

**MASARYKOVA UNIVERZITA V BRNĚ**

**Ekonomicko-správní fakulta**

**Studijní obor: Peněžnictví**



**NEHMOTNÝ MAJETEK PODNIKU**

**Intangible Assets of the Company**

**Bakalářská práce**

Vedoucí bakalářské práce:  
Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

Autor:  
Lenka Jandová

Brno, květen 2006

Katedra financí

Akademický rok 2005/2006

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(kombinované bakalářské studium, obor Peněžnictví, studijní směr Bankovníctví)

**Pro:** J A N D O V Á Lenka

**Obor:** Peněžnictví

**Název tématu:** NEHMOTNÝ MAJETEK PODNIKU

**Intangible Assets of the Company**

### Zásady pro vypracování

**Problémová oblast:**

Finanční management firmy.

**Cíl práce:**

Analýza využívání a vykazování nehmotného majetku v podmínkách současné české ekonomiky.

**Postup práce a použité metody:**

1. Analyzujte vykazování nehmotných aktiv podle IFRS a US GAAP.
2. Uveďte základní aspekty účtování a vykazování nehmotného majetku v účetnictví firmy podle českých účetních předpisů a daňové legislativy.
3. Proveďte komparaci výše uvedených oblastí

Použité metody:

- a) analýza, syntéza, dedukce, komparace

**Rozsah grafických prací:** předpoklad cca 10 tabulek a grafů

**Rozsah práce bez příloh:** 35 – 40 stran

**Seznam odborné literatury:**

Prudký, Pavel - Lošťák, Milan, *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 2. přeprac. vyd. Olomouc : ANAG, 1999. 158 s. r99. ISBN 80-85646-45-5.

Kalouda, František, *Nehmotná aktiva v hodnocení bonity firmy (určení hodnoty a auditing) - třídění a klasifikace. Finanční manažment českých a slovenských podnikov*. Bratislava : Fakulta podnikového manažmentu Ekonomickej univerzity v Bratislavě, 2002. od s. 75-80, 6 s. ISBN 80-2256-1664-3. GA402/02/1408, projekt VaV.

**Vedoucí bakalářské práce:**

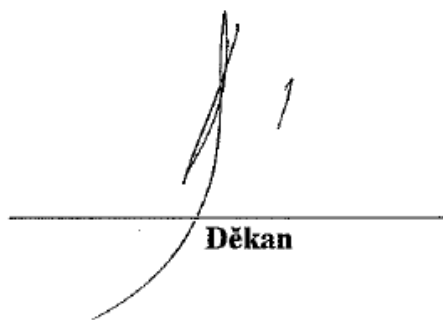
**Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**

**Datum zadání bakalářské práce:** 25. 11. 2005

**Termín odevzdání bakalářské práce:** 26. 5. 2006



Vedoucí katedry



Děkan

**V Brně dne: 25. 11. 2005**

Jméno a příjemní autora:	Lenka Jandová
Název bakalářské práce:	Nehmotný majetek podniku
Název práce v angličtině:	Intangible Assets of the Company
Katedra:	Financí
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2006

## **Anotace**

Cílem bakalářské práce „*Nehmotný majetek podniku*“ je ukázat rozdíly ve vykazování nehmotného majetku podle Mezinárodních účetních standardů (IFRS), Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (US GAAP) a Českého účetního standardu (ČÚS). Práce je rozdělena do čtyř částí. V první části je popsáno účtování podle ČÚS, druhá část obsahuje přehled účtování podle IFRS a US GAAP, další část uvádí porovnání uvedených standardů. Poslední částí je praktický příklad, dokazující zjištěné rozdíly.

## **Annotation**

The goal of bachelor work “*Intangible Assets of the Company*“ is to demonstrate the differences in reporting of intangible assets consistent with International Financial Reporting Standards (IFRS), US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) and with the Czech Accounting Standards (CAS). The work consists of four parts. There is described accounting according to CAS at the first part, the second part contains the accounting report according to IFRS and US GAAP, the next part compares defined standards. The last part is the real example which shows detected differences.

## **Klíčová slova**

Nehmotný majetek, aktivum, Český účetní standard, Mezinárodní účetní standardy, Americké všeobecně uznávané účetní zásady, účtování, oceňování, odpis.

## **Key words**

Intangible Assets, asset, Czech accounting standard, International Financial Reporting Standards, US Generally Accepted Accounting Principles, bookkeeping, pricing, amortisation.

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci “Nehmotný majetek podniku” vypracovala samostatně pod vedením Ing. Zuzany Křížové, Ph.D. a uvedla v seznamu literatury všechny použité literární a odborné zdroje.

V Brně dne 26. května 2006

---

vlastnoruční podpis autora

## **Poděkování**

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

<b>ÚVOD.....</b>	<b>10</b>
<b>1 NEHMOTNÝ MAJETEK PODNIKU PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Složky nehmotného majetku .....</b>	<b>11</b>
1.1.1 Zřizovací výdaje .....	11
1.1.2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje .....	11
1.1.3 Software.....	12
1.1.4 Ocenitelná práva .....	12
1.1.4.1 Průmyslový vzor .....	12
1.1.4.2 Patent .....	12
1.1.4.3 Licence .....	12
1.1.4.4 Užité vzor .....	13
1.1.4.5 Certifikace .....	13
1.1.4.6 Ochranná známka.....	13
1.1.5 Goodwill .....	13
1.1.6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek .....	14
1.1.7 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek .....	14
1.1.8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.....	14
<b>1.2 Oceňování nehmotného majetku.....</b>	<b>14</b>
<b>1.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku .....</b>	<b>15</b>
1.3.1 Zřizovací výdaje .....	17
1.3.2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje .....	17
1.3.3 Software.....	17
1.3.4 Ocenitelná práva .....	17
1.3.5 Goodwill .....	18
1.3.6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek .....	19
1.3.7 Odpis opravné položky k nehmotnému majetku .....	19
1.3.8 Nehmotný majetek vyloučený z odpisování.....	20
<b>1.4 Vstupní cena nehmotného majetku.....</b>	<b>20</b>

1.4.1	Majetek pořízený za úplatu .....	20
1.4.2	Majetek pořízený ve vlastní režii .....	21
1.4.3	Majetek ve spoluvlastnictví .....	21
1.4.4	Majetek pořízený prostřednictvím práva užívání .....	21
<b>1.5</b>	<b>Opravná položka k nehmotnému majetku .....</b>	<b>22</b>
<b>1.6</b>	<b>Likvidace nehmotného majetku a jeho zůstatková cena .....</b>	<b>22</b>
1.6.1	Vyřazení majetku darováním nebo bezúplatným převodem .....	22
1.6.2	Vyřazení majetku v důsledku škody .....	22
<b>1.7</b>	<b>Postupy účtování o nehmotném majetku .....</b>	<b>23</b>
<b>2</b>	<b>NEHMOTNÝ MAJETEK PODLE IFRS A US GAAP .....</b>	<b>25</b>
<b>2.1</b>	<b>IFRS a US GAAP obecně .....</b>	<b>25</b>
2.1.1	IFRS .....	25
2.1.2	US GAAP .....	25
<b>2.2</b>	<b>Vymezení nehmotného majetku podle IFRS a US GAAP .....</b>	<b>26</b>
2.2.1	IFRS .....	26
2.2.2	US GAAP .....	28
<b>2.3</b>	<b>Oceňování nehmotného majetku podle IFRS a US GAAP .....</b>	<b>28</b>
2.3.1	IFRS .....	28
2.3.1.1	Majetek nakoupený samostatně .....	29
2.3.1.2	Aktivum pořízené prostřednictvím státní dotace .....	29
2.3.1.3	Nehmotné aktivum pořízené vlastní činností .....	29
2.3.1.4	Aktivum pořízené jako část podnikové kombinace .....	31
2.3.1.5	Nehmotné aktivum pořízené výměnou .....	31
2.3.2	US GAAP .....	31
<b>2.4</b>	<b>Odpisování podle IFRS a US GAAP .....</b>	<b>32</b>
2.4.1	IFRS .....	32
2.4.1.1	Stanovení doby životnosti aktiva .....	32
2.4.1.2	Stanovení metody odepisování .....	34
2.4.1.3	Zbytková hodnota nehmotného aktiva .....	34



2.4.2	US GAAP .....	34
2.4.2.1	Doba odpisování .....	35
2.4.2.2	Stanovení metody odpisování .....	35
2.4.2.3	Zbytková hodnota nehmotného aktiva .....	35
<b>2.5</b>	<b>Oprávkky k nehmotnému majetku .....</b>	<b>35</b>
2.5.1	IFRS .....	35
2.5.2	US GAAP .....	36
<b>2.6</b>	<b>Likvidace a vyřazení nehmotného majetku .....</b>	<b>36</b>
<b>2.7</b>	<b>Účtování podle IFRS a US GAAP .....</b>	<b>36</b>
<b>3</b>	<b>POROVNÁNÍ VYKAZOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE ČÚS, IFRS A US GAAP .....</b>	<b>37</b>
3.1	Definice .....	37
3.2	Oceňování .....	37
3.3	Výzkum a vývoj .....	38
3.4	Odpisování .....	38
3.5	Ostatní .....	39
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÝ PŘÍKLAD DOPADU ROZDÍLŮ DO HOSPODAŘENÍ FIRMY .....</b>	<b>41</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>47</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ .....</b>	<b>49</b>
	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>52</b>
	<b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>	<b>52</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>52</b>

## ÚVOD

Dne 1. května 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie a pro řadu českých podniků tak vznikla povinnost použít při sestavování účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy (IFRS) místo českých účetních předpisů. Týká se to těch podniků, které vydaly majetkové nebo dlužné cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích a dále těch, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku.

Protože český daňový základ je však stále založen na českých předpisech, musí tyto společnosti rozumět rozdílům mezi jednotlivými standardy.

Jedinými dalšími standardy, které je možno považovat za mezinárodně akceptovatelné, jsou Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP). Díky probíhající harmonizaci mezinárodních a amerických standardů, kdy se IFRS stále více podobají US GAAP, je znalost dnešních US GAAP výhodou pro budoucí znalost IFRS.

Ve své práci bych chtěla poukázat na rozdíly ve vykazování nehmotného majetku podle českého účetního standardu, mezinárodních účetních standardů a amerických účetních zásad. Nejprve vymezím vykazování majetku podle českého standardu, poté podle mezinárodního standardu a amerických zásad. Dále porovnáám všechny standardy a uvedu zjištěné odlišnosti. Pro názornou představu dopadů rozdílů mezi jednotlivými standardy na výsledky podniku uvádím příklad odlišného pohledu na kapitalizaci nákladů na výzkum a vývoj.

# 1 NEHMOTNÝ MAJETEK PODNIKU PODLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

Účtování o nehmotném majetku upravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 013 podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

## 1.1 Složky nehmotného majetku

Standard uvádí seznam položek, které jsou považovány za nehmotný majetek. Jsou to:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.

### 1.1.1 Zřizovací výdaje

Jsou to výdaje vynaložené na založení firmy do okamžiku jejího vzniku. Patří sem: soudní a správní poplatky, nájemné, výdaje vynaložené na poradenské služby a zprostředkování, výdaje na služební cesty. Mezi zřizovací výdaje nelze zahrnout výdaje na reprezentaci, na pořízení dlouhodobého majetku nebo zásob a výdaje spojené s přeměnou společnosti.

