



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VYKAZOVÁNÍ NEHMOTNÝCH AKTIV PODLE IFRS, US GAAP A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

REPORTING OF INTANGIBLE ASSETS ACCORDING TO IFRS, US GAAP AND CZECH ACCOUNTING LEGISLATION

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Jana Šnajnarová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Jana Šnajarová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.
Akademický rok:	2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Vykazování nehmotných aktiv podle IFRS, US GAAP a české účetní legislativy

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce – zhodnocení aktuálních zdrojů z oblasti vykazování nehmotných aktiv podle české účetní legislativy, IFRS a US GAAP

Analýza problémové oblasti v účetních výkazech a postupech vybraného subjektu

Zhodnocení rozdílů ve vykazování majetku pro účely posuzování finanční situace účetní jednotky, zpracování návrhu doporučení pro uživatele účetních výkazů

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je provedení komparace předpisů pro vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle české účetní legislativy, IFRS a US GAAP. Dalším cílem je aplikace zjištěných rozdílů na situaci ve vybrané účetní jednotce, zejména v oblasti posouzení finanční situace podniku a zpracování návrhu doporučení pro vybranou skupinu uživatelů účetních informací.

Základní literární prameny:

CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. IFRS Essentials. Chichester: John Wiley&Sons, 2013. ISBN 978-1-118-50137-5.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FLOOD, J. GAAP 2017 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. 1st ed. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2017. ISBN 978-1-119-35698-1.

LOŠŤÁK, M. a P. PRUDKÝ. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 14. akt. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-8666-6.

MLÁDEK, R. IFRS a US GAAP / IFRS and US GAAP/Postupy účtování / Accounting policies and procedures. 1. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-194-6.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

ABSTRAKT

Diplomová práce se v teoretické části zaměřuje vymezení a srovnání vykazování nehmotného majetku dle dvou světových účetních systémů – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Všeobecně uznávaných účetních zásah a české účetní legislativy. Specifikuje základní teoretické prvky vykazování nehmotného majetku. Analytická část se zaměřuje na dopady a jejich vliv na účetní jednotky.

ABSTRACT

The diploma thesis focuses in the theoretical part on a determination and comparison presentation of intangible assets according to two world accounting systems – International Accounting Financial Standards and US Generally Accepted Accounting Principles and Czech Accounting Legislation. Specifies the basic theoretical elements of intangible assets. The analytical part of thesis focuses in the impacts and their effect on the entity.

KLÍČOVÁ SLOVA

Nehmotný majetek, česká účetní legislativa, IFRS, US GAAP, software, výzkum a vývoj

KEY WORDS

Intangible assets, Czech Accounting Legislation, IFRS, US GAAP, software, research and development

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE PRÁCE

ŠNAJNAROVÁ, J. *Vykazování nehmotných aktiv podle IFRS, US GAAP a české účetní legislativy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 117 s.
Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D..

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 21.5.2018

.....

vlastnoruční podpis autora

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	11
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	13
1 Vykazování nehmotných aktiv dle české účetní legislativy	14
1.1 Vymezení nehmotného majetku.....	14
1.2 Ocenění nehmotného majetku.....	16
1.3 Pořízení nehmotného majetku.....	18
1.3.1 Pořízení DNM koupí, nabytím práv	18
1.3.2 Pořízení DNM vlastní činností	19
1.3.3 Pořízení DNM bezúplatným nabytím	20
1.3.4 Pořízení DNM převodem z osobního užívání do podnikání.....	21
1.4 Odpisování nehmotného majetku.....	21
1.4.1 Účetní odpisy nehmotného majetku	22
1.4.2 Daňové odpisy nehmotného majetku.....	23
1.4.3 Porovnání účetních a daňových odpisů	23
1.5 Vyřazení nehmotného majetku	24
2 Vykazování nehmotných aktiv dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)	27
2.1 Vymezení nehmotného majetku.....	28
2.2 Oceňování dle IFRS	30
2.3 Pořízení nehmotného majetku.....	30
2.3.1 Samostatné pořízení	31
2.3.2 Pořízení jako součást podnikové kombinace	31
2.3.3 Pořízení prostřednictvím dotace	31
2.3.4 Pořízení prostřednictvím směny aktiv	32
2.3.5 Pořízení nehmotného aktiva vlastní činností	32

2.3.6	Ocenění v průběhu držení aktiva	34
2.4	Odpisování nehmotných aktiv.....	35
2.4.1	Nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti	36
2.4.2	Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti.....	37
2.5	Vyřazení nehmotného majetku	37
2.6	Zveřejnění nehmotného majetku.....	38
2.7	Interpretace.....	39
2.7.1	SIC 32 – Náklady na webové stránky.....	39
2.7.2	IFRIC 12 – Koncesní smlouvy na poskytování služeb.....	40
2.7.3	IFRIC 20 – Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu	40
3	Vykazování nehmotných aktiv dle US GAAP	41
3.1	Vymezení nehmotných aktiv.....	42
3.2	Pořízení nehmotných aktiv.....	43
3.2.1	Samostatné pořízení	43
3.2.2	Pořízení nehmotného aktiva vlastní činností	43
3.3	Odpisování nehmotných aktiv.....	44
3.4	Vyřazení nehmotného aktiva.....	44
3.5	Zveřejnění nehmotných aktiv.....	45
4	Srovnání účetních systémů	46
5	Analytická část.....	51
5.1	Vykazování softwaru	52
5.1.1	Software dle IFRS a US GAAP	55
5.1.2	Srovnání vybraných položek	63
5.2	Vykazování nákladů na výzkum a vývoj	68
5.2.1	Náklady na výzkum a vývoj dle ČÚL	73

5.2.2	Náklady na výzkum a vývoj dle US GAAP	80
5.2.1	Srovnání vybraných položek	85
	ZÁVĚR	91
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	93
	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	96
	SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ	100
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	101
	SEZNAM PŘÍLOH.....	102

ÚVOD

V současné době v podnicích získávají nehmotná aktiva čím dál větší váhu a stávají se stejně důležitými jako hmotná aktiva. Jedním z důvodů může být například hospodářská soutěž. Každý podnik chce získat konkurenční výhodu, a proto se stále snaží například zdokonalovat a vyvíjet své produkty, vyvíjet nové technologie. A právě z důvodu zvyšující se důležitosti nehmotných aktiv v podnicích byla vybrána tato oblast pro vypracování diplomové práce.

V dnešní době lze podnikat téměř po celém světě. To však znamená podřízení podnikání legislativě v dané oblasti. Již v minulosti vznikaly ve světě účetní systémy. Ty se ale v některých případech od sebe odlišovaly, což bylo dáno odlišným historickým a ekonomickým vývojem daných zemí. Nadnárodní podniky musely sestavovat jednotlivé účetní výkazy podle legislativy země, ve které sídlily její jednotlivé podniky. Následně pak docházelo k problémům při porovnávání těchto výkazů a podniky musely pro získání porovnatelných informací výkazy složitě přepočítávat. Z tohoto důvodu vznikla potřeba finanční výkaznictví harmonizovat, aby se jednotlivé výsledky podniků daly vzájemně porovnávat. V oblasti účetnictví patří ve světě v současné době mezi nejuznávanější dva systémy. Prvním z nich jsou Mezinárodní standardy účetního a finančního výkaznictví (dále jen IFRS), které mají působnost zejména v Evropě. Druhý systém, uznávaný v USA, jsou Americké všeobecně uznávané účetní zásady (dále jen US GAAP). I přes snahu harmonizace finančního výkaznictví existují mezi systémy rozdíly, na které je poukazováno v diplomové práci.

Diplomová práce je rozdělena do několika částí. V první části se věnuje teoretickým východiskům diplomové práce. V první kapitole se diplomová práce věnuje vykazování nehmotných aktiv podle Českých účetních standardů. Je zde popsáno jednotlivé vymezení, oceňování, odpisování a vyřazení nehmotného majetku. V dalších kapitolách je popsáno vykazování nehmotných aktiv podle Mezinárodních účetních standardů IFRS a Všeobecně uznávaných účetních zásad Spojených států amerických US GAAP. Tyto kapitoly jsou opět věnovány vymezení, oceňování, odpisování a vyřazení nehmotného majetku těch účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku podle IFRS

nebo US GAAP. Další kapitola se následně věnuje shrnutí získaných teoretických poznatků a jsou zde popsány jednotlivé rozdíly mezi popisovanými systémy.

Druhá část diplomové práce je věnována analytické části. V analytické části jsou pak poznatky získané v teoretické části diplomové práce aplikovány na vykazování určitého druhu nehmotných aktiv u vybraných společností. Pro názorné poukázání na vykazování nehmotných aktiv byla vybrána problematika vykazování softwaru a nákladů na výzkum a vývoj. Pro poukázání odlišností ve vykazování softwaru byla vybrána telekomunikační společnost Vodafone Czech Republic a.s., ve které tvoří software podstatnou část aktiv společnosti. V prvním praktickém příkladu je poukázáno na problematiku změny doby použitelnosti nehmotného aktiva. V případě, že účetní jednotka nedokáže spolehlivě stanovit dobu použití nehmotného majetku, neodpisuje jej. Tím má účetní jednotka menší náklady a vykazuje tak vyšší výsledek hospodaření, a to pak ovlivňuje některé ukazatele. Pro druhý praktický příklad, ve kterém jsou popisovány odlišnosti ve vykazování nákladů na výzkum a vývoj, byla vybrána společnost Škoda Auto a.s., která se na tuto oblast mimo jiné zaměřuje. Zatímco dle české legislativy může účetní jednotka v rozvaze rozpoznat náklady vynaložené na vývoj i výzkum a dochází tak k odpisování tohoto nehmotného majetku, dle IFRS může účetní jednotka v rozvaze rozpoznat pouze náklady vynaložené na vývoj za splnění určitých stanovených podmínek. Náklady na výzkum pak účetní jednotka rozpoznává ve výkazu zisku a ztráty a nedochází tak k odpisování tohoto nehmotného majetku.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cílem diplomové práce je srovnání předpisů, které upravují vykazování dlouhodobého nehmotného majetku dle české účetní legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a amerických Všeobecně uznávaných účetních zásad. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a Všeobecně uznávané účetní zásady jsou díky harmonizaci postaveny na obdobných principech a jsou tedy srovnatelné. Neexistují mezi nimi významné odlišnosti, v určitých oblastech se však neshodují. Dílčím cílem diplomové práce byla aplikace zjištěných odlišností na situaci ve vybraných účetních jednotkách a poukázání na dopad těchto rozdílů na finanční zdraví účetních jednotek.

Pro naplnění cílů diplomové práce jsou využity zejména tyto metody:

- komparace,
- analogie,
- analýza,
- indukce,
- dedukce,
- syntéza.

Metody komparace a analogie jsou využity zejména v teoretické části diplomové práce. Teoretická část je zaměřena na popis jednotlivých analyzovaných účetních systémů a nalezení rozdílů mezi nimi. Metoda komparace je využita i ve druhé části práce, při porovnávání dopadů jednotlivých zjištěných rozdílů na finanční zdraví účetních jednotek.

Získané teoretické poznatky z první části diplomové práce jsou využity pro zpracování analytické části. V druhé části diplomové práce jsou zjištěné rozdíly mezi jednotlivými účetními systémy aplikovány na vykazování určitého druhu nehmotných aktiv u vybraných účetních jednotkách. Pro zpracování analytické části diplomové práce jsou použity zejména metody analýzy, indukce, dedukce nebo syntézy.

1 Vykazování nehmotných aktiv dle české účetní legislativy

V České republice je nehmotný majetek upravován několika předpisy. Vykazování nehmotného majetku je upravováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále je nehmotný majetek upravován Českým účetním standardem pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Tento standard vymezuje dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, dále stanovuje způsob oceňování, odpisování a postup účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Podle § 6 vyhlášky se za dlouhodobý nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou považují zejména:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill.

Přitom u goodwillu nezáleží na délce době použití ani na výši ocenění a u povolenek na emise nezáleží na výši ocenění účetní jednotkou. Dále se mezi nehmotný majetek řadí také technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, povolenky na emise, preferenční limity, nedokončený nehmotný majetek a poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek. Podmínkou zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku je doba použitelnosti delší než jeden rok a překročení stanovené výše ocenění účetní jednotkou. Jednotlivé definice položek dlouhodobých nehmotných aktiv jsou upraveny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

1.1 Vymezení nehmotného majetku

Za **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** jsou považovány takové výsledky výzkumu a vývoje, které byly vytvořeny vlastní činností účetní jednotky za účelem obchodování s nimi, nebo byly nabyty od jiných osob¹.

¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 6 odst. 3 písm. a)

Za **software** je považován software, který je nabytý od jiných osob k vlastnímu užití nebo vytvořený vlastní činností za účelem obchodování s ním. Za dlouhodobý nehmotný majetek tedy není považován software vytvořený vlastní činností pro vlastní využití a související náklady jsou zahrnovány přímo do výsledku hospodaření².

Za **ocenitelná práva** jsou považovány předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, dále výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních předpisů, mezi které patří například zákon o ochraně průmyslových vzorů, zákon o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích nebo zákon o ochranných známkách. A to za předpokladu vytvoření těchto ocenitelných práv vlastní činností účetní jednotky za účelem obchodování, nebo nabytím od jiných osob³.

Za **goodwill** je považován kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu, který byl nabyt převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace. Český účetní standard pro podnikatele č. 013 stanovuje rovnoměrné odepisování nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu, nebo od přeměny obchodní korporace od rozhodného dne přeměny. Účetní jednotka může stanovit dobu odepisování i delší než 60 měsíců, nejdéle však 120 měsíců. Tuto skutečnost je povinna odůvodnit v příloze v účetní závěrce. ČÚS také stanovuje odepisování kladného goodwillu do nákladů a odepisování záporného goodwillu do výnosů.

Mezi ostatní dlouhodobý nehmotný majetek se řadí povolenky na emise a preferenční limity. **Povolenky na emise** zahrnují zejména povolenky na emise skleníkových plynů a povolenky na emise způsobené letectvím. Dále jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství. Povolenky na emise jsou řazeny mezi dlouhodobý nehmotný majetek bez ohledu na výši ocenění. Za **preferenční limity** jsou považovány zejména individuální produkční kvóty a individuální limity prémiových práv, a to bez ohledu na výši ocenění. U prvního držitele se ale k výši ocenění přihlíží, a to v případě, že náklady na získání informací o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevyšují její významnost.

² CHALUPA, R aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*, str. 54

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 6 odst. 3 písm. b) – e)

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek od doby jeho pořízení do doby uvedení do stavu způsobilého k užívání⁴.

Za **poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek** se považují krátkodobé i dlouhodobé zálohy nebo závdavky poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku⁵.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje i technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku od výše ocenění stanoveného účetní jednotkou. Právo účtovat a odpisovat tento majetek má nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku. Jedná se o zásah do majetku, který změní jeho účel, změnu technických parametrů, rozšíření vybavenosti nebo změnu použitelnosti majetku⁶.

Naopak mezi dlouhodobý nehmotný majetek nejsou řazeny znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí a další. Účetní jednotka si může stanovit, že mezi dlouhodobý nehmotný majetek nebude řadit technické audity, energetické audity, lesní hospodářské plány nebo plány povodí⁷.

Od 1.1.2016 nejsou mezi nehmotný majetek zařazovány zřizovací výdaje, tedy souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky. Zřizovací výdaje se nyní účtují přímo do nákladů⁸.

1.2 Ocenění nehmotného majetku

Ocenění nehmotného majetku upravuje § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dále § 47, 61 a 61a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Základní principy oceňování dlouhodobého nehmotného majetku jsou zakotveny v České účetním standardu č. 013.

Podle § 24 odstavce 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví by měly účetní jednotky oceňovat majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému dni, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

⁴ Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 6 odst. 6

⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb, § 6 odst. 7

⁶ CHALUPA, R aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*, str. 56

⁷ Vyhláška č. 500/2002 Sb § 6 odst. 9

⁸ BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 47

Nehmotný majetek může být oceňován pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Obecně je nehmotný majetek oceňován pořizovací cenou. Výjimkou je nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, který je oceňován vlastními náklady. V případě bezúplatného nabytí nehmotného majetku nebo v případě, kdy vlastní náklady nelze zjistit, je nehmotný majetek oceňován reprodukční pořizovací cenou⁹.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl nehmotný majetek pořízen, a náklady, které s jeho pořízením souvisí. Vyhláška č. 500/2002 Sb. dále stanovuje v § 47 náklady, které lze a naopak nelze zahrnout do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného majetku. Mezi náklady, které lze zahrnout do pořizovací ceny patří například:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizování DNM a DHM, například odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky, platby za patentové rešerše, náklady na předprojektové přípravné práce,
- úroky z úvěrů,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořízení majetku,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání.

Naopak součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku nejsou například:

- opravy a údržba,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně jiné sankce ze smluvních vztahů,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku, které vznikly po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.

Reprodukční pořizovací cena představuje cenu, za kterou by byl nehmotný majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje například vložený majetek, majetek nabytý darováním nebo nově zjištěný majetek, například při inventarizaci¹⁰.

⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 1

¹⁰ BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 35

Vlastní náklady představují náklady na pořízení nehmotného majetku vlastní činností, a to přímé a nepřímé náklady vynaložené na vytvoření nehmotného majetku¹¹.

1.3 Pořízení nehmotného majetku

Podle Českého účetního standardu č. 013 se za pořízení dlouhodobého nehmotného majetku považuje zejména koupě od jiného subjektu, vytvoření vlastní činností, dále nabytím práv k výsledku tvořivé činnosti, bezúplatným převodem – darováním, vkladem dlouhodobého nehmotného majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*. Na těchto účtech se kumulují jednotlivé součásti pořizovací ceny. Po dokončení procesu pořizování, tedy v okamžiku uvedení majetku do užívání, je tato pořizovací cena přeúčtována na příslušný účet účtové skupiny 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*. Pokud při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku nevznikají náklady související s jeho pořízením, pořízení tohoto majetku se účtuje přímo na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*. V obou případech se souvztažným zápisem účtuje ve prospěch příslušných účtů dle způsobu pořízení, a to například:

- 21- *Peníze,*
- 32 – *Závazky,*
- 47 – *Dlouhodobé závazky,*
- 41 – *Základní kapitál a kapitálové fondy,*
- 49 – *Individuální podnikatel.*

1.3.1 Pořízení DNM koupí, nabytím práv

Následující tabulka znázorňuje účetní zápis pořízení dlouhodobého nehmotného majetku koupí a nabytím práv.

¹¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 5

Tab. č. 1: Pořízení DNM koupí, nabytím práv

Operace	MD	D
Pořízení majetku hotovostně	041 – Pořízení DNM	211 – Pokladna
Pořízení majetku bezhotovostně	041 – Pořízení DNM	321 - Dodavatelé
	321 - Dodavatelé	221 – Bankovní účet
Uvedení DNM do užívání	01x – Dlouhodobý nehmotný majetek	041 – Pořízení DNM

(Zdroj: vlastní zpracování)

1.3.2 Pořízení DNM vlastní činností

Od 1.1.2016 se změnila metoda účtování změny stavu zásob vlastní činností. Účtová skupina 62 – *Aktivace* byla zrušena a o přírůstcích nebo úbytcích zásob se neúčtuje jako o výnosech. O přírůstcích nebo úbytcích zásob je účtováno na nákladovém účtu účtové skupiny 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*¹². V následující tabulce jsou znázorněny účetní operace při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností v případě, kdy proces výroby nepřesáhl jedno účetní období.

Tab. č. 2: Pořízení DNM vlastní činností, kdy proces výroby nepřesáhne jedno účetní období

Operace	MD	D
Spotřeba materiálu	501- Spotřeba materiálu	112 – Materiál na skladě
Mzdové náklady	521 – Mzdové náklady	331- Zaměstnanci
Náklady na SP a ZP zaměstnanců	524 – Zákonné sociální pojištění	336 - Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění
Nakupované služby	518 – Ostatní služby	321 - Dodavatelé
Aktivace DNM	041 - Pořízení DNM	587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
Uvedení DNM do užívání	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek	041 - Pořízení DNM

(Zdroj: BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 49)

V případě, že proces výroby dlouhodobého nehmotného majetku přesáhne jedno účetní období a zasáhne tak účetní období dvě, budou účetní operace vypadat následovně.

¹² DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní novinky – září 2016* [online]. [cit. 2017-05-11]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1609>

Tab. č. 3: Pořízení DNM vlastní činností, kdy proces výroby přesáhne jedno účetní období

Operace	MD	D
1. účetní období		
Spotřeba materiálu	501- Spotřeba materiálu	112 – Materiál na skladě
Mzdové náklady	521 – Mzdové náklady	331- Zaměstnanci
Náklady na SP a ZP zaměstnanců	524 – Zákonné sociální pojištění	336 - Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění
Nakupované služby	518 – Ostatní služby	321 - Dodavatelé
Změna stavu nedokončené výroby (přírůstek)	121 – Nedokončená výroba	581 – Změna stavu nedokončené výroby
Uvedení DNM do užívání	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek	041 - Pořízení DNM
2. účetní období		
Spotřeba materiálu	501 - Spotřeba materiálu	112 - Materiál na skladě
Mzdové náklady	521 – Mzdové náklady	331- Zaměstnanci
Náklady na SP a ZP zaměstnanců	524 – Zákonné sociální pojištění	336 - Zúčtování s institucemi sociál. zabezpečení a zdravot. pojištění
Nakupované služby	518 – Ostatní služby	321 - Dodavatelé
Změna stavu nedokončené výroby (úbytek)	581 – Změna stavu nedokončené výroby	121 – Nedokončená výroba
Aktivace DNM	041- Pořízení DNM	587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
Uvedení DNM do užívání	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek	041 - Pořízení DNM

(Zdroj: BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 49)

1.3.3 Pořízení DNM bezúplatným nabytím

V oblasti bezúplatných plnění došlo od 1.1.2016 rovněž ke změnám. O přijatých darech se nyní neúčtuje jako o zvýšení kapitálu, ale jako o jiných provozních výnosech¹³.

¹³ DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní novinky – září 2016* [online]. [cit. 2017-05-11]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1609>

Tab. č. 4: Pořízení DNM bezúplatným plněním

Operace	MD	D
Pořízení majetku bezúplatným plněním	041 – Pořízení DNM	648 – Ostatní provozní výnosy

(Zdroj: vlastní zpracování)

1.3.4 Pořízení DNM převodem z osobního užívání do podnikání

V následující tabulce je popsána účetní operace pořízení dlouhodobého nehmotného majetku převodem z osobního užívání do podnikání.

Tab. č. 5: Pořízení majetku převodem z osobního užívání do podnikání

Operace	MD	D
Pořízení majetku převodem z osobního užívání do podnikání	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek	491 – Účet individuálního podnikatele

(Zdroj: vlastní zpracování)

1.4 Odpisování nehmotného majetku

Náklady na pořízení dlouhodobého majetku jsou do nákladů zahrnovány postupně během jeho životnosti a to prostřednictvím odpisů. Odpisy vyjadřují snížení hodnoty dlouhodobého majetku prostřednictvím například vlivem fyzického opotřebení, snížení ekonomické životnosti užíváním, plynutím času nebo zastaráním v důsledku změn technologií. V praxi jsou zjišťovány odpisy účetní a daňové¹⁴.

Účetní jednotky by měly mít pro vedení evidence a účtování o dlouhodobém majetku sestavenou vnitřní účetní směrnici, která by měla obsahovat pravidla a postupy týkající se například vymezení dlouhodobého majetku, odpisových plánů pro účetní a daňové odpisy, tvorby a čerpání rezerv nebo provádění inventarizace majetku.

Podle § 28 odstavce 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán, který by měl sloužit jako podklad k vyčíslení účetních odpisů. Tyto odpisy by měly věrně vyjadřovat jeho ekonomické opotřebení. Odpisový plán by měl

¹⁴ BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 38

obsahovat například vstupní cenu majetku a vyčíslení odpisů v průběhu životnosti majetku¹⁵.

1.4.1 Účetní odpisy nehmotného majetku

Účetní odpisy vyjadřují reálné umořování majetku do účetních nákladů. Majetek by měl být účetně odepisován po celou dobu užívání majetku. V případě, že je prokazatelné, že majetek morálně nestárne, je správným postupem účetní odpisy u tohoto majetku pozastavit. Každá účetní jednotka má povinnost sestavit odpisový plán, podle kterého nehmotný majetek následně odpisuje po dobu jeho používání¹⁶. Majetek je odpisován jen do výše jeho ocenění. Nehmotný majetek jsou oprávněny odpisovat zejména ty účetní jednotky, které mají k majetku vlastnické nebo jiné právo k jeho užívání. Dále ty účetní jednotky, které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem samosprávných územních celků, používají nehmotný majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění dluhu převodem práva, jsou uživateli nehmotného majetku a provedou na tomto majetku technické zhodnocení¹⁷.

Výši odpisů si stanovuje účetní jednotka sama, ale musí respektovat ustanovení, která se odpisování nehmotného majetku týkají. Odpisování nehmotného majetku upravuje § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále § 56 vyhlášky č. 500/2002 a bod 4 Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013.

V následující tabulce je uveden postup účtování odpisů dlouhodobého nehmotného majetku.

Tab. č. 6: Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Operace	MD	D
Odpis DNM	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Odpis kladného goodwillu	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	075 – Oprávky ke goodwillu
Odpis záporného goodwillu	075 – Oprávky ke goodwillu	64x – Jiné provozní výnosy

(Zdroj: vlastní zpracování)

¹⁵ BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 32

¹⁶ DUŠEK, Jiří. *Zatřídování majetku a služeb*, str. 21

¹⁷ CHALUPA, R aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*, str. 73

1.4.2 Daňové odpisy nehmotného majetku

Daňové odpisy do účetnictví účetních jednotek nevstupují a zjišťují se pouze pro účely stanovení daňového základu daně. Jedná se o maximální částky odpisů, které jsou pro účely stanovení daňového základu přípustné a nezobrazují tedy vždy skutečné opotřebení majetku¹⁸. Daňové odpisy nehmotného majetku jsou upraveny v § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Doba odpisování je závislá na druhu nehmotného majetku.

Tab. č. 7: Doba odpisování nehmotného majetku

Nehmotný majetek	Doba odpisování
Právo užívání na dobu určitou	sjednaná smlouvou
Audiovizuální díla	18 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Ostatní nehmotný odepisovatelný majetek	72 měsíců

(Zdroj: Dušek, Jiří: *Zatřídování majetku a služeb*, str. 20)

1.4.3 Porovnání účetních a daňových odpisů

Pro porovnání účetních a daňových odpisů jsou jednotlivé rozdíly shrnuty v následující tabulce.

Tab. č. 8: Porovnání účetních a daňových odpisů nehmotného majetku

	Účetní odpisy	Daňové odpisy
Předpisy	§ 28 ZÚČ, § 56 vyhláška e. 500/2002 SB., ČÚS č. 013	§ 26 až 33 ZDP
Povinnost	Povinné	Dobrovolné, povinné pokud náklady paušálem (§ 27/8)
Účel	Věrný a poctivý obraz	Základ daně, tj. daňový příjem státu
Vyjadřují	Trvalé snížení hodnoty majetku	Politickou vůli
Jednotnost	Individuální	Jednotné
Způsob zatřídění do odpisových skupin	Neurčeno (Výjimka ČÚS 704 pro příspěvkové organizace – určuje zřizovatel)	Určeno v zákoně o daních z příjmů (§ 26 až § 32a)
Přerušování odpisování	Většinou nelze přerušit. I	Lze pozastavit mimo:

¹⁸ BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 38

	když se majetek nevyužívá, morálně zastarává. Na hodnotě nabývá pouze výjimečně.	uplatnění nákladů paušálem (§ 27/8) uplatnění časového odpisování (§ 30/7)
Zahájení odpisování	Po uvedení do stavu způsobilého obvyklého užívání	Po uvedení do stavu způsobilého obvyklého užívání
Určení měsíce od kdy	Neurčeno	Od následujícího měsíce určeno pouze: u časového odpisování (§ 30/7) u nehmotného majetku (§ 32a/5) u fotovolt. (§ 30b/2)
Kdy uplatnění	Nejčastěji měsíčně	Jednou ročně
Daňová optimalizace	Ne	Ano
Účtování	Účtují se	Neúčtují se
Komponentní odpisování	Lze	Nezná (§ 23/2/a)
IFRS	Zná	Nezná
Kdy se odpisy rovnají	§ 24/2/v	§ 24/2/v
Kdy se většinou rovná účetní odpis daňovému	U majetku s časovými odpisy	U majetku s časovými odpisy
Dopad chybného zařídění	Žádný, pokud účetní odpisy vyjadřují reálný stav	Dopad, pokud zaříděním je chybná daňová skupina

(Zdroj: Dušek, Jiří: *Zatřídování majetku a služeb*, str. 17)

1.5 Vyřazení nehmotného majetku

Nehmotný majetek, který je pro účetní jednotku již nepotřebný nebo nevyužitelný, může účetní jednotka z účetnictví vyřadit. Nehmotný majetek lze vyřadit například prodejem, likvidací, bezúplatným převodem, vkladem do jiné obchodní korporace nebo v důsledku škody nebo manka. Tyto způsoby vyřazení nehmotného majetku jsou v účetnictví zachycovány odlišně¹⁹.

V následující tabulce jsou uvedeny účetní operace při prodeji dlouhodobého nehmotného majetku.

¹⁹ CHALUPA, R aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*, str. 97

Tab. č. 9: Vyřazení DNM prodejem

Operace	MD	D
Odpis DNM	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Prodej DNM	311 - Pohledávky z obchodních vztahů	641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
Odpis zůstatkové ceny	541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Vyřazení DNM	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	01x – Dlouhodobý nehmotný majetek

(Zdroj: CHALUPA, R aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*, str. 97)

Pokud se účetní jednotka rozhodne vyřadit nehmotný majetek bezúplatným plněním, tedy darem, je potřeba tento způsob vyřazení zachytit ve třech účetních operacích. První je dodatečný odpis nehmotného majetku, dále zúčtování zůstatkové ceny a třetí operací je samotné vyřazení nehmotného majetku. Operace jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tab. č. 10: Vyřazení DNM bezúplatným plněním

Operace	MD	D
Odpis DNM	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Zúčtování zůstatkové ceny DNM	543 - Dary	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Vyřazení DNM	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek

(Zdroj: CHALUPA, R aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*, str. 98)

Dalším způsobem vyřazení nehmotného majetku je převod dlouhodobého nehmotného majetku do jiné obchodní korporace. Účetní operace spojené s touto možností vyřazení, je znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 11: Vyřazení DNM vkladem do jiné obchodní korporace

Operace	MD	D
Vklad DNM	061/062/063	367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
Vyřazení DNM	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek

(Zdroj: PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014*, str. 174)

Při vyřazení DNM v důsledku škody se dodatečný odpis zaúčtuje na straně Má dáti na účet 549. Zaúčtování vyřazení DNM je pak totožné jako u předchozích způsobů vyřazení. Účetní operace vyřazení DNM v důsledku škody je znázorněno v následující tabulce.

Tab. č. 12: Vyřazení DNM v důsledku škody

Operace	MD	D
Odpis DNM	549 - Manka a škody z provozní činnosti	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Vyřazení DNM	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek

(Zdroj: CHALUPA, R aj. *Abeceďa účetnictví pro podnikatele 2015*, str. 98)

V důsledku neustálého technologického pokroku dochází u nehmotného majetku k rychlému opotřebení, které je jedno z možností vyřazení nehmotného majetku. Způsob zaúčtování je znázorněn v následující tabulce.

Tab. č. 13: Vyřazení DNM opotřebením

Operace	MD	D
Odpis DNM	551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
Vyřazení DNM	07x – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	01x - Dlouhodobý nehmotný majetek

(Zdroj: PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014*, str. 173)

2 Vykazování nehmotných aktiv dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je jednou ze tří významných linií mezinárodní harmonizace v oblasti účetnictví. Těmi dalšími je účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy USA, tedy US GAAP.

Jednotlivé standardy účetního výkaznictví vytváří Rada – IASB, která začala pracovat v roce 2001. Nově vydané účetní standardy IASB jsou nově označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS – International Financial Reporting Standards. Do této doby byly standardy označovány jako Mezinárodní účetní standardy – IAS. Tyto standardy však vznikem Rady IASB nezanikly a jsou platné i nadále. Rada IASB má v současnosti 15 členů a cílem je schvalování nově vytvořených standardů a případné změny stávajících standardů²⁰.

Mezinárodní účetní standardy nemají charakter zákonů. Jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví a jedná se o zásady, které jsou zaměřeny primárně na sestavování finančních výkazů a poskytování tak informací externím uživatelům, a to zejména majitelům, investorům a dalším uživatelům. IFRS tedy není určeno pro státní dozor nad účetními jednotkami ani k výkonu daňové správy.

Na rozdíl od české účetní legislativy, dle IFRS a US GAAP není definována účtová osnova a nejsou předepsány konkrétní postupy účtování²¹. Účetní jednotka je povinna zvolit účetní postupy, které představují věrné a pravdivé zobrazení ekonomické skutečnosti²².

Důležitou a nedílnou součástí IFRS je tzv. Koncepční rámec, který je klíčem k porozumění IFRS. Koncepční rámec se především zabývá rozsahem působnosti, uživateli a jejich potřebami a základními prvky účetních výkazů²³.

²⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 3

²¹ MLÁDEK, R. *IFRS a US GAAP / IFRS and US GAAP / Postupy účtování / Accounting policies and procedures*, str. 15

²² FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 26

²³ FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 38

Sestavovat účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů jsou povinny ty obchodní korporace, které jsou emitentem cenných papírů, registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské Unie²⁴.

2.1 Vymezení nehmotného majetku

Nehmotný majetek upravuje standard IAS 38, který stanovuje například způsob ocenění účetní hodnoty nehmotného majetku nebo zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech. Nehmotná aktiva jsou nutná rozeznávat v souladu s Koncepčním rámcem. O nehmotných aktivech je účtováno v ceně pořízení, pokud nehmotné aktivum splňuje dané podmínky. Jednou z podmínek je, že majetek splňuje definici nehmotného majetku a je pod kontrolou podniku. Znamená to, že nehmotné aktivum musí splňovat samostatnost, schopnost prodeje, předvedení nebo licencování a zároveň vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv. Další podmínkou je pravděpodobnost budoucího ekonomického přínosu nehmotného aktiva. Poslední podmínkou je pak identifikovatelnost nehmotného aktiva, tzn. že náklady na pořízení nehmotného aktiva mohou být spolehlivě určeny²⁵.

„Standard definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.“²⁶

Mezi nehmotná aktiva patří například:

- výsledky výzkumu a vývoje,
- patenty,
- autorská práva,
- film, programy,
- povolení k určité činnosti,
- dovozní kvóty,
- podíly na trhu nebo
- marketingová práva a mnoho dalších²⁷.

²⁴ BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 474

²⁵ FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 142

²⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 87

²⁷ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 87

Nehmotným aktivem podle IAS 38 naopak není například interně tvořený goodwill, hodnosti, značky, názvy periodik, zákaznické listy. Jedná se o ta aktiva, která nesplňují standardem požadované podmínky. Mezi nehmotná aktiva také nepatří výdaje na výzkum, které jsou pouze nákladem. Nehmotné aktivum při vývoji a výzkumu může vzniknout jen za splnění specifických podmínek. Mezi tyto podmínky patří například:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že ho účetní jednotka bude moci využívat nebo prodat,
- účetní jednotka má záměr takové aktivum dokončit k využití nebo prodeji,
- účetní jednotka je schopna aktivum využít nebo prodat,
- je prokazatelné, jakým způsobem bude aktivum vytvářet budoucí ekonomické užitky,
- účetní jednotka má dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje nutné pro dokončení vývoje a pro využití a prodej aktiva,
- účetní jednotka je schopna spolehlivého oceňování výdajů, které souvisejí s tvorbou aktiva.

Pokud tyto podmínky splněny nejsou, výdaje na výzkum nehmotným aktivem být nemohou a jedná se o náklady²⁸.

Pokud je nehmotné aktivum součástí hmotného nosiče, je nutné posoudit, která součást tohoto aktiva je důležitější. Podle tohoto posouzení je pak aktivum vykazováno buď jako hmotné aktivum, nebo jako nehmotné aktivum. Jedná se například o operační systém počítače, který je podmínkou pro fungování zařízení a stává se tedy součástí ocenění hmotného aktiva. Jiným případem je ale software pro vedení účetnictví, který je součástí počítače. Pro fungování počítače není tento software podstatnou součástí a zařízení není na tomto softwaru závislé, proto je tento software identifikovatelný jako nehmotné aktivum²⁹.

²⁸ FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 142

²⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 88

2.2 Oceňování dle IFRS

V poslední době dochází v oceňování podle standardů IFRS k ústupu od oceňování v historických cenách (např. pořizovací cena) směrem k oceňování v reálných hodnotách.

Podle IAS 38 se nehmotná aktiva mohou oceňovat:

- historickou cenou – v pořizovacích nákladech, které se sníží o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty (u nehmotných aktiv s konečnou dobou životnosti),
- přeceněním sníženým o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty – tento způsob ocenění se použije pouze tehdy, pokud existuje aktivní trh takových nehmotných aktiv (u nehmotných aktiv s konečnou dobou životnosti),
- historickou cenou – v pořizovacích nákladech, které se sníží o ztráty ze snížení hodnoty (u nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti)³⁰.

Podle IFRS je možné vycházet při ocenění z tzv. modelu přecenění. Při modelu přecenění účetní jednotka nehmotné aktivum přeceňuje k rozvahovému dni na reálnou hodnotu. Pokud je tato reálná hodnota vyšší než původní účetní ocenění, tento rozdíl se zachycuje prostřednictvím fondu z přecenění. V opačném případě, kdy je hodnota nižší než původní účetní ocenění, je tento rozdíl zachycen výsledkově³¹.

Nehmotná aktiva se prvotně oceňují v pořizovací ceně, tedy pořizovacími náklady. Jedná se o ty náklady, které byly nutně vynaložené k tomu, aby mohl být nehmotný majetek využíván. Standard také stanovuje, které náklady nelze do pořizovací ceny zahrnout. Jedná se například o náklady spojené se zaškolením zaměstnanců, náklady na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku. Mezi tyto náklady také nelze zařadit ty náklady, které byly zbytečně vynaložené.

2.3 Pořízení nehmotného majetku

Nehmotný majetek lze podle standardu pořídit následujícími způsoby:

- samostatným pořízením,
- jako součást podnikové kombinace,

³⁰ FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, str. 143

³¹ BRYCHTA, I. a kol. *Účetnictví podnikatelů 2017*, str. 475

- prostřednictvím dotace,
- prostřednictvím směny aktiv,
- vlastní činností.

2.3.1 Samostatné pořízení

Při pořízení nehmotného majetku samostatným pořízením se předpokládá automatické splnění podmínky budoucího ekonomického užítku nehmotného aktiva. Tato aktiva lze také spolehlivě ocenit. Součástí pořizovacích nákladů je kupní cena nehmotného aktiva, včetně dovozního cla a daní, které musely být při pořízení nehmotného majetku zaplacený, a dále jsou součástí i náklady přímo přiřaditelných k přípravě aktiva pro jeho použití. Mezi tyto náklady se řadí například náklady na zaměstnanecké požitky a odměny pro odborníky, které vznikají při uvedení nehmotného aktiva do užívání a náklady na zkoušku správného fungování nehmotného aktiva.

Naopak mezi výdaje, které nelze zahrnout mezi pořizovací náklady nehmotného aktiva, patří například náklady na reklamu a propagaci pro představení nového výrobku nebo služby a dále správní nebo jiné režijní náklady.

2.3.2 Pořízení jako součást podnikové kombinace

Pořizovací cenou nehmotného aktiva při pořízení jako součást podnikové kombinace je jeho fair value k datu akvizice. Toto nabývané nehmotné aktivum musí splňovat kritéria pro nehmotná aktiva. Účetní jednotka může tímto způsobem pořídit například obchodní značku, databázi zákazníků, nedokončený výzkum a další.

2.3.3 Pořízení prostřednictvím dotace

Nehmotné aktivum může účetní jednotka získat zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. Jedná se například o případy, kdy stát přidělí nebo na účetní jednotku převede nehmotná aktiva, jako například letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání. Vykazování státních dotací upravuje IAS 20,

podle kterého se může účetní jednotka rozhodnout, zda nehmotné aktivum i dotaci ocení v reálné hodnotě nebo v nominální hodnotě³².

2.3.4 Pořízení prostřednictvím směny aktiv

Nehmotný majetek lze také pořídit prostřednictvím směnou aktiv, a to za nepeněžní aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Pořizovací náklady těchto nehmotných aktiv jsou oceňovány v reálné hodnotě, a to v případě, že směnná transakce nemá komerční podstatu nebo reálná hodnota aktiva není spolehlivě ocenitelná. V případě, že nehmotné aktivum nelze ocenit reálnou hodnotou, pořizovací náklady jsou oceněny účetní hodnotou přenechaného aktiva³³.

2.3.5 Pořízení nehmotného aktiva vlastní činností

Problematika pořízení nehmotného majetku je ve standardu velmi podrobně popsána. Při pořizování nehmotného majetku vlastní činností je těžké rozpoznat okamžik, ve kterém lze s jistotou rozpoznat, zda vytvářené nehmotné aktivum bude účetní jednotce v budoucnosti přinášet ekonomický užitek, což je jedním ze základních kritérií pro nehmotná aktiva. Obtížné je také stanovení spolehlivého ocenění vytvářené nehmotného aktiva z důvodu obtížného rozlišení nákladů vynaložených na konkrétní nehmotné aktivum od nákladů na vytvoření goodwillu účetní jednotky, nebo od nákladů na běžnou činnost účetní jednotky. Pro toto odlišení je důležité, ve které fázi se tvorba nehmotného aktiva právě nachází. Standardem jsou stanoveny dvě fáze, a to:

- fáze výzkumu,
- fáze vývoje³⁴.

Pokud není při vytváření nehmotného aktiva vlastní činností možné rozlišit tyto dvě fáze, výdaje se považují za výdaje vynaložené ve fázi výzkumu³⁵.

Do fáze výzkumu patří následující činnosti:

- činnosti k získání nových poznatků,

³² International Accounting Standard 38: Intangible Assets. [online] [cit. 2017-12-9] odst. 44 Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf.

³³ International Accounting Standard 38: Intangible Assets. [online] [cit. 2017-12-9] odst. 45 Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf.

³⁴ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 89

³⁵ CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. *IFRS Essentials*, str. 339

- vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání,
- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů, služeb,
- formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr vhodné varianty.

Nehmotná aktiva, která jsou ve fázi vývoje, splňují tyto předpoklady:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva za předpokladu, že nehmotné aktivum bude moci účetní jednotka využívat nebo prodat,
- záměr účetní jednotky nehmotné aktivum dokončit,
- schopnost účetní jednotky nehmotné aktivum využívat nebo prodat,
- pravděpodobnost nehmotného aktiva, že bude v budoucnu vytvářet ekonomický užitek,
- dostupnost technických, finančních a ostatních zdrojů, které jsou potřebné pro dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva,
- schopnost účetní jednotky spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné k nehmotnému aktivu během jeho vytváření³⁶.

Mezi tyto činnosti vývojové fáze podle standardu patří například návrh, konstrukce, testování prototypů a modelů před jejich výrobou nebo využitím nebo návrh nástrojů, přípravků, forem a matric u nových technologií.

Za pořizovací náklady při vytváření nehmotného aktiva vlastní činností jsou považovány celkové náklady, které byly vynaloženy od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria pro nehmotná aktiva. Mezi tyto náklady lze například zařadit náklady na materiál a služby, náklady na zaměstnanecké požitky, poplatky za registraci zákonného práva, odpisy patentů a licencí, které byly použity pro vytvoření nehmotného aktiva³⁷.

Výdaje, které byly vynaloženy na značky, názvy periodik, publikační tituly nebo seznamy zákazníků a byly vytvořeny vlastní činností, nejsou podle IAS 38 uznávány za nehmotná aktiva. Tyto položky jsou pak součástí interně vytvořeného goodwillu.

Interně vytvořený goodwill není vykazován jako nehmotné aktivum, a to z toho důvodu, že nespĺňuje kritéria pro rozpoznání nehmotných aktiv v rozvaze, a to zejména

³⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 90

³⁷ CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. *IFRS Essentials*, str. 339–341

identifikovatelnost a schopnost spolehlivého ocenění. Interně vytvořený goodwill se projevuje až při kapitálové nebo majetkové akvizici, tedy při nákupu účetní jednotky.

Goodwill, který nabyvatel získal v podnikové kombinaci, představuje platbu nabyvatele s očekáváním budoucího ekonomického užitku těch nehmotných aktiv, která nemohou být identifikována a samostatně zaúčtována. Při podnikové kombinaci je kupující ochoten zaplatit budoucí ekonomické užitky³⁸.

Interně generovaný goodwill vzniká v důsledku toho, že hodnota účetní jednotky je vždy vyšší než hodnota jednotlivých součástí účetní jednotky rozprodaných na trhu.

Dobré jméno účetní jednotky je tvořeno v průběhu její činnosti, a to prostřednictvím zejména například kvalifikovaných zaměstnanců, kvalitními výrobky či zbožím, reklamou nebo postojem účetní jednotky k životnímu prostředí. Goodwill účetní jednotky je také tvořen těmi nehmotnými aktivy, které účetní jednotka v průběhu činnosti vytvořila, ale neaktivovala je z důvodu nesplnění kritérií pro rozpoznání aktiv v rozvaze. Tato skupina aktiv je pak při koupi účetní jednotky oddělována od ostatních nehmotných aktiv, aby s nimi mohlo být nakládáno samostatně v souladu s jejich podstatou³⁹.

2.3.6 Ocenění v průběhu držení aktiva

Náklady, které jsou vynaložené v souvislosti s vykázaným a zaúčtovaným nehmotným aktivem, může účetní jednotka oceňovat buď v historických cenách, nebo využít modelu přecenění na fair value.

Při využití modelu historických cen je nehmotné aktivum amortizováno, pokud lze určit dobu jeho použitelnosti a historická cena je případně snižována o případné snížení hodnoty.

Při využití modelu přecenění dochází k přeceňování na fair value a to v závislosti na vývoji tržních cen. Účetní ocenění přitom nemá být odtrženo od aktuální výše fair value. Po přecenění je nehmotné aktivum dále amortizováno, pokud lze opět stanovit dobu jeho použitelnosti. Pokud se účetní jednotka rozhodne použít model přecenění na fair value, musí tento model v budoucnu použít u všech nehmotných aktiv, která budou patřit do stejné skupiny.

³⁸ JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, str. 195

³⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 91

2.4 Odpisování nehmotných aktiv

Podle standardu je důležité stanovit dobu použitelnosti nehmotného aktiva a podle tohoto kritéria rozlišuje nehmotná aktiva do dvou skupin:

- aktiva, u kterých lze stanovit dobu použitelnosti,
- aktiva, u kterých nelze stanovit dobu použitelnosti.

Nehmotná aktiva, u kterých doba použitelnosti lze stanovit, jsou pravidelně odpisována v závislosti na stanovené délce doby použitelnosti. Naopak nehmotná aktiva, u kterých doba použitelnosti stanovit nelze, odpisována nejsou, ale účetní jednotka musí každý rok ve stejnou dobu zkoumat, zda nebyly změněny podmínky a okolnosti používání těchto aktiv, nebo zda již nelze dobu použitelnosti určit. Pokud účetní jednotka při tomto zkoumání nazná, že u nehmotného aktiva již lze dobu použitelnosti stanovit, začne jej odpisovat, ale zároveň je také povinna zvážit možné snížení hodnoty aktiva⁴⁰.

Účetní jednotka by měla při určování životnosti nehmotného aktiva zohledňovat také ekonomické a právní faktory, které životnost nehmotných aktiv ovlivňují. Pro nehmotná aktiva je typické rychlé zastarávání, a to díky neustálému vývoji nových technologií. U nehmotných aktiv, u kterých je doba použitelnosti upravena zákonem nebo smlouvou, nesmí překročit stanovenou lhůtu v této smlouvě nebo zákoně, kratší doba použitelnosti je podle standardu přípustná. Doba použitelnosti nehmotného aktiva se stanovuje na základě kvalifikovaného odhadu, který závisí na několika faktorech. Tyto faktory mohou v budoucnosti dobu použitelnosti nehmotného aktiva ovlivnit, a proto je účetní jednotka musí brát v úvahu. Jedná se zejména o:

- očekávané využití aktiva v podniku,
- životní cyklus aktiva,
- stabilitu daného odvětví, ve kterém je nehmotné aktivum využíváno,
- očekávané chování konkurence,
- případná právní omezení využití nehmotného aktiva,
- závislost doby použitelnosti nehmotného aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv.

⁴⁰ DVORÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 93

Podle zmíněných faktorů lze stanovit následující dvě skupiny nehmotných aktiv s určitelnou dobou použitelnosti, pro která lze stanovit společná východiska pro stanovení doby použitelnosti. Jedná se o:

- nehmotná aktiva, která jsou využívána pro nevýrobní účely. Typický je pro tyto nehmotná aktiva rychlý vývoj nových produktů a pravidelné aktualizace nových verzí. U této skupiny nehmotných aktiv je důležité zaměření na zjištění délky životního cyklu nehmotného aktiva, ve kterém dochází k vydávání nových verzí a produktů.
- nehmotná aktiva, která jsou spjata s výrobou. U těchto nehmotných aktiv účetní jednotka musí brát v úvahu délku produkce výrobku, pro který je toto nehmotné aktivum použito. V tomto případě musí účetní jednotka sledovat zejména faktory, které ovlivňují budoucí poptávku po své produkci⁴¹.

2.4.1 Nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti

Nehmotné aktivum účetní jednotka začíná odepisovat od okamžiku, kdy bylo nehmotné aktivum uvedeno do užívání. Odpisování může skončit dvěma okamžiky, podle toho, který nastane dříve. Jednou z možností je den, kdy je nehmotné aktivum klasifikováno jako držené k prodeji. Druhou možností je pak den, kdy je nehmotné aktivum odúčtováno. Způsob odpisování nehmotného majetku vychází ze způsobu použití nehmotného aktiva účetní jednotkou pro své budoucí ekonomické užitky a pokud tento způsob nemůže účetní jednotka spolehlivě určit, je použita lineární metoda.

Podle standardu existuje několik metod odpisování. Jedná se o již zmíněnou lineární metodu, dále metodu snižujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Účetní jednotka volí metodu podle způsobu spotřeby ekonomického užitku nehmotného aktiva a touto metodou je nehmotné aktivum odpisováno po celou dobu jeho životnosti. Změna metody odpisování je přípustná pouze v případě změny způsobu spotřeby budoucího ekonomického užitku nehmotného aktiva. Při výpočtu odpisů nehmotných aktiv se předpokládá, že jejich zbytková hodnota je nulová. Zbytkovou hodnotu účetní jednotka stanovuje pouze v případě, že se třetí strana zavázala nehmotné aktivum odkoupit nebo v případě, že existuje aktivní trh pro příslušný druh nehmotného aktiva. Podmínkou je

⁴¹ DVORÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 94

spolehlivost stanovení zbytkové hodnoty a existence aktivního trhu i na konci doby použitelnosti nehmotného aktiva⁴².

Účetní jednotka je podle standardu povinna minimálně na konci každého účetního období přezkoumat dobu odpisování a odpisovou metodu u odpisovaného nehmotného majetku. Pokud účetní jednotka zjistí rozdíl v očekávané době použitelnosti nehmotného aktiva, je povinna změnit dobu odpisování. Pokud došlo ke změně očekávané spotřeby budoucích ekonomických užiteků nehmotného aktiva, účetní jednotka je povinna změnit odpisovou metodu. O těchto změnách účetní jednotka účtuje jako o změnách v účetních odhadech.

2.4.2 Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti

Nehmotná aktiva, která mají neurčitou dobu použitelnosti, se neodpisují. Účetní jednotka však musí tyto nehmotná aktiva testovat na snížení hodnoty, a to buď každoročně, nebo při jakémkoliv náznaku poklesu hodnoty nehmotného aktiva.

2.5 Vyřazení nehmotného majetku

Nehmotná aktiva, která účetní jednotka vyřadila, nebo se z užívání nehmotného majetku již neočekává žádný ekonomický užitek, účetní jednotka odúčtuje z rozvahy.

Mezi typický případ vyřazení nehmotného majetku patří například prodej, pronájem formou finančního leasingu nebo darování. Při vyřazení nehmotného majetku může účetní jednotce vzniknout zisk nebo ztráta. Případný zisk nebo ztráta účetní jednotka zjistí jako rozdíl mezi případným čistým výtěžkem při vyřazení nehmotného majetku a jeho účetní hodnotou. Zisk nebo ztráta se pak vykazuje v hospodářském výsledku toho období, ve kterém bylo nehmotné aktivum odúčtováno⁴³.

Nehmotný majetek může také účetní jednotka vyřadit, pokud jej přestane využívat. V tomto případě dojde k zúčtování jeho zůstatkové hodnoty do nákladů.

⁴² CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. *IFRS Essentials*, str. 342-343

⁴³ International Accounting Standard 38: Intangible Assets. [online] [cit. 2017-12-9] odst. 104-114 Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf.

2.6 Zveřejnění nehmotného majetku

Účetní jednotka je povinna zveřejňovat určité informace pro každou skupinu nehmotných aktiv, která stanovuje standard. Účetní jednotka je povinna nehmotná aktiva rozlišovat na skupinu nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností a skupinu ostatních nehmotných aktiv. Toto rozlišení pomůže uživatelům těchto účetních informací odděleně posuzovat jednotlivé skupiny nehmotných aktiv. Pro každou skupinu pak musí účetní jednotka zveřejnit následující informace:

- dobu použitelnosti nehmotného majetku,
- délku použitelnosti,
- odpisovou metodu, která je použita u nehmotných aktiv s konečnou dobou použitelnosti,
- hrubou účetní hodnotu nehmotného majetku, oprávky a snížení hodnoty aktiv na začátku účetního období,
- řádky výkazu, ve kterých jsou uvedeny odpisy nehmotného majetku,
- analýzu příčin změn účetní hodnoty nehmotného majetku v průběhu účetního období.

Analýza příčin změn účetní hodnoty, zmíněná v posledním bodě informací, které musí účetní jednotka o nehmotném majetku zveřejňovat, musí mít následující strukturu:

- nově nabytá aktiva – je nutno odděleně vykázat vytvořená aktiva účetní jednotkou a aktiva získaná v rámci podnikové kombinace,
- aktiva zařazená do skupiny aktiv, která jsou držena výhradně k prodeji a jiné úbytky,
- změny hodnoty, které vyplývají z přecenění na fair value,
- snížení hodnoty účtování do nákladů, tedy s dopadem na výsledek hospodaření,
- hodnota odpisů v daném období,
- čisté kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky, které byly vyčísleny v cizí měně u zahraničního subjektu,
- ostatní změny za období.

U nehmotných aktiv, u kterých účetní jednotka není schopna určit dobu použitelnosti, je povinna své rozhodnutí zdůvodnit a uvést účetní hodnotu těchto nehmotných aktiv⁴⁴.

2.7 Interpretace

Ke standardu IAS 38 se v současné době vztahují tři interpretace, které poskytují podrobnější informace pro vykazování určitých oblastí nehmotných aktiv. Jedná se o SIC 32 – Náklady na webové stránky, IFRIC 12 – Koncesní smlouvy na poskytování služeb, IFRIC 20 – Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu.

2.7.1 SIC 32 – Náklady na webové stránky

Interpretace SIC 32 byla přijata v roce 2001 a v účinnost vstoupila v roce 2002. Tato interpretace se zabývá vykazováním nákladů souvisejících s vytvářením webových stránek, které jsou vytvářeny interně. Tyto náklady lze považovat za nehmotné aktivum jen v případě, že splňuje kritéria pro nehmotná aktiva dle IAS 38 a také musí splňovat další kritéria, která jsou stanovena touto interpretací. Mezi tato kritéria patří například prokázání účetní jednotky, že webové stránky budou účetní jednotce pravděpodobně v budoucnu přinášet ekonomický prospěch. Pokud náklady vyvíjí účetní jednotka pouze pro propagaci produktů a služeb, kritérium budoucího ekonomického prospěchu pak nesplňuje a účetní jednotka tyto náklady zahrne do výsledku hospodaření daného období. Interpretace rozděluje tvorbu webových stránek do několika fází, mezi které patří plánování, vývoj aplikací a infrastruktury, grafický návrh, vývoj obsahu a provoz webových stránek. Náklady, které souvisí s plánováním webových stránek, mají charakter výzkumu a nelze je zahrnout do pořizovací ceny nehmotných aktiv. Do pořizovací ceny jsou zahrnuty náklady vynaložené ve fázi vývoje aplikací a infrastruktury, vývoje grafického designu. Náklady na vývoj obsahu webových stránek jsou pak součástí hospodářského výsledku. A náklady na provoz webových stránek také nejsou součástí pořizovací ceny webových stránek⁴⁵.

⁴⁴ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 95

⁴⁵ DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *SIC 32 – Intangible assets – Website costs* [online]. [cit. 2017-12-20] Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-32>

2.7.2 IFRIC 12 – Koncesní smlouvy na poskytování služeb

Interpretace IFRIC 12 je účinná od roku 2008 a zabývá se oblastí ujednání o poskytování licencovaných služeb. Tato interpretace obsahuje pokyny k vykazování nehmotných a finančních aktiv, která získá provozovatel za poskytnutá licencovaných služeb. Jedná se o nehmotné aktivum v tom případě, kdy je provozovatel oprávněn uživatelům účtovat poplatky za veřejnou službu. Podle interpretace je nutné toto aktivum vykázat ve fair value⁴⁶.

2.7.3 IFRIC 20 – Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu

Interpretace IFRIC 20 je účinná od roku 2013 a zabývá se náklady na odstraňování odpadů, které vznikají při povrchové těžbě v produkční fázi dolu. Interpretace stanovuje podmínky, kdy jsou tyto náklady považovány za nehmotné aktivum a dále jeho ocenění⁴⁷.

⁴⁶ DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *IFRIC 12 – Service Concessions Arrangements* [online]. [cit. 2017-12-20]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric12>

⁴⁷ DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *IFRIC 20 – Stripping costs in the Production Phase of Surface Mine* [online]. [cit. 2017-12-20]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric20>

3 Vykazování nehmotných aktiv dle US GAAP

Všeobecně uznávané účetní zásady v USA (US GAAP) představují soubor požadavků, které se vztahují na zveřejňování účetních výkazů ve Spojených státech amerických. Ve Spojených státech amerických neexistují žádné zákonem stanovené požadavky na zveřejňování účetních výkazů a regulační rámec se soustředí zejména na společnosti kótované na burze, a pro ostatní společnosti neexistují závazné požadavky na finanční výkaznictví.

Finanční účetnictví hraje důležitou roli v americké ekonomice, protože zajišťuje efektivní fungování kapitálových trhů. Tento systém vychází zejména z požadavků burzy, protože vyspělá ekonomika potřebuje pro své fungování zdroje kapitálu, které jsou dostupné na kapitálových trzích. Cílem finančního účetnictví je poskytnout informace o účetní jednotce externím uživatelům, tedy těm, kteří se aktivně nepodílejí na řízení účetní jednotky. Základními požadavky je spolehlivost vykazovaných informací a srovnatelnost finančních výkazů jednotlivých účetních jednotek. Důvodem je zejména porovnání různých variant pro rozhodování při investování⁴⁸.

Finanční účetnictví tedy neslouží přednostně manažerům a ani neposkytuje informace pro daňové účely. Vykazování podle US GAAP výrazně prosazuje oddělování finančního účetnictví a daně z příjmů, a to by mělo zajistit věrnost a pravdivost vykazovaných informací ve finančních výkazech⁴⁹.

US GAAP se postupně vyvíjí od pádu americké burzy v roce 1929, kdy burzovní instituce SEC uvedla požadavky na stanovení účetních zásad, metod a forem pro sestavování účetních výkazů pro společnosti kótované na burze⁵⁰. Od roku 1973 se stala oficiálním tvůrcem účetních standardů Rada pro standardy finančního účetnictví – Financial Accounting Standards Board (FASB). Jedná se o nevládní soukromou

⁴⁸ BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA P., NERUDOVÁ D., BOČEK M. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 32.

⁴⁹ BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA P., NERUDOVÁ D., BOČEK M. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 36.

⁵⁰ FLOOD, J. *GAAP 2017 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, str. 3

profesní organizaci, která v současné době tvoří největší autoritu v oblasti regulace účetního výkaznictví jak pro podnikatelské subjekty, tak i pro neziskové organizace⁵¹.

Účetní výkazy podle US GAAP mají povinnost sestavovat pouze akciové společnosti, které veřejně obchodují s akciami. Společnosti mají povinnost vést účetnictví, jak uznají za vhodné, ale výstupy účetnictví musí být v souladu s všeobecně uznávanými zásadami. Společnosti, které nejsou povinny sestavovat účetní výkazy podle US GAAP a účetní výkazy nesestavují podle US GAAP, mohou mít případné problémy například s dodavateli, kteří nebudou ochotni prodat zboží na fakturu, dále pak například s bankami, které nebudou ochotny poskytnout společnosti úvěr, nebo daňový poradce nebude ochotný společnosti zpracovat daňové přiznání. Sestavování účetních výkazů podle US GAAP tedy není povinné pro všechny společnosti, ale jelikož jsou tyto zásady všeobecně uznávány, povinnost si vynutila sama praxe⁵².

Oblast nehmotných aktiv je upravena v několika standardech. Jedním z nich je standard ASC 350, který upravuje například následné účetní zachycení goodwillu, požadavky na zveřejňování nehmotných aktiv, softwaru, náklady webových stránek nebo náklady, které souvisí s interně vytvořeným goodwillem. Dalším standardem, který se zabývá oblastí nehmotných aktiv, je standard ASC 850, který se zaměřuje na oblast prvotního účetního zachycení goodwillu. Dále standard ASC 730 se zabývá vykazováním nákladů na výzkum a vývoj, který dále upravuje také jejich vykazování ve finančních výkazech.

3.1 Vymezení nehmotných aktiv

Definice nehmotného aktiva podle US GAAP je srovnatelná s definicí podle IFRS. Podle US GAAP se za nehmotné aktivum považuje aktivum, s výjimkou finančních aktiv, které nemá fyzickou podstatu⁵³. Při vykazování nehmotných aktiv by účetní jednotka měla dodržovat zásady materiality a podávání pravdivého a věrného obrazu. Proto by se nehmotná aktiva měla vykazovat například podle tříd, skupin nebo seskupení na jednom řádku pod názvem, který rozumně popisuje nehmotná aktiva.

Nehmotná aktiva lze rozdělit například do těchto skupin:

⁵¹ BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA P., NERUDOVÁ D., BOČEK M. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, s. 33.

⁵² BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*, str. 51

⁵³ MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*, str. 190

- nehmotný majetek vyplývající ze zákona – patenty, copyrighty, obchodní názvy, obchodní značky,
- nehmotný majetek vyplývající ze smlouvy – dohody o stavbě, dohody se zaměstnanci, dohody o poradenství, reklamě, distribuci,
- nehmotný majetek vyplývající z jiné dohody – vysílací licence, licence na užívání softwaru, patenty, právo provádět těžbu,
- nehmotný majetek vyplývající z technologie – vlastní počítačové programy, tajné formule, technické dokumentace, školicí materiál, plány,
- nehmotný majetek vyplývající ze vztahů – seznamy, záznamy, seznam zákazníků, seznam dodavatelů, záznamy o klientech nebo pacientech,
- goodwill⁵⁴.

3.2 Pořízení nehmotných aktiv

Účetní jednotka může nehmotné aktivum získat několika způsoby. Mezi ně patří například samostatné pořízení nehmotného aktiva, nebo pořízení v rámci podnikové kombinace. Dalšími způsoby jsou pak pořízení nehmotného aktiva vlastní činností účetní jednotky, dále směnou za jiné aktivum nebo prostřednictvím vládní dotace.

Nehmotná aktiva jsou prvotně vykazována a oceňována ve fair value⁵⁵.

3.2.1 Samostatné pořízení

Při samostatném pořízení nehmotného majetku účetní jednotka koupí nehmotné aktivum od jiného nezávislého subjektu. V tomto případě je pořizovací cena hodnota, kterou účetní jednotka za aktivum zaplatí⁵⁶.

3.2.2 Pořízení nehmotného aktiva vlastní činností

Při pořízení nehmotného aktiva vlastní činností jsou náklady související s jeho tvorbou součástí hospodářského výsledku. Přičemž tyto náklady nejsou specificky identifikovatelné a mají neurčitelnou životnost. Tyto náklady nemohou vstupovat do

⁵⁴ MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*, str. 146

⁵⁵ Statement of Financial Accounting Standards No. 142. Glossary. [online]. 2001 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/pdf/fas142.pdf>

⁵⁶ MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*, str. 193

hodnoty nehmotného aktiva. Do pořizovací ceny nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností mohou být zahrnuty například náklady vynaložené na soudní výlohy nebo právní poplatky⁵⁷.

3.3 Odpisování nehmotných aktiv

Dle US GAAP jsou nehmotná aktiva rozlišována do dvou skupin. Jednou z nich jsou nehmotná aktiva, u kterých lze spolehlivě stanovit dobu jejich použitelnosti a tyto nehmotná aktiva jsou odpisována. Naopak nehmotná aktiva, u kterých nelze spolehlivě stanovit dobu jejich použitelnosti, odpisována nejsou. Účetní jednotky musí každý rok u obou skupin pravidelně prověřovat, zda nedošlo ke změně jejich hodnoty. Účetní jednotka také musí ověřovat nehmotná aktiva, u kterých nelze stanovit dobu jejich životnosti, zda se životnost nestala určitelnou. V tomto případě by účetní jednotka musela tyto aktiva začít odepisovat.

Pro posouzení doby životnosti nehmotného aktiva je nutné zohlednění několika faktorů, mezi které patří například:

- očekávaná využitelnost aktiva,
- právní a smluvní ustanovení, která mohou omezit dobu životnosti,
- účinky zastarání, konkurence, poptávky a dalších ekonomických faktorů⁵⁸.

Metoda odpisování znázorňuje způsob účetní jednotky, jak využívá ekonomické výhody spojené s nehmotným aktivem nebo jakým způsobem nehmotné aktivum přispívá k výdělečné činnosti účetní jednotky⁵⁹. Pokud se nedá spolehlivě určit metoda odpisování, účetní jednotka použije lineární metodu. Doba odpisování by neměla být delší než 40 let.

3.4 Vyřazení nehmotného aktiva

Při vyřazování nehmotných aktiv se postupuje stejně jako v případě IFRS. Při vyřazení účetní jednotka porovnává zůstatkovou hodnotu s výtěžkem z vyřazení aktiva (jedná se

⁵⁷ Statement of Financial Accounting Standards No. 142. Glossary. [online]. 2001 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/pdf/fas142.pdf>

⁵⁸ tamtéž

⁵⁹ MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*, str. 220

například o prodejní cenu). Tento rozdíl pak účetní jednotka zohledňuje ve výsledku hospodaření, a to jako zisk nebo ztrátu.

3.5 Zveřejnění nehmotných aktiv

Zveřejňování informací je důležité nejen v oblasti nehmotných aktiv. Účetní jednotka má povinnost zveřejňovat informace o jednotlivých nehmotných aktivech i skupinách nehmotných aktiv, která vlastní. Rozsah zveřejňovaných informací závisí na tom, jestli se jedná o nehmotná aktiva, která se odpisují nebo neodpisují.

U nehmotných aktiv, která mají spolehlivě určitelnou dobu životnosti a jsou odpisována, jsou vyžadovány tyto informace:

- hodnota odpisů – hodnota odpisů nehmotných aktiv za dané účetní období. Dále by měla účetní jednotka zveřejnit odhadovanou výši odpisů v budoucích pěti letech.
- doba odpisování
- hodnota nehmotného aktiva
- výše zbytkové hodnoty⁶⁰.

⁶⁰ Statement of Financial Accounting Standards No. 142. Glossary. [online]. 2001 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/pdf/fas142.pdf>

4 Srovnání účetních systémů

Následující kapitola je věnována srovnání jednotlivých účetních systémů, které byly popisovány v kapitolách předchozích. Tyto kapitoly byly věnovány především oblasti vykazování, oceňování, odpisování a zveřejňování nehmotného majetku podle Českých účetních standardů, Mezinárodních účetních standardů IFRS a Všeobecně uznávaných účetních zásad v USA US GAAP.

V České republice se účetní jednotky při vykazování nehmotných aktiv musí řídit Českými účetními standardy, které tvoří národní legislativu. Účetní jednotky se tedy těmito předpisy musí řídit ze zákona. V jednotlivých předpisech je popsána metodika postupů, podle kterých se účetní jednotky musí řídit při řešení jednotlivých případů a účetní jednotky tak nemají příliš volnosti. Dle české účetní legislativy je stanovena například i směrná účtová osnova nebo podoba výkazů. V České republice také spolu úzce souvisí daňová a účetní oblast, kdy ve většině případů je upřednostňována zejména oblast daňová. Zbylé popisované systémy spíše upřednostňují poctivé a pravdivé zobrazení finanční situace účetní jednotky. V případě Mezinárodních účetních standardů, které tvoří soubor standardů, se jedná o jeden ze světových účetních systémů. Jednotlivé standardy nestanovují účetní postupy, nepředepisují účtovou osnovu, ani nestanovují předepsané účetní výkazy. Účetní jednotky si tak mohou sestavit účtovou osnovu podle vlastních potřeb. Důležitým požadavkem Mezinárodních účetních standardů je poskytování spolehlivých a pravdivých informací, které prostřednictvím účetních výkazů poskytují jejich uživatelům. Na velice podobných základech je pak založen i poslední popisovaný systém US GAAP.

V jednotlivých oblastech se tedy objevují značné rozdíly. Jednou z hlavních odlišností mezi těmito systémy se objevuje již při samotné definici nehmotného majetku. České účetní standardy stanovují přesný výčet těch aktiv, která jsou považována za nehmotný majetek. Další podmínkou je pak splnění doby použitelnosti nehmotného aktiva delší než jeden rok a splnění výše ocenění, kterou si účetní jednotka stanovuje dle vlastního uvážení. V rámci Mezinárodních účetních standardů jsou nehmotná aktiva upravována standardem IAS 38 - Nehmotná aktiva, ve kterém je nehmotný majetek definován jako nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu, je identifikovatelné a stanovuje mnoho dalších kritérií pro rozpoznání nehmotného majetku v rozvaze. V rámci

Mezinárodních účetních standardů musí nehmotné aktivum splňovat kritérium identifikovatelnosti (nehmotné aktivum je oddělitelné od jiného aktiva), kontroly a musí přinášet účetní jednotce v budoucnu ekonomický prospěch. Mezinárodní účetní standardy nevymezují minimální dobu použitelnosti ani minimální výši ocenění, jako je tomu v případě české účetní legislativy. Vymezení nehmotného aktiva podle US GAAP je velmi podobné výkladu dle IFRS. Dle US GAAP je za nehmotné aktivum považováno aktivum bez fyzické substance, aktivum by mělo vyplynout ze smluvního vztahu nebo práva. Již výše zmiňované rozdíly způsobují rozdíly ve vykazovaných účetních výkazech jednotlivých účetních jednotek.

Dalším rozdílem mezi těmito účetními systémy je oceňování nehmotného majetku. Dle české účetní legislativy lze nehmotný majetek pořídit například koupí, bezúplatným nabytím, vlastní činností nebo převodem z osobního užívání do podnikání. Podle Českých účetních standardů pak může účetní jednotka nehmotný majetek ocenit v pořizovací ceně, reprodukční ceně nebo vlastními náklady. Dle IFRS lze nehmotný majetek pořídit samostatným pořízením, pořízením nehmotného majetku jako součást podnikové kombinace, pořízením prostřednictvím dotace, prostřednictvím směny aktiv, nebo vlastní činností. Podle IFRS může být majetek oceněn v pořizovací ceně nebo reálnou hodnotou. Podle české legislativy je nehmotný majetek v průběhu držení oceňován v historických cenách. Podle Mezinárodních účetních standardů může být nehmotný majetek oceňován jak v historických cenách, tak ve fair value, a to například v případě ocenění v průběhu držení aktiva. Podle US GAAP je nehmotné aktivum prvotně oceněno ve fair value a nehmotné aktivum může účetní jednotka získat samostatným pořízením nebo vlastní činností.

Jednotlivé účetní systémy se také odlišují ve vykazování vynaložených nákladů na pořízení nehmotného majetku vlastní činností. Oproti Českým účetním standardům se touto problematikou IFRS a US GAAP zabývají podrobněji. IAS 38 stanovuje, že za splnění stanovených podmínek mohou být vynaložené náklady na vývoj nehmotného majetku vytvářeného vlastní činností zahrnuty do pořizovací ceny nehmotného majetku, a to výdaje vynaložené ve fázi vývoje. Dle US GAAP jsou veškeré náklady související s tvorbou nehmotného majetku zahrnuty do výsledku hospodaření daného období. Pro poukázání rozdílů mezi IFRS a US GAAP při pořízení nehmotného majetku vlastní činností uveden praktický příklad:

1.1.X4 XYZ začala pořizovat výrobní linku na výrobu nově navrženého výrobku. Pořízení bylo dokončeno 30.6.X5, během kterého byly zaznamenány následující transakce a události podle IFRS a US GAAP.

31.12.X3, po třech letech práce, XYZ získal patent č. 323 vztahující se na nový produkt. Během těch tří let XYZ vynaložila 175 000 za odměny, pořídila zařízení za 100 000 a koupila dva doplňující patenty, každý za 12 500. Z odměn se 90 000 vztahovalo na získání nových znalostí a 85 000 na vývoj, tvorbu a testování předprodukčních prototypů. Přestože se zařízení pořídilo na vývoj a testování prototypů, XYZ měla v úmyslu ho i nadále používat za jiným účelem. Patenty byly pořizeny, protože se vztahovaly na určité funkce nového výrobku, a jejich pořízení umožnilo XYZ se vyhnout tomu, aby musela později platit licenční poplatky. Jiné další využití patenty neměly. Nakonec XYZ vynaložila 6 000 za právní služby, které zajistila právní kancelář EFG Legal.

Dle IFRS by bylo účtováno následovně:

Tab. č. 14: Pořízení nehmotného majetku vlastní činností dle IFRS

IFRS: 1/1/X1 - 12/31/X3 1.1.X1 - 31.12.X3		
Náklady: výzkum	90 000	
Nehmotný majetek: patent č. 323	85 000	
HIM: Výzkumné zařízení	100 000	
Nehmotný majetek: patent č. 321	12 500	
Nehmotný majetek: patent č. 322	12 500	
Platy a mzdy		175 000
Závazky: vícero dodavatelů		125 000

(Zdroj: MLÁDEK, R. *IFRS a US GAAP / IFRS and US GAAP/Postupy účtování / Accounting policies and procedures*, str. 231)

Dle standardu IAS 38 se pořízení nehmotného aktiva vlastní činností skládá ze dvou fází, fáze výzkumu a fáze vývoje. V případě, že nelze při vytváření nehmotného aktiva tyto dvě fáze rozlišit, veškeré výdaje se považují za výdaje vynaložené ve fázi výzkumu a jsou tedy náklady účetního období. Výdaje vynaložené ve fázi vývoje vstupují do pořizovací ceny nehmotného aktiva a jsou rozpoznány v rozvaze. Získání nových znalostí jsou dle IAS 38 zařazeny do fáze výzkumu a tyto výdaje se tak stávají náklady

účetního období. Naopak výdaje vynaložené na vývoj, tvorbu a testování předprodukčních prototypů jsou dle IAS 38 zařazeny do fáze vývoje a jsou tak rozpoznány v rozvaze jako nehmotné aktivum. Jako nehmotná aktiva jsou v případě IFRS rozpoznány také doplňují patenty.

Dle US GAAP by bylo účtováno následovně:

Tab. č. 15: Pořízení nehmotného majetku vlastní činností dle US GAAP

US GAAP: 1/1/X1 - 12/31/X3 1.1.X1 - 31.12.X3		
Náklady: výzkum a vývoj	200 000	
HIM: Výzkumné zařízení	100 000	
Platy a mzdy		175 000
Závazky: vícero dodavatelů		125 000

(Zdroj: MLÁDEK, R. *IFRS a US GAAP / IFRS and US GAAP/Postupy účtování / Accounting policies and procedures*, str. 231)

Dle US GAAP jsou náklady související s jeho tvorbou součástí výsledku hospodaření daného období. V tomto případě tedy výdaje vynaložené na získání nových znalostí, vývoj, tvorbu a testování předprodukčních prototypů a dva doplňující patenty se staly náklady účetního období v hodnotě 200 000.

Dle IFRS i US GAAP mohou do pořizovací ceny nehmotného aktiva vstupovat právní poplatky a tyto výdaje jsou v obou případech rozpoznány v rozvaze jako nehmotné aktivum.

Tab. č. 16: Pořízení nehmotného majetku vlastní činností dle IFRS a US GAAP

IFRS i US GAAP: 12/31/X3 31.12.X3		
Nehmotný majetek: patent č. 323	6 000	
Závazek: EFG		6 000

(Zdroj: MLÁDEK, R. *IFRS a US GAAP / IFRS and US GAAP/Postupy účtování / Accounting policies and procedures*, str. 231)

Dle české účetní legislativy je nehmotný majetek vytvořený vlastní činností oceňován vlastními náklady, a to přímé i nepřímé, které byly na vytvoření nehmotného aktiva vynaloženy.

Rozdílné jsou i přístupy k odpisování nehmotného majetku. IFRS a US GAAP umožňují odpisování nehmotného majetku pouze u těch nehmotných aktiv, která mají spolehlivě určitelnou dobu použitelnosti. Účetní jednotky dobu použitelnosti stanovují vlastním odhadem, avšak musí při stanovení životnosti nehmotného majetku zohlednit řadu faktorů, která standard IAS 38 stanovuje. V případě, že účetní jednotka není schopna spolehlivě stanovit dobu použitelnosti nehmotného aktiva, neodpisuje jej. Tato nehmotná aktiva však musí účetní jednotka každým rokem testovat na případné snížení hodnoty, nebo zjistit zda již nelze stanovit dobu použitelnosti tohoto aktiva. České účetní standardy nerozlišují nehmotný majetek na majetek s určitelnou nebo neurčitelnou dobou použitelnosti a všechna nehmotná aktiva mají stanovitelnou dobu použitelnosti. Dle české účetní legislativy jsou účetní jednotky povinny sestavovat odpisový plán, na základě kterého následně dochází k odpisování daného nehmotného majetku. Dle US GAAP jsou stejně jako v případě IFRS nehmotná aktiva rozdělena na ta, u kterých lze stanovit dobu použitelnosti, a jsou tedy odpisována. Ta nehmotná aktiva, u kterých dobu použitelnosti stanovit nelze, odpisována nejsou a účetní jednotka každým rokem provádí test na snížení hodnoty nehmotného aktiva.

Dalším rozdílem mezi těmito systémy je v oblasti goodwillu. Podle Českých účetních standardů je goodwill odepisován, zatímco podle IFRS a US GAAP goodwill odepisován není. Účetní jednotky jsou povinny pravidelně ověřovat jeho účetní hodnotu oproti fair value.

V případě vyřazování nehmotných aktiv nejsou mezi jednotlivými popisovanými systémy výrazné odlišnosti. Dle české účetní legislativy lze nehmotný majetek vyřadit pomocí prodeje, likvidace, bezúplatného prodeje nebo v důsledku manka nebo škody. V případě IFRS dojde k vyřazení nehmotného majetku odúčtováním z rozvahy v případě, že nehmotné aktivum již nemá pro účetní jednotku žádný ekonomický užitek. K vyřazení nehmotného majetku může dojít například při prodeji, pronájmu formou finančního leasingu nebo bezúplatným převodem. Případný zisk nebo ztráta, která při vyřazování účetní jednotce vznikne, je vykazována v hospodářském výsledku příslušného období.

5 Analytická část

Druhou částí diplomové práce je analytická část. Cílem analytické části je pomocí praktických příkladů poukázat na odlišnosti jednotlivých systémů ve vykazování konkrétních složek nehmotných aktiv, které mají dopad nejen na hospodářský výsledek, ale také například na ukazatele rentability. Pro tyto praktické příklady byla použita problematika vykazování softwaru a nákladů na výzkum a vývoj ve společnostech Vodafone a.s. a Škoda Auto a.s. Jednotlivé výpočty jsou založeny na reálných datech, které byly získány z výročních zpráv jednotlivých společností.

Nejprve jsou odlišnosti ve vykazování poukázány na příkladu vykazování softwaru. Pro tento případ byla vybrána společnost Vodafone a.s., ve které tvoří právě software podstatnou část celkových aktiv společnosti. K problematice vykazování softwaru se IFRS a US GAAP staví velice obdobně a výsledky srovnání dle jednotlivých systémů by se shodovaly. Z tohoto důvodu jsou oba systémy analyzovány společně a je poukazováno jen na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Rozdílem ve vykazování softwaru podle IFRS a české legislativy je v době použitelnosti nehmotného aktiva. V případě, že účetní jednotka vykazuje nehmotná aktiva dle IFRS a nedokáže spolehlivě stanovit dobu použitelnosti softwaru, nerozpoznává jej v rozvaze a tento majetek není odpisován. Tím dochází ke snížení celkových nákladů a ovlivňuje to tak hospodářský výsledek. V případě, že účetní jednotka vykazuje nehmotná aktiva dle české legislativy a nedokáže spolehlivě stanovit dobu použitelnosti tohoto majetku, použije pro odpisování dobu použitelnosti stanovenou zákonem o daních z příjmů a tento majetek odpisuje.

Dalším příkladem pro poukázání odlišností mezi jednotlivými systémy je vykazování nákladů na výzkum a vývoj. Srovnávané účetní systémy přistupují k této problematice odlišně, a proto byla tato oblast použita pro využití praktického příkladu. Pro tento příklad byla vybrána společnost Škoda Auto a.s., která do výzkumu a vývoje každým rokem investuje nemalé prostředky. Dle IFRS může účetní jednotka v rozvaze rozpoznat pouze náklady vynaložené na vývoj za splnění určitých podmínek. Náklady na výzkum pak účetní jednotka rozpozná ve výkazu zisku a ztráty a nedochází tak k odpisování. Podle US GAAP účetní jednotky nemohou v rozvaze rozpoznat ani náklady na vývoj, ani náklady na výzkum. Tyto náklady tak zahrnují do nákladů daného

účetního období jednorázově. Dle české legislativy účetní jednotka náklady na výzkum a vývoj může rozpoznat v rozvaze a dochází tak k odpisování tohoto nehmotného majetku. Dochází tak opět k dosažení různých výsledků hospodaření, které dále ovlivňují například již zmiňované ukazatele rentability. Pro porovnání byly použity následující ukazatele:

1. Rentabilita vlastního kapitálu (return on equity)

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)} = \text{EAT} / \text{vlastní kapitál}$$

Tento ukazatel vyjadřuje výnosnost kapitálu, který vlastníci vložili do podniku. Je vyjádřen jako podíl EAT, tedy čistého zisku a hodnoty vlastního kapitálu. Hodnota ukazatele by měla být vyšší než hodnota úroků z dlouhodobých vkladů. Průměrné hodnoty ukazatele se liší dle oboru podnikání. Pro průmysl činí průměrná hodnota rentability vlastního kapitálu 10,8 %, zatímco pro služby činí průměrná hodnota 9,9 %.

2. Rentabilita aktiv (return on assets)

$$\text{Rentabilita aktiv (ROA)} = \text{EBIT} / \text{aktiva}$$

Tento ukazatel vyjadřuje výkonnost podniku, tedy produkční sílu podniku. Je vyjádřen jako podíl EBIT, tedy výsledek hospodaření před zdaněním a úroky a hodnoty celkových aktiv. Použitím EBIT při výpočtu je vyjádřena výkonnost podniku bez vlivu daňového zatížení a vlivu zadlužení. Pro průmysl činí průměrná hodnota tohoto ukazatele 8 %, zatímco pro služby činí průměrná hodnota 6,3 %⁶¹.

5.1 Vykazování softwaru

Pro tento praktický příklad byla vybrána telekomunikační společnost Vodafone Czech Republic a.s. Akciová společnost Vodafone Czech Republic a.s. vznikla 13. srpna 1999 jako akciová společnost Český Mobil a.s. se sídlem Junkových 2808/2, Stodůlky

⁶¹ KNÁPKOVÁ, A., PAVELKOVÁ D., REMEŠ D., ŠTEKER K. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*, str. 102-104

v Praze. Hlavním předmětem podnikatelské činnosti je podnikání v elektronických komunikacích v těchto oblastech:

- veřejné mobilní sítě elektronických komunikací,
- veřejné mobilní telefonní sítě,
- veřejně dostupné telefonní služby,
- služby přenosu dat,
- služby přístupu k síti internetu,
- pronájem okruhů.

Mezi další podnikatelskou činnost podle stanov společnosti patří například:

- poskytování nebo zprostředkování spotřebitelského úvěru,
- poskytování platebních služeb malého rozsahu,
- provozování převzatého rozhlasového a televizního vysílání,
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení,
- projektová činnost ve výstavbě,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci⁶².

Základní kapitál společnosti je 1 470 000 000 Kč a je rozdělen na jeden kus kmenové akcie, která je vydaná jako zaknihovaný cenný papír znějící na jméno. Akcie společnosti nejsou určeny k obchodování na evropském regulovaném nebo zahraničním trhu. V následující tabulce je znázorněn počet zaměstnanců společnosti ve sledovaných obdobích. Z tabulky je patrné, že společnost každým rokem počet zaměstnanců snižovala a od roku 2012 do roku 2017 se počet zaměstnanců snížil asi o 600 zaměstnanců.

Tab. č. 17: Průměrný počet zaměstnanců společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Průměrný počet zaměstnanců	2 054	1 684	1 525	1 482	1 453

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

⁶² Stanovy společnosti Vodafone Czech Republic a.s. [online]. 2017 [cit. 2018-4-9]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=701434>

Společnost sestavuje účetní závěrku v souladu s českou účetní legislativou pro velké účetní jednotky. Účetní závěrka je sestavována na principu historických cen, s výjimkou finančních derivátů, které jsou oceňovány reálnou hodnotou.

Účetním obdobím společnosti je hospodářský rok, začíná 1. dubna a končí 31. března následujícího roku. Ve výročních zprávách společnost označuje jednotlivá období například 2016/2017, které zahrnuje období od 1.4.2016 do 31.3.2017. Všechny údaje zveřejněné ve výročních zprávách společnosti jsou uvedeny v milionech Kč.

Společnost považuje za dlouhodobý nehmotný majetek takový majetek, který má dobu použitelnosti delší než 1 rok a jeho pořizovací cena je vyšší než 60 tisíc Kč. Společnost prvotně vykazuje tento majetek v pořizovací ceně, ve které je zahrnuta cena pořízení majetku a náklady související s jeho pořízením. Společnost odpisuje nehmotný majetek metodou rovnoměrných odpisů na základě předpokládané doby životnosti majetku. Společnost v průběhu užívání nehmotného majetku odpisový plán aktualizuje podle změn doby životnosti nehmotného majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří nedílnou součást majetku společnosti. Nehmotný majetek společnosti tvoří zejména software a licence. Přehled majetku v jednotlivých sledovaných obdobích je uveden v následující tabulce.

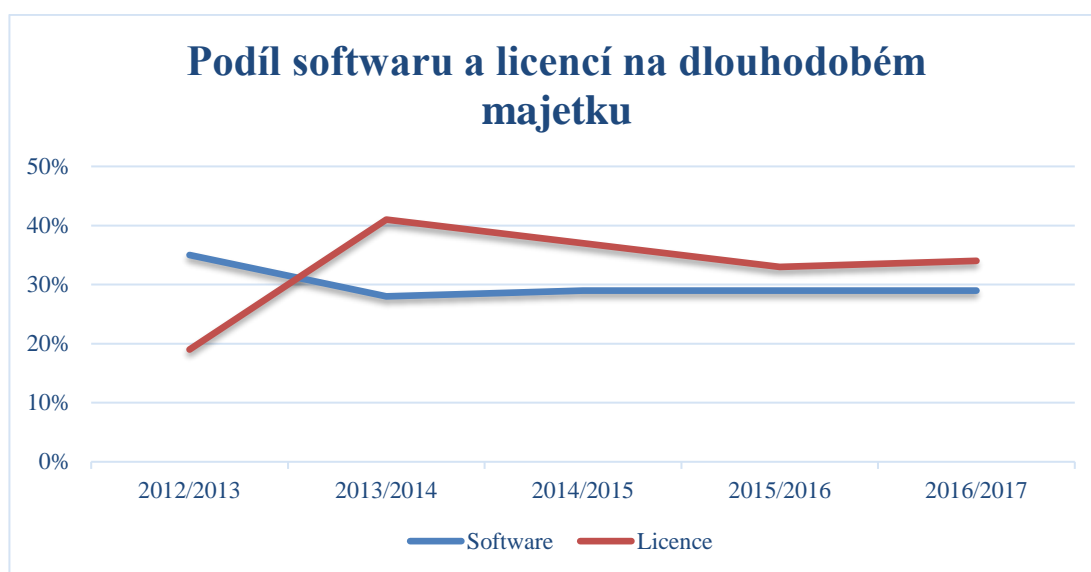
Tab. č. 18: Vybrané položky rozvahy společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Aktiva celkem	14 431	17 027	17 919	18 798	16 224
Dlouhodobý majetek	9 599	11 581	11 732	12 154	11 979
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 713	8 267	7 951	8 172	7 872
- <i>Software</i>	3 385	3 264	3 421	3 475	3 531
- <i>Licence</i>	1 846	4 766	4 386	4 005	4 059
Pasiva celkem	14 431	17 027	17 919	18 798	16 224
Vlastní kapitál	3 440	3 648	3 924	4 580	5 325
Cizí kapitál	10 068	12 785	13 365	13 216	10 357
- <i>Dlouhodobé závazky</i>	7 000	10 000	10 000	3 000	7 000
- <i>Krátkodobé závazky</i>	2 767	2 461	2 939	9 854	2 630

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Ve výše uvedené tabulce je znázorněn vývoj aktiv společnosti ve sledovaných obdobích od roku 2012 do roku 2017. Vývoj aktiv společnosti měl rostoucí tendenci až do období 2016/2017, kdy došlo k poklesu aktiv o 2 574 mil. Kč. Vývoj nehmotných aktiv měl střídavě rostoucí a klesající tendenci. Ve sledovaných obdobích došlo k celkovému nárůstu nehmotných aktiv o 2 159 mil. Kč, přičemž nejvyšší hodnotu nehmotných aktiv společnost vykazovala v období 2013/2014 ve výši 8 267 mil. Kč.

Podíl hodnoty softwaru a licencí společnosti na hodnotě celkového dlouhodobého majetku je znázorněn v následujícím grafu.



Graf č. 1: Podíl softwaru a licencí na dlouhodobém majetku společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Z grafu je patrné, že došlo v období 2013/2014 ke snížení procentního podílu softwaru na dlouhodobém majetku společnosti, což bylo zapříčiněno pořízením licencí a tím i zvýšením podílu licencí na dlouhodobém majetku společnosti. V dalších obdobích byl podíl softwaru na dlouhodobém majetku téměř konstantní. Naopak vývoj podílu licencí na dlouhodobém majetku měl v dalších obdobích klesající tendenci, až v posledním sledovaném období, došlo k mírnému nárůstu podílu.

5.1.1 Software dle IFRS a US GAAP

Hlavním rozdílem mezi českou účetní legislativou a IFRS nebo US GAAP je používání pojmu neurčitá doba použitelnosti nehmotného majetku. Jak již bylo zmíněno, IFRS a

US GAAP přistupují k problematice vykazování softwaru velice obdobně a jednotlivé výsledky by se shodovaly. Proto je v následujícím příkladu poukazováno pouze na vykazování softwaru dle IFRS.

Účetní jednotky dle české legislativy mají povinnost stanovit metodu odpisování a dobu, po kterou bude nehmotný majetek odpisován, dále pak musí účetní jednotky sestavovat u nehmotného majetku odpisový plán. Doba odpisování by přitom měla co nejvěrněji zobrazovat skutečné opotřebení nehmotného majetku. V případě, že účetní jednotka není schopna stanovit u nehmotného majetku dobu odpisování, může se řídit zákonem o dani z příjmů, který stanovuje dobu odpisování například u softwaru a nehmotných výsledků a vývoje na 36 měsíců.

Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví má účetní jednotka rozlišovat nehmotný majetek na majetek s určitelnou dobou použitelnosti a na majetek, u kterého doba použitelnosti stanovit nelze. U nehmotného majetku s určitelnou dobou použitelnosti postupuje účetní jednotka stejně jako v případě české legislativy. U nehmotného majetku s neurčitelnou dobou použitelnosti však dochází k rozdílu. Účetní jednotka tento majetek neodpisuje a každý rok jej pouze testuje na snížení hodnoty a zkoumá, zda je doba použitelnosti stále neurčitelná.

Následující tabulka znázorňuje vykazované změny v položce software v jednotlivých sledovaných obdobích.

Tab. č. 19: Vykazované změny softwaru společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Brutto hodnota	9 959	10 068	9 911	10 519	11 567
Odpisy	1 259	1 327	1 111	991	1 050
Korekce	6 574	6 804	6 490	7 044	8 036
Netto hodnota	3 385	3 264	3 421	3 475	3 531

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Brutto hodnota softwaru má ve sledovaném období rostoucí tendenci, s výjimkou období 2014/2015, kdy došlo k poklesu brutto hodnoty o 157 mil. Kč. V obdobích následujících pak dochází k neustálému růstu.

Na následujícím příkladu bude poukázáno na odlišnosti ve vykazování nehmotných aktiv, konkrétně na problematice odpisů nehmotného majetku. Pokud by totiž společnost Vodafone Czech Republic a.s. vykazovala nehmotný majetek v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a nedokázala by spolehlivě stanovit dobu použitelnosti nehmotného majetku, tento majetek by se neodpisoval a společnost by tak tyto odpisy nezahrnovala do nákladů, a to by způsobilo zvýšení hospodářského výsledku. Podle české legislativy by v tomto případě účetní jednotka použila dobu odpisování nehmotného majetku podle zákona o dani z příjmů a tím by došlo i ke snížení hospodářského výsledku. V následující tabulce je znázorněn výsledek hospodaření před zdaněním dle české legislativy a IFRS v případě, že společnost není schopna spolehlivě určit dobu použitelnosti nehmotného majetku.

Tab. č. 20: Výsledek hospodaření před zdaněním dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
VH před zdaněním dle ČÚL	1 255	292	392	915	970
Odpisy	1 259	1 327	1 111	991	1 050
VH před zdaněním dle IFRS	2 514	1 619	1 503	1 906	2 020

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

K výsledku hospodaření před zdaněním společnosti dle české účetní legislativy byly přičteny odpisy nehmotného majetku, které byly vykazovány jako náklady a snižovaly výsledek hospodaření. V případě nerozpoznání softwaru v rozvaze by dle IFRS výsledek hospodaření o tyto náklady tedy snížen nebyl a společnost by vykazovala vyšší výsledek hospodaření před zdaněním, což je znázorněno ve výše uvedené tabulce. Změnou výsledku hospodaření před zdaněním se tedy i změnila výše daně z příjmů společnosti. V následující tabulce je znázorněn výsledek hospodaření před zdaněním a daň z příjmů v jednotlivých sledovaných obdobích. Z těchto hodnot je následně vyčíslena efektivní sazba daně, která bude sloužit k výpočtům v následujících krocích.

Tab. č. 21: Výpočet efektivní sazby daně dle ČÚL společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
VH před zdaněním	1 255	292	392	915	970
Daň z příjmů	236	66	71	135	187
Efektivní sazba daně (%)	18,8 %	22,6 %	18,11 %	14,75 %	19,28 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

V dalším kroku jsou srovnány náklady související s vykazováním software, které jsou zahrnuty ve výkazu zisku a ztráty dle české účetní legislativy a byly by vykazovány a případně IFRS. Dle české účetní legislativy se tedy jedná o odpisy softwaru, v případě IFRS je hodnota těchto nákladů nulová.

Tab. č. 22: Výpočet nákladů dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Náklady dle ČÚL	1 259	1 327	1 111	991	1 050
Náklady dle IFRS	0	0	0	0	0

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Pro zjištění daně z příjmů, která by byla vykazována v případě IFRS, je využita dříve vypočítaná efektivní sazba daně. Pomocí efektivní sazby daně je vypočítán odpočet nákladů na software dle ČÚL a IFRS. Vzhledem k nulovým nákladům, které by byly vykazovány dle IFRS, je i tento odpočet ve všech sledovaných obdobích roven nule. Jednotlivé výpočty jsou znázorněny v následující tabulce, o vzniklý rozdíl mezi jednotlivými odpočty bude dále upravena daň z příjmů.

Tab. č. 23: Odpočet dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Odpočet ČÚL	237	300	201	146	202
Odpočet IFRS	0	0	0	0	0
Rozdíl	237	300	201	146	202

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

V následující tabulce je znázorněn výpočet daně z příjmů, kterou by společnost vykazovala dle IFRS. Při výpočtu byla použita daň z příjmů vykazovaná dle české účetní legislativy, která byla upravena o dopočítaný rozdíl v předchozí tabulce.

Tab. č. 24: Výpočet daně z příjmů dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Daň z příjmů dle ČÚL	236	66	71	135	187
Rozdíl mezi odpočty	237	300	201	146	202
Daň z příjmů dle IFRS	473	366	272	281	389

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Z tabulky je patrné, že v případě vykazování společnosti dle IFRS by výsledná daň z příjmů byla ve všech sledovaných obdobích vyšší než v případě české účetní legislativy. Důvodem je nerozpoznání nehmotných aktiv v rozvaze a neuplatnění odpisů v nákladech, které snižují výsledek hospodaření. Po zjištění daně z příjmů dle IFRS je možné zjistit výsledek hospodaření po zdanění, který by společnost vykazovala dle IFRS. V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé hodnoty pro výpočet.

Tab. č. 25: Výsledek hospodaření po zdanění dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
VH před zdaněním dle IFRS	2 514	1 619	1 503	1 906	2 020
Daň z příjmů dle IFRS	473	366	272	281	389
VH po zdanění dle IFRS	2 041	1 253	1 231	1 625	1 631
VH po zdanění dle ČÚL	955	208	276	654	745

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Společnost by v případě vykazování nehmotných aktiv v souladu s IFRS vykazovala ve všech letech podstatně vyšší výsledek hospodaření po zdanění než v případě české účetní legislativy. Změnou výše výsledku hospodaření po zdanění došlo také ke změně výše vlastního kapitálu společnosti. Pro zjištění výše vlastního kapitálu, který by společnost vykazovala dle IFRS je nutné od hodnoty vlastního kapitálu vykazovaného

dle české účetní legislativy vyjmout výsledek hospodaření po zdanění dle české účetní legislativy a nahradit jej výsledkem hospodaření po zdanění dopočítaného v souladu s IFRS. Dále je nutné přičíst daň z příjmů vykazovanou dle české účetní legislativy, a naopak odečíst daň z příjmů, která by byla vykazována dle IFRS. Výpočet vlastního kapitálu dle IFRS je znázorněn v následující tabulce.

Tab. č. 26: Výpočet vlastního kapitálu dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Vlastní kapitál dle ČÚL	3 440	3 648	3 924	4 580	5 325
VH po zdanění dle ČÚL	-955	-208	-276	-654	-745
VH po zdanění dle IFRS	2 041	1 253	1 231	1 625	1 631
Daň z příjmů dle ČÚL	236	66	71	135	187
Daň z příjmů dle IFRS	-473	-366	-272	-281	-389
Vlastní kapitál dle IFRS	4 289	4 393	4 678	5 405	6 009

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Ve všech sledovaných obdobích by společnost vykazovala vyšší hodnotu vlastního kapitálu v případě IFRS. Všechny tyto zjištěné změny ve výši vlastního kapitálu, výsledku hospodaření po zdanění, mají vliv na ukazatele rentability vlastního kapitálu. Tento ukazatel je vyjádřen jako podíl výsledku hospodaření po zdanění a vlastního kapitálu společnosti. V obou těchto vykazovaných položkách došlo ke změnám a rozdílné hodnoty jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 27: Výpočet rentability vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
<u>ČÚL</u>					
VH po zdanění	955	208	276	654	745
Vlastní kapitál	3 440	3 648	3 924	4 580	5 325
ROE	27,76 %	5,70 %	7,03 %	14,28 %	13,99 %
<u>IFRS</u>					

VH po zdanění	2 041	1 253	1 231	1 625	1 631
Vlastní kapitál	4 289	4 393	4 678	5 405	6 009
ROE	47,59 %	28,52 %	26,31 %	30,06 %	27,14 %
<u>Rozdíl hodnot</u> ROE	19,83 %	22,82 %	19,28 %	15,79 %	13,15 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Dle předchozí tabulky je patrné, že v případě ukazatele vlastního kapitálu dochází mezi českou účetní legislativou a IFRS k odlišným hodnotám. Ve všech sledovaných obdobích by byl ukazatel vyšší v případě IFRS. Nejvyšší hodnoty by společnost dosáhla v období 2012/2013. Stejně tak v tomto období dosáhla nejvyšší hodnoty rentability vlastního kapitálu dle české účetní legislativy. Naopak nejnižší hodnoty tohoto ukazatele by v případě IFRS společnost dosáhla v období 2014/2015. V případě české účetní legislativy společnost dosáhla nejnižší rentability vlastního kapitálu v období 2013/2014.

Kromě změny ve výši výsledku hospodaření a výši vlastního kapitálu došlo i ke změně cizího kapitálu, tedy i ke změně hodnoty celkových pasiv. Na změnu cizího kapitálu má vliv změna hodnoty krátkodobých závazků, do kterých se řadí daň z příjmů. Výpočet krátkodobých závazků, které by společnost vykazovala v případě IFRS je znázorněn v následující tabulce.

Tab. č. 28: Krátkodobé závazky dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
Krátkodobé závazky dle ČÚL	2 767	2 461	2 939	9 854	2 630
Daň z příjmů dle ČÚL	-236	-66	-71	-135	-187
Daň z příjmů dle IFRS	473	366	272	281	389
Krátkodobé závazky dle IFRS	3 004	2 761	3 140	10 000	2 832

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Po vypočtení hodnoty krátkodobých závazků je možné dopočítat hodnotu celkových pasiv společnosti. Hodnoty vybraných položek rozvahy jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 29: Vybrané položky pasiv dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
PASIVA	14 293	17 154	17 818	18 405	15 841
Vlastní kapitál	4 289	4 393	4 678	5 405	6 009
Cizí kapitál	10 004	12 761	13 140	13 000	9 832
- Dlouhodobé závazky	7 000	10 000	10 000	3 000	7 000
- Krátkodobé závazky	3 004	2 761	3 140	10 000	2 832

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Dalším ukazatelem, u kterého by došlo ke změně hodnot, je ukazatel rentability aktiv. Při dodržení bilanční rovnosti aktiv a pasiv v rozvaze byla hodnota aktiv získána v předchozí tabulce, ve které byla dopočítána hodnota celkových pasiv. Tento ukazatel je vyjádřen jako podíl výsledku hospodaření před zdaněním a celkových aktiv. V obou těchto položkách došlo opět ke změnám, a proto i výsledné hodnoty ukazatele rentability budou v případě IFRS odlišné od hodnot dle české účetní legislativy. Výpočty v obou případech jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 30: Výpočet rentability aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
<u>ČÚL</u>					
VH před zdaněním	1 255	292	392	915	970
Aktiva celkem	14 431	17 027	17 919	18 798	16 224
ROA	8,70 %	1,71 %	2,19 %	4,87 %	5,98 %
<u>IFRS</u>					
VH před zdaněním	2 514	1 619	1 503	1 906	2 020
Aktiva celkem	14 293	17 154	17 818	18 405	15 841
ROA	17,59 %	9,44 %	8,44 %	10,36 %	12,75 %
<u>Rozdíl hodnot ROA</u>	8,89 %	7,72 %	6,25 %	5,49 %	6,77 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

V případě rentability aktiv by dosahovala společnost vyšších hodnot dle IFRS. Je to dáno zejména vyšší hodnotou výsledku hospodaření před zdaněním. V průměru by dle IFRS společnost dosahovala o 7 procent vyšších hodnot než v případě české účetní legislativy. Nejvyšší hodnoty rentability aktiv by společnost dosahovala v případě IFRS v období 2012/2013, a to 17,59 %. V případě české účetní legislativy společnost dosahuje nejvyšší hodnoty ve stejném období, ale pouze ve výši 8,70 %.

Na předchozím příkladu byl znázorněn rozdíl ve vykazování nehmotných aktiv v souladu s českou legislativou a IFRS v případě, že účetní jednotka není schopna spolehlivě stanovit dobu použitelnosti nehmotného majetku. Dle české legislativy by v tomto případě účetní jednotka stanovila dobu použitelnosti dle zákona o dani z příjmů, dle IFRS tento nehmotný majetek odpisován není, je pouze testován na snížení hodnoty. Pokud není nehmotný majetek odpisován, účetní jednotka nevykazuje v nákladech jednotlivé odpisy a tím se zvyšuje výsledek hospodaření účetní jednotky. Pro poukázání jednotlivých rozdílů byly použity ukazatele rentability aktiv a rentability vlastního kapitálu. Dle jednotlivých výsledků by účetní jednotka, sestavující účetní závěrku dle IFRS, dosahovala lepšího finančního zdraví účetní jednotky a byla by tak atraktivnější pro akcionáře a potencionální investory.

5.1.2 Srovnání vybraných položek

Předchozí praktický příklad byl zaměřen na vykazování softwaru společnosti Vodafone Czech Republic a.s. dle české účetní legislativy a IFRS. IFRS a US GAAP přistupují k této problematice velice obdobně a při jednotlivých výpočtech by bylo dosaženo stejných výsledků. Z tohoto důvodu bylo analyzováno vykazování softwaru pouze dle IFRS. V praktickém příkladu byla zkoumána problematika stanovení doby použitelnosti tohoto nehmotného aktiva. V následující části bude poukázáno na rozdíly mezi těmito systémy a jejich dopady na výsledek hospodaření před zdaněním, po zdanění, dále na ukazatele rentability vlastního kapitálu a rentability aktiv.

1. Výsledek hospodaření před zdaněním

První položkou, na kterou má rozdílnost analyzovaných systémů vliv, je výsledek hospodaření před zdaněním. V následující tabulce jsou znázorněny jednotlivé hodnoty této položky dle české účetní legislativy a IFRS.

Tab. č. 31: VH před zdaněním dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
ČÚL	1 255	292	392	915	970
IFRS	2 514	1 619	1 503	1 906	2 020

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Výsledek hospodaření před zdaněním by společnost vykazovala ve všech sledovaných obdobích vyšší v případě IFRS. V případě, že by společnost nedokázala spolehlivě stanovit dobu použitelnosti softwaru, nedošlo by k odpisování tohoto majetku, což je důvodem vyššího výsledku hospodaření před zdaněním v případě IFRS.

2. Daň z příjmů

V důsledku změny výsledku hospodaření před zdaněním došlo i ke změně výše daně z příjmů. Výše daně z příjmů byla zjištěna pomocí výsledku hospodaření před zdaněním a efektivní sazby daně pro dané období. Hodnoty daně z příjmů dle české účetní legislativy a IFRS jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 32: Daň z příjmů dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
ČÚL	236	66	71	135	187
IFRS	473	366	272	281	389

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

V důsledku vyššího výsledku hospodaření, který by společnost vykazovala dle IFRS, došlo i k nárůstu výše daně z příjmů. Ve všech sledovaných obdobích by tedy společnost vykazovala vyšší daň z příjmů než v případě české účetní legislativy.

3. Výsledek hospodaření po zdanění

Po odečtení daně z příjmů od výsledku hospodaření před zdaněním byl zjištěn výsledek hospodaření po zdanění. Opět byl ve všech sledovaných obdobích vyšší v případě IFRS.

Tab. č. 33: Výsledek hospodaření po zdanění dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
ČÚL	955	208	276	654	745
IFRS	2 041	1 253	1 231	1 625	1 631

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

4. Vlastní kapitál

Výše výsledku hospodaření má vliv také na výši vlastního kapitálu společnosti. Vlivem navýšení ostatních položek, které vlastní kapitál zahrnuje, došlo zákonitě k navýšení vlastního kapitálu společnosti. Dle IFRS by tedy společnost i v tomto případě vykazovala vyšší hodnoty než v případě české účetní legislativy. Hodnoty vlastního kapitálu dle obou systémů jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. č. 34: Vlastní kapitál dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
ČÚL	3 440	3 648	3 924	4 580	5 325
IFRS	4 289	4 393	4 678	5 405	6 009

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

5. Rentabilita vlastního kapitálu

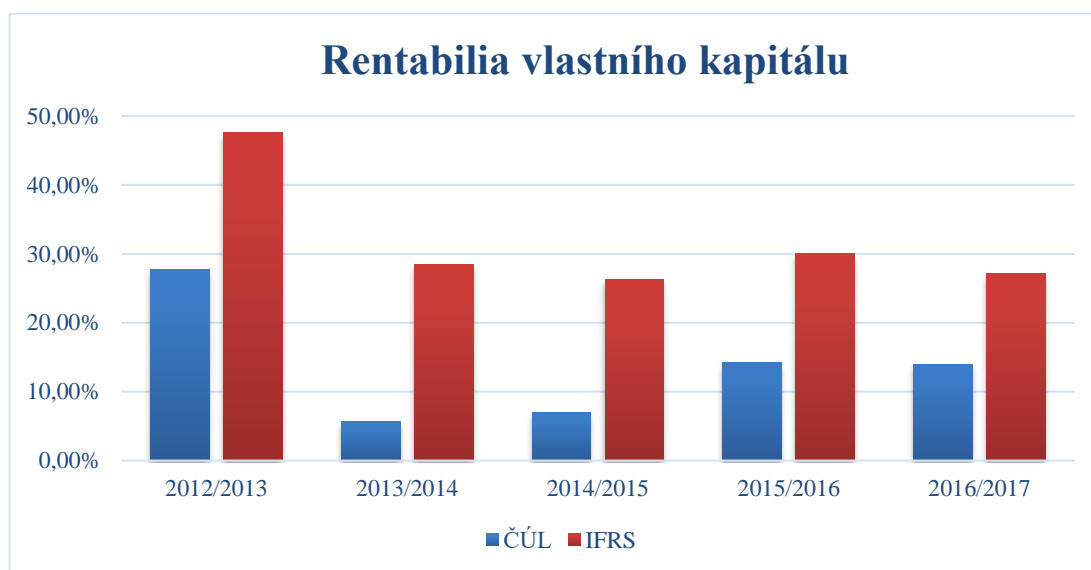
Zjištěné rozdíly v jednotlivých vykazovaných položkách byly analyzovány také na ukazatelích rentability. Ukazatel rentability vlastního kapitálu znázorňuje výnosnost kapitálu společnosti, který byl do společnosti vložen vlastníky. Tento ukazatel je vyjádřen jako podíl výsledku hospodaření po zdanění a vlastního kapitálu. V obou těchto položkách došlo ke změnám hodnot, a proto se změnil i hodnoty tohoto ukazatele. Zjištěné hodnoty rentability vlastního kapitálu jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 35: Rentabilita vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
ČÚL	27,76 %	5,70 %	7,03 %	14,28 %	13,99 %
IFRS	47,59 %	28,52 %	26,31 %	30,06 %	27,14 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Průměrná hodnota rentability vlastního kapitálu společností, podnikajících v oblasti služeb je 9,9 %. V případě, že by společnost sestavovala účetní závěrku dle IFRS by tuto hodnotu převyšovala a dosahovala by nadprůměrných výsledků. V případě české účetní legislativy by tuto průměrnou hodnotu nepřekročila ve dvou sledovaných obdobích, a to 2013/2014 a 2014/2015. V ostatních obdobích by se ale pohybovala nad průměrnou hodnotou. Rozdíly ve výši ukazatele rentability vlastního kapitálu v případě české účetní legislativy a IFRS znázorňuje následující graf.



Graf č. 2: Rentabilita vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Dle grafu je patrné, že vyšších hodnot rentability vlastního kapitálu by společnost dosáhla v případě IFRS. Vývoj hodnoty rentability vlastního kapitálu má kolísavý trend. Nejvyšších hodnot by společnost v obou případech dosáhla v prvním sledovaném období. V následujícím období došlo k výraznému snížení hodnoty ukazatele. V obdobích 2014/2015 a 2015/2016 následně došlo k růstu rentability vlastního kapitálu, ale v posledním sledovaném období došlo opět k mírnému poklesu.

6. Rentabilita aktiv

Dalším ukazatelem, u kterého došlo ke změně hodnot, je ukazatel rentability aktiv. Tento ukazatel znázorňuje, jak účetní jednotka efektivně nakládá se svým majetkem. Rentabilita aktiv je vyjádřena jako podíl výsledku hospodaření před zdaněním a celkových aktiv účetní jednotky. Hodnota aktiv byla stanovena za předpokladu dodržení bilanční rovnosti aktiv a pasiv. Hodnota pasiv byla zjištěna po jednotlivých výpočtech

v předchozím praktickém příkladu. Hodnotu rentability aktiv dle české účetní legislativy a IFRS v jednotlivých sledovaných obdobích znázorňuje následující tabulka.

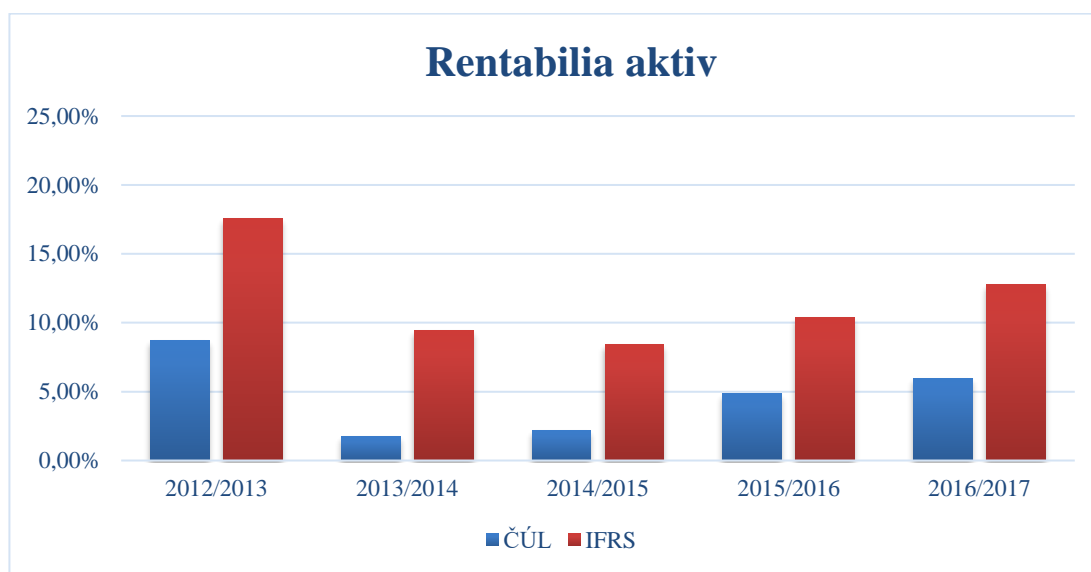
Tab. č. 36: Rentabilita aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
ČÚL	8,70 %	1,71 %	2,19 %	4,87 %	5,98 %
IFRS	17,59 %	9,44 %	8,44 %	10,36 %	12,75 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Průměrná hodnota ukazatele rentability aktiv společností, podnikajících v oblasti služeb, je 6,3 %. V případě IFRS by opět společnost dosahovala hodnot nad tímto průměrem. V případě české účetní legislativy by tuto hodnotu dosáhla pouze v prvním sledovaném období. V ostatních obdobích dosahuje podprůměrných hodnot.

Rozdíly ve výši hodnot rentability aktiv v případě české účetní legislativy a IFRS znázorňuje následující graf.



Graf č. 3: Rentabilita aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Vodafone Czech Republic a.s.)

Z grafu je patrné, že vyšších hodnot rentability aktiv by opět společnost dosahovala v případě vykazování nehmotných aktiv dle IFRS. Vývoj rentability aktiv má v prvních třech sledovaných obdobích klesající tendenci a v posledních dvou sledovaných obdobích naopak tendenci rostoucí. Nejvyšších hodnot by společnost dosáhla v obou případech opět v prvním sledovaném období.

Pokud by se společnost Vodafone Czech Republic a.s. rozhodla sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS a software by považovala za nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti, došlo by ke zrušení odpisování a oprávek k tomuto nehmotnému majetku. To by mělo dopad na výsledek hospodaření společnosti a promítlo by se to v hodnotě ukazatelů rentability vlastního kapitálu a aktiv. V tomto případě by došlo ke zvýšení hodnot jednotlivých ukazatelů a tím i zlepšení finančního zdraví podniku. Tyto vyšší hodnoty by mohly mít pozitivní dopad na postoj akcionáře, případně na postoj potencionálních investorů.

5.2 Vykazování nákladů na výzkum a vývoj

Pro druhý praktický příklad byla vybrána společnost Škoda Auto a.s. Akciová společnost Škoda Auto a.s. vznikla 20. listopadu 1990 a v této době se zároveň stala i součástí koncernu Volkswagen Group. Společnost Škoda Auto a.s. patří k nejvýznamnějším průmyslovým podnikům v České republice a její sídlo je tř. Václava Klementa 869, Mladá Boleslav. Hlavním předmětem podnikatelské činnosti společnosti je zejména vývoj, výroba a prodej osobních automobilů, dále komponentů, originálních dílů a také poskytování servisních služeb. Dle stanov společnosti patří do předmětu podnikání dále například tyto činnosti:

- obráběčství, zámečnictví, slévárenství, kovářství,
- opravy silničních vozidel,
- hostinská činnost,
- montáž, opravy, revize, zkoušky zdvihacích zařízení,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení,
- montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny,
- montáž, opravy, revize, a zkoušky elektrických zařízení,
- montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny,
- opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů,
- silniční motorová doprava nákladní a silniční motorová doprava osobní⁶³.

⁶³ Stanovy společnosti Škoda Auto a.s. [online]. 2017 [cit. 2018-4-9]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=47718>

Základní kapitál společnosti je 16 708 850 000 Kč a je rozdělen na celkem 1 670 885 akcií v zaknihované podobě znějících na jméno. Jmenovitá hodnota akcie činí 10 000 Kč.

Vnitřní struktura společnosti je tvořena dualistickým systémem a orgány společnosti tvoří valná hromada, představenstvo a dozorčí rada.

V následující tabulce je znázorněn průměrný přepočtený stav zaměstnanců společnosti v jednotlivých sledovaných obdobích. Z tabulky je patrné, že od roku 2012 do roku 2014 se počet zaměstnanců snižoval. K největší změně došlo mezi roky 2013 a 2014, kdy se počet zaměstnanců snížil o téměř dva tisíce zaměstnanců. Od roku 2014 až do současnosti se však počet zaměstnanců každým rokem zvyšuje.

Tab. č. 37: Průměrný počet zaměstnanců společnosti Škoda Auto a.s.

	2012	2013	2014	2015	2016
Průměrný počet zaměstnanců	28 546	28 470	26 765	27 544	29 457

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Společnost sestavuje účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií. Účetní závěrka je sestavována na principu historických cen, s výjimkou finančních aktiv, která jsou oceňována reálnou hodnotou.

Účetním obdobím společnosti je kalendářní rok. Všechny údaje uvedeny v účetních závěrkách jsou uvedeny v milionech Kč.

V následující tabulce je uveden výsledek hospodaření před zdaněním, daň z příjmů a výsledek hospodaření po zdanění společnosti ve sledovaném období od roku 2012 do roku 2016.

Tab. č. 38: Zisk společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Zisk před zdaněním	15 712	12 950	21 349	34 238	30 848
Daň z příjmů	2 453	1 564	2 928	3 422	5 686
Zisk po zdanění	13 359	11 386	18 421	30 816	25 163

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Pořízený nehmotný majetek společnost oceňuje v pořizovacích nákladech. Náklady vynaložené na výzkum vykazuje společnost jako náklady ve výkazu zisku a ztráty. Náklady vynaložené na vývoj v souvislosti s projekty modelů značky Škoda vykazuje společnost jako nehmotný majetek. U těchto nákladů však musí být pravděpodobné, že z hlediska komerční a technické proveditelnosti bude projekt úspěšný. Tyto náklady také musí být spolehlivě vyčísleny. Aktivované náklady na vývoj a ostatní nehmotná aktiva společnost vykazuje v pořizovacích cenách snížené o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. V případě, že náklady nesplní podmínky pro aktivaci, společnost tyto náklady vykazuje přímo v nákladech toho roku, ve kterém byly vynaloženy. Do aktivovaných nákladů společnost zahrnuje přímé náklady a odpovídající část příslušných režijních nákladů. Součástí aktivovaných nákladů mohou být také výpůjční náklady (např. úroky). Společnost nehmotný majetek rovnoměrně odpisuje. Doba odpisování je stanovena na základě doby životnosti nehmotného majetku. Doba životnosti společnost stanovuje následovně:

- aktivované vývojové náklady 1–9 let (dle životního cyklu výroby),
- software 3 roky,
- práva k výrobnímu zařízení 5 let,
- ostatní nehmotný majetek 3-8 let.

Společnost Škoda Auto a.s. každým rokem investuje do výzkumu a vývoje. V období od roku 2012-2016 se výše výdajů na výzkum a vývoj pohybovala od 8,5 do téměř 13 mld. Kč. Právě proto byla tato společnost zvolena pro názorné poukázání rozdílů mezi srovnávanými systémy. V následující tabulce jsou znázorněny náklady na vývoj, které jsou podle IFRS rozpoznány v rozvaze.

Tab. č. 39: Náklady na vývoj společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Stav k 1.1.	27 095	33 199	37 525	34 151	34 265
Přírůstky	6 104	4 326	5 428	4 110	3 475
Úbytky	0	0	-8 802	-3 996	-5 206
Stav k 31.12.	33 199	37 525	34 151	34 265	32 534
Odpis	-18 462	-21 276	-23 958	-18 521	-18 713

Znehodnocení	-404	-51	0	-783	-2 511
Ostatní	0	41	8 802	3 997	5 206
Zůstatková hodnota k 31.12.	14 333	16 239	18 995	18 958	16 516

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

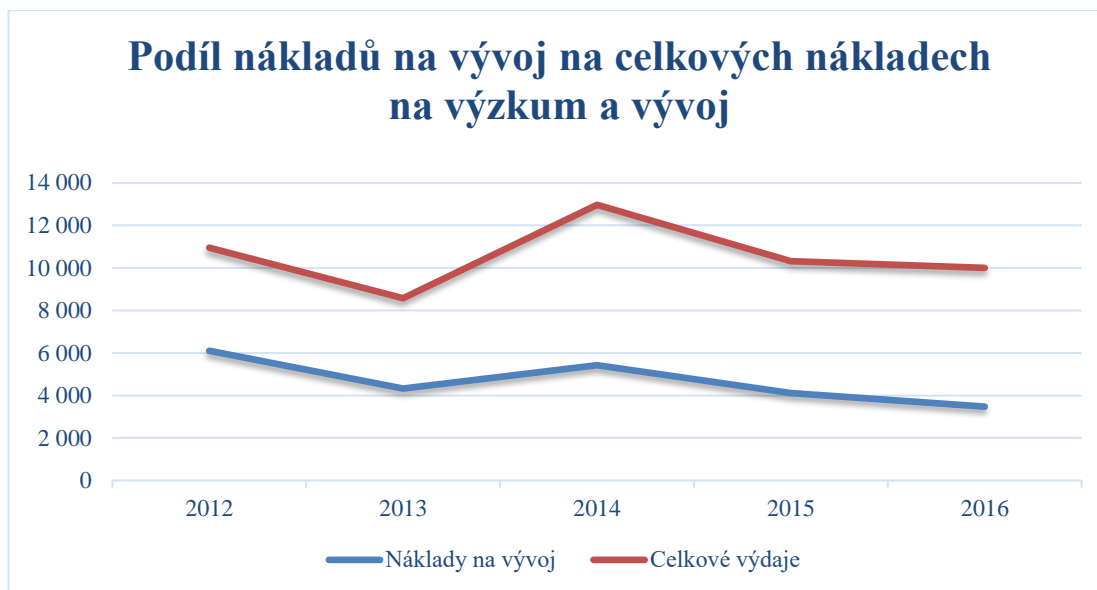
Společnost však vynakládá také výdaje na výzkum, které se však dle IFRS v rozvaze nerozpoznávají. Výdaje společnosti na výzkum a vývoj v jednotlivých letech jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 40: Výdaje na výzkum a vývoj společnosti Škoda Auto a.s. v letech 2012-2016 (v mil. Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Výzkum	4 564	6 061	4 848	4 248	7 542	6 207	6 535
Vývoj	3 093	3 306	6 104	4 326	5 428	4 110	3 475
Celkem	7 657	9 367	10 952	8 574	12 970	10 317	10 010

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z tabulky je patrné, že společnost v rozvaze rozpoznává průměrně jen 45 % z celkových nákladů na vývoj a výzkum. V roce 2014 společnost investovala téměř dvojnásobek výdajů na výzkum oproti předchozímu roku. V následujících letech pak došlo ke snížení výdajů na výzkum, které společnost vykazuje jako náklady v běžném účetním období. Do výdajů na vývoj společnost nejvíce investovala ve sledovaném období v roce 2012 a v následujících letech došlo k poklesu těchto výdajů. V následujícím grafu je znázorněn podíl nákladů na vývoj, které jsou rozpoznány v rozvaze společnosti jako nehmotné aktivum, na celkových výdajích na výzkum a vývoj, které společnost v jednotlivých letech vynaložila.



Graf č. 4: Podíl nákladů na vývoj na celkových nákladech na výzkum a vývoj společnosti Škoda Auto a.s.

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Nehmotný majetek tvoří nedílnou součást stálých aktiv společnosti. Společnost vykazuje jako nehmotná aktiva zejména náklady na vývoj, které splnily kritéria pro rozpoznání v rozvaze a ostatní nehmotná aktiva. Položka ostatních nehmotných aktiv zahrnuje zejména práva k výrobnímu zařízení, software a softwarové licence. V následující tabulce jsou uvedeny vybrané položky rozvahy a jednotlivé složky nehmotného majetku v období 2012-2016.

Tab. č. 41: Vybrané položky rozvahy společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Aktiva celkem	141 242	152 001	176 869	202 615	228 180
Dlouhodobá aktiva	81 586	87 923	105 139	107 654	104 838
Nehmotný majetek	18 679	21 488	25 168	24 813	21 483
- <i>Náklady na vývoj</i>	14 333	16 239	18 995	18 958	16 516
- <i>Ostatní nehmotná aktiva</i>	4 346	5 249	6 173	5 855	4 967
Pasiva celkem	141 242	152 001	176 869	202 615	228 180
Vlastní kapitál	88 302	90 316	100 001	117 482	137 580
Cizí kapitál	52 940	61 685	76 868	85 133	90 600
- <i>Dlouhodobé závazky</i>	13 457	12 594	18 407	18 941	18 434

- Krátkodobé závazky	39 483	49 091	58 461	66 192	72 166
-----------------------------	--------	--------	--------	--------	--------

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Hodnota aktiv ve sledovaných obdobích měla rostoucí tendenci. Od roku 2012 do roku 2016 se hodnota aktiv zvýšila o téměř 70 mld. Kč. Hodnota nehmotného majetku společnosti měla do roku 2014 rostoucí tendenci, v následujících letech však došlo k poklesu. I přes pokles hodnoty vykazovaných nehmotných aktiv došlo ve sledovaných letech k nárůstu hodnoty nehmotných aktiv o téměř 3 mld. Kč.

5.2.1 Náklady na výzkum a vývoj dle ČÚL

Podle české účetní legislativy mohou účetní jednotky v rozvaze rozpoznat jako nehmotné aktivum veškeré náklady, které byly vynaloženy na výzkum a vývoj. V tomto případě tedy dochází k rozdílnému vykazování mezi českou legislativou a IFRS. Tento rozdíl tak ovlivňuje například hospodářský výsledek a dále pak i vlastní kapitál nebo krátkodobé závazky. Pro poukázání odlišností mezi jednotlivými systémy jsou použita reálná data společnosti Škoda Auto a.s., která účetní závěrku sestavuje dle IFRS. Na základě těchto dat je v následující části znázorněno zjištění výše hospodářského výsledku, vlastního kapitálu a krátkodobých závazků v případě, že by společnost sestavovala účetní závěrku dle české legislativy. Jelikož dle IFRS jsou odpisy nákladů na vývoj již zahrnuty ve výsledku hospodaření, je nutné ještě vyčíslit výši odpisů nákladů na vývoj, které podle IFRS odpisovány nejsou. Pro stanovení doby odpisování nákladů na výzkum byla použita doba odpisování ze zákona o daních z příjmů, tedy 36 měsíců, jelikož společnost má stanovenou neurčitou dobu použitelnosti pro tento typ majetku v rozmezí od jednoho do devíti let. V roce 2012 se tedy hodnota odpisu bude rovnat 1/3 hodnoty nákladů z roku 2010, 1/3 hodnoty nákladů z roku 2011 a 1/3 hodnoty nákladů z roku 2012. Odpisy v jednotlivých letech jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 42: Odpisy výzkumu a vývoje společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Výzkum	5 158	5 052	5 546	5 999	6 761
Vývoj	4 168	4 579	5 286	4 621	4 338
Celkem	9 325	9 631	10 832	10 620	11 099

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Dalším krokem je stanovení hospodářského výsledku, kterého by společnost dosáhla v případě, že by účetní závěrku vykazovala v souladu s českou legislativou. Při výpočtu je vycházeno z dosaženého výsledku hospodaření společnosti dle IFRS. Postup je vyjádřen v následující tabulce.

Tab. č. 43: Výpočet VH před zdaněním dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
VH před zdaněním	15 712	12 950	21 349	34 238	30 848
Náklady na výzkum	4 848	4 248	7 542	6 207	6 535
Odpis nákladů na výzkum	-5 158	-5 052	-5 546	-5 999	-6 761
VH před zdaněním dle ČÚL	15 402	12 146	23 345	34 446	30 622

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

K dosaženému výsledku hospodaření před zdaněním společnosti dle IFRS byly přičteny vynaložené náklady na výzkum, které byly zahrnuty v nákladech snižující výsledek hospodaření dle IFRS a dle české legislativy jsou tyto náklady rozpoznány v rozvaze. Tyto náklady taky byly z nákladů vyjmuty. Podle české legislativy dochází k odpisování nákladů na výzkum i nákladů na vývoj. Dle IFRS jsou do nákladů zahrnuty pouze odpisy nákladů na vývoj a je tedy v dalším kroku třeba uplatnit odpisy nákladů na výzkum. Po těchto krocích je pak vyčíslen výsledek hospodaření, který by společnost vykazovala, pokud by účetní závěrku vykazovala dle české účetní legislativy.

Po upraveném výsledku hospodaření před zdaněním podle české legislativy je dále potřeba upravit daň z příjmů, která z výsledku hospodaření před zdaněním vychází. V níže uvedené tabulce jsou znázorněny hodnoty výsledku hospodaření před zdaněním a daně z příjmů, které společnost vykazovala podle IFRS.

Tab. č. 44: Výpočet efektivní sazby daně dle IFRS společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Zisk před zdaněním	15 712	12 950	21 349	34 238	30 848
Daň z příjmů	2 453	1 564	2 928	3 422	5 686
Efektivní sazba daně (%)	16	12	14	10	18

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z hodnot daně z příjmů a zisku před zdaněním byla následně vypočtena efektivní sazba daně, která bude sloužit k dalším výpočtům. Dalším krokem je srovnání nákladů souvisejících s výzkumem a vývojem, které jsou vykazovány ve výkazu zisku a ztráty dle IFRS a v případě vykazování dle české legislativy. Dále pak výpočet odpočtu, který připadá na náklady výzkumu a vývoje a úprava daně z příjmů dle české legislativy.

Tab. č. 45: Výpočet nákladů na výzkum a vývoj dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Náklady na výzkum	4 848	4 248	7 542	6 207	6 535
Odpis nákladů na vývoj	2 093	2 410	2 672	3 365	3 406
Celkem náklady dle IFRS	6 941	6 658	10 214	9 572	9 941
Celkem náklady dle ČÚL	9 325	9 631	10 832	10 620	11 099

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že jsou náklady na výzkum a vývoj vyšší v případě vykazování nehmotných aktiv podle české legislativy ve všech sledovaných obdobích.

V dalším kroku je využita efektivní sazba daně, pomocí které je vypočítán odpočet nákladů výzkumu a vývoje dle IFRS a ČÚL. Vypočtené hodnoty jsou znázorněny v následující tabulce a o rozdíl mezi těmito hodnotami bude v následujícím výpočtu upravena daň z příjmů.

Tab. č. 46: Odpočet dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Odpočet IFRS	1 111	799	1 430	957	1 789
Odpočet ČÚL	1 492	1 156	1 517	1 062	1 998
Rozdíl	-381	-357	-87	-105	-209

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

V následující tabulce je znázorněn výpočet daně z příjmů, kterou by společnost vykazovala dle české legislativy. K výpočtu byla použita daň z příjmů vykazovaná dle IFRS a rozdíl mezi odpočtem dle IFRS a ČÚL z předchozí tabulky.

Tab. č. 47: Výpočet daně z příjmů dle ČÚL (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Daň z příjmů dle IFRS	2 453	1 564	2 928	3 422	5 686
Rozdíl mezi odpočty	-381	-357	-87	-105	-209
Daň z příjmů dle ČÚL	2 072	1 207	2 841	3 317	5 477

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Výsledná daň z příjmů by dle české legislativy vykazovala společnost nižší ve všech sledovaných obdobích než v případě IFRS. Nyní je tedy znám výsledek hospodaření před zdaněním a daň z příjmů dle české legislativy a v dalším kroku je možné dopočítat výsledek hospodaření po zdanění dle české legislativy pro celkové porovnání s výsledkem hospodaření po zdanění, který společnost vykazovala dle IFRS.

Tab. č. 48: Výsledek hospodaření po zdanění dle ČÚL (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
VH před zdaněním dle ČÚL	15 402	12 146	23 345	34 446	30 622
Daň z příjmů dle ČÚL	2 072	1 207	2 841	3 317	5 477
VH po zdanění dle ČÚL	13 330	10 939	20 504	31 129	25 145
VH po zdanění dle IFRS	13 359	11 386	18 421	30 816	25 163

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z předchozí tabulky vyplývá, že výsledek hospodaření po zdanění vykazovaný dle IFRS je v letech 2012 a 2013 vyšší než v případě vykazování dle české legislativy. V následujících dvou letech je tomu naopak a vyšší výsledek hospodaření po zdanění je vykazován dle české legislativy. V roce 2016 je již opět výsledek hospodaření vykazován vyšší dle IFRS.

Dalším rozdílem ve vykazování nákladů na vývoj a výzkum v případě IFRS a ČÚL je změna výše vlastního kapitálu. V následující tabulce je tedy znázorněna úprava vlastního kapitálu, který by společnost vykazovala dle české legislativy. Při úpravě je nutné vyjmout výsledek hospodaření po zdanění dle IFRS a dosadit místo něj výsledek hospodaření vypočítaný dle české legislativy. Dále je přičtena daň z příjmů vykazovaná dle IFRS a naopak odečten daň z příjmů vypočtená dle české legislativy.

Tab. č. 49: Výpočet vlastního kapitálu dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Vlastní kapitál dle IFRS	88 302	90 316	100 001	117 482	137 580
VH po zdanění dle IFRS	-13 359	-11 386	-18 421	-30 816	-25 163
VH po zdanění dle ČÚL	13 330	10 939	20 504	31 129	25 145
Daň z příjmů dle IFRS	2 453	1 564	2 928	3 422	5 686
Daň z příjmů dle ČÚL	-2 072	-1 207	-2 841	-3 317	-5 477
Vlastní kapitál dle ČÚL	88 654	91 433	102 171	117 900	137 771

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Ve všech sledovaných obdobích by společnost dle české legislativy dosahovala vyššího vlastního kapitálu. Díky rozdílné výši vlastního kapitálu i výsledku hospodaření po zdanění dojde i ke změně výše ukazatele rentability vlastního kapitálu, který představuje výnosnost kapitálu, který byl do společnosti vložen vlastníky. Ukazatel rentability vlastního kapitálu je tedy podíl výsledku hospodaření po zdanění a vlastního kapitálu společnosti. Následující tabulka znázorňuje výpočet vlastního kapitálu dle IFRS a české legislativy.

Tab. č. 50: Výpočet rentability vlastního kapitálu dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
<u>ČÚL</u>					
VH po zdanění	13 330	10 939	20 504	31 129	25 145
Vlastní kapitál	88 654	91 433	102 171	117 900	137 771
ROE	15,04 %	11,96 %	20,07 %	26,40 %	18,25 %
<u>IFRS</u>					
VH po zdanění	13 359	11 386	18 421	30 816	25 163
Vlastní kapitál	88 302	90 316	100 001	117 482	137 580
ROE	15,13 %	12,61 %	18,42 %	26,23 %	18,29 %
<u>Rozdíl hodnot ROE</u>	0,09 %	0,65 %	-1,65 %	-0,17 %	0,04 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z tabulky je patrné, že v případě IFRS i české legislativy dochází k mírně odlišným výsledkům rentability vlastního kapitálu. V letech 2012 a 2013 vychází vyšší hodnota

rentability vlastního kapitálu v případě IFRS, v letech 2014 a 2015 naopak v případě české legislativy. V posledním sledovaném roce je opět vyšší hodnota vlastního kapitálu v případě IFRS. Nejvyšší rentability vlastního kapitálu společnost dosahovala v roce 2015 v hodnotě 26,23 %. V případě, že by společnost vykazovala nehmotná aktiva dle české legislativy, dosáhla by o 0,17 % vyšší rentability vlastního kapitálu, tedy hodnoty 26,40 %.

Změna ve výši hospodářského výsledku a vlastního kapitálu změnila i výši cizího kapitálu a tím došlo i ke změně celkových pasiv. Z krátkodobých závazků je tedy třeba vyčlenit daň z příjmů, vykazovanou dle IFRS a nahradit ji daní z příjmů, kterou by účetní jednotka vykazovala dle české účetní legislativy.

Tab. č. 51: Krátkodobé závazky dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Krátkodobé závazky dle IFRS	39 483	49 091	58 461	66 192	72 166
Daň z příjmů dle IFRS	-2 453	-1 564	-2 928	-3 422	-5 686
Daň z příjmů dle ČÚL	2 072	1 207	2 841	3 317	5 477
Krátkodobé závazky dle ČÚL	39 102	47 527	58 374	66 087	71 957

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Nyní po vypočtení vlastního kapitálu a krátkodobých závazků, které by společnost vykazovala dle české účetní legislativy, je možné vyčíslit hodnotu celkových pasiv. Hodnoty vybraných položek pasiv znázorňuje následující tabulka.

Tab. č. 52: Vybrané položky pasiv dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
PASIVA	141 213	151 554	178 952	202 928	228 162
Vlastní kapitál	88 654	91 433	102 171	117 900	137 771
Cizí kapitál	52 559	47 527	58 374	66 087	71 957
Dlouhodobé závazky	13 457	12 594	18 407	18 941	18 434
Krátkodobé závazky	39 102	47 527	58 374	66 087	71 957

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Dle české účetní legislativy by společnost vykazovala v letech 2012 až 2014 a v roce 2016 nižší hodnotu celkových pasiv než v případě vykazování dle IFRS. V letech 2014

a 2015 by naopak společnost vykazovala hodnotu celkových pasiv vyšší než v případě IFRS.

Dalším ukazatelem, u kterého by došlo ke změnám hodnot, je rentabilita aktiv. Z předchozích výpočtů byla vyčíslena hodnota pasiv, kterou by společnost vykazovala dle české účetní legislativy a tím byla tedy vyčíslena i hodnota aktiv. Rentabilita aktiv vyjadřuje výnosnost majetku a znázorňuje, zda účetní jednotka nakládá se svým majetkem efektivně. Rentabilita aktiv je vyjádřena jako podíl výsledku hospodaření před zdaněním a celkových aktiv. V obou těchto položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty došlo v rámci odlišných účetních systémů k rozdílům a v následující tabulce je znázorněn výpočet hodnot dle IFRS a české legislativy.

Tab. č. 53: Výpočet rentability aktiv dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
<u>ČÚL</u>					
VH před zdaněním	15 402	12 146	23 345	34 446	30 622
Aktiva celkem	141 213	151 554	178 952	202 928	228 162
ROA	10,91 %	8,01 %	13,05 %	16,97 %	13,42 %
<u>IFRS</u>					
VH před zdaněním	15 712	12 950	21 349	34 238	30 848
Aktiva celkem	141 242	152 001	176 869	202 615	228 180
ROA	11,12 %	8,52 %	12,07 %	16,90 %	13,52 %
<u>Rozdíl hodnot ROA</u>	0,21 %	0,51 %	-0,98 %	-0,07 %	0,1 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z výše uvedené tabulky je patrné, že opět dochází v případě rentability aktiv k mírným odlišnostem. V letech 2012 a 2013 je rentabilita aktiv vyšší v případě IFRS, v letech 2014 a 2015 je naopak hodnota rentability aktiv vyšší v případě české účetní legislativy. V posledním sledovaném roce 2016 je opět vyšší rentabilita aktiv vyšší v případě IFRS. Nejvyšší hodnoty rentability aktiv dosáhla společnost v roce 2015 ve výši 16,9 %. V případě, že by společnost sestavovala účetní závěrku dle české účetní legislativy, dosáhla by nejvyšší hodnoty rentability aktiv taktéž v roce 2015 ve výši 16,97 %.

5.2.2 Náklady na výzkum a vývoj dle US GAAP

Dle US GAAP nemohou účetní jednotky rozpoznat v rozvaze ani náklady připadající na vývoj, jako tomu je v případě IFRS. Tyto náklady jsou tedy zahrnuty do nákladů příslušného období a jsou vykazovány ve výkazu zisku a ztráty. I v tomto případě tedy dojde k odlišným výpočtům. Jako tomu bylo i v předchozím příkladu, je nejprve třeba vyčíslit hospodářský výsledek před zdaněním, kterého by účetní jednotka dosáhla v případě vykazování nehmotných aktiv dle US GAAP. Od výsledku hospodaření před zdaněním dle IFRS je tedy nejprve nutné odečíst hodnotu nákladů na vývoj, které byly dle IFRS rozpoznány v rozvaze. Naopak ve výsledku hospodaření jsou zohledněny odpisy nákladů na vývoj, které je tedy potřeba k výsledku hospodaření před zdaněním dle IFRS přičíst. Stejně tak je nutné výsledek hospodaření upravit o položky znehodnocení a ostatní, které v případě IFRS výsledek hospodaření snížily. Jednotlivé výpočty jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 54: Výpočet VH před zdaněním dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
VH před zdaněním dle IFRS	15 402	12 146	23 345	34 446	30 622
Náklady na vývoj	-6 104	-4 326	-5 428	-4 110	-3 475
Odpisy	2 093	2 410	2 672	3 365	3 406
Znehodnocení	404	51	0	783	2 511
Ostatní	0	-41	-8 802	-3 997	-5 206
VH před zdaněním dle US GAAP	11 795	10 240	11 787	30 487	27 858

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z tabulky je patrné, že výsledek hospodaření před zdaněním dle US GAAP je ve všech sledovaných obdobích nižší než v případě IFRS. Dalším potřebným výpočtem je výpočet daně z příjmů, kterou by společnost vykazovala v případě US GAAP. Nejprve je tedy třeba vyčíslit náklady, které souvisí s náklady na výzkum a vývoj dle IFRS a dle US GAAP. Dále je třeba pro výpočet daně z příjmů zjistit odpočet nákladů dle IFRS a US GAAP. Do nákladů dle IFRS jsou zahrnuty náklady na výzkum a odpisy nákladů na vývoj. V případě US GAAP budou do nákladů zahrnuty jak náklady na výzkum, tak náklady na vývoj. V následující tabulce jsou znázorněny jednotlivé náklady.

Tab. č. 55: Výpočet nákladů na výzkum a vývoj dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Náklady na výzkum	4 848	4 248	7 542	6 207	6 535
Odpis nákladů na vývoj	2 093	2 410	2 672	3 365	3 406
Celkem náklady dle IFRS	6 941	6 658	10 214	9 572	9 941
Celkem náklady dle US GAAP	10 952	8 574	12 970	10 317	10 010

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Po vyčíslení jednotlivých nákladů a vynásobením efektivní sazbou daně byla získána hodnota odpočtu dle IFRS a dle US GAAP. Vypočtené hodnoty jsou znázorněny v následující tabulce. O rozdíl mezi těmito odpočty bude v následujícím výpočtu upravena daň z příjmů.

Tab. č. 56: Odpočet dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Odpočet IFRS	1 111	799	1 430	957	1 789
Odpočet US GAAP	1 752	1 029	1 816	1 032	1 802
Rozdíl	-641	-230	-386	-75	-13

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Uvedený rozdíl mezi odpočtem dle IFRS a US GAAP je v následujícím kroku zohledněn při výpočtu daně z příjmů, kterou by společnost vykazovala dle US GAAP. Vypočtené hodnoty daně z příjmů dle US GAAP jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. č. 57: Výpočet daně z příjmů dle US GAAP (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Daň z příjmů dle IFRS	2 453	1 564	2 928	3 422	5 686
Rozdíl mezi odpočty	-641	-230	-386	-75	-13
Daň z příjmů dle US GAAP	1 812	1 334	2 542	3 347	5 673

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z tabulky je patrné, že hodnota daně z příjmů dle US GAAP je ve všech sledovaných obdobích nižší než v případě IFRS. Důvodem je právě zahrnutí nákladů na výzkum a vývoj do nákladů, které výsledek hospodaření snižují. Z toho důvodu je také nižší daň z příjmů. Nyní je znám výsledek hospodaření před zdaněním a daň z příjmů dle US

GAAP a je možné dopočítat výsledek hospodaření po zdanění. Jednotlivé výpočty jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 58: Výsledek hospodaření po zdanění dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
VH před zdaněním dle US GAAP	11 795	10 240	11 787	30 487	27 858
Daň z příjmů dle US GAAP	1 812	1 334	2 542	3 347	5 673
VH po zdanění dle US GAAP	9 983	8 906	9 245	27 140	22 185
VH po zdanění dle IFRS	13 359	11 386	18 421	30 816	25 163

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z výsledků hospodaření po zdanění je patrné, že v případě US GAAP došlo ve všech sledovaných obdobích k jeho snížení oproti IFRS. Důvodem je zahrnutí výdajů na výzkum a vývoj přímo do nákladů a nerozpoznávání ani části z nich v rozvaze, jako tomu bylo v případě IFRS nebo české účetní legislativy. V těchto případech byly náklady zahrnovány do výkazu zisku a ztráty postupně prostřednictvím odpisování.

Stejně jako v předchozím příkladu dojde vlivem změny výsledku hospodaření ke změně vlastního kapitálu. Pro zjištění výše vlastního kapitálu dle US GAAP je tedy potřeba z vlastního kapitálu vykazovaného dle IFRS vyjmout výsledek hospodaření vykazovaný dle IFRS a místo něj dosadit výsledek hospodaření dle US GAAP, který byl zjištěn v předchozích krocích. Stejně je tak je potřeba nahradit daň z příjmů, která je vykazována dle IFRS a nahradit ji zjištěnou daní z příjmů, který by byla vykazována v případě US GAAP. Jednotlivé výpočty jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 59: Výpočet vlastního kapitálu dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Vlastní kapitál dle IFRS	88 302	90 316	100 001	117 482	137 580
VH po zdanění dle IFRS	-13 359	-11 386	-18 421	-30 816	-25 163
VH po zdanění dle US GAAP	9 983	8 906	9 245	27 140	22 185
Daň z příjmů dle IFRS	2 453	1 564	2 928	3 422	5 686
Daň z příjmů dle US GAAP	-1 812	-1 334	-2 542	-3 347	-5 673
Vlastní kapitál dle US GAAP	85 567	88 066	91 211	113 881	134 615

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z tabulky je patrné, že ve všech sledovaných obdobích je dopočítaný vlastní kapitál dle US GAAP nižší než v případě IFRS. Díky změně ve výši vlastního kapitálu došlo opět ke rozdílným hodnotám ukazatele rentability vlastního kapitálu, jehož výpočet znázorňuje následující tabulka.

Tab. č. 60: Výpočet rentability vlastního kapitálu dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
<u>US GAAP</u>					
VH po zdanění	9 983	8 906	9 245	27 140	22 185
Vlastní kapitál	85 567	88 066	91 211	113 881	134 615
ROE	11,67 %	10,11 %	10,14 %	23,83 %	16,48 %
<u>IFRS</u>					
VH po zdanění	13 359	11 386	18 421	30 816	25 163
Vlastní kapitál	88 302	90 316	100 001	117 482	137 580
ROE	15,13 %	12,61 %	18,42 %	26,23 %	18,29 %
<u>Rozdíl hodnot ROE</u>	3,46 %	2,5 %	8,28 %	2,4 %	1,81 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z výsledků je patrné, že vyšší rentabilita vlastního kapitálu je vykazována dle IFRS. Hodnoty jsou v průměru o 3,7 % vyšší než v případě US GAAP. V případě IFRS společnost vykazovala nejvyšší hodnotu ukazatele rentability vlastního kapitálu v roce 2015 v hodnotě 26,23 %. V případě US GAAP by společnost dosáhla nejvyšší hodnoty tohoto ukazatele také v roce 2015, hodnota by však byla nižší než v případě IFRS, přesněji by dosáhla hodnoty 23,83 %.

Poslední úpravou je úprava krátkodobých závazků, která zahrnuje daň z příjmů. Nyní je tedy třeba od krátkodobých závazků, které společnost vykazovala dle IFRS, odečíst daň z příjmů vykazovanou dle IFRS a nahradit ji daní z příjmů, která byla dopočítána dle US GAAP. Výpočet je znázorněn v následující tabulce.

Tab. č. 61: Krátkodobé závazky dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
Krátkodobé závazky dle IFRS	39 483	49 091	58 461	66 192	72 166
Daň z příjmů dle IFRS	-2 453	-1 564	-2 928	-3 422	-5 686
Daň z příjmů dle US GAAP	1 812	1 334	2 542	3 347	5 673
Krátkodobé závazky dle US GAAP	38 842	48 861	58 075	66 117	72 153

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Po výpočtu vlastního kapitálu a krátkodobých závazků je možné vyčíslit hodnotu celkových pasiv společnosti v případě US GAAP. Jednotlivé hodnoty jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 62: Vybrané položky pasiv dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
PASIVA	137 866	149 521	167 693	198 939	225 202
Vlastní kapitál	85 567	88 066	91 211	113 881	134 615
Cizí kapitál	52 299	61 455	76 482	85 058	90 587
Dlouhodobé závazky	13 457	12 594	18 407	18 941	18 434
Krátkodobé závazky	38 842	48 861	58 075	66 117	72 153

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Dle jednotlivých výpočtů by společnost v případě US GAAP vykazovala ve všech sledovaných obdobích nižší hodnotu celkových pasiv než v případě IFRS. Po výpočtu celkových pasiv byla zároveň získána i celková hodnota aktiv a je tedy možné změny v jednotlivých položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty opět analyzovat na dalším ukazateli rentability, tentokrát rentability aktiv. Výpočet dle hodnot US GAAP a IFRS je znázorněn v následující tabulce.

Tab. č. 63: Výpočet rentability aktiv dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
<u>US GAAP</u>					
VH před zdaněním	11 795	10 240	11 787	30 487	27 858
Aktiva celkem	137 866	149 521	167 693	198 939	225 202
ROA	8,56 %	6,85 %	7,03 %	15,32 %	12,37 %

<u>IFRS</u>					
VH před zdaněním	15 712	12 950	21 349	34 238	30 848
Aktiva celkem	141 242	152 001	176 869	202 615	228 180
ROA	11,12 %	8,52 %	12,07 %	16,90 %	13,52 %
<u>Rozdíl hodnot ROA</u>	2,56 %	1,67 %	5,04 %	1,58 %	1,15 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Hodnota rentability aktiv dle US GAAP je ve všech sledovaných obdobích nižší než v případě IFRS, a to díky nižší hodnotě celkových aktiv. Nižší hodnotu celkových aktiv by společnost dle US GAAP vykazovala z důvodu nerozpoznávání nákladů na výzkum a vývoj v rozvaze. Nejvyšší hodnoty by společnost dle US GAAP dosáhla v roce 2015, v hodnotě 15,32 %. Ve stejném roce dosáhla i nejvyšší hodnotu rentability aktiv v případě IFRS, a to hodnotu o 1,58 % vyšší než v případě US GAAP.

5.2.1 Srovnání vybraných položek

Druhý praktický příklad poukázal na rozdílnosti ve vykazování nákladů na výzkum a vývoj společnosti Škoda Auto a.s. K této problematice přistupují všechny účetní systémy odlišně, a proto byla tato problematika srovnávána dle české účetní legislativy, IFRS i US GAAP. V následující části bude opět poukázáno na odlišnosti mezi těmito systémy a jejich dopady na výsledek hospodaření před zdaněním, po zdanění, dále opět na ukazatele rentability vlastního kapitálu a rentability aktiv.

1) Výsledek hospodaření před zdaněním

Dle IFRS účetní jednotka v rozvaze rozeznává pouze náklady na vývoj a náklady na výzkum nikoliv. Tyto náklady tak nejsou odpisovány, nejsou tedy do nákladů rozpouštěny postupně, ale najednou. Dle české účetní legislativy mohou v rozvaze účetní jednotky rozpoznávat náklady na vývoj, ale i náklady na výzkum. Náklady na výzkum a vývoj jsou tedy do nákladů rozpouštěny postupně, což má příznivější dopad na výsledek hospodaření. V případě analyzované společnosti by uplatněním české účetní legislativy dosáhla v letech 2012 a 2013 nižší výsledek hospodaření před zdaněním. Naopak v letech 2014 a 2015 by společnost vykazovala výsledek hospodaření před zdaněním vyšší. V posledním sledovaném roce by opět společnost vykazovala hodnotu nižší než v případě IFRS. Dle US GAAP účetní jednotky

nerozeznávají v rozvaze ani náklady na výzkum, ani náklady na vývoj. Z tohoto důvodu by společnost vykazovala nejnižší výsledek hospodaření před zdaněním ze všech tří analyzovaných systémů. Jednotlivé hodnoty jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. č. 64: VH před zdaněním dle ČÚL, IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
IFRS	15 712	12 950	21 349	34 238	30 848
ČÚL	15 402	12 146	23 345	34 446	30 622
US GAAP	11 795	10 240	11 787	30 487	27 858

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

2) Daň z příjmů

Vlivem změny výsledku hospodaření před zdaněním došlo ke změně výše daně z příjmů. Pomocí efektivní sazby daně byly dopočítány hodnoty daně z příjmů v případě, že by společnost sestavovala účetní závěrku v souladu s českou účetní legislativou nebo US GAAP. Zjištěné hodnoty jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 65: Daň z příjmů dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
IFRS	2 453	1 564	2 928	3 422	5 686
ČÚL	2 072	1 207	2 841	3 317	5 477
US GAAP	1 812	1 334	2 542	3 347	5 673

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Ve všech sledovaných obdobích by společnost odváděla nejvyšší daň z příjmů dle IFRS. Naopak nejnižší daň z příjmů by odváděla v případě US GAAP.

3) Výsledek hospodaření po zdanění

Vlivem změny výsledku hospodaření před zdaněním a daně z příjmů, došlo ke změně hodnoty výsledku hospodaření po zdanění. V letech 2012 a 2013 společnost dosahovala nejvyššího výsledku hospodaření v případě IFRS. V následujících dvou letech by naopak společnost vykazovala nejvyšší hodnoty v případě české účetní legislativy. V roce 2016 by pak opět společnost vykazovala nejvyšší hodnotu v případě IFRS. V případě US GAAP by společnost vykazovala ve všech sledovaných obdobích nejnižší

hodnoty výsledku hospodaření po zdanění. Jednotlivé hodnoty jsou znázorněny v následující tabulce.

Tab. č. 66: Výsledek hospodaření po zdanění dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
IFRS	13 359	11 386	18 421	30 816	25 163
ČÚL	13 330	10 939	20 504	31 129	25 145
US GAAP	9 983	8 906	9 245	27 140	22 185

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

4) Vlastní kapitál

Dosavadní změny v položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty ovlivnil i výši vlastního kapitálu společnosti. V případě IFRS a české účetní legislativy nedošlo k výrazným rozdílům, v porovnání s US GAAP se již hodnota vlastního kapitálu lišila o něco více. Ve všech sledovaných obdobích by společnost dosáhla nejvyšší hodnoty vlastního kapitálu v případě české účetní legislativy. O něco nižší hodnoty vykazovala společnost dle IFRS. Nejnižší hodnoty vlastního kapitálu by společnost vykazovala v případě sestavování účetní závěrky dle US GAAP. Jednotlivé hodnoty vlastního kapitálu dle analyzovaných systémů jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. č. 67: Vlastní kapitál dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)

	2012	2013	2014	2015	2016
IFRS	88 302	90 316	100 001	117 482	137 580
ČÚL	88 654	91 433	102 171	117 900	137 771
US GAAP	85 567	88 066	91 211	113 881	134 615

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

5) Rentabilita vlastního kapitálu

Po zjištění vybraných vykazovaných položek je možné opět porovnat jednotlivé výsledky pomocí ukazatelů rentability. Nejprve jsou rozdíly analyzovány prostřednictvím ukazatele rentability vlastního kapitálu. Tento ukazatel je vyjádřen jako podíl výsledku hospodaření po zdanění a vlastního kapitálu.

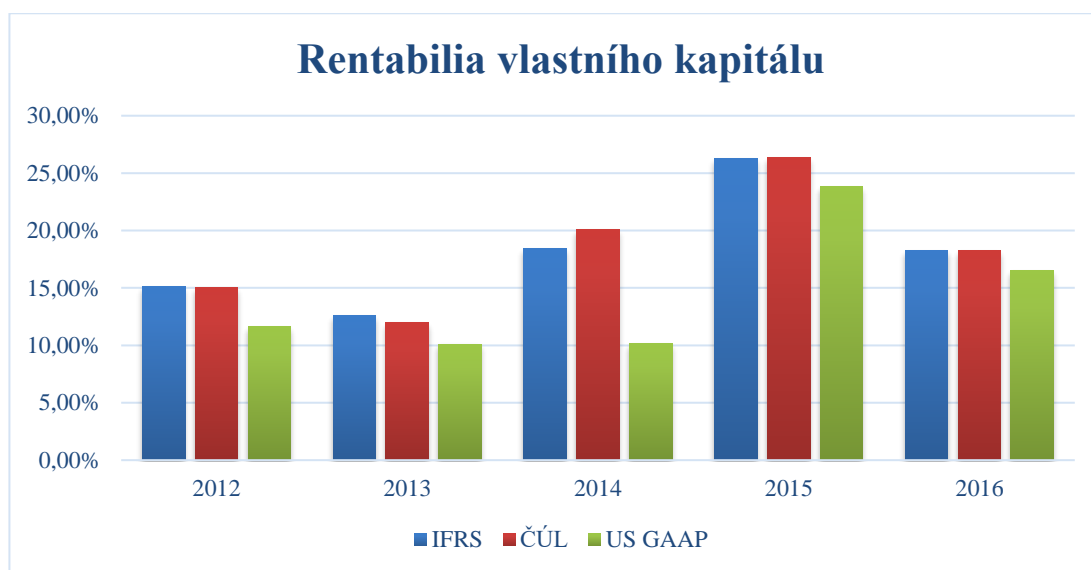
Tab. č. 68: Rentabilita vlastního kapitálu dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s.

	2012	2013	2014	2015	2016
IFRS	15,13 %	12,61 %	18,42 %	26,23 %	18,29 %
ČÚL	15,04 %	11,96 %	20,07 %	26,40 %	18,25 %
US GAAP	11,67 %	10,11 %	10,14 %	23,83 %	16,48 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Průměrná hodnota ukazatele rentability vlastního kapitálu společností, podnikajících v oblasti průmyslu, činí 10,8 %. Tuto hodnotu by společnost přesahovala ve všech sledovaných obdobích v případě IFRS a české účetní legislativy. V případě US GAAP by společnost v prvních třech sledovaných letech této hodnoty nedosáhla. Ve zbylých dvou letech už by však tuto průměrnou hodnotu převýšila.

Hodnoty rentability aktiv v případě IFRS a české účetní legislativy jsou si velmi podobné. Nejvyšších hodnot dosáhla společnost v letech 2012, 2013 a 2016 v případě IFRS. V letech 2014 a 2015 by společnost vykazovala nejvyšší hodnoty v případě české účetní legislativy. Nejnižších hodnot by společnost dosáhla v případě vykazování dle US GAAP. Rozdíly hodnot rentability vlastního kapitálu mezi jednotlivými systémy znázorňuje následující graf.



Graf č. 5: Rentabilita vlastního kapitálu dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s.

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

6) Rentabilita aktiv

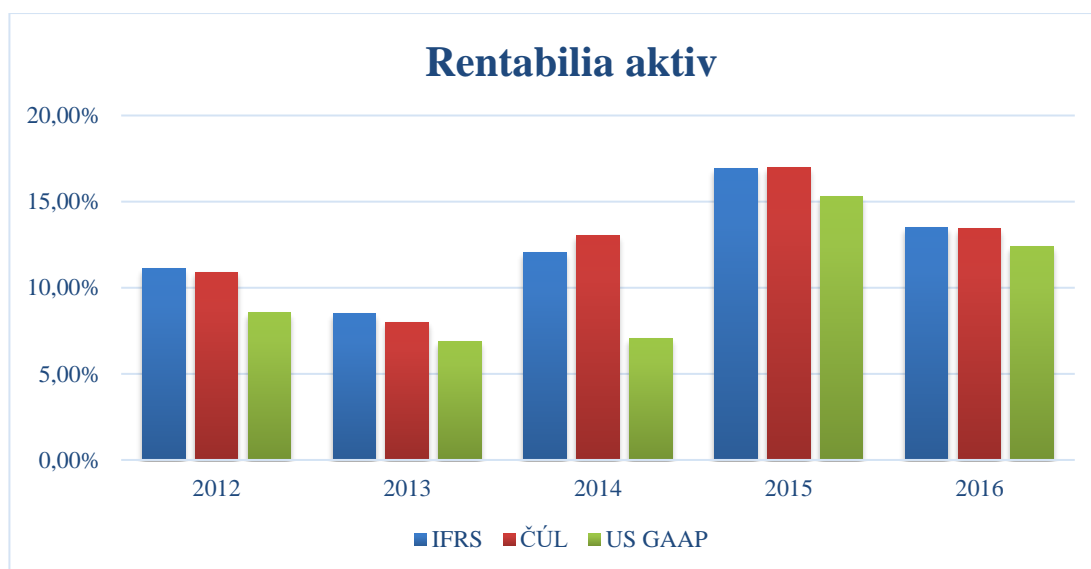
Druhým ukazatelem, který byl pro srovnání v práci analyzován, je rentabilita aktiv. Tento ukazatel je vyjádřen jako podíl výsledku hospodaření před zdaněním a celkovou hodnotou aktiv. Hodnota aktiv byla pro výpočet opět převzata, za předpokladu bilanční rovnosti rozvahy, z dopočítané hodnoty pasiv.

Tab. č. 69: Rentabilita aktiv dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s.

	2012	2013	2014	2015	2016
IFRS	11,12 %	8,52 %	12,07 %	16,90 %	13,52 %
ČÚL	10,91 %	8,01 %	13,05 %	16,97 %	13,42 %
US GAAP	8,56 %	6,85 %	7,03 %	15,32 %	12,37 %

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Průměrná hodnota rentability aktiv pro společnosti, podnikající v oblasti průmyslu, činí 8 %. V případě IFRS a české účetní legislativy by společnost opět tuto hodnotu převyšovala ve všech sledovaných obdobích. V případě US GAAP by hodnota rentability aktiv byla v letech 2013 a 2014 podprůměrná. Rozdíly hodnot rentability aktiv mezi jednotlivými systémy znázorňuje následující graf.



Graf č. 6: Rentabilita aktiv dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s.

(Zdroj: vlastní zpracování dle výročních zpráv společnosti Škoda Auto a.s.)

Z grafu je patrné, že mezi hodnoty, kterých společnost dosáhla dle IFRS a těch, kterých by dosáhla vykazováním dle české účetní legislativy, jsou velmi podobné. V letech

2012, 2013 a 2016 společnost dosáhla nejvyšších hodnot rentability aktiv v případě IFRS. V roce 2014 a 2015 by společnost dosahovala nejvyšší hodnoty dle české účetní legislativy, což je díky nejvyšším hodnotám celkových aktiv a výsledku hospodaření před zdaněním. Dle US GAAP by společnost dosahovala opět nejnižších hodnot ukazatele rentability aktiv.

Pokud by společnost Škoda Auto a.s. sestavovala účetní závěrku dle české účetní legislativy, dosahovala by velmi podobných hodnot ukazatelů rentabilit a finančního zdraví podniku. K výrazným změnám by došlo v případě vykazování dle US GAAP. V případě US GAAP by společnost dosahovala nejnižších hodnot, což by mohlo mít negativní dopad na postoj akcionářů nebo případných investorů.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo provedení komparace předpisů pro vykazování dlouhodobého nehmotného majetku podle české účetní legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (US GAAP). Dílčím cílem diplomové práce byla aplikace zjištěných odlišností na situaci ve vybraných účetních jednotkách.

Diplomovou práci tvoří teoretická a analytická část. Teoretická část diplomové práce obsahuje celkem čtyři kapitoly. V první kapitole jsou popsány požadavky pro vykazování dlouhodobého nehmotného majetku dle české účetní legislativy. Ve druhé kapitole je pak popsána tato problematika pohledem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V následující třetí kapitole je pak popsáno vykazování nehmotného majetku dle Amerických všeobecně uznávaných zásad. Ve všech těchto kapitolách je popsána problematika vymezení nehmotného majetku, dále ocenění, způsoby pořízení nehmotného majetku, odpisování a vyřazení. Teoretickou část diplomové práce uzavírá čtvrtá kapitola, zabývající se srovnáním těchto systémů a poukázání na největší odlišnosti ve vykazování nehmotného majetku.

Druhou část diplomové práce tvoří analytická část, ve které jsou získané teoretické poznatky využity pro analýzu odlišností na praktických příkladech ve vybraných účetních jednotkách. První praktický příklad se zabývá vykazováním softwaru, konkrétněji je zde poukázáno na odlišnosti ve stanovení doby použitelnosti nehmotných aktiv. IFRS a US GAAP k této problematice přistupují velmi podobně, proto je v tomto případě poukázáno jen na odlišnosti mezi českou účetní legislativou a IFRS. Dle IFRS musí účetní jednotky stanovit, zda se jedná o nehmotné aktivum se spolehlivě stanovitelnou dobou použitelnosti nebo se jedná o nehmotné aktivum, u kterého tato doba spolehlivě stanovit nelze. V případě, že se jedná o nehmotné aktivum se spolehlivě stanovitelnou dobou použitelnosti, účetní jednotka tento majetek odpisuje. V opačném případě nehmotný majetek neodpisuje a účetní jednotka tak nezvyšuje náklady, které snižují výsledek hospodaření společnosti. V případě české účetní legislativy jsou v rozvaze rozpoznána nehmotná aktiva s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s vyšší ocenění, kterou si stanoví účetní jednotka dle svého uvážení. V případě, že účetní jednotka není schopna spolehlivě stanovit dobu použitelnosti nehmotného aktiva pro

odpisování, může použít dobu odpisování stanovenou zákonem o daních z příjmů a účetní jednotka tak tento nehmotný majetek odpisuje. Dochází tak k rozdílnému výsledku hospodaření, což dále ovlivňuje daň z příjmů, vlastní kapitál společnosti a také například ukazatele rentability vlastního kapitálu nebo aktiv. Pro poukázání těchto odlišností byla vybrána společnost Vodafone Czech Republic a.s. Pro jednotlivé výpočty byly použity jednotlivé výkazy společnosti, získané z výročních zpráv. Důvodem výběru této společnosti byla nedílná součást nehmotného majetku na celkovém majetku společnosti. Na základě těchto dat a jednotlivých výpočtů byl zjištěn rozdílný výsledek hospodaření před zdaněním, který ovlivňuje řadu dalších položek. Pro názornější porovnání byly pak rozdílné hodnoty dosazeny do vzorce ukazatelů rentability vlastního kapitálu a aktiv. Dle výsledků bylo zjištěno, že by společnost v případě sestavování účetní závěrky dle IFRS, dosahovala vyšších hodnot těchto ukazatelů. Společnost by vykazovala lepší výsledky a finanční zdraví podniku, což může ovlivnit i postoj akcionářů nebo potenciálních investorů.

Ve druhém praktickém příkladu je poukázáno na odlišnosti ve vykazování nákladů na výzkum a vývoj. V tomto případě dochází k odlišnostem mezi všemi třemi analyzovanými účetními systémy. V případě české účetní legislativy jsou v rozvaze rozpoznávány jak náklady na výzkum, tak i náklady na vývoj. Tento majetek je tedy odpisován a do nákladů je rozpouštěn postupně. V případě IFRS mohou účetní jednotky v rozvaze rozpoznat pouze náklady na vývoj, náklady na výzkum však nikoliv. Náklady na výzkum jsou pak zahrnuty do nákladů daného účetního období, ve kterém vznikly. Dle US GAAP účetní jednotky nemohou v rozvaze rozpoznat ani náklady vynaložené na vývoj, ani náklady na výzkum. Veškeré tyto náklady tak zahrnují do nákladů daného účetního období, ve kterém vznikly. Opět tedy dochází, vlivem odlišností mezi jednotlivými systémy, k rozdílnému dosaženému výsledku hospodaření. Pro tento praktický příklad byla zvolena společnost Škoda Auto a.s., která se v rámci své podnikatelské činnosti výzkumem a vývojem zabývá. Jednotlivé odlišné výsledky vybraných položek pak byly opět srovnány pomocí ukazatelů rentability vlastního kapitálu a aktiv. V případě vykazování nehmotných aktiv dle české účetní legislativy by společnost dosahovala téměř stejného finančního zdraví podniku. Naopak v případě US GAAP by společnost dosahovala nižších hodnot ukazatelů rentabilit, což by mohlo mít negativní dopad na postoj akcionářů nebo případných investorů.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- 1) Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.
- 2) BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA P., NERUDOVÁ D., BOČEK M. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*, 1. vyd. Brno: Policy Research Center, 2013. 276 s. ISBN: 978-80-87909-00-3.
- 3) BRYCHTA, Ivan, MIROSLAV BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yvetta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů 2017: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2017*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-518-5.
- 4) BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-640-2.
- 5) FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016. ISBN 978-80-214-5390-6.
- 6) FLOOD, J. *GAAP 2017 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. 1st ed. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2017. ISBN 978-1-119-35698-1.
- 7) DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní novinky – září 2016* [online]. © 2016 [cit. 5.11.2017]. Dostupné z:
<https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1609>
- 8) DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *SIC 32 – Intangible assets – Website costs* [online]. © 2017 [cit. 20.12.2017]. Dostupné z:
<https://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-32>
- 9) DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *IFRIC 12 – Service Concessions Arrangements* [online]. © 2017 [cit. 20.12.2017]. Dostupné z:
<https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric12>
- 10) DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. *IFRIC 20 – Stripping costs in the Production Phase of Surface Mine* [online]. © 2017 [cit. 20.12.2017]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric20>

- 11) DUŠEK, Jiří. *Zatřídování majetku a služeb*. Praha: Grada Publishing, 2017, 262 stran. ISBN 978-80-271-0406-2.
- 12) DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- 13) CHALUPA, R aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-933-5.
- 14) CHRISTIAN, D. and N. LÜDENBACH. *IFRS Essentials*. Chichester: John Wiley&Sons, 2013. ISBN 978-1-118-50137-5.
- 15) International Accounting Standard 38: Intangible Assets. [online] [cit. 9.12.2017] Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf.
- 16) JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: GRADA, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
- 17) KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0563-2.
- 18) MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP. 1. díl*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- 19) MLÁDEK, R. *IFRS a US GAAP / IFRS and US GAAP/Postupy účtování / Accounting policies and procedures*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-194-6.
- 20) PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014: komentář, příklady, výklad změn*. 15. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014, 327 s. ISBN 978-80-7263-866-6.
- 21) Stanovy společnosti Škoda Auto a.s. [online]. 2017 [cit. 2018-4-9]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=47718>
- 22) Stanovy společnosti Vodafone Czech Republic a.s. [online]. 2017 [cit. 2018-4-9]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=701434>
- 23) Statement of Financial Accounting Standards No. 142. Glossary. [online]. 2001 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/pdf/fas142.pdf>

- 24) Vyhláška č. 500 Ministerstva financí k provedení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ze dne 6. listopadu 2002, ve znění pozdějších předpisů.
- 25) Výroční zprávy společnosti Vodafone Czech Republic a.s. za období 2012-2017. [online]. 2012-2017 [cit. 2018-4-9]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=701434>
- 26) Výroční zprávy společnosti Škoda Auto a.s. za období 2012-2016. [online]. 2012-2016 [cit. 2018-4-5]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=47718>
- 27) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tab. č. 1: Pořízení DNM koupí, nabytím práv	19
Tab. č. 2: Pořízení DNM vlastní činností, kdy proces výroby nepřesáhne jedno účetní období	19
Tab. č. 3: Pořízení DNM vlastní činností, kdy proces výroby přesáhne jedno účetní období	20
Tab. č. 4: Pořízení DNM bezúplatným plněním	21
Tab. č. 5: Pořízení majetku převodem z osobního užívání do podnikání	21
Tab. č. 6: Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	22
Tab. č. 7: Doba odpisování nehmotného majetku	23
Tab. č. 8: Porovnání účetních a daňových odpisů nehmotného majetku	23
Tab. č. 9: Vyřazení DNM prodejem	25
Tab. č. 10: Vyřazení DNM bezúplatným plněním	25
Tab. č. 11: Vyřazení DNM vkladem do jiné obchodní korporace	26
Tab. č. 12: Vyřazení DNM v důsledku škody	26
Tab. č. 13: Vyřazení DNM opotřebením	26
Tab. č. 14: Pořízení nehmotného majetku vlastní činností dle IFRS	48
Tab. č. 15: Pořízení nehmotného majetku vlastní činností dle US GAAP	49
Tab. č. 16: Pořízení nehmotného majetku vlastní činností dle IFRS a US GAAP	49
Tab. č. 17: Průměrný počet zaměstnanců společnosti Vodafone Czech Republic a.s. ...	53
Tab. č. 18: Vybrané položky rozvahy společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	54
Tab. č. 19: Vykazované změny softwaru společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	56
Tab. č. 20: Výsledek hospodaření před zdaněním dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	57
Tab. č. 21: Výpočet efektivní sazby daně dle ČÚL společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	58
Tab. č. 22: Výpočet nákladů dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	58

Tab. č. 23: Odpočet dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	58
Tab. č. 24: Výpočet daně z příjmů dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč).....	59
Tab. č. 25: Výsledek hospodaření po zdanění dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	59
Tab. č. 26: Výpočet vlastního kapitálu dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	60
Tab. č. 27: Výpočet rentability vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	60
Tab. č. 28: Krátkodobé závazky dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč).....	61
Tab. č. 29: Vybrané položky pasiv dle IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč).....	62
Tab. č. 30: Výpočet rentability aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč).....	62
Tab. č. 31: VH před zdaněním dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč)	64
Tab. č. 32: Daň z příjmů dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč).....	64
Tab. č. 33: Výsledek hospodaření po zdanění dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč).....	65
Tab. č. 34: Vlastní kapitál dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s. (v mil. Kč).....	65
Tab. č. 35: Rentabilita vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.....	65
Tab. č. 36: Rentabilita aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.	67
Tab. č. 37: Průměrný počet zaměstnanců společnosti Škoda Auto a.s.	69
Tab. č. 38: Zisk společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	69
Tab. č. 39: Náklady na vývoj společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	70

Tab. č. 40: Výdaje na výzkum a vývoj společnosti Škoda Auto a.s. v letech 2012-2016 (v mil. Kč).....	71
Tab. č. 41: Vybrané položky rozvahy společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	72
Tab. č. 42: Odpisy výzkumu a vývoje společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	73
Tab. č. 43: Výpočet VH před zdaněním dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	74
Tab. č. 44: Výpočet efektivní sazby daně dle IFRS společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	74
Tab. č. 45: Výpočet nákladů na výzkum a vývoj dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	75
Tab. č. 46: Odpočet dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	75
Tab. č. 47: Výpočet daně z příjmů dle ČÚL (v mil. Kč)	76
Tab. č. 48: Výsledek hospodaření po zdanění dle ČÚL (v mil. Kč).....	76
Tab. č. 49: Výpočet vlastního kapitálu dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	77
Tab. č. 50: Výpočet rentability vlastního kapitálu dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	77
Tab. č. 51: Krátkodobé závazky dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	78
Tab. č. 52: Vybrané položky pasiv dle ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč) ..	78
Tab. č. 53: Výpočet rentability aktiv dle IFRS a ČÚL společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	79
Tab. č. 54: Výpočet VH před zdaněním dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	80
Tab. č. 55: Výpočet nákladů na výzkum a vývoj dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	81
Tab. č. 56: Odpočet dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	81
Tab. č. 57: Výpočet daně z příjmů dle US GAAP (v mil. Kč)	81
Tab. č. 58: Výsledek hospodaření po zdanění dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	82
Tab. č. 59: Výpočet vlastního kapitálu dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	82

Tab. č. 60: Výpočet rentability vlastního kapitálu dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	83
Tab. č. 61: Krátkodobé závazky dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	84
Tab. č. 62: Vybrané položky pasiv dle US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	84
Tab. č. 63: Výpočet rentability aktiv dle IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	84
Tab. č. 64: VH před zdaněním dle ČÚL, IFRS a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	86
Tab. č. 65: Daň z příjmů dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	86
Tab. č. 66: Výsledek hospodaření po zdanění dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč)	87
Tab. č. 67: Vlastní kapitál dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. (v mil. Kč).....	87
Tab. č. 68: Rentabilita vlastního kapitálu dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s.	88
Tab. č. 69: Rentabilita aktiv dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s.	89

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf č. 1: Podíl softwaru a licencí na dlouhodobém majetku společnosti Vodafone Czech Republic a.s.....	55
Graf č. 2: Rentabilita vlastního kapitálu dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.....	66
Graf č. 3: Rentabilita aktiv dle ČÚL a IFRS společnosti Vodafone Czech Republic a.s.	67
Graf č. 4: Podíl nákladů na vývoj na celkových nákladech na výzkum a vývoj společnosti Škoda Auto a.s.	72
Graf č. 5: Rentabilita vlastního kapitálu dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s.	88
Graf č. 6: Rentabilita aktiv dle IFRS, ČÚL a US GAAP společnosti Škoda Auto a.s. ...	89

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČÚL	česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
D	strana Dal účtu
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví – Financial Accounting Standards Board
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standard Board
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – International Financial Reporting Standards
MD	strana Má dáti účtu
ROA	rentabilita aktiv
ROE	rentabilita vlastního kapitálu
SEC	Komise pro cenné papíry
USA	Spojené státy americké
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní zásady v USA – United States Generally Accepted Accounting Principles

SEZNAM PŘÍLOH

- 1) Rozvaha společnosti Vodafone Czech Republic a.s. k 31.3.2013
- 2) Výkaz zisku a ztráty společnosti Vodafone Czech Republic a.s. k 31.3.2013
- 3) Rozvaha společnosti Vodafone Czech Republic a.s. k 31.3.2015
- 4) Výkaz zisku a ztráty společnosti Vodafone Czech Republic a.s. k 31.3.2015
- 5) Rozvaha společnosti Vodafone Czech Republic a.s. k 31.3.2017
- 6) Výkaz zisku a ztráty společnosti Vodafone Czech Republic a.s. k 31.3.2017
- 7) Rozvaha společnosti Škoda Auto a.s. k 31.12.2012
- 8) Výkaz zisku a ztráty společnosti Škoda Auto a.s. k 31.12.2012
- 9) Rozvaha společnosti Škoda Auto a.s. k 31.12.2014
- 10) Výkaz zisku a ztráty společnosti Škoda Auto a.s. k 31.12.2014
- 11) Rozvaha společnosti Škoda Auto a.s. k 31.12.2016
- 12) Výkaz zisku a ztráty společnosti Škoda Auto a.s. k 31.12.2016

ROZVAHA
v plném rozsahu

Vodafone Czech Republic a.s.
IČ 257 88 001

k datu
31.3.2013
(v milionech Kč)

Vinohradská 167
100 00 Praha 10

		31.3.2013			31.3.2012
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	41 999	27 568	14 431	14 442
B.	Dlouhodobý majetek	36 577	26 978	9 599	10 465
<i>B.I.</i>	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	<i>13 692</i>	<i>7 979</i>	<i>5 713</i>	<i>6 323</i>
B.I.3.	Software	9 959	6 574	3 385	3 943
B.I.4.	Ocenitelná práva	3 251	1 405	1 846	2 024
B.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	232		232	356
B.I.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	250		250	
<i>B.II.</i>	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	<i>22 865</i>	<i>18 979</i>	<i>3 886</i>	<i>4 129</i>
B.II.1.	Pozemky	1		1	1
B.II.2.	Stavby	7 847	6 862	985	1 143
B.II.3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	14 716	12 117	2 599	2 681
B.II.6.	Jiny dlouhodobý hmotný majetek	2		2	2
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	299		299	302
<i>B.III.</i>	<i>Dlouhodobý finanční majetek</i>	<i>20</i>	<i>20</i>		<i>13</i>
B.III.3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	20	20		13
C.	Oběžná aktiva	4 810	590	4 220	3 641
<i>C.I.</i>	<i>Zásoby</i>	<i>166</i>	<i>23</i>	<i>143</i>	<i>197</i>
C.I.5.	Zboží	166	23	143	197
<i>C.II.</i>	<i>Dlouhodobé pohledávky</i>	<i>481</i>		<i>481</i>	<i>541</i>
C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	20		20	16
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka	461		461	525
<i>C.III.</i>	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	<i>4 084</i>	<i>567</i>	<i>3 517</i>	<i>2 779</i>
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	1 438	567	871	723
C.III.4.	Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení	39		39	59
C.III.6.	Stát - daňové pohledávky	312		312	205
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	38		38	26
C.III.8.	Dohadné účty aktivní	624		624	878
C.III.9.	Jiné pohledávky	1 633		1 633	888
<i>C.IV.</i>	<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	<i>79</i>		<i>79</i>	<i>124</i>
C.IV.1.	Peníze	1		1	9
C.IV.2.	Účty v bankách	78		78	115
D. I.	Časové rozlišení	612		612	336
D.I.1.	Naklady příštích období	612		612	336

		31.3.2013	31.3.2012
	PASIVA CELKEM	14 431	14 442
A.	Vlastní kapitál	3 440	3 485
<i>A.I.</i>	<i>Základní kapitál</i>	<i>1 470</i>	<i>1 470</i>
A.I.1.	Základní kapitál	1 470	1 470
<i>A.III.</i>	<i>Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</i>	<i>294</i>	<i>294</i>
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	294	294
<i>A.IV.</i>	<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	<i>721</i>	
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	721	
<i>A.V.</i>	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ -)</i>	<i>955</i>	<i>1 721</i>
B.	Cizí zdroje	10 068	10 074
<i>B.I.</i>	<i>Rezervy</i>	<i>295</i>	<i>362</i>
B.I.4.	Ostatní rezervy	295	362
<i>B.II.</i>	<i>Dlouhodobé závazky</i>	<i>7 000</i>	<i>7 000</i>
B.II.9.	Jiné závazky	7 000	7 000
<i>B.III.</i>	<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>2 767</i>	<i>2 624</i>
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	1 524	1 146
B.III.4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	17	39
B.III.5.	Závazky k zaměstnancům	81	90
B.III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	41	46
B.III.7.	Stát - daňové závazky a dotace	61	109
B.III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy	60	49
B.III.10.	Dohadné účty pasivní	983	1 143
B.III.11.	Jiné závazky		2
<i>B.IV.</i>	<i>Bankovní úvěry a výpomoci</i>	<i>6</i>	<i>88</i>
B.IV.2.	Krátkodobé bankovní úvěry	6	88
C. I.	Časové rozlišení	923	883
C.I.1.	Výdaje příštích období	716	663
C.I.2.	Výnosy příštích období	207	220

Deloitte Audit s.r.o.
Karolinská 654/2 188 00 Praha 8
oprávnění č. 79

Ing. Martin Tesař
Auditor
oprávnění č. 2030

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v druhovém členění

Vodafone Czech Republic a.s.

IČ 257 88 001

období končící k
31.3.2013
(v milionech Kč)

Vinohradská 167
100 00 Praha 10

		Období do 31.3.2013	Období do 31.3.2012
I.	Tržby za prodej zboží	1 387	1 097
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2 157	1 742
+	Obchodní marže	-770	-645
II.	Výkony	15 240	16 825
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	15 125	16 683
II.3.	Aktivace	115	142
B.	Výkonová spotřeba	8 177	8 629
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	393	481
B.2.	Služby	7 784	8 148
+	Přidaná hodnota	6 293	7 551
C.	Osobní náklady	2 019	2 126
C.1.	Mzdové náklady	1 500	1 547
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	445	497
C.4.	Sociální náklady	74	82
D.	Daně a poplatky	8	11
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 926	2 996
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	4	7
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2	6
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	2	1
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	108	34
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	108	34
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-392	-155
IV.	Ostatní provozní výnosy	273	328
II.	Ostatní provozní náklady	446	663
*	Provozní výsledek hospodaření	1 455	2 211
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		29
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		36
X.	Výnosové úroky	8	21
N.	Nákladové úroky	106	21
XI.	Ostatní finanční výnosy	70	63
O.	Ostatní finanční náklady	172	129
*	Finanční výsledek hospodaření	-200	-73
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	300	417
Q.1.	- splatná	236	433
Q.2.	- odložená	64	-16
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	955	1 721
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	955	1 721
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	1 255	2 138

Firma: Vodafone Czech Republic a.s.
 Identifikační číslo: 25788001
 Právní forma: Akciová společnost
 Předmět podnikání: Poskytování telekomunikačních služeb
 Rozvahový den: 31. března 2015
 Datum sestavení účetní závěrky: 17. července 2015

ROZVAHA
 (v milionech Kč)

Označení a	AKTIVA b	31.3.2015			31.3.2014
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	42 805	- 24 886	17 919	17 027
B.	Dlouhodobý majetek	35 862	- 24 130	11 732	11 581
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	16 420	- 8 469	7 951	8 267
B. I. 1.	Software	9 911	- 6 490	3 421	3 264
B. I. 2.	Ocenitelná práva	6 365	- 1 979	4 386	4 766
B. I. 3.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	144	0	144	237
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	19 442	- 15 661	3 781	3 314
B. II. 1.	Pozemky	1	0	1	1
B. II. 2.	Stavby	7 984	- 7 417	567	763
B. II. 3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	11 100	- 8 244	2 856	2 319
B. II. 4.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	357	0	357	231
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	1
B. III. 1.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	0	0	0	1
C.	Oběžná aktiva	5 989	- 756	5 233	4 658
C. I.	Zásoby	155	- 12	143	130
C. I. 1.	Zboží	155	- 12	143	130
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	495	0	495	468
C. II. 1.	Dlouhodobě poskytnuté zálohy	26	0	26	25
C. II. 2.	Jiné pohledávky	61	0	61	0
C. II. 3.	Odložená daňová pohledávka	408	0	408	443
C. III.	Krátkodobé pohledávky	5 254	- 744	4 510	3 982
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	1 696	- 744	952	774
C. III. 2.	Pohledávky za společníky	37	0	37	26
C. III. 3.	Stát - daňové pohledávky	91	0	91	184
C. III. 4.	Krátkodobě poskytnuté zálohy	21	0	21	33
C. III. 5.	Dohadné účty aktivní	652	0	652	578
C. III. 6.	Jiné pohledávky	2 757	0	2 757	2 387
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	85	0	85	78
C. IV. 1.	Peníze	1	0	1	2
C. IV. 2.	Účty v bankách	84	0	84	76
D. I.	Časové rozlišení	954	0	954	788
D. I. 1.	Náklady příštích období	954	0	954	788

Označení a	PASIVA b	31.3.2015	31.3.2014
		5	6
	PASIVA CELKEM	17 919	17 027
A.	Vlastní kapitál	3 924	3 648
A. I.	Základní kapitál	1 470	1 470
A. I. 1.	Základní kapitál	1 470	1 470
A. III.	Fondy ze zisku	294	294
A. III. 1.	Rezervní fond	294	294
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	1 884	1 676
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	1 884	1 676
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	276	208
B.	Cizí zdroje	13 365	12 785
B. I.	Rezervy	378	320
B. I. 1.	Ostatní rezervy	378	320
B. II.	Dlouhodobé závazky	10 000	10 000
B. II. 1.	Jiné závazky	10 000	10 000
B. III.	Krátkodobé závazky	2 939	2 461
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	1 782	1 319
2.	Závazky ke společníkům	19	18
3.	Závazky k zaměstnancům	70	107
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	35	39
5.	Stát - daňové závazky a dotace	20	46
6.	Krátkodobé přijaté zálohy	38	59
7.	Dohadné účty pasivní	975	873
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	48	4
B. IV. 1.	Krátkodobé bankovní úvěry	48	4
C. I.	Časové rozlišení	630	594
C. I. 1.	Výdaje příštích období	460	410
2.	Výnosy příštích období	170	184

Firma: Vodafone Czech Republic a.s.
 Identifikační číslo: 25788001
 Právní forma: Akciová společnost
 Předmět podnikání: Poskytování telekomunikačních služeb
 Rozvahový den: 31. března 2015
 Datum sestavení účetní závěrky: 17. července 2015

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(v milionech Kč)

Označení a	TEXT b	Rok končící	
		31.3.2015	31.3.2014
		1	2
I.	Tržby za prodej zboží	886	906
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	1 296	1 469
+	Obchodní marže	- 410	- 563
II.	Výkony	12 489	12 860
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	12 322	12 721
2.	Aktivace	167	139
B.	Výkonová spotřeba	7 324	7 474
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	368	393
2.	Služby	6 956	7 081
+	Přidaná hodnota	4 755	4 823
C.	Osobní náklady	1 620	1 733
C. 1.	Mzdové náklady	1 186	1 282
2.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	373	393
3.	Sociální náklady	61	58
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 596	2 882
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	24	3
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	24	2
2.	Tržby z prodeje materiálu	0	1
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	65	200
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	65	200
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů	133	- 311
IV.	Ostatní provozní výnosy	461	448
H.	Ostatní provozní náklady	284	292
*	Provozní výsledek hospodaření	542	478
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	24
X.	Výnosové úroky	7	6
N.	Nákladové úroky	104	86
XI.	Ostatní finanční výnosy	72	34
O.	Ostatní finanční náklady	135	116
*	Finanční výsledek hospodaření	- 160	- 186
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	106	84
Q. 1.	- splatná	71	66
2.	- odložená	35	18
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	276	208
***	Výsledek hospodaření za účetní období	276	208
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	382	292

Firma: Vodafone Czech Republic a.s.

Identifikační číslo: 25788001

Právní forma: Akciová společnost

Předmět podnikání: Poskytování telekomunikačních služeb

Rozvahový den: 31. března 2017

Datum sestavení účetní závěrky: 28. června 2017

ROZVAHA

(v milionech Kč)

Označení a	AKTIVA b	31.3.2017			31.3.2016
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	41 769	-25 545	16 224	18 611
B.	Dlouhodobý majetek	36 529	-24 550	11 979	12 154
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	18 652	-10 780	7 872	8 172
B. I. 2.	Ocenitelná práva	18 370	-10 780	7 590	7 480
2. 1.	Software	11 567	-8 036	3 531	3 475
2. 2.	Ostatní ocenitelná práva	6 803	-2 744	4 059	4 005
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	282	0	282	692
5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	350
5. 2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	282	0	282	342
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	17 877	-13 770	4 107	3 982
B. II. 1.	Pozemky a stavby	7 926	-7 332	594	515
1. 1.	Pozemky	1	0	1	1
1. 2.	Stavby	7 925	-7 332	593	514
B. II. 2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	9 624	-6 438	3 186	3 091
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	327	0	327	376
5. 1.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	327	0	327	376
C.	Oběžná aktiva	3 979	-995	2 984	5 399
C. I.	Zásoby	137	-17	120	142
C. I. 3.	Výrobky a zboží	137	-17	120	142
3. 2.	Zboží	137	-17	120	142
C. II.	Pohledávky	3 687	-978	2 709	5 117
C. II. 1.	Dlouhodobé pohledávky	335	-7	328	374
4.	Odložená daňová pohledávka	244	0	244	282
5.	Pohledávky - ostatní	91	-7	84	92
5. 2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	27	0	27	23
5. 4.	Jiné pohledávky	64	-7	57	69
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky	3 352	-971	2 381	4 743
2. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	2 097	-971	1 126	1 119
2. 2.	Pohledávky - ovládací a řídicí osoba	613	0	613	2 881
2. 4.	Pohledávky - ostatní	642	0	642	743
4. 1.	Pohledávky za společníky	0	0	0	30
4. 3.	Stát - daňové pohledávky	0	0	0	18
4. 4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	4	0	4	6
4. 5.	Dohadné účty aktivní	637	0	637	688
4. 6.	Jiné pohledávky	1	0	1	1
C. IV.	Peněžní prostředky	155	0	155	140
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	1	0	1	1
2.	Peněžní prostředky na účtech	154	0	154	139
D.	Časové rozlišení aktiv	1 261	0	1 261	1 058
D. 1.	Náklady příštích období	1 261	0	1 261	1 058

Označení a	PASIVA b	31.3.2017	31.3.2016
		5	6
	PASIVA CELKEM	16 224	18 611
A.	Vlastní kapitál	5 325	4 590
A. I.	Základní kapitál	1 470	1 470
A. I. 1.	Základní kapitál	1 470	1 470
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	3 110	2 456
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	3 110	2 456
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	745	654
B. + C.	Cizí zdroje	10 357	13 145
B.	Rezervy	727	359
B. 2.	Rezerva na daň z příjmů	93	0
B. 4.	Ostatní rezervy	634	359
C.	Závazky	9 630	12 786
C. I.	Dlouhodobé závazky	7 000	3 000
C. I. 6.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	7 000	3 000
C. II.	Krátkodobé závazky	2 630	9 786
C. II. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	0	3
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	105	37
4.	Závazky z obchodních vztahů	1 556	1 657
6.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	0	7 000
8.	Závazky - ostatní	969	1 089
8. 1.	Závazky ke společníkům	0	16
8. 3.	Závazky k zaměstnancům	73	65
8. 4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	35	35
8. 5.	Stát - daňové závazky a dotace	88	47
8. 6.	Dohadné účty pasivní	773	926
D.	Časové rozlišení	542	886
D. 1.	Výdaje příštích období	333	711
D. 2.	Výnosy příštích období	209	175

Firma: Vodafone Czech Republic a.s.
 Identifikační číslo: 25789001
 Právní forma: Akciová společnost
 Předmět podnikání: Poskytování telekomunikačních služeb
 Rozvahový den: 31. března 2017
 Datum sestavení účetní závěrky: 28. června 2017

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

(v milionech Kč)

Označení a	TEXT b	Rok končí	
		31.3.2017	31.3.2016
		1	2
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	13 312	12 750
II.	Tržby za prodej zboží	635	780
A.	Výkonová spotřeba	8 744	8 696
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	1 084	1 275
2.	Spotřeba materiálu a energie	386	355
3.	Služby	7 274	7 066
C. 2.	Aktivace	-180	-177
D.	Osobní náklady	1 402	1 608
1.	Mzdové náklady	1 044	1 195
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	358	413
2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	312	367
2. 2.	Sociální náklady	46	46
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	2 626	2 587
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 621	2 352
1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	2 569	2 485
1. 2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	52	-133
2.	Úpravy hodnot zásob	-1	6
3.	Úpravy hodnot pohledávek	6	229
III.	Ostatní provozní výnosy	333	376
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	2
3.	Jiné provozní výnosy	333	374
F.	Ostatní provozní náklady	599	124
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	43
3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	2	1
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	275	-19
5.	Jiné provozní náklady	322	99
*	Provozní výsledek hospodaření	1 089	1 068
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	6	6
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	6	6
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	83	99
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	83	99
VII.	Ostatní finanční výnosy	1	2
K.	Ostatní finanční náklady	43	62
*	Finanční výsledek hospodaření	-119	-153
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	970	915
L.	Daň z příjmů	225	261
1.	Daň z příjmů splatná	187	135
2.	Daň z příjmů odložená	38	126
**	Výsledek hospodaření po zdanění	745	654
***	Výsledek hospodaření za účetní období	745	654
	Čistý obrát za účetní období	14 288	13 914

Rozvaha k 31. prosinci 2012 (v mil. Kč)

	Bod	31. 12. 2012	31. 12. 2011
Aktiva			
Nehmotný majetek	5	18 679	13 531
Pozemky, budovy a zařízení	6	55 108	45 397
Podíly v dceřiných společnostech	7	247	247
Podíly v přidružených společnostech	8	2 352	2 352
Ostatní pohledávky a finanční aktiva	9	4 188	1 152
Odložená daňová pohledávka	15	1 012	1 762
Dlouhodobá aktiva		81 586	64 441
Zásoby	10	9 528	8 437
Pohledávky z obchodních vztahů	9	11 177	11 695
Ostatní pohledávky a finanční aktiva	9	3 793	26 893
Pohledávky ze splatných daní z příjmů		420	-
Peníze a peněžní ekvivalenty	11	34 738	24 105
Krátkodobá aktiva		59 656	71 130
Aktiva celkem		141 242	135 571

	Bod	31. 12. 2012	31. 12. 2011
Pasiva			
Základní kapitál	12	16 709	16 709
Emisní ážio		1 578	1 578
Nerozdělený zisk	13	69 405	63 290
Ostatní fondy	13	610	-1 170
Vlastní kapitál		88 302	80 407
Dlouhodobé finanční závazky	14	3 000	3 000
Ostatní dlouhodobé závazky	14	3 496	4 965
Dlouhodobé rezervy	16	6 961	7 361
Dlouhodobé závazky		13 457	15 326
Krátkodobé finanční závazky	14	107	107
Závazky z obchodních vztahů	14	25 624	24 466
Ostatní krátkodobé závazky	14	4 447	4 676
Splatné daně z příjmů		-	1 184
Krátkodobé rezervy	16	9 305	9 405
Krátkodobé závazky		39 483	39 838
Pasiva celkem		141 242	135 571

Příloha na stranách 112 až 167 tvoří nedílnou součást této účetní závěrky.

Samostatná účetní závěrka za rok končící 31. prosince 2012

Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. prosince 2012 (v mil. Kč)

	Bod	2012	2011
Tržby	18	239 101	231 742
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	27	203 216	201 765
Hrubý zisk		35 885	29 977
Odbytové náklady	27	13 724	11 613
Správní náklady	27	6 155	5 504
Ostatní provozní výnosy	19	7 207	8 347
Ostatní provozní náklady	20	6 209	3 983
Provozní výsledek		17 004	17 224
Finanční výnosy		2 163	2 790
Finanční náklady		3 455	2 859
Finanční výsledek	21	-1 292	-69
Zisk před zdaněním		15 712	17 155
Daň z příjmů	23	2 453	2 867
Zisk po zdanění		13 259	14 288

Výkaz úplného výsledku za rok končící 31. prosince 2012 (v mil. Kč)

	Bod	2012	2011
Zisk po zdanění za období		13 259	14 288
Zajištění peněžních toků	13	1 780	-4 861
Ostatní úplný výsledek		1 780	-4 861
Úplný výsledek za období		15 039	9 427

Příloha na stranách 112 až 167 tvoří nedílnou součást této účetní závěrky.

Rozvaha k 31. prosinci 2014 (v mil. Kč)

	Bod	31. 12. 2014	31. 12. 2013
Aktiva			
Nehmotný majetek	5	25 168	21 488
Pozemky, budovy a zařízení	6	65 916	61 446
Podíly v dceřiných společnostech	7	49	247
Podíly v přidružených společnostech	8	2 352	2 352
Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	9	9 047	866
Odložená daňová pohledávka	15	2 607	1 524
Dlouhodobá aktiva		105 139	87 923
Zásoby	10	12 326	11 092
Pohledávky z obchodních vztahů	9	11 941	11 290
Ostatní krátkodobé pohledávky a finanční aktiva	9	4 387	9 727
Pohledávky ze splatných daní z příjmů		-	43
Peníze a peněžní ekvivalenty	11	42 878	31 926
		71 532	64 078
Aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji	7	198	-
Krátkodobá aktiva		71 730	64 078
Aktiva celkem		176 869	152 001

	Bod	31. 12. 2014	31. 12. 2013
Pasiva			
Základní kapitál	12	16 709	16 709
Emisní ážio		1 578	1 578
Nerozdělený zisk	13	86 890	74 162
Ostatní fondy	13	- 5 176	- 2 133
Vlastní kapitál		100 001	90 316
Ostatní dlouhodobé závazky	14	7 898	4 820
Dlouhodobé rezervy	16	10 509	7 774
Dlouhodobé závazky		18 407	12 594
Krátkodobé finanční závazky	14	-	3 106
Závazky z obchodních vztahů	14	35 741	29 314
Ostatní krátkodobé závazky	14	10 280	6 183
Závazky ze splatných daní z příjmů		1 559	-
Krátkodobé rezervy	16	10 881	10 488
Krátkodobé závazky		58 461	49 091
Pasiva celkem		176 869	152 001

Příloha na stranách 52 až 109 tvoří nedílnou součást této účetní závěrky.

Samostatná účetní závěrka za rok končící 31. prosince 2014

Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. prosince 2014 (v mil. Kč)

	Bod	2014	2013
Tržby	18	299 318	243 624
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	27	254 944	209 538
Hrubý zisk		44 374	34 086
Odbytové náklady	27	13 466	13 067
Správní náklady	27	6 939	6 679
Ostatní provozní výnosy	19	5 130	6 024
Ostatní provozní náklady	20	7 501	7 827
Provozní výsledek		21 598	12 537
Finanční výnosy		2 367	2 007
Finanční náklady		2 616	1 594
Finanční výsledek	21	- 249	413
Zisk před zdaněním		21 349	12 950
Daň z příjmů	23	2 928	1 564
Zisk po zdanění		18 421	11 386

Výkaz úplného výsledku za rok končící 31. prosince 2014 (v mil. Kč)

	Bod	2014	2013
Zisk po zdanění za období		18 421	11 386
Zajištění peněžních toků	13	- 3 043	- 2 743
Ostatní úplný výsledek za období, po zdanění*		- 3 043	- 2 743
Úplný výsledek za období		15 378	8 643

* Součástí ostatního úplného výsledku jsou pouze takové položky, které budou následně reklasifikovány do výkazu zisku a ztráty.

Příloha na stranách 52 až 109 tvoří nedílnou součást této účetní závěrky.

SAMOSTATNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 2016

Rozvaha k 31. prosinci 2016 (v mil. Kč)

	Bod	31. 12. 2016	31. 12. 2015
Aktiva			
Nehmotný majetek	4	21 483	24 813
Pozemky, budovy a zařízení	5	64 509	65 642
Podíly v dceřiných společnostech	6	49	49
Podíly v přidružených společnostech	7	2 352	2 352
Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	8	13 575	11 185
Odložená daňová pohledávka	14	2 870	3 613
Dlouhodobá aktiva		104 838	107 654
Zásoby	9	16 093	15 115
Pohledávky z obchodních vztahů	8	16 830	11 937
Ostatní krátkodobé pohledávky a finanční aktiva	8	17 163	5 629
Peníze a peněžní ekvivalenty	10	73 256	62 280
Krátkodobá aktiva		123 342	94 961
Aktiva celkem		228 180	202 615

	Bod	31. 12. 2016	31. 12. 2015
Pasiva			
Základní kapitál	11	16 709	16 709
Emisní ážio		1 578	1 578
Nerozdělený zisk	12	113 726	103 963
Ostatní fondy	12	5 567	-4 768
Vlastní kapitál		137 580	117 482
Finanční a ostatní dlouhodobé závazky	13	4 164	5 744
Dlouhodobé rezervy	15	14 270	13 197
Dlouhodobé závazky		18 434	18 941
Závazky z obchodních vztahů	13	41 903	38 012
Finanční a ostatní krátkodobé závazky	13	8 278	10 966
Závazky ze splatných daní z příjmů		3 294	2 375
Krátkodobé rezervy	15	18 691	14 839
Krátkodobé závazky		72 166	66 192
Pasiva celkem		228 180	202 615

Příloha na stranách 48 až 100 tvoří nedílnou součást této účetní závěrky.

Výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. prosince 2016 (v mil. Kč)

	Bod	2016	2015
Tržby	16	347 987	314 897
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	24	295 232	268 184
Hrubý zisk		52 755	46 713
Odbytové náklady	24	13 503	13 272
Správní náklady	24	7 843	7 273
Ostatní provozní výnosy	17	6 498	18 779
Ostatní provozní náklady	18	7 015	9 793
Provozní výsledek		30 892	35 154
Finanční výnosy		2 777	1 781
Finanční náklady		2 820	2 697
Finanční výsledek	19	-43	-916
Zisk před zdaněním		30 849	34 238
Daň z příjmů	21	5 686	3 422
Zisk po zdanění		25 163	30 816

Výkaz úplného výsledku za rok končící 31. prosince 2016 (v mil. Kč)

	Bod	2016	2015
Zisk po zdanění za období		25 163	30 816
Čistý zisk (+) / ztráta (-) po zdanění z přecenění finančních derivátů k zajištění	12	9 179	418
Čistý zisk (+) / ztráta (-) po zdanění z přecenění realizovatelných finančních aktiv	12	1 156	-
Ostatní úplný výsledek za období, po zdanění*		10 335	418
Úplný výsledek za období		35 498	31 234

*Součástí ostatního úplného výsledku jsou pouze takové položky, které budou následně reklasifikovány do výkazu zisku a ztráty.

Příloha na stranách 48 až 100 tvoří nedílnou součást této účetní závěrky.