

Dlouhodobý nehmotný majetek a jeho postavení ve struktuře majetku podnikatelského subjektu

Diplomová práce

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

Podniková ekonomika

Autor práce:

Bc. Eliška Češková

Vedoucí práce:

doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
Katedra financí a účetnictví





Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Eliška Češková**

Osobní číslo: E16000402

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: N6208T085 – Podniková ekonomika

Zadávací katedra: katedra financí a účetnictví

Vedoucí práce: doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

Konzultant práce: Burianová Jana
ŠKODA AUTO a.s. - ekonomka

Název práce: **Dlouhodobý nehmotný majetek a jeho postavení ve struktuře majetku podnikatelského subjektu**

Zásady pro vypracování:

1. Klasifikace dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska práva.
2. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska ČÚS a IAS/IFRS.
3. Komparace obou systémů a jejich dopady do účetních výkazů.
4. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku ve společnosti ŠKODA AUTO a.s.
5. Dopady dlouhodobého nehmotného majetku na ukazatele výkonu.

Seznam odborné literatury:

- HASPROVÁ, Olga, Zdeněk BRABEC, Martina ČERNÍKOVÁ, et al. 2016. *Výkonnost podniku v závislosti na účetních, finančních a daňových faktorech*. Liberec: Technická univerzita v Liberci. ISBN 978-80-7494-306-6.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. 2017. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 17. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-063-8.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: Management Press. ISBN 978-80-265-0692-8.
- MALÍKOVÁ, Olga a Zdeněk BRABEC. 2012. The Influence of a Different Accounting System on Informative Value of Selected Financial Ratios. *Technological and Economic Development of Economy*. Vilnius: Vilnius Gediminas Tech. University, **18** (1) ISSN 2029-4913.
- HASPROVÁ, Olga a Zdeněk BRABEC. 2014. The Importance of Intangible Assets in a Company Engaged in the Development of Advanced Technologies. *Proceedings of the SGEM International Multidisciplinary Scientific Conferences on Social Sciences and Arts, Volume II*. Sofia: STEF92 Technology Ltd. ISBN 978-619-7105-26-1, ISSN 2367-5659.
- PROQUEST. 2017. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2017-10-03]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce: 65 normostran
Forma zpracování: tištěná / elektronická
Datum zadání práce: 31. října 2018
Datum odevzdání práce: 31. srpna 2020

prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan Ekonomické fakulty

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

30. srpna 2020

Bc. Eliška Češková

Anotace

Diplomová práce se zaměřuje na dlouhodobý nehmotný majetek a jeho postavení ve struktuře majetku ve společnosti ŠKODA AUTO a.s. Teoretická část se věnuje klasifikaci nehmotného majetku z hlediska práva. Zahrnuje i vykazování dlouhodobého nehmotného majetku z pohledu Českého účetního standardu a Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS). Součástí je rovněž vymezení, ocenění, pořízení, odepisování a vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku. Dále je prováděna komparace obou účetních standardů. Obsahem praktické části je vykazování nehmotného majetku ve ŠKODA AUTO a.s. Jedná se o porovnání časového období pěti let na základě výročních zpráv uvedené společnosti. Následuje jejich porovnání a vyhodnocení. V závěru práce jsou posuzovány dopady dlouhodobého nehmotného majetku na ukazatele výkonu.

Klíčová slova

Dlouhodobý nehmotný majetek, nehmotná aktiva, České účetní standardy pro podnikatele, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, výzkum a vývoj

Annotation

Long-term intangible asset and its position in the company's property structure

This thesis is focusing on long-term intangible assets and their position in the structure of assets in the company ŠKODA AUTO a.s. The theoretical part is dealing with the classification of intangible assets from the legal point of view. It also includes the reporting of long-term intangible assets from the perspective of the Czech Accounting Standard and International Accounting Standards (IAS/IFRS). Another part of this thesis involves also the definition, valuation, acquisition, depreciation and disposal of long-term intangible assets. Furthermore, both accounting standards are compared. The content of the practical part is the reporting of intangible assets in ŠKODA AUTO a.s. The thesis states a comparison of a period of five years based on the annual reports of the company. The following part is based on their comparison and evaluation. In conclusion, is assessed the impact of long-term intangible assets on performance indicators.

Key Words

Long-term intangible assets, intangible assets, Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, research and development

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala doc. Dr. Ing. Olze Hasprové za odborné vedení, cenné rady, připomínky a informační podklady, které mi poskytla během psaní této diplomové práce. Rovněž bych chtěla poděkovat rodině za podporu při studiu.

Obsah

Seznam obrázků.....	13
Seznam tabulek.....	14
Seznam zkratk.....	16
Úvod.....	17
1. Klasifikace dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska práva	19
1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska účetních předpisů.....	19
1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska zákona o daních z příjmů.....	21
1.3 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska duševního vlastnictví	23
1.3.1 Předměty průmyslového vlastnictví	24
1.3.2 Předměty autorského práva	26
2. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska ČÚS	27
2.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku.....	28
2.2 Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku	33
2.3 Pořizování dlouhodobého nehmotného majetku	39
2.4 Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání	39
2.5 Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku	40
2.6 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku.....	43
3. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska IAS/IFRS	45
3.1 Vymezení nehmotných aktiv	45
3.2 Uznání a ocenění nehmotných aktiv	48
3.2.1 Ocenění v okamžiku pořízení	49
3.2.2 Ocenění v průběhu držení aktiva	54
3.3 Určení doby použitelnosti nehmotných aktiv a jejich amortizace	56
3.4 Uveřejnění a vyřazení nehmotných aktiv.....	58
4. Komparace obou systému a jejich dopad do účetních výkazů.....	61
4.1 Vymezení nehmotných aktiv	61
4.2 Ocenění nehmotných aktiv	62
4.3 Amortizace nehmotných aktiv	62
4.4 Vyřazení nehmotných aktiv.....	62
4.5 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	63
4.6 Komentáře k účetním výkazům	63
4.7 Shrnutí.....	64

5. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku ve společnosti ŠKODA AUTO a.s.	66
5.1 Nehmotný majetek ve společnosti	67
5.2 Porovnání nehmotného majetku za období 2014 - 2018	69
5.2.1 Rok 2014.....	70
5.2.2 Rok 2015.....	71
5.2.3 Rok 2016.....	72
5.2.4 Rok 2017.....	73
5.2.5 Rok 2018.....	74
5.2.6 Shrnutí	75
5.3 Odhad budoucího vývoje nehmotných aktiv	80
6. Dopady dlouhodobého nehmotného majetku na ukazatele výkonu ve společnosti ŠKODA AUTO a.s.....	83
6.1 Poměrové ukazatele.....	83
6.1.1 Rentabilita.....	83
6.1.2 Aktivita.....	87
6.2 Krytí dlouhodobých aktiv prostřednictvím vlastního kapitálu.....	92
6.3 Hospodaření společnosti jako celku.....	93
Závěr.....	95
Seznam použité literatury.....	97
Seznam příloh	101

Seznam obrázků

Obrázek 1: Procentuální zastoupení dlouhodobého nehmotného majetku 2014 - 2018	76
Obrázek 2: Stáří nehmotného majetku (jeho odepsanost) v letech 2014 - 2018 (mil. Kč) .	77
Obrázek 3: Náklady na výzkum a vývoj vykázané ve výkazu zisku a ztráty v letech 2014 - 2018 (mil. Kč)	78
Obrázek 4: Odhad budoucího vývoje nehmotných aktiv (%)	82
Obrázek 5: Rentabilita celkových aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč).....	84
Obrázek 6: Rentabilita nehmotných aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč)	85
Obrázek 7: Rentabilita vlastního kapitálu 2014 - 2018 (mil. Kč)	86
Obrázek 8: Porovnání rentability celkových aktiv s rentabilitou vlastního kapitálu 2014 - 2018	87
Obrázek 9: Obrat stálých aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč)	88
Obrázek 10: Obrat nehmotných aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč).....	89
Obrázek 11: Doba obratu stálých aktiv 2014 - 2018 (dny)	90
Obrázek 12: Doba obratu nehmotných aktiv 2014 - 2018 (dny).....	91
Obrázek 13: Krytí dlouhodobých aktiv prostřednictvím vlastního kapitálu 2014-2018.....	92
Obrázek 14: Poměr vlastního kapitálu a nehmotných aktiv 2014-2018.....	93
Obrázek 15: Vývoj zisku po zdanění v letech 2014 - 2018 (mil. Kč)	94

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vymezení nehmotného majetku dle účetního a daňového pojetí	23
Tabulka 2: Vlastní pořízení DNM.....	34
Tabulka 3: Bezúplatné získání povolenek a preferenčních limitů	35
Tabulka 4: Ocenění DNM sníženého o dotace.....	36
Tabulka 5: Ocenění DNM sníženého o dotace a uvedeného do užívání	36
Tabulka 6: Zařazení DNM do užívání.....	40
Tabulka 7: Odpisy DNM.....	42
Tabulka 8: Odpisy DNM při zvýšení vstupní ceny pomocí TZ.....	43
Tabulka 9: Způsoby vyřazení nehmotného majetku a jejich důsledky	44
Tabulka 10: Dosavadní struktura Koncepčního rámce	47
Tabulka 11: Rozdíly mezi ČÚS a IFRS	65
Tabulka 12: Doba životnosti nehmotného majetku ve ŠKODA AUTO a.s. 2014 - 2018 ...	68
Tabulka 13: Účetní zůstatkové hodnoty nehmotných aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč).....	69
Tabulka 14: Nehmotný majetek v roce 2014 (mil. Kč).....	70
Tabulka 15: Nehmotný majetek v roce 2015 (mil. Kč).....	71
Tabulka 16: Nehmotný majetek v roce 2016 (mil. Kč).....	72
Tabulka 17: Nehmotný majetek v roce 2017 (mil. Kč).....	73
Tabulka 18: Nehmotný majetek v roce 2018 (mil. Kč).....	74
Tabulka 19: Procentuální porovnání nehmotného majetku 2014 - 2018 (mil. Kč).....	75
Tabulka 20: Stáří nehmotného majetku (jeho odepsanost) 2014 - 2018 (mil. Kč)	76
Tabulka 21: Náklady na výzkum a vývoj 2014 - 2018 (mil. Kč).....	77
Tabulka 22: Celkové náklady na výzkum a vývoj 2014-2018 (mil. Kč).....	79
Tabulka 23: Investiční přísliby 2014 - 2018 (mil. Kč).....	79
Tabulka 24: Podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech.....	81
Tabulka 25: Odhad budoucího vývoje podílu nehmotných aktiv na celkových aktivech (mil. Kč)	81
Tabulka 26: Analýza rentability celkových aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)	84
Tabulka 27: Analýza rentability nehmotných aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)	85
Tabulka 28: Analýza rentability vlastního kapitálu společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)	86
Tabulka 29: Analýza obratu stálých aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč).....	88

Tabulka 30: Analýza obratu nehmotných aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč).....	89
Tabulka 31: Analýza doby obratu stálých aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč).....	90
Tabulka 32: Analýza doby obratu nehmotných aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)...	91
Tabulka 33: Krytí dlouhodobých aktiv vlastním kapitálem 2014 - 2018 (mil. Kč)	92
Tabulka 34: Poměr vlastního kapitálu a nehmotných aktiv 2014 – 2018 (mil. Kč).....	93

Seznam zkratek

ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standard (<i>International Accounting Standards</i>)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (<i>International Financial Reporting Standards</i>)
ROA	Rentabilita aktiv (<i>Return on Assets</i>)
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (<i>Return on Common Equity</i>)
RPC	Reprodukční pořizovací cena
TZ	Technické zhodnocení
USA	Spojené státy americké (<i>United States of America</i>)
VyZÚ	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
WLTP	Testovací standard měření hodnot spotřeby paliva a CO ₂ emisí a dalších znečišťujících látek automobilů (<i>Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure</i>)
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Úvod

Nehmotná aktiva v posledních letech nabývají na významu díky globalizaci a nástupu digitalizace, internacionalizace a průmyslu 4.0. Nehmotný majetek představuje konkurenční výhodu, kterou podnik disponuje, a proto do něj většina podniků investuje čím dál více finančních prostředků. V současnosti stoupá obliba zejména softwarů a licencí. Ty se vztahují k výsledkům výzkumu a vývoje užívaných především v oblasti technologické nebo průmyslové. Úspěšné jsou ty společnosti, které neustále zavádí nové inovace.

Díky zvyšujícímu se podílu nehmotných aktiv na celkových aktivech společností nabývá na významu potřeba přesného rozpoznání nehmotného aktiva a jeho ocenění. Výjimkou není ani to, že se tržní hodnoty společností výrazně liší od jejich účetních hodnot. Takovýto rozdíl vzniká nejen neidentifikovatelností nehmotného aktiva, ale i tím, že účetní výkaznictví je založeno na principu opatrnosti. U tohoto principu není možné hromadné vykázání nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností.

Cílem této práce je analyzovat rozdíly při vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v souladu s českým účetním standardem a Mezinárodním standardem účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a zjistit, dle jakého standardu společnost ŠKODA AUTO a.s. vykazuje svůj nehmotný majetek. Rozdíly budou analyzovány v obecné rovině v rámci teoretické části. V praktické části jsou uváděny konkrétní příklady dle standardu, podle kterého ŠKODA AUTO a.s. vykazuje nehmotný majetek.

První část diplomové práce se zabývá klasifikací dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska účetních předpisů, které jsou závazné pro Českou republiku. Dále pokračuje kategorizací z hlediska zákona o daních z příjmů a v neposlední řadě vymezením z pohledu duševního vlastnictví, které je rozděleno na předměty průmyslového vlastnictví a předměty autorského práva.

Druhá část se věnuje vykazování dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 a vykazování nehmotných aktiv z pohledu IAS/IFRS – tedy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jsou zde vyjmenovány

položky, které spadají do této kategorie. Český účetní standard eviduje pojem dlouhodobý nehmotný majetek. Mezinárodní standard IAS/IFRS uvádí pouze pojem nehmotné aktivum. Dle IAS/IFRS jsou dané podmínky rozpoznání nehmotného aktiva a zároveň je nutné prokázat, že účetní jednotce dané aktivum přinese budoucí ekonomický užitek. U obou standardů je proveden popis ocenění, pořízení, zařazení, odepsání a v neposlední řadě vyřazení nehmotného majetku.

Povinnosti nadnárodních společností při sestavování účetních výkazů vychází z legislativních požadavků dané země, ve které sídlí. V případě požadavku na provedení porovnání účetních výkazů u více společností, jejichž účetnictví se řídí odlišnými účetními standardy, může nastat problém. Odlišnost struktury vykázaných dat zapříčiňuje komplikované přepočítání a časovou a finanční náročnost. Na základě těchto diferencí vznikla potřeba harmonizace účetnictví. Cílem harmonizace je sjednotit rozdílné účetní systémy.

Následuje komparace obou účetních systémů a jejich dopad do účetních výkazů. Srovnání nehmotných aktiv je provedeno z pohledu jejich vymezení, ocenění, odepsání a vyřazení. Je zde uveden rozdíl ve výkazu úplného výsledku hospodaření, výsledovce a komentář k těmto účetním výkazům.

Praktická část je zaměřena na vykazování nehmotného majetku ve společnosti ŠKODA AUTO a.s. Analýza je provedena v pěti účetních obdobích v letech 2014 - 2018 na základě výročních zpráv společnosti. Součástí je rovněž odhad budoucího vývoje nehmotných aktiv. Poslední kapitola se zabývá dopady dlouhodobého nehmotného majetku na ukazatele výkonu společnosti.

1. Klasifikace dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska práva

Tato kapitola se zabývá vymezením dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska účetních předpisů, z hlediska zákona o daních z příjmů a z hlediska duševního vlastnictví, respektive práva autorského a práva průmyslového.

1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska účetních předpisů

Termín dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) je pojmem, který je vymezen účetními předpisy. Základní vlastností tohoto typu majetku (které vyplývají již z jeho pojmenování), je dlouhodobá použitelnost daného nehmotného aktiva. Doba použitelnosti je vysvětlena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v §6 odst. 1: „*Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.*“¹

Hlavní znaky DNM

Aby mohla být aktiva nazývána dlouhodobým nehmotným majetkem, musí splňovat tato kritéria:

- nehmotná podstata;
- doba použitelnosti delší než 1 rok;

¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Dobu použitelnosti je nutno vnímat jako dobu „obecně možné“ použitelnosti daného DNM, nikoliv jen jako dobu, po kterou účetní jednotka plánuje DNM využívat. (Vlach, 2017)

- přesáhnutí dané hodnoty ocenění, a to s výjimkou preferenčních limitů, goodwillu a povolenek na emise.

Příslušnou výši ocenění, která je rozhodná pro vymezení DNM, si stanovuje účetní jednotka sama pomocí vnitropodnikové směrnice. Částka 60 000 Kč, stanovená v zákoně od daních z příjmů (ZDP) jako limitní hodnota pro ocenění DNM, není z účetního pohledu závazná.

Během ustanovení rozhodné výše ocenění je ovšem nutné respektovat povinnosti, které jsou stanoveny v zákoně o účetnictví (ZoÚ), především je třeba respektovat principy věrného a poctivého zobrazení majetku a principy významnosti.

Součástí DNM jsou především nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, software, goodwill, emisní povolenky a preferenční limity, a to za splnění podmínek, které jsou podrobněji rozepsány v podkapitole 2.1.

Způsoby pořízení DNM jsou: pořízení majetku koupí, vlastní činností nebo získáním majetku bezúplatně (darování, dědictví).

Pro úplnost je třeba dodat, že mezi DNM nepatří, dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 9:

- znalecké posudky;
- plány rozvoje;
- tržní průzkumy;
- certifikace systému managementu jakosti²;
- návrhy reklamních a propagačních akcí;

² Například zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

- software nezbytný pro ovládání určité technologie či zařízení, bez něhož by nemohlo toto zařízení fungovat.

„Tyto vynaložené náklady nesplňují při definici aktiva zejména podmínku, že v budoucnu přinesou jistý ekonomický užitek.“³

V kompetenci účetní jednotky je možnost rozhodnout se, že mezi nehmotný majetek nebude evidovat jiné majetkové složky, u kterých vyhláška připouští tuto variantu. Do těchto alternativně řešitelných položek spadají především energetické a technické audity, plány lesních hospodářství a plány povodí.

1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska zákona o daních z příjmů

Na rozdíl od účetních předpisů, které definují pojem „dlouhodobý nehmotný majetek“, je v ZDP uveden termín „nehmotný majetek“, který je obsahově i pojmově vymezen v §32a ZDP.

Do nehmotného majetku, jenž je možné dle ZDP odepisovat, jsou zařazeny:

- *„nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,*
- *software,*
- *ocenitelná práva a*
- *jiný majetek, který je uveden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem⁴*

pokud:

a) byly nabyty:

³ BŘEZINOVÁ, H. *Účetní předpisy pro podnikatele. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2016, s. 148. ISBN 978-80-7552-064-7.

⁴ Například zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- úplatně,
 - vkladem člena obchodní korporace, nebo tichého společníka,
 - přeměnou,
 - darováním nebo zděděním, nebo
 - byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo k jejich opakovanému poskytování a
- b) jejich vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- c) doba použitelnosti (ZDP definována shodně jako s účetními předpisy) je delší než 1 rok.⁵

Všechna výše uvedená kritéria musí být splněna současně pro zařazení majetku mezi nehmotný majetek.

Při provedení srovnání ZDP s účetními předpisy je možné konstatovat, že mezi jednotlivými kategoriemi majetku, které jsou nehmotné povahy, nejsou významné rozdíly. Navzdory této výrazné obsahové shodě je potřeba upozornit na fakt, že nehmotný majetek je díky přesně definované vstupní ceně ZDP specifikován podstatně podrobněji. Další odlišností je fakt, že pro účely ZDP nejsou goodwill, ani preferenční limity a povolenky na emise považovány za nehmotný majetek - jak je uvedeno v § 32a odst. 2: „*Za nehmotný majetek se pro účely tohoto zákona nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a dluhů v rámci přeměn obchodních korporací, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill), a dále povolenka na emise nebo preferenční limit,⁶ kterým je zejména individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu.*“

⁵ VLACH, P., *ABECEDA účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. vyd. ANAG, 2017, s. 61. ISBN 978-80-7554-068-3.

⁶ Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů a předpisy jej provádějící.

Co se týče nehmotného majetku ve smyslu „daňového vymezení“, tak i zde lze nalézt podobné zúžení specifikace rozsahu do této kategorie spadajících jednotlivých majtkových složek, stejně jako v případě účetního vymezení.

V níže uvedené tabulce lze nalézt vymezení účetního a daňového nehmotného majetku.

Tabulka 1: Vymezení nehmotného majetku dle účetního a daňového pojetí

Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 6, ČÚS 013	ZDP § 32a
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
Ocenitelná práva, goodwill	Ocenitelná práva
Software	Software
TZ do výše ocenění – určuje účet. jednotka pro vykazování jednotlivých položek dlouhodobého majetku	Jiný majetek (př. TZ), pokud po dokončení u jednotlivého nehmotného majetku přesáhne částku 40 000 Kč, nebo který je uveden v účetnictví jako nehmotný majetek (tzn. drobný DNM)
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	
Zálohy poskytnuté na dlouhodobý nehmotný majetek	
Emisní povolenky, preferenční limity	

Zdroj: vlastní zpracování na základě § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ČÚS 013 a ZDP §32a

Odlíšnost mezi účetním a daňovým pojetím

V souladu s § 32a odst. 2 ZDP není za nehmotný majetek považován kladný či záporný rozdíl v ocenění obchodního podniku získaného především koupí, vkladem nebo případně oceněním daného majetku a dluhů jako součást přeměn obchodních korporací, a součtem jeho jednotlivě přeceněných složek majetku poníženým o goodwill. Za nehmotný majetek nejsou považovány preferenční limity a povolenky na emise. (Müllerová, Šindelář, 2016)

1.3 Dlouhodobý nehmotný majetek z hlediska duševního vlastnictví

Pojem a definici duševního vlastnictví lze nalézt v Úmluvě o zřízení Světové organizace duševního vlastnictví a to konkrétně v článku 2. Duševním vlastnictvím jsou chápána práva k vědeckým, uměleckým a literárním dílům, ke zvukovým záznamům, k vynálezům ze všech oborů lidské činnosti, k průmyslovým vzorům, vědeckým objevům, obchodním známkám, k ochraně proti nekalé soutěži atd. Duševní vlastnictví se jednotně dělí na práva průmyslová (Industrial Property) a práva autorská (Copyright), včetně práv, která jsou s nimi příbuzná a související. (Čada, 2018)

1.3.1 Předměty průmyslového vlastnictví

Průmyslovým právem se rozumí ochrana výsledků technické tvořivé činnosti (vynálezy, užité vzory), předměty průmyslové výtvarné činnosti (průmyslové vzory), rovněž i práva na označení (ochranné známky) a další.

Vynálezy - právní úprava je obsažena v zákoně č. 527/1990 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích.

„Patenty se udělují na vynálezy, které jsou nové, jsou výsledkem vynálezecké činnosti a jsou průmyslově využitelné.“⁷ Ochranná doba patentu je u vynálezu určena na 20 let od podání přihlášky. Tento fakt platí nejen v ČR, ale jedná se o mezinárodně rozšířenou praxi: „In many countries, a patent gives the holder exclusive right to use, manufacture, and sell a product or process for a period of 20 years without interference or infringement by others.“⁸

Aby mohl být vynález patentovatelný a Úřad (Úřad průmyslového vlastnictví) mu mohl udělit patent, musí vynález splňovat čtyři právní podmínky:

- využitelnost v průmyslu;
- technická povaha;
- vynálezecká činnost;
- novost.

Užité vzory - na základě ustanovení § 1 zák. č. 478/1992 Sb. je považováno za užitný vzor nové technické řešení, které přesahuje rámec pouhého odborného umu a je využitelné v průmyslu. Ochranná doba platí 4 roky od podání přihlášky. Ochranná doba může být až

⁷ ČADA, Karel. *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy*. 4. upravené a rozšířené vydání. Praha: Ekopress, 2018, s. 440. ISBN 978-80-87865-38-5.

⁸ KIESO, Donald E., Jerry J. WEYGANDT a Terry D. WARFIELD. *Intermediate accounting*. IFRS edition. Hoboken: Wiley, 2018, s. 12-8. ISBN 978-1-119-37293-6.

10 let – platnost zápisu lze 2x prodloužit na základě žádosti, (která je zpoplatněna), vždy o 3 roky. (Čada, 2018)

Průmyslové vzory - průmyslovým vzorem je chápán vzhled produktu či jeho částí, které spočívají především ve znacích linií, barev, obrysů, tvaru, samotného materiálu výrobku či jeho zdobení, tedy znaků, které jsou zjištělné lidskými smysly – především hmatem a zrakem. Celková ochranná doba může činit až 25 let od podání přihlášky. V současnosti je ochrana průmyslového vzoru samostatně upravena zák. č. 207/2000 Sb., který plně uvádí v praxi Směrnice Evropského parlamentu a Rady z 13. 10. 1998 s č. 98/71/CE. Zákon stanovuje dvě podmínky ochrany tohoto průmyslového vzoru – novost a individuální povahu. (Čada, 2018)

Ochranné známky - právní úprava ochranných známek vychází ze zák. č. 441/2003 Sb. a také prováděcí vyhlášky č. 97/2004 Sb. Označení, která jsou schopná být graficky znázorněna, především slova, barvy, písmena, kresby, číslice či charakteristické tvary výrobků nebo jeho obal mohou být zapsány jako ochranná známka, pokud toto označení umožňuje odlišit produkty nebo služby jedné osoby od produktu či služeb osoby jiné. Ochranná doba je 10 let od podání přihlášky, je možné ji dobrovolně prodloužit vždy po 10 letech. (Čada, 2018)

Ochranné známky se dělí do těchto kategorií:

- obrazové;
- prostorové;
- slovní;
- kombinované.

Pouze tyto ochranné známky lze chránit zákonem. Jedná-li se o jiný druh ochranných známek (čichové aj.) nelze je v ČR právně ochránit.

1.3.2 Předměty autorského práva

Autorské právo patří společně s právy s ním souvisejícími mezi práva k nehmotným statkům (resp. práva duševního vlastnictví). Aby bylo možné užít dílo, musí být vyžádán souhlas autora. Zákon vyžaduje k poskytnutí oprávnění dílo užít (licence) další osobě formou licenční smlouvy s tím, že bez tohoto oprávnění smí jiná osoba užívat dílo pouze v případech určených zákonem.

Licence - je chráněna zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském. Licencí se rozumí právo užívat např. zakoupený software. Licence může být např. trvalá, kde je daný software užíván bez časového omezení nebo nepřenositelná, která je vázána po celou dobu na konkrétní zařízení, na němž byl software poprvé nainstalován.

Úplatně nabytá licence, která má vstupní cenu vyšší než 60 000,- Kč bude odepisována 72 měsíců. V opačném případě bude licence zaúčtována přímo do daňového nákladu.

2. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska ČÚS

Vykazování DNM (a DHM) je upraveno v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 013 (ČÚS), který je stanoven podle:

- „zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.“⁹

Cílem daného standardu je určit hlavní postupy účtování DNM, aby bylo docíleno souladu při použití účetních metod v položkách DNM, a z toho vyplývající možnosti komparace vykazovaných hodnot jak v prostoru, tak i čase.

Jednotlivé položky DNM jsou ve výkazech rozděleny do následujících skupin a podskupin:

„B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek,

B.I.1. Nehmotné výsledky vývoje,

2. Ocenitelná práva,

2.1. Software,

2.2. Ostatní ocenitelná práva,

3. Goodwill,

4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek,

⁹ Český účetní standard pro podnikatele č. 013. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. 1. CÍL.

5. *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,*

5.1. *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek,*

5.2. *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.*¹⁰

2.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá fyzickou povahu a představuje práva, která mohou účetní jednotce přinést ekonomický prospěch. (Šteker a Otrusínová, 2016)

Obsahové vymezení DNM je v české legislativě v členění podle výše uvedených položek upraveno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v §6 a § 69 odst. 3 (VyZÚ).

VyZÚ stanovuje, že DNM musí mít dobu použitelnosti delší než 1 rok. Další podmínkou je, že musí dosahovat jisté hodnoty ocenění, kterou si účetní jednotky stanovují samy s respektováním principu významnosti, principu poctivého a věrného zobrazení majetku. Ovšem výjimku tvoří goodwill, který je vždy DNM, nehledě na výši ocenění.

Dále dle § 6 odst. 2 se za DNM považuje technické zhodnocení (dále jen TZ) tohoto majetku, a to od výše ocenění, kterou určí účetní jednotka pro vykázání jednotlivého DNM – dle odst. 1 první věty:

„a) k jehož účtování a odepisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,

*b) drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku vyjmenované v odstavci 1, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek”, ale v nákladech.*¹¹

¹⁰ Český účetní standard pro podnikatele č. 013. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. 1. CÍL.

Specifikace jednotlivých položek DNM, které jsou vymezeny v §6 odst. 3 VyZÚ:

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje¹² - DNM v případě, že byly nabyty od jiných osob nebo byly vytvořeny vlastní činností. Jestliže byly vytvořeny vlastní činností, tak jsou brány za DNM jen v případě, že byly vytvořeny pro účely obchodování s nimi. Výsledky výzkumu a vývoje, které byly vytvořeny vlastní činností, avšak za účelem pouze vlastního využití, nejsou za DNM považovány a náklady s nimi související jsou zahrnuty do hospodářského výsledku.

Od 01. 01. 2018 nejsou nehmotné výsledky výzkumu vykazovány jako dlouhodobý nehmotný majetek. Důvodem změny je primárně směrnice EU ve smyslu, že nehmotné výsledky výzkumu nespĺňují kritéria pro uznání jako DNM. Výdaje vynaložené účetní jednotkou na výzkum, které byly do 31. 12. 2017 vykazovány jako DNM, budou až do vyřazení odepisovány dle pravidel platných do konce roku 2017. Účetní jednotka bude povinna tyto nehmotné výsledky výzkumu vykázat v položce Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

Software - za software je považován program, který je výsledkem vlastní činnosti (bez ohledu, zda je nebo není předmětem práva autorského) a je určený k obchodování, či je nabytý od jiných osob za účelem použití v účetní jednotce. Ve vnitropodnikové směrnici účetní jednotka určí limit, od kterého je vykazován v položce DNM. V případě pořízení od jiných osob je vždy nutné posoudit, na jak dlouho má účetní jednotka k dispozici danou licenci k užití softwaru.

¹¹ § 2 vyhlášky 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.

¹² Výzkum zahrnuje jak původní, tak i plánovaný výzkum, který je prováděn účetní jednotkou. Cílem tohoto výzkumu je získat nové technické nebo vědecké poznatky a vědomosti. Výsledky výzkumu jsou aplikovány vývojem k vytvoření nových, případně zdokonalených výrobků, materiálů či postupů nebo služeb.

Software pro řízení technologií není v této rozvahové položce vykazován. To se týká rovněž zařízení, která nejsou schopna fungovat bez tohoto softwaru. Systémový software je program, který uživateli umožňuje s daným zařízením pracovat, ovládat příslušné funkce a spouštět aplikace. Běžný uživatel nepracuje přímo se systémovým softwarem, protože ten se nachází na rozhraní hardwaru a aplikačního softwaru. Součástí systémového softwaru je operační systém.

Pod položkou software tedy bude vykázan primárně aplikační software.

Ocenitelná práva - jedná se především o předměty průmyslového a podobného vlastnictví, dále produkty duševní tvořivé činnosti a práva, která jsou upravena zvláštními právními předpisy¹³ (licence, know-how, patenty, průmyslové vzory, ochranné známky), ovšem pouze za předpokladu, že vznikly na základě vlastní činnosti za účelem obchodování, nebo byly za úplatu nabyty od jiných osob.

Goodwill - představuje kladný, případně záporný rozdíl mezi oceněním obchodní společnosti nabyté převodem či koupí, vkladem nebo oceněním závazků a majetku v rámci změny obchodní společnosti a součtem jeho přeceněných majetkových složek, které jsou sníženy o převzaté dluhy.

Goodwill lze definovat více způsoby. Velmi výstižná je např. tato definice: „*The definition of goodwill is an asset representing the future economic benefits arising from other assets acquired in a business combination ... that are not individually identified and separately recognized.*“¹⁴

¹³ Například zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách a o změně zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů, (zákon o ochranných známkách).

¹⁴ BLACK, Ervin L. a Mark L. ZYLA. *Accounting for goodwill and other intangible assets*. Hoboken: Wiley, 2018, s. 7. Bloomberg tax. ISBN 978-1-119-15715-1.

Účetně se odepisuje rovnoměrně, a to do nákladů nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodní společnosti. Pokud se jedná o změnu typu obchodní společnosti, tento goodwill společnost odepíše do nákladů v den, který je rozhodný pro přeměnu.

Záporný goodwill se účetně odepisuje také rovnoměrně a nejdéle do 60 měsíců od získání obchodní společnosti, avšak tentokrát do výnosů. Nastane-li přeměna společnosti, je odepisován od rozhodného dne, kterým je den přeměny společnosti s tou výjimkou, že je odepisován do výnosů.

Délka odepisování není pevně stanovena žádnou vyhláškou, a proto si může účetní jednotka zvolit, že bude goodwill odepisovat déle než 60 měsíců. Doba odepisování nesmí přesáhnout dobu 120 měsíců.¹⁵ Pokud takto učiní, musí tuto skutečnost uvést v příloze k účetní uzávěrce. Goodwill je vždy DNM nehledě na výši ocenění.

Emisní povolenky - se vztahují na emise skleníkových plynů. Představují hodnotu majetku, který odpovídá právům provozovatele společnosti vypouštět do atmosféry ekvivalent tuny oxidu uhličitého (tzn. vypuštění 1 tuny skleníkového plynu = 1 povolenka). Dále jsou to povolenky na emise související s letectvím, jednotky přiděleného množství nebo jednotky snížení emisí případně ověřeného snížení emisí z projektových aktivit. Tyto povolenky jsou vždy DNM nehledě na výši ocenění.

Povolenky jsou upraveny zákonem č. 383/2012 Sb., zákon o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, ve znění pozdějších předpisů. Uvádí, jaké jsou povinnosti a práva provozovatelů, a na jaká zařízení se toto vztahuje.

Povolenky je možné prodat či jinak převést na další osobu. Okamžikem, kdy se připíše povolenka na účet nabyvatele v rejstříku, dochází k jejímu převodu. Povolenka nemůže být předmětem práva zástavního ani základního kapitálu.

Povolenky se neodepisují. O povolenkách se účtuje jako o prodeji nebo spotřebě nehledě na okamžik skutečného vyřazení. Do 30. dubna jsou všichni provozovatelé zařízení

¹⁵ Prodloužení lhůty na 120 měsíců musí účetní jednotka odůvodnit v účetní závěrce (§ 6 VyZÚ)

povinni vyřadit množství povolenek z obchodování v množství odpovídající emisí z předchozího kalendářního roku. V momentě, kdy jsou povolenky vyřazeny, přestávají být obchodovatelné.

Preferenční limity - jsou limity individuálních výrobních kvót, individuálních limitů práv, která jsou prémiová neohledně na výši jejich ocenění. U prvního vlastníka jsou preferenční limity mezi DNM zařazeny a oceněny jen za předpokladu, že náklady na nabytí údajů o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou (RPC) nepřesáhnou jejich význam.

Preferenční limity jsou ukotveny v zákoně č. 256/2000 Sb.¹⁶ Pokud se o nich účtuje jako o DNM, odepisují se na základě výkonu nebo času, pokud je to možné. Pokud to nelze, spadají společně s povolenkami na emise do neodpisovaného DNM.

Zřizovací výdaje - ve skupině B.I. byla položka – Zřizovací výdaje. Do této položky patřily např. odměny za zprostředkování, správní a soudní poplatky, výdaje na pracovní cesty aj. Tato rozvahová položka byla od 1. 1. 2016 zrušena. Výdaje jsou tedy vykazovány buď ihned v nákladech, nebo pomocí časového rozlišení nákladů. (Čada, 2018)

Do 31. 12. 2015 se zřizovací výdaje zachycovaly na účtu 011 – Zřizovací výdaje. Účetní jednotky, které mají odepsanou část těchto zřizovacích výdajů, které vznikly do konce roku 2015, budou zřizovací výdaje ještě odepisovat a evidovat až do úplného odepsání. Tyto účetní jednotky si mohou ponechat v účtovém rozvrhu účet 011 a účet oprávek k zřizovacím výdajům (účet 071). Nicméně účetní jednotky mohou zřizovací výdaje přeúčtovat na účet ostatního DNM (účet 019) a oprávky zaúčtovat na účet oprávek k ostatnímu DNM (účet 079). Od 1. 1. 2016 budou účetní jednotky vykazovat doposud neodepsané zřizovací výdaje pokaždé v položce B.I.4. Ostatní DNM.

¹⁶ Například zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů, a nařízení vlády č. 196/2005 Sb., o stanovení některých podmínek provádění premiových práv na chov krav bez tržní produkce mléka, popřípadě na chov bahnic.

2.2 Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku

Způsob, jakým je DNM oceněn, závisí na tom, jak byl pořízen. Dle ZoÚ § 25 je vymezen:

- nehmotný majetek, kromě nehmotného majetku, který byl vytvořen vlastní činností, se oceňuje pořizovací cenou;
- nehmotný majetek, který byl vytvořen vlastní činností, se oceňuje vlastními náklady podle § 25 odst. 5 písm. d) ZoÚ s obdobným uplatněním ocenění podle § 49 odst. 5 VyZÚ; jestliže vlastní náklady na jeho tvorbu vlastní činností nelze určit, oceňuje se reprodukční pořizovací cenou;
- RPC se oceňují i vklady DNM. Výjimku představují vklady, které jsou oceněny na základě zakladatelské listiny nebo společenské smlouvy jinak, a DNM, který byl nově zjištěn a do účetnictví nebyl ještě zachycen.

Ocenění reprodukční pořizovací cenou – použije se v situaci, kdy jde o bezúplatné nabytí, nezjištění ceny vlastních nákladů. Jedná se tedy o cenu DNM, za kterou byl v účetním období pořízen.

Ocenění pořizovací cenou – je cena pořízení DNM a náklady s tím spojené (tzv. vedlejší pořizovací náklady). Výčet těchto vedlejších nákladů na pořízení je doprava i vnitropodniková doprava, clo, projektové práce, kolaudační poplatky, nutné úpravy/opravy (před zařazením do užívání), zprostředkování, poradenské služby atd.

Ocenění vlastními náklady – zde jsou zahrnuty veškeré nepřímé i přímé náklady, které přímo souvisejí s vytvořením daného majetku.

Zde uvedené předpoklady způsobu ocenění, které jsou obsaženy v účetních předpisech, jsou také většinou platné i pro daňové účely. Avšak jisté rozdíly se mezi nimi najdou. Určení vstupní ceny nehmotného majetku je definováno v § 32a odst. 7 ZDP: „*Není-li v tomto zákoně stanoveno jinak, použijí se pro nehmotný majetek obdobně ustanovení pro*

*hmotný majetek.*¹⁷ Koncept určení vstupní ceny u hmotného majetku je ukotven v § 29 ZDP.

Součástí ocenění u DNM, případně jeho části, rovněž i technického zhodnocení DNM, je cena, za kterou byl majetek zakoupen a náklady spojené s uvedením majetku do stavu, který je způsobilý k užívání a náklady spojenými s pořízením takového majetku. Toto je stanoveno § 6 odst. 8 ZoÚ.

Ocenění jednotlivého DNM se navyšuje také o technické zhodnocení. Pro jeho účtování a zároveň odepisování má účetní jednotka oprávnění.

Pro zachycení postupu vlastním pořízením u DNM se používá účet 041 - jedná se o účet pořízení DNM. Je to účet, na kterém se koncentrují všechny podstatné náklady, které jsou spojené s pořízením a vstupují do ocenění tohoto majetku.

Tabulka 2: Vlastní pořízení DNM

Účetní operace	MD	Dal
DNM, který byl pořízen koupí nebo získáním práv		
- cena pořízení – v hotovosti	041	211
Náklady, které souvisí s pořízením (vstupují do ocenění majetku)		
- ve vlastních režijních nákladech	041	586
Pořízení DNM, který byl vytvořen vlastní činností		
- vnější náklady, které souvisí s pořízením	041	321, 211,325
- RPC či vlastní náklady	041	587
Pořízení DNM v podobě přijetí daru		
- vnější náklady, které souvisí s pořízením	041	321,211,325
- RPC	041	648

Zdroj: vlastní zpracování

Z pohledu účetního pojetí pořízení DNM zaujímá výjimečné postavení bezúplatné získání preferenčních limitů a emisních povolenek provozovatelem nebo prvním držitelem. Takovéto nabytí bez úplaty se účtuje a vykazuje jako poskytnutá dotace, a to ve výši ocenění RPC.

¹⁷ § 32a odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tabulka 3: Bezúplatné získání povolenek a preferenčních limitů

Účetní operace	MD	Dal
Bezúplatné získání povolenek na emise a preferenčních limitů držitelem prvním v pořadí a provozovatelem		
- ocenění RPC	016, 015	347

Zdroj: vlastní zpracování

V případě pořízení majetku vlastní činností se doporučuje zahrnout tyto vlastní náklady dané účetní jednotky do ocenění majetku. Avšak s novelizací vyhlášky účinné k 01. 01. 2016 je tento způsob účtování pozměněn. V předešlých obdobích byla aktivace těchto vynaložených nákladů vykazována do účtové skupiny 62 - jedná se o účet aktivace, která se přímo podílela na souhrnném vyšším obratu. Dnes je zachycována ve formě snížení nákladů v účtové skupině 58 - změny stavu zásob vlastní činností a aktivace.

Pokud v případě pořízení DNM a daného TZ nevznikají související náklady, je možné promítnout jeho pořízení přímo na vrub jednotlivých účtových skupin 01.

V tomto místě práce je nutné připomenout, že ocenění majetku pro daňové a účetní účely není vždy zcela shodné, a to ani při aplikaci shodných základních principů. DNM je nehmotným majetkem dle § 32a ZDP. Pro správný výpočet vstupní ceny je pro daňové účely nezbytné respektovat její vymezení, které je uvedeno v § 29 ZDP, který má v oblasti ocenění u určitých forem jeho pořízení odlišný přístup. Například majetek, který byl odkoupen na základě předčasného ukončení finančního leasingu nebo majetek, který byl pořízen díky účelově poskytnutému peněžnímu daru. Hodnotu takového účelově poskytnutého daru se snižuje základna pro výpočet daňových odpisů.

Vliv poskytnutých dotací

Pokud je DNM nebo jeho technické zhodnocení pořízeno na základě poskytnuté dotace, tak se ocenění tohoto majetku (resp. jeho technické zhodnocení) snižuje o tuto dotaci.

Výjimku tvoří bezúplatně získané preferenční limity a emisní povolenky nabyté prvním držitelem, popřípadě provozovatelem. Takovéto bezúplatné nabytí se účtuje i vykazuje rovnou jako poskytnutá dotace. Jejich ocenění není sníženo o částku, která je zaúčtována ve prospěch účtu 347 - ostatní dotace.

Tabulka 4: Ocenění DNM sníženého o dotace

Účetní operace	MD	Dal
Ocenění DNM sníženého o dotaci		
- ze státního rozpočtu	346	041
- ostatní	347	041

Zdroj: vlastní zpracování

Poněkud více problematické je určit moment, kdy se bude o dotaci (a tedy i o snížení ocenění tohoto DNM) účtovat. Za směrodatnou je považována skutečnost, která určuje moment možného účtování dotací.

Tabulka 5: Ocenění DNM sníženého o dotace a uvedeného do užívání

Účetní operace	MD	Dal
Ocenění DNM sníženého o dotaci		
- uveden do užívání	346, 347	01x

Zdroj: vlastní zpracování

V případě poskytnutí dotace za účelem úhrady úroků, které se nezahrnuly do ocenění DNM nebo technického zhodnocení DNM, se oceněný majetek nesníží a dotace se zaúčtuje ve prospěch účtu 668 - ostatní finanční výnosy.

Technické zhodnocení

Za samostatnou skupinu v rámci DNM lze považovat technické zhodnocení DNM, a to od výše ocenění, která je určena účetní jednotkou pro zařazení majetku do skupiny „dlouhodobý nehmotný“, k jehož odepisování a zároveň účtování je kompetentní nabyvatel, který disponuje užívacími právy k DNM, o kterém se neúčtuje jako o majetku.

Takovou další skupinou v rámci DNM je technické zhodnocení drobného nehmotného majetku (opět od částky, která je stanovena rozhodnutím účetní jednotky pro zařazení daného majetku do skupiny „dlouhodobý nehmotný“), jímž jsou výše uvedené složky majetku (výjimku tvoří goodwill, preferenční limity, povolenky na emise skleníkových plynů), jestliže jejich doba použitelnosti přesahuje 1 rok. Pokud výše jejich ocenění nepřesahuje částku stanovenou účetní jednotkou, účtují se přímo do nákladů.

Na technické zhodnocení lze nahlížet dvěma odlišnými pohledy, a to účetními a daňovými předpisy. Pro vymezení pojmu technické zhodnocení DNM je rozhodující účetní pojetí, které je dané vyhláškou č. 500/2002 Sb., § 47 odst. 4:

„Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“ (§ 6 odst. 1 věta první) a „B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ nebo v případě majetku vykazovaného v položce „B.II.1.2. Stavby“ dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Pokud je stavba oceněna podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona, pak účetní jednotka postupuje při určení hranice významnosti přiměřeně. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.“¹⁸

Zásahy do majetku jsou považovány za technické zhodnocení až v okamžiku, kdy jejich ocenění přesáhne částku stanovenou účetní jednotkou. Náklady na technické zhodnocení tvoří souhrn nákladů na dokončené zásahy za dané účetní období.

Definice technického zhodnocení nehmotného majetku je uvedena v ZDP § 32a odst. 6. V tomto zákoně jsou za technické zhodnocení považovány výdaje na (ukončené) rozšíření vybavenosti či použitelnost tohoto majetku nebo zásahy, které změní jeho účel, jestliže po ukončení u nehmotného majetku překročí částku 40 000,- Kč.

Na rozdíl od technického zhodnocení, které je vymezeno v § 33 ZDP, není dle § 32a odst. 6 ukládána povinnost hodnotu individuálních zásahů, které jsou provedeny na tomto nehmotném majetku během jednoho zdaňovacího období, sečíst. Každý ucelený majetkový zásah je tak posuzován samostatně.

Oceňování nehmotného majetku podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

¹⁸ § 47 odst. 4 vyhlášky 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.

Oceňování majetkových práv lze nalézt v zákoně č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a vyhlášce č. 540/2002 Sb., k zákonu o oceňování majetku. Tento zákon užívá z velké části výnosový způsob a volitelně připouští ocenění obvyklou cenou ze zákona stanovených podmínek. Za cenu obvyklou se považuje cena, které by se dosáhlo při prodeji stejného nebo podobného majetku (služby) v běžném tuzemském obchodním styku ke dni ocenění. Touto cenou se však neoceňují majetková práva, která vyplývají z práv na označení, práv průmyslových a výrobně technických poznatků, některých majetkových práv, která souvisí s právem pořizovatele databáze a právem autorským. Tato majetková práva jsou oceňována výnosovým způsobem, jak je popsáno v § 17 zákona č. 151/1997 Sb.: „Majetková práva, která jsou obsahem průmyslových práv¹⁹ a práv na označení²⁰ nebo vyplývající z jejich užití, a výrobně technické a obchodní poznatky (know-how), majetková práva, kterou jsou obsahem práv souvisejících s právem autorským, s výjimkou práv výkonných umělců, a majetková práva pořizovatele databáze,²¹ se oceňují výnosovým způsobem, a to jako součet diskontovaných budoucích ročních čistých výnosů vyplývajících z užívání těchto práv ode dne ocenění, s možností zohlednění míry zastarání. Způsob diskontování stanoví vyhláška.“

Snížení ocenění DNM

Dojde-li ke snížení ocenění DNM, které je trvalé, účtuje se takovéto snížení prostřednictvím opravek (07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku). Současně je potřebné upravit odpisový plán. Jedná-li se o přechodné snížení, účtuje se snížení DNM pomocí opravných položek při uzávěrkách účetních knih. Pokud je při inventarizaci zjištěna nižší užitná hodnota DNM než zůstatková cena (ZC), pak se vytváří opravná

¹⁹ Například zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech a průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích. Zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech.

²⁰ Například zákon č. 457/2001 Sb., o ochraně označení původu výrobků, zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách.

²¹ Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon).

položka. Jestliže nejsou důvody pro snížení ocenění tohoto majetku, poté se tato opravná položka zruší.

Pozn.: O zvýšení ocenění u DNM se neúčtuje.

2.3 Pořizování dlouhodobého nehmotného majetku

„Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.“²²

DNM je pořizován:

- vytvořením vlastní činností;
- koupí;
- získáním práv na výsledky duševní tvůrčí činnosti;
- bezúplatným nabytím (darováním, zděděním);
- převodem na základě zvláštních právních předpisů;
- vkladem dlouhodobého majetku;
- převedením z osobního vlastnictví do podnikání.

Pro správné ocenění a techniku účtování je nezbytné správně určit formu pořízení DNM.

2.4 Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání

Než se začne majetek odepisovat, je nutné uvést ho do stavu, který je způsobilý k užívání. Tímto okamžikem se teprve pořízené aktivum stane dlouhodobým majetkem se všemi

²² Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

náležitostmi. Tento daný moment je rozhodný jak pro určení vstupní ceny, tak i pro zahájení odepisování majetku.

Definici zařazení DNM do užívání je uvedena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 6 odst. 8:

„Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořízovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořízovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.“²³

Účetně se zařazení DNM do užívání promítne zvýšením hodnoty na účtech účtové skupiny 01.

Tabulka 6: Zařazení DNM do užívání

Účetní operace	MD	Dal
Zařazení DNM do užívání	01x	041

Zdroj: vlastní zpracování

2.5 Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku

Hodnota dlouhodobého majetku při pořízení se nepromítá jednorázově na vrub nákladů. Výdaje na tento majetek jsou uplatňovány postupně v odpisech. Tyto odpisy vyjadřují, míru používání a opotřebení. Odpisy lze rozdělit na dvě základní skupiny. Účetní odpisy, které jsou uskutečněny podle ZoÚ, a na daňové odpisy, které vymezuje ZDP.

Účetní odpisy

Účetní odpisy jsou pro účetní jednotku povinné. DNM se odepisuje dle § 28 ZoÚ a § 56 VyZÚ.

²³ § 6 odst. 8 vyhlášky 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.

U účetních odpisů dochází nepřímo k projevu stálého snížení hodnoty DNM postupně během jeho užívání. Pomocí oprávek dochází k zjištění ZC a k vyjádření výše odpisů. Účetní jednotka má povinnost sestavit odpisový plán, který je nutný pro výpočet odpisů DNM a jejich uplatnění. „Účetní odpisy se počítají od okamžiku zaevidování majetku na majetkových účtech, z ceny, ve které je majetek pořízen, jen do výše jeho ocenění v účetnictví.“²⁴

Odlišný způsob účetního odepisování je uplatněn u goodwillu. Ten se odepisuje rovnoměrně nejdéle do 60 měsíců od jeho nabytí v obchodním závodě, nebo ode dne, který je rozhodný pro přeměnu, a to podle svého charakteru, do nákladů – v případě kladného goodwillu, nebo do výnosů – v případě záporného.

Uplatnit účetní odpisy do základu daně je možné jen v případech, které jsou ustanoveny § 24 odst. 2 písm. v) ZDP: u nehmotného majetku, jenž se z pohledu ZDP nepovažuje za nehmotný majetek ve smyslu § 32a ZDP. Účetní odpisy nehmotného majetku je možné zahrnout do daňového základu jedině v případě, že vstupní cena tohoto majetku nepřesáhne částku 60 000,- Kč.

„Drobný dlouhodobý majetek se účetně odepisuje například lineárně, nebo systémem 50 % pořizovací ceny při zařazení a zbytek při vyřazení z majetku poplatníka atd. Pokud to nezkrusí výsledek hospodaření (při posouzení zásady významnosti), není nutno drobný dlouhodobý majetek odepisovat a je možno ho jednorázově zahrnout do nákladů, potom jednorázově ovlivní i základ daně z příjmů.“²⁵

Prostřednictvím odpisů DNM se náklady na pořízení tohoto majetku převádějí do výsledku hospodaření (účetní odpis) a do základu daně z příjmů (daňový odpis).

²⁴ HASPROVÁ, Olga a Zdeněk BRABEC. *Základy účetnictví podnikatelských subjektů*. Vydání 2. aktualizované. Liberec: Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, Katedra financí a účetnictví, 2019, s. 107. ISBN 978-80-7494-490-1.

²⁵ MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016, s. 82. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.

- Účetní odpisy jsou větší než daňové odpisy – základ daně se o rozdíl zvýší;
- účetní odpisy jsou menší než daňové odpisy – základ daně se o rozdíl sníží.

Daňové odpisy

Uvedená problematika daňových odpisů je uvedena v zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. U nehmotného majetku je jejich užití závislé na momentu zařazení do DNM. Dle § 32a odst. 1 ZDP se odepisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, software a jiný majetek nehmotné povahy za podmínek – jestliže, byl majetek nabyt úplatně, vytvořen vlastní činností, darováním, vkladem, děděním a jeho vstupní cena přesáhla 60 000,- Kč a doba použitelnosti u tohoto majetku je delší než 1 rok, pak splňuje podmínky pro daňový odpis.

Roční odpisy související s právem užívání nehmotného majetku na dobu určitou, se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby, která je stanovena ve smlouvě. V případě, že není ujednána smlouva na dobu určitou, je nehmotný majetek odepisován rovnoměrně, a to po maximální přípustnou dobu stanovenou zákonem.²⁶ Odpisy nehmotného majetku je nutné stanovit s přesností na celé měsíce, respektive na celé dny (v případě majetku s právem užívání).

Tabulka 7: Odpisy DNM

Dlouhodobý nehmotný majetek	Doba odepisování
Audiovizuální dílo	nejméně 18 měs.
Software	nejméně 36 měs.
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	nejméně 36 měs.
Ostatní nehmotný majetek	nejméně 72 měs.

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud se zvýší vstupní cena prostřednictvím TZ a sníží se o uplatněné odpisy od následujícího měsíce po měsíci, kdy bylo TZ ukončeno, odepisuje se bez přerušení rovnoměrně.

²⁶ §32a ZDP

Tabulka 8: Odpisy DNM při zvýšení vstupní ceny pomocí TZ

Dlouhodobý nehmotný majetek	Doba odepisování
Audiovizuální dílo	nejméně 9 měs.
Software	nejméně 18 měs.
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	nejméně 18 měs.
Ostatní nehmotný majetek	nejméně 36 měs.
Nehmotný majetek s užívacím právem na dobu určitou	do ujednaného termínu

Zdroj: vlastní zpracování

2.6 Vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku

Vyřazení je uskutečňováno zejména:

- prodejem;
- bezúplatným převodem nebo darováním;
- likvidací;
- vkladem majetku do jiné společnosti;
- v důsledku manka nebo škody;
- převodem z podnikání do osobního užití.

Aby mohl být nehmotný majetek účetně vyřazen, musí se nejdříve doúčtovat oprávky do plné výše pořizovací ceny jednorázovým odpisem zůstatkové ceny. Způsob vyřazení má vliv na způsob účtování i na možné posouzení dopadů takovéto operace vzhledem k ZDP. Dlouhodobý nehmotný majetek, který se neodepisuje, lze vyřadit pouze v pořizovací ceně.

Tabulka 9: Způsoby vyřazení nehmotného majetku a jejich důsledky

Vyřazení	Zvláštní úprava
Prodaný DNM, který je také nehmotným majetkem v souladu s § 32a ZDP: - ZC a majetek, který byl vyřazen v historickém ocenění	ZDP § 32a odst. 7 a ZDP § 24 odst. 2 písm. b)
Darování DNM: - ZC a majetek, který byl vyřazen v historickém ocenění	ZDP § 25 odst. 1 písm. o)
Vyřazený DNM z důvodu škody nebo manka: - ZC a majetek, který byl vyřazen v historickém ocenění	ZDP § 24 odst. 2 písm. c) ZDP § 24 odst. 2 písm. l) ZDP § 25 odst. 1 písm. n)
Vyřazený DNM v důsledku likvidace: - ZC a majetek, který byl vyřazen v historickém ocenění	ZDP § 32a odst. 7

Zdroj: vlastní zpracování na základě CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017, s. 105, 106. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-068-3.

3. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku z hlediska IAS/IFRS

Výbor pro mezinárodní účetní standardy přibližuje účetní pravidla a výkazy různých zemí a činí tak pomocí Mezinárodních účetních standardů (IAS – International Accounting Standards). IAS byly platné po celém světě. Tyto účetní normy však nebyly závazné. Jednotlivé účetní jednotky po celém světě je dle vlastního uvážení přijímaly. Od roku 2003 jsou tyto standardy vydávány pod názvem: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Proč se tyto standardy přejmenovaly? Jednalo se o zdůraznění skutečnosti, že nejde o účtování, ale o regulace účetního výkaznictví. V roce 2004 ČR vstoupila do Evropské unie (EU) a pro podniky, které obchodovaly na otevřených trzích EU a podniky, které jsou v konsolidaci, se staly při sestavování účetních výkazů tyto standardy IFRS/IAS závazné.

3.1 Vymezení nehmotných aktiv

Vymezení, zúčtování a ocenění tohoto aktiva lze nalézt ve standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva (Intangible Assets). Pod pojmem nehmotné aktivum si lze představit nepeněžité aktivum, které je identifikovatelné a nemá fyzickou podstatu.

Ne všechna aktiva splní podmínky standardu pro rozpoznání a vykázání v účetní rozvaze. Ve standardu jsou relativně podrobně a přesně dané podmínky rozpoznání s ohledem na charakter, který je specifický u těchto položek. Musí se prokázat dostatečná jistota, že vykazované nehmotné aktivum vynese účetní jednotce v budoucnosti ekonomický prospěch.²⁷ Je důležité přesně definovat a odlišit budoucí efekt od efektu z ostatních aktiv a spolehlivě jej ocenit. Také je třeba analyzovat rizika, která jsou spojená s ochranou přivlastňování užitků z daných aktiv. V úvahu se musí vzít, je-li zamezen přístup třetí

²⁷ Je chápán jako jeho potenciál pomoci nepřímo nebo přímo k dosažení toku peněz (Cash flow) a peněžních ekvivalentů (krátkodobé a vysoce likvidní investice) účetní jednotce.

strany k potenciálu, který je z nehmotného aktiva a také zabezpečit výlučné přivlastnění užiteků (z aktiv plynoucích) účetní jednotkou. (Dvořáková, 2017)

Nehmotná aktiva jsou – patenty, programy, autorská práva, obchodní značky, podíly na trhu, seznamy zákazníků, marketingová práva, povolení k určité činnosti, filmy atd.

Předmětem IAS 38 nejsou – goodwill a jiná nehmotná aktiva, která jsou zahrnuta v jiných standardech, finanční aktiva, nehmotná aktiva, která vyplývají z pojistných smluv a práva k nerostným bohatstvím. (Dvořáková, 2017)

Goodwill lze definovat jako aktivum, které představuje budoucí ekonomický prospěch vyplývající z ostatních nabytých aktiv v podnikové kombinaci, které není možné samostatně identifikovat a zaúčtovat je odděleně. Goodwill je řešen v rámci IFRS 3 (Podnikové kombinace).

Nehmotná aktiva v IAS 38 jsou vykazována v individuální uzávěrce, ale IFRS 3 vyžaduje nehmotná aktiva nabytá v rámci akvizice (koupě) nového podniku. Automaticky se považuje za splněné kritérium možného ekonomického prospěchu, pokud nehmotné aktivum bylo nabyto akvizicí. Lze nalézt rozdíly v českých účetních předpisech a IFRS pro úpravu akvizic. České předpisy umožňují volbu přecenění už vykázaných aktiv. IFRS nařizuje, aby se přecenili nejen již vykázaná aktiva, ale i nevykázaná identifikovatelná nehmotná aktiva.

Aby bylo nehmotné aktivum správně rozpoznáno a vykázáno, je nutné, aby takovéto aktivum splňovalo obecnou definici, která je zformulovaná v Koncepčním rámci. Koncepční rámec formuluje aktivum jako zdroj, který je kontrolovaný společností. Je výsledkem předešlých událostí a od kterého očekává společnost budoucí ekonomický užitek. Takovýto budoucí ekonomický užitek musí být dostatečně jistý a dané aktivum spolehlivě ocenitelné.

Tabulka 10: Dosavadní struktura Koncepčního rámce

Číslo kapitoly	Název kapitoly	Poznámky
1.	Cíl účetního výkaznictví pro obecné účely	Nová, přepracovaná součást Koncepčního rámce
2.	Koncept vykazující jednotky	Kapitola není součástí platného Koncepčního rámce, je však rozpracovaná v draftu ED/2015/3.
3.	Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací	Nová, přepracovaná součást Koncepčního rámce.
4.	Koncepční rámec (1989): - základní předpoklady - prvky účetních výkazů - rozpoznání (uznání) prvků účetních výkazů - ocenění prvků účetních výkazů - koncept uchování kapitálu	Zbývající text z původního Koncepčního rámce z roku 1989. Pozn.: Nová verze uvedených tematických okruhů je rozpracována v draftu ED/2015/3.

Zdroj: DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 27. ISBN 978-80-265-0692-8.

Podmínky, které jsou důležité k rozpoznání daného aktiva: identifikovatelnost, kontrola (ovládání) aktiva. Problém může nastat u nehmotných aktiv u dostatečně spolehlivého odhadu budoucí užitečnosti aktiva a ocenění. (Dvořáková, 2017)

Identifikovatelnost

„Nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže:

- je možno jej oddělit od účetní jednotky a například prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci buď samostatně, nebo společně se souvisejícími smlouvami, aktivem či závazkem; nebo
- jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona (ať už je od účetní jednotky oddělitelné – převoditelné na jiný subjekt, či nikoliv).“²⁸

²⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 98. ISBN 978-80-265-0692-8.

Pokud je nehmotné aktivum součástí hmotného nosiče, je důležité posoudit, která ze složek je podstatnější, a dle toho je dané aktivum monitorováno a vykázáno jako hmotné, nebo nehmotné.

Příkladem může být software, který je podmínkou pro fungování operačního systému počítače (hmotné zařízení). Software se stává součástí ocenění hmotného aktiva, jelikož software bez počítače v takovémto případě není žádoucí. Významným nositelem efektu je tedy hmotné aktivum. Opačný případ by byl, kdyby se jednalo o software určený pro vedení účetnictví – nejedná se tedy o nedílnou součást hardwaru a funkčnost počítače není na něm závislá. Proto efekt přináší samotný software, který je sám o sobě identifikovatelným užitekem.

Kontrola (ovládání)

Jedná se o specifickou záležitost, která umožní výlučné přisvojení efektů plynoucí z aktiv. Důležitou podmínkou je nejen právo (pravomoc) dosáhnout budoucího ekonomického efektu, ale i to, jestli účetní jednotka může omezit jiným subjektům přístup k takovému prospěchu (např. ochrana průmyslových práv). Pravomoc zpravidla vychází ze zákonných práv, která jsou spojena s nehmotným aktivem (licence, patenty). Jestliže neexistují takováto práva, je o to podstatnější ochrana nehmotných aktiv pomocí zamezení přístupů ostatních subjektů k aktivu (utajení postupu, receptury atd.).

Právní vymahatelnost nároku na výlučné přivlastňování užitku z tohoto aktiva není nutnou podmínkou pro kontrolu aktiva. Pokud není nárok právně vymahatelný, účetní jednotka bude těžce dokazovat, že kontrola nad daným aktivem je natolik důvěryhodná, aby mohla aktivum vykázat v rozvaze. (Dvořáková, 2017)

3.2 Uznání a ocenění nehmotných aktiv

Jedním z požadavků IAS 38 je i splnění kritéria uznání:

- existence pravděpodobnosti, že budoucí ekonomické užitky vztahující se k nehmotnému aktivu budou plynout do podniku;

- lze spolehlivě stanovit pořizovací náklady daného nehmotného aktiva.

Pokud nejsou splněna tato výše uvedená kritéria, podnik nesmí vykazovat nehmotné aktivum v rozvaze, nehledě na způsob pořízení.

IAS 38 rozlišuje 5 způsobů pořízení nehmotného aktiva:

- samostatné pořízení nehmotného aktiva;
- nehmotné aktivum pořízené v rámci podnikové kombinace;
- nehmotné aktivum pořízené prostřednictvím státní dotace;
- nehmotné aktivum pořízené směnou za jiné aktivum;
- nehmotné aktivum pořízené vlastní činností.

Způsob pořízení nehmotného aktiva se následně promítne i do způsobu jeho ocenění.

Oceňování nehmotného aktiva probíhá v okamžiku pořízení, nebo v průběhu držení aktiva. Pokud se jedná o ocenění v moment pořízení, je to buď majetek vytvořený vlastní činností, nebo pořízený v rámci koupě společnosti. V případě ocenění aktiva v průběhu držení se jedná o model historických cen nebo přecenění na fair value.

Prvotně se nehmotné aktivum oceňuje pořizovacími náklady.

3.2.1 Ocenění v okamžiku pořízení

V případě pořízení nákupem je nehmotné aktivum oceňováno pořizovací cenou (pořizovacími náklady), které v sobě zahrnují všechny náklady nutně k tomu vynaložené. Výdaje, které se nezahrnují do pořizovacích nákladů, jsou: náklady na reklamu a prezentaci nových výrobků, zaškolení zaměstnanců atd.

Při bezplatném pořízení (formou státních dotací nebo přidělením licence, výrobních kvót atd. státem) je toto aktivum oceňováno fair value.

Pořízení směnou – zde je nutné rozlišit, jestli se jedná o tzv. „komerční transakce“, a zda při transakcích vznikla ztráta/zisk, nebo nikoliv. Komerční povaha je definována

standardem, pokud jsou odlišné peněžní toky charakteristické pro poskytnuté aktivum od peněžních toků očekávaných od nabytého aktiva nebo jeho ziskovost.

Nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností

V některých případech je obtížné určit moment, kdy lze s dostatečnou jistotou rozpoznat, že nehmotné aktivum bude tvořit budoucí ekonomický prospěch (tj. základní podmínka pro rozpoznání aktiva).

Problém může nastat i v otázce spolehlivého ocenění interně vytvořeného nehmotného aktiva. Obtížně lze odlišit náklady, které jsou vynaložené na určité vytvořené nehmotné aktivum od interně tvořených nákladů na goodwill nebo od nákladů spojených s běžnou činností.

Aby bylo interně vytvářené nehmotné aktivum správně rozpoznáno, je důležité určit, v které fázi vytváření se aktivum nalézá. Jedná se o dvě fáze: fáze výzkumu a fáze vývoje.

Fáze výzkumu

Výsledek výzkumu není uznán jako samostatné aktivum. Náklady, které se vynaloží na výzkum, ovlivňují výsledek hospodaření v období, ve kterém byly vynaloženy. Teprve ve fázi vývoje lze dostatečně prokázat, že činnost výzkumu bude úspěšně dokončena a v budoucnu přinese užitek. Vyvíjené aktivum je poté rozpoznáno, v rozvaze vykázáno a pořizovacími náklady oceněno. Pořizovací náklady zahrnují veškeré vynaložené náklady od momentu, kdy bylo rozpoznáno dané aktivum. (Dvořáková, 2017)

„Fáze výzkumu lze charakterizovat jako:

- *činnosti směřující k získávání nových poznatků;*
- *vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání;*
- *hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb, včetně vyhodnocení výsledných variant.“²⁹*

²⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 100. ISBN 978-80-265-0692-8.

Fáze vývoje

Nehmotná aktiva jsou aktivována, pokud splňují níže uvedené předpoklady:

- týkající se úspěšného dokončení
 - možnost reálně dokončit vývoj;
 - úmysl dokončit vývoj;
 - dostupnost zdrojů (finančních, technických...) pro dokončení;
- jistota budoucího výsledku
 - schopnost dokazující, že účetní jednotka nehmotné aktivum využívá, nebo jej prodá;
 - spolehlivost ocenění nákladů, které jsou vynaloženy na pořízení nehmotného aktiva.

Z výše uvedených charakteristik vyplývá, že v souladu se zásadou opatrnosti standard vyžaduje velmi přesné zajištění prokázání jistoty, že dané aktivum přinese budoucí užitek.

IAS 38 nepovoluje aktivovat náklady, které jsou vynaložené na vytvoření obchodních značek, seznam zákazníků, název periodik a dalších podobných nehmotných aktiv. Ty se následně stanou součástí interně generovaného „prvotního“ goodwillu. Goodwill se projeví teprve až v okamžiku nákupu společnosti (akvizice majetková nebo kapitálová), kdy kupující projeví ochotu „příplatit si“ nad fair value čistého aktiva, které tvoří nakupovaný podnik nebo jeho část.³⁰

„Prvotní“ goodwill se skládá ze dvou základních složek – společností vytvořený goodwill a goodwill z příznivých vnějších okolností.

Interně vytvořený goodwill

³⁰ V majetkové akvizici je goodwill rozdíl mezi kupní cenou společnosti a hodnotou čistých aktiv společnosti.

Je důsledkem vzniku toho, že účetní jednotka funguje principiálně jako systémově vzájemně propojený organismus, jenž je schopen pomocí synergií vytvářet efekt. Jinak řečeno, hodnota dané účetní jednotky je ve všech případech vyšší než hodnota separátních součástí prodaných na trhu.

V průběhu činnosti účetní jednotky je tvořeno její dobré jméno pomocí kvalifikovaného personálu, důkladné firemní politiky, kvalitních výrobků či zboží, reklamou, postoje účetní jednotky k environmentální otázce atd. Na vytvoření dobré pověsti firma často vynakládá značné prostředky.

Prvotní goodwill dále tvoří nehmotná aktiva, která jsou vytvořena účetní jednotkou v průběhu její činnosti, ale nejsou aktivována, protože nesplnila kritéria pro rozeznání aktiv v rozvaze. Při koupi podniku jsou tyto skupiny nehmotných aktiv oddělovány, aby bylo možné s nimi i nadále samostatně zacházet ve shodě s jejich podstatou. Prvotní goodwill spoluvytváří i vliv vnějšího okolí, ve kterém působí účetní jednotka. Tato část goodwillu je ovlivněna teritoriálním umístěním podnikatelských činností, přírodními podmínkami apod.

V oblasti výdajů, které jsou vynaložené na vývoj, může docházet, v závislosti na konkrétní problematice daňové úpravy s ohledem na IAS 12 (Daně ze zisku), k vytvoření odloženého daňového závazku, jestliže jsou vývojové výdaje odpočteny pro účely vypočtení daňového základu. Avšak ve shodě s IAS 38 dochází ke vzniku nehmotného aktiva. (Dvořáková, 2017)

Nehmotné aktivum pořízené v rámci koupě společnosti

Pořizovací cena nabytého aktiva v rámci firemní kombinace je jeho fair value ke dni akvizice. Je nutné přezkoumání, zda nabývané aktivum splní podmínky rozpoznávání nehmotných aktiv. Nabyvatel akceptuje a samostatně vykáže i nehmotná aktiva, která ve své závěrce nabývaná firma nevykázala, pokud dodrží kritéria pro určení (rozeznání) nehmotného aktiva.

Ukazatele rozpoznání nehmotného aktiva, které nabývaná firma nevykazovala v účetní závěrce:

- Možnost spolehlivě určit fair value aktiva, existuje-li trh s určeným aktivem. Existence trhu (poptávky) současně dokládá použitelnost oceňovaného aktiva, je-li někdo ochotný nehmotné aktivum koupit, pak bude také možné aktivum kontrolovat.
- Účetní jednotka umí spolehlivě posoudit fair value např. vykalkulováním budoucích příjmů, které jsou od aktiva očekávány. V tomto konkrétním bodě je větší potřeba zvážit jistou kontrolu nabývaného aktiva.
- Možnost určit dobu použitelnosti nabývaného nehmotného aktiva. Je zde nutné, aby byla dodržena podmínka kontroly nad nehmotným aktivem a také požadavek spolehlivého ocenění daného aktiva. (Dvořáková, 2017)

Nově určeným nehmotným aktivem může být při firemní kombinaci: nedokončené výzkumy a vývoje, databáze zákazníků, obchodní značka apod. Je-li součástí nabývané firmy probíhající výzkumná činnost, při účetním zachycení následných nákladů, které jsou nezbytné pro pokračování projektu, bude firma postupovat dle pravidel, které jsou dané standardem pro aktivaci nákladů spojených s výzkumem a vývojem. Může jít i o získané nehmotné aktivum, které je nabyto společně s hmotným aktivem. Poté je samostatně rozpoznána skupina aktiv, která se skládá z hmotné části a z aktiva nehmotného, které nelze samostatně prodat.

Cílem je rozeznat všechna aktiva nehmotné povahy a separovat je od goodwillu (neidentifikovatelný a neodepisovatelný). U goodwillu je nutné pravidelně ověřovat, zda nedošlo k redukcí jeho hodnoty.

3.2.2 Ocenění v průběhu držení aktiva

Následné náklady vynaložené v souvislosti s již zaúčtovaným a vykázaným nehmotným aktivem jsou TZ, pokud navýší užitek, který plyne z aktiva, a jsou-li spolehlivě nacenitelné a přiřaditelné k nehmotnému aktivu. Pro aktivaci následného nákladu platí tytéž podmínky, jako při pořízení aktiv ve vlastní režii. Náklady, které se vynaloží ve výzkumné fázi, se neaktivují a sníží výsledek hospodaření v době, kdy byly vynaloženy. IAS 38 připouští při oceňování k bilančnímu dni model historických cen i model přecenění na fair value. (Dvořáková, 2017)

Model historické ceny

U tohoto modelu je po výchozím ocenění nehmotné aktivum amortizováno, jestliže lze určit dobu použitelnosti aktiva, a je-li cena v souladu s IAS 36 (Snížení hodnoty aktiva) snížena o případné snížení hodnoty.

Model přecenění na fair value

Tento model přeceňuje periodicky na fair value. Míra přeceňování je dána vývojem tržních cen, aby ocenění odpovídalo aktuální hodnotě fair value. Dále se přeceněné nehmotné aktivum amortizuje (u nehmotných aktiv se nepoužívá odepisování), jestliže je určena doba použitelnosti – tato problematika bude rozebírána v následující podkapitole. V souladu s požadavkem IAS 36 je nadále snižována účetní hodnota daného aktiva.

Pokud si zvolí účetní jednotka tento model pro určitou skupinu nehmotných aktiv, v rozvaze vykazovanou samostatně, musí oceňovat ve fair value veškerá nehmotná aktiva, která jsou zařazena do takovéto skupiny.

Zásadní podmínkou, jak nehmotná aktiva přecenit, je existence trhu, který je aktivní. Možnost alternativního určení hodnoty fair value je velmi nespolehlivá. Standardem je vyžadován přechod na model historických cen, jestliže by aktivní trh s určenými aktivy přestal existovat. To by znamenalo, že by se přestalo přeceňovat a pokračovalo by se v již započaté amortizaci. Neexistence aktivního trhu naznačuje, že se snížila hodnota aktiva a je nutné realizovat test hodnoty aktiva.

Další důležitou podmínkou standardu je, že není možné použít model přecenění na fair value pro aktiva, která nešla v účetnictví předtím rozpoznat a ocenit na principu pořizovacích nákladů.

3.3 Určení doby použitelnosti nehmotných aktiv a jejich amortizace

Z tohoto pohledu dělí standard dlouhodobá nehmotná aktiva do dvou skupin:

- aktiva, u kterých lze stanovit dobu použitelnosti – pravidelná amortizace je závislá na době použitelnosti;
- aktiva, u kterých nelze stanovit dobu použitelnosti.

Jestliže nelze určit dobu použitelnosti, pak nejsou nehmotná aktiva amortizována. Každý rok musí účetní jednotka ve stejnou dobu přezkoumávat, zda nedošlo ke změně podmínek a okolností, které souvisí s využitím těchto aktiv, testovat snížení hodnoty aktiva ve shodě s IAS 36, a ověřit dobu použitelnosti, která by se mohla stát dobou určitelnou.

Na základě odborného odhadu je určena doba použitelnosti. Odhad bere v potaz např. očekávané konkurenční chování, životní cyklus aktiva, či případné právní restrikce omezující využití daného aktiva atd.

Nehmotné aktivum s určitelnou dobou použitelnosti

Tato nehmotná aktiva jsou amortizována. Účelem je systematicky odepisovat odepsatelné částky daného aktiva během jeho použitelnosti do hospodářského výsledku.

Po ukončení užívání nehmotného aktiva mohou nastat dvě varianty. První variantou je vyřazení aktiva v důsledku ukončení jeho využití a amortizace. V takovémto případě již není aktivum dále vykazováno v rozvaze podniku. Druhou variantou je prodej aktiva dalšímu podniku.

Nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti

Tento typ aktiva není amortizován. V souladu s IAS 36 musí podnik vykazovanou účetní hodnotu aktiva testovat. Cílem tohoto testování je ověření hodnoty daného aktiva. Samotný proces testování je definován pravidly IAS 36. Zjednodušeně řečeno spočívá ve srovnání:

- účetní hodnoty daného aktiva;
- zpětně získatelné částky daného aktiva – jedná se o vyšší z těchto dvou hodnot: hodnoty z užití a reálné hodnoty ponížené o náklady spojené s prodejem.

Amortizace

Pokud je odhadnuta doba použitelnosti, pak účetní jednotka dané nehmotné aktivum amortizuje. Amortizace je v podstatě stejná jako při výpočtu u DHM. Problematické může být u nehmotných aktiv určení vhodné metody amortizace. Vybraná metoda by měla být v souladu s vývojem očekávaného přínosu z nehmotného aktiva. V řadě případů je velmi obtížné odhadnout vývoj budoucího užitku, který je očekáván od nehmotného aktiva. Z tohoto důvodu je vhodné použít metodu lineárních odpisů. Podle standardu rovněž není nejvhodnější spojovat vývoj odpisů s očekávaným průběhem výnosů z činnosti.

Předpokládaná zbytková hodnota (částky nejsou v průběhu amortizace odepisovány) je určena pouze za předpokladu, že:

- existuje-li závazek třetí strany, že po ukončení užívání aktivum odkoupí;
- existuje-li aktivní trh s daným druhem aktiva, který umožňuje stanovit jeho zbytkovou hodnotu, a současně pokud je pravděpodobné, že daný trh bude existovat i ke konci doby použitelnosti daného aktiva.

Pokud účetní jednotka plánuje vyřazení nehmotného aktiva ještě před koncem jeho životnosti, je odhad zbytkové hodnoty daného aktiva proveden podle částky, kterou by byla účetní jednotka schopna získat prodejem vyřazovaného aktiva.

3.4 Uveřejnění a vyřazení nehmotných aktiv

Uveřejnění

Účetní jednotka musí dle standardu podávat informace o nehmotných aktivech separátně za každé jednotlivé konkrétní skupiny aktiv (např. licence, softwary, patenty atd.). V rámci předem definovaných skupin nehmotných aktiv musí být samostatně zveřejněny informace, které se týkají interně vytvořených aktiv a zbylých nehmotných aktiv. Díky této struktuře informací je uživatel účetních informací schopen posoudit různě riziková aktiva.

Dále je účetní jednotka povinna pro každou jednotlivou třídu nehmotných aktiv zveřejnit především:

- zda je možné či ne u jednotlivých skupin aktiv určit dobu použitelnosti;

u aktiv, které mají určitelnou dobu použitelnosti se dále zveřejňuje:

- odpisové procento nebo délka použitelnosti;
 - metoda amortizace;
 - hrubá účetní hodnota, oprávky a rovněž snížená hodnota aktiva ze začátku účetního období;
 - určení položek výsledovky, ve kterých jsou odpisy vykazovány;
- analýzu příčin jednotlivých změn účetní hodnoty daných nehmotných aktiv během účetního období, a to v této struktuře:
 - nově získaná aktiva;
 - aktiva držená pro prodej a jiné úbytky;
 - změny hodnoty (kladné/záporné), jenž vyplývají z přecenění na hodnotu fair value a zachycení redukce hodnoty podle IAS 36;
 - snížení hodnoty IAS 36, které je účtováno do nákladů;
 - zvýšení způsobené zpětným navýšením hodnoty, které je dle IAS 36 účtováno s dopadem do hospodářského výsledku daného období;
 - amortizace za dané období;
 - čisté kurzovní rozdíly plynoucí z převodu závěrky, jež jsou vyčíslené v zahraniční měně u zahraničního subjektu;
 - ostatní změny za dané účetní období.

U aktiv, u nichž není možné podle účetní jednotky určit dobu použitelnosti, je účetní jednotka povinna svá rozhodnutí odůvodnit a rovněž předložit jejich účetní hodnotu.

Výše uvedené požadavky na uveřejnění informací se ve velmi obdobné struktuře objevují i v řadě standardů, jenž se zaměřují na jednotlivé oblasti aktiv. Požadavky na zveřejnění informací je nutné vnímat především v souvislosti s jejich primárním cílem, jímž je redukce rizik daného uživatele spojených především s oceňováním. Díky zveřejnění informací je uživatel schopen oddělit jednotlivé složky, jež ve vymezené oblasti ovlivňovaly výsledek hospodaření.

Vyřazení aktiva

Pozbytí aktiva je možné např. z důvodu jeho prodeje – takovéto aktivum je odúčtováno standardním způsobem. Výsledný zisk či ztráta jsou následně vykazovány kompenzovaně ve výsledovce – ztráta nebo zisk vzniklý v důsledku vyřazení aktiva se vykazuje ve výsledovce jako rozdíl mezi zůstatkovou hodnotou nehmotného aktiva a čistým příjmem z vyřazeného aktiva. Naopak k úbytku nehmotného aktiva může dojít rovněž i díky začlenění mezi aktiva držena za účelem prodeje, jestliže daná účetní jednotka přestane aktivum používat a má v úmyslu jej prodat. Vyřazení je možné i v případě, že se nehmotné aktivum přestane používat a jeho účetní zůstatková hodnota se zaúčtuje do nákladů.

4. Komparace obou systému a jejich dopad do účetních výkazů

V ČR se účetní jednotka řídí ČÚS, případně zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou k tomuto zákonu, vše je součástí platných českých zákonů. Veškerou tuto legislativu vydávají čeští zákonodárci a vedení účetnictví v souladu s ní je závazné.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou sestavovány soukromou společností (Výbor pro mezinárodní účetní standard). Společnost se snaží přiblížit různé mezinárodní účetní standardy. Zavedení těchto standardů je povinné pouze pro firmy, které veřejně obchodují na trzích v rámci EU. I přesto se IAS/IFRS aplikují jen na sestavení výkazů, protože se výpočet daně řídí účetní legislativou konkrétní země.

V oblasti úprav nehmotných aktiv v rámci ČR a IFRS jsou podstatné rozdíly. Česká účetní legislativa se v porovnání s analytickým přístupem standardu příliš nezabývá nehmotnými aktivy.

„Uživatelé účetních informací zejména postrádají systematickou, konzistentní a přesnou úpravu, která by omezila vykazování rizikových nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností a zároveň zabránila nesystematickému vykazování nehmotných aktiv prostřednictvím položek časového rozlišení či dokonce absenci časového rozlišení těchto výdajů. Nešťastná je v tomto smyslu zejména úprava, která vylučuje aktivaci nehmotných aktiv vytvořených pro vlastní potřeby.“³¹

4.1 Vymezení nehmotných aktiv

ČÚS č. 013 rozděluje nehmotný majetek do přesně stanovených skupin. Dále je určena doba použitelnosti, která je delší než 1 rok. Podnik si také sám stanoví výši ocenění.

³¹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 106. ISBN 978-80-265-0692-8.

IAS 38 definuje aktivum jako nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu. Standard požaduje, aby nehmotné aktivum plnilo tato kritéria: identifikovatelnost, ovladatelnost a zároveň se od něj očekává, že přinese budoucí ekonomické užitky.

Odlišnosti nalezneme i v oblasti goodwillu. Dle české legislativy je goodwill chápán jako DNM. IFRS však rozlišuje mezi goodwillem vytvořeným podnikovou kombinací (řídí se dle standardu IFRS 3) a goodwillem vytvořeným interně činností podniku (není vykazován jako aktivum, nýbrž jako náklad).

4.2 Ocenění nehmotných aktiv

Další rozdíly lze pozorovat i v oblasti prvotního ocenění. V ČR je ocenění nehmotných aktiv založeno výlučně na bázi historických cen. Přeceňování DNM fair value na rozdíl od standardu není umožněno. Naopak u IFRS ocenění závisí na způsobu získání aktiva. U standardu existují tři možnosti ocenění – pořizovacími náklady, reálnou hodnotou, vlastními náklady.

4.3 Amortizace nehmotných aktiv

Dle českých právních předpisů jsou veškerá nehmotná aktiva (a to i včetně goodwillu) amortizována. V ČR jsou nehmotná aktiva vždy odpisována – varianta, že není možné určit dobu použitelnosti aktiva, jako je tomu v případě IAS 38, není v ČR přípustná. Struktura vykazovaných informací u nehmotných aktiv dle IAS 38 a v ČR je odlišná. Přímé srovnání jejich struktury tudíž není možné.

4.4 Vyřazení nehmotných aktiv

K vyřazení DNM dle ČÚS č.013 dochází k doúčtování opravek do plné výše pořizovací ceny. Dodatečný odpis se zaúčtuje na náležitý účet a následně je DNM vyřazen z evidence.

Narozdíl od české účetní legislativy, u IFRS platí, že výsledný zisk nebo ztráta z vyřazeného aktiva v důsledku prodeje, jsou následně vykazovány kompenzovaně

ve výsledovce – jako rozdíl mezi zůstatkovou hodnotou nehmotného aktiva a čistým příjmem z vyřazeného aktiva. Vyřazení je možné i v případě, že se nehmotné aktivum přestane používat a jeho účetní zůstatková hodnota se zaúčtuje do nákladů.

4.5 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka

Tím ale výčet rozdílů nekončí. Účetnictví dle úpravy v ČR nevyžaduje, na rozdíl od IFRS, vykazání úplného hospodářského výsledku. Účetní jednotky jsou povinny sestavit pouze výsledovku. Výsledovku je možné dle právní úpravy v ČR sestavovat v účelovém i druhovém členění. Většina účetních jednotek však sestavuje výsledovku za využití druhového členění. Za předpokladu, že se účetní jednotky rozhodnou pro sestavení výkazu v účelovém členění, jsou rovněž povinné v komentáři k účetním výkazům poskytnout informaci o druhovém členění. Na rozdíl od standardu IFRS vyžadují české účetní předpisy výrazně podrobnější strukturu výsledovky. Na druhou stranu v ČR není požadováno zveřejňovat odděleně výsledky z ukončovaných činností, jako je tomu v případě IAS 1. (Dvořáková, 2017)

4.6 Komentáře k účetním výkazům

V případě srovnání požadavků na obsah komentáře k účetním výkazům mezi ČR a IFRS je zřejmé, že standardy IFRS požadují poskytování velmi podrobných a analytických informací, které nejsou v ČR vyžadovány. Je ovšem nutné vzít v potaz, že výkazy sestavené dle metodiky IFRS mohou být velmi stručné, důsledkem toho jsou kladeny daleko větší požadavky na podrobnost komentáře k účetním výkazům. Přesto lze konstatovat, že české účetní předpisy nepožadují řadu informací. Jejich povinné poskytnutí by značně zvýšilo vypovídací schopnost účetních výkazů, a celkové účetní závěrky. V ČR není ustálená pevná struktura a obsah komentáře k účetním výkazům.

4.7 Shrnutí

IFRS oproti české účetní legislativě obsahuje Koncepční rámec, který definuje základní prvky účetních výkazů - aktiva, pasiva, náklady, výnosy, vlastní kapitál, kritéria pro rozpoznání, báze ocenění. Obecné požadavky kladené na účetní závěrku jsou doplněny jednotlivými standardy. Jsou zde definovány čtyři základní předpoklady: srozumitelnost, spolehlivost, srovnatelnost a relevantnost. V české legislativě lze nalézt požadavek na srozumitelnost, to se však týká kompletního účetnictví, a nejen závěrky jako je tomu v případě IFRS. Relevantnost neobsahuje česká legislativa přímo, ale je obsažena v zásadě materiality. Stejně je tomu i v případě spolehlivosti – je zahrnuta v zásadě věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Naopak srovnatelnost je vyjádřena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Definice a vymezení základních prvků účetní závěrky a podmínky jejich vykázání jsou v IFRS jasně definovány. Oproti tomu česká legislativa poskytuje podrobný výčet jednotlivých položek účetní závěrky. Definice a podmínky pro jejich vykázání však nejsou naší legislativou upraveny.

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy u DNM.

Tabulka 11: Rozdíly mezi ČÚS a IFRS

	České předpisy	IFRS	Standard
Definice nehmotných aktiv	Výčet jednotlivých položek DNM.	Nepeněžité aktivum	IAS 38
Náklady na výzkum/vývoj	Není rozlišována fáze výzkumu a vývoje. K aktivaci aktiv vytvořených vlastní činností dochází tehdy, jestliže jsou určena k obchodování nebo byla získána od jiných osob.	Striktně rozlišena fáze výzkumu a vývoje. Činnosti, které spadají do fáze výzkumu, jsou účtovány do nákladů. Činnosti, které spadají do fáze vývoje, jsou aktivovány do rozvahy.	IAS 38
Přecenění na reálnou hodnotu	Není povoleno.	Je povoleno pouze pod podmínkou, že reálná hodnota aktiva je určena aktivním trhem (splněno velmi výjimečně).	IAS 38
Odepisování	Aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nejsou obecně definována. Veškerá aktiva, která není možné odepisovat dle času nebo výkonů, se odepisují (s výjimkou emisních povolenek a preferenčních limitů). Definice zbytkové hodnoty chybí.	Aktiva jsou rozdělena do dvou skupin: 1) aktiva s určitelnou dobou použitelnosti; 2) aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti. První skupina aktiv se odepisuje do zbytkové hodnoty, případně do nuly. Časový interval odepisování není omezen. Druhá skupina aktiv se neodepisuje. Namísto toho jsou minimálně jedenkrát ročně testována na snížení hodnoty, nebo ještě častěji za předpokladu, že se vyskytnou indikace snížení jejich hodnoty.	IAS 38

Zdroj: vlastní zpracování

5. Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku ve společnosti ŠKODA AUTO a.s.

Praktická část práce je zaměřena na problematiku vykazování nehmotných aktiv ve společnosti ŠKODA AUTO a.s. v letech 2014 – 2018. Zde provedená finanční analýza nehmotného majetku společnosti je vypracována dle IFRS. Práce vychází z veřejně dostupných výročních zpráv.³²

Finanční situace společnosti

V roce 2014 vykazovala společnost finanční výsledky dle IAS/IFRS. V tomto roce se hodnota nehmotného a hmotného majetku zvýšila o 8,2 mld. Kč. To představuje navýšení o 9,8 % ve srovnání s předchozím rokem.

V roce 2015 i ve všech následujících letech byly finanční výsledky vykazovány dle metodiky IFRS. Hodnota u dlouhodobých aktiv zůstala zhruba na úrovni srovnatelného období. Na výzkum a vývoj společnost ŠKODA AUTO vynaložila 10,3 mld. Kč.

V roce 2016 se hodnota dlouhodobých aktiv mírně snížila oproti úrovni srovnatelného období. Společnost za výzkum a vývoj utratila 10,0 mld. Kč.

V roce 2017 hodnota dlouhodobých aktiv, oproti předešlému roku, vzrostla o 1,8 % na 106,7 mld. Kč. Náklady na výzkum a vývoj nových produktů vzrostly na celkových 15,4 mld. Kč.

V roce 2018 vzrostla hodnota dlouhodobých aktiv o 11,4 % na 118,9 mld. Kč. Společnost v tomto roce investovala do výzkumu a vývoje 22,5 mld. Kč.

³² <https://www.skoda-storyboard.com/cs/vyrocní-zpravy/>

5.1 Nehmotný majetek ve společnosti

Společnost nakoupený nehmotný majetek vykazuje v pořizovacích nákladech, které jsou sníženy o oprávkky a nahromaděné ztráty ze snížení hodnoty. Náklady na výzkum společnost zaúčtovává do výkazu zisku a ztráty. Náklady vynaložené na vývoj nových modelů značky ŠKODA a jiných produktů jsou vykazovány jako nehmotný majetek v souladu s IAS 38, a to za předpokladu, že příslušné náklady lze spolehlivě vyčíslit a že daný projekt bude úspěšný z pohledu technické a komerční proveditelnosti. Náklady aktivované na vývoj a další nehmotná aktiva, která byla vytvořena vlastní činností, jsou vykázána v pořizovacích nákladech, které byly sníženy o všechny nahromaděné odpisy a ztráty z redukce hodnoty. Za předpokladu, že nejsou splněny podmínky pro aktivaci, jsou náklady vykázány do výkazu zisku a ztráty v příslušném roce, v němž byly vynaloženy. Práva k použití výrobního zařízení jsou aktivována v položce nehmotný majetek. Aktivované náklady tvoří nejen přímé náklady, ale i režijní náklady.

V případě způsobilých nehmotných aktiv tvoří součást aktivovaných nákladů rovněž výpůjční náklady. Jedná se o úroky a ostatní náklady, které vynaložila účetní jednotka v souvislosti s vypůjčením finančních prostředků. Aktivum je považováno za způsobilé, pokud potřebuje více než jeden rok k přípravě pro zamýšlené použití. Aktivace výpůjčních nákladů je ukončena v okamžiku, kdy je dané způsobilé aktivum připraveno pro zamýšlené užití či prodej.

Vývojové náklady jsou odepisovány lineárně, a to od začátku výroby až po dobu životního cyklu firmou vyráběných produktů nebo komponentů. Odpisy, které byly vykázány v průběhu roku, jsou rozděleny do příslušných funkčních oblastí ve výkazu zisku a ztráty. U nehmotného majetku uplatňuje společnost rovnoměrné odpisy. Sazby odpisů jsou určeny dle očekávané doby životnosti nehmotného majetku.

Doba životnosti nehmotného majetku ve společnosti je stanovena takto:

Tabulka 12: Doba životnosti nehmotného majetku ve ŠKODA AUTO a.s. 2014 - 2018

Aktiva	2014	2015	2016	2017	2018
Aktivované vývojové náklady (podle životního cyklu výrobku)	2–12 let	2–9 let	1–9 let	1–9 let	1–7 let
Software	3 roky	3 roky	3 roky	3 roky	3 roky
Práva k výrobnímu zařízení	8 let	5 let	5 let	5 let	5 let
Ostatní nehmotný majetek	3–5 let	3–5 let	3–8 let	3–8 let	3–8 let

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Na konci každého účetního období se prověřuje doba životnosti a metoda odepisování.

Nehmotná aktiva, která nejsou připravena k užívání, se každoročně testují na případné snížení hodnoty a jsou vykazována v pořizovacích nákladech, které jsou sníženy o kumulované ztráty z takto sníženého aktiva. Odúčtování nehmotného majetku vzniká v důsledku prodeje, nebo jestliže společnost neočekává budoucí ekonomický užitek z používání nehmotného majetku či prodeje. Z odúčtování vzniklý zisk či ztráta, se stanovuje jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a účetní hodnotou daného aktiva. Ty jsou zaúčtovány do výkazu zisku a ztrát v období, ve kterém je dané aktivum odúčtováno.

Vykazování výnosů z nehmotného majetku

Výnosy, které plynou z jednorázových licencí, společnost vykazuje v moment transferu nehmotných práv, případně v okamžiku dílčích plnění. Výnosy získané z kusových licencí jsou vykazovány podle množství vyprodukovaných vozů v jednotlivých letech.

Dotace na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

Dotace určené k pořízení nového DNM, a to včetně nepeněžních dotací v reálné hodnotě, vykazuje podnik jako snížení hodnoty DNM.

Doba životnosti nehmotných aktiv

Vychází z předpokladu založeného na zkušenostech podniku s podobným druhem aktiv. ŠKODA AUTO a.s. bere při odhadu doby životnosti v potaz očekávaný ekonomický užitek

těchto aktiv s přihlédnutím ke změnám ve výrobním programu a s ohledem na využití kapacit těchto aktiv.

Tabulka 13: Účetní zůstatkové hodnoty nehmotných aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč)

	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Nehmotná aktiva	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
Průměrná doba životnosti	7 let	7 let	7 let	6 let	6 let

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že společnost měla v předchozích letech průměrnou dobu životnosti 7 let, ale v roce 2017 a dále se životnost snížila o jeden rok. Pravděpodobně je to zapříčiněno změnami, které jsou spojené s výrobním programem společnosti a využitím kapacit nehmotných aktiv, do kterých společnost postupem času investuje více finančních prostředků. Nehmotná aktiva postupem času nabývají na významu.

5.2 Porovnání nehmotného majetku za období 2014 - 2018

V této podkapitole se práce zabývá porovnáním nehmotného majetku ve společnosti ŠKODA AUTO a.s. v pěti po sobě jdoucích obdobích 2014 - 2018. Dále je zde uveden přehled nákladů na výzkum a vývoj. Součástí podkapitoly jsou rovněž investiční přísliby z nehmotného majetku, které společnost smluvně uzavřela. Tyto smlouvy jsou právně závazné, a pokud by je chtěla ukončit, je povinna uhradit veškeré nezaplacené splátky.

5.2.1 Rok 2014

Tabulka 14: Nehmotný majetek v roce 2014 (mil. Kč)

	Aktivované vývojové náklady vyráběných produktů	Aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů	Ostatní nehmotná aktiva	Celkem
Pořizovací cena				
Stav k 1. 1. 2014	31 438	6 087	11 479	49 004
Přírůstky	1 959	3 469	1 875	7 303
Úbytky	-8 802	-	-84	-8 886
Přeúčtování	2 174	-2 174	-	-
Stav k 31. 12. 2014	26 769	7 382	13 270	47 421
Oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty				
Stav k 1. 1. 2014	-21 286	-	-6 230	-27 516
Odpisy	-2 672	-	-951	-3 623
Snížení hodnoty majetku	-	-	-	-
Úbytky	8 802	-	84	8 886
Stav k 31. 12. 2014	-15 156	-	-7 097	-22 253
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2014	11 613	7 382	6 173	25 168

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti za rok 2014

V položce ostatní nehmotná aktiva je uveden především software, softwarové licence a práva k výrobním zařízením. Do nákladů na prodané produkty, zboží a služby byly zahrnuty odpisy a snížení hodnoty nehmotného majetku, a to ve výši 3 518 mil. Kč. 10 mil. Kč zahrnula společnost do odbytových nákladů a 95 mil. Kč bylo zahrnuto do správních nákladů.

V roce 2014 byla pro diskontování peněžních toků aplikována diskontní sazba 6,1 % před zdaněním. Při porovnání zůstatkové hodnoty a hodnoty zpětně ziskatelné společnost nezjistila za rok 2014 žádnou ztrátu plynoucí z redukce hodnoty nehmotného majetku. Zpětně ziskatelná hodnota byla určena pomocí výpočtu užitné hodnoty, v němž byla použita projekce peněžních toků, a to po dobu trvání životního cyklu peněžotvorných jednotek (nehmotný a hmotný majetek užívaný pro výrobu konkrétního modelu), které byly založeny na finančních rozpočtech společnosti.

5.2.2 Rok 2015

Tabulka 15: Nehmotný majetek v roce 2015 (mil. Kč)

	Aktivované vývojové náklady vyráběných produktů	Aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů	Ostatní nehmotná aktiva	Celkem
Pořizovací cena				
Stav k 1. 1. 2015	26 769	7 382	13 270	47 421
Přírůstky	1 321	2 789	1 200	5 310
Úbytky	-3 996	-	-37	-4 033
Přeúčtování	6 705	-6 705	-	-
Stav k 31. 12. 2015	30 799	3 466	14 433	48 698
Oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty				
Stav k 1. 1. 2015	-15 156	-	-7 097	-22 253
Odpisy	-3 365	-	-1 509	-4 874
Snížení hodnoty majetku	-783	-	-7	-790
Úbytky	3 997	-	35	4 032
Stav k 31. 12. 2015	-15 307	-	-8 578	-23 885
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2015	15 492	3 466	5 855	24 813

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti za rok 2015

Stejně jako v roce 2014, tak i v roce 2015 jsou v pozici ostatní nehmotná aktiva zahrnuty stejné položky. Do nákladů na prodané produkty, zboží a služby byly zahrnuty odpisy a snížení hodnoty nehmotného majetku, a to ve výši 5 564 mil. Kč. 8 mil. Kč zahrnuje společnost do odbytových nákladů a 92 mil. Kč bylo zahrnuto do správních nákladů.

Za rok 2015 byla pro diskontování peněžních toků aplikována diskontní sazba 6,5 % před zdaněním. Společnost v roce 2015 zjistila ztrátu hodnoty nehmotného majetku plynoucí ze snížení hodnoty u jedné peněžotvorné jednotky, a to v celkové výši 790 mil. Kč. Tato částka byla zaúčtována na vrub výkazů zisku a ztráty za rok 2015, v položce Náklady na prodané produkty, zboží a služby.

5.2.3 Rok 2016

Tabulka 16: Nehmotný majetek v roce 2016 (mil. Kč)

	Aktivované vývojové náklady vyráběných produktů	Aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů	Ostatní nehmotná aktiva	Celkem
Pořizovací cena				
Stav k 1. 1. 2016	30 799	3 466	14 433	48 698
Přírůstky	218	3 257	848	4 323
Úbytky	-5 206	-	-2 776	-7 982
Přeúčtování	2 401	-2 401	-	-
Stav k 31. 12. 2016	28 212	4 322	12 505	45 039
Oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty				
Stav k 1. 1. 2016	-15 307	-	-8 578	-23 885
Odpisy	-3 406	-	-1 314	-4 720
Snížení hodnoty majetku	-2 511	-	-422	-2 933
Úbytky	5 206	-	2 776	7 982
Stav k 31. 12. 2016	-16 018	-	-7 538	-23 556
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2016	12 194	4 322	4 967	21 483

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti za rok 2016

Stejně jako v předchozích letech, tak i v roce 2016 jsou v položce ostatní nehmotná aktiva zahrnuty stejné položky. Do nákladů na prodané produkty, zboží a služby byly zahrnuty odpisy a snížení hodnoty nehmotného majetku, a to ve výši 7 581 mil. Kč. 8 mil. Kč zahrnuje společnost do odbytových nákladů a 64 mil. Kč bylo zahrnuto do správních nákladů.

Při diskontování peněžních toků byla uplatněna diskontní sazba 5,4 % před zdaněním. Během srovnání zůstatkové hodnoty a hodnoty zpětně získatelné, byla u čtyř peněžotvorných jednotek zjištěna ztráta plynoucí z redukce hodnoty nehmotného majetku ve výši 2 933 mil. Kč. Tuto částku společnost vyúčtovala na vrub výkazu zisku a ztráty za rok 2016.

5.2.4 Rok 2017

Tabulka 17: Nehmotný majetek v roce 2017 (mil. Kč)

	Aktivované vývojové náklady vyráběných produktů	Aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů	Ostatní nehmotná aktiva	Celkem
Pořizovací cena				
Stav k 1. 1. 2017	28 212	4 322	12 505	45 039
Přírůstky	807	6 304	1 972	9 083
Úbytky	-	-	-7	-7
Přeúčtování	3 174	-3 174	-	-
Stav k 31. 12. 2017	32 193	7 452	14 470	54 115
Oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty				
Stav k 1. 1. 2017	-16 018	-	-7 538	-23 556
Odpisy	-2 764	-	-1 268	-4 032
Snížení hodnoty majetku	-1 155	-1 087	-795	-3 037
Úbytky	-	-	7	7
Stav k 31. 12. 2017	-19 937	-1 087	-9 594	-30 618
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2017	12 256	6 365	4 876	23 497

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti za rok 2017

Také v roce 2017 byly do pozice ostatní nehmotná aktiva zahrnuty stejné položky. Do nákladů na prodané produkty, zboží a služby byly zahrnuty odpisy a snížení hodnoty nehmotného majetku, a to ve výši 6 995 mil. Kč. 9 mil. Kč zahrnula společnost do odbytových nákladů a 65 mil. Kč bylo zahrnuto do správních nákladů.

Diskontní sazba před zdaněním činila 5,8 %. Při srovnání zůstatkové hodnoty a hodnoty zpětně získatelné byla u pěti penězotvorných jednotek zjištěna ztráta plynoucí z redukce hodnoty nehmotného majetku ve výši 3 037 mil. Kč. Tuto částku společnost vyúčtovala na vrub výkazu zisku a ztráty za rok 2017.

5.2.5 Rok 2018

Tabulka 18: Nehmotný majetek v roce 2018 (mil. Kč)

	Aktivované vývojové náklady vyráběných produktů	Aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů	Ostatní nehmotná aktiva	Celkem
Požizovací cena				
Stav k 1. 1. 2018	32 193	7 452	14 470	54 115
Přírůstky	485	7 843	2 848	11 176
Vyřazení (Úbytky)	-4 970	-	-692	-5 662
Přeúčtování	1 863	-1 863	-	-
Stav k 31. 12. 2018	29 571	13 432	16 626	59 629
Oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty				
Stav k 1. 1. 2018	- 19 937	-1 087	-9 594	-30 618
Odpisy	-3 306	-	-1 541	-4 847
Ztráta ze snížení hodnoty (Snížení hodnoty majetku)	-	-76	-419	-495
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty	-	1 081	178	1 259
Vyřazení (Úbytky)	4 970	-	691	5 661
Přeúčtování	-6	6	-	-
Stav k 31. 12. 2018	-18 279	-76	-10 685	-29 040
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2018	11 292	13 356	5 941	30 589

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti za rok 2018

Stejně jako v předchozích letech, tak i v roce 2018 byly do pozice ostatní nehmotná aktiva zahrnuty stejné položky. Do nákladů na prodané produkty, zboží a služby byly zahrnuty odpisy a snížení hodnoty nehmotného majetku, a to ve výši 5 216 mil. Kč. 55 mil. Kč zahrnula společnost do odbytových nákladů a 71 mil. Kč bylo zahrnuto do správních nákladů.

Diskontní sazba před zdaněním činila 5,5 %. Při srovnání zůstatkové hodnoty a hodnoty zpětně získatelné byla u pěti penězotvorných jednotek zjištěna ztráta plynoucí z redukce hodnoty nehmotného majetku ve výši 495 mil. Kč. Tuto částku společnost vyúčtovala

na vrub výkazu zisku a ztráty za rok 2018. V případě jedné penězotvorné jednotky bylo zjištěno zrušení ztráty plynoucí ze snížení hodnoty nehmotného majetku ve výši 1 259 mil. Kč. Tato částka byla zaúčtována do výkazu zisku a ztráty za rok 2018.

5.2.6 Shrnutí

Na základě rozvah z let 2014 – 2018 byla vyčíslena hodnota disponibilních nehmotných aktiv společnosti – tabulka 19.

Tabulka 19: Procentuální porovnání nehmotného majetku 2014 - 2018 (mil. Kč)

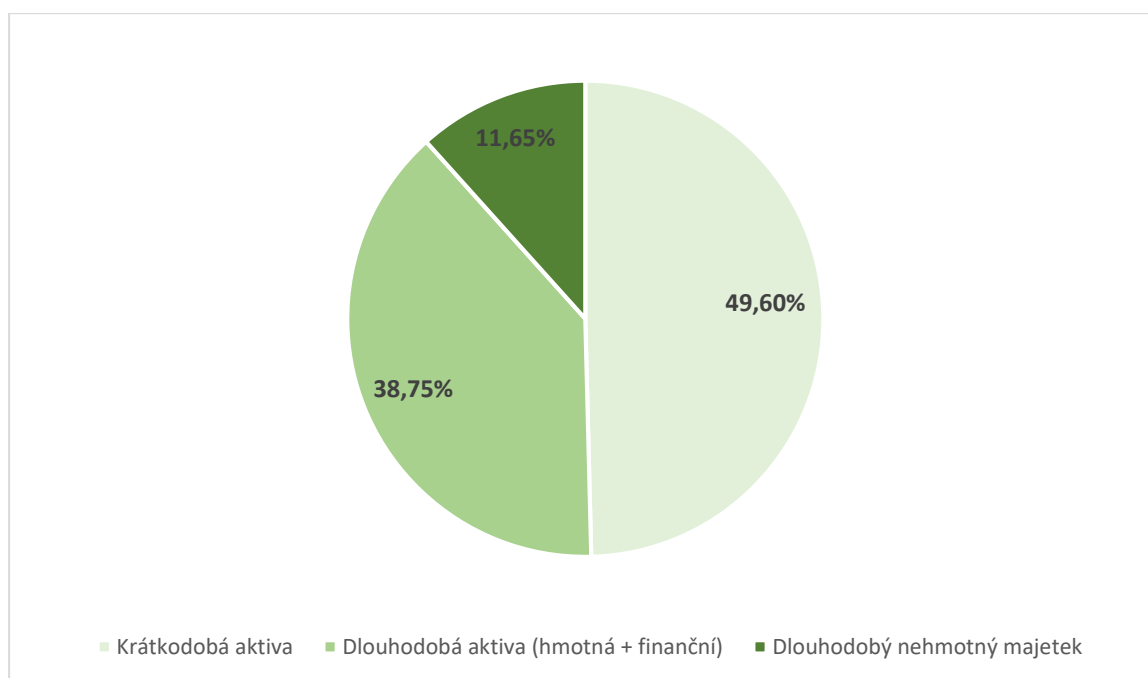
	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Dlouhodobá aktiva	105 139	107 654	104 838	106 675	118 871
Krátkodobá aktiva	71 730	94 961	123 342	144 184	100 447
Σ Aktiva	176 869	202 615	228 180	250 859	219 138
Nehmotný majetek	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
Podíl nehmotného majetku na dlouhodobých aktivech	23,94 %	23,05 %	20,49 %	22,03 %	25,73 %
Podíl nehmotného majetku na celkových aktivech	14,23 %	12,25 %	9,41 %	9,37 %	13,96 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Na první pohled je zřejmé, že podíl nehmotných aktiv tvoří v průměru 23,05 % z dlouhodobých aktiv. Na celkových aktivech společnosti mají nehmotná aktiva podíl v průměru 11,84 %.

V jednotlivých letech dochází ve společnosti k růstu podílu nehmotných aktiv na dlouhodobých aktivech, avšak v roce 2016 zaznamenala společnost pokles. Může to být dáno tím, že v tomto roce vyřadila z užívání větší část svého nehmotného majetku. Stejně tak i podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech roste, ale v roce 2016 a 2017 nastal pokles. Nehmotný majetek mohla v těchto letech společnost prodat, protože jí nepřinášel ekonomické užítky z jeho držení.

Níže uvedené grafické znázornění ukazuje, kolik procent ve společnosti tvoří krátkodobý a dlouhodobý majetek.



Obrázek 1: Procentuální zastoupení dlouhodobého nehmotného majetku 2014 - 2018

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

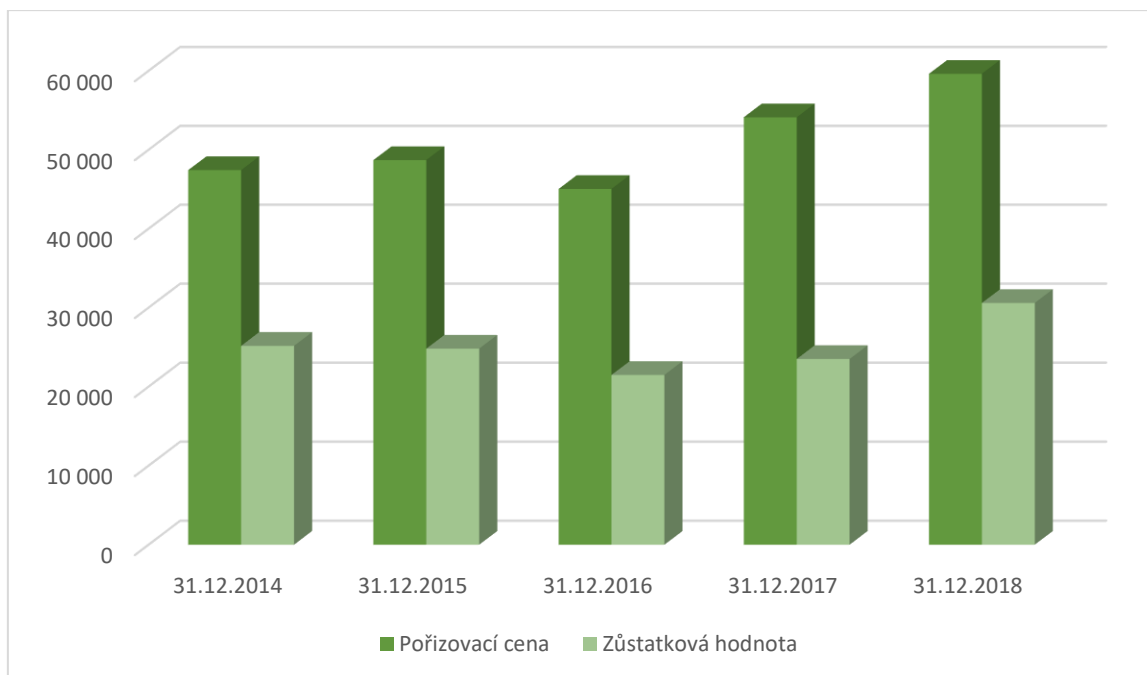
Níže uvedená tabulka a následné graf znázornují stáří nehmotného majetku, jeho odepsanost ve ŠKODA AUTO a.s. v letech 2014 - 2018.

Tabulka 20: Stáří nehmotného majetku (jeho odepsanost) 2014 - 2018 (mil. Kč)

	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Pořizovací cena nehmotného majetku	47 421	48 698	45 039	54 115	59 629
Oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty	-22 253	-23 885	-23 556	-30 618	-29 040
Zůstatková hodnota	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
Oprávky v % k pořizovací ceně	-46,93 %	-49,05 %	-52,30 %	-56,58 %	-48,70 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Odepsanost nehmotného majetku byla vypočítána jako podíl opravek a pořizovací ceny. Hodnota ukazatele určuje, kolik procent nehmotného majetku již bylo odepsáno. Odepsanost je ukazatel, který vyjadřuje schopnost společnosti obnovovat své zdroje.



Obrázek 2: Stáří nehmotného majetku (jeho odepsanost) v letech 2014 - 2018 (mil. Kč)
Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

Náklady na výzkum a vývoj

Data uvedená v tabulce 21 jsou zahrnuta ve výkazu zisku a ztráty společnosti pro jednotlivé roky.

Tabulka 21: Náklady na výzkum a vývoj 2014 - 2018 (mil. Kč)

	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Neaktivované náklady na výzkum a vývoj³³	7 542	6 207	6 535	8 287	14 186
Odpisy a snížení hodnoty aktivovaných vývojových nákladů	2 672	4 148	5 917	5 006	3 382
Náklady na výzkum a vývoj vykázané ve výkazu zisku a ztráty	10 214	10 355	12 452	13 293	17 568

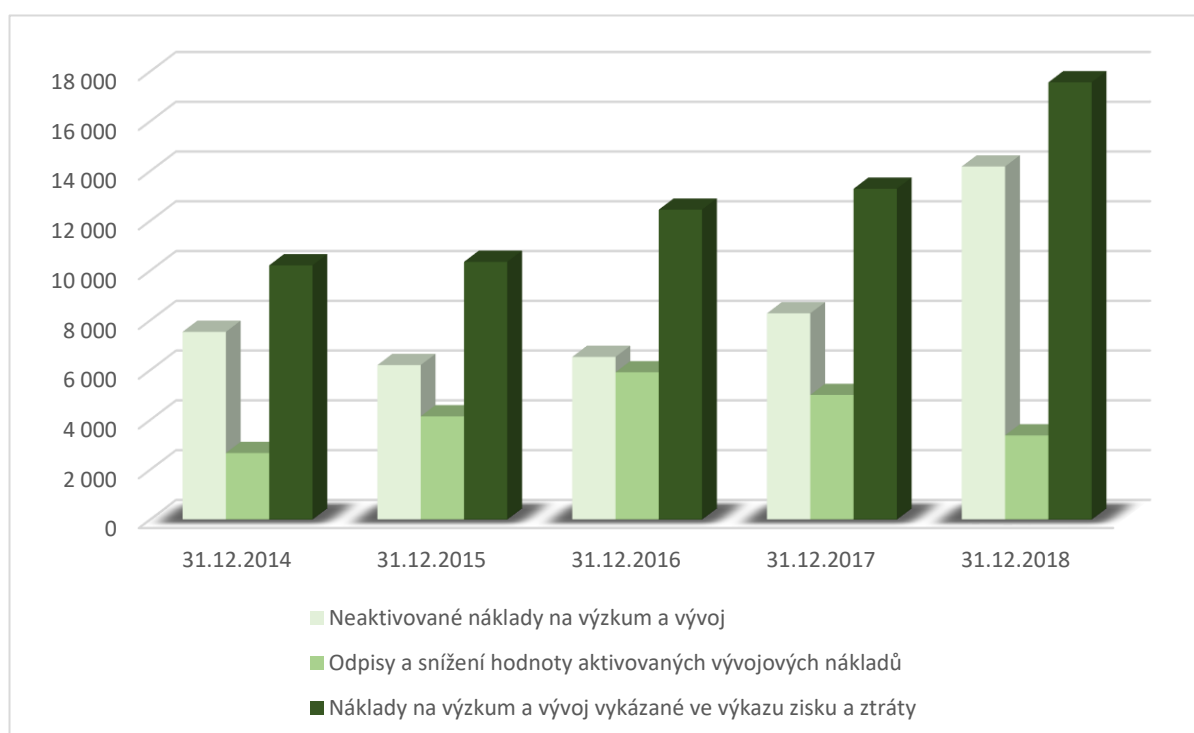
Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Každoročně jsou společností vynakládány nemalé prostředky na výzkum a vývoj – buď z vlastních zdrojů v rámci vývojového oddělení společnosti, případně v rámci Volkswagen koncernu (VW). V souladu s IAS 38 posuzuje u všech svých vývojových projektů splnění

³³ Neaktivované výpůjční náklady – jedná se o úroky a ostatní náklady.

předpokladů pro kapitalizaci nákladů na vývoj a pravděpodobnost, že daný projekt přinese v budoucnosti ekonomický užitek. Společnost pečlivě analyzuje předpoklady týkající se budoucích prodejů firemních produktů, ekonomického vývoje na daných trzích a celkového vývoje automobilového průmyslu v následujících pěti i více letech. Veškeré tyto analýzy připravuje na základě dostupných údajů a informací, které jsou v danou chvíli dostupné. I přes tuto maximální snahu zůstávají i nadále významná rizika budoucích změn a nejistota ohledně budoucího vývoje na jednotlivých trzích.

Pro lepší představu je tabulka 21 převedena do grafu – obrázku 3.



Obrázek 3: Náklady na výzkum a vývoj vykázané ve výkazu zisku a ztráty v letech 2014 - 2018 (mil. Kč)
Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

Z grafu lze vyčíst, že společnost za jednotlivé roky zvyšuje své náklady na výzkum a vývoj. Je to dané snahou rozšiřovat produktové portfolio a silnou konkurencí v odvětví automobilového průmyslu, v němž je vysoký tlak na neustálé inovace. Svůj podíl na tom má i rostoucí poptávka po vozech ŠKODA AUTO a.s. Protože se jedná o velkou společnost, investuje více svých prostředků do výzkumu a vývoje než menší a střední podniky.

Tabulka 22: Celkové náklady na výzkum a vývoj 2014-2018 (mil. Kč)

	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Nehmotný majetek	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
Náklady na výzkum a vývoj	10 214	10 355	12 452	13 293	17 568
Celkové náklady	35 382	35 168	33 935	36 790	48 157

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Výše uvedená tabulka porovnává hodnoty tabulky 20 s hodnotami v tabulce 21.

Investiční přísliby z nehmotného majetku

Společnost má v jednotlivých letech určité budoucí závazky, se kterými musí počítat a jsou pro ni závazné. Jedná se například o investice v podobě nákupu výrobně-technických poznatků, softwaru, licencí, výzkumných činností atd. Společnost měla k rozvahovému dni tyto budoucí závazky – viz tabulka 23.

Tabulka 23: Investiční přísliby 2014 - 2018 (mil. Kč)

	Splatné do 31. 12. 2015	Splatné 2016-2019	31. 12. 2014
Investiční příslib z nehmotného majetku	3 863	6 692	10 555
	Splatné do 31. 12. 2016	Splatné 2017-2020	31. 12. 2015
Investiční příslib z nehmotného majetku	6 490	6 163	12 653
	Splatné do 31. 12. 2017	Splatné 2018-2021	31. 12. 2016
Investiční příslib z nehmotného majetku	7 864	10 041	17 905
	Splatné do 31.12. 2018	Splatné 2019-2022	31. 12. 2017
Investiční příslib z nehmotného majetku	11 600	17 000	28 600
	Splatné do 31. 12. 2019	Splatné 2020-2023	31. 12. 2018
Investiční příslib z nehmotného majetku	12 903	8 648	21 551

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti za rok 2014 - 2018

Tabulka ukazuje splatnost jednotlivých závazků. Nejvíce investičních příslibů z nehmotného majetku měla společnost na konci roku 2017. Je zde patrná tendence vzrůstajících příslibů. S největší pravděpodobností i na konci roku 2019 budou přísliby z nehmotného majetku okolo 25 600 mil. Kč.

Z provedené analýzy vyplývá, že společnost vykazuje své finanční výsledky dle standardu IAS/IFRS. Nehmotný majetek společnost odepisuje rovnoměrně a sazby určuje dle očekávané doby životnosti. Průměrná doba jeho životnosti je okolo 6 - 7 let. Z celkových dlouhodobých aktiv společnosti tvoří nehmotný majetek přibližně 12 %. Ke konci každého účetního období společnost prověřuje dobu životnosti a metody odepisování. U nehmotných aktiv, která nejsou připravena k užívání, probíhá každý rok testování na eventuelní snížení hodnoty.

Vývojové náklady jsou odepisovány lineárně. U vývojových nákladů posuzuje společnost, v souladu se standardem (IAS 38), splnění podmínky pro kapitalizaci, a zda od daného projektu mohou očekávat ekonomický užitek. Na základě důkladné analýzy podnik určí ekonomický vývoj na trzích, budoucí prodeje atd. Informace, ze kterých společnost vychází, jsou dostupné právě ten daný rok, a to sebou přináší určitá rizika ve formě budoucího vývoje na trzích, na nichž je společnost zastoupena.

5.3 Odhad budoucího vývoje nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva jsou nepostradatelnou součástí většiny společnosti. V úspěšných podnicích postupem času obvykle hodnota aktiv narůstá.

V analyzovaných letech 2014 - 2018 tvořila nehmotná aktiva v průměru 12 % z celkových aktiv společnosti. V dalších letech se dá očekávat, že nehmotný majetek bude nabývat na významu a jeho procentuální podíl na celkových aktivech společnosti se bude zvyšovat.

Jedním z cílů společnosti je maximalizace digitalizace, eMobility a implementace průmyslu 4.0. K dosažení těchto cílů bude nehmotný majetek jedním z klíčových faktorů. ŠKODA AUTO a.s., tak jako většina automobilových výrobců, se chystá rozšířit modelovou řadu prodávaných vozidel o plug-in-hybridní vozy a čistě elektricky poháněné automobily.

Společnost důsledně pokračuje ve Strategii 2025. Mezi její hlavní opěrné pilíře patří vstup na nové trhy, digitalizace procesů, ofenzíva v segmentu SUV a elektromobilita. ŠKODA

AUTO a.s. plánuje do roku 2022 představit více než 30 nových modelů, přičemž nejméně 10 z nich bude elektrifikovaných.

Tabulka 24: Podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech

	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech	14,23 %	12,25 %	9,41 %	9,37 %	13,96 %
Průměr za sledované období	11,84 %				

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti za rok 2014 - 2018

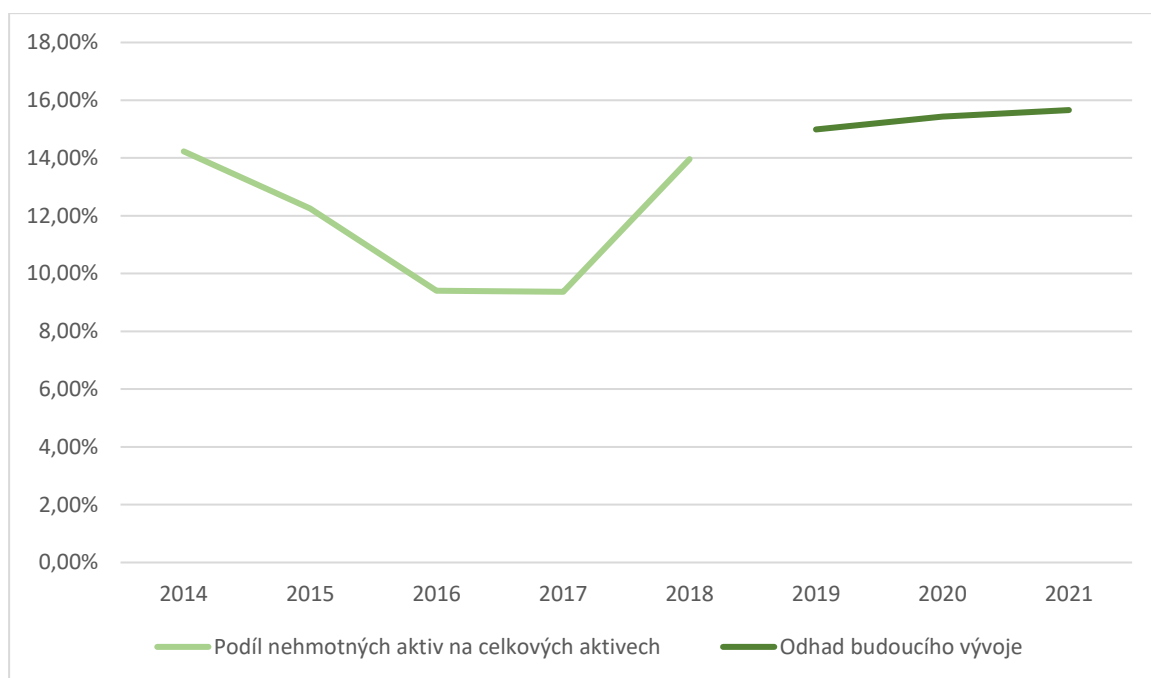
Tabulka 25: Odhad budoucího vývoje podílu nehmotných aktiv na celkových aktivech (mil. Kč)

	31. 12. 2019	31. 12. 2020	31. 12. 2021
Odhad celkových aktiv	240 273	250 705	255 921
Odhad nehmotných aktiv	36 010	38 721	40 077
Odhad budoucího vývoje podílu nehmotných aktiv na celkových aktivech	14,99 %	15,44 %	15,66 %

Zdroj: vlastní zpracování

Základ pro výpočet odhadu budoucího vývoje podílů nehmotných aktiv na celkových aktivech pro roky 2019 - 2021 byl brán z tabulky 19.

V obrázku 4 je uveden předpokládáný budoucí vývoj podílu nehmotných aktiv na celkových aktivech ve ŠKODA AUTO a.s.



Obrázek 4: Odhad budoucího vývoje nehmotných aktiv (%)

Zdroj: vlastní zpracování

6. Dopady dlouhodobého nehmotného majetku na ukazatele výkonu ve společnosti ŠKODA AUTO a.s.

Tato část práce je zaměřena na poměrové ukazatele, a to zejména na ukazatele rentability a ukazatele aktivity společnosti. Dále je zde uvedeno krytí dlouhodobých aktiv prostřednictvím vlastního kapitálu a celkové hospodaření společnosti.

6.1 Poměrové ukazatele

Tyto ukazatele jsou základním nástrojem pro finanční analýzu. Jejich oblíbenost spočívá zejména v tom, že poskytují rychlý přehled o prvotní finanční situaci společnosti. Poměrové ukazatele jsou rozčleněny do skupin podle oblastí finanční analýzy: ukazatel rentability, kapitálového trhu, aktivity, likvidity a zadluženosti. Pro tuto práci jsou vybrány ukazatele rentability a aktivity.

6.1.1 Rentabilita

Jedná se o měřítko míry zisku. Rentabilita je indikátorem finančního „zdraví“, označuje schopnost společnosti zhodnocovat vydané prostředky v podobě zisku.

V této práci budou využity ukazatele pro rentabilitu aktiv (ROA) a rentabilitu vlastního kapitálu (ROE).

- Rentabilita aktiv (ROA) – porovnává zisk s celkovými aktivy. Tato aktiva jsou investována do podnikání bez ohledu na to, jakým způsobem jsou financována. Vývojové hodnoty by měly narůstat a výsledek ukazatele by neměl klesnout pod 5 %.
- Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) – znamená, kolik čistého zisku připadne na jednu korunu investovaného kapitálu. Doporučenou hodnotou u tohoto ukazatele je hodnota vyšší než 12 %.

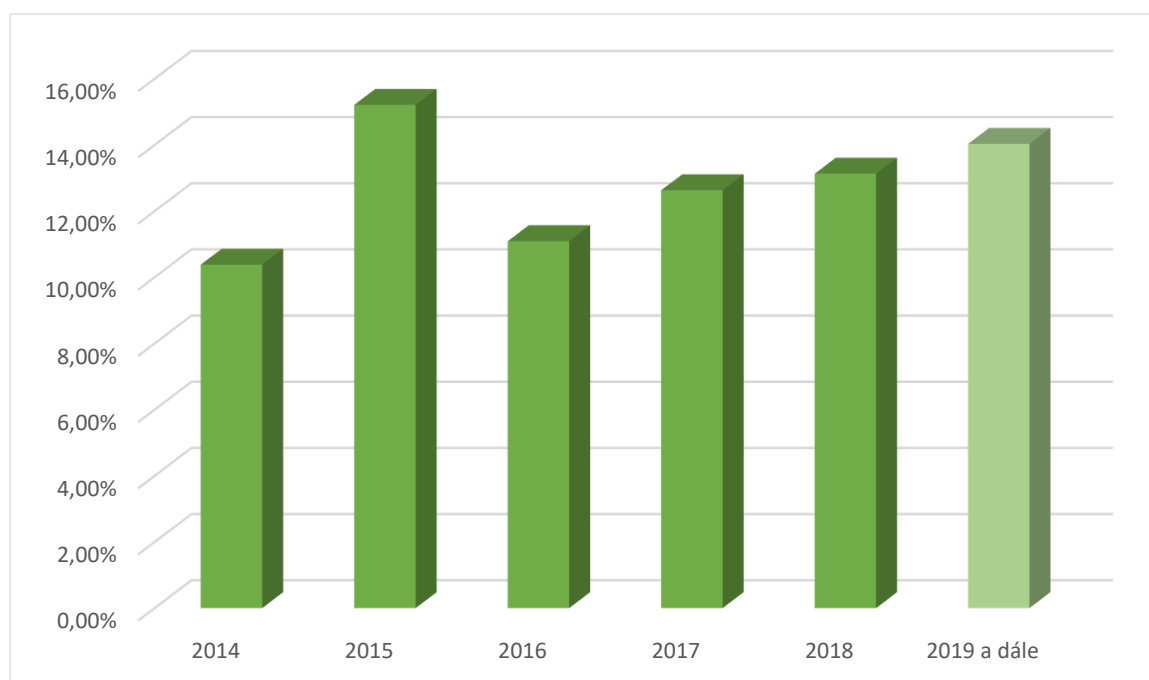
Analýza rentability celkových aktiv (ROA)

Tabulka 26: Analýza rentability celkových aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018
Čistý zisk	18 360	30 814	25 296	31 691	28 807
Celková aktiva	176 869	202 615	228 180	250 859	219 318
ROA – celková aktiva	10,38 %	15,21 %	11,09 %	12,63 %	13,13 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Vývojová hodnota ROA celkových aktiv společnosti je v průměru 12,5 %. Společnosti se daří vytvářet zisk ať už se jedná o zdroje vlastní či cizí. Nejvyšší rentability aktiv dosáhla společnost v roce 2018. Předpoklad vývoje ROA pro rok 2019 a následující roky by mohl být přibližně 14 %.



Obrázek 5: Rentabilita celkových aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

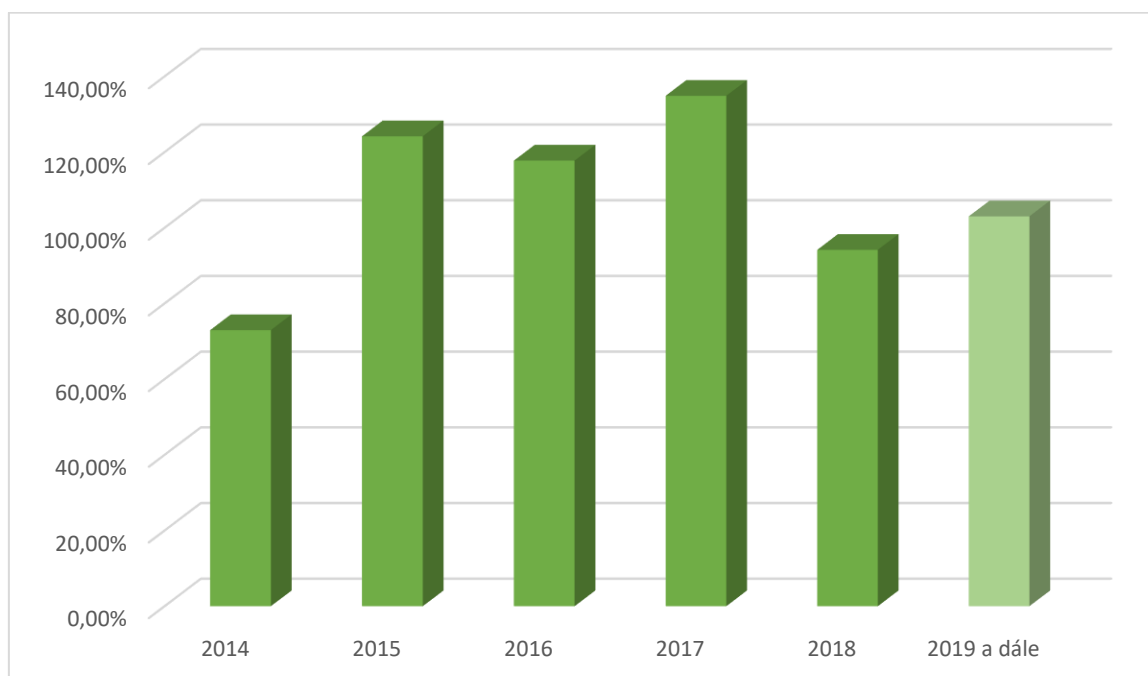
Analýza rentability nehmotných aktiv (ROA)

Tabulka 27: Analýza rentability nehmotných aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018
Čistý zisk	18 360	30 814	25 296	31 691	28 807
Nehmotná aktiva	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
ROA – nehmotná aktiva	72,95 %	124,18 %	117,75 %	134,87 %	94,17 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Nejvyšší rentability nehmotných aktiv dosáhla společnost v roce 2017. Předpoklad vývoje ROA pro rok 2019 a následující roky by mohl být přibližně 103 %.



Obrázek 6: Rentabilita nehmotných aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

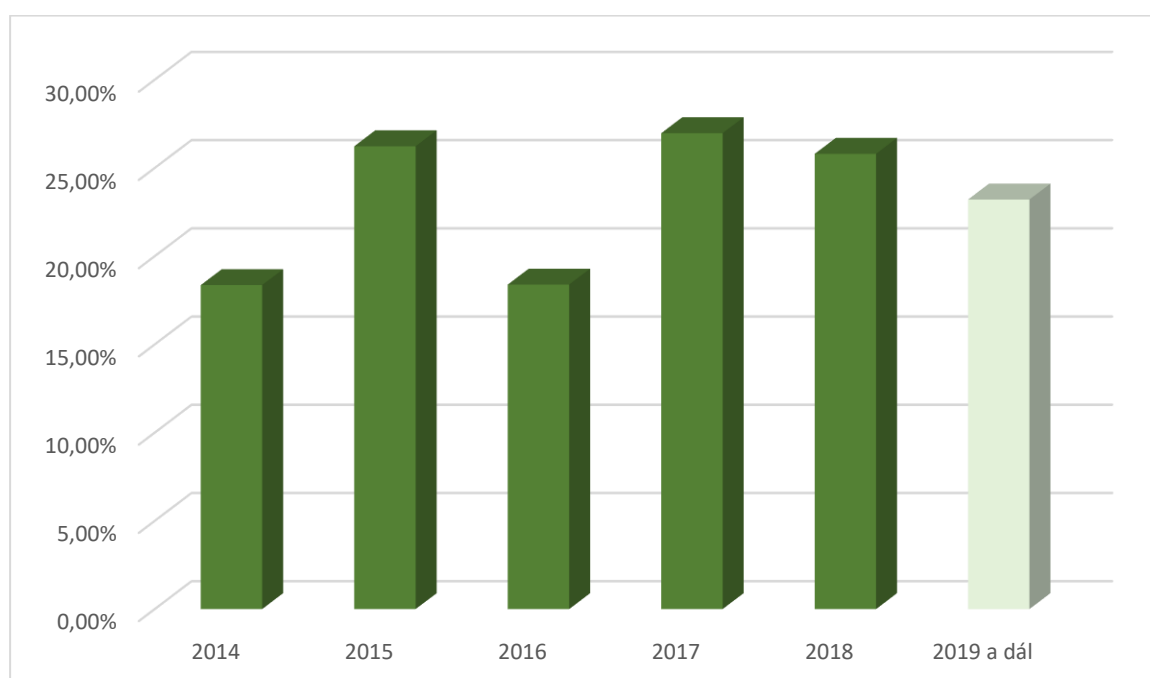
Analýza rentability vlastního kapitálu (ROE)

Tabulka 28: Analýza rentability vlastního kapitálu společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018
Čistý zisk	18 360	30 814	25 296	31 691	28 807
Vlastní kapitál	100 001	117 482	137 580	117 484	111 674
ROE	18,36 %	26,23 %	18,39 %	26,97 %	25,80 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Z tabulky 28 lze vyčíst, že společnost efektivně využívá svůj vlastní kapitál. Tento ukazatel je zejména zajímavý pro akcionáře, kteří chtějí maximalizovat svůj zisk. V příštích letech by hodnota ROE mohla být přibližně 23,21 %.

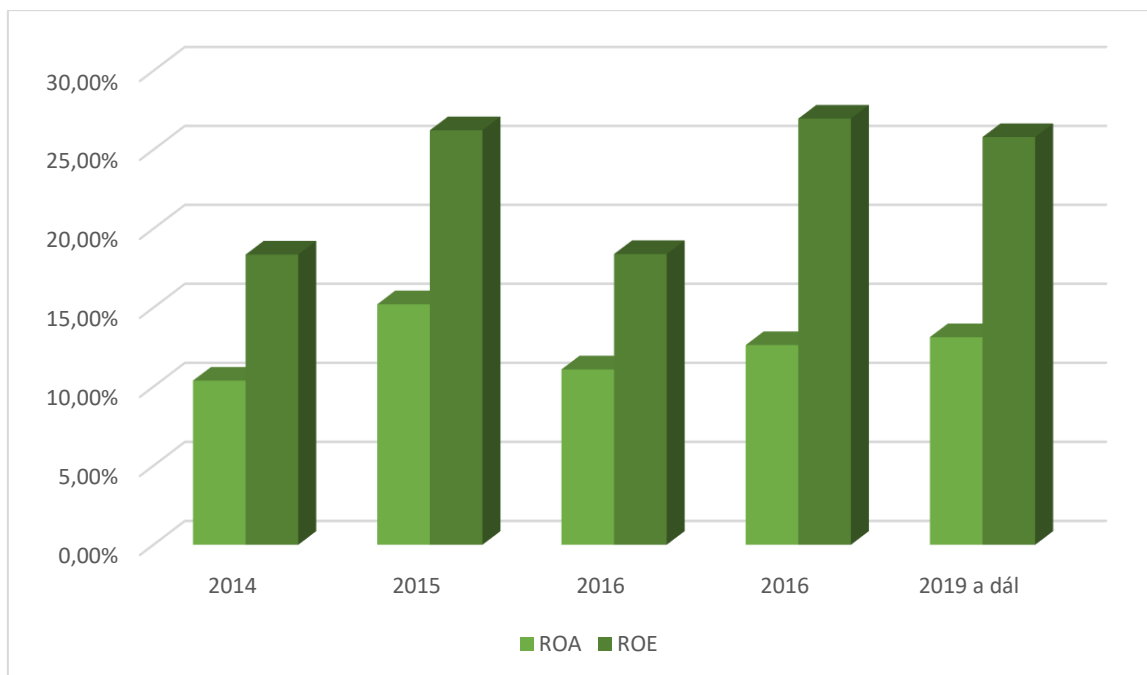


Obrázek 7: Rentabilita vlastního kapitálu 2014 - 2018 (mil. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Srovnání rentability celkových aktiv a rentability vlastního kapitálu

Z porovnání rentability celkových aktiv a vlastního kapitálu by mělo platit, že $ROE > ROA$. Tento vztah vyjadřuje pozitivní působení finanční páky. Kladné působení podmiňuje fakt, že hodnota ROA má být větší než úroky z úvěrů. Tato kritéria ŠKODA AUTO a.s. splňuje. Společnost tedy efektivně využívá cizích zdrojů. Tento fakt znázorňuje obrázek 8.



Obrázek 8: Porovnání rentability celkových aktiv s rentabilitou vlastního kapitálu 2014 - 2018
 Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

6.1.2 Aktivita

Ukazatel měří, jak účinně společnost využívá svůj majetek a jak nakládá s jednotlivými složkami majetku. Mezi ukazatele patří zejména obrat aktiv, doba a rychlost obratu pohledávek nebo závazků, doba a rychlost obratu zásob. Pro tyto účely postačí výpočet obratu stálých aktiv a doba obratu těchto stálých aktiv.

- Obrat stálých aktiv – udává, kolik korun tržeb připadne na jednu korunu stálých aktiv. Je-li hodnota ukazatele nízká, je vhodné odprodávat aktiva či zvyšovat tržby.
- Doba obratu stálých aktiv – určuje průměrný počet dní, po které jsou aktiva vázána v podnikání, než dojde k jejich spotřebě.

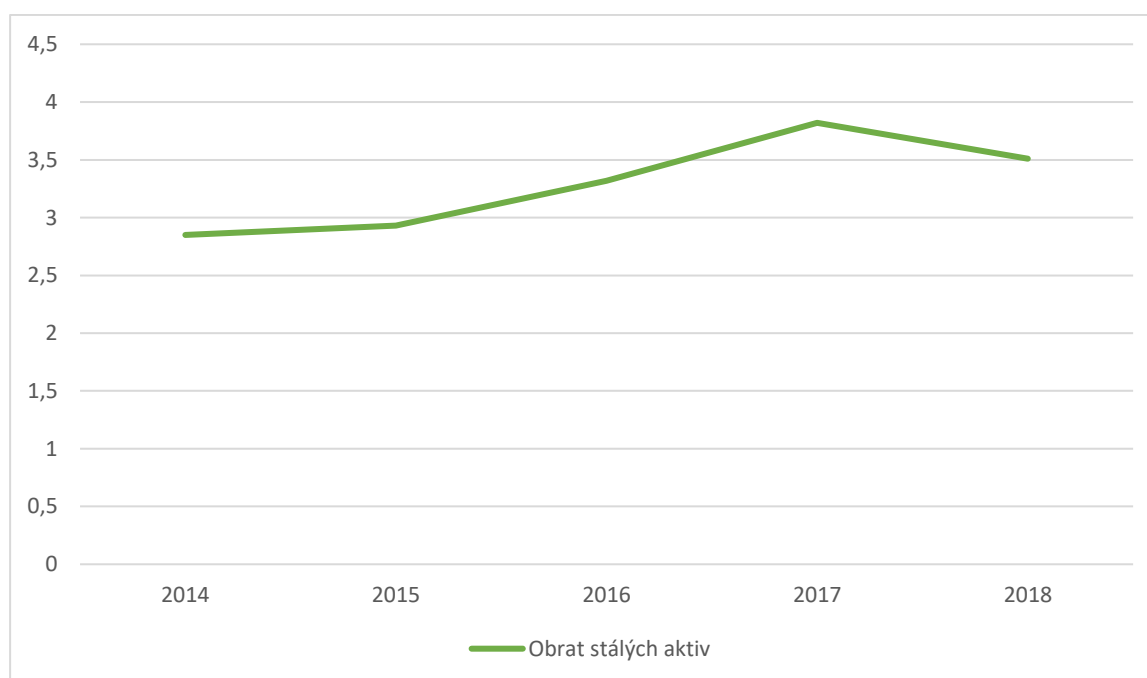
Analýza obratu stálých aktiv

Tabulka 29: Analýza obratu stálých aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018
Tržby celkem	299 318	314 897	347 987	407 400	416 695
Dlouhodobá aktiva celkem	105 139	107 654	104 838	106 675	118 871
Obrat stálých aktiv	2,85	2,93	3,32	3,82	3,51

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Obrat stálých aktiv ukazuje, kolikrát se aktiva obrátí v tržby a jejich efektivní využití. V období 2014 - 2018 se vykázaná hodnota pohybovala v rozmezí 2,85 - 3,82. Z toho vyplývá, že společnost ŠKODA AUTO a.s. efektivně využívá svých dlouhodobých majetků. Dá se předpokládat, že v dalších letech bude tento trend narůstat a může se pohybovat okolo hodnoty 4,2.



Obrázek 9: Obrat stálých aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

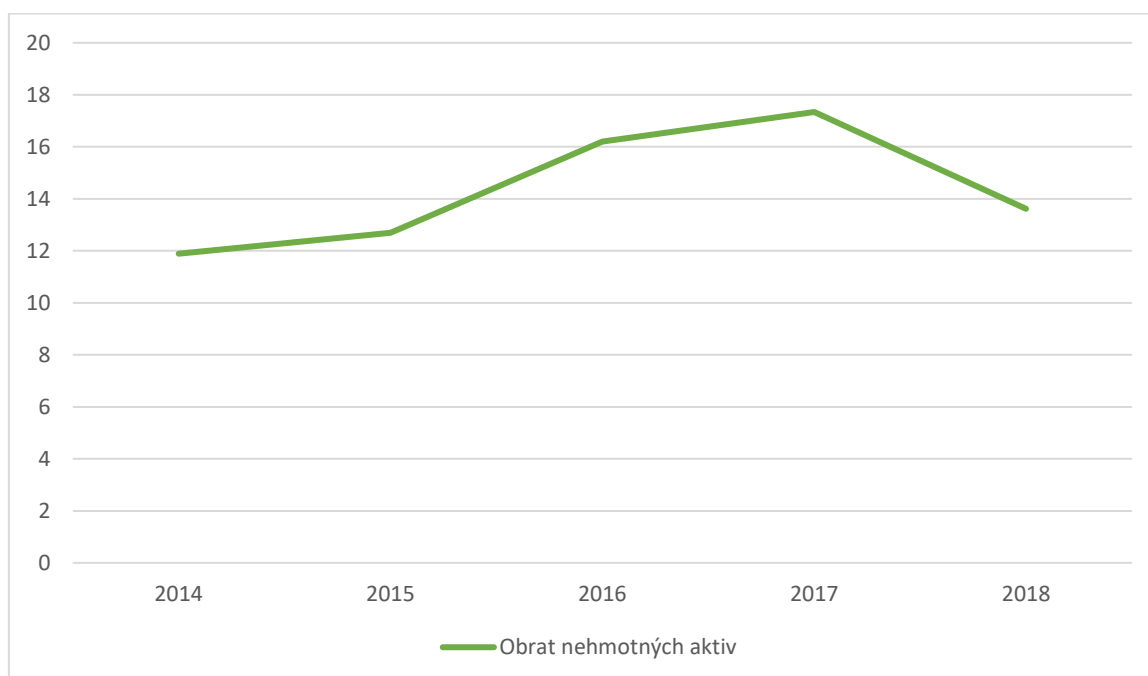
Analýza obratu nehmotných aktiv

Tabulka 30: Analýza obratu nehmotných aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018
Tržby celkem	299 318	314 897	347 987	407 400	416 695
Nehmotná aktiva	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
Obrat nehmotných aktiv	11,89	12,69	16,20	17,34	13,62

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

V období 2014 - 2018 se vykázaná hodnota obratu nehmotných aktiv pohybovala v rozmezí 11,89-17,34. Nejvyšší hodnoty obratu nehmotných aktiv dosáhla společnost v roce 2017.



Obrázek 10: Obrat nehmotných aktiv 2014 - 2018 (mil. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

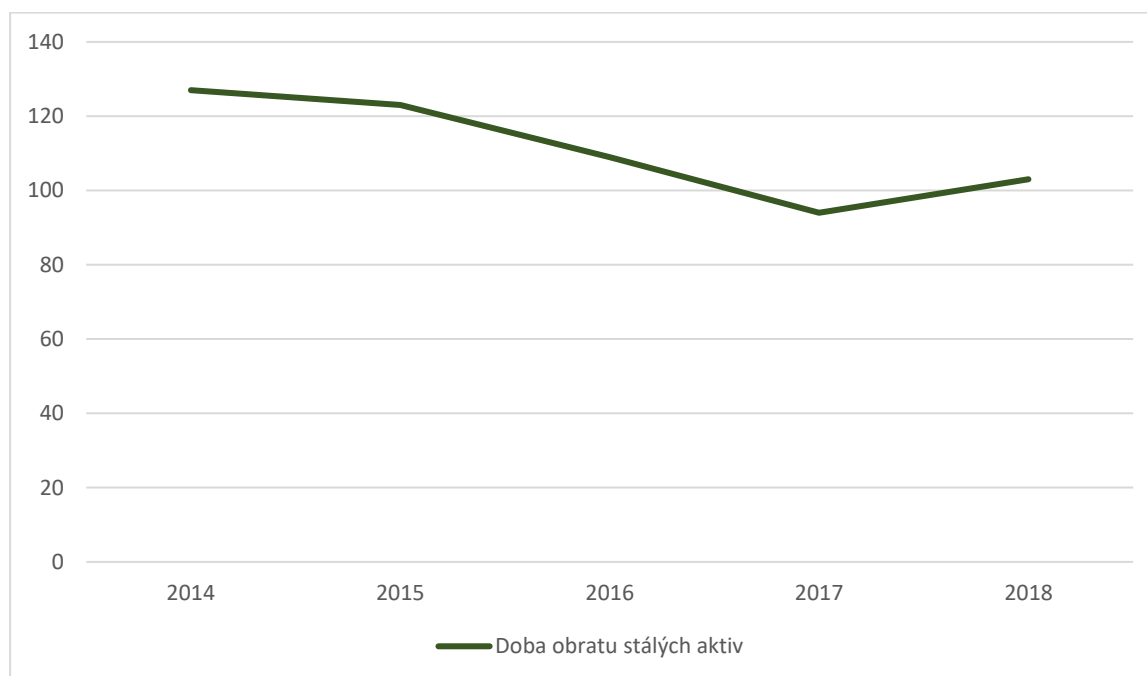
Analýza doby obratu stálých aktiv

Tabulka 31: Analýza doby obratu stálých aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018
Dlouhodobá aktiva celkem	105 139	107 654	104 838	106 675	118 871
Tržby celkem	299 318	314 897	347 987	407 400	416 695
Doba obratu stálých aktiv (dny)	127	123	109	94	103

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Dlouhodobá aktiva jsou ve společnosti vázána v průměru 111 dní, než jsou spotřebována. Vývoj doby obratu v budoucích letech může klesat. Důvodem může být kolísání tržeb.



Obrázek 11: Doba obratu stálých aktiv 2014 - 2018 (dny)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

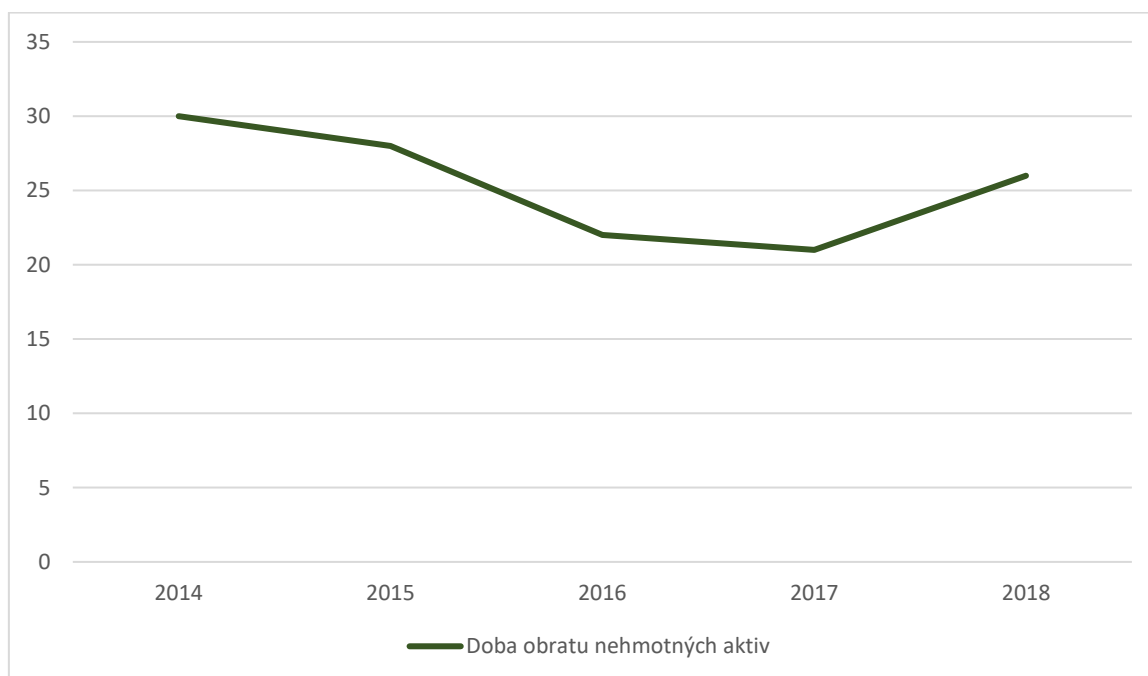
Analýza doby obratu nehmotných aktiv

Tabulka 32: Analýza doby obratu nehmotných aktiv společnosti 2014 - 2018 (mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018
Nehmotná aktiva	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
Tržby celkem	299 318	314 897	347 987	407 400	416 695
Doba obratu nehmotných aktiv (dny)	30	28	22	21	26

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Průměrná doba obratu nehmotných aktiv ve společnosti je 25 dní. Nejvyšší doba obratu byla v roce 2014.



Obrázek 12: Doba obratu nehmotných aktiv 2014 - 2018 (dny)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

6.2 Krytí dlouhodobých aktiv prostřednictvím vlastního kapitálu

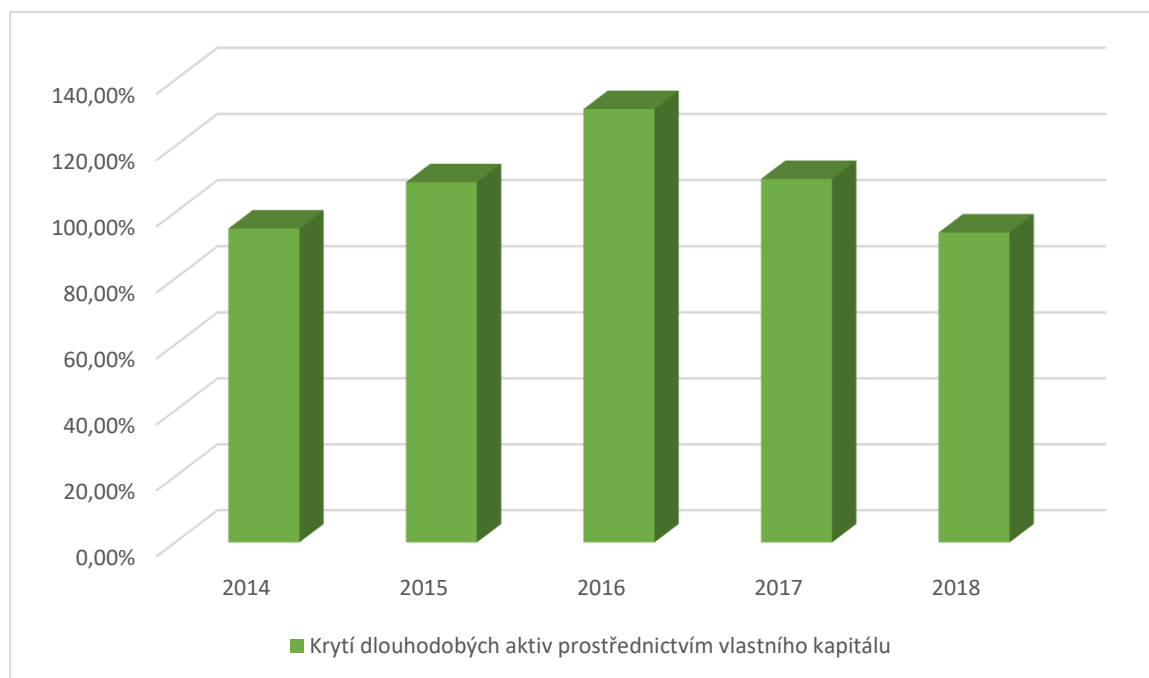
Tabulka 33: Krytí dlouhodobých aktiv vlastním kapitálem 2014 - 2018 (mil. Kč)

	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Dlouhodobá aktiva celkem	105 139	107 654	104 838	106 675	118 871
Vlastní kapitál	100 001	117 482	137 580	117 484	111 674
Krytí dlouhodobých aktiv vlastním kapitálem	95,1 %	109,1 %	131,2 %	110,1 %	93,9 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018

Pokud je výsledek vyšší než 1, plyne z toho, že společnost využívá vlastní kapitál ke krytí aktiv oběžných. Na základě tohoto faktu lze říci, že společnost dává přednost stabilitě oproti výnosu. Výše uvedená tabulka tento fakt potvrzuje.

Níže uvedený obrázek graficky znázorňuje tabulku 33.



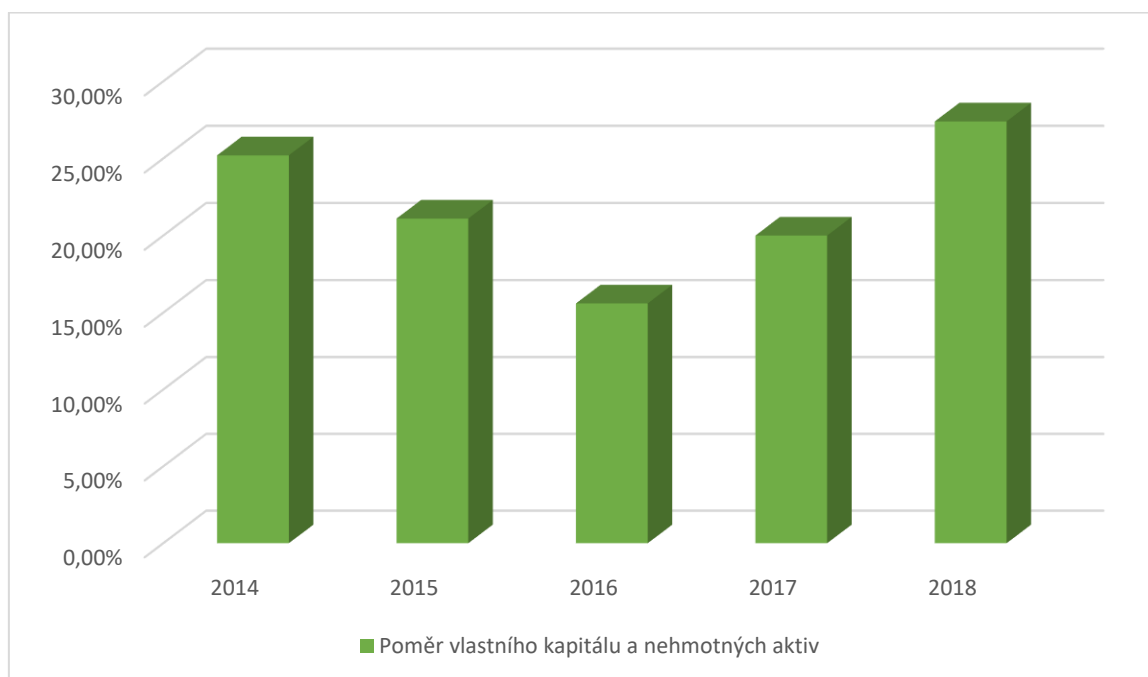
Obrázek 13: Krytí dlouhodobých aktiv prostřednictvím vlastního kapitálu 2014-2018

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014-2018

Tabulka 34: Poměr vlastního kapitálu a nehmotných aktiv 2014 – 2018 (mil. Kč)

	31. 12. 2014	31. 12. 2015	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
Nehmotná aktiva celkem	25 168	24 813	21 483	23 497	30 589
Vlastní kapitál	100 001	117 482	137 580	117 484	111 674
Poměr nehmotných aktiv a vlastního kapitálu	25,2 %	21,1 %	15,6 %	20,0 %	27,4 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 – 2018



Obrázek 14: Poměr vlastního kapitálu a nehmotných aktiv 2014-2018

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014-2018

Tento ukazatel znázorňuje, do jaké míry se na financování nehmotných aktiv podílí vlastní kapitál společnosti. V roce 2018 se největším poměrem (27,4 %) podílel vlastní kapitál na financování nehmotných aktiv. V tomto roce mohla společnost vynaložit své prostředky na pořízení softwaru nezbytného pro vývoj.

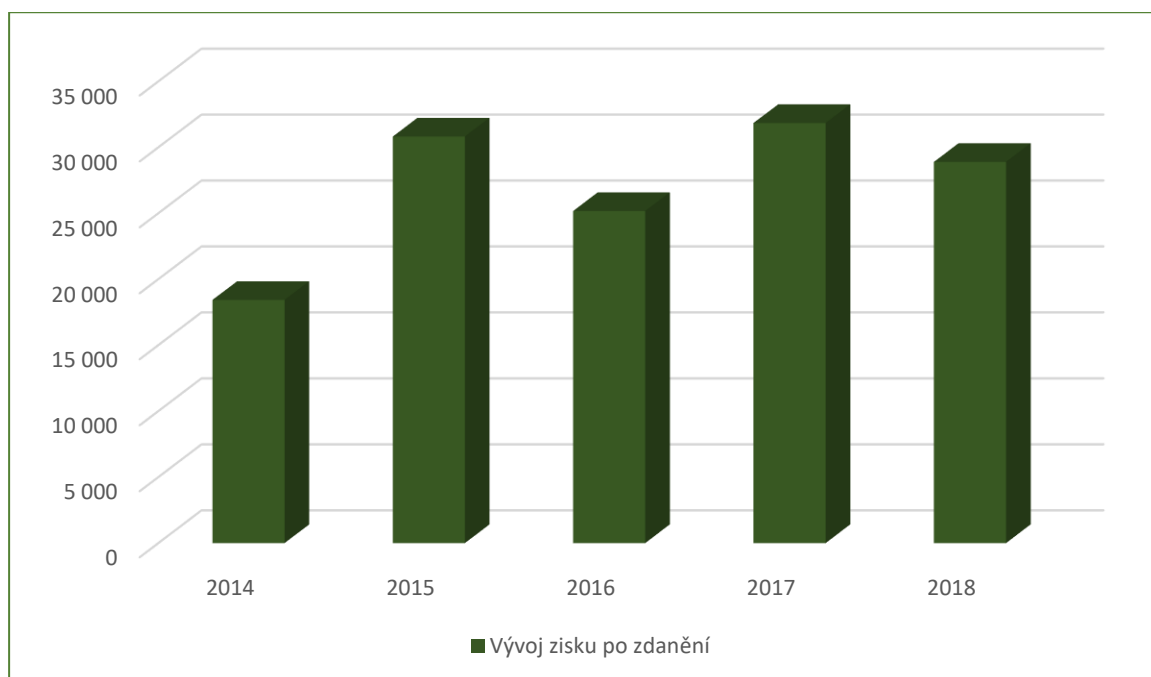
6.3 Hospodaření společnosti jako celku

Po celé sledované období dosahovala společnost zisku. Nejnižší zisk společnost vykázala v roce 2014, a to ve výši 18 421 mil. Kč. Naopak v roce 2015 zaznamenala společnost skokový nárůst zisku na celkových 30 816 mil. Kč, který byl zapříčiněn růstem poptávky

především na zahraničních trzích. Roku 2016 zisk poklesl na 25 163 mil. Kč. V roce 2017 zisk narostl na hodnotu 31 841 mil. Kč. Následující rok však přinesl pokles čistého zisku na úroveň 28 892 mil. Kč.

Jak je z níže uvedeného grafu zřejmé, čistý zisk společnosti v jednotlivých letech poměrně značně kolísá. Hospodářské výsledky společnosti jsou značně ovlivňovány globální ekonomickou situací. V roce 2014 je jasně patrný efekt doznívající globální ekonomické recese. Výsledek hospodaření v roce 2018 byl negativně ovlivněn geopolitickými konflikty, jako je například celní spor mezi Čínou a USA, či nejistotou v souvislosti s brexitem. Komplikace rovněž přinesl přechod na nový měřicí cyklus WLTP. V posledních letech je zisk čím dál více ovlivněn postupnou transformací automobilového průmyslu jako celku a rostoucími cenami vstupů a mzdových nákladů.

Klíčovými aspekty v oblasti budoucí strategie ŠKODA AUTO a.s. jsou zaměření na elektromobilitu, digitalizaci firmy, jednotlivých produktů, výroby i služeb mobility a konektivity.



Obrázek 15: Vývoj zisku po zdanění v letech 2014 - 2018 (mil. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti za období 2014 - 2018

Závěr

Cílem diplomové práce bylo analyzovat rozdíly při vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v souladu s českým účetním standardem a Mezinárodním standardem účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a zjistit, dle jakého standardu vykazuje svůj nehmotný majetek společnost ŠKODA AUTO a.s.

Dle české účetní legislativy musí dlouhodobý nehmotný majetek splňovat tři základní znaky, a to zejména: mít nehmotnou podstatu, dobu použitelnosti delší než jeden rok a určitou výši ocenění, která je stanovena účetní jednotkou s ohledem na zákon o účetnictví a principem poctivého a věrného zobrazení.

Na druhou stranu vykazování nehmotných aktiv z pohledu IAS/IFRS je odlišné. Standard popisuje nehmotné aktivum jako nepeněžitě aktivum, které je identifikovatelné a ovladatelné a nemá fyzickou podstatu. Ve standardu jsou podrobně rozepsané podmínky pro jeho rozpoznání. Zároveň nehmotné aktivum musí prokázat, že přinese budoucí ekonomický užitek. Tento fakt se opírá o Koncepční rámec, který formuluje aktivum jako zdroj, který je kontrolovaný společností. Další odlišností je, že český standard umožňuje aktivovat náklady související s nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje. IAS/IFRS připouští pouze aktivaci nákladů na fázi vývoje za splnění vymezených podmínek. Rozdíl lze nalézt i v době použitelnosti. V ČR je nehmotný majetek vždy odepisován, jelikož je vždy určena doba použitelnosti. Oproti tomu standard IAS 38 připouští i nehmotné aktivum, u kterého nelze určit dobu použitelnosti. Takovéto aktivum nelze amortizovat, a proto podnik musí provádět testování, minimálně jednou ročně, za účelem prověření snížení hodnoty aktiva.

Během zpracování mé diplomové práce jsem se detailně seznámila s problematikou nehmotných aktiv ve společnosti ŠKODA AUTO a.s. V tomto podniku tvoří nehmotná aktiva významnou položku rozvahy. Jejich přesné a správné vykázání je velmi důležité, a to nejen pro samotnou společnost, ale i pro ostatní uživatele těchto účetních informací, kterými může být vzhledem ke zveřejnění široká veřejnost. Analyzovaná společnost si tento fakt velice dobře uvědomuje a snaží se v maximální možné míře o preciznost v daném ohledu.

Ve společnosti je průměrná doba životnosti nehmotných aktiv okolo 7 let. Aktiva, která nejsou připravena k užití, se každoročně testují o případné snížení hodnoty. Ve sledovaných 5 letech (2014 – 2018) se zůstatková hodnota nehmotných aktiv měnila. V jednotlivých letech měla spíše klesající tendenci. Bylo to zapříčiněno vyřazením nehmotného majetku z užívání. Avšak v roce 2018 opět nehmotná aktiva narostla např. z důvodu nákupu práv k výrobnímu zařízení. Společnost má určitě budoucí závazky, se kterými musí počítat. Jedná se např. o investice v podobě nákupu licencí, výrobně-technických poznatků atd. Odhad vývoje nehmotných aktiv ve společnosti pro další roky bude vyšší, vzhledem k digitalizaci a implementaci průmyslu 4.0., v němž bude nehmotný majetek jedním z klíčových faktorů.

Po důkladném studiu odborné literatury jsem došla k závěru, že optimálním řešením pro vykazování DNM je pro podnik použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Rozhodně nelze konstatovat, že tyto mezinárodní standardy jsou zcela bezchybné, nicméně u nich v posledních letech dochází k aktualizaci a celkovému rozvoji.

V případě IFRS platí zásada upřednostnění obsahu před formou. Účetní informace jsou díky tomu kvalitnější a spolehlivější jak pro interní, tak i pro externí uživatele.

Věřím, že cíl práce analyzovat rozdíly při vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v souladu s českým účetním standardem a Mezinárodním standardem účetního výkaznictví (IAS/IFRS), byl v teoretické části splněn. V praktické části bylo zjištěno, že společnost svá nehmotná aktiva vykazuje dle IFRS. Pro společnost ŠKODA AUTO a.s. je to logickým řešením, protože se jedná o mezinárodní společnost. Díky tomuto standardu je možné objektivně zajistit transparentnost finančních výkazů a jejich mezinárodní harmonizaci, což je nezbytným předpokladem pro udržení dobrého jména společnosti i v budoucnu.

Seznam použité literatury

- ALEXANDER, David a Christopher NOBES. *Financial accounting: an international introduction*. Sixth edition. Harlow, England: Pearson, 2016. ISBN 978-1-292-10299-3.
- BLACK, Ervin L. a Mark L. ZYLA. *Accounting for goodwill and other intangible assets*. Hoboken: Wiley, [2018]. Bloomberg tax. ISBN 978-1-119-15715-1.
- BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou*. I., Základy účetního výkaznictví. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.
- BŘEZINOVÁ, Hana. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-064-7.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- HASPROVÁ, Olga a Zdeněk BRABEC. *Základy účetnictví podnikatelských subjektů*. Vydání 2. aktualizované. Liberec: Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, Katedra financí a účetnictví, 2019. ISBN 978-80-7494-490-1.
- HASPROVÁ, O. , and BRABEC, Z. The Importance of Intangible Assets in a Company Engaged in the Development of Advanced Technologies *Proceedings of the SGEM International Multidisciplinary Scientific Conferences on Social Sciences and Arts, Volume II* 1. ed. Sofia: STEF92 Technology Ltd, 2014 P. 769 – 776. ISBN: 978-619-7105-26-1, ISSN: 2367-5659.
- HASPROVÁ, Olga, Zdeněk BRABEC, Martina ČERNÍKOVÁ, et al. *Výkonnost podniku v závislosti na účetních, finančních a daňových faktorech*. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2016. ISBN 978-80-7494-309-6.
- CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. Účetnictví. ISBN 978-80-7554-068-3.

- JINDRÁK, Jaroslav. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou pro podnikatele s opravami pro rok 2019: příručka pro účetní a jiné ekonomické pracovníky*. Praha: v. o. s. Závěrka, 2018. Účetnictví. ISBN 978-80-907468-0-0.
- KIESO, Donald E., Jerry J. WEYGANDT a Terry D. WARFIELD. *Intermediate accounting*. IFRS edition. Hoboken: Wiley, [2018]. ISBN 978-1-119-37293-6.
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-87480-55-7.
- MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4574-9.
- MALÍKOVÁ, O. a BRABEC, Z. The Influence of a Different Accounting System on Informative Value of Selected Financial Ratios *Technological and Economic Development of Economy* 1. vyd. Vilnius: Vilnius Gediminas Tech. University, 2012 S. 149 – 163. ISSN: 2029-4913.
- MAŘÍK, Miloš. *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy*. Čtvrté upravené a rozšířené vydání. Praha: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-38-5.
- MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Praha: Leges, 2009. Praktik. ISBN 978-80-87212-13-4.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.
- NOBES, Christopher a R. H. PARKER. *Comparative international accounting*. 13th edition. Harlow, England: Pearson, 2016. ISBN 978-1-292-08190-8.
- PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-063-8.

- RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza - 6. aktualizované vydání: metody, ukazatele, využití v praxi*. Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2757-3.
- SKÁLOVÁ, Jana. *Daně v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Účetnictví. ISBN 978-80-7552-832-2.
- ŠRÁMKOVÁ, Alice, Martina KŘIVÁNKOVÁ a Helena VOJÁČKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: IAS/IFRS : praktické aplikace : aktualizované vydání pro účetní období 2009-2010*. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. ISBN 978-80-86716-61-9.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.
- Účetnictví podnikatelů 2017: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2017*. 14. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7552-518-5.
- VAŠEK, Libor. *Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, [2016]. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-87985-09-0.

Další zdroje

Český účetní standard pro podnikatele č. 013, v plném znění.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Výroční zprávy společnosti ŠKODA AUTO a.s. za období 2014-2018. Dostupné z: <https://www.skoda-storyboard.com/cs/vyrocní-zpravy/>

Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v plném znění.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), v plném znění.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v plném znění.

Zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů a předpisy jej provádějící.

Zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách a o změně zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů, (zákon o ochranných známkách).

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

Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon).

Zákon č. 487/1992 Sb., o užitných vzorech.

Seznam příloh

Příloha A	Rozvaha společnosti 2014 - 2018.....	102
Příloha B	Výkaz zisku a ztráty společnosti 2014 - 2018	103

Příloha A Rozvaha společnosti 2014 - 2018

ROZVAHA/FINANCOVÁNÍ		2014	2015	2016	2017	2018
Dlouhodobá aktiva	mil. Kč	105 139	107 654	104 838	106 675	118 871
Krátkodobá aktiva	mil. Kč	71 730	94 961	123 342	144 184	100 447
Vlastní kapitál	mil. Kč	100 001	117 482	137 580	117 484	111 674
Dlouhodobé a krátkodobé závazky	mil. Kč	76 868	85 133	90 600	133 375	107 644
Bilanční suma	mil. Kč	176 869	202 615	228 180	250 859	219 318
Čistá likvidita	mil. Kč	41 452	60 077	70 910	95 078	43 333
Peněžní toky z provozní činnosti	mil. Kč	45 158	39 622	50 426	60 811	44 763
Peněžní toky z investiční činnosti	mil. Kč	-25 512	-6 467	-24 051	-17 996	-25 758
Čisté peněžní toky (Netto cash flows)	mil. Kč	19 646	33 155	26 375	42 815	19 005
Investice	mil. Kč	19 150	15 857	14 652	18 885	22 574
Míra investic	%	6,4	5,0	4,2	4,6	5,4
Poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům	%	56,5	58,0	60,3	46,8	50,9
Krytí dlouhodobých aktiv vlastním kapitálem	%	95,1	109,1	131,2	110,1	93,9

Příloha B Výkaz zisku a ztráty společnosti 2014 - 2018

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		2014	2015	2016	2017	2018
Tržby	mil. Kč	299 318	314 897	347 987	407 400	416 695
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	mil. Kč	254 944	268 184	295 232	347 519	359 421
	% k tržbám	85,2	85,2	84,8	85,3	86,3
Hrubý zisk	mil. Kč	44 374	46 713	52 755	59 881	57 274
	% k tržbám	14,8	14,8	15,2	14,7	13,7
Odbytové náklady	mil. Kč	13 466	13 272	13 503	15 040	14 046
Správní náklady	mil. Kč	6 939	7 273	7 843	9 710	12 366
Ostatní provozní výnosy a náklady (netto)	mil. Kč	-2 371	8 986	-517	5 400	2 978
Provozní výsledek	mil. Kč	21 598	35 154	30 892	40 531	33 840
	% k tržbám	7,2	11,2	8,9	9,9	8,1
Finanční výsledek	mil. Kč	-249	-916	-43	-1 406	1 291
Zisk před zdaněním	mil. Kč	21 349	34 238	30 849	39 125	35 131
Rentabilita tržeb před zdaněním	%	7,1	10,9	8,9	9,6	8,4
Daň z příjmů	mil. Kč	2 928	3 422	5 686	7 284	6 239
Zisk po zdanění	mil. Kč	18 421	30 816	25 163	31 841	28 892
Rentabilita tržeb po zdanění	%	6,2	9,8	7,2	7,8	6,9