

## AKTIVA A JEJICH STRUKTURA, OCEŇOVÁNÍ

### 5.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

podstata, charakteristika, oceňování, postupy účtování, vykazování v rozvaze, odlišnosti vůči mezinárodní regulaci dle IAS/IFRS

#### **Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku**

Jedná se o takový majetek, který v podstatě nelze uchopit, tzn. například práva průmyslového vlastnictví, projekty, programové vybavení a ocenitelná práva v ocenění stanoveném účetní jednotkou a dobou použitelnosti delší než jeden rok. V případě položky goodwill není rozhodující její ocenění, protože vyplyne z provedené obchodní transakce.

Bez ohledu na výši ocenění patří do dlouhodobého nehmotného majetku (kromě goodwill) povolenky na emise skleníkových plynů a v určitém případě dále preferenční limity zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv.

Cenový limit nehmotného majetku si od roku 2003 určuje účetní jednotka sama.

#### **Druhy dlouhodobého nehmotného majetku**

##### **Zřizovací výdaje**

výdaje spojené se zřízením, resp. založením nového podniku, společnosti, firmy. Jedná se např. o soudní a notářské poplatky aj. úřední výlohy, náklady na pracovní

cesty, mzdy, odměny za poradenské služby a nájemné v době předcházející otevření účetních knih v účetnictví. Za zřizovací výdaje nelze považovat výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku, zásob nebo výdaje na reprezentaci či související s přeměnou společnosti.

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

Výsledky úspěšně dokončených, tj. využitelných prací, např. technologické postupy, projekty, receptury, pokud nejsou předmětem autorských, průmyslových aj. ocenitelných práv. Musejí být nakoupeny samostatně (nejsou součástí dodávky dlouhodobého majetku a jeho ocenění) nebo musejí být vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje.

### **Software**

Účtuje se o něm, pokud splňuje časový a finanční limit; vždy musí být splněn předpoklad že software je nakoupen samostatně nebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním.

### **Povolenky na emise a preferenční limity**

Povolenka je majetkovou hodnotou, která odpovídá právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce ekvivalent tuny oxidu uhličitého nebo množství jiného skleníkového plynu.

Přidělené povolenky a preferenční limity se oceňují reprodukční pořizovací cenou, nakoupené pořizovací cenou. Povolenky se neodepisují.

## **Goodwill**

Goodwill může být kladný nebo záporný rozdíl vzniklý při koupi podniku nebo jeho části, přijetí podniku nebo jeho části na vklad či při vybraných formách přeměn společností.

Goodwill se vyčíslí jako rozdíl mezi cenou stanovenou na základě znaleckého ocenění a souhrnem individuálně přeceněných složek koupeného či vloženého podniku. Vykazuje se jako složka dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na jeho výši. Postupné snižování jeho hodnoty se provádí pomocí odpisů (60 měsíců).

## **Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek**

V kompetenci účetní jednotky je, aby si pro jakýkoliv druh DNM vytvořila samostatný syntetický účet (zvlášť když se jedná o podstatnou složku majetku). O náplni účtu rozhoduje účetní jednotka sama.

## **Technické zhodnocení**

Cena je vyšší než 40000 Kč a technické zhodnocení představuje zlepšení parametrů původního nehmotného majetku.

## **Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku**

**Ocenění pořizovací cenou** – u majetku úplatně pořízeného (součástí ceny jsou taktéž náklady s pořízením související – např. poradenské služby,

zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové řešerše...)

**Ocenění reprodukční pořizovací cenou** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje – DNM získaný darováním, nově zjištěný a dosud nezachycený v účetnictví, vklad DNM za předpokladu, že se tento vklad dle společenské smlouvy neoceňuje jinak.

**Vlastními náklady** – DNM vytvořený vlastní činností. Jedná se o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se k výrobě nebo jiné činnosti vztahují.

Postupy účtování dlouhodobého nehmotného majetku

## **1. pořízení DNM**

nákup 041/321,221,211...

pořízení vlastní činností 041/62x aktivace

bezúplatné nabytí 041/413

vklad od jiné osoby 0xx/353

## **2. uvedení do užívání**

01x/041 (patří sem pořizovací cena aktiva + vedlejší pořizovací náklady)

## **3. odpisování dlouhodobého majetku**

Odpisy jsou nástrojem, jímž se vyjadřuje trvalé snížení hodnoty určitého druhu dlouhodobého majetku. Toto

snížení se přenáší do nákladů výkonů. Odpisy tedy obecně představují peněžní vyjádření opotřebením dlouhodobého majetku za určité časové období.

## **Metody odepisování**

### **Odpisy podle výkonu**

Vycházejí z předem stanovené výše výkonů (např. u dopravních prostředků z celkového počtu předpokládaných ujetých kilometrů za dobu životnosti auta. V jednotlivých účetních obdobích se vypočítávají odpisy tak, že skutečný počet ujetých kilometrů se násobí podílem pořizovací ceny na předpokládaný počet kilometrů. Výše odpisů je proměnlivá v závislosti na počtu skutečně ujetých kilometrů.

### **Odpisy podle doby upotřebitelnosti**

Účetní jednotka si určí předpokládanou dobu odpisování v letech, která závisí na době používání (době upotřebitelnosti), dále si stanoví odpisovou sazbu. Odpisová sazba vyjadřuje v procentech roční objem opotřebením dlouhodobého majetku.

### **Ve vztahu k času mohou být odpisy:**

**Lineární** – odpisuje-li se každé vymezené účetní období stejné procento z hodnoty odpisovaného dlouhodobého majetku;

**Degresivní** – rychlejší odepisování, na počátku se stanoví vyšší odpisy, postupně se snižuje procento odpisování;

**Progresivní** – pomalejší odepisování, na počátku doby odepisování se stanoví nižší odpisy, postupně se zvyšuje procento odepisování

**Nepřavidelné** – vyplývají z ekonomických vlivů, záměru a skutečného používání dlouhodobého majetku.

Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama; pro účely zjištění daňového základu jsou zákonem o dani z příjmů direktivně stanoveny způsoby odepisování dlouhodobého majetku, doby odepisování a zařazení do tříd => takové odpisy jsou pak daňově účinné.

### **Účtování odpisů**

Majetek se odpisuje dle platné koncepce nepřímou metodou, pomocí oprávek k majetku, na základě odpisového plánu, která má účetní jednotka povinnost archivovat po dobu pěti let počínajících koncem účetního období, kterého se týká:

účetní odpis 551/07x

tímto způsobem zůstane na účtech skupiny 01 majetek v pořizovací, brutto ceně a jeho korekce bude na účtech skupiny 07.

### **Omezení odepisování dlouhodobého nehmotného majetku:**

**a) zřizovací výdaje** – účetní jednotka je odepíše nejpozději do pěti let od vzniku společnosti (zápis do OR); dokud nejsou zřizovací výdaje odepsány, má účetní jednotka zakázáno vyplácet podíly na zisku.

**b) goodwill** – účetní jednotka je povinna ho odepsat rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů/výnosů.

#### **4. Vyřazování dlouhodobého nehmotného majetku**

vyřazení dlouhodobého majetku lze rozdělit na dvě fáze:

a) úbytek na majetkovém účtu 07x/01x

b) doúčtování zůstatkové ceny 55x/07x

#### **důvody vyřazení dlouhodobého majetku:**

prodej;

likvidace;

bezúplatný převod (darování);

v důsledku škody nebo manka;

přeřazením z podnikání do osobního užívání;

vklad do jiné obchodní společnosti či družstva;

#### **5. Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku**

Součástí inventarizace je posouzení ocenění majetku, které je použito v účetnictví ve vztahu k jeho možné prodejní ceně. Jestliže se při inventarizaci zjistí, že tržní hodnota majetku se pohybuje níže než cena, za kterou je majetek veden v účetnictví, a tento rozdíl je dočasný, je vzhledem k zásadě opatrnosti vhodné vytvořit opravnou položku. Tato opravná položka sníží ocenění majetku v účetnictví a zároveň zvýší náklady účetní jednotky.

#### **Účtování o opravných položkách**

a) tvorba opravné položky 559;579;589/091

b) snížení, zrušení opravné položky 091/559;579;589

### **Trvalé snížení hodnoty majetku**

Provádí se prostřednictvím nákladů – provede se mimořádný odpis a upraví se odpisový plán účetní jednotky.

### **Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v rozvaze.**

**Pořizovací (brutto) cena** – aktiva, účtová skupina 01

**Oprávký (kumulované odpisy)** – aktiva, účtová skupina 07 (záporná hodnota)

**Opravné položky** – v případě přechodného snížení hodnoty majetku – aktiva, účtová skupina 09

**Výkaz rozvaha – netto hodnota** = pořizovací cena upravená o oprávký

### **Odlišnosti vůči mezinárodní regulaci dle IAS/IFRS**

Nehmotná aktiva upravuje mezinárodní účetní standard IAS 38

**Definice nehmotného aktiva dle IAS 38** – nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy, držené pro:

- využití ve výrobě
- dodávku zboží nebo služeb
- pronájmy ostatním
- administrativní účely

**Identifikovatelnost nehmotného aktiva** – identifikovatelná aktiva jsou taková aktiva, která může podnik např. samostatně prodat nebo pronajmout, aniž by zároveň prodával nebo pronajímal další aktiva podniku.

Základní rozdíl ve vykazování dlouhodobého nehmotného majetku dle ČÚS a nehmotných aktiv dle IAS je v:

- a) oceňování
- b) přeceňování na reálnou hodnotu

### **Oceňování nehmotných aktiv dle IAS 38**

#### **a) externě pořízená nehmotná aktiva**

**Pořizovací cena** - do pořizovací ceny patří kupní cena + dovozní clo + nerefundovatelná daň. Pokud je aktivum zakoupeno na splátky, jsou tyto odložené splátky diskontovány a aktivum je oceněno současnou hodnotou, rozdíl mezi touto částkou a provedenými platbami je následně účtován jako finanční náklad v budoucích obdobích.

**Aktiva pořízená směnou** – ocenění reálnou hodnotou, event. zůstatkovou hodnotou poskytnutého aktiva (získaného ze směny)

**Aktiva pořízená formou státní dotace** – reálnou hodnotou nebo pořizovací cenou (v souladu s IAS 20 – vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory)

## **b) nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností**

**Účtování ve fázi výzkumu** – výdaje na výzkum by měly být vykazovány jako náklady v době, kdy jsou vynakládány. Důvodem je, že podnik během výzkumu nemůže nepochybně prokázat existenci nehmotného aktiva, které pravděpodobně v budoucnosti bude přinášet ekonomický zisk.

**Výzkumné činnosti** – např. činnosti zaměřené na získávání nových znalostí; vyhledávání, hodnocení a konečný výběr možností použití výzkumných výsledků nebo získaných poznatků; hledání alternativních materiálů, přístrojů, produktů, procesů...

Výdaje na nehmotné aktivum, které byly původně vykazovány jako náklady (tedy ve fázi výzkumu), nemohou být následně aktivovány.

**Účtování ve fázi vývoje** – nehmotné aktivum vytvořené vývojem může být uznáno jako aktivum za předpokladu že je podnik schopen dokončit vývoj nehmotného aktiva jak po stránce technické, tak po stránce finanční.

**Vývojové činnosti** – projektování, zhotovování a testování předvýrobních nebo zkušebních prototypů a modelů; projektování nástrojů, šablon a modelů na nových technologiích; projektování, výstavba a provozování zkušebního závodu...

**Implementace informačních systémů** – patří do aktiv částečně vytvořených vlastní činností, přesahují období

jednoho roku a kromě zaměstnanců dodavatelské firmy se na implementaci podílejí i vlastní zaměstnanci – náklady na mzdy, odpisy výpočetní techniky, cestovné apod. by měly být aktivovány do PC nehmotného aktiva (podmínka přiřaditelnosti k aktivu).

### **Přecenění nehmotných aktiv na reálnou hodnotu**

**Základní řešení (shodné s ČÚS)** – nehmotné aktivum se po počátečním zaúčtování oceňuje pořizovacími náklady minus oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

**Povolené alternativní řešení** – nehmotné aktivum se vykazuje v reálné hodnotě ke dni přecenění minus následné oprávky a ztráty ze snížení hodnoty za předpokladu, že reálnou hodnotu lze spolehlivě určit. Tato podmínka znamená, že reálná cena nehmotného aktiva může být spolehlivě určena jestliže existuje aktivní trh pro tento typ nehmotného aktiva. Zvýšení i snížení je účtováno přímo do vlastního kapitálu (fond z přecenění – 414).

### **Odpisování nehmotných aktiv**

Rozdíl v určení doby použitelnosti nehmotných aktiv – pokud se předpokládá, že vykazované nehmotné aktivum bude generovat ekonomický přínos po „nekonečnou“ dobu, podnik toto aktivum neodpisuje, ale každý rok je testuje na ztrátu ze snížení hodnoty podle standardu IAS 36 - snížení hodnoty aktiv.