### 1.1.2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Jsou to výsledky, které byly buď získány od jiných osob nebo vyvinuty za účelem obchodování s nimi.

### 1.1.3 Software

Jedná se o takový software, který byl stejně jako nehmotné výsledky výzkumu a vývoje získán od jiných osob nebo vyvinut za účelem obchodování s ním.

### 1.1.4 Ocenitelná práva

Ocenitelnými právy se rozumí předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti.

I tady musí platit, že práva byla získána od jiných osob nebo vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

Patří sem např.:

#### 1.1.4.1 Průmyslový vzor

Průmyslovým vzorem je vzhled výrobku nebo jeho části, který spočívá ve znacích linie, obrysu, barvy, tvaru, struktury nebo materiálu. Průmyslový vzor je zapsán do obchodního rejstříku a tato ochrana trvá po dobu pěti let, maximálně pětkrát za sebou.<sup>1</sup>

#### 1.1.4.2 Patent

Patenty se udělují na vynálezy.<sup>2</sup>

Vynálezem je řešení, které je celosvětově nové, je výsledkem vynálezecké činnosti a je průmyslově využitelné. Vynález musí být nový (tzn. není součástí stavu techniky).

#### 1.1.4.3 Licence

Licencí získává subjekt právo k užívání nehmotného majetku (softwaru, vynálezu,...). Licence však nemusí být nehmotným majetkem vždy. O nehmotný majetek jde tehdy, jestliže licence představuje technické nebo jiné hospodářsky využitelné znalosti. V ostatních případech se o nehmotný majetek nejedná.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů - Zlepšovací návrh je technické, výrobní nebo provozní zdokonalení, stejně tak i řešení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a životního prostředí.

#### 1.1.4.4 Užitný vzor<sup>3</sup>

Jedná se o nové průmyslově využitelné technické zařízení, jako jsou: objevy, vědecké teorie, matematické metody; vnější úpravy výrobků; plány, pravidla a způsoby vykonávání duševní činnosti; programy počítačů; uvedení informace.

Užitným vzorem nelze chránit: odrůdy rostlin, plemena zvířat a způsoby výroby nebo pracovní činnosti.

#### 1.1.4.5 Certifikace

Certifikace je proces, který směřuje ke zkvalitnění systému řízení jakosti a získání osvědčení, že určitý systém splňuje příslušná kritéria stanovená normou ISO.

#### 1.1.4.6 Ochranná známka<sup>4</sup>

Ochranná známka (dále jen „OZ“) je označení tvořené slovy, písmeny, číslicemi, kresbou nebo tvarem výrobku nebo jeho obalu, které slouží pro odlišení výrobků nebo služeb pocházejících od různých subjektů.

Pro užívání OZ na území České republiky (dále jen „ČR“) musí tyto splňovat následující podmínky:

- jsou zapsány v rejstříku obchodních známek, který vede Úřad průmyslového vlastnictví,
- jsou zapsány v rejstříku vedeném Mezinárodním úřadem duševního vlastnictví,
- jsou zapsány v rejstříku vedeném Úřadem pro harmonizaci ve vnitřním trhu (známky a vzory) podle nařízení Rady Evropských společenství o ochranné známce Společenství,
- jsou na území ČR všeobecně známé

OZ může být převedena nezávisle na převodu podniku, a to buď pro všechny výrobky nebo služby, pro které je zapsána, nebo jen pro některé z nich.

### 1.1.5 Goodwill

Goodwill je kategorií nehmotného majetku teprve krátce, od roku 2003. Je to kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn

---

<sup>3</sup> Zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech

<sup>4</sup> Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách

společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.<sup>5</sup>

### **1.1.6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek**

Do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku řadíme i technické zhodnocení od částky 40 000,- Kč

### **1.1.7 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek**

Obsahuje pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.<sup>6</sup>

### **1.1.8 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek**

Krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.<sup>7</sup>

## **1.2 Oceňování nehmotného majetku**

Dlouhodobý nehmotný majetek se oceňuje podle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 47, 61 a 61a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Pořizovacími cenami se oceňuje nehmotný majetek kromě pohledávek s výjimkou nehmotného majetku, který byl vytvořen vlastní činností. (Pořizovací cena je taková, za kterou byl majetek pořízen plus výdaje související s pořízením. To jsou výdaje na zhotovení movitých předmětů, na kterých se práce ověřují (např. modely nebo prototypy).)

Vlastními náklady je oceněn nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností. (Vlastními náklady u nehmotného majetku kromě pohledávek se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti.)

---

<sup>5</sup> Příloha č.1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., Uspořádání a označování položek rozvahy (balance), §6 odstavec 3d

<sup>6</sup> Příloha č.1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., Uspořádání a označování položek rozvahy (balance), §6 odstavec 5

<sup>7</sup> Příloha č.1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., Uspořádání a označování položek rozvahy (balance), §6 odstavec 6

Reprodukční pořizovací cenou (tzn. cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době účtování o něm) oceňujeme majetek

- nabytý bezúplatně (např. darováním),
- který byl vytvořen vlastní činností, ale vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit,
- vytvořený vlastní činností pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady,
- nově zjištěný, v účetnictví dosud nezachycený (např. inventarizační přebytek).

### 1.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Odpisováním majetku se rozumí postupné rozpouštění vstupní ceny majetku do nákladů. Odpisy vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek se účetně odpisuje podle §28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a §56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní odpisy slouží k poskytování informací o reálném opotřebením majetku. Podle zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna sestavovat odpisový plán, podle kterého jsou odpisy majetku v průběhu jeho užívání prováděny.

Majetek zaevidovaný v roce 2004 musí subjekty vedoucí podvojně účetnictví daňově odpisovat, a to podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 32a. Podle tohoto zákona se daňově odpisuje nehmotný majetek, který

a) byl

- nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování, a

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč, a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §32a

Nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat i poplatník, který získal právo k užívání za úplatu.

Při stanovení způsobu a doby odpisování nehmotného majetku musíme vzít v úvahu, zda má účetní jednotka právo k jeho užívání na dobu určitou nebo neurčitou. Při smlouvě sjednané na dobu určitou se odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a sjednané doby užívání.

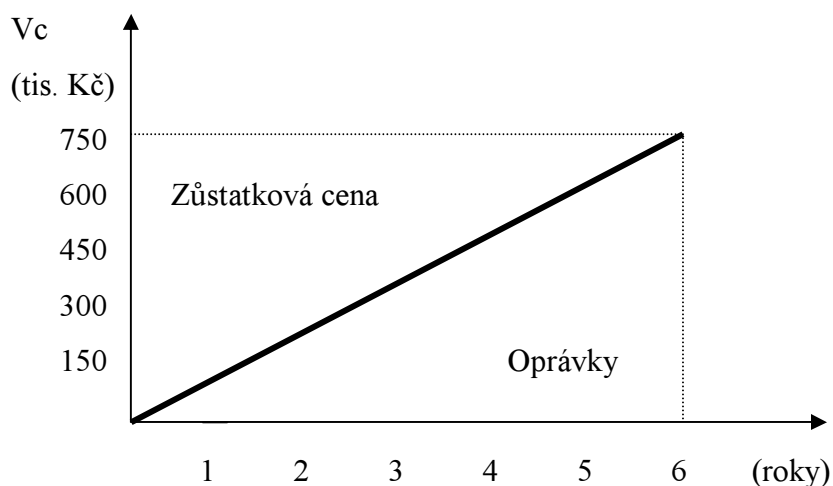
Jestliže se nejedná o smlouvu uzavřenou na dobu určitou, odpisuje se rovnoměrně a bez přerušení:

- audiovizuální dílo 18 měsíců,
- software od roku 2004 po 48 měsíců a od roku 2005 po dobu 36 měsíců,
- zřizovací výdaje 60 měsíců,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje od roku 2004 po 72 měsíců a od roku 2005 po dobu 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek po dobu 72 měsíců.

K dobám odpisování jednotlivých složek nehmotného majetku se podrobněji vrátíme v následujících subkapitolách.

Lineární odpis se stanoví takto:  $O = V_c / t$ , kde  $V_c$  je vstupní cena a  $t$  počet let životnosti.

### Graf č.1: Průběh lineárního odpisu





Zdroj: Základy finančního účetnictví<sup>9</sup>

### **1.3.1 Zřizovací výdaje**

Při odpisování zřizovací výdajů je potřeba zohlednit dobu, kdy byly tyto výdaje realizovány a zařazeny do nehmotného majetku. Pokud to bylo do konce roku 1997, je nutno pokračovat v odpisování podle daňového zákona platného do 31. prosince 1997 až do úplného odepsání těchto výdajů. Stejně tak u zřizovacích výdajů zařazených do nehmotného majetku v letech 1998 až 2000 se musí postupovat podle tehdy platných účetních postupů (dle rozhodnutí účetní jednotky odpis v průběhu 2 – 5 let). Od roku 2001 platí odpis zřizovacích výdajů maximálně po dobu 5 let a od 1. ledna 2004 se odpisují po dobu 60 měsíců rovnoměrně.

### **1.3.2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**

Stejně pravidlo platí i pro nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Při odpisování majetku pořízeného do 31. prosince 2000 resp. do 31. prosince 2003 se musí postupovat podle v té době platných předpisů až do vyřazení majetku. Majetek zaevidovaný od 1. ledna 2004 se odpisuje po 72 měsíců rovnoměrně a nově od roku 2005 pouze po dobu 36 měsíců.

### **1.3.3 Software**

Pro software pořízený do 31. prosince 2000 resp. do 31. prosince 2003 platí stejné pravidlo jako pro nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Od roku 2004 se odpisuje rovnoměrně po dobu 48 měsíců, od 1. ledna 2005 je doba odpisování stanovena na 36 měsíců.

### **1.3.4 Ocenitelná práva**

Ocenitelná práva zaevidovaná po 1. lednu 2004 se odpisují rovněž rovnoměrně po dobu 72 měsíců.

Pro názornou ukázkou uvedu příklad, jak budou odpisovány náklady spojené s certifikací podle normy ISO:

---

<sup>9</sup> SEDLÁČEK, JAROSLAV. *Základy finančního účetnictví*. 1. vydání. Vydavatelství MU, Brno-Kráv Hora 2001. ISBN 80-210-2615-4

Certifikace je proces, který by měl zajistit zkvalitnění systému řízení jakosti. Při posuzování procesu certifikace je třeba oddělit náklady vynaložené na dosažení certifikace samotné a náklady na pořízení nehmotného majetku, který je potřebný k získání certifikátu.

Jako náklady na nákup nehmotného majetku budou posuzovány náklady spojené s pořízením technických a organizačních postupů nebo obchodních informací.

Naproti tomu náklady spojené se samotnou certifikací jsou běžným provozním výdajem, stejně jako výdaje na audit a na vydání osvědčení.

### 1.3.5 Goodwill

Účetně se goodwill odpisuje rovnoměrně po dobu 5 let od nabytí podniku nebo od rozhodného dne přeměny do nákladu, resp. výnosů v případě záporného goodwillu. Pokud se změní kupní cena podniku, upraví se hodnota goodwillu, příp. záporného goodwillu, a to bez změny doby odpisování.

Od 1. ledna 2004 ale již nelze goodwill jako druh nehmotného majetku odpisovat daňově, protože ho zákon<sup>10</sup> v §32 z tohoto majetku vylučuje.

