

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Fakulta provozně ekonomická

Katedra obchodu a financí



Nehmotná aktiva v pojetí účetního systému ČR a IAS/IFRS

Autor: Petr Strnad

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Školní rok: 2006/2007

PROHLÁŠENÍ

***Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval samostatně s použitím materiálů, které
uvádím v seznamu literatury.***

V Praze dne 25. 06. 2007

Petr Strnad

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych chtěl poděkovat všem, kdo mi při psaní mé bakalářské práce pomáhali.

Zejména pak děkuji paní Ing. Janě Hinke, Ph.D., vedoucí mé bakalářské práce, za užitečné rady a trpělivost, které mi velmi pomohly.

Dále bych chtěl poděkovat všem ostatním, kteří mi projevili snahu pomoci mi při psaní mé práce.

**Nehmotná aktiva v pojetí účetního systému ČR a
IAS/IFRS**

**The intangible assets in the context of the Czech
republic's accounting system and of IAS/IFRS**

SOUHRN

Tato bakalářská práce pojednává o způsobu zachycení nehmotných aktiv v rámci účetního systému ČR a v rámci IAS/IFRS. Zejména použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je stále více aktuálnější. Zavádění IAS/IFRS přinese celou řadu změn a je třeba být připraven na jejich dopady. Práce je zaměřena na oblast nehmotných aktiv. Zabývá se především jejich uznáváním, oceňováním, odpisováním a zveřejňování. Práce analyzuje rozdíly mezi metodami IAS/IFRS a účetního systému ČR.

KLÍČOVÁ SLOVA:

Nehmotná aktiva, účetnictví, účetní standardy, IAS/IFRS, ocenění, fair value, goodwill

SUMMARY

This Bachelor dissertation discusses two methods of recording intangible assets in the framework of the Czech republic's accounting system and within the IAS/IFRS systems. The use of International Financial Reporting Standards is increasingly topical. An implementing of IAS/IFRS is going to bring a lot of changes and it is necessary to be prepared for their incidences. The work is specialized on a sphere of intangible assets. It is concerned with their approval, appreciation, depreciation and publication. The work analyzes differences between IAS/IFRS and the Czech's accounting system.

KEYWORDS

Intangible assets, accountancy, accounting standards, IAS/IFRS, fair value, goodwill

Obsah:

1	Úvod.....	5
2	Cíl práce a metodický postup řešení	6
3	Charakteristika IAS/IFRS	8
3.1	Mezinárodní harmonizace účetnictví	8
3.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	10
3.2.1	Historický vývoj institucí.....	10
3.2.2	Tvorba standardů, jejich cíle a strukturování.....	12
4	Standard IAS 38 Nehmotná aktiva.....	14
4.1	Cíle a rozsah působnosti IAS 38	14
4.2	Definice nehmotných aktiv	15
4.2.1	Identifikovatelnost nehmotných aktiv	16
4.2.2	Ovládání aktiva	16
4.2.3	Rozpoznání a oceňování nehmotných aktiv.....	17
4.3	Doba použitelnosti nehmotných aktiv.....	25
4.4	Odpisování nehmotných aktiv v IAS/IFRS.....	26
4.5	Pozbytí nehmotného aktiva	27
4.6	Vykazování nehmotných aktiv.....	28
5	Účetní vymezení nehmotných aktiv v ČR	29
5.1	Definice nehmotných aktiv v ČR.....	29
5.2	Ocenění nehmotných aktiv.....	30
5.3	Odpisování nehmotných aktiv v účetním systému ČR	33
5.4	Shrnutí přístupu úpravy ČR k nehmotným aktivům	33
6	Analýza rozdílů IAS/IFRS od řešení v ČR	35
7	Závěr	38
8	Použitá literatura	39

1 Úvod

Vývoj světového hospodářství je stále rychlejší a světová ekonomika má stále více globálnější charakter. V této situaci nabývá na stále větší důležitosti obecná srozumitelnost a srovnatelnost ekonomických informací vykazovaných jednotlivými podnikatelskými subjekty.

Je tedy důležité harmonizovat jednotlivé národní účetní systémy do takové podoby, aby informace zveřejňované společnostmi měly dostatečnou vypovídací hodnotu a bylo je možné použít pro odpovědná rozhodnutí kdekoliv na světě. Netýká se to již jen velkých nadnárodních korporací, ale i středních a menších společností. Na ně bude tlak vyvíjen postupně s tím, jak se bude, zejména v rámci Evropské unie, otevírat trh napříč členskými státy. Půjde jak o možnosti získání investorů pro další rozvoj, tak i o možnost získání dotací, podpor a grantů. Ve všech těchto oblastech může být vyžadována srovnatelnost a spolehlivost účetních údajů a účetního výkaznictví.

Z výše uvedených důvodů je krokem správným směrem začlenění Mezinárodních účetních standardů do Zákona o účetnictví od 1. 5. 2004 s účinností od roku 2005. Touto změnou je stanoven okruh účetních jednotek, kterých se to týká. Tato skupina se bude jistě postupně rozšiřovat.

Důležité tedy bude jaký dopad bude mít tato změna na výsledky hospodaření a na výkaznictví subjektů působících v České republice a dosud účtujících podle české národní úpravy účetnictví. Cílem této práce je část těchto důsledků popsat a částečně se seznámit s postupy, které jsou spojeny s uplatňováním IAS/IFRS. V některých oblastech totiž přinese jejich uplatňování naprosto odlišný pohled na danou problematiku.

2 Cíl práce a metodický postup řešení

Cílem této práce je seznámit se jednak s obecnými východisky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), původně označovaných jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). Problematika IAS/IFRS by ovšem při podrobném zkoumání výrazně přesáhla rozsah této práce, a proto byla vybrána dílčí oblast, která je podrobně zpracována v dalších kapitolách. Jde o problematiku nehmotných aktiv.

Otázka nehmotných aktiv a jejich vykazování je poměrně specifická záležitost. Práce blíže seznamuje s problematikou účetnictví v České republice, která je upravena především zákonem o účetnictví a Českými účetními standardy. Zaměřuje se na otázku nehmotných aktiv a jejich zachycení v účetnictví subjektů účtujících dle české účetní legislativy.

Po seznámení s problematikou nehmotných aktiv bude možné provést porovnání obou systémů a identifikovat případné rozdíly mezi těmito úpravami. Na základě těchto rozdílů bude možné posoudit dopady zavedení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v oblasti nehmotných aktiv tak, jak to některým českým subjektům přikazuje novela zákona číslo 563/1991 Sb. o účetnictví, která vstoupila v platnost vstupem České republiky do Evropské unie, tedy k 1. 5. 2004.

K získání potřebných údajů je třeba se seznámit s poznatky uvedenými v odborné literatuře. Jedná se zejména překlad Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) do českého jazyka. Zejména je třeba se seznámit s IAS 38 Nehmotná aktiva a to včetně interpretace tohoto standardu. Jako podpůrné informační zdroje bude třeba použít některé publikace českých autorů, které se zabývají seznámením uživatelů s IAS/IFRS. Pro seznámení se s problematikou dle českých účetních předpisů bude nutno použít zejména:

- úplné znění zákona číslo 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- úplné znění vyhlášky číslo 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona číslo 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,

- text Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky číslo 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů.

Získané údaje budou použity jak při popisu problematiky, tak k provedení srovnání IAS/IFRS a účetního systému ČR. V rámci tohoto porovnání dojde k vymezení těchto rozdílů ve všech jednotlivých oblastech problematiky nehmotných aktiv.

3 Charakteristika IAS/IFRS

3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Dle autora [8] existují tři základní směry harmonizace účetnictví ve světovém měřítku.

Patří mezi ně:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS),
- účetní směrnice Evropské unie – především směrnice č. 4., 7. a 8.,
- národní účetní standardy USA známé jako US GAAP (General Accepted Accounting Principles).

