

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

**NEHMOTNÝ MAJETEK - POROVNÁNÍ
ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ
S MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI
STANDARDSY**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Ivana DUŠKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alena MRKVIČKOVÁ**

Znojmo, 2011

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma *Nehmotný majetek - porovnání Českých účetních standardů s Mezinárodními účetními standardy* jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Říčanech dne 30. listopadu 2011

.....
Ivana DUŠKOVÁ

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Aleně Mrkvičkové za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu a pochopení.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Ivana DUŠKOVÁ**
Bakalářský studijní program Ekonomika a management
Obor Účetnictví a finanční řízení podniku

Název: **Nehmotný majetek - porovnání Českých účetních standardů s Mezinárodními účetními standardy**

Název (v angličtině): Intangible assets - compared to Czech accounting standards with International Accounting Standards

Zásady pro vypracování:

1. Zhodnoťte vykazování nehmotného majetku podle českých účetních předpisů.
2. Analyzujte vykazování nehmotných aktiv podle IFRS.
3. Proveďte srovnání analyzovaných oblastí.
4. Zjištěné rozdíly dokumentujte na konkrétních příkladech.
5. Na základě provedené komparace navrhněte řešení pro českou účetní praxi.

Rozsah práce: 45

Seznam odborné literatury:

1. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK, Milan. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc : ANAG, 2010. 279 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
3. ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, 2007. 455 s. ISBN 978-80-86716-44-2.


Datum zadání bakalářské práce: červenec 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: květen 2011

L. S.


Ivana DUŠKOVÁ
autor


Ing. Alena MRKVIČKOVÁ
vedoucí bakalářské práce


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Cílem bakalářské práce „Nehmotný majetek podniku - porovnání Českých účetních standardů s mezinárodními účetními standardy“ je ukázat rozdíly ve vykazování nehmotného majetku podle Českých účetních standardů (ČÚS) a Mezinárodních účetních standardů (IFRS). Práce je rozdělena do čtyř částí. V první části je popsáno účtování podle ČÚS, druhá část obsahuje přehled účtování podle IFRS. Ve třetí části jsou uvedeny zjištěné rozdíly mezi oběma systémy, které jsou v následující části přiblíženy na konkrétních příkladech.

Klíčová slova

Nehmotný majetek, aktivum, České účetní standardy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, oceňování, odpisování, výzkum, vývoj.

Abstract

The objective of this thesis, "Intangible assets of the company - compared to Czech accounting standards with international accounting standards" is to show the differences in the Czech Accounting Standards (CAS) and the International Financial Reporting Standards (IFRS) intangible assets reporting. The work is divided into four parts. The first section describes accounting under CAS, the second section provides an overview of accounting under IFRS. The third section lists the differences between these two systems, which are demonstrated on specific cases in the consequent chapter.

Keywords

Intangible assets, asset, Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, measurement, amortization, research, development.

Obsah

1. Úvod.....	8
2. Cíl práce a metodika	9
3. Nehmotný majetek podle Českých účetních předpisů	10
3.1 Účetní hledisko.....	10
3.2 Daňové hledisko.....	13
3.3 Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku	14
3.4 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku	15
3.5 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.....	17
3.5.1 Účetní odpisy	17
3.5.2 Daňové odpisy	19
3.6 Opravné položky dlouhodobého nehmotného majetku.....	22
3.7 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku.....	22
4. Nehmotný majetek podle mezinárodních účetních standardů	24
4.1 Nehmotná aktiva	25
4.1.1 Základní pojmy	25
4.2 Pořízení a ocenění nehmotných aktiv	27
4.2.1 Samostatné pořízení.....	27
4.2.2 Pořízení v rámci podnikové kombinace.....	28
4.2.3 Pořízení prostřednictvím státní dotace.....	28
4.2.4 Pořízení směnou aktiv.....	29
4.2.5 Nehmotná aktiva vytvořena vlastní činností.....	29
4.3 Technické zhodnocení.....	31
4.4 Ocenění v průběhu držení aktiva.....	32
4.4.1 Model historických cen.....	32
4.4.2 Model přecenění	32
4.5 Opotřebení nehmotných aktiv	33

4.5.1	Aktiva s určitou dobu použitelnosti	33
4.5.2	Aktiva s neurčitou dobou použitelnosti	34
4.6	Vyřazení nehmotných aktiv	34
4.7	Zveřejnění	34
4.8	SIC 32 – Náklady na webové stránky	36
5.	Porovnání české a mezinárodní právní úpravy nehmotného majetku	37
5.1	Obecné rozdíly	37
5.2	Definice	37
5.3	Oceňování	38
5.4	Odepisování.....	38
5.5	Snížení hodnoty.....	39
5.6	Vyřazení	39
6.	Použití metod účetnictví na konkrétních případech.....	40
6.1	Zřizovací výdaje.....	40
6.2	Technické zhodnocení - software.....	45
6.3	Výzkum a vývoj	47
7.	Závěr	53
8.	Seznam použité literatury	55
	Seznam tabulek	57
	Seznam grafů	58
	Seznam použitých zkratk	58

1. Úvod

Ve spojitosti s globalizací a rozvojem světové ekonomiky je kladen větší důraz na harmonizaci účetního výkaznictví. Hlavním argumentem je srovnatelnost a srozumitelnost na mezinárodní úrovni ekonomických informací z nich plynoucí. V rámci Evropské unie jsou základním nástrojem pro harmonizaci Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), určené pro účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů obchodovatelných na evropském trhu cenných papírů.

Od roku 2005 pro řadu podniků v České republice vznikla povinnost použít při sestavování účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy, které jsou upravené právem Evropských společenství. Výkazy sestavené podle Českých účetních standardů (ČÚS) slouží jen jako základ pro výpočet daně z příjmů a určení zisku, který je poté rozdělen mezi akcionáře formou dividend.

Tato práce je zaměřena na problematiku nehmotného majetku z pohledu těchto dvou systémů vykazování. V současnosti dochází k nárůstu významnosti nehmotného majetku, ať se jedná o software, ochranné známky, výdaje na výzkum a vývoj či goodwill. I když u některých účetních jednotek nedosahuje takového rozsahu z hlediska majetkového zastoupení jako hmotný majetek, musí mu být věnována také jistá pozornost.

2. Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce je srovnání nehmotného majetku podle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Ve své práci bych chtěla naznačit odlišnosti ve vykazování nehmotného majetku s dopadem na ekonomický výsledek podniku.

V prvních dvou kapitolách teoretické části se zaměřím na vymezení nehmotného majetku a jeho účtování podle obou systémů. Vybrané rozdíly se pokusím vysvětlit na příkladech v praktické části. Pro dva příklady jsem si zvolila modelovou společnost, na které ilustruji přístup k zřizovacím výdajům a technickému zhodnocení, podle ČÚS a IFRS. Rozdílné pojetí přístupu k výzkumu a vývoji je znázorněno na společnosti Škoda Auto a. s.

K vysvětlení pojmů jsem užívala zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Český účetní standard 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, Mezinárodní účetní standardy a odbornou literaturu, která se zabývá problematikou harmonizace účetnictví.

Pro praktickou část jsem využila výročních zpráv společnosti Škoda Auto a. s., které jsou dostupné na internetových stránkách společnosti.

3. Nehmotný majetek podle Českých účetních předpisů

Účetní jednotka, která je definována v zákoně o účetnictví¹, musí při účtování o nehmotném majetku postupovat tak, aby splnila požadavek na věrné a poctivé zobrazení stavu a pohybu majetku. Z tohoto důvodu má za povinnost se řídit závaznými účetními předpisy vydané pro Českou republiku.

Pro pochopení dané problematiky je nezbytné vymezit nehmotný majetek. Odlišným způsobem definují nehmotný majetek účetní předpisy a poněkud jiným způsobem daňové předpisy.

3.1 Účetní hledisko

Nehmotný majetek je upraven zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českým účetním standardem č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Standard obsahuje výčet aktiv, která jsou považována za dlouhodobý nehmotný majetek:

B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek

B. I. 1. Zřizovací výdaje

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

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Již sám název, nehmotný majetek, napovídá, že se jedná o majetek, který nemá hmotnou podstatu a nelze jej uchopit. Všeobecné podmínky pro jeho existenci najdeme v § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- Doba použitelnosti delší než jeden rok.
- Ocenění majetkovou položky převyšuje hodnotovou hranici stanovenou účetní jednotkou s výjimkou goodwillu (ten patří do dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na výši ocenění).

Položky dlouhodobého nehmotného majetku jsou obsahově vymezeny § 6 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a dalšími právními předpisy následovně:

Zřizovací výdaje jsou souhrnem výdajů vynaložených na založení účetní jednotky tj. od okamžiku sepsání společenské smlouvy, až do okamžiku jejího vzniku, jímž je zápis obchodního soudu do obchodního rejstříku. Jsou to především soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování, právní a poradenské služby a nájemné. Zřizovacími výdaji **nejsou** zejména výdaje na pořízení dlouhodobého majetku nebo zásob, na reprezentaci, výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jsou takové výsledky, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi anebo nabyty od jiných osob.

Software, který je, buď vytvořen vlastní činností k obchodování s ním anebo získán od jiných osob.

Ocenitelná práva jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi anebo nabyty od jiných osob. Mezi ocenitelná práva patří zvláště průmyslový vzor, uživatelský vzor, ochranná známka a patent.

Průmyslovým vzorem podle zvláštních předpisů se rozumí vzhled výrobku nebo jeho části, spočívající zejména ve znacích linií, obrysů, barev, tvaru, struktury nebo materiálů výrobku samotného, nebo jeho zdobení. Průmyslový vzor je způsobilý ochrany, je-li nový a má-li individuální povahu. Ochrana zapsaného průmyslového vzoru trvá 5 let od data podání přihlášky.²

² Zákon č. 207/ 2000 Sb. o ochraně průmyslových vzorů

Užitnými vzory jsou technická řešení, která jsou nová, přesahují rámec pouhé odborné dovednosti a jsou průmyslově využitelná.³

Ochranná známka může být za podmínek stanovených zákonem jakékoliv označení schopné grafického znázornění, zejména slova, včetně osobních jmen, barvy, kresby, písmena, číslice, tvar výrobku nebo jeho obal, pokud je toto označení způsobilé odlišit výrobky nebo služby jedné osoby od výrobků nebo služeb jiné osoby. Ochranné známky jsou zapsány v rejstříku ochranných známek vedeném Úřadem průmyslového vlastnictví.⁴

Patenty uděluje Úřad průmyslového vlastnictví na vynálezy, které jsou nové, jsou výsledkem vynálezecké činnosti a průmyslově využitelné.⁵

Goodwill je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

Jiný dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje dlouhodobý nehmotný majetek nevykazovaný v ostatních položkách dlouhodobého nehmotného majetku, zejména povolenky na emise a preferenční limity.

