

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

FAKULTA PROVOZNĚ EKONOMICKÁ

Katedra obchodu a financí

Provoz a ekonomika – kombinované studium



TEZE K BAKALÁŘSKÉ PRÁCI

Nehmotná aktiva v pojetí účetního systému ČR a IAS/IFRS

Autor: Petr Strnad

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

2007

Úvod

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

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

Cíl práce a metodický postup řešení

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

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

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

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

IAS 38, česká národní úprava a jejich rozdíly

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

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

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

Samostatnou kapitolou je oceňování. V české úpravě této problematiky se uvažuje oceňování v pořizovací ceně (historické ceně). Přecenění na fair value, tak jako je tomu v IAS 38, není

umožněno, protože to česká účetní legislativa neumožňuje. Umožněno není ani testování na snížení hodnoty. Česká legislativa povoluje pouze vytvoření tzv. opravné položky. Ovšem tou lze pořizovací hodnotu v průběhu užívání upravit pouze v rámci výkaznictví, kdy se taková opravná položka objeví ve sloupci korekce rozvahy. V účetnictví zůstane zachována původní historická cena a opravná položka je účtována odděleně. Pomocí opravné položky lze hodnotu nehmotného aktiva pouze snižovat. V žádném případě zvyšovat. Zvyšování hodnoty jakékoliv položky je v české národní úpravě zapovězeno.

Dalším samostatným problémem je doba použitelnosti. České národní předpisy nezahrnují možnost nestanovení doby použitelnosti. Při použití českých národní úpravy se vždy stanoví doba použitelnosti a po tu dobu se dané aktivum odpisuje. Není to ovšem upraveno účetní legislativou, ale tato problematika je obsažena v zákoně o dani z příjmů. Tento rozdíl může mít při přechodu na IAS/IFRS pro účetní jednotku značný dopad.

Značný je také rozdíl v rozsahu povinnosti zveřejňování informací. Objem zveřejňovaných informací a jejich struktura jsou naprosto nesrovnatelné. Účetní jednotky účtující podle IAS/IFRS mají jasně přesně vymezeny informace, které jsou povinny zveřejňovat. Jde velice o podrobné informace, které jsou členěny způsobem, který mimo jiné vypovídá o rizikosti jednotlivých položek nehmotných aktiv. Naproti tomu účetní jednotka účtující podle národní úpravy platné v ČR zveřejní v příloze k účetní závěrce pouze některá data týkající se široce vymezených skupin nehmotných aktiv.

Závěr

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

Použitá literatura

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