Přestože se tato práce věnuje úpravě účetnictví pomocí IAS/IFRS, zmiňuje se krátce i o dvou zbývajících postupech.

US GAAP

Jde o národní účetní standardy USA. Jejich význam pro vývoj harmonizace účetnictví ve světovém měřítku souvisí s tím, že USA je ekonomická velmoc, jejíž síla působí to, že americké národní účetní standardy získaly celosvětovou působnost. Dalším důvodem je to, že newyorská burza, která je nejspíše nejvýznamnější burzou světa, povoluje kótování na svém trhu pouze společnostem, které sestavují účetní závěrku s použitím US GAAP.

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii

První směrnice byla Evropským společenstvím vydána v roce 1978. Následovaly další směrnice. Jde o:

- 4. směrnici Rady (78/660/EHS) z 25. 6. 1978, jejímž obsahem je regulace roční účetní závěrky,
- 7. směrnici Rady (83/349/EHS) z 13. 6. 1983, která se zabývala konsolidací účetních závěrek,
- směrnice Rady (86/635/EHS) z 8. 12. 1986 o účetních závěrkách bank a jejich konsolidaci,

- směrnice Rady (91/674/EHS) z 19. 12. 1981 o účetních závěrkách pojišťoven a jejich konsolidaci.

Směrnice zastaraly a již nevyhovovaly novým požadavkům souvisejícím s hlubší integrací hospodářství jednotlivých členských států a potřebou hlubší harmonizace. Nevýhodou bylo také množství variant možných postupů, které byly těmito, zejména 4. směrnicí, povoleny.

Z výše uvedených důvodů se v roce 2000 rozhodla Evropská komise vytvořit a posléze uveřejnit novou „harmonizační strategii“. Evropská komise se rozhodla, že vytvářet nový soubor nadnárodních standardů by nebylo příliš vhodné, když již takové existují a používají se. Evropská komise se tedy rozhodla použít Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Evropská komise přišla s požadavkem na to, že konsolidované účetní závěrky společností, jež jsou registrovány na evropských burzách cenných papírů, musí být sestaveny podle IAS/IFRS.

V souvislosti s výše uvedeným požadavkem byly vytvořeny následující předpisy Evropského společenství:

- 27. září 2001 vydal Evropský parlament Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2001/65. Tato směrnice měnila všechny účetní směrnice v souvislosti s pravidly oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky určitých forem společností, bank a jiných finančních institucí. Směrnice upravovala oceňování finančních nástrojů pomocí fair value. Tento pojem bude vysvětlen v rámci kapitoly Charakteristika IAS/IFRS.
- 19. července 2002 vyšlo Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady „o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví“. Zde je nařízeno, aby společnosti registrované na burzách cenných papírů povinně sestavovaly konsolidované účetní závěrky pomocí IAS/IFRS. Dále je zde umožněno, aby neregistrované společnosti mohly taktéž sestavovat účetní závěrky v souladu IAS/IFRS a to v závislosti na národní úpravě vedení účetnictví. Toto nařízení nabylo účinnosti v září 2002 s tím, že nejpozději od roku 2005 musí společnosti vydávající veřejně obchodovatelné cenné papíry sestavovat konsolidované účetní závěrky dle IAS/IFRS. Výjimku tvoří

společnosti, které vydávají jen dluhové cenné papíry (např. obligace), a ty společnosti, které již před účinností tohoto Nařízení používaly pro sestavení účetní závěrky např. US GAAP. Tyto společnosti musí začít s uplatňováním IAS/IFRS nejpozději v roce 2007.

- 18. června 2003 byla vydána Směrnice 200/51/ES Evropského parlamentu a Rady. Touto Směrnicí se upravují všechny 4 směrnice, které nabyly účinnosti před zveřejněním nové „harmonizační strategie“.
- 29. září 2003 byla uveřejněno Nařízení ES 1725/2002 Evropského parlamentu a Rady o přijetí určitých Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v souladu s Nařízením ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady.

Začlenění IAS/IFRS do národních účetních systémů je zabezpečováno tzv. schvalovacím mechanismem IAS/IFRS. Základním principem tohoto mechanismu je, že pouze standardy schválené Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG, což je European financial reporting advisory group a zveřejněné v Úředním věstníku jsou povinné.

3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

3.2.1 Historický vývoj institucí

V roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC). Tím bylo umožněno zahájení harmonizačního procesu. Tento výbor vznikl jako nezávislá soukromá profesní organizace, která sdružila profesní účetní organizace z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, Irsko a USA. Počínaje rokem 1983 se Výbor rozšířil o všechny profesní organizace sdružené v rámci Mezinárodní federace účetních (IFAC – International Federation of Accountants). V roce 2000 měl Výbor již 143 členů ze 104 zemí. Činnost Výboru byla řízena Radou. Standardy vydávané IASC jsou označovány jako IAS (International Accounting Standards). Od roku 1995 působil v rámci IASC tzv. poradní sbor a od roku 1997 Stálý interpretační výbor (SIC – Standing Interpretations Committee). Úkolem SIC bylo sjednocovat rozdílné přístupy k problematickým otázkám.

V roce 2000 došlo k transformaci IASC. Došlo ke změně vnitřní struktury. Hlavním důvodem byla snaha o vyšší efektivnost organizace. Změnila se právní forma výboru na nadaci. Je používáno označení Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF – International Accounting Standard Committee Foundation). Nadace je řízena 19 tzv. správci. Tito správci jmenují členy nově vytvořené Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board), členy Poradního sboru (SAC – Standards Advisory Council) a v neposlední řadě členy Výboru pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee).

Rada pro mezinárodní účetní standardy zahájila svoji činnost v roce 2001. Jejím úkolem je vytvářet mezinárodně platné účetní standardy. Ty již nejsou označovány pomocí zkratky IAS, ale je používáno označení IAS/IFRS, což znamená International Financial Reporting Standards. V českém překladu jsou tyto standardy označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Standardy vytvořené před vznikem IASB jsou označovány původní zkratkou – tedy IAS. Týká se to i těch, které projdou úpravou. Pokud se hovoří o systému mezinárodní harmonizace v obecné rovině, používá se pojem IAS/IFRS. Cílem IASB je průběžně zkvalitňovat existující standardy a případně vytvářet nové. Rada je podporována skupinou odborníků z celého světa a spolupracuje s autory národních účetních standardů.

Poradní sbor (SAC) umožňuje široké odborné veřejnosti podávat návrhy a doporučení pro činnost IASB. Poradní sbor tak zprostředkovává kontakt IASB s odbornou veřejností a zároveň informuje Radu o dopadech navrhovaných nových standardů a úprav stávajících na předkladatele účetních závěrek.

Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) začal pracovat od března 2002. Byl nástupcem Stálého interpretačního výboru, který byl původně zřízen IASC. Tento výbor má za úkol vytvářet pravidla, která umožňují jednotnou aplikaci IAS/IFRS. Činí tak formou interpretací, která jsou označovány zkratkou IFRIC a číselným označením. IFRIC zveřejňuje čtvrtletní informační bulletin „Insight“, ve kterém informuje o aktuálních záležitostech, kterými se zabývá. Na práci

IFRIC se podílí i zástupci Evropské komise a IOSCO (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry).

3.2.2 Tvorba standardů, jejich cíle a strukturování

Jak uvádí Dvořáková [8] je tvorba standardu velmi promyšlenou a inspirativní záležitostí. Postup je následující [8]:

- Návrh tématu se žádostí o identifikaci a posouzení souvisejících otázek. Zejména pak, zda je nutné problematiku upravit samostatným standardem a nebo je možné použít obecné zásady a definice v Koncepčním rámci.
- Studium národních úprav daného problému a řešení užívaných v praxi.
- Konzultace se SAC o vhodnosti zařazení daného tématu.
- Vytvoření poradní skupiny, která bude poskytovat radě doporučení při řešení projektu.
- Publikování diskusních materiálů k veřejnému připomínkování.
- Publikování Zveřejněného návrhu, který muselo schválit nejméně osm členů rady, k veřejnému připomínkování.
- Publikování Zdůvodnění závěrů v rámci Zveřejněného návrhu.
- Posouzení připomínek k Zveřejněnému návrhu obdržených ve stanovené lhůtě.
- Uskutečnění veřejného slyšení či testů v praxi, pokud se budou jevit jako účelné.
- Schválení standardu nejméně osmi hlasy.
- Publikování zdůvodnění závěrů v rámci Standardů.

Z výše uvedeného vyplývá, že celý proces tvorby standardů je velice transparentní a především velice veřejný. Umožňuje odborné veřejnosti, aby se vyjádřila k právě projednávaným záležitostem.

Cíle standardů

IASB si za svůj cíl klade zejména to, aby účetní závěrky sestavené v souladu s IAS/IFRS obsahovaly kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, relevantní pro uživatele. Dalším cílem je harmonizovat kompletní IAS/IFRS s národními účetními standardy jednotlivých zemí. Důraz se klade na výběr nejvhodnějšího řešení. Existuje mnoho zemí ze všech kontinentů, které vyžadují využívání IAS/IFRS u všech domácích kótovaných společnostech.

Struktura standardů

Každý jednotlivý standard je složen z několika částí, kterými jsou obsah, úvod, text, dodatky, které obsahují například ilustrační příklady, zdůvodnění závěrů, implementační příručka a tabulkový přehled změn provedených ve standardu. Text se dále člení na cíl, rozsah působnosti, výchozí definici, pravidla rozpoznání vykládaného prvku či transakce v účetnictví, oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni, zveřejnění – uvádějí se požadavky na zveřejnění informací dotýkajících se daného problému a datum účinnosti.

IAS/IFRS v ČR

Od 1. 5. 2004 je použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví upraveno i v legislativě ČR. A to konkrétně v odst. 9 § 19 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který nařizuje obchodním společnostem emitujícím cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členském státu Evropské unie používání IAS/IFRS upravených právem Evropského společenství pro účtování a sestavení účetní závěrky.

Dalším ustanovením je § 23a zákona o účetnictví, který nařizuje použití IAS/IFRS pro konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v některém z členských států EU.

4 Standard IAS 38 Nehmotná aktiva

Tento standard byl schválen Radou IASC v roce 1998. Zároveň s tím byl zrušen standard IAS 9 Účetnictví výzkumných a vývojových činností. Standard IAS 9 upravoval některá nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností a to takových, která jsou výsledkem výdajů na vývoj již od roku 1978. V průběhu let byl několikrát upravován až byl nakonec nahrazen standardem IAS 38. Tento standard byl upraven v roce 2004 a vztahuje se na všechny účetní zobrazení akvizice nehmotných aktiv získaných podnikovou kombinací smluvně dohodnutou 31. března 2004 nebo později a na všechna ostatní nehmotná aktiva pro roční období začínající datem 31. března 2004 nebo datem pozdějším.

4.1 Cíle a rozsah působnosti IAS 38

Cílem tohoto standardu je nastavení pravidel pro uznání nehmotných aktiv pouze při splnění určitých kritérií. Striktně také vymezuje určení hodnoty takového aktiva a údaje, které je účetní jednotka povinna zveřejnit.

Předmětem tohoto standardu jsou nehmotná aktiva, ale pouze taková, která nejsou upravena jinými standardy. IAS 38 se nezabývá především:

- finančními aktivy dle IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování,
- právy k nerostnému bohatství dle IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů,
- nehmotnými aktivy vyplývajícími z pojistných smluv dle IFRS 4 Pojistné smlouvy,
- goodwillem získaným podnikovou kombinací dle IFRS 3 Podnikové kombinace,
- dlouhodobými nehmotnými aktivy drženy za účelem dalšího prodeje dle IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti,
- pronájmy, které se řeší dle IAS 17 Leasingy,

- nehmotnými aktivy drženými účetní jednotkou za účelem prodeje v rámci běžného podnikání (IAS 2 Zásoby, IAS 11 Smlouvy o zhotovení).

Autor [8] uvádí následující definici:

„Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.“

Je tedy třeba velice pečlivě posuzovat situace, kdy je nehmotné aktivum obsaženo na hmotném nosiči. Je třeba zvážit, která složka daného aktiva je významnější. Jako příklad lze uvést operační systém počítače či software pro počítačem řízené strojní vybavení, které nemůže bez daného softwaru fungovat. V takových případech je nehmotná část (software) považována za součást daného hmotného aktiva a postupuje se dále dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Opačným případem může být například účetní software. V tomto případě je toto aktivum považováno za samostatné, protože není nedílnou součástí PC a postupuje se tedy dle IAS 38.

V případě, že podnik se věnuje vlastnímu vývoji, vznikají v něm výdaje na výzkum a vývoj, jejichž výsledkem je nějaký prototyp. Takový prototyp, přestože má hmotnou povahu, se považuje za nehmotné aktivum, protože hmotný prvek je považován za druhotný.

Nehmotné aktivum může být stejně jako hmotné aktivum předmětem finančního leasingu. V takovém případě se postupuje dle standardu IAS 17 s výjimkou práv vyplývajících z licenčních smluv pro filmy, videonahrávky, rukopisy, patenty, hry a autorská práva. Tyto licenční smlouvy se řídí standardem IAS 38.

4.2 Definice nehmotných aktiv

Samotný standard [1] v souvislosti s vymezením nehmotných aktiv uvádí v odstavci 9, že účetní jednotky vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a rozšiřováním nehmotných zdrojů, jakou jsou vědecké nebo technické poznatky, navrhování a zavádění nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu a obchodní značky (včetně jmen značek a publikačních titulů). Jako příklady uvádí počítačové programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, hypoteční práva, povolení k lovu ryb,

dovozní kvóty, koncese, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu a marketingová práva.

Je zřejmé, že toto vymezení je příliš široké. Některé nevyhovují standardem požadovaným podmínkám jako jsou identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucích ekonomických užitků. Pokud konkrétní položka nesplňuje uvedené požadavky, je zahrnována do nákladů v období, kdy vznikly. V případě, že je tato položka získána v rámci podnikové kombinace, stává se součástí goodwillu vykázaného k datu převzetí.

4.2.1 Identifikovatelnost nehmotných aktiv

Standard [1] vyžaduje zajištění identifikovatelnosti nehmotného aktiva, protože je nutné toto aktivum odlišit od goodwillu. Goodwill, který je důsledkem podnikové kombinace, je platba realizovaná nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nejsou jednotlivě identifikovatelná a samostatně zúčtovatelná. Tyto budoucí užitky mohou být výsledkem synergie mezi identifikovatelnými pořízenými aktivy nebo plynout z aktiv, která jednotlivě nesplňují podmínky pro uznání v účetní závěrce, ale za která je nabyvatel připraven zaplatit. Aktivum, které splňuje podmínku identifikovatelnosti musí:

- být možno ho oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, licencovat, pronajmout nebo směnit a to buď samostatně a nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem nebo
- vznikat ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

4.2.2 Ovládání aktiva

Aktivum je účetní jednotkou ovládáno v případě, že má pravomoc získat budoucí ekonomické užitky pocházející z daného aktiva a zároveň je schopna omezit přístup ostatních k těmto užitkům. Možnost zamezit přístupu může být zajištěna buď mocí zákonných omezení (např. zákonná ochrana průmyslových práv) nebo pomocí jiných

způsobů ochrany (může se jednat například o utajení receptury, postupu, zamezení přístupů k databázi a zabránění jejímu zneužití).

Z této požadované vlastnosti potenciálního aktiva vyplývá, že za aktivum nemůže účetní jednotka považovat například tým výborně vyškolených a schopných zaměstnanců, portfolio zákazníků nebo dobré a zavedené obchodní vztahy. Je zřejmé, že podnik nemá plnou kontrolu nad těmito výhodami. Není schopen zabránit odchodu zaměstnanců nebo zákazníků ke konkurenci. Pouze v případě [1], že existují výměnné transakce pro stejné nebo podobné nesmluvní zákaznické vztahy, vyjma těch, které plynou z podnikové kombinace, lze považovat za dokázané to, že účetní jednotka je schopna ovládat očekávané budoucí ekonomické užitky plynoucí ze zákaznických vztahů. Existence těchto výměnných transakcí dokazuje zároveň oddělitelnost těchto zákaznických vztahů.

Předchozí text obsahuje slovní spojení budoucí ekonomické užitky. Tento pojem představuje dle autorů [1] výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úspory nákladů nebo jiné užitky plynoucí z využití těchto aktiv podnikem. Autoři také předpokládají, že využití duševního vlastnictví může spíše snižovat budoucí náklady produkce než zvyšovat budoucí výnosy.

4.2.3 Rozpoznání a oceňování nehmotných aktiv

Rozpoznání aktiva

Standard [1] vyžaduje, aby konkrétní položka byla uznána jako nehmotné aktivum pouze při splnění všech podmínek vycházejících z definice nehmotného aktiva (identifikovatelnost, ovladatelnost) a při splnění kritérii uznání. Nehmotné aktivum se uznává tehdy a pouze, když:

- a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky, které jsou přiřaditelné aktivu, poplynou do účetní jednotky a
- b) je možné spolehlivě vyjádřit náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva.

Autoři standardu [1] považují za důležité, že odhad pravděpodobných budoucích ekonomických užitků by měl být proveden pomocí racionálních a doložitelných předpokladů, které jsou vyjádřením nejlepšího odhadu vedení účetní jednotky ve vztahu

k souboru ekonomických podmínek, jež budou existovat po celou dobu použitelnosti aktiva. Tyto odhady se provádějí na základě skutečností známých v okamžiku vstupního uznání.

Důležité je upozornit, že následné výdaje (tedy ty vynaložené po prvotním uznání nehmotného aktiva) se jen výjimečně zahrnují do účetní hodnoty aktiva. Je to způsobené zejména obtížností spojit tyto výdaje s konkrétním aktivem. A proto se obvykle takovéto výdaje (např. následné výdaje na značky, názvy periodik, seznamy zákazníků, publikační tituly) promítají do výsledkových operací.

Ocenění

Při uznání se nehmotné aktivum oceňuje pořizovacími náklady. Účetní jednotka obvykle zaplatí za pořizované nehmotné aktivum cenu, která v sobě obsahuje očekávané pravděpodobné budoucí ekonomické užítky aktiva. Náklady na samostatné pořízení nehmotného aktiva mohou obsahovat:

- nákupní cenu aktiva včetně dovozního cla a nevratných daní z prodeje po odečtu obchodních slev a rabatů a dále
- přímo přiřaditelné náklady související s přípravou aktiva pro jeho použití.

Mezi přímo přiřaditelné náklady standardu [1] uvádí náklady na zaměstnanecké požitky vznikající přímo s uvedením aktiva do provozního stavu, honoráře pro odborníky uvádějící aktivum do provozu a náklady na zkušební provoz aktiva, při kterém se ověřuje jeho správná funkčnost.

Standard [1] také uvádí příklady výdajů, které nelze považovat za náklady spojené s pořízením nehmotného aktiva. Jsou mezi nimi náklady a zavádění nového výrobku nebo služby (včetně nákladů na reklamu a propagaci), náklady na zřízení podnikání na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků, náklady na zaškolení zaměstnanců a správní a jiné obecné režijní náklady. Ve standardu je řečeno, že přiřazování nákladů k účetní hodnotě nehmotného aktiva končí v okamžiku, kdy je schopno provozu způsobem zamýšleným vedením. Všechny náklady, které jsou vynaloženy později jsou již zachycovány přímo ve výsledovce.

Jestliže je platba za pořizované nehmotné aktivum odložena na delší než standardní termín, je za pořizovací náklad považován hotovostní ekvivalent kupní ceny. Rozdíl mezi pořizovacími náklady dle předchozí věty a celkovými platbami je považován za úrokový náklad. Je ovšem možné ho aktivovat v souladu s přístupem pro aktivaci povoleným v IAS 23 Výpůjční náklady.

Ocenění pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku

Jde o velmi specifickou oblast. Pořizovací cenou nehmotného aktiva pořízeného v rámci podnikové kombinace je jeho fair value k datu akvizice. Pokaždé se při této transakci posuzuje zda nabývané aktivum vyhovuje všem podmínkám rozpoznání nehmotných aktiv. Nabyvatel podniku uzná a samostatně vykáže i nehmotné aktivum, které předmětný podnik sám v závěrečné nevykazoval, jestliže jsou splněna kritéria pro uznání stanovená standardem. Jako znaky pro rozpoznání takového nevykazovaného nehmotného aktiva uvádí Dvořáková [8]:

- Možnost spolehlivého určení fair value aktiva, existuje-li trh s daným aktivem. Existence trhu (poptávky) zároveň dokládá užitečnost oceňovaného nehmotného aktiva. Poptávka rovněž vytváří předpoklad, že je-li aktivum někdo ochoten koupit, pak bude rovněž možné toto aktivum kontrolovat (zabezpečit jistotu přisvojení užitků plynoucích z aktiva).
- Účetní jednotka je schopna spolehlivě odhadnout fair value například vyčíslením budoucích příjmů očekávaných od tohoto aktiva. Zde je však již třeba víc zvažovat jistotu kontroly nabývaného aktiva.
- Možnost určení doby použitelnosti nabývaného aktiva. I v tomto případě je nutno, aby byla splněna podmínka kontroly nad aktivem a zároveň požadavek spolehlivosti ocenění aktiva.

Hlavním cílem tohoto postupu je rozpoznat všechna identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu. Goodwill není již dále identifikovatelný a podle znění standardu platného v roce 2007 ho nelze odpisovat. Pouze dochází k pravidelnému testování jeho hodnoty. Nově rozpoznávanými nehmotnými aktivy mohou být například obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj.

V předchozím textu je použit pojem **fair value**. Jde o jeden ze způsobů oceňování používaných v rámci IAS/IFRS. Při tomto způsobu je jako základ pro ocenění obvykle použito aktuální cenové úrovně na aktivním trhu. Aktivním trhem je [1] takový trh, který splňuje následující požadavky:

- položky obchodované na trhu jsou stejnorodé,
- obvykle je možno kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci,
- informace o cenách jsou veřejně dostupné.

V rámci této koncepce oceňování je možné hodnotu aktiva nejen snižovat, ale i zvyšovat. Vypořádání rozdílů z přecenění na fair value se provádí v rámci IAS 38 následujícím způsobem:

- pokud se změna v ocenění pohybuje pod historickou cenou jsou přínosy i újmy účtovány výsledkově a ovlivňují tedy hospodářský výsledek,
- pokud se pohybujeme nad historickou cenou jsou přínosy i újmy zachycovány pouze rozvahově (např. může být vytvořen fond z přecenění).

Dalším způsobem nabytí nehmotného aktiva je jeho bezúplatné nabytí **pomocí státní dotace**. Taková situace nastává obvykle v případě, že stát přiděluje účetním jednotkám určitá práva. Jedná se například o letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasové vysílání, emisní povolenky, dovozní licence nebo kvóty nebo práva přístupu k jiným omezeným zdrojům. Dle IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory lze zpočátku uznat jak nehmotné aktivum, tak i dotaci v reálné hodnotě. Ovšem pokud se účetní jednotka nerozhodne pro použití reálné hodnoty aktiva, použije pro prvotní ocenění nominální částku. Tento přístup je umožněn též v IAS 20. Taková nominální částka se zvýší o přímo přiřaditelné výdaje, které souvisí s přípravou na použití aktiva.

Jak uvádí standard [1], účetní jednotka může pořídit nehmotné aktivum také **směnou**. Dle autora [8] se může jednat o výměnu nehmotného aktiva za nepeněžní aktivum a nebo za kombinaci peněžního a nepeněžního aktiva. Nabyté aktivum se obvykle oceňuje reálnou hodnotou s výjimkou výměnných transakcí, které nemají komerční podstatu, a

nebo výměnných transakcí, kdy reálnou hodnotu nabytého ani přenechávaného aktiva není snadné získat ze spolehlivého zdroje. Nastanou-li tyto výjimky, ocení se získané aktivum hodnotou přenechávaného aktiva. V případě, že se jedná o komerční transakci, je pro ocenění nabytého aktiva použito fair value (reálné hodnoty) poskytnutého aktiva. Pokud tuto hodnotu nelze spolehlivě určit, použije se fair value získaného aktiva. V nejhorším případě, kdy ani jednu z možných fair value nelze získat, je použito účetní hodnoty poskytnutého aktiva. Tedy stejně jako při nekomerční transakci.

Komerční povahu transakce lze určit podle vlivu na budoucí peněžní toky. Výměnná transakce má komerční podstatu, jestliže:

- parametry (riziko, načasování a částka) peněžních toků plynoucích ze nabytého aktiva jsou odlišné od parametrů peněžních toků převedeného aktiva,
- hodnota pro účetní jednotku té části činnosti účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí, se změní v důsledku provedené výměnné transakce.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Takové aktivum musí splňovat všechny výše zmiňované požadavky. Zejména je důležité rozpoznat moment, kdy lze určit s dostatečnou jistotou, že nehmotné aktivum bude vytvářet budoucí ekonomické užitky.

Jako klíčové se jeví identifikovat v jaké fázi vytváření se takové aktivum nalézá. Standard [1] vymezuje dvě fáze:

- fázi výzkumu,
- fázi vývoje.

Fáze výzkumu

Tato fáze je charakterizována [8] jako činnosti směřující k získávání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocování, výběr aplikací výsledků zkoumání a hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb včetně vyhodnocení výsledných variant.

V této fázi nelze v žádném případě uznat výsledky jako samostatné aktivum. Náklady výzkumu jsou součástí hospodářského výsledku v tom období, kdy byly vynaloženy.

Fáze vývoje

Tato fáze se vyznačuje zejména těmito znaky [8]:

- existuje předpoklad dokončení – zejména je zajištěna technická proveditelnost (tj. vysoká míra pravděpodobnosti využití výsledků vývoje při vlastní činnosti nebo při prodeji), je deklarován záměr vývoj dokončit a výsledky využít, jsou dostupné zdroje potřebné pro dokončení,
- jistota budoucího efektu (organizace je schopna výsledky vývoje využít, existuje poptávka po výsledku vývoje, případně je možné prokázat užitečnost pro samotný podnik, lze spolehlivě ocenit vynaložené výdaje.

Při splnění všech uvedených vlastností je možné uznat nehmotné aktivum. Jako příklady činností v rámci vývoje je možné uvést [1]:

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

Je zřejmé, že prokázání oprávněnosti aktivace nehmotného aktiva pořízeného vlastní činností je poměrně složitým procesem. Důležité je také posoudit jaké budoucí ekonomické užitky bude nehmotné aktivum vytvářet. Použijeme přitom principů uvedených v IAS 36 Snížení hodnoty. Pokud bude zjištěno, že aktivum vytváří ekonomické užitky pouze v součinnosti s jinými aktivy, bude nutno použít koncept peněžotvorných jednotek vyjádřený v IAS 36. Tento koncept je založen na definování peněžotvorné jednotky jako nejmenší skupiny aktiv, které generují zjiřitelné budoucí ekonomické užitky. Samostatně je nutné vždy vymezit takové aktivum, které je samostatně prodejné a pro které existuje aktivní trh. Jako příklad v oblasti nehmotných aktiv uvádí autor [8] účetní software. A ukazuje ho na následující situaci:

Podnik užívá účetní software a odhadl dobu, po kterou bude účetní software využívat. S pořízením uvedeného programu byly spojeny určité náklady. V průběh doby došlo ke snížení hodnoty z důvodů vývojem nové verze. Je tedy vhodné provést test na snížení hodnoty aplikace. Podnik je se softwarem spokojen. Účetní software je používán celou účetní jednotkou a samostatně negeneruje žádné užitky, je tedy zřejmé, že je součástí větší penězotvorné jednotky. V tomto případě je touto jednotkou celý podnik. Provede se tedy test na snížení hodnoty celého podniku. Zjistí se hodnoty z užívání a porovnájí se s účetní hodnotou podnikových aktiv generujících dlouhodobé peněžní toky. Jestliže nedošlo ke snížení hodnoty celého podniku, není důvod snižovat hodnotu softwaru.

Standard [1] také vymezuje položky, které nebudou uznány jako nehmotné aktivum, pokud jsou vytvořeny vlastní činností. Jedná se o značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a položky podobné svoji podstatou. Standard to zdůvodňuje obtížností odlišení nákladů na takovéto položky a nákladů na rozvoj činností účetní jednotky jako celku.

Součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou náklady vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria stanovená pro uznání. A to jak ty stanovené obecně pro aktiva, tak ty určená speciálně pro aktiva vytvořená vlastní činností. Součástí takových pořizovacích nákladů jsou všechny přímo přiřaditelné náklady, jejichž vynaložení je nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu pro provoz způsobem zamýšleným vedením účetní jednotky. Standard [1] uvádí jako příklady:

- a) náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při vytváření nehmotného aktiva,
- b) náklady na zaměstnanecké požitky plynoucí z tvorby nehmotného aktiva,
- c) poplatky za registraci zákonného práva,
- d) odpisy patentů a licencí, které se používají na tvorbu nehmotného aktiva.

Standard IAS 38 neumožňuje aktivovat náklady vynaložené na nehmotnou položku v minulosti. Tedy v době, kdy ještě nebyly splněny podmínky pro uznání takové nehmotné položky. Je tedy zakázáno přehodnocovat výdaje dříve zahrnuté do nákladů.

Interně vytvořený goodwill

Standard zapovídá aktivaci interně vytvořeného goodwillu. Interním goodwillem rozumíme výdaje, které jsou vynaloženy s cílem zajistit budoucí ekonomické užitky, ale nesplňují přísná kritéria pro rozpoznání položky jako nehmotného aktiva. Jsou to aktivity směřující k vytváření synergických efektů v rámci podniku nebo dobrého jména. Může se jednat o nemalé částky, protože dobré jméno může podnik budovat jen pomocí slušné obchodní politiky, kvalitní výrobou, dobrým vztahem k životnímu prostředí apod.

Tento goodwill se projeví až při transakci s podnikem, kdy je kupující ochoten za tento bonus (např. v podobě dobrého jména) připlatit. Kupující pak musí složení takového goodwillu pečlivě analyzovat. Může zjistit, že obsahuje položky, které on může rozpoznat jako nehmotné aktivum.

Náklady na nehmotné položky

Dle standardu [1] jsou výdaje na nehmotnou položku nákladem účetního období, v kterém vznikly, pokud nejsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňuje kritéria pro jeho uznání. Nehmotná položka, která je získána v rámci podnikové kombinace akvizicí podniku, ale nemůže být uznána jako nehmotné aktivum, se považuje za součást goodwillu k datu akvizice. Tedy nikoliv za náklad. Standard vyjmenovává některé náklady na nehmotné položky, které jsou nákladem běžného účetního období. Může jít například o výdaje na výzkum, výdaje na zahájení činnosti (známé též jako zřizovací výdaje), výdaje na zaškolení, výdaje na reklamní a propagační činnosti, výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé účetní jednotky.

Ocenění v průběhu držení aktiva

Standard umožňuje dva typy oceňování:

- Model historických cen – při využití tohoto modelu je po výchozím ocenění pořizovacími náklady aktivum amortizováno, pokud je určena doba použitelnosti. Historická cena je testována v souladu s IAS 36 testována na snížení hodnoty.

- Model přecenění na fair value – při využití tohoto modelu dochází k periodickému přečehování na fair value. Frekvence se určuje v souvislosti s trhem. Cílem je zamezit vzniku příliš velkého rozdílu mezi cenou trhu a cenou vykázanou. Pomocí fair value se musí vždy oceňovat celá skupina podobných nehmotných aktiv.

Důležitou podmínkou je existence aktivního trhu, jak již bylo zmíněno v předchozím textu.

4.3 Doba použitelnosti nehmotných aktiv

Standard IAS 38 po revizi v roce 2004 vymezil dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv podle doby použitelnosti. První skupina je charakteristická tím, že u aktiv do ní zařazených lze určit dobu použitelnosti. Druhou skupinou jsou taková nehmotná aktiva, u kterých nelze dobu použitelnosti určit.

Toto členění je důležité při odpisování nehmotných aktiv. Aktiva se stanovenou dobou použitelnosti se odpisují. Aktiva bez doby použitelnosti nejsou odpisována. Pouze se u nich každý rok ve stejnou dobu zkoumá, zda se nezměnily podmínky a okolnosti využívání těchto aktiv. Zkoumá se tedy i to, zda se doba použitelnosti nestala určitelnou. Pokud by k tomu došlo, začne se dané nehmotné aktivum odpisovat. V úvahu se také bere možné snížení hodnoty aktiva. Účetní jednotkám je umožněno provádět toto testování během celého roku. Důležitý je pouze ten fakt, že je to třeba dělat pravidelně. Standardy to zdůvodňují časovou náročností takového zjišťování. K testování je třeba přistoupit kdykoliv v případě, že se objeví možnost poklesu hodnoty nehmotného aktiva.

Doba použitelnosti se stanovuje pomocí kvalifikovaného odhadu. V úvahu se přitom bere zejména:

- očekávané využití aktiva v podniku,
- typický životní cyklus aktiva,
- stabilita odvětví, ve kterém je aktivum používáno,
- očekávané chování konkurence,

- možnost právního omezení využití aktiva,
- závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv.

Standard [1] se věnuje určení doby použitelnosti velice důkladně, a proto uvádí i celou řadu příkladů jejího stanovení:

- 1) Podnik získal právo provozovat leteckou linku, které se prodlužuje každých 5 let. Prodloužení je garantováno při splnění základních podmínek a účetní jednotka má v úmyslu těmto podmínkám vyhovět. V minulosti bylo toto právo vždy prodlužováno. Na základě všech skutečností se zdá, že doba provozování letecké linky je neomezená. Proto je toto právo provozovat leteckou linku považováno za nehmotné aktivum z neurčitou dobou použitelnosti. Právo by tedy nemělo být odpisováno, ale pouze testováno na snížení hodnoty.
- 2) Podobným příkladem je licence na vysílání udělená na dobu 10 let. Nepředpokládají se změny technologií, organizaci byla již dvakrát obnovena a i nadále má zájem na dalším obnovení. Stejně jako v předchozím příkladu je licence považována za aktivum bez určité doby použitelnosti. A tedy se neodpisuje.
- 3) Jiná situace nastane, pokud se licenční úřad rozhodne licence udělovat na základě aukce. V tom případě dojde ke změně doby použitelnosti z neurčitelné na pevně danou. Účetní jednotka by měla zahájit odpisování a odpisovat účetní hodnotu po dobu, která zbývá do vypršení licence.
- 4) Dalším příkladem dle autora [8] může být určitý výrobní postup. Dokud je výrobní postup špičkou v daném oboru a nepředpokládá se jeho překonání, nedá se doba použitelnosti určit. A účetní jednotka tedy neodpisuje. Pokud dojde na trhu k uvedení nové technologie, která znamená vylepšení, bude možné určit zbývající dobu použitelnosti aktiva. Dá se předpokládat i snížení hodnoty na základě fair value.

4.4 Odpisování nehmotných aktiv v IAS/IFRS

K odpisování nehmotného aktiva dochází u položek jejichž doba použitelnosti je odhadnutelná. V roce 2004 byla zrušena hranice maximální doby použitelnosti, která byla dříve stanovena na 20 let. U nehmotných aktiv je třeba velice zvažovat výběr

metody odpisování. Existuje několik metod odpisování. Patří mezi ně metoda lineárního odpisu, snižujícího se základu a metoda výkonových odpisů. Při výběru se bere v úvahu očekávaný způsob spotřeby budoucích ekonomických užitků z aktiva. Metoda se v čase nemění. S jedinou výjimkou, kterou je změna spotřeby budoucích ekonomických užitků z aktiva. Odpisy jsou zachycovány prostřednictvím výsledovky. V některých případech, kdy se dané nehmotné aktivum podílí na vytvoření jiného aktiva, může část odpisu vstoupit do pořizovací ceny vytvářeného aktiva.

V případě nehmotných aktiv se nejčastěji uvažuje s nulovou zbytkovou hodnotou. Pouze existuje-li závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci doby jeho použitelnosti nebo existuje-li aktivní trh pro toto aktivum a zbytková hodnota by mohla být určena na základě porovnání k tomuto trhu a zároveň je pravděpodobně, že takový trh bude existovat na konci doby použitelnosti, je možné pracovat ze zbytkovou hodnotou vyšší než nula. Zbytkovou hodnotou se rozumí částka, která nebude v průběhu doby použitelnosti odepsána. Odhad této hodnoty se provádí na základě částky, kterou je možno získat za vyřazené aktivum. Tuto částku zjistíme porovnáním cen, za které se dá v době odhadu prodat podobné aktivum na konci doby jeho použitelnosti. Tato zbytková hodnota by měla být přezkušována minimálně na konci každého účetního období. Zbytková hodnota může být rovna až účetní hodnotě aktiva. Při takovém nastavení této hodnoty je odpisovaná částka rovna nule.

4.5 Pozbytí nehmotného aktiva

K vyřazení aktiva může dojít z důvodu jeho prodeje. Potom je aktivum standardně odúčtováno. Ve výsledovce se zobrazí tato operace kompenzovaně. Tedy jako rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou daného aktiva.

Aktivum také může být přeřazeno do skupiny aktiv držených k prodeji, které se řídí podle IFRS 5.

Vyřadit je možné také aktivum, které se již nepoužívá. V takovém případě je aktivum ve výši zůstatkové hodnoty zaúčtováno do nákladů.

4.6 Vykazování nehmotných aktiv

Standard [1] vyžaduje zveřejňování informací v následující struktuře:

- odděleně za jednotlivé specifické skupiny nehmotných aktiv (např. software, patenty, licence),
- uvnitř definovaných skupin nehmotných aktiv musí být odděleně zveřejněny informace týkající se aktiv vytvořených vlastní činností a ostatních nehmotných aktiv.

Toto členění je důležité pro posouzení rizikovosti konkrétních nehmotných aktiv. V rámci tohoto členění je účetní jednotka povinna zveřejnit informace o době použitelnosti, o metodě amortizace, brutto účetní hodnotu, oprávky a snížení hodnoty aktiv na začátku účetního období. Dále je povinna vymezit položky výsledovky, které obsahují odpisy.

Další povinností je zveřejnit analýzu příčin změn hodnoty nehmotných aktiv v průběhu účetního období. Zejména jde o nově nabytá aktiva, aktiva zařazená do skupiny aktiv držených pro prodej, změna hodnoty vyplývající z přecenění na fair value a ze zachycení snížení hodnoty nebo zpětného zvýšení hodnoty dle IAS 36 účtovaného proti fondu z přecenění, snížení hodnoty dle IAS 36 účtované výsledkově, zvýšení vyvolané zpětným nárůstem hodnoty dle IAS 36 účtovaného výsledkově, hodnotu odpisů v daném období, čisté kursově rozdíly z převodu účetní závěrky vyčíslené v cizí měně u zahraničního subjektu a případné ostatní změny za období.

Organizace je povinna u položek, u kterých neurčila dobu použitelnosti toto rozhodnutí zdůvodnit.

5 Účetní vymezení nehmotných aktiv v ČR

V české národní účetní legislativě jsou nehmotná aktiva upravena zejména vyhláškou 500/2002 Sb. [7] a to v § 6 a dále pak v Českých účetních standardech [6] ve standardu č. 13, který je ovšem společný pro hmotná i nehmotná aktiva. Dopředu je třeba zdůraznit, že nehmotným aktivům není věnována v úpravě ČR příliš velká pozornost.

5.1 Definice nehmotných aktiv v ČR

Vyhláška [7] vymezuje obsah dlouhodobého nehmotného majetku. Mezi dlouhodobý nehmotný majetek se řadí zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok, s oceněním určeným účetní jednotkou, při splnění podmínek stanovených dalšími ustanoveními vyhlášky a při splnění povinností stanovených zákonem. Goodwill je dlouhodobým nehmotným majetkem vždy. Pro zařazení položek mezi dlouhodobá nehmotná aktiva je důležitý zejména princip věrného a poctivého zobrazení majetku a významnosti. Dalšími položkami, které se řadí mezi dlouhodobá nehmotná aktiva, jsou povolenky na emise a preferenční limity.

Dobou použitelnosti vyhláška [7] rozumí dobu, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Dlouhodobým majetkem se také rozumí technické zhodnocení do částky stanovené zákonem o dani z příjmu při splnění výše uvedených podmínek. Pro rok 2007 je tento limit 40 000 Kč. Jde o takové technické zhodnocení k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel uživatelského práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku a dále o technické zhodnocení nehmotného majetku, kterým se rozumí složky majetku definované vyhláškou, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v rozvaze, ale v nákladech.

Vyhláška [7] dále blíže specifikuje konkrétní položky nehmotných aktiv:

- a) **zřizovacími výdaji** se rozumí souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku. Zejména pak soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za prostředkování a poradenské služby a nájemné. Nejdelší dobou odpisování je 5 let. Mezi zřizovacími výdaji nejsou především výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob, na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.
- b) **nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a softwarem** se rozumí takové výsledky a software, které jsou buď nabyty od jiných osob a nebo vytvořeny vlastní činností a slouží k obchodování s nimi.
- c) **ocenitelnými právy** jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních předpisů.
- d) **goodwillem** rozumíme kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se odpisuje rovnoměrně po dobu 60 měsíců a to buď do nákladů (kladný) nebo do výnosů (záporný).
- e) **povolenkami na emise** jsou povolenky na emise skleníkových plynů bez ohledu na výši ocenění.
- f) **preferenčními limity** jsou zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění. V případě prvního držitele pouze v případě, že náklady na získání informace o ocenění těchto limitů nepřevyší jejich významnost.

5.2 Ocenění nehmotných aktiv

České účetní standardy [6] ve standardu č. 13 mimo jiné blíže stanovují způsoby oceňování nehmotných aktiv. Odvolávají se přitom na vyhlášku [7], která ve svém § 47 vymezuje náklady související s nákupem dlouhodobého nehmotného, ale i hmotného majetku. Součástí tohoto ocenění jsou [7] jsou zejména náklady na:

- a) přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- b) úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- c) odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- d) průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- e) licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- f) vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu,
- g) náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání, jakož i náhrady za předčasně smýcený porost v souvislosti s výstavbou,
- h) úhradu podílu na
 1. oprávněných nákladech provozovatele přenosové soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu,
 2. účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a se zajištěním požadované dodávky plynu,
 3. účelně vynaložených nákladech dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- i) úhradu nákladů vlastníkovu rozvodného zařízení za přeložku rozvodného zařízení,

- j) zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Vzniknou-li při zkouškách použitelné výrobky nebo výkony, jsou výnosy z těchto výrobků nebo výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně (bez odpisů) součástí provozních nákladů. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání,
- k) zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování majetku a dekonzervační práce v případě dalšího pokračování. Pokud je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů.

Je patrné, že jde především o náklady související s pořízením hmotných aktiv. Vyhláška také vymezuje okruh nákladů, které nejsou součástí ocenění dlouhodobého aktiva. Jde především o [7]:

- a) opravy a údržbu. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,
- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu,
- c) kursově rozdíly,
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- e) daně spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále daň z převodu nemovitostí.

Jako možné ocenění používané v rámci české národní úpravy se uvádějí cena reprodukční, ocenění ve vlastních nákladech a pořizovací cena.

5.3 Odpisování nehmotných aktiv v účetním systému ČR

Odpisování majetku řeší vyhláška [7] v § 28 a 56. Zejména § 56 vymezuje položky aktiv, které lze odpisovat. Způsoby odpisování a jeho délka je v české úpravě obsažena v §32a zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Účetní jednotka může účetní odpisy stanovit odlišně od tohoto ustanovení, ale zatím se nejedná o příliš běžný postup. Tento paragraf upravuje i hraniční hodnotu ocenění uznání nehmotného aktiva. Jde o 60 000 Kč. Tato hodnota je většinou organizací přijímána jako obecně platná.

Tabulka 1 – odpisování majetku podle § 32a zákona o daních z příjmů

Nehmotné aktivum	Doba odpisování
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou	Podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva a ostatní nehmotný majetek	36 měsíců, s výjimkou audiovizuálních děl podle zákona č. 273/1993 Sb. – 18 měsíců
Technické zhodnocení nehmotného aktiva	Polovina doby odpisu nehmotného majetku, který technické zhodnocení zhodnocuje. V případě, že k tomu došlo v druhé polovině odpisování

Zdroj: § 32a odst. 4 a 6 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

5.4 Shrnutí přístupu úpravy ČR k nehmotným aktivům

Přístup české účetní legislativy k nehmotným aktivům není příliš vhodný. Definice není příliš přesná a jednotlivá ustanovení týkající se nehmotných aktiv jsou obsažena na různých místech vyhlášky [7], částečně i ve standardech [6] a v zákoně [5]. Otázku odpisování v zásadě řeší pouze zákon o daních z příjmů, protože účetní legislativa

nechává účetním jednotkám naprostou volnost. Nedostatečné je i vymezení ocenění nehmotných aktiv, kdy není zaručen věrný a nezkreslený obraz účetnictví.

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, v ČR je možné náklady na vytvoření nehmotných aktiv vlastní činností aktivovat pouze v případě, že tato budou sloužit k opakovanému prodeji a pokud náklady na jejich získání překročí hladinu významnosti. Obvykle se stále používá hranice vyplývající z úpravy v zákoně o dani z příjmů. Ta je pro rok 2007 nastavena na 60 000 Kč. V situaci, kdy účetní jednotka vytváří toto aktivum pro vlastní potřebu, není možné ho aktivovat. Tyto náklady ovlivní hospodářský výsledek v těch obdobích, kdy byly vynaloženy, přestože užitky z takto vytvořené položky budou plynout až v následujících obdobích. Dochází k významnému porušení aktuálního principu. Pokud účetní jednotka vytváří nehmotné aktivum, které zamýšlí v následujících obdobích opakovaně prodávat, již se neposuzují reálné možnosti takových transakcí. Není zkoumána jeho reálná hodnota a dokonce ani to, zda bude vývoj dokončen. Taková položka obsažená ve výkazech v sobě skrývá velké riziko. A nemusí se jednat o zanedbatelnou hodnotu.

6 Analýza rozdílů IAS/IFRS od řešení v ČR

Záměrem mezinárodního standardu IAS 38 je omezit rizika z vykazování a ocenění nehmotných aktiv na minimum. To se nedá říci o řešení situace nehmotných aktiv v rámci účetní legislativy platné v ČR. Otázka nehmotných aktiv není řešena příliš podrobně.

Hlavními rozdíly jsou přístupy k rozpoznávání a oceňování nehmotných aktiv v ČR. V otázce rozpoznávání je celá řada zásadních rozdílů. Jednou s odlišností je rozdíl v přístupu ke goodwillu, který je vždy odpisován. V souvislosti s tím se objevuje další rozdíl a tím je nemožnost rozpoznat nové nehmotné aktivum v rámci nákupu podniku. To může do značné míry zkreslit výkaznictví účetní jednotky. V české národní úpravě zřetelně chybí zejména systematická a přesná úprava, která by vymezovala jasná kritéria uznání nehmotné položky za nehmotné aktivum.

Velkým problémem je možnost uznání nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností. Účetní systém ČR umožňuje aktivovat pouze nehmotná aktiva určená k opakovanému prodeji. Nehmotné položky vytvořené vlastní činností a určené pro vlastní použití nebo pro výrobu jsou dle českých standardů účtovány do nákladů období, ve kterém vznikly. To může v některých případech zásadně ovlivnit vykazování hospodářského výsledku a to i v několika následujících obdobích. Naproti tomu dovoluje česká národní úprava aktivaci nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností a použitých pro opakovaný prodej. A vůbec není posuzováno riziko plynoucí z ocenění a není brán zřetel na předpokládané budoucí užitky. V ČR jsou za nehmotné aktivum určené k odpisování považovány i zřizovací výdaje. V rámci IAS/IFRS jsou tyto výdaje účtovány do nákladů období, ve kterém vznikly.

Samostatnou kapitolou je oceňování. V české úpravě této problematiky se uvažuje oceňování v pořizovací ceně (historické ceně). Přecenění na fair value, tak jako je tomu v IAS 38, není umožněno, protože to česká účetní legislativa neumožňuje. Umožněno není ani testování na snížení hodnoty. Česká legislativa povoluje pouze vytvoření tzv. opravné položky. Ovšem tou lze pořizovací hodnotu v průběhu užívání upravit pouze v rámci výkaznictví, kdy se taková opravná položka objeví ve sloupci korekce rozvahy. V účetnictví zůstane zachována původní historická cena a opravná položka je účtována

odděleně. Pomocí opravné položky lze hodnotu nehmotného aktiva pouze snižovat. V žádném případě zvyšovat. Zvyšování hodnoty jakékoliv položky je v české národní úpravě zapovězeno.

Dalším samostatným problémem je doba použitelnosti. České národní předpisy nezahrnují možnost nestanovení doby použitelnosti. Při použití českých národní úpravy se vždy stanoví doba použitelnosti a po tu dobu se dané aktivum odpisuje. Není to ovšem upraveno účetní legislativou, ale tato problematika je obsažena v zákoně o dani z příjmů. Tento rozdíl může mít při přechodu na IAS/IFRS pro účetní jednotku značný dopad. Zejména v případě moderních technologických postupů v průmyslových podnicích. V těchto případech postupy IAS/IFRS říkají, že pokud je technologie na špičkové úrovni a v nejbližší době nebude překonána, doba použitelnosti se nestanoví, ale pouze se pravidelně k datu účetní závěrky ověřuje trvání předpokladu neurčení doby použitelnosti. Naproti tomu v ČR se postupuje tak, že účetní jednotka bude odepisovat takové aktivum podobu 36 měsíců dle zákona o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. Hodnota takového aktiva tedy vstoupí do hospodářského výsledku již během 3 let, přestože se dá předpokládat, že účetní jednotka bude danou technologii používat po delší období. Může ovšem nastat i situace, kdy zmiňovaná technologie zastarává dříve. V takovém případě je v rámci IAS/IFRS stanovena doba použitelnosti vždy podle vyhodnocení daného vývoje. V ČR není toto umožněno. To může do značné míry narušit přiřazení nákladů do období, ke kterým přísluší.

Značný je také rozdíl v rozsahu povinnosti zveřejňování informací. Objem zveřejňovaných informací a jejich struktura jsou naprosto nesrovnatelné. Účetní jednotky účtující podle IAS/IFRS mají jasně přesně vymezeny informace, které jsou povinny zveřejňovat. Jde velice o podrobné informace, které jsou členěny způsobem, který mimo jiné vypovídá o rizikovosti jednotlivých položek nehmotných aktiv. Naproti tomu účetní jednotka účtující podle národní úpravy platné v ČR zveřejní v příloze k účetní závěrce pouze některá data týkající se široce vymezených skupin nehmotných aktiv. Jedná se pouze o objem těchto aktiv v účetních cenách na začátku období a na konci období. Dále pak účetní jednotky uvádějí souhrny přírůstků a úbytků. V obdobné struktuře přináší příloha k účetní závěrce i oprávkky k nehmotným aktivům. Z těchto čísel se uživatel takové přílohy nedoví nic o rizikovosti položek, ocenění, způsobu odpisování. Nezáiská žádné informace o původu nehmotných aktiv. Pokud organizace

vykazuje v rozvaze vysokou hodnotu nehmotných aktiv, není možné s dostatečnou jistotou ověřit jejich skutečnou hodnotu pouze podle údajů z účetní závěrky.

7 Závěr

Při porovnání české národní úpravy a IAS/IFRS vyplynuly zásadní rozdíly mezi oběma přístupy, které do značné míry ovlivňují vypovídací schopnosti účetních výkazů vyhotovených dle národní úpravy ČR. Přestože příslušné orgány ČR projevují v posledních letech snahu národní úpravu zpřesnit a zharmonizovat s IAS/IFRS, mají stále velký prostor pro zlepšování. Zejména oblasti nehmotných aktiv není věnována patřičná pozornost. A to je nevyhovující v době, kdy se stává stále důležitějším problémem otázka duševního vlastnictví a jeho ochrana. Nehmotná aktiva mohou pro účetní jednotku znamenat značnou konkurenční výhodu a organizace na tvorbu těchto aktiv vynakládají nemalé prostředky. Vytváření těchto aktiv je ovšem spojeno se značnými riziky. A to zejména budoucích ekonomických užitků a dobou použitelnosti.

8 Použitá literatura

1. International Accounting Standards Board: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005. London 2005. ISBN 80-239-5721-X.
2. Hinke, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie. Alfa Publishing s.r.o.. Brno 2006. ISBN 80-86851-49-4.
3. Krupová, L., Vašek L., Černý M. R.: IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. VOX a.s.. Praha 2005. ISBN 80-86324-44-3.
4. Kovanicová, D.: Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS. Polygon. Praha 2005. ISBN 80-7273-129-7.
5. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v novelizovaném znění.
6. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. v novelizovaném znění.
7. Vyhláška č. 500/2002 Sb., ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v novelizovaném znění.
8. Dvořáková, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Computer Press, a.s. Brno 2006. ISBN 80-251-1085-0