Povolenkami na emise bez ohledu na výši ocenění se rozumí povolenky na emise skleníkových plynů a povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností, jednotky přiděleného množství.

Preferenčními limity jsou zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění; u prvního držitele pouze v případě, pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýšily její významnost.

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

³ Zákon č. 478/1992 Sb. o užitných vzorech

⁴ Zákon č. 441/2003 Sb. o ochranných známkách

⁵ Zákon č. 527/1990 Sb. o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek řadíme i **technické zhodnocení**, které je v shodě s předchozím vymezením nehmotného majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů⁶.

Podle prováděcí vyhlášky dlouhodobým nehmotným majetkem **nejsou** především znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Dále může účetní jednotka rozhodnout, že dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zvláště technické audity a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí.

3.2 Daňové hledisko

Podle §32a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen ZDP) se považuje za dlouhodobý nehmotný majetek ten, který byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Z daňového hlediska se za dlouhodobý nehmotný majetek **považuje**:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- ostatní nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem.

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Za nehmotný majetek se pro účely tohoto zákona **nepovažuje**:

- goodwill,
- povolenka na emise skleníkových plynů,
- preferenční limity.

Technické zhodnocení podle §32a odst. 6 ZDP zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku, přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč. Za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 ZDP.

Z uvedených faktů je očividné, že účetní a daňový pohled na nehmotný majetek se různí nejen v samotné definici, ale i ve výši jeho ocenění. Pro potřeby účetnictví má možnost si účetní jednotka cenovou hranici pro dlouhodobý nehmotný majetek stanovit sama. Daňový zákon tuto volbu nepřipouští a určuje limit na 60 000 Kč.

3.3 Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku

Oceňování nehmotného majetku upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 24 odst. 2 účetní jednotky oceňují majetek k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Podle § 25 odst. 1 zákona⁷ se dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje pořizovací cenou, vlastními náklady anebo reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů související s jeho pořízením.

Vlastními náklady se oceňuje nehmotný majetek vytvořený vlastní činností. Jsou to přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě anebo jiné činnosti.

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje nehmotný majetek v případech:

- bezúplatného nabytí – darování,
- kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit,
- nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený - například inventarizační přebytek,
- vklad majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny.

3.4 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

Podle Českého účetního standardu č. 013 dlouhodobý nehmotný majetek lze pořídit například:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatným převodem (darováním),
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,
- převodem podle právních předpisů,
- převodem z osobního užívání do podnikání.

Z důvodu přesného určení vstupní ceny se při procesu pořizování kumulují jednotlivé složky pořizovací ceny na vrub účtu v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek a to na účet 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. V okamžiku dokončení procesu pořizování je kumulovaná pořizovací cena přeúčtována na příslušný účet v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek.⁸ Náklady, které je možno a které nelze zahrnout do ceny pořízení vymezuje § 47 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Do ceny pořízení **lze** zahrnout náklady:

- na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,

⁸ Kolektiv autorů, *Meritum Účetnictví podnikatelů 2011*, 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 712 s. ISBN 978-80-7357-618-9., strana 52

- úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku **nejsou**:

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

Za podmínky, že s pořízením nevznikají žádné náklady, je možné účtovat dlouhodobý nehmotný majetek přímo na majetkový účet 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. Po ukončení procesu pořizování a po zahrnutí všech souvisejících nákladů do pořizovací ceny je majetek převeden do užívání.

Tabulka č. 1: Příklady účtování pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

	Má dáti	Dal
Cena pořízení a související náklady - faktura	041 - Pořízení DNM	321 - Dodavatelé
Cena pořízení a související náklady - placené hotově	321 - Dodavatelé	211 - Pokladna
Cena pořízení a související náklady – placené bezhotovostně	321 - Dodavatelé	221 - Bankovní účty
Daň z přidané hodnoty - plátce	343 - Daň z přidané hodnoty	321, 211, 221
Daň z přidané hodnoty - neplátce	041 - Pořízení DNM	321, 211, 221
Vlastní náklady	041 - Pořízení DNM	623 - Aktivace DNM
Darování	041 - Pořízení DNM	413 - Ostatní kapitálové fondy
Vklad majetku	041 - Pořízení DNM	411- Základní kapitál
Dotace na pořízení DNM	34x - Zúčtování daní a dotací	041 - Pořízení DNM
	221 - Bankovní účty	34x - Zúčtování daní a dotací
Převod z osobního užívání do podnikání	041 - Pořízení DNM	491 - Účet individuálního podnikatele
Uvedení do užívání	01x - DNM	041 - Pořízení DNM

Pramen: vlastní vypracování podle Účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele

3.5 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Dlouhodobý majetek se v průběhu svého užívání postupně opotřebovává, v případě nehmotného majetku jde především o morální zastarávání. Tuto skutečnost je nutné zobrazit v účetnictví a to prostřednictvím odpisů. Odpisy jsou nástrojem, jímž se vyjadřuje trvalé snížení hodnoty určitého druhu dlouhodobého majetku. Toto snížení se přenáší do nákladů výkonů. Odpisy tedy obecně představují peněžní vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku za určité období.⁹ Je nutno rozlišovat odpisy účetní a daňové, jejich výše bývá zřídka shodná.

3.5.1 Účetní odpisy

Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku.¹⁰

Povinnost účetní jednotky odpisovat dlouhodobý nehmotný majetek je stanovena § 25 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, kde je uvedeno, aby ke konci rozvahového dne vzala v úvahu všechna snížení hodnoty majetku bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Účetní jednotka v souladu s § 28 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví povinna sestavit odpisový plán, na jehož základě provádí odpisování majetku v průběhu jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

Podle § 56 odst. 2 vyhlášky 500/2002 Sb., lze odepisovat:

- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.

⁹ BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I.*, 3. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2007. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9., strana 226

¹⁰ VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2011*, 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1., strana 35

V § 56 odst. 10 najdeme, jaký dlouhodobý nehmotný majetek odpisovat **nelze**:

- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Účetní předpisy nestanoví konkrétní dobu odpisování dlouhodobého nehmotného majetku, s výjimkou zřizovacích výdajů a goodwillu. Necháávají na účetní jednotce, aby si u dané položky nehmotného majetku dobu odpisování zvolila sama. Vybraná doba odpisování by se měla shodovat se skutečnou dobou užívání majetku, s ohledem na požadavek zákona o účetnictví vyjádřený v § 7 odstavci 2, aby účetnictví podávalo věrný obraz skutečné majetkové situace podniku.

Jak již bylo uvedeno § 6 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. upravuje, dobu opisování u:

- zřizovacích výdajů - odepisují se nejvýše po dobu 5 let,
- goodwillu - odpisuje se rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. Účetní jednotka může rozhodnout o době odpisování goodwillu nebo záporného goodwillu delší než 60 měsíců; tuto skutečnost účetní jednotka odůvodní v příloze v účetní závěrce. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování.

K výpočtu ročního odpisu lze použít následujícího vzorce:

$$\frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Doba odpisování}}$$

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Při účtování účetních odpisů se postupuje podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Tabulka č. 2: Příklady účtování odpisů dlouhodobého nehmotného majetku

	Má dáti	Dal
účetní odpisy (<i>mimo záporného goodwillu</i>)	551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	07x - Oprávky k DNM
záporný goodwill	077 - Oprávky ke goodwillu	647 - Odpis záporného goodwillu

Pramen: vlastní vypracování podle Účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele

3.5.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy se zjišťují mimoúčetně výhradně pro účely stanovení daňového základu a nezobrazují vždy věrně skutečné opotřebení majetku, jde vlastně o maximální částky odpisů, které jsou přípustné pro účely stanovení daňového základu.¹¹

Z hlediska daňových odpisů se postupuje podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, konkrétně § 32a, z něj vychází celá tato kapitola. Podle odst. 1 se odepisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je vedený v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem,¹² pokud:

- byl
 - nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou darováním nebo zděděním, nebo
 - vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování, a
- jeho vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč, a
- jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok.

V odst. 3 se říká, že nehmotný majetek může kromě vlastníka odepisovat poplatník, který k němu nabyl právo užívání za úplatu. Samotný postup a doba odepisování je upraven odst. 4. Podle tohoto ustanovení platí, že u nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny o doby

¹¹ Kolektiv autorů, *Meritum Účetnictví podnikatelů 2011*, 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 712 s. ISBN 978-80-7357-618-9., strana 53

¹² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odepisuje rovnoměrně bez přerušení a to:

- audiovizuální dílo 18 měsíců,
- software 36 měsíců,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců,
- zřizovací výdaje 60 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Přitom poplatník, který má právo užívání nehmotného majetku sjednané smlouvou na dobu určitou, má možnost stanovit odpisy s přesností na dny. Při zahájení (ukončení) odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období v závislosti na použitém stanovení přesnosti odpisů. To stanoví odst. 5, který také určuje, že odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Technické zhodnocení

Při technickém zhodnocení poplatník postupuje podle odst. 6, a pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývajících dobu odpisování stanovenou v odst. 4, nejméně však:

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

Dojde-li po ukončení technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku s pořizovací cenou nižší než 60 000 Kč, jehož účetní odpisy byly uplatňovány jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2, ke zvýšení pořizovací ceny na částku převyšující 60 000 Kč, odpisuje se tento nehmotný majetek ze vstupní ceny při splnění podmínek uvedených v odstavci 1 jako nově pořízený nehmotný majetek; přitom odpisy

pro účely tohoto zákona lze uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy.

Při prodloužení doby užívání práva sjednaného smlouvou na dobu určitou, zvýší poplatník o hodnotu technického zhodnocení vstupní cenu a pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšení vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo právo užívání prodlouženo, a to rovnoměrně bez přerušení do konce doby nově sjednaného práva užívání.

Podle zákona o daních z příjmů povolenky na emise skleníkových plynů a preferenční limity nejsou nehmotný majetek. Proto je nelze ani daňově odpisovat.

Goodwill

Zákon o daních z příjmu také goodwill nepovažuje za dlouhodobý majetek, ale podle § 23 odst. 15 ZDP se do základu daně zahrnuje rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky.

Kladný oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku se zahrnuje do výdajů (nákladů) rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání.

Záporný oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku je částkou zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, pokud nebyl ve stejné výši podle zvláštního právního předpisu¹³ součástí příjmů (výnosů).

Neodepsanou část záporného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku je poplatník povinen zahrnout do základu daně při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného majetku nebo hmotného majetku, obdobně lze postupovat i u neodepsané části kladného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku. Při postupném vyřazování majetku tvořícího koupený podnik nebo část podniku se oceňovací rozdíl nemění.

¹³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku.

3.6 Opravné položky dlouhodobého nehmotného majetku

Jestliže se na základě inventarizace zjistí, že tržní hodnota majetku je nižší než cena za kterou je majetek veden v účetnictví a tento rozdíl je **dočasný**, je vzhledem k principu opatrnosti vhodné utvořit opravnou položku. Tato opravná položka snížší ocenění majetku v účetnictví a současně zvýší náklady této účetní jednotky. Opravné položky nepřímo na dobu dočasnou snižují hodnotu majetku, mají korektivní povahu.¹⁴ Opravnou položku lze zrušit pouze do výše, v jaké byla vytvořena.

Trvalé snížení účetní hodnoty nehmotného majetku je nezbytné promítnout do účetnictví, a to mimořádným odpisem a upravením odpisového plánu.

Tabulka č. 3: Tvorba opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku

	Má dáti	Dal
Tvorba opravné položky k DNM	559 - Tvorba opravné položky	09x - Opravná položka k DNM
Snížení či zrušení opravné položky	09x - Opravná položka k DNM	559 - Tvorba opravné položky

Pramen: vlastní vypracování podle Účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele

3.7 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku

Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku podle standardu č. 013 se uskutečňuje především:

- prodejem,
- likvidací,

¹⁴ BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I.*, 3. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2007. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9., strana 233

- bezúplatným převodem (darováním),
- vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva,
- převodem na základě právních předpisů,
- v důsledku škody nebo manka,
- převodem z podnikání do osobního užívání.

Vyřazení dlouhodobého majetku odpisovaného a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek. Zůstatková cena se účtuje na vrub příslušného účtu odpovídajícího důvodu vyřazení nehmotného majetku a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku.

Tabulka č. 4: Příklady účtování vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku

Způsob vyřazení nehmotného majetku	Má dát	Dal
Prodejem	541 - Zůstatková cena prodaného DHM a DNM	07x - Oprávky k DNM
Likvidací v důsledku skončení využívání	551 - Odpisy DHM a DNM	07x - Oprávky k DNM
Bezúplatným převodem, darováním	543 - Dary	07x - Oprávky k DNM
Nepeněžitý vklad do jiné obchodní společnosti či družstva	378 - Jiné pohledávky	07x - Oprávky k DNM
Manko, škoda	549 - Manka a škody	07x - Oprávky k DNM
Mimořádná škoda	582 - Škody	07x - Oprávky k DNM
Přeřazení do osobního užívání podnikatele	491 - Účet individuálního podnikatele	07x - Oprávky k DNM
Vyřazení majetku v pořizovací ceně	07x - Oprávky k DNM	01x - DNM

Pramen: vlastní vypracování podle Účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele

4. Nehmotný majetek podle mezinárodních účetních standardů

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards - IFRS) je soubor standardů finančního výkaznictví vydaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board - IASB). Hlavním smyslem je vytvoření kvalitních a celosvětově uznávaných účetních standardů, které jsou nepostradatelné pro získávání transparentních a srovnatelných informací z účetních závěrek.

„Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS). Od roku 2003 jsou vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Číslování této řady nenavazuje na IAS, stávající IAS zůstávají v platnosti do té doby, než budou případně v budoucnu aktualizovány nebo nahrazeny novými IFRS. Kromě standardů jsou vydávány též takzvané interpretace, které mají za úkol objasnit některá ustanovení konkrétního standardu. Interpretace také reagují na nově vzniklé skutečnosti, které nejsou ve standardech řešeny.“¹⁵ (Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor / International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví – SIC/IFRIC)

V souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání Mezinárodních účetních standardů¹⁶, mají všechny konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, povinnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.¹⁷

¹⁵ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 21

¹⁶ Nařízení (ES) č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání Mezinárodních účetních standardů.

¹⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 23a

4.1 Nehmotná aktiva

Dlouhodobý nehmotný majetek upravuje standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. Jeho cílem je vymežit pravidla pro oceňování, účetní zachycení a vykazování nehmotných aktiv, která nejsou upravena jinými standardy. Také proto následující kapitoly jsou zpracovány dle tohoto standardu¹⁸.

Standard se vztahuje na veškerá nehmotná aktiva s výjimkou:

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

Tento standard nelze použít na nehmotná aktiva držená za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání. Zobrazení těchto nehmotných aktiv je upraveno standardy IAS 2 – Zásoby a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.

Naopak za nehmotná aktiva, která jsou upravena IAS 38, jsou pokládána i aktiva, která jsou obsažena na hmotném nosiči, pokud je nehmotná složka významnější (software pro vedení účetnictví). Význačnou oblastí, kterou standard upravuje, jsou výdaje na reklamu, zaškolení a na výzkum a vývoj.¹⁹

4.1.1 Základní pojmy

Aktivum, aby bylo možné je vykázat v rozvaze, musí splnit podmínky:

- je kontrolováno účetní jednotkou, a je výsledkem minulých událostí,
- je nositelem budoucího ekonomického prospěchu pro účetní jednotku.

¹⁸ České znění IFRS (překlad EU) [online]. Komora auditorů České republiky, 14.10.2010, [cit.2011-03-03] Dostupné z WWW :<<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=177&nArticleID=504&nLanguageID=1>>

¹⁹BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 179.

Nehmotné aktivum je uznáno pouze v případě, že:

- vyhovuje definici nehmotného aktiva,
- lze je spolehlivě ocenit.

Nehmotné aktivum je definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy. Vymezení nehmotného aktiva vyžaduje, aby bylo odlišitelné od goodwillu. Goodwill získaný v podnikové kombinaci představuje platbu uskutečněnou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána.

Aktivum je **identifikovatelné** pokud:

- je oddělitelné od účetní jednotky tedy je možno jej prodat, převést v rámci licence, pronajmout nebo směnit a to buď samostatně, nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem, nebo
- vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

Podnik má **nad aktivem kontrolu**, jestliže má přístup k budoucím ekonomickým užitkům z něho plynoucím a má schopnost zabránit ostatním subjektům k přístupu k těmto užitkům a to prostřednictvím autorských práv, patentů, licencí.²⁰

Budoucí ekonomické užitky mohou být výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, tak i úspory nákladů, jež musí být spolehlivě ocenitelné.

Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získávání nových vědeckých a technických znalostí, které ale nemusí vést ke vzniku nehmotného aktiva.

Vývoj je aplikace výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nebo konstrukci nových nebo podstatně zlepšených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo použití. Důsledkem vývoje je tedy vznik nového nehmotného aktiva (nová výrobová řada, technologické postupy apod.).²¹

²⁰BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9. strana 181

²¹SLÁDKOVÁ, E., MRKVIČKA, J., ŠRÁMKOVÁ, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*, 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5., strana. 205

4.2 Pořízení a ocenění nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva podniku mohou vzniknout:²²

- pořízením od externího dodavatele – software, patenty, licence,
- pořízením v rámci podnikové kombinace – goodwill, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj, obchodní značky,
- vlastní činností – vývoj.

Pořízené nehmotné aktivum se prvotně oceňuje pořizovacími náklady. Ve standardu jsou upraveny čtyři způsoby nabytí nehmotných aktiv a dva typy vnitřně vytvořených aktiv vlastní činností vedoucí k jejich vytvoření.

4.2.1 Samostatné pořízení

Samostatně pořízená nehmotná aktiva se oceňují pořizovací cenou, kterou tvoří:

- nákupní cena včetně dovozního cla a nerefundovatelných daní zaplacených při nákupu po odečtu obchodních slev a rabatů, a
- jakýchkoliv nákladů přímo přiřaditelných přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití.

Přiřaditelné pořizovací náklady **jsou**:

- mzdy zaměstnanců vynaložené v souvislosti uvedením aktiva do provozu,
- honorář pro odborníky,
- a náklady na odzkoušení správné funkčnosti aktiva.

Přiřaditelné pořizovací náklady **nejsou**:

- náklady na zavádění nového výrobku nebo služby,
- náklady na provozování podnikatelské činnosti na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků (včetně nákladů na zaškolení zaměstnanců),
- a správní a jiné obecné režijní náklady.

Aktivace výdajů na pořízení nehmotného aktiva je dokončena v okamžiku, kdy je aktivum připravené pro své plánované použití. Náklady vynaložené od této chvíle při používání nebo pozastavování aktiva již nelze aktivovat. Může se jednat například o náklady na přesun aktiva připraveného pro používání na jiné místo, počáteční provozní ztráty v období, kdy teprve roste poptávka po výstupech aktiva.

²² ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*, 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, 2007. 455 s. ISBN 978-80-86716-44-2., strana 109

V případě že je platba za pořízení nehmotného aktiva odložena, je pořizovací cena stanovena ve výši současné hodnoty budoucích plateb a výsledný rozdíl je vykázán jako úrokový náklad po dobu splatnosti závazku, za podmínky, že není aktivován v souladu s pravidly IAS 23 – Výpůjční náklady.²³

4.2.2 Pořízení v rámci podnikové kombinace

Nehmotná aktiva pořízená v rámci podnikové kombinace jsou oceňována reálnou hodnotou stanovenou k datu akvizice v souladu s IFRS 3 – Podniková kombinace.

Reálná hodnota nehmotných aktiv nabytých v podnikové kombinaci musí být spolehlivě ocenitelná, aby mohla být vykázána oddělně od goodwillu. V určitých případech je nehmotné aktivum oddělitelné od podniku, ale pouze společně s jiným hmotným nebo nehmotným aktivem (název časopisu, který nelze prodat odděleně od databáze předplatitelů). Nabyvatel proto vykazuje tato aktiva jako jedno aktivum, ale je vykázáno odděleně od goodwillu. Podobně nabyvatel může vykázat vzájemně se doplňující nehmotná aktiva, pokud reálné hodnoty jednotlivých aktiv nelze spolehlivě určit.²⁴

4.2.3 Pořízení prostřednictvím státní dotace

V některých případech může být nehmotné aktivum nabyto zdarma nebo jen za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. Podle IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory si může účetní jednotka zvolit a:

- prvotně uznat jak nehmotné aktivum, tak dotaci v reálné hodnotě, nebo
- prvotně uznat v nominální částce (podle jiného přístupu povoleného v IAS 20) zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití.

²³ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*, 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, 2007. 455 s. ISBN 978-80-86716-44-2., strana 109

²⁴ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 182

4.2.4 Pořízení směnou aktiv

Jedno nebo více nehmotných aktiv lze získat výměnou za jiná nepeněžní aktiva nebo výměnou za skupinu peněžních a nepeněžních aktiv. Takto pořízené nehmotné aktivum se oceňuje v reálné hodnotě, ledaže:

- směnná transakce nemá komerční podstatu, nebo
- reálná hodnota nabytého ani přenechaného aktiva není spolehlivě ocenitelná.

Pokud nelze nabyté aktivum ocenit v reálné hodnotě, oceňují se jeho pořizovací náklady účetní hodnotou přenechaného aktiva.

4.2.5 Nehmotná aktiva vytvořena vlastní činností

Za nehmotné aktivum pořízené vlastní činností nesmí být uznán, podle standardu IAS 38, goodwill vytvořený vlastní činností, protože to není identifikovatelný zdroj ovládaný účetní jednotky a nelze spolehlivě ocenit pořizovací cenou.

V praxi je obtížné určit, zda nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje podmínky pro uznání a vykázání, a to:

- určit zda, se jedná o identifikovatelné aktivum, které bude přinášet budoucí ekonomické užitky,
- spolehlivě určit náklady na pořízení.

Pro posouzení zda aktivum vytvořené vlastní činností splňuje podmínky pro vykazování, účetní jednotka klasifikuje, zda jsou aktiva ve fázi výzkumu nebo ve fázi vývoje.

Ve fázi výzkumu nemůže účetní jednotka doložit existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Proto jsou výdaje na výzkum vykázány do nákladů v období, ve kterém vznikly. Jedná se například o:

- činnosti směřující k získání nových poznatků,
- vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr využití výsledků zkoumání,
- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, postupů nebo služeb.

Nehmotné aktivum **ve fázi vývoje** je možné uznat za aktivum výlučně tehdy, když lze prokázat všechny následující skutečnosti:

- technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, takže bude ho možné používat nebo prodat,
- svůj úmysl dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo prodat,
- svou schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodat,
- způsob, jakým bude aktivum vytvářet očekávané budoucí ekonomické užitky,
- dostupnost vhodných technických, finančních a jiných zdrojů k dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva,
- svou schopnost spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje.

Vývojovou činností jsou například:²⁵

- projektování, zhotovování a testování předvýrobních nebo zkušebních prototypů a modelů,
- projektování nástrojů, šablon a modelů na nových technologiích,
- projektování, výstavba a provozování zkušebního závodu v takovém rozsahu operací, který není ekonomicky dostatečný pro komerční použití.

„Za pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořené vlastní činností standard považuje výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria pro jeho uznání. Do těchto nákladů nelze zahrnout náklady, které byly dříve zachyceny jako náklad období (nelze je aktivovat)“.²⁶

Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro užívání.

²⁵ SLÁDKOVÁ, E., MRKVIČKA, J., ŠRÁMKOVÁ, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*, 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5., strana 208

²⁶ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 184

Příklady přímo přiřaditelných nákladů **jsou**:²⁷

- náklady na materiál a služby, které vznikly v souvislosti s vytvořením nehmotného aktiva,
- platy, mzdy a ostatní náklady vzniklé v souvislosti s vytvořením nehmotného aktiva,
- poplatky za registraci patentů a autorských práv,
- odpisy patentů a licencí, které se používají k tvorbě nehmotného aktiva,
- úroky zachycené v souladu s IAS 23 – Výpůjční náklady.

Náklady na pořízení nehmotného aktiva **nejsou**:

- prodejní, správní a ostatní režijní náklady,
- neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty,
- výdaje na zaškolení zaměstnanců pro práci s aktivem.

4.3 Technické zhodnocení

Charakter nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření nebo výměny jeho části za jinou. Proto většina následných výdajů nejspíše slouží k udržení očekávaných budoucích ekonomických užitků ze stávajícího nehmotného aktiva, a nesplňuje vymezení nehmotného aktiva a kritéria uznání stanovená tímto standardem. Navíc je mnohdy obtížné přiřadit následné výdaje přímo k danému nehmotnému aktivu, a ne podniku jako celku. Proto jsou následné výdaje, výdaje vynaložené po prvotním uznání pořízeného nehmotného aktiva nebo dokončení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností, jen zřídka uznány v účetní hodnotě aktiva. Následné výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a svojí podstatou podobné položky (jak pořízené externě, tak vytvořené vlastní činností) se vždy vykazují v hospodářském výsledku při jejich vynaložení. Je to z důvodu, že tyto výdaje nelze rozlišit od výdajů na rozvoj podniku jako celku.

²⁷BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 185

4.4 Ocenění v průběhu držení aktiva

Nehmotné aktivum splňující kritéria pro vykazání v rozvaze se prvotně oceňuje pořizovací cenou. Standard IAS 38 umožňuje účetní jednotce v průběhu držení nehmotného aktiva jej oceňovat pomocí modelu historických cen nebo modelu přecenění. Vybraný model musí být aplikován vždy na celou skupinu nehmotných aktiv, což jsou aktiva s podobnou podstatou a využitím.²⁸

4.4.1 Model historických cen

Nehmotné aktivum se po prvotním uznání oceňuje pořizovacími náklady sníženými o kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty.

4.4.2 Model přecenění

Nehmotné aktivum je po prvotním uznání periodicky přeceňováno na reálnou hodnotu sníženou o kumulované odpisy a následné ztráty ze snížení hodnoty. Reálná hodnota musí být stanovena odkazem na aktivní trh. Přecenění se musí provádět tak pravidelně, aby se k rozvahovému dni účetní hodnota aktiva významně nelišila od jeho reálné hodnoty.

Tento model **nedovoluje**:

- přecenění nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva, nebo
- prvotní vykazání nehmotných aktiv v jiném ocenění než pořizovacími náklady.

Přeceňování se provádí podle stejných zásad, jaké obsahuje standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení:²⁹

- zvýšení je účtováno přímo do vlastního kapitálu, do fondu z přecenění (pokud v předchozích obdobích nebyla reálná hodnota aktiva snížena výsledkově),
- snížení je účtováno oproti fondu z přecenění, pokud je však pokles reálné hodnoty vyšší než zůstatek fondu z přecenění, je tento rozdíl vykazán jako náklad.

²⁸BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 185

²⁹SLÁDKOVÁ, E., MRKVIČKA, J., ŠRÁMKOVÁ, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*, 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5., strana 210

4.5 Opotřebení nehmotných aktiv

Pro účely odepisování rozlišuje standard IAS 38 na základě doby použitelnosti dvě skupiny nehmotných aktiv:

- aktiva, u kterých lze určit dobu použitelnosti,
- aktiva, u kterých dobu použitelnosti určit nejde.

4.5.1 Aktiva s určitou dobou použitelnosti

Aktiva s konečnou dobou použitelnosti jsou amortizována po dobu své životnosti. Při určování doby použitelnosti vychází účetní jednotka z následujících skutečností:³⁰

- očekávané využití aktiva v účetní jednotce,
- typický životní cyklus aktiva, odhad použitelnosti vychází z veřejně dostupných informací,
- technické, technologické, komerční a morální zastarání,
- stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá,
- očekávané chování konkurentů,
- úroveň výdajů na údržbu nezbytnou pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva,
- doba použitelnosti nesmí překročit dobu existence smluvních nebo jiných zákonných práv, ale může být kratší,
- závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv účetní jednotky.

Účetní jednotka začíná s odpisováním nehmotného majetku v okamžiku zahájení užívání a skončí ke dřívějšímu z dat:

- klasifikace aktiva jako aktivum držené k prodeji v souladu s IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti,
- vyřazení aktiva.

³⁰BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 185

4.5.2 Aktiva s neurčitou dobou použitelnosti

Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti účetní jednotka neodepisuje, ale každoročně je testuje na ztrátu ze snížení hodnoty podle standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti musejí být rovněž pravidelně kontrolována, zda dosud trvají skutečnosti, pro které bylo aktivum posouzeno jako aktivum s neurčitou dobou použitelnosti.³¹

4.6 Vyřazení nehmotných aktiv

Nehmotné aktivum by mělo být odúčtováno v případě vyřazení, nebo když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky. K vyřazení aktiva dochází:³²

- z důvodu prodeje – aktivum je vyřazeno, zisk nebo ztráta z prodeje se určují jako rozdíl mezi prodejní cenou a jeho zůstatkovou hodnotou,
- přeřazením aktiva do skupiny aktiv držených k prodeji, pokud přestane podnik dané aktivum využívat a plánuje jej prodat (IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti),
- vyřazením z důvodu nepotřebnosti – zachycení zůstatkové ceny na vrub nákladů.

4.7 Zveřejnění

V účetní závěrce musí účetní jednotka zveřejnit následující informace pro každou skupinu nehmotných aktiv s rozlišením na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva:³³

- použité metody amortizace,
- dobu použitelnosti (určitelná nebo neurčitelná) a použité odpisové sazby,

³¹BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 188

³²BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 188

³³ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*, 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, 2007. 455 s. ISBN 978-80-86716-44-2., strana 116

- hrubá účetní hodnota a oprávky (včetně akumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty) na počátku a na konci období,
- řádky výsledovky, ve kterých jsou odpisy obsaženy,
- analýza účetní hodnoty na začátku a na konci období ukazující podrobně podle typů veškeré pohyby, ke kterým došlo ve vykazovaném období,
- aktiva držaná k prodeji v souladu se standardem IFRS 5,
- pohyby v reálných hodnotách nehmotných aktiv, u kterých byl použit model přecenění,
- ztráty ze snížení hodnoty aktiv uznané ve výsledovce,
- čisté kurzovní rozdíly z převodu účetní závěrky do měny vykazování,
- podrobnosti o aktivech získaných formou státní dotace,
- údaje o aktivech daných do zástavy, nebo jejichž vlastnictví je omezené,
- částku smluvních závazků z pořízení nehmotných aktiv.

V případě nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti podnik zveřejní:

- zůstatkovou hodnotu těchto aktiv,
- důvody, z nichž vyplývá neurčitelná doba použitelnosti, včetně faktorů, které hrály významnou roli při určování, že nehmotné aktivum má neurčitelnou dobu použitelnosti.

U nehmotných aktiv přeceněných na reálnou hodnotu zveřejní následující informace:

- datum účinnosti přecenění (podle skupin),
- účetní hodnota přeceněného nehmotného aktiva (podle skupin),
- účetní hodnota, která by byla zahrnuta do účetní závěrky s použitím modelu pořizovací ceny (podle skupin),
- částka, o kterou byla navýšena hodnota aktiva při přecenění a která se vztahuje k nehmotným aktivům na počátku a na konci období, naznačující pohyb za období a všechna omezení pro rozdělování zůstatku akcionářům,
- metody a významné předpoklady použité při odhadování reálných hodnot aktiv.

U výdajů na výzkum a vývoj musí účetní jednotka v účetní závěrce zveřejnit údaje o nákladech na výzkum a vývoj, které byly vykázány jako náklad během období.

Standard definuje skupiny nehmotných aktiv jako aktiva s podobnou podstatou a využitím při činnosti účetní jednotky. Jako příklady samostatných skupin uvádí:

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

4.8 SIC 32 – Náklady na webové stránky

V dnešní době firmy vynakládají nemalé částky na tvorbu a provozování webových stránek, které slouží nejen pro marketingové účely, ale také k interním účelům. Standard IAS 38 – Nehmotná aktiva se problematikou tohoto druhu nehmotného aktiva nezabývá, proto byla vydána interpretace SIC 32 – Náklady na webové stránky za účelem zachycování a vykazování výdajů vynaložených v souvislosti s webovými stránkami. Podle SIC 32 jsou webové stránky považovány za interně vytvořené nehmotné aktivum, pokud splňují kritéria pro rozpoznání nehmotného aktiva, a to že musí přinášet budoucí ekonomické užitky. Výdaje na webové stránky můžeme rozdělit do následujících fází:³⁴

- plánování – výdaje jsou vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy,
- vývoj aplikace a infrastruktury – výdaje vynaložené v této fázi jsou zachyceny jako náklady na pořízení nehmotného aktiva,
- vývoj obsahu – výdaje vynaložené v souvislosti s obsahem webových stránek v rozsahu reklamy a propagace vlastního produktů a služeb jsou zachyceny jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy,
- provozování stránek – tato fáze začíná okamžikem, kdy jsou webové stránky dokončeny, výdaje jsou zachycovány jako náklady období, ve kterém jsou vynaloženy.

³⁴BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 189

5. Porovnání české a mezinárodní právní úpravy nehmotného majetku

5.1 Obecné rozdíly

Česká právní úprava:

- je součástí legislativy, která upravuje postupy účetnictví a musí se jimi řídit společnosti, které sídlí a podnikají v České republice,
- český účetní systém je tvořen zákonodárci.

IFRS:

- jsou orientovány na úpravu výstupů z účetnictví, nedefinují tedy přesné postupy účtování a nejsou povinné, s výjimkou společností obchodujících na burzách,
- jsou sestavovány Radou pro Mezinárodní účetní standardy, v níž je přesně stanovena profesní skladba členů (auditoři, uživatelé účetní závěrky, akademická obec).³⁵

5.2 Definice

Česká právní úprava:

- Dlouhodobému nehmotnému majetku není věnován samostatný standard, je upraven společně s dlouhodobým hmotným majetkem prostřednictvím Českého účetního standardu č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.
- Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek s dobou použitelnosti jeden rok a hodnotou majetku vyšší než je limit stanovený podnikem – zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software ocenitelná práva, goodwill.

IFRS:

- upraveno standardy: IAS 38 – Nehmotná aktiva, SIC 32 – Náklady na webové stránky, IFRS 3 – Podniková kombinace,

³⁵BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9., strana 22

- identifikovatelné nepeněžní aktivum, kontrolováno účetní jednotkou a nemá hmotnou podstatu,
- pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu, spolehlivě měřitelné náklady spojené s pořízením,
- rozlišení fáze výzkumu a vývoje.

5.3 Oceňování

Česká právní úprava:

- historické ceny (pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady),
- k rozvahovému dni, hodnotu upravuje pomocí oprávek, popřípadě pomocí opravných položek.

IFRS:

- nehmotné aktivum se oceňuje pořizovacími náklady, které jdou spolehlivě ocenit,
- model přecenění – k rozvahovému dni přecenění na reálnou hodnotu.

5.4 Odepisování

Česká právní úprava:

- nehmotný majetek se odepisuje po dobu použitelnosti postupně v souladu s odpisovým plánem,
- daňové a účetní odpisy, které se liší v několika ohledech,
- goodwill lze odepisovat pouze účetně,
- neexistuje pojem zbytková hodnota, majetek je odepisován do výše ocenění.

IFRS:

- odepisuje se majetek s konečnou dobou použitelnosti,
- neodepisuje se majetek s neomezenou dobou použitelnosti, který je každoročně testován na snížení hodnoty,
- goodwill se neodepisuje.

5.5 Snížení hodnoty

Česká právní úprava:

- opravná položka, nebo mimořádný odpis

IFRS:

- roční prověrky u nehmotného majetku s neomezenou dobou použitelnosti, u nedokončeného majetku v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

5.6 Vyřazení

Česká právní úprava:

- doúčtování zůstatkové ceny dle způsobu vyřazení do plné výše pořizovací ceny, čímž se jednorázově odepíše zůstatková cena,
- majetek se vyřadí z evidence.

IFRS:

- majetek by měl být vyřazen, pokud se od něj neočekává žádný budoucí ekonomický přínos,
- případný zisk nebo ztrátu vykáže účetní jednotka ve výsledovce.

6. Použití metod účetnictví na konkrétních případech

6.1 Zřizovací výdaje

V souladu s českými právními předpisy všeobecně platí, že zřizovací výdaje představují vynaložené prostředky od okamžiku, kdy byla účetní jednotka založena do okamžiku jejího vzniku, jímž je zápis obchodního soudu do obchodního rejstříku. Zřizovací výdaje se účetně odepisují nejvýše po dobu pěti let od svého vzniku. Daňově jsou zřizovací výdaje odepisovány rovnoměrně bez přerušení šedesát měsíců.

Shodně s IFRS zřizovací výdaje nejsou považovány za nehmotné aktivum, a jsou při svém vynaložení promítnuty přímo do nákladů a sníží tak výsledek hospodaření podniku. Na vzorové společnosti znázorním tento dvojí přístup k účtování zřizovacích výdajů.

Účetní společnost XYZ spol. s r. o. byla založena 13. 1. 2010 a do obchodního rejstříku byla zapsána 28. 2. 2010. Základní kapitál společnosti ke dni zápisu činil 300 000 Kč. Společnost má limit pro nehmotný majetek stanoven 50 000 Kč. Vzhledem k tomu, že k zápisu do obchodního rejstříku došlo posledního února, společnost začne odpisovat od začátku následujícího měsíce a po rozhodnutí bude účetně odpisovat zřizovací výdaje rovnoměrně po dobu pěti let.

Společnost od svého založení až do svého vzniku uhradila v hotovosti správní poplatky, poštovné a cestovné. Od dodavatelů přijala faktury za nákup počítačů, softwaru a jeho instalaci. Dále ze svého účtu zaplatila výdaje na reprezentaci, nákup kancelářských potřeb, zaplatila advokátní kanceláři za právní služby, nájem již zařízených kancelářských prostor a na konci měsíce si banka z účtu odečetla poplatky za zřízení a vedení účtu.

Do zřizovacích výdajů lze zahrnout pouze:

• správní poplatky:	5 000 Kč
• poštovné:	1 500 Kč
• cestovné:	3 000 Kč
• právní služby:	8 000 Kč
• nájem:	36 000 Kč
• poplatky bance:	2 000 Kč
Celkem zřizovací výdaje:	55 500 Kč

Tabulka č. 5: Účetní operace při založení společnosti XYZ spol. s r. o.

	Kč	Má dáti	Dal
Zaučtování počátečních stavů	300 000	701 - Počáteční účet rozvážný 221 - Bankovní účty	411 - Základní kapitál 701 - Počáteční účet rozvážný
Správní poplatky	5 000	011 - Zřizovací výdaje	365 - Ostatní závazky ke společníkům
Poštovné	1 500	011 - Zřizovací výdaje	365 - Ostatní závazky ke společníkům
Cestovní výdaje	3 000	011 - Zřizovací výdaje	365 - Ostatní závazky ke společníkům
Výdaje na reprezentaci	2 500	513 - Náklady na reprezentaci	321 - Dodavatelé
Právní služby	8 000	011 - Zřizovací výdaje	321 - Dodavatelé
Nájemné	36 000	011 - Zřizovací výdaje	321 - Dodavatelé
Poplatky za zřízení bankovního účtu	2 000	011 - Zřizovací výdaje	221 - Bankovní účty
Nákup kancelářských potřeb	4 000	501 - Spotřeba materiálu	321 - Dodavatelé
Nákup počítačů	78 000	022 - Samostatné movité věci	321 - Dodavatelé
Software	47 000	013 - Software	321 - Dodavatelé
Instalace software	8 000	013 - Software	321 - Dodavatelé
Uhrazení závazků vůči společníkovi	9 500	365 - Ostatní závazky ke společníkům	221 - Bankovní účty
Uhrazení závazků vůči dodavatelům	183 500	321 - Dodavatelé	221 - Bankovní účty
Odpis zřizovacích výdajů	9 250	551 – Odpisy DHM a DNM	071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům

Pramen: vlastní zpracování

Z důvodu, že společnost si určila účetně odpisovat zřizovací výdaje rovnoměrně po dobu pěti let, je proto výše účetních i daňových odpisů totožná.

Tabulka č. 6: Odpisy zřizovacích výdajů společnosti XYZ spol. s r.o.

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Celkem
Odpis	9 250	11 100	11 100	11 100	11 100	1 850	55 500

Pramen: vlastní zpracování

V průběhu účetního období došlo k několika hospodářským operacím, které nejsou pro náš příklad podstatné a budou shrnuty v konečné rozvaze společnosti uvedené ve zjednodušené formě.

Tabulka č. 7: Rozvaha společnosti XYZ spol. s r. o. k 31. 12. 2010 podle ČÚS

	Aktiva	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	Aktiva celkem	588 500	-40 128	548 372	0
B.	Dlouhodobý majetek	188 500	-40 128	148 372	0
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	110 500	-24 528	85 972	0
B.I.1.	Zřizovací výdaje	55 500	-9 250	46 250	0
B.I.3.	Software	55 000	-15 278	39 722	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	78 000	-15 600	62 400	0
C.	Oběžná aktiva	400 000	0	400 000	0

	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	Pasiva celkem	548 372	0
A.	Vlastní kapitál	512 372	0
A.I.	Základní kapitál	300 000	0
A.V.	Výsledek hospodaření	212 372	0
B.	Cizí zdroje	36 000	0

Pramen: vlastní zpracování

Tabulka č. 8: Rozvaha společnosti XYZ spol. s r. o. k 31. 12. 2010 podle IFRS

	Aktiva	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	Aktiva celkem	533 000	-30 878	502 122	0
B.	Dlouhodobý majetek	133 000	-30 878	102 122	0
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	55 000	-15 278	39 722	0
B.I.3.	Software	55 000	-15 278	39 722	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	78 000	-15 600	62 400	0
C.	Oběžná aktiva	400 000	0	400 000	0

	Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
	Pasiva celkem	502 122	0
A.	Vlastní kapitál	466 122	0
A.I.	Základní kapitál	300 000	0
A.V.	Výsledek hospodaření	166 122	0
B.	Cizí zdroje	36 000	0

Pramen: vlastní zpracování

Bližší porovnání dopadu uznání či neuznání zřizovacích výdajů za nehmotné aktivum na výsledek hospodaření běžného období, je shrnuto do následující tabulky.

Tabulka č. 9: Porovnání výsledku hospodaření společnosti XYZ spol. s r. o.

	ČÚS	IFRS
Výsledek hospodaření	212 372	166 122

Pramen: vlastní zpracování

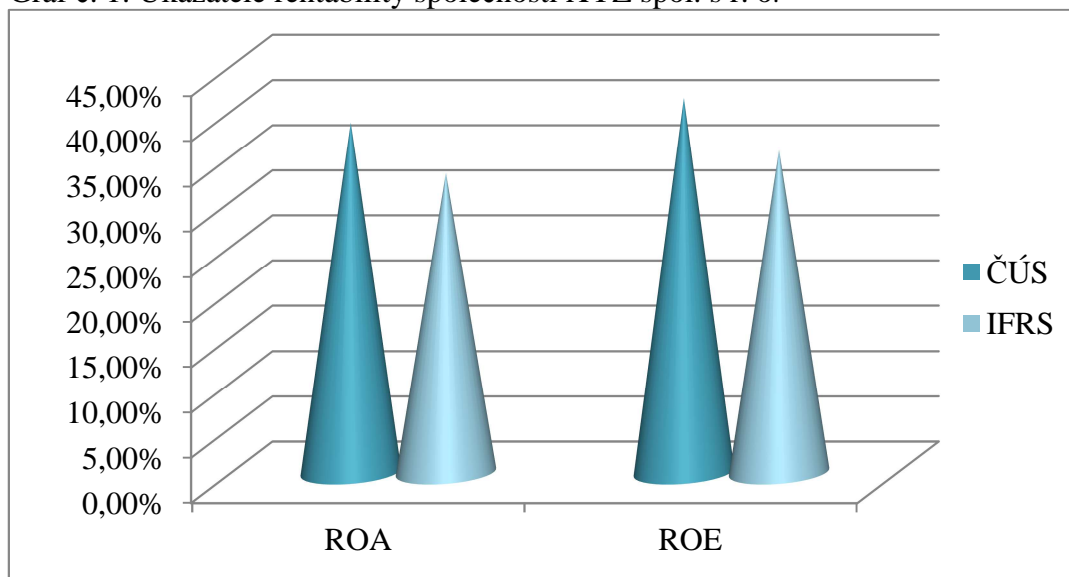
Pro srovnání obou přístupů účtování jsou dále uvedeny hodnoty rentability aktiv (ROA) a rentability vlastního kapitálu (ROE) na konci roku 2010.

Tabulka č. 10: Ukazatelé rentability společnosti XYZ spol. s r. o.

	ČÚS	IFRS
ROA	38,73%	33,08%
ROE	41,45%	35,64%

Pramen: vlastní zpracování

Graf č. 1: Ukazatelé rentability společnosti XYZ spol. s r. o.



Pramen: vlastní zpracování

Zjevný rozdíl mezi ČÚS a IFRS spočívá v jejich pohledu na zřizovací výdaje. Dle IFRS z nich pro účetní jednotku neplyne žádný budoucí ekonomický užitek, proto nejsou pokládány za nehmotné aktivum, ale jsou zahrnuty do nákladů v účetním období, kdy vznikly. ČÚS je naopak aktivují jako nehmotný majetek. Výsledek hospodaření je ovlivněn oběma systémy. Větší odezvu na výsledek hospodaření má aplikace IFRS, protože ta zahrnuje všechny výdaje do nákladů. ČÚS tyto výdaje rozpouští do nákladů postupně prostřednictvím každoročních odpisů. Tím to jsou zprostředkováně ovlivněny ukazatele, které mohou mít podstatný vliv na rozhodnutí případných investorů o výběru investice.

6.2 Technické zhodnocení - software

Software je považován za nehmotné aktivum jak českou právní úpravou tak IFRS. Rozdíl by vznikl v případě, kdy by se společnost rozhodla k modifikaci softwaru. Tento rozdíl si ukážeme na modelové společnosti XYZ spol. s r. o.

Společnost se rozhodla u softwaru, který je podle ČÚS i IFRS uznán jako nehmotný majetek, v březnu 2011 pro úpravu v hodnotě 42 000 Kč.

V souladu se zákonem o daních z příjmů³⁶ lze výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku a převyšující částku 40 000 Kč, považovat za technické zhodnocení, které zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku. V případě výdajů nepřesahující uvedený limit, kdy je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle §24, lze je rovněž považovat za technické zhodnocení. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývající dobu odpisování stanovenou.

Tabulka č. 11: Odpisy softwaru po technickém zhodnocení společnosti XYZ spol. s r. o.

Rok	2010	2011	2012	2013	Celkem
Odpis	15 278	34 769	40 246	6 707	97 000

Pramen: vlastní zpracování

Podle IFRS povaha nehmotného aktiva v mnoha případech vylučuje možnost jeho rozšíření, proto následné výdaje vynaložené po prvotním uznání pořízeného nehmotného aktiva jsou jen zřídka uznány v účetní hodnotě aktiva. Navíc je často obtížné přiřadit následné výdaje přímo určitému nehmotnému aktivu. V případě, že se účetní jednotce nepodaří spolehlivě přiřadit vynaložené výdaje k nehmotnému aktivu, v tomto případě k softwaru, zahrnují se do nákladů daného období, to se také projeví na výsledku hospodaření.

³⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, §32 odst. 6

V uvedených tabulkách je uveden výtah z rozvahy vykázání softwaru a výsledku hospodaření podle českých a mezinárodních účetních standardů.

Tabulka č. 12: Vykázání softwaru v rozvaze společnosti XYZ spol. s r. o. k 31. 12. 2011

	Brutto	Korekce	Netto	Min. úč. období Netto
ČÚS	97 000	-50 047	46 953	39 722
IFRS	55 000	-33 612	21 388	39 722

Pramen: vlastní zpracování

Podle IFRS byly výdaje vynaložené na technické zhodnocení softwaru vykázány jako náklad daného období, což také ovlivnilo rozdílné výsledky hospodaření. Podobně jako v předcházejícím příkladu.

6.3 Výzkum a vývoj

Pro interpretaci dopadu použití různých účetních metod na vykazování výzkumu a vývoje jsem zvolila společnost Škoda Auto, která patří mezi nejvýznamnější ekonomické uskupení České republiky.

Tvoří ji mateřská společnost ŠKODA AUTO a. s., čtyři její plně konsolidované dceřiné společnosti a jedna přidružená společnost. Mateřská společnost ŠKODA AUTO a. s. je českou společností s více než stoletou tradicí výroby automobilů. Předmětem podnikatelské činnosti společnosti je zejména vývoj, výroba a prodej automobilů, komponentů, originálních dílů a příslušenství značky Škoda a poskytování servisních služeb. Jediným akcionářem mateřské společnosti ŠKODA AUTO a. s. je od roku 2007 společnost Volkswagen International Finance N. V. se sídlem v Amsterdamu v Nizozemském království.³⁷

Jak společnost předkládá ve své výroční zprávě, investuje každý rok do vývoje nových modelů a modernizaci stávajících. V roce 2010 to bylo cca 7,7 mld. Kč, což představuje 3,8% z celkového obrátu společnosti, v roce 2009 to bylo cca 5,7 mld. Kč což bylo 3,3% z celkového obrátu a v roce 2008 cca 5,5 mld. Kč to představovalo 3,0% z celkového obrátu společnosti.

Tabulka č. 14: Výzkum a vývoj ve společnosti Škoda Auto (v mil. Kč)

	2010	2009	2008
Náklady na výzkum a vývoj	7 657	5 733	5 461
Výzkum	4 564	4 240	3 395
Vývoj	3 093	1 493	2 066

Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

³⁷ Zpracováno dle výroční zprávy Škoda Auto a. s. [online], [cit.2011-03-25] Dostupné z WWW: <<http://www.skoda-auto.cz/company/cze/profil/forinvestors/reports/annual/Pages/annual.aspx>>.

Tabulka č. 15: Výzkum a vývoj v rozvaze spol. Škoda Auto podle IFRS (v mil. Kč)

AKTIVA	31.12.2010	31.12.2009	31.12.2008
Nehmotný majetek	12 969	13 081	13 912
Pozemky, budovy a zařízení	42 359	43 871	43 548
Podíly v přidružených společnostech	666	502	1 113
Ostatní pohledávky a finanční aktiva	1 543	1 208	1 131
Odložené daňové pohledávky	1 327	421	313
Dlouhodobá aktiva	58 864	59 083	60 017
Zásoby	14 408	11 675	15 136
Pohledávky z obchodních vztahů	11 028	8 485	9 351
Pohledávky ze splatných daní z příjmů	89	577	583
Ostatní pohledávky a finanční aktiva	41 023	17 309	32 649
Peníze	10 324	21 247	4 720
Krátkodobá aktiva	76 872	59 293	62 439
AKTIVA CELKEM	135 736	118 376	122 456

PASIVA			
Základní kapitál	16 709	16 709	16 709
Emisní ážio	1 578	1 578	1 578
Nerozdělený zisk	52 968	45 993	48 499
Ostatní fondy	3 339	3 751	4 699
Vlastní kapitál připadající na akcionáře společnosti	74 594	68 031	71 485
Podíly bez kontrolního vlivu	178	149	123
Vlastní kapitál	74 772	68 180	71 608
Dlouhodobé finanční závazky	3 000	3 000	1 998
Ostatní dlouhodobé závazky	3 380	1 403	1 805
Odložené daňové závazky	0	775	1 634
Závazky ze splatných daní z příjmů	0	0	453
Dlouhodobé rezervy	9 100	8 357	7 803
Dlouhodobé závazky	15 480	13 535	13 693
Krátkodobé finanční závazky	228	2 214	7 395
Závazky z obchodních vztahů	27 897	21 219	20 544
Ostatní krátkodobé závazky	4 766	3 697	4 105
Závazky ze splatných daní z příjmů	1 405	876	208
Krátkodobé rezervy	11 188	8 655	4 903
Krátkodobé závazky	45 484	36 661	37 155
PASIVA CELKEM	135 736	118 376	122 456

Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

Podle IFRS jsou aktivovány pouze výsledky vývoje, výdaje na výzkum jsou zahrnuty do nákladů běžného období.

České účetní standardy považují za nehmotný majetek výzkum a vývoj. Aktivují se celé vlastní náklady na výzkum a vývoj. Pro přehlednost jsem rozvahu podle ČÚS uvedla ve zkrácené verzi.

Tabulka č. 16: Výzkum a vývoj v rozvaze spol. Škoda Auto podle ČÚS (v mil. Kč)

AKTIVA	31.12.2010	31.12.2009	31.12.2008
Nehmotný majetek	17 533	17 321	17 307
Ostatní dlouhodobý majetek	45 895	46 002	46 105
Dlouhodobá aktiva	63 428	63 323	63 412
Krátkodobá aktiva	76 872	59 293	62 439
AKTIVA CELKEM	140 300	122 616	125 851

PASIVA			
Nerozdělený zisk	57 532	50 233	51 894
Ostatní vlastní kapitál	21 804	22 187	23 109
Vlastní kapitál	79 336	72 420	75 003
Dlouhodobé závazky	15 480	13 535	13 693
Krátkodobé závazky	45 484	36 661	37 155
PASIVA CELKEM	140 300	122 616	125 851

Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

Výše nerozděleného zisku, jehož součástí je i výsledek hospodaření běžného účetního období, je tedy ovlivněna použitým účetním systémem. Při použití ČÚS je jeho hodnota vyšší o aktivované výdaje na výzkum.

Tabulka č. 17: Nerozdělený zisk společnosti Škoda Auto (v mil. Kč)

	2010	2009	2008
ČÚS	57 532	50 233	51 894
IFRS	52 968	45 993	48 499

Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

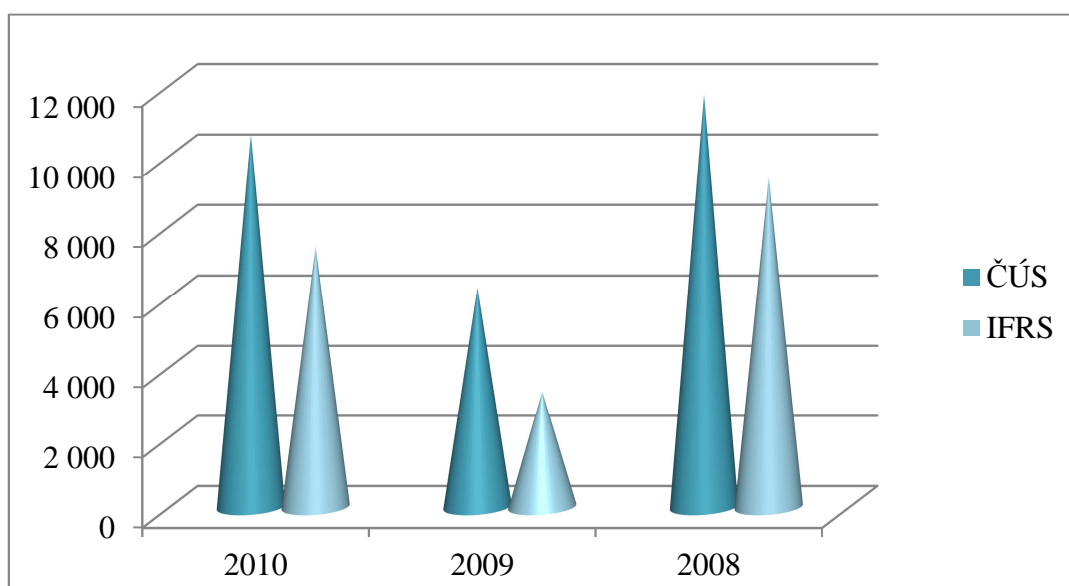
Pro výpočet zisku po zdanění byla použita dlouhodobá efektivní daňová sazba koncernu Volkswagen 30%, kterou společnost používá pro výpočet rentability.

Tabulka č. 18: Zisk po zdanění společnosti Škoda Auto (v mil. Kč)

	2010	2009	2008
ČÚS	10 605	6 259	11 740
IFRS	7 410	3 291	9 363

Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

Graf č. 2: Zisk po zdanění společnosti Škoda Auto



Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

Jak je z tabulky i grafu zjevné, rozdíly v zisku po zdanění jsou poměrně podstatné. Pokles zisků v roce 2009 byl způsoben nepříznivým celosvětovým vývojem automobilových trhů.³⁸

³⁸Dle výroční zprávy 2009 Škoda Auto a. s.[online], [cit.2011-03-25] Dostupné z WWW: <http://www.skoda-auto.cz/company/cze/profil/forinvestors/reports/annual/Pages/annual.aspx>.

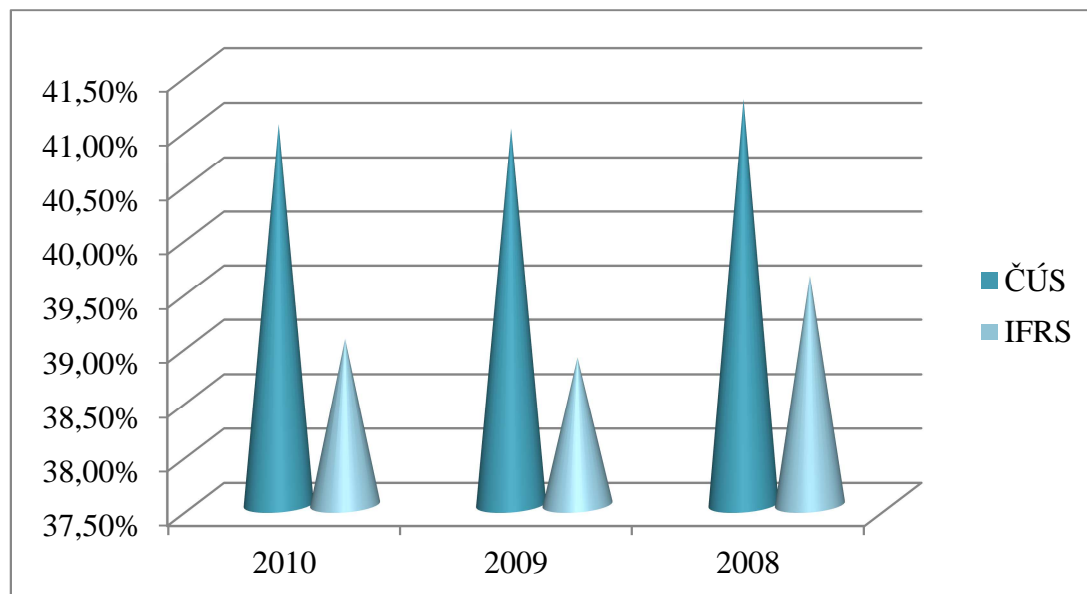
Ukazatel rentability aktiv (ROA) poměřuje zisk s celkovou sumou aktiv bez ohledu na to, jestli jsou financovány z vlastních nebo cizích zdrojů. Vyobrazuje jaká je rentabilita podniku před daní ze zisku.

Tabulka č. 19: Rentabilita aktiv společnosti Škoda Auto

	2010	2009	2008
ČÚS	41,01%	40,97%	41,23%
IFRS	39,02%	38,85%	39,61%

Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

Graf č. 3: Rentabilita aktiv společnosti Škoda Auto



Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

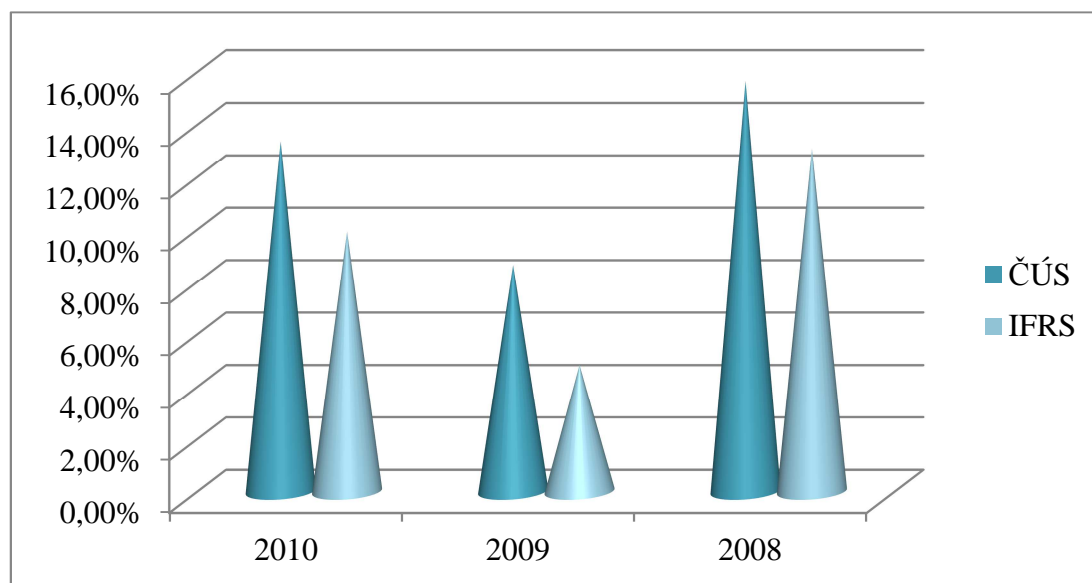
Díky znalosti zisku po zdanění můžeme zkonstruovat ukazatel rentability vlastního kapitálu. Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) je pro vlastníky podniku zásadním měřítkem hodnocení úspěšnosti jejich investic. Investoři mohou tyto ukazatele využít i pro srovnání stejnorodých společností za účelem snížení rizika investice.

Tabulka č. 20: Rentabilita vlastního kapitálu společnosti Škoda Auto

	2010	2009	2008
ČÚS	13,37%	8,64%	15,65%
IFRS	9,91%	4,83%	13,08%

Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

Graf č. 4: Rentabilita vlastního kapitálu společnosti Škoda Auto



Pramen: vlastní vypracování podle účetních závěrek společnosti

7. Závěr

Účetní jednotky v České republice účtují a sestavují účetní výkazy podle české právní úpravy, jsou-li však emitenty na evropském trhu, musí navíc sestavovat účetní výkazy podle IFRS. Díky rozdílům v těchto systémech dochází i k odlišnostem v účetních výkazech a zároveň rozdílným informacím z nich vyplývajících. V případě, že budeme srovnávat ekonomickou situaci podniků vykazujících podle rozdílných systémů, nemůžeme dosáhnout přesného a objektivního porovnání. Výkazy sestavené podle ČÚS slouží jako podklad pro výpočet daně a výše zisku, výkazy podle IFRS poskytují mezinárodní srovnání a prezentují hodnoty, podle kterých se rozhodují investoři.

U nehmotného majetku v některých případech nenalezneme velké odlišnosti - například v oblasti oceňování, v jiných částech se naopak výrazně liší. Už v samé definici shledáme odlišnosti. ČÚS určují dobu použitelnosti delší než jeden rok a cenový limit stanovený podnikem, ale podle IFRS je rozhodující, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, kontrolováno účetní jednotkou a bylo nositelem budoucího ekonomického prospěchu.

Tuto odlišnost jsem prezentovala na příkladu společnosti XYZ spol. s r.o. Shodně s ČÚS jsou zřizovací výdaje považovány za nehmotný majetek a odepisují se nejvýše po dobu pěti let a tím se postupně přenášejí do nákladů. Na rozdíl od IFRS, kde podle standardu IAS 38 - Nehmotný aktiva, se výdaje vynaložené při založení podniku účtují přímo do nákladů daného účetního období, neboť nesplňují předpoklad na splnění definice nehmotného aktiva.

Software je pokládán za nehmotný majetek jak českou právní úpravou, tak IFRS proto v případě softwaru nedochází k rozdílům ve vykazování. Rozdíly se projeví, když účetní jednotka provedla technické zhodnocení softwaru, zatímco česká právní úprava dovoluje aktivaci těchto výdajů, IFRS aktivaci neuznává, zahrnuje výdaje spojené s technickým zhodnocením do nákladů daného období.

Veškeré tyto rozdíly se projeví v rozdílném výsledku hospodaření a ve výkazech společnosti. I když se jedná jen o vzorový příklad, ve kterém hodnoty jednotlivých položek neodpovídají skutečné společnosti, zjištěné rozdíly by byly stejné i u reálné společnosti jak je vidět na dalším příkladu.

Na příkladu společnosti Škoda Auto jsem se pokusila přiblížit rozdílný způsob kapitalizace výdajů na výzkum a vývoj oběma účetními systémy a s ním spojené důsledky. Tato společnost investuje každoročně část svého obratu do výzkumu a vývoje nových vozů, ale podle IFRS jsou aktivovány pouze výsledky vývoje. Výdaje na výzkum jsou zahrnuty do nákladů běžného období. České účetní standardy považují za nehmotný majetek i výzkum a aktivují se celé vlastní náklady na výzkum a vývoj. Vzhledem k rozsáhlosti objemu nákladů na výzkum a vývoj u této společnosti, hraje způsob jejich vykazování velkou roli.

Uváděné odlišnosti v těchto systémech způsobují rozdíly v účetních výkazech a tím dochází i k rozdílným závěrečným údajům, podle kterých se kupříkladu rozhodují budoucí investoři. Proto při porovnání je vždy nutné sledovat ukazatele vypočítané podle téhož účetního systému.

Jelikož se v budoucnu zvažuje o zavedení IFRS ve zkrácené verzi i pro malé a střední podniky, mohla by tato práce pomoci s pochopením rozdílů mezi účtováním podle české úpravy a Mezinárodních standardů. V oblasti nehmotného majetku existuje velké množství dalších drobných rozdílů, ale z důvodu omezení rozsahu práce nebylo možné všechny do detailu analyzovat. Cílem bylo vyhledat významné odlišnosti, se kterými se podnik může ve své činnosti setkat.

8. Seznam použité literatury

Monografie

- BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I.*, 3. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2007. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.
- HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 176 s. ISBN 978-80-903962-1-0.
- Kolektiv autorů, *Meritum Účetnictví podnikatelů 2011*, 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 712 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
- PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*, 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 279 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
- SLÁDKOVÁ, E., MRKVIČKA, J., ŠRÁMKOVÁ, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*, 1. vyd. Praha: ASPI, 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5.
- ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*, 1. vyd. Praha: Institut svazu účetních, 2007. 455 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
- VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2011*, 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

Právní předpisy

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č.500/2002Sb.
- Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v aktuálním znění
- Zákon č. 207/ 2000 Sb. o ochraně průmyslových vzorů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 441/2003 Sb. o ochranných známkách

- Zákon č. 478/1992 Sb. o užitných vzorech
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
- Zákon č. 527/1990 Sb. o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Internetové zdroje:

- *IFRS a české účetní předpisy* [online], PriceWaterhouseCoopers 2009.[cit.2010-12-07] Dostupné z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
- *České znění IFRS (překlad EU)* [online]. Komora auditorů České republiky, 14.10.2010, [cit.2011-03-03] Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=177&nArticleID=504&nLanguageID=1>>.
- Výroční zprávy. *Škoda Auto a. s.*, [online]. Poslední revize 2011 [cit. 2011-03-25]. Dostupné z WWW: <<http://www.skoda-auto.cz/company/cze/profil/forinvestors/reports/annual/Pages/annual.aspx>>

Seznam tabulek

- Tabulka č. 1: Příklady účtování pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- Tabulka č. 2: Příklady účtování odpisů dlouhodobého nehmotného majetku
- Tabulka č. 3: Tvorba opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- Tabulka č. 4: Příklady účtování vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku
- Tabulka č. 5: Účetní operace při založení společnosti XYZ spol. s r. o.
- Tabulka č. 6: Odpisy zřizovacích výdajů společnosti XYZ spol. s r.o.
- Tabulka č. 7: Rozvaha společnosti XYZ spol. s r. o. k 31. 12. 2010 podle ČÚS
- Tabulka č. 8: Rozvaha společnosti XYZ spol. s r. o. k 31. 12. 2010 podle IFRS
- Tabulka č. 9: Porovnání výsledku hospodaření společnosti XYZ spol. s r. o.
- Tabulka č. 10: Ukazatelé rentability společnosti XYZ spol. s r. o.
- Tabulka č. 11: Odpisy softwaru po technickém zhodnocení společnosti XYZ spol. s r. o.
- Tabulka č. 12: Vykázání softwaru v rozvaze společnosti XYZ spol. s r. o. k 31. 12. 2011
- Tabulka č. 13: Porovnání výsledků hospodaření společnosti XYZ spol. s r. o.
- Tabulka č. 14: Výzkum a vývoj ve společnosti Škoda Auto (v mil. Kč)
- Tabulka č. 15: Výzkum a vývoj v rozvaze spol. Škoda Auto podle IFRS (v mil. Kč)
- Tabulka č. 16: Výzkum a vývoj v rozvaze spol. Škoda Auto podle ČÚS (v mil. Kč)
- Tabulka č. 17: Nerozdělený zisk společnosti Škoda Auto (v mil. Kč)
- Tabulka č. 18: Zisk po zdanění společnosti Škoda Auto (v mil. Kč)
- Tabulka č. 19: Rentabilita aktiv společnosti Škoda Auto
- Tabulka č. 20: Rentabilita vlastního kapitálu společnosti Škoda Auto.

Seznam grafů

Graf č. 1: Ukazatelé rentability společnosti XYZ spol. s r. o.

Graf č. 2: Zisk po zdanění společnosti Škoda Auto

Graf č. 3: Rentabilita aktiv společnosti Škoda Auto

Graf č. 4: Rentabilita vlastního kapitálu společnosti Škoda Auto

Seznam použitých zkratk

ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
IAS	Mezinárodní účetní standardy - International Accounting Standards
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - International Financial Reporting Standards
ROA	Rentabilita aktiv
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
SIC	Stálý interpretační výbor - Standing Interpretations Committee
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění