leasing a 314 – zálohy.

První navýšená splátka činila 241 680 Kč a měsíční splátka byla vyčíslena na 13 821 Kč.

Náklady na měsíc se rozpočetly následovně: $13\,821 + 241\,680 / (12 \times 4) = 18\,856$ Kč (navýšená splátka se rovnoměrně rozložila do 48 měsíců, po které trvá leasing).

Ročně náklady činily: $12 \times 18\,856 = 226\,275$ Kč. V roce 2007 zákon neumožňoval při pořízení nebo technickém zhodnocení osobních automobilů uplatit nárok na odpočet DPH.

V účtování za leden 2007 se účtovalo:

Tabulka 3.6 Zpracování firemních dat

Název případu	MD	D	Částka
Splátka předem	314.101	221.100	241 680
Náklady leden 2007	518.504	379.801	18 856
Zúčtování zálohy	379.801	314.101	5 035
Závazek leden 2007	379.801	221.100	13 821

V roce 2010, kdy byl leasing splacen, došlo k odkupu vozidla za 1 190 Kč, které proto bylo zařazeno do dlouhodobého majetku (vykázání na účtu 022 a v daném roce došlo k odpisu částky 1 190 Kč).

Postup na základě US GAAP: Zde se projeví zásadní rozdíl v účtování. Podle pravidel US GAAP se nejprve musí stanovit, zda se jedná o finanční leasing. To se stanovuje na základě jedné z následujících podmínek, převzato z lit. [9] str. 318:

- „*Vlastnictví pronajatého majetku přejde z pronajímatele na nájemce během trvání nebo po skončení dohody.*
- *Dohoda obsahuje opci na výhodné odkoupení.*
- *Doba trvání pronájmu se rovná, nebo je delší než 75 % ekonomické životnosti.*
- *Současná hodnota splátek je rovna, nebo je vyšší než 90 % reálné hodnoty pronajatého majetku.*“

Firemní automobil pořízený na leasing splňuje první podmínku a zařadil se do dlouhodobého majetku v pořizovací hodnotě a ve stejné výši byl zaúčtován závazek z leasingu. Leasingové splátky se na základě vypočtení implicitní efektivní úrokové míry⁸ rozdělí na částky, které budou snižovat závazek a částky nákladového úroku. V US GAAP se do celkové částky splátek nepočítá pojistné, které činilo měsíčně 595 Kč. Měsíční splátka bez pojistného byla $13\,821 - 595 = 13\,226$.

Nyní bude popsán postup výpočtu implicitní efektivní úrokové míry. Stanoví se na základě výše leasingových splátek a doby trvání leasingu.

Výpočet diskontní sazby (implicitní efektivní úrokové míry):

Po odečtení první mimořádné splátky zbývá splatit částku 563 920,30 Kč měsíčními splátkami 13 226 Kč. V roce 2007 byla reálná hodnota aktiva 805 600,30 Kč. Nyní vypočteme současnou hodnotu splátek, která je rovna reálné hodnotě majetku.

Pro současnou hodnotu splátek platí vztah:

$$\sum_n \frac{P}{(1+i)^n}, \quad (3.1)$$

kde P je peněžní tok,

i efektivní úroková míra,

n počet období.

Po dosazení dostaneme:

$$805\,600,30 = \frac{241\,680}{(1+i)^0} + \sum_{n=1}^{48} \frac{13\,226}{(1+i)^n} \quad (3.2)$$

kde první člen zachycuje první navýšenou splátku pro období $n = 0$.

Na základě diskontní sazby zjistíme i výši nákladového úroku, který nesnižuje závazek z leasingu. Pro odpisování automobilu byl zvolen lineární způsob (celková částka se rovnoměrně rozloží do doby trvání leasingu) s měsíční částkou 16 783,34 Kč ($805\,600,30/48$).

⁸ Jedná se o diskontní sazbu, která se vypočte na začátku leasingu tak, aby se suma současné hodnoty leasingových splátek rovnala reálné hodnotě majetku

Na výpočet efektivní úrokové míry lze použít např. finanční kalkulačku nebo řešitele v Excelu. Úroková míra vyšla po zaokrouhlení 0,00494 čili 0,494 % měsíčně. Násobením diskontní sazby a velikosti závazku získáme výši nákladového úroku k obdobím $n = 1$ až 48.

Nákladové úroky a výše částek, které snižují závazek, jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 3.7 Splátkový kalendář na automobil Škoda Octavia Combi podle US GAAP

Období	Diskont	Závazek	Nákladový úrok	Splátka	Snížení závazku
0	0,49%	805 600,30	0,00	241 680,00	241 680,00
1	0,49%	563 920,30	2 787,44	13 226,00	10 438,56
2	0,49%	553 481,74	2 735,85	13 226,00	10 490,15
3	0,49%	542 991,59	2 683,99	13 226,00	10 542,01
4	0,49%	532 449,59	2 631,89	13 226,00	10 594,11
5	0,49%	521 855,47	2 579,52	13 226,00	10 646,48
6	0,49%	511 208,99	2 526,89	13 226,00	10 699,11
7	0,49%	500 509,89	2 474,01	13 226,00	10 751,99
8	0,49%	489 757,89	2 420,86	13 226,00	10 805,14

A poslední splátka by vypadala následovně:

48	0,49%	13 160,95	65,05	13 226,00	13 160,95
				Celkem	805 600,30

Celá tabulka s rozdělením splátek je uvedena v Příloze 7 na konci této práce.

Účtování případu v US GAAP by vypadalo:

Tabulka 3.8 Vlastní zpracování firemního zařazení majetku podle US GAAP

Název případu	MD	D	Částka
Pronajatý automobil	Majetek na fin. leasing	Závazek z pronajatého majetku	805 600,30
Mimořádná splátka	Závazek z pronajatého majetku	Peníze	241 680
1. řádná měsíční splátka - úmor	Závazek z pronajatého majetku	Peníze	10 438,56
Nákladový úrok	Úrok z pronajatého majetku	Peníze	2 787,44
Náklad: pojistné	Pojistné z pronajatého majetku	Peníze	595
Odpis pronajatého majetku	Odpisy z pronajatého majetku	Oprávký z pronajatého majetku	16 783,34

Dále by účetní postup vypadal stejně, pouze by se snižovala částka úroků a částka úmoru by se zvyšovala.

4 Popis vztahů mezi zůstatky na účtech a konečnými výkazy podle ČÚS a US GAAP

V předchozí kapitole byl popsán účetní postup ve vybraných dvou oblastech účtování v obou systémech a to účtování dlouhodobých projektů a účtování finančního leasingu. Následující popis a schémata už budou sloužit k představě, jak se konečné zůstatky účtů promítají do konečných výkazů. Nejprve je popsán převod podle ČÚS a promítnutí do české rozvahy na příkladě se zřizovacími výdaji, a poté je uveden firemní příklad převodu do US GAAP na příkladě se softwarem.

4.1 Vztahy v českém účetnictví

Ke konci účetního období se sestavují závěrečné účetní výkazy, tj. závěrečná rozvaha a výsledovka. Rozvahou se vyazuje momentální stav aktiv a pasiv. Podle doporučené formy rozvahy se aktiva rozdělují do 4 hlavních skupin:

A. Pohledávky za upsaný základní kapitál

B. Dlouhodobý majetek

C. Oběžná aktiva

D. Časové rozlišení

Skupiny B,C,D jsou pak ještě rozděleny na podskupiny tak, aby bylo možné určit strukturu aktiv.

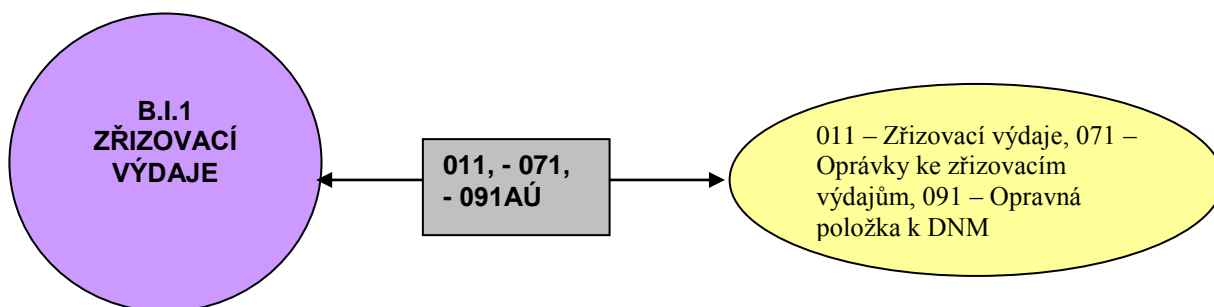
Součet následujících položek tvoří hodnotu dlouhodobého majetku (označení B):

DLOUHODOBÝ MAJETEK = DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK +
DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK + FINANČNÍ MAJETEK.

Dlouhodobý nehmotný majetek lze vyjádřit jako součet položek:

1. Zřizovací výdaje
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3. Software
4. Ocenitelná práva
5. Goodwill
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

Převod si ukážeme na zřizovacích výdajích. Ty se podle vzorového účetního rozvrhu, [17], v hlavní knize účtují na syntetickém účtu 011. Jak již bylo zmíněno dříve – kapitola 2.2.1, od původního ocenění aktiva se odečtou korekce (souhrn odpisů a opravných položek) a tím se získá hodnota aktiv netto. V tomto případě se od konečného zůstatku na účtu 011 odečte konečná hodnota účtu 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům a 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku. Tento účet je vykazován v analytické podobě, např. by mohl nést název 091.100 – Opravná položka ke zřizovacím výdajům. Pro názornost je zde uveden obrázek



Obrázek 4.1 Grafické znázornění přiřazení účtů k položce rozvahy

Podobné vztahy platí i u dalších položek (aktiv a pasiv) rozvahy. Tabulka se vztahy je uvedena v souboru *bigraf_CUS.xls* na listech *rozvaha a výsledovka*.

4.2 Převody z českého účetnictví do US GAAP

V USA sestavení konečné závěrky předchází proces uvedený v lit. [13] str.48:

1. Journalizing: účtování položek v účetním deníku,
2. Posting: podvojně zaúčtování do hlavní knihy,
3. Trial balance: předvaha sestavená z konečných zůstatků na účtech hlavní knihy,
4. Adjusting entries: dodatečné zúčtování položek, které nebyly během účetního období zaúčtovány a nebo byly zaúčtovány nevhodně,
5. Closing entries: převod zůstatků běžných účtů do závěrečných sestav,
6. Statement preparation: sestavení rozvahy, výsledovky, výkazu peněžních toků a dalších doplňkových výkazů.

Pro konkrétní převody českého účetnictví do US GAAP je ve firmě Stevenson and Associates a.s. k dispozici firemní hlavní kniha, deník, náklady na rozpracovanost a další informace, které slouží k převodu. Rozdíly, mezi konečnými výkazy v obou účetních

systemech, se v US GAAP kompenzují tzv. „adjustmenty“ (angl. adjustments), volně přeloženo jako vyrovnávací položky. Převody se provádí na základě hlavní knihy s konečnými zůstatky za celý rok 2009, z které se sestaví trial balance (předvaha) zpracovaná nezávislou auditorskou firmou.

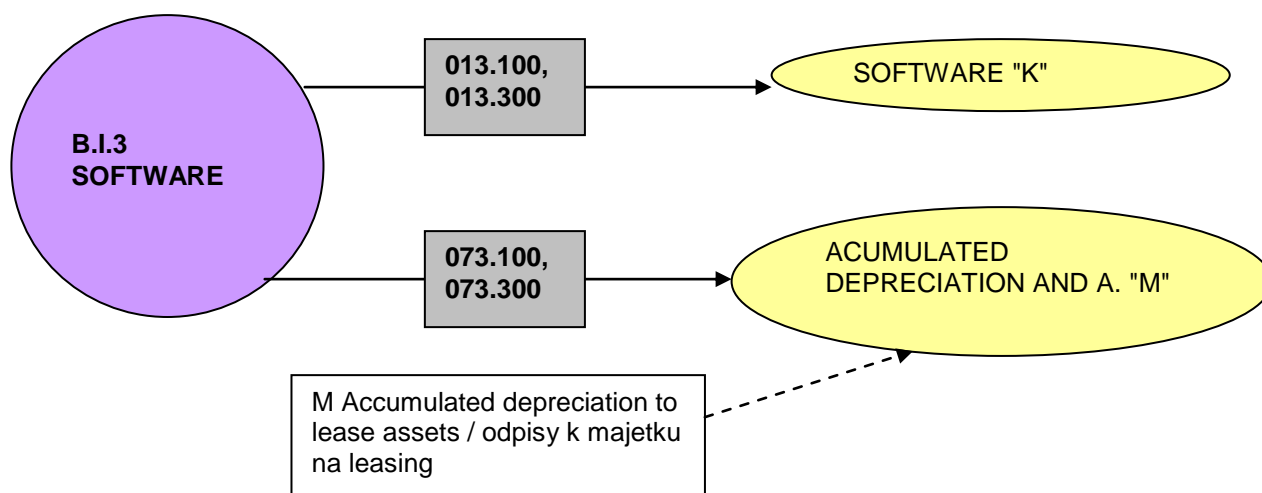
Na konkrétním příkladu položky B.I.3. Software v rozvaze aktiv lze uvést princip převodu. V českém účetnictví se vykazuje pomocí účtů skupiny 013 s korekcemi 073, 091AÚ. Firma nevykazuje žádnou opravnou položku, převod tedy bude bez účtu 091. Položka Software se rozdělí na dvě části – software a odpisy k softwaru:

Tabulka 4.1 Položka software – rozvaha

Účet	Název	Kód
013	Software	K
073	Acumulated depreciation and amortization	M

Znamená to, že se odpisy vykáží zvlášť a tím se nahradí u nás používaná korekce. Některý software byl pořízen na leasing, zaúčtuje se do majetku nájemce a musí se k němu přiřadit i příslušné odpisy.

Schéma by vypadalo následovně:



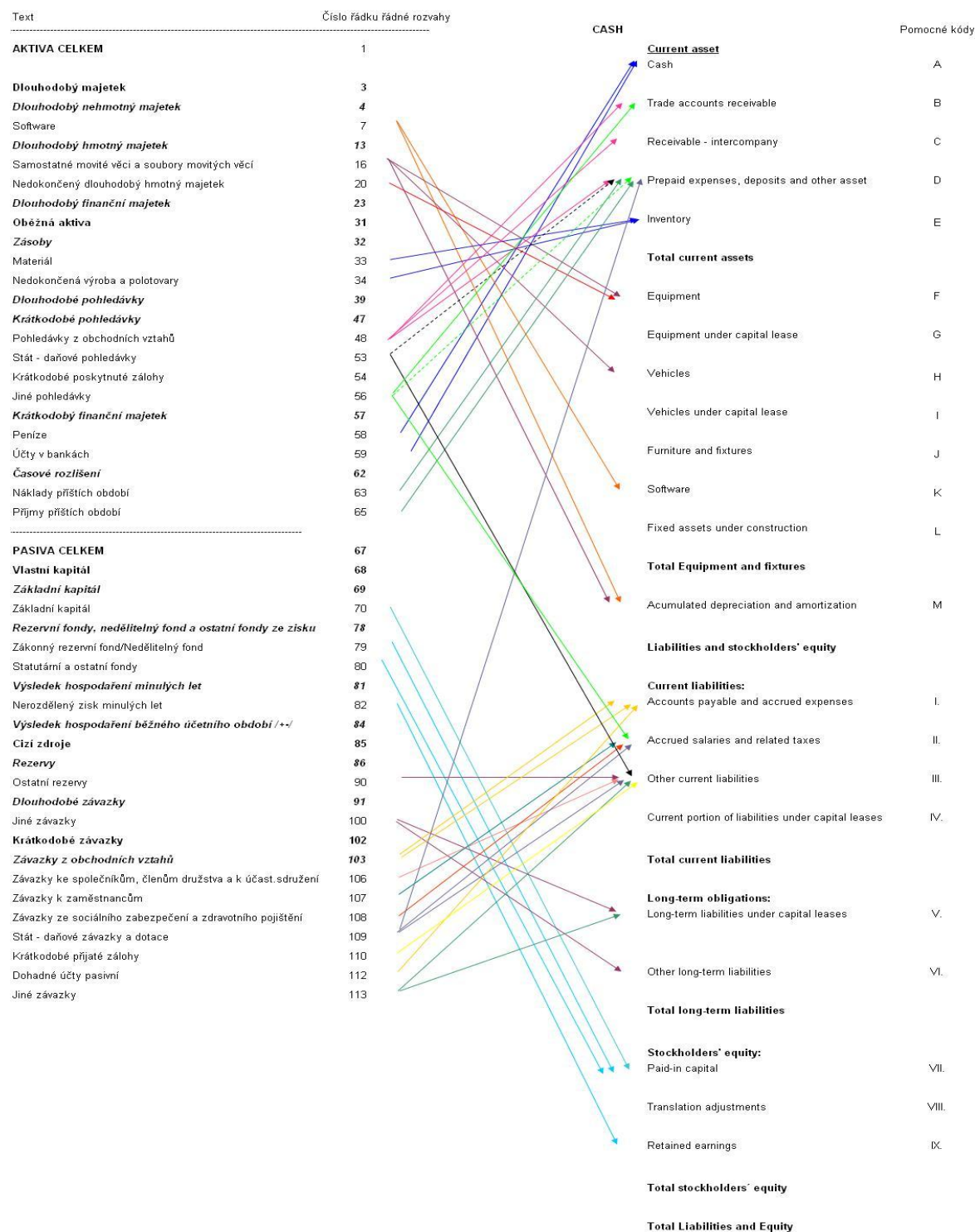
Obrázek 4.2 Grafické znázornění převodu české položky rozvahy do rozvahy podle GAAP

4.3 Zobrazení převodů mezi položkami výkazů pomocí bigrafu

Pro představu, jak by vypadal graficky převod účtů z položek české rozvahy do americké, byl sestrojen bigraf. Vzhledem k tomu, že formy výkazů se značně liší (obzvláště výsledovka, která je v české verzi sestavena druhově a v americké účelově), je vidět, že

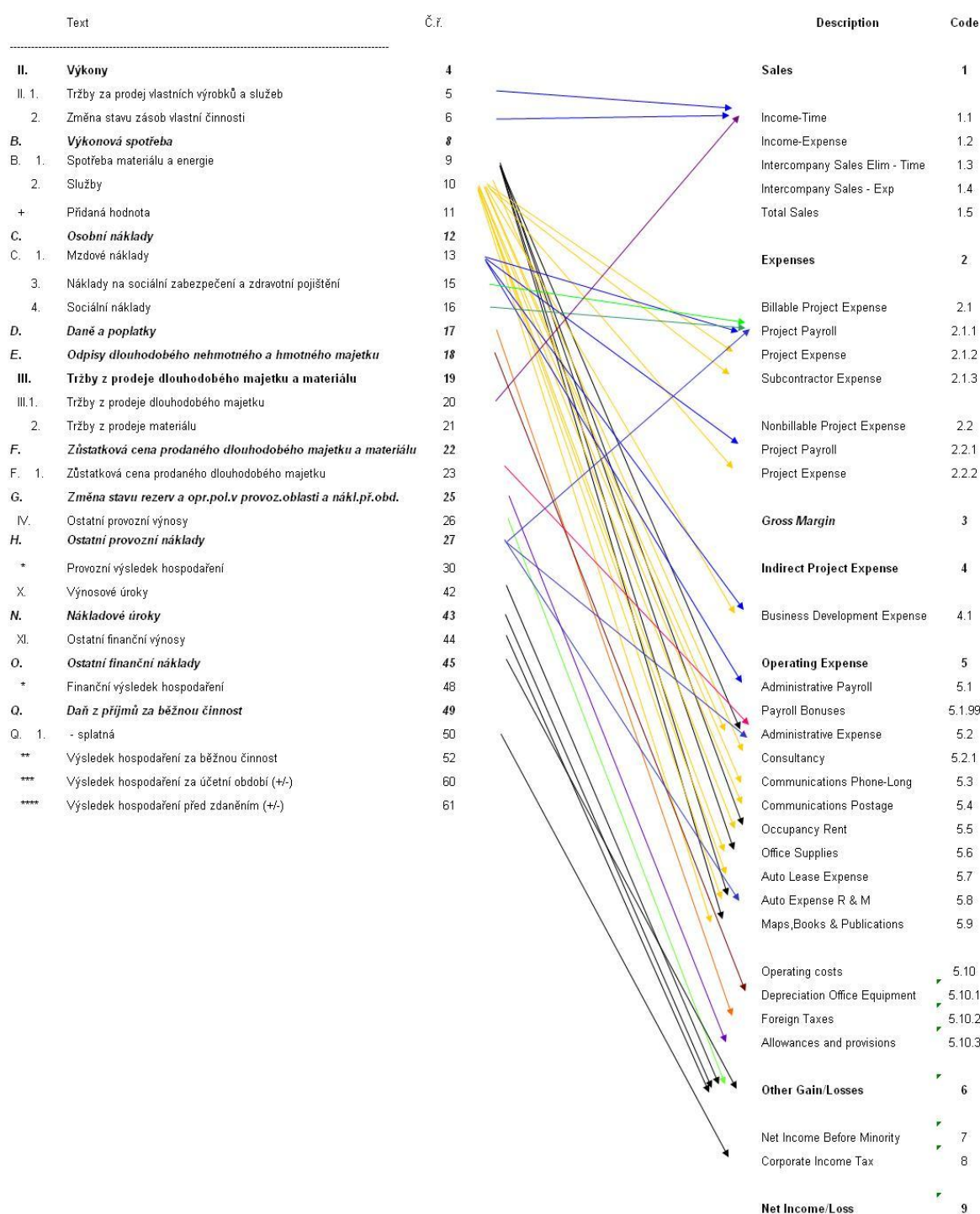
převod z položek rozvahy ztrácí na přehlednosti. Z toho důvodu byla vytvořena tabulka s převody a bublinový graf (Obrázek 4.2). Převody položek rozvahy a výsledovky lze najít v příloze *bigraf_GAAP.xls* na listech *GAAP_rozvaha*, *rozvaha_tabulka*, *rozvaha_bublina*, *GAAP_vysledovka*, *vysledovka_tabulka* a *vysledovka_bublina*.

Rozvaha (vlevo česká, vpravo podle US GAAP)



Obrázek 4.3 Transformace položek české rozvahy do amerického tvaru

Výsledovka (vlevo česká, vpravo podle US GAAP)



Obrázek 4.4 Transformace položek české výsledovky do amerického tvaru

Ukázka převodů účtů pomocí tabulky:

Tabulka 4.2 Popis převodu účtů firemního nehmotného majetku do rozvahy podle US GAAP

	Text	Řádek české rozvahy	Účty v převodu	Položka v US GAAP	Kódy
	AKTIVA CELKEM	1			
B.	Dlouhodobý majetek	3			
<i>B.I.</i>	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	4			
3.	Software	7	013.100, 013.300	Software	K
			073.100, 073.300	Acumulated depreciation and amortization	M

5 Převody firemních účtů do výkazů US GAAP

5.1 Současná firemní účetní transformace do rozvahy podle US GAAP

Nynější transformace se provádí pomocí převodů analytických účtů. Snaha o pouhé převedení konečné české rozvahy na americkou by bylo z důvodu odlišností v pojetí výkazů natolik odlišné a zavádějící, že se transformace účtů (s úpravami, které se snaží vyrovnat rozdíly) jeví jako nejrozumnější možnost.

Firemní rozvaha sestavená podle US GAAP je rozdělena na tři části – aktiva, závazky a jmění akcionářů. V aktivech se nachází krátkodobý majetek (current asset), vybavení a příslušenství (equipment and fixtures). Odpisy (acumulated depreciation and amortization) se uvádí samostatně. Odpisy se mohou vykazovat buď na stejné řádce jako položka aktiv, ke které se vztahují (v závorce jako zápornou položku), nebo je uvést na samostatné řádce, viz lit.[17] str.147. Závazky jsou rozdělené na krátkodobé a dlouhodobé (current liabilities and long-term obligations). Jako poslední položka se uvádí vlastní jmění akcionářů.

Položky, které se vyrovnávají příslušnými úpravami, budou rozebrány blíže (značení je pouze ilustrativní, nejsou to symboly, které by byly předepsané jako v české rozvaze). Převodový můstek se všemi účty, které se při transformaci v roce 2009 používaly, je uveden v příloze *transformace_bez_uprav.xls* na listu *Bridge to BS*.

Assets (Aktiva)

Tabulka 5.1 Položky současné firemní rozvahy podle US GAAP

Krátkodobý majetek (Current asset)

- A. Peníze (Cash)
- B. Obchodní pohledávky (Trade accounts receivable)
- C. Pohledávky k mateřské firmě (Receivable – intercompany)
- D. Náklady příštích období , vklady a další aktiva (Prepaid expenses, deposits and other asset)
- E. Zásoby (Inventory)

Vybavení a příslušenství (Equipment and fixtures)

- F. Vybavení (Equipment)
- G. Vybavení na finanční leasing (Equipment under capital lease)
- H. Dopravní prostředky (Vehicles)
- I. Dopravní prostředky na finanční leasing (Vehicles under capital lease)
- J. Nábytek a vybavení (Furniture and fixture)
- K. Software (Software)
- L. Nedokončený dlouhodobý majetek (Fixed assets under construction)
- M. Odpisy (Accumulated depreciation and amortization)

U položek, které se vyrovnávají pomocí adjustmentů, se projeví následující úpravy:

Ad D.) Jako vyrovnání s US GAAP pravidly se zde eliminuje část nákladů příštích období. Jedná se o vyrovnání mimořádné splátky leasingu, která se v českém účetnictví časově rozlišuje a účtuje se o ní na účtu 381 - Časové rozlišení. V US GAAP tato situace nenastává, protože jakákoliv mimořádná splátka hrazená dopředu pouze snižuje závazek z leasingu a splátky se nedostávají do nákladů. Majetek se vykáže hned na počátku jako aktivum u nájemce.

Ad G.) Kvůli odlišnému pojetí leasingu v obou systémech (blíže podkapitola 3.2.2) se zde přidává položka, která zahrnuje majetek pořízený na finanční leasing. V roce 2006 byl takto pořízen majetek (konkrétně počítačová sestava IBM server). Podle ČÚS č.013 tento majetek patří pronajímateli do té doby, než nájemce leasing splatí. Ve výkazu US GAAP se ale objeví IBM server jako majetek firmy hned od začátku pořízení. Během roku 2009 byl server splacen a v zůstatkové hodnotě přešel do majetku i v české rozvaze.

Ad I.) Stejně vyrovnání jako bylo u IBM serveru. Automobily pořízené na finanční leasing se v US GAAP zaúčtují do majetku nájemce na rozdíl od českého účtování podle ČÚS č.013, kde zůstávají v majetku pronajímatele.

Ad M.) Vyrovnání odpisů pomocí akumulovaných odpisů (tj. součet odpisů u majetku podle US GAAP).

Liabilities and stockholders' equity

Tabulka 5.2 Položky současné firemní rozvahy podle US GAAP

I. Závazky z obchodního styku (Accounts payable and accrued expense)

II. Mzdové závazky a daně (Accrued salaries and related taxes)

III. Ostatní závazky (Other current liabilities)

IV. Krátkodobé závazky na finanční leasing (Current portion of liabilities under capital leases)

V. Dlouhodobé závazky z finančního leasingu (Long-term liabilities under capital leases)

VI. Další dlouhodobé závazky (Other long-term liabilities)

VII. Vložený kapitál (Paid-in capital)

VIII. Kurzové rozdíly (Translation adjustments)

IX. Nerozdělený zisk (Retained earnings)

Ad III.) V US GAAP se důsledně odlišuje dlouhodobá a krátkodobá část závazků, proto u této položky dochází k účtování krátkodobých závazků nebo krátkodobých částí dlouhodobých závazků, které jsou splatné do 12 měsíců.

Ad IV.) Totéž co předešlý případ, jen se vyrovnání týká majetku, jenž byl pořízen na finanční leasing.

Ad V.) Vyrovnání nazvané Long-term (LT) liabilities under capital lease slouží k určení dlouhodobých částí závazků u majetku pořízeného na finanční leasing.

Ad VI.) Od roku 2009 pořizuje firma automobily na úvěr, které vykazuje od začátku jako svůj majetek. Zde tedy není rozdíl v pojetí účtování, a proto se zde žádné vyrovnání neobjevuje.

5.2 Současná firemní účetní transformace výsledovky

Firemní výsledovka má podle pravidel US GAAP účelovou formu. Je rozdělena do několika částí.:

1. Tržby (zahrnuje české účty tržeb z prodeje služeb, účet eliminované změny stavu nedokončené výroby a účet tržeb z prodeje dlouhodobého majetku)
2. Náklady na projekty (zde jsou dvě podsekce 2.1 Náklady na projekty typu „C“ – contracts (smlouvy). Jde o projekty, které už byly objednány u zákazníka a je tedy očekávána budoucí tržba, 2.2 Náklady na projekty typu „P“ – proposals (návrhy). U těchto projektů je zatím podána pouze nabídka, ale ještě není rozhodnuto o jejím přijetí. Nabídka nemusí být ze strany zákazníka akceptována a je možné, že se bude připravovat nebo projekt nikdy nezačne běžet.
3. Hrubá marže

4. Náklady na budování projektů – jedná se o náklady vznikající při domlouvání projektů
5. Režie – rozdělena do několika podsekcí:
 - 5.1 Mzdové správní náklady
 - 5.2 Náklady na další režijní služby
 - 5.3 Náklady na telefonní služby
 - 5.4 Náklady na poštovní služby
 - 5.5 Nájemné
 - 5.6 Náklady na kancelářské potřeby
 - 5.7 Leasing
 - 5.8 Náklady na provoz automobilů
 - 5.9 Odborná literatura (normy, odborné publikace, časopisy,...)
 - 5.10 Ostatní provozní náklady
6. Ostatní zisky a ztráty
7. Příjem bez odečtení daní z příjmu
8. Úroky a daně
9. Čistý zisk

Převodový můstek se všemi účty, které se při transformaci v roce 2009 používaly, je opět zpracován v příloze *transformace_bez_uprav.xls* na listu *Bridge to IS*.

Pro lepší přiblížení jsou níže uvedeny konkrétní úpravy v převodech z účtů. U položek, kde nedochází k úpravám, je bližší popis vynechán.

Ad 1.)

V americkém způsobu účtování výnosů nelze najít pojem změny nedokončené výroby jako u nás. Obecné pravidlo pro uznání tržeb je, že tržba musí být „*realizovaná, zasloužená a existuje přesvědčivý důkaz, že došlo k transakci!*“, viz [9] v sekci Uznání tržeb.

Příklad: Pokud bude mít firma na konci období na účtu 611 - Změna stavu nedokončené výroby položku 100 000 Kč, v českém účetnictví se přičte 100 000 Kč do II. Výkony. Podle US GAAP ale účet 611 nesplňuje kritéria uznání tržby, proto na konci roku se změna nedokončené výroby eliminuje s příslušnými náklady na rozpracovanost a do výsledovky se nepromítne. Blíže podkapitola 3.2.1.

Do tržeb se tedy podle US GAAP zaúčtují pouze uskutečněné příjmy peněz za služby.

Ad 2.)

Jak už bylo řečeno na začátku této podkapitoly, položka nákladů na projekty je rozdělena na dvě části. Náklady na projekty typu „C“ (dále se ještě dělí na mzdové náklady, náklady na tvorbu projektu a subdodavatelské náklady) a náklady na projekty typu „P“ (dělí se na mzdové náklady a náklady na tvorbu projektu).

Tyto náklady obsahují i náklady na rozpracovanost. Z příslušných přírůstků a úbytků nákladů na rozpracovanost, které příslušná účetní jednotka vykáže, se tyto náklady eliminují, protože nesouvisí s žádným výnosem uznaným podle pravidel US GAAP. U položky 2.1 Náklady na projekty typu „C“ dochází k eliminaci příslušných nákladů u následujících českých firemních účtů :

521.001 Mzdové náklady - zakázky "C"

524.100 Zákonné sociální pojištění-zakázky

524.200 Zákonné zdravotní pojištění-zakázky

518.401 - Ostatní služby - při ZSC (zahraniční služební cesty) zakázky "C"

518.300 - Subdodávky zakázky "C"

U položky 2.2 Náklady na projekty typu „P“ dochází k eliminaci příslušných nákladů na rozpracovanost u účtů:

521.007 - Mzdové náklady - zakázky "P"

521.010 - Mzdové náklady - nabídka nepočítající čas

518.404 - Ostatní služby - při ZSC zakázky "P"

Ad 4.)

U položky 4. Náklady na budování dochází k eliminaci příslušných nákladů na rozpracovanost u účtů:

518.302 - Služby - zakázky budování

521.008 - Mzdové náklady - S&A

Ad 5.)

5.1. U položky 5.1 Mzdové správní náklady dochází k eliminaci nákladů na rozpracovanost u účtů:

521.003 Mzdové náklady - odměny

521.005 Mzdové náklady - dohody

5.2. U položky 5.2 Náklady na další režijní služby dochází k eliminaci příslušných nákladů na rozpracovanost u účtů:

518.400 Ostatní služby - zakázky „P“, „C“ a budování

5.6. U položky 5.6 Náklady na kancelářské potřeby dochází k eliminaci nákladů na rozpracovanost u účtů:

501.100 Spotřeba materiálu

5.7. U položky 5.7 Leasing dochází k odečtení nákladových úroků z majetku pořízeného na finanční leasing.

5.10 U položky 5.10.1 Odpisy majetku dochází k vyrovnání rozdílů pomocí přidaných odpisů majetku na finanční leasing podle US GAAP.

6 Návrh transformace českých účtů z účtové osnovy pro podnikatele do US GAAP a současný firemní převod

Nyní provedeme rozbor a návrhy převodu účtů do US GAAP. Navržené převody srovnáme s dosavadními. Vyjdeme z definic jednotlivých položek podle ČÚS a US GAAP.

Postupně se budeme zabývat účty, které ovlivňují rozvahu a výsledek. Jednotlivé položky budou uvedeny v pořadí, které je vhodné pro výkazy podle US GAAP.

Účty xxxG znamenají přidané účty, aby se vyhovělo požadavkům US GAAP, účty xxxA jsou přidané analytické účty podle ČÚS. Záporné položky jsou uvedeny červeně a v závorce.

Ještě je důležité poznamenat, že v US GAAP se každá materiální (významná) položka vykazuje na samostatném řádku. Existují obecná pravidla, při kolika procentech je položka materiální. Definice říká, že položka je materiální, pokud by její nevykázání mohlo ovlivnit nebo zkreslit rozhodnutí lidí, kteří získávají informace o firmě na základě účetních závěrek. Blíže viz [21].

Podle ČÚS se uplatňují v ocenění aktiv a závazků hlavně historické ceny.

ČÚS - pohledávky a závazky jsou vykazovány v nominální hodnotě.

US GAAP – dlouhodobé pohledávky a závazky jsou vykazovány v současné hodnotě budoucích peněžních toků

Vlastní zpracování návrhů vychází z informací lit. [5], [8] a [9].

6.1 Převod rozvahových účtů

6.1.1 Převod aktiv

Peníze a peněžní ekvivalenty (cash and cash equivalents)

Podle požadavků US GAAP položka peníze a peněžní ekvivalenty slouží k účtování peněz v hotovosti a na účtech. Postup účtování v českém účetnictví se nachází v ČÚS č. 016.

Věcný rozdíl najdeme u položky, kde se účtují peníze na cestě. V ČÚS je tento pojem vztažen na pohyb peněz mezi bankou a pokladnou (a naopak). V US GAAP se jedná o vyjádření časové prodlevy mezi podáním příkazu k úhradě a příjmem peněz na účtu nebo v hotovosti.

Dále sem podle US GAAP patří velmi krátkodobé investice, jejichž splatnost nepřesáhne tři měsíce. V českém účetnictví by se takové investice mohly zachycovat na analytickém účtu 221A.

Návrh převodu:

Tabulka 6.1 Návrh převodu účtů do US GAAP – peníze a peněžní ekvivalenty

České účty	Přidané účty	Název položky v US GAAP
211- Peníze		CASH
221 - Bankovní účty		
261 - Peníze na cestě, (261 - Peníze na cestě)		
213 – Ceniny	221A - Velmi krátkodobé investice	CASH EQUIVALENTS

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.2 Převod peněz a peněžních ekvivalentů do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Cash	211.100 až 211.500	Pokladna
	221.100 až 221.700	Bankovní účty
	261.001 až 261.005	Peníze na cestě
	213.001	Ceniny-gastroturky

Postup je v pořádku. Protože firemní účet 261 zahrnuje peníze na cestě v jiném pojetí než podle US GAAP, bylo by dobré jej vysvětlit v příloze.

Krátkodobé investice (short-term investments)

Položky krátkodobých investic se nachází v ČÚS č. 016, skupina účtů 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný KFM (krátkodobý finanční majetek).

Podle US GAAP u krátkodobých investic doba splatnosti nesmí přesáhnout jeden rok nebo je firma má v úmyslu držet nejdéle jeden rok (samotná investice může mít splatnost delší dobu než rok). Pojetí investic by se v obou systémech dalo srovnat, účty lze převést.

Návrh převodu:

Tabulka 6.3 Návrh převodu účtů do US GAAP – investice

České účty	Název položky v US GAAP
251 - Majetkové cenné papíry k obchodování	SHORT-TERM INVESTMENTS
252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	
253 - Dluhové cenné papíry k obchodování	
255 - Vlastní dluhopisy	
256 - Dluhové cenné papíry se splatností do roku	
257 - Ostatní cenné papíry	
259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku	
(291A - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku)	

Firemní postup v roce 2009:

Firma neměla v roce 2009 žádné krátkodobé investice. Pokud by je měla, vykazovala by je podle ČÚS č. 16 na účtech 25x a konečné zůstatky převedla do rozvahy dle US GAAP.

Pohledávky

Pohledávky z obchodního styku (trade receivables)

Pohledávky vznikají, pokud firma prodává zboží, služby nebo výrobky na fakturu. V českém účetnictví se popis účtování nachází v ČÚS č. 017. Jsou to pohledávky k odběratelům, poskytnuté zálohy a ostatní pohledávky z obchodních vztahů. V pojetí US GAAP se do nezahrnují pohledávek poskytnuté zálohy, které by se v americkém výkazu objevily jako součást nákladů příštích období (pre-paid expense). Vykazují se v reálné hodnotě. Podle US GAAP se opravné položky k pohledávkám vykazují a odhadují u položek, kde lze např. před koncem projektu odhadnout, zda se může pohledávka stát nedobytnou.

Návrh převodu:

Tabulka 6.4 Návrh převodu do US GAAP – pohledávky z obchodního styku

České účty	Název položky v US GAAP
311 - Odběratelé	TRADE RECEIVABLES
315 – Ostatní pohledávky	
391A - Opravná položka k pohledávkám	
312A – Směnky k pohledávkám	NOTES RECEIVABLES

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.5 Postup převodu obchodních pohledávek do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Trade accounts receivable	311.001 až 311.022, 311.024	Pohledávky -zákazníci
	378.100	Předpis náhrad a provizí
Receivable - intercompany	311.023	Pohledávky Rizzo Associates Inc.
	391.001	Opravná položka k pohledávkám

U položky 378.100 není jasné zda souvisela s obchodními pohledávkami. Pokud ano, je zde vykázána správně. Pokud by souvisela s jinými než obchodními pohledávkami, měla by se podle US GAAP zařadit např. do ostatních pohledávek (Other receivables) nebo k položce, se kterou souvisela. Také jako možnost se nabízí k obchodním pohledávkám zavést ve firemním účetnictví analytický účet, který by zachycoval jen náhrady a provize týkající se pouze obchodních pohledávek.

Zásoby

Pro převod by se u obou systémů zásoby oceňovaly na základě pořizovací ceny.

Obsahové vymezení zásob je uvedeno v ČÚS č. 015, odkaz na § 9 vyhlášky 500/2002 Sb.

US GAAP chápe zásoby obdobně jako ČÚS, ale samostatně nevykazuje polotovary vlastní výroby. Ty by se účtovaly jako součást nedokončené výroby (pokud by sloužily pro další použití ve výrobě) nebo hotových výrobků (pokud by sloužily k prodeji).

Návrh převodu:

Tabulka 6.6 Návrh převodu do US GAAP – zásoby

České účty	Název položky v US GAAP
111 - Pořízení materiálu	INVENTORY
112 - Materiál na skladě	
119 - Materiál na cestě	
121 - Nedokončená výroba	
123 - Výrobky	
124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	
132 - Zboží na skladě a v prodejnách	
139 - Zboží na cestě	
(191 - Opravná položka k materiálu)	
(192 - Opravná položka k nedokončené výrobě)	
(193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby)	
(194 - Opravná položka k výrobkům)	
(196 - Opravná položka ke zboží)	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.7 Převod zásob do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné české účty	Název české položky
Inventory	111.001	Pořízení materiálu
	112.100	Materiál na skladě - spotřební materiál
	119.001	Materiál na cestě
	121.001	Nedokončená výroba

Položka 111.001 - pořízení materiálu má nulovou uzávěrkovou hodnotu. Materiál by měl být buď na skladě (účet 112) nebo na cestě (účet 119).

Návrhy na změny ve firemním převodu nejsou žádné.

Časové rozlišení a další krátkodobá aktiva (accruals and other current assets)

Do časového rozlišení se podle US GAAP zařazují položky typu: nevratné zálohy, náklady a příjmy příštích období, dohadné účty aktivní. V ostatních krátkodobých aktivech se vykáží ty položky, které patří do aktivních položek, byly dosud nezařazené a nejsou materiální povahy, aby se musely vykázat samostatně

Návrh převodu:

Tabulka 6.8 Návrh převodu do US GAAP – časové rozlišení a další krátkodobá aktiva

České účty	Název položky v US GAAP
314 – Poskytnuté provozní zálohy	PRE-PAID AND ACCRUED ITEMS
381 - Náklady příštích období	
382 - Komplexní náklady příštích období	
385 - Příjmy příštích období	
151 - Poskytnuté zálohy na materiál	
152 - Poskytnuté zálohy na zboží	
153 - Poskytnuté zálohy na zvířata	
051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	
052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	
053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	
(198 - Opravná položka k zálohám na zboží)	
(197 - Opravná položka k zálohám na materiál)	
343 - Daň z přidané hodnoty	
341 - Daň z příjmů	
378 – Předpis náhrad a provizí	
313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry	
375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů	
345 - Ostatní daně a poplatky	
376 - Nakoupené opce	
(377 - Prodané opce)	
388 - Dohadné účty aktivní	
481A – Odložená daňová pohledávka	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.9 Postup převodu ostatních krátkodobých aktiv do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Prepaid expenses, deposits and other asset	314.100 až 314.200	Poskytnuté provozní zálohy
	315.100	Ostatní pohledávky
	341.100 až 341.200	Daň z příjmů
	345.100	Daň silniční
	381.101 až 381.500	Náklady příštích období
	385.100	Příjmy příštích období
	388.001	Dohadné účty aktivní

Pokud částky u jednotlivých položek nejsou materiální, podle US GAAP by se tyto položky vykázaly dohromady. Pokud by položky byly krátkodobé i dlouhodobé, je třeba je vykázat odděleně.

Dlouhodobý majetek (long-lived assets)

Dlouhodobý hmotný majetek

V českém účetnictví je dlouhodobý majetek popsán v ČÚS č. 013. Převod by byl adekvátní, pokud by se majetek ocenil v obou systémech pořizovací cenou. U dlouhodobého majetku je nutné zachytit i účtování pořízeného majetku na finanční leasing. Jako návrh se naskýtá možnost zavést pomocný účet označený např. 022G, na kterém by se účtovalo o tomto druhu majetku.

Návrh převodu:

Tabulka 6.10 Návrh převodu do US GAAP – dlouhodobý hmotný majetek

České účty	Přidané účty	Název položky v US GAAP
021 - Stavby	022G – majetek pořízený na finanční leasing	PP&E (PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT)
022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí		
025 - Pěstitelské celky trvalých porostů		
026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny		
029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek		
031 - Pozemky		
032 - Umělecká díla a sbírky		
042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku		

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.11 Postup převodu dlouhodobého hmotného majetku do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Equipment	022.100	PC nad 40.000,- Kč
	022.300	Ostatní majetek do 40.000,-Kč
	022.400	PC, vybavení pro PC do 40 tis.Kč
	022.500	Ostatní HM nad 40tis Kč
Equipment under capital lease	042.100 až 042.300	Pořízení strojů a ostatního DHM
Vehicles	022.200	Dopravní prostředky nad 40.000,- Kč
Vehicles under capital lease	022 - lease	Dopr. Prostředky na finanční leasing

V současnosti se ve firmě o majetku na finanční leasing účtuje pouze podle českých pravidel. Při převodu do výkazů podle US GAAP, auditorská firma tento majetek zapisuje a zachycuje samostatně ve svých tabulkách. Po přidání účtu do vnitropodnikového účetnictví, na kterém by se účtovalo o majetku na finanční leasing, by mohlo dojít ke zjednodušení současné situace, protože konečný zůstatek na tomto účtu by se na konci období pouze převedl do výkazu podle US GAAP.

Investice (Investments)

V US GAAP se investice vykazují reálnou hodnotou. Podle ČÚS č. 014 lze vykázat investice v reálné hodnotě, a tak je převod možný.

Návrh převodu:

Tabulka 6.12 Návrh převodu do US GAAP – investice

České účty	Název položky v US GAAP
043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku	INVESTMENTS
061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách	
063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly	
062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	
065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti	
066 - Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	
067 - Ostatní půjčky	
069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek	

Firemní postup v roce 2009:

Firma neměla žádné dlouhodobé investice. Pokud by je měla, převedla by položky českých účtů skupiny 06x do US GAAP bez vyrovnání.

Dlouhodobý nehmotný majetek (intangible assets)

V českém účetnictví je mu věnován ČÚS č.013. Oproti českému obsahu této položky, v US GAAP se sem nezahrnují zřizovací výdaje, protože z nich neplynou pravděpodobné budoucí ekonomické výhody (což je jedna z podmínek pro uznání majetku v mezinárodních pravidlech). Patřil by sem také nehmotný majetek, který je pořízený na finanční leasing. Z tohoto důvodu by se mohl zavést do vnitropodnikového účetnictví účet 019G.

Návrh převodu:

Tabulka 6.13 Návrh převodu do US GAAP – dlouhodobý nehmotný majetek

České účty	Přidaný účet	Název položky v US GAAP
041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného	019G - majetek pořízený na finanční leasing	INTANGIBLE ASSETS
012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje		
013 - Software		
014 - Ocenitelná práva		
015 - Goodwill		
019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek		

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.14 Postup převodu dlouhodobého nehmotného majetku do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Software	013.100 až 013.300	Software
	041.100	Pořízení software

V roce 2009 měla firma ve svém vlastnictví jako nehmotný majetek pouze software. Pokud by si pořídila v budoucnu nehmotný majetek na finanční leasing, mohl by se využít navržený vnitropodnikový účet 019G.

Odpisy

Popis jako odepisovat příslušný majetek najdeme v každém ČÚS, který se zabývá odepisovatelným majetkem. Rozdíl v pravidlech US GAAP je v tom, že neuznávají oprávkou ke goodwillu (podle SFAS 142). Místo toho se goodwill testuje na znehodnocení na základě tzv. two step testu. Bližší informace o testu lze najít v lit. [8] na str. 233. Pokud by firma vlastnila majetek na finanční leasing, musel by se zde zavést účet, na kterém by se zachycovaly odpisy k tomuto majetku – např. 099G. Odpisy lze vykazovat dohromady ke všem typům majetku nebo pro lepší přehlednost je lze uvádět přímo u každého typu majetku (píší se do závorky a mají záporné znaménko).

Návrh převodu:

Tabulka 6.15 Návrh převodu do US GAAP – odpisy

České účty	Přidaný účet	Název položky v US GAAP
073 - Oprávky k softwaru	099G - odpisy k majetku na finanční leasing	DEPRECIATION
074 - Oprávky k ocenitelným právům		
079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku		
081 - Oprávky ke stavbám		
082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí		
085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů		
086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám		
089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku		
091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku		
092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku		
093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku		
094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku		
095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek		
096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku		
097 - Opravná položka k nabytému majetku		
098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku		

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.16 Převod odpisů do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název položky v US GAAP
Accumulated depreciation and amortization	073.100 až	Oprávky k softwaru
	073.300	
	082.100 až	Oprávky k PC, dopr.prostředkům a ostatní
	082.500	

V roce 2009 byly k odpisům přidány i odpisy majetku na finanční leasing pomocí položky Accumulated depreciation to lease assets (Kumulované odpisy k majetku na finanční leasing). Na navrženém účtu 099G by se zachycovaly tyto odpisy.

6.1.2 Převod pasiv

LIABILITIES

Závazky se podle US GAAP i ČÚS č. 017, resp. 018 rozdělují na krátkodobé (se splatností do jednoho roku) a dlouhodobé (se splatností více než jeden rok). Dále se podle US GAAP vykazují podle toho, jaké činnosti se týkají (hlavní pracovní činnost, finanční, vedlejší,...).

Krátkodobé obchodní závazky

Zachycují se zde závazky z obchodních vztahů, které se splatí do jednoho roku.

Návrh převodu:

Tabulka 6.17 Návrh převodu do US GAAP – obchodní závazky

České účty	Název položky v US GAAP
321 - Dodavatelé	Trade accounts payable
325 - Ostatní závazky	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.18 Převod obchodních zakázek do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Accounts payable and accrued expenses	321.100 až 321.200	Dodavatelé tuzemsko, zahraničí
	389.100	Dohadné účty pasivní

V roce 2009 se jako jedna položka vykazovaly jak závazky z obchodního styku, tak dohadné účty pasivní. Bylo by vhodné dohadné účty pasivní vykazovat např. v položce ostatní závazky, protože se nemusí týkat pouze obchodních závazků (nebo upřesnit, čeho se pasivní účty u dodavatelů týkaly).

Směnky z obchodního styku

Směnky mohou sloužit jak k úhradě obchodního závazku (zařadily by se do závazků z obchodního styku), tak k úhradě finančního závazku (zařadily by se do krátkodobých finančních závazků).

Návrh převodu:

Tabulka 6.19 Návrh převodu do US GAAP – směnky

České účty	Název položky v US GAAP
322 - Směnky k úhradě	Notes payable

Ve firmě v roce 2009 nebyly žádné směnky v úhradě.

Krátkodobé závazky k zaměstnancům

V obou systémech závazky k zaměstnancům vyjadřují stejné povinnosti.

Návrh převodu:

Tabulka 6.20 Návrh převodu do US GAAP – závazky k zaměstnancům

České účty	Název položky v US GAAP
331 - Zaměstnanci	Payroll payable
333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům	
335 - Pohledávky za zaměstnance	
336 - Zúčtování s institucemi soc. zabez. a zdrav. poj.	
342 - Ostatní přímé daně	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.21 Převod závazků k zaměstnancům do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Accrued salaries and related taxes	331.000 až 331.100	Zaměstnanci
	333.100 a 333.200	Ostatní závazky vůči zam.
	335.100 a 335.200	Pohl. za zaměstnance
	336.100 a 336.200	Sociální příspěv., zdravotní poj.
	342.100 a 342.200	Daň zvláštní sazba

Návrhy na změnu nejsou žádné.

Krátkodobé finanční závazky

Jedná se o finanční výpomoci trvající nejvýše jeden rok. Týkají se např. dluhopisů nebo krátkodobých úvěrů. V obou systémech vyjadřují stejné závazky.

Návrh převodu:

Tabulka 6.22 Návrh převodu do US GAAP – krátkodobé finanční výpomoci

České účty	Název položky v US GAAP
231 - Krátkodobé bankovní úvěry	Short-term loans
232 - Eskontní úvěry	
241 - Emitované krátkodobé dluhopisy	
249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci	

Firma neměla v roce 2009 žádné krátkodobé finanční závazky.

Ostatní krátkodobé závazky

Jedná se o položky, které nebyly dosud zařaditelné a jsou nemateriálního charakteru.

Návrh převodu

Tabulka 6.23 Návrh převodu do US GAAP – ostatní krátkodobé závazky

České účty	Název položky v US GAAP
324 – Přijaté zálohy	Accrued and deferred items
325 – Ostatní závazky	
379 – Ostatní závazky	
383 - Výdaje příštích období	
384 - Výnosy příštích období	
389 - Dohadné účty pasivní	
481A - Odložený daňový závazek	
342 - Ostatní přímé daně	
343 - Daň z přidané hodnoty	
453 - Rezerva na daň z příjmů	
345 - Ostatní daně a poplatky	
459 - Ostatní rezervy	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.24 Převod ostatních krátkodobých závazků do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název položky v US GAAP
Other current liabilities	324.001	Přijaté zálohy
	325.100 až 325.200	Ostatní závazky
	343.012 až 343.903	DPH
	364.300	Závazky ke spol.při rozd. zisku-Rizzo
	379.100 až 379.700	Jiné závazky
	459.001	Ostatní rezervy

Návrhy na změnu nejsou žádné.

Dlouhodobé závazky

V obou systémech se jedná o závazky, které jsou delší než rok.

Návrh převodu:

Tabulka 6.25 Návrh převodu do US GAAP – dlouhodobé závazky

České účty	Název položky v US GAAP
474 - Závazky z pronájmu	Long-term liabilities
379 – Ostatní závazky	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.26 Převod dlouhodobých závazků do US GAAP v roce 2009

České účty	Přidaný účet	Název položky v US GAAP
Long-term liabilities under capital leases	479-lease	Závazky z leasingu

V roce 2009 se sem účtovaly dlouhodobé části finančních leasingů.

Dlouhodobé finanční závazky

V obou systémech se jedná o finanční závazky delší než rok.

Návrh převodu:

Tabulka 6.27 Návrh převodu do US GAAP – dlouhodobé finanční závazky

České účty	Název položky v US GAAP
461 – Bankovní úvěry	Long-term financial liabilities
473 - Emitované dluhopisy	
478 - Dlouhodobé směnky k úhradě	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.28 Převod finančních závazků do US GAAP v roce 2009

461.100	Bankovní úvěry – k závazku č.1
---------	--------------------------------

Bankovní úvěr byl do konce roku 2009 splacen.

Ostatní dlouhodobé závazky

Vykázaly by se zde dlouhodobé závazky, které nebyly dosud zařazeny a jsou delší než rok.

Návrh převodu:

Tabulka 6.29 Návrh převodu do US GAAP – ostatní dlouhodobé závazky

České účty	Název položky v US GAAP
471 - Dlouhodobé závazky - řídicí osoba	LONG-TERM LIABILITIES
472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv	
475 - Dlouhodobé přijaté zálohy	
479 - Jiné dlouhodobé závazky	
459 - Ostatní rezervy	
451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.30 Převod ostatních dlouhodobých závazků do US GAAP v roce 2009

České účty	Přidaný účet	Název položky v US GAAP
Other long-term liabilities	479-loans	závazky úvěr, pojistné, úroky

V roce 2009 se sem vykázaly dlouhodobé části dalších závazků.

Vlastní kapitál

Postup účtování je uveden v ČÚS č. 018. Podle US GAAP se členění vlastního kapitálu liší stát od státu. Základními položkami podle obou systémů jsou: vložený kapitál, nerozdělený zisk a další kapitálové účty. Pohledávky za upsané jmění, které se podle ČÚS vykazují jako aktivum, podle US GAAP zde snižují výši kapitálu.

Návrh převodu:

Tabulka 6.31 Návrh převodu do US GAAP – vlastní kapitál

České účty	Název položky v US GAAP
411 - Základní kapitál	STOCKHOLDERS' EQUITY
412 - Emisní ážio	
413 - Ostatní kapitálové fondy	
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	
418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	
419 - Změny základního kapitálu	
421 - Zákonný rezervní fond	
422 - Nedělitelný fond	
423 - Statutární fondy	
427 - Ostatní fondy	
428 - Nerozdělený zisk minulých let	
(429 - Neuhrazená ztráta minulých let)	
(353 - Pohledávky za upsané jmění)	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.32 Převod vlastního kapitálu do US GAAP v roce 2009

České účty	Převáděné firemní účty	Název položky v US GAAP
Paid-in capital	411.100	Základní kapitál
	421.100	Zákonný rezervní fond
	427.100 až 427.200	Ostatní fondy
Retained earnings	428.001 až 428.004	Nerozdělený zisk minulých let
	431.000	Výsledek hosp. ve schvalovacím období

Nejsou návrhy na změny.

6.2 Převod výsledkových účtů

Tržby

Podle US GAAP se jedná o skutečné nebo očekávané peněžní příjmy (nebo ekvivalenty), které nastaly nebo nastanou jako důsledek trvajících hlavních aktivit podniku, viz [19] str. 40. Podle této definice se do tržeb nezahrnuje ani aktivace, ani změna stavu nedokončené výroby jako v ČR

Návrh převodu:

Tabulka 6.33 Převod tržeb do US GAAP

České účty	Název položky v US GAAP
601 - Tržby za vlastní výrobky	REVENUE
602 - Tržby z prodeje služeb	
604 - Tržby za zboží	
(Reklamace a opravy)	

Firemní postup v roce 2009:

Tabulka 6.34 Převod tržeb do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Income-Time	602.001 až 602.003	Tržby z prodeje služeb
	611.001	Změna stavu nedokončené výroby
	641.001	Tržby z prodeje dlouhodobého hm. majetku

V současnosti se do tržeb zúčtovává změna stavu nedokončené výroby a tržby z prodeje dlouhodobého majetku. Změna stavu nedokončené výroby se eliminuje pomocí odúčtování na straně MD a následně na straně D u nákladů (některé účty 5. třídy) na rozpracovanost (postup byl uveden v kap.3.2.1), takže se v tržbách podle US GAAP neprojeví. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku by se měly zařadit do ostatního zisku a ne do tržeb, protože se nejedná o tržbu z hlavní činnosti.

Náklady

Dělí se účelově a minimálně na náklady z prodeje výrobků, zboží a služeb, odbytu a správu. Každý takový náklad souvisí s jednou z těchto tří činností a také se pod touto položkou vykáže. Pro české účetnictví to znamená, že analytické účty musí být označeny tak, aby se daly přiřadit k jednotlivým částem účelové výsledovky.

U firmy S&A-CZ se náklady v roce 2009 dělily na náklady na projekty typu „P“ (proposals), „C“ (contracts) a náklady na budování projektů a režijní náklady (overhead). Rozdíl mezi projekty typu „C“ a „P“ byl vysvětlen v kap. 5.2.

Náklady na projekty

Zde je účtováno o nákladech, které jsou spjaty s přípravou, realizací a dokončením projektu.

Firemní postup v roce 2009 - projekty typu „C“:

Tabulka 6.35 Převod nákladů na projekty do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název české položky
Project Payroll	521.001	Mzdové náklady-zakázky "C"
	524.100 až 524.200	Zákonné sociální a zdravotní pojištění
	524.900	Zákonné soc.poj.-nedaňové(sleva)
	527.100 až 527.200	Zákonné sociální náklady
	528.900	Život.poj.zaměstnanců - nedaňové
	548.008	Zákon.poj.zaměstnanců Kooperativa
Project Expense	50% z 501.100 a 501.102	Spotřeba materiálu
	512.100 a 512.200	Cestovné-tuzemsko, zahr.
	513.900	Náklady na reprezentaci
	518.401	Ostatní služby - při ZSC zakázky "C"
	518.403	Ostatní služby při ZSC režie
Subcontractor Expense	518.300	Subdodávky zakázky "C"

Firemní postup v roce 2009 – projekty typu „P“

Tabulka 6.36 Převod nákladů na projekty „P“ v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název českých účtů
Project Payroll	521.007	Mzdové náklady - zakázky "P"
	521.010	Mzdové náklady - nabídka nepoč.čas
Project Expense	512.102	Cestovné - tuzemsko zakázky "P"
	512.201	Cestovné-zahraniční nonbillable
	513.99	Náklady na reprezentaci - zakázky "P"
	518.301	Služby - zakázky nonbillable
	518.404	Ostatní služby-při ZSC USA Gosgen

Po odečtení nákladů na projekty od tržeb získá firma hrubou marži a investor si může udělat názor na to, jak je firma v hlavní činnosti své práce efektivní.

Náklady na budování

Tabulka 6.37 Převod nákladů na odbyty do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název českého účtu
Business Development Expense	512.101 a 512.202	Cestovné
	513.98	Náklady na reprezentaci - "BD"
	518.302	Služby - zakázky budování
	521.008 a 521.009	Mzdy S&A, budování projektu

V této položce jsou uvedeny náklady při domlouvání projektů – př. cesty za potenciálními klienty, mzdy pracovníků atd.

Správní náklady

Ve firmě se administrativní náklady dělí do několika skupin. Jsou to náklady, které nesouvisí s hlavní výdělečnou činností. Účty, které jsou do těchto skupin zahrnuty, lze najít v příloze 8.

Tabulka 6.38 Položky režijních nákladů v US GAAP

Kód	Název položky v US GAAP	Překlad do češtiny
5.1	Administrative Payroll	Mzdové náklady
5.2	Administrative Expense	Správní výdaje
5.3	Communications Phone-Long	Telefony
5.4	Communications Postage	Poštovné
5.5	Occupancy Rent	Nájemné
5.6	Office Supplies	Kancelářské potřeby
5.7	Auto Lease Expense	Leasing
5.8	Auto Expense R & M	Náklady na provoz automobilů
5.9	Maps,Books & Publications	Odborná literatura
5.10	Operating costs	Operační náklady

Návrh na změnu

Pro jednodušší analytickou přehlednost by se účty, které jsou vykazovány podle toho, s jakou činností souvisí, mohly vykazovat pod středisky. Zavedly by se střediska pro odběratele, odbyt a administrativu. To by znamenalo, že každé středisko by vykazovalo stejné označení účtů (odpadlo by analytické číslování) a na konci období by se použily konečné sumy z účtů jednotlivých středisek. Např. účet 512 – Cestovné by se zavedl pod střediska Odběratelé, Odbyt a Administrativa a na konci období by se z každého získal konečný zůstatek a převedl by se do výsledovky. Jedná se pouze o formální zjednodušení analytické evidence.

Neoperační položky (non-operating items)

Do neoperačních položek jsou zahrnuty náklady a výnosy spjaté s neobvyklými nebo málo častými operacemi. Patří sem např. zisky a ztráty z přecenění měny, z vyřazení obchodní jednoty, z prodeje nebo vyřazení hmotného majetku apod.

Other income

Převod v roce 2009

Tabulka 6.39 Převod ostatních zisků a ztrát do US GAAP v roce 2009

Položka v US GAAP	Převáděné firemní účty	Název českých účtů
Other gain/losses	(562.002 a 562.003)	Úroky
	(563.001 a 563.002)	Kurzové ztráty
	(568.001)	Bankovní poplatky
	648.001 až 648.003	Provozní výnosy
	662.001 a 662.002	Úroky
	663.001 a 663.002	Kurzové zisky
	668.002	Ostatní finanční výnosy

Dále by sem měl patřit i zisk a ztráta z prodeje dlouhodobého hmotného majetku, který byl účtován v roce 2009 do výnosů - sales.

7 Sestavení závěrečných výkazů podle ČÚS a US GAAP

Tato kapitola se bude zabývat sestavením závěrkových výkazů podle obou systémů. K sestavení výkazů bylo nutné vymyslet účetní deník, ve kterém se účetní zápisy zaznamenávají chronologicky, a účetní knihu, kde jsou zápisy uspořádány věcně. Z konečných zůstatků hlavní knihy je sestavena rozvaha a výsledovka podle ČÚS a US GAAP.

Fiktivní firma se jmenuje Projekty a.s. V souboru *projektová_firma.xls* jsou na níže uvedených listech upřesněny bližší informace:

- *list Popis* – obsahuje popis celé fiktivní firmy
- *list Účetní deník* – obsahuje chronologicky záznamy o účetních událostech, zejména účtování o finančním leasingu a projektech v obou systémech
- *list Projekty* – obsahuje popis projektů, které za rok 2009 ve firmě proběhly
- *list Výpočet mzdy* – obsahuje částky hrubých mezd zaměstnanců a další potřebné výpočty (např. výše zdravotního a sociálního pojištění, výše záloh na daň apod.)
- *list Účetní odpisy* - obsahuje výpočet účetních odpisů automobilu pořízeného na finanční leasing
- *listy 0xx až 6xx* – obsahují účty, na kterých je účtováno v deníku a jejich konečné stavy
- *list Celková hlavní kniha* – obsahuje shrnutí všech účtů hlavní knihy, jejich počáteční a konečné stavy, bilanci přidaných účtů pro US GAAP (finanční leasing) a rozdíly mezi náklady podle US GAAP a ČÚS
- *Poč. rozvaha a výsledovka* – obsahuje vymyšlené konečné výkazy firmy z předešlého roku
- *Výpočet daň z příjmu* – obsahuje výpočet daně z příjmu podle ČÚS a aplikaci na výkaz podle US GAAP
- *Konečné výkazy_ČÚS* – obsahuje rozvahu a výsledovku sestavenou na základě konečných zůstatků hlavní knihy
- *Konečné výkazy_US GAAP* – obsahuje rozvahu a výsledovku sestavenou na základě převodu zůstatků hlavní knihy do US GAAP
- *Výpočet leasing* – výpočet současné hodnoty budoucích splátek leasingu, hodnoty úmoru, úroku a snižování závazku z leasingu

V účetním deníku se účtuje i na vnitropodnikových účtech skupiny 8 o finančním leasingu

a uznaných nákladech na projekty tak, aby z nich bylo možné konečné zůstatky převádět do závěrkových výkazů podle US GAAP.

Přidané účty pro finanční leasing jsou:

- 800.022 - Majetek na finanční leasing
- 800.082 - Odpis majetku na finanční leasing
- 800.379 - Snížení závazku z finančního leasingu
- 800.548 - Pojistné - finanční leasing
- 800.551 - Odpis majetku na finanční leasing
- 800.562 - Úrok - finanční leasing

Přidané účty pro účtování o nákladech na projekty jsou:

- 800.501 - Materiál
- 800.511 - Cestovné
- 800.512 – Subdodavatel
- 800.521 - Mzdy na projekty
- 800.524 - Pojištění S+Z na projekty (sociální a zdravotní)

V roce 2009 byl ve firmě pořízen automobil na finanční leasing (podmínky leasingu jsou stejné jako v podkapitole 3.2.2 u automobilu firmy S&A-CZ, nebude se tedy uplatňovat odpočet DPH) a bylo realizováno pět projektů, z nichž čtyři byly dokončeny do konce roku 2009 a poslední byl dokončen až v roce 2010. Ve firmě pracuje pět zaměstnanců – ředitel, dva projektanti, účetní a sekretářka. Fiktivní účetní odpis majetku podle ČÚS drženého firmou byl stanoven na 500 000 Kč.

7.1 Ukázka účtování o projektech podle ČÚS a US GAAP

V roce 2009 firma Projekty a.s. začala s projektem č.1, o kterém byly zjištěny následující informace:

Tabulka 7.1 Informace o projektu č.1

Projekt č.1
začátek: 1.1. 2009
konec: 28.2. 2009
celkové tržby: 1 000 000
Náklady: 590 336

7.1.1 Účtování Projektu č.1 podle ČÚS

Na projektu pracovali oba projektanti, každý s hrubou měsíční mzdou 30 000 Kč. Dále firma vynaložila náklady na materiál, subdodavatele a cestovné. Na konci ledna zaznamenala nedokončenou výrobu ve výši vynaložených nákladů. Na konci února byl projekt dokončen, došlo k vyúčtování změny nedokončené výroby a 1.3. 2009 byla fakturována celková tržba. Následující tabulka zachycuje všechny transakce, které byly zapsány do účetního deníku:

Tabulka 7.2 Ukázka účtování Projektu č.1 podle ČÚS

Datum	Název položky	MD	D	Částka	Částka
31.1.2009	Přímé mzdy na projekt č.1	521.100	331.100	60 000	60 000
31.1.2009	Materiál	501.100	112.100	20 664	20 664
31.1.2009	subdodávky	512.100	321.201	180 000	214 200
31.1.2009	DPH 19%	343.100	321.201	34 200	
31.1.2009	Pojistné Z + S	524.100	336.100	27 336	27 336
31.1.2009	zúčtování NV	121.100	611.100	288 000	288 000
28.2.2009	Přímé mzdy na projekt č.1	521.100	331.100	60 000	60 000
28.2.2009	Cestovné	512.200	211.100	10 000	10 000
28.2.2009	materiál	501.100	112.100	5 000	5 000
28.2.2009	subdodávky	512.100	321.201	200 000	238 000
28.2.2009	DPH 19%	343.100	321.201	38 000	
28.2.2009	Pojistné Z + S na projekt	524.100	336.100	27 336	27 336
28.2.2009	ZSNV	611.100	121.100	288 000	288 000
1.3.2009	Vydaná faktura za projekt č.1	311.100	602.100	1 190 000	1 000 000
1.3.2009	DPH 19%	311.100	343.100		190 000

7.1.2 Účtování Projektu č. 1 podle US GAAP

U firmy Projekty a.s. byla pro účtování projektů podle US GAAP zvolena *metoda ukončeného projektu* (bližší byla popsána v kap.3.2.1). Znamená to, že náklady a výnosy spojené s projektem, jsou účtovány až na jeho konci. Pro projekt č.1 byly náklady zaúčtovány na speciální vnitropodnikové účty skupiny 8. Souvztažné účty jsou stejné jako v ČÚS, protože na konci projektu se účty mezd, materiálu, cestovného a subdodávek na projekt do rozvahy promítají stejně jako v českém účtování.

Tabulka 7.3 Účtování o projektu č.1 podle US GAAP

Datum	Název položky	MD	D	Částka	Částka
28.2.2009	celkové náklady - mzdy	800.521	331.100	120 000	120 000
28.2.2009	celkové náklady - materiál	800.501	112.100	25 664	25 664
28.2.2009	celkové náklady - cestovné	800.511	211.100	10 000	10 000
28.2.2009	celkem náklady - subdodávky	800.512	321.100	380 000	380 000

Tržby na konci projektu se vyúčtovaly stejně jako podle ČÚS.

U Projektů č. 2 – 4 je aplikován stejný postup jako u projektu č.1. Poslední projekt, který přesahuje do dalšího účetního období a tedy i tržby s ním spojené, přinese rozdíl v účtování v obou systémech.

7.1.3 Účtování projektu č. 5 podle ČÚS

Informace o projektu jsou následující:

Tabulka 7.4 Informace o projektu č.5

Projekt č.5
začátek: 1.9.2009
konec: 31.1.2010
celková tržba: 4 000 000
náklady v roce 2009: 1 973 780

Účtování od září do listopadu bude stejné jako u Projektu č. 1. V prosinci se také zúčtují náklady na projekt, ale i přírůstek nedokončené výroby za prosinec, který se ale nevykompenzuje změnou nedokončené výroby (protože dosud nebyla fakturována žádná tržba a nedokončená výroba pouze narůstá).

Tabulka 7.5 Účtování Projektu č.5 podle ČÚS – prosinec

Datum	Název položky	MD	D	Částka	Částka
31.12.2009	Přímé mzdy na projekt č.5	521.100	331.100	60 000	60 000
31.12.2009	Cestovné	512.200	211.100	5 100	5 100
31.12.2009	Materiál	501.100	112.100	14 000	14 000
31.12.2009	Subdodávky	512.100	321.201	520 000	618 800
31.12.2009	DPH 19%	343.100	321.201	98 800	
31.12.2009	Pojistné Z + S na projekt č.5	524.100	336.100	27 336	27 336
31.12.2009	zúčtování NV	121.100	611.100	626 436	626 436

Celkově na účtech 112/611 bude konečný zůstatek 1 973 780 Kč. Tato částka tvoří výši nákladů na projekt č.5 v roce 2009. Ve výsledovce za rok 2009 se tato suma objeví jako výnos – díky účtu 611 - změna stavu nedokončené výroby. Až bude v roce 2010 zakázka dokončena a fakturována, změna stavu nedokončené výroby se změní v tržbu.

7.1.4 Účtování projektu č. 5 podle US GAAP

Podle metody ukončeného projektu se náklady a výnosy účtují až když je projekt dokončen. To ale u projektu č. 5 není splněno. Do výsledovky se promítnou pouze náklady a výnosy za čtyři projekty. Ve srovnání s českými náklady budou náklady podle US GAAP o tolik nižší, kolik činí nedokončená výroba. Rozdíly získané z účetní knihy za celý rok 2009 uvádí následující tabulka:

Tabulka 7.6 Účty nákladů za rok 2009 související s výnosy upravené do US GAAP (červeně)

Účet	Název	Uznané náklady
800.501	Materiál	187 964
800.511	Cestovné	85 113
800.512	Subdodavatel	4 470 000
800.521	Mzdy na projekty	520 000
800.524	Pojištění na projekty	236 912
501.100	Materiál	213 964
512.100	Subdodavatel	5 970 000
512.200	Cestovné	96 213
521.100	Mzdy na projekty	820 000
524.100	Pojištění na projekty	373 592
	Rozdíl US GAAP a ČÚS	-1 973 780

Jak bylo konstatováno, rozdíl mezi náklady v obou systémech tvoří právě náklady na nedokončenou výrobu.

7.2 Účtování o finančním leasingu podle ČÚS a US GAAP

Podle popisu finančního leasingu v obou systémech je zřejmé, že se bude o něm účtovat různě, protože podle US GAAP majetek na finanční leasing patří nájemci hned od začátku smlouvy.

7.2.1 Účtování o pořízeném automobilu na finanční leasing podle ČÚS

Ve fiktivní firmě byly použity informace z firmy S&A-CZ a jsou následující:

Pořizovací hodnota automobilu je 805 600, 30 Kč. Měsíční splátka byla stanovena na 13 821 Kč, z toho měsíční pojistné činí 595 Kč. Na začátku byla zaplacená mimořádná splátka 241 680 Kč. Měsíční náklady jsou 18 856 Kč. O finančním leasingu se pro zjednodušení účtuje čtvrtletně.

Tabulka 7.7 Účtování o finančním leasingu za 1. čtvrtletí podle ČÚS

Datum	Název položky	MD	D	Částka	Částka
1.1.2009	splátka předem	314.100	221.100	241 680	241 680
31.3.2009	splátka leasingu 1-3	379.801	221.100	41 463	41 463
31.3.2009	zúčtování zálohy 1-3	379.801	314.100	15 105	15 105
31.3.2009	náklady celkem 1-3	518.300	379.100	56 568	56 568

7.2.2 Účtování o pořízeném automobilu na finanční leasing podle US GAAP

Automobil patří od začátku do majetku nájemce. Bude se tedy odepisovat na základě účetních odpisů lineárním způsobem po dobu čtyř let. Měsíční částka odpisu činila

16 783, 34 Kč. Postup účtování za leden až březen je uveden v následující tabulce.

Tabulka 7.8 Účtování o finančním leasingu za 1. čtvrtletí podle US GAAP

Datum	Název položky	MD	D	Částka	Částka
1.1.2009	pořízení automobilu na fin. leasing	800.022	800.379	805 600	805 600
1.1.2009	snížení závazku	800.379	221.100	241 680	241 680
31.3.2009	úhrada úmoru	800.379	221.100	31 471	31 471
31.3.2009	úhrada úroku	800.562	221.100	8 207	8 207
31.3.2009	odpis majetku	800.551	800.082	50 350	50 350
31.3.2009	pojistné	800.548	221.100	1 785	1 785

7.3 Sestavení rozvahy a výsledovky podle ČÚS

Po popsání dvou rozdílných přístupů v účtování nyní popíšeme postup sestavení konečných výkazů na základě konečných zůstatků účtů hlavní knihy. V sešitě *fiktivni_firma.xls* na listu *poč. rozvaha a výsledovka* jsou uvedeny smyšlené výkazy z předchozího roku, na které současné výkazy navazují. Podle *listů 0xx-6xx* byla sestavena následující konečná rozvaha a výsledovka (částky jsou uvedeny celé, běžně se uvádějí částky v tisících).

Česká rozvaha fiktivní firmy Projekty a.s. za rok 2009

Položka	Text	Č.ř.	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	1	8 899 865	-500 000	8 399 865
B.	Dlouhodobý majetek	3	1 510 000	-500 000	1 010 000
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	13	1 510 000	-500 000	1 010 000
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	1 510 000	-500 000	1 010 000
C.	Oběžná aktiva	31	7 208 605	0	7 208 605
C.I.	Zásoby	32	2 004 816		2 004 816
C.I. 1.	Materiál	33	31 036		31 036
2.	Nedokončená výroba a polotovary	34	1 973 780		1 973 780
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	57	5 203 789		5 203 789
C.IV. 1.	Peníze	58	3 787		3 787
2.	Účty v bankách	59	5 200 002		5 200 002
D.I.	Časové rozlišení	62	181 260		181 260
3.	Příjmy příštích období	65	181 260		181 260

Tabulka 7.9 Konečná rozvaha firmy Projekty a.s.

Položka	Text	Č.ř.	Částka
	PASIVA CELKEM	67	8 399 865
A.	Vlastní kapitál	68	5 523 599
A.I.	Základní kapitál	69	2 000 000
A.I. 1.	Základní kapitál	70	2 000 000
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	78	100 000
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	79	100 000
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	81	1 320 000
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	82	1 320 000
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	84	2 103 599
B.	Cizí zdroje	85	2 876 266
B.I.	Rezervy	86	220 000
4.	Ostatní rezervy	90	220 000
B.III.	Krátkodobé závazky	102	2 656 266
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	103	1 104 300
5.	Závazky k zaměstnancům	107	108 705
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	76 356
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	1 366 905

Česká výsledovka fiktivní firmy Projekty a.s. za rok 2009

Tabulka 7.10 Konečná výsledovka firmy Projekty a.s.

	Text	Č.ř.	Sled.období
II.	Výkony	4	12 173 780
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5	10 200 000
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	6	1 973 780
B.	Výkonová spotřeba	8	6 601 449
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	213 964
2.	Služby	10	6 387 485
+	Přidaná hodnota		5 572 331
C.	Osobní náklady	12	2 358 072
C. 1.	Mzdové náklady	13	1 620 000
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	738 072
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	500 000
*	Provozní výsledek hospodaření	30	2 714 259
Q. 1.	- splatná	50	610 660
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	2 103 599
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	2 103 599
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	2 714 259

Z českého hospodářského výsledku před zdaněním a položek ovlivňující daň z příjmu (v našem případě se k základu daně pouze připočtou účetní odpisy) byla spočtena celková daň z příjmu, která by činila 610 660 Kč.

Tabulka 7.11 Výpočet daně z příjmu

Hospodářský výsledek před zdaněním	2 714 259
Zvýšení o odpisy	500 000
Celkem	3 214 259
Zaokrouhlení na tisíce	3 214 000
19% daň v roce 2009	610 660

7.4 Sestavení rozvahy a výsledovky podle US GAAP

Rozvaha podle US GAAP fiktivní firmy Projekty a.s. za rok 2009

Tabulka 7.12 Rozvaha sestavena na základě US GAAP

Current asset:	Amount
Cash and cash in bank / peníze v hotovosti a v bance	5 203 789
Trade Receivables / obchodní pohledávky	0
Materiál / materiál	31 036
Work in progress / nedokončená výroba	1 973 780
Total current assets /celkem krátkodobý majetek	7 208 605
Equipment and vehicles	Amount
Equipment / vybavení	1 510 000
Vehicles under capital lease / dopravní prostředky na finanční leasing	805 600
Total equipment and vehicles / celkem vybavení a prostředky	2 315 600
Accumulated depreciation	Amount
Depreciation to equipment / odpis vybavení	500 000
Depreciation to vehicles under capital lease / odpis dopravních prostředků	201 400
Total depreciation / odpisy celkem	701 400
Total assets / aktiva celkem	8 822 805
Current liabilities	Amount
Trade liabilities / závazky z obchodního styku	0
Payroll payable/ závazky vůči zaměstnancům	196 506
Subcontractor payable / závazky ze subdodávek	1 104 300
Total current liabilities	1 300 806
Other current liabilities	Amount
Taxes, provisions / daně, rezervy	1 611 370
Total other current liabilities /celkem další krátkodobé závazky	1 391 370
Long-term liabilities	Amount
Capital lease / závazky z leasingu	435 195
Total long-term liabilities /celkem dlouhodobé závazky	435 195
Total liabilities	3 347 371
Stockholders equity	
Paid-in capital / základní kapitál	2 000 000
Retained earnings / nerozdělený zisk minulých let	1 320 000
Other equity items / další kapitál	100 000
Retained earnings from this year / současný nerozdělený zisk	2 055 434
Total stockholders equity	5 475 434
Liabilities + stockholders equity / pasiva celkem	8 822 805

Výsledovka podle US GAAP fiktivní firmy Projekty a.s. za rok 2009

Tabulka 7.13 Výsledovka sestavena na základě US GAAP

Name	Amount
Sales / výnosy	10 200 000
Cost of sales / náklady na služby	5 499 989
Gross margin / hrubá marže	4 700 011
Selling expense / náklady na odbyt	512 240
Administrative expense / provozní náklady	
Administration / administrativa	652 240
Rent / nájem	48 000
Phone and internet /telefon, internet	47 000
Depreciation / odpisy	701 400
Other expenses from lease / další náklady	37 127
Total administrative expense /provozní náklady	1 485 767
Corporate Income Tax / daň z příjmu	646 570
Net profit / čistý příjem	2 055 434

Dále na základě konečných zůstatků deníku byla sestavena rozvaha a výsledovka s položkami podle US GAAP (Tabulka 7.12, resp.

Tabulka 7.13). V rozvaze se objevilo zvýšení majetku o automobil na finanční leasing a také se zvýšily odpisy. Ve výsledovce se ve výnosech objevily pouze tržby za projekty a náklady na projekty byly nižší o náklady na nedokončenou výrobu. To se zachycovalo na speciálních vnitropodnikových účtech třídy 8.

Daň z příjmu byla vypočtena následovně (částka hospodářského výsledku byla zvýšena o účetní odpisy dlouhodobého majetku – 500 000 Kč a účetní odpisy k automobilu na leasing).

Tabulka 7.14 Výpočet daně z příjmu podle výkazu US GAAP

Hospodářský výsledek podle US GAAP	2 702 004
Zvýšení o odpisy	701 400
Celkem	3 403 404
Zaokrouhlení	3 403 000
19% daň v roce 2009	646 570

7.5 Popis současného převodu

Postup, který je uplatňován ve firmě S&A-CZ, by byl ve firmě Projekty a.s. aplikován na základě doplnění položek v rozvaze o majetek na finanční leasing. Ve výsledovce by došlo k eliminaci účtu změny stavu nedokončené výroby oproti účtům nákladů na nedokončenou výrobu. V současnosti tedy nejsou v systému zavedeny žádné vnitrofiremní účty, které by se mohly rovnou převádět do konečného výkazu.

Pro fiktivní firmu by to znamenalo, že by se musely vyjádřit náklady na rozpracovanost (z příslušných nákladových účtů) a odečíst od změny stavu nedokončené výroby.

Hospodářský výsledek při obou postupech vyjde stejný.

Postup je ukázán níže.

Tabulka 7.15 Zúčtování nedokončené výroby projektu č. 5

Datum	Částka nedokončené výroby
30.9.2009	523 448
31.10.2009	322 448
30.11.2009	501 448
31.12.2009	626 436
Celkem	1 973 780

Tabulka 7.16 Ukázka současného postupu vyrovnání NV

Income statement			
Název	Částka	Vyrovnání	Konečná částka
Sales	12 173 780	-1 973 780	10 200 000
Cost of sales	7 473 769	-1 973 780	5 499 989
Gross margin	4 700 011	0	4 700 011
Selling expenses	512 240	0	512 240
Administrative expenses			
Administration	652 240	0	652 240
Rent	48 000	0	48 000
Phone and internet	47 000	0	47 000
Depreciation	701 400	0	701 400
Other expenses from lease	37 127	0	37 127
Total administrative expenses	1 485 767		1 485 767
Corporate Income Tax	646 570		646 570
Net profit	2 055 434		2 055 434

7.6 Shrnutí výsledných výkazů podle ČÚS a US GAAP

Při sestavování výkazů jsme se zaměřili na problematiku vykazování nákladů a výnosů u projektů v obou systémech a vykazování majetku na finanční leasing, kdy podle US GAAP je od začátku majetek nájemce.

Podle ČÚS se na konci období do výsledovky jako výnos (výkon) zahrnuje i změna stavu nedokončené výroby.

Na základě sestavených výkazů byly zjištěny následující rozdíly:

Tabulka 7.17 Tabulka ukazující rozdíly v jednotlivých položkách rozvahy

Česká rozvaha		Rozvaha podle US GAAP	
Název položky	Částka	Název položky	Částka
Dlouhodobý majetek	1 500 000	Vybavení, dopravní prostředky	2 315 600
Oběžná aktiva	7 208 605	Oběžná aktiva	7 208 605
Časové rozlišení	181 260	Časové rozlišení	0
Vlastní kapitál	5 523 599	Odpisy	701 400
Cizí zdroje	2 876 266	Vlastní kapitál	5 475 434
		Závazky celkem	3 347 371

V české rozvaze je podhodnocena položka majetku kvůli automobilu pořízeného na finanční leasing.

Dále na rozdíl od US GAAP není jasné, co položka dlouhodobého majetku obsahuje. Došlo také k rozdílům v časovém rozlišení, kdy se podle ČÚS mimořádná splátka zaúčtuje právě do této položky. V US GAAP k časovému rozlišení nedochází. Vlastní kapitál je vykázán v ČÚS ve vyšší hodnotě kvůli vyššímu hospodářskému výsledku než podle US GAAP. Výkaz US GAAP zase vykazuje vyšší závazky kvůli vyšší vypočtené dani z příjmu.

Tabulka 7.18 Tabulka ukazující rozdíly v jednotlivých položkách výsledovky

Česká rozvaha		Rozvaha podle US GAAP	
Název položky	Částka	Název položky	Částka
Výkony	12 173 780	Tržby	10 200 000
Výkonová spotřeba	6 601 449	Náklady na služby	5 498 776
Přidaná hodnota	5 572 331	Hrubá marže	4 700 011
Osobní náklady	2 358 072	Náklady na odbyt	512 240
Odpisy	500 000	Provozní náklady	1 485 767
Provozní výsledek	2 714 259	Zisk před zdaněním	2 702 004
Daň splatná	610 660	Daň z příjmu	646 570
Výsledek hospodaření	2 103 599	Čistý zisk	2 055 434

Rozdíly ve výši výkonů (resp. tržeb) jsou způsobeny účtem se změnou stavu nedokončené výroby. Dále jsou položky nákladů členěny jiným způsobem – v české rozvaze podle druhu nákladů, v americké podle účelu. Zisk před zdaněním podle US GAAP vyšel nižší než podle ČÚS. Daň z příjmu kvůli vyšším účetním odpisům byla v US GAAP vyšší.

8 Závěr

Cílem této práce bylo seznámit se s principy účetních pravidel US GAAP a srovnat je s ČÚS. Nejprve byly popsány rozdíly v účetních závěrkách obou systémů – rozvaha a výsledovka. Dále jsme se zaměřili na aplikaci principů US GAAP ve firemním prostředí. Ve firmě Stevenson and Associates došlo k analyzování současného postupu při převádění českých účtů do výkazů podle US GAAP. Byly zde popsány největší rozdíly v účtování u dvou oblastí – změna stavu nedokončené výroby a finanční leasing – a jejich následné promítnutí do konečných výkazů. Dále byly charakterizovány principy současného firemního převodu českých účtů do výkazů podle US GAAP a byla navržena transformace účtů z české účetní osnovy pro podnikatele do výkazů US GAAP. V poslední kapitole se z konečných zůstatků účtů hlavní knihy fiktivní firmy sestavily výkazy podle obou systémů.

Již ze čtení odborné literatury vyplynulo, že pojetí obou účetních systémů je velmi odlišné a že samotná aplikace by v současných podmínkách mohla činit u některých položek problémy. To se potvrdilo při formulaci vztahu českého účetnictví k výkazům podle US GAAP, kdy propojení položek bigrafem postupně ztrácelo na přehlednosti (zejména pak u výsledovky, kde je ve firmě podle ČÚS používána druhová forma a v US GAAP účelová). Proto k bigrafům byla zpracována tabulka a bublinové schéma, které se snaží ukázat převod srozumitelněji.

Největší rozdíly (a zároveň potřeba vyrovnat se s převodem) ve vykazování se objevily při vykazování změny stavu nedokončené výroby a finančního leasingu.

Účet změny stavu nedokončené výroby se v současnosti z výnosů firmy pro potřeby US GAAP eliminuje oproti příslušným nákladům na nedokončenou výrobu. V České republice je zůstatek tohoto účtu převeden do výnosů, ale podle US GAAP nikoliv. Výnos je podle US GAAP výsledek z hlavní činnosti podnikání. Protože nedokončená výroba ještě není výsledkem, nelze mluvit o výnosu. Přírůstek/úbytek se projeví na straně Má Dáti nedokončené výroby a dojde k odúčtování příslušných nákladů spjatých s nedokončenou výrobou.

U finančního leasingu hlavní rozdíl spočívá v tom, že podle US GAAP je majetek pořízený na finanční leasing majetkem nájemce od začátku smlouvy. Podle ČÚS po dobu smlouvy majetek vykazuje pronajímatel, který ho i odepisuje. U nájemce se jedná pouze o dlouhodobý závazek. Kvůli různému pojetí tohoto vykazování se objeví rozdíly v konečných sumách dlouhodobého majetku v obou systémech.

Pro zjednodušení současných firemních vyrovnání, které kompenzují rozdíly v některých oblastech účtování v obou typech systémů, byly ve fiktivní firmě navrženy vnitropodnikové účty, na kterých by se přímo účtovalo o projektech a finančním leasingu. Výsledek ukázal, že by se došlo při vykazování ke stejným částkám, ale došlo by ke zjednodušení převodu. Konečné zůstatky těchto účtů by se převáděly rovnou do výkazů podle US GAAP. V současnosti se tak děje až na základě úprav nezávislé auditorské společnosti.

Dále se na fiktivní firmě ukázalo, že různé způsoby účtování by v českém prostředí způsobily i odlišný daňový dopad pro firmy.

Je třeba zdůraznit, že převodový můstek je v současnosti postačující proto, že závěrky podle US GAAP slouží pouze jako informace o stavu společnosti S&A-CZ podávané mateřské společnosti sídlící v USA, která je zahrnuje do své konsolidované závěrky. Oba typy finančního účetnictví jsou totiž natolik rozdílné v pojetí, že pouhý převod účtů nepodává úplnou informaci a musí se složitě vyrovnávat pomocí tzv. adjustmentů, které se snaží rozdíly vyrovnat. Jako jiná možnost se nabízí vést oba typy účetnictví (podle ČÚS a US GAAP) paralelně a nezávisle na sobě.

9 Přílohy

Příloha 1 Návrh formy rozvahy pro aktiva a pasiva dle vyhlášky 500/2002 Sb. (Příloha 1)

A K T I V A		Běžné účetní období			Minulé účetní období
		brutto	korekce	netto	
		1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM				
A	Pohledávky za upsaný kapitál				
B	Dlouhodobý majetek				
B I	Dlouhodobý nehmotný majetek				
B II	Dlouhodobý hmotný majetek				
B III	Dlouhodobý finanční majetek				
C	Oběžná aktiva				
C I	Zásoby				
C II	Dlouhodobé pohledávky				
C III	Krátkodobé pohledávky				
C IV	Krátkodobý finanční majetek				
D I	Časové rozlišení				

PASIVA		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
	PASIVA CELKEM		
A	Vlastní kapitál		
A I	Základní kapitál		
A II	Kapitálové fondy		
A III	Fondy ze zisku		
A IV	Výsledek hospodaření minulých let		
A V	Výsledek hospodaření účetního období		
B	Cizí zdroje		
B I	Rezervy		
B II	Dlouhodobé závazky		
B III	Krátkodobé závazky		
B IV	Bankovní úvěry a výpomoci		
C I	Časové rozlišení		

Příloha 2 Návrh formy rozvahy dle US GAAP, viz lit. [8]

FIRMA AAA s.r.o.
Rozvaha k 31.12.2010

Majetek

Krátkodobý majetek

Peníze
Pohledávky
Zásoby
Časové rozlišení

Dlouhodobý majetek

Hmotný
Pozemky
Budovy
Movité věci a soubory movitých věcí

-

Nehmotný
Kapitálový leasing
Investice
Goodwill
Patenty
Software

Závazky

Krátkodobé závazky

- *Obchodní závazky*
- *Závazky vůči zaměstnancům*
- *Časové rozlišení*

Dlouhodobé závazky

- *Pronajatý majetek*
- *Ostatní dlouhodobé závazky*

Vlastní kapitál

Základní jmění
Nerozdělený zisk minulých let
Současný hospodářský výsledek

Příloha 3 Návrh formy výsledovky dle vyhlášky 500/2002 Sb. (Příloha 3) – druhová podoba

Text	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
I. Tržby za prodej zboží		
A. Náklady vynaložené na prodané zboží		
+ Obchodní marže		
II. Výkony		
B. Výkonová spotřeba		
+ Přidaná hodnota		
C. Osobní náklady		
D. Daně a poplatky		
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu		
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu		
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období		
IV. Ostatní provozní výnosy		
H. Ostatní provozní náklady		
V. Převod provozních výnosů		
I. Převod provozních nákladů		
* Provozní výsledek hospodaření		
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
J. Prodané cenné papíry a podíly		
VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		
VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
X. Výnosové úroky		
N. Nákladové úroky		
XI. Ostatní finanční výnosy		
O. Ostatní finanční náklady		
XII. Převod finančních výnosů		
P. Převod finančních nákladů		
* Finanční výsledek hospodaření		
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost		
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost		
XIII. Mimořádné výnosy		
R. Mimořádné náklady		
S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
* Mimořádný výsledek hospodaření		
T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)		
**** Výsledek hospodaření před zdaněním		

Příloha 4 Návrh formy výsledovky dle vyhlášky 500/2002 Sb. (Příloha 3) – účelová podoba

Text	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
I. Tržby za prodej výrobků, zboží a služeb		
A. Náklady prodeje		
* Hrubý zisk nebo ztráta		
B. Odbytové náklady		
C. Správní režie		
II. Jiné provozní výnosy		
D. Jiné provozní náklady		
* Provozní výsledek hospodaření		
III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
E. Prodané cenné papíry		
IV. Výnosy z prodeje dlouhodobého fin. majetku		
V. Výnosy z krátkodobého fin. majetku		
F. Náklady z finančního majetku		
VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
VII. Výnosové úroky		
I. Nákladové úroky		
VIII. Ostatní finanční výnosy		
J. Ostatní finanční náklady		
IX. Převod finančních výnosů		
K. Převod finančních nákladů		
* Finanční výsledek hospodaření		
L. Daň z příjmů za běžnou činnost		
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost		
X. Mimořádné výnosy		
M. Mimořádné náklady		
N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
* Mimořádný výsledek hospodaření		
O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)		
**** Výsledek hospodaření před zdaněním		

Příloha 5 Návrh formy výsledovky dle US GAAP, viz lit. [8]

Výsledovka FIRMA AAA s.r.o.

1. **Tržby za prodané zboží**
2. **Náklady na zboží**
Hrubá marže
4. **Operační náklady**
 - 4.1. Platy pracovníků
 - 4.2. Administrativa
 - 4.3. Ostatní režijní náklady
5. **Neoperační náklady**
 - 5.1. Zisky/ztráty z vyřazení nebo prodeje hmotného majetku
 - 5.2. Kurzové zisky/ztráty
 - 5.3. Odpisy zásob
6. **Hospodářský výsledek před zdaněním**
7. **Daň z příjmu**
8. **Hospodářský výsledek po zdanění**
9. **Mimořádné položky**
10. **Čistý příjem**

Příloha 6 Splátkový kalendář leasingu na automobil v roce 2007

Období	Diskont	Závazek	Nákladový úrok	Splátka	Snížení závazku
0	0,49%	805 600,30	0,00	241 680,00	241 680,00
1	0,49%	563 920,30	2 787,44	13 226,00	10 438,56
2	0,49%	553 481,74	2 735,85	13 226,00	10 490,15
3	0,49%	542 991,59	2 683,99	13 226,00	10 542,01
4	0,49%	532 449,59	2 631,89	13 226,00	10 594,11
5	0,49%	521 855,47	2 579,52	13 226,00	10 646,48
6	0,49%	511 208,99	2 526,89	13 226,00	10 699,11
7	0,49%	500 509,89	2 474,01	13 226,00	10 751,99
8	0,49%	489 757,89	2 420,86	13 226,00	10 805,14
9	0,49%	478 952,76	2 367,45	13 226,00	10 858,55
10	0,49%	468 094,21	2 313,78	13 226,00	10 912,22
11	0,49%	457 181,99	2 259,84	13 226,00	10 966,16
12	0,49%	446 215,83	2 205,63	13 226,00	11 020,37
13	0,49%	435 195,46	2 151,16	13 226,00	11 074,84
14	0,49%	424 120,62	2 096,42	13 226,00	11 129,58
15	0,49%	412 991,04	2 041,40	13 226,00	11 184,60
16	0,49%	401 806,44	1 986,12	13 226,00	11 239,88
17	0,49%	390 566,56	1 930,56	13 226,00	11 295,44
18	0,49%	379 271,12	1 874,73	13 226,00	11 351,27
19	0,49%	367 919,85	1 818,62	13 226,00	11 407,38
20	0,49%	356 512,47	1 762,23	13 226,00	11 463,77
21	0,49%	345 048,70	1 705,57	13 226,00	11 520,43
22	0,49%	333 528,27	1 648,62	13 226,00	11 577,38
23	0,49%	321 950,89	1 591,40	13 226,00	11 634,60
24	0,49%	310 316,29	1 533,89	13 226,00	11 692,11
25	0,49%	298 624,18	1 476,09	13 226,00	11 749,91
26	0,49%	286 874,27	1 418,01	13 226,00	11 807,99
27	0,49%	275 066,28	1 359,65	13 226,00	11 866,35
28	0,49%	263 199,93	1 300,99	13 226,00	11 925,01
29	0,49%	251 274,92	1 242,05	13 226,00	11 983,95
30	0,49%	239 290,96	1 182,81	13 226,00	12 043,19
31	0,49%	227 247,77	1 123,28	13 226,00	12 102,72
32	0,49%	215 145,05	1 063,46	13 226,00	12 162,54
33	0,49%	202 982,51	1 003,34	13 226,00	12 222,66
34	0,49%	190 759,85	942,92	13 226,00	12 283,08
35	0,49%	178 476,77	882,21	13 226,00	12 343,79
36	0,49%	166 132,98	821,19	13 226,00	12 404,81
37	0,49%	153 728,17	759,87	13 226,00	12 466,13
38	0,49%	141 262,04	698,25	13 226,00	12 527,75
39	0,49%	128 734,30	636,33	13 226,00	12 589,67
40	0,49%	116 144,63	574,10	13 226,00	12 651,90
41	0,49%	103 492,73	511,56	13 226,00	12 714,44
42	0,49%	90 778,29	448,71	13 226,00	12 777,29
43	0,49%	78 001,01	385,56	13 226,00	12 840,44
44	0,49%	65 160,56	322,09	13 226,00	12 903,91
45	0,49%	52 256,65	258,30	13 226,00	12 967,70
46	0,49%	39 288,95	194,20	13 226,00	13 031,80
47	0,49%	26 257,16	129,79	13 226,00	13 096,21
48	0,49%	13 160,95	65,05	13 226,00	13 160,95
Celkem					805 600,30

Příloha 7 Účty převedené z českého účetnictví do US GAAP - rozvaha

BRIDGE TO BALANCE SHEET						
Položka balance sheet	Překlad		Převod účtů	Názvy účtů	Položka rozvahy v ČR	
Assets	Current asset:	Současná aktiva	Code			
	Cash	Peníze	A	211.100-500	Pokladna	C.IV. 1. Peníze
				221.100-700	Bankovní účty	C.IV. 2. Účty v bankách
				261.001-005	Peníze na cestě	C.IV. 1. Peníze
				213.001	Ceniny-gastroturky	C.IV. 1. Peníze
	Trade accounts receivable	Obchodní pohledávky	B	311.001-	Pohledávky -zákazníci	C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů
				378.100	Předpis náhrad a provizí	C.III. 9. Ostatní pohledávky
	Receivable - intercompany	Pohledávky vnitřofiremní (Rizzo)	C	311.023	Pohledávky Rizzo Associates	C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů
				391.001	opravná položka k	C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů
	Prepaid expenses, deposits and other asset	Náklady příštích období, zálohy a ostatní aktiva	D	314.100-200	Poskytnuté provozní zálohy	C.III. 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy
				315.100	Ostatní pohledávky	C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů
				341.100-200	Daň z příjmů	B.III. 7. Stát - daňové závazky a dotace
				345.100	Daň silniční	B.III. 7. Stát - daňové závazky a dotace
				381.101-500	Leasing, časové rozlišení	D.I. 1. Náklady příštích období
				385.100	Příjmy příštích období	D.I. 3. Příjmy příštích období
	Inventory	Zásoby	E	388.001	Dohadné účty aktivní	C.III.8. Dohadné účty aktivní
				111.001	Pořízení materiálu	C.I.1. Materiál
				112.100	Materiál na skladě - spotřební	C.I.1. Materiál
				119.001	Materiál na cestě	C.I.1. Materiál
				121.001	Nedokončená výroba	C.I. 2. Nedokončená výroba a polotovary
	Total current assets	Součet položek "A" až "E"				
	Equipment and fixtures:	Vybavení a příslušenství				
	Equipment	Vybavení	F	022.100	PC nad 40.000,- Kč	B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
				022.300	Ostatní majetek do 40.000,-Kč	B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
				022.400	PC, vybavení pro PC do 40	B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
				022.500	Ostatní HM nad 40tis Kč	B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
				042.100-300	Pořízení strojů a ostatního	C.II.7.Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
	Equipment under capital lease	Vybavení na leasing	G	022 - lease		
	Vehicles	Dopr. prostředky	H	022.200	Dopravní prostředky nad	B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
	Vehicles under capital lease	Dopr. prostředky na leasing	I	022 - lease	Dopr. prostředky na leasing	B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
	Software	Software	K	013.100-300	Software	B.I.3. Software
				041.100	Pořízení software	B.I.7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
	Fixed assets under construction		L			
	Total Equipment and fixtures	Součet položek "I" až "L"				

	Acumulated depreciation and amortization	Odpisy	M	073.100-300	Oprávky k softwaru	B.I.3. Software
				082.100-500	Oprávky k PC,	B.I.7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
Liabilities and stockholders' equity						
Current liabilities:						
	Accounts payable and accrued expenses	Závazky z obchodního styku a závazky příštích období	I.	321.100-200	Dodavatelé tuzemsko,	B.III.1. Závazky z obchodních vztahů
				389.100	Dohadné účty pasivní	B.III.10. Dohadné účty pasivní
	Accrued salaries and related taxes	Platy a související daně	II.	331.000-100	Zaměstnanci	B.III.6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
				333.100,200	Ostatní závazky vůči zam.	B.III.6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
				335.100,200	Pohl. za zaměstnance	C.III.9. Jiné pohledávky
				336.100,200	Sociální, zdravotní	B.III.6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
				342.100,200	Daň zvláštní sazba	B.III.9. Stát - daňové závazky a dotace
	Other current liabilities	Ostatní závazky	III.	324.001	Přijaté zálohy	B.III.8. Krátkodobé přijaté zálohy
				325.100-200	Ostatní závazky	B.III.1. Závazky z obchodních vztahů
				343.012-903	DPH	B.III.9. Stát - daňové závazky a dotace
				364.300	Závazky ke spol.při rozd.	B.III.4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účast.sdružení
				379.100-700	Jiné závazky	B.III.11. Jiné závazky
				459.001	Ostatní rezervy	B.I.4. Ostatní rezervy
	Current portion of liabilities under capital leases	Závazky-finanční leasing	IV.			
	Total current liabilities	Součet položek "I." a "IV"				
Long-term obligations:						
	Long-term liabilities under capital leases	Dlouhodobé závazky-finanční leasing	V.	379.800-900	Jiné leasingové závazky	B.III.11. Jiné závazky
	Other long-term liabilities	Ostatní dlouhod. Závazky	VI.	479.002-003	Leasing automobil	B.II.9. Jiné závazky
	Total long-term liabilities	Součet položek "V." a "VI."		479.004-009	Závazky úvěr, pojistné, úroky	B.II.9. Jiné závazky
Stockholders' equity:						
	Paid-in capital	Splacený kapitál	VII.	411.100	Základní kapitál	A.I.1. Základní kapitál
				421.100	Zákonný rezervní fond	A.III.1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
				427.100-200	Ostatní fondy	A.III.2. Statutární a ostatní fondy
	Translation adjustments	Kurzové rozdíly	VIII.	ex rate		
	Retained earnings	Nerozdělený zisk minulých let	IX.	428.001-004	Nerozdělený zisk minulých let	A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
				431.000	Výsledek hosp. ve	A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
	Total stockholders' equity	Součet položek "VII. až "IX."				

Příloha 8 Účty převedené z českého účetnictví do US GAAP - výsledovka

BRIDGE TO INCOME STATEMENT					
CODE	Položky balance sheet	Czech/česky	Accounts/Účty	Description/Popis	Položka rozvahy v ČR
1	Sales	Výnosy			
1.1	Income-Time	Tržby	602.001-003	Tržby z prodeje služeb	II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
			611.001	Změna stavu nedokončené výroby	II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
			641.001	Tržby z prodeje dlouhodobého hm. majetku	III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
1.2	Income-Expense				
1.3	Intercompany Sales Elim - Time				
1.4	Intercompany Sales - Exp				
1.5	Total Sales				
2	Expenses	Náklady			
2.1	Billable Project Expense	Zúčtovatelné náklady		projekty "C"	
2.1.1	Project Payroll	Mzdové náklady	521.001	Mzdové náklady	C.1. Mzdové náklady
			524.100-200	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
			524.900	Zákonné soc.poj.-nedaňové(sleva)	C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
			527.100-200	Zákonné sociální náklady	C.4. Sociální náklady
			528.900	Život.poj.zaměstnanců - nedaňové	C.4. Sociální náklady
			548.008	Zákon.poj.zaměstnanců Kooperativa	H. Ostatní provozní náklady
			50% z 501.100 a .102	Spotřeba materiálu	B.1. Spotřeba materiálu a energie
2.1.2	Project Expense	Náklady na projekty	512.100 a .200	Cestovné-tuzemsko, zahr.	B.2. Služby
			513.900	Náklady na reprezentaci	B.2. Služby
			518.401	Ostatní služby - při ZSC zakázky "C"	B.2. Služby
			518.403	Ostatní služby při ZSC režie	B.2. Služby
2.1.3	Subcontractor Expense	Subdodavatel	518.300	Subdodávky zakázky "C"	B.2. Služby
2.2	Nonbillable Project Expense			projekty "P"-nabídky	
2.2.1	Project Payroll	Mzdové náklady	521.007	Mzdové náklady - zakázky "P"	C.1. Mzdové náklady
			521.010	Mzdové náklady - nabídka nepoč.čas	C.1. Mzdové náklady
2.2.2	Project Expense	Náklady na nabídky	512.102	Cestovné - tuzemsko zakázky "P"	B.2. Služby
			512.201	Cestovné-zahraniční nonbillable	B.2. Služby
			513.99	Náklady na reprezentaci - zakázky "P"	B.2. Služby
			518.301	Služby - zakázky nonbillable	B.2. Služby
			518.404	Ostatní služby-při ZSC USA Gosgen	B.2. Služby
3	Gross Margin	Hrubá marže		"Sales" - "Expenses"	"1" - "2"
4	Indirect Project Expense				
4.1	Business Development Expense	Budování (další náklady na projekt)	512.101 a .202	Cestovné	B.2. Služby
			513.98	Náklady na reprezentaci - "BD"	B.2. Služby

			518.302	Služby - zakázky budování	B.2. Služby
			521.008-009	Mzdy S&A, budování projektu	C.1. Mzdové náklady
5	Operating Expense	Správní náklady			
5.1	Administrative Payroll	Mzdové náklady	521.002-007,521.010.521.011	Mzdové náklady	C.1. Mzdové náklady
5.1.99	Payroll Bonuses	Mzdové bonusy			
5.2	Administrative Expense	Správní výdaje			
			501.300	Spotřeba ochr.pracovních pomůcek	B.1. Spotřeba materiálu a energie
			512.103 a .203	Cestovné - tuzemsko, zahr. administrativa	B.2. Služby
			518.004-010	Další výdaje	B.2. Služby
			518.201 a .202	Software	B.2. Služby
			518.400	Ostatní služby	B.2. Služby
			518.600-900	Ostatní služby	B.2. Služby
			541.001	Zůstat. cena dlouh.nehm. a hm.maj.	F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
			543. 900 a .990	Dary	H. Ostatní provozní náklady
			545.900	Ostatní pokuty a penále	H. Ostatní provozní náklady
			548.001 a .003	Ostatní provozní náklady	H. Ostatní provozní náklady
			548.011-013	Pojistné	H. Ostatní provozní náklady
			548.900	Nedaňové provozní náklady	H. Ostatní provozní náklady
5.2.1	Consultancy	Konzultace	518.009	Ostatní služby-certif.syst.jakosti	B.2. Služby
5.3	Communications Phone-Long	Telefony	518.002, .007 a .008	Telefony	B.2. Služby
5.4	Communications Postage	Poštovné	518.001	Poštovné	B.2. Služby
5.5	Occupancy Rent	Nájemné			
			502.100	Spotřeba energie	B.1. Spotřeba materiálu a energie
			518.100 a .101	Nájemné, služby SOU	B.2. Služby
5.6	Office Supplies	Kanc. potřeby			
			50% z 501.100-102	Spotřeba materiálu	B.1. Spotřeba materiálu a energie
			511.200	Opravy a servis ostatní	B.2. Služby
5.7	Auto Lease Expense	Leasing	518.501-504	Leasing	B.2. Služby
5.8	Auto Expense R & M	Náklady na provoz			
			501.120-205	Spotřeba	B.1. Spotřeba materiálu a energie
			511.301-306	Opravy a servis	B.2. Služby
			518.402	Služby spojené s provozem aut	B.2. Služby
			548.004-010, 016,017	Havarijní pojištění	H. Ostatní provozní náklady
5.9	Maps,Books & Publications				
			501.400	Odborná literatura - normy,časopisy, map	B.1. Spotřeba materiálu a energie
			518.405	Ostatní služby-online normy,odbor.publik	B.2. Služby
5.10	Operating costs				
5.10.1	Depreciation Office Equipment		551.100-600	Odpisy	E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

5.10.2	Foreign Taxes		531.100, 538.100-300	Daně a poplatky	D. Daně a poplatky
5.10.3	Allowances	Příspěvky	554.001	Tvorba ostatních rezerv	G. Změna stavu rezerv a opr.pol.v provoz.oblastí a
			559.001	Tvorba opravných položek	G. Změna stavu rezerv a opr.pol.v provoz.oblastí a
6	Other Gain/Losses	Ostatní zisky a ztráty			
			(562.002 a .003)	Úroky	N. Nákladové úroky
			(563.001 a .002)	Kurzové ztráty	O. Ostatní finanční náklady
			(568.001)	Bankovní poplatky	O. Ostatní finanční náklady
			648.001-003	Provozní výnosy	IV. Ostatní provozní výnosy
			662.001 a .002	Úroky	X. Výnosové úroky
			663.001 a .002	Kurzové zisky	XI. Ostatní finanční výnosy
			668.002	Ostatní finanční výnosy	XI. Ostatní finanční výnosy
7	Net Income Before Minority				
8	Interest And Taxes	Úroky a daně	591.000	Daň z příjmů běžné činnosti	
9	Net Income/Loss	Čistý zisk			

Další přílohy

- Zadání bakalářské práce – LENKOVA_ zadaniBP_A08B0043P.pdf
- Text bakalářské práce – LENKOVA_BP_A08B0043P.pdf
- Soubor sloužící pro transformaci českých účtů do českých výkazů – bigraf_CUS.xls
- Soubor sloužící pro transformaci z českých výkazů do výkazů US GAAP – bigraf_GAAP.xls
- Soubor sloužící pro ukázkou současné firemní transformace českých účtů do US GAAP – transformace_bez_uprav.xls
- Soubor obsahující účetní výkazy fiktivní firmy – fiktivni_firma.xls

10 Seznam tabulek a obrázků

TABULKA 3.1 ÚČTOVÁNÍ PŘÍRŮSTKU NEDOKONČENÉ VÝROBY S NÁSLEDNÝM ODÚČTOVÁNÍM NÁKLADŮ NA NEDOKONČENOU VÝROBU	14
TABULKA 3.2 PROMÍTNUTÍ PŘÍPADU DO VÝSLEDOVKY A ROZVAHY – PRVNÍ MĚSÍC.....	15
TABULKA 3.3 PROMÍTNUTÍ PŘÍPADU DO VÝSLEDOVKY A ROZVAHY – DRUHÝ MĚSÍC	15
TABULKA 3.4 POPIS ÚČTOVÁNÍ PROJEKTU	16
TABULKA 3.5 POPIS ÚČTOVÁNÍ PROJEKTU – METODA DOKONČENÉHO PROJEKTU	16
TABULKA 3.6 ZPRACOVÁNÍ FIREMNÍCH DAT	17
TABULKA 3.7 SPLÁTKOVÝ KALENDÁŘ NA AUTOMOBIL ŠKODA OCTAVIA COMBI PODLE US GAAP	19
TABULKA 3.8 VLASTNÍ ZPRACOVÁNÍ FIREMNÍHO ZAŘAZENÍ MAJETKU PODLE US GAAP	19
TABULKA 4.1 POLOŽKA SOFTWARE – ROZVAHA.....	22
TABULKA 4.2 POLOŽKY PŘEVODU ÚČTŮ FIREMNÍHO NEHMOTNÉHO MAJETKU DO ROZVAHY PODLE US GAAP	25
TABULKA 5.1 POLOŽKY SOUČASNÉ FIREMNÍ ROZVAHY PODLE US GAAP	26
TABULKA 5.2 POLOŽKY SOUČASNÉ FIREMNÍ ROZVAHY PODLE US GAAP	27
TABULKA 6.1 NÁVRH PŘEVODU ÚČTŮ DO US GAAP – PENÍZE A PENĚŽNÍ EKVIVALENTY	31
TABULKA 6.2 PŘEVOD PENĚZ A PENĚŽNÍCH EKVIVALENTŮ DO US GAAP V ROCE 2009	31
TABULKA 6.3 NÁVRH PŘEVODU ÚČTŮ DO US GAAP – INVESTICE	32
TABULKA 6.4 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – POHLEDÁVKY Z OBCHODNÍHO STYKU.....	32
TABULKA 6.5 POSTUP PŘEVODU OBCHODNÍCH POHLEDÁVEK DO US GAAP V ROCE 2009.....	33
TABULKA 6.6 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – ZÁSoby	33
TABULKA 6.7 PŘEVOD ZÁSOb DO US GAAP V ROCE 2009	34
TABULKA 6.8 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – ČASOVÉ ROZLIŠENÍ A DALŠÍ KRÁTKODOBÁ AKTIVA	34
TABULKA 6.9 POSTUP PŘEVODU OSTATNÍCH KRÁTKODOBÝCH AKTIV DO US GAAP V ROCE 2009.....	35
TABULKA 6.10 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK.....	35
TABULKA 6.11 POSTUP PŘEVODU DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU DO US GAAP V ROCE 2009.....	36
TABULKA 6.12 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – INVESTICE.....	36
TABULKA 6.13 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK	37
TABULKA 6.14 POSTUP PŘEVODU DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU DO US GAAP V ROCE 2009.....	37
TABULKA 6.15 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – ODPISY	38
TABULKA 6.16 PŘEVOD ODPISŮ DO US GAAP V ROCE 2009	38
TABULKA 6.17 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – OBCHODNÍ ZÁVAZKY	39
TABULKA 6.18 PŘEVOD OBCHODNÍCH ZAKÁZEK DO US GAAP V ROCE 2009	39
TABULKA 6.19 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – SMĚNKY	39
TABULKA 6.20 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – ZÁVAZKY K ZAMĚSTNANCŮM.....	40
TABULKA 6.21 PŘEVOD ZÁVAZKŮ K ZAMĚSTNANCŮM DO US GAAP V ROCE 2009.....	40
TABULKA 6.22 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – KRÁTKODOBÉ FINANČNÍ VÝPOMOCI	40
TABULKA 6.23 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – OSTATNÍ KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY.....	41
TABULKA 6.24 PŘEVOD OSTATNÍCH KRÁTKODOBÝCH ZÁVAZKŮ DO US GAAP V ROCE 2009	41
TABULKA 6.25 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	41
TABULKA 6.26 PŘEVOD DLOUHODOBÝCH ZÁVAZKŮ DO US GAAP V ROCE 2009.....	41
TABULKA 6.27 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – DLOUHODOBÉ FINANČNÍ ZÁVAZKY	42
TABULKA 6.28 PŘEVOD FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ DO US GAAP V ROCE 2009	42
TABULKA 6.29 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – OSTATNÍ DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	42
TABULKA 6.30 PŘEVOD OSTATNÍCH DLOUHODOBÝCH ZÁVAZKŮ DO US GAAP V ROCE 2009	42
TABULKA 6.31 NÁVRH PŘEVODU DO US GAAP – VLASTNÍ KAPITÁL	43
TABULKA 6.32 PŘEVOD VLASTNÍHO KAPITÁLU DO US GAAP V ROCE 2009	43
TABULKA 6.33 PŘEVOD TRŽEB DO US GAAP	43
TABULKA 6.34 PŘEVOD TRŽEB DO US GAAP V ROCE 2009.....	44
TABULKA 6.35 PŘEVOD NÁKLADŮ NA PROJEKTY DO US GAAP V ROCE 2009	44
TABULKA 6.36 PŘEVOD NÁKLADŮ NA PROJEKTY „P“ V ROCE 2009	45
TABULKA 6.37 PŘEVOD NÁKLADŮ NA ODBYT DO US GAAP V ROCE 2009	45
TABULKA 6.38 POLOŽKY REŽIJNÍCH NÁKLADŮ V US GAAP.....	45
TABULKA 6.39 PŘEVOD OSTATNÍCH ZISKŮ A ZTRÁT DO US GAAP V ROCE 2009.....	46
TABULKA 7.1 INFORMACE O PROJEKTU Č.1	48
TABULKA 7.2 UKÁZKA ÚČTOVÁNÍ PROJEKTU Č.1 PODLE ČÚS	49
TABULKA 7.3 ÚČTOVÁNÍ O PROJEKTU Č.1 PODLE US GAAP.....	49
TABULKA 7.4 INFORMACE O PROJEKTU Č.5	50
TABULKA 7.5 ÚČTOVÁNÍ PROJEKTU Č.5 PODLE ČÚS – PROSINEC	50
TABULKA 7.6 ÚČTY NÁKLADŮ ZA ROK 2009 SOUVISEJÍCÍ S VÝNOSY UPRAVENÉ DO US GAAP (ČERVENÉ)	51

TABULKA 7.7 ÚČTOVÁNÍ O FINANČNÍM LEASINGU ZA 1. ČTVRTLETÍ PODLE ČÚS	51
TABULKA 7.8 ÚČTOVÁNÍ O FINANČNÍM LEASINGU ZA 1. ČTVRTLETÍ PODLE US GAAP	52
TABULKA 7.9 KONEČNÁ ROZVAHA FIRMY PROJEKTY A.S.	53
TABULKA 7.10 KONEČNÁ VÝSLEDOVKA FIRMY PROJEKTY A.S.	53
TABULKA 7.11 VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMU	54
TABULKA 7.12 ROZVAHA SESTAVENA NA ZÁKLADĚ US GAAP	55
TABULKA 7.13 VÝSLEDOVKA SESTAVENA NA ZÁKLADĚ US GAAP	56
TABULKA 7.14 VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMU PODLE VÝKAZU US GAAP	56
TABULKA 7.15 ZÚČTOVÁNÍ NEDOKONČENÉ VÝROBY PROJEKTU Č. 5.....	57
TABULKA 7.16 UKÁZKA SOUČASNÉHO POSTUPU VYROVNÁNÍ NV	57
TABULKA 7.17 TABULKA UKAZUJÍCÍ ROZDÍLY V JEDNOTLIVÝCH POLOŽKÁCH ROZVAHY	58
TABULKA 7.18 TABULKA UKAZUJÍCÍ ROZDÍLY V JEDNOTLIVÝCH POLOŽKÁCH VÝSLEDOVKY.....	58

Obrázky

OBRÁZEK 4.1 GRAFICKÉ ZNÁZORNĚNÍ PŘIŘAZENÍ ÚČTŮ K POLOŽCE ROZVAHY	21
OBRÁZEK 4.2 GRAFICKÉ ZNÁZORNĚNÍ PŘEVODU ČESKÉ POLOŽKY ROZVAHY DO ROZVAHY PODLE GAAP	22
OBRÁZEK 4.3 TRANSFORMACE POLOŽEK ČESKÉ ROZVAHY DO AMERICKÉHO TVARU	23
OBRÁZEK 4.4 TRANSFORMACE POLOŽEK ČESKÉ VÝSLEDOVKY DO AMERICKÉHO TVARU	24

11 Seznam zkratk

"C"	Běžící projekty
"P"	Návrhy projektů
AICPA	Americký institut certifikovaných veřejných účetních
BD	Náklady na reprezentaci
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Strana "dal"
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EHS	Evropské hospodářské společenství
FASB	Výbor pro vydávání finančních účetních standardů
GASB	Výbor pro vydávání vládních účetních standardů
i	Efektivní úroková míra
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
LIFO	Metoda oceňování zásob ("poslední dovnitř, první ven")
MD	Strana "má dáti"
n	Počet období
NV	Nedokončená výroba
P	Peněžní tok
PP&E	Aktiva dlouhodobé povahy (nemovitosti, výrobní zařízení a příslušenství)
SFAC	Vyhlášky finančních účetních konceptů
SFAS	Vyhlášky finančních účetních standardů
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní standardy v USA
USA	Spojené státy americké
WIP	Nedokončená výroba

12 Použité zdroje a literatura

Literatura:

[1] Kovanicová, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 17. aktualiz. vyd. Praha : Polygon, 2007. ISBN 978-80-7273-143-5.

[2] Kovanicová, Dana. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha : Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.

[3] Kovanicová, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept. 4. aktualiz. vyd. Praha : Polygon, 2002. ISBN 80-7273-090-8.

[4] Rubáková, Věra. Praktické účetní případy 2010 – účtování na všech účtech. 3. vyd. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3207-7.

[5] Vysušil, Jiří. České a americké účetnictví: porovnání a převodní vztahy. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1998. ISBN 80-85780-97-6.

[6] Zmeškal, Martin. Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP. Brno, 2009. Diplomová práce na Ekonomicko - správní fakultě Masarykovy univerzity. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc.

[7] Kovanicová, Dana. Kovanic, Pavel. Poklady skryté v účetnictví, Díl 1. 5. vyd. Praha: Polygon, 1998.

[8] Mládek, Robert. Světové účetnictví IFRS/US GAAP. 3.vyd.. Praha : Linde, 2005. ISBN 80-7201-519-2.

Internetové zdroje:

[9] Mládek, Robert. Světové účetnictví II. 2. vyd. Praha : Linde, 2002. ISBN 80-7201-349-1. Po registraci dostupný z:
http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=29&om=207&z_id=c_SU-2-Index_c

[10] Internetová strana Ministerstva financí:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_legislativa.html

[11] Internetová strana <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

[12] Web věnovaný koncepčnímu rámci SFAC: <http://cpaclass.com/gaap/sfac/gaap-sfac-5.htm>

[13] Web věnovaný vyjádřením FASB:

http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_FASB_pronouncements#List_of_FASB_Interpretations

[14] Web společnosti Stevenson and Associates: <http://www.stevenson.cz/>

[15] Weby užité při sestavování tabulek a grafů v Excelu, sešit bigraf_CUS, listy rozvahy, výsledovka: http://www.center.cz/business/finance/ucetnictvi/uctova_osnova/cast7.asp ,
http://www.center.cz/business/finance/ucetnictvi/uctova_osnova/cast9.asp ,
<http://www.sagit.cz/pages/prehlub.asp?cd=436&typ=c>

[16] Web věnovaný struktuře US GAAP:

http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_%28United_States%29

[17] Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele: <http://www.vachtova.cz/ucetnictvi/ke-stazeni/vzorovy-uctovy-rozvrh/13-vzorovy-uctovy-rozvrh-pro-podnikatele>

[18] http://www.mysgnetwork.com/New%20Website/tools/Accounting_Work_Process.pdf

[19] http://gaap-cz.com/main_page/Cz/main/Extra/PwC-IAS-US-GAAP-CNA.pdf

[20] http://en.wikipedia.org/wiki/Revenue_recognition#Long-term_contracts

[21] http://en.wikipedia.org/wiki/Materiality_%28auditing%29

[22] Podklad Dany Kovanicové pro pedagogickou konferenci o konvergenci IASB a FASB:

http://kfua.vse.cz/media/Konference/peko/2010/PEKO2010_konvergence_Kovanicova.pdf