

SROVNATELNOST ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SESTAVENÝCH PODLE IFRS A IFRS PRO SME V OBLASTI NEHMOTNÝCH AKTIV

H. Bohušová, P. Svoboda

Došlo: 31. srpna 2010

Abstract

BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA, P.: *Comparability of financial statements prepared according to IFRS and IFRS for SMEs in the field of intangible assets*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 67–78

IFRS for SMEs were adopted in July 2009 as a result of efforts to harmonize financial reporting for SMEs. These standards are based on the same principles as full standards. The aim is, compared to full IFRS reporting of these businesses, to significantly simplify, mainly from the reason that the strict application of the principles of the full standards does not excessively financially and administratively burden smaller accounting entity. Field of identifying, recording and reporting of intangible assets except goodwill is an important field in which the methodology is substantially different. In the present paper there is documented on the example the impact of different methods for recording of internally generated intangible assets in the both systems into balance sheet and profit or loss and into the selected indicators of financial analysis. Definition of issues that may arise during the transition from the IFRS for SMEs to full IFRS and vice versa, in the context of drafting the opening balance sheet is another field to which the paper is dedicated.

IFRS, SME, intangible fixed assets, reporting, profitability

Malé a střední podniky tvoří podstatnou část společností působících v členských zemích Evropské unie. V současné době však neexistuje zcela jednotná definice malých a středních podniků. Lze se setkat s jejich různým vymezením v jednotlivých zemích a v návaznosti na různé účely. Ve většině pří-

padů jsou pro klasifikaci malých a středních podniků a jejich následné zařazení do skupiny středních, malých a mikropodniků používána následující kritéria: obrat, bilanční suma a počet zaměstnanců. V tabulce č. I jsou porovnány definice používané Světovou bankou a Evropskou komisí.

I: Členění společností do velikostních skupin dle Světové banky a Evropské komise

I: *Business entities classification by their size according to the World Bank and European Commission (EC)*

Podnik	Světová banka	EU ¹
Mikro	Méně než 10 zaměstnanců, obrat a bilanční suma nižší než 100 000 USD	Méně než 10 zaměstnanců, obrat a bilanční suma nižší než 2 mil. EUR
Malé	Méně než 50 zaměstnanců, obrat a bilanční suma nižší než 3 mil. USD	Méně než 50 zaměstnanců, obrat a bilanční suma nižší než 10 mil. EUR
Střední	Méně než 300 zaměstnanců, obrat a bilanční suma nižší než 15 mil. USD	Méně než 250 zaměstnanců, obrat nižší než 50 mil EUR bilanční suma nižší než 43 mil. EUR

Zdroj: Vlastní zpracování

1 Commission Recommendation 2003/361/EC

Podle statistik operovalo v roce 2005 v pěťadvaceti členských státech Evropské unie 23 milionů malých a středních společností (dále jen SME). Tyto společnosti představují 99,8 % všech společností působících v EU, představují 66% podíl na zaměstnanosti v soukromém sektoru (Eurostat). V České republice bylo v roce 2008 podle Nerudové, Bