

# **Oceňování a vykazování vybraných položek dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy a dle IAS/IFRS**

**Diplomová práce**

**Vedoucí práce:**

**Doc. Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.**

**Bc. Petr Habanec**

**Brno 2016**

## **Poděkování**

Na tomto místě bych chtěl poděkovat svému vedoucímu doc. Ing. Patriku Svobodovi, Ph.D. za cenné rady, podporu a trpělivost při zpracování diplomové práce.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Oceňování a vykazování vybraných položek dlouhodobého majetku podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS** vypracoval 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 vědom, 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 předmetná 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 23. května 2016

---

## **Abstract**

This diploma thesis is dealing with the differences in the valuation and reporting of long-time intangible assets between Czech and international rules. It describes the methodology of accounting under both the Czech and according to international law. Following is an explanation of the differences on practical examples of selected companies. Differences are also displayed in the calculated indicators of financial analysis.

## **Keywords**

International accounting standards, Czech accounting standards, long-time intangible assets.

## **Abstrakt**

Tato diplomová práce se zabývá rozdíly ve vykazování a oceňování dlouhodobého nehmotného majetku mezi českou a mezinárodní právní úpravou. Je popsána metodika účtování, a to jak podle české, tak podle mezinárodní právní úpravy. Následuje vysvětlení rozdílů na praktických příkladech vybraných společností. Rozdíly jsou rovněž zobrazeny ve vypočítaných ukazatelích finanční analýzy.

## **Klíčová slova**

Mezinárodní účetní standardy, české účetní standardy, dlouhodobá nehmotná aktiva.

# Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod</b>	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>Cíl práce</b>	<b>15</b>
<b>3</b>	<b>Metodika práce</b>	<b>16</b>
<b>4</b>	<b>Dlouhodobý majetek podle české právní úpravy</b>	<b>17</b>
4.1	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	17
4.1.1	Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku .....	18
4.1.2	Zřizovací výdaje .....	19
4.1.3	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012).....	20
4.1.4	Software (účet 013) .....	20
4.1.5	Ocenitelná práva (účet 014) .....	20
4.1.6	Goodwill (účet 015) .....	21
4.1.7	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek .....	22
4.1.8	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.....	24
<b>5</b>	<b>Oceňování a vykazování dle české právní úpravy</b>	<b>25</b>
5.1	Oceňování nehmotných aktiv .....	25
5.1.1	Oceňování při nabytí .....	25
5.1.2	Ocenění k rozvahovému dni .....	25
5.2	Pořízení dlouhodobých nehmotných aktiv .....	26
5.3	Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku .....	28
5.3.1	Účetní odpisy.....	28
5.3.2	Daňové odpisy .....	30
5.4	Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku.....	32
<b>6</b>	<b>Mezinárodní účetní standardy</b>	<b>34</b>
6.1	Harmonizace účetních systémů v Evropské unii.....	34
6.1.1	SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně	

směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.....	34
6.2 Koncepční rámec.....	35
6.2.1 Cíl.....	35
6.2.2 Struktura.....	35
6.3 Metody oceňování.....	36
6.3.1 Historická cena.....	36
6.3.2 Realizovaná (vypořádací) cena.....	36
6.3.3 Reprodukční (běžná) cena.....	36
6.3.4 Současná hodnota.....	37
6.3.5 Reálná hodnota (Fair value).....	37
6.4 Přeceňovací modely.....	37
6.4.1 Model pořizovací ceny.....	37
6.4.2 Model reálné hodnoty rozvahový.....	38
6.4.3 Kombinovaný model.....	38
6.5 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.....	39
6.5.1 Cíl a rozsah působnosti.....	39
6.5.2 Definované pojmy.....	40
6.5.3 Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena.....	40
6.5.4 Vyčíslení zpětně získatelné částky.....	41
6.5.5 Odhad budoucích peněžních toků.....	42
6.5.6 Vykázání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty.....	43
6.5.7 Rozdělení a rušení ztráty ze snížení hodnoty.....	44
6.5.8 Zveřejnění.....	45
6.5.9 Srovnání s českou právní úpravou.....	46
6.6 IAS 38 – Dlouhodobý nehmotný majetek.....	46
6.6.1 Cíl, rozsah působnosti, definice.....	46
6.6.2 Kritéria pro rozpoznání nehmotného aktiva.....	47
6.6.3 Oceňování nehmotných aktiv.....	48
6.6.4 Doba použitelnosti.....	51
6.6.5 Vyřazení a likvidace.....	52
6.6.6 Zveřejňování.....	52

---

6.6.7	Srovnání s českou právní úpravou .....	53
6.7	SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky.....	54
6.7.1	Řešení .....	55
6.8	Hlavní rozdíly US GAAP a IFRS/IAS .....	55
<b>7</b>	<b>Aplikace v podniku Stormware s.r.o.</b>	<b>57</b>
7.1	O společnosti.....	57
7.2	Zúčtování nehmotného majetku.....	60
7.2.1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje .....	60
7.2.2	Software.....	64
7.2.3	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.....	67
7.3	Ukazatele rentability .....	70
7.3.1	Ukazatele rentability podle české právní úpravy .....	70
7.3.2	Ukazatele rentability podle mezinárodní právní úpravy.....	71
7.3.3	Srovnání rentability podle mezinárodní a podle české právní úpravy.....	74
<b>8</b>	<b>Aplikace v podniku Českomoravský cement a.s.</b>	<b>79</b>
8.1	O společnosti.....	79
8.2	Zúčtování povolenek na emisi skleníkových plynů.....	81
8.2.1	Zúčtování podle české právní úpravy .....	82
8.2.2	Zaúčtování podle mezinárodní právní úpravy.....	82
<b>9</b>	<b>Diskuse</b>	<b>85</b>
<b>10</b>	<b>Závěr</b>	<b>88</b>
<b>11</b>	<b>Literatura</b>	<b>90</b>
<b>A</b>	<b>Použitý účtový rozvrh</b>	<b>95</b>

## Seznam obrázků

<b>Rovnice 1: Výpočet současné hodnoty</b>	<b>37</b>
<b>Obr. 1 Kombinovaný model</b>	<b>39</b>
<b>Obr. 2 Vývoj dlouhodobého nehmotného majetku firmy Stormware od 2010 do 2015 v tis. Kč</b>	<b>59</b>
<b>Obr. 3 Podíl dlouhodobého nehmotného majetku na celkovém majetku firmy Stormware od roku 2010 do 2015 (v %)</b>	<b>60</b>
<b>Obr. 4 Srovnání zbytkové hodnoty podle české právní úpravy a podle mezinárodní právní úpravy v letech 2016 – 2026 (tis. Kč)</b>	<b>63</b>
<b>Obr. 5 Vývoj zbytkové hodnoty softwaru v letech 2015 – 2017 (v tis. Kč) 67</b>	
<b>Obr. 6 Srovnání vývoje celkových aktiv ve společnosti Stormware v letech 2010-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>75</b>
<b>Obr. 7 Srovnání výsledku hospodaření před zdaněním společnosti Stormware v letech 2010-2015 (v tis. Kč)</b>	<b>76</b>
<b>Obr. 8 Srovnání rentability podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v %)</b>	<b>78</b>
<b>Obr. 9 Srovnání rentability vlastního kapitálu podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v%)</b>	<b>78</b>
<b>Obr. 10 Vývoj dlouhodobých nehmotných aktiv Českomoravský cement v letech 2010-2014 v tis. Kč</b>	<b>81</b>
<b>Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních závěrek 2010-2014</b>	<b>81</b>
<b>Obr. 11 Srovnání struktury dlouhodobého nehmotného majetku firmy Stormware podle české a podle mezinárodní právní úpravy v letech 2015-2027 (v tis. Kč)</b>	<b>86</b>
<b>Obr. 12 Srovnání struktury nákladů firmy Stormware podle mezinárodní právní úpravy a podle české právní úpravy v letech 2015-2028 (v tis. Kč)</b>	<b>87</b>



## Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Zúčtování zřizovacích výdajů způsobem 1 do 1.1.2016</b>	<b>19</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Zúčtování zřizovacích výdajů způsobem 2 do 1.1.2016</b>	<b>20</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Zúčtování zřizovacích výdajů od 1.1.2016</b>	<b>20</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Zaúčtování ocenitelných práv, nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, softwaru – vybrané účetní případy</b>	<b>21</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Vykázání goodwillu</b>	<b>21</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Vykázání badwillu</b>	<b>22</b>
<b>Tab. 7</b>	<b>Zúčtování emisních povolenek</b>	<b>23</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Zúčtování preferenčních limitů</b>	<b>24</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Přechodné snížení hodnoty</b>	<b>26</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Pořízení nehmotného majetku zálohově</b>	<b>27</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností</b>	<b>27</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku bezúplatně</b>	<b>28</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku</b>	<b>29</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Vykazování goodwillu</b>	<b>30</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Výpočet daňového odpisu u osoby disponující právem užívání předmětného nehmotného majetku</b>	<b>31</b>
<b>Tab. 16</b>	<b>Výpočet rovnoměrného daňového odpisu při technickém zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku</b>	<b>32</b>
<b>Tab. 17</b>	<b>Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku likvidací</b>	<b>33</b>
<b>Tab. 18</b>	<b>Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku prodejem</b>	<b>33</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Rozvaha aktiv firmy Stormware od 2010 do 2015 (v tis. Kč)</b>	<b>58</b>

<b>Tab. 20</b>	<b>Účetní zachycení nehmotných výsledků výzkumu a vývoje v roce 2016</b>	<b>61</b>
<b>Tab. 21</b>	<b>Účetní zachycení nehmotných výsledků výzkumu a vývoje v roce 2016 podle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)</b>	<b>62</b>
<b>Tab. 22</b>	<b>Srovnání výše odpisů podle české a podle mezinárodní právní úpravy (tis. Kč)</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 23</b>	<b>Zúčtování softwaru podle české právní úpravy (tis. Kč)</b>	<b>64</b>
<b>Tab. 24</b>	<b>Stanovení výše odpisu se zohledněním zbytkové hodnoty (tis. Kč)</b>	<b>65</b>
<b>Tab. 25</b>	<b>Zúčtování softwaru podle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)</b>	<b>66</b>
<b>Tab. 26</b>	<b>Zaúčtování nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku podle českých účetních standardů (v tis. Kč)</b>	<b>68</b>
<b>Tab. 27</b>	<b>Zaúčtování dlouhodobého nedokončeného nehmotného majetku podle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)</b>	<b>69</b>
<b>Tab. 28</b>	<b>Stanovení ukazatele EBIT (v tis. Kč)</b>	<b>71</b>
<b>Tab. 29</b>	<b>Výpočet rentability aktiv a rentability vlastního kapitálu (v tis. Kč)</b>	<b>71</b>
<b>Tab. 30</b>	<b>Vývoj nehmotných výsledků výzkumu a vývoje v letech 2010–2015 (v tis. Kč)</b>	<b>72</b>
<b>Tab. 31</b>	<b>Úprava výsledku hospodaření podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)</b>	<b>72</b>
<b>Tab. 32</b>	<b>Stanovení výše dlouhodobých aktiv podle mezinárodní právní úpravy a výpočet rentability aktiv (v tis. Kč)</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 33</b>	<b>Stanovení výše vlastního kapitálu podle mezinárodní právní úpravy a výpočet ukazatele rentability vlastního kapitálu (v tis. Kč)</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 34</b>	<b>Rozdíl ve vykazování celkových aktiv podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)</b>	<b>74</b>
<b>Tab. 35</b>	<b>Rozdíl ve vykazování výsledku hospodaření před zdaněním v letech 2010-2015 podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)</b>	<b>75</b>

---

<b>Tab. 36</b>	<b>Rozdíl ve vykazování vlastního kapitálu v letech 2010-2015 podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)</b>	<b>76</b>
<b>Tab. 37</b>	<b>Rozdíl rentability aktiv/vlastního kapitálu při vykazování v letech 2010-2015 podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v %) 77</b>	
<b>Tab. 38</b>	<b>Struktura aktiv společnosti Českomoravský cement a.s. (v tis. Kč) 80</b>	
<b>Tab. 39</b>	<b>Zúčtování povolenek na emisi skleníkových plynů podle české právní úpravy (v tis. Kč)</b>	<b>82</b>
<b>Tab. 40</b>	<b>Zúčtování povolenek na emisi skleníkových plynů podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)</b>	<b>84</b>



# 1 Úvod

Význam dlouhodobého nehmotného majetku neustále narůstá, proto je třeba zmínit, že oblast dlouhodobého nehmotného majetku je nutné důsledně právně ošetřit, jelikož manipulace s účetnictvím patří v této oblasti k jednodušším.

Od konce druhé světové války se Evropa integruje a jednou z oblastí integrace je i účetnictví. Tento proces byl završen vytvořením mezinárodních účetních standardů, které tuto oblast upravují. Mezinárodní účetní standardy byly v průběhu doby aktualizovány vytvářením dodatků (SIC, IFRIC) nebo úplnou změnou standardu, což představuje zrušení původního a nahrazení novým. Jelikož trend globalizace se ukazuje jako rostoucí, některé společnosti tedy překročily hranice svého mateřského státu a je pro ně nutností vykazovat účetní informace také v zemi, kde právě podnikají. Těmto společnostem přijetí mezinárodních účetních standardů přináší značné ulehčení. Rovněž možnost srovnávat společnosti je velice usnadněna díky mezinárodním účetním standardům. Toto srovnání je velice obtížné v situaci, kdy má každá země svůj sofistikovaný účetní systém a i jeho metody jsou značně odlišné. Také proto země přistoupily k harmonizaci účetních systémů.

Tato práce bude rozčleněna do pěti kapitol, z nichž první tři budou tvořit rešeršní část a zbylé dvě část praktickou.

První kapitola se bude zabývat dlouhodobým nehmotným majetkem z pohledu české právní úpravy. Tento druh majetku bude rozčleněn na jeho jednotlivé složky, jako jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, aj.

V druhé kapitole budou popsány účetní postupy a metody týkající se dlouhodobého nehmotného majetku, které definuje česká právní úprava. Tato kapitola bude analyzovat vyřazení, zveřejňování i odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.

Třetí kapitola se bude věnovat dlouhodobému nehmotnému majetku z pohledu mezinárodních účetních standardů. V této kapitole budou charakterizovány významné mezinárodní účetní standardy věnující se této problematice, jako IAS 38 a IAS 36, a jeden dodatek SIC 32, který se věnuje problematice vykazování nákladů na webové stránky.

Čtvrtá kapitola bude zaměřena již praktičtěji a bude analyzovat vybrané položky dlouhodobého nehmotného majetku ve firmě Stormware s.r.o. Těmito položkami budou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Tyto složky budou vykázány a oceněny jak dle české právní úpravy, tak podle mezinárodních účetních standardů. Vzniklé rozdíly budou srovnávány a analyzovány. Dále budou v této kapitole analyzovány ukazatele finanční analýzy (rentabilita aktiv a rentabilita vlastního kapitálu) a budou vypočteny při vykazování a oceňování podle české právní úpravy a rovněž při vykazování a oceňování podle mezinárodní právní úpravy.

Poslední kapitola bude věnována problematice povolenek na emise skleníkových plynů. Tyto povolenky budou analyzovány ve společnosti Českomoravský cement a.s. Opět budou oceněny a vykázány podle české právní úpravy a také podle mezinárodní právní úpravy. Rovněž budou analyzovány rozdíly v oceňování a

vykazování povolenek na emise skleníkových plynů mezi českou a mezinárodní právní úpravou. Po provedení analýzy rozdílů mezi českou a mezinárodní právní úpravou budou formulovány dílčí doporučení pro českou právní úpravu.

Na konec této práce bude uvedena příloha s účetním rozvrhem, který bude používán v jednotlivých účetních operacích.

## 2 Cíl práce

Cílem práce je identifikovat hlavní odlišnosti v oblasti oceňování a vykazování vybraných položek nehmotných aktiv dle české právní úpravy účetnictví a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Bude provedena konverze vykazování ve vybraných účetních jednotkách na podobu, která je v souladu s mezinárodními účetními standardy a vyhodnocen dopad této konverze na vybrané ukazatele finanční analýzy. Předmětem zájmu budou zejména software, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a emisní povolenky.

### 3 Metodika práce

Tato práce se skládá z šesti kapitol, z nichž první tři tvoří rešeršní část, která pojednává o obecných účetních metodách, které se týkají účetnictví dlouhodobých nehmotných aktiv podle české právní úpravy a také účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. Další dvě tvoří praktickou část, která se týká oceňování a vykazování dlouhodobých nehmotných aktiv. Současně také byly vypočteny ukazatele finanční analýzy ve vybraných účetních jednotkách. Poslední kapitola je věnována diskusi nad problematikou, kterou řeší tato práce.

Pro vypracování této práce byly využity zdroje, jež jsou uvedeny v seznamu literatury, který je uveden v závěru této práce. Zdroje, ze kterých čerpala rešeršní část, byly převážně knižní, dále také internetové a legislativní. Pro praktickou část byly využity zdroje týkající se účetnictví vybraných účetních jednotek. Zpravidla se jednalo o účetní závěrky vybraných společností z let 2010-2015.

Rovněž bylo využito metod deskripce, komparace a analýzy, kdy byly jednotlivé odlišnosti mezi účetními systémy popsány, srovnány a následně analyzovány. Poslední využitou metodou je metoda dedukce, díky které byly vyvozeny závěry praktické části.



## 4 Dlouhodobý majetek podle české právní úpravy

Dlouhodobý majetek se rozlišuje na hmotný, nehmotný a finanční. Tento druh majetku je upraven několika právními předpisy, jimiž jsou zákon o účetnictví 563/1991, Sb., české účetní standardy (013, 014), vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Dlouhodobý majetek obecně v účetní jednotce splňuje určité charakteristiky, jimiž jsou umožňovat, usnadňovat nebo rozšiřovat podnikatelskou činnost. Doba použitelnosti je delší než jeden rok. Posledním rysem charakteristickým pro dlouhodobý majetek je určitá výše ocenění. Tuto výši stanoví účetní jednotka s přihlédnutím k povinnostem stanoveným v zákoně o účetnictví při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. (Kovanicová, 2012)

Tato práce se bude zabývat dlouhodobým nehmotným majetkem, proto budou další kapitoly pojednávat pouze o dlouhodobém nehmotném majetku a zmínky o dlouhodobém hmotném majetku a dlouhodobém finančním majetku budou jen okrajové.

### 4.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Tento druh dlouhodobého majetku splňuje tři elementární znaky. Prvním znakem je, že musí být nehmotné podstaty. Druhým znakem je, že doba jeho používání musí být delší než jeden rok. Pod tímto jedním rokem chápeme dobu, po kterou je tento majetek využitelný pro současnou činnost nebo po kterou může sloužit jako podklad nebo součást jiných zdokonalovaných (nebo uchovatelný pro další činnost), nebo po kterou může sloužit jako podklad nebo jiných postupů a řešení (včetně doby ověřování nehmotných výsledků). Třetím znakem je, že musí dosahovat určité výše ocenění. Tuto výši si stanoví účetní jednotka sama, musí však brát ohled na povinnosti uložené zákonem o účetnictví a též brát zvláštní zřetel na princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a na princip významnosti. (Kovanicová, 2012)

Pokud nehmotný majetek nespĺňuje všechna tři výše uvedená kritéria, např. jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok, ale jeho ocenění je nižší než výše stanovená účetní jednotkou, pak záleží na účetní jednotce. Ta se rozhodne, zda tento nehmotný majetek bude evidovat jako dlouhodobý nehmotný majetek, zda bude zařazen na příslušném účtu skupiny 01 a budou k němu vytvářeny oprávký v patřičné výši na příslušném účtu skupiny 07, nebo se stává drobným nehmotným majetkem a firma jej při porízení zařadí do nákladů na účet skupiny 51 (Služby). Nesmí však být tímto zařazením narušena věcná a časová souvislost mezi náklady

a výnosy. Firma musí dodržovat zásadu konzistence (stálost používaných metod) a nesmí měnit způsob evidence majetku případ od případu.

Dlouhodobý nehmotný majetek se reprodukuje postupně prostřednictvím odpisů, podobně jako dlouhodobý hmotný majetek (Kovanicová, 2012).

Dlouhodobý majetek je možné rozlišit na goodwill, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

#### 4.1.1 Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku

Způsoby oceňování dlouhodobého majetku jsou upraveny § 24 a násl. zákona o účetnictví. Zde je stanoveno, že se majetek oceňuje buď k okamžiku uskutečnění účetního případu anebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

Majetek pořízený úplatně je možné ocenit **pořizovací cenou**. Pojem pořizovací cena představuje cenu, za kterou byl daný majetek pořízen společně s náklady, které byly vynaloženy na jeho pořízení, jako jsou:

- náklady, které byly vynaloženy na přípravu a zabezpečení daného majetku (náklady na zprostředkování, správní služby aj.)
- úroky plynoucí z úvěru
- patenty a licence, které účetní jednotka byla nucena vyřídit při pořizování majetku
- montáž, cla a přepravní náklady
- zkoušky, které jsou vykonány kvůli uvedení daného majetku do stavu způsobilého užívání
- v případě, že proces pořizování majetku byl pozastaven, pak náklady, které byly vynaloženy na zabezpečovací a udržovací práce

Dále jsou vymezeny náklady, které nemohou být započteny do pořizovací ceny:

- kurzové rozdíly
- smluvní pokuty a úroky z prodlení
- náklady na zaškolení pracovníků
- náklady, které jsou spojeny s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklého po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání

**Ocenění vlastními náklady** využije účetní jednotka při oceňování majetku, který sama vytvořila. Pro určení hodnoty příslušného aktiva je nutné započíst všechny přímé náklady související s příslušným aktivem. Rovněž je třeba započíst nepřímé náklady, které je možné přímo přiřadit k danému aktivu. Jsou jimi výrobní režie, režijní administrativní náklady, provozní režie, aj. (vyhláška č. 500/2002 Sb.)

**Reprodukční pořizovací cenou** se rozumí cena, za kterou by bylo možné přiřadit příslušné aktivum v momentu účtování. Podle zákona o účetnictví je toto ocenění možné použít u aktiv, která byla nabyta bezúplatně, jako dary, inventarizační

přebytek, aj. Rovněž je takto možné ocenit majetek vytvořený vlastní činností, jestliže není možné vyčíslit náklady na jeho vytvoření. (Kovanicová, 2012)

#### 4.1.2 Zřizovací výdaje

Podle novely zákona o účetnictví, která vstoupila v platnost 1.1.2016 zřizovací výdaje již nejsou považovány za dlouhodobý nehmotný majetek. Nyní jsou zachyceny v nákladech. Jestliže účetní jednotka již eviduje ve svých aktivech zřizovací výdaje, pak je bude vykazovat jako nehmotný dlouhodobý majetek i po vstupu novely v platnost do té doby než budou odepsány a následně vyřazeny. Za zřizovací výdaje byly považovány výdaje, které souvisejí se založením nové firmy, zejména pak notářské a soudní poplatky, provize za zprostředkování a poradenskou činnost a další.

Do roku 2016 zákon o účetnictví považoval za zřizovací výdaje zejména soudní a správní poplatky, výdaje vynaložené na pracovní cesty, odměny za zprostředkování, poradenské služby, nájemné aj.

Do roku 2016 účetní jednotka mohla zřizovací výdaje vykazovat dvěma způsoby. Při účtování prvním způsobem, účetní jednotka používá účet 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, který je následně zařazen do užívání, souvztažně s účtem 365 – Ostatní závazky ke společníkům. Tento účet je použit, jelikož peníze byly vynaloženy společníky a účetní jednotce vzniká závazek vůči nim. V případě využití druhého způsobu účetní jednotka používá příslušné nákladové účty účtové třídy 5 a ty následně zaktivuje. (zákon č. 586/1992, Sb.)

Tab. 1 Zúčtování zřizovacích výdajů způsobem 1 do 1.1.2016

Operace	Popis	MD	Dal
1.	<i>Nájemné</i>	041	365
2.	<i>Soudní a správní poplatky</i>	041	365
3.	<i>Výdaje vynaložené na pracovní cesty</i>	041	365
4.	<i>Odměny za zprostředkování</i>	041	365
5.	<i>Poradenské služby</i>	041	365
6.	<i>Zařazení do užívání</i>	011	041

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 2 Zúčtování zřizovacích výdajů způsobem 2 do 1.1.2016

<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
1.	<i>Nájemné</i>	518	365
2.	<i>Soudní a správní poplatky</i>	538	365
3.	<i>Výdaje vynaložené na pracovní cesty</i>	512	365
4.	<i>Odměny za zprostředkování</i>	518	365
5.	<i>Poradenské služby</i>	518	365
6.	<i>Aktivace</i>	011	623

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 3 Zúčtování zřizovacích výdajů od 1.1.2016

<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
1.	<i>Nájemné</i>	518	365
2.	<i>Soudní a správní poplatky</i>	538	365
3.	<i>Výdaje vynaložené na pracovní cesty</i>	512	365
4.	<i>Odměny za zprostředkování</i>	518	365
5.	<i>Poradenské služby</i>	518	365

Zdroj: vlastní zpracování

### 4.1.3 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012)

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje mohou být nabyty dvojitým způsobem, buď od jiných osob, nebo je možné je vytvořit vlastní činností s úmyslem s nimi obchodovat. Zde však nemůžeme účtovat o výsledcích vědy a výzkumu prováděného na zakázku, protože tyto se účtují na účtech zásob, jako nedokončená výroba ( vyhláška č. 500/2002 Sb.).

### 4.1.4 Software (účet 013)

Podle zákona o účetnictví se za software považuje programové vybavení účetní jednotky. Účetní jednotka jej může nabýt od jiných osob samostatně nebo jej může vyvinout vlastní činností za účelem obchodování s ním. Software, který byl vyvinut pro vlastní potřebu účetní jednotky, případně na zakázku jediné firmy, nepatří mezi dlouhodobý nehmotný majetek, ale účtuje se jako náklad období.

### 4.1.5 Ocenitelná práva (účet 014)

Ocenitelná práva jsou převážně na předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní a tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů (např. zákon o ochraně průmyslových vzorů, o ochranných známkách, aj.) vytvoře-

né vlastní činností s úmyslem s nimi obchodovat nebo nabytých od jiných osob (vyhláška č. 200/2002 Sb., zákona o účetnictví).

Tab. 4 Zaúčtování ocenitelných práv, nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, softwaru – vybrané účetní případy

Operace	Popis	MD	Dal
1.	<i>Zařazení do užívání</i>	01x	041
2.	<i>Bezúplatné nabytí (oceněny v reprodukční pořizovací ceně)</i>	01x	413
3.	<i>Nákup</i>	01x	321
4.	<i>Aktivace</i>	01x	(-)587 <sup>1</sup>
5.	<i>Vyřazení v důsledku plného odepsání</i>	074	01x
6.	<i>Vyřazení v důsledku likvidace, manka či škody zjištěné inventarizací, zničení</i>	074	01x

Zdroj: Pokorná, 2016, vlastní zpracování

#### 4.1.6 Goodwill (účet 015)

Goodwillem se rozumí kladný či záporný (badwill) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu (nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku), který může být nabyt koupí a vkladem nebo mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměny společnosti nebo souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku, sníženým o převzaté závazky. Účetní jednotka odepisuje goodwill rovnoměrně nejpozději 60 měsíců od nabytí společnosti do nákladů. Pokud se jedná o přeměnu obchodní korporace, je tento goodwill odpisován do nákladů od rozhodného dne přeměny. Jestliže nastane změna kupní ceny podniku nebo jeho části, upraví se hodnota goodwillu, ale doba odpisování se nemění. Účetní jednotka má možnost odpisovat goodwill déle než pět let, je povinna však tuto skutečnost uvést v příloze k účetní závěrce (vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Tab. 5 Vykázání goodwillu

Operace	Popis	MD	Dal
1.	<i>Goodwill (tržní cena &gt; ocenění znalcem)</i>	015	372
2.	<i>DPH – 21%</i>	343	372
3.	<i>Roční odpis</i>	551	075
4.	<i>Vyřazení</i>	075	015

Zdroj: vlastní zpracování

<sup>1</sup> Od 1.1.2016 začala platit novela zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, která stanovuje účtování aktivace v účetní skupině 58x se znaménkem mínus.

Tab. 6 Vykázání badwillu

Operace	Popis	MD	Dal
1.	<i>Badwill (tržní cena &lt; ocenění znalcem)</i>	(-)015	372
2.	<i>DPH - 21%</i>	343	372
3.	<i>Roční odpis</i>	(-)075	648
4.	<i>Vyřazení</i>	(-)075	(-)015

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.1.7 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Pod jiným nehmotným majetkem je možné si představit především emisní povolenky a preferenční limity. Povolenky na emise vycházejí ze směrnice Evropské unie. Ta určuje množství emisních povolenek, které dostane každá členská země. Vlády členských zemí následně rozdělují obdržené emisní povolenky účetním jednotkám, které produkují ekologicky závadné zplodiny. Účetní jednotky s povolenkami volně obchodují.

Podle vyhlášky 500/2002 Sb., jsou emisní povolenky definovány jako neodpísované dlouhodobé nehmotné aktivum. Účetní jednotka emisní povolenky nabyde bezúplatně ve prospěch účtu účtové skupiny 34, pokud je jejich prvním držitelem, a toto nabytí vykáže jako přijatou dotaci ze státního rozpočtu. Přijaté emisní povolenky jsou oceněny reprodukční pořizovací cenou, která však není ponížena o přijaté dotace. V případě, že se účetní jednotka rozhodne emisní povolenky spotřebovat či prodat, je účet účtové skupiny 34 rozpouštěn do výnosů v patřičném období (akruální princip). Spolu s nimi účetní jednotka musí vykázat i související náklady. Tyto náklady jsou ve Výkazu zisků a ztrát vykázány jako Ostatní provozní náklady.

Tab. 7 Zúčtování emisních povolenek

Operace	Popis	MD	Dal
1.	<i>Bezúplatné nabytí emisních povolenek prvním držitelem</i>	019	347
2.	<i>Spotřeba emisních povolenek</i>	347 548	648 019
3.	<i>Spotřeba je vyšší než počet emisních povolenek</i>	548 554(548) 347	019 459(389) <sup>2</sup> 648
4.	<i>Nákup emisních povolenek</i>	019	325
5.	<i>Prodej emisních povolenek</i>	541 315 347	019 641 648
6.	<i>Prodej emisních povolenek nakoupených účetní jednotkou</i>	541 315	019 641

Zdroj: Pokorná, 2016, vlastní zpracování

Preferenční limity jsou vykazovány především v zemědělsky orientovaných podnicích. Jedná se v první řadě o preferenční limity mléka, individuální produkční kvóty a individuální limity prémiových práv<sup>3</sup>. Bezúplatné nabytí limitů prvním držitelem účetní jednotka vykazuje obdobně jako u emisních povolenek, také vykázání v Rozvaze a Výkazu zisků a ztrát se neliší od vykazování emisních povolenek. Pokud se jedná o odpisovatelné limity, jsou vykazovány jako odpisy ostatního dlouhodobého majetku. Účetní jednotka souvztažně s odpisem rozpustí dříve poskytnuté dotace. Spotřeba neodpisovatelných<sup>4</sup> limitů se vykazuje jako ostatní provozní náklady (Kovanicová, 2012).

<sup>2</sup> Existují dva pohledy na účtování emisních povolenek, a to tvorba rezervy nebo tvorba dohadné položky pasívní.

<sup>3</sup> Pod těmito právy si lze představit chov krav bez tržní produkce mléka, tedy skot, který je chován za účelem šlechtění nebo produkci masa. Tyto práva se týkají také chovu bahnic, což je specifický pojem pro ovci, která porodila (Kovanicová, 2012).

<sup>4</sup> Tyto limity není možné odpisovat podle výkonu ani podle času (Kovanicová, 2012).

Tab. 8 Zúčtování preferenčních limitů

<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>1.</b>	<i>Bezúplatné nabytí preferenčních limitů prvním držitelem</i>	019	347
<b>2.</b>	<i>Roční odpis preferenčních limitů</i>	347	079
<b>3.</b>	<i>Spotřeba/prodej preferenčních limitů</i>	347(315) 541(548)	641(648) 019
<b>4.</b>	<i>Úplatné nabytí preferenčních limitů</i>	019	379

Zdroj: Pokorná, 2016, vlastní zpracování

#### **4.1.8 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek**

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek představuje majetek od doby jeho pořizování až do doby jeho uvedení do stavu způsobilého užívání. Tímto stavem rozumíme dokončení pořizovaného majetku a splnění funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání (Kovanicová, 2012).



## 5 Oceňování a vykazování dle české právní úpravy

V následujících subkapitolách budou popsány metody a postupy účtování podle české právní úpravy.

### 5.1 Oceňování nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva účetní jednotka může oceňovat při jejich nabytí nebo také je možné je ocenit k rozvahovému dni.

#### 5.1.1 Oceňování při nabytí

Podle české právní úpravy je možné oceňovat třemi oceňovacími základnami, jimiž jsou pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukční pořizovací cena. Zde záleží na způsobu, kterým účetní jednotka pořídila daný majetek.

Pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý majetek, který byl nabyt za úplatu. Do pořizovací ceny se také zahrnují i náklady související s pořízením předmětného majetku.

V případě, že je dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek pořízen za pomoci dotace, je nutné cenu pořízení o poskytnutou dotaci snížit.

Naopak je nutné cenu pořízení navýšit, jestliže na dlouhodobém nehmotném či odpisovaném hmotném majetku bylo provedeno technické zhodnocení, k němuž byla účetní jednotka oprávněna. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se považuje technické zhodnocení za dlouhodobý nehmotný majetek, pokud splňuje výši ocenění, kterou určila účetní jednotka. Tato hranice rovněž platí pro drobný nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a není vykázán v nákladech. Dále je nutné, aby nabyvatel uživatelského práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, byl oprávněn o něm účtovat a předmětný majetek odpisovat. Podle zákona o dani z příjmů č. 586/1992 jsou za technické zhodnocení považovány výdaje, které byly vynaloženy na každé jednotlivé ukončené technické zhodnocení.

Ocenění vlastními náklady využije účetní jednotka při oceňování majetku, který sama vytvořila. Pro určení hodnoty příslušného aktiva je nutné započíst všechny náklady jak přímé, tak i nepřímé související s příslušným aktivem.

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by bylo možné pořídit příslušné aktivum v momentu účtování. Využívá se především u bezúplatně nabytých aktiv a inventarizačního přebytku. (viz subkapitola 4.1.1)

#### 5.1.2 Ocenění k rozvahovému dni

Dlouhodobý majetek je oceňován podle historických nákladů, které jsou sníženy o kumulovanou výši odpisů a o kumulovanou výši opravných položek. Záleží tedy, zda bylo aktivum prvotně oceněno pořizovací cenou, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou.

Jestliže během účetního období došlo ke změně hodnoty předmětného aktiva, je třeba tuto změnu zachytit. Dočasné zvýšení hodnoty předmětného aktiva nevycházíme ze zásady opatrnosti, tato změna je pouze popsána v příloze k účetní závěrce. Pokud se hodnota předmětného aktiva dočasně snížila, je nutné vytvořit opravnou položku k tomuto aktivu. Ve směrné účtové osnově se opravné položky nacházejí ve skupině 09.

Opravnou položku je možné vytvořit, pokud je inventarizací prokázáno snížení hodnoty. Toto snížení je dočasného<sup>5</sup> charakteru a není vyjádřeno jinak. (zákon č. 563/1991 Sb.)

Tab. 9 Přechodné snížení hodnoty

<b>Přechodné snížení hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku zjištěné při inventarizaci</b>			
<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>1.</b>	<i>Snížení hodnoty majetku zjištěné v následujícím období</i>	557	091
<b>2.</b>	<i>Zrušení opravné položky</i>	091	557

Zdroj: Kovanicová, 2012, vlastní zpracování

## 5.2 Pořízení dlouhodobých nehmotných aktiv

Dlouhodobý nehmotný majetek je možné pořídit mnoha způsoby, jimiž jsou koupě, bezúplatné nabytí, vytvoření vlastní činnosti či nabytím práv.

Dlouhodobý nehmotný majetek je možné pořídit pomocí samostatného kalkulačního účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Tato skupina je zřízena především pro zjištění skutečných nákladů pořízení (vyhláška č. 500/2002, Sb.).

Majetek může být také pořízen zálohově, kdy pořízení předmětného aktiva zatím není dokončeno a nebyla ještě doručena konečná faktura. Dokud není obdržena konečná faktura, dlouhodobé i krátkodobé zálohy se vykazují jako pohledávka za dodavatelem. V okamžiku, kdy účetní jednotka obdrží konečnou fakturu, sníží celkový závazek o poskytnuté zálohy.

Po skončení pořizování majetku se dlouhodobý nehmotný majetek převede na příslušný účet účtové skupiny 01, tedy je uveden do užívání. Dlouhodobý nehmotný majetek tedy splňuje všechna kritéria, která jsou nařízena právními předpisy a také veškeré technické funkce, které jsou zapotřebí pro jeho užívání (Kovanicová, 2012).

Jiný způsob pořízení dlouhodobého nehmotného majetku je při inventarizačním přebytku. Účetní jednotka provede inventarizaci a zjistí přebytek, který není možné prokázat žádným dokladem nebo jinak stanoveným způsobem uvedeným v zákoně. Tento přebytek se nezachycuje výsledkově, do výnosů, nýbrž rozvahově na

<sup>5</sup> Jestliže je snížení hodnoty trvalého charakteru, je nutné toto snížení odepsat do nákladů v období, ve kterém vznikly.

příslušný účet skupiny 01. Dále je třeba vytvořit opravnou položku k tomuto majetku (Český účetní standard č. 007).

V případě dlouhodobého nehmotného majetku, který účetní jednotka dosud nenabyla, není možné účtovat (vyhláška č. 500/2002, Sb.).

Tab. 10 Pořízení nehmotného majetku zálohově

<b>Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku dodavatelsky</b>			
<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
1.	<i>Uhrazena záloha dodavateli</i>	051	221
2.	<i>Faktura dodavatele:</i>		
	<i>a) celkový závazek</i>	041	321
	<i>b) zúčtování zálohy</i>	321	051
	<i>c) úhrada zbytku faktury</i>	321	221
3.	<i>Vedlejší externí náklady</i>	041	321
4.	<i>Úhrada vedlejších externích nákladů</i>	321	221
5.	<i>Vedlejší interní náklady</i>	50-54	11, 22, 32
6.	<i>Aktivace interních nákladů</i>	041	(-)587
7.	<i>Uvedení do užívání</i>	01x	041
8.	<i>Roční účetní odpis</i>	551	07x

Zdroj: Kovanicová, 2012, vlastní zpracování

Tab. 11 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností

<b>Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností</b>			
<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
1.	<i>Náklady, které byly vynaloženy na pořízení DNM vlastní činností<sup>6</sup></i>	50-54	Různé účty
2.	<i>Aktivace majetku ve výši skutečných vlastních nákladů</i>	041	(-)587
3.	<i>Uvedení do užívání</i>	01x	041
4.	<i>Roční účetní odpis</i>	551	07x

Zdroj: Kovanicová, 2012, vlastní zpracování

<sup>6</sup> Tyto náklady představují především mzdy, spotřebu materiálu a energií, odpisy, aj.

Tab. 12 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku bezúplatně

<b>Bezúplatné nabytí dlouhodobého nehmotného majetku</b>			
<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>1.</b>	Majetek získaný darem	041	648
<b>2.</b>	Uvedení do užívání	01x	041

Zdroj: Kovaníková, 2012, vlastní zpracování

### 5.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Dlouhodobý majetek podléhá amortizaci jak fyzické, tak i morální. Morální amortizace souvisí s technologickým pokrokem, kdy jsou dostupnější efektivnější a výkonnější technologie. Tuto amortizaci je nutné zachytit ve finančním účetnictví pomocí odpisů, minimálně jedenkrát do roka.

Existují dva druhy odpisů, účetní a daňové. Účetní odpisy jsou plně v pravomoci účetní jednotky, která sama určí jejich výši tak, aby odpovídala skutečnému opotřebení majetku při zohlednění všech specifík účetní jednotky. Naopak daňové odpisy jsou konstruovány pro účely daně z příjmů a specifika účetní jednotky nijak nezohledňují. Jejich výše se tedy shoduje pouze ve výjimečných případech.

Kvůli požadavku věrného a poctivého zobrazení skutečnosti by účetní jednotka měla v první řadě vykazovat účetní odpisy. Daňové odpisy by měly být rozlišeny v rámci analytické evidence.

Majetek odpisuje ta účetní jednotka, která má vlastnické či jiné právo k majetku (zákon č. 586/1992 Sb.).

#### 5.3.1 Účetní odpisy

Účetní jednotka tvoří odpisy pouze k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku.

Roční odpis je vyjádřen v peněžních prostředcích a představuje amortizaci příslušného dlouhodobého majetku. Účetní jednotka tím, že tvoří odpisy, snižuje hodnotu příslušného majetku prostřednictvím nákladů období. Částka, za kterou byl majetek pořízen, se tedy rozloží do několika účetních období.

V průběhu užívání dlouhodobého nehmotného majetku účetní jednotka vykazuje odpisy nepřímo na opravný účet účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku souvztažně s účtem 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (Český účetní standard č. 013).

Tab. 13 Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

<b>Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku</b>			
<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>1.</b>	<i>Požizovací cena</i>	01x	701
<b>2.</b>	<i>Tvorba odpisů</i>	551	07x

Zdroj: Kovanicová, 2012, vlastní zpracování

Účetní jednotka vytvoří odpisový plán, ve kterém stanoví výši odpisů odpovídající běžnému opotřebení v důsledku jeho užívání. Účetní jednotka rovněž určí metody odpisování, které nadále konzistentně používá. Dlouhodobý nehmotný majetek by účetní jednotka měla odepsat co nejdříve, od doby, kdy jej pořídí<sup>7</sup>. Tento postup vyplývá ze zásady opatrnosti, kdy by účetní jednotka nemusela získat ekonomické užítky z dlouhodobého nehmotného majetku, kvůli technickému pokroku.

V současnosti existuje několik metod odpisování. Nejpoužívanější metodou je odpisování majetku **jako celek** (vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Výši odpisů je možné určit z odhadu doby použitelnosti odpisovaného dlouhodobého majetku. Tento odhad určí účetní jednotka ve chvíli pořízení daného majetku podle jeho technických parametrů a také podle firemní politiky. Záleží tedy, za jak dlouhé období účetní jednotka hodlá odpisovaný majetek nahradit novým. Jedná se tedy o **časové odpisy**. Při jejich výpočtu účetní jednotka vychází z pořizovací ceny. Může využít lineárních odpisů, kdy se odepíše stejná částka v každém roce odpisování nebo zrychlených odpisů, kdy na začátku odpisování je výše odpisů nejvyšší a následně každý rok klesá. O této metodě se též hovoří jako o degresivní metodě odpisování. Rovněž je možná progresivní (zpomalená) metoda odpisování, kdy se na začátku odpisování uplatní nízká výše odpisů, a jejich výše v dalších letech odpisování narůstá. Tato metoda je typická pro budovy, které zpravidla ztrácejí hodnotu až na konci jejich životnosti (vyhláška č. 500/2002 Sb.).

V případě, že účetní jednotka odpisuje goodwill, musí se řídit příslušnými legislativními předpisy. Goodwill musí být odepsán do pěti let od nabytí podniku nebo jeho části způsobem, kdy goodwill je vykázán na účtu 075 - Oprávky ke goodwillu souvztažně s nákladovým účtem 556 - Zúčtování oprávk ke goodwillu. Naopak badwill je vykázán na účet 075 souvztažně s výnosovým účtem 645 - Zúčtování oprávk ke goodwillu (Kovanicová, 2012).

<sup>7</sup> Dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotka odpisuje ve výši amortizace, která vyplývá z jeho běžného užívání.

Tab. 14 Vykazování goodwillu

Vykazování goodwillu/badwillu			
Operace	Popis	MD	Dal
1.	<i>Goodwill</i>	556	075
2.	<i>Badwill</i>	(-)075	648
3.	<i>Plně odepsaný goodwill</i>	(-)075	(-)015

Zdroj: vlastní zpracování

### 5.3.2 Daňové odpisy

V roce 2004 proběhla novelizace zákona o daních z příjmů, kde byl opět<sup>8</sup> stanoven pojem dlouhodobý nehmotný majetek a stanoven postup jeho odpisování. Zákon vymezuje výši pořizovací ceny hmotného či nehmotného majetku, od které je možné tento majetek považovat za dlouhodobý. U dlouhodobého nehmotného majetku musí být pořizovací cena vyšší než 60 000 Kč.

Podle zákona o daních z příjmů je účetní jednotce povoleno odpisovat dlouhodobý nehmotný majetek (viz kapitola 4), který splňuje stanovená kritéria. Mezi tato kritéria patří především doba použitelnosti delší než jeden rok, pořizovací cena vyšší než 60 000 Kč a způsob nabytí tohoto majetku, který je stanoven v zákoně.

Podle zákona o dani z příjmů 586/1992 Sb. není možné za dlouhodobý nehmotný majetek považovat 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). Také se pro účely tohoto zákona nepovažuje 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.

Dlouhodobý nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat také osoba, která nabyla právo užívání za úplatu. Pro takovýto majetek, u něhož má poplatník sjednané právo užívání na dobu určitou, je roční odpis vypočten jako podíl vstupní ceny (zvýšené vstupní ceny<sup>9</sup>) a doby, která je sjednaná ve smlouvě. V ostatních případech se odpisuje rovnoměrně bez přerušení:

- audiovizuální dílo 18 měsíců;
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců;
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

<sup>8</sup> Mezi lety 2001 až 2003 zákon o daních z příjmů upravoval pouze odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Postup odpisování dlouhodobého nehmotného majetku definován nebyl. Účetní jednotka odpisovala dlouhodobý nehmotný majetek podle svých potřeb. Výše odpisů byla uznána jako daňový náklad (Kovanicová, 2012).

<sup>9</sup> Je to cena nabytí navýšená o technické zhodnocení.

Jestliže účetní jednotka nabyla dlouhodobý nehmotný majetek vkladem nebo přeměnou, nabyvatel pokračuje v odpisování, které již započal předchozí vlastník daného majetku, pokud u tohoto majetku mohly být odpisy uplatňovány.

Odpisy se stanovují na celé měsíce a počínají následujícím měsícem po dni, kdy byly splněny patřičné podmínky pro odpisování. Pokud poplatník uzavřel smlouvu s právem užívání dlouhodobého nehmotného majetku na dobu určitou, pak může stanovit odpisy s přesností na dny.

Tab. 15 Výpočet daňového odpisu u osoby disponující právem užívání předmětného nehmotného majetku

*Dlouhodobého nehmotného majetku byl pořízen 1. března za částku 360 000 Kč. Poplatník má ve smlouvě sjednané právo užívání na dobu tří let.*

Rok	Výpočet ročního odpisu	Daňový odpis
1.	$360\,000/36 * 10$	100 000,-
2.	$360\,000/36 * 12$	120 000,-
3.	$360\,000/36 * 12$	120 000,-
4.	$360\,000/36 * 2$	20 000,-
	<b>Celkem</b>	<b>360 000,-</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Zákon o dani z příjmů definuje technické zhodnocení 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 převyší částku 40 000 Kč. Jako technické zhodnocení jsou považovány i výdaje, které tuto částku nepřevyšují, jestliže účetní jednotka rozhodne, že tyto výdaje jako náklad podle § 24 neuplatní. Účetní jednotka pokračuje v odpisování rovnoměrně ze zvýšené vstupní ceny, která je snížena o odpisy, které již byly uplatněny. Minimální doba odpisování technického zhodnocení je:

- pro audiovizuální díla 9 měsíců
- pro software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 18 měsíců,
- pro nehmotný majetek, u něhož je právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou,
- pro ostatní nehmotný majetek 36 měsíců.

Pokud po ukončení technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, jehož pořizovací cena je nižší než 60 000 Kč a jehož účetní odpisy byly uplatňovány jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2, dojde ke zvýšení pořizovací ceny na částku, která převyšuje 60 000 Kč, potom se tento nehmotný majetek odpisuje ze vstupní ceny při splnění podmínek, které jsou uvedeny v zákoně jako nově pořízený nehmotný majetek. Odpisy pro účely tohoto zákona lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy. Jestliže je doba užívání práva na dobu určitou prodloužena, vstupní cena je zvýšena o hodnotu technického zhodnocení a v odpisování se pokračuje z této zvýšené vstupní ceny, která je ponížena o již uplatněné odpisy (zákon č. 586/1992 Sb.).

Tab. 16 Výpočet rovnoměrného daňového odpisu při technickém zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku

*Poplatník pořídil ostatní dlouhodobý nehmotný majetek 1. května v hodnotě 360 000 Kč. 1. března následujícího roku bylo provedeno technické zhodnocení ve výši 62 000 Kč.*

Rok	Výpočet ročního odpisu	Daňový odpis
1.	$360\,000/72 * 8$	40 000,-
2.	$360\,000/72 * 2$ $(310\,000 + 62\,000)/60 * 10$	10 000,- 60 000,-
3.	$372\,000/60 * 12$	72 000,-
4.	$372\,000/60 * 12$	72 000,-
5.	$372\,000/60 * 12$	72 000,-
6.	$372\,000/60 * 12$	72 000,-
7.	$372\,000/60 * 4$	24 000,-
	<b>Celkem</b>	<b>422 000,-</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### 5.4 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku

Účetní jednotka zpravidla vyřazuje majetek jeho prodejem, fyzickou likvidací, bezúplatným převodem, darováním, zjištěním manka, aj. Způsob vykazování se různí od případu pozbytí předmětného majetku.

Jedná-li se o odpisovaný hmotný či nehmotný majetek, účetní jednotka je povinna vyřadit z účetnictví pořizovací cenu a stejně tak i oprávkou vztažené k předmětnému majetku. Jestliže odpisovaný majetek není plně odepsán a v účetnictví účetní jednotky má tento majetek zůstatkovou cenu, je zapotřebí, aby byl proveden jednorázový odpis z účtu oprávek na účet:

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku, jestliže byl majetek vyřazen prodejem;
- 543 – Dary, jedná-li se o darování;
- 549 – Manka a škody, v situaci, kdy byl majetek vyřazen v důsledku vzniku manka či škody;
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, jestliže vyřazení majetku proběhlo likvidací;
- 411 – Základní kapitál, jedná-li se o případ delimitace či jde-li o restituci majetku státního podniku;
- 36x – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva, byl-li předmětný dlouhodobý majetek vyřazen vkladem do jiné obchodní společnosti či družstva;

Vyřazuje-li účetní jednotka neodpisovaný dlouhodobý majetek, musí jej vykazovat v pořizovacích cenách. Účetní jednotka opět musí v účetnictví zachytit příčinu vyřazení (Český účetní standard 013).



Tab. 17 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku likvidací

<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>1.</b>	<i>Konečný zůstatek DNM<sup>10</sup></i>	500	01x	702
<b>2.</b>	<i>Konečný zůstatek oprávek k DNM</i>	450	702	07x
<b>3.</b>	<i>Vyřazení pořizovací ceny z evidence</i>	500	07x	01x
<b>4.</b>	<i>Jednorázový odpis zbytkové ceny</i>	50	551	07x
<b>5.</b>	<i>Vynaložené náklady na vyřazení</i>	8	50-54	Různé účty
<b>6.</b>	<i>Hodnota zbylého DNM</i>	4	01x	648

Zdroj: Kovanicová, 2012, vlastní zpracování

Tab. 18 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku prodejem

<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>1.</b>	<i>Konečný zůstatek DNM</i>	500	01x	702
<b>2.</b>	<i>Konečný zůstatek oprávek k DNM</i>	450	702	07x
<b>3.</b>	<i>Vyřazení pořizovací ceny z evidence</i>	500	07x	01x
<b>4.</b>	<i>Jednorázový odpis zbytkové ceny</i>	50	541	07x
<b>5.</b>	<i>Faktura za prodej</i>	100	31x	641

Zdroj: Kovanicová, 2012, vlastní zpracování

---

<sup>10</sup> Dlouhodobý nehmotný majetek

## 6 Mezinárodní účetní standardy

V současné době se projevuje trend integrace, kdy se národní státy seskupují do větších celků. V důsledku těchto procesů vznikají snahy o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Počátek této harmonizace lze hledat už v 70. letech 20. století, kdy kvůli integraci mezinárodních trhů a rostoucímu trendu globalizace, bylo potřeba podniky a firmy srovnávat. Ovšem diference mezi jednotlivými národními účetními legislativami byly tak výrazné, že možnost srovnání nebo ohodnocení firmy byla prakticky nulová.

Tyto harmonizační snahy probíhají jak v Evropské unii, tak v USA. Evropská unie založila orgán International Accounting Standards Board (IASB), jehož úkolem je vytvořit soustavu mezinárodních účetních standardů, díky kterým by bylo možné plně porovnávat a hodnotit účetní výkazy. V rámci USA jsou používány Americké Všeobecně Uznávané Účetní Zásady (United States Generally Accepted Accounting Principles) (US GAAP)).

### 6.1 Harmonizace účetních systémů v Evropské unii

Proces harmonizace účetnictví v kontextu Evropské unie byl dovršen přijetím čtvrté směrnice č. 78/660/EEC z 25. července 1978 (zde byla stanovena lhůta dvou let pro její zavedení do národních účetních systémů), sedmé směrnice č. 83/349/EEC z 13. června 1983 a osmé směrnice č. 84/253/EEC 10. dubna 1984. Tyto směrnice tvoří Unijní legislativní základ a složí jako základní nástroj pro mezinárodní harmonizaci účetnictví. Tyto směrnice tvoří „kompromis“ dvou účetních systémů, anglosaského, který je používán především ve Spojeném Království a kontinentálního, který je typický pro Německo a Francii<sup>11</sup> (Bohušová, 2008).

#### **6.1.1 SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS**

V této směrnici jsou jasně definovány pojmy jako malý, střední a velký podnik podle kritérií jako čistý obrat, bilanční suma a počet zaměstnanců.

---

<sup>11</sup> Dle Fichauera (2010) je pro kontinentální systém je typická provázanost daní s účetnictvím a poskytovatelé kapitálu jsou finanční instituce, kdežto v anglosaském systému je účetní systém relativně nezávislý na daňovém a kapitál je poskytován na institucionalizovaném kapitálovém trhu.

Dále se směrnice věnuje administrativní zátěži mikrosubjektů, které mají možnost sestavit rozvahu a výkaz zisků a ztrát velice jednoduše. Povinnost uvádět informace v příloze účetní závěrky také téměř odpadá.

Směrnice také zjednodušuje sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky malých podniků, tím že se snížilo množství informací uvedených v příloze účetní závěrky.

Změny byly též provedeny v principu významnosti, kde v případě, že jsou skutečnosti nevýznamné, mohou být agregovány.

Je v ní vymezeno, že účetní závěrka musí obsahovat alespoň rozvahu, výkaz zisků a ztrát a přílohu účetní závěrky.

Není povinností uvádět výkaz o peněžních tocích. Směrnice také uvádí, že účetní závěrka musí splňovat princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, kdy veškerá aktiva, pasiva, finanční situace a výsledek hospodaření podniku tento princip musí splňovat (v případě výjimky, kdy je tento princip neslučitelný s některým bodem této směrnice, je zapotřebí toto uvést v příloze účetní závěrky) (Směrnice Evropského parlamentu a rady 2013/34/EU).

## 6.2 Koncepční rámec

V Koncepčním rámci jsou představeny základní principy, ze kterých se vychází při sestavování, přípravě a zveřejňování účetních závěrek.

### 6.2.1 Cíl

Cílem Koncepčního rámce je standardizovat pojmosloví, které je důležité pro využívání v účetnictví a sestavování účetní závěrky. Také se snaží usnadňovat proces harmonizace účetní legislativy a standardů. Snaží se pomoci auditorovi vydat výrok. Koncepční rámec není standard. Je to teoretický základ, který má pomoci při používání mezinárodních účetních standardů. Jsou v něm stanoveny základní principy pro sestavení účetní závěrky:

1. akruální princip
2. předpoklad neomezeného trvání podniku
3. kvalitativní vlastnosti účetních informací: srozumitelnost
4. relevance
5. spolehlivost
6. srovnatelnost – klade se na ni důraz od roku 2003, kdy se systém IAS modifikoval na IFRS. Je zde snaha o co nejmenší počet alternativních řešení (Ficbauer, 2012).

### 6.2.2 Struktura

- účel a působnost,
- uživatelé účetní závěrky a informační potřeby,
- finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici,

- základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- oceňování základních prvků účetní závěrky,
- vykazování a zveřejňování,
- koncept vlastního kapitálu a jeho uchování (Bohušová, 2008).

### 6.3 Metody oceňování

V koncepčním rámci jsou definovány principy a postupy, které vymezují způsob oceňování. Jedná se o historickou cenu, realizovanou (vypořádací) cenu, reprodukční cenu (běžná cena) a současnou hodnotu.

#### 6.3.1 Historická cena

Při využití historických cen se oceňuje pomocí pořizovacích cen a nákladů, které byly vynaloženy pro pořízení příslušných aktiv. V situaci, kdy bylo aktivum nabyto bezúplatně, je třeba využít odhadu. Tedy odhaduje se částka, kterou by bylo nutné vynaložit pro pořízení příslušných aktiv. V případě ocenění závazků je zapotřebí zjistit peněžní sumu, která bude zapotřebí k jejich úhradě. Jedná-li se o nakupovaná aktiva, pak se vychází z pořizovací ceny aktiv. Je to tedy suma peněžních prostředků, která je zapotřebí pro pořízení aktiva a přepravu na místo a do podmínek k jeho užívání. Pokud je aktivum vyrobeno ve vlastní režii, za historickou cenu jsou považovány výrobní náklady (přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režie). V mezinárodních účetních standardech jsou tyto náklady nazvány jako náklady na přeměnu (Dvořáková, 2014).

#### 6.3.2 Realizovaná (vypořádací) cena

Realizovatelná neboli vypořádací hodnota se využívá v situacích, kdy podnik plánuje aktiva prodat. Jedná se o hodnotu aktiv, kterou by podnik získal v případě jeho prodeje za běžných podmínek a při obvyklém způsobu prodeje. Pro zjištění čisté realizovatelné hodnoty je zapotřebí odečíst přímé náklady prodeje. V situaci oceňování závazků se vychází z nediskontované částky peněžních prostředků, které jsou nutné k úhradě závazků vzniklých z běžného podnikání a za standardních okolností k datu jeho ocenění (Ficbauer, 2012).

#### 6.3.3 Reprodukční (běžná) cena

Za běžnou neboli reprodukční cenu je možné považovat částku peněžních prostředků, které jsou na trhu zapotřebí pro pořízení příslušných aktiv k datu jejich ocenění. Jedná se zde o pohled kupujícího, který má v úmyslu pořídit příslušná aktiva. V případě ocenění závazků se vychází z nediskontované částky peněžních prostředků, za kterou by bylo možné vypořádat závazek v současné době. Pro ocenění závazků je potřeba nediskontovaná částka peněžních prostředků, která je nutná pro jeho vypořádání v současnosti (Dvořáková, 2014).

### 6.3.4 Současná hodnota

Tato metoda se v České Republice nevyužívá. Jedná se o metodu, kdy současná hodnota aktiv odráží diskontovanou hodnotu budoucích peněžních toků, které je možné očekávat z aktiva. V případě závazků se používá současná hodnota budoucích čistých odtoků peněžních prostředků potřebných pro vypořádání příslušných závazků (Bohušová, 2008).

Rovnice 1: Výpočet současné hodnoty

$$\text{Současná hodnota splátek} = \sum P/(1 + i)^n,$$

kde:

*P* – jednotlivé splátky

*i* – úroková míra

*n* – počet diskontovaných splátek

Zdroj: (Bohušová, 2008)

### 6.3.5 Reálná hodnota (Fair value)

Oceňovací základna na bázi reálné hodnoty v Koncepčním rámci definována není, avšak v praxi je využívána. V roce 2013 byl vydán standard IFRS 13 – Ocenění v reálné hodnotě, který řeší problematiku reálné hodnoty. Za reálnou hodnotu je považována taková částka, za kterou by bylo běžně na trhu možné pořídit příslušná aktiva. Není to však běžná tržní cena, je to cena, která by byla sjednána účastníky směny. Aktiva, které je výhodné oceňovat reálnou hodnotou, jsou taková aktiva, jejichž cenu lze zjistit z nějakého aktivního trhu. Pod takovým trhem si lze představit burzu, trh s pozemky, aj. Vhodnými aktivy k ocenění reálnou hodnotou jsou tedy pozemky, ropa, cenné papíry, komodity, aj. V případě, že takový trh neexistuje, vychází se z hodnoty poslední uskutečněné směny, z ceny totožného nebo obdobného aktiva se zohledněním rozdílů nebo ze současné hodnoty budoucích peněžních toků (Ficbauer, 2012).

## 6.4 Přeceňovací modely

Přeceňovací modely slouží k zachycování změn hodnoty přeceňovaných aktiv. Vychází se zde z reálné hodnoty (rozvahový, výsledkový a kombinovaný model) nebo z pořizovací ceny (model pořizovací ceny).

### 6.4.1 Model pořizovací ceny

Tento model využívá historických cen a zásady opatrnosti, proto v tomto modelu není možné přeceňovat směrem nahoru. Tedy je použita vždy nižší cena z historické i tržní ceny. Nastane-li situace, že tržní cena je nižší než historická, pak je nutno výsledkově snížit hodnotu tohoto majetku, jako ztrátu ze snížení hodnoty, do pří-

slušného období<sup>12</sup>. Naopak je-li tržní hodnota vyšší, je třeba opět nastalou situaci zachytit výsledkově, maximálně však do výše historické ceny případně snížené o oprávkou. Toto přecenění upravuje standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv (Dvořáková, 2014).

#### **6.4.2 Model reálné hodnoty rozvahový**

Pro rozvahový model je typické, že přeceňovací rozdíly jsou zachyceny ve vlastním kapitálu, konkrétně se vytvoří fond z přeceňování a ten se buď zvyšuje anebo snižuje. Rozvahový model využívá standard IAS 39 pro přeceňování finančních nástrojů na prodej (realizovatelná finanční aktiva). Rozvahový model je využíván pro dočasné snížení reálné hodnoty. V případě, že toto snížení je trvalého charakteru, je třeba zachycení ve vlastním kapitálu zrušit a pokles zachytit výsledkově (Bohušová, 2008).

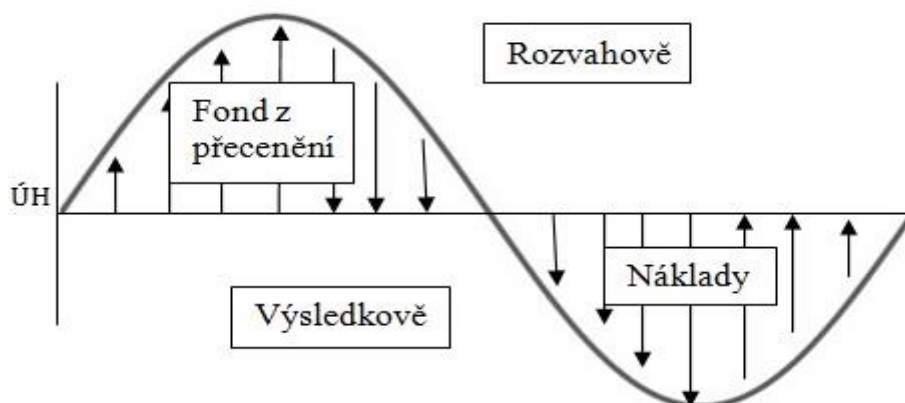
#### **6.4.3 Kombinovaný model**

Tento model slouží pro oceňování dlouhodobého neodpisovaného majetku. Využívá zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Nastane-li situace, že účetní hodnota je menší než reálná hodnota, pak účetní jednotka vytváří fond z přecenění, přeceňuje tedy rozvahově. Jestliže je účetní hodnota větší než reálná hodnota, účetní jednotka účtuje výsledkově do nákladů. Problémem tohoto modelu je, že jakmile se účetní jednotka rozhodne použít tento model na odpisovaný majetek, tak jí vzniká povinnost účtovat o odložené dani (Bohušová, 2008).

---

<sup>12</sup> Tento postup je upraven standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, kdy se snížení hodnoty aktiv účtuje jako ztráta ze snížení.

Obr. 1 Kombinovaný model



Zdroj: Bohušová, vlastní zpracování

## 6.5 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Tento standard se zabývá nehmotnými i hmotnými aktivy. Stanovuje pojem aktiva se sníženou hodnotou a povinnosti účetní jednotky při zveřejňování informací, vykazování a oceňování příslušných aktiv.

### 6.5.1 Cíl a rozsah působnosti

Standard si stanovuje za cíl stanovit veškeré postupy, které musí účetní jednotka použít, aby bylo zajištěno, že aktiva nebudou vykázána ve vyšší hodnotě než v takové, kterou lze zpětně získat. Jestliže účetní hodnota příslušného aktiva převyšuje částku, kterou je možné zpětně získat, jedná se o sníženou hodnotu a účetní jednotka je povinna uznat ztrátu ze snížení hodnoty.

Standard IAS 36 je možné použít na všechny druhy aktiv, kromě:

- zásob<sup>13</sup>
- aktiv vzniklých ze smluv o zhotovení<sup>14</sup>;
- odložené daňové pohledávky<sup>15</sup>;
- aktiv, která vyplývají ze zaměstnaneckých požitků<sup>16</sup>;
- finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IAS 39 – Finanční nástroje: účtování, oceňování;

<sup>13</sup> Problematice zásob se podrobně věnuje standard IAS 2 – Zásoby.

<sup>14</sup> Této problematice se podrobně věnuje standard IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.

<sup>15</sup> Této problematice se podrobně věnuje standard IAS 12 – Daně ze zisku.

<sup>16</sup> Této problematice se podrobně věnuje standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky.

- investic do nemovitostí, které jsou oceňovány reálnou hodnotou<sup>17</sup>;
- biologických aktiv týkajících se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady<sup>18</sup>;
- odložené náklady na akvizice a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele, stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu IFRS 4 Pojistné smlouvy;
- dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držených k prodeji v souladu s IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti (IAS 36).

### 6.5.2 Definované pojmy

Standard definuje aktivní trh, který musí splňovat určitá kritéria, jimiž jsou:

1. aktiva, se kterými se obchoduje, musí být homogenní
2. je možné kdykoliv najít prodávající a kupující
3. ceny jsou veřejně dostupné

Také je zaveden pojem peněžotvorné jednotky, jako nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která vytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

Celopodniková aktiva jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají k budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i ostatních peněžotvorných jednotek.

Náklady prodeje jsou přírůstkové náklady, které je možné přímo přiřadit k prodeji aktiva nebo peněžotvorné jednotky, mezi něž nepatří finanční a daňové náklady.

Částkou, kterou lze získat z prodeje aktiva nebo peněžotvorné jednotky při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami, sníženou o náklady prodeje, standard rozumí jako reálná hodnota snížená o náklady na prodej.

Účetní hodnota aktiva nebo peněžotvorné jednotky, která je vyšší než jeho (její) zpětně získatelná částka, definuje standard jako ztrátu ze snížení hodnoty.

Standard rovněž stanovil pojem zpětně získatelná částka aktiva jako vyšší částku z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání (IAS 36).

### 6.5.3 Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena

V případě, že existují náznaky, že aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, účetní jednotka odhadne jeho zpětně získatelnou hodnotu.

Účetní jednotka je povinna ročně testovat goodwill pořízený v podnikové kombinaci a nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která ještě nejsou používána na snížení hodnoty, tím, že porovnává jejich

---

<sup>17</sup> Této problematice se podrobně věnuje standard IAS 40 – Investice do nemovitostí.

<sup>18</sup> Této problematice se podrobně věnuje standard IAS 41 - Zemědělství



účetní hodnotu se zpětně získatelnou částkou, bez ohledu na to, zda existují náznaky, že se jedná o aktivum se sníženou hodnotou. Testování na sníženou hodnotu může účetní jednotka provádět v průběhu celého účetního období, ale musí být provedeno pravidelně ve stejnou dobu a znovu před sestavením účetní závěrky, jestliže existuje podezření, že došlo ke snížení hodnoty aktiv v období následném po provedení pravidelného testu (Bohušová, 2008).

Pro zjištění, zda se jedná o aktivum se sníženou hodnotou, musí účetní jednotka vyhodnotit informace týkající se vnějšího a vnitřního prostředí.

Vnější informační zdroje:

- zda se tržní hodnota snížila významně více, než se dalo předpokládat v průběhu období;
- zda v průběhu období nastaly významné změny, které negativně ovlivnily účetní jednotku v technologickém, tržním, ekologickém nebo legislativním prostředí, v kterém působí účetní jednotka;
- zda v důsledku růstu tržních úrokových měr bude ovlivněna diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží jeho zpětně získatelnou hodnotu;
- účetní hodnota čistých aktiv je vyšší než její tržní kapitalizace.

Vnitřní informační zdroje:

- existují důkazy o zastarávání nebo fyzickém poškození aktiva
- z důvodu vzniku negativní události je účetní jednotka nucena přistoupit k restrukturalizaci činností, při nichž užívá aktivum, nastane vznik nečinnosti aktiva či přehodnocení doby použitelnosti příslušného aktiva z neurčité na konečnou či je účetní jednotka nucena prodat aktivum před očekávaným datem;
- účetní jednotka z údajů v interních výkazech shledá, že výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo (Krupová, 2012).

Informací, která rovněž může naznačit, že aktivum bude mít sníženou hodnotu, je situace, kdy peněžní toky potřebné k provozování aktiva jsou podstatně vyšší, než se předpokládalo nebo naopak jsou výrazně nižší, než účetní jednotka předpokládala (IAS 36).

#### 6.5.4 Vyčíslení zpětně získatelné částky

Pro vyčíslení zpětně získatelné částky je stěžejní hodnota z užívání a reálná hodnota snížená o náklady prodeje.

Jako nejlepší východisko při stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej standard považuje cenu v závazné prodejní smlouvě při transakci uskutečněné za obvyklých podmínek upravenou o přímé přírůstkové přímo přiřaditelné náklady. Reálnou hodnotu je rovněž možné určit, jako tržní cenu aktivního trhu. Tato cena je kvůli testování na snížení hodnoty snížená o náklady prodeje. Jestliže však není možné zjistit aktuální nabídkovou cenu, reálnou hodnotu sníženou o prodejní náklady lze určit jako cenu posledního uskutečněného prodeje. V situaci, kdy neexistuje aktivní trh a žádná kupní smlouva není dostupná, určí účetní jednotka cenu, kterou by byla schopná při prodání aktiva získat k rozvahovému dni po

odečtení nákladů prodeje. Náklady prodeje představují právní náklady, kolkovné a podobné transakční poplatky, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu pro jeho prodej. Za tyto náklady se však nesmí považovat náklady spojené s ukončováním provozu či náklady na reorganizaci provozu (Bohušová, 2008).

Podle IAS 36 hodnotu z užívání je možné zjistit jako současnou hodnotu předpokládaných budoucích peněžních toků, které mohou být získány ze stálého užívání aktiva a jeho konečného prodeje na konci doby jeho použitelnosti. Pro její výpočet je zapotřebí:

- odhadnout budoucí peněžní toky, které lze získat z užívání aktiva
- zahrnout očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků
- zjistit časovou hodnotu peněz, která je vyjádřena jako současná tržní bezriziková úroková míra
- zohlednit cenu za nejistotu, která plyne z aktiva
- ostatní faktory (nelikvidita, aj.)

### 6.5.5 Odhad budoucích peněžních toků

Podle IAS 36 musí účetní jednotka vytvořit plán peněžních toků, aby byla schopna vyčíslit hodnotu z užívání aktiva. Doba trvání tohoto plánu je maximálně pět let. Rovněž plán musí vycházet z předpokladů, které jsou rozumné a podložitelné. V delším období se používá extrapolace plánů, které jsou založeny na stálé nebo klesající míře tempa růstu. Pro vyčíslení budoucích peněžních toků je zapotřebí:

1. stanovit plán peněžních příjmů ze stálého užívání aktiva;
2. stanovit plán peněžních výdajů, které vznikají při tvorbě příjmů;
3. znát peněžní toky vznikající při prodeji na konci doby jeho použitelnosti

Tyto budoucí peněžní toky se odhadují pro aktiva za běžných podmínek. Ne zahrnují však odhadované budoucí peněžní příjmy nebo výdaje, které vznikají z budoucí restrukturalizace, k níž se účetní jednotka zatím nezavázala, a zvýšení výkonnosti aktiva. Rovněž nejsou zahrnuty peněžní příjmy nebo výdaje z financování (zohledňuje se časová hodnota peněz) a příjmy či platby daně ze zisku.

Dle standardu IAS 36 je diskontní sazba považována jako sazba před zdaněním, která vyjadřuje běžné tržní zhodnocení jak časové hodnoty peněz, tak i pro aktivum specifických rizik, o něž nebyly odhady budoucích peněžních toků upraveny.

Diskontní sazbu je možné odhadnout jako běžnou tržní sazbu pro podobné druhy aktiv, nebo jako vážený aritmetický průměr nákladů kapitálu obchodovatelné účetní jednotky, jejíž aktivum má obdobné procento výnosnosti a také obdobná rizika. V případech, kdy specifická sazba není na trhu dostupná, účetní jednotka je nucena diskontní sazbu odhadnout.

### 6.5.6 Vykázání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty

Podle Bohušové (2008) je třeba snížit hodnotu aktiva na jeho zpětně získatelnou částku v případě, že je jeho účetní hodnota větší než zpětně získatelná částka. Vznikne tedy ztráta ze snížení aktiva ve výši rozdílu účetní hodnoty a zpětně získatelné částky, která se vykazuje jako náklad období v období, ve kterém vznikla. Pokud však bylo aktivum již přeceněno na reálnou hodnotu, je nutné nejdříve vzniklou ztrátu zachytit rozvahově, jako snížení kapitálového fondu z přecenění. V případě že výše ztráty je vyšší než kapitálový fond, zachycuje se výsledkově. Vznikne-li ztráta ze snížení hodnoty, účetní jednotka je povinna upravit odpisy v následujících obdobích. Rovněž je povinna účtovat o odložené daňové pohledávce či závazku.

IAS 36 stanovuje pojem penězotvorná jednotka<sup>19</sup>, pro něž je velmi důležité, jestli existuje její aktivní trh. U penězotvorných jednotek se určí hodnota z užívání jako odhad hodnoty jejich tržních výstupů. Účetní hodnota penězotvorné jednotky se skládá z účetních hodnot jednotlivých aktiv, která k ní mohou být přímo přidělena nebo přiřazena na konzistentním základu (goodwill, administrativní budovy, aj. – tyto aktiva nevytvářejí peněžní příjmy, ale podílejí se na jejich tvorbě u ostatních aktiv). Do účetní hodnoty penězotvorné jednotky se nezahrnuje účetní hodnota jakéhokoli uznaného závazku, s výjimkou případů, kdy zpětně získatelná částka penězotvorné jednotky nemůže být uznána bez jejich zohlednění.

U tohoto druhu aktiva není možné odhadnout zpětně získatelnou cenu, jestliže:

- hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodeje;
- aktivum nevytváří peněžní příjmy, které jsou nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv.

IAS 36 stanovuje speciální pojem celopodnikových aktiv. Jedná se o takový typ aktiv, která nevytvářejí samostatné peněžní příjmy a jejich účetní hodnotu není možné přiřadit zkoumané k penězotvorné jednotce. Zpravidla u nich nemůže být zjištěna zpětně získatelná hodnota, kromě těch, která jsou určena k prodeji, jako jsou administrativní budovy, výzkumná centra, aj.

Jestliže je penězotvorná jednotka testována na snížení hodnoty, je zapotřebí, aby účetní jednotka identifikovala veškerá celopodniková aktiva, které se týkají zkoumané penězotvorné jednotky. Mohou nastat dva případy:

- na racionálním a konzistentním základu je možné přiřadit část účetní hodnoty celopodnikového aktiva penězotvorné jednotce. Dále účetní jednotka porovná účetní hodnotu penězotvorné jednotky, včetně poměrné části přiřazeného celopodnikového aktiva, se zpětně získatelnou částkou. Jakákoli vzniklá ztráta ze snížení hodnoty je uznána.
- na racionálním a konzistentním základu část účetní hodnoty celopodnikového aktiva není možné přiřadit penězotvorné jednotce. Účetní jednotka tedy musí postupovat:

---

<sup>19</sup> Je to nejmenší skupina aktiv, která vytváří peněžní příjmy (IAS 36).

- srovnat účetní hodnotu peněžotvorné jednotky se zpětně získatelnou částkou bez přičtení poměrné části celopodnikového aktiva a zachytit vzniklou ztrátu ze snížení hodnoty;
- určit nejmenší skupinu peněžotvorných jednotek včetně zkoumané peněžotvorné jednotky, k nimž je možné na racionálním a konzistentním základu přiřadit poměrnou část účetní hodnoty celopodnikového aktiva. Dále musí účetní jednotka porovnat účetní hodnotu této skupiny peněžotvorných jednotek se zpětně získatelnou částkou dané skupiny peněžotvorných jednotek a zachytit ztrátu vzniklou ze snížení hodnoty (IAS 36).

### 6.5.7 Rozdělení a rušení ztráty ze snížení hodnoty

Vzniklé ztráty ze snížení hodnoty aktiva se zachycuje na vrub nákladů, a to dle akruálního principu, tedy náklad je zachycen v období, ve kterém vznikl.

Ztráta ze snížení hodnoty vztahující se k peněžotvorné jednotce je zachycována v následujícím pořadí:

- aktiva, která jsou přímo odpovědná za vzniklou ztrátu ze snížení hodnoty aktiva
- přiřazený goodwill peněžotvorné jednotce
- ostatní aktiva, podle poměru odpovídajícímu jejich účetní hodnotě

Snížení účetní hodnoty aktiva nesmí být nižší než vyšší z těchto hodnot:

- čistá prodejní cena
- hodnota z užívání
- nula

Jestliže pominuly důvody, kvůli nimž účetní jednotka rozhodla o snížení hodnoty aktiva, nebo existuje podezření, že vykázání ztráty ze snížení hodnoty aktiva již není oprávněné ve vytvořené výši, účetní jednotka musí přistoupit k částečnému snížení ztráty nebo k jejímu úplnému zrušení. Důvody, které vedou účetní jednotku k vykázání ztráty ze snížení hodnoty aktiva, jsou účetní jednotkou vyhodnocovány na konci každého účetního období. Účetní jednotka snižuje ztrátu výsledkově jako zvýšení výsledku hospodaření (zvýšení výnosů), pokud však tuto problematiku neřeší jiný standard (IAS 36).

Náznaky, které účetní jednotku vedou k přehodnocení vykázání ztráty ze snížení hodnoty aktiva:

- významně se zvýšila tržní cena aktiva;
- v průběhu období vznikly změny, které účetní jednotku pozitivně ovlivnily v technologickém, legislativním, ekonomickém a tržním prostředí;
- poklesly tržní úrokové míry nebo míry výnosnosti investic;
- ekonomická výkonnost aktiva bude lepší, než bylo předpokládáno;
- nastaly pozitivní změny ve způsobu nebo rozsahu užívání.

Jestliže je rušena ztráta ze snížení hodnoty vztahující se k peněžotvorné jednotce, účetní jednotka přiřadí nejdříve ztrátu k aktivům podle poměru jejich hodnot. V situaci, kdy byla ztráta vytvořena z důvodu velice specifické vnější události, která však byla zvrácena, účetní jednotka přiřadí ztrátu ke goodwillu (IAS 36).

### 6.5.8 Zveřejnění

Podle standardu IAS 36 je účetní jednotka povinna zveřejňovat informace zvláště pro každou skupinu aktiv, které jsou:

- částka ztrát ze snížení hodnoty, které byly zachyceny ve výsledovce za příslušné období;
- částka zrušení ztrát ze snížení hodnoty, které byly zachyceny ve výsledovce za období;
- částka ztrát ze snížení hodnoty, které byly zachyceny ve vlastním kapitálu za období;
- částka zrušení ztrát ze snížení hodnoty, které byly zachyceny ve vlastním kapitálu za období.

Účetní jednotka je povinna zveřejnit všechny informace týkající se každé významné ztráty ze snížení hodnoty nebo její zrušení pro jednotlivé aktivum nebo pro peněžotvornou jednotku:

- události, díky kterým byla ztráta ze snížení hodnoty uznána nebo zrušena
- částka ztráty ze snížení hodnoty
- povahu jednotlivého aktiva a segment, ke kterému náleží nebo popis, částku podle skupin aktiv a povinně vykazovaných segmentů peněžotvorné jednotky, v případě změny skladby aktiv peněžotvorné jednotky účetní jednotka zveřejňuje současnou a předchozí skladbu aktiv peněžotvorné jednotky a důvody, které ji vedly ke změně identifikace peněžotvorné jednotky
- jestli zpětně získatelná částka byla odhadnuta reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej nebo hodnotou z užívání;
- v případě stanovení zpětně získatelné částky reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, metoda jejího odhadu
- diskontní sazba v případě, že je zpětně získatelná částka odhadnuta hodnotou z užívání

Účetní jednotka je rovněž povinna zveřejnit hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnoty a jejím zrušením. Také je nutné zveřejnit okolnosti, které vedly účetní jednotku k uznání ztrát nebo jejich zrušení.

V případech, kdy je součástí peněžotvorné jednotky goodwill nebo nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, účetní jednotka zveřejňuje:

- účetní hodnotu goodwillu, který je přiřazen peněžotvorné jednotce
- účetní hodnotu nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti, které jsou přiřazeny peněžotvorné jednotce

- základ, ze kterého byla odvozena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky
- jestliže byla zpětně získatelná částka odvozena z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej, základní předpoklady kalkulace reálné hodnoty snížené o náklady na prodej
- pokud byla zpětně získatelná částka odvozena z hodnoty z užívání, základní předpoklady, ze kterých byla odhadnuta hodnota z užívání (IAS 36).

### 6.5.9 Srovnání s českou právní úpravou

Česká právní úprava oproti mezinárodní právní úpravě nestanovuje přesný návod, jak postupovat při výpočtu snížení hodnoty. Dle české právní úpravy aktiva nesmí být nadhodnocena, uplatňuje se zde zásada opatrnosti. Krátkodobé snížení hodnoty aktiv se vykazuje jako náklady období a účetní jednotka je povinna tvořit opravnou položku. Jestliže důvody pro toto snížení pominou, hodnota aktiva se zvýší zrušením opravné položky. V případech, kdy se jedná o trvalé snížení hodnoty, účetní jednotka jej vykáže pomocí jednorázových odpisů (Kovanicová, 2012).

Další odlišností mezinárodní a české právní úpravy je v pravidelnosti testování aktiv na snížení hodnoty. Dle české právní úpravy jsou testy prováděny vždy k rozvahovému dni, ale způsob testování si účetní jednotka může zvolit sama. Mezinárodní standardy stanovují, že účetní jednotka k rozvahovému dni musí rozhodnout, zda nastaly náznaky, že došlo ke snížení hodnoty aktiva. Poté provede příslušné testování, které je přesně popsáno standardem IAS 36 (Bohušová, 2008).

## 6.6 IAS 38 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Účelem standardu IAS 38 je stanovit, kdy je možné mluvit o nehmotných aktivech, jaká kritéria aktivum musí splňovat, jak zjistit jejich hodnotu a jaké informace týkající se nehmotných aktiv má účetní jednotka zveřejňovat.

### 6.6.1 Cíl, rozsah působnosti, definice

Standard IAS 38 se týká všech nehmotných aktiv kromě několika níže popsaných případů:

- nehmotných aktiv, která spadají do rozsahu působnosti jiného standardu;
- finančních aktiv, která jsou definována v IAS 32 Finanční nástroje: vykazování;
- uznání a ocenění aktiv z průzkumu a vyhodnocení (viz IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů);
- výdajů na vývoj a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů.

V případě, že už nějaký jiný standard upravuje konkrétní typ nehmotného aktiva, tento standard se nepoužívá. Jedná se zejména o případy:

- nehmotná aktiva držená účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání (viz IAS 2 Zásoby a IAS 11 Smlouvy o zhotovení);
- odložené daňové pohledávky (viz IAS 12 Daně ze zisku);
- leasingy, které patří do působnosti IAS 17 Leasingy;
- aktiva vzniklá ze zaměstnaneckých požitků (viz IAS 19 Zaměstnanecké požitky);
- finanční aktiva, která jsou definována v IAS 32. Uznání a oceňování některých finančních aktiv je upraveno v IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka, IAS 28 Investice do přidružených podniků a IAS 31 Účasti ve společném podnikání;
- goodwill nabytý v podnikové kombinaci (viz IFRS 3 Podnikové kombinace);
- odložené pořizovací náklady a nehmotná aktiva plynoucí ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu působnosti IFRS 4 Pojistné smlouvy. IFRS 4 stanoví zvláštní požadavky na zveřejnění těchto odložených pořizovacích nákladů, ale nikoliv těchto nehmotných aktiv. Proto požadavky na zveřejnění stanovené v tomto standardu platí i pro tato nehmotná aktiva;
- dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji (nebo zahrnutá do vyřazované skupiny klasifikované jako držená k prodeji) podle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.

V tomto standardu jsou definovány pojmy související s nehmotnými aktivy. Za aktivní se považuje takový trh, na kterém se obchoduje s homogenními položkami, ceny jsou veřejně známy a je velice snadné v každém momentu najít vhodného kupujícího i prodávajícího. Doba použitelnosti je definována jako doba, kdy se očekává, že bude příslušné aktivum k dispozici pro účetní jednotku, nebo množství výrobků či podobných jednotek, jejichž získání z aktiva účetní jednotka očekává (IAS 38).

### 6.6.2 Kritéria pro rozpoznání nehmotného aktiva

Standard definuje kritéria, která musí aktivum splňovat, aby mohlo být považováno za aktivum, a těmi jsou:

1. musí být ovládáno účetní jednotkou;
2. očekává se, že z něj budou plynout ekonomické požitky;
3. musí být ocenitelné.

Nehmotné aktivum je definováno jako nepeněžní aktivum bez hmotné podstaty, které splňuje všechny výše uvedené kritéria.

Z hlediska mezinárodních účetních standardů se za nehmotná aktiva nepovažují:

- zřizovací výdaje
- výdaje vynaložené na reklamu
- výdaje na reorganizaci, přemístění části nebo celého podniku
- výdaje, které byly vynaloženy na zaškolení personálu (Bohušová, 2008).

Nehmotná aktiva dále splňují charakteristiky, jako jsou identifikovatelnost, ovládnutí aktiva a budoucí ekonomické užítky.

Za budoucí ekonomické užítky jsou považovány výnosy z prodeje, ostatní výnosy plynoucí z užívání příslušného aktiva nebo úspory na nákladech.

Identifikovatelnost byla zavedena z důvodu potřeby rozlišení nehmotných aktiv a goodwillu. Goodwill představuje druh aktiva, jehož budoucí ekonomické užítky vznikají z ostatních aktiv nabytých při podnikové kombinaci, kdy tato aktiva nelze samostatně vykazovat a jednotlivě identifikovat. Aktivum lze považovat za identifikovatelné, pokud splňuje určitá kritéria, jimiž jsou oddělitelnost – aktivum musí být možné oddělit od účetní jednotky, prodat jej nebo převést, či s ním jinak naložit. Dále aktivum musí vzniknout ze smluvních nebo jiných zákonných práv, přičemž se nebere ohled na převoditelnost či oddělitelnost od účetní jednotky.

Dalším rysem, který je požadován tímto standardem je schopnost účetní jednotky ovládat příslušné aktivum. Účetní jednotka musí být schopná zabránit ostatním v přístupu k užítkům plynoucím z příslušného aktiva a sama schopna je získat. Pro schopnost účetní jednotky ovládat aktiva je nezbytností, aby ekonomické užítky plynoucí z aktiva byly legislativně ošetřeny a soudní cestou vymáhány (licence, patenty, duševní vlastnictví, aj.) (IAS 38).

### 6.6.3 Oceňování nehmotných aktiv

Oceňování nehmotných aktiv dle standardu lze v pořizovacích nákladech. Tato pořizovací cena se skládá se samotné ceny pořízení a z nákladů spojených s pořizováním příslušného aktiva. Pořizovací cenou je myšlena cena, kterou účetní jednotka zaplatí za příslušné aktivum. Odráží se v ní očekávané budoucí užítky plynoucí z pořizovaného aktiva. Pořizovací náklady je možno rozdělit na samotnou pořizovací cenu, do níž je započítáno clo a daně a uplatněny slevy. Dále se pořizovací cena dělí na náklady přímo přiřaditelné přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití. Tyto přímo přiřaditelné náklady jsou:

1. mzdy a jiné mzdové náklady
2. odměny pro různé externí odborníky při zavádění příslušného aktiva do provozuschopného stavu
3. náklady na provádění potřebných testů poruchovosti aktiva

Naopak náklady na zavádění nového výrobku/služby, náklady na provozování podnikatelské činnosti na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na zaškolení zaměstnanců) a také správní a jiné obecné režijní náklady do nákladů pořízení nelze zahrnout.

V situaci, kdy je aktivum pořizováno jako součást podnikové kombinace, jsou náklady na pořízení příslušného aktiva oceňovány reálnou hodnotou tohoto aktiva k datu akvizice. V případě koupi podniku kupující musí vykázat i taková nehmotná aktiva, která původní vlastník nevykazoval, a splňují kritéria stanovená pro uznání nehmotných aktiv. Toto ustanovení je zavedeno pro oddělení goodwillu a veškerých nehmotných aktiv (Bohušová, 2008).

Pro ocenění nehmotných aktiv pořízených v podnikové kombinaci v reálné hodnotě je opět zapotřebí je oddělit od goodwillu. Některá nehmotná aktiva tuto



podmínku splňují, jiná však nemohou být vykázána jinak než jako soubor aktiv (obchodní značka minerální vody související s pramenem nebo název časopisu, který nelze prodat odděleně od databáze předplatitelů, aj.). Tyto soubory aktiv jsou vykázány jako jedno aktivum, ale musí být odděleno od goodwillu. Pro tento způsob vykázání se však předpokládá stejná doba použitelnosti těchto aktiv.

Náklady na již probíhající projekt vědy a výzkumu, který byl pořízen samostatně nebo v podnikové kombinaci:

- budou vykázány jako náklady období, v němž byly vynaloženy, jedná-li se o výdaje určené na výzkum;
- budou vykázány jako náklady období, v němž byly vynaloženy, jestliže se jedná o výdaje, které byly vynaloženy na vývoj, ale nenaplní podmínky pro uznání jako nehmotné aktivum
- navýší účetní hodnotu pořízeného probíhajícího projektu výzkumu a vývoje, jestliže se jedná o náklady vynaložené na vývoj, které splňují podmínky pro uznání nehmotného aktiva (IAS 38).

V případě pořízení aktiva směnou je zapotřebí zjistit, jestli došlo k obchodní transakci (vznikl zisk/ztráta). Aby se jednalo o obchodní transakci, je třeba naplnit stanovené podmínky:

- parametry (riziko, načasování a částka) peněžních toků z nabytého aktiva se liší od parametrů peněžních toků převedeného aktiva,
- v důsledku směny se změní specifická hodnota činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí,
- rozdíly v poměru k reálné hodnotě směněných aktiv jsou významné.

V situaci, kdy se nejedná o obchodní transakci, nejsou pořizovací náklady oceňovány v reálné hodnotě.

Standard se pečlivě věnuje rozlišení nehmotného majetku pořízeného vlastní činností a goodwillu pořízeného vlastní činností. Protože goodwill vytvořený vlastní činností nenaplnuje podmínky<sup>20</sup> stanovené pro uznání nehmotných aktiv, není možné ho za nehmotné aktivum považovat. Z toho důvodu standard stanovuje některé další podmínky, které musí nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností splňovat. Posuzuje se, zda je aktivum ve fázi výzkumu nebo ve fázi vývoje. Ve fázi výzkumu není žádné nehmotné aktivum uznáno a náklady, které byly vynaloženy, jsou účtovány v období, ve kterém vznikly. Ve fázi vývoje je aktivum uznáno jako nehmotné jen tehdy, pokud splňuje následující podmínky:

- proveditelnost dokončení nehmotného aktiva po technické stránce, tak aby bylo možné ho používat či ho prodat;
- účetní jednotka musí mít záměr nehmotné aktivum dokončit a používat ho nebo prodat;
- účetní jednotka musí prokázat svou schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodat;

---

<sup>20</sup> Nehmotné aktivum musí být spolehlivě ocenitelné, musí být identifikovatelné a oddělitelné, účetní jednotka jej musí být schopna ovládat a aktivum musí vytvářet budoucí ekonomické užítky (Bohušová, 2008).

- nehmotné aktivum musí vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky. Účetní jednotka může prokázat existenci trhu pro výstup z použití nehmotného aktiva nebo pro nehmotné aktivum jako takové nebo, v případě, že bude užíváno vnitropodnikově, jeho užitečnost;
- je zapotřebí prokázat, zda jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva;
- účetní jednotka musí být schopna spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje (Ficbauer, 2012).

V rámci standardu není možné aktivovat náklady na názvy periodik, obchodní značky, aj.

Všechny náklady týkající se nehmotného aktiva, které byly vynaloženy na jeho vývoj do doby, kdy byly naplněny podmínky pro jeho uznání, se považují za pořizovací. Výjimkou jsou náklady období, které již byly uznány v předchozích obdobích vývoje nehmotného aktiva. Tyto zaktivovat nelze.

Pod pořizovacími náklady si lze představit všechny přímo přiřaditelné náklady, které byly vynaloženy na vytvoření, výrobu a přípravu nehmotného aktiva pro provozování. Za tyto náklady je možné považovat materiál a služby, které byly spotřebovány nebo využity při vytváření nehmotného aktiva. Rovněž se mezi přímo přiřaditelné náklady řadí zaměstnanecké požitky, tedy zejména mzdy, vynaložené na tvorbu nehmotného aktiva. Taktéž můžeme mezi přímo přiřaditelné náklady zařadit různé poplatky spojené s tvorbou nehmotného aktiva a také odpisy licencí a patentů.

Naopak mezi přímo přiřaditelné náklady nelze zařadit prodejní, správní a režijní výdaje, provozní ztráty a zjištěné neefektivní výdaje a výdaje, které byly vynaloženy na zaškolení zaměstnanců pro práci s příslušným aktivem (Bohušová, 2008).

Nehmotná aktiva je možné oceňovat v modelu historických cen nebo přeceňovat. Standard nařizuje použít jeden model pro stejnou skupinu nehmotných aktiv. Za skupinu aktiv jsou považována taková nehmotná aktiva, která mají obdobnou využitelnost v rámci činnosti podniku nebo mají podobnou podstatu.

V modelu historických cen se aktivum vykáže v pořizovací ceně a v průběhu doby jeho využívání se postupně odepisuje jeho cena o příslušné odpisy a ztráty ze snížení hodnoty.

V případě využívání přeceňovacího modelu na reálnou hodnotu se vždy periodicky k datu přecenění musí provést přeceňování na reálnou hodnotu. Nelze však přeceňovat taková nehmotná aktiva, která nebyla uznána nebo při prvotním uznání je přecenit jinak než v rámci pořizovacích nákladů (IAS 38).

Jestliže bylo aktivum prvotně oceněno v pořizovacích nákladech, ale část jich nebyla uznána za náklady na pořízení nehmotného aktiva, protože nesplňovaly kritéria uznání, je možné použít přeceňovací model pro celé aktivum. Také je možné tento model použít pro nehmotná aktiva pořízená ze státní dotace.

Pro některé skupiny nehmotných aktiv nelze přeceňovací metodu použít, z důvodu neexistence aktivního trhu, z něhož by byla zjištěna reálná hodnota. Tato

aktiva lze oceňovat pouze modelem historických cen, které jsou sníženy o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty.

Pokud je nehmotné aktivum přeceňováno, je zapotřebí kumulované odpisy k datu přecenění buď:

1. poměrně přepočíst ke změně hrubé hodnotě aktiva. Jinými slovy se účetní hodnota aktiva po přecenění rovná přeceněné částce;
2. eliminovat proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku.

Přecenění se vykazuje rozvahově v případě zvýšení ocenění, navyšuje se vlastní kapitál (fond z přecenění). V situaci snížení ocenění se vykazuje výsledkově do nákladů (Bohušová, 2008).

#### 6.6.4 Doba použitelnosti

Dobu použitelnosti stanovuje účetní jednotka. Ta rozhoduje, zda je doba použitelnosti konečná nebo neurčitá. V případě, že je konečná určí účetní jednotka její délku nebo počet výstupů plynoucích z nehmotného aktiva po dobu jeho užívání (jsou amortizována obdobně jako odpisy). Aktivum s neurčitou dobou použitelnosti je takové, kdy účetní jednotka při vyhodnocení všech relevantních faktorů není schopna určit dobu trvání čistého peněžního toku ve prospěch účetní jednotky (nejsou amortizována) (IAS 38).

Faktory, které účetní jednotka musí zohlednit při rozhodování o době použitelnosti nehmotného aktiva:

- očekávané využití aktiva v účetní jednotce;
- životní cyklus aktiva, kdy účetní jednotka vychází z veřejně dostupných informací o odhadu použitelnosti obdobných aktiv;
- technické, technologické, komerční a morální opotřebení nebo zastarání;
- stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá, a změny tržní poptávky;
- očekávané chování konkurence;
- úroveň výdajů na údržbu nezbytnou pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva;
- doba ovládnutí aktiva a právní nebo jiná omezení využití aktiva, (doba platnosti souvisejících nájemních smluv);
- závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv podniku (Bohušová, 2008).

U aktiv s konečnou dobou použitelnosti je nutno celou částku systematicky rozdělit na celé období použitelnosti příslušného aktiva. Odepisování se zahajuje k datu uvedení do užívání a ukončuje se dřívějším z dat klasifikace aktiva jako aktivum držené k prodeji v souladu s IFRS 5 anebo vyřazení aktiva. Metod odepisování aktiv je několik<sup>21</sup> (výkonová, degresivní, lineární), avšak nejpopulárnější je metoda lineárního odepisování, jež je používána v případě, že není přesně možné

<sup>21</sup> Odpisová metoda by měla záviset na typu aktiva a jeho využívání v podniku (Bohušová, 2008).

určit budoucí ekonomické užítky plynoucí z daného aktiva. Odpisy jsou zpravidla účtovány výsledkově, jako náklady období (Ficbauer, 2012).

Aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nejsou odpisována. Testují se na snížení hodnoty podle standardu IAS 16 - Snížení hodnoty aktiv, tím že se porovnává jeho účetní hodnota s hodnotou zpětně získatelnou. Testování se zpravidla provádí jednou ročně, může však častěji, když existují náznaky, že by se mohla snížit hodnota nehmotného aktiva. Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti podléhají kontrole, jestli se nezměnily faktory, kvůli kterým bylo nehmotné aktivum posouzeno jako aktivum s neurčitou dobou použitelnosti (IAS 38).

### 6.6.5 Vyřazení a likvidace

Nehmotné aktivum může být vyřazeno z důvodu prodeje (prodej je účtován jako výnos, ztráty se vykazují jako rozdíl mezi prodejní ceny a zůstatkové hodnoty), nehmotné aktivum může být přerazeno jako aktivum držené k prodeji anebo vyřazeno z důvodu nepotřebnosti (zůstatková cena se zachycuje do nákladů) (Bohušová, 2008).

### 6.6.6 Zveřejňování

Informace o nehmotných aktivech musí účetní jednotka zveřejňovat odděleně pro každou skupinu (software, licence, aj.) a rozlišit nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností.

Standard vyžaduje po účetní jednotce tyto informace:

- zda jsou doby použitelnosti konečné nebo neurčité, jestliže se jedná o konečné doby, musí zveřejnit jejich délku nebo použité odpisové sazby;
- odpisové metody, které účetní jednotka využila pro nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti;
- hrubou účetní hodnotu, kumulované odpisy a snížení hodnoty aktiv;
- vazba na řádky výkazu o úplném výsledku, ve kterých jsou uvedeny jakékoliv odpisy nehmotných aktiv;
- účetní hodnotu nehmotných aktiv na počátku a na konci účetního období, nehmotná aktiva rozlišit na aktiva vyrobená vlastní činností, nakoupená samostatně a pořízená v podnikové kombinaci, a zveřejnit analýzu příčin změn jejich účetní hodnoty;
- u nehmotných aktiv, která jsou pro účetní jednotku významná se, musí zveřejnit jejich popis, účetní hodnotu a jejich zbývající dobu použitelnosti;
- v případě aktiv získaných pomocí státní dotace a oceněných při výchozím uznání reálnou hodnotou je účetní jednotka povinna zveřejnit jejich reálnou hodnotu, účetní hodnotu a způsob ocenění po výchozím uznání;
- jestliže účetní jednotka přecenila nehmotná aktiva na reálnou hodnotu je povinna zveřejnit skupinu aktiv, která byla přeceněna, výši přírůstku

z přecenění nehmotných aktiv a omezení, která brání v rozdělení tohoto přírůstku akcionářům;

- metody, které účetní jednotka využila pro zjištění reálné hodnoty nehmotných aktiv (Bohušová, 2008).

U nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti je účetní jednotka povinna zveřejnit jejich účetní hodnotu a důvody, kvůli kterým není schopna určit dobu použitelnosti příslušných aktiv (IAS 38).

V případě nákladů na vědu a výzkum účetní jednotka musí zveřejnit agregované částky, které byly uznány jako náklady období.

Standard rozlišuje skupiny nehmotných aktiv, které mají podobnou podstatu a využití pro činnost účetní jednotky. Jedná se o:

- značky;
- názvy periodik a publikační tituly;
- počítačový software;
- licence a koncese;
- autorská práva, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva;
- receptury, formy, modely, návrhy a prototypy a
- nedokončená nehmotná aktiva (Bohušová, 2008).

#### 6.6.7 Srovnání s českou právní úpravou

V české právní úpravě se dlouhodobými nehmotnými aktivy nezabývá žádný standard. Jsou upravována společně s dlouhodobými hmotnými aktivy v rámci Českého účetního standardu 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Zásadní odlišnost české právní úpravy od IAS 38 je ve vymezení dlouhodobých nehmotných aktiv. Česká právní úprava považuje zřizovací výdaje za dlouhodobá nehmotná aktiva<sup>22</sup>, kdežto v rámci IAS 38 jsou vykazovány jako náklady období. Další diferencí mezi IAS 38 a českou právní úpravou je v nehmotných výsledcích vědy a výzkumu. Česká právní úprava nerozlišuje fáze výzkumu a vývoje. Jestliže jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje určeny k opakovanému prodeji či byly nabyty od jiných osob, jsou aktivovány do majetku.

Česká právní úprava definuje nehmotný majetek jako takový majetek, který je připraven k použití a splňuje všechny zákonem stanovené podmínky.

V obou právních úpravách jsou nehmotná aktiva oceňována na úrovni pořizovacích nákladů. V situaci, kdy bylo nehmotné aktivum vytvořeno vlastní činností, pak je možné v české právní úpravě jej ocenit vlastními náklady. Nehmotná aktiva, která byla darována nebo vložena se oceňují v reprodukčních pořizovacích cenách.

Rozdíly mezi IAS 38 a českou právní úpravou rovněž jsou u nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností. Podle české právní úpravy je možné vlastní náklady vynaložené na pořízení nehmotného aktiva aktivovat, pokud bylo toto nehmotné aktivum vytvořeno za účelem obchodování. Podle mezinárodní právní úpravy je

---

<sup>22</sup> Podle české právní úpravy se aktivují do majetku a odepisují se maximálně 5 let (Bohušová, 2008).

možné k nehmotnému aktivu přiřadit pouze přímé náklady vynaložené na pořízení příslušného nehmotného aktiva.

Oceňování v reálné hodnotě není přípustné dle české právní úpravy. Je možné pouze snížit hodnotu příslušného aktiva vytvořením opravné položky.

Rovněž česká právní úprava nerozlišuje nehmotný majetek s konečnou dobou použitelnosti a s neurčitou dobou použitelnosti<sup>23</sup>. V české právní úpravě jsou pouze nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti.

Dle české právní úpravy jsou aktiva odpisována do výše své hodnoty, česká právní úprava tedy nezná pojem zbytková hodnota (Bohušová, 2008).

## 6.7 SIC 32 – Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky

Předmětem této interpretace jsou vynaložené výdaje na vytvoření webových stránek.

SIC 32 definuje jednotlivé fáze vývoje webových stránek:

- plánování – definují se cíle, vypracují se studie proveditelnosti a vyhodnotí se možné alternativy
- vývoj aplikací a infrastruktury – registrace domény, nákup potřebného technologického a programového vybavení a jeho instalace
- tvorba designu – návrh grafické podoby stránek
- tvorba obsahu – tvorba, nákup, příprava a nahrání informací na server před dokončením webových stránek

Po dokončení výše uvedených fází nastává provozní etapa, kdy účetní jednotka rozšiřuje a udržuje aplikace, infrastrukturu a grafickou podobu webových stránek.

V souvislosti s vykazováním interních výdajů na webové stránky vznikají následující otázky:

- jsou webové stránky nehmotným aktivem vytvořeným vlastní činností podle IAS 38;
- jaký je nejvýhodnější postup při vykazování těchto výdajů?

Interpretace se nevztahuje na vynaložené výdaje, které jsou spojeny s provozováním, nákupem a sestavováním technických prostředků<sup>24</sup> webových stránek. Rovněž se interpretace netýká výdajů vynaložených na nehmotná aktiva, která účetní jednotka drží za účelem prodeje nebo za účelem pronájmu.

---

<sup>23</sup>Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nelze odpisovat, pouze se testují na snížení hodnoty dle IAS 36.

<sup>24</sup> Dle SIC 32 technické prostředky představují webový, testovací či provozní server a připojení k internetu.

### 6.7.1 Řešení

Webové stránky, které účetní jednotka vytvořila vlastní činností, jsou považovány za nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, která jsou vykazována podle standardu IAS 38.

Účetní jednotka je tedy schopná prokázat, že webové stránky přinášejí budoucí ekonomické užítky (pomocí webových stránek účetní jednotka získala další objednávky a zvýšily se jí výnosy). Účetní jednotka musí posuzovat podstatu každé aktivity, kvůli které byly vynaložené výdaje a rovněž fázi tvorby webových stránek:

- fáze plánování je obdobná jako fáze výzkumu stanovená standardem IAS 38.54-56 a výdaje vynaložené na tuto fázi se vykazují jako náklady období, ve kterém vznikly;
- fáze tvorby infrastruktury a aplikací, grafického designu a obsahu odpovídá fázi vývoje podle IAS 38.57-64. Výdaje, které byly vynaloženy na tvorbu webových stránek, se vykazují jako náklady na pořízení nehmotného aktiva, jestliže jsou přímo přiřaditelné;
- vynaložené výdaje ve fázi tvorby obsahu jsou vykazovány podle IAS 38.69(c) jako náklad toho účetního období, ve kterém vznikly;
- výdaje vynaložené v průběhu provozní etapy, účetní jednotka vykazuje jako náklady období, v němž vznikly, vyjma těch, která splňují kritéria IAS 38.18. (SIC 32, 2008)

Účetní jednotka ocení webové stránky, které splňují požadavky SIC 32 a jsou tedy uznány jako nehmotná aktiva, podle metodiky IAS 38.72-87.

SIC 32 byla vydána v květnu 2001, v účinnost vstoupila 25. března 2002. Účetní jednotka je povinna aplikovat tyto úpravy v účetním období začínajícím 1. ledna 2009 nebo později.

## 6.8 Hlavní rozdíly US GAAP a IFRS/IAS

US GAAP je účetní systém založený na pravidlech a vychází ze zvykového práva. Naproti tomu systém účetního výkaznictví IFRS/IAS je založen především na zásadách. Otázkou tedy je, který z těchto účetních systémů vede k lepším výsledkům.

Jedním z hlavních rozdílů mezi IFRS/IAS a US GAAP je vykazování závazků v jejich současné hodnotě<sup>25</sup>. IFRS/IAS vyžaduje, aby byl závazek přeceněn na současnou hodnotu, pokud by byl vzniklý rozdíl významný. US GAAP uvádí specifické výjimky, kterými jsou běžné závazky z obchodního styku splatné do jednoho roku, zálohy, jistiny, vklady klientů u bank, aj.

Dalším rozdílem je vykazování pronájmu, který má vlastnosti koupi. Podle metodiky IFRS/IAS by měl kapitálový leasing být vykázán jako aktivum, pokud je současná hodnota splátek v podstatě celá reálná hodnota majetku. Oproti tomu US GAAP jasně stanoví, že pronájmem se stává kapitálový leasing, pokud je současná hodnota splátek 90% nebo více reálné hodnoty majetku (Mládek, 2003).

---

<sup>25</sup> Pro výpočet současné hodnoty se využívá diskontování.

Tyto rozdíly byly vybrány, aby nastínily nejzásadnější rozdíl, který byl zmíněn již v úvodu subkapitoly, a to rozdíl pravidel vůči zásadám. Tento rozdíl plyne ze samotné podstaty obou hospodářství, kdy v ekonomice USA panuje jedna z největších měr konkurence na světě a míra vládních regulací je nízká. Proto je nutné, aby byla problematika účetnictví řešena do podrobností a striktně dána. Naopak v Evropské unii, kde je míra konkurence na podstatně nižší úrovni a míra vládních regulací na podstatně vyšší úrovni, je více prostoru ponecháno samotným účetním (Mládek, 2003).



## 7 Aplikace v podniku Stormware s.r.o.

### 7.1 O společnosti

Stormware s.r.o. (dále jen Stormware) je česká společnost se sídlem na Vysočině – v Jihlavě, která se zabývá vývojem softwaru pro účetní, daňové účely, rovněž pro personalistiku aj. Byla založena roku 1993 pro trh aplikací domácnosti a kanceláře. Tato firma nabízí soubor vzájemně se doplňujícího softwaru pro účetní účely a také služby zákaznické podpory.

V současnosti Stormware zaměstnává přes 150 lidí. Má pobočky jak v Česku, tak i na Slovensku. České pobočky jsou v Praze, Brně, Ostravě, Hradci Králové, Plzni, Olomouci. Na Slovensku jsou pobočky ve městech Bratislavě, Zvolenu, Košicích a Žilině. Stále spolupracuje s firmou Microsoft jako její partner s kompetencí Application Development na úrovni Gold. Společnost obdržela certifikát systému řízení jakosti podle normy ISO 9001:2008 jak v oblasti návrhu, vývoje, implementace a podpory softwarových produktů, tak v oblasti organizace a provádění seminářů a kurzů.

Firma Stormware nabízí několik druhů výrobků, z nichž je neznámější účetní software POHODA, který má různá přizpůsobení druhu činnosti či podnikovému zaměření, jako jsou Mini, Jazz, Lite, Standard, Profi, Premium, Komplet. Dalšími produkty tohoto podniku jsou POHODA Business Intelligence, PAMICA, TAX, GLX a WINLEX. ([www.portal.pohoda.cz](http://www.portal.pohoda.cz))

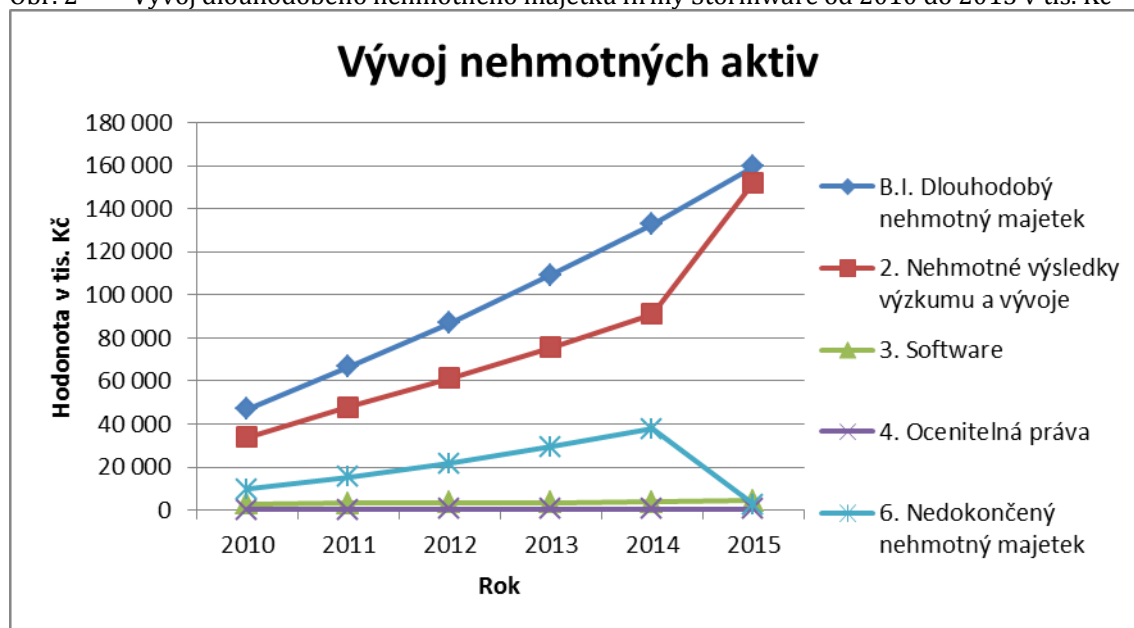
Z údajů uvedených ve výročních zprávách z let 2010 až 2015 byla vypracována rozvaha aktiv znázorňující vývoj aktiv ve společnosti Stormware.

Tab. 19 Rozvaha aktiv firmy Stormware od 2010 do 2015 (v tis. Kč)

<b>Rozvaha aktiv brutto</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Aktiva celkem</b>	214 679	262 052	307 048	358 947	418 028	449 507
<b>Dlouhodobý majetek</b>	142 247	163 501	176 774	204 844	229 952	256 831
<b>B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>46 986</b>	<b>66 747</b>	<b>86 872</b>	<b>109 149</b>	<b>132 883</b>	<b>159 594</b>
<b>2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje</b>	33 996	47 851	61 209	75 659	91 086	152 210
<b>3. Software</b>	3 015	3 231	3 461	3 598	3 619	4 405
<b>4. Ocenitelná práva</b>	305	305	405	466	466	466
<b>6. Nedokončený nehmotný majetek</b>	9 670	15 360	21 797	29 246	37 712	2 513
<b>B.II. Dlouhodobý hmotný majetek</b>	88 999	89 079	87 979	88 894	89 502	89 751
<b>B.III. Dlouhodobý finanční majetek</b>	6 262	7 675	1 923	6 801	7 567	7 486
<b>C. Oběžná aktiva</b>	66 166	92 113	123 667	147 961	181 824	185 189
<b>D. Časové rozlišení</b>	6 266	6 438	6 607	6 142	6 252	7 487

Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 2 Vývoj dlouhodobého nehmotného majetku firmy Stormware od 2010 do 2015 v tis. Kč



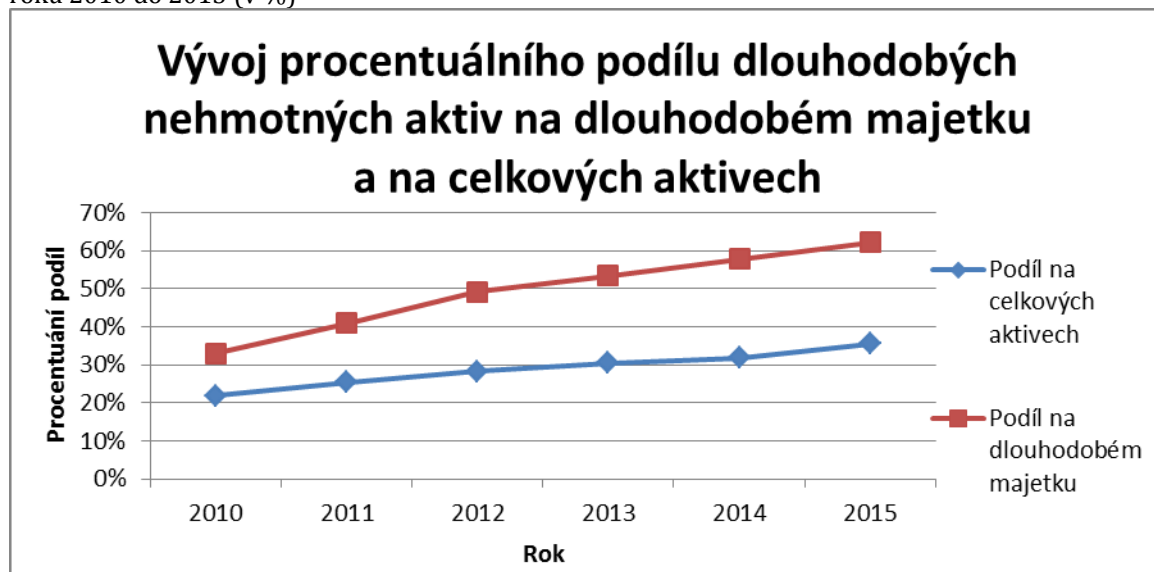
Zdroj: vlastní zpracování

Ve sledovaném období od roku 2010 do roku 2015, účetní jednotka vykazovala rostoucí trend dlouhodobého nehmotného majetku do roku 2014, kdy nastal strmý vzestup. Toto prudké zvýšení nastalo v důsledku dokončení nedokončeného nehmotného majetku, jehož výše v tomto roce prudce klesla. Dokončený nehmotný majetek byl následně převeden do nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, proto došlo v roce 2014 u této složky k tak prudkému nárůstu. Software a ocenitelná práva vykazovala pozvolný růst po celé sledované období.

Naprostou zásadní složkou dlouhodobého nehmotného majetku jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Je to dáno skutečností, že Stormware je firma, která se zabývá vývojem účetního softwaru, takže je pro ni nutností neustále vyvíjet nový software, protože IT sektor v dnešní době je velice perspektivním odvětvím, které zažívá boom.

Z údajů uvedených ve výroční zprávě, je možné vypočítat procentní podíl dlouhodobého nehmotného majetku na ostatních složkách majetku, především na celkových aktivech a na dlouhodobém majetku.

Obr. 3 Podíl dlouhodobého nehmotného majetku na celkovém majetku firmy Stormware od roku 2010 do 2015 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování

Z předchozího grafu lze vyvodit, že podíl dlouhodobých nehmotných aktiv na celkových aktivech firmy Stormware pozvolna narůstá každý sledovaný rok. Tento podíl činil v roce 2015 okolo 40%. Prudší trend zaznamenává i podíl dlouhodobých nehmotných aktiv na dlouhodobém majetku, který v roce 2010 činil více než 30%, v roce 2015 byl o 30% vyšší, tedy činil více než 60%.

## 7.2 Zúčtování nehmotného majetku

Podle výroční zprávy z roku 2014 účetní jednotka považuje za dlouhodobý nehmotný majetek takový majetek, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena je vyšší než 10 000 Kč, popřípadě majetek, jehož doba použitelnosti přesahuje jeden rok, ale pořizovací cena je nižší než 10 000 Kč. Daňový a účetní pohled na odepisování majetku se tedy neshoduje. Tento majetek se odepisuje rovnoměrně podle předpokládané životnosti tohoto majetku. (výroční zpráva 2015 podniku Stormware)

Následující účetní případy byly upraveny, aby bylo možné poukázat na rozdíly mezi českou a mezinárodní právní úpravou. Účetní operace se budou týkat nedokončeného nehmotného majetku, nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a softwaru.

### 7.2.1 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

V roce 2016 se účetní jednotka rozhodla vytvořit nový daňový software v hodnotě 3 250 tis. Kč. Jako první byla vytvořena studie, jejímž úkolem byl průzkum u zákazníků. Náklady vynaložené na tuto studii byly ve výši 250 tis. Kč. Studie byla

zpracována externí firmou. V roce 2019 podnik zjistí, že účetní hodnota je nižší než reálná hodnota, která je ve výši 4 900 tis. Kč.

### ***Zúčtování podle české právní úpravy***

Tuto složku majetku podnik zaznamenává na účtu 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Po jeho dokončení se jeho hodnota převede na účet 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Účetní jednotka stanovila dobu použitelnosti nehmotných výsledků výzkumu a vývoje na deset let a odpisy jsou prováděny rovnoměrně.

$$\text{Roční odpis} = 3\,250/10 = 325$$

Tab. 20 Účetní zachycení nehmotných výsledků výzkumu a vývoje v roce 2016

<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>Částka</b>	<b>Dal</b>	<b>MD</b>
<b>1.</b>	<i>Vytváření nového daňového softwaru (energie, mzdy, aj.)</i>	3 250	041	321
<b>2.</b>	<i>Výdaje vynaložené na zpracování studie</i>	250	041	321
<b>3.</b>	<i>Zařazení do užívání v roce 2016</i>	3 250	012	041
<b>4.</b>	<i>Jednorázový odpis</i>	325	551	072
<b>5.</b>	<i>Zbytková hodnota</i>	2 925		
<b>6.</b>	<i>Odepisování v letech 2017 – 2025</i>	325	551	072

Zdroj: vlastní zpracování

### ***Zúčtování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje podle mezinárodní právní úpravy***

Zásadním rozdílem mezi českou a mezinárodní právní úpravou je v budoucích ekonomických užitečných plynoucích z nehmotných aktiv. Mezinárodní účetní standardy nedovolují započítat výdaje vynaložené v souvislosti se zpracováním studie jako náklady na pořízení dlouhodobého nehmotného aktiva. Opět jsou odpisy tvořeny podle životnosti aktiva na deset let rovnoměrně.

V roce 2019 budou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje přeceněny na reálnou hodnotu 4 900 tis Kč, proto je také nutné přecenit i odpisy. Pro přecenění odpisů jsou dva možné postupy, a to metodou eliminace nebo přepočtem úměrně změně hrubé účetní hodnoty. Podnik použije metodu eliminace. Prvním krokem bude eliminace oprávek proti hrubé účetní hodnotě a následně bude zvýšena hodnota majetku proti fondu z přecenění.

$$\text{Roční odpis} = 3\,000/10 = 300$$

$$\text{Roční odpis po přecenění} = 4\,900/7 = 700$$

Tab. 21 Účetní zachycení nehmotných výsledků výzkumu a vývoje v roce 2016 podle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)

Operace	Popis	Částka	Dal	MD
<b>Rok 2016</b>				
1.	<i>Vytváření nového daňového softwaru (energie, mzdy, aj.)</i>	3 000	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	Dodavatelé
2.	<i>Výdaje vynaložené na zpracování studie</i>	250	Náklady období	Dodavatelé
3.	<i>Zařazení do užívání</i>	3 000	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
4.	<i>Jednorázový odpis</i>	300	Odpisy	Akumulované odpisy
	<i>Zbytková hodnota</i>		2 700	
<b>Rok 2017</b>				
5.	<i>Jednorázový odpis</i>	300	Odpisy	Akumulované odpisy
	<i>Zbytková hodnota</i>		2 400	
<b>Rok 2018</b>				
6.	<i>Jednorázový odpis</i>	300	Odpisy	Akumulované odpisy
7.	<i>Eliminace oprávek</i>	1 000	Akumulované odpisy	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
8.	<i>Přecenění na reálnou hodnotu</i>	4 900	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	Fond z přecenění
9.	<i>Odepisování v letech 2018 – 2025</i>	700	Odpisy	Akumulované odpisy

Zdroj: vlastní zpracování

**Srovnání mezinárodních účetních standardů a české právní úpravy**

Z výše uvedených tabulek je možné vyvodit dva zásadní rozdíly, a to v přecenění a v pořizovací ceně. Při porovnávání pořizovací ceny je nutné zdůraznit, že podle mezinárodních účetních standardů není možné zahrnout do pořizovací ceny výdaje, které byly vynaloženy na zpracování studie. Proto se pořizovací cena a výše odpisů bude lišit v obou systémech.

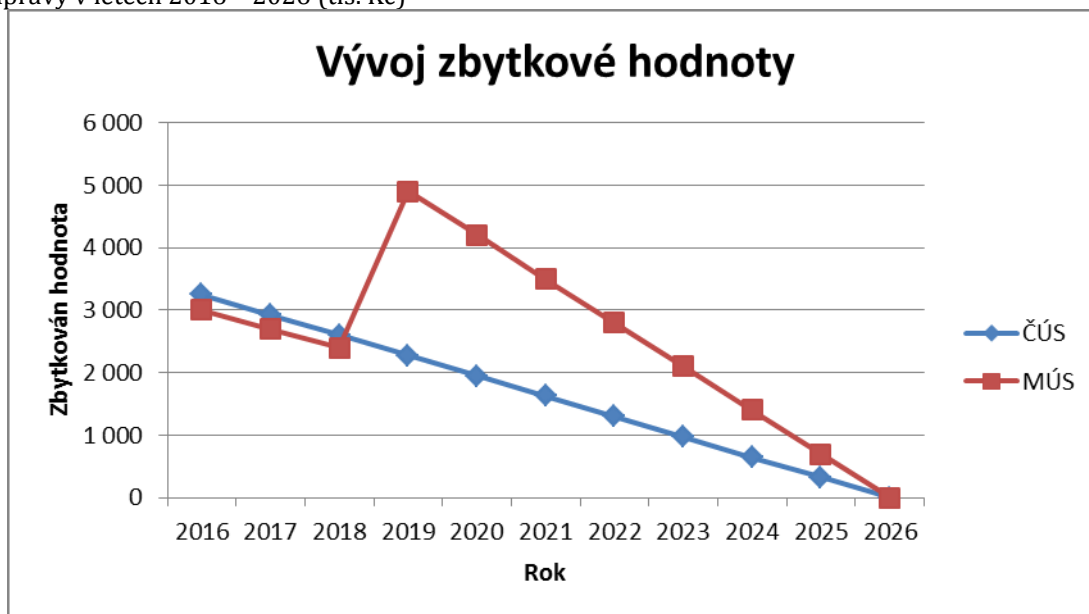
Další významná odlišnost mezi mezinárodními a českými účetními standardy je skutečnost, že v českém účetnictví není možné přecenit aktivum na vyšší hodnotu, než je jeho pořizovací cena v důsledku zásady opatrnosti. V mezinárodním účetnictví to však možné je, kvůli co nejpřesnějšímu zobrazení skutečnosti. Tento rozdíl vyplývá ze samotného zaměření účetnictví, kdy to české je více provázáno s daněmi, takže se snaží mít co nejvyšší výsledek hospodaření naopak záměrem mezinárodního účetnictví je poskytovat co nejpřesnější obraz firmy pro akcionáře.

Tab. 22 Srovnání výše odpisů podle české a podle mezinárodní právní úpravy (tis. Kč)

Rok	Česká právní úprava		Mezinárodní právní úprava	
	Výše odpisu	Zbytková hodnota	Výše odpisu	Zbytková hodnota
2016	0	3 250	0	3 000
2017	325	2 925	300	2 700
2018	325	2 600	300	2 400
2019	325	2 275	300	4 900
2020	325	1 950	700	4 200
2021	325	1 625	700	3 500
2022	325	1 300	700	2 800
2023	325	975	700	2 100
2024	325	650	700	1 400
2025	325	325	700	700
2026	325	0	700	0

Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 4 Srovnání zbytkové hodnoty podle české právní úpravy a podle mezinárodní právní úpravy v letech 2016 – 2026 (tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je možné odvodit, že v prvních třech letech byla zbytková hodnota nehmotných výsledků výzkumu a vývoje podle mezinárodních účetních standardů nižší než podle české právní úpravy. Po přecenění se stala vyšší. Toto přecenění je zachyceno v rozvaze na účtu fond z přecenění. Opět se ukazuje, že mezinárodní účetní standardy jsou založeny na tom, aby účetnictví, co nejpřesněji zachycovalo skutečnost. Toto přecenění může přilákat nové akcionáře. Naopak české účetnictví nepovoluje přecenit aktivum více než je jeho pořizovací cena ze zásady opatrnosti, kvůli nadhodnocení majetku společnosti.

### 7.2.2 Software

V roce 2015 účetní jednotka nakoupila nový software, který slouží pro vnitropodnikové procesy. Pořizovací cena tohoto softwaru byla 438 tis. Kč. Účetní jednotka předpokládá, že jej za tři roky užívání prodá a zakoupí nový. Předpokládaná prodejní cena bude 35 % z pořizovací ceny, tedy 153,3 tis. Kč. Zbytková hodnota bude vypočítána s diskontní úrokovou sazbou 5 % p. a. Účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici určila dobu použitelnosti na tři roky.

#### **Zaúčtování softwaru podle české právní úpravy**

Účetní jednotka bude software rovnoměrně odepisovat tři roky a v čtvrtém roce bude software prodán jiné účetní jednotce za 153,3 tis. Kč.

$$\text{Roční odpis} = 438/3 = 146 \text{ tis. Kč}$$

Tab. 23 Zúčtování softwaru podle české právní úpravy (tis. Kč)

Operace	Popis	Částka	MD	Dal
<b>Rok 2015</b>				
1.	Nákup softwaru	413	041	321
2.	Činnosti spojené s jeho zavedením (instalace, aj.)	25	041	321
3.	Zařazení do užívání	438	013	041
4.	Roční odpis	146	551	073
<b>Rok 2016</b>				
5.	Roční odpis	146	551	073
<b>Rok 2017</b>				
6.	Roční odpis	146	551	073
<b>Rok 2018</b>				
7.	Vyřazení - prodej softwaru	153,3	311	641

Zdroj: vlastní zpracování



**Zaúčtování podle mezinárodních účetních standardů**

Pořizovací cena se nebude lišit od českých účetních standardů, rozdíl však bude ve výši odpisů. Standard IAS 38 stanovuje, že v případě existence aktivního trhu nebo závazku odkoupení aktiva třetí stranou nemusí být zbytková hodnota nulová. Odpisy tedy budou stanovovány se zohledněním zbytkové hodnoty softwaru.

Tab. 24 Stanovení výše odpisu se zohledněním zbytkové hodnoty (tis. Kč)

<b>Popis</b>	<b>Výpočet</b>	<b>Výsledek</b>
<i>Nominální hodnota</i>	$438 * 0,35$	153,3
<i>Současná hodnota</i>	$153,3/1,05^3$	132,4
<i>Odepsatelná částka</i>	$438 - 132,4$	305,6
<i>Výše odpisu</i>	$305,6/4$	101,9

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 25 Zúčtování softwaru podle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)

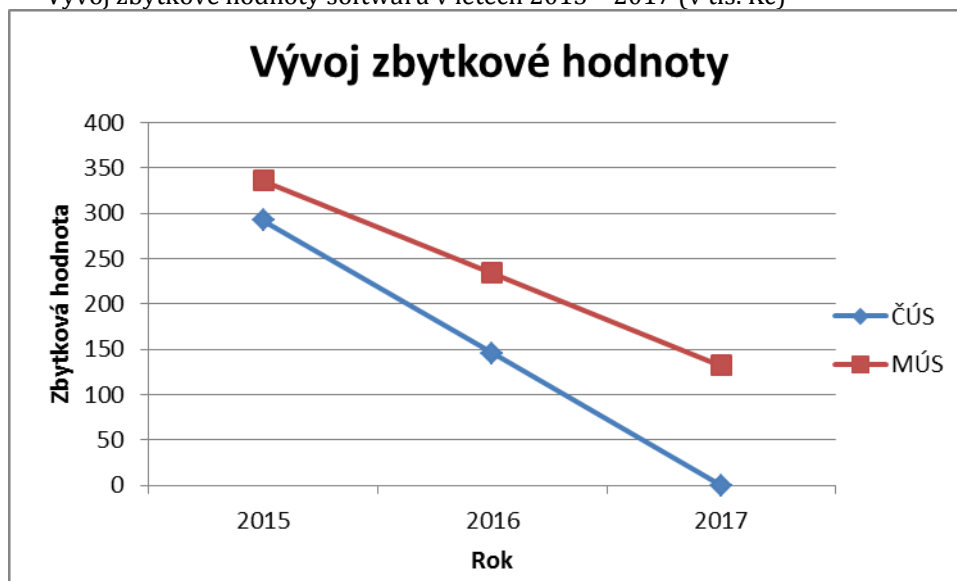
Operace	Popis	Částka	MD	Dal
<b>Rok 2015</b>				
1.	<i>Nákup softwaru</i>	413	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	Dodavatelé
2.	<i>Činnosti spojené s jeho zavedením (instalace, aj.)</i>	25	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	Dodavatelé
3.	<i>Zařazení do užívání</i>	438	Software	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
4.	<i>Roční odpis</i>	101,9	Odpisy	Akumulované odpisy
<b>Rok 2016</b>				
5.	<i>Roční odpis</i>	101,9	Odpisy	Akumulované odpisy
<b>Rok 2017</b>				
6.	<i>Roční odpis</i>	101,8	Odpisy	Akumulované odpisy
<b>Rok 2018</b>				
7.	<i>Prodej</i>	153,3	Pohledávky	Výnosy z prodeje
8.	<i>Vyřazení</i>	132,4	Náklady na vyřazení	-
		305,6	Akumulované odpisy	-
		438	-	Software

Zdroj: vlastní zpracování

**Srovnání mezinárodních účetních standardů a české právní úpravy**

Tím, že mezinárodní účetní standardy zohledňují zbytkovou hodnotu majetku, nastává rozdíl mezi oběma účetními systémy. Tento způsob účtování je v Česku možný od roku 2008, kdy byl zaveden pojem zbytková hodnota. Výše zbytkové hodnoty je zachycena v rozvaze. Opět se vychází z faktu, že účetnictví podle mezinárodních účetních standardů se snaží poskytnout co nejvěrnější obraz reality v podniku. Proto se pracuje i s diskontní sazbou, díky které je možné ocenit majetek v reálném čase. Z těchto informací vycházejí akcionáři, kteří mají lepší přehled o majetku.

Obr. 5 Vývoj zbytkové hodnoty softwaru v letech 2015 – 2017 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

### 7.2.3 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní jednotka vyvíjí další ekonomický software, který však nebyl dosud dokončen. Náklady na jeho vývoj byly v roce 2014 ve výši 1 500 tis. Kč, v roce 2015 činily 1 700 tis. Kč a 1 300 tis. Kč v prvním pololetí roku 2016. Účetní jednotka je schopná prokázat, že budou splněny všechny nezbytné podmínky pro aktivaci majetku k 1. 7. 2016. I nadále probíhá vývoj předmětného majetku a jsou vynaloženy výdaje ve výši 800 tis. Kč ve druhém pololetí roku 2016. Ekonomický software bude úspěšně dokončen v roce 2017. V tomto roce jsou vynaloženy výdaje ve výši 450 tis. Kč. Předpokládanou dobu životnosti tohoto softwaru stanovila účetní jednotka na tři roky v jejím odpisovém plánu. Zpětně získatelná částka na konci roku 2017 bude 6 850 tis. Kč.

#### *Zaúčtování nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku podle české právní úpravy*

Účetní jednotka bude na účtu 041- Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek akumulovat všechny vynaložené náklady na nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, které následně zaktivuje. Účetní jednotka odepisuje rovnoměrně.

$$\text{Roční odpis} = 5\,750/10 = 570$$

Tab. 26 Zaúčtování nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku podle českých účetních standardů (v tis. Kč)

<b>Operace</b>	<b>Popis</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
<b>1.</b>	<i>Náklady vynaložené v roce 2014</i>	1 500	041	321
<b>2.</b>	<i>Náklady vynaložené v roce 2015</i>	1 700	041	321
<b>3.</b>	<i>Náklady vynaložené v prvním pololetí roku 2016</i>	1 300	041	321
<b>4.</b>	<i>Náklady vynaložené ve druhém pololetí roku 2016</i>	800	041	321
<b>5.</b>	<i>Náklady vynaložené v roce 2017</i>	450	041	321
<b>6.</b>	<i>Zařazení do užívání</i>	5 750	012	041
<b>7.</b>	<i>Odpisování v letech 2017-2026</i>	570	551	071
<b>8.</b>	<i>Prodej majetku</i>	6 850	311	012

Zdroj: vlastní zpracování

### ***Zaúčtování nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku podle mezinárodní právní úpravy***

U dlouhodobého nedokončeného majetku je z hlediska mezinárodních účetních standardů klíčový moment, kdy nastane vysoká pravděpodobnost, že bude tento nedokončený nehmotný majetek dokončen a zařazen na příslušný účet dlouhodobého nehmotného majetku.

$$\text{Roční odpis} = 1\,250/10 = 125$$

Tab. 27 Zaúčtování dlouhodobého nedokončeného nehmotného majetku podle mezinárodních účetních standardů (v tis. Kč)

Operace	Popis	Částka	MD	Dal
1.	<i>Náklady vynaložené v roce 2015</i>	1 500	Náklady období	Dodavatelé
2.	<i>Náklady vynaložené v roce 2016</i>	1 700	Náklady období	Dodavatelé
3.	<i>Náklady vynaložené v prvním pololetí roku 2017</i>	1 300	Náklady období	Dodavatelé
4.	<i>Náklady vynaložené ve druhém pololetí roku 2017</i>	800	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	Dodavatelé
5.	<i>Náklady vynaložené v roce 2018</i>	450	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	Dodavatelé
6.	<i>Zařazení do užívání</i>	1 250	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
7.	<i>Odpisování v letech 2018-2027</i>	125	Odpisy	Akumulované odpisy
8.	<i>Prodej majetku</i>	6 850	Pohledávky	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Zdroj: vlastní zpracování

Dále následuje testování na snížení hodnoty daného aktiva. Pokud je účetní hodnota předmětného aktiva větší než zpětně získatelná částka, pak je nutné snížit jeho hodnotu na zpětně získatelnou částku. V tomto případě však zpětně získatelná částka převyšuje účetní hodnotu daného majetku, takže není nutné snižovat hodnotu daného aktiva.

### **Srovnání mezinárodních účetních standardů a české právní úpravy**

Hlavním rozdílem mezi mezinárodní právní úpravou a českou právní úpravou ve vykazování dlouhodobého nehmotného nedokončeného majetku je ve výši jeho hodnoty. U mezinárodních účetních standardů je zásadní moment, kdy účetní jednotka s největší pravděpodobností dokončí předmětný dlouhodobý nedokončený nehmotný majetek. Do té doby jsou náklady, které byly vynaloženy na tento majetek považovány za náklady období. Jakmile je účetní jednotka schopna prokázat, že

nedokončený nehmotný majetek dokončí, náklady vstupují do pořizovací ceny. Proto bude jeho hodnota v mezinárodním výkaznictví podstatně nižší.

Tato subkapitola se věnovala konverzi účetnictví z české právní úpravy do mezinárodní právní úpravy. V následující subkapitole bude provedena analýza dopadu této konverze na ukazatele finanční analýzy, konkrétně na ukazatele rentability aktiv a vlastního kapitálu.

### 7.3 Ukazatele rentability

Tyto ukazatele finanční analýzy se týkají výnosnosti vlastního kapitálu a aktiv.

#### 7.3.1 Ukazatele rentability podle české právní úpravy

Ukazatele rentability se vypočítají jako podíl ukazatele EBIT na celkových aktivech/vlastním kapitálu.

**Rentabilita aktiv (ROA)** – tento ukazatel vyjadřuje schopnost účetní jednotky vytvořit zisk z jí vlastněných aktiv. Je to jeden ze základních ukazatelů finanční analýzy, kterou je možné vyhodnotit výkonnost podniku.

Tento ukazatel je možné vypočítat pomocí vzorce:  $ROA = \frac{EBIT}{aktiva\ celkem}$

**Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)** – tímto ukazatelem lze ohodnotit míru krytí vlastního kapitálu ziskem.

Opět je možné jej vypočítat pomocí vzorce:  $ROE = \frac{EBIT}{vlastni\ kapital}$

**EBIT (Earnings Before Interests and Taxes)** – již z anglického překladu lze vyvodit, že ukazatel EBIT představuje zisk před úroky a daněmi. Tento ukazatel je tedy možné zjistit pomocí Výkazu zisků a ztrát, kde by byly sečteny řádky výsledek hospodaření za účetní období, nákladové úroky, daň z příjmů z běžné činnosti a daň z příjmů z mimořádné činnosti. EBIT by se tedy měl rovnat výsledku hospodaření před zdaněním.

Vypočet ukazatele EBIT pro společnost Stormware je znázorněn tabulkou 28.

Tab. 28 Stanovení ukazatele EBIT (v tis. Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	85 033	61 437	71 091	81 408	92 929	107 398
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	74 798	52 794	58 983	67 437	77 683	87 996
<b>Daň z příjmů z mimořádné činnosti</b>	0	0	0	0	0	0
<b>Daň z příjmů za běžnou činnost</b>	10 235	8 643	12 108	13 971	15 246	19 402
<b>Nákladové úroky</b>	0	0	0	0	0	0
<b>EBIT</b>	<b>85 033</b>	<b>61 437</b>	<b>71 091</b>	<b>81 408</b>	<b>92 929</b>	<b>107 398</b>

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv 2010-2015 podniku Stormware s.r.o.

Jelikož jsou nákladové úroky společnosti Stormware nulové, ukazatel EBIT se tedy rovnal výsledku hospodaření před zdaněním. Dále byly vypočítány ukazatele rentability v tabulce 29.

Tab. 29 Výpočet rentability aktiv a rentability vlastního kapitálu (v tis. Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Aktiva celkem</b>	158 629	186 384	215 910	250 370	292 966	309 096
<b>Vlastní kapitál</b>	88 990	113 197	139 427	165 556	204 005	211 919
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	85 033	61 437	71 091	81 408	92 929	107 398
<b>ROE (%)</b>	<b>95,55%</b>	<b>54,27%</b>	<b>52,11%</b>	<b>49,17%</b>	<b>45,55%</b>	<b>50,68%</b>
<b>ROA (%)</b>	<b>53,60%</b>	<b>32,96%</b>	<b>32,93%</b>	<b>32,52%</b>	<b>31,72%</b>	<b>34,75%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

### 7.3.2 Ukazatele rentability podle mezinárodní právní úpravy

Zásadním rozdílem mezi českou právní úpravou a mezinárodní právní úpravou je skutečnost, že mezinárodní právní úprava rozděluje fáze výzkumu a vývoje. Výdaje vynaložené ve fázi výzkumu jsou vykazovány jako náklady období, oproti výdajům

vynaloženým ve fázi vývoje, které jsou vykazovány jako pořizovací náklady příslušného majetku. Není-li možné rozlišit fázi výzkumu a vývoje, potom se považují všechny vynaložené náklady za fázi výzkumu. Jelikož společnost Stormware nerozlišuje fázi výzkumu a vývoje, je tedy možné považovat celé nehmotné výsledky výzkumu a vývoje za fázi výzkumu. Rovněž je nutné upravit výsledek hospodaření před zdaněním. Jelikož nehmotné výsledky výzkumu a vývoje nejsou považovány jako dlouhodobý nehmotný majetek, ale jsou považovány jako náklady období, bude výsledek hospodaření snížen před zdaněním o jejich výši. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje ovšem nebudou ani odpisovány, takže o výši odpisů bude výsledek hospodaření před zdaněním navýšen.

Tab. 30 Vývoj nehmotných výsledků výzkumu a vývoje v letech 2010–2015 (v tis. Kč)

<b>Rok</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Počáteční zůstatek nehmotných výsledků výzkumu a vývoje (netto)</b>	10 514	15 171	16 993	18 851	20 177	67 353
<b>Přírůstek</b>	23 482	32 680	44 216	56 808	70 909	84 857
<b>Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (brutto)</b>	33 996	47 851	61 209	75 659	91 086	152 210
<b>Odpisy</b>	18 825	30 858	43 287	56 808	70 909	84 857
<b>Konečný zůstatek</b>	15 171	16 993	17 922	18 851	20 177	67 353

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 31 Úprava výsledku hospodaření podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)

<b>Rok</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Původní výsledek hospodaření před zdaněním</b>	85 033	61 437	71 091	81 408	92 929	107 398
<b>Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje</b>	23 482	32 680	44 216	56 808	70 909	84 857
<b>Odpisy nehmotných výsledků výzkumu a vývoje</b>	18 825	30 858	43 287	56 808	70 909	84 857
<b>Upravený výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>80 376</b>	<b>59 615</b>	<b>70 162</b>	<b>81 408</b>	<b>92 929</b>	<b>107 398</b>

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních závěrek 2010-2015 společnosti Stormware



Po úpravě výsledku hospodaření před zdaněním je nutné upravit i celková aktiva společnosti a následně již bude možné vypočítat ukazatel ROA.

Tab. 32 Stanovení výše dlouhodobých aktiv podle mezinárodní právní úpravy a výpočet rentability aktiv (v tis. Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Původní výše aktiv celkem</b>	158 629	186 384	215 910	250 370	292 966	309 096
<b>Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje</b>	23 482	32 680	44 216	56 808	70 909	84 857
<b>Upravená aktiva celkem</b>	143 458	169 391	197 988	231 519	272 789	241 743
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	69 862	44 444	53 169	62 557	72 752	40 045
<b>ROA (%)</b>	<b>56,03%</b>	<b>35,19%</b>	<b>35,44%</b>	<b>35,16%</b>	<b>34,07%</b>	<b>44,43%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výpočet ukazatele rentability vlastního kapitálu bude rovněž nutné upravit vlastní kapitál, který bude snížen o změnu výsledku hospodaření za běžnou činnost.

Tab. 33 Stanovení výše vlastního kapitálu podle mezinárodní právní úpravy a výpočet ukazatele rentability vlastního kapitálu (v tis. Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Původní vlastní kapitál</b>	88 990	113 197	136 427	165 556	204 005	211 919
<b>Změna výsledku hospodaření</b>	4 657	1 822	929	0	0	0
<b>Upravený vlastní kapitál</b>	84 333	111 375	135 498	165 556	204 005	211 919
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	69 862	44 444	53 169	62 557	72 752	40 045
<b>ROE (%)</b>	<b>95,31%</b>	<b>53,53%</b>	<b>51,78%</b>	<b>49,17%</b>	<b>45,55%</b>	<b>50,68%</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Od roku 2013 nedošlo ke změně vlastního kapitálu, jelikož odpisy byly rovny přírůstkem nehmotných výsledků výzkumu a vývoje.

### 7.3.3 Srovnání rentability podle mezinárodní a podle české právní úpravy

Následující tabulky a grafy budou zobrazovat rozdílnosti při vykazování podle české a mezinárodní právní úpravy.

Mezi oběma systémy účetního výkaznictví panuje zásadní rozdíl ve vykazování výsledků výzkumu a vývoje, kdy podle mezinárodní právní úpravy tyto výsledky nejsou vykazovány jako dlouhodobé nehmotné aktivum, nýbrž jako náklady období. V důsledku této skutečnosti je výše celkových aktiv významně nižší než při vykazování podle české právní úpravy.

Tab. 34 Rozdíl ve vykazování celkových aktiv podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Aktiva vykazovaná podle ČÚS</b>	158 629	186 384	215 910	250 370	292 966	309 096
<b>Aktiva vykazovaná podle MÚS</b>	143 458	169 391	197 988	231 519	272 789	241 743
<b>Rozdíl</b>	15 171	16 993	17 922	18 851	20 177	67 353

Zdroj: vlastní zpracování

Podle výše uvedené tabulky je možné konstatovat, že celková aktiva vykazovaná podle mezinárodní právní úpravy dosahují nižších hodnot, než pokud jsou tato aktiva vykazována podle české právní úpravy. Celková aktiva dosahují nižších hodnot, protože do nich nejsou započteny přírůstky nehmotných výsledků výzkumu a vývoje.

Vývoj celkových aktiv vykazovaných jak podle české, tak podle mezinárodní právní úpravy znázorňuje následující graf.

Obr. 6 Srovnání vývoje celkových aktiv ve společnosti Stormware v letech 2010-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Dále byl zasažen změnou ve vykazování i výsledek hospodaření před zdaněním.

Tab. 35 Rozdíl ve vykazování výsledku hospodaření před zdaněním v letech 2010-2015 podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním vykazovaný podle ČÚS</b>	85 033	61 437	71 091	81 408	92 929	107 398
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním vykazovaný podle MÚS</b>	80 376	59 615	70 162	81 408	92 929	107 398
<b>Rozdíl</b>	4 657	1 822	929	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že od roku 2013 nenastala změna ve výsledku hospodaření, protože přírůstky nehmotných výsledků výzkumu a vývoje byly shodné s výší odpisů.

Obr. 7 Srovnání výsledku hospodaření před zdaněním společnosti Stormware v letech 2010-2015 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Od roku 2013 jsou hodnoty výsledku hospodaření před zdaněním shodné, jak při vykazování podle mezinárodní právní úpravy, tak i podle české (viz obr. 8).

Poslední položkou, kterou bylo zapotřebí upravit je vlastní kapitál. Výše vlastního kapitálu vykazovaného podle českých účetních předpisů a podle mezinárodní právní úpravy se nijak významně neodlišovala. Vzniklé rozdíly znázorňuje tabulka 36.

Tab. 36 Rozdíl ve vykazování vlastního kapitálu v letech 2010-2015 podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Vlastní kapitál vykazovaný podle ČÚS</b>	88 990	113 197	136 427	165 556	204 005	211 919
<b>Vlastní kapitál vykazovaný podle MÚS</b>	84 333	111 375	135 498	165 556	204 005	211 919
<b>Rozdíl</b>	4 657	1 822	929	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož rozdíly při vykazování vlastního kapitálu podle české a mezinárodní právní úpravy jsou shodné, není nutné dále uvádět graf jejich vývoje za roky 2010-2015.

Posledním krokem je srovnání vývoje rentability při vykazování podle mezinárodní a podle české právní úpravy. Vývoj hodnot zachycuje tabulka 37.

Tab. 37 Rozdíl rentability aktiv/vlastního kapitálu při vykazování v letech 2010-2015 podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v %)

<b>Rok</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>ROA podle ČÚS</b>	53,60%	32,96%	32,93%	32,52%	31,72%	34,75%
<b>ROA podle MÚS</b>	56,03%	35,19%	35,44%	35,16%	34,07%	44,43%
<b>Rozdíl</b>	2,42%	2,23%	2,51%	2,65%	2,35%	9,68%
<b>ROE podle ČÚS</b>	95,55%	54,27%	52,11%	49,17%	45,55%	50,68%
<b>ROE podle MÚS</b>	95,31%	53,53%	51,78%	49,17%	45,55%	50,68%
<b>Rozdíl</b>	0,25%	0,75%	0,33%	0,00%	0,00%	0,00%

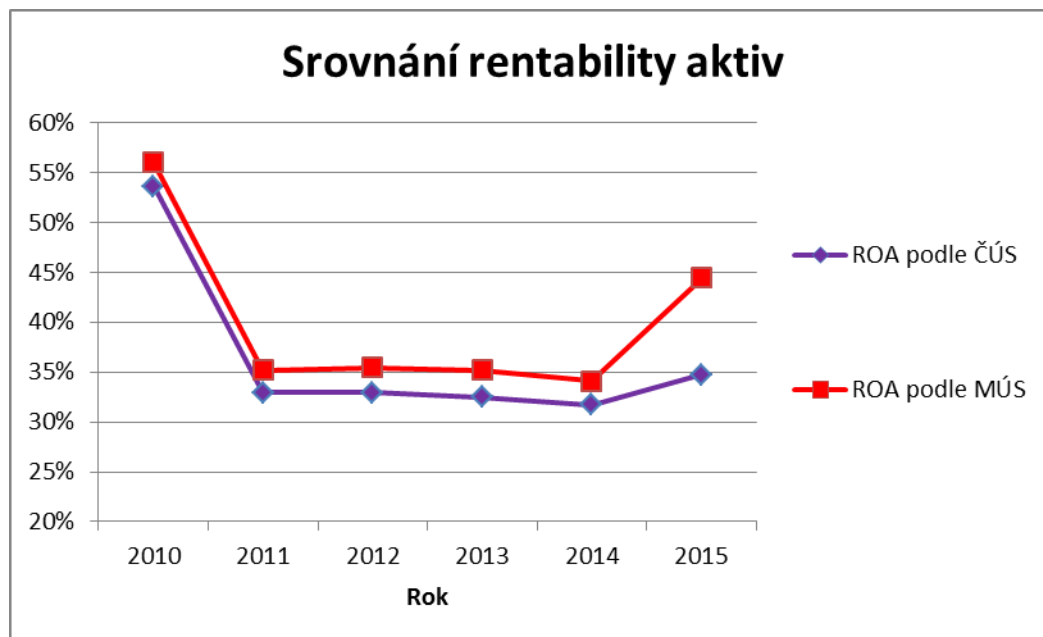
Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl v rentabilitě vlastního kapitálu se zpravidla pohybuje okolo 1% do roku 2013 a tohoto roku je rentabilita vlastního kapitálu shodná jak při vykazování podle mezinárodních účetních standardů, tak i podle českých. Tento ukazatel se po celé sledované období snižuje, vyjma posledního roku, kdy lze konstatovat, že vlastní kapitál generuje stále menší podíl zisku.

Rentabilita aktiv dosahuje kladných hodnot. Trend je však konstantní, je-li pomínuta hodnota roku 2010. Interval, ve kterém by se měly hodnoty pohybovat, nikde není stanoven. Lze však výši tohoto ukazatele hodnotit pozitivně. Rozdíl hodnot osciluje kolem 2,5% po celé sledované období. Vyjma roku 2015, kdy se tento rozdíl markantně zvýšil. Další data nejsou prozatím známa, není tedy jasné, zda se jedná pouze o výkyv nebo trvalou změnu trendu.

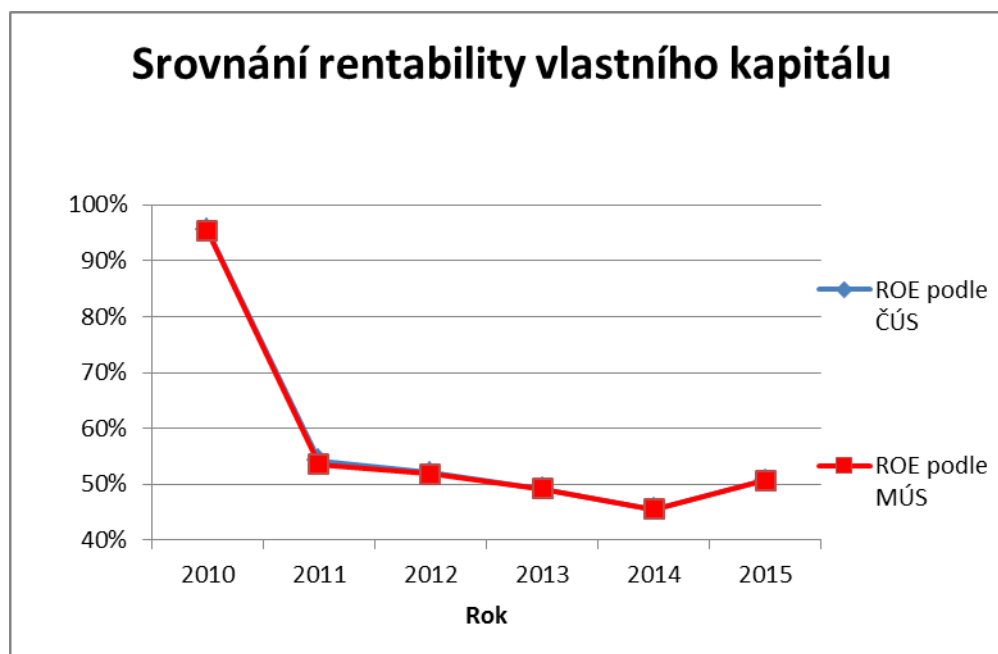
Vývoj rentability aktiv znázorňuje následující graf 9. Dalším grafem je graf rentability vlastního kapitálu.

Obr. 8 Srovnání rentability podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v %)



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 9 Srovnání rentability vlastního kapitálu podle české a podle mezinárodní právní úpravy (v%)



Zdroj: vlastní zpracování

## **8 Aplikace v podniku Českomoravský cement a.s.**

### **8.1 O společnosti**

Společnost Českomoravský cement a.s. (dále jen Českomoravský cement) je v současnosti považována za jednoho z největších výrobců cementu v České republice. Společnost je rozdělena na dva závody, kde probíhá výroba. Jeden se nachází v Praze Radotíně a druhý nedaleko Brna v Mokré. Vytěžený cement se převáží do Králova dvora, kde se nachází balící linka této společnosti.

Společnost Českomoravský cement považuje za nehmotný majetek, takový majetek, jehož výše převyšuje 60 000 Kč. Tento majetek oceňuje v pořizovacích cenách. Dlouhodobý nehmotný majetek, který vytvoří vlastní činností, oceňuje vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou, pokud je nižší. Účetní jednotka tento druh majetku odepisuje rovnoměrně, maximálně po dobu pěti let. Jestliže zůstatková hodnota tohoto majetku převyšuje odhadovanou užitnou hodnotu, účetní jednotka k tomuto majetku vytvoří opravnou položku.

Dlouhodobý nehmotný majetek, jehož výše nepřevyšuje 60 000 Kč, účetní jednotka jednorázově odepisuje do nákladů a oceňuje pořizovacími cenami a je evidován v podrozvaze (výroční zpráva 2015 společnosti Českomoravský cement a.s.).

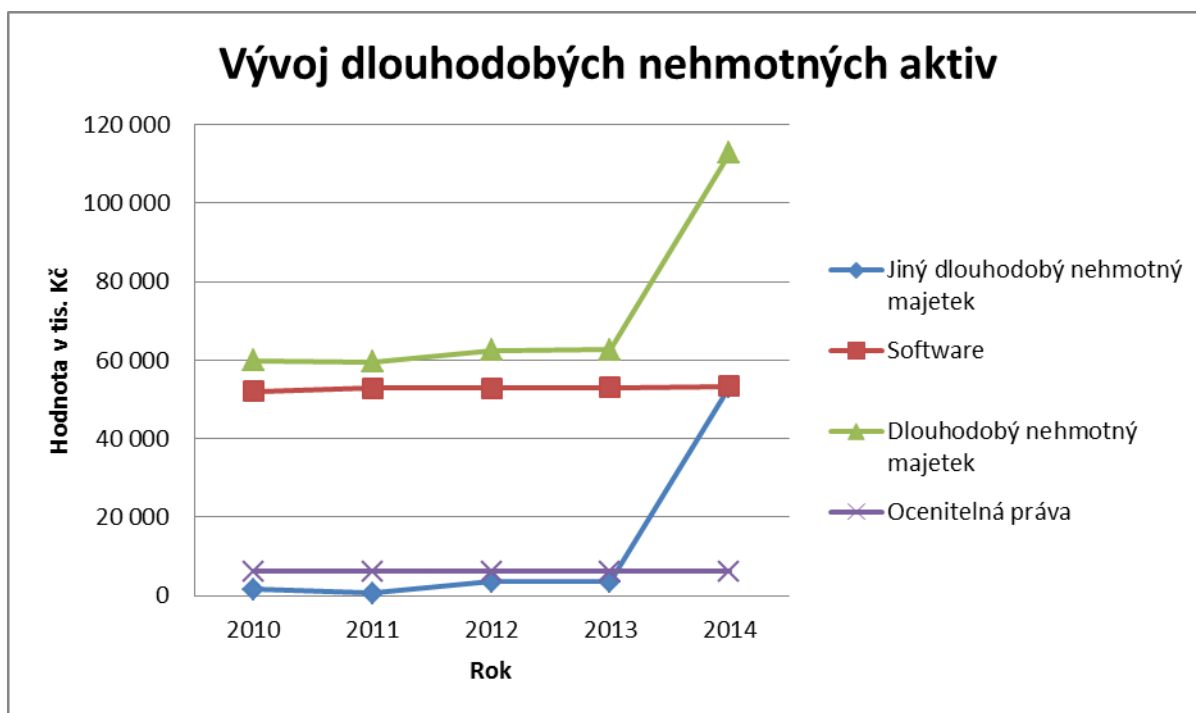
Tab. 38 Struktura aktiv společnosti Českomoravský cement a.s. (v tis. Kč)

<b>Rozvaha aktiv brutto</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Aktiva celkem</b>	12 309 637	12 869 111	12 319 713	12 084 656	12 500 156
<b>Dlouhodobý majetek</b>	10 941 889	11 055 110	11 131 823	11 150 541	11 244 057
<b>B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>59 883</b>	<b>59 649</b>	<b>62 477</b>	<b>62 687</b>	<b>112 711</b>
<b>3. Software</b>	52 132	52 869	52 833	53 043	53 390
<b>4. Ocenitelná práva</b>	6 104	6 104	6 104	6 104	6 104
<b>5. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek</b>	1 647	676	3 540	3 540	53 217
<b>B.II. Dlouhodobý hmotný majetek</b>	8 413 911	8 525 571	8 602 446	8 615 417	8 658 192
<b>B.III. Dlouhodobý finanční majetek</b>	2 468 095	2 469 890	2 466 900	2 472 437	2 473 164
<b>C. Oběžná aktiva</b>	1 316 194	1 765 754	1 139 557	886 553	1 210 328
<b>D. Časové rozlišení</b>	51 554	48 247	48 333	47 562	45 761

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních závěrek 2010-2014



Obr. 10 Vývoj dlouhodobých nehmotných aktiv Českomoravský cement v letech 2010-2014 v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních závěrek 2010-2014

Jak je možné vidět z výše uvedeného grafu, účetní jednotka udržuje software a ocenitelná práva v konstantní výši. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek je pozvolna pořizován až do roku 2014, kdy byl zaznamenán strmý vzestup. Účetní jednotka pravděpodobně nakoupila emisní povolenky s cílem s nimi obchodovat.

## 8.2 Zúčtování povolenek na emisi skleníkových plynů

Českomoravský cement obdržel od Operátora trhu s elektřinou emisní povolenky, které opravňují tuto společnost vypustit 1 054 739 EUA (tun CO<sub>2</sub>) do ovzduší za rok v reprodukční pořizovací ceně 201 899 tis. Kč (cena jedné povolenky na emisi skleníkových plynů činila 191 Kč). Spotřeba účetní jednotky v roce 2014 činila 976 279 EUA v hodnotě 183 846 tis. Kč. Dále v roce 2014 účetní jednotka nakoupila 59 488 povolenek na emisi skleníkových plynů v hodnotě 246 tis. Kč. V roce 2015 bude mít účetní jednotka k dispozici novou technologii, která snižuje vypouštění emisí do ovzduší o 5% jejich objemu. Díky tomu může účetní jednotka přebytečné emisní povolenky prodat. Rozhodla se, že polovinu uspořené povolenek prodá na burze a druhou polovinu uschová do příštího období. V roce 2015 očekává společnost vysokou poptávku po emisních povolenkách, kdy jejich tržní cena bude 235 Kč.

### 8.2.1 Zúčtování podle české právní úpravy

Povolenky na emise skleníkových plynů jsou takovým druhem dlouhodobého nehmotného majetku, který se neodepisuje ani podle výkonu a ani časově. Tyto povolenky mají formu elektronického zápisu a registrují se u národního registru povolenek. Jedna povolenka na emisi skleníkových plynů představuje povolení vypustit jednu tunu CO<sub>2</sub> do ovzduší.

Úspora emisí = 976 279 \* 0,05/2 = 24 407 EUA

Úspora = 24 407 \* 191 = 4 662 tis. Kč

Výše pohledávky = 24 407 \* 235 = 5 736 tis. Kč

Tab. 39 Zúčtování povolenek na emisi skleníkových plynů podle české právní úpravy (v tis. Kč)

Operace	Popis	Částka	Dal	MD
<b>Rok 2014</b>				
1.	<i>Povolenky, které byly obdrženy od státu</i>	201 899	019	347
2.	<i>Spotřeba všech obdržených povolenek:</i>			
	• <i>Vyřazení</i>	183 846	548	019
	• <i>Rozpuštění státní dotace</i>	183 846	347	648
3.	<i>Nákup povolenek</i>	246	019	325
<b>Rok 2015</b>				
4.	<i>Povolenky, které byly obdrženy od státu</i>	201 899	019	347
5.	<i>Prodej poloviny emisních povolenek, které byly uspořeny:</i>			
	• <i>Vyřazení</i>	4 662	548	019
	• <i>Pohledávka z prodeje</i>	5 736	378	641
	• <i>Rozpuštění dotace</i>	4 662	347	648
6.	<i>Inkaso pohledávky na bankovní účet</i>	5 736	221	378
7.	<i>Snížená spotřeba o 5%:</i>			
	• <i>Vyřazení</i>	177 146	548	019
	• <i>Rozpuštění státní dotace</i>	177 146	347	648

Zdroj: vlastní zpracování

### 8.2.2 Zaúčtování podle mezinárodní právní úpravy

Povolenky na emisi skleníkových plynů upravoval dodatek IFRIC 3, který byl však v roce 2005 zrušen. Mezinárodní účetní standardy tedy tuto problematiku neřeší.

Emisní povolenky splňují kritéria stanovená standardem IAS 38, nicméně požadavky tímto standardem stanovené se nejeví jako nejvhodnější. Povolenky na emisi skleníkových plynů mají krátkodobý charakter a předpokládá se, že budou oceňovány každoročně. Navíc zde existuje aktivní trh emisních povolenek, který je likvidní a vysoce volatilní a tento spíše splňuje charakteristiky trhu s finančními nástroji než trhu s nehmotnými aktivy. Rovněž je třeba uvést, že účelem emisních

povolenek není pouze sloužit jako nástroj snižování vypouštěných emisí do ovzduší, nýbrž slouží rovněž jako nástroj dosahování zisku. Povolenky na emise skleníkových plynů se tedy mohou stát předmětem spekulace na finančních trzích.

I přes to, že povolenky na emise skleníkových plynů definici finančního nástroje stanovenou ve standardech IAS 32 a IAS 39 nesplňují, nejsou kapitálovým nástrojem a rovněž je není možné považovat za smlouvu pro podnik výhodnou, zisky plynoucí z nadhodnocení firemních emisí mohou být zachyceny jako finanční nástroj k obchodování.

Jako pravděpodobnější se jeví vytvoření nového standardu - Krátkodobá nehmotná aktiva získaná od vlády. Nejvhodnější postup účtování emisních povolenek by byl založen na metodě reálné hodnoty a očekávaných emisí. Povolenky na emise skleníkových plynů by se přeceňovaly na reálnou hodnotu s přeceňováním založeným na výsledkové metodě. Závazek by byl vykázán v reálné hodnotě očekávaných emisí. Podle tržního pohybu emisních povolenek by byl přeceňován výsledkovou metodou. Výše závazku by se měnila rovněž i při změně očekávání produkovaných emisí. Měnil-li by se odhad očekávaných potřebných emisních povolenek během období, účetní jednotka vykáže zisk/ztrátu z přecenění závazku. Tato metoda by však nebyla v souladu se standardem IAS 37 – Rezervy, tedy i zde by muselo dojít k patřičným změnám (Krupová, Černý, 2006).

Rovněž se považuje za možný způsob účtování emisních povolenek přístup vycházející ze standardu IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory.

Výše pohledávky =  $24\,407 * 235 = 5\,736$  tis. Kč

Tvorba rezervy na zpětný nákup =  $24\,407 * 0,2 = 4\,881$  EUA

Výše rezervy na zpětný nákup =  $4\,881 * 235 = 1\,147$  tis. Kč

Tab. 40 Zúčtování povolenek na emisi skleníkových plynů podle mezinárodní právní úpravy (v tis. Kč)

Operace	Popis	Částka	Dal	MD
<b>Rok 2014</b>				
1.	<i>Povolenky, které byly obdrženy od státu</i>	201 899	Emisní povolenky	Dotace
2.	<i>Spotřeba všech obdržených povolenek:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Vyřazení</i></li> <li>• <i>Rozpuštění státní dotace</i></li> </ul>	183 846	Náklady období	Emisní povolenky
		183 846	Dotace	Výnosy období
3.	<i>Nákup povolenek</i>	246	Emisní povolenky	Závazky
<b>Rok 2015</b>				
4.	<i>Povolenky, které byly obdrženy od státu</i>	201 899	Emisní povolenky	Dotace
5.	<i>Prodej poloviny emisních povolenek, které byly uspořeny:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Vyřazení</i></li> <li>• <i>Pohledávka z prodeje</i></li> <li>• <i>Tvorba rezervy</i></li> <li>• <i>Rozpuštění dotace</i></li> </ul>	4 662	Náklady období	Emisní povolenky
		4 589	Pohledávky	Výnosy příštích období
		1 147	Pohledávky	Ostatní rezervy
		4 662	Dotace	Výnosy období
6.	<i>Inkaso pohledávky na bankovní účet</i>	5 736	Bankovní účet	Pohledávky
7.	<i>Snížená spotřeba o 5%:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Vyřazení</i></li> <li>• <i>Rozpuštění státní dotace</i></li> </ul>	177 146	Náklady období	Emisní povolenky
		177 146	Dotace	Výnosy období

Zdroj: vlastní zpracování

## 9 Diskuse

Rozdíly, které se vyskytují mezi oběma systémy výkaznictví, byly nastíněny v kapitolách 7 a 8. Je tomu tak proto, že každý účetní systém je zaměřen na jiné oblasti. České účetnictví je silně provázáno s daněmi a snaží se vykázat co nejvyšší výsledek hospodaření podniku, naopak mezinárodní účetnictví je zaměřeno na externí uživatele, jako jsou banky, investoři, aj., proto se tento systém snaží o co nejpřesnější zobrazení skutečnosti v podniku.

V průběhu praktické části byly analyzovány jednotlivé účetní případy. Jako první byly analyzovány nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. U této složky dlouhodobého nehmotného majetku byly zjištěny dva zásadní rozdíly, a to v přecenění a v pořizovací ceně. V případě přecenění není možné podle české právní úpravy majetek přecenit na vyšší hodnotu. Tento postup vyplývá ze zásady opatrnosti. Další rozdíl byl v pořizovací ceně, kdy oba účetní systémy zahrnují jiné výdaje do pořizovací ceny. Tato skutečnost opět vyplývá ze samotného zaměření účetnictví, jak již bylo zmíněno výše.

Dále byl analyzován software. Zde byla zdůrazněna skutečnost, že mezinárodní právní úprava pracuje se zbytkovou hodnotou, kdy se bude lišit výše odpisů. V českém účetnictví bude jejich výše vyšší, jelikož se počítá se skutečností, že majetek bude plně odepsán. Naopak, jestliže existuje aktivní trh nebo závazek třetí strany k odkupu daného majetku, pak se podle mezinárodních účetních standardů zohlední částka odkupu. O tuto částku budou nižší oprávkky. Pro přesné stanovení zbytkové hodnoty účetní jednotka pracuje s úrokovou mírou, aby byla stanovena současná hodnota příslušného majetku. (IAS 38)

Jako poslední analyzovanou položkou dlouhodobého nehmotného majetku firmy Stormware byl nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Zde byl diametrální rozdíl v pořizovací ceně, protože mezinárodní právní úprava nedovoluje do pořizovací ceny započíst všechny vynaložené výdaje. Výdaje, které byly vynaloženy na vytvoření dlouhodobého nehmotného majetku, jsou vykazovány jako náklady období do okamžiku, kdy nastane vysoká pravděpodobnost, že účetní jednotka nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek dokončí. Proto výše majetku, který byl pořízen vlastní činností, bude významně nižší při oceňování a vykazování podle mezinárodní právní úpravy než podle české právní úpravy.

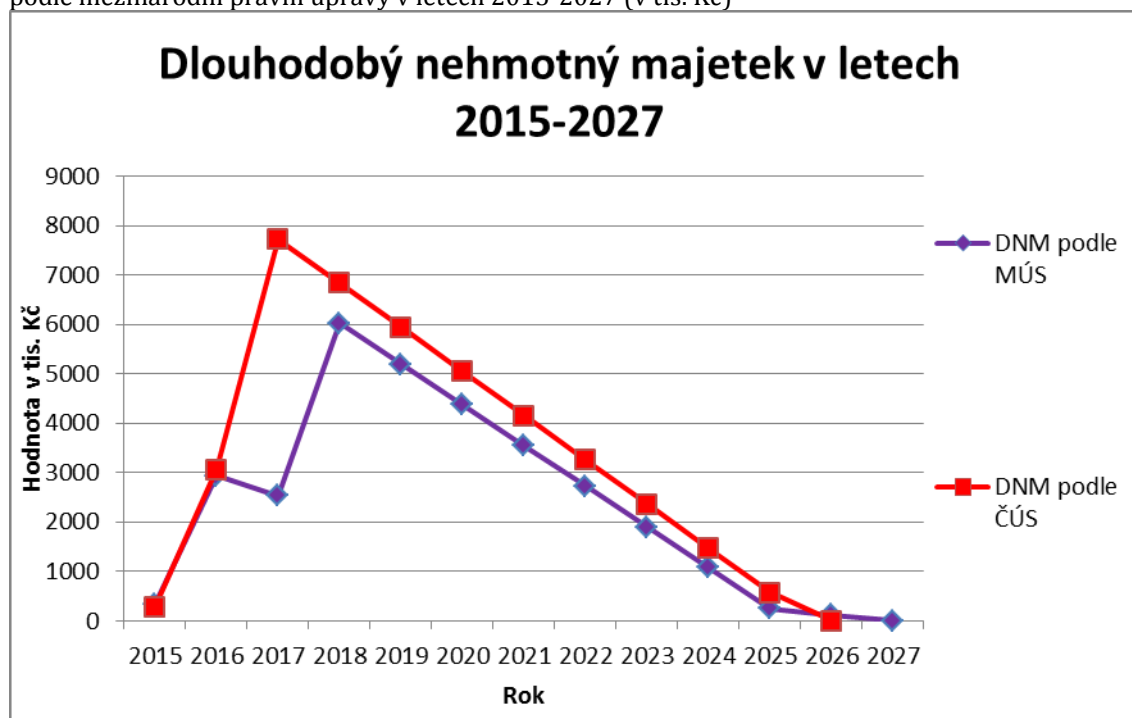
Rovněž byly analyzovány ukazatele rentability, konkrétně aktiv a vlastního kapitálu. Ukazatele rentability vlastního kapitálu se ukázaly velmi podobné jak při vykazování podle mezinárodní, tak podle české právní úpravy. Značný rozdíl byl v ukazatelích rentability aktiv, protože ve společnosti Stormware, která nerozlišuje výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, není možné podle mezinárodní právní úpravy do dlouhodobých nehmotných aktiv zahrnout nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Rentabilita aktiv, která byla vypočítána podle mezinárodní právní úpravy, dosahovala vyšších hodnot než při vykazování podle české právní úpravy.

Nakonec byly analyzovány povolenky na emisi skleníkových plynů v podniku Českomoravský cement a.s. Podle české právní úpravy jsou vykazovány stejnou metodou účtování jako poskytnutí dotace státem. V mezinárodní právní úpravě byl

zrušen dodatek IFRIC 3, který upravoval oceňování a vykazování povolenek na emisi skleníkových plynů. V důsledku této skutečnosti, je podle názoru autora, vykazování a oceňování těchto povolenek podobné jako podle české právní úpravy.

Následující graf znázorňuje vývoj dlouhodobého nehmotného majetku, jehož se týkaly jednotlivé účetní operace (viz. kapitola 7), firmy Stormware v letech 2015–2027.

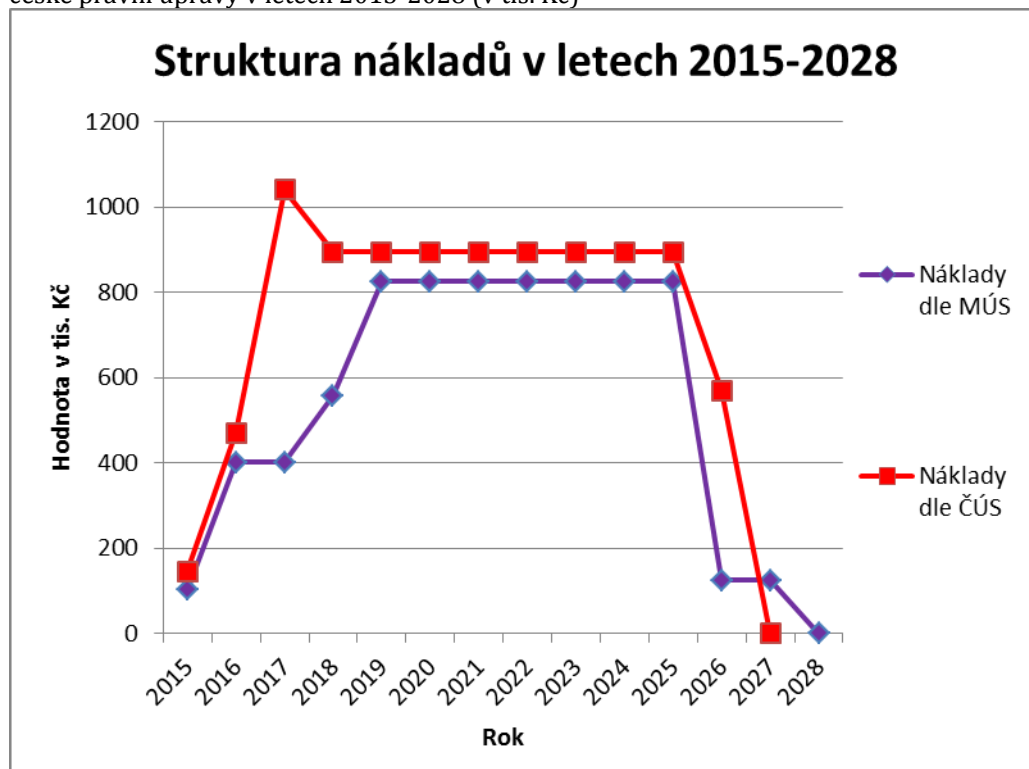
Obr. 11 Srovnání struktury dlouhodobého nehmotného majetku firmy Stormware podle české a podle mezinárodní právní úpravy v letech 2015-2027 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že dlouhodobý nehmotný majetek vykazovaný podle české právní úpravy dosahuje vyšších hodnot než majetek, který je vykazovaný podle mezinárodní právní úpravy. Je to způsobeno výší nedokončené výroby, kdy jsou do ní podle české právní úpravy zahrnuty všechny vynaložené náklady. Naopak podle mezinárodní právní úpravy, je možné zahrnout náklady do pořizovací ceny až v momentu, kdy je vysoká pravděpodobnost, že nedokončená výroba bude dokončena. V důsledku toho, je dlouhodobý nehmotný majetek oceněn v podstatně nižší výši než podle českých účetních předpisů.

Obr. 12 Srovnání struktury nákladů firmy Stormware podle mezinárodní právní úpravy a podle české právní úpravy v letech 2015-2028 (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět z výše uvedeného grafu, náklady vykazované v jednotlivých letech podle mezinárodní právní úpravy jsou v nižší výši než náklady vykazované podle české právní úpravy. Důvodem je skutečnost, že náklady jsou vykazovány v souhrnné výši, tedy je do nich započítán software, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek i nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. V roce 2017 je zaznamenán prudký vzestup podle české právní úpravy oproti mezinárodní právní úpravě, v důsledku odpisování nedokončeného majetku. Tento je zařazen podle mezinárodní právní úpravy až v roce 2018. V roce 2019 je zaznamenán prudký vzestup nákladů vykazovaných podle mezinárodní právní úpravy v důsledku přecenění nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, které podle české právní úpravy není možné. V roce 2016 začíná nastupovat klesající trend, který je způsoben odepsáním příslušného majetku.

## 10 Závěr

Závěrem lze tedy konstatovat, že se tato práce zabývala analýzou rozdílů ve vykazování a oceňování dlouhodobých nehmotných aktiv podle české a mezinárodní právní úpravy. Práce se skládala z šesti kapitol, kdy první tři kapitoly byly rešeršního rázu, další dvě kapitoly byly praktickou aplikací na vybraném podniku, poslední kapitolou byla diskuse nad probíranou problematikou.

Je nutné zdůraznit, že účetnictví sestavené v souladu s mezinárodními účetními standardy musí vést společnosti, které emitují cenné papíry na regulovaném trhu cenných papírů některého z členských států Evropské unie. Rovněž účetní jednotky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku, jsou povinny ji sestavit v souladu s mezinárodními účetními standardy. Ostatní účetní jednotky musí vést účetnictví pouze v souladu s českými účetními standardy.<sup>26</sup> Nicméně účetní závěrka, která je sestavená podle mezinárodní právní úpravy, může společnosti poskytnout konkurenční výhodu. Tato společnost může být srovnána se společností, která působí v jiném státu, sestavuje-li srovnávaná společnost také účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. Pokud z tohoto srovnání společnost vyjde pozitivně, může získat zahraniční investice či jiné benefity.

I přes snahy v oblasti harmonizace účetnictví zůstávají rozdíly mezi oběma účetními systémy stále významné. Tyto rozdíly jsou vedeny v kapitole 7. Rozdíly vzniklé ze systému účetnictví ovlivňují také ukazatele hodnocení výkonnosti podniku, jako je např. rentabilita. Tyto rozdíly vyplývají ze samotného zaměření účetnictví, kdy to české je provázáno s daněmi. Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů má poskytovat, co nejpřesnější obraz o realitě v podniku. Charakteristikou standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva je, že je v něm přesně definováno jaké náklady a kdy jsou započteny do pořizovací ceny aktiva. Důvodem je boj proti kreativnímu účetnictví, jelikož v oblasti nehmotných aktiv je velice snadné s účetnictvím manipulovat.

Pravděpodobně nejvýraznější odlišností mezinárodní právní úpravy od té české je skutečnost, že mezinárodní právní úprava dovoluje přecenit aktivum směrem nahoru. Tento způsob není podle české právní úpravy povolen ze zásady opatrnosti.

Významnou odlišností je také rozlišení aktiv na aktiva s určitou a s neurčitou dobou použitelnosti. Pokud by aktivum bylo klasifikováno jako aktivum s neurčitou dobou použitelnosti<sup>27</sup>, jistě by byl ovlivněn výsledek hospodaření, který by byl vyšší, díky nižší výši odpisů. Tento druh aktiva totiž není odpisován.

Po provedení praktické části je možné konstatovat, že výběr účetního standardu ovlivňuje výsledek hospodaření. Samozřejmě tato práce byla zaměřena na dlouhodobý nehmotný majetek, tento je zatím zpravidla menší částí majetku spo-

---

<sup>26</sup> Účetní jednotky, které mají sídlo na území České republiky, ale emitují cenné papíry na americké burze, jsou povinny sestavit účetní závěrku jak podle US GAAP, tak podle českých účetních standardů

<sup>27</sup> Receptura becherovky, logo Coca-Coly



---

lečnosti, ale je možné zaznamenat jeho rostoucí trend. Výsledek hospodaření by byl ovlivněn využitím mezinárodních účetních standardů na celé spektrum majetku účetní jednotky. Není tedy jednoznačně možné konstatovat, jak by výsledek hospodaření vypadal za využití všech mezinárodních účetních standardů.

## 11 Literatura

Basis for Conclusions on the Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting. May 2015. London: IFRS, 2015. Dostupné také z: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/Basis-to-ED\\_CF\\_MAY%202015.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/Basis-to-ED_CF_MAY%202015.pdf)

BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

*COMMISSION REGULATION adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council.* In: . Brussels: COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 2008, ročník 2008, 1606/2002. Dostupné také z: [http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/accounting-consolidation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/arc/accounting-consolidation_en.pdf)

*Český účetní standard pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.* In: Praha: České účetní standardy, 2016. Také dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/007.aspx>

*Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.* In: Praha: České účetní standardy, 2015. Také dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2847v64211-ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednotky-ktere-uctuji-podle/?&docpage=10#heading24>

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

Emisní povolenky podle IAS/IFRS - jak dál? KRUPOVÁ, Lenka a Michal R. ČERNÝ. *Účetní kavárna* [online]. Účetnictví v praxi 2006/5, 2006 [cit. 2016-05-12]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d132v108-emisni-povolenky-podle-ias-ifrs-jak-dal/>

FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-143-6.

- Goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku z pohledu účetního a daňového. *Www.danarionline.cz* [online]. Marie Paseková, 2006 [cit. 2016-03-31]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d115v91-goodwill-a-ocenovaci-rozdil-k-nabytemu-majetku-z-pohledu-ucet/>
- IAS 38 Nehmotná aktiva*. In: Brusel: Úřední věstník Evropské unie, 2010. Také dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/nehmotna-aktiva-29-h.html>.
- IAS 38 Nehmotná aktiva*. *Www.ucetni-portal.cz* [online]. 2011 [cit. 2016-03-07]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/nehmotna-aktiva-29-h.html>.
- International Accounting Standard 36 Impairment of Assets*. In: . Brussels: European commission, 2010, ročník 2010. Dostupné také z: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias36\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias36_en.pdf)
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
- MLÁDEK, Robert. *Pravidla či zásady*. *Www.gaap.cz* [online]. 2003 [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: <http://www.gaap.cz/cs/pravidla-ci-zasady/>
- O společnosti Stormware. *Www.portal.pohoda.cz* [online]. [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/about/o-portal-pohoda/o-spolecnosti-stormware/>
- POKORNÁ, Pěva. *Průvodce českými účetními standardy v návaznosti na daně a zákon o obchodních korporacích: vyřešené příklady 2016 : účetnictví - daně - právo*. 2. vydání. V Bohuňovicích: Oswald, 2016. ISBN 978-80-88128-08-3.
- SIC Interpretace 32 Nehmotná aktiva a náklady na webové stránky*. In: Brusel: IFRS, 2008.
- SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS*. In: Brusel: Úřední věstník Evropské unie, 2013. Také dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/1598/http\\_\\_\\_new.eur-lex.europa\\_%C4%8Desky.pdf](http://www.kacr.cz/file/1598/http___new.eur-lex.europa_%C4%8Desky.pdf)

*Vyhláška 500/2002 Sb., zákona o účetnictví.* In: Praha: Sbírka zákonů české republiky. Také dostupné z:  
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?page=0&idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=50#local-content>

Výroční zpráva firmy Českomoravský cement a.s. za rok 2010. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16444176&subjektId=205366&spis=686855>

Výroční zpráva firmy Českomoravský cement a.s. za rok 2011. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16537396&subjektId=205366&spis=686855>

Výroční zpráva firmy Českomoravský cement a.s. za rok 2012. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17131235&subjektId=205366&spis=686855>

Výroční zpráva firmy Českomoravský cement a.s. za rok 2013. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17831674&subjektId=205366&spis=686855>

Výroční zpráva firmy Českomoravský cement a.s. za rok 2014. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=39326785&subjektId=205366&spis=686855>

Výroční zpráva firmy Stormware s.r.o. za rok 2010. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=15745159&subjektId=584348&spis=709995>

Výroční zpráva firmy Stormware s.r.o. za rok 2011. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=15745171&subjektId=584348&spis=709995>

Výroční zpráva firmy Stormware s.r.o. za rok 2012. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16728502&subjektId=584348&spis=709995>

Výroční zpráva firmy Stormware s.r.o. za rok 2013. Také dostupné z:  
<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17281890&subjektId=584348&spis=709995>

Výroční zpráva firmy Stormware s.r.o. za rok 2014. Také dostupné z:  
[https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-  
detail?dokument=20634472&subjektId=584348&spis=709995](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=20634472&subjektId=584348&spis=709995)

Výroční zpráva firmy Stormware s.r.o. za rok 2015. Také dostupné z:  
[https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-  
detail?dokument=41577695&subjektId=584348&spis=709995](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=41577695&subjektId=584348&spis=709995)

*Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.* In: Praha: Sbírka zákonů ČR, 2016. Také dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast4>

*Zákon o daních z příjmů č. 586/1992, Sb.* In: Praha: Sbírka zákonů ČR, 1992. Také dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586#cast2>

# **Přílohy**

# A Použitý účtový rozvrh

## VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro potreby 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 - Pěstitelské 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 - Dluhové 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 pěstitelským 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 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu 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 - Mladá 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 - Dluhové cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dluhové 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 - Směnky 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

#### 35 - Pohledávky za společníky

- 351 - Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 - Pohledávky - podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsané základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 - Pohledávky ke společníkům společnosti

#### 36 - Závazky ke společníkům

- 361 - Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 - Závazky - podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky ke společníkům společnosti

#### 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 za emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

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

### 38 - Přechnodné účty aktiv a pasiv

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

### 39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

### Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

#### 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 416 - Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 - Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- 419 - Změny základního kapitálu

#### 42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Rezervní fondy
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 424 - Ostatní fondy ze zisku
- 426 - Jiný výsledek hospodaření minulých let
- 428 - Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let

#### 43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 - Zálohy na podíly na zisku

#### 45 - Rezervy

- 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 - Rezerva na daň z příjmů
- 459 - Ostatní rezervy

#### 46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 - Dlouhodobé úvěry

#### 47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv

- 473 - Emitované dluhopisy

- 474 - Závazky z nájmu a pachtu

- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy

- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě

- 479 - Jiné dlouhodobé závazky

#### 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

#### 49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

### Účtová třída 5 - NÁKLADY

#### 50 - Spotřebované nákupy

- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

#### 51 - Služby

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

#### 52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměry členům orgánů obchodních korporací
- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

#### 53 - Daně a poplatky

- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitých věcí
- 538 - Ostatní daně a poplatky

#### 54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 547 - Mimořádné provozní náklady
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody z provozní činnosti

#### 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného

- majetku

- 552 - Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů

- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv

- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období

- 557 - Zúčtování opravy k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti

- 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

#### 56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kursové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
- 565 - Náklady z finančního majetku
- 566 - Náklady z derivátových operací
- 567 - Mimořádné finanční náklady
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

#### 57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

#### 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- 581 - Změna stavu nedokončené výroby
- 582 - Změna stavu polotovárů
- 583 - Změna stavu výrobků
- 584 - Změna stavu zvířat
- 585 - Aktivace materiálu a zboží
- 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

#### 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmů splatná
- 592 - Daň z příjmů odložená
- 593 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů
- 599 - Náklady hospodářských středisek

### Účtová třída 6 - VÝNOSY

- 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 - Tržby za vlastní výrobky

- 602 - Tržby z prodeje služeb

- 604 - Tržby za zboží

#### 64 - Jiné provozní výnosy

- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 647 - Mimořádné provozní výnosy
- 648 - Ostatní provozní výnosy

#### 66 - Finanční výnosy

- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kursové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 - Výnosy z finančního majetku
- 666 - Výnosy z derivátových operací
- 667 - Mimořádné finanční výnosy
- 668 - Ostatní finanční výnosy

#### 69 - Převodové účty

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů
- 699 - Výnosy hospodářských středisek

### Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

#### 70 - Účty rozvahné

- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný

#### 71 - Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

#### 75 až 79 - Podrozvahové účty

### Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