Podle §23 odst. 15 se ale do základu daně zahrnuje i rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictvím prodávajícího sníženým o převzaté závazky (dále jen „oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku“).

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

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

Neodepsanou část záporného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku je poplatník povinen zahrnout do základu daně při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného majetku nebo hmotného majetku; obdobně lze postupovat i u neodepsané části kladného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku. Při postupném

---

<sup>10</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

vyřazování majetku tvořícího koupený podnik nebo část podniku se oceňovací rozdíl nemění. Při nájmu podniku, jehož pronajímatel odpisoval oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku, může nájemce na základě písemné smlouvy s pronajímatelem pokračovat v zahrnování tohoto oceňovacího rozdílu do základu daně obdobně po dobu trvání nájmu.

Při fúzi nebo při převodu jmění na společníka nebo při rozdělení obchodní společnosti nebo družstva se neodepsaná část kladného nebo záporného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku zahrne do základu daně zanikající obchodní společnosti nebo družstva, pokud nebylo dohodnuto, že nástupnická obchodní společnost nebo družstvo pokračuje v zahrnování do základu daně obdobně, jako by k přeměně nedošlo.

Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku.<sup>11</sup>

### **1.3.6 Jiný dlouhodobý nehmotný majetek**

Majetek zaevidovaný před 1. lednem 2004 se odpisuje rovnoměrně po 72 měsíců. Pro majetek pořízený před tímto datem se postupuje podle předpisů platných v tomto období až do úplného vyřazení majetku.

Pokud např. účetní jednotka provede na nehmotném majetku technické zhodnocení v celkové ceně vyšší než 40 000 Kč, uplatní tuto částku do odpisů podle výše uvedených pravidel.

Pokud však technické zhodnocení bude v částce nižší než 40 000 Kč, může tento výdaj uplatnit do daňových výdajů přímo.

### **1.3.7 Odpis opravné položky k nehmotnému majetku**

Účetně se opravná položka k nehmotnému majetku odpisuje nepřímou prostřednictvím oprávek. Používá se lineární odpis a odpisuje se po dobu 15 let od nabytí majetku.

O opravné položce se podrobněji zmíním v jedné z dalších kapitol

---

<sup>11</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, §23

### **1.3.8 Nehmotný majetek vyloučený z odpisování**

Odpisovat pro daňové účely nelze:

- nehmotný majetek nabytý vkladem nebo přeměnou, který vkladatel nebo zanikající obchodní společnost nebo družstvo získali vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva či přeměnou,
- nehmotný majetek nabytý vkladem zahraniční právnickou nebo fyzickou osobou (daňovým nerezidentem), a to v případě, že vklad má vyšší hodnotu, než může vkladatel prokázat. Uplatnit lze pouze odpisy do výše vkladatelem prokázané.

Do daňově uznatelných nákladů mohou vstupovat i účetní odpisy nehmotného majetku kromě goodwillu a nehmotného majetku vyloučeného z odpisování, jak je uvedeno na začátku této subkapitoly.

Daňově nelze uplatnit účetní odpisy nehmotného majetku nabytého

- vkladem, který účetní jednotka nepořídila úplatně a zároveň nebyl zahrnut v jejím majetku,
- přeměnou u nástupnické společnosti, jestliže byl evidován u zrušované obchodní společnosti ke dni zrušení bez likvidace a nebyl přitom pořízen úplatně.

Omezení výše uplatněných daňových odpisů nehmotného majetku:

- do výše zůstatkové ceny prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu lze uplatnit jako daňové výdaje účetní odpisy nehmotného majetku nabytého vkladem,
- do výše skutečné úhrady za pořízení nehmotného majetku a skutečně prokázané vkladatelem lze jako daňové výdaje uplatnit účetní odpisy majetku nabytého vkladem zahraniční osoby.

## **1.4 Vstupní cena nehmotného majetku**

### **1.4.1 Majetek pořízený za úplatu**

Vstupní cenou nehmotného majetku pořízeného úplatně je cena pořizovací.

Do pořizovací ceny vstupují zejména náklady:

- na přípravu a zabezpečení majetku (správní poplatky, odměny za zprostředkování a poradenské služby, platby za otevření akreditivu a podobně),
- úroky z úvěru (záleží na rozhodnutí účetní jednotky),
- licence, patenty a další práva (pokud byla využita pro pořízení majetku, ne pro jeho budoucí provoz),
- náhrady za omezení vlastnických práv.

#### **1.4.2 Majetek pořízený ve vlastní režii**

Vstupní cenou majetku nabytého tímto způsobem jsou vlastní náklady. Předpokládá se, že vlastní náklady v sobě obsahují veškeré vedlejší pořizovací náklady. Nesmíme do nich však zahrnout zisk.

#### **1.4.3 Majetek ve spoluvlastnictví**

Pokud má nehmotný majetek více než jednoho vlastníka, stanoví se vstupní cena pro každého z nich podle jeho spoluvlastnického podílu. Odpisování se potom provádí z hodnoty tohoto podílu. Při zařazování odpisovaného majetku však na spoluvlastnickém podílu nezáleží, záleží na hodnotě majetku.

Hodnota technického zhodnocení nehmotného majetku se stanoví též podle spoluvlastnického podílu bez ohledu na to, který ze spoluvlastníků ho provádí.

#### **1.4.4 Majetek pořízený prostřednictvím práva užívání**

V řadě případů je tento způsob pořízení nehmotného majetku jediný možný. Podle zákona má ten, kdo majetek tímto způsobem nabyt, možnost provádět daňové odpisy, přestože není skutečným vlastníkem majetku. Vstupní cenou je cena pořizovací.

## **1.5 Opravná položka k nehmotnému majetku**

Opravná položka k nehmotnému majetku se používá při koupi podniku nebo jeho části v případě, že kupní cena je odlišná od jednotlivých cen veškerého majetku zachyceného v účetnictví prodávající strany. O tento vzniklý rozdíl je potřeba opravit účetnictví.

Kupující firma má dvě možnosti. Buď převezme do svého účetnictví ceny uvedené v účetnictví prodávající firmy, opravná položka se pak vypočítá jako: kupní cena – (zůstatková cena – převzaté závazky), nebo může majetek přecenit (na základě znaleckého posudku a pouze do výše kupní ceny). Potom se bude opravná položka počítat jako rozdíl kupní ceny a individuálně přeceněné hodnoty snížené o závazky převzaté od prodávajícího.

## **1.6 Likvidace nehmotného majetku a jeho zůstatková cena**

Jestliže je zůstatková cena majetku v době likvidace rovna nule, účetní jednotka pouze provede záznam na inventární kartě majetku a vyřadí ho z evidence.

Pokud zůstatková cena rovna nule není, je nutné nejdříve dopočítat uplatnitelné odpisy.

### **1.6.1 Vyřazení majetku darováním nebo bezúplatným převodem**

Pokud k tomuto způsobu vyřazení nebyla účetní jednotka povinna ze zákona, zůstatkovou cenu není možné zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

### **1.6.2 Vyřazení majetku v důsledku škody**

Plně se do daňově uznatelných nákladů promítá pouze nenulová zůstatková cena nehmotného majetku vyřazeného v důsledku škody způsobenou živelní pohromou nebo neznámým pachatelem (na základě potvrzení Policie ČR).

Zůstatková cena majetku vyřazeného v důsledku jiné než jedné z výše uvedených příčin se uplatní do daňových nákladů jen částečně. Zahrne se pouze za část ceny, která odpovídá výši náhrady škody, kterou poplatník získá od toho, kdo škodu způsobil (nebo od pojišťovny). Pokud by tato náhrada byla vyšší než zůstatková cena, do daňově uznatelných nákladů se uplatní pouze částka do výše zůstatkové ceny.

## 1.7 Postupy účtování o nehmotném majetku

Jednotlivé účetní případy uvádí následující tabulka:

**Tabulka č.1: Účtování nehmotného majetku<sup>12</sup>**

	<b>MÁ DÁTI</b>	<b>DAL</b>
<b>Pořízení majetku koupí za hotové</b>		
náklady	041 Pořízení DNM	211 Pokladna
DPH	343 Daň z přidané hodnoty	211 Pokladna
<b>Pořízení majetku na fakturu</b>		
náklady	041 Pořízení DNM	321 Dodavatelé
DPH	343 Daň z přidané hodnoty	321 Dodavatelé
úhrada faktury z účtu	321 Dodavatelé	221 Bankovní účty
<b>Pořízení majetku ve vlastní režii</b>		
aktivace majetku	041 Pořízení DNM	623 Aktivace DNM
úbytek nedokončené výroby	611 Změna stavu nedokončené výroby	121 Nedokončená výroba
<b>Bezúplatné pořízení</b>		
darování, dědictví	041 Pořízení DNM	413 Ostatní kapitálové fondy
delimitace	01. Dlouhodobý nehmotný majetek	411 Základní kapitál
převod z osobního užívání podnikatele	01. Dlouhodobý nehmotný majetek	491 Účet individuálního podnikatele
vklad do společnosti	041 Pořízení DNM	411 Základní kapitál
po ukončení leasingu	01. Dlouhodobý nehmotný majetek	07. Oprávký k DNM
<b>Zařazení nehmotného majetku do užívání</b>		
	01. Dlouhodobý nehmotný majetek	041 Pořízení DNM

<sup>12</sup> podle účtové osnovy pro podnikatele uvedené v příloze

<b>Odpis nehmotného majetku</b>		
	551 Odpisy DHM a DNM	07. Oprávký k DNM
<b>Poskytnutí zálohy na nehmotný majetek</b>		
	321 Dodavatelé	051 Poskytnuté zálohy na DNM
<b>Inventarizační přebytky</b>		
	01. Dlouhodobý nehmotný majetek	07. Oprávký k DNM
<b>Vyřazení nehmotného majetku likvidací</b>		
majetek je zcela odepsaný:		
vyřazení	07. Oprávký k DNM	01. Dlouhodobý nehmotný majetek
majetek není zcela odepsaný:		
dodatečný odpis	551 Odpisy DHM a DNM	07. Oprávký k DNM
vyřazení	07. Oprávký k DNM	01. Dlouhodobý nehmotný majetek
<b>Vyřazení darováním</b>		
dodatečný odpis	543 Dary	07. Oprávký k DNM
vyřazení	07. Oprávký k DNM	01. Dlouhodobý nehmotný majetek
<b>Vyřazení v důsledku škody nebo manka</b>		
dodatečný odpis	549 Manka a škody	07. Oprávký k DNM
vyřazení	07. Oprávký k DNM	01. Dlouhodobý nehmotný majetek
<b>Přerážení z podnikání do osobního užívání</b>		
dodatečný odpis	491 Účet individuálního podnikatele	07. Oprávký k DNM
vyřazení	07. Oprávký k DNM	01. Dlouhodobý nehmotný majetek

Zdroj: vlastní tabulka; data: Účetnictví 2005, učebnice pro střední a vyšší odborné školy<sup>13</sup>

<sup>13</sup> MRKOSOVÁ, JITKA. *Účetnictví 2005, učebnice pro střední a vyšší odborné školy*. 1. vydání. Vydavatelství a nakladatelství CP Books, a. s., Brno 2005. ISBN 80-251-0513-X



## **2 NEHMOTNÝ MAJETEK PODLE IFRS A US GAAP**

### **2.1 IFRS a US GAAP obecně**

#### **2.1.1 IFRS**

IFRS je zkratka pro International Financial Reporting Standards neboli Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Jedná se soubor standardů finančního výkaznictví vydaných IASB (International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy). Skládá se z jednotlivých IFRS, IAS (International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy) a interpretací IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví) a SIC (Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor). Standardy nejsou obecně platnou právní normou, jsou založeny spíše na principech. Každá účetní jednotka si může sestavit svou vlastní účetní osnovu a vytvořit své výkazy za předpokladu, že dodrží princip úplného, pravdivého a věrného obrazu o finančním stavu firmy a o výsledcích jejího podnikání.

Povinnost použít IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky mají v České republice ty obchodní společnosti, které vydávají cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

#### **2.1.2 US GAAP**

US GAAP znamená US Generally Accepted Accounting Principles neboli Americké všeobecně uznávané účetní zásady. Je to jediný účetní systém, který kdy v USA existoval. Hlavním tvůrcem US GAAP je Financial Accounting Standards Board (FASB – Výbor pro finanční účetní standardy).

Stejně jako IFRS i US GAAP vyžadují od firem, aby poskytovali pravdivý a věrný obraz svého podnikání.

## 2.2 Vymezení nehmotného majetku podle IFRS a US GAAP

### 2.2.1 IFRS

Nehmotné aktivum je definováno jako „identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a které je drženo za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb, pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení“<sup>14</sup>. Toto aktivum je kontrolováno účetní jednotkou a ta od něj očekává, že jí v budoucnu přinese ekonomickou výhodu.

Standard stanovuje podmínky identifikovatelnosti pro nehmotná aktiva takto:

- aktivum je identifikovatelné tehdy, jestliže je oddělitelné, tzn. může být odděleno od podniku – prodáno, pronajato, vyměněno nebo může být rozdělen budoucí ekonomický prospěch vyplývající z tohoto aktiva, aniž by zároveň došlo ke ztrátě ekonomického prospěchu, který plyne z ostatních aktiv používaných pro stejnou činnost, nebo
- vyplývá se smluvních nebo zákonných práv. Tato práva nemusí být oddělitelná od podniku nebo převoditelná.

Aby aktivum mohlo být podle IFRS 38 uznáno jako nehmotné, musí

- být pravděpodobné, že podniku poplyne budoucí ekonomický prospěch z tohoto aktiva,
- být možné spolehlivě vyjádřit náklady vynaložené na pořízení nehmotného aktiva.

#### **Tabulka č. 2: Položky, které by mohly splňovat kritéria pro nehmotný majetek**

IFRS 3 uvádí konkrétní příklady položek, které je nutné podrobit pečlivému zkoumání. Jejich přehled podle jednotlivých kategorií je uveden níže:

---

<sup>14</sup> Kolektiv autorů. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Překlad z anglického originálu

International Accounting Standards. HZ Praha, spol. s r. o. II. vydání. Praha 2003. 1. svazek. ISBN 80-238-7854-9

<p><b>Smlouvy</b></p> <p>Licenční smlouvy</p> <p>Smlouvy o poskytování reklamních, stavebních a manažerských služeb, dodavatelské smlouvy</p> <p>Uživací právo</p> <p>Provozní a vysílací práva</p> <p>Leasingové nebo franchisingové smlouvy</p> <p>Stavební povolení</p> <p>Servisní smlouvy</p> <p>Pracovní smlouvy</p> <p>Autorská práva</p> <p>Dovozní kvóty</p> <p><b>Marketing</b></p> <p>Tituly periodik</p> <p>Názvy internetových domén</p> <p>Dohody o omezení konkurence</p> <p>Ochranné známky, značky, názvy, servisní značky atd.</p>	<p><b>Odběratelé</b></p> <p>Seznamy odběratelů</p> <p>Smlouvy s odběrateli a smluvní vztahy s nimi</p> <p>Mimosmluvní vztahy s odběrateli</p> <p>Dosud nevyřízené objednávky</p> <p><b>Technologie</b></p> <p>Patentované i nepatentované technologie</p> <p>Počítačový software a polovodičové masky</p> <p>Databáze</p> <p>Obchodní tajemství</p> <p>Probíhající výzkumné a vývojové projekty</p> <p><b>Umělecká díla</b></p> <p>Divadelní hry, opery, balety</p> <p>Knihy, časopisy, noviny</p> <p>Vizuální a audiovizuální materiály</p> <p>Hudební díla, obrazy, fotogalerie</p>
<p>I u položek, které vyhovují podmínkám identifikovatelnosti, musí podnik posoudit, zda jsou splněny ostatní podmínky definice nehmotného majetku, aby o těchto položkách mohl jako o nehmotných aktivech účtovat. Příklady uvedené v IFRS 3 sice poskytují poměrně vyčerpávající výčet položek, které by mohly být nehmotným majetkem, nicméně v těchto souvislostech je nutné pečlivě prověřit rovněž kupní smlouvu na nabyvaný podnik, již by budoucí ekonomický přínos, který by jinak nabyvateli plynul, mohl být omezen (např. omezením převoditelnosti nebo zákazem konkurence). Potom by se takové položky jako nehmotný majetek samozřejmě neúčtovaly.</p>	

Zdroj: Global eye on IFRS, říjen 2004<sup>15</sup>

<sup>15</sup> *Nehmotný majetek: co do něj ještě patří?* Glogal Eye on IFRS Zpravodaj o mezinárodním účetním výkaznictví. Ernst & Young. Říjen 2004

## 2.2.2 US GAAP

Podle koncepčního rámce US GAAP je majetek pravděpodobná budoucí ekonomická výhoda ovládaná nějakou firmou nebo osobou. Nehmotný majetek je majetek, kterému chybí fyzická hmota<sup>16</sup>. Hodnota majetku vyplývá z transakce, to znamená že ekonomickou hodnotu získává teprve v okamžiku prodeje. Teprve tehdy je možno zaúčtovat výnos a náklad.

(Naproti tomu podle IFRS můžeme o nehmotném majetku účtovat v okamžiku jeho vzniku.)

Z definice majetku tedy vyplývá, že US GAAP vylučuje z nehmotného majetku výzkum a vývoj.

Mezi nehmotný majetek můžeme podle US GAAP zařadit:

- majetek vyplývající ze zákona – např. patenty, obchodní značky a názvy, copyrighty,
- majetek vyplývající ze smlouvy – různé dohody (např. se zaměstnanci, výrobní dohody, dohody o nekonkurování a patří sem i leasing),
- majetek vyplývající z jiné dohody – např. vysílací licence, licence na využívání software, technologie nebo patentu,
- majetek, který vyplývá ze vztahů – pouze ten majetek, který vyplývá z mezilidských vztahů jako jsou seznamy a záznamy (seznam dodavatelů nebo odběratelů, karty pacientů a podobně),
- majetek vyplývající z technologie – technické dokumentace, počítačové programy, školicí materiály, databáze atd.,
- goodwill – podle US GAAP neexistuje záporný goodwill

## 2.3 Oceňování nehmotného majetku podle IFRS a US GAAP

### 2.3.1 IFRS

Nehmotné aktivum se ocení pořizovacími náklady.

---

<sup>16</sup> MLÁDEK, ROBERT, Nehmotný majetek: nová pravidla podle US GAAP, dostupné na [www.us-gaap.cz](http://www.us-gaap.cz)

### 2.3.1.1 Majetek nakoupený samostatně

Součástí pořizovací ceny nakoupeného majetku mohou být vedle nákladů přímo souvisejících také vedlejší náklady, jako jsou cla, nevratné daně, které souvisí se zavedením majetku do užívání. Mohou to být například:

- přímo související platy a mzdy,
- profesní služby,
- náklady na testování, jestli majetek funguje správně,
- odměny za právní služby.

Obchodní slevy a rabaty se odečítají.

Nepatří sem:

- náklady, které souvisí 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 všeobecná režie.

### 2.3.1.2 Aktivum pořízené prostřednictvím státní dotace

Aktivum pořízené zdarma nebo za symbolickou cenu prostřednictvím státní dotace je oceněno reálnou hodnotou. K tomuto způsobu pořízení dojde tehdy, jestliže stát převede na podnik např. licenci pro televizní a rozhlasová vysílání, letištní přistávací práva, dovozní kvóty nebo práva k jiným omezeným zdrojům.

### 2.3.1.3 Nehmotné aktivum pořízené vlastní činností

Do ceny majetku vytvořeného ve vlastní režii se zahrnou všechny přímo související náklady, které byly potřebné k jeho vytvoření a připravení k užívání.

Při posuzování, zda aktivum splňuje podmínky pro jeho uznání musíme rozlišovat mezi fází výzkumu a fází vývoje. Zatímco náklady vynaložené na výzkum se promítnou ihned do nákladů, náklady na vývoj mohou být uznány jako aktivum.

Výzkumem rozumíme:

- činnosti zaměřené na získání nových znalostí,

- zkoumání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací pro poznatky nebo nové znalosti,
- hledání alternativ pro materiály, přístroje, výrobky, výrobní procesy, systémy nebo služby,
- formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo vylepšené materiály, přístroje, výrobní procesy, systémy nebo služby.

Činnostmi vývoje je podle IFRS 38 např.:

- návrh, sestavení a testování předprodukčních prototypů a modelů,
- návrh nástrojů, obrobků, forem a lisovadel použitím nové technologie,
- návrh, sestavení a operace pilotní továrny (pilotní továrna je výrobní zařízení, které z důvodu nízkého objemu produkce nepokrývá své fixní náklady a není proto vhodné pro komerční výrobu. Pokud ale existuje nějaká možnost, že by se zařízení mohlo stát výdělečným, nemůžeme ho už považovat za pilotní továrnu),
- návrh, konstrukce a testování zvolené alternativy pro nový nebo vylepšený materiál, přístroj, produkt, proces, systém nebo službu.

Pořizovací náklady majetku vytvořeného vlastní činnostmi zahrnují:

- materiál a služby spotřebované nebo použité při tvorbě nehmotného majetku,
- odměny zaměstnanců,
- poplatky za převod zákonného práva,
- odpisy patentů a licencí použitých při tvorbě majetku,
- úroky, pokud byla zvolena možnost je kapitalizovat,
- režijní náklady, které jsou nezbytné pro vytvoření aktiva a které jsou možné k tomuto aktivu přiřadit.

Nemůžeme sem ale zařadit následující náklady:

- odbyt, správa a jiné všeobecné výdaje, kromě těch, které se přímo vztahují k přípravě majetku na použití,
- identifikovatelné neefektivnosti nebo zavádějící provozní ztráty, které vznikají dříve, než majetek dosáhne svého plánovaného výkonu,
- školení pracovníků k operaci s nehmotným majetkem.

Goodwill vytvořený vlastní činnostmi není uznán jako nehmotné aktivum.

#### 2.3.1.4 Aktivum pořízené jako část podnikové kombinace

Podle IFRS 22 – *Podnikové kombinace* je nehmotné aktivum pořízené v rámci podnikové akvizice oceněno reálnou hodnotou k datu akvizice. Nejspolehlivějším vyjádřením reálné hodnoty aktiva jsou kótované ceny na trhu tohoto aktiva. Pokud pro nehmotné aktivum neexistuje aktivní trh (je to takový trh, kde obchodované položky jsou stejnorodé, je možno kdykoliv najít prodávající i kupující ochotné uskutečnit transakci a kde jsou veřejně dostupné informace ocenách), jako pořizovací cena se stanoví ta cena, za kterou by podnik aktivum koupil k datu akvizice.

#### 2.3.1.5 Nehmotné aktivum pořízené výměnou

Náklady na pořízení nehmotného aktiva formou výměny za jiné aktivum se ocení reálnou hodnotou přijatého aktiva, která je rovna reálné hodnotě aktiva předaného. Tato hodnota je snížena o předanou částku peněžních prostředků.

Aktivum může být směněno pouze za podobné aktivum, které má podobné použití, ve stejném oboru a které má podobnou reálnou hodnotu. Z této transakce nevzniká ani zisk ani ztráta.

### 2.3.2 US GAAP

Při koupi majetku se do účetnictví zahrne částka, za kterou byl majetek pořízen.

Do ceny majetku pořízeného ve vlastní režii zahrnou kromě přímých nákladů vynaložených na vytvoření majetku nanejvýš právní poplatky, soudní a podobné výlohy, které jsou potřebné k tomu, aby byl majetek zaregistrován a právně ošetřen.

Náklady spojené s výzkumem a vývojem se promítnou ihned do nákladů.

Za výzkum se podle US GAAP považuje:

- laboratorní výzkum zaměřený na objevení nových znalostí,
- zkoumání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací pro poznatky nebo nové znalosti,
- hledání alternativ pro materiály, přístroje, výrobky, výrobní procesy, systémy nebo služby,
- formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo vylepšené materiály, přístroje, výrobní procesy, systémy nebo služby a jejich modifikace.

Vývoj je definován jako:

- návrh, sestavení a testování předprodukčních prototypů a modelů,
- návrh nástrojů, obrobků, forem a lisovadel použitím nové technologie,
- návrh, sestavení a operace pilotní továrny,
- inženýrská činnost, která je potřebná pro dotažení návrhu produktu do bodu, kdy splňuje specifické funkční a ekonomické požadavky a je připraven na svou výrobu.

Za výzkum a vývoj se podle US GAAP nepovažují tyto činnosti:

- inženýrské dolaďování během ranných fází komerční výroby,
- kontrola jakosti, rutinní testování a oprava poruch během komerční výroby,
- adaptace výrobní kapacity na požadavky zákazníka,
- sezónní nebo jiné periodické změny,
- rutinní návrh nástrojů, obrobků, forem a lisovadel,
- návrh, sestavení a operace jiné než pilotní továrny,
- právní služby a jiné náklady související se zaregistrováním, obhajobou nebo licencováním patentů (obvykle jsou považovány za nehmotný majetek),
- rutinní, pokračující činnosti na vytříbení, obohacení nebo vylepšení kvalit už existujícího výrobku.

## **2.4 Odpisování podle IFRS a US GAAP**

### **2.4.1 IFRS**

Podle novelizovaného znění standardu je u veškerého nehmotného majetku zrušena povinnost jej odpisovat. Odpisovat goodwill je dokonce přímo zakázáno.

#### **2.4.1.1 Stanovení doby životnosti aktiva**

Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva je třeba vzít v úvahu řadu faktorů, např.:

- očekávané využití aktiva podnikem,
- typický životní cyklus aktiva,



- druhy opotřebení – technické, technologické,...
- stabilita odvětví daného nehmotného aktiva a změny poptávky po něm,
- očekávané chování konkurentů, i potenciálních,
- úroveň výdajů, které jsou potřebné pro zajištění očekávaných budoucích ekonomických přínosů nehmotného aktiva,
- závislost doby použitelnosti aktiva na době použitelnosti ostatních aktiv podniku,
- omezení využití aktiva – např. platnost nájemních smluv.

### Omezená doba životnosti

Většinou se jedná o majetek, který vyplývá ze zákonných nebo smluvních práv. Délka životnosti tohoto majetku je pak dána příslušnou smlouvou. Pokud je ale ve smlouvě zakotven nárok na její prodloužení, tento předpoklad nemusí platit. Neplatí také pokud:

- je možné prokázat, že smlouva skutečně bude prodloužena, včetně záměru vedení a pravděpodobnosti, že bude získán záměr protistrany,
- existují důkazy, že všechny podmínky, které se smlouvy týkají, budou splněny,
- náklady na prodloužení smlouvy nejsou významné ve srovnání s přínosem, který z ní v budoucnu poplyne.

Pokud je u některého majetku s omezenou dobou životnosti možné, že by se jeho doba životnosti mohla stát neomezenou, je třeba jej pravidelně jednou za rok přehodnocovat a zjišťovat, zda nedošlo ke změně jeho vlastností nebo souvisejících podmínek.

### Neomezená doba životnosti

Období, kdy bude mít účetní jednotka zisk z tohoto majetku, není nijak limitováno. Většinou půjde o takový majetek, kde dobu životnosti není možné s dostupnými informacemi zjistit. Zohledňují se i výdaje na dodatečnou údržbu majetku, ale ne ty výdaje, které zvyšují ekonomický přínos tohoto nehmotného majetku.

Podle IFRS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* je nutné tato aktiva každoročně testovat, zda nedošlo ke snížení jeho hodnoty. Pokud je životnost aktiva delší než 20 let, je třeba testovat snížení hodnoty pouze v případě, jestliže existují signál, že k tomuto snížení došlo.

#### 2.4.1.2 Stanovení metody odepisování

Lineární metoda se použije v případě, kdy není možné spolehlivě určit způsob, jakým bude v podniku spotřebován ekonomický prospěch plynoucí z daného nehmotného aktiva.

Pokud způsob využití ekonomického prospěchu určit můžeme, vybereme podle něj jednu z těchto metod: lineární odpis, metoda snižujícího se základu, metoda výkonových odpisů. Vybraná metoda se bude používat do té doby, dokud u aktiva nedojde ke změně ve způsobu využití prospěchu z něj.

Doba i metoda odepisování se musí na konci každého účetního období ověřovat. Pokud se doba životnosti nebo ekonomický prospěch z aktiva výrazně změní, změní se doba odepisování nebo metoda odepisování tak, aby tyto změny odrážela.

#### 2.4.1.3 Zbytková hodnota nehmotného aktiva

Zbytková hodnota aktiva se bude rovnat nule s výjimkou případů, kdy:

- a) se třetí strana zavázala aktivum po uplynutí doby jeho použitelnosti koupit, nebo
- b) pro toto aktivum existuje aktivní trh.
  - Zbytková hodnota tedy může být stanovena porovnáním s tímto trhem.
  - Musí být pravděpodobné, že bude tento trh existovat i po uplynutí doby použitelnosti nehmotného aktiva.

### 2.4.2 US GAAP

Podle US GAAP se odpisuje pouze majetek s určitou dobou životnosti. Pokud je jeho životnost neurčitá, majetek se odpisovat nemusí. Firma musí minimálně jednou ročně provést test doby životnosti. Pokud zjistí, že se změnila na určitou, musí začít majetek odpisovat. Dále musí u již odpisovaného majetku zjišťovat, zda doby životnosti a zvolené metody jsou stále reálné. Musí také prověřovat, zda majetek (odpisovaný i neodpisovaný) nebyl znehodnocen.

Stejně jako IFRS i US GAAP zakazují odpisovat goodwill. Je to z toho důvodu, že pokud se firma pečlivě stará o jednotlivé složky goodwillu (zákazníky, zaměstnance, dobré jméno firmy,...), budou mu prospěch přinášet nekonečně dlouho. Jeho život se tedy nedá určit.

#### 2.4.2.1 Doba odpisování

Pokud je možno určit dobu životnosti nehmotného aktiva, odpisuje se po celou tuto dobu. Jestliže životnost není možno stanovit, odpisovat se nemá. Minimálně jednou ročně se firma musí přesvědčit, zda se nezměnily podmínky a zda není možné životnost aktiva určit. Když aktivum již neurčitou životnost nemá, musí se začít odpisovat.

#### 2.4.2.2 Stanovení metody odpisování

Teoreticky si může účetní jednotka vybrat, jakou metodu odpisování nehmotného majetku si zvolí. Může volit mezi těmito metodami<sup>17</sup>:

- metoda Sum-of-the-years' digits – tato metoda vychází z užitné doby aktiva, na jejímž základě se vypočítá koeficient,
- metoda Declinig balance – základem této metody je procentuální vyjádření užitné doby majetku,
- metoda současné hodnoty – je to metoda tzv. zpomalených odpisů,
- lineární metoda – prakticky firma jen výjimečně volí jinou metodu než tuto. Je to metoda nejrozšířenější i nejjednodušší. Odpis se stanoví jako poměr čisté účetní hodnoty a počtu období.

#### 2.4.2.3 Zbytková hodnota nehmotného aktiva

US GAAP neobsahuje výslovná pravidla, ale platí v podstatě totéž jako u IFRS. Nehmotný majetek má jen výjimečně zbytkovou hodnotu.

## 2.5 Oprávky k nehmotnému majetku

### 2.5.1 IFRS

IFRS požaduje vykazování oprávek.

---

<sup>17</sup> MLÁDEK, ROBERT. *Světové účetnictví – US GAAP*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Dostupné na [www.us-gaap.cz](http://www.us-gaap.cz).

### **2.5.2 US GAAP**

Podle US GAAP se firma může rozhodnout, zda bude oprávky používat. Nehmotný majetek může odpisovat přímo.

## **2.6 Likvidace a vyřazení nehmotného majetku**

Jestliže již nelze očekávat žádný budoucí přínos z aktiva, je vyřazeno z evidence. Zisk nebo ztráta vyplývající z tohoto vyřazení se stanoví jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a čistý výtěžkem z vyřazení. Tato částka je pak uvedena ve výsledovce jako výnos nebo náklad.

To nehmotné aktivum, které je po vyřazení určeno k likvidaci, se ocení účetní hodnotou k datu vyřazení.

## **2.7 Účtování podle IFRS a US GAAP**

Na rozdíl od národních účetních systémů jsou tyto systémy zaměřeny na výsledek. Účetní jednotka si může postupy účtování stanovit sama podle svých potřeb, výsledkem ale musí být úplné a pravdivé informace.

# 3 POROVNÁNÍ VYKAZOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE ČÚS, IFRS A US GAAP

## 3.1 Definice

Jeden z hlavních rozdílů spočívá v samotné definici nehmotného aktiva.

### IFRS

- definuje nehmotné aktivum jako „ekonomický zdroj ovládaný podnikem v důsledku minulých událostí od kterého se očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch“<sup>18</sup>.

### US GAAP

- za nehmotný majetek je považován takový, který nemá fyzickou hmotu a podniku z něj v budoucnu poplyne ekonomická výhoda.

### ČÚS

- obsahuje seznam položek, které jsou při splnění podmínek považovány za nehmotný majetek.

Při porovnání uvedených definic je zřejmé, že hlavním rozdílem představují zřizovací výdaje. Z jejich podstaty vyplývá, že podniku neponesou žádnou ekonomickou výhodu, jak požadují IFRS i US GAAP. Zřizovací výdaje jsou tedy nehmotným majetkem pouze podle české legislativy.

## 3.2 Oceňování

### IFRS

- při koupi nehmotné aktivum ocení pořizovacími náklady – může se jednat buď o zaplacenou částku peněžních prostředků, nebo o reálnou hodnotu jiné formy platby,

---

<sup>18</sup> Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně obchodovatelné, Česká republika – Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou, dostupné na [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

- do pořizovací ceny majetku vstupují všechny přímo související náklady potřebné k vytvoření majetku a k přípravě na zavedení do užívání.

#### US GAAP

- do účetnictví se zahrne částka, za kterou byl majetek pořízen,
- do pořizovací ceny je dovoleno zahrnout nanejvýš správní poplatky, soudní výlohy nebo podobné.

#### ČÚS

- aktivum je oceněno pořizovací cenou,
- do pořizovací ceny majetku se zahrnou veškeré přímé náklady vynaložené na jeho vytvoření včetně nepřímých nákladů, které s výrobou souvisí.

### 3.3 Výzkum a vývoj

#### IFRS

- lze kapitalizovat pouze náklady na vývoj. Výdaje na výzkum vstupují do nákladů ihned.

#### US GAAP

- nepovažuje za nehmotné aktivum ani výzkum, ani vývoj.

#### ČÚS

- je považován za nehmotný majetek.

### 3.4 Odpisování

#### IFRS

- odpisování znamená „soustavné alokování odpisované částky nehmotného aktiva po celou dobu jeho použitelnosti. Odpisovatelná částka znamená pořizovací cenu aktiva

nebo jinou částku, která tuto cenu nahrazuje (např. hodnotu po přecenění), sníženou o zbytkovou hodnotu.<sup>19</sup>

- podle novely IFRS je zrušena povinnost nehmotný majetek odpisovat,
- goodwill je vysloveně zakázáno odpisovat.

#### US GAAP

- je povinně odpisován pouze majetek s určitou dobou použitelnost. Pokud je doba použitelnosti neurčitá,
- odpisovat se nemusí,
- je zakázáno odpisovat goodwill.

#### ČÚS

- nezná pojem zbytková hodnota a odpisy jsou počítány tak, aby zůstatková hodnota byla rovna nule,
- neuvádí povinnost každoročně přehodnocovat dobu použitelnosti aktiva,
- goodwill je povoleno odpisovat pouze účetně, daňový odpis je zakázán od roku 2004.

### 3.5 Ostatní

#### IFRS

- tvořeny soukromou institucí,
- zaměřeny pouze na investory,
- zaměřeny na výsledek (neurčují, jak účtovat).

#### US GAAP

- tvořeny soukromou institucí,
- zaměřeny pouze na investory,
- zaměřeny na výsledek (neurčují, jak účtovat).

---

<sup>19</sup> Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně obchodovatelné, Česká republika – Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou, dostupné na [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

## ČÚS

- vychází ze zákona,
- kombinují reportování pro stát (daňové účely) a pro investory,
- jsou zaměřeny na postup (stanovují postupy účtování).



## 4 PRAKTICKÝ PŘÍKLAD DOPADU ROZDÍLŮ DO HOSPODAŘENÍ FIRMY

Na následujícím příkladu bych chtěla uvést rozdíl v účtování výdajů na výzkum a vývoj. Právě v tomto bodě se ČÚS, IFRS a US GAAP výrazně liší.

Firma XY, a. s. má několik dceřinných podniků a proto musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Od roku 2004 jsou tyto firmy povinny postupovat v souladu s Mezinárodními účetními standardy.

Pro zjednodušení budu abstrahovat od odpisů.

Firma má následující výdaje na výzkum a vývoj a rozvahu:

**Tabulka č. 3: Výdaje na výzkum a vývoj firmy XY (v tis. Kč)**

	Výzkum	Výsledky vývoje	Celkem
<b>K 31.12.2004</b>			
Účetní hodnota	2 460	1 080	3 540
<b>K 31.12.2005</b>			
Účetní hodnota	7 740	5 680	13 420

Zdroj: vlastní tabulka

**Tabulka č. 4: Rozvaha firmy XY k 31.12. (v tis. Kč)**

	2005	2004
<b>Aktiva</b>		
<b>Stálá aktiva</b>		
Dlouhodobý hmotný majetek, netto	55 790	44 710
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	13 420	2 470
Dlouhodobý finanční majetek	260	290
Dlouhodobé pohledávky	1 140	1 200
Odložená daňová pohledávka	1 480	780
Goodwill (negativní goodwill)	16 690	(11 820)

Stálá aktiva celkem	88 780	37 630
<b>Oběžná aktiva</b>		
Zásoby	22 490	19 860
Pohledávky, netto	41 420	28 560
Ostatní aktiva	2 110	1 490
Obchodovatelné cenné papíry	20	20
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	32 230	4 700
Oběžná aktiva	98 270	54 630
Dlouhodobá aktiva určená k prodeji	5 000	-
Oběžná aktiva celkem	103 270	54 630
<b>Aktiva celkem</b>	<b>192 050</b>	<b>92 260</b>
<b>Pasiva</b>		
<b>Vlastní kapitál</b>		
Základní kapitál	1200	1200
Emisní ážio	25 150	25 150
Poskytnuté akciové opce	120	-
Nerozdělený zisk	65 180	38 140
Kumulované kurzové rozdíly z přepočtu	70	2 390
Vlastní kapitál připadající na akcionáře mateřské společnosti	91 720	66 880
Menšinový podíl	7 430	3 970
Vlastní kapitál celkem	99 150	70 850
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Závazky z finančního leasingu	180	20
Úročené úvěry a půjčky	20 730	-
Rezervy a ostatní dlouhodobé závazky	480	480
Odložený daňový závazek	3 290	130
Dlouhodobé závazky celkem	24 680	630
<b>Krátkodobé závazky</b>		
Závazky	14 640	11 850
Finanční závazky vůči menšinovým akcionářům	16 730	-
Ostatní daňové závazky	220	400

Závazky vůči spřízněným osobám	-	-
Ostatní pasiva	4 390	3 330
Daň z příjmu splatná	950	1 990
Kontokorenty a krátkodobé dlužné cenné papíry	31 010	3 020
Splatné dividendy	190	170
Krátkodobé závazky z finančního leasingu	90	20
Krátkodobé závazky celkem	68 220	20 780
<b>Pasiva celkem</b>	<b>192 050</b>	<b>92 260</b>

Zdroj: Vlastní tabulka

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

**Tabulka č. 5: Rozvaha k 31.12. (v tis. Kč) - IFRS**

	<b>2005</b>	<b>2004</b>
<b>Aktiva</b>		
<b>Stálá aktiva</b>		
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	13 420	2 470
Stálá aktiva celkem	88 780	37 630
<b>Oběžná aktiva</b>		
Oběžná aktiva celkem	103 270	54 630
<b>Aktiva celkem</b>	<b>192 050</b>	<b>92 260</b>
<b>Pasiva</b>		
<b>Vlastní kapitál</b>		
Nerozdělený zisk	65 180	38 140
Vlastní kapitál celkem	99 150	70 850
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Dlouhodobé závazky celkem	24 680	630
<b>Krátkodobé závazky</b>		
Krátkodobé závazky celkem	68 220	20 780
<b>Pasiva celkem</b>	<b>192 050</b>	<b>92 260</b>

Zdroj: vlastní tabulka

Jestliže podle Českého účetního standardu můžeme kapitalizovat i výdaje na výzkum, změní se položky rozvahy takto:

**Tabulka č. 6: Rozvaha k 31.12. (v tis. Kč) – ČÚS**

<b>Aktiva</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>
<b>Stálá aktiva</b>		
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	21 160	4930
Stálá aktiva celkem	96 520	40 090
<b>Oběžná aktiva</b>		
Oběžná aktiva celkem	103 270	54 630
<b>Aktiva celkem</b>	<b>199 790</b>	<b>94 720</b>
<b>Pasiva</b>		
<b>Vlastní kapitál</b>		
Nerozdělený zisk	72 920	40 600
Vlastní kapitál celkem	106 890	73 310
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Dlouhodobé závazky celkem	24 680	630
<b>Krátkodobé závazky</b>		
Krátkodobé závazky celkem	68 220	20 780
<b>Pasiva celkem</b>	<b>199 790</b>	<b>94 720</b>

Zdroj: vlastní tabulka

US GAAP zakazuje do nehmotného majetku zahrnout jak výdaje na výzkum, tak i na vývoj. Rozvaha sestavená podle amerických principů by se tedy změnila následovně:

**Tabulka č. 7: Rozvaha k 31.12. (v tis. Kč) – US GAAP**

	<b>2005</b>	<b>2004</b>
<b>Aktiva</b>		
<b>Stálá aktiva</b>		
Dlouhodobý nehmotný majetek, netto	7 740	1 390
Stálá aktiva celkem	83 100	36 550

<b>Oběžná aktiva</b>		
Oběžná aktiva celkem	103 270	54 630
<b>Aktiva celkem</b>	<b>186 370</b>	<b>91 180</b>
<b>Pasiva</b>		
<b>Vlastní kapitál</b>		
Nerozdělený zisk	59 500	37 060
Vlastní kapitál celkem	93 470	69 770
<b>Dlouhodobé závazky</b>		
Dlouhodobé závazky celkem	24 680	630
<b>Krátkodobé závazky</b>		
Krátkodobé závazky celkem	68 220	20 780
<b>Pasiva celkem</b>	<b>186 370</b>	<b>91 180</b>

Zdroj: vlastní tabulka

**Tabulka č. 8: Srovnání změn zisku (v tis. Kč)**

	<b>2005</b>	<b>2004</b>
<b>IFRS</b>	65 180	38 140
<b>ČÚS</b>	72 920	40 600
<b>US GAAP</b>	59 500	37 060

Zdroj: vlastní tabulka

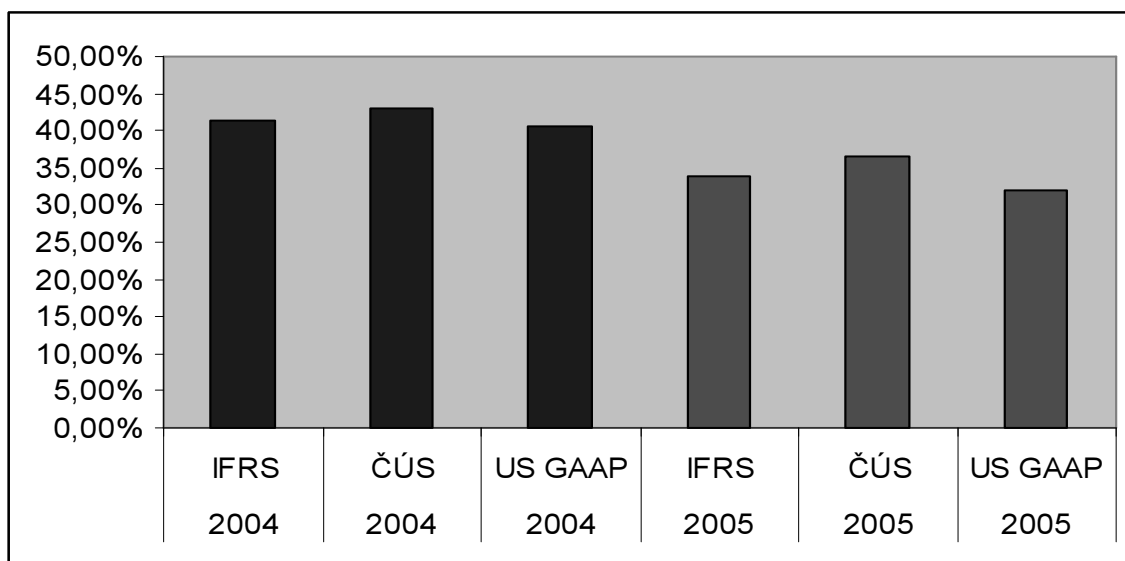
Ze srovnání vyplývá, že nejvyšší zisk bude firma vykazovat při sestavení rozvahy podle ČÚS, nejnižší naopak podle US GAAP.

**Tabulka č.9: Ukazatele rentability**

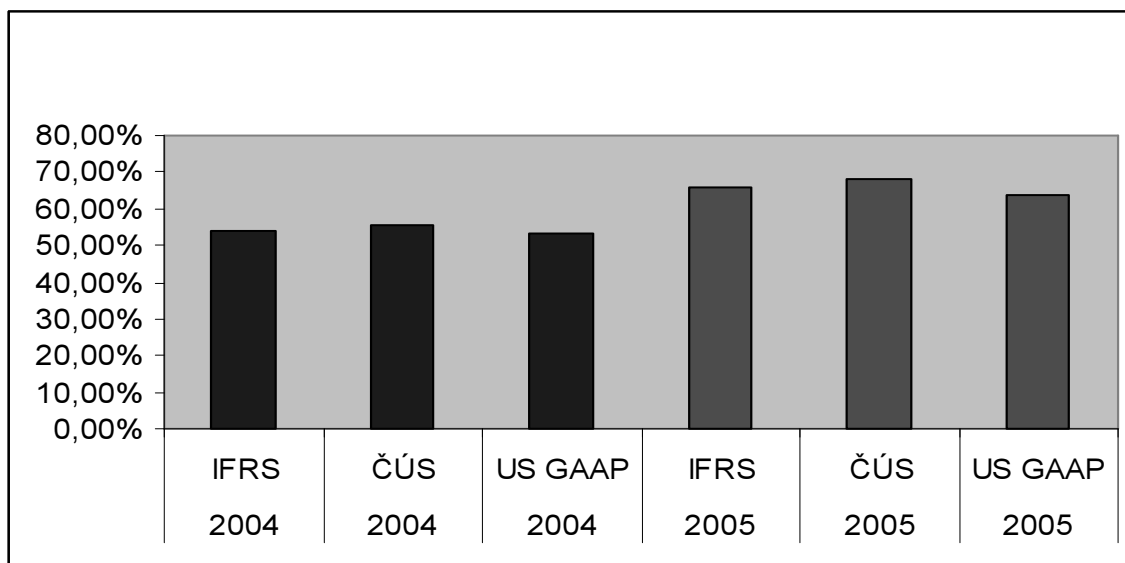
<b>rok</b>	<b>2005</b>	<b>2005</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	<b>2004</b>	<b>2004</b>
<b>standard</b>	<b>IFRS</b>	<b>ČÚS</b>	<b>US GAAP</b>	<b>IFRS</b>	<b>ČÚS</b>	<b>US GAAP</b>
<b>ROA</b>	33,9%	36,5%	31,9%	41,3%	42,9%	40,6%
<b>ROE</b>	65,7%	68,2%	63,7%	53,8%	55,4%	53,1%

Zdroj: vlastní tabulka

**Graf č.2: Rentabilita aktiv**



**Graf č. 3: Rentabilita vlastního kapitálu**



Oba grafy ukazují, že hospodářské výsledky získané z účetní závěrky sestavené podle českého účetního standardu jsou nejlepší v porovnání s IFRS i US GAAP, nejhorší výsledky vykazuje firma podle US GAAP.

Z grafů dále vyplývá, že v roce 2005 došlo ke zvýšení rentability vlastního kapitálu, ale zároveň k poklesu rentability celkových aktiv oproti roku 2004.

## ZÁVĚR

Česká republika je členem Evropské unie a firmy, které chtějí uspět na evropském trhu, musí poskytovat informace o svém hospodaření srovnatelné s ostatními evropskými společnostmi. Firmy, které nepřejdou na IFRS, mohou mít například i problémy se získáním kapitálu od zahraničních investorů. Při přechodu z českých na mezinárodní postupy se firmy potýkají s řadou odlišností.

Ve své práci jsem porovnávala vykazování nehmotného majetku podle českého účetního standardu, IFRS a US GAAP. V některých směrech, například v oblasti oceňování, nenajdeme velké odlišnosti, v jiných bodech se naopak výrazně liší. Tyto rozdíly jsem zpracovala do tabulky:

**Tabulka č. 10: Shrnutí rozdílů mezi IFRS, US GAAP a ČÚS**

Téma	IFRS	US GAAP	ČÚS
Definice	ekonomický zdroj ovládaný podnikem, který z něj bude mít prospěch	nemá fyzickou hmotu, podnik z něj bude v budoucnu mít ekonomickou výhodu	uvádí seznam položek
Definice – zřizovací výdaje	nejsou nehmotným majetkem	nejsou nehmotným majetkem	jsou nehmotným majetkem
Ocenění - koupě	pořizovací náklady	pořizovací náklady	pořizovací cena
Ocenění – vlastní režie	všechny náklady přímo související s vytvořením majetku a jeho zavedením do užívání	náklady nezbyté k zaregistrování a právnímu ošetření majetku	veškeré přímé náklady a nepřímé s výrobou související
Kapitalizace nákladů na výzkum a vývoj	povoleno pouze pro náklady na vývoj	zakázáno	povoleno
Odpisování	není povinné	povinnost odpisovat majetek s určitou dobou životnosti	podle pravidel uvedených v zákoně
Odpisování – zbytková hodnota	odpis až na výjimky na nulu	odpis až na výjimky na nulu	opis na nulovou hodnotu, nezná pojem

			zbytková hodnota
Odpisování – neomezená doba životnosti	zakázáno odpisovat	nemusí se odpisovat, ale není zakázáno	neznají tento pojem
Odpisování – goodwill	zakázáno	zakázáno	účetní odpis 5 let, daňový zakázán
Odpisování – goodwill vytvořený vlastní činností	nepovažuje se za nehmotné aktivum		nezná tento pojem
Tvůrce standardů	tvořeny soukromou institucí	tvořeny soukromou institucí	vychází ze zákona
Cílová skupina uživatelů informací	investoři	investoři	stát a investoři
Zaměření standardů	zaměřeny na výsledek	zaměřeny na výsledek	zaměřeny na postup

Zdroj: vlastní tabulka

Protože se v budoucnu uvažuje o zavedení IFRS ve zkrácené verzi i pro malé a střední podniky, mohla by tato práce sloužit jako podklad pro podrobnější zpracování této problematiky. V oblasti nehmotného majetku existuje velké množství dalších drobných rozdílů, které nelze v omezeném rozsahu této práce do detailu rozebrat.



# SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

## Monografie:

1. Kolektiv autorů. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Překlad z anglického originálu International Accounting Standards. HZ Praha, spol. s r. o. II. vydání. Praha 2003. 1. svazek. ISBN 80-238-7854-9
2. PRUDKÝ P., LOŠŤÁK M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 7. aktualizované vydání. Anag, spol. s r. o. Olomouc 2004. ISBN 80-7263-215-9
3. SEDLÁČEK, JAROSLAV. *Základy finančního účetnictví*. 1. vydání. Vydavatelství MU, Brno-Kraví Hora 2001. ISBN 80-210-2615-4
4. MRKOSOVÁ, JITKA. *Účetnictví 2005, učebnice pro střední a vyšší odborné školy*. 1. vydání. Vydavatelství a nakladatelství CP Books, a. s., Brno 2005. ISBN 80-251-0513-X

## Legislativní předpisy:

5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
6. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
7. Zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb, o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů
9. Zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech

10. Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách
11. Příloha č.1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., Uspořádání a označování položek rozvahy (bilance)
12. Český účetní standard pro podnikatel č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Odborné články:

13. MLÁDEK, ROBERT. *Oceňování nehmotného majetku podle US GAAP a IFRS*. Časopis Účetnictví, červen 2006. Nakladatelství BILANCE, s. r. o.
14. MLÁDEK, ROBERT. *Oceňování nehmotného majetku podle US GAAP a IFRS – teoretické pozadí*. Časopis Účetnictví, červenec 2005. Nakladatelství BILANCE, s. r. o.
15. MLÁDEK, ROBERT. *Oceňování nehmotného majetku podle US GAAP a IFRS – výzkum a vývoj*. Časopis Účetnictví, srpen 2005. Nakladatelství BILANCE, s. r. o.
16. SEDLÁKOVÁ, IVA. *Nehmotný majetek z hlediska daně z příjmu*. Časopis Účetnictví, červen 2005. Nakladatelství BILANCE, s. r. o.
17. MLÁDEK, ROBERT. *Světové účetnictví – US GAAP*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Dostupné na <<http://www.us-gaap.cz>>
18. MLÁDEK, ROBERT. *Světové účetnictví – IFRS, US GAAP*. 3. aktualizované a přepracované vydání. 1. díl. Dostupné na <<http://www.us-gaap.cz>>
19. MLÁDEK, ROBERT. *Nehmotný majetek: nová pravidla podle US GAAP*. Dostupné na <<http://www.us-gaap.cz>>

20. MLÁDEK, ROBERT. *IFRS (IAS) versus US GAAP*. Dostupné na <<http://www.ifrs.cz>>
21. *IFRS a české účetní předpisy: podrobnosti a rozdíly*. Projekt společnosti PriceWaterhouseCooper realizovaný ve spolupráci s MF ČR, srpen 2004. Dostupný na <<http://www.pwc.com>>
22. *Nehmotný majetek: co do něj ještě patří?* Global Eye on IFRS - zpravodaj o mezinárodním účetním výkaznictví. Ernst & Young, říjen 2004. Dostupné na <<http://www.ey.com>>
23. Aplikace IAS společnostmi, které nejsou veřejně obchodovatelné, Česká republika – *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou*. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz>>

## SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Průběh lineárního odpisu.....	17
Tabulka č. 2: Položky, které by mohly splňovat kritéria pro nehmotný majetek.....	21
Tabulka č. 3: Výdaje na výzkum a vývoj firmy XY (v tis. Kč).....	36
Tabulka č. 4: Rozvaha firmy XY k 31.12. (v tis. Kč).....	36
Tabulka č. 5: Rozvaha k 31.12. (v tis. Kč) – IFRS.....	37
Tabulka č. 6: Rozvaha k 31.12. (v tis. Kč) – ČÚS.....	38
Tabulka č. 7: Rozvaha k 31.12. (v tis. Kč) – US GAAP.....	39
Tabulka č. 8: Srovnání změn zisku (v tis. Kč).....	40
Tabulka č. 9: Ukazatele rentability.....	40
Tabulka č. 10: Srovnání rozdílů mezi IFRS, US GAAP a ČÚS.....	42

## SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Průběh lineárního odpisu.....	11
Graf č. 2: Rentabilita aktiv.....	41
Graf č. 3: Rentabilita vlastního kapitálu.....	41

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Účtová osnova pro podnikatele

# Účtová osnova pro podnikatele

## Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 1 – Dlouhodobý nehmotný majetek
  - 010 – Dlouhodobý nehmotný majetek
  - 011 – Zařizovací výdaje
  - 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
  - 013 – Software
  - 014 – Ocenitelná práva
  - 018 – Drobný nehmotný investiční majetek
  - 019 – Ostatní nehmotný investiční majetek
- 2 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
  - 021 – Stavby
  - 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
  - 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
  - 026 – Základní stádo a tažná zvířata
  - 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- 3 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
  - 031 – Pozemky
  - 032 – Umělecká díla a sbírky
- 4 – Pořízení dlouhodobého majetku
  - 040 – Pořízení dlouhodobého majetku
  - 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
  - 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
  - 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 5 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
  - 050 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
  - 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
  - 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
  - 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 6 – Dlouhodobý finanční majetek
  - 061 – Podílové CP a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
  - 062 – Podílové CP a podíly v podnicích s podstatným vlivem
  - 063 – Realizovatelné cenné papíry a podíly
  - 065 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
  - 066 – Půjčky podnikům ve skupině
  - 067 – Ostatní půjčky
  - 069 – Ostatní dlouhodobý finanční majetek
- 7 – Oprávky k DNM
  - 070 – Oprávky k DNM
  - 071 – Oprávky ke zařizovacím výdajům
  - 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
  - 073 – Oprávky k softwaru
  - 074 – Oprávky k ocenitelným právům
  - 079 – Oprávky k ostatnímu DNM

- 08 – Oprávky k DHM
  - 081 – Oprávky ke stavbám
  - 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
  - 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
  - 086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
  - 089 – Oprávky k ostatnímu DHM
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku
  - 091 – Opravná položka k DNM
  - 092 – Opravná položka k DHM
  - 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
  - 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
  - 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám
  - 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
  - 097 – Opravná položka k nabytému majetku
  - 098 – Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

## Účtová třída 1 - Zásoby

- 11 – Materiál
  - 111 – Pořízení materiálu
  - 112 – Materiál na skladě
  - 119 – Materiál na cestě
- 12 – Zásoby vlastní výroby
  - 121 – Nedokončená výroba
  - 122 – Polotovary vlastní výroby
  - 123 – Výrobky
  - 124 – Zvířata
- 13 – Zboží
  - 131 – Pořízení zboží
  - 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
  - 139 – Zboží na cestě
- 19 – Opravné položky k zásobám
  - 191 – Opravná položka k materiálu
  - 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
  - 193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
  - 194 – Opravná položka k výrobkům
  - 195 – Opravná položka ke zvířatům
  - 196 – Opravná položka ke zboží

## Účtová třída 2 – Finanční účty

- 21 – Peníze
  - 210 – Peníze
  - 211 – Pokladna

- 213 – Ceniny
- 22 – Účty v bankách
  - 221 – Bankovní účty
- 23 – Běžné bankovní účty
  - 231 – Krátkodobé bankovní účty
  - 232 – Eskontní úvěry
- 24 – Jiné krátkodobé finanční výpomoci
  - 241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
  - 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobý finanční majetek
  - 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
  - 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní papíry
  - 253 – Dlužné cenné papíry k obchodování
  - 255 – Vlastní dluhopisy
  - 256 – Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
  - 257 – Ostatní realizovatelné cenné papíry
  - 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 – Převody mezi finančními účty
  - 261 – Peníze na cestě
- 29 – Opravné položky k finančnímu majetku
  - 291 – Opravná položka k majetkovým papírům cenným

## Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky
  - 311 – Odběratelé
  - 312 – Směnky k inkasu
  - 313 – Pohledávky za eskontované CP
  - 314 – Poskytnuté provozní zálohy
  - 315 – Ostatní pohledávky
- 32 – Závazky
  - 321 – Dodavatelé
  - 322 – Směnky k úhradě
  - 324 – Přijaté zálohy
  - 325 – Ostatní závazky
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
  - 331 – Zaměstnanci
  - 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
  - 335 – Pohledávky za zaměstnanci
  - 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 34 – Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň s přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace

- 5 – Pohledávky ke společníkům a sdružení
  - 351 – Pohledávky k podnikům ve skupině
  - 353 – Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
  - 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
  - 355 – Ostatní pohledávky za společníky
  - 358 – Pohledávky k účastníkům sdružení

- 6 – Závazky ke společníkům a sdružením
  - 361 – Závazky k podnikům ve skupině
  - 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
  - 365 – Ostatní závazky ke společníkům
  - 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti.
  - 367 – Závazky z upsaných nespacených CP a vkladů
  - 368 – Závazky k účastníkům sdružení

- 7 – Jiné pohledávky a závazky
  - 371 – Pohledávky z prodeje podniku
  - 372 – Závazky z koupě podniku
  - 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
  - 374 – Pohledávky z pronájmu
  - 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
  - 376 – Nakoupené opce
  - 377 – Prodané opce
  - 378 – Jiné pohledávky
  - 379 – Jiné závazky

- 8 – Přechnodné účty aktiv a pasiv
  - 381 – Náklady příštích období
  - 382 – Komplexní náklady příštích období
  - 383 – Výdaje příštích období
  - 384 – Výnosy příštích období
  - 385 – Příjmy příštích období
  - 386 – Kursové rozdíly aktivní
  - 387 – Kursové rozdíly pasivní
  - 388 – Dohadné účty aktivní
  - 389 – Dohadné účty pasivní

- 9 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní

- zúčtování
  - 391 – Opravná položka k pohledávkám
  - 395 – Vnitřní zúčtování
  - 398 – Spojovací účet při sdružení

## Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 1 – Základní kapitál a kapitálové fondy
  - 411 – Základní kapitál
  - 412 – Emisní ážio
  - 413 – Ostatní kapitálové fondy
  - 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
  - 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku
  - 419 – Změny základního kapitálu

- 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
  - 421 – Zákonný rezervní fond
  - 422 – Nedělitelný fond
  - 423 – Statutární fondy
  - 427 – Ostatní fondy
  - 428 – Nerozdělený zisk z minulých let
  - 429 – Neuhrazená ztráta minulých let

- 43 – Výsledek hospodaření
  - 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

- 45 – Rezervy
  - 451 – Rezervy zákonné
  - 459 – Ostatní rezervy

- 46 – Bankovní úvěry
  - 461 – Bankovní úvěry

- 47 – Dlouhodobé závazky
  - 471 – Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
  - 473 – Emitované dluhopisy
  - 474 – Závazky z pronájmu
  - 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
  - 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
  - 479 – Ostatní dlouhodobé závazky

- 49 – Individuální podnikatel
  - 491 – Účet individuálního podnikatele

## Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
  - 500 – Spotřebované nákupy
  - 501 – Spotřeba materiálu
  - 502 – Spotřeba energie
  - 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
  - 504 – Prodané zboží

- 51 – Služby
  - 510 – Služby
  - 511 – Opravy a udržování
  - 512 – Cestovné
  - 513 – Náklady na reprezentaci
  - 518 – Ostatní služby

- 52 – Osobní náklady
  - 520 – Osobní náklady
  - 521 – Mzdové náklady
  - 522 – Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
  - 523 – Odměny členům orgánů společnosti a družstva
  - 524 – Zákonné sociální pojištění
  - 525 – Ostatní sociální pojištění
  - 526 – Sociální náklady individuálního podnikatele
  - 527 – Zákonné sociální náklady
  - 528 – Ostatní sociální náklady

- 53 – Daně a poplatky
  - 530 – Daně a poplatky
  - 531 – Daň silniční
  - 532 – Daň z nemovitostí
  - 538 – Ostatní daně a poplatky

- 54 – Jiné provozní náklady

- 540 – Jiné provozní náklady
- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- 542 – Prodaný materiál
- 543 – Dary
- 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 – Ostatní pokuty a penále
- 546 – Odpis pohledávky
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody

- 55 – Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů
  - 551 – Odpisy DNM a DHM
  - 552 – Tvorba zákonných rezerv
  - 554 – Tvorba ostatních rezerv
  - 555 – Zúčtování komplexních nákladů příštích období
  - 557 – Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
  - 558 – Tvorba zákonných opravných položek
  - 559 – Tvorba opravných položek

- 56 – Finanční náklady
  - 560 – Finanční náklady
  - 561 – Prodané cenné papíry a podíly
  - 562 – Úroky
  - 563 – Kurzové rozdíly
  - 564 – Náklady z přecenění majetkových CP
  - 566 – Náklady z finančního majetku
  - 567 – Náklady z derivátových operací
  - 568 – Ostatní finanční náklady
  - 569 – Manka a škody na finančním majetku

- 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů
  - 574 – Tvorba rezerv
  - 579 – Tvorba opravných položek

- 58 – Mimořádné náklady
  - 580 – Mimořádné náklady
  - 581 – Náklady na změnu metody
  - 582 – Škody
  - 584 – Tvorba rezerv
  - 588 – Ostatní mimořádné náklady
  - 589 – Tvorba opravných položek

- 59 – Daně z příjmů a převodové účty
  - 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
  - 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
  - 593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná
  - 594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
  - 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
  - 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
  - 597 – Převod provozních nákladů
  - 598 – Převod finančních nákladů

## Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a za zboží
  - 600 – Tržby za vlastní výkony a zboží
  - 601 – Tržby za vlastní výrobky
  - 602 – Tržby z prodeje služeb
  - 604 – Tržby za zboží

- 1 – Změny stavu vnitropodnikových zásob
  - 610 – Změna stavu vnitropodnikových zásob
  - 611 – Změna stavu zásob nedokončené výroby
  - 612 – Změna stavu polotovarů
  - 613 – Změna stavu výrobků
  - 614 – Změna stavu zvířat
  
- 2 – Aktivace
  - 620 – Aktivace
  - 621 – Aktivace materiálu a zboží
  - 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb
  - 623 – Aktivace DNM
  - 624 – Aktivace DHM
  
- 4 – Jiné provozní výnosy
  - 640 – Jiné provozní výnosy
  - 641 – Tržby z prodeje DNM a DHM
  - 642 – Tržby z prodeje materiálu
  - 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
  - 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
  - 648 – Jiné provozní výnosy
  
- 5 – Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů
  - 652 – Zúčtování zákonných rezerv
  - 654 – Zúčtování ostatních rezerv
  - 655 – Zúčtování komplexních nákladů příštích období
  - 657 – Zúčtování oprávků k opravné položce k nabytému majetku
  - 658 – Zúčtování zákonných opravných položek
  - 659 – Zúčtování opravných položek
  
- 6 – Finanční výnosy
  - 660 – Finanční výnosy
  - 661 – Tržby z prodeje CP a podílů
  - 662 – Úroky
  - 663 – Kurzové rozdíly
  - 664 – Výnosy z přecenění majetkových CP
  - 665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
  - 666 – Výnosy z finančního majetku
  - 667 – Výnosy z derivátových operací
  - 668 – Ostatní finanční výnosy
  
- 7 – Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů
  - 674 – Zúčtování rezerv
  - 679 – Zúčtování opravných položek
  
- 8 – Mimořádné výnosy
  - 680 – Mimořádné výnosy
  - 681 – Výnosy ze změny metody
  - 684 – Zúčtování rezerv
  - 688 – Ostatní mimořádné výnosy
  - 689 – Zúčtování opravných položek
  
- 9 – Převodové účty
  - 697 – Převod provozních výnosů
  - 698 – Převod finančních výnosů

## **Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty**

- 0 – Účty rozvahové
  - 701 – Počáteční účet rozvahový

702 – Konečný účet rozvahový

- 71 – Účet zisků a ztrát
  - 710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

## **Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví**