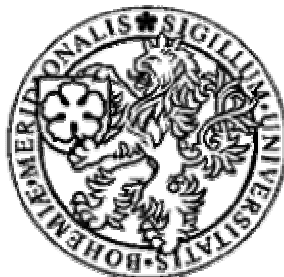


**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH**

Z e m ě d ě l s k á f a k u l t a



**Nehmotná aktiva IAS 38 s aplikací nového standardu
IFRS 3 - Podnikové kombinace a novelizace
standardu IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv.
Srovnatelnost s českými právními předpisy.**

D i p l o m o v á p r á c e

Bc. Marie Dryjová

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Katedra: Účetnictví a financí

Forma studia: Prezenční

Vedoucí práce: Ing. Jana Žlábková

České Budějovice 2006

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „**Nehmotná aktiva IAS 38 s aplikací nového standardu IFRS 3 - Podnikové kombinace a novelizace standardu IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. Srovnatelnost s českými právními předpisy**“ vypracovala samostatně na základě svých vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Českých Budějovicích dne

Podpis.....

Poděkování

Za cenné připomínky, dobré rady, individuální přístup, čas, obětavou pomoc a odborné vedení při vypracování mé diplomové práce děkuji všem, kteří mi pomáhali, především Ing. Janě Žlábkové. Zároveň chci poděkovat i své rodině za psychickou a materiální podporu.

Marie Dryjová

**...Sun Tzu pravil „válka je cesta klamu“. Účetnictví
však není válka...**

ANOTACE DIPLOMOÉ PRÁCE

Název práce:

Nehmotná aktiva IAS 38 s aplikací nového standardu IFRS 3 - Podnikové kombinace a novelizace standardu IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv. Srovnatelnost s českými právními předpisy.

Autorka:

Bc. Marie Dryjová

Pracoviště garantující studijní obor:

Katedra účetnictví a financí

Vedoucí práce:

Ing. Jana Žlábková

Počet stran:

80

Rok obhajoby:

2006

Klíčová slova:

Nehmotné aktivum, výzkum, vývoj, odpisování, doba životnosti, pořizovací náklady, zbytková hodnota, reálná hodnota, ztráta ze snížení hodnoty, goodwill, zpětně ziskatelná částka, penězotvorná jednotka, aktivní trh, celopodniková aktiva, podniková kombinace, akvizice, dceřiný a mateřský podnik, konsolidovaná účetní závěrka.

Resume:

Závěrečná diplomová práce se zabývá porovnáním nehmotných aktiv v rámci dvou systémů – české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. I když základní předmětné zásady české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví si jsou do značné míry navzájem blízké, přesto nadále přetrvávají významné rozdíly, které mají dopad na účetní závěrku. Srovnání je relativně obtížné a ve zjednodušené podobě těžko realizovatelné. Má diplomová práce se snaží některé z těchto rozdílů podchytit. V žádném případě nechci kritizovat ani jeden z účetních rámců, ale snažím se pouze konstatovat existující rozdíly. Některé již známé rozdíly mohou být sice formálního charakteru, ale při hlubším zkoumání a dovozování se řešení za pomoci navazujících předpisů lze dospět k podobným závěrům.

Summary:

My diploma paper deals with the comparison of intangible assets in terms of Two systems – Czech accounting legislative and International Accounting Standards (IAS). In spite of the fact that the basic objective fundamentals of Czech accounting legislative and IAS are similar to lack other to a great extent, there still persist some significant differences between them, resulting in the impact on financial statements. The comparison is relatively difficult and it is hardly feasible in a simplified form. The objective of my diploma paper is to recort some of the differences. In no case do I want to criticize either of the above wentioned accounting frawes, however I have been trying to describe the existing differences. Some of the differences which are already well-know may be of forwal nature, however it is possible to draw similar conclusions though in-depth scruting and finding solutions with the help of follow-up provisions.

Obsah:	str.
Úvod.....	8
I. Teoretická část.....	10
1. Systém IAS a IFRS.....	9
1.1. Vývoj koncepčních rámců.....	9
1.2. Mezinárodní účetní standardy (IAS).....	11
1.3. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS).....	13
1.4. Role politického procesu v mezinárodních účetních pravidlech	15
2. IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	18
2.1. Rozsah působnosti.....	20
2.2. Rozpoznávací kritéria.....	21
2.3. Ocenění nehmotného majetku.....	21
2.3.1. Samostatné pořízení nehmotného majetku – PC.....	22
2.3.2. Nehmotná aktiva nabytá v rámci podnikové kombinace.....	23
2.3.3. Nehmotná aktiva nabytá prostřednictvím státní dotace.....	24
2.3.4. Nehmotná aktiva nabytá výměnou aktiv.....	24
2.3.5. Ostatní nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností.....	25
2.4. Zdroj hodnoty nehmotného majetku.....	32
2.5. Uznání nákladů.....	33
2.6. Ocenění navazující na prvotní uznání.....	34
2.7. Odpisy.....	36
2.7.1. Metody odpisování.....	37
2.7.2. Zbytková hodnota.....	38
2.7.3. Přezkoumání doby a metody odpisování.....	38
2.8. Likvidace a vyřazení.....	39
2.9. Zveřejnění.....	39
2.9.1. Nehmotná aktiva zobrazená podle povoleného alt. Řešení...41	41
2.9.2. Výdaje na výzkum a vývoj.....	41
3. IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.....	42
3.1. Hodnota z užívání.....	44
3.1.1. Odhad budoucích peněžních toků.....	44
3.2. Penězotvorné jednotky.....	46

3.2.1. Goodwill a celopodniková aktiva.....	47
3.3. Alokace ztráty ze snížení hodnoty v rámci peněžotvorné jednotky.....	50
3.4. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty.....	51
3.5. Zveřejnění.....	52
4. IFRS 3 – Podnikové kombinace.....	55
4.1. Účtování podnikových kombinací.....	55
4.2. Nabyvatel.....	56
4.2.1. Ocenění aktiv nabyvatelem.....	57
4.2.2. Rozdělení a uznání PC, závazků a nehmotných aktiv.....	58
4.3. Goodwill z podnikových kombinací.....	61
4.3.1. Odložená daň.....	62
4.3.2. Menšinový podíl.....	63
4.4. Zveřejnění IFRS 3 – Podnikové kombinace.....	64
5. Česká legislativa.....	65
5.1. Vymezení nehmotných aktiv.....	65
5.2. Nehmotný majetek v postupech účtování pro podnikatele.....	65
5.2.1. Článek VIII – Dl. nehmotný majetek.....	66
5.2.2. Článek VI – Pořizování dl. nehmotného majetku.....	67
5.2.3. Článek III - Ocenění dlouhodobého majetku.....	68
5.2.4. Článek IV – Odpisování dlouhodobého majetku.....	69
5.2.5. Článek V - Vyřazování dlouhodobého majetku.....	70
5.2.6. Článek X – Opr. položka k nabytému majetku Goodwill.....	71
5.3. Rozdíly mezi českou legislativou a IAS 38.....	72
II. Praktická část.....	74
6. Závěr.....	77

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

SEZNAM TABULEK

ÚVOD

Dnes, na začátku dvacátého prvního století, firmy už ve svém podnikání primárně nepoužívají pozemky, budovy, stroje, přístroje a jiné podobné věci. Místo toho používají patenty, copyrighty, licence, technologické postupy, tajné formule, seznamy zákazníků, zřizovací výdaje a další, často mnohem abstraktnější formy majetku. Protože správné ocenění majetku je jedním z nejdůležitějších účetních úkolů, bylo by vhodné se na toto téma podívat podrobněji. Podle koncepčního rámce jak US GAAP, tak IFRS, nehmotný majetek je něco, co firmě pravděpodobně přinese ekonomickou výhodu v budoucnosti, a jehož hodnota vyplývá z transakce (US GAAP), nebo se dá spolehlivě změřit (IFRS).

Problematika nehmotných aktiv je jednou oblastí, ve které panuje značná nejednotnost v národních úpravách účetnictví, a také ve které se často objevují snahy společností o kreativní účetnictví. Zneužívání účetnictví spočívá ve snaze vykázat příznivější hospodářský výsledek - některé částky neúčtovat do nákladů v období, ve kterém vznikly, nýbrž je vykazovat právě jako nehmotná aktiva. Zároveň by se dalo říci, že chápání této problematiky v české praxi je v podstatě opačné, než její chápání v Mezinárodních účetních standardech. Důvodem je daňové účetnictví v České republice. Pokud se podnik snaží minimalizovat daň ze zisku, má pochopitelně tendenci všechna nehmotná aktiva účtovat do nákladů, v době kdy vznikly. Naopak Postupy účtování (stát) se snaží tyto položky odpisovat postupně. Zde nastává otázka, zda je tato položka skutečně aktivem, které splňuje definici aktiv, jak ji chápou Mezinárodní účetní standardy, nebo je opravdu nákladem a jako náklad by se měla vykázat, což je předmětem diplomové práce. Z toho plyne důvod, proč se Mezinárodní účetní standardy touto oblastí zabývají velmi podrobně.

1. Systém IAS a IFRS

1.1. Vývoj koncepčních rámců

70. léta 20. stol. lze považovat za významný pokrok v dosavadním vývoji finančního účetnictví a výkaznictví. Pokusy o koncepční přístupy k řešení problémů finančního účetnictví a výkaznictví samozřejmě existovaly již dříve, zejména ve 30. letech v USA, kde Institut autorizovaných účetních a auditorů se pokusil o vypracování ucelené, vnitřně provázané teorie finančního účetnictví a výkaznictví. Šlo spíše o různá řešení některých, dříve uspokojivě neřešených, popř. nově se objevujících účetních problémů, jako je účtování, oceňování a vykazování nehmotných aktiv, cenných papírů různého druhu, zásob a dalších. Teprve 70. léta, která znamenají zásadní změnu, lze celkově charakterizovat jako období zpracování a postupného prosazování tzv. koncepčních rámců finančního účetnictví a výkaznictví. Za jeho počátek lze považovat ustavení Výboru pro standardy finančního účetnictví (FASB – Financial Accounting Standards Board) v r. 1973. Tato instituce zahájila dlouhodobé a nákladné práce na projektu zaměřeného na zpracování uceleného, vnitřně provázaného souboru, který by byl využit jako základ pro postupné zpracování standardů finančního účetnictví a výkaznictví. A to takových standardů, které by zajistily důvěru široké veřejnosti v externí účetní výkazy. Přířem veškerého zpracování teoretického základu bylo pomocí jasně definovaných konceptů, kritérií, charakteristik atd. poskytnout spolehlivý základ pro hodnocení správnosti dosud používaných postupů v účetnictví a výkaznictví a poskytnutí východiska pro správné řešení nově se objevujících účetních problémů. V těchto dvou nejzákladnějších bodech měl být dosažen teoretický přístup koncepčního rámce vypracovaného pro USA. Vliv nové teorie se však neomezil pouze na podmínky v USA, ale měl i mezinárodní dosah. Stal se silným podmětem a předznamenal obdobné postupy a aktivity v řadě dalších zemí. Tak např. ve Velké Británii byl v r. 1975 založen Výbor pro účetní standardy (ASC – Accounting Standards Committee), a to jako reakce na kritiku neuspokojivého stavu finančního účetnictví, především však účetních výkazů (pro sestavení byl poskytnut podnikům příliš velký prostor, což bylo důsledkem velkého počtu variant výkazů, a tak informace zveřejňované v účetních výkazech byly nedostatečně srovnatelné). Dále

následoval koncepční rámec zpracovaný v Austrálii ve formě Statements of Accounting Concepts r. 1987. Téhož roku zpracovali také koncepční rámec v Kanadě ve formě Conceptual Framework: Postulates for Financial Reporting a následovala řada dalších.

Dosud zpracované koncepční rámce jsou výsledkem poznání finančního účetnictví a výkaznictví v době, ve které byly vytvořeny. Nemůžeme říci, že tyto výsledky jsou dokonalým výstupem a uzavřeným systémem, ale systémem otevřeným, který umožňuje a hlavně vyžaduje další zpřesňování, zdokonalování a doplňování ruku v ruce s rozvojem účetnictví. Základní cíl je pouze jeden – pomocí shodného posuzování, účtování, oceňování a vykazování stejných transakcí a jiných ekonomických skutečností dosáhnout vyššího stupně srovnatelnosti v účetnictví zjišťovaných a vykazovaných informací.

V různých zemích se volí různé cesty realizace koncepčního rámce, a to v závislosti na celé řadě faktorů. Je nutno tedy překonávat bariéry mezi jednotlivými zeměmi v oblasti ekonomické, právních systémů, historické (včetně tradice účetnictví), sociální a další. Ovšem za hlavní faktor musíme považovat celkový přístup k regulaci činnosti jednotlivých podniků v rámci národního hospodářství, který se v různých zemích historicky vyvinul a má tradiční uplatnění, celkově se projevuje v odlišném pojetí práva. Dle tohoto hlediska lze rozlišovat země, jejichž právní systém je založen na tzv. zvykovém právu, a země, v nichž je právní systém založen na římském právu. Prvý z uvedených přístupů je charakteristický pro anglosaské země, v nichž se regulace účetnictví děje primárně pomocí obecně uznávaných a praxí přijímaných účetních principů, anglicky označovaných jako GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Typickou zemí, kde je toto pojetí regulace účetnictví uplatňováno, je USA. Druhý z uvedených přístupů k regulaci finančního účetnictví a výkaznictví je vlastní zemím, jejichž právní systém se vyvinul z římského práva, pro které je charakteristické kodifikované zákonodárství. Tyto země se nekompromisně spoléhají na zákony a další právní předpisy. Pak můžeme tvrdit, že celková úroveň finančního účetnictví a výkaznictví se odráží od kvality příslušných právních předpisů. V těchto zemích nelze mluvit o regulaci účetnictví pomocí účetních standardů v širším pojetí, jak např. chápeme regulaci v USA či Velké Británii. Náš systém stejně jako systém Německa a Švýcarska vychází z uvedené koncepce římského práva. Což v našich podmínkách vyžaduje podrobnou

kodifikaci zákona obchodního, zákona o účetnictví i dalších, včetně navazujících vyhlášek. Podstata odlišných přístupů spočívá v tradicích ekonomického liberalismu, víry v trh a podezřívavosti vůči byrokracii. Obecně země kontinentální Evropy mají historicky menší příklon k ekonomickému liberalismu, více důvěřují ve schopnosti byrokracie a preferují psané zákonné předpisy, jejichž použití rozšiřují na formulování účetních zásad, pravidel a postupů.

1.2. Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards - IAS)

Mezinárodní účetní standardy jsou shrnutím nejlepších účetních postupů a zkušeností účetní profese a požadavků uživatelů na rozsah zveřejňovaných informací. Standardy vydává neziskový subjekt Rada pro mezinárodní účetní standardy, aby se zvýšila srovnatelnost vykazovaných informací o finanční výkonnosti a finanční pozici různých společností. Rada dosud vydala 41 Mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards – IAS 1- 41). V květnu Rada pro mezinárodní účetní standardy uveřejnila zahájení Projektu zlepšení, který upravoval podstaty, cíle určitých standardů, které byly v minulosti kritizovány odbornou veřejností ať pro nejednoznačné vyjadřování, nebo pro nereflexivní určitých problémů a pod. Jako příklad lze uvést standard IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, který byl terčem kritiky zejména v bodech nedostatku jasného návodu k aplikaci, či komplexnosti. Účelem celého Projektu zlepšení bylo aktualizování již platných standardů, publikovaných v upraveném znění v prosinci 2003. Platné aktualizované standardy jsou:

IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

IAS 2 – Zásoby

IAS 7 – Výkazy peněžních toků

IAS 8 – Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetní politice

IAS 10 – Události po rozvahovém dni

IAS 11 – Stavební smlouvy

IAS 12 – Daně ze zisku

- IAS 14 – Vykazování podle segmentů
- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 – Leasing
- IAS 18 – Výnosy
- IAS 19 – Zaměstnanecké požitky
- IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
- IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn
- IAS 23 – Výpůjční náklady
- IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran
- IAS 26 – Penzijní plány
- IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
- IAS 28 – Investice do přidružených podniků
- IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IAS 30 – Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí
- IAS 31 – Investice do společných podniků
- IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
- IAS 33 – Zisk na akcii
- IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví
- IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv
- IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
- IAS 38 – Nehmotná aktiva
- IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování
- IAS 40 – Investice do nemovitostí
- IAS 41 – Zemědělství

K 1. 1. 2005 byly zrušeny:

- IAS 15 – Informace vyjadřující dopady měnících se cen
- IAS 22 – Podnikové kombinace, standard nahrazen IFRS 3
- IAS 35 – Ukončení činnosti, nahrazen IFRS 5

Díky realizaci tohoto složitého, dlouhého, pracného a dynamického projektu IAS jsme schopni s odstupem času vyvodit hlavní přednosti:

- Větší stupeň srovnatelnosti informací v mezinárodním měřítku. Postupem času se eliminovala častá nedorozumění, co se týče spolehlivosti a věrohodnosti účetních výkazů sestavených podle IAS.
- Mezinárodní účetní standardy napomáhají ke zvýšení celkové úrovně finančního účetnictví a výkaznictví v jednotlivých zemích.
- Úspora času a nákladů na vynakládání konsolidace účetních závěrek, které jsou sestavovány podle odlišných národních účetních systémů v té které zemi.
- Pomocí Mezinárodních účetních standardů lze dosáhnout vyšší míry věrohodnosti systému finančního účetnictví a výkaznictví, a tím i samostatné profesní činnosti účetních a auditorů.
- Standardy napomáhají k zajištění souladu mezi manažery, kteří jsou odpovědní za účetní výkazy, a potřebami, požadavky jejich uživatelů. Ukazuje se, že samotné tržní síly nejsou schopny soulad opačných zájmů zajistit, neviditelná ruka trhu není schopna sama o sobě zajistit kvalitní účetní výkaznictví. Prokazatelně lze odvodit, že čím větší je stupeň standardizace výkaznictví, tím je vyšší, efektivnější informační hodnota, kterou lze využít pro ekonomická rozhodování o alokaci kapitálu, a tím správnější, lepší rozhodnutí přijímat.

1.3. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Report Standards - IFRS)

Až do konce roku byly všechny standardy vydávány pod zkratkou IAS. Ale od r. 2003 jsou nové standardy vydávány pod zkratkou IFRS. Čili do konce r. 2002 byla zkratka IAS obecně chápána jako souhrn platných pravidel Mezinárodních účetních standardů a interpretací. Stávající IAS zůstávají v platnosti do té doby, než budou případně v budoucnu aktualizovány či nahrazeny novým IFRS. Dnes jsou IAS spíše známy jako IFRS. Nakonec můžeme používat název IAS/IFRS, což je prakticky totéž, protože nově zavedený název IFRS v sobě zahrnuje všechny platné IAS a nové IFRS. Systém IAS se takto dřív nazýval a byl přejmenován na IFRS právě proto, že jeho dřívější název byl pro lidi, jež nejsou rodilý mluvčí angličtiny poněkud zavádějící.

1.1.2005 začal platit v České republice, Evropské unii a dalších 70 zemích světa systém IFRS. Přestože se tato změna dá, vcelku, považovat za velmi pozitivní, bez potíží se, bohužel, neobejde. Mezi hlavní potíže patří skutečnost, že IFRS je systém s úplně jiným charakterem než ten, na který byl běžný český účetní zvyklý. Tento rozdíl lze jednoduše znázornit tím, že se pečlivě podíváme na nový název tohoto systému. IFRS jsou Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví, nejde již o Mezinárodní účetní standardy. Z názvu jasně vyplývá, že se nejedná o „účetní systém“ jako takový (systém, který upravuje účetní postupy), ale o informační systém (systém, který upravuje výstupy). Co IFRS skutečně vyžadují, je, aby výsledek účetní práce, závěrka, poskytla uživatelům úplný, pravdivý a věrný obraz o finančním hospodaření firmy a výsledcích jejího podnikání. IFRS však žádné konkrétní postupy ani nepředepisují, ani nezakazují, nejsou totiž zákonem (IFRS jsou vytvářeny nevládní, neziskovou nadací sídlící v Londýně). Místo toho ukládají účetnímu povinnost zvolit postup, který vede k tomu, že se ekonomický skutečný stav podniku zobrazí pravdivě a věrně. Záleží pouze na subjektivním úsudku jednotlivce, který nese zodpovědnost za účetní případ. Bohužel, zda byl zvolený účetní postup správný, či ne, se často ukáže až v daleké budoucnosti.

Rada pro Mezinárodní účetní standardy vydala zatím 6 Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, jejichž základní strukturu tvoří následující:

IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

IFRS 2 – Platby akciemi

IFRS 3 – Podnikové kombinace

IFRS 4 – Pojistné smlouvy

IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti

IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů

Neustálé zkvalitňování a úpravy standardů jsou rovněž vyvolány sladováním Mezinárodních standardů finančního výkaznictví s účetními standardy vydávanými v USA (viz. kapitola 1.4.) a potřebami vyplývajícími z praktických aplikací standardů.

1.4. Role politického procesu v mezinárodních účetních pravidlech

EU si ponechává možnost jednotlivá pravidla „potvrzovat“ a přijmout právě ty standardy, které jsou politicky přijatelné. Podle vyjádření pana Karla Van Hulle (člena Evropské komise), EU nepovažuje za vhodné platit za svá účetní pravidla. Jinak řečeno, Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting System Board) je dnes nezávislá organizace, která je nezávislá hlavně právě pro to, že se živí prodejem IFRS. Pokud EU za IFRS nebude chtít platit, IASB přijde o své příjmy. Jestliže EU dostane IFRS zdarma, každý jiný je také bude chtít zdarma. Protože IFRS budou (jako každý jiný zákon) k nalezení na internetu, nikdo za ně pochopitelně nebude platit. IASB pak přijde o přímý zdroj financování a bude muset spoléhat pouze na „nepřímé“ dotace od států, příspěvky od firem a účetních organizací. Radě pak může hrozit ztráta její nezávislosti. Pan Van Hulle to sice vysloveně neřekl, ale naznačil, že EU svou neochotu za práci Rady na IFRS přímo zaplatit, raději vynahradí dotací ze státního rozpočtu. Tento krok samozřejmě zbaví IASB posledního zbytku nezávislosti, který jí zbude. EU si tak pro sebe buduje možnosti zasahovat do práce IASB, za předpokladu, že práce IASB na IFRS nebude vyhovovat evropským politikům o tom, jak by měl systém vypadat. Důsledkem všeho bude IASB vydávat pod neustálým „tlakem“ evropských systémů standardy, které budou vyhovovat evropským politickým zájmům. Nastane-li vůbec ta situace, že IASB a hlavně její výsledné IFRS budou ovlivňovány evropským politickým procesem, nebudou pak akceptovány na amerických kapitálových trzích, už jen z toho důvodu, že SEC (U.S. Securities and Exchange Commission – komise, která vznikla za účelem aplikování zákona Securities and Exchange Act of 1934, který vznikl jako reakce na pád burzy v r. 1929) všeobecně nepovažuje a neuznává účetní pravidla ovlivňovaná politickým procesem za spolehlivá. V konečném důsledku by se mohlo stát, že IFRS nebude moci být považován za světový účetní systém, ale pouze za evropský účetní systém. SEC má na celou problematiku trochu odlišný pohled, a vůbec U.S.A. také. Co ale tak vadí SECu na politickém procesu? Možná pro to, že politický proces je ve své podstatě snaha najít kompromis, na který jsou schopni přistoupit všichni účastníci stran. Toto možná funguje v oblastech jiných než v účetnictví. Účetní pravidla existují pro to, aby donutila vedení společností podávat investorům spolehlivé, objektivní a úplné informace o tom, jak společnost hospodaří

s penězi svěřenými, a aby vedení pravdivě popisovalo ekonomickou realitu takovou, jaká ve skutečnosti je. Zde není žádné místo pro kompromis. Ekonomická realita je jen jedna, účetní pravidla jí buď popisují, nebo nepopisují. Proto podle SEC je tvorba účetních pravidel činnost, pro kterou politika není způsobilá. Co by se ale mohlo stát, kdyby byly účetní standardy tvořeny politickým procesem? Existují obavy, že by se vše vrátilo na starý, dobrý kompromis, který by se pomalu, ale jistě stával pravidlem. Bývalý předseda SECu Levitt vnímá kapitálové trhy jako nejlikvidnější na světě ne pro to, že je tak stvořil bůh, ale proto, že v zemi se jich účastní nejvíc lidí. Účetní standardy jsou základní deska, na které je účast lidí postavená. Lidé investují proto, že věří, že finanční informace, které dostanou, jsou spolehlivé a úplné.... Měli bychom všem zúčastněným připomenout, že nejvyšší účetní standardy vedou k nejnižším nákladům k získání kapitálu. Samotný počet cizích firem, které na našich kapitálových trzích emitují, je důkaz toho, že nemusíme naše standardy zmírnit, abychom mohli konkurovat trhům v jiných zemích. Musíme tak hledat způsob jak naše standardy ještě zlepšit, ne způsob, jak je dělat přijatelnější pro cizince. Zde se nachází vhodné přirovnání - standardy jsou jako dům, ve kterém žijeme. Chrání nás. Definují prostor, kde my, naše rodina, naše firma a naše společnost můžeme fungovat. Bez standardů civilizovaný život není možný. Pokud podkopeme naše standardy, podkopáváme základy našeho domu, a na vlastní riziko. V širším kontextu celé společnosti víme, že pokud zvolíme kompromis u standardů vzdělání, vyrostou děti, které neví, kde se nachází Rusko. Pokud dovolíme, aby poklesly standardy veřejné diskuse, násilí a obscenita se stanou součástí veřejných médií. Snížíme-li standardy politické debaty, tak v televizi uvidíme inzeráty, které pouze útočí. Ignorujeme-li peněžní standardy, dostaneme inflaci.

SEC a s ní velká část amerických zákonodárců je přesvědčená, že není vhodné, aby tvorba účetních standardů či pravidel byla zpolitizována. Na druhé straně pravidla US GAAP sice nemají povahu zákona, ale díky tomu, že SEC se za principy přímo staví, přiděluje jim tak tím tuto váhu. SEC si je velice dobře vědoma, že momentálně jde o mnoho. Ne o míň, než o záchranu důvěry investorů a o přežití kapitálových trhů.

Tuto část jsem chtěla nastínit jen proto, abychom si uvědomili, jak systémy jsou navzájem propojené a to co se odehrává v jednom z nich, můžeme předpokládat, že

se bude odehrávat i ve druhém, a to v zájmu sblížení standardů. Znalost jednoho může pomoci při aplikaci druhého. Standardy mají mnoho společného, ale na druhé straně se ve významných oblastech podstatně liší. Odlišnosti však nejsou na škodu, působí jako motivace reprezentující výhody spojené s mezinárodní konvergencí těchto standardů. V současnosti se oba standardy natolik ovlivňují, tudíž nemůžeme vyloučit myšlenku, že se někdy v budoucnu budou přibližovat do té doby, než se součí, a vznikne tak jeden světový mezinárodní účetní standard. Předpokládá se, že IFRS se budou více přibližovat US GAAP, které mají již sedmdesátiletou tradici. V roce 2002 FASB (tvůrce US GAAP) a IASB (tvůrce IFRS) podepsali memorandum, ve kterém se dohodli, že budou usilovat o konvergenci mezi US GAAP a IFRS. Dnes je tento projekt v plném proudu. Protože od roku 2005 se IFRS staly evropským účetním systémem, tento rok se také stal cílovým obdobím, do kdy by se všechny GAAP mohly přiblížit natolik (americký US GAAP, britský UK GAAP, australský AUS GAAP a mezinárodní IFRS) že začnou být vzájemně uznávané ve všech zemích, kde se používají. Všechny tyto verze GAAP jsou si navzájem podobné, rozdíly mezi nimi se rapidně stírají. Některé země, které dnes používají vlastní GAAP, jako na příklad Austrálie, mají za cíl ho nahradit IFRS. Jiné země, jako Spojené státy americké svůj GAAP sice neplánují nahradit, ale jsou ochotné IFRS alespoň případně uznat.

Pan Mládek problematiku dvou „odlišných“ systémů vnímá takto: „Výsledkem je, že pravidla psaná FASB se víc podobají zákonům (neboť obsahují jasné příkazy, zákazy a kvalifikace) než ta psaná IASB (která se spíše podobají kuchařce, jež vyžaduje pár špetek profesního úsudku a velkou lžíci zdravého rozumu).“ (2005, str.24) (Mládek, R. Účetnictví 7/2005)

2. IAS 38 – Nehmotná aktiva

Účelem tohoto standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení nehmotných aktiv, kterými se konkrétně nezabývá jiný speciální Mezinárodní účetní standard. Standard IAS 38 - Nehmotná aktiva požaduje, aby nehmotné aktivum bylo uznáno pouze za předem splněných kritérií. Dále také jasně popisuje, jak vyjádřit účetní hodnotu nehmotných aktiv - oceňování, stanovuje způsoby pořizování, uznání nákladů, odpisování, likvidaci a vyřazení, zveřejnění a další všeobecné informace. Během posledních několika let byl standard zmodernizován.

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, držené pro využití při výrobě nebo poskytování služeb, z důvodu pronájmu jiným subjektům nebo z administrativních důvodů (2003, str. 158) (KRUPOVÁ, L. a spol. IAS v příkladech II). Aktivum je zdroj, který je kontrolován podnikem jako výsledek událostí, a z kterého je očekáván budoucí ekonomický prospěch. Společnými příklady takto charakterizovaných položek jsou např. počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, hypotéční práva, povolení k chovu ryb, dovozní kvóty, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, koncese, podíl na trhu, marketingová práva, věrnost zákazníků a další. Avšak ne všechny tyto položky splňují definici nehmotných aktiv, jako je jeho identifikovatelnost a existenci budoucího ekonomického prospěchu. Pokud položka nesplňuje definici nehmotného aktiva, zahrnují se výdaje spojené s jejím pořízením nebo vytvořením ve vlastní činnosti do nákladů v období, ve kterém vznikly. Je-li položka získána při podnikové kombinaci akvizicí, je součástí goodwillu vykázaného k datu akvizice (viz. goodwill). A tak, tři krizové rysy či podmínky splnění definice nehmotných aktiv jsou:

- identifikovatelnost,
- kontrola, a
- budoucí ekonomický prospěch.

Identifikovatelnost

Definice nehmotného aktiva vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné, jasně odlišné od goodwillu. Nehmotné aktivum může být odlišné od goodwillu, jestliže je oddělitelné. O oddělitelnosti lze hovořit za podmínky, pokud podnik může

prodat, pronajmout, vyměnit nebo rozdělit konkrétní budoucí ekonomický prospěch přiřazený tomuto aktivu, aniž by současně došlo ke ztrátě budoucího ekonomického prospěchu plynoucího z ostatních aktiv. Oddělitelnost však není nezbytnou podmínkou, je-li možno identifikovat jiným způsobem. Např. při pořízení nehmotného aktiva se skupinou aktiv, součástí transakce může být převod práv, která umožňují podniku identifikovat nehmotné aktivum. Jinými slovy nehmotné aktivum splňuje definici identifikovatelnosti, pokud pochází se smluvních nebo jiných zákonných práv, bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo práv a závazků.

Kontrola – ovládání aktiva

Kontrola znamená schopnost získat ekonomický užitek z aktiva nebo může znamenat zamezení přístupu třetím stranám k těmto užitkům. Schopnost podniku ovládat budoucí ekonomický prospěch z aktiva vyplývá ze zákonných práv, která jsou vymahatelná soudem. Toto kritérium se zdá na první pohled jasné. Znamená, že například registrovaný patent dává společnosti možnost kontroly, protože dává držiteli právo využívat související produkt nebo proces bez zasahování nebo omezování třetích osob, a proto jej Mezinárodní účetní standardy považují za nehmotné aktivum. Naopak uvedeme příklad odborných znalostí zaměstnanců společnosti, loajalitu zákazníků, výhody ze školení personálu apod., které ovšem nesplňují kritérium kontroly, protože je sporné, zda ekonomický užitek poplyne zcela do dané společnosti nebo do jiného právního subjektu. Společnost v těchto případech nemůže zabránit třetím osobám v přístupu těchto užitků (znalostí zaměstnanců). Z tohoto důvodu Mezinárodní účetní standardy nepokládají tyto položky za nehmotná aktiva.

Budoucí ekonomický prospěch

Budoucí ekonomický prospěch plynoucí z nehmotného aktiva může zahrnovat výnos z prodeje výrobků nebo služeb, úsporu nákladů, či jiné užitky vycházející z využívání aktiv podnikem. Například využití duševního vlastnictví ve výrobě spíše může snižovat budoucí náklady produkce než zvyšovat budoucí výnosy. Budoucí ekonomický prospěch nehmotného aktiva musí být založen na odůvodněných a podložených podkladech všech podmínek, které jsou spjaty s životností aktiva.

2.1. Rozsah působnosti

Všeobecná působnost tohoto standardu se uplatňuje ve všech společnostech pro účetní zobrazení nehmotných aktiv, kromě:

- nehmotných aktiv, kterými se zabývá jiný standard než IAS,
- finančních aktiv, která jsou definována ve standardu IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace,
- práv k nerostnému bohatství a výdajů na průzkum nebo využití a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů, které upravuje zcela nový IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,
- nehmotných aktiv vyplývajících z pojistných smluv (v případě pojišťoven).

Jestliže jiný Mezinárodní účetní standard řeší problematiku konkrétního druhu nehmotných aktiv, použije se tento standard místo standardu IAS 38. Tento „jiný“ standard se např. uplatňuje pro:

- odloženou daňovou pohledávku, použijeme standard IAS 12 – Daně ze zisku,
- pronájmy, které patří do působnosti, použije se standard IAS 17 – Leasing,
- goodwill, který vzniká při podnikové kombinaci, využijeme IFRS 3 – Podnikové kombinace,
- aktiva plynoucí ze zaměstnaneckých požitků, standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky, a další.

Některá nehmotná aktiva jsou obsažena na hmotném nosiči – jako je např. kompaktní disk, právní dokumentace nebo film. V tomto případě je nutno posoudit, která složka daného aktiva je významnější. Jako klasický příklad působí software pro počítačem řízené strojní zařízení, které jistě nebude a nemůže fungovat bez tohoto konkrétního softwaru. Proto se software považuje za integrální součást hardwaru a vykazuje se shodně jako IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení. Totéž platí i pro operační systém počítače. Za předpokladu, kdy software nepovažujeme za nedílnou součásti hardwaru, pak počítačový software se považuje za nehmotné aktivum, následně zpracované dle IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Pokud jsou určité činnosti natolik specializované, tzn. že vyvolávají opět takové specializované účetní výstupy, které je třeba řešit odlišným způsobem, mohou být vyloučeny z rozsahu působnosti IAS 38 – Nehmotná aktiva. Tyto položky mohou vznikat v souvislosti s výdaji na průzkum nebo využití a těžbu ropy, zemního plynu a nerostných ložisek, s výdaji plynoucích z pojistných smluv. Proto se standard IAS 38 – Nehmotná aktiva neuplatňuje na výdaje na tyto činnosti.

2.2. Rozpoznávací kritéria

Dle odst. 21 standardu podnik je oprávněn uznat pouze taková nehmotná aktiva pořízená nebo vytvořená vlastní činností, jestliže:

- splňují definici nehmotného aktiva,
- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch, který je přiřítelný aktivu, poplyne do podniku, a
- je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.

Pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu by měla být odhadnuta pomocí racionálních a doložených předpokladů. Odhad míry jistoty týkající se budoucího přílivu ekonomického prospěchu se provádí na základě skutečností existujících v okamžiku vstupního uznání.

2.3. Ocenění nehmotného majetku

Podle koncepčního rámce jak US GAAP, tak IFRS, majetek je něco, co firmě pravděpodobně přinese ekonomickou výhodu v budoucnosti, a jehož hodnota vyplývá z transakce (US GAAP), nebo se dá spolehlivě změřit (IFRS). Z tohoto vyplývá, že pokud firma koupí nějaký nehmotný majetek od jiného subjektu, při oceňování nenastanou větší komplikace. Do majetku se zahrne zaplacená částka. Při oceňování nehmotného majetku je vždy nutné pamatovat na to, že právě nadhodnocování nehmotného majetku (různými způsoby) bylo podstatou skandálů.

Proto je nyní většina auditorů skeptická vůči všem „costs“, které se firma snaží zahrnout do této majetkové třídy, a obvykle trvají na předložení všech adekvátních důkazů, které potvrzují, že firma do majetku nezahrnula něco, co tam ve skutečnosti nepatří.

2.3.1. Samostatné pořízení nehmotného majetku – pořizovací cena

Zde US GAAP končí, IFRS (IAS 38, odst. 27) však pokračuje a praví, že součástí pořizovací ceny mohou být také cla, nevratné daně a další vedlejší výdaje (po odečtení slev nebo rabatů), které souvisí se zavedením majetku do provozu. Podle odst. 28 mezi vedlejší výdaje patří například:

- mzdy a platy zaměstnanců, kteří přímo souvisí se zavedením majetku do provozu,
- náklady na profesní odborníky – odhadce, právníky, které také přímo souvisí se zavedením majetku do provozu,
- náklady na testování aktiva za účelem, zda majetek správně funguje.

Ale podle odst. 29 mezi ně nepatří:

- náklady související se zavedením nového výrobku nebo služby (včetně reklamy a jiné propagace),
- náklady spojené s obchodováním na novém místě, nebo s novým typem zákazníků (včetně školení pracovníků),
- správní a jiná všeobecná režie.

Jestliže je nehmotné aktivum získáno výměnou za kapitálové nástroje podniku, pořizovacími náklady (cenou) aktiva je reálná hodnota vydaného (vyměněného) kapitálového nástroje.

2.3.2. Nehmotná aktiva nabytá v rámci podnikové kombinace

Nabytá nehmotná aktiva v rámci podnikové kombinace akvizicí se oceňují reálnou hodnotou. Je potřeba zjistit, zda tyto pořizovací náklady – reálná hodnota nehmotného majetku mohou být vyjádřeny s dostatečnou spolehlivostí. Východiskem pro určení reálné hodnoty tržních cen jsou:

- kótované tržní ceny na aktivním trhu, jakož to nejspolehlivější vyčíslení reálné hodnoty,
- běžné nabízené ceny kupujícího. Nejsou-li ceny kupujícího k dispozici, je možno využít jako základ pro odhad reálné hodnoty cenu časově nejvíce bližší transakce.

Předchozí způsoby stanovení reálné hodnoty nehmotného aktiva byly postaveny na předpokladu existence aktivního trhu. Pokud ale pro nehmotné aktivum získané v rámci podnikové kombinace akvizicí neexistuje aktivní trh, pořizovací náklady se stanoví na základě částky, kterou by podnik za nehmotné aktivum zaplatil k datu akvizice.

Společnosti, které již pravidelně nakupují a prodávají specifická nehmotná aktiva, vyvinuly postup pro odhadování reálné hodnoty. Mluvíme o tzv. nepřímém způsobu, který je využíván pouze tam, kde je to vhodné. Technika odhadování reálné hodnoty nepřímého způsobu se využívá pro vstupní ocenění nehmotného aktiva, získaného v rámci podnikové kombinace akvizicí, pokud je cílem určit reálnou hodnotu tak, jak ji definuje tento standard, a jestliže se berou v úvahu běžné transakce a zvyklosti v oboru, do kterého aktivum patří.

Pro uznání identifikovatelnosti nehmotných aktiv získaných v rámci podnikové kombinace akvizicí platí následující:

- jestliže reálná hodnota nehmotného aktiva získaného v rámci podnikové kombinace akvizicí nemůže být spolehlivě změřena, toto aktivum není uznáno jako samostatné nehmotné aktivum, ale je zahrnuto do goodwillu,

- nabyvatel uznává nehmotné aktivum, které splňuje kritéria pro uznání, a to i v tom případě, nebylo-li nehmotné aktivum vykazováno ve výkazech nabývaného podniku.

Kritérium pravděpodobnosti se u podnikové kombinace považuje vždy za splněné. Nedokončené projekty výzkumu a vývoje se uznávají za nehmotné aktivum za podmínek naplnění definice a identifikovatelnosti.

2.3.3. Nehmotná aktiva nabytá prostřednictvím státní dotace

Existují případy, kdy nehmotné aktivum je získáno zcela zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace. K tomu dochází tehdy, když stát přidělí nebo převede na podnik nehmotná aktiva, jako jsou např. letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence a kvóty nebo práva přístupu k omezeným zdrojům

Tyto aktiva se oceňují v reálné hodnotě nebo za nominální částku. Jak reálná hodnota, tak i nominální částka se zvyšuje o veškeré náklady přímo přiřaditelné aktivu. Pokud se podnik hned od počátku nerozhodne uznat aktivum v reálné hodnotě, zachytí ho v nominální částce, podle jiného povoleného standardu IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory.

2.3.4. Nehmotná aktiva nabytá výměnou aktiv

Nehmotné aktivum je možno také získat směnou nebo částečnou výměnou. Směnou za podobné aktivum, které má podobné použití (stejný obor činnosti) a má srovnatelnou reálnou hodnotu. Aktivum může být prodáno i za podíl na vlastním kapitálu vztahující se k podobnému aktivu.

Směněná aktiva se oceňují reálnou hodnotou za splnění následujících podmínek:

- transakce má komerční povahu,

- reálná hodnota získaného nebo předaného aktiva je spolehlivě určena.

Transakce má komerční povahu v případě, že se směnou aktiv změní:

- konfigurace (riziko, načasování a částka) peněžních toků,
- specifická hodnota pro podnik,
- změny jsou výrazné ve srovnání s reálnou hodnotou předaného aktiva.

Z transakcí není uznán ani zisk, ani ztráta. Náklady na pořízení nehmotného aktiva odpovídají účetní hodnotě předaného aktiva.

2.3.5. Ostatní nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností (ve vlastní režii)

Co se týče oblasti nehmotných aktiv vytvářených ve vlastní režii, systém IFRS je poněkud benevolentnější než americký GAAP. Podle US GAAP se do pořizovací hodnoty nehmotného majetku vytvořeného samotnou firmou nanejvýš mohou zahrnout právní poplatky, soudní výlohy, a podobné náklady, které jsou nezbytné k tomu, aby se majetek zaregistroval a právně ošetřil. IFRS řeší celou tuto problematiku shovívavějším způsobem, v odst. 66 standardu do nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností zahrnuje všechny přímo související náklady, nutné k tvorbě, produkci a přípravě majetku do stavu, kdy je možné začít ho používat tak, jak zamýšlelo vedení firmy. Nicméně, protože jak praví odst. 51, problémy často doprovází určení, zda majetek skutečně naplní definici budoucího ekonomického přínosu, a je těžké určit, jaké náklady souvisí s tvorbou majetku (a rozlišit je od každodenních nákladů na provoz firmy), a zda se majetek má, či nemá uznat. Proto standard obsahuje určitá opatření, která mají vést k tomu, aby flexibilita obsažená v těchto pravidlech nebyla zneužívána.

Občas je obtížné stanovit, kdy nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje podmínky pro jeho uznání. V mnoha případech hovoříme o obtížném rozpoznání či určení, zda:

- se jedná o identifikovatelné aktivum, které dle definice pravděpodobně vytvoří budoucí ekonomický prospěch,
- se náklady na pořízení aktiva nechají spolehlivě určit. Stává se, že nelze odlišit náklady na pořízení aktiva od nákladů na zachování, nebo rozšíření goodwillu vytvořeného vlastní činností, či od nákladů na běžné každodenní činnosti.

Z tohoto důvodu (kromě naplnění základních požadavků) pro rozpoznání a ocenění nehmotných aktiv společnost aplikuje pro všechna tato nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností poučení uvedené v následujících odstavcích.

Standard rozlišuje dva typy vnitřně vytvořených aktiv:

1. Nehmotná aktiva vytvořená podnikem
2. Vnitřně vytvořený goodwill

Ad 1. Nehmotná aktiva vytvořená podnikem

U výčtu aktiv vytvořených vlastní činností podnikem posuzujeme, zda aktiva splňují kritéria pro jeho uznání (identifikovatelnost, ovládnutí aktiva a budoucí ekonomický prospěch), pak podnik člení aktiva ve:

1. fázi výzkumu, a
2. fázi vývoje.

Pokud při realizaci určitého projektu není možno rozlišit fázi výzkumu od fáze vývoje, výdaje na tento projekt se považují za výdaje vynaložené pouze ve fázi výzkumu.

Jakmile se jednou potvrdí, že se jedná o účel výzkumu nebo vývoje, je nutné k tomuto účelu přiřadit náklady podle jejich druhu. IFRS a US GAAP pečlivě rozlišují náklady, které patří do výzkumu nebo vývoje, od těch, které patří někam jinam. V praxi obvykle nenastávají žádné větší komplikace, pokud se jedná o výzkum nebo vývoj. Komplikace však nastávají uprostřed těchto procesů, tam, kde je nutné definitivně rozhodnout, zda se jedná o klasifikaci výzkum, vývoj, klasifikaci marketing, klasifikaci odbyt nebo klasifikaci správa, jak uvádí Mládek. (2005, str.36) (Mládek, R. Účetnictví 8/2005, Oceňování nehmotného majetku podle US GAAP a IFRS – výzkum a vývoj Praha: Bilance, 2005, ISSN 0139-5661).

Fáze výzkumu – výsledek výzkumu nemůže být uznán jako nehmotné aktivum, proto náklady na výzkum nelze vykazovat v rozvaze. Výdaje na výzkum se účtují v období, ve kterém vznikly. Standard zaujímá postoj, že ve fázi výzkumu projektu není možné prokázat existenci nehmotného aktiva, které by mělo pravděpodobně vytvářet budoucí ekonomickou hodnotu. Jelikož nehmotné aktivum neexistuje, výdaje na výzkum jsou vždy zahrnuty do nákladů v období, ve kterém vznikly. Odst. 54 standardu zakazuje kapitalizaci jakýchkoliv nákladů spojených s výzkumem.

Příklady činností výzkumu jsou:

- činnosti zaměřené na získání nových poznatků,
- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb,
- formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr vhodných alternativ pro nové nebo zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služby.

V úvodu jsem se zmínila o problematice nejednotnosti v národních úpravách účetnictví. Tato problematika právě dosti postihuje standard IAS 38 – Nehmotná aktiva, proto je také tento standard jeden z nejrozsáhlejších. Pro ilustraci tvrzení, že národní úpravy účetnictví jsou v této oblasti značně nejednotné a problematické, uvádím tabulku národních úprav účetnictví v oblasti nákladů na výzkum, která konkrétní část problematiky jasně prokazuje.

Tab. č. 1 - Nejednotnost v národních úpravách účetnictví – náklady na výzkum

Země	Maximální doba odpisování	Jednorázový odpis povolen	Jednorázový odpis požadován
USA	Nepraktikuje se	-	Ano
Nizozemí	5 nebo 10 let	Ano	-
Francie	5 let	Ano	-
Německo	Není určeno	Ano	-
Brazílie	10 let	Ano	-

Fáze vývoje – nehmotné aktivum vytvořené vývojem je na rozdíl od fáze výzkumu uznáno jako nehmotné aktivum (je oficiálně zachyceno v rozvaze) pouze tehdy, je-li možno prokázat všechna z následujících předpokladů:

1. Byla dosažena technická proveditelnost. Bohužel, tento pojem nikde přesně IFRS nedefinuje. (Na druhou stranu US GAAP veškerou kapitalizaci zakazuje. ISAB však není (zatím) ochotna přistoupit k úpravě, která by znamenala zákaz kapitalizace. Konvergence systémů pak v této oblasti uvízla na mrtvém bodě.)
2. Firma má v úmyslu majetek používat, nebo jej prodat.
3. Firma je schopna doložit, že majetek bude moci používat nebo jej prodat.
4. Firma musí být schopna přesně doložit, jak jí majetek bude v budoucnosti přinášet ekonomické výhody tím, že doloží existenci trhu pro výstupy majetku, nebo samotný majetek, a nebo jakým způsobem jí bude přinášet užitek. (Protože běžní účetní nemají potřebné znalosti, ani podklady, aby splnili tyto 4 body, proto se tímto v praxi zabývají odpovědní lidé, kteří zpracují potřebné odhady a kalkulaci a za zpracovaný výzkum na sebe berou odpovědnost. Jinak, pokud by na vlastní odpovědnost výzkum zpracovali běžní účetní, je velmi pravděpodobné, že auditor usoudí, že se postupovalo nerigorózně a kapitalizaci zamítne.)
5. Firma má dostatečné finanční, technické a jiné zdroje, které umožňují dokončení vývoje a následné použití, nebo prodej.
6. Firma je schopna změřit výdaje spojené s majetkem během jeho vývoje.

Ve vývojové fázi projektu je možné za určitých okolností nehmotné aktivum identifikovat a prokázat pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch, protože vývojová fáze je zdaleka pokročilejší než fáze výzkumu. Podle toho, jakým způsobem bude nehmotné aktivum vytvářet budoucí ekonomický prospěch, podnik odhadne budoucí ekonomický prospěch, při kterém by se aktivum mělo řídit podle principů standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Dostupnost zdrojů pro získání, využití a dokončení prospěchu z nehmotného aktivu může být prokázáno například pomocí podnikatelského plánu, který v sobě obsahuje nezbytné technické, finanční a ostatní zdroje a schopností podniku takové zdroje zabezpečit.

Příklady činností vývoje jsou:

- návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou nebo využitím,
- návrh nástrojů, šablon a modelů u nových technologií,
- návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu, který není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu, a
- návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalených materiálů, součástí, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb.

Požizovací (náklady) cena nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností

Do nákladů na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností se zahrnují veškeré výdaje, které mohou být přiřazeny přímo nebo na základě racionální nebo konzistentní základny na vytvoření, výrobu a na přípravu aktiva pro jeho zamýšlené využití. Tyto pořizovací náklady zahrnují:

- náklady na použitý materiál a služby, které jsou využívány nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva,
- platy, mzdy a ostatní osobní náklady pracovníků, kteří se přímo podílejí na vytvoření aktiva,
- poplatky za registraci zákonných práv a odpisy patentů a licencí, které se při vytvoření aktiva využívají,
- režijní náklady nezbytné pro vytvoření aktiva, které je možno aktivu přiřadit na základě racionální nebo konzistentní základny (např. odpisy budov, strojů, zařízení, náklady na pojištění a nájemné),
- úroky v souladu se standardem IAS 23 – Výpůjční náklady.

Naopak, do PC nehmotného aktiva nepatří:

- prodejní, správní a ostatní všeobecné režijní výdaje, pokud tyto výdaje přímo nesouvisí s přípravou aktiva pro jeho využití,
- zjištěné neefektivní výdaje a provozní ztráty vzniklé před dosažením plánovaného využití nehmotného aktiva, a
- výdaje na zaškolení pracovníků pro správu a řízení aktiva.

Ad 2. Vnitřně vytvořený goodwill

Abychom si uvědomili, co vůbec goodwill znamená, pro začátek bych použila jakousi charakteristiku, kterou nalezneme v našem českém účetnictví. Goodwill představuje kladný nebo záporný rozdíl mezi na jedné straně oceněním podniku nebo jeho části a na straně druhé souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (všimněme si, že se zde hovoří i o záporném rozdílu). Jedná se o dobrou pověst (dobré jméno) firmy nebo zboží, příp. značky zboží na trhu, v hospodářském světě, v obchodních nebo společenských vztazích.

Jakmile se stává nehmotný majetek více abstraktní, myšlenka, zda je možno ho oddělit, prodat, převést, licencovat či pronajmout se stává diskutabilní. Pro zachycení hodnoty těžko identifikovatelných druhů majetku existuje třída „ostatní“, oficiálně nazývána goodwill. Když jedna firma koupí druhou, nekupuje pouze hmotný a nehmotný majetek. Kupuje také dobrou vůli, kterou si firma po několika letech musela pracně vybudovat a takové další maličkosti jako jsou například dobrý nápad, schopnosti vyrábět lépe, loajalita zákazníků, reputace, zvláštní zkušenosti a mnohé další. Toto všechno jsou položky, které je těžké někam zařadit, identifikovat a ještě těžší je jejich ocenění. V každém případě jsou to drobné „detaily“, které dotváří danou společnost hezkou, unikátní, cennou, zkrátka svým způsobem jedinečnou. Ani podle US GAAPu, ani podle IFRS dnes už žádný záporný goodwill neexistuje. Koupí-li jedna firma druhou firmu za menší částku než činí součet všech individuálně oceněných reálných hodnot jejího majetku, pak je na koupené firmě něco, co zapříčinilo menší kupní cenu před celkovým součtem všech jednotlivě oceněných složek majetku (jako je například beznadějně křivý nos u světoznámé topmodelky?).

Goodwill vytvořený vlastní činností se neuznává jako nehmotné aktivum, protože to není identifikovatelný zdroj ovládaný podnikem, který by bylo možno spolehlivě ocenit pořizovacími náklady. Existují případy, ve kterých se vynakládají výdaje s cílem vytvořit budoucí ekonomický prospěch, přestože výsledkem nebude nehmotné aktivum, které by splňovalo kritéria pro uznání standardu. Výdaje pak charakterizujeme jako výdaje spoluvytvářející goodwill vytvořený vlastní činností.

Rozdíly mezi tržní a účetní hodnotou podniku jeho identifikovatelných čistých aktiv jsou výsledkem celé řady faktorů, které ovlivňují hodnotu podniku. Tyto rozdíly však není možno považovat za pořizovací náklady nehmotných aktiv ovládaných podnikem.

Pro snažší pochopení uvedu příklad. Podnik VLK koupil podnik Ovečka za 150 mil. Kč. Identifikovatelná čistá aktiva podniku Ovečka byla ve výši 100 mil. Kč. Ovečka má ve svém portfoliu výrobek Vlna, který je u zákazníků velice oblíbený. Znalec odhadl hodnotu této značky na 15 mil. Kč, zároveň odhadl hodnotu databáze zákazníků na 5 mil. Kč. Nyní stanovíme aktiva, která bude Ovečka vykazovat v rozvaze.

Položka	mil. Kč
Identifikovatelná čistá aktiva	100
Značka Vlna	15
Databáze zákazníků	0
Goodwill	35
CELKEM	150

Tab. č. 2 – Přístupy k otázce kladného goodwill podle vybraných zemí

Země	Řešení problematiky goodwillu
Austrálie	Postupný odpis po dobu využívání (max. 20 let).
Kanada	Odpis max. do 40 let.
USA	Postupný odpis po dobu ekonomické životnosti, max. však 40 let.
Švédsko	Postupný odpis po dobu 10 let, max. do 20 let.
Velká Británie	Okamžitý odpis proti vlastnímu kapitálu nebo postupný odpis po dobu ekonomické životnosti.
Japonsko	Postupný odpis do 5 let, minimálně jednou pětinou hodnoty ročně.
Nizozemí	Okamžitý odpis do nákladů. Okamžitý odpis proti vlastnímu kapitálu. Postupný odpis po dobu 5 let, pokud je zdůvodnitelné max. 10 let.

2.4. Zdroj hodnoty nehmotného majetku

Proto aby se správně interpretovala pravidla US GAAP a IFRS ohledně kapitalizace výzkumu a vývoje, je nutné přesně odpovědět na otázku: v čem spočívá hodnota nehmotného majetku? Jednoduchá odpověď je – v jeho unikátnosti. Unikátnost však, přestože je nezbytná k tomu, aby hodnotu měl, sama o sobě nestačí, jak uvádí R. Mládek (2005, str. 201) (MLÁDEK, R. Světové účetnictví IFRS a US GAAP). Nicméně, ekonomická hodnota nehmotného majetku vždy začíná jeho unikátností. Jako klasický příklad vystupuje patent. V kostce, patent má hodnotu pouze proto, že jedné firmě poskytuje exklusivní právo dělat to, co žádná jiná firma dělat nesmí. Celá situace na trhu pak vypadá tak, že firma „má nabídku pod kontrolou“ (tím, že je schopna zamezit konkurenci), může ji omezit, navýšit cenu, a tím si zasloužit „ekonomický zisk“. Žádní jiní podnikatelé na trh nevstoupí, a firma, která se pyšní vlastnictvím patentu, může omezovat nabídku tak dlouho, dokud její patent platí (ovšem za podmínky existence poptávky). Právě tato vlastnost patentů (a ostatních druhů nehmotného majetku) je zdrojem jejich ekonomické hodnoty. Uvedla bych příklad R. Mládka, kdy se objevil jeden pán, kterému se podařilo získat patent na proces, kdy za pomoci PET lahví vyráběl stavební cihly. Zřejmě si nedomyslel všechny okolnosti výrobního procesu, zvláště některé jeho následky. Co by se mohlo stát, kdyby v budově postavené z těchto cihel vzplál požár? S velkou pravděpodobností by se všichni obyvatelé domu včetně zachraňujících hasičů otráвили. Nyní už je patent bezcenný. Takového fatální chyby se mohou dopustit nejen „šílení vědci“, ale i racionálně uvažující jednotlivci. V dalším případě uvádí R. Mládek firmu Pfizer, která nedávno hledala látku na léčbu hypertenze. Firma byla úspěšná, jednu takovou látku našla a klinicky ji začala testovat na lidech. Během těchto testů se ovšem ukázalo, že látka nemá takové účinky, které vědci předpokládali, naneštěstí nebyla životu nebezpečná, ale na problém hypertenze neměla žádný vliv. Záchrana pro firmu byla ta, že látka měla jisté pozitivní vedlejší účinky, kterých si v dřívějších testech na zvířatech vědci nepovšimli. Pro firmu nebylo vše ztraceno, jak se po prvních klinických testech zdálo. Látku proto uvedla na trh pod názvem Viagra. Z příkladů co jsem uvedla vyplývá několik skutečností. V prvé řadě to, že výzkum a vývoj je velmi riskantní záležitostí, protože se vytváří něco, co nikdy předtím neexistovalo. Není proto možné vědět, zda se vůbec po takovéto věci vytvoří poptávka.

V obou uvedených příkladech se nejedná o nehmotný majetek, protože nemůžeme vyčíslit pravděpodobný budoucí ekonomický přínos. Když se vrátím k Viagře, firma by ve skutečnosti nemohla tak agresivně maximalizovat zisk, pokud by lék působil pouze na léčbu hypertenze. Za stejnou investici by získala budoucí ekonomický prospěch podstatně menší, než nakonec získala. A to vše díky tomu, že lék působil na něco jiného, než původně měl.

2.5. Uznání nákladů

Výdaje na nehmotné aktivum se zahrnou do nákladů v období, ve kterém vznikly, pokud:

- nejsou součástí pořizovací ceny nehmotného aktiva,
- položka není získaná v rámci podnikové kombinace akvizicí. Jak už víme, tato položka netvoří nehmotné aktivum, vynaložené výdaje se přiřazují ke goodwillu.

V případě, ve kterém jsem popisovala vynakládání výdajů za účelem zajištění budoucího ekonomického prospěchu, přestože není vytvořeno nehmotné aktivum, které by mohlo být uznáno, jsou náklady zahrnuty do období, ve kterém vznikly. Např. výdaje na výzkum jsou vždy považovány za náklady období, kdy byly vynaloženy. Další jiné příklady ostatních výdajů, které lze zahrnout do nákladů v období, ve kterém vznikly, jsou:

- náklady na přípravu a záběh, pokud nejsou součástí vedlejších pořizovacích nákladů standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Náklady na přípravu a záběh v sobě zahrnují právní a kancelářské náklady vzniklé v souvislosti se založením právního subjektu, výdaje na nové vybavení nebo podnikatelskou činnost (náklady před zahájením činnosti) nebo výdaje na zahájení nových činností, uvedení nových výrobků nebo procesů (výdaje označujeme souhrnným pojmem předvýrobní náklady),
- výdaje na zaškolení,
- výdaje na reklamní a propagační činnost.

2.6. Ocenění navazující na prvotní uznání (přeceňování nehmotného majetku)

Tuto problematiku řeší standard IAS 38 – Nehmotná aktiva shodně se standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení buď základním řešením, nebo prostřednictvím povoleného alternativního řešení.

Základní řešení – nehmotná aktiva následně po výchozím uznání se oceňují v pořizovacích nákladech, snížených o veškeré kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Mluvíme o ocenění tzv. historickou cenou.

Povolené alternativní řešení – zde se jedná o přecenění, kdy se nehmotné aktivum následně po uznání přecení na reálnou hodnotu (fair value), která se sníží o veškeré kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Přecenění má být provedeno s dostatečnou spolehlivostí tak, aby účetní hodnota nehmotného aktiva nebyla výrazně odlišná od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni. V souvislosti s možným přeceňováním nehmotných aktiv dle povoleného alternativního řešení je nutno brát na zřetel tyto požadavky standardu:

- nehmotná aktiva, která nebyla prvotně uznána jako aktivum – tzn. byla zanesena do nákladů, se na reálnou hodnotu nepřeceňují,
- reálná hodnota musí být určena ve vztahu k aktivnímu trhu daného typu nehmotného aktiva.

Za určitých okolností může existovat aktivní trh pro volně převoditelné licence taxislužby, licence pro lov ryb nebo výrobní kvóty. Nemůže však existovat pro značky, tituly periodik, hudební a filmová vydavatelská práva, patenty či obchodní značky, protože každé takovéto aktivum je jedinečné. Proto se standard snaží bojovat proti kreativnímu účetnictví v oblasti oceňování těchto aktiv, pro která neexistuje aktivní trh, proto se přeceňovat nemají. V důsledku toho ani nemůže být cena zaplaceného aktiva podkladem pro určení reálné hodnoty jiného aktiva. Ceny navíc nejsou veřejně dostupné.

Frekvence přeceňování závisí na změnách reálných hodnot nehmotných aktiv, která jsou přeceňována. Pokud se reálná hodnota významně liší od účetní, je přecenění dle

pravidel IFRS zcela nezbytné. Aktiva, u kterých dochází ke průběžným změnám reálných hodnot, je nutné přecenit každoročně. Na druhé straně přeceňování není vhodné u takových aktiv, kde se její reálná hodnota příliš nemění. V případě přeceňování nehmotného aktiva se kumulované odpisy k datu přecenění bud':

1. přepočtou úměrně změně hrubé účetní hodnoty aktiva tak, aby se po přecenění účetní hodnota rovnala přeceněné částce, nebo
2. se eliminují proti hrubé účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

Přecenění se musí týkat celé skupiny aktiv podobné podstaty, pokud pro ně existuje aktivní trh, jak již bylo řečeno. Jestliže reálnou hodnotu přeceňovaného aktiva již nadále nelze stanovit v porovnání s aktivním trhem, účetní hodnotou aktiva se pak stává jeho přeceněná hodnota ke dni posledního přecenění na aktivní trh, snižená o všechny kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Pokud již aktivní trh pro přeceněné aktivum neexistuje, může to signalizovat znehodnocení aktiva. Celá situace pak vyžaduje přezkoumání podle standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Rozdíly, které plynou z přecenění nehmotných aktiv, řeší standard takto:

- v případě zvýšení účetní hodnoty aktiva v důsledku přecenění se zvýšení účtuje přímo do vlastního kapitálu jako položka „přírůstek z přecenění“. Rozdíl plynoucí z přecenění může být vykázán jako výnos z rozsahu, za předpokladu, že dříve byl účtován úbytek z přecenění stejného aktiva do nákladů,
- v případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení uznává jako náklad. Snížení se zachytí přímo na vrub každého příslušného přírůstku z přecenění v rozsahu, v němž toto snížení nepřevyšuje částku přírůstku z přecenění.

Nehmotná aktiva v souvislosti s alternativním řešením, které povoluje přeceňování majetku v rozvaze na reálnou hodnotu, řeší dopady rozdílů. Pokud je majetek přeceněn směrem nahoru, vykáže se rozdíl ve vlastním kapitálu. Tento přírůstek se zúčtuje buď' jednorázově při vyřazení majetku do hospodářských výsledků minulých účetních období, nebo postupně v průběhu používání majetku, avšak pouze ve výši rozdílu mezi původními odpisy před přeceněním a odpisy po přecenění. Je-li majetek v jednom účetním období přeceněn směrem nahoru a v dalším období směrem dolů,

účtuje se rozdíl přímo do nákladů. Pokud by byl majetek následně přeceněn směrem nahoru, částka, která byla dříve zaúčtována do nákladů, se zaúčtuje jako výnos a zbytek do vlastního kapitálu jako přírůstek z přecenění.

2.7. Odpisy

Tato část standardu – odpisy – nahradila původní standard IAS 4 – Účetní odpisy. Standard požaduje odpisovat nehmotná aktiva po dobu maximálně 20 let. V ojedinělých případech lze nehmotné aktivum odpisovat déle než 20 let, a podnik:

- odpisuje nehmotné aktivum po dobu použitelnosti, kterou stanoví na základě svého nejlepšího odhadu,
- zveřejňuje příčiny, proč se neodpisuje dle obecného předpokladu, a jaké faktory hrály významnou roli v určení doby použitelnosti aktiva,
- odhaduje nejméně jednou ročně realizovanou hodnotu nehmotného aktiva s cílem zjistit ztráty ze snížení hodnoty majetku.

Doba použitelnosti aktiva může být sice velmi dlouhá, ale zato vždy musí být určitá. Naopak, vzhledem k rychlosti technických a technologických změn dochází k rychlému zastarávání softwaru a jiných nehmotných aktiv, proto se doporučuje, aby jejich doba použitelnosti byla krátká. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva je nutno vzít v úvahu několik faktorů, mezi které patří:

- očekávané využití aktiva v podniku a to, zda by aktivum mohlo být efektivně řízeno jiným managementem,
- životní cyklus aktiva,
- technické, technologické a ostatní druhy opotřebení,
- stabilita odvětví, ve kterém se aktivum využívá,
- očekávané chování konkurentů,
- úroveň výdajů nezbytných pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů aktiva, schopnost a zájem společnosti takovéto úrovně dosáhnout,
- doba vlivu na aktivum a právní nebo obdobná omezení využití aktiva,

- závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv v podniku.

Dobu použitelnosti také ovlivňují ekonomické a právní faktory. Ekonomické faktory určují období, v průběhu něhož lze získat budoucí ekonomický prospěch a právní faktory mohou omezit období, ve kterém podnik disponuje s prospěchem z aktiva. Obecně, doba použitelnosti se stanoví jako ta kratší z období určených těmito faktory.

2.7.1. Metody odpisování

Standard nepředepisuje konkrétní metodu odpisů, i když uvádí jako vhodné metodu lineárního odpisování a metodu výkonových odpisů. Zvolená metoda odpisování vychází z toho, jakým způsobem bude v podniku spotřebováván ekonomický prospěch z daného aktiva. V případě nespolehlivého určení způsobu podnik volí lineární metodu odpisování. Odpisy jsou v každém období zahrnuty do nákladů, pokud je jiný Mezinárodní účetní standard nepožaduje zahrnout do účetní hodnoty jiného aktiva. Pro každé jednotlivé aktivum se vybírá jednotlivá metoda odpisování na základě předpokládaného způsobu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu. Používá se z období do období, jen tehdy, nedojde-li ke změně způsobu spotřeby ekonomického prospěchu. Jak jsme již uvedli, odpisy se obvykle zahrnují do nákladů. Někdy je však ekonomický prospěch aktiv spotřebován na úkor výroby jiných aktiv, než aby zvyšoval náklady na odpisování. Odpisy jsou pak součástí pořizovacích nákladů jiného aktiva a jsou zahrnuty do jeho účetní hodnoty. Např. odpisy nehmotných aktiv využitých ve výrobním procesu zvyšují účetní hodnotu zásob (IAS 2 – Zásoby).

2.7.2. Zbytková hodnota

Standard předpokládá nulovou zbytkovou hodnotu nehmotného aktiva, pokud neplatí, že:

- existuje závazek třetí osoby ke koupi aktiva na konci jeho doby použitelnosti,
- existuje aktivní trh pro toto aktivum a:
 - zbytková hodnota může být určena na základě porovnání k tomuto trhu,
 - je pravděpodobné, že takovýto trh bude existovat na konci doby použitelnosti aktiva.

Odepsatelná částka aktiva je určena jako rozdíl pořizovací ceny a zbytkové hodnoty. Jiná zbytková hodnota než nulová znamená, že podnik očekává vyřazení nehmotného aktivu ještě před koncem jeho ekonomické životnosti. Při použití základního řešení se zbytková hodnota určuje na základě cen převažujících k datu pořízení daného aktiva u prodejců obdobných aktiv. Pokud se použije alternativní řešení, pak zbytková hodnota je stanovena k datu každého přecenění aktiva za použití cen platných k tomuto datu.

2.7.3. Přezkoumání doby a metody odpisování

Doba a metody odpisování se přezkoumávají na konci každého účetního období. Pokud se liší očekávaná doba použitelnosti, pak se i tím mění doba odpisování. Dochází-li v průběhu životnosti nehmotného aktiva k významné změně budoucího ekonomického prospěchu, pak se metoda odpisování mění tak, aby věrohodně odrážela tuto změnu. Přezkoumání je nutné už jen z toho důvodu, že se může v průběhu životnosti nehmotného aktiva zjistit nevhodné stanovení doby použitelnosti. V průběhu času se také může změnit předpokládaný způsob přílivu ekonomického prospěchu.

2.8. Likvidace a vyřazení

Nehmotné aktivum je vyřazeno, pokud se neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch z jevy využití a následného vyřazení. Vytvořené zisky nebo ztráty vyplývající z likvidace či vyřazení jsou stanoveny jako rozdíl mezi čistými výtěžky z vyřazení a účetní hodnotou aktiva a uvádějí se jako výnos nebo náklad ve

výkazu zisků a ztrát. Vymění-li se nehmotné aktivum za podobné aktivum, které má podobné použití ve stejném oboru činnosti a srovnatelnou reálnou hodnotu, pak pořizovací náklady získaného aktiva jsou shodné s účetní hodnotou předaného aktiva. Nevzniká tak ani zisk, ani ztráta. Aktivum, které bylo vyřazeno z důvodů aktivního používání se oceňuje účetní hodnotou k datum, kdy je vyřazeno, vyňato z rozvahy. Každoročně, nejpozději na konci každého účetního období, se testuje snížení hodnoty aktiva dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. V souladu s testováním hodnot se uznávají veškeré ztráty ze snížení hodnoty.

2.9. Zveřejnění

Pro každou skupinu nehmotných aktiv, která jsou rozlišena na nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní nehmotná aktiva se v účetní závěrce zveřejňují následné informace:

- doby použitelnosti nebo použité sazby odpisování,
- použité metody odpisování,
- hrubá účetní hodnota a kumulované odpisy včetně kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty na počátku a konci období,
- položky výkazu zisků a ztrát, ve kterých jsou uvedeny odpisy,
- odsouhlasení účetní hodnoty na počátku a konci období, umožňující modifikovat:
 - zvýšení, z toho zvlášť z vlastní činnosti, a prostřednictvím podnikových kombinací,
 - likvidace a vyřazení,
 - zvýšení a snížení v průběhu období, které je výsledkem přecenění,
 - ztráty ze snížení hodnoty uznané ve výkazu zisků a ztrát ve vykazovaném období dle IAS 36,
 - ztráty ze snížení hodnoty zrušené ve výkazu zisků a ztrát ve vykazovaném období dle IAS 36,
 - odpisy ve vykazovaném období,
 - čisté kursové rozdíly z převodu účetní závěrky vyčíslené v cizí měně u zahraničního subjektu, a

- ostatní změny účetní hodnoty v průběhu období.

Skupinou nehmotných aktiv rozumíme aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti podniku. Jako příklady samostatných skupin je možno uvést:

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

Tyto skupiny mohou být dále rozčleněny do tříd, pokud toto členění poskytne větší množství relevantních informací uživatelům účetní závěrky.

V účetní závěrce se zveřejňují také tyto informace:

- faktory, které byly významné při určení doby použitelnosti aktiva, pokud se nehmotné aktivum odpisuje déle než 20 let, doba odpisování je dána dobou použitelnosti majetku,
- uvedení účetní hodnoty a zbývající doby odpisování každého konkrétního aktiva, které významně ovlivňuje účetní výkazy podniku jako celku,
- u nehmotných aktiv pořízených prostřednictvím státní dotace a oceněných při aplikaci základního řešení reálnou hodnotou:
 - reálná hodnota původně stanovená pro tato aktiva,
 - účetní hodnota těchto aktiv, a
 - zda jsou vykázána s využitím vzorového řešení nebo povoleného alternativního přístupu.
- existence a účetní hodnoty nehmotných aktiv, jejichž vlastnická práva jsou omezena a účetní hodnoty nehmotných aktiv, která jsou zastavena jako zajištění závazků, a
- výše závazků vyplývajících z pořízení nehmotných aktiv.

2.9.1. Nehmotná aktiva zobrazená podle povoleného alternativního řešení

Jsou-li nehmotná aktiva zobrazena v hodnotě aktiva po přecenění, zveřejňuje se:

- u skupiny nehmotných aktiv:
 - datum účinnosti přecenění,
 - účetní hodnota přeceněných nehmotných aktiv, a
 - účetní hodnota, která by byla uvedena v účetní závěrce za předpokladu využití základního řešení,
- výše přírůstků z přecenění na začátku a na konci období.

Pro potřeby zveřejnění je vhodné nehmotná aktiva rozčleňovat do skupin přeceňovaných aktiv. To ovšem nelze, jestliže byla výsledkem kombinace nehmotných aktiv, při jejichž zobrazení se postupovalo podle obou řešení.

2.9.2. Výdaje na výzkum a vývoj

V účetní závěrce se zveřejňují celkové výdaje na výzkum a vývoj, které byly zahrnuty do nákladů příslušného období. Tyto výdaje obsahují veškeré výdaje, které jsou přímo přiřaditelné činnostem výzkumu a vývoje, nebo takové, které mohou být těmto činnostem přiřazeny na základě racionální či konzistentní základny.

3. IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Tento standard byl nově upraven a vydán 31. března 2004 v souvislosti s vydáním nového standardu IFRS 3 – Podnikové kombinace. Standard obsahuje podrobný postup jak lze snížení hodnoty aktiv zjistit, zaúčtovat, rozdělit či zrušit ztrátu ze snížení hodnoty. Vedle standardu existují jiné standardy (např. IAS 16, IAS 38) obsahující pravidlo, podle kterého je nutné snížit účetní hodnotu aktiva, pokud je nižší než jeho realizovatelná hodnota. Standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv se vztahuje na všechna aktiva s výjimkou těch, na které se vztahují ustanovení jiných IAS, a ty jsou:

- IAS 2 – zásoby,
- IAS 11 – Stavební smlouvy (aktiva vyplývající z dlouhodobých smluv),
- IAS 12 – Daně ze zisku (odložená daňová pohledávka),
- IAS 19 – Zaměstnanecké požitky (aktiva vyplývající ze zaměstnaneckých výhod),
- IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování (finanční investice, které jsou předmětem ustanovení),
- IAS 40 – Investice do nemovitostí (investice do nemovitostí oceněná reálnou hodnotou),
- IAS 41 – Zemědělství (biologická aktiva),
- IFRS 4 – Pojistné smlouvy,
- IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončené činnosti.

Při každé účetní závěrce by měl podnik uvážit, zda existuje náznak, že by mohlo mít aktivum sníženou hodnotu. Pokud takováto domněnka existuje, podnik by měl odhadnout výši zpětně ziskatelné částky (je vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užívání). Jako náznak možného snížení hodnoty aktiv podniku slouží celá škála informací, které má k dispozici, hovoříme o:

1. Externích indikací naznačující snížení hodnoty aktiv:
 - tržní cena aktiva poklesla více než se předpokládalo,
 - v blízké budoucnosti dojde ke značně nepříznivým změnám v technologickém, tržním, hospodářském či právním prostředí, ve kterém podnik působí,

- vzestup tržních úrokových sazeb, které ovlivňují návratnost investice (následkem toho dochází k nepříznivému ovlivnění diskontní sazby používané při výpočtu ceny aktiva a závažně sníží jeho realizovatelnou hodnotu),
- zůstatková cena čistých aktiv je vyšší než jeho tržní kapitalizace.

2. Interních indikací:

- důkaz o zastaralosti nebo fyzickém opotřebením,
- v budoucnu se počítá se značnými nepříznivými změnami v oblastech, ve kterých se aktivum používá,
- výkazy signalizují, že ekonomický výkon aktiva je, nebo pravděpodobně bude horší, než se očekávalo. Mezi takovéto signály např. patří:
 - potřeba vyššího množství prostředků na zajištění provozu nebo údržby,
 - nižší provozní zisky,
 - zvýšení rozpočtové ztráty plynoucí z aktiva,
 - provozní ztráty nebo záporný peněžní tok, když jsou už data stávajícího období agregována s údaji v rozpočtu pro nadcházející období.

Pokud podnik získá věrohodnou informaci o snížení hodnoty majetku, stále platí, že zůstatková hodnota aktiva by měla být přehodnocena na zpětně získatelnou částku.

Standard nově ukládá podnikům ročně posuzovat:

- zůstatkovou hodnotu nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou životností,
- zůstatkovou hodnotu nedokončeného nebo zatím nepřipraveného nehmotného aktiva pro použití,
- goodwill vzniklý při podnikových kombinacích akvizicí.

Posuzování hodnoty nehmotného aktiva může být prováděno prakticky kdykoli v průběhu roku, ale konzistentně každý rok. Za předpokladu splnění následujících podmínek, podnik posouzení nemusí provádět:

1. Aktiva a závazky peněžotvorné jednotky, kterou je nehmotné aktivum součástí, se od posledního provedeného výpočtu významně nezměnily.
2. Zpětně získatelná částka zjištěná při minulém výpočtu převýšila zůstatkovou hodnotu daného aktiva.

3. Na základě posledního vývoje událostí je možné usuzovat, že zpětně získatelná částka daného aktiva bude pravděpodobně nižší, než jeho zůstatková hodnota.

3.1. Hodnota z užívání

Hodnota z užívání aktiva je současná (diskontovaná) hodnota odhadovaných budoucích peněžních příjmů a výdajů, které vznikají z užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci doby použitelnosti. Hodnotu lze vyjádřit matematicky jako odhad diskontovaných budoucích peněžních toků odvozených z užití aktiva a jeho konečného prodeje.

3.1.1. Odhad budoucích peněžních toků

Odhad peněžních toků musí být založen na racionálních a prokazatelných předpokladech, stavěných na posledních finančních rozpočtech a předpovědích, které byly schváleny vedením podniku a pokrývají maximálně periodu pěti let (nelze-li obhájit delší). V předpokladu následujícího období podnik bere v úvahu buď stálé, klesající nebo konstantní tempo růstu. Předpokládané tempo růstu by však nemělo přesáhnout dlouhodobě průměrné tempo růstu pro příslušné výrobky, odvětví či ekonomiku. Při projektování budoucích peněžních toků by také podnik měl zohlednit přesnost, s jakou rozpočty odrážely skutečnost v minulosti. Odhady budoucích peněžních toků obecně zahrnují:

- odhadované peněžní toky včetně výnosů z prodeje, které podnik očekává z daného aktiva,
- předpokládané peněžní odtoky, které jsou nezbytnou součástí peněžního přítoku ze stálého užívání aktiva,
- budoucí režijní náklady, které mohou být alokovány na rozumném a konzistentním základě,
- peněžní odtoky, které vznikají ještě před použitím aktiva,

- úspory peněžních toků plynoucích z restrukturalizace v případě, že se podnik k této restrukturalizaci zavázal (viz. IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiv a podmíněné závazky),
- vliv časové hodnoty peněz (bezrizikové a rizikové úrokové míry),
- cenu nejistoty danou podstatou posuzovaného aktiva,
- ostatní vlivy jako například vliv vnímání nelikvidity účastníka na trhu na ocenění očekávaných budoucích peněžních toků z aktiva.

Odhady budoucích toků by neměly zahrnovat:

- peněžní odtoky, které již byly uznány jako za závazky,
- budoucí výdaje, které zlepší např. výkonnost aktiva nad její původně stanovenou úroveň,
- peněžní toky z financování, a
- odvod daně z příjmů.

Při odhadu budoucích peněžních toků pro výpočet hodnoty z užívání je nutné respektovat a myslet na rozumné a podpořitelné předpoklady, založené na nejkvalitnějším odhadu vedení podniku o ekonomických podmínkách během zbývajících doby životnosti posuzovaného aktiva. V důsledku budoucích efektivních odhadů je nutné, aby podnik porovnal vhodnost rozhodnutí z minulých projekcí peněžních toků s následnou skutečností, a v druhém případě, aby vedení společnosti zajistilo konzistentní předpoklady použité při aktuální projekci peněžních toků s minulými skutečnými výsledky (kromě případů, kdy v současnosti nastaly nové skutečnosti). Samozřejmě, že při vyčíslení budoucích peněžních toků podniky využívají poslední finanční rozpočty a výhledy. Standard nově upřesňuje, že není možné použít peněžní toky, které jsou očekávány z budoucích restrukturalizací, ke kterým se podnik zavázal, a z vylepšení nebo zvýšení výkonnosti posuzovaných aktiv.

Diskontní sazba by měla být sazbou před daní ze zisku, která vyjadřuje tržní předpoklady časové hodnoty peněz a specifických rizik daného aktiva. Je výnosností, kterou by investoři požadovali od obdobného aktiva s obdobným rizikem. Jako východisko pro diskontní sazbu přichází v úvahu např. vážený průměr nákladů kapitálu, podniková přírůstková výpůjční úroková míra nebo jiné tržní

úrokové míry. Všechny tyto sazby jsou upraveny tak, aby byly schopny vyjádřit způsob, kterým by trh stanovil specifická rizika spojená s projektovanými peněžními toky a vyloučit tak rizika, která se jich netýkají.

3.2. Penězotvorné jednotky

V případě, kdy nelze identifikovat peněžní toky vztahující se k provozu individuálního aktiva, je nutné stanovit peněžní toky tzv. penězotvorné jednotky, ke které dané aktivum náleží. To znamená, že aktivum vytváří toky závislé na peněžních tocích ostatních aktiv v podniku. Pro ilustraci situace uvedu příklady, kdy v areálu hutního podniku je vybudovaná železnice, která slouží k přepravě vlaků z nejbližší železniční stanice. Protože železnice sama o sobě nevytváří žádné peněžní toky, může být prodána pouze jako šrot. Odhadnout budoucí realizovanou hodnotu železnice také není možné, jelikož hodnotu z užívání nelze určit. Proto podnik odhaduje realizovatelnou hodnotu celé penězotvorné jednotky, kterou je železnice součástí, hutě jako celku.

Existuje-li pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv aktivní trh, toto aktivum či skupina aktiv jsou stanoveny jako penězotvorná jednotka, i za předpokladu, že některé nebo všechny výstupy jsou používány uvnitř podniku. V tomto případě bude použit nejlepší odhad budoucích tržních cen při určování hodnoty z užívání:

- této penězotvorné jednotky v souvislosti s odhady budoucích přítoků hotovosti, které se vztahují k vnitřnímu použití výstupu, a
- jiných penězotvorných jednotek daného podniku, když se odhadují budoucí peněžní odtoky, které se vztahují k vnitřnímu použití výstupu.

Penězotvorné jednotky by měly být určeny konzistentně pro aktivum z období do období, pokud změna není oprávněná.

Aktualizovaný standard nově hovoří o vytváření peněžních toků z prodeje svých produktů externím i vnitropodnikovým odběratelům. Pro odhad budoucích peněžních toků je nutné použít ceny z transakcí mezi nespřízněnými stranami:

- přítoky pro zjištění hodnoty z užívání, a
- odtoky pro zjištění hodnoty z užívání ostatních aktiv nebo peněžotvorných jednotek, které jsou ovlivněné interním prodejem produktů.

3.2.1. Goodwill a celopodniková aktiva

Účetní hodnota peněžotvorné jednotky by měla zahrnovat účetní hodnotu jen takových aktiv, která jsou přímo přiřaditelná nebo alokována na rozumném a konzistentním základě peněžotvorné jednotce. Bohužel, ne vždy je to možné (např. v případě goodwillu nebo celopodnikových aktiv).

Celopodniková aktiva nevytváří samostatné peněžní toky, pak jejich zpětně získatelná částka nemůže být určena (s výjimkou těch aktiv, které jsou určeny k prodeji). Mezi celopodniková aktiva např. patří budova, ve které sídlí vedení podniku, nebo aktiva užívaná pro zpracování dat, či výzkumné centrum.

Goodwill vzniklý z podnikových kombinací má být od data akvizice přiřazen k jednotlivým peněžotvorným jednotkám či jejich skupinám, které pak budou mít prospěch z dané podnikové kombinace. A to bez ohledu, zda aktiva z této podnikové kombinace jsou k těmto peněžotvorným jednotkám přiřazena. Přiřazení goodwillu musí být dokončeno nejpozději do konce účetního období, které následuje po účetním období, ve kterém k podnikové kombinaci došlo. Peněžotvorná jednotka nebo soubor peněžotvorných jednotek by neměl být větší než segment podniku podle IAS 14 – Vykazování podle segmentů, protože představuje nejnižší úroveň, na které vedení podniku sleduje goodwill pro svoje interní účely. Standard definuje dva druhy testů, které se použijí pro zkoumání snížené hodnoty aktiva. Jedná se o:

1. Test „**zdola nahoru**“ – účetní hodnota goodwillu, celopodnikových aktiv může být na rozumném a konzistentním základě přiřazena zkoumané peněžotvorné jednotce. Podnik srovná zpětně získatelnou částku zkoumané peněžotvorné jednotky s její účetní hodnotou a zachytí jakoukoli ztrátu ze

snížení hodnoty. Tento test podnik provede i v tom případě, pokud nemůže alokovat společná aktiva na rozumném a konzistentním základě.

2. Test „**shora dolů**“ – podnik určí nejmenší vyšší peněžotvornou jednotku, která zahrnuje peněžotvornou jednotku, ke které může být přiřazena účetní hodnota goodwillu, celopodnikových aktiv na rozumném a konzistentním základě. Poté podnik porovná zpětně ziskatelnou částku nadřazené peněžotvorné jednotky s její účetní hodnotou a zachytí ztrátu ze snížení hodnoty.

Např. podnik Cookies má tři provozy: výroba cukrovinek, lahůdek a pečiva, které jsou zároveň peněžotvornými jednotkami. Celopodniková aktiva jsou ve výši 90 mil. Kč. Zpětně ziskatelná částka výroby lahůdek byla odhadnuta na 56 mil. Kč a hodnota celého podniku na 276 mil. Kč.

Položka	Pečivo	Cukrovinky	Lahůdky	Celkem mil. Kč
Aktiva peněžotvorné jednotky	70	30	50	150
Společná aktiva	42	18	30	90
Celkem	112	48	80	240

A. Test zdola nahoru

Výroba lahůdek	mil. Kč
Celková aktiva provozu	50
Celopodniková aktiva	30
Aktiva celkem	80
Zpětně ziskatelná částka	56
Ztráta ze snížení hodnoty	24

B. Test shora dolů

Prvním krokem je provedení testu zdola nahoru.

Výroba lahůdek	mil. Kč
Celková aktiva provozu	50

Celopodniková aktiva	0
Aktiva celkem	50
Zpětně získatelná částka	56
Ztráta ze snížení hodnoty	0

Druhým krokem je aplikace testu shora dolů, při kterém je porovnána účetní hodnota po testu zdola nahoru se zpětně získatelnou hodnotou celé společnosti.

Podnik jako celek	mil. Kč
Celková aktiva provozu	150
Celopodniková aktiva	90
Aktiva celkem	240
Zpětně získatelná částka	274
Ztráta ze snížení hodnoty	0

Způsob testování zůstatkové hodnoty goodwillu z podnikových kombinací oběmi metodami je stále platný. Postupuje se podle následujících pravidel:

- přiřazení goodwillu k peněžotvorné jednotce:
 - existují-li náznaky o možném snížení hodnoty aktiva, provede se test na snížení hodnoty u jednotlivých aktiv jednotky,
 - poté se provede test na snížení hodnoty celé jednotky,
- přiřazení goodwillu ke skupině peněžotvorných jednotek:
 - existují-li náznaky o možném snížení hodnot aktiva, provede se test na snížení hodnoty u jednotlivých peněžotvorných jednotek,
 - poté se provede test na snížení hodnoty celé skupiny peněžotvorných jednotek.

Goodwill je přidělen peněžotvorné jednotce na rozumném a konzistentním základě. Tato jednotka musí být testována na ztrátu ze snížení hodnoty každý rok. Test na snížení hodnoty se provede porovnáním účetní hodnoty peněžotvorné jednotky včetně účetní hodnoty goodwillu s její zpětně získatelnou částkou. Pokud účetní

hodnota jednotky převyšší zpětně získatelnou částku této jednotky – vykáže společnost ztrátu ze snížení hodnoty.

Pokud podnik zruší činnost peněžotvorné jednotky nebo skupiny peněžotvorných jednotek, ke kterým byl přiřazen goodwill, je nutné hodnotu goodwillu:

- zahrnout do zůstatkové hodnoty vyřazené činnosti při výpočtu hospodářského výsledku z jejího vyřazení,
- měřit relativně k zpětně získatelným hodnotám vyřazené a ponechané činnosti, pokud není možné prokázat oprávněnost jiného rozdělení.

3.3. Alokace ztráty ze snížení hodnoty v rámci peněžotvorné jednotky

Ztráta ze snížení hodnoty je řešena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky v následujícím pořadí:

1. aktiva přímo odpovědná za ztrátu ze snížení hodnoty (např. výrobní hala zničená požárem),
2. goodwill přidělený peněžotvorné jednotce, a
3. ostatní aktiva jednotky způsobem v poměru účetních hodnot aktiv v jednotce.

Při alokaci ztráty ze snížení hodnoty aktiva nesmí být účetní hodnota aktiva snížena pod úroveň nejvyšší z:

- jeho čisté prodejní ceny (pokud ji lze určit),
- jeho hodnoty z užívání (pokud je možno stanovit), a
- nuly.

Pokud nelze z výše uvedených důvodů přidělit danému aktivu celou stanovenou část ztráty, je tato ztráta rozdělena mezi ostatní aktiva jednotky v poměru jejich účetních hodnot.

3.4. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

Vedení podniku by v každém rozvahovém dni mělo ověřit, zda přetrvávají indikace pro snížení hodnoty aktiva (kromě goodwillu) z předešlých let, nebo zda ztráta již není nadále oprávněná nebo může být snížena. Pokud existují skutečnosti, které potvrzují možnost zrušení ztráty ze snížení hodnoty, je nutno znova odhadnout zpětně získatelnou částku. Při posuzování, zda došlo ke změně skutečností pro zrušení ztráty ze snížení hodnoty, by se měly vzít v úvahu minimálně následující indicie:

- tržní cena aktiva značně stoupla,
- významné změny co se týče pozitivních dopadů na podnik v technologickém, tržním, ekonomickém či legislativním prostředí,
- pokles tržních úrokových sazeb nebo jiných tržních měr výnosnosti,
- ekonomický výkon aktiva je lepší než se očekávalo,
- významné změny s příznivým dopadem na podnik, co se týče rozsahu nebo způsobu, jímž je aktivum užíváno.

Zvýšená účetní hodnota aktiva způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty aktiva nesmí převyšovat účetní hodnotu, která byla stanovena, kdyby se v předchozích letech neuznala žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty aktiv se zachytí ve výsledovce jako výnos, nebo pokud je aktivum vedeno v přeceněné hodnotě, navyšuje se fond z přecenění – vlastní kapitál (viz příklad). Pro jasnější porozumění uvedu příklad.

1. Aktivum bylo pořízeno 1. 1. 2000 za částku Kč 1000,-. Podnik počítá s nulovou zbytkovou hodnotou a životností 10 let.
2. 31. 12. 2001 byla zaúčtovaná ztráta ze snížení hodnoty ve výši Kč 160,-. Roční odpis = $1000 / 10 = 100,-$. Odpisy za r. 2000 a 2001 činily Kč 200,-. Účetní hodnota je $1000 - 200 - 160 = 640,-$. Tato hodnota bude odpisována po dobu následujících 8 let, roční odpis pak bude $640 / 8 = 80,-$.
3. 31. 12. 2003 byla stanovena zpětně získatelná částka aktiva na Kč 650,-. Účetní hodnota činí $640 - (2 * 80) = 480,-$. Z toho vyplývá, že zpětně získatelná částka aktiva převyšuje účetní hodnotu o Kč 170,- ($650 - 480 = 170$). Podle standardu nelze celou převyšující částku zúčtovat do výnosů. Účetní hodnota v r.

2003, kdyby nedošlo v r. 2001 ke ztrátě ze snížené hodnoty aktiva, by činila 600,- ($1000 - 4 * 100$). To znamená, že maximální částka, kterou podnik může zúčtovat do výnosů je podle předpisů standardu IAS 36 Kč 120,- ($600 - 480$). Zbývajících Kč 50,- ($650 - 600$) je přeceněním, které je podnik zúčtuje do vlastního kapitálu.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky je přiřazeno účetním hodnotám aktiv v tomto pořadí:

1. nejprve ostatním aktivům než goodwill v poměru jejich účetních hodnot, a
2. následně goodwillu přiřazenému peněžotvorné jednotce, jestliže:
 - ztráta ze snížení hodnoty byla zapříčiněna specifickými vnějšími událostmi výjimečné povahy,
 - následné vnější události, které se udály, zvrátily dopad celkový události.

Snížení hodnoty aktiv je zrušeno pouze pokud došlo ke změnám v předpokladech pro určení zpětně získatelné částky od posledního rozpoznání snížení hodnoty aktiv. Potom se ocenění aktiv zvýší na částku nižší ze dvou:

1. jeho zpětně získatelné částky (je-li možno ji určit), a
2. účetní hodnoty aktiva, která by byla stanovena, kdyby v předchozích letech nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u goodwillu není dle standardu přípustné.

3.5. Zveřejnění

Účetní závěrka zveřejňuje u každé kategorie aktiv:

- celkovou částku ztrát ze snížení hodnot aktiv zveřejněných ve výkazu zisků a ztrát za období, a řádek výkazu, ve kterém je ztráta zahrnuta,
- celkovou částku zrušení ztráty ze snížení hodnot zachycených ve výkazu zisků a ztrát za období, a řádek výkazu, ve kterém je zrušení ztráty vyčísleno,

- částku ztrát ze snížení hodnot aktiv zachyceného v průběhu období přímo ve vlastním kapitálu,
- částku zrušení ztrát ze snížení hodnot vykázaného během období přímo ve vlastním kapitálu.

Používá-li podnik IAS 14 – Vykazování podle segmentů, zveřejní následující informace pro každý povinně vykazovaný segment:

- částku ztrát ze snížení hodnot aktiv zachycených během období ve výsledovce přímo ve vlastním kapitálu,
- částku zrušení ztrát ze snížení hodnot zachycených během období ve výsledovce přímo ve vlastním kapitálu.

Jestliže je v průběhu období ztráta ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva nebo peněžotvorné jednotky uznána nebo zrušena a je pro účetní závěrku významná, podnik pak zveřejní:

- události a okolnosti, které vedly k uznání nebo zrušení ztráty ze snížení hodnoty,
- uznanou nebo zrušenou částku ze snížení hodnoty aktiva,
- povahu jednotlivého aktiva a povinně vykazovaný segment, k němuž aktivum náleží,
- pro peněžotvornou jednotku:
 - popis,
 - částku ztráty ze snížení hodnoty aktiv uznanou nebo zrušenou podle skupin a povinně vykazovaných segmentů,
 - pokud se změnilo seskupení aktiv, podnik popíše dřívější a současný způsob seskupení aktiv včetně zdůvodnění změny seskupení,
 - vyjádření, zda je zpětně získatelná částka aktiva peněžotvorné jednotky čistou prodejní cenou nebo zda je jeho hodnotou z užívání,
 - základnu pro určení čisté prodejní ceny, za předpokladu, že zpětně získatelná částka je jeho čistou prodejní cenou,

- diskontní sazby použité při předchozím, aktuálním odhadech hodnoty z užívání, jestliže je zpětně získatelnou částkou hodnota z užívání.

Standard nově ukládá povinnost podnikům zveřejnit:

- v případě, kdy jakákoliv část goodwillu z podnikových kombinací nebyla přiřazena k peněžotvorným jednotkám ke konci účetního období, ve kterém k podnikové kombinaci došlo:
 - částku ve výši nepřirazeného goodwillu,
 - důvod pro nepřiznání,
- pro každou peněžotvornou jednotku nebo skupinu peněžotvorných jednotek, kterou je součástí významná část goodwillu nebo nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti:
 - výši účetní hodnoty goodwillu přiřazeného k peněžotvorné jednotce,
 - účetní hodnotu nehmotného aktiva s neurčitou dobou použitelnosti přiřazeného k peněžotvorné jednotce,
 - zrealizovaný postup při stanovení zpětně získatelné částky.

Pokud goodwill nebo nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti byla přiřazena více peněžotvorným jednotkám a žádná z nich neobsahuje významnější část goodwillu nebo nehmotného aktiva s neurčitou dobou použitelnosti z hlediska podniku jako komplexu:

- podnik tuto skutečnost zveřejní,
- pokud je součet uznaných ztrát ze snížení, zrušení hodnoty významný při agregaci do účetní závěrky, podnik zveřejní krátký popis:
 - hlavních skupin aktiv ovlivněných ztrátami ze snížení hodnot, pro něž nejsou zveřejněny žádné informace,
 - hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání, zrušení ztrát ze snížení hodnot, pro které nejsou zveřejněny žádné informace.

4. IFRS 3 – Podnikové kombinace

Podnikové kombinace lze charakterizovat jako sloučení, spojení samostatných entit podniků do jediné vykazující podnikové jednotky. Hovoříme tedy o mateřském podniku, jakož to o jediné vykazující jednotce, která má pravomoc řídit finanční a provozní politiky podniku a dceřiných podnicích, které jsou naopak ovládány mateřským podnikem.

Účetní závěrky mateřského a dceřiných podniků, které vstupují do konsolidace, by měly být připraveny ke stejnému datu. V případě, že je datum účetní závěrky dceřiného podniku odlišný od data podniku mateřského (rozdíl nesmí být větší než tři měsíce), pak dceřiná společnost má povinnost připravit další účetní závěrku ke stejnému datu jako má mateřský podnik. Konsolidovaná účetní závěrka by měla být sestavena na základě jednotných, ucelených pravidel, která jsou aplikována v rámci celé skupiny.

Standard IFRS 3 – Podnikové kombinace se nevztahuje na:

- podnikové kombinace, při kterých vzniká společný podnik (tuto problematiku řeší standard IAS 31 – Investice do společných podniků),
- podnikové kombinace, kterých se zúčastňují podniky pod společnou kontrolou,
- podnikové kombinace, kterých se účastní dvě nebo více entit,
- podnikové kombinace, ve kterých jsou samostatné entity nebo podniky spojeny pomocí smlouvy za předpokladu, že nedojde k získání vlastnického podílu.

4.1. Účtování podnikových kombinací

Všechny podnikové kombinace by měly být účtovány metodou koupě, která obsahuje:

- identifikace nabyvatele,
- ocenění pořizovací ceny akvizice,

- rozdělení pořizovací ceny podnikové kombinace mezi pořízená aktiva a převzaté, popř. podmíněné závazky.

Nabyvatel pořizuje čistá aktiva a ve své účetní závěrce vykazuje pořízená aktiva, převzaté a podmíněné závazky, včetně těch, které původně nebyly vykázány v účtech nabývaného podniku. Jiná aktiva nemohou být vykázána, protože nebyly předmětem transakce.

V konsolidované rozvaze je pořizovací cena investice nahrazena čistými aktivy dceřiného podniku, který mateřský podnik kontroluje. Základní pravidla pro postup vytvoření konsolidované rozvahy metodou koupě je následující:

- upravit všechny účetní závěrky podniků vstupujících do konsolidace tak, aby byly připraveny na základě stejných účetních pravidel,
- vyloučit pořizovací cenu investice proti vlastnímu kapitálu dceřiného podniku a uznat goodwill z pořízení podílu v dceřiném podniku,
- kumulovat veškeré aktiva a závazky jak mateřského, tak i dceřiných podniků v plné výši,
- uvědomit si, že základní kapitál je vždy základním kapitálem pouze mateřského podniku,
- spočítat a vykázat nerozdělený zisk skupiny,
- spočítat a vykázat menšinové podíly.

4.2. Nabyvatel

Nabyvatelem se stává takový podnik, který získává kontrolu nad ostatními podniky v kombinaci. Metoda koupě je založena na vztahu kupující a kupovaný podnik, proto tedy vychází z předpokladu, že je možné vždy určit jednu ze stran podnikové kombinace jako kupujícího, tedy nabyvatele. Existují případy, kdy není jednoduché nabyvatele identifikovat, pak lze použít následující příklady:

- je-li reálná hodnota jednoho z kombinujících podniků výrazně vyšší než ostatních kombinujících podniků, pak podnik s vyšší reálnou hodnotou je pravděpodobně nabyvatelem,

- je-li podniková kombinace výměnou ekvitních nástrojů s hlasovacím právem za peněžní prostředky a ostatní aktiva, pak nabyvatelem se stává ta strana, která poskytuje peněžní prostředky,
- pokud v důsledku podnikové kombinace vedení jednoho podniku vybírá vedoucí pracovníky druhého podniku, obvykle se za nabyvatele považuje ten podnik, který výběr provádí,
- existoval-li jeden z podniků ještě před podnikovou kombinací, pak je podnik považován za nabyvatele

4.2.1. Ocenění aktiv nabyvatelem

Nabyvatel ocení pořizovací cenu akvizice jakou souhrn reálných hodnot aktiv, vzniklých či převzatých závazků a vydaných ekvitních nástrojů poskytnutých výměnou za kontrolu nad nabývanou stranou a nákladů přímo souvisejících s podnikovou kombinací.

Datum akvizice a směny je velice důležitý pro stanovení reálné hodnoty pořizovací ceny akvizice. Rozdíl mezi daty vzniká a je důležitý v případě, je-li podíl pořizován po částech. A naopak při pořizování podílu najednou je datum akvizice shodný s datem směny.

Okamžik ocenění pořizovaných aktiv a přebíraných, podmíněných závazků jejich reálnou hodnotou nastává tehdy, kdy je kontrola nad čistými aktivy a aktivitami nabývaného podniku převedena na nabyvatele. Pokud není možné z nějakého důvodu ocenění reálnými hodnotami provést k danému okamžiku, může být k tomuto datu ocenění provedeno prozatímně. Nabyvatel musí tedy následně provést odpovídající úpravy těchto prozatímních hodnot:

- upraví zpětně zůstatkovou hodnotu nabytých aktiv, závazků, jako kdyby byly vykázány v reálné hodnotě od data akvizice,
- o výsledný rozdíl musí upravit goodwill nebo výnos z přebytku,

- upraví údaje v konsolidované účetní závěrce, je-li prozatímní ocenění provedeno v účetním období předcházejícím účetnímu období, kdy je zpětná úprava na reálné hodnoty provedena.

Pokud smlouva o podnikové kombinaci obsahuje ustanovení o podmíněné úpravě ceny v závislosti na budoucích událostech, zahrne nabyvatel tuto úpravu do pořizovací ceny akvizice v případě, kdy je tato úprava v daném okamžiku pravděpodobná a může být spolehlivě oceněna. Není-li možné promítnout podmíněnou úpravu ceny do pořizovací ceny akvizice, je zohledněna do pořizovací ceny zpětně v okamžiku, kdy jsou splněny podmínky pravděpodobnosti a spolehlivosti ocenění. Ale pokud ani následně nedojde ke vzniku událostí, na kterých byla závislá původně zohledněná podmíněná úprava ceny, která nebude ve skutečnosti uhrazena, nezbyvá nic jiného, než provést úpravu pořizovací ceny akvizice.

Součástí pořizovací ceny akvizice jsou náklady, které jsou přímo přiřaditelné této transakci (např. náklady na účetní a právní poradce, odhadce či jiné konzultanty), avšak do nákladů není možné zahrnout např.:

- obecné administrativní náklady a jiné vedlejší náklady, které jsou už vykázány jako náklad ve výkazu zisků a ztrát,
- náklady související se vznikem finančních závazků, i když vzniknou v přímé souvislosti s podnikovou kombinací. Tyto náklady řadíme do výchozího ocenění finančního závazku v souladu se standardem IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování,
- dále náklady spojené s emisí ekvitrních nástrojů, které jsou neoddělitelnou součástí emise.

4.2.2. Rozdělení a uznání pořizovací ceny, závazků a nehmotných aktiv

K datu akvizice nabyvatel rozdělí pořizovací cenu akvizice mezi jednotlivá pořizovaná aktiva a převzaté, podmíněné závazky tak, aby položky byly vykázané

v reálných hodnotách (s výjimkou stálých aktiv či skupinou ukončovaných činností, který má podnik v plánu prodat nebo jinak odúčtovat).

Nabyvatel k datu akvizice uznává:

- identifikovatelná hmotná aktiva nabývaného podniku v jejich reálných hodnotách, je-li pravděpodobné, že přinesou nabyvateli ekonomický prospěch a pokud jejich reálnou hodnotu lze spolehlivě vyčíslit,
- závazky nabývaného podniku v jejich reálných hodnotách, pokud je pravděpodobné, že k jejich vyrovnání bude nabyvatel čerpat zdroje přinášející ekonomický prospěch a pokud jde jejich reálnou hodnotu určit,
- nehmotná aktiva a podmíněné závazky v jejich reálných hodnotách, lze je spolehlivě určit,
- reálná aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji v jejich reálných hodnotách po odečtení nákladů s nimi souvisejícími.

Nabyvatel uzná závazky z důvodů ukončení nebo omezení činností jako součást pořizovací ceny, jen v případě, byly-li tyto závazky vykázány nabývaným podnikem již k datu akvizice v souladu se standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Nabyvatel uzná jen taková nehmotná aktiva, která jsou odlišná od goodwillu a probíhajícího výzkumného a vývojového projektu nabývaného podniku, pokud:

1. splňují definici nehmotného aktiva a
2. mohou být spolehlivě oceněna.

Aby mohla být nehmotná aktiva vykázána, znamená to, že musí být identifikovatelná.

Návod k naplnění standardu IFRS 3 – Podnikové kombinace uvádí příklady následujících nehmotných aktiv pořízených při podnikové kombinaci, které řádně splňují definici nehmotných aktiv:

- nehmotná aktiva spojená s marketingem:
 - ochranné známky, obchodní jména, certifikační značky,
 - názvy internetových domén,

- pracovní oděv jedinečné barvy, tvaru nebo designu,
- dohody o nekonkurování,
- nehmotná aktiva spojená se zákazníky:
 - kupní smlouvy nebo objednávky,
 - databáze zákazníků,
 - smlouvy se zákazníky a s nimi spojené vztahy,
 - nesmluvní vztahy se zákazníky,
 - nehmotná aktiva spojená s uměním,
 - hry, opery a balety,
 - hudební práce, jako např. skladby, texty písní a reklamní znělky a další,
- nehmotná aktiva spojená se smlouvami:
 - licenční, autorské a stabilizační smlouvy,
 - reklamní, stavební, manažerské, servisní a dodavatelské smlouvy,
 - nájemní smlouvy,
 - stavební povolení,
 - franšízové smlouvy,
 - provozní a vysílací práva
 - práva na těžbu, vodu, vzduch, nerostné látky, těžbu dřeva a provoz cest a mnohé další,
- nehmotná aktiva spojená s technologiemi:
 - patentované technologie,
 - počítačový software a „mask works“,
 - nepatentovaná technologie,
 - databáze,
 - obchodní tajemství – recepty, tajná složení.

Nesmíme zapomenout mít na paměti důležité pravidlo pro vykázání nehmotných aktiv, a sice to, že každé aktivum musí být spolehlivě ocenitelné, aby mohlo být vykázáno v účetní závěrce. Nelze-li určit reálnou hodnotu podmíněného závazku, pak tato skutečnost ovlivní výši goodwillu a nabyvatel zveřejní informace o tomto podmíněném závazku (to neplatí pro smlouvy v souladu se standardem IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování).

4.3. Goodwill z podnikových kombinací

Standard IFRS 3 – Podnikové kombinace definuje goodwill na rozdíl od standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva jako rozdíl mezi pořizovací cenou akvizice a podílem nabyvatele na reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků nabývaného podniku k datu akvizice. Goodwill z podnikové kombinace k datu akvizice je vykázán v konsolidované rozvaze jako samostatné aktivum ve stálých aktivech. Následně po prvotním uznání goodwill není amortizován, ale je oceněn pořizovací cenou sníženou o kumulované ztráty ze snížení hodnoty a dále je každý rok testován na snížení hodnoty v souladu se standardem IAS 36 – Snížení hodnoty majetku.

Převyšuje-li podíl nabyvatele na reálné hodnotě identifikovatelných aktiv a závazků nad pořizovací cenou investice, nabyvatel musí:

- znovu zhodnotit identifikovatelná aktiva, závazky a jejich ocenění, a
- uznat ve výsledovce částku převyšující nad pořizovací cenu podílu.

Přechodné rozdíly při podnikové kombinaci vznikají také v okamžiku, kdy daňové základny nabytých aktiv a závazků nejsou ovlivněny podnikovou kombinací nebo jsou jinak ovlivněny (př. účetní hodnota aktiva je změněna na reálnou hodnotu, avšak daňový základ aktiva zůstává stálý). V případě prvotního uznání goodwillu a ztráty se snížení hodnoty goodwillu odložený daňový závazek nevykazujeme. Odložený daňový závazek, který může vzniknout v případě, kdy jsou reálné hodnoty aktiv nabývaného podniku vyšší než je jejich daňová hodnota, anebo nižší při přebíraných a podmíněných závazků, pak zvyšuje hodnotu goodwillu, popřípadě snižuje přebytek z podnikové kombinace. Na druhou stranu odložená daňová pohledávka vzniká a ovlivňuje goodwill při podnikových kombinacích v případech, kdy:

- při podnikové kombinaci je uznán přebíraný podmíněný závazek, ale náklady vztahující se k němu jsou daňově uznatelné až v následujícím účetním období, nebo
- je daňová základna vyšší než reálná hodnota identifikovatelných aktiv.

4.3.1. Odložená daň

Následkem podnikové kombinace může nabyvatel využít daňové ztráty, které nemohl využít před podnikovou kombinací, a nemohl tedy dříve uznat svou odloženou daňovou pohledávku v samostatné účetní závěrce. V určitých případech nemusí odložená daňová pohledávka nabyvaného podniku splňovat kritéria pro vykázání v účetní závěrce k datu akvizice, ale v pozdějších účetních obdobích se situace změní. V takovém to případě nabyvatel uzná:

- v rozvaze odloženou daňovou pohledávku a související výnos za použití platné daňové sazby, záveň
- sníží účetní hodnotu goodwillu o tuto odloženou daňovou pohledávku a ve výkazu zisků a ztrát uzná související náklad za použití platné daňové sazby k datu akvizice.

Je však nutné pamatovat na to, že maximální výše takovéto odložené daňové pohledávky se rovná účetní hodnotě goodwillu.

Ke vzniku odložené daně může dojít při vykázání dceřiných podniků v konsolidované účetní závěrce, např. když:

- ještě nerozdělené zisky dceřiných společností jsou obsaženy v nerozděleném zisku konsolidované skupiny, ale
- daň ze zisku bude splatná tehdy, kdy budou tyto zisky vyplaceny mateřskému podniku.

Odložená daň může také vzniknout ze zdanitelných nebo odčitatelných přechodných rozdílů z titulu kumulovaných kurzových rozdílů z přepočtu účetních závěrek dceřiných společností vstupujících do konsolidačního celku. Odložený daňový závazek lze také vykázat obdobně jako u nerozdělených zisků z kumulovaných kurzových rozdílů jen tehdy, kdy mateřský podnik není schopen ovlivnit zrušení tohoto přechodného rozdílu, a je pravděpodobné, že v dohledné době k tomuto zrušení nedojde.

Zisky a ztráty dceřiné společnosti, které podnik vytvořil před datem akvizice, by se měly zohlednit při určování ceny pořizovaného podílu, protože jsou součástí goodwillu nebo přebytku vzniklého při akvizici.

4.3.2. Menšinový podíl

Menšinový podíl je v konsolidované rozvaze charakterizován jako součást vlastního kapitálu, je však od vlastního kapitálu konsolidované skupiny oddělen, protože nepředstavuje závazek konsolidované skupiny vůči třetí straně, ale ve skutečnosti jde o podíl třetí strany na čistých aktivech dceřiného podniku. Pokud dceřiný podnik vytváří ztráty a jeho čistá aktiva jsou záporná, pak menšinový podíl vykázaný v rozvaze nabývá záporných hodnot jen v tom případě, kdy menšinový podílníci mají povinnost se podílet na úhradě těchto ztrát (např. na základě stanov dceřiného podniku, nebo smlouvy mezi akcionáři). Na opačné straně pokud tuto povinnost menšinový podílníci nemají, ztráty jsou plně promítnuty do nerozděleného zisku konsolidované skupiny a menšinový podíl má nulovou hodnotu. Následně když dceřiný podnik generuje zisky, jsou tyto zisky přednostně přiřčeny konsolidované skupiny až do okamžiku, kdy je uhrazen teoretický podíl menšinových akcionářů na ztrátách přiřazených konsolidované skupině.

Konsolidace představuje účetní závěrku skupiny společností, jakožto jediného subjektu. Jestliže podniky ve skupině mezi sebou obchodují navzájem, pak pohledávka ve výkazu jednoho podniku bude vyrovnána závazkem v účetním výkazu podniku druhého v rámci jedné skupiny. Při konsolidaci jsou tyto částky navzájem vyloučeny, takže se v konsolidované účetní závěrce neobjeví. Tyto různé úpravy mohou mít zároveň dopad na výši odložené daně. Při sestavování konsolidované účetní závěrky je obdobně nutné vyloučit dividendy vyplácené dceřiným podnikem mateřskému podniku a upravit o tyto dividendy nerozdělený zisk konsolidované skupiny.

4.4. Zveřejnění IFRS 3 – Podnikové kombinace

Nabyvatel zveřejní následující informace pro všechny podnikové kombinace, které se uskutečnily v průběhu běžného účetního období a v následujícím období až do data, ke kterému byla účetní závěrka schválena ke zveřejnění:

- názvy a popisy kombinujících podniků,
- datum akvizice,
- procento získaných hlasovacích ekvitrních nástrojů,
- pořizovací cenu kombinace a její jednotlivé složky,
- podrobnosti o činnostech, které se podnik rozhodl ukončit v důsledku kombinace,
- částky uznané k datu akvizice pro každou třídu aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývajících podniku,
- popis faktorů, které způsobili, že pořizovací cena akvizice obsahuje goodwill,
- popis neuznaných nehmotných aktiv nabývaného podniku,
- přebytek – tj. částka, která byla uznána ve výsledovce a o kterou nabytá čistá identifikovatelná aktiva převyšující pořizovací cenu akvizice,
- částku zisku nebo ztráty nabývaného podniku od data akvizice, která je obsažena v zisku nebo ztrátě nabyvatele.

Nabyvatel má povinnost zveřejnit informace, které pomohou uživatelům účetní závěrky zhodnotit finanční dopad oprav a chyb a ostatních úprav, které byly uznány v účetní závěrce běžného období a vztahují se k účetním závěrkám minulých období. Podnik pak má za povinnost zveřejnit informace, které umožní uživatelům účetní závěrky zhodnotit změny v účetní hodnotě goodwillu v průběhu období.

5. Česká legislativa

Jak jsem již uvedla v úvodu, v oblasti nehmotných aktiv existují zásadní rozdíly mezi českou účetní legislativou a požadavky IAS 36 – Nehmotná aktiva. Rozdíly jsou dány zejména vlivem daní na české účetnictví, dále vlivem charakteristiky nehmotných aktiv. Jako příklad mohou posloužit zřizovací výdaje nebo náklady na výzkum, které se v české účetní legislativě evidují jako nehmotná aktiva, ale podle přísných regulí v mezinárodním účetnictví jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy.

5.1. Vymezení nehmotných aktiv

Nezákladnější problematiku nehmotných aktiv česká legislativa upravuje:

- Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele,
- Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy
- Český účetní standard pro podnikatele č. 017– Zúčtovací vztahy
- Český účetní standard pro podnikatele č. 022 – Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- Zákon č. 563/1991 Sb., O účetnictví – Část IV. – Způsoby oceňování,
- Zákon č. 586/1992 Sb., O daních z příjmů
- Zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 455/1991 Sb., O živnostenském podnikání (živnostenského zákona) - Příloha č. 3 - Koncesované živnosti

5.2. Nehmotný majetek v postupech účtování pro podnikatele

Konkrétní vymezení nehmotného majetku v Příloze č. 2 Postupy účtování pro podnikatele, v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek, v čl. I, odst. (3) je

následující: Dlouhodobým nehmotným majetkem účtovaným v účtové třídě 0 jsou v čl. VIII stanovené majetkové položky s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou, povinně však od částky převyšující 60 000 Kč. Dobou použitelnosti delší než jeden rok se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást dokonalejších nebo jiných postupů nebo řešení včetně doby praktického ověřování nebo osvojování nehmotných výsledků.

V české úpravě účetnictví není dlouhodobý majetek vymezen pouze v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek, ale můžeme ho nalézt i v náplni účtů Náklady příštích období a Komplexní náklady příštích období.

Náklady příštích období – účtují se zde výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5 (např. náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání, nájemné placené předem, předplatné).

Komplexní náklady příštích období – účtují se zde komplexní náklady příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu (např. náklady na přípravu a záběh výkonů, náklady na výzkum a vývoj, náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na předzásobení).

5.2.1. Článek VIII – Dlouhodobý nehmotný majetek

(1) Zřizovacími výdaji na účtu 011-Zřizovací výdaje jsou výdaje spojené se zřízením (založením) nové účetní jednotky (např. soudní a správní poplatky a jiné úřední výlohy, výdaje na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování a nájemné). Zřizovacími výdaji jsou též výdaje, které nově vzniklá účetní jednotka uhradí jiné osobě (např. mateřské společnosti) v souvislosti se svým zřízením. Zřizovacími výdaji není pořízení dlouhodobého majetku nebo zásob a výdaje na reprezentaci. Na účtu 011 - Zřizovací výdaje se neúčtují náklady související s přeměnou společnosti.

(2) Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje na účtu 012 jsou výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Na tomto účtu se účtují v případě, že jsou

- a) nabyty samostatně, tj. nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění,
- b) vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje (nejde o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku).

(3) Software se účtuje na účtu 013 bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je

- a) nabyt samostatně, tj. není součástí nabytého hardware a jeho ocenění,
- b) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.

(4) Na účtu 014-Ocenitelná práva se účtují zejména výrobně technické poznatky (know-how), licence, předměty průmyslových práv a jiné výsledky duševní tvořivé činnosti, které jsou předmětem ocenitelných práv, a to jak nabývaných, tak poskytovaných.

5.2.2. Článek VI – Pořizování dlouhodobého nehmotného majetku

(1) Na účtu 041-Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek a technické zhodnocení do doby jeho uvedení do užívání včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Je-li součástí nákladů souvisejících s pořízením (Čl. VIII odst. 2, 3 a 4) zhotovování věci materiální povahy (např. prototypů, modelů nebo vzorků), na kterých se práce zkoušejí a ověřují, účtují se na samostatném analytickém účtu. Jsou-li věci materiální povahy pro další práce nepotřebné, naloží se s nimi podle toho, budou-li prodány, likvidovány nebo využity ve vlastní činnosti; v posledním případě se zaúčtují na příslušný majetkový účet

(2) Je-li dlouhodobý nehmotný majetek vytvářen vlastní činností variantně (např. variantní projekty), jsou součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku náklady na všechna variantní řešení.

(3) Dlouhodobý nehmotný majetek, u kterého nevznikají náklady související s jeho pořízením, je možno účtovat přímo na příslušné účty účtové skupiny 01-Dlouhodobý nehmotný majetek.

(4) Pro technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku z věcného hlediska obdobně platí ustanovení o technickém zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, avšak s ohledem na nehmotnou povahu majetku.

5.2.3. Článek III - Ocenění dlouhodobého majetku

(1) Dlouhodobý majetek se v souladu se zákonem oceňuje pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady.

(2) Pořizovací cenou dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny včetně nákladů uvedených zejména v Čl. VI a VII.

(3) Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje

- a) dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nabytý darováním,
- b) dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, pokud je reprodukční pořizovací cena je nižší než vlastní náklady,
- c) dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně pořízený z finančního leasingu; účtuje se souvztažným zápisem na příslušný účet opravek,
- d) dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (např. inventarizační přebytek); účtuje se souvztažným zápisem na příslušný účet opravek, v případě neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 413-Ostatní kapitálové fondy,
- e) vklad dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak.

(4) Vlastními náklady jsou veškeré přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností (výrobní režie), popř. nepřímé náklady správního charakteru,

pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).

(8) O trvalém snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje prostřednictvím oprávek (účty účtové skupiny 07 a 08); přitom je nutné opravit odpisový plán.

(9) O přechodném snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje v rámci uzavírání účetních knih pomocí opravných položek na účtech účtové skupiny 09; jde zejména o snížení ceny z titulu předpokládané nižší prodejní ceny, než je ocenění majetku v účetnictví apod.

5.2.4. Článek IV – Odpisování dlouhodobého majetku

(1) Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odpisuje na základě odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů, které stanoví účetní jednotka v souladu s ustanovením zákona. Zůstatková cena se zjišťuje pomocí oprávek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku vytvářených v souladu s účetními odpisy.

(2) Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví (Čl. VIII), a to do její výše.

(3) Sazby odpisů si stanoví účetní jednotka např. z hlediska času, doby použitelnosti nebo ve vztahu k výkonům (např. u dopravních prostředků), pokud tímto opatřením není stanoven pravidelný (rovnoměrný) odpis po stanovenou dobu.

(4) Při odpisování zvířat základního stáda a tažných zvířat lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově.

(5) V případě dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v podílovém spoluvlastnictví provádí každý spoluvlastník odpisy ze svého vlastnického podílu.

(6) Odpisy se účtují ve prospěch účtu účtové skupiny 07-Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku a účtové skupiny 08-Oprávký

k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub účtu 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

(7) Dlouhodobý hmotný majetek ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví bytových družstev se nemusí odpisovat. Právnícké osoby založené za účelem, aby se staly vlastníkem domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů a lidová bytová družstva nemusí tento dlouhodobý hmotný majetek odpisovat.

(8) Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

5.2.5. Článek V - Vyřazování dlouhodobého majetku

(1) Dlouhodobý majetek se vyřazuje zejména prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a přeražení z podnikání do osobního užívání.

(2) Zůstatková cena stavebního objektu nebo jeho části likvidovaného v důsledku stavby, včetně nákladů na likvidaci, se zahrne do nákladů na stavbu.

(3) Při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku trvalým vyřazením věci, aniž by se majetek znehodnotil nebo ztratil způsobilost užívání, a vyřazená věc byla součástí ocenění majetku a po vyřazení má povahu samostatné movité věci, ocenění majetku se sníží o pořizovací cenu vyřazené věci. Míra odepsanosti vyřazené věci je shodná s mírou odepsanosti původního majetku. Obdobně se postupuje v případě dlouhodobého nehmotného majetku.

(4) Zůstatková cena odpisovaného dlouhodobého majetku a pořizovací cena neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se vyúčtuje zejména na vrub účtu

- a) 541-Zůstatková cena prodaného dl. nehmotného a hmotného majetku v případě prodeje,
- b) 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v případě likvidace,
- c) 549-Manka a škody v případě manka nebo škody,
- d) 543-Dary v případě darování,
- e) 491-Účet individuálního podnikatele v případě přeražení z podnikání do osobního užívání,

f) 411-Základní kapitál v případě delimitace, popř. restituce majetku státního podniku.

(5) Při prodeji dlouhodobého finančního majetku (cenných papírů a podílů) se cena, ve které se účtují na příslušných účtech účtové skupiny 06-Dlouhodobý finanční majetek, vyúčtuje na vrub účtu 561-Prodáné cenné papíry a podíly.

(6) Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení, které je trvale zastaveno a vlastníkem v něm nebude pokračováno, se při likvidaci odepíše na vrub účtu 548-Ostatní provozní náklady.

5.2.6. Článek X - Opravná položka k nabytému majetku - Goodwill

Problematika goodwillu v českém účetnictví je paradoxně zahrnuta do dlouhodobého hmotného majetku a nalezneme ji pod názvem Opravná položka k nabytému majetku.

(1) Na účtu 097-Opravná položka k nabytému majetku se účtuje při nabytí souboru majetku privatizací, koupí nebo vkladem a v rámci přeměn společností, nejsou-li sjednány či jinak stanoveny ceny jednotlivých složek souboru majetku. Opravnou položkou je rozdíl

- a) buď mezi oceněním nabytého souboru majetku jednou částkou (např. kupní cenou, nejsou-li náklady související s pořízením) a souhrnem ocenění jednotlivých složek souboru majetku v účetnictví privatizovaného, prodávajícího nebo vkládajícího subjektu nebo zanikající společnosti, sníženým o převzaté závazky,
- b) nebo mezi oceněním nabytého souboru majetku (např. kupní cenou, nejsou-li náklady spojené s pořízením) a souhrnem individuálně přeceněných jednotlivých složek souboru majetku na základě posudku znalce (znalců), sníženým o převzaté závazky.

Souborem majetku se pro účely tohoto opatření rozumí soubor zejména nemovitého a většího rozsahu dlouhodobého movitého majetku a zásob, popř. pohledávek a dalších složek aktiv.

(2) Nabyvatel může majetek dodatečně individuálně přecenit na základě posudku zpracovaného znalcem (znalci) a o výsledek přecenění upravit opravnou

položku. Dodatečné přecenění může být provedeno nejpozději do termínu uzavírání účetních knih; pokud od nabytí majetku do uzavírání účetních knih neuplynou tři měsíce, lze provést přecenění i v následujícím účetním období. Dodatečné přecenění se musí týkat veškerého takto nabytého majetku s výjimkou částek na přechodných účtech aktiv, účtů peněžních prostředků a pohledávek.

(3) Opravná položka se odpisuje do nákladů, popř. výnosů, pravidelně během 15 let od nabytí dlouhodobého majetku, a to nepřímo prostřednictvím oprávek, tj. účtu 098-Oprávkky k opravné položce k nabytému majetku. Při jejím úplném odepsání se vypustí z účetnictví, tj. vyúčtuje se ve prospěch, popř. na vrub účtu 097-Opravná položka k nabytému majetku. Neodepsaná část opravné položky se jednorázově odepíše do nákladů či výnosů v případě prodeje či vkladu celého souboru majetku, či poslední části majetku, ke kterému se opravná položka váže. Pro tento účel se opravná položka vztahuje k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku. Při postupném vyřazování částí souboru majetku (např. prodejem, vkladem, likvidací) se opravná položka nemění a v jejím odpisování se pokračuje předepsaným způsobem.

(4) Opravná položka k nabytému majetku může být účtována i v případě stanoveném v Čl. XX odst. 4 Úvodních ustanovení.

5.3. Rozdíly mezi českou legislativou a IAS 38

Tab. č. 3 – Rozdíly ve srovnávaných systémech účetnictví

Položka	Česká legislativa	IAS 38
Zřizovací výdaje	Jsou DNM převyšují-li částku 60.000,- Kč. Jinak mohou být vykázány jako náklad nebo náklad příštích období.	IAS nepovolují aktivovat, jsou nákladem období, ve kterém vznikly.
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – nabyté samostatně	Jsou DNM.	Jsou DNM.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořené vlastní činností, pouze za účelem obchodování s nimi	Jsou DNM.	Nejsou předmětem IAS 38, řeší je IAS 2 – Zásoby a zejména IAS 11 – Stavební smlouvy.
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořené ve vlastní režii	Aktivují se na účet Komplexní náklady příštích období.	Výzkum není dle IAS aktivem, vývoj lze aktivovat za přesně vymezených podmínek.
SW – nabytý samostatně	Je DNM.	Je NM, často se vykazuje spolu s hardwarem.
SW – vytvořený vlastní činností pouze za účelem obchodování	Je DNM.	Není předmětem IAS 38, řeší je IAS 2 – Zásoby a zejména IAS 11 – Stavební smlouvy.
Ocenitelná práva	Jsou DNM.	Jsou DNM, splňují-li definici.
Goodwill	Je DHM.	Je DNM.
Náklady na zařazení většího rozsahu drob. nehmotného a hmotného majetku	Jsou součástí nákladů příštích období, pojem „větší rozsah“ nespecifikován.	Peněžní hranici pro určení DM určuje společnost. Pokud by byl pořízen velký rozsah majetku, který je v jednotliv. součástech pod touto hranicí, avšak jako celek splňuje definici aktiv dle IAS, jedná se o aktivum.
Nájemné placené předem, předplatné	Je součástí nákladů příštích období.	Jsou aktivem, vykazují se striktně podle časového faktoru: do 1 roku jako krátkodobé aktivum, nad 1 rok jako dl. náklady příštích období

Náklady na dlouhodobou propagaci a na předzásobení	Jdou součástí Komplexních nákladů příštích období – aktivují se.	Podle IAS 38 nejsou aktivem.
--	--	------------------------------

II. Praktická část

Data, která se nachází v praktické části, mi poskytla jedna společnost pouze za předpokladu, že zůstane anonymní. Nejmenovaná farmaceutická společnost koupila patent na výrobu léku – antikoncepčního přípravku 1. května 2004 za 600.000 Kč. Tento přípravek byl testován na 20 000 žen a jako lék dané volby se osvědčil. Farmaceutická společnost používá pro patent lineární způsob odpisování a předpokládaná doba využívání patentu byla v době pořízení 5 let. O rok později, v dubnu 2005 Státní ústav pro kontrolu léčiv oznámil, že lék má pro určitou skupinu nežádoucí účinky. SUKL nežádoucí účinky vyjádřil v četnosti 10% - tj. jako velmi časté. Za velmi časté nežádoucí účinky např. označil zánět pochvy, změna nálady včetně deprese, nervozita, závratě, bolesti hlavy, nevolnost, zvracení, bolesti břicha, vyrážka, akné, chlaosma, dysmenorea, výrazné změny hmotnosti a mnohé další. Vedení společnosti si proto není jisté, zda patent přinese budoucí očekávané ekonomické užitky, a proto bylo rozhodnuto přecenit patent na částku 270.000 Kč (čili vykázat ztrátu ze snížení hodnoty patentu). Rovněž byla změněna očekávaná doba životnosti na 3 roky od data rozhodnutí. Po dalších chemických úpravách léku byly minimalizovány vedlejší nežádoucí účinky a prokázány pozitivní výsledky hlavně v problematice dermatologických onemocnění, změny hmotnosti, nálady, deprese, nervozity, bolestech, nevolnostech a zánětech pochvy. Společnost v r. 2005 pro méně nežádoucích účinků začala patent prodávat za 715.000 Kč a nová doba životnosti od r. 2005 byla stanovena na 13 let.

Účetní operace:

2002	Částka
Nákup patentu	600.000,-
Odpis	120.000,-

<u>Peníze</u>	<u>Patent</u>
Nákup patentu 600.000,-	Nákup patentu 600.000,-

Odpis	Oprávky k patentu
120.000,-	120.000,-

2003	Částka
Ztráta ze snížení hodnoty	210.000,-
Odpis	90.000,-

Patent	Ztráta ze snížení hodnoty
210.000,-	210.000,-

Odpis	Oprávky k patentu
90.000	90.000

2004	Částka
Odpis	90.000,-

Odpis	Oprávky k patentu
90.000	90.000

2005	Částka
Zvýšení hodnoty patentu	715.000,-
Odpis	55.000,-

Patent		Oprávkky k patentu	
335.000		335.000	
Přírůstek z přecenění		Zisk ze zvratu hodnoty	
	565.000		150.000

Výše ztráty ze snížení hodnoty majetku (210.000,-) v r. 2003 byla vypočtena jako rozdíl mezi účetní hodnotou majetku (480.000,-) a částkou 270.000,- a byla podle požadavku standardu 38 zaúčtována jako náklad období.

Odpisy v letech 2003 a 2004 ve výši 90.000,- byly vypočteny z přeceněné hodnoty majetku – tj. 270.000,- / 3.

V roce 2005 byl zaúčtován zvrát hodnoty majetku podle odst. 76 standardu 38. Část ze zvýšení ocenění byla zaúčtována jako zisk z přecenění – součást hospodářského výsledku, další část byla zaúčtována jako součást vlastního kapitálu – přírůstek z přecenění. Výpočet daných položek byl proveden takto: v r. 2005 byla účetní hodnota patentu 90.000,-. Pokud by nedošlo v r. 2003 ke snížení hodnoty patentu a ke změně doby životnosti, byla by jeho účetní hodnota 240.000,- (PC 600.000 – 3 x odpis 120.000). Částka 715.000,-, o kterou se zvyšuje hodnota patentu v rozvaze, se rozdělí na 150.000,- (240.000 – 90.000), která se zaúčtuje jako výnos a zbytek bude tvořit 565.000 jako součást vlastního kapitálu (fond – přírůstek z přecenění).

Od r. 2005 byl změněn odhad doby životnosti na 13 let, proto se odpis změnil, jeho výše je 55.000,- (715.000 / 13).

Do výkazu zisků a ztrát se celá situace promítne takto:

Rozvaha 2002			
Patent	600.000	HV	- 120.000
Oprávký	- 120.000		
BÚ	- 600.000		

Výsledovka 2002	
Odpisy	120.000

HV za r. 2002 je ztráta ve výši 120.000 Kč.

Rozvaha 2003			
Patent	390.000	HV 2002	- 120.000
Oprávký	- 210.000	HV 2003	- 300.000
BÚ	- 600.000		

Výsledovka 2003	
Odpisy	9 0.000
Ztráta ze snížení Hodnoty	210.000

HV za r. 2003 je ztráta ve výši 300.000 Kč.

Rozvaha 2004			
Patent	390.000	HV 2002	- 120.000
Oprávký	- 300.000	HV 2003	- 300.000
BÚ	- 600.000	HV 2004	- 90.000

Výsledovka 2004

Odpisy	90.000	
--------	--------	--

HV za r. 2004 je ztráta ve výši 90.000 Kč.

Rozvaha 2005

Patent	710.000	HV 2002	- 120.000
Oprávkky	- 55.000	HV 2003	- 300.000
BÚ	- 600.000	HV 2004	- 90.000
		HV 2005	95.000
		Přírůstek z přecenění	
			565.000

Výsledovka 2005

Odpisy	55.000	Zisk ze zvratu hodnoty	
			150.000

HV za r. 2005 je zisk ve výši 95.000 Kč.

Patent splňuje podmínky definice nehmotných aktiv, jako jsou kontrola, identifikovatelnost a budoucí ekonomický prospěch. Dle odst. 21 standardu podnik tento patent uznal za nehmotné aktivu, protože patent splňuje definici nehmotného aktiva, zároveň je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch poplyne do podniku, a bylo možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva. Společnost pořídila patent ve výši pořizovací ceny (viz. kap. 2.3.1. - Samostatné pořízení nehmotného majetku – pořizovací cena). Co se týče odpisů, je splněna podmínka doby použitelnosti aktiva – tzn., že doba musí být určitá, maximálně 20 let (vynecháme-li podmínku ojedinělých případů). Společnost používá lineární způsob odpisování (standard nepředepisuje konkrétní metodu odpisů, jako vhodné uvádí lineární odpisování), odpisy jsou v každém období zahrnuty do nákladů. Zbytková hodnota se předpokládá nulová. Doba a metody odpisování se přezkoumávají na konci každého účetního období. Pokud se liší očekávaná doba použitelnosti, pak se i tím mění doba odpisování. Jak jsem již popisovala v kapitole

3, při každé účetní závěrce by měl podnik uvážit, zda existuje náznak, že by mohlo mít aktivum sníženou hodnotu a hodnoty zpětně přehodnotit. Posuzovat hodnotu může společnost prakticky kdykoli, ale konzistentně by měla každý rok. V našem případě se stalo to, že hodnota patentu poklesla více, než společnost předpokládala, v důsledku toho nepřináší očekávaný ekonomický přínos do podniku. Pak se postupuje tak, že zůstatková hodnota aktiva by měla být přehodnocena na základě srovnání s aktuální hodnotou (sníženou). Znovu je dobré přehodnotit odhad budoucích peněžních toků. Pokud se objeví skutečnosti, které potvrzují možnost zrušení ztráty ze snížení hodnoty, je nutno znova odhadnout zpětně získatelnou částku. Zvýšená účetní hodnota aktiva způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty aktiva nesmí převyšovat účetní hodnotu, která byla stanovena, kdyby se v předchozích letech neuznala žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva. Ztráta se následně zruší ve výkazu zisků a ztrát jako výnos a nebo pokud je aktivum vedeno v přeceněné hodnotě, navyšuje se fond z přecenění (vlastní kapitál).

České účetnictví by tuto problematiku vyřešilo následujícím způsobem:

Účetní operace:

2002	Částka
Nákup patentu	600.000,-
Odpis	120.000,-

BÚ	Patent
Nákup patentu 600.000	Nákup patentu 600.000
Odpis 120.000	

Oprávkky k patentu	
120.000	

2003	Částka
Tvorba opravné položky (daňově neúčinný náklad)	330.000,-
Odpis	120.000,-

Opravná položka (091)	Tvorba opravné položky (559)
330.000	330.000

Odpis	Oprávkky k patentu
120.000	120.000

2004	Částka
Odpis	120.000,-

Odpis	Oprávkky k patentu
120.000	120.000

2005	Částka
Zrušení opravné položky (daňově neúčinný výnos)	330.000,-
Odpis	120.000,-

Opravná položka (091)	Tvorba opravné položky (559)
330.000	330.000

Odpis	Oprávký k patentu
120.000	120.000

Z příkladu můžeme vidět, že oba účetní systémy mají své praktiky. Možná jako jediný shodný se jeví „inventarizace“. Kdy oba systémy jak česká účetní legislativa, tak IFRS jsou povinny porovnat na konci účetního období tržní hodnotu nehmotného aktiva s účetní. Myšlenka je stejná, ale zatímco IFRS hovoří o existenci faktorů, které vedou ke zjištění snížené hodnoty nehmotného aktiva, česká účetní legislativa hovoří o klasické inventarizaci. Odpisování zůstává stejné, to znamená ze vstupní ceny patentu. V českém účetnictví se výše ročních odpisů nemění ani při tvorbě či zrušení opravné položky. Kdežto podle IFRS se odpisy vypočítávají podle účetní hodnoty nehmotného aktiva, které se flexibilně mění v závislosti na snížení hodnoty majetku a jeho následném zvýšení. Pokud se hodnota nehmotného aktiva zvýší nad hodnotu pořizovací ceny, o tomto zvýšení my neúčtujeme, ale částku zapíšeme do přílohy k daňovému přiznání a uvedeme důvod zvýšení. Na druhé straně IFRS povoluje zvýšení nad pořizovací cenu a od toho se odvíjí nově vypočtené odpisy. Zde je těžké hodnotit, který z účetních systémů lépe vykazuje věrné zobrazení. V českém účetnictví se v nákladech zobrazí odpisy a vytvoření opravné položky, popř. následné zrušení. V IFRS se v nákladech zobrazí pouze odpisy, které se už počítají z upravené vstupní ceny o snížení či zvýšení hodnoty majetku.

ZÁVĚR

Jak už bylo v práci řečeno, hlavní otázkou účtování o nehmotných aktivech je stanovit, zda má být příslušný výdaj okamžitě odepsán, nebo aktivován v rozvaze jako druh aktiva. Základní problematika spočívá v definici nehmotných aktiv. Proto musí být jednotlivé položky posuzovány podle rozdílných kritérií, aby se mohlo zjistit, zda splňují kritéria stanovená pro nehmotná aktiva v české účetní legislativě či IFRS. Hlavním cílem této práce bylo tedy zjistit v jakých oblastech se rozdíly vyskytují a jak moc jsou intenzivní. Jak víme, oba systémy jsou založeny na jiných prioritách a zásadách, a to jak v koncepčních, tak i v specifických znacích. Už na počátku, co se týče legislativy se značně rozchází. IFRS jsou založeny na principech a ne na regulovaném účetnictví, a mohou být přijímány do národních účetnictví podle typu právního prostředí – tzn., že např. v ČR tyto standardy musí vykazovat účetní jednotky, které jsou obchodní společností emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie (viz. § 19 odst. 9 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Česká účetní legislativa je naproti tomu národní účetní systém založený na pravidlech s hlavním pilířem - Zákonem o účetnictví. Asi nejvíce zjevným rozdílem jsou zřizovací výdaje, které neodpovídají definici nehmotných aktiv dle IFRS, ale jsou vedeny jako nehmotná aktiva v české účetní legislativě. České legislativě by se možná nechala vytknout neexistence alespoň obecných kritérií pro stanovení s jakou pravděpodobností poplyne ekonomický prospěch do podniku a pro spolehlivost oceňování nákladů. Zároveň zcela postrádá přístup k výměnným transakcím. Na druhou stranu je možné najít i pole, kde si oba systémy podávají ruce – a to v aktivaci. Oba systémy se shodují na tom, že nehmotné aktivum se aktivuje, až tehdy, když je schopno provozu (připraveno k využití). Zajímavou kategorií jsou i odpisy. Na době použitelnosti se oba účetní rámce sjednocují, ale zcela se rozchází v klasifikaci nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti (např. goodwill). V naší legislativě tento výrok neexistuje. Také nemáme zavedenou zbytkovou hodnotu, odpisy počítáme tak, abychom aktivum odepsali na nulovou hodnotu. Mně osobně se velice líbí striktní požadavky IFRS na každoroční přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty, které se bohužel české účetní legislativě nedostává. Myslím, že by nebylo od věci tento princip zavést i u nás. Oříškem jsou také podnikové kombinace.

IFRS definuje podnikovou kombinaci na základě povahy transakce a zároveň obsahuje definici podnikové kombinace a podniku, taktéž se nepřihlíží k právní podstatě transakce (nehraje roli zda vznikne jedna právnická osoba nebo více vzájemně propojených právnických osob). České legislativní předpisy neobsahují definici podnikové kombinace. Jediné co specifikují, jsou různé formy kombinací, přeměn společností, a to můžeme nalézt v Obchodním zákoníku. Tyto kombinace, přeměny společnosti mohou i nemusí odpovídat podnikovým kombinacím v souladu s definicemi IFRS. Česká účetní legislativa upravuje kombinace, přeměny společností, při nichž vznikne jedna právnická osoba, nebo více právnických osob, přičemž jak zákon o účetnictví, tak i České účetní standardy umožňují použít při konsolidaci vykazování podle mezinárodních účetních standardů.

Seznam použité literatury

1. KRUPOVÁ, L. a kol. IAS v příkladech I 1. vyd. Praha: VOX, 2003, ISBN 80-86324-23-0
2. KRUPOVÁ, L. LOJA, R. PELÁK, J. IAS v příkladech II 1. vyd. Praha: VOX, 2003, ISBN 80-86324-23-0
3. KRUPOVÁ, L. MLÁDEK, R. IAS v příkladech III 1. vyd. Praha: VOX, 2003, ISBN 80-86324-33-8
4. INSTITUT SVAZU ÚČETNÍCH, a.s. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 1. vyd. Praha: ISU, a.s., 2005, ISBN 80-86716-09-0
5. HZ Praha spol.s r. o. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 1. vyd. Praha: HZ Praha spol. s r. o., 2003, ISBN 80-238-7854-9
6. MLÁDEK, R. Světové účetnictví IFRS a US GAAP 3. vyd. Praha: Linde Praha, a. s., 2005, ISBN 80-7201-519-2
7. Zákon 563/1991 Sb., O účetnictví
8. Zákon 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty
9. Zákon 455/1991 Sb., O živnostenském podnikání
10. Opatření MF č. j. 281/89 759/2001, ve znění opravy z FZ 1/1/2002, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele
11. Účetnictví 6/2005
12. Účetnictví 7/2005
13. Účetnictví 8/2005
14. Účetnictví 1/2006
15. Účetnictví 2/2006
16. Účetnictví 3/2006
17. Účetnictví v praxi 10/2005
18. www.mf.cz
19. www.ifrs.cz
20. www.isab.org
21. www.fasb.org

Seznam tabulek

Tab. č.	Str.
1. Nejednotnost v národních úpravách účetnictví – náklady na výzkum.....	27
2. Přístupy k otázce kladného goodwill podle vybraných zemí.....	31
3. Rozdíly ve srovnávaných systémech účetnictví.....	72