



# Vykazování nehmotného majetku v různých systémech účetního výkaznictví

Reporting of intangible assets in different  
accounting systems

Diplomová práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.

Bc. Lucie Vlková

Brno 2017



## **Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala panu doc. Ing. Patriku Svobodovi, Ph. D., vedoucímu mé diplomové práce, za jeho čas a odborné a cenné rady, které mi poskytl během zpracování práce. Dále bych chtěla poděkovat svým rodičům, díky nimž jsem mohla absolvovat studium na vysoké škole, a vždy mi byli důležitou oporou při mém studiu.

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Vykazování nehmotného majetku v různých systémech účetního výkaznictví** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 22. května 2017

---



## **Abstract**

The goal of the thesis „Reporting intangible assets in different accounting systems” is to draw substantial differences and the implications of the application to an entity based on the analysis of methods keeping the records of long-term intangible assets within the frame of the Czech legislation, International Accounting Standards and American Generally Accepted Accounting Principles. The thesis is focused especially on software and research and development. The differences are then displayed in practical examples of selected companies and also supplemented with calculated indicators of the financial analysis.

## **Keywords**

Czech Accounting Standards, International Accounting Standards, US GAAP, long-term intangible assets, software, research and development

## **Abstrakt**

Cílem diplomové práce „Vykazování nehmotného majetku v různých systémech účetního výkaznictví“ je na základě analýzy metod vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v rámci české právní úpravy, Mezinárodních účetních standardů a Americky všeobecně uznávaných zásad vyvodit podstatné rozdíly a důsledky aplikace na účetní jednotku. Práce se zaměřuje na software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Rozdíly jsou následně zobrazeny na praktických případech vybraných společností a také jsou doplněny o výpočty ukazatelů finanční analýzy.

## **Klíčová slova**

České účetní standardy, Mezinárodní účetní standardy, US GAAP, dlouhodobá nehmotná aktiva, software, výzkum a vývoj



# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>14</b>
1.1	Úvod .....	14
1.2	Cíl práce .....	16
1.3	Metodika práce.....	17
<b>2</b>	<b>Charakteristika DNM dle české právní úpravy</b>	<b>19</b>
2.1	Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) ve finančním účetnictví.....	19
2.2	Ekonomický software (ERP) .....	24
2.3	ERP v České republice .....	25
2.4	Oceňování DNM v české právní úpravě .....	26
2.5	Pořizování DNM a jeho oceňování .....	27
2.6	Odpisování DNM a opravné položky.....	31
2.6.1	Účetní odpisy.....	31
2.6.2	Daňové odpisy.....	33
2.6.3	Opravné položky .....	34
2.7	Vyřazování DNM.....	34
<b>3</b>	<b>Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů</b>	<b>37</b>
3.1	Harmonizace finančního výkaznictví .....	37
3.2	Vymezení nehmotných aktiv .....	38
3.3	Oceňování nehmotného aktiva .....	40
3.3.1	Oceňování v okamžiku pořízení.....	40
3.3.2	Oceňování v průběhu držení aktiva.....	42
3.4	Amortizace nehmotného aktiva .....	43
3.5	Vyřazení nehmotného aktiva.....	44
<b>4</b>	<b>Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle US GAAP</b>	<b>45</b>
4.1	Vymezení nehmotného aktiva.....	45
4.2	Ocenění a vykazování nehmotného aktiva.....	46



---

4.3	Odpisování nehmotného aktiva.....	48
4.4	Vyřazení nehmotného aktiva .....	49
<b>5</b>	<b>Identifikace rozdílů v metodice vykazování nehmotného majetku dle ČÚS, IAS/IFRS a US GAAP</b>	<b>50</b>
5.1	Vymezení nehmotného majetku .....	50
5.2	Oceňování nehmotného majetku.....	50
5.3	Doba životnosti a odpisování nehmotného majetku.....	51
5.4	Vyřazování nehmotného majetku.....	52
5.5	Shrnutí primárních rozdílů .....	52
<b>6</b>	<b>Reálný dopad rozdílů ve vykazování DNM na vybrané účetní jednotce</b>	<b>54</b>
6.1	Poměrové ukazatele rentability .....	54
6.2	Poměrové ukazatele aktivity .....	55
6.3	Společnost Asseco Solutions, a. s.....	56
6.4	Aplikace rozdílu doby životnosti na reálných datech.....	58
6.5	Aplikace rozdílu rozdílného vnímání zbytkové hodnoty.....	67
6.6	Společnost ABB s. r. o.....	70
6.7	Aplikace rozdílu ve vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje.....	72
<b>7</b>	<b>Diskuse</b>	<b>82</b>
<b>8</b>	<b>Závěr</b>	<b>85</b>
<b>9</b>	<b>Seznam použité literatury</b>	<b>88</b>
<b>10</b>	<b>Seznam použitých zkratk</b>	<b>94</b>
<b>A</b>	<b>Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele</b>	<b>97</b>



## Seznam obrázků

<b>Obr. 1</b>	<b>Vývoj podílu softwaru na dlouhodobém majetku a DNM společnosti Asseco v letech 2011-2015</b>	<b>58</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Vývoj rentability aktiv ve společnosti Asseco v letech 2011-2015</b>	<b>61</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Vývoj rentability vlastního kapitálu ve společnosti Asseco v letech 2011-2015</b>	<b>63</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Vývoj obratu stálých aktiv společnosti Asseco dle ČÚL a IFRS v letech 2011-2015</b>	<b>65</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Podíl nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na DNM firmy ABB s. r. o. v letech 2011-2015</b>	<b>72</b>
<b>Obr. 6</b>	<b>Rentabilita aktiv společnosti ABB dle ČÚL a dle IFRS v letech 2011 - 2015</b>	<b>75</b>
<b>Obr. 7</b>	<b>Vývoj celkových aktiv vykazovaných dle ČÚL a dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015</b>	<b>76</b>
<b>Obr. 8</b>	<b>Vývoj vlastního kapitálu vykazovaných dle ČÚL a dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015</b>	<b>78</b>
<b>Obr. 9</b>	<b>Vývoj obratu stálých aktiv dle ČÚL a dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015</b>	<b>80</b>
<b>Obr. 10</b>	<b>Rentabilita aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011-2015</b>	<b>83</b>
<b>Obr. 11</b>	<b>Vývoj doby obratu stálých aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011-2015 (ve dnech)</b>	<b>84</b>

## Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Druhy dlouhodobého nehmotného majetku dle české právní úpravy</b>	<b>21</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Kategorie dlouhodobého nehmotného majetku stanovené českou účetní jednotkou</b>	<b>22</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Podíl ERP systémů na českém trhu</b>	<b>26</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Pořízení softwaru za účelem obchodování dle české právní úpravy</b>	<b>30</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Tvorba a zrušení opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku dle ČÚL</b>	<b>34</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Způsoby vyřazení ekonomického softwaru dle ČÚL</b>	<b>36</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Hlavní rozdíly v metodice vykazování nehmotného majetku</b>	<b>52</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Rozvaha aktiv firmy Asseco Solutions, a. s. v letech 2011-2016 (v tis. Kč)</b>	<b>57</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Vykazované změny položky softwaru společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Dopad změny doby použitelnosti u softwaru na VH společnosti Asseco (v tis. Kč)</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Analýza rentability aktiv společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>60</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Celková aktiva dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>61</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Analýza rentability vlastního kapitálu společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>62</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Vývoj vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011 -2015 (v tis. Kč)</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Analýza obratu stálých aktiv společnosti Asseco v souladu s ČÚL v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>64</b>

<b>Tab. 16</b>	<b>Analýza obratu stálých aktiv společnosti Asseco v souladu s IFRS v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>65</b>
<b>Tab. 17</b>	<b>Analýza doby obratu stálých aktiv společnosti Asseco v souladu s ČÚL a IFRS v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>66</b>
<b>Tab. 18</b>	<b>Zaúčtování softwaru dle ČÚL (v tis. Kč)</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Zaúčtování softwaru dle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)</b>	<b>69</b>
<b>Tab. 20</b>	<b>Rozvaha aktiv brutto společnosti ABB s. r. o. v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>71</b>
<b>Tab. 21</b>	<b>Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje společnosti ABB s. r. o. v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 22</b>	<b>Změna výsledku hospodaření za účetní období při aplikaci IFRS na vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 23</b>	<b>Analýza rentability aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>74</b>
<b>Tab. 24</b>	<b>Celková aktiva dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>75</b>
<b>Tab. 25</b>	<b>EBIT společnosti ABB dle ČÚL a IFRS v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>77</b>
<b>Tab. 26</b>	<b>Analýza rentability vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>77</b>
<b>Tab. 27</b>	<b>Analýza obratu stálých aktiv dle ČÚL společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>79</b>
<b>Tab. 28</b>	<b>Analýza obratu stálých aktiv dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>79</b>
<b>Tab. 29</b>	<b>Analýza doby obratu stálých aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>81</b>

# 1 Úvod

## 1.1 Úvod

S rozvojem informačních technologií, globalizací, ekonomickým vývojem a se zesilujícím konkurenčním prostředím se stává nehmotný majetek pro společnosti neustále významnější položkou. Nehmotný majetek byl vyvíjen již od nepaměti hlavně v období vynálezů, kdy vynálezci chránili své vlastní výrobní postupy, technické parametry, molekulární složení či jiné know-how. Nejúčinnější ochranou jim byly především patenty a licence. V současné době stoupá popularita softwarů a licencí, které se vztahují na výsledky výzkumu a vývoj využívaných zejména ve sféře technologické, průmyslové, finanční či sociální. Z důvodu zvyšujícího se významu nehmotného majetku se práce zabývá právě tímto druhem majetku.

Volkov, D. a Garanina, T. (2007) uvádějí, že „znalost v dnešní ekonomice se stává lokomotivou, která definuje rozvoj současných společností. Úspěšnými společnostmi jsou nepochybně ty, které neustále zavádějí inovace založené na nových technologiích, jakož i na znalostech, zkušenostech a dosažení svých zaměstnanců.“ Volkov, D. a Garanina, T. (2007) dále zmiňují, že průzkumy ukazují, že 2/3 amerických společností se v poslední době zaměřilo na proaktivní myšlení a začalo klást větší důraz na shromažďování a analýzu nefinančních informací. Mateja, J., Kavčič, S. a Kavčič, B. (2010) uvádí, že „nehmotná aktiva jsou pro dnešní podnikatelské prostředí stále důležitější, ale stále existuje výrazný rozdíl mezi různými typy ekonomik. Nejvýznamnější význam nehmotných aktiv je přítomen v německých a amerických vybraných společnostech, kde jejich podíl v roce 2008 dosáhl téměř jedné pětiny celkových aktiv.“ Mateja, J., Kavčič, S. a Kavčič, B. (2010) ve svém výzkumu uvedli analýzu podílu nehmotných aktiv na celkových aktivech ve vybraných společnostech na burze v Chorvatsku, České republice, Německu, Americe a Slovensku v období 2004 – 2008. Jejich analýza dokázala, že od roku 2004 do roku 2008 došlo k růstu podílu nehmotných aktiv na celkových aktivech ve vybraných společnostech na burze v Chorvatsku o 65 %, na Slovensku o 208 %, v České republice o 162 %, v Německu o 59 % a v Americe o 35 %.

Účetní systémy jsou v oblasti nehmotného majetku poměrně konzervativní, přestože je zjevné, že postavení na trhu firem je hodně závislé na nehmotných aktivech, jako jsou intelektuální kapitál, interní goodwill a jiné. Austin (2007) uvádí, že „důležitost vnitřně vytvořených nehmotných aktiv se odráží ve zvyšujícím se podílu tržní hodnoty společnosti, která lze připisat existenci nehmotných aktiv.“ Austin (2007) zdůrazňuje, že v některých firmách jsou velmi důležité značky, avšak většina firem nezaznamenává hodnotu svých značek ve svých rozvahách, protože jsou převážně vnitřně vytvořené.

Účetnictví poskytuje významné informace pro samotnou účetní jednotku, do které patří jednak vlastníci společnosti a její management, a rovněž pro třetí strany, jako jsou investoři na kapitálovém trhu, stát, obchodní partneři, věřitelé,

zaměstnanci apod. Správně vedené účetnictví, účetní výkazy a výroční zprávy poskytují informace o finančním zdraví podniku, výkonnosti společnosti a hospodaření se zdroji, podnikovém managementu, stávajících i budoucích úspěších. Naopak však mohou upozornit na obtíže a problémy daného podniku. V celém světě vznikaly různorodé účetní systémy, metody a regulace finančního výkaznictví, jejich příčinou byl odlišný historický a ekonomický vývoj v daných zemích. Nadnárodní společnosti měly povinnost sestavovat účetní výkazy podle regulačních požadavků země, ve které sídlily jednotlivé firmy. Pokud bylo nutné porovnat účetní výkazy či výsledky těchto jednotlivých firem (ze strany zájmu nadnárodní společnosti nebo třetích stran), nastal problém v odlišnosti vykázaných dat. Následně muselo dojít ke komplikovaným přepočtům, které byly časově i finančně náročné. Proto vznikla potřeba harmonizace finančního výkaznictví, aby byla vypovídající schopnost účetních výkazů stejná a bylo možné dosažené výsledky společností vzájemně porovnávat. Dalším argumentem pro harmonizaci je vzrůstající důraz na srovnatelnost informací. Harmonizace je sjednocující metoda rozdílných účetních systémů, která zároveň respektuje dílčí odlišnosti národních předpisů. Jak Bohušová (2013) uvádí, „první snahy o sjednocení systémů účetnictví byly uskutečněny také v Evropě. Datují se do doby vzniku Evropského hospodářského společenství v padesátých letech. Potřeba harmonizovat účetnictví byla zakotvena již v zakládající smlouvě z 25. 3. 1957, v tzv. římské smlouvě šesticí zakládajících států.“ Harmonizaci finančního výkaznictví na světové úrovni reprezentují, jak uvádí Bohušová (2013), zejména Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) a dále Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP).

## 1.2 Cíl práce

Hlavním cílem mé diplomové práce je identifikace metodických přístupů k vykazování nehmotného majetku podle české účetní legislativy, mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a US GAAP.

Bude provedena deskripce metodik vykazování dlouhodobého hmotného majetku v souladu s Mezinárodními účetními standardy (IFRS), s Českými účetními standardy a US GAAP. Práce se bude zaměřovat v rámci dlouhodobého nehmotného majetku na software a také budou zmíněny nehmotné výsledky vývoje a výzkumu.

Dále budou detekovány podstatné rozdíly v metodice vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v souladu s českou účetní legislativou, mezinárodními účetními standardy a US GAAP. Budou vybrány účetní jednotky, v kterých budou zobrazeny pomocí příkladů detekované rozdíly. V těchto účetních jednotkách dojde k porovnání, jak by vybrané rozdíly v metodice vykazování DNM změnilы hodnocení reálných firem působících v ČR při přechodu na vykazování v souladu s mezinárodními účetními standardy a v jakém směru by mohla být ovlivněna rentabilita, obrat aktiv či výsledek hospodaření. Tyto potenciální změny budou analyzovány pomocí ukazatelů finanční analýzy.



### 1.3 Metodika práce

Tuto diplomovou práci tvoří 10 kapitol, z nichž první 4 představuje rešeršní část. Ta pojednává o výkladu účetních metod, které se týkají dlouhodobého nehmotného majetku, vykazované na základě české právní úpravy a dále podle mezinárodních účetních standardů a US GAAP. Rešeršní část byla vypracována na základě využití zdrojů, jež jsou uvedeny v seznamu použité literatury, kterou nalezneme v závěru této práce. Zdroje měly převážně knižní a legislativní podobu a dále byly využity některé internetové zdroje.

Další kapitoly 5 a 6 tvoří praktickou část mé diplomové práce. V kapitole 5 jsou využity metody analýzy, komparace a dedukce, pomocí kterých byly detekovány rozdíly v přístupech k dlouhodobému nehmotnému majetku mezi jednotlivými systémy účetního výkaznictví.

Pro kapitolu 6 bylo nutné nejprve vybrat vhodné účetní jednotky, v nichž bylo žádoucí naplnit cíl práce, tedy subjekty, které vykazovaly v rámci dlouhodobého nehmotného majetku software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Výběr proběhl pomocí webových stránek [or.justice.cz](http://or.justice.cz), kde je uvedený veřejný rejstřík a sbírka listin. Informace týkající se vybraných účetních jednotek byly čerpány z výročních zpráv daných společností z let 2011-2015 a dalších internetových zdrojů, které jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Na základě osobního uvážení byly detekovány rozdíly a poté demonstrovány v příkladech, které zobrazují reálný dopad těchto rozdílů na hodnocení hospodaření účetní jednoty při přechodu způsobu vykazování z české účetní legislativy na vykazování v souladu s IAS/IFRS.

Druhá kapitola se věnuje dlouhodobému nehmotnému majetku a jeho vykazování dle české právní úpravy. Nejprve je definován dlouhodobý nehmotný majetek a je zde uvedeno jeho členění. Dále je provedena deskripce samotného ekonomického softwaru a jeho využití v České republice. V první kapitole nalezneme účetní metodické postupy pro oceňování DNM, pořizování DNM a softwaru, odpisování DNM a opravné položky a nakonec vyřazování DNM z hlediska české právní úpravy.

Třetí kapitola analyzuje vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů. Je zmíněna harmonizace finančního výkaznictví a poté metodika možného způsobu účtování DNM od jeho porízení až po vyřazení tak, aby byla v souladu zejména s IAS 38 a dalšími mezinárodními účetními standardy.

Ve čtvrté kapitole je popsáno vykazování nehmotného majetku v rámci US GAAP se zaměřením na software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Zde jsou již částečně analyzovány rozdíly mezi US GAAP, IAS/IFRS a ČÚL.

Výsledky předchozích analýz jsou shrnuty v páté kapitole zaměřené na identifikaci rozdílů mezi vykazováním DNM se zaměřením na software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v rámci ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP.

Šestá kapitola (praktická část práce) je zaměřena na zobrazení a vysvětlení reálného dopadu rozdílů ve vykazování DNM na vybrané účetní

jednotce. Nejprve je představena účetní jednotka Asseco Solutions, a. s., v rámci které je analyzovaná položka dlouhodobého nehmotného majetku - software. V této účetní jednotce jsou uvedeny příklady týkající se detekovaných rozdílů ve vykazování softwaru a proběhlo srovnání vykazování dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů. Dopady rozdílů jsou vypočteny a zobrazeny pomocí ukazatelů finanční analýzy (rentabilita aktiv a rentabilita vlastního kapitálu). Dále je představena druhá vybraná účetní jednotka společnost ABB s. r. o., u které je analyzována rozvahová položka nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. V této společnosti jsou poté uvedeny příklady detekovaných rozdílů ve vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a je provedeno srovnání vykazování v souladu s českou účetní legislativou a s mezinárodními účetními standardy. Následně jsou vypočteny a srovnány dopady rozdílů prostřednictvím ukazatelů finanční analýzy (rentabilita aktiv, rentabilita vlastního kapitálu a obrát aktiv).

Uvedené příklady účetního zachycení vycházejí z účtového rozvrhu obsaženého v příloze A.

## 2 Charakteristika DNM dle české právní úpravy

V následující kapitole je představen stěžejní termín celé diplomové práce, a to dlouhodobý nehmotný majetek (dále DNM). Nejprve je uvedena stručná charakteristika pojmu DNM, právní úprava v České republice, konkrétní identifikace pojmu ekonomický software a uvedení druhů ERP využívaných v České republice. V druhé části kapitoly najdeme vykazování a oceňování dlouhodobého nehmotného majetku, odpisování a vyřazení DNM.

### 2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) ve finančním účetnictví

Účetnictví i daňová soustava v České republice jsou regulovány právními předpisy, metodickými principy a účetními zásadami. Každá účetní jednotka se řídí vnějšími předpisy, ale také si stanovuje své vlastní interní vnitropodnikové směrnice. V těchto směrnících najdeme například úpravu metod oceňovacích, metody odpisování, oběh účetních dokladů, účtový rozvrh, účtování o zásobách či analytickou evidenci.

Dlouhodobý nehmotný majetek je vykazován jako nejméně likvidní aktivum v položce dlouhodobého majetku. Dle české účetní metodiky jsou veškerá nehmotná aktiva považována za majetek, jehož hodnota se prostřednictvím odpisů zahrnuje postupně do nákladů. Aby majetková složka byla zařazena do DNM, musí být doba použitelnosti více jak jeden rok a ocenění musí překročit hraniční částku, kterou si určí sama účetní jednotka.

Základním právním předpisem pro definování dlouhodobého nehmotného majetku v České republice je zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., a dále Český účetní standard pro podnikatele č. 13 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. České účetní standardy poskytují podrobnější výklad k jednotlivým oblastem účtování a jejich vydání, které je uvedeno v zákoně o účetnictví v § 36. Konkrétně DNM najdeme v Českém účetním standardu 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanovuje v § 6 druhy nehmotného majetku a pak i vymezení podmínek pro existenci DNM. „Položka Dlouhodobého nehmotného majetku obsahuje zejména:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva a goodwill
- povolenky na emise

- preferenční limity,

a to s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, (s výjimkou goodwillu), a při splnění podmínek dále stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost. Dále může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek také podle české právní úpravy zahrnujeme do dlouhodobého nehmotného majetku. Kovanicová (2004) uvádí, že nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek zobrazuje „majetek po dobu jeho pořizování až do doby jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání. Tímto stavem se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání.“ Dále pak samostatně vykazujeme v rozvaze poskytnuté zálohy na DNM, které jsou vykázány v rozvaze jako součást dlouhodobých aktiv (bez ohledu na to, zda vyúčtování proběhne do jednoho roku či v delším časovém horizontu).

V následující tabulce č. 1 je uveden popis a příklady jednotlivých druhů DNM dle vyhlášky 500/2002 Sb.

Tab. 1 Druhy dlouhodobého nehmotného majetku dle české právní úpravy

Druh DNM	Popis a podmínky pro DNM	Příklad
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, anebo nabyty samostatně od jiných osob; nejsou zde výsledky vědy a výzkumu prováděné na zakázku (nedokončená výroba)	zkoumání prováděné podnikem s cílem získat nové vědecké nebo technické znalosti, aplikace výsledků výzkumu, návrhy konstrukcí, aj.
Software	vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, anebo nabyty samostatně od jiných osob;	programové vybavení, které není nedílnou součástí hardwaru počítače a je určeno k prodeji
Ocenitelná práva	předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů	patenty, licence, ochranné známky, aj.
Goodwill	kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace	
Povolenky na emise	povolenky na emise, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností, jednotky přiděleného množství	povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím
Preferenční limity	individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění	

Zdroj: vlastní tvorba na základě vyhlášky 500/2002 Sb.

Účetní jednotka si podle Líbala (2014) ve své podstatě může zavést tři kategorie majetku, které se budou lišit ve způsobu, jak bude o nich účtováno, a kde bude majetek uváděn v účetní závěrce. Další rozdíl je v odpisech, resp. v zahrnování ocenění tohoto majetku do nákladů.

V tabulce č. 2 je uvedeno možné rozdělení kategorií dlouhodobého nehmotného majetku při analytické evidenci, která je zcela v pravomoci účetní jednotky. Hranici ocenění kategorií DNM si stanovuje sama účetní jednotka vzhledem k věrnému a poctivému obrazu a principu významnosti. Zkratkou DrNM označují drobný nehmotný majetek, tedy majetek, který je při pořízení ihned zahrnován do nákladů daného období, pokud ho v rámci účetního období není pořízeno větší množství. Pokud si účetní jednotka pořizuje vlastní větší množství DNM a chce mít o něm větší přehled (i při zohlednění daňových souvislostí), může si vytvořit například další dvě kategorie. Kategorie DNM1 by představovala dlouhodobý nehmotný majetek, který účetní jednotka odpisuje účetně, ale není majetkem dle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu (dále ZDP), tudíž účetní odpisy mají daňovou účinnost (viz. ZDP § 32a). Třetí kategorií DNM2 by byl dlouhodobý nehmotný majetek s hranicí ocenění například více než 60 000 Kč, který by byl nehmotným majetkem jak z pohledu české účetní legislativy, tak z pohledu daňového.

Tab. 2 Kategorie dlouhodobého nehmotného majetku stanovené českou účetní jednotkou

Ocenění v Kč	0,01 – 19 999,99	20 000 – 60 000	Více než 60 000
Kategorie DNM	DrNM	DNM1	DNM2

Zdroj: vlastní tvorba

Dlouhodobý nehmotný majetek (v předchozí tabulce označený jako DNM1 či DNM2) řadíme do účtové třídy 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. Podle vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele se nachází v účtové třídě 01 tyto podpoložky:

- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ostatní ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 016 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Pokud účtujeme o nedokončeném dlouhodobém nehmotném majetku, využijeme nejprve účet 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a až po jeho dokončení zařadíme majetek do účtové třídy 01. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek účtujeme na účet 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.

Důležité změny v účetnictví, které se dotýkají i dlouhodobého nehmotného majetku v České republice, přinesla novela zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb. s účinností od 1. 1. 2016. Jedna z velkých změn se týká zřizovacích výdajů (dále ZV). Zřizovací výdaje byly dříve (pakliže jejich celková výše byla shledána za významnou) považovány za druh DNM, byly vynaložené od založení podniku do vzniku podniku (dnu zápisu do Obchodního rejstříku). Následně pak byly významné zřizovací výdaje odpisované (obvykle po dobu 5 let od vzniku). Do zřizovacích výdajů jsme řadili soudní a správní poplatky, zhotovení zatímních listů, náklady na nájemné, cestovné do stanoveného limitu, poradenské služby apod. Dříve byly významné zřizovací výdaje zachyceny na aktivním účtu skupiny 01, např. 011 a postupně odpisovány do nákladů, ale od 1. 1. 2016 je účet zrušen, a tak jsou již výdaje s ohledem na věcné a časové souvislosti účtovány do nákladů období bez ohledu na jejich výši.

V případě, že ZV uhradil společník ze svých prostředků, v zahajovací rozvaze na straně pasiv byl vykázán ostatní závazek vůči společníkům, který bude následně vypořádán. V případě, že výše ocenění ZV byla shledána nevýznamnou, byly tyto výdaje účtovány do nákladů dle druhu (soudní a správní poplatky v účtové skupině 53, nájemné, poradenské služby, zhotovení zatímních listů a cestovné do limitu v účtové skupině 51 apod.).

Vzhledem k tomu, že podoba účetnictví firem v České republice je často velmi výrazně ovlivněna daňovými předpisy, uvedu stručně pohled zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu na nehmotný majetek. Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, patří do DNM ten, který:

- a) „byl 1. nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo  
2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
- b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“

Za nehmotný majetek se pro účely tohoto daňového zákona nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodních korporací, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill), a dále povolenka na emise nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu.“

## 2.2 Ekonomický software (ERP)

Zkratka ERP neboli Enterprise Resource Planning je informační systém, který spravuje a řídí procesy a zdroje v celém podniku. Jeden z prvních systémů pro plánování potřeb materiálů pro výrobu představila firma IBM v roce 1960. Tento systém plánování zdrojů pro výrobu zaznamenal velký úspěch a poté nastal prudký rozvoj. Abychom se mohli dále věnovat ekonomickému softwaru a ERP, je nutné uvést základní pojmy k této problematice.

**ERP systém** Vymětal (2010, str. 19) stručně definoval jako integrovaný softwarový systém, který podporuje plánování a řízení všech hlavních procesů v podniku. Důležitou vlastností ERP je používání standardizovaných přístupů k těmto procesům, které vznikají zobecněním známých a osvědčených postupů ve velkém množství organizací. Rozsah a provedení ERP systému je závislé na velikosti podniku, hlavní činnosti, oblasti podnikání, na tom, zda je podnikatel fyzická či právnická osoba, nezisková organizace nebo zda firma využívá externích účetních služeb.

Dále je nutné vymezit rozdíl mezi ekonomickým systémem a ERP systémem. Základní diferencí je rozsah pokrývaných funkcí. Ekonomické systémy zpravidla pomáhají účetnictví a nejnnutnějším agendám malých podniků, jako je nákup a prodej. Dalším rozdílem je míra jejich vnitřní integrace a dále rozsah plánování a řízení vnitropodnikových zdrojů. ERP systémy zajišťují integraci procesů na úrovni podniku ale také nadpodnikovou spolupráci (např. s dodavateli). Dále slouží pro plánování a řízení, ale je potřeba i účast uživatele v celém procesu, takže se jedná o částečně automatizované systémy.

V následujících odstavcích se nachází vymezení výhod a nevýhod ERP systému zpracovaných dle Vymětala (2010).

Výhody zavedení ERP systému jsou:

- integrovaná podpora podnikových procesů;
- otevřenost k jiným standardním softwarovým modulům (vyšší pružnost na trhu);
- zrychlení podnikových procesů (integrace dat, programů a postupů);
- efektivnější podklady pro rozhodování;
- možnost využívání mezinárodních účetních standardů, což má velký význam u nadnárodních firem;
- ERP se stává relativně nezávislým na vnitřních zdrojích svého oddělení informatiky;
- možnost podniku lépe fungovat na trhu, zajištění budoucnosti podniku i jeho pracovníků;
- zjednodušená archivace dat;
- zabezpečení používaných informací a dat v systému.



Nevýhody ERP systému jsou:

- dlouhá doba zavedení a vyšší počáteční náklady;
- složitost a komplexnost jednotlivých funkcí a jejich integrace (spolupráce s externími dodavateli a konzultanty);
- standardizace dodávaných modulů (zvýšení nákladů při případné následné úpravě modulů, riziko při zavedení nové verze - upgrade);
- možnost překročení finančních nebo jiných rizik očekávaných přínosů.

### 2.3 ERP v České republice

ERP systémy jsou více než 10 let velkým fenoménem mezi podnikovými aplikacemi a IS vůbec. Mezi velmi známé ERP patří v České republice program Helios, který je i velmi rozšířený a jeho produkci zajišťuje firma Asseco Solutions, a. s. Program Helios nabízí 6 variant programu pro firmy a navíc má také mobilní řešení. Zaměřuje se na výrobní, obchodní společnosti, sektor služeb, veřejnou správu a živnostníky a malé firmy. Dalším známým ekonomickým softwarem je systém Pohoda, který mohou využít malé, střední i velké firmy. Tento program zahrnuje většinu oficiálních formulářů, prostřednictvím kterých je možno komunikovat s úřady a provádět další účetní povinnosti z domácího počítače. Mezi podnikovými informačními systémy pro střední podniky si velmi dobře vede ABRA G3-G4, která nabízí stabilitu, legislativní aktualizaci, komplexní řízení a plánování podnikových procesů. Dalším významným ERP systémem je SAP, jehož společnost vznikla již v roce 1972. Za 40 let od své existence prošel velkým vývojem. Zkratka SAP vznikla z německého Systeme Anwendungen Produkte in der Datenverarbeitung, neboli systémy, aplikace a produkty při zpracování dat. Systém SAP využívají především velké firmy.

Centrum pro výzkum informačních systémů (CVIS) provedl v roce 2011 průzkum českého trhu v oblasti nejvíce využívaných ERP. CVIS rozdělil český trh ERP systémů na segment malých (do 50 zaměstnanců), středně velkých (50-249 zaměstnanců) a větších firem (250 – 1000 zaměstnanců).

V tabulce č. 3 můžeme vidět trojici ERP systému pro střední a velké firmy, které mají největší podíl na českém trhu. Mezi nejvíce využívané ERP systémy patří HELIOS, ABRA G2 – G4, SAP či MICROSOFT DYNAMICS.

Tab. 3 Podíl ERP systémů na českém trhu

Pořadí	Typ ERP systému	Procentní podíl u středních firem
1.	HELIOS	22,40%
2.	ABRA G2-G4	10,00%
3.	MICROSOFT DYNAMICS	9,70%
Pořadí	Typ ERP systému	Procentní podíl u velkých firem
1.	HELIOS	30,60%
2.	SAP	17,50%
3.	MICROSOFT DYNAMICS	11,00%

Zdroj: vlastní tvorba na základě studie [http://www.ekonomickysoftware.com/erp\\_systemy.html](http://www.ekonomickysoftware.com/erp_systemy.html)

## 2.4 Oceňování DNM v české právní úpravě

Způsoby oceňování DNM upravuje zákon o účetnictví § 25 až § 28. Rozlišujeme ocenění pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady.

**Reprodukční pořizovací cena** se používá při bezúplatném nabytí (dary), když nelze zjistit vlastní náklady, při vložení majetku společníky do podnikání nebo při nalezení majetku (přebytky zjištěné při inventarizaci). Kovanicová (2004) uvádí, že „oceněním se rozumí cena, za kterou by byl dlouhodobý majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ Pro zjištění reprodukční pořizovací ceny se obvykle využívá znaleckého posudku nebo odborného posouzení. Dalším druhem ocenění jsou **vlastní náklady**, které oceňují majetek vytvořený vlastní činností. Do ceny vlastních nákladů započítáváme přímé náklady vynaložené na výrobu a rovněž nepřímé náklady, které souvisí s výrobou daného dlouhodobého nehmotného majetku. Do přímých nákladů zahrnujeme pořizovací cenu surovin a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, jež vzniknou v přímé spojitosti s danou výrobou.

**Pořizovací cena** se využívá při pořizování nákupem a do pořizovací ceny zahrnujeme veškeré náklady, které byly vynaloženy na jeho pořízení. Celkové ocenění DNM nebo jeho části je cena, za kterou byl daný majetek pořízen a je nutné k ceně zahrnout i vedlejší náklady, jež stanovuje vyhláška č. 500/2002 Sb., § 47:

- úroky z úvěru, pokud se tak účetní jednotka rozhodne,
- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- licence, patenty a jiná práva využítá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovi, nájemci nebo pachtýři nemovité věci nebo za omezení v obvyklém užívání,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Dále je důležité vymežit, co nepatří do ocenění DNM a technického zhodnocení. Podle PVZÚ § 47, odstavce 2 k pořizovací ceně nemůžeme přičíst:

- a) náklady na opravu a údržbu,
- b) náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
- c) kursové rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e) náklady na zaškolení pracovníků,
- f) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku dle Kovanicové (2004) „se sníží o dotaci poskytnutou na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.“

## 2.5 Pořizování DNM a jeho oceňování

Pořídít ekonomický software (jakož to DNM) můžeme čtyřmi variantami, a to:

1. pro vlastní potřebu – nehmotný majetek bude využit pro vlastní potřebu účetní jednotky (např. evidence docházky, odpracované doby),
2. vlastní činností za účelem obchodování – zhotovení softwaru za účelem obchodování (např. evidence odpracované doby),

3. vlastní činností podle individuálních požadavků podnikatele – zhotoveno za účelem zisku, zpracováno podle konkrétních požadavků účetní jednotky (objednavatele),
4. bezúplatné pořízení.

**Oceňování** ekonomického softwaru rozlišujeme při nabytí a k rozvahovému dni. Pokud se zaměříme na oceňování **při nabytí**, nachází se zde tři oceňovací základny – pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukčně pořizovací cena. Tyto tři základny jsou již uvedeny a objasněny v kapitole 2. 4. Ocenění **k rozvahovému dni** u dlouhodobého nehmotného majetku je stanoveno na základě historických nákladů, snížených o kumulovanou výši odpisů (pokud se majetek odpisuje) a o sumu vytvořených opravných položek. Kovanicová (2004) uvádí, že „historické náklady jsou reprezentovány pořizovací cenou (při nabytí „zvenčí), vlastními náklady (při vytvoření vlastní činností) nebo (v určitých případech) reprodukční pořizovací cenou.“

Ocenění ekonomického softwaru může účetní jednotka navýšit, pokud provedla **technické zhodnocení** (dále TZ) k danému aktivu. Pro účely účetnictví od 1. 1. 2014 nově definuje TZ vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. A to tak že v §6 „Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, a to od výše ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položce "B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek" podle odstavce 1 věty první:

- a) k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,
- b) drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce "B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek", ale v nákladech.“

Dále je technické zhodnocení zmíněno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Za TZ dlouhodobého majetku se z hlediska účetního považují zásahy do majetku (již uvedený do užívání), které mají za následek změnu účelu majetku, změnu technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Hranici technického zhodnocení si stanovuje sama účetní jednotka a tato hranice je stejná jako oceňovací hranice pro DNM uvedená ve vnitropodnikových směrnících. Pokud je tedy ocenění technického zhodnocení pod stanovenou hranici, zaúčtujeme TZ do nákladů (účtová skupina 51). Když ocenění TZ přesáhne stanovenou hranici, přes účtovou skupinu 04 nám navýší hodnotu daného DNM vedeného v účtové skupině 01. Náklady vynaloženými na TZ nehmotného majetku rozumíme z účetního hlediska sumu

nákladů na dokončené zásahy vztahující se k jednotlivému dlouhodobému nehmotnému majetku za celé účetní období.

Z hlediska daňového zákon o daních z příjmu § 32a identifikuje technické zhodnocení DNM jako „výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč.“ Dále se za technické zhodnocení považují i vynaložené výdaje nepřesahující částku 40 000 Kč, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad).

Z daňového hlediska se na rozdíl od účetního hlediska považují za TZ nehmotného majetku výdaje vynaložené na každé jednotlivé ukončené technické zhodnocení.

Technické zhodnocení DNM se vyskytuje především ve formě vylepšení programového vybavení. Je nutné odlišit dva důležité pojmy upgrade a update. Svoboda, P., Bohušová, H. (2007) definovali update a upgrade následovně. „**Update** je aktualizace programů, jejíž výsledkem není změna ani rozšíření funkcí programu, ale uvedení programu do stavu, ve kterém je možno software využívat (např. v případě účetního softwaru přizpůsobení novým právním úpravám aj.). **Upgrade** je rozšíření funkcí programu a vylepšení technických parametrů (např. rozšíření informačního systému o další moduly či přechod na vyšší verzi programu). Jedná se o technické zhodnocení programů, a to v návaznosti na celkovou výši nákladů spojených s rozšířením funkcí a vylepšením technických parametrů konkrétního programu za účetní (zdaňovací) období.“ Z uvedeného vyplývá, že náklady spojené s update nehmotného aktiva zaúčtujeme do účtové skupiny 51 – Služby. Náklady spojené s upgrade, pokud přesáhnou oceňovací hranici pro TZ stanovenou účetní jednotkou, považujeme za technické zhodnocení daného DNM.

V následující tabulce je uveden zaúčtování pořízení ekonomického softwaru za účelem obchodování. Účetní jednotka v tomto příkladu plánuje prodat licence na software do 36 měsíců. V tabulce můžeme nalézt aktivaci přímých a nepřímých vynaložených nákladů (obsahující především výrobní režii a další vykalkulované náklady za použití vybrané kalkulační techniky), zařazení majetku do užívání, měsíční účetní odpis a následný prodej.

Tab. 4 Pořízení softwaru za účelem obchodování dle české právní úpravy

Popis operace (Pořízení za účelem obchodování)		Částka v Kč	MD	D
1.	Mzdové náklady zaměstnanců na vlastní výrobě nehmotného majetku	50 000	521	331
2.	Sociální pojištění 25 % z mezd	12 500	524	336
3.	Zdravotní pojištění 9 % z mezd	4 500	524	336
4.	Poddodávky od externích dodavatelů	24 000	041	321
5.	Materiál vydaný ze skladu	5 000	501	112
6.	Materiál nakoupený z pokladny a vydaný do spotřeby	4 000	501	211
	Celkové náklady	76 000		
7.	Aktivace přímých nákladů	76 000	041	587 (623)
8.	Aktivace nepřímých nákladů	50 000	041	587 (623)
9.	Zařazení do užívání – únor	150 000	013	041
10.	Měsíční odpis od března, $150\ 000/36 = 4\ 167$ Odpis bude v daném roce opakován 10x	4 167	551	073
11.	První prodej - převod licenčních práv k programu za dohodnutou kupní cenu 20 000 Kč bez DPH, DPH 21 %	20 000 4 200	311 311	601 343

Zdroj: vlastní zpracování dle Čoukové (2016)

Další možností pořízení dlouhodobého nehmotného majetku je majetek získaný bezúplatně neboli darem. Při zaúčtování se využívá účet 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a 648 – Ostatní provozní výnosy. Následuje zařazení daného majetku do užívání do účtové skupiny 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek.

## 2.6 Odpisování DNM a opravné položky

Při identifikaci dlouhodobého nehmotného majetku bylo v kapitole 2.1 uvedeno, že se tento majetek spotřebovává postupně a jeho opotřebení (fyzické i morální) je nutno nějak vyjádřit. K peněžnímu vyjádření opotřebení DNM nám slouží odpisy. Rozlišujeme odpisy účetní a odpisy daňové.

### 2.6.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku a musí odpovídat skutečné míře opotřebení majetku. Účetní odpisy se počítají obvykle měsíčně, zaokrouhlují se na celé koruny nahoru a do nákladů se zahrnují jen do výše 100 % pořizovací ceny (případně reprodukčně pořizovací ceny), která je zaznamenána v účetnictví dané účetní jednotky. Účetní odpis (pro potřeby účetnictví) nehmotného majetku si určí účetní jednotka samostatně a přitom je vázána zákonem o účetnictví, ze kterého vyplývá:

- povinnost vést účetnictví úplně, průkazně a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem,
- povinnost neměnit v průběhu účetního období postupy odpisování,
- možnost měnit postupy odpisování mezi dvěma účetními obdobími pouze z důvodu věrného zobrazení předmětu účetnictví, tedy ze závažného důvodu.

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 56 odst. 11 nelze odpisovat nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání.

Účetní jednotka je povinna si sestavit odpisový plán, který napomáhá k vyčíslení opravek odpisovaného DNM v průběhu jeho využívání. Dále si pak účetní jednotka stanoví metodu odpisování, kterou využívá konzistentně, kromě výjimek, které stanoví účetní předpisy (goodwill, oceňovací rozdíl). Účetní jednotka může účtovat účetní odpisy měsíčně nebo ročně. Existují dvě metody, dle kterých se vypočítá účetní odpis DNM.

#### Metoda časová

Při uplatňování této metody dochází k účetnímu odpisování především v závislosti na délce jeho používání. Dobu použitelnosti je nutné odhadnout, například v závislosti na technických parametrech, politice podniku, četnosti využívání, aj.

Z hlediska časových metod je možno podle Valoucha (2006) využít tři základní varianty účetního odpisování:

- a) rovnoměrné účetní odpisy,
- b) zrychlené účetní odpisy,
- c) zpomalené účetní odpisy.

Rovnoměrné účetní odpisy zahrnují do nákladů každý rok stejnou výši odpisů. Zrychlené odpisy umožňují odepsat hodnotu DNM rychleji a je výhodné využít tyto odpisy u majetku, který ztrácí v průběhu prvních let větší část své hodnoty než v následujících letech (např. počítač a jiná výpočetní technika). Nejvyšší odpis je v prvním roce a nejnižší odpis je vykázán v posledním roce. Naopak zpomalené účetní odpisy umožňují zahrnovat do nákladů hodnotu DNM pomaleji a použijeme ho u majetku, který ztrácí svoji hodnotu především na konci své životnosti. U zpomalených účetních odpisů bude v každém následujícím roce výše odpisů vyšší než v předchozím roce. V případě nehmotného DM se vzhledem k povaze majetku obvykle nepoužívá, spíše přichází jeho použití v úvahu např. u budovy, ve které plánujeme provádět výrobu negativně působící na stav této budovy (např. otřesy).

Nyní jsou zde uvedeny vzorce podle Valoucha (2006), které lze využít pro výpočet účetních odpisů.

a) Rovnoměrné účetní odpisy

Abychom mohli vypočítat roční odpis, využijeme následující vzorec:

$$O = VC / t$$

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno,  
t = doba odpisování.

b) Zrychlené účetní odpisy (degresivní)

Pro výpočet zrychlených účetních odpisů využijeme jako jednu z metod například následující vzorec:

$$O = 2 * VC * (t + 1 - i) / t * (t + 1)$$

kde: VC = vstupní cena,  
t = doba odpisování,  
i = rok odpisování.

c) Zpomalené účetní odpisy

Následující vzorec využijeme pro výpočet zpomalených účetních odpisů:

$$O = 2 * VC * i / t * (t + 1)$$

kde: VC = vstupní cena,  
t = doba odpisování,  
i = rok odpisování.



### **Metoda výkonová**

Odpisy této metody vypočítáme odvozením z množství vyrobených nebo obdobných jednotek, které účetní jednotka získá prostřednictvím drženého aktiva. Tato metoda je typická spíše pro hmotný DM. Metodu výkonovou využijeme například u výrobního stroje, kde je míra opotřebování zcela závislá na míře skutečného využití majetku. Využití pro dlouhodobý nehmotný majetek spíše nemá, proto tato metoda nebude dále rozebírána.

Růst ceny DM není v české účetní úpravě zohledněn, ale účetní jednotka musí zohlednit pokles hodnoty dlouhodobého majetku. Při trvalém snížení ocenění dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje prostřednictvím oprávek (účty účtové skupiny 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku); přitom je nutné upravit odpisový plán. Stav oprávek je dán součtem odpisů, které by byly účtovány podle odpisového plánu, za dobu používání účetní jednotkou, která byla s majetkem příslušná hospodařit. V následující tabulce je představeno účtování o odpisu softwaru.

#### **2.6.2 Daňové odpisy**

Daňové odpisy jsou počítány pro daňové účely. Daňové odpisy na rozdíl od účetních odpisů nepřihlízejí ke specifickým podmínkám podniků (např. provozní, finanční). Tento rozdíl způsobuje, že výše účetních a daňových odpisů se většinou neshoduje. Proto nelze souhlasit s často v praxi používaným postupem, kdy účetní jednotka vykazuje účetní odpisy ve výši daňových odpisů. Daňové odpisy často neodrážejí skutečné opotřebení daného aktiva a liší se od reálného využívání dlouhodobého majetku.

Daňové odpisy se vyjadřují jako roční a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. DNM se odepisuje do výše pořizovací ceny (případně reprodukčně pořizovací ceny). Podnikatel se může svobodně rozhodnout, zda odpisy pro daň z příjmu v daném roce uplatní nebo ne.

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu §32a se software pokud byl pořízen externě, jeho vstupní cena převyšuje 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší jak 1 rok, daňově odpisuje:

- jako podíl vstupní ceny a doby užívání sjednané smlouvou, pokud má uživatel právo užívání majetku na dobu určitou,
- nebo v ostatních případech 36 měsíců.

„U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušování, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

### 2.6.3 Opravné položky

Účetní jednotka při svém hospodaření musí brát v potaz možná budoucí rizika a hrozby, které ovlivní její ekonomický prospěch i hodnotu vlastněného majetku. Tato rizika a hrozby může zohlednit pomocí přechodného snížení hodnoty daného aktiva, jinými slovy vytvořit opravnou položku, aby účetnictví věrně a poctivě odráželo skutečné hospodaření účetní jednotky. Je třeba rozlišit přechodné snížení hodnoty (když snížení hodnoty pomine, zruší se OP) a trvalé snížení hodnoty, které se vyjádří trvalým odpisem do nákladů běžného období. Snížení ocenění může být dokázáno například inventarizací majetku či porovnáním reálné hodnoty na trhu a účetní hodnoty v podniku.

Tvorba opravné položky tedy dočasně snižuje hodnotu daného dlouhodobého aktiva a k zaúčtování slouží účtová skupina 09. Konkrétně u dlouhodobého nehmotného majetku (softwaru) používáme při tvorbě OP účet 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku a účet 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti.

Tab. 5 Tvorba a zrušení opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku dle ČÚL

Popis operace		MD	D
1.	Snížení ocenění softwaru, zjištěné při inventarizaci a nemá trvalý charakter	559	091
2.	Převod zůstatku účtu při otevírání účetních knih	701	091
3.	Částečné nebo úplné zrušení OP k softwaru nebo zrušení OP v souvislosti s tím, že nelze prokázat opodstatněnost snížení, např. dar, opotřebení, likvidace, manka a škody	091	559
4.	Převod zůstatku účtu při otevírání účetních knih	091	702

Zdroj: vlastní tvorba

## 2.7 Vyřazování DNM

Dlouhodobý nehmotný majetek vyřazujeme z evidence z důvodu jako je fyzická likvidace, prodej, bezúplatný převod, darování, zjištění manka apod. Pokud při vyřazování odpisovaného DNM existuje ještě zůstatková cena (rozdíl mezi pořizovací cenou a sumou dosavadních opravek), provede se jednorázový

odpis oprávek k danému DNM na příslušný výsledkový nákladový účet. Při vyřazení neodpisovaného dlouhodobého nehmotného majetku zaúčtujeme v pořizovací ceně aktiva.

Volba nákladového účtu při zaúčtování zůstatkové ceny ekonomického softwaru při vyřazení záleží na důvodu vyřazení. Jednou ze situací může být vklad dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti nebo družstva a v tom případě by se využil účet 36x - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva.

Pokud budeme účtovat dle české právní úpravy například o likvidaci - fyzické opotřebení použijeme účtovou skupinu 55 (551 – Odpisy DNM), o prodeji majetku použijeme účtovou skupinu 54 (541 – Zůstatková cena prodaného DNM), o manku nebo škodě použijeme účtovou skupinu 54 (549 – Manka a škody) nebo o poskytnutém bezúplatném plnění (daru) použijeme účtovou skupinu 54 (543 – Poskytnuté bezúplatná plnění).

V následující tabulce 6 jsou uvedeny způsoby zaúčtování, který se odvíjí od důvodu vyřazení ekonomického softwaru z evidence účetní jednotky. Tabulka obsahuje vyřazení z důvodu likvidace, prodeje, darování a škody.

Tab. 6 Způsoby vyřazení ekonomického softwaru dle ČÚL

Popis operace		Částka v tis. Kč	MD	D
1.	<b>Vyřazení – likvidace softwaru</b>			
	a) zůstatková cena	50	551	073
	b) pořizovací cena	500	073	013
2.	<b>Vyřazení - prodej softwaru</b>			
	a) zůstatková cena	30	541	073
	b) pořizovací cena	600	073	013
	c) FAV - prodej softwaru			
	Cena bez DPH	100	311	641
	DPH 21 %	21	311	343
3.	<b>Vyřazení- darování softwaru</b>			
	a) zůstatková cena	50	543	073
	b) pořizovací cena	500	073	013
4.	<b>Vyřazení - škoda na softwaru</b>			
	a) zůstatková cena	50	582	073
	b) pořizovací cena	500	073	013
	c) předpis náhrady škody od pojišťovny	200	378	688
	d) VBÚ - platba od pojišťovny	200	221	378

Zdroj: vlastní tvorba podle Kovanicové (2004)

### 3 Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů

Globalizace trhů, která je celosvětovým trendem, se snaží vést ke standardizování finančních i ekonomických mechanismů s různou právní strukturou. Aby bylo možné pochopit a srovnávat údaje či výkazy, které poskytují účetní jednotky z různých zemí, je nutné zobecnění a harmonizace účetních pravidel, zásad a postupů. V následující kapitole je uvedena harmonizace finančního výkaznictví a dále specifika a metodiky vykazování nehmotného majetku podle IFRS.

#### 3.1 Harmonizace finančního výkaznictví

Harmonizace účetnictví podle kolektivu autorů (2004) „znamená přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby předkládané výkazy byly srovnatelné a obecně srozumitelné.“ Snahy o harmonizace probíhají v rámci sbližování uvnitř Evropské unie, ale také v rámci celosvětového úsilí o harmonizaci účetního výkaznictví pomocí Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) a Amerických účetních standardů (US GAAP).

Šrámková (2015) uvádí, že harmonizace „je vnímána jako součást jednotného evropského podnikatelského prostředí s cílem umožnit srovnatelnost podnikatelských subjektů operujících na územích, kde platí jednotné účetní standardy, ulehčit situaci podnikům, které expandují své aktivity mimo území svých domovských států a umožnit jednotné pochopení a účetní ošetření transakcí a finanční situace podniků.“

V roce 1973 vznikla soukromá organizace se sídlem v Londýně – **Výbor pro mezinárodní účetní standardy – IASC**. Mezi zakládající země patřila Kanada, Austrálie, UK, Francie, Německo, Japonsko, Mexiko, Nizozemí. IASC vydal první standard v roce 1975 a celková suma sčítala něco přes 30 standardů. Výbor působil do roku 2000, kdy na jeho činnosti navázala od roku 2001 **Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB**. IASB prosazovala plnění cílů, jako jsou například propagovat celosvětové přijetí a dodržování IAS, vytvořit ucelený soubor účetních standardů pro účetní výkaznictví, které by bylo celosvětově akceptováno a všeobecně usilovat o zlepšení a harmonizace účetního výkaznictví. V roce 1995 byl založen **poradní výbor SAC** (Standing Advisory Committee) složený z odborníků účetní profese. Mezi jeho úkoly řadíme například připravovat výroční zprávu o činnosti Rady, zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC či připomínat strategie a plány Rady. V roce 1997 Rada vytvořila **Stálý interpretační výbor SIC** (Standing Interpretations Committee). Úkolem SIC bylo především posuzovat sporné účetní problémy

a vytvářet k nim interpretace, které přispějí ke sjednocení řešení problematických otázek v souvislosti s existujícími standardy a Koncepčním rámcem. SIC byl nahrazen v roce 2002 **výborem interpretace IFRIC** (International Financial Reporting Interpretations Committee), který měl za úkol podle Dvořákové (2014) „formou interpretací vytvářet pravidla umožňující jednotnou aplikaci IFRS v případě sporných otázek“ podobně jako SIC.

Velká změna přišla v roce 2000, kdy Evropská komise zahájila novou harmonizační strategii, v rámci které zvolila za nástroj regulace evropského účetnictví **Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IAS/IFRS**. Tato regulace vyžaduje sestavování konsolidované účetní závěrky společnostmi registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS.

Regulace účetnictví a výkaznictví v EU existuje od vydání první směrnice týkající se účetnictví – Čtvrtá směrnice Rady ES z roku 1978 o individuální roční účetní závěrce. V České republice byla částečně implementována prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, a také prostřednictvím novely zákona o účetnictví č. 437/2002 Sb. Další významnou směrnicí v EU, která se týká úpravy konsolidované účetní závěrky je Sedmá směrnice Rady (EHS) z roku 1983. Osmá směrnice č. 84/ 253 EHS z roku 1984 upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora, které jsou nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek. Podle Bohušové (2008) jsou tyto tři základní směrnice výsledkem kompromisů, a proto směrnice obsahují prvky kontinentálního přístupu (Německo, Francie), tak i anglosaského přístupu (Velká Británie).

Je tedy zřejmé, že do konce roku 2002 byly veškeré mezinárodní standardy vydávány pod zkratkou IAS. Součástí každého standardu zkratka IAS a dále jeho pořadové číslo a název. Posledním vydaným standardem do konce roku 2002 byl standard IAS číslo 41 – Zemědělství. Od roku 2003 jsou již nově vydané standardy vydávány pod zkratkou IFRS a číslování řady standardů nenavazuje na předcházející IAS, ale začíná pořadovým číslem 1. Další změnou od roku 2003 je interpretace, která mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétních standardů, změnilo označení z původní SIC na označení IFRIC.

### 3.2 Vymezení nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva upravuje IAS 38 – Nehmotná aktiva. Standard definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Toto nepeněžní aktivum je drženo pro využití ve výrobě, dodávku zboží nebo služeb, pronájem ostatním či administrativní účely.

IAS 38 dále vymezuje, že aktivum je identifikovatelné, „pokud je buď:

- a) oddělitelné, tj. pokud je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směniti a to buď

samostatně, nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem bez ohledu na to, zda to má účetní jednotka v úmyslu; nebo

- b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

Účetní jednotky často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a zlepšováním nehmotných zdrojů, jako jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně názvů značek a publikačních titulů).“ Jedná se o počítačové programy, patenty, koncese atd.

Účetní jednotka vykazuje nehmotné aktivum za předpokladu, že má nad aktivem kontrolu a to znamená, že má přístup k budoucím ekonomickým užitkům plynoucím z aktiva a má schopnost zamezit přístupu k užitkům třetím stranám. Další podmínkou vykazání je, že vyhovuje definici nehmotného aktiva (identifikace) a lze jej spolehlivě ocenit.

Za nehmotné aktivum je považováno také aktivum, které je obsaženo na hmotném nosiči, pokud je nehmotná složka významnější (účetní software, software řídicí linku, licence, podklady pro koncesi) a dále jsou považovány za aktivum výdaje na reklamu, zaškolení a na výzkum a vývoj.

Za nehmotná aktiva nejsou v rámci standardu IAS 38 považovány například odložené daňové pohledávky (odložená dan je upravena IAS 12 – Daně ze zisku), goodwill získaný v rámci podnikových kombinací (upraven IFRS 3 – Podnikové kombinace), leasingy (upraveno IAS 17 – Leasingy, resp. IFRS 16), odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele (upraveno IFRS 4 – Pojistné smlouvy a dlouhodobá nehmotná aktiva), nehmotná aktiva, která jsou nedílnou součástí pozemků, budov (upraveno IAS 6 – Pozemky, budovy a zařízení) a jiné.

Pokud se zaměříme na nehmotné výsledky vývoje a výzkumu, jsou v rámci IFRS vymezeny jako vnitřně generovaná aktiva, která rozdělujeme do dvou fází, a to do fáze výzkumu a fáze vývoje.

Ve fázi výzkumu není výsledek výzkumu uznán jako samostatné aktivum a vynaložené náklady ovlivní výsledek hospodaření ve vynaloženém období. Fázi výzkumu lze dle Dvořákové (2014) „charakterizovat jako:

- činnosti směřující k získání nových poznatků;
- vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání;
- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb, včetně vyhodnocení variant.“

Ve fázi vývoje musí být aktivum dostatečně prokazatelné. Znamená to, že bude výzkumná část úspěšně dokončena a bude přinášet budoucí užitek. Poté je nehmotné aktivum vykazáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady,

do kterých zahrnujeme veškeré náklady vynaložení od samotného rozpoznání aktiva. Aktivaci nehmotných aktiv ve stádiu vývoje podmiňuje splnění předpokladů týkající se jistoty dokončení a jistotu budoucího efektu. Mezi předpoklady týkající se jistoty dokončení řadíme technickou proveditelnost (reálná možnost vývoj dokončit), záměr dokončit vývoj a nakonec dostupnost zdrojů pro dokončení. Jistotou budoucího efektu je myšleno průkazná schopnost využití nehmotného aktiva v rámci podniku nebo její prodej a spolehlivé ocenění nákladů vynaložených na získání nehmotného aktiva. IAS 38 nepovoluje aktivovat náklady vynaložené na generování obchodních značek, periodik, názvů a dalších.

### 3.3 Oceňování nehmotného aktiva

V této kapitole jsou uvedeny způsoby oceňování nehmotného aktiva podle standardů IAS/IFRS. Při oceňování nehmotného aktiva rozlišujeme oceňování v okamžiku pořízení a v průběhu držení aktiva.

#### 3.3.1 Oceňování v okamžiku pořízení

V momentě pořízení **nákupem** se nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou (pořizovací náklady), které zahrnují veškeré nezbytně vynaložené náklady, aby toto nehmotné aktivum mohlo být využíváno. Pořizovací cena je podle Bohušové (2008) tvořena:

- nákupní cenou aktiv (včetně dovozního cla a nenávratných daní),
- všemi náklady přímo přiřaditelnými, které byly vynaloženy do okamžiku uvedení aktiva do provozuschopného stavu,
- úroky spojené s pořízením nehmotného aktiva (dle novely IAS 23).

V případě **odložené platby**, je nákupní cenou současná hodnota platby budoucí. Do pořizovacích nákladů nemůžeme zahrnout náklady na zavádění nového výrobku nebo služby, náklady na zřízení podnikání v novém místě nebo s novou skupinou zákazníků, správní nebo jiné obecné režijní náklady. Při **bezúplatném pořízení** aktiva je ocenění podle fair value (trhem určená). Pokud je nehmotné aktivum pořízeno v rámci dotace, aktivum se musí řídit dle IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory. IAS 20 upravuje dvěma možnými způsoby, jak vykázat obdrženu dotaci a samotný nehmotný majetek v účetní závěrce. Jednou z možností je prvotně uznat nehmotný majetek i získané dotace v jejich reálné hodnotě. Jestliže účetní jednotka nevyužila ocenění jednotlivých položek v reálné hodnotě, musí nehmotné aktivum počátečně ocenit v nominální hodnotě a navýšit ji o výdaje přímo přiřaditelné k nehmotnému majetku, které jsou nutné k přípravě aktiva pro plánované využití. Pro zachycení a vykázání dotace spojené s pořízením odpisovaných aktiv lze využít dvou metodických postupů, a to vykázání dotace jako výnos příštích období, kdy je aktivum vykázáno v pořizovací ceně a postupně dochází k rozpouštění výnosů příštích období do výnosů období



na základě racionální úvahy o využívání příslušného aktiva v průběhu jeho životnosti. Druhým metodickým postupem je vykázání dlouhodobého aktiva v účetní hodnotě snížené o dotaci, čímž se dotace dostává do výnosů v podobě snížených odpisů. Jednou z nevýhod druhého postupu je, že aktivum je zachyceno v rozvaze v nižší hodnotě, než je jeho pořizovací cena i reálná hodnota a tím se snižuje vypovídající schopnost rozvahy. Pokud bylo nehmotné aktivum nabyto jako důsledek **podnikové kombinace** (koupě podniku), oceňujeme je v reálné hodnotě k datu akvizice. Také je nutné přezkoumat, zda nabyté aktivum splňuje podmínky rozpoznání nehmotných aktiv. Účetní jednotka (nabývatel) samostatně vykáže i nehmotná aktiva, která nevykazoval nabývaný podnik ve své účetní závěrce, pokud splní podmínky pro rozpoznání nehmotných aktiv. Zde je značný rozdíl oproti ČR, kde nelze při akvizici identifikovat nová aktiva, která nebyla součástí účetní závěrky nabývaného podniku. Při **pořízení směnou** oceňujeme nehmotný majetek fair value získaného aktiva v případě, že se jedná o komerční transakci<sup>1</sup>. Nelze-li spolehlivě určit fair value, využije se účetní hodnota poskytnutého aktiva.

Standard dále upravuje podrobně pořízení nehmotného aktiva **vlastní činností**. Do této skupiny nelze řadit goodwill pořízený vlastní činností, protože nesplňuje kritéria pro vykázání. Je obtížné v praxi určit, zda nehmotné aktivum splňuje veškerá vymezená kritéria pro uznání a vykázání. Mezi tato kritéria jak již bylo uvedeno, patří identifikovatelnost, očekávané budoucí ekonomické užitky a je spolehlivě ocenitelné. U nehmotných výsledků výzkumu a vývoje účetní jednotka určí, zda je aktivum ve fázi vývoje či ve fázi výzkumu. Standard přesně charakterizuje a vymezuje tyto dvě fáze, které jsou uvedeny v předchozí kapitole 3.2. Všechny výdaje, které vynaložil podnik na výzkum, se účtují do nákladů v období, ve kterém vznikly, nikoliv do hodnoty majetku. Náklady na vývoj je možné vykázat v rozvaze (kapitalizovat costs), pokud jsou u nehmotného aktiva splněny podmínky:

1. dokončení nehmotného aktiva je technicky proveditelné,
2. podnik má v úmyslu majetek používat nebo prodávat,
3. podnik je schopen doložit, že majetek bude moci používat nebo prodat,
4. schopnost přesného doložení budoucích ekonomických přínosů,
5. spolehlivě změřit výdaje související s majetkem během jeho vývoje
6. podnik má dostatečné technické, finanční a jiné zdroje, které ji umožní dokončit vývoj a buď používat, nebo prodat majetek.

Pokud ovšem podnik není schopen odlišit fázi výzkumu od fáze vývoje, z hlediska opatrnosti je na místě považovat celý projekt za fázi výzkumu.

---

<sup>1</sup> Komerční transakce je transakce, která splňuje podmínky: parametry peněžních toků plynoucích ze získaného aktiva se liší od parametrů peněžních toků převedeného aktiva, hodnota pro účetní jednotku se v důsledku transakce změní a tyto změny jsou významné ve srovnání s reálnou hodnotou předaného aktiva.

Pořizovacími náklady u nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností míní standard veškeré výdaje vynaložené od okamžiku, kdy toto nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria pro jeho uznání. Do nákladů na pořízení řadíme přímo přiřaditelné náklady pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz. Konkrétně mezi pořizovací náklady řadíme:

- materiálové náklady a náklady na služby vzniklé v souvislosti s vytvářením nehmotného aktiva,
- mzdové a jiné náklady podle IAS 19 – Zaměstnanecké požitky,
- poplatky za registraci zákonného práva (patenty, autorská práva),
- odpisy,
- úroky podle standardu IAS 23 – Výpůjční náklady.

Naopak za náklady na pořízení nepovažujeme:

- správní a jinou všeobecnou režií,
- neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty,
- výdaje na zaškolení zaměstnanců v souvislosti s používáním aktiva.

### 3.3.2 Oceňování v průběhu držení aktiva

Pokud je nehmotné aktivum již rozpoznané (zaúčtované, vykázané), další vynaložené náklady jsou považovány za technické zhodnocení, pokud zvyšují užitek aktiva, z kterého plyne a jsou spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu. Při ocenění k bilančnímu dni lze využít model historických cen či model přecenění na fair value. Účetní jednotka musí zvolený model aplikovat pro celou skupinu nehmotných aktiv, což znamená na všechny položky dlouhodobého nehmotného majetku.

#### Model historických cen

V průběhu doby životnosti je aktivum odpisováno (amortizováno) a je vykázáno ve výši pořizovacích nákladů, které se sníží o veškeré kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty (v souladu s IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv).

#### Model přecenění na fair value

Při aplikaci tohoto modelu dochází k periodickému přeceňování na fair value. Podle Dvořákové (2014) je frekvence přecenění „určena v závislosti na vývoji tržních cen tak, aby účetní ocenění nebylo významně odtrženo od aktuální výše fair value“. Je-li určitelná doba použitelnosti aktiva, aktivum po přecenění je dále amortizováno. Model využíváme pro již rozpoznané aktiva (zaúčtované) a oceněné na bázi pořizovacích nákladů. Pokud účetní jednotka zvolí tento model fair value, musí s ním oceňovat všechna nehmotná aktiva (případně celou skupinu nehmotných aktiv vykázanou v rozvaze samostatně). Fair value musí být určena vždy na základě ceny aktivního trhu a pokud by aktivní trh pro danou

skupinu nehmotných aktiv přestal existovat, standard vyžaduje přechod k modelu historické ceny.

Pokud dochází k přecenění nehmotných aktiv na reálnou hodnotu (fair value), postupuje se obdobně, jako uvádí standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení pro přeceňování. Aktivum je tedy vykazováno v reálné hodnotě, ale je nutné zohlednit výši jeho kumulovaných odpisů. A to tak že kumulované odpisy přepočteme úměrně ke změně hrubé účetní hodnotě aktiva (účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná přeceněné částce) a dále eliminujeme kumulované odpisy proti účetní hrubé hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přeceněna na přepočtenou částku.

Přecenění je zachycováno rozvahově ve prospěch vlastního kapitálu, a pokud dochází ke zvýšení ocenění a snížení, zachycujeme ho výsledkově, pokud nebylo již dříve přeceněno z důvodu zvýšení ocenění.

### **3.4 Amortizace nehmotného aktiva**

Standard IAS 38 rozlišuje dvě skupiny nehmotných aktiv, a to aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti a aktiva, u kterých lze určit dobu použitelnosti.

Aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nejsou odpisována. Účetní jednotka má za úkol každý rok analyzovat nehmotná aktiva, zda se u nich nezměnily podmínky využívání, testovat snížení hodnoty v souladu s IAS 36 a ověřovat, zda stále nelze stanovit doba použitelnosti aktiva. Pokud se objeví nějaké skutečnosti, které mohou způsobit vychýlení hodnoty aktiva, testování se provádí i častěji než jedenkrát do roka.

U nehmotných aktiv, u kterých lze stanovit doba použitelnosti, účetní jednotka provádí amortizaci po dobu této použitelnosti. Částka opotřebení se systematicky rozděluje na celé období použitelnosti. Doba použitelnosti se stanovuje s ohledem na skutečnosti, jako jsou například očekávané využití aktiva v podniku a faktory ho ovlivňující, životní cyklus aktiva, opotřebení během využívání, stabilita odvětví, úroveň výdajů na údržbu aktiva a jiné. Amortizace začíná v okamžiku zahájení využívání aktiva a končí, pokud se aktivum vyřazuje či pokud se jedná o aktivum držené k prodeji v souladu s IFRS 5, a to u situace která nastane dříve. Rozlišujeme metodu lineární, degresivní nebo výkonové. Zvolená odpisová metoda by měla odrážet způsob využívání aktiva v podniku. Odpisy nehmotných aktiv jsou náklady období a zachycují se výsledkově, pokud to jiný standard nestanoví odlišně.

### **3.5 Vyřazení nehmotného aktiva**

Standard IAS 38 vymezuje, kdy se musí nehmotné aktivum odúčtovat. Je to v případech:

- a) při vyřazení, nebo
- b) když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užítky.

Vyřazení aktiva (pozbytí) může dojít z důvodu prodeje, kdy je aktivum standardním způsobem odúčtováno (výsledek z prodeje, gain - zisk, loss - ztráta jsou ve výsledovce vykazovány kompenzovaně – jako rozdíl prodejní ceny a zůstatkové hodnoty – nikoliv brutto principem). Dalším důvodem vyřazení je přerazení aktiva do skupiny aktiv držených k prodeji, pokud přestane podnik předmětné aktivum využívat a hodlá je prodat (IFRS 5) nebo vyřazení z důvodu nepotřebnosti – zachycení zůstatkové ceny na vrub nákladů.

## 4 Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle US GAAP

Pád Newyorské burzy v roce 1929 ve Spojených státech amerických a následná krize, která zasáhla země z celého světa, připoutala pozornost k ekonomickému vývoji a účetnictví. Svaz účetních v Americe (AICA) a Newyorská burza se domluvili na vytvoření jednotného systému účetnictví, který by měl napomoci v budoucnu takovýmto událostem předcházet. Byl vytvořen Výbor pro účetní postupy (CAP) a nezávislá komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy (SEC). Komise měla za cíl zprůhlednit finanční trhy pro drobné akcionáře a znovu obnovit veřejnou důvěru v tyto trhy. Od roku 1972 pracuje Výbor pro účetní postupy pod označením FASB (Financial Accounting Standards Board) a je jediným orgánem, který je oprávněn tvořit US GAAP.

Lörinczová (2010) uvádí, že US GAAP jsou účetní pravidla použitá při sestavování účetní závěrky ve veřejně obchodovaných společnostech a mnoho soukromých společností ve Spojených státech amerických.

Systém US GAAP se orientuje na informační potřeby investorů a manažerů akcií sdružených na kapitálovém trhu na rozdíl od IAS/IFRS, která má své uživatele systému v řadách bank, států a vedení společností. Podle Kubíčkové (2006) „ve svém ekonomickém myšlení dospěla Amerika a státy, v nichž se používají US GAAP, k poznání, že přímé investování je v konečném měřítku efektivnější než nepřímé (prostřednictvím bank). US GAAP je souhrn pravidel, jak vykazovat jednotlivé prvky v účetnictví, formuluje cíl a poskytuje značnou flexibilitu pro to, jak účetní jednotka konkrétní skutečnost zachytí. Ke každému pravidlu je navíc stanovena řada výjimek.

Podmínkou vést účetnictví podle systému US GAAP je ale u firem amerických či cizích, které chtějí obchodovat s akciemi na amerických burzách. Soustava vyhlášek (standardů) US GAAP nemá charakter zákonné normy a tak nic nezakazuje ani nepřikazuje. Účelem systému US GAAP je poskytnutí srozumitelné a přehledné informací investorům a majitelům akcií. Na účetní postupy a sestavování výkazů nemají žádný podstatný vliv otázky daňového a regulačního charakteru.

### 4.1 Vymezení nehmotného aktiva

Nehmotný majetek v rámci účetního systému US GAAP je upraven ve standardu SFAS 142 a jeho definice zní takto: nehmotný majetek je majetek (s výjimkou finančního majetku) bez fyzické substance. Konkrétní stanovení nebo rozdělení položek nehmotného majetku oproti ČÚS ve standardech SFAS nenajdeme. US GAAP obecně vyžaduje vykazování všech materiálních položek (skupina, třída a jednotlivá složka).

Dále je stanoveno, že nehmotný je ten majetek, který vyplývá

ze smluvního vztahu nebo práva, nebo je oddělitelný (lze jej separovat či oddělit od účetní jednotky) a prodejní (možnost prodeje, převodu, licencování, pronajmutí či výměna dohodou/závazkem).

US GAAP ani IFRS přesně nepředepisují, jak by měla účetní jednotka nehmotný majetek vykazovat. Podnik by se měl řídit při vykazování majetku základními zásadami. Mezi zásady, které je nutno respektovat, řadíme: zásada opatrnosti, princip historického účetnictví, zásada konzistence mezi účetními obdobími, princip věcné souvislosti, zásada objektivit účetních informací, zásada materiálnosti, zásada přednosti obsahu před formou a zásada srozumitelnosti.

Mládek (2005) uvádí eventuální kategorie nehmotného majetku rozdělených dle propojení se skutečností:

- nehmotný majetek vyplývající ze zákona – v této kategorii se nachází patenty, copyrighty, obchodní značky, obchodní názvy, internetové vysílací licence, atd.,
- nehmotný majetek vyplývající ze smlouvy – v této kategorii se nachází dohody se zaměstnanci, dohody o reklamě, výrobní dohody, dohody o poradenství, dohody o pronájmu, atd.,
- nehmotný majetek vyplývající z jiné dohody – v této kategorii se nachází kategorie vysílací licence, licence na užívání software, patenty, práva provádět těžbu či odebírat vodu, atd.,
- nehmotný majetek vyplývající z technologie – v této kategorii se nachází kategorie vlastní počítačové programy, databáze, technické dokumentace, školící plány, atd.,
- nehmotný majetek vyplývající ze vztahů – v této kategorii se nachází kategorie seznam zákazníků/dodavatelů/klientů/pacientů, záznam o úvěrové bonitě věřitelů, atd.,
- goodwill <sup>2</sup>– jakmile se stává nehmotný majetek více abstraktní, začíná být diskutabilní, zda je ho možné oddělit, prodat, převést nebo pronajmout.

## 4.2 Ocenění a vykazování nehmotného aktiva

Nehmotný majetek, který jsme **pořídili** (ne interně vytvořený), bude vykázán jako aktivum stejně dle US GAAP jako dle IFRS v pořizovací (kupní) ceně.

---

<sup>2</sup> Vyhláška FAS 142 definuje goodwill jako tu část pořizovací hodnoty koupené firmy, která zůstává poté, co se od pořizovací hodnoty odečte majetek a závazky koupené firmy.

Při pořízení skupiny majetku je pořizovací cena rozdělena poměrově na jednotlivé majetky, podle reálných hodnot jednotlivého aktiva. I když v případě nehmotného majetku je většinou sám součástí jiného majetku.

Významným rozdílem mezi IFRS a US GAAP je, že US GAAP nedovoluje přečtení majetku a téměř vždy vychází z pořizovací ceny nebo ceny nižší.

Při **vyrobení** nehmotného majetku **ve vlastní režii** SFAS 142 jasně definuje, že náklady související s tvorbou nehmotného majetku, které nejsou specificky identifikovatelné, mají neurčitelnou dobu životnosti, anebo které se vztahují na operace jednotky vcelku, jsou náklady období (nevstupují tedy do hodnoty majetku). Podle US GAAP do pořizovací hodnoty majetku vytvořené danou firmou je tedy možné zahrnout právní poplatky, soudní výlohy a další náklady (costs), které jsou nezbytné k tomu, aby byl majetek zaregistrovaný a právně ošetřený. Zde opět je zřejmý rozdíl oproti IFRS, který u interně vytvořeného nehmotného majetku zahrnuje podle IAS 38 všechny přímo související náklady (costs), které jsou nutné ke tvorbě, produkci a přípravě majetku do stavu, kdy je možné začít ho využívat, tak jak bylo záměrem firmy.

Velkým rozdílem mezi IFRS a US GAAP je přístup k **výzkumu a vývoji**. US GAAP zakazuje jakoukoli kapitalizaci, a to jak vývoje, tak i výzkumu. Dále výslovně zakazuje kapitalizaci nákladů (costs), které již jednou byly zařazeny do nákladů. IAS 38 umožňuje kapitalizaci vývoje nehmotného majetku, ale po splnění stanovených podmínek, které nalezneme v kapitole 3.3.1.

V případě akvizice, pokud jedna firma koupí druhou firmu, ve které probíhá vývoj a výzkum, jedná se o nedokončený výzkum a vývoj. Pokud budeme postupovat podle US GAAP musí kupující firma odhadnout hodnotu probíhající výzkumu a vývoje a poté snížit o tuto odhadnutou částku reálnou hodnotu majetku koupené firmy.

V případě **softwaru** se stanovené účetní postupy dělí podle účelu, ke kterému bude software sloužit. Pokud bude software vytvořen pro vlastní potřeby, budou účetní pravidla stejná jako pravidla pro majetek vytvořený ve vlastní režii, protože jí majetek umožňuje vykonávat její činnost. Pokud bude software vytvořený za účelem prodeje, bude se řídit pravidly SFAS 86. Další úpravu vykazování softwaru najdeme v SOP<sup>3</sup> 97-2, 98-1, 98-4 a 98-9, které vydala AICPA<sup>4</sup> neboli Americký institut certifikovaných veřejných účetních. Pravidla US GAAP jsou ale konzistentní s požadavky IFRS.

---

<sup>3</sup> Statements of Position

<sup>4</sup> American Institute of Certified Public Accountants

Podle SOP 98-1 se u softwaru vytvořeného pro vlastní potřebu tzv. „přímo přiřaditelné costs“ (directly attributable costs) mohou kapitalizovat jak v případě software, který firma vytvořila sama, tak v případě koupeného software, pokud jsou nutné „významné“ modifikace, úpravy nebo implementace. Mezi přímo přiřaditelné costs se řadí vlastní náklady (platy a mzdy za práci přímo spojenou s projektem), částky zaplacené třetím stranám a úroky. Podmínky pro kapitalizaci jsou velmi podobné jako v rámci IFRS v případě vývoje. SOP 98-1 zakazuje kapitalizaci nákladů spojené se školením.

U softwaru vyvinutého pro prodej se firma nejprve řídí pravidly ohledně výzkumu a vývoje. Všechny costs spojené s výzkumem a vývojem jsou náklady období. Po dokončení programu postupuje, jako kdyby vyráběla výrobek. SFAS 86 definuje, že se tvorba software řídí vyhláškou SFAS 2 až do okamžiku, kdy firma je schopna doložit dosažení technologické proveditelnosti<sup>5</sup> software. Po doložení se další costs do dohotovení majetku mohou kapitalizovat (jako zásoby).

Hirschey, M., Weygandt, J. (1985) se zabývali otázkou, zda by bylo opodstatněné kapitalizovat reklamu a výdaje na výzkum a vývoj. Zjišťovali, zda mají výdaj na výzkum a vývoj nějaký vliv na tržní hodnotu firmy. Poukazovali na ekonomickou literaturu, která uvádí, že tržní hodnota firmy bude odrážet hmotné i nehmotné faktory, které mají systematický vliv na budoucí zisky. Jejich výzkumy, které byly doplněny ekonometrickými modely a stanovováním možných odpisových sazeb, potvrdily pozitivní vliv reklamních výdajů a výdajů na výzkum a vývoj na tržní hodnotu firmy v přetrvávajícím průběhu času, a proto mohli formulovat myšlenku o nehmotných kapitálových investicích. Výsledky, dokazující tento pozitivní vliv a dlouhodobé benefity plynoucí z těchto nehmotných aktiv, naznačují, že by tyto výdaje měly být kapitalizované a poté se odpisovat spíše než s nimi zacházet jako s náklady období.

### 4.3 Odpisování nehmotného aktiva

Odpisování nehmotného majetku se stejně jako podle IFRS rozdělujeme na nehmotný majetek s určitou (omezenou) dobou použitelnosti a nehmotný majetek s neurčitou dobou použitelnosti. Nehmotný majetek s určitou dobou použitelnosti bude odepisován účetní jednotkou dle standardu SFAS 142 po očekávanou dobu použitelnosti, a to do doby, pokud nebude rozhodnuto, že je doba použitelnosti neurčitá. Účetní jednotka si určí odpisovou metodu podle profesního úsudku (nese zodpovědnost za věrné zobrazení skutečnosti), ale primárně postupujeme podle toho, jak majetek přispívá k výdělečné činnosti firmy/jak jsou užívány ekonomické užitky nehmotného majetku. Amortizace

---

<sup>5</sup> SFAS 86, odst. 4 vysvětluje technologickou proveditelnost jako okamžik, kdy účetní jednotka dokončila veškeré plánování, projektování, kódování a testování nutné k tomu, aby se potvrdilo, že produkt má všechny projektované funkční, designové, technické a ostatní nutné vlastnosti a prvky.



majetku je ukončena v okamžiku vyřazení, prodeje nebo ukončení činnosti. Nejčastěji využívaná metoda v praxi je rovnoměrný odpis. Nehmotný majetek s neurčitou (neomezenou) dobou použitelnosti není odpisován.

V rámci US GAAP firmy nemusí využívat účet oprávek a mohou aktivum odpisovat přímo. Zde je viditelný rozdíl oproti IFRS, kde v IAS 38 je vyžadováno vykazování prostřednictvím oprávek.

US GAAP stejně jako IFRS požadují minimálně jedenkrát ročně testování aktiv s neurčitelnou dobou životnosti a změnu zbytkové hodnoty aktiva. V případě, že nějaké události nebo změny v okolnostech naznačují možné znehodnocení nehmotného majetku, provede se testování při daných náznacích. Testuje se, zda je životnost majetku stále neurčitá, zda odpisové doby a metody jsou stále reálné a zda majetek nebyl znehodnocen. Když účetní jednotka usoudí, že by mohl být nehmotný majetek znehodnocen, vypočítá reálnou hodnotu majetku a porovná ji s účetní hodnotou. Pokud bude účetní hodnota majetku potenciálně vyšší než její reálná hodnota rozdílem, je ztráta ze znehodnocení, kterou je nutno zaúčtovat. Účetní jednotka stanoví nový účetní základ pro odpisování majetku a eliminuje veškeré dosavadní oprávek.

#### **4.4 Vyřazení nehmotného aktiva**

Při vyřazení nehmotného aktiva postupujeme jak podle IFRS, tak dle US GAAP obdobně. Obecným postupem je srovnání zůstatkové ceny aktiva s prodejní cenou a případný rozdíl se promítne do výsledovky (zisk – gain nebo ztráta – loss). V porovnání s českou účetní legislativou zde nemůže vzniknout žádný výnos (revenue) ani náklad (expense). Pokud se zaměříme přímo na nehmotný majetek, kde bývá velmi často zůstatková (zbytková) i prodejní cena nulová, do výsledovky se nepromítne nic.

## 5 Identifikace rozdílů v metodice vykazování nehmotného majetku dle ČÚS, IAS/IFRS a US GAAP

V předchozích třech kapitolách bylo představeno vykazování nehmotných aktiv se zaměřením na software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje podle české účetní legislativy (ČÚL) a mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS). Dále pak bylo definováno vykazování nehmotných aktiv podle Amerických všeobecně uznávaných standardů (US GAAP) s částečným porovnáním s ČÚL a IAS/IFRS. Je zřejmé, že se tyto účetní systémy v mnohých oblastech liší.

Tato kapitola je zaměřena na detekování a shrnutí rozdílů v oblasti vykazování softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje.

ČÚS jsou standardy přímo zařazené do národní legislativy, protože jsou tvořeny zákonodárci ČR a mají příkazující charakter. IAS/IFRS a US GAAP na rozdíl od ČÚS tvoří speciální Rady nebo Výbory (IASB, FASB) a nejsou tak ze zákona povinné, ale mají doporučující a směřující charakter.

### 5.1 Vymezení nehmotného majetku

Česká účetní legislativa (dále ČÚL) vymezuje konkrétní výčet položek, které řadíme do dlouhodobého nehmotného majetku. Základními požadavky pro uznání majetku jako DNM je doba použitelnosti delší než jeden rok a dosažení cenového limitu stanoveného samotnou účetní jednotkou.

IAS/IFRS definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, které je ovládané účetní jednotkou a z kterého plynou očekávané budoucí ekonomické užítky. IAS/IFRS na rozdíl od ČÚS rozděluje nehmotné výsledky vývoje a výzkumu do dvou fází – fáze výzkumu a fáze vývoje. IAS/IFRS také samostatně definuje výzkumné a vývojové činnosti.

US GAAP definuje nehmotný majetek jako majetek bez fyzické substance. Důležitým faktem jako u IAS/IFRS je prokázání budoucích ekonomických užiteků, které plynou z toho nehmotného majetku.

### 5.2 Oceňování nehmotného majetku

V České republice rozlišujeme obecně tři druhy cen odvíjející se od způsobu pořízení nehmotného majetku. ČÚL rozlišuje pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu a vlastní náklady.

Pokud pořídíme nehmotný majetek nákupem samostatně, dle ČÚL

i IAS/IFRS oceňujeme majetek pořizovací cenou, do které zahrnujeme nákupní cenu daného aktiva, ale také další vynaložené výdaje přímo přiřaditelné k tomuto aktivu. US GAAP oceňuje nehmotné aktivum v pořizovací ceně, za kterou považuje pouze zaplacenou částku vyplývající z transakce. Pokud účetní jednotka pořídí nehmotný majetek formou podnikové kombinace, aktivum se ocení v rámci IAS/IFRS i US GAAP reálnou hodnotou.

Při pořízení nehmotného aktiva vlastní činností oceňujeme dle ČÚL majetek vlastními náklady, do kterých řadíme přímé i nepřímé náklady související s výrobou tohoto DNM. Oproti tomu podle IAS/IFRS do nákladů na pořízení řadí přímo přiřaditelné náklady pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz. Dále IAS/IFRS stanovuje konkrétní výčet nákladů, které považujeme a nepovažujeme za součást pořizovacích nákladů. US GAAP při vyrobení nehmotného majetku vlastní režii umožňuje od pořizovací ceny zahrnout také právní poplatky, soudní výlohy a další náklady nezbytné k zaregistrování majetku a právnímu ošetření. Veškeré další náklady US GAAP považuje za náklady období.

Dalším zásadním rozdílem je, že IAS/IFRS umožňuje kapitalizovat náklady na fázi vývoje při splnění stanovených podmínek, ale výdaje vynaložené na výzkum zahrnuje přímo do nákladů daného období. US GAAP nedovoluje kapitalizaci výdajů na výzkum a vývoj, ale existuje výjimka u vývoje softwaru. ČÚL dovolují aktivovat nehmotné výsledky výzkumu a vývoje.

Při přecenění nehmotného majetku je ČÚL velice striktní. ČÚL umožňuje dočasné snížení hodnoty DNM pomocí opravných položek a trvalé snížení hodnoty DNM pomocí oprávek. Přecenění nehmotného majetku směrem nahoru není umožněno především ze zásady opatrnosti, a proto se hodnota aktiva může zvýšit, pouze pokud je provedeno technické zhodnocení DNM (náklady lze aktivovat). IAS/IFRS umožňuje využití přeceňovacího modelu na fair value, a tak na rozdíl od ČÚS nerozlišuje dočasné a trvalé přecenění nehmotného majetku. V případě US GAAP přeceňování nehmotného majetku není dovoleno.

### **5.3 Doba životnosti a odpisování nehmotného majetku**

Významný rozdíl je rozlišování aktiv s určitelnou a neurčitelnou dobou životnosti v rámci standardů IAS/IFRS a US GAAP. Nehmotné aktivum s určitelnou dobou životností odpisujeme po dobu této životnosti. Nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou životností neodpisujeme, ale testujeme na snížení hodnoty či případnou změnu doby určitelnosti/neurčitelnosti, a to minimálně jedenkrát za rok. US GAAP navíc nabízí možnost účetní jednotce vybrat si, zda bude u majetku s určitelnou dobou životnosti využívat účet oprávek nebo začít účtovat opotřebení přímo do nákladů.

Nehmotný majetek i nehmotné výsledky vývoje a výzkumu se v rámci ČÚL odpisují nepřímou prostřednictvím oprávek podle odpisového plánu stanoveného účetní jednotkou. ČÚL nedělí majetek s určitelnou a neurčitelnou dobou životnosti.

## 5.4 Vyřazování nehmotného majetku

Mezinárodní účetní standardy a US GAAP vyřazují nehmotný majetek v případě, že nepřináší a nebude přinášet budoucí ekonomický užitek. Případný rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou hodnotou je vykázán ve výsledovce jako zisk (gain) nebo ztráta (loss).

## 5.5 Shrnutí primárních rozdílů

V následující tabulce je uvedeno shrnutí primárních rozdílů ve vykazování nehmotného majetku dle ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP.

Tab. 7 Hlavní rozdíly v metodice vykazování nehmotného majetku

Oblast	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
<b>Definice nehmotných aktiv</b>	výčet jednotlivých položek, které řadíme mezi DNM	identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty	majetek bez fyzické substance
<b>Potřebné podmínky pro uznání nehmotného majetku</b>	doba použitelnosti delší než 1 rok, ocenění majetku převyšuje limit ocenění stanovený účetní jednotkou	identifikovatelnost, ovladatelnost účetní jednotkou, spolehlivě ocenitelný, budoucí ekonomický užitek	budoucí ekonomický užitek, oddělitelnost od goodwillu
<b>Odlišení fáze výzkumu a vývoje</b>	ne	ano	
<b>Aktivace výzkumu a vývoje</b>	ano, pokud pořídíme aktivum vlastní činností a slouží k obchodování nebo pořízení od jiných subjektů	ano, ale pouze u vývoje při splnění stanovených podmínek	není povolena
<b>Prvotní ocenění nehmotných aktiv</b>	pořizovací cena, reprodukčně pořizovací cena, vlastní náklady	pořizovací cena, reálná hodnota	pořizovací cena, reálná hodnota

Identifikace rozdílů v metodice vykazování nehmotného majetku dle ČÚS, IAS/IFRS a US GAAP53

<b>Přeceňování nehmotného aktiva po jeho uznání</b>	pouze využití oprávek a opravných položek	povoleno	není dovoleno
<b>Určení doby použitelnosti nehmotného aktiva</b>	není uvedeno	nehmotný majetek s určitelnou a neurčitelnou dobou životnosti	
<b>Odpisování nehmotného aktiva</b>	odepisují se na základě odpisového plánu	odepisují se aktiva s určitelnou dobou použitelnosti	
<b>Snížení hodnoty aktiva</b>	trvalé snížení hodnoty pomocí oprávek, dočasné snížení hodnoty pomocí tvorby opravné položky	nerozlišuje se trvalé a dočasné snížení hodnoty	
<b>Testování na snížení hodnoty a dobu určitelnosti</b>	neprovádí se	povinné provádět min. 1x ročně u nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou životnosti	
<b>Vyřazení nehmotného aktiva</b>	po vyúčtování oprávek do výše pořizovací ceny aktiva	vyřazení aktiva pokud nepřináší a nebude přinášet žádný budoucí ekonomický užitek	

Zdroj: vlastní tvorba

## 6 Reálný dopad rozdílů ve vykazování DNM na vybrané účetní jednotce

V předchozí kapitole 5 byly vymezeny zásadní rozdíly v metodice vykazování dlouhodobého nehmotného majetku a v následující kapitole 6 budou aplikovány zjištěné rozdíly v metodice vykazování dlouhodobého nehmotného majetku se zaměřením na software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje ve vybraných účetních jednotkách.

Zjištěné rozdíly ve vykazování softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje budou mít vliv na samotné položky majetku, ale také na celkové výsledky hospodaření dané firmy, z důvodu působení změn na náklady a výnosy. Proto je nutné uvést poměrové ukazatele rentability a poměrové ukazatele aktivity, které v praktické části využijí pro transparentci změn výsledků společnosti.

Pro znázornění diferenciací ve vykazování softwaru byla vybrána firma Asseco Solutions, a. s. a pro znázornění rozdílů ve vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje firma ABB s. r. o.

### 6.1 Poměrové ukazatele rentability

Ukazatele rentability se řadí mezi poměrové ukazatele, mezi které řadíme také ukazatele likvidity, aktivity nebo zadluženosti. Poměrové ukazatele jsou nejčastěji využívány v rámci finanční analýzy, která zkoumá a hodnotí procesy probíhající v podniku, finanční stabilitu a výkonost podniku, a to pro účely podniku i vnějšího okolí.

Rentabilitu, někdy označována jako výkonnost/schopnost přinášet očekávané efekty, charakterizuje Kubíčková (2015) jako „základní indikátor finančního zdraví podniku, označuje schopnost podniku zhodnocovat vložené prostředky ve formě zisku.“ V rentabilitě se také nejčastěji vyjadřuje a porovnává úspěšnost podnikatelské činnosti.

V této práci budou využity především tyto dva vzorce:

1. Rentabilita aktiv ROA<sup>6</sup>

$$\text{ROA} = \text{EBIT} / \text{celková aktiva}$$

Rentabilita aktiv označuje produkční sílu společnosti generovat zisk z vlastních aktiv. ROA poměří EBIT s celkovými aktivy investovanými do podnikání. Je podstatné, aby podnik efektivně využíval k financování vlastní i cizí zdroje.

---

<sup>6</sup> Return On Assets

## 2. Rentabilita vlastního kapitálu ROE<sup>7</sup>

$$\text{ROE} = \text{EBIT} / \text{vlastní kapitál}$$

Rentabilita vlastního kapitálu znázorňuje, kolik čistého zisku připadá na jednu korunu investovaného vlastního kapitálu.

Oba vzorce obsahují zisk ve formě EBIT<sup>8</sup> neboli zisk před zdaněním a úroky. EBIT je vhodné využít ve vzorcích, protože není závislý na sazbách daní ze zisku a struktuře financování a případné změny sazeb nemění zobrazovanou skutečnost.

## 6.2 Poměrové ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity řadíme mezi ukazatele poměrové, které se využívají především v rámci finanční analýzy podniku. Ukazatele aktivity měří, jak efektivně podnik majetek využívá a jak hospodaří s jednotlivými složkami majetku. Mezi ukazatele aktivity řadíme obrat aktiv, dobu a rychlost obratu zásob, dobu a rychlost obratu pohledávek či závazků. Pro potřeby této práce uvedeme výpočet obratu stálých aktiv a dobu obratu stálých aktiv.

Hobza (2015) definuje, že „obrat aktiv vyjadřuje, jak úměrná je majetková vybavenost podniku realizovaným tržbám. Výsledný koeficient je závislý na oboru podnikání.“ Ukazatel obrat stálých aktiv nám říká, kolik korun tržeb připadá na jednu korunu našich zdrojů (stálých aktiv). Tento ukazatel je často používán při komparativní analýze. Pro výpočet obratu stálých aktiv je možné využít následující vzorec.

$$\text{Obrat stálých aktiv} = \text{tržby} / \text{stálá aktiva}$$

Dalším poměrovým ukazatelem aktivity je doba obratu stálých aktiv. Tento ukazatel udává průměrný počet dnů, po které jsou stálá aktiva vázána v podnikání do doby jejich spotřeby. Pro výpočet doby obratu stálých aktiv je možné využít následující vzorec.

$$\text{Doba obratu stálých aktiv} = 360 * (\text{stálá aktiva} / \text{tržby})$$

<sup>7</sup> Return On Equity

<sup>8</sup> Earnings Before Interest and Taxes

### 6.3 Společnost Asseco Solutions, a. s.

Společnost Asseco Solutions, a. s. (dále jen Asseco) se sídlem v Praze je největším producentem podnikových informačních systémů na českém i slovenském trhu. Softwarové aplikace z jeho produkce jsou distribuovány i na dalších trzích v rámci střední Evropy. Společnost se zabývá nejen vývojem, ale rovněž implementací a podporou specializovaných systémů pro organizace veškerých velikostí v nejrůznějších oblastech jejich působení. Firma Asseco má pobočky v České republice, Slovenské republice, Německu, Rakousku i Švýcarsku. V České republice je to konkrétně v Praze, Brně, Ostravě a Hradci Králové.

Předmětem podnikání firmy Asseco je dle výroční zprávy (2016):

- „hlavním předmětem podnikání je vývoj a poskytování softwaru,
- dále, činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,
- výroba, instalace a opravy elektronických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.“

Asseco je průkopníkem a vizionářem v oblasti informačních systémů ERP od roku 1990. Společnost Asseco je jedním z mnoha členů úspěšné nadnárodní ICT skupiny – Asecco Group, která mezinárodním seskupením prosperujících evropských IT společností, které jak popisují na svých webových stránkách "poskytují komplexní IT řešení všem segmentům ekonomiky v mnoha zemích Evropy. Portfolio jeho klientů tvoří stejně tak silné nadnárodní bankovní a finanční společnosti, veřejné instituce, mezinárodní korporace, jako malé a střední podniky.“ Společnost Asseco se zajímá o přehled aktuálních trendů na trhu a individuálních potřeb firem, a to tak že vede partnerské dialogy se stávajícími i potencionálními klienty.

Společnost Asseco nabízí tři své produkty, a to informační systémy Helios, APplus a Asseco SPIN. ERP systémy Helios patří mezi nejznámější a napomáhají zákazníkům orientovat se ve velkém množství dat, které zachycují činnosti firmy či institucí veřejné správy. Mezi druhy nabízených informačních systémů Helios řadíme Green, Orange, Easy, Red, Fenix a Unick One. Dalším produktem společnosti Asseco je APplus, které pomáhá středně velkým firmám optimálně využívat své podnikové zdroje a možnost řídit a realizovat podnikové procesy. Poslední uvedený produkt Asseco SPIN je moderním ERP produktem s pokročilými funkcemi a je vyvinut na napomáhání řádnému chodu všechny procesů ve velkých i středně velkých firmách.

Společnost oceňuje DNM v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení a náklady s pořízením související. Dlouhodobý nehmotný majetek do ceny



40 tis. Kč účtuje jednorázově do nákladu v roce pořízení a dále jej vede v operativní evidenci. Dlouhodobý nehmotný majetek oceněný nad 40 tis. Kč odpisuje do nákladů na základě předpokládané doby životnosti příslušného aktiva. Dobu životnosti u softwaru předpokládají na 2-8 let.

Tab. 8 Rozvaha aktiv firmy Asseco Solutions, a. s. v letech 2011-2016 (v tis. Kč)

<b>ROZVAHA aktiva brutto</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
Aktiva celkem	274 573	295 416	303 702	332545	325 157
Dlouhodobý majetek	105 798	135 594	134 688	134671	138 254
Dlouhodobý nehmotný majetek	70 796	73 561	73 888	73996	74239
Software	38 385	41 070	41 457	41585	41 828

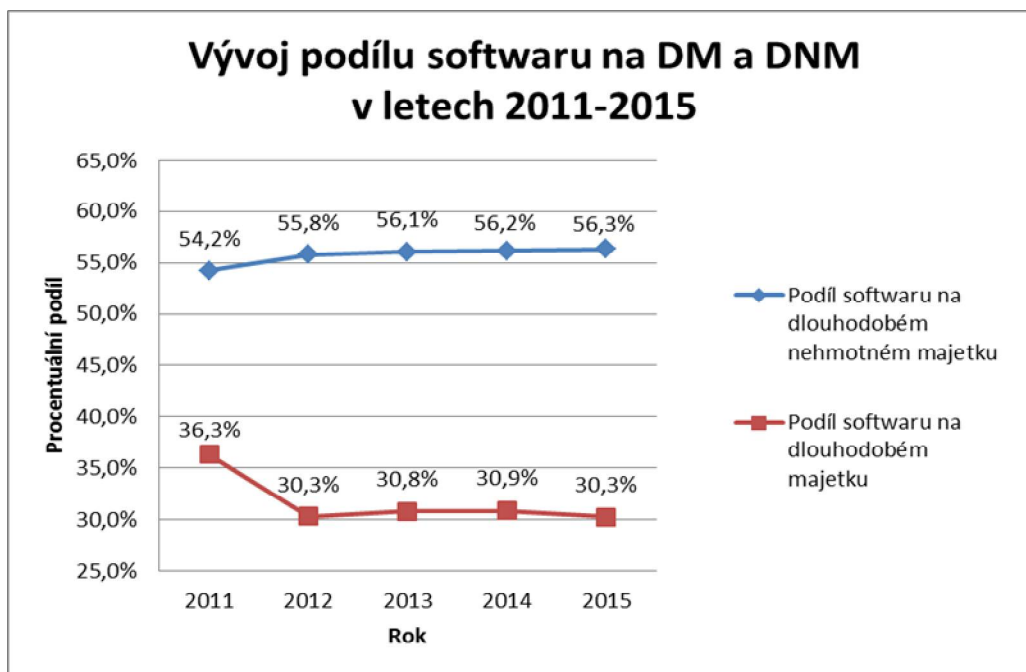
Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti Asseco

Ve výše uvedené tabulce nalezneme vývoj aktiv ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015, kdy účetní jednotka dosahovala rostoucího trendu dlouhodobého nehmotného majetku. Položka software vykazuje pomalu rostoucí trend po celé sledované období a za pět let se zvýšila hodnota tohoto vykázaného aktiva téměř o 3 miliony Kč. Důvodem tohoto rostoucího trendu je především dokončení nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku a převod jeho výše k příslušné položce nehmotného aktiva. V roce 2011 byl dokončen software ve výši 101 000 Kč. Největší podíl dokončeného nedokončeného DNM byl v roce 2012, kdy byl dohotoven software ve výši 2 685 000 Kč. V roce 2014 byl dokončen nedokončený DNM v celkové výši 174 000 Kč, z něhož 131 000 Kč byl software a 43 000 Kč byl drobný DNM (software).

Procentuální podíl softwaru na dlouhodobém majetku nám znázorňuje obrázek č. 1. Je zřejmé, že podíl softwaru na dlouhodobém majetku se postupně snižuje, a to za posledních pět let téměř o 10 %. Snižující trend je důsledkem většího růstu vykazované položky celkový dlouhodobý majetek, který je vyšší než růst položky software. Podíl nehmotných aktiv byl snižován nárůstem dlouhodobého hmotného majetku konkrétně samostatnými movitými věcmi. V roce 2012 firma Asseco vykazovala velký nárůst dlouhodobého hmotného majetku, který byl zapříčiněn zejména nákupem 31 osobních automobilů v pořizovací hodnotě 7 794 000 Kč. Dalšími významnými výdaji do DHM v roce 2012 byly vynaložené výdaje do strojů, přístrojů a zařízení a inventáře v hodnotě necelých 1 500 000 Kč.

V roce 2015 tvoří software nejnižší naměřený podíl 30,3 % na celkovém dlouhodobém majetku. Nejvyšší podíl 36,3 % vykazovala firma v roce 2011 a je

to o 6 % více než v roce 2015. Podíl softwaru na dlouhodobém nehmotném majetku se ve sledovaném období 2011-2015 postupně zvyšuje. Největší procentuální podíl je v roce 2015, a to 56,3 %, což je oproti roku 2011 více o 2,1 %.



Obr. 1 Vývoj podílu softwaru na dlouhodobém majetku a DNM společnosti Asseco v letech 2011-2015

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti Asseco

## 6.4 Aplikace rozdílu doby životnosti na reálných datech

Podle českých účetních standardů mají účetní jednotky povinnost sestavit odpisový plán nehmotného majetku, dále stanovit metodu odpisování a dobu po jakou bude daný majetek odpisován. Dobu odpisování si účetní jednotka stanovuje tak, aby co nejdříve zobrazovala skutečné opotřebení evidovaného majetku. Pokud účetní jednotka u daného majetku není schopna stanovit dobu odpisování, má možnost postupovat dle zákona o dani z příjmu, kde je stanovena doba odepisování pro software 36 měsíců.

Mezinárodní účetní standardy navíc odlišují majetek s určitelnou (konečnou) a neurčitelnou dobou životnosti. Majetek, který má určitelnou dobu životnosti, odpisují dle mezinárodních standardů stejně jako dle ČÚS. Pokud je ale majetek s neurčitelnou dobou životnosti, firma tento majetek neodepisuje, však každoročně testuje na snížení hodnoty a zda se nezměnila doba životnosti.

U softwaru účetní jednotky velmi obtížně stanovují dobu životnosti pro odpisování obdobně jako u některých dalších druhů DNM. Backhuijs (1999) uvádí skutečnost, že „na rozdíl od hmotného majetku znalost nepodléhá snížení

hodnoty v mnoha aplikacích (žádné opotřebení v technickém smyslu) ani zákonu o snižování přebytkových příjmů (na rozdíl od hmotného majetku, počtu lidí, kteří by mohli používat vzorec nebo software, je v podstatě neurčitý).“

Tab. 9 Vykazované změny položky softwaru společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Software	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Brutto hodnota</b>	38 385	41 070	41 457	41 585	41 828
<b>Odpis</b>	1 104	1 578	1 787	1 834	1 468
<b>Korekce</b>	32 322	33 903	35 744	37 661	38 962
<b>Netto hodnota</b>	<b>6 063</b>	<b>7 167</b>	<b>5 713</b>	<b>3 924</b>	<b>2 866</b>

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti Asseco

Výše uvedená tabulka nám znázorňuje změny v položce software v období od roku 2011 do roku 2015. Brutto hodnota softwaru má rostoucí trend a odpisy mají rostoucí tendence do roku 2014, kdy je zlomový bod a začínají klesat.

Budeme uvažovat situaci, že by společnost Asseco vykazovala nehmotný majetek podle mezinárodních účetních standardů a označila by DNM jako majetek s neurčitelnou dobou životnosti. Software by tedy nebyl odepisován na vrub do nákladů pomocí oprávek. Tato diferenciací oproti ČÚS by způsobila navýšení hospodářského výsledku společnosti Asseco. Následující tabulka demonstruje detekovanou změnu. Můžeme vidět zvýšení výsledku hospodaření za běžné účetní období o odpisy softwaru, které společnost v daném období uplatnila.

Tab. 10 Dopad změny doby použitelnosti u softwaru na VH společnosti Asseco (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>VH podle ČÚS</b>	31 840	31 401	22 649	31 845	41 992
<b>Uplatněné odpisy</b>	1 104	1 578	1 787	1 834	1 468
<b>VH podle IFRS</b>	32 944	32 979	24 436	33 679	43 460

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti Asseco

Přechod z určité doby použitelnosti (dle ČÚS) na neurčitelnou dobu použitelnosti (dle IAS/IFRS) má, mimo dopadu na výsledek hospodaření společnosti, také vliv na rentabilitu aktiv. Při aplikaci IAS/IFRS zůstane software veden ve své neodpisované hodnotě a dojde ke zvýšení také celkových

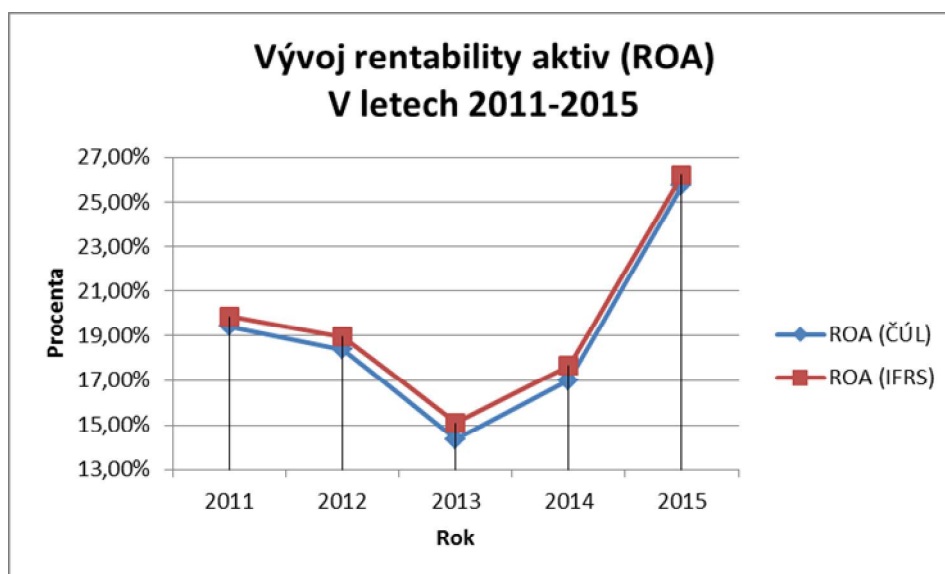
aktiv. Při výpočtu rentability aktiv vycházíme především z výsledku hospodaření a z celkových aktiv a tak dojde zákonitě ke změně této rentability.

Tab. 11 Analýza rentability aktiv společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ČÚL</b>					
VH před zdaněním	39 940	39 507	30 432	39 314	56 422
Nákladové úroky	0	0	0	0	0
<b>EBIT</b>	39 940	39 507	30 432	39 314	56 422
<b>Celková aktiva</b>	205 523	215 106	211 752	231 359	219 501
<b>ROA (ČÚL)</b>	<b>19,43%</b>	<b>18,37%</b>	<b>14,37%</b>	<b>16,99%</b>	<b>25,70%</b>
<b>IFRS</b>					
<b>EBIT</b>	41 044	41 085	32 219	41 148	57 890
<b>Celková aktiva</b>	206 627	216 684	213 539	233 193	220 969
<b>ROA (IFRS)</b>	<b>19,86%</b>	<b>18,96%</b>	<b>15,09%</b>	<b>17,65%</b>	<b>26,20%</b>
<b>Rozdíl hodnot ROA</b>	0,43%	0,59%	0,72%	0,65%	0,49%

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv firmy Asseco

Výsledky rentability aktiv vykazované dle české účetní legislativy a dle mezinárodních účetních standardů se liší. Vypočtené rozdíly se pohybují v rozmezí od 0,43 % do 0,72%. Následující obrázek nám lépe zobrazí diferenci mezi ROA dle ČÚL a dle IFRS.



Obr. 2 Vývoj rentability aktiv ve společnosti Asseco v letech 2011 – 2015

Zdroj: vlastní tvorba

Změna samotné položky celková aktiva, ke které došlo při přechodu vykazování v souladu s IAS/IFRS je zobrazena v následující tabulce ve sledovaném období 2011-2015.

Tab. 12 Celková aktiva dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Celková aktiva (ČÚL)</b>	205 523	215 106	211 752	231 359	219 501
<b>Celková aktiva (IFRS)</b>	206 627	216 684	213 539	233 193	220 969
<b>Rozdíl</b>	1 104	1 578	1 787	1 834	1 468

Zdroj: vlastní tvorba

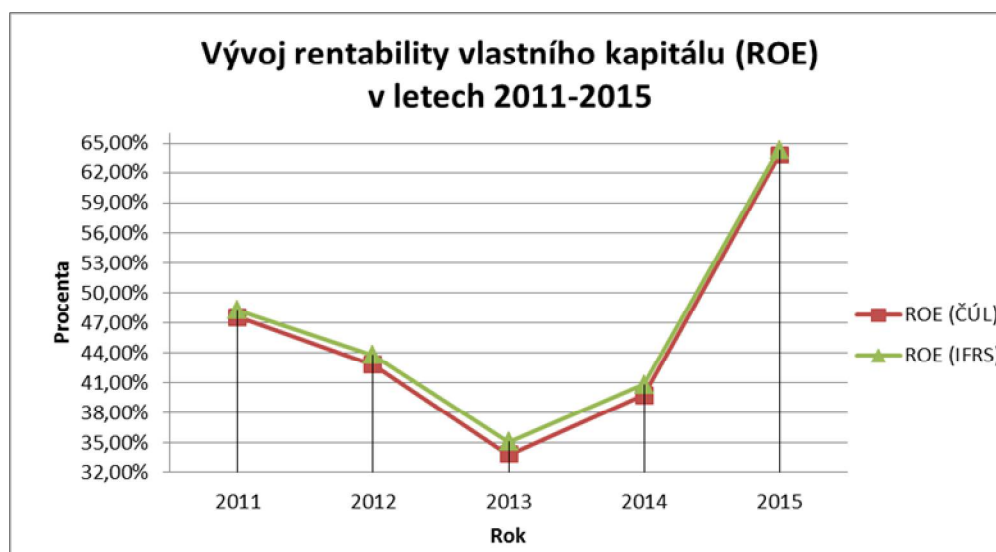
Dále bude uveden dopad rozdílů ve změně doby použitelnosti softwaru na rentabilitu vlastního kapitálu (ROE). Výpočet tohoto ukazatele finanční analýzy vychází z poměru mezi výsledkem hospodaření a vlastním kapitálem společnosti. Pokud se tedy změní některá z těchto výchozích položek, dojde ke změně celkového ROE. V následující tabulce nalezneme výpočet rentability vlastního kapitálu v rámci použití ČÚS a poté IAS/IFRS.

Tab. 13 Analýza rentability vlastního kapitálu společnosti Asseco v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ČÚL</b>					
<b>EBIT</b>	39 940	39 507	30 432	39 314	56 422
<b>Vlastní kapitál</b>	83 970	92 254	89 960	98 920	88 474
<b>ROE (ČÚL)</b>	<b>47,56%</b>	<b>42,82%</b>	<b>33,83%</b>	<b>39,74%</b>	<b>63,77%</b>
<b>IFRS</b>					
<b>EBIT</b>	41 044	41 085	32 219	41 148	57 890
<b>Vlastní kapitál</b>	85 074	93 832	91 747	100 754	89 942
<b>ROE (IFRS)</b>	<b>48,25%</b>	<b>43,79%</b>	<b>35,12%</b>	<b>40,84%</b>	<b>64,36%</b>
<b>Rozdíl hodnot ROE</b>	<b>0,68%</b>	<b>0,96%</b>	<b>1,29%</b>	<b>1,10%</b>	<b>0,59%</b>

Zdroj: vlastní tvorba na základě účetních závěrek společnosti Asseco

Z výše uvedené tabulky můžeme pozorovat vznik rozdílů v rentabilitách vlastního kapitálu ve sledovaném období od roku 2011 až do roku 2015. Mezi vykazováním dle ČÚS a IAS/IFRS jsou zřejmé odchylky, které se pohybují v rozmezí od 0,68 % do 1,29 %. Nejvyšší rozdíl 1,29 % vznikl ve zlomovém roce 2013, od kterého rozdíly opět mírně začaly klesat. Tyto změny přesněji znázorní graf na následujícím obrázku.



Obr. 3 Vývoj rentability vlastního kapitálu ve společnosti Asseco v letech 2011 – 2015  
Zdroj: vlastní tvorba

Obrázek č. 3 nám zobrazuje skutečnost, že při změně doby použitelnosti z pevně stanovené dle ČÚL na neurčitelnou dle IAS/IFRS, dochází k rozdílům mezi výsledky rentability vlastního kapitálu v celém sledovaném období. Došlo zde nejprve ke zvýšení výsledku hospodaření a poté i ke změně položky vlastního kapitálu firmy, a to vše z důvodu odstranění odpisů z nákladů. Následující tabulka nám zobrazí rozdíl samotné položky vlastní kapitál dle ČÚL a dle IAS/IFRS. Ve sledovaném období 2011-2015 se rozdíl vlastního kapitálu dle ČÚL a dle IAS/IFRS pohybuje v rozmezí od 1 104 tisíc Kč do 1 834 tisíc Kč.

Tab. 14 Vývoj vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011 -2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Vlastní kapitál (ČÚL)</b>	83 970	92 254	89 960	98 920	88 474
<b>Vlastní kapitál (IFRS)</b>	85 074	93 832	91 747	100 754	89 942
<b>Rozdíl</b>	1 104	1 578	1 787	1 834	1 468

Zdroj: vlastní tvorba

Dalším poměrovým ukazatelem, který je vypočten, je obrat stálých aktiv. Následující tabulka zobrazuje analýzu ukazatele obratu stálých aktiv ve společnosti Asseco v souladu s českou účetní legislativou ve sledovaném období 2011-2015.

Tab. 15 Analýza obratu stálých aktiv společnosti Asseco v souladu s ČÚL v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	16 227	13 401	13 412	12 150	9 048
Výkony	363 383	370 299	400 919	425 375	434 032
<b>Tržby celkem</b>	<b>379 610</b>	<b>383 700</b>	<b>414 331</b>	<b>437 525</b>	<b>443 080</b>
Dlouhodobý hmotný majetek	13 037	17 897	12 844	10 624	16 091
Dlouhodobý nehmotný majetek	30 351	27 296	21 525	15 498	10 658
Dlouhodobý finanční majetek	645	17 384	17 441	16 755	16 755
<b>Stálá aktiva celkem (ČÚL)</b>	<b>44 033</b>	<b>62 577</b>	<b>51 810</b>	<b>42 877</b>	<b>43 504</b>
<b>Obrat stálých aktiv (ČÚL) v Kč</b>	<b>8,62</b>	<b>6,13</b>	<b>8,00</b>	<b>10,20</b>	<b>10,18</b>

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv firmy Asseco

Čítatel výpočtu obratu stálých aktiv tržby celkem zahrnují tržby z prodeje zboží a výkony. Stálá aktiva celkem jsou dlouhodobá aktiva firmy, které účetní jednotka vlastní déle jak jeden rok, jsou fixní a neoběžná, tudíž do nich započítávám dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Obrat stálých aktiv dle ČÚL ve sledovaném období 2011-2015 se pohybuje v rozmezí od 6,13 Kč do 10,20 Kč. Největší naměřený obrat stálých aktiv byl v roce 2014, a to 10,20 Kč tržeb připadající na 1 Kč stálých aktiv. Naopak nejmenší vypočtený obrat stálých aktiv byl v roce 2012, a to 6,13 Kč tržeb připadající na 1 Kč stálých aktiv.

Při přechodu účetní jednotky na vykazování v souladu s IFRS dojde ke změně položky dlouhodobého nehmotného majetku, což ovlivní celková stálá aktiva a následně i výsledek ukazatele obratu stálých aktiv.

Následující tabulka zobrazuje analýzu obratu stálých aktiv v souladu s IFRS ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015. Z tabulky je zřejmé, že obrat stálých aktiv dle IFRS je nižší než obrat stálých aktiv dle ČÚL. Tento rozdíl je způsoben tím, že dlouhodobý nehmotný majetek je považován dle IFRS jako DNM s neurčitelnou dobou odpisování a není odpisován.

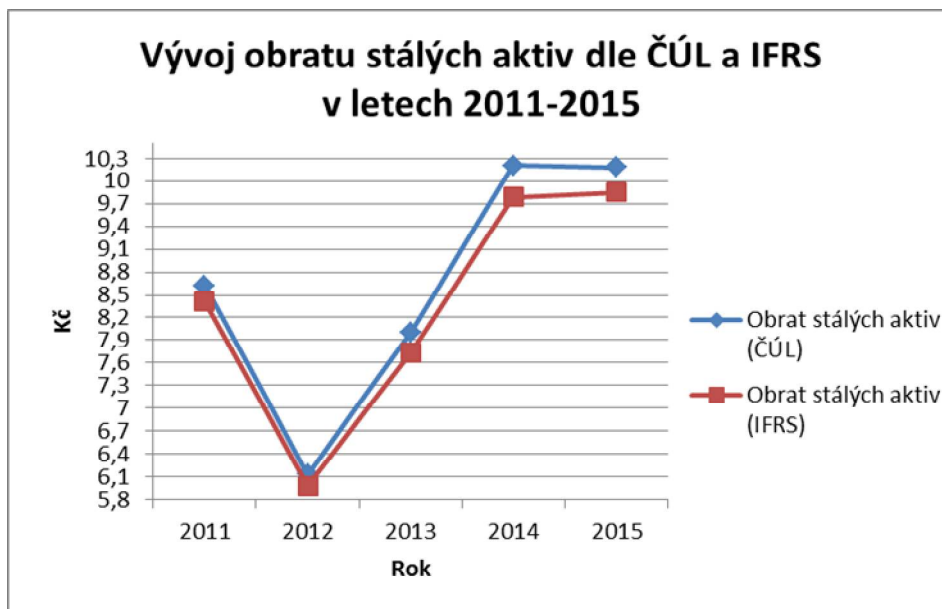


Tab. 16 Analýza obratu stálých aktiv společnosti Asseco v souladu s IFRS v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	16 227	13 401	13 412	12 150	9 048
Výkony	363 383	370 299	400 919	425 375	434 032
<b>Tržby celkem</b>	<b>379 610</b>	<b>383 700</b>	<b>414 331</b>	<b>437 525</b>	<b>443 080</b>
Dlouhodobý hmotný majetek	13 037	17 897	12 844	10 624	16 091
Dlouhodobý nehmotný majetek	31 455	28 874	23 312	17 332	12 126
Dlouhodobý finanční majetek	645	17 384	17 441	16 755	16 755
<b>Stálá aktiva celkem (IFRS)</b>	<b>45 137</b>	<b>64 155</b>	<b>53 597</b>	<b>44 711</b>	<b>44 972</b>
<b>Obrat stálých aktiv (IFRS) v Kč</b>	<b>8,41</b>	<b>5,98</b>	<b>7,73</b>	<b>9,79</b>	<b>9,85</b>

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv firmy Asseco

Rozdíl obratu stálých aktiv vypočtený v souladu s ČÚL a IFRS zobrazuje následující obrázek s grafem.



Obr. 4 Vývoj obratu stálých aktiv společnosti Asseco dle ČÚL a IFRS v letech 2011-2015  
Zdroj: vlastní tvorba

Změna položky dlouhodobý nehmotný majetek způsobí, mimo změny obratu stálých aktiv, také změnu ve výpočtu doby obratu stálých aktiv. Následující tabulka znázorňuje výpočet poměrového ukazatele aktivity doby obratu stálých aktiv ve sledovaném období 2011-2015 v souladu s ČÚL a poté v souladu s IFRS.

Tab. 17 Analýza doby obratu stálých aktiv společnosti Asseco v souladu s ČÚL a IFRS v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ČÚL</b>					
Stálá aktiva celkem	44 033	62 577	51 810	42 877	43 504
Tržby celkem	379 610	383 700	414 331	437 525	443 080
<b>Doba obratu stálých aktiv (ČÚL) ve dnech</b>	41,76	58,71	45,02	35,28	35,35
<b>IFRS</b>					
Stálá aktiva celkem	45 137	64 155	53 597	44 711	44 972
Tržby celkem	379 610	383 700	414 331	437 525	443 080
<b>Doba obratu stálých aktiv (IFRS) ve dnech</b>	42,81	60,19	46,57	36,79	36,54
<b>Rozdíl doby obratu stálých aktiv ve dnech</b>	1,05	1,48	1,55	1,51	1,19

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti Asseco

Z předchozí tabulky lze konstatovat, že při přechodu na vykazování v souladu s IFRS se zvýšila stálá celková aktiva, čímž došlo ke zvýšení doby obratu stálých aktiv. Doba obratu stálých aktiv dle ČÚL i dle IFRS se zvýšila v roce 2012 a v dalších letech již měla klesající tendenci. Důvodem této klesající tendence doby obratu stálých aktiv byl především neustálý růst tržeb společnosti. Nejdelší vypočtená doba obratu stálých aktiv byla dle IFRS v roce 2012, a to 60,19 dní, které znamenají dobu, po kterou jsou stálá aktiva vázána v podniku do doby jejich spotřeby. Nejkratší dobou, po kterou byla aktiva vázána v podniku, bylo dle IFRS 36,54 dní v roce 2015.

Rozdíl doby obratu stálých aktiv dle ČÚL a dle IFRS ve sledovaném období 2011 -2015 se pohyboval v rozmezí od 1,05 dne do 1,55 dne. V průměru tento rozdíl doby obratu stálých aktiv činil 1,36 dne.

## Shrnutí

V této kapitole byl prokázán rozdíl v rámci koncepce doby použitelnosti nehmotného majetku (softwaru), který může vést k významným rozdílům ve výsledcích poměrových ukazatelů finanční analýzy rentability aktiv a rentability vlastního kapitálu společnosti. Pokud by firma Asseco započala vykazovat software dle IAS/IFRS a považovala by tento majetek za majetek s neurčitelnou dobou životnosti, na rozdíl od ČÚS by došlo k zrušení odpisů a příslušných opravěk k tomuto nehmotnému majetku a následné změně ve výsledku hospodaření. Změna ve výsledku hospodaření by se promítla v diferenciaci výsledků ROE a ROA v následujících letech. Změna položky dlouhodobého nehmotného majetku by způsobila změnu při výsledku jak obratu stálých aktiv tak také změnu doby obratu stálých aktiv. Při vykazování dle IAS/IFRS by finanční analýza poukazovala na zlepšení finančního zdraví sledovaného podniku, což by mohlo mít dopad i na postoj akcionářů a potencionálních investorů.

## 6.5 Aplikace rozdílu rozdílného vnímání zbytkové hodnoty

Jako další detekovaný rozdíl mezi ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP je rozdílné vnímání zbytkové hodnoty nehmotného majetku. České účetní standardy povolují vyřadit nehmotný majetek, pokud je odepsaný do výše pořizovací ceny, avšak v rámci mezinárodních standardů a US GAAP je možné vyřadit nehmotný majetek, když se od majetku neočekává žádný budoucí ekonomický přínos. Na následujícím příkladu si ukážeme tuto diferenciaci.

**Příklad:** Společnost Asseco si v roce 2016 koupí nový software, který bude využívat pro svoje vnitropodnikové procesy. Pořizovací cena toho softwaru byla 624 tisíc Kč a doba použitelnosti bude tři roky. Firma plánuje po uplynutí třech let prodej tohoto softwaru a prodejní cena bude činit 43 % z pořizovací ceny (268,3 tis. Kč). Zbytková hodnota bude stanovena s diskontní úrokovou mírou 5 % p. a. Diskontní míra umožňuje ocenit majetek v reálném čase a poskytuje tak i lepší přehled o majetkových poměrech firmy pro investory. Pro lepší přehlednost budou výsledky zaokrouhlovány matematicky na jedno desetinné místo.

Pokud bude účetní jednotka postupovat **dle ČÚL** v praxi obvyklým způsobem, bude zaúčtování a výpočet odpisů vypadat následovně. Účetní jednotka si stanoví ve vnitropodnikové směrnici metodu odpisování softwaru, např. rovnoměrné odpisy a odpisový plán. Po uplynutí třech let prodá tento software a zůstatková hodnota bude nulová.

**Roční odpis** =  $624 / 3 = 208$  tisíc Kč

Tab. 18 Zaúčtování softwaru dle ČÚL (v tis. Kč)

Č. operace	Popis operace	Částka	MD	D
Rok 2016				
1.	Nákup softwaru	600	041	321
2.	Instalace softwaru	24	041	321
3.	Zařazení softwaru do užívání	624	013	041
4.	Roční odpis	208	551	073
Rok 2017				
5.	Roční odpis	208	551	073
Rok 2018				
6.	Roční odpis	208	551	073
Rok 2019				
7.	Prodej softwaru	268,3	311	641
8.	Vyřazení softwaru z užívání	624	073	013

Zdroj: vlastní tvorba

Pokud by účetní jednotka postupovala **podle mezinárodních účetních standardů**, bude se lišit ve stanovení odpisu i zbytkové hodnotě majetku. Standard IAS 38 stanovuje, že zbytková hodnota nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti může být nulová, vyjma situace, kdy existuje aktivní trh či existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti.

#### Stanovení výše odpisu se zohledněním zbytkové hodnoty (v tis. Kč)

Nominální hodnota	$624 * 0,43 = 268,3$
Současná hodnota	$268,3 / 1,05^3 = 231,8$
Odpisovaná částka	$624 - 231,8 = 392,2$
Výše ročního odpisu	$392,2 / 4 = 98$

Dle výpočtů je zřejmé, že se výše odpisů liší, z důvodu zohlednění zbytkové hodnoty softwaru.

Pokud se detailně podíváme na zbytkovou hodnotu softwaru, dle ČÚS zbytková hodnota činí v roce 2016 je 416 tis. Kč, v roce 2017 je 208 tis. Kč

a v posledním roce 2018 je již nulová. Podle mezinárodních standardů zbytková hodnota v roce 2016 činí 526 tis. Kč, v roce 2017 je 428 tis. Kč a v posledním roce 2018 je ve výši 330 tis. Kč.

Následující tabulka znázorňuje zaúčtování softwaru dle mezinárodních standardů.

Tab. 19 Zaúčtování softwaru dle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)

Č. operace	Popis operace	Částka	MD	D
Rok 2016				
1.	Nákup softwaru	600	Pořízení DNM	Dodavatelé
2.	Instalace softwaru	24	Pořízení DNM	Dodavatelé
3.	Zařazení softwaru do užívání	624	Software	Pořízení DNM
4.	Roční odpis	98	Odpisy	Akumulované odpisy
Rok 2017				
5.	Roční odpis	98	Odpisy	Akumulované odpisy
Rok 2018				
6.	Roční odpis	98	Odpisy	Akumulované odpisy
Rok 2019				
7.	Prodej softwaru	268,3	Pohledávka	Výnosy z prodeje majetku
8.	Vyřazení softwaru z užívání	231,8	Náklady na vyřazení	-
		292,2	Akumulované odpisy	-
		624	-	Software

Zdroj: vlastní zpracování

Česká právní úprava účetnictví umožňuje také odpisování očekávané reziduální hodnoty (dle vyhlášky 500/2002 Sb., § 56), avšak v praxi tato situace nebývá obvyklá ve srovnání s vykazováním dle IAS/IFRS. IAS/IFRS musí brát v potaz časovou hodnotu peněz při odpisování očekávané reziduální hodnoty. Může nastat změna situace na trhu dlouhodobého aktiva a zbytková hodnota se může lišit od původního stanovení, a proto IAS 16 uvádí, že by se zbytková hodnota (stejně jako doba použitelnosti aktiva) měla prověřovat nejméně jednou ročně

při roční závěrce. Pokud by se reziduální hodnota lišila od předchozích odhadů, je nutné změnu zaúčtovat jako změnu účetního odhadu (dle IAS 8). Zavedení zbytkové hodnoty do účetnictví je impulsem pro účetní jednotky věnovat pozornost odpisovým plánům a nepřebírat daňový způsob odpisování.

## 6.6 Společnost ABB s. r. o.

ABB je světovou společností s více než 120letou tradicí, která působí v oblasti energetiky a automatizace a je silně zaměřena na výzkum a vývoj. Společnost ABB se orientuje na zákazníky z oblasti průmyslu a distribuce energií a umožňuje jim zlepšit výkonnost jejich firem a také snížit negativní dopady jejich činností na životní prostředí. ABB je tvořena čtyřmi globálními divizemi, a to elektrotechnické výrobky, robotika a pohony, průmyslová automatizace a energetika.

„V ČR působí ABB prostřednictvím svých výrobků a služeb již od roku 1970, avšak formální vznik společnosti se datuje od roku 1992, kdy byla založena první společnost s názvem ABB. V průběhu 90. let se skupina firem ABB v ČR postupně rozrůstala o další společnosti až do dnešní podoby ABB s.r.o. V současné době ji lze nalézt v osmi lokalitách. Svá nejvýznamnější inženýrská výzkumná centra a 7 výrobních závodů má v Praze, Brně, Ostravě, Trutnově a Jablonci nad Nisou. Více než 70 % produkce míří na export, což svědčí o vysoké kvalitě výrobků ABB z ČR. Např. brněnský závod pro výrobu rozváděčů, transformátorů a senzorů vysokého napětí je největší výrobní závod na přístrojové transformátory vysokého a velmi vysokého napětí na světě.“ V České republice společnost ABB s. r. o. (dále ABB) zaměstnává 3 450 zaměstnanců. ABB s. r. o. má pět divizí: Výrobky pro energetiku, Systémy pro energetiku, Automatizace výroby a pohony, Výrobky nízkého napětí a Procesní automatizace. Tržby v roce 2015 činily 14 mld. Kč, z nichž výnosy na domácím trhu byly 4 mld. Kč a na zahraničním trhu 10 mld. Kč. Z celkových tržeb společnosti ABB tvořily výnosy z prodeje vlastních výrobků, zboží a služeb necelých 99 %.

Hlavním předmětem podnikání ABB v České republice jsou dle výroční zprávy (2015) „komplexní dodávky, výroba, výstavba a modernizace staveb, výroba zařízení pro přenos, rozvod a kontrolu elektrické energie, elektrických silnoproudých zařízení, dále měřicí a regulační techniky a systémů řízení, produktů a služeb v oblasti automatizace elektroinstalačních materiálů, nízkonapěťových zařízení a servisních činností.“

Obecné účetní zásady společnosti ABB týkající se dlouhodobého nehmotného majetku jsou následující. Dlouhodobý nehmotný majetek firma oceňuje v pořizovacích cenách, které zahrnují mimo ceny pořízení i náklady související s pořízením majetku. DNM nad 60 000 Kč je odpisován do nákladů na základě předpokládané doby životnosti aktiva. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek do 60 000 Kč je účtován do nákladů v roce pořízení. Odpisy jsou vypočteny z pořizovací ceny na základě předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Firma stanovuje životnost u software na tři až pět let,

u ocenitelných práv určuje životnost dle smlouvy a ostatního DNM vytyčuje životnost na tři až pět let.

V následující tabulce nalezneme vývoj aktiv v brutto hodnotě společnosti ABB ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015. Z tabulky je zřejmé, že dlouhodobý nehmotný majetek nejprve stoupal a od roku 2012 měl spíše klesající tendenci. Nejvyšší vykázáný dlouhodobý nehmotný majetek byl právě v roce 2012 v hodnotě 233 595 tisíc Kč, což je o 15 328 tisíc Kč méně oproti roku 2015, kdy činila hodnota DNM 212 425 tisíc Kč. Růst vykázáného DNM v roce 2012 byl zapříčiněn především dokončením nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku v hodnotě 4 833 000 Kč, z toho zhotovený software byl v hodnotě 4 763 000 Kč a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v hodnotě 70 000 Kč. Následný pokles DNM v roce 2013 byl důsledkem zejména vyřazení softwaru v ceně 10 257 000 Kč. V roce 2013 firma zhotovila software v hodnotě 8 985 000 Kč a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v hodnotě 1 000 000 Kč, což ovšem nevykompenzovalo výši vyřazeného softwaru. Nejvýraznější pokles DNM u společnosti ABB nastal v roce 2014, kdy došlo k vyřazení softwaru za 26 871 000 Kč a dohotovení softwaru v hodnotě pouhých 5 817 000 Kč.

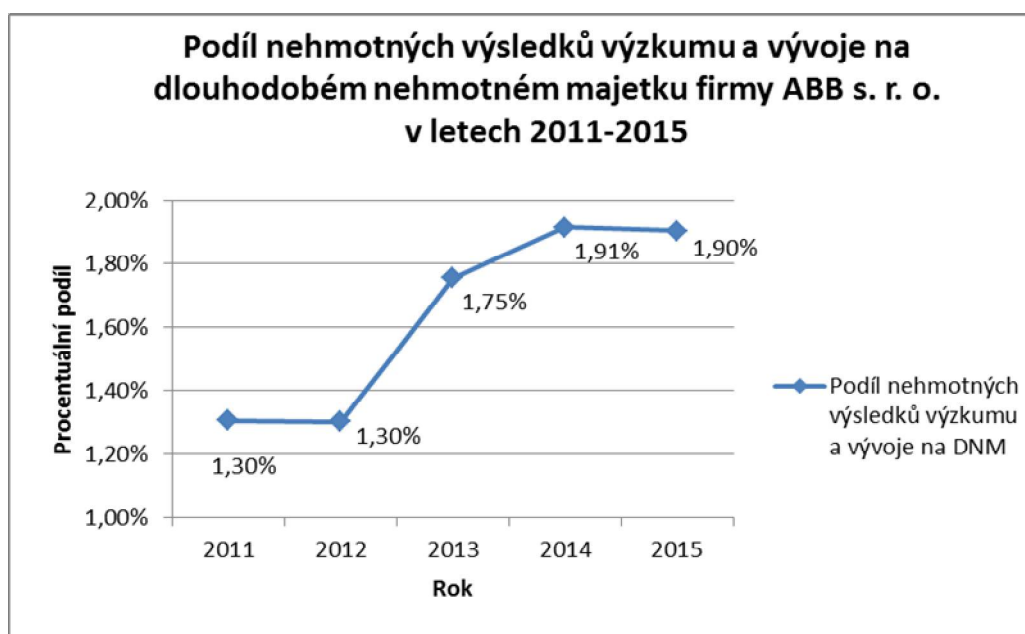
Tab. 20 Rozvaha aktiv brutto společnosti ABB s. r. o. v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rozvaha aktiv brutto	2011	2012	2013	2014	2015
Aktiva celkem	8 265 001	9 067 115	9 748 179	10 728 645	10 393 136
Dlouhodobý majetek	3 587 900	4 055 751	4 386 571	5 144 799	5 411 887
Dlouhodobý nehmotný majetek	227 753	233 595	230 293	211 149	212 425
Software	99 382	102 741	101 469	80 415	83 724
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	2 970	3 040	4 040	4 040	4 040
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	3 397	5 810	1 623	3 652	1 568

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv firmy ABB

Položka Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vykazuje ve sledovaném období 2011-2015 rostoucí trend. V roce 2011 byly nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vykázány v hodnotě 2 970 tisíc Kč. Rozdíl mezi počátkem sledovaného období roku 2011 a koncem sledovaného období roku 2015 činí 1 070 tisíc Kč. V posledních třech letech sledovaného období (2013, 2014, 2015) totiž firma vykazuje konstantní nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v hodnotě 4 040 tisíc Kč.

Při zaměření na podíl nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na celkovém DNM firmy ABB můžeme pozorovat rostoucí trend. Obrázek níže lépe demonstruje tento růstový trend podílu. Na počátku sledovaného období v roce 2011 činil podíl nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na dlouhodobém nehmotném majetku firmy 1,30 %. Nejvyšší podíl nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na DNM byl v roce 2014, a to 1,91 %. Od roku 2011 do roku 2015 vzrostl tento podíl o 0,6 %. Důvodem rostoucího trendu podílu je především snižující se celkový DNM a zároveň rostoucí tendence nehmotných výsledků výzkumu a vývoje.



Obr. 5 Podíl nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na DNM firmy ABB s. r. o. v letech 2011-2015

Zdroj: vlastní tvorba

## 6.7 Aplikace rozdílu ve vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje

V této kapitole bude aplikován rozdíl ve vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. Mezinárodní účetní standardy na rozdíl od ČÚL rozlišují fázi výzkumu a fázi vývoje. Česká účetní legislativa umožňuje účetním jednotkám aktivovat náklady na výzkum a vývoj prostřednictvím vykazované položky Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. IFRS povolují aktivaci pouze výdajů vynaložených na fázi vývoje, a to za splnění stanovených podmínek. Výdaje vynaložené na fázi výzkumu jsou podle IFRS vykazovány jako náklady období. Pokud účetní jednotka nemůže rozlišit fázi výzkumu a vývoje, považují se poté všechny vynaložené náklady za fázi výzkumu.



V následující tabulce je uvedený vývoj položky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje společnosti ABB ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015. Přírůstky tohoto nehmotného aktiva byly vykázány v letech 2012 ve výši 70 tisíc Kč a v roce 2013 ve výši 1 000 tisíc Kč, což navýšilo nehmotné výsledky výzkumu a vývoje na částku 4 040 tisíc Kč, ze které bylo nadále odpisováno.

Tab. 21 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje společnosti ABB s. r. o. v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Brutto hodnota</b>	2 970	3040	4040	4040	4040
<b>Přírůstek</b>	0	70	1000	0	0
<b>Roční odpisy</b>	40	36	135	357	337
<b>Korekce</b>	2 953	2989	3124	3481	3818
<b>Netto hodnota</b>	17	51	916	559	222

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti ABB

Budeme uvažovat situaci, že firma ABB vykazuje dle Mezinárodních účetních standardů a nebude schopná rozlišit fázi výzkumu a vývoje. Důsledkem bude, že veškeré náklady vynaložené na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje budou považovány za fázi výzkumu. Tato změna způsobí nutnou úpravu výsledku hospodaření, a to o nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a odpisy tohoto aktiva, protože nehmotné výsledky výzkumu a vývoje již nejsou řazeny do DNM, ale jsou považovány za náklady období. Pokud bude netto hodnota tohoto DNM vyšší než uplatněné odpisy v daném roce, pak se původní celkový zisk vykázaný účetní jednotkou dle ČÚL sníží o vypočtený rozdíl. Tuto situaci znázorňují roky 2012, 2013 a 2014. Pokud bude uplatněný odpis v daném roce naopak vyšší než netto hodnota tohoto DNM, poté se hospodářský výsledek zvyšuje o vzniklý rozdíl. Tento případ nastává u analyzované společnosti ABB v letech 2011, 2014 a 2015. V následující tabulce je uveden výpočet změn výsledků hospodaření za účetní období.

Tab. 22 Změna výsledku hospodaření za účetní období při aplikaci IFRS na vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	17	51	916	559	222
Uplatněné roční odpisy	40	36	135	357	337

<b>VH podle ČÚL</b>	705 381	1 185 882	986 917	1 305 088	1 067 649
Úprava VH	23	-15	-781	-202	115
<b>VH podle IFRS</b>	705 404	1 185 867	986 136	1 304 886	1 067 764

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti ABB

Přechod na vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy bude znamenat dále změnu položky celková aktiva a úpravu EBIT, což ovlivní výsledek poměrového ukazatele ROA. Výpočet poměrového ukazatele ROA dle české účetní legislativy a dle IFRS zobrazí následující tabulka.

Tab. 23 Analýza rentability aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

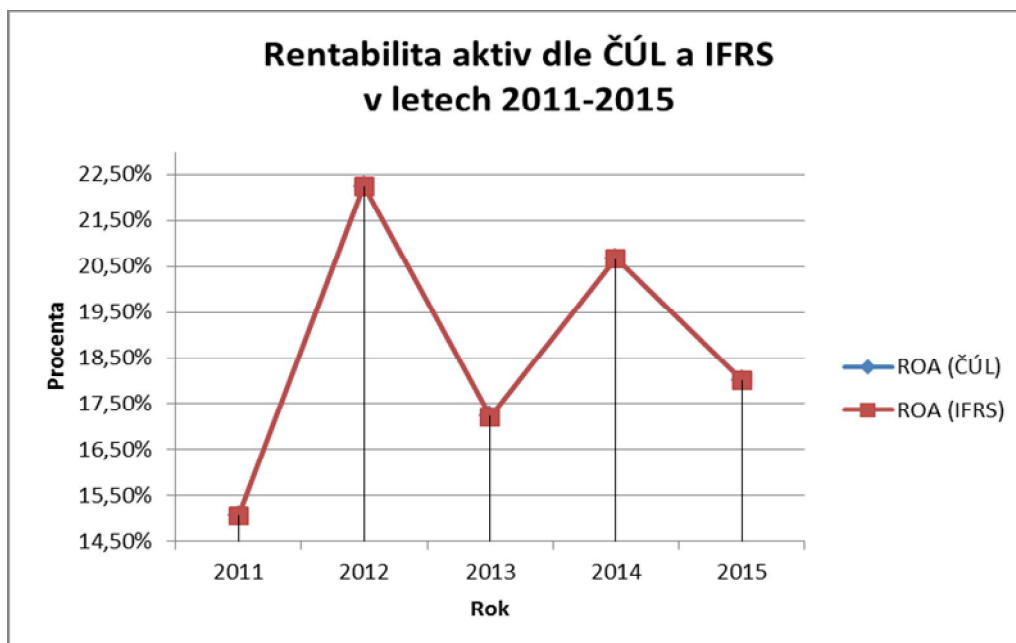
Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ČÚL</b>					
VH před zdaněním	892 744	1 452 953	1 216 824	1 632 822	1 306 399
Nákladové úroky	17 927	38 200	18 545	12 159	26 633
<b>EBIT</b>	910 671	1 491 153	1 235 369	1 644 981	1 333 032
<b>Celková aktiva</b>	6 050 125	6 703 024	7 170 792	7 958 783	7 399 360
<b>ROA (ČÚL)</b>	<b>15,05%</b>	<b>22,25%</b>	<b>17,23%</b>	<b>20,67%</b>	<b>18,02%</b>
<b>IFRS</b>					
<b>EBIT</b>	910 694	1 491 138	1 234 588	1 644 779	1 333 147
<b>Celková aktiva</b>	6 050 108	6 702 973	7 169 876	7 958 224	7 399 138
<b>ROA (IFRS)</b>	<b>15,05%</b>	<b>22,25%</b>	<b>17,22%</b>	<b>20,67%</b>	<b>18,02%</b>
<b>Rozdíl hodnot ROA</b>	0,00%	0,00%	-0,01%	0,00%	0,00%

Zdroj: vlastní tvorba na základě účetních závěrek společnosti ABB

Podle výše uvedené tabulky lze konstatovat, že vypočítaný rozdíl hodnot ROA dle IFRS a dle ČÚL v letech 2011-2015 není žádný. V roce 2013 se ROA (IFRS) snížilo o 0,01 %. Lze tedy říci, že ROA vypočtené při vykazování IFRS je stejné jako ROA vypočtené při vykazování dle ČÚL. Důvodem těchto nevelkých rozdílů je především malý podíl položky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

na celkových aktivech a dále neveliký růst této položky DNM ve sledovaném období.

Následující obrázek znázorňuje graf rentability aktiv vykázaných dle ČÚS a dle IFRS v období 2011-2015.



Obr. 6 Rentabilita aktiv společnosti ABB dle ČÚL a dle IFRS v letech 2011 - 2015

Zdroj: vlastní tvorba

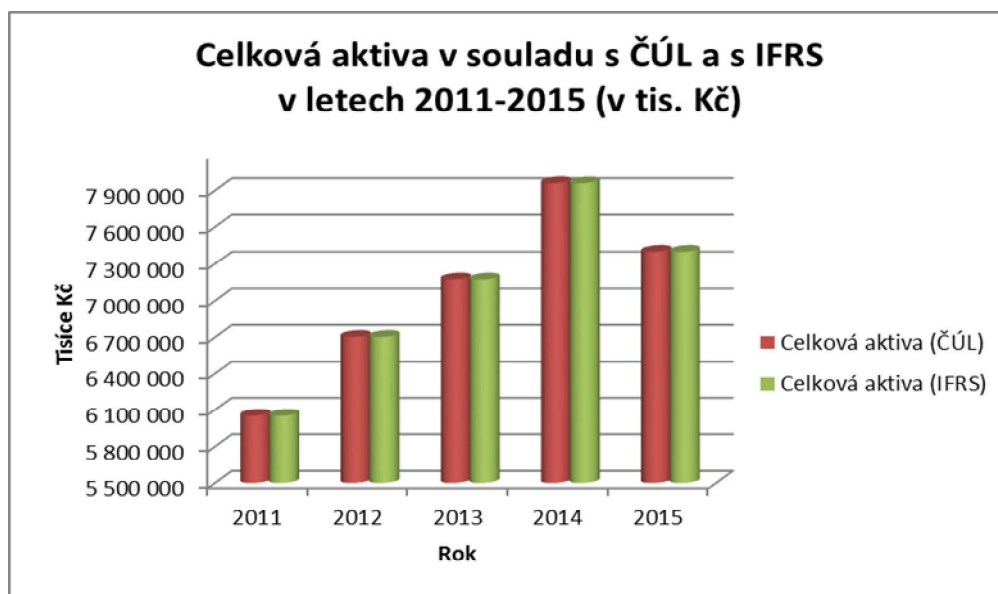
Změnu v celkových aktivech po přechodu na vykazování v souladu s IFRS nám zobrazuje následující tabulka. Rozdíly mají rostoucí tendenci do roku 2013 a od roku 2013 již klesající tendenci. Rozdíl se pohybuje ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015 v rozmezí od 17 tisíc Kč až 916 tisíc Kč. Nejvyšší rozdíl celkových aktiv byl v roce 2013, a to 916 tisíc Kč, kdy došlo také k největším přírůstkům položky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje.

Tab. 24 Celková aktiva dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

ROK	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Celková aktiva (ČÚL)</b>	6 050 125	6 703 024	7 170 792	7 958 783	7 399 360
<b>Celková aktiva (IFRS)</b>	6 050 108	6 702 973	7 169 876	7 958 224	7 399 138
<b>Rozdíl</b>	- 17	- 51	- 916	- 559	- 222

Zdroj: vlastní tvorba

Celková aktiva (IFRS) dosahují nižších hodnot než celková aktiva (ČÚL). Důvodem nižších celkových aktiv (IFRS) je to, že do nich nejsou započteny netto hodnoty nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. Pro lepší viditelnost vzniklého rozdílu je dále uveden obrázek s grafem znázorňující vývoj celkových aktiv vykazovaná dle ČÚL a dle IFRS ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015.



Obr. 7 Vývoj celkových aktiv vykazovaných dle ČÚL a dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015

Zdroj: vlastní tvorba

Další změnou položkou byl výsledek hospodaření před zdaněním (EBIT), který byl upraven při přechodu na vykazování v souladu s IFRS o nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, protože toto aktivum již nebylo součástí DNM. Dále byl EBIT upraven také o odpisy, protože nehmotné výsledky výzkumu a vývoje již nebudou odpisovány. Následující tabulka ukazuje vzniklý rozdíl mezi EBIT vykazovaný dle ČÚL a poté dle IFRS. Z tabulky je vidět rozdíl, který se pohybuje v rozmezí od 15 tisíc Kč do 781 tisíc Kč. V roce 2011 a 2015 je vyšší EBIT (IFRS), protože nebyly vykázány žádné přírůstky nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a dále netto hodnota nehmotných výsledků výzkumu a vývoje byla nižší než roční odpisy.

Tab. 25 EBIT společnosti ABB dle ČÚL a IFRS v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>EBIT (ČÚL)</b>	910 671	1 491 153	1 235 369	1 644 981	1 333 032
<b>EBIT (IFRS)</b>	910 694	1 491 138	1 234 588	1 644 779	1 333 147
<b>Vzniklý rozdíl</b>	23	- 15	- 781	- 202	115

Zdroj: vlastní tvorba

Přechod na vykazování v souladu s IFRS bude mít za následek kromě změny celkových aktiv a EBIT také změnu vlastního kapitálu, která je způsobena v souvislosti se změnami výsledku hospodaření. Změna vlastního kapitálu i nutná úprava EBIT způsobí diferenciaci výsledku ukazatele rentability vlastního kapitálu. V následující tabulce je analyzován poměrový ukazatel ROE. Nejprve je vypočten ROE dle české účetní legislativy a poté ROE v souladu s IFRS.

Tab. 26 Analýza rentability vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

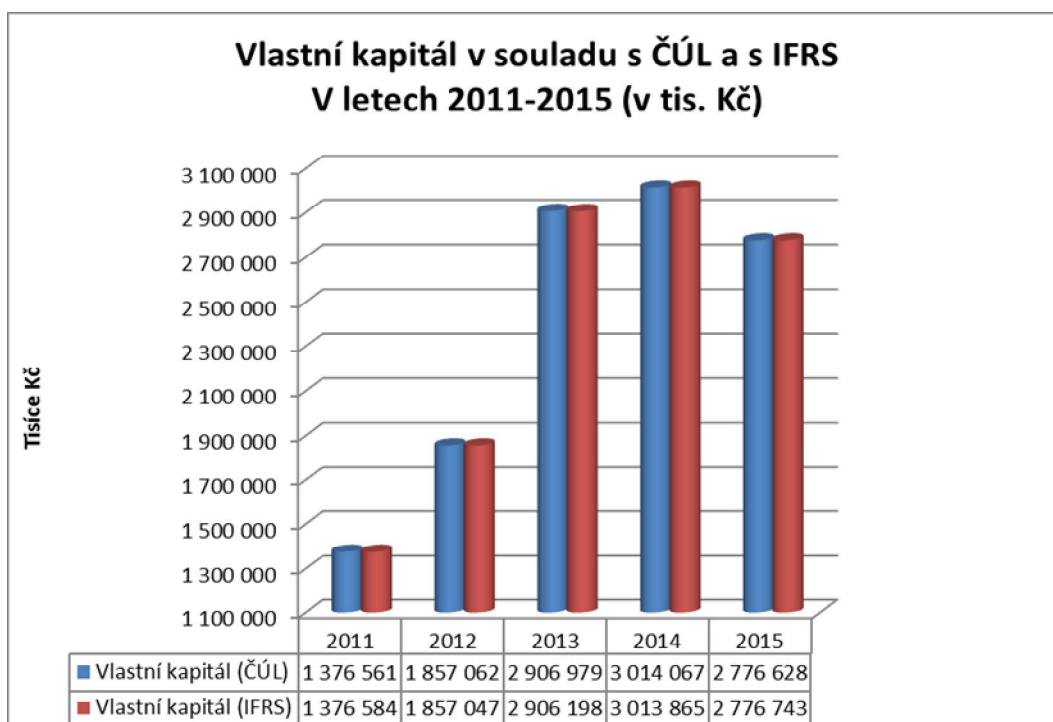
Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ČÚL</b>					
<b>EBIT</b>	910 671	1 491 153	1 235 369	1 644 981	1 333 032
<b>Vlastní kapitál</b>	1 376 561	1 857 062	2 906 979	3 014 067	2 776 628
<b>ROE (ČÚL)</b>	<b>66,16%</b>	<b>80,30%</b>	<b>42,50%</b>	<b>54,58%</b>	<b>48,01%</b>
<b>IFRS</b>					
<b>EBIT</b>	910 694	1 491 138	1 234 588	1 644 779	1 333 147
<b>Vlastní kapitál</b>	1 376 584	1 857 047	2 906 198	3 013 865	2 776 743
<b>ROE (IFRS)</b>	<b>66,16%</b>	<b>80,30%</b>	<b>42,48%</b>	<b>54,57%</b>	<b>48,01%</b>
<b>Rozdíl hodnot ROE</b>	0,00%	0,00%	-0,02%	0,00%	0,00%

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti ABB

Diference mezi rentabilitami vlastního kapitálu vypočtené v souladu s ČÚL a poté v souladu s IFRS jsou ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015 převážně nulové. K malé změně dochází v roce 2013, a to o 0,02 %. Důvodem

této změny v roce 2013 jsou především vyšší přírůstky položky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Můžeme tedy konstatovat, že ROE v souladu ČÚL je stejné jako ROE v souladu s IFRS. Příčinou převážně nulových rozdílů u ukazatele ROE jsou minimální přírůstky položky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje během sledovaného období 2011-2015.

V následujícím obrázku je zobrazen rozdíl vlastního kapitálu vykazovaného v souladu s ČÚL a dle IFRS ve sledovaném období 2011 – 2015. Rozdíly vlastního kapitálu jsou nepatrné a pohybují se v rozmezí od 15 tisíc Kč do 781 tisíc Kč. V roce 2011 a 2015 byl vyšší vlastní kapitál vykázáný dle ČÚL a v letech 2012-2014 převyšoval vlastní kapitál vykázáný dle IFRS.



Obr. 8 Vývoj vlastního kapitálu vykazovaných dle ČÚL a dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015

Zdroj: vlastní tvorba

Jedním z posledních poměrovým ukazatelem, který byl vypočten, je poměrový ukazatel aktivity obrát stálých aktiv. V následující tabulce je uveden výpočet obrátu stálých aktiv společnosti ABB ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015, v případě že účetní jednotka vykazuje v souladu s českou účetní legislativou. Obrát stálých aktiv, jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, udává, kolik korun tržeb připadá na jednu korunu stálých aktiv (zdrojů) společnosti. Do čitatele výpočtu obrátu stálých aktiv se dosazují celkové tržby, které se vypočítají sumou tržeb za prodej zboží a výkonů.

Tab. 27 Analýza obratu stálých aktiv dle ČÚL společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	1 186 257	1 271 656	1 487 454	1 295 476	1 456 663
Výkony	9 732 741	11 139 756	11 713 612	12 717 220	12 464 950
<b>Tržby celkem</b>	10 918 998	12 411 412	13 201 066	14 012 696	13 921 613
Dlouhodobý hmotný majetek	1 509 363	1 854 021	2 011 278	2 600 259	2 642 778
Dlouhodobý nehmotný majetek	60 133	40 799	18 842	13 119	11 188
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0
<b>Stálá aktiva celkem (ČÚL)</b>	1 569 496	1 894 820	2 030 120	2 613 378	2 653 966
<b>Obrat stálých aktiv (ČÚL) v Kč</b>	<b>6,96</b>	<b>6,55</b>	<b>6,50</b>	<b>5,36</b>	<b>5,25</b>

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti ABB

Na základě předchozí tabulky lze říci, že obrat stálých aktiv má klesající tendenci, což je důsledek neustále se zvyšujících tržeb společnosti. Nejvyšší výsledek obratu stálých aktiv je v roce 2011, kdy na jednu korunu aktiv společnosti ABB připadá 6,96 korun tržeb. Naopak nejnižší hodnota byla vypočtena v roce 2015, kdy na jednu korunu aktiv společnosti ABB připadá 5,25 korun tržeb.

Další tabulka znázorňuje výpočet ukazatele obratu stálých aktiv, pokud účetní jednotka vykazuje v souladu s IFRS ve sledovaném období 2011-2015. Přechod na vykazování v souladu s IFRS způsobil změnu stálých aktiv. Důvodem této změny stálých aktiv je, že v rámci IFRS nejsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje považovány za dlouhodobý nehmotný majetek. Celkové tržby se při přechodu na vykazování v souladu s IFRS nemění.

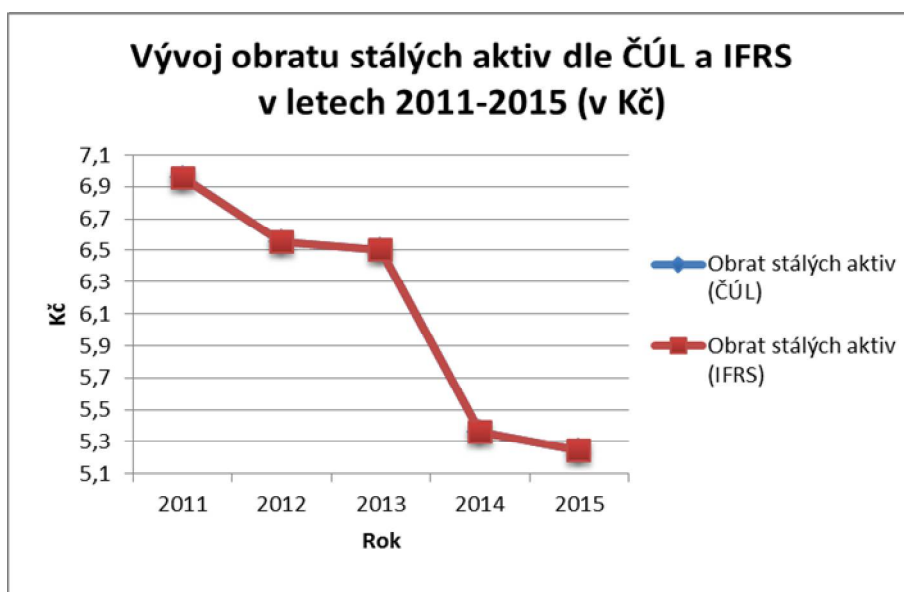
Tab. 28 Analýza obratu stálých aktiv dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	1 186 257	1 271 656	1 487 454	1 295 476	1 456 663
Výkony	9 732 741	11 139 756	11 713 612	12 717 220	12 464 950
<b>Tržby celkem</b>	10 918 998	12 411 412	13 201 066	14 012 696	13 921 613

Dlouhodobý hmotný majetek	1 509 363	1 854 021	2 011 278	2 600 259	2 642 778
Dlouhodobý nehmotný majetek	60 116	40 748	17 926	12 560	10 966
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0
<b>Stálá aktiva celkem (IFRS)</b>	<b>1 569 479</b>	<b>1 894 769</b>	<b>2 029 204</b>	<b>2 612 819</b>	<b>2 653 744</b>
<b>Obrat stálých aktiv (IFRS) v Kč</b>	<b>6,957</b>	<b>6,550</b>	<b>6,506</b>	<b>5,363</b>	<b>5,246</b>

Zdroj: vlastní tvorba na základě účetních závěrek společnosti Asseco

Vzhledem k tomu, že při přechodu z vykazování v souladu s ČÚL na vykazování v souladu s IFRS došlo k minimálním změnám celkových stálých aktiv, lze konstatovat, že vypočtený obrat stálých aktiv (IFRS) se nezměnil. Velmi malé změny lze pozorovat v roce 2013, kdy změna obratu stálých aktiv (IFRS) byla o pouhých 0,003 Kč. Obrat aktiv dle české účetní legislativy je tedy totožný s obratem aktiv dle mezinárodních účetních standardů, a to nám dokazuje i následující obrázek s grafem.



Obr. 9 Vývoj obratu stálých aktiv dle ČÚL a dle IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015

Zdroj: vlastní tvorba

Změna položky dlouhodobý nehmotný majetek působí, mimo změny ve výpočtu obratu stálých aktiv, také na ukazatel doby obratu stálých aktiv. Následující tabulka zachycuje analýzu poměrového ukazatele aktivity doby obratu stálých aktiv společnosti ABB dle české účetní legislativy a poté dle mezinárodních účetních standardů ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015.



Tab. 29 Analýza doby obratu stálých aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti ABB v letech 2011-2015 (v tis. Kč)

Rok	2011	2012	2013	2014	2015
<b>ČÚL</b>					
Stálá aktiva celkem	1 569 496	1 894 820	2 030 120	2 613 378	2 653 966
Tržby celkem	10 918 998	12 411 412	13 201 066	14 012 696	13 921 613
<b>Doba obratu stálých aktiv (ČÚL) ve dnech</b>	<b>51,75</b>	<b>54,96</b>	<b>55,36</b>	<b>67,14</b>	<b>68,63</b>
<b>IFRS</b>					
Stálá aktiva celkem	1 569 479	1 894 769	2 029 204	2 612 819	2 653 744
Tržby celkem	10 918 998	12 411 412	13 201 066	14 012 696	13 921 613
<b>Doba obratu stálých aktiv (IFRS) ve dnech</b>	<b>51,75</b>	<b>54,96</b>	<b>55,34</b>	<b>67,13</b>	<b>68,62</b>
<b>Rozdíl doby obratu stálých aktiv ve dnech</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-0,02</b>	<b>-0,01</b>	<b>-0,01</b>

Zdroj: vlastní tvorba na základě výročních zpráv společnosti ABB

Doba obratu stálých aktiv dle ČÚL i dle IFRS má na základě předchozí tabulky rostoucí charakter, který je zapříčiněn rychlejším růstem tržeb společnosti nad růstem celkových stálých aktiv. Dále je zřejmé, že hodnota celkových stálých aktiv se při přechodu na vykazování v souladu s IFRS snížila. Důvodem snížení stálých aktiv dle IFRS bylo vykázání dlouhodobého nehmotného majetku, který byl snížen o položku nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, která v rámci IFRS není považována za DNM.

Při pohledu na konkrétní hodnoty, z předchozí tabulky lze říci, že nejkratší doba obratu stálých aktiv dle ČÚL je v roce 2011, a to 51,75 dní, po které jsou stálá aktiva vázána v podniku. Naopak nejdelší doba obratu stálých aktiv dle ČÚS je v roce 2015 ve výši 68,63 dní, po které jsou stálá aktiva vázána ve společnosti do doby jejich spotřeby. Rozdíl doby obratu stálých aktiv dle ČÚS od roku 2011 do roku 2015 činí 16,88 dní, což znamená, že jsou stálá aktiva vázána stále delší dobu v podnikání do doby jejich spotřeby.

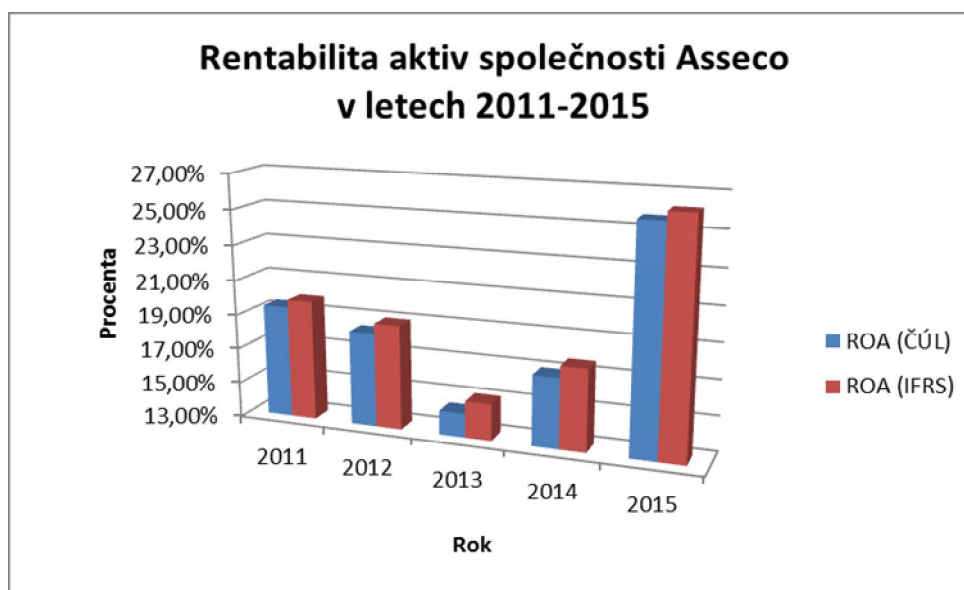
Rozdíl doby obratu stálých aktiv dle ČÚL a IFRS se pohybuje okolo 0,01 dne. Lze konstatovat, že rozdíly jsou v této situaci minimální a doba obratu stálých aktiv dle ČÚS je téměř obdobná jako doba obratu stálých aktiv dle IFRS. Společnost ABB vykazuje hodnoty tržeb i stálých aktiv v řádech bilionů Kč, a proto případné změny celkových stálých aktiv do jednoho milionu jsou relativně malé a způsobí minimální změny ve výpočtech poměrových ukazatelů.

## 7 Diskuse

Diplomová práce je zaměřena na identifikaci rozdílů v metodice vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v souladu s českou účetní legislativou, Mezinárodními účetními standardy a US GAAP. I přes snahy harmonizace účetních systémů zde existují významné rozdíly. Z důvodu neustálého zvyšování důležitosti nehmotného majetku je diplomová práce zaměřena právě na nehmotný majetek. Nehmotný majetek upravuje v rámci IAS/IFRS mimo jiné standard IAS 38 – Nehmotná aktiva a v rámci US GAAP je nehmotný majetek upraven standardem SFAS 142.

V praktické části práce byly detekovány hlavní rozdíly v metodice vykazování DNM v souladu s ČÚL, IAS/IFRS a US GAAP a následně aplikovány rozdíly ve vybraných účetních jednotkách. V kapitole šest byl nejprve analyzován rozdíl doby životnosti u softwaru společnosti Asseco Solutions, a. s. Mezinárodní účetní standardy na rozdíl od ČÚL rozlišují majetek s určitelnou a neurčitelnou dobou životnosti. Aktivum s určitelnou dobou životnosti se dle IAS/IFRS odpisuje, avšak aktivum s neurčitelnou dobou životnosti se neodpisuje a je nutné ho minimálně jedenkrát ročně testovat na případnou změnu dobu životnosti. ČÚL odpisuje nehmotný majetek dle sestaveného odpisového plánu. Doba odpisování si česká účetní jednotka stanovuje tak, aby odpisy co nejvěrněji a nejpoctivěji zobrazovaly skutečné opotřebení majetku. Ve společnosti Asseco při přechodu na vykazování v souladu s Mezinárodními standardy a označení DNM jako majetku s neurčitelnou dobou použitelnosti došlo ke zvýšení výsledku hospodaření účetního období. Zvýšení VH účetního období je způsobeno neodpisováním softwaru, protože je považován za majetek s neurčitelnou dobou životnosti. Také nastalo zvýšení hodnoty celkových aktiv a vlastního kapitálu společnosti dle IAS/IFRS o uplatněné odpisy softwaru.

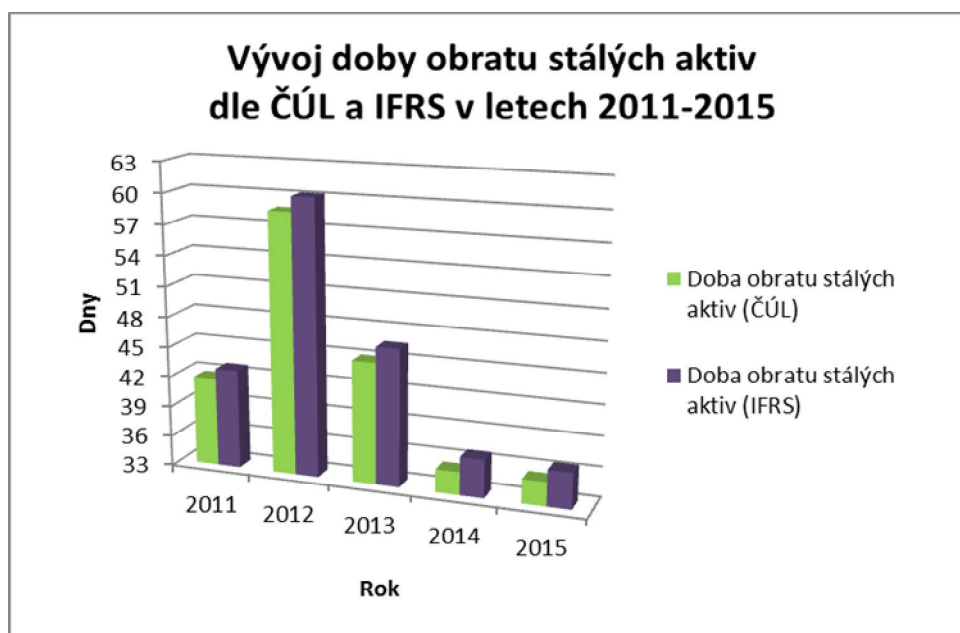
Rovněž byly analyzovány poměrové ukazatele finanční analýzy ve společnosti Asseco ve sledovaném období 2011-2015, a to konkrétně rentabilita aktiv, rentabilita vlastního kapitálu, obrat stálých aktiv a doba obratu stálých aktiv. Rentabilita aktiv dle IFRS byla vyšší než rentabilita aktiv v souladu s ČÚL. Následující obrázek zobrazuje graf vývoje rentability aktiv dle ČÚL a IFRS ve společnosti Asseco ve sledovaném období 2011-2015.



Obr. 10 Rentabilita aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011-2015  
Zdroj: vlastní tvorba

Rentabilita vlastního kapitálu, ukazatel obrát stálých aktiv a doba obrát stálých aktiv, které byly vypočítány v souladu s IAS/IFRS, se taktéž zvýšily oproti vykazování dle ČÚL. Je zřejmé, že pokud by účetní jednotka vykazovala v souladu s Mezinárodními účetními standardy, polepšila by si a finanční analýza by poukazovala na lepší finanční zdraví firmy. Následující obrázek zobrazuje vývoj doby obrát stálých aktiv společnosti Asseco dle ČÚL a IFRS ve sledovaném období 2011-2015, jehož konkrétní výpočty jsou uvedeny v kapitole šest.

Dalším analyzovaným rozdílem v metodice vykazování byla odlišnost vnímání zbytkové hodnoty ve společnosti Asseco. Je zde zobrazena skutečnost, že Mezinárodní účetní standardy častěji zohledňují očekávanou reziduální hodnotu v odpisech majetku. Dle české účetní legislativy se zřídka objevuje zohlednění zbytkové hodnoty v odpisech aktiva, a proto se bude výše odpisů lišit od odpisů dle Mezinárodních účetních standardů. Dále se bude lišit zbytková hodnota aktiva, kdy v rámci ČÚL bude v posledním roce nulová a v rámci IAS/IFRS bude nenulová.



Obr. 11 Vývoj doby obratu stálých aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Asseco v letech 2011-2015 (ve dnech)

Zdroj: vlastní tvorba

Posledním analyzovaným rozdílem je rozdíl ve vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje ve společnosti ABB s. r. o. Mezinárodní účetní standardy a US GAAP rozdělují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje na dvě fáze – fázi výzkumu a fázi vývoje. IFRS umožňují kapitalizovat náklady na fázi vývoje při splněných podmínkách, náklady na fázi výzkumu jsou považovány za náklady období. Pokud účetní jednotka není schopná rozeznat fázi výzkumu a fázi vývoje, veškeré vynaložené náklady na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje budou považovány za fázi výzkumu. Při přechodu společnosti ABB na vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy došlo ke změně výsledku hospodaření účetního období, dále také ke změně celkových aktiv a vlastního kapitálu, protože nehmotné výsledky výzkumu a vývoje byly vykazovány jako náklady období.

Rovněž byly analyzovány poměrové ukazatele finanční analýzy ve společnosti ABB s. r. o. v sledovaném období od roku 2011 do roku 2015. Rentabilita aktiv a rentabilita vlastního kapitálu se v tomto případě téměř nezměnila a lze konstatovat, že rentability dle ČÚS jsou shodné s rentabilitami dle IFRS. Důvodem totožnosti rentability aktiv a rentability vlastního kapitálu je především malý podíl nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na celkových aktivech společnosti ABB a také malý růst položky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Dále byl analyzován obrat stálých aktiv a doba obratu stálých aktiv, avšak i zde byly velmi malé rozdíly mezi vykazováním dle ČÚL a IFRS. Důvodem velmi malých rozdílů v obratu stálých aktiv a době obratu stálých aktiv jsou malé změny celkových stálých aktiv.

## 8 Závěr

Má diplomová práce si stanovila za cíl identifikovat metodické přístupy k vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v souladu s českou účetní legislativou, Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS) a Americkými všeobecně uznávanými zásadami (US GAAP). Dílčím cílem bylo detekování podstatných rozdílů v metodice vykazování dlouhodobého nehmotného majetku se zaměřením na software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Dalším dílčím cílem byla aplikace zjištěných rozdílů v metodice vykazování DNM na vybrané účetní jednotky.

Diplomová práce se skládá z deseti kapitol, z nichž první čtyři tvoří rešeršní část práce a další dvě zpracovávají praktickou část práce.

Při identifikaci metodických přístupů k vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v souladu s českou účetní legislativou, IAS/IFRS a US GAAP v kapitole dva, tři a čtyři se objevily významné rozdíly. V páté kapitole nalezneme shrnutí hlavních identifikovaných rozdílů v metodice vykazování nehmotného majetku. Prvotní rozdíl je již v tom, kdo standardy a doporučení tvoří. České účetní standardy jsou zařazeny přímo do národní legislativy a jsou tvořeny zákonodárci ČR. IAS/IFRS a US GAAP na rozdíl od ČÚS jsou tvořeny speciálními Rady nebo Výbory (IASB, FASB) a nejsou ze zákona povinné. ČÚS mají příkazující charakter, avšak IAS/IFRS a US GAAP jsou pouze doporučujícího a směřujícího charakteru.

Další rozdíly se objevují v oblasti vymezení nehmotného majetku a oceňování nehmotného majetku. Česká účetní legislativa vymezuje konkrétní výčet položek DNM a požadavky pro uznání majetku jako dlouhodobého nehmotného majetku. IAS/IFRS a US GAAP definují nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Důležitou podmínkou u IAS/IFRS a US GAAP je ovládnutí aktiva účetní jednotkou a očekávané budoucí ekonomické užítiky plynoucí z aktiva.

Důležitým rozdílem v rámci IAS/IFRS na rozdíl od ČÚL je rozdělení nehmotných výsledků výzkumu a vývoje do dvou fází ( fáze výzkumu a fáze vývoje) a samostatné definování výzkumné a vývojové činnosti. V oblasti oceňování nehmotného majetku jsou jedním z rozdílů náklady, jež se započítávají do pořizovacích nákladů v případě pořízení nehmotného aktiva vlastní činností. ČÚL oceňuje majetek v případě pořízení aktiva vlastní činností vlastními náklady, do kterých řadíme přímé i nepřímé náklady související s výrobou DNM. IAS/IFRS do nákladů na pořízení řadí přímo přiřaditelné náklady na tvorbu, výrobu a přípravu aktiva pro provoz. Dále IAS/IFRS stanovuje výčet nákladů považovaných či nepovažovaných za součást pořizovacích nákladů. US GAAP umožňuje do pořizovací ceny zahrnout také právní poplatky, soudní výlohy a další nezbytné náklady k zaregistrování majetku a právnímu ošetření. Velmi důležitý rozdíl se týká přeceňování nehmotného majetku. ČÚL je striktní v ohledu na přeceňování a umožňuje dočasné snížení hodnoty DNM pomocí opravných položek a trvalé snížení

hodnoty DNM pomocí oprávek. Přecenění DNM směrem nahoru není povoleno ze zásady opatrnosti. US GAAP přeceňování nehmotného majetku nepovoluje. Dalším zásadním rozdílem je, že v rámci ČÚS lze aktivovat náklady na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, avšak v rámci IAS/IFRS je možné aktivovat pouze náklady na fázi vývoje při splnění stanovených podmínek. US GAAP nepovoluje kapitalizaci výdajů na výzkum a vývoj, ale existuje výjimka u vývoje softwaru.

V rámci vykazování DNM v souladu s IAS/IFRS a US GAAP rozeznáváme nehmotná aktiva s určitelnou dobou životnosti a s neurčitelnou dobou životnosti. Nehmotný majetek s určitelnou dobou životnosti dle IAS/IFRS a US GAAP odpisujeme a nehmotný majetek s neurčitelnou dobou životnosti neodpisuje. Nehmotný majetek s neurčitelnou dobou životnosti se testuje minimálně jedenkrát ročně na případnou změnu doby životnosti. Naopak ČÚL nerozlišuje nehmotná aktiva s určitelnou dobou životnosti a s neurčitelnou dobou životnosti a ani je netestuje na případnou změnu doby životnosti.

V šesté kapitole diplomové práce jsou aplikovány detekované rozdíly v metodice vykazování DNM na vybraných účetních jednotkách. V české společnosti Asseco Solutions, a. s. je provedena analýza vývoje aktiv a poté aplikace rozdílu doby životnosti softwaru ve sledovaném období od roku 2011 do roku 2015. Příklad ve společnosti Asseco zachycuje změny při přechodu na vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy, v rámci kterého by účetní jednotka označila DNM za nehmotný majetek s neurčitelnou dobou použitelnosti. Software tedy není odpisován do nákladů pomocí oprávek. Přechod na vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy způsobí změnu ve výsledku hospodaření za účetní období, a to zvýšení VH. Dále dojde ke zvýšení celkových aktiv o uplatněné odpisy softwaru (v rámci ČÚL), zvýšení EBITu a zvýšení vlastního kapitálu. Ve společnosti Asseco je dále provedena analýza poměrových ukazatelů finanční analýzy, a to rentability aktiv, rentability vlastního kapitálu, obratu stálých aktiv a doby obratu stálých aktiv. Výpočty dokázaly zvýšení všech těchto ukazatelů při přechodu na vykazování v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Je zřejmé, že pro společnost Asseco Solutions, a. s. by byl přechod na vykazování dle Mezinárodních standardů výhodný, protože by finanční analýza podniku poukázala na lepší výsledky a finanční zdraví podniku. Lepší finanční zdraví podniku může mít dopad i na postoj akcionářů a potenciálních investorů.

Ve společnosti Asseco je následně provedena aplikace rozdílu odlišného vnímání zbytkové hodnoty. Nejprve je zobrazen postup a zaúčtování dle ČÚL v případě nákupu nového softwaru, kdy účetní jednotka plánuje za tři roky jeho prodej za reziduální hodnotu. Česká účetní jednotka v praxi převážně nezahrnuje očekávanou reziduální hodnotu do odpisů aktiva. Dále je zobrazen případ, pokud účetní jednotka vykazuje v souladu s Mezinárodními účetními standardy. V rámci Mezinárodních účetních standardů je časté odpisovat očekávanou reziduální hodnotu a tato skutečnost je zobrazena pomocí výpočtů i zaúčtování. Rozdíl zobrazuje výše zbytkové hodnoty aktiva, kdy v rámci ČÚL je v posledním roce nulová a dle Mezinárodních účetních standardů je nenulová.

Druhou vybranou účetní jednotkou je česká společnost ABB s. r. o. V této společnosti je analyzován vývoj aktiv podniku. Poté je aplikován rozdíl v nehmotných výsledcích výzkumu a vývoje. Příklad ukazuje situaci, kdy společnost ABB přejde na vykazování dle Mezinárodních účetních standardů a nebude schopna rozlišit fázi výzkumu a vývoje. Pokud v rámci IAS/IFRS nelze rozlišit fázi výzkumu a vývoje, veškeré vynaložené náklady na nehmotné výsledky výzkumu a vývoje se považují za fázi výzkumu, a proto jsou to náklady období. Ve společnosti ABB v této situaci došlo ke změně výsledku hospodaření účetního období, celkových aktiv a EBITu, protože nehmotné výsledky výzkumu a vývoje v rámci Mezinárodních standardů nejsou považovány za DNM, ale jsou náklady období. Poté byla provedena analýza poměrových ukazatelů finanční analýzy, a to rentability aktiv, rentability vlastního kapitálu, obratu stálých aktiv a doby obratu stálých aktiv. Poměrové ukazatele ukázaly velmi malé změny při přechodu na vykazování dle Mezinárodních účetních standardů. Důvodem minimálních změn byl především malý podíl nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na celkových aktivech a také neveliký růst této položky ve sledovaném období 2011-2015.

## 9 Seznam použité literatury

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 9788073573669.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠTÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2004. Daně. ISBN 80-7263-215-9. Dostupné také z: <http://www.digitalniknihovna.cz/mzk/uuid/uuid:246304a0-11e9-11e6-8bbo-005056827e52>

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-265-0149-7.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2015. Vzdělávání účetní profese v ČR. ISBN 9788086716992.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Brno: Policy Research Center, c2013. ISBN 9788087909003.

VYMĚTAL, Dominik. *Podnikové informační systémy - ERP*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2010. ISBN 9788072486182.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 1. díl. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-7201-519-2.

LÓRINCZOVÁ, Enikő. *Accounting*. Vyd. 2. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2010. ISBN 9788021320680.

SVOBODOVÁ, Libuše. *Účetnictví podniku*. Hradec Králové: Gaudeamus, 2014. ISBN 978-80-7435-410-6.



- VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy* .. Praha: Grada, 2006. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 8024714841.
- BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-064-7.
- KUBÍČKOVÁ, Dana. *Účetní systémy*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. Učební texty. ISBN 80-86754-72-3.
- LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2014. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-86716-94-7.
- SAXUNOVÁ, Darina. *Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting*. Prague: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.
- KOLEKTIV AUTORŮ, *Účetnictví a daně České republiky v kontextu vstupu ČR do Evropské unie*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2004. ISBN 80-7248-272-6.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví* .. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024747101.
- KUBÍČKOVÁ, Dana a Irena JINDŘICHOVSKÁ. *Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firmy*. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckova edice ekonomie. ISBN 9788074005381.
- HOBZA, Vladimír a Eva SCHWARTZHOFFOVÁ. *Manažerská ekonomika: kapitoly k finanční analýze : výkladový text, příklady a případové studie*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2015. ISBN 9788024448893.
- BACKHUIJS, J. B., et al. *Reporting on intangible assets, final report for the benefit of the Dutch Ministry of Economic Affairs and the intangible assets pilot project sounding board group*. 1999.

- Vyhláška 500/2002 Sb., zákona o účetnictví.* In: Praha: Sbírka zákonů České republiky [cit. 2016-09-28]. Také dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=50#local-content>
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* In: Praha: Sbírka zákonů České republiky [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.* In: Praha: Sbírka zákonů České republiky [cit. 2016-10-11]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40374&nr=586~2F1992&rpp=15#local-content>
- International Accounting Standard 38 Intangible Assets* [online]. [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias38\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf)
- JERMAN, Mateja, Slavka KAVČIČ a Bogdan KAVČIČ. *The Significance of Intangibles: A Comparative Analysis Between Croatia, Slovenia, Czech Republic, Germany and the USA.* DOI: 10.1080/1331677X.2010.11517412. ISBN 10.1080/1331677X.2010.11517412. Dostupné také z: <http://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1331677X.2010.11517412>
- VOLKOV, Dmitry; GARANINA, Tatiana. *Intangible assets: importance in the knowledge-based economy and the role in value creation of a company.* Electronic Journal of Knowledge Management, 2007, 5:4: 539-550. Dostupné z: [www.ejkm.com](http://www.ejkm.com)
- AUSTIN, Lloyd. *Accounting for intangible assets.* University of Auckland Business Review, 2007, 9:1: 63-72. Dostupné z: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.462.7336&rep=rep1&type=pdf>
- SVOBODA, Patrik a Hana BOHUŠOVÁ. *Technické zhodnocení a opravy dlouhodobého majetku* [online]. 2007/7 [cit. 2017-04-14]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/?search\\_query](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2342v3099-technicke-zhodnoceni-a-opravy-dlouhodobeho-majetku/?search_query)

*Helios: O společnosti Asseco Solutions, a. s.* [online]. [cit. 2017-01-20].  
Dostupné z: <http://www.helios.eu/o-nas/>

OLEJNÍKOVÁ, Gabriela. *Srovnání přístupu českých účetních standardů, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a Amerických všeobecně uznávaných standardů (US GAAP) k účetnímu vykazování nehmotných aktiv a leasingu* [online]. , 9 [cit. 2017-03-19]. Dostupné z: [https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj9saekpOLSAhVJchQKHazLBW8QFggBMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.utb.cz%2Ffile%2F22785\\_1\\_1%2F&usg=AFQjCNFnrtwKK3aoaFhVYvAG6xa4oG5ug](https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj9saekpOLSAhVJchQKHazLBW8QFggBMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.utb.cz%2Ffile%2F22785_1_1%2F&usg=AFQjCNFnrtwKK3aoaFhVYvAG6xa4oG5ug)

*AUDITOR* [online]. Komora auditorů České republiky, 2013, **XX**(9/2013). ISSN 1210-9096. Dostupné také z: <http://www.kacr.cz/file/3044/casopis-auditor-c-9-2013.pdf>

Účetní zpravodaj [online]. Deloitte Česká republika, Březen 2014. Dostupné také z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1403>

Účetní kavárna: Výzkum a vývoj jako dlouhodobý nehmotný majetek podle českých účetních standardů v kontextu mezinárodního výkaznictví [online]. 2006. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d135v111-vyzkum-a-vyvoj-jako-dlouhodoby-nehmotny-majetek-podle-ceskych/?search\\_query=\\$index=986](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d135v111-vyzkum-a-vyvoj-jako-dlouhodoby-nehmotny-majetek-podle-ceskych/?search_query=$index=986)

*Český finanční a účetní časopis: Pravidla vykazování a oceňování nehmotných aktiv podle IAS 38* [online]. 2006, **1**(4). Dostupné také z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=196.pdf>

HIRSCHEY, Mark a Jerry J. WEYGANDT. *Amortization Policy for Advertising and Research and Development Expenditures*. Journal of Accounting Research [online]. 1985, **23**(1), 326-. DOI: 10.2307/2490921. ISSN 00218456. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/10.2307/2490921?origin=crossref>

*Výroční zpráva firmy Asseco Solutions, a. s. za rok 2016* [online]. 2016 [cit. 2017-02-24]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=47818253&subjektId=434057&spis=76256>

- Výroční zpráva firmy Asseco Solutions, a. s. za rok 2015* [online]. 2015. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=43426931&subjektId=434057&spis=76256>
- Účetní závěrka firmy Asseco Solutions, a. s. za rok 2014* [online]. 2014. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=43413633&subjektId=434057&spis=76256>
- Výroční zpráva firmy Asseco Solutions, a. s. za rok 2013* [online]. 2013. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=21404094&subjektId=434057&spis=76256>
- Výroční zpráva firmy Asseco Solutions, a. s. za rok 2012* [online]. 2012. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17033266&subjektId=434057&spis=76256>
- Výroční zpráva firmy Asseco Solutions, a. s. za rok 2011* [online]. 2011. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16511635&subjektId=434057&spis=76256>
- ABB Group, přední dodavatel digitálních technologií pro průmysl* [online]. [cit. 2017-04-05]. Dostupné z: <http://new.abb.com/cz/o-nas/zakladni-udaje>
- Výroční zpráva firmy ABB s. r. o. za rok 2011* [online]. 2011. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16506607&subjektId=427528&spis=164787>
- Výroční zpráva firmy ABB s. r. o. za rok 2012* [online]. 2012. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17139247&subjektId=427528&spis=164787>
- Výroční zpráva firmy ABB s. r. o. za rok 2013* [online]. 2013. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17854126&subjektId=427528&spis=164787>
- Výroční zpráva firmy ABB s. r. o. za rok 2014* [online]. 2014. Dostupné také z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40337300&subjektId=427528&spis=164787>

---

*Výroční zpráva firmy ABB s. r. o. za rok 2015* [online]. 2015. Dostupné také z:  
[https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-  
detail?dokument=43800412&subjektId=427528&spis=164787](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=43800412&subjektId=427528&spis=164787)

## 10 Seznam použitých zkratek

ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DrNM	Drobný nehmotný majetek
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes Zisk před zdaněním a úroky
EHS	Evropské hospodářské společenství
ERP	Economic Resource Planning Ekonomický software
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards Mezinárodní účetní standardy
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví
IFRS	International Financial Reporting Standards Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
IT	Informační technologie
OP	Opravná položka
ROA	Return on Assets Rentabilita aktiv

---

ROE	Return on Common Equity Rentabilita vlastního kapitálu
SOP	Statements of Position
SIC	Standing Interpretations Committee Stálý interpretační výbor
TZ	Technické zhodnocení
US GAAP	American Generally Accepted Accounting Principles Americké všeobecně uznávané účetní zásady
VBÚ	Výpis z bankovního účtu
ZDP	Zákon o dani z příjmu
ZV	Zřizovací výdaje

# **Přílohy**



# A Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

## VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

### Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ostatní ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 021 - Stavby
- 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 - Pěstelské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky
- 04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 06 - Dlouhodobý finanční majetek
- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 - Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 - Dřuhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 - Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv
- 068 - Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 081 - Oprávky ke stavbám

- 082 - Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 - Oprávky k pěstelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 - Opravné položky k dlouhodobému 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 - Ocenovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k ocnovacím rozdílům k nabytému majetku

### Účtová třída 1 - ZÁSoby

- 11 - Materiál
- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě
- 12 - Zásoby vlastní činnosti
- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary
- 123 - Výrobky
- 124 - Měada a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 13 - Zboží
- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě
- 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby
- 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy na zboží
- 19 - Opravné položky k zásobám
- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží

- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 - Opravná položka k zálohám na zboží

### Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

- 21 - Peněžní prostředky v pokladně
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny
- 22 - Peněžní prostředky na účtech
- 221 - Bankovní účty
- 23 - Krátkodobé úvěry
- 231 - Krátkodobé úvěry
- 232 - Eskontní úvěry
- 24 - Krátkodobé finanční výpomoci
- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 - Krátkodobý finanční majetek
- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dřuhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dřuhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 - Převody mezi finančními účty
- 261 - Peníze na cestě
- 29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

### Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY

- 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 311 - Odběratelé
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky
- 32 - Závazky (krátkodobé)
- 321 - Dodavatelé
- 322 - Smlénky k úhradě
- 324 - Přijaté provozní zálohy
- 325 - Ostatní závazky
- 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 34 - Zúčtování daní a dotací
- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace
- 349 - Spojovací účet k DPH
- 36 - Pohledávky za společností
- 351 - Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společnost při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společnostmi obchodní korporace
- 358 - Pohledávky ke společným společnostem
- 36 - Závazky ke společnostem
- 361 - Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 - Závazky - podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společnostem při rozdělení zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společným obchodní korporace
- 366 - Závazky ke společnostem a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky ke společným společnostem
- 37 - Jiné pohledávky a závazky
- 371 - Pohledávky z prodeje závodu
- 372 - Závazky z koupě závodu
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

## VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potřeby učebnice Účetnictví)

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv	473 - Emitované dluhopisy	majetku	601 - Tržby za vlastní výrobky
381 - Náklady příštích období	474 - Závazky z nájmu a pachtu	552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů	602 - Tržby z prodeje služeb
382 - Komplexní náklady příštích období	475 - Dlouhodobé přijaté zálohy	554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	604 - Tržby za zboží
383 - Výdaje příštích období	478 - Dlouhodobé směnky k úhradě	555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období	<b>64 - Jiné provozní výnosy</b>
384 - Výnosy příštích období	479 - Jiné dlouhodobé závazky	557 - Zúčtování opravy k oceňovacím rozdílům k nabytému majetku	641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
385 - Příjmy příštích období	<b>48 - Odložený daňový závazek a pohledávka</b>	558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	642 - Tržby z prodeje materiálů
388 - Dohadné účty aktivní	481 - Odložený daňový závazek a pohledávka	559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti	644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
389 - Dohadné účty pasivní	<b>49 - Individuální podnikatel</b>		646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
<b>39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování</b>	491 - Účet individuálního podnikatele		647 - Mimořádné provozní výnosy
391 - Opravná položka k pohledávkám			648 - Ostatní provozní výnosy
395 - Vnitřní zúčtování	<b>Účtová třída 5 - NÁKLADY</b>	<b>56 - Finanční náklady</b>	<b>66 - Finanční výnosy</b>
398 - Spojovací účet při sdružení	<b>50 - Spotřebované nákupy</b>	561 - Prodané cenné papíry a podíly	661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
<b>Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY</b>	501 - Spotřeba materiálu	562 - Úroky	662 - Úroky
<b>41 - Základní kapitál a kapitálové fondy</b>	502 - Spotřeba energie	563 - Kursové ztráty	663 - Kursové zisky
411 - Základní kapitál	503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	564 - Náklady z přecenění cenných papírů	664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
412 - Ažio	504 - Prodané zboží	565 - Náklady z finančního majetku	665 - Výnosy z finančního majetku
413 - Ostatní kapitálové fondy	<b>51 - Služby</b>	566 - Náklady z derivátových operací	666 - Výnosy z derivátových operací
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	511 - Opravy a udržování	567 - Mimořádné finanční náklady	667 - Mimořádné finanční výnosy
416 - Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	512 - Cestovné	568 - Ostatní finanční náklady	668 - Ostatní finanční výnosy
417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací	513 - Náklady na reprezentaci	569 - Manka a škody na finančním majetku	<b>69 - Převodové účty</b>
418 - Oceňovací rozdíly z přeměnách obchodních korporací	518 - Ostatní služby	<b>57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti</b>	697 - Převod provozních výnosů
419 - Změny základního kapitálu	<b>52 - Osobní náklady</b>	574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv	698 - Převod finančních výnosů
<b>42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření</b>	521 - Mzdové náklady	579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti	699 - Výnosy hospodářských středisek
421 - Rezervní fondy	522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti	<b>58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace</b>	<b>Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY</b>
422 - Nedělitelný fond	523 - Odměny členům orgánů obchodních korporací	581 - Změna stavu nedokončené výroby	<b>70 - Účty rozvahové</b>
423 - Statutární fondy	524 - Zákomné sociální a zdravotní pojištění	582 - Změna stavu polotovary	701 - Počáteční účet rozvahový
424 - Ostatní fondy ze zisku	525 - Ostatní sociální pojištění	583 - Změna stavu výrobků	702 - Konečný účet rozvahový
426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let	526 - Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele	584 - Změna stavu zvířat	<b>71 - Účet zisků a ztrát</b>
428 - Nerozdělený zisk minulých let	527 - Zákomné sociální náklady	585 - Aktivace materiálu a zboží	710 - Účet zisků a ztrát
429 - Neuhrazená ztráta minulých let	528 - Ostatní sociální náklady	586 - Aktivace vnitropodnikových služeb	<b>75 až 79 - Podrozvahové účty</b>
<b>43 - Výsledek hospodaření</b>	<b>53 - Daně a poplatky</b>	587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	
431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	531 - Daň silniční	588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	
432 - Zálohy na podíly na zisku	532 - Daň z nemovitých věcí	<b>59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů</b>	
<b>45 - Rezervy</b>	538 - Ostatní daně a poplatky	591 - Daň z příjmů splatná	
451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů	<b>54 - Jiné provozní náklady</b>	592 - Daň z příjmů odložená	
453 - Rezerva na daň z příjmů	541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů	
459 - Ostatní rezervy	542 - Prodaný materiál	595 - Dodatečné odvody daně z příjmů	
<b>46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím</b>	543 - Dary	596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	
461 - Dlouhodobé úvěry	544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení	597 - Převod provozních nákladů	
<b>47 - Dlouhodobé závazky</b>	545 - Ostatní pokuty a penále	598 - Převod finančních nákladů	
471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládaná osoba	546 - Odpis pohledávek	599 - Náklady hospodářských středisek	
472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv	547 - Mimořádné provozní náklady		
	548 - Ostatní provozní náklady	<b>Účtová třída 6 - VÝNOSY</b>	
	549 - Manka a škody z provozní činnosti	<b>60 - Tržby za vlastní výkony a zboží</b>	
	<b>55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti</b>		
	551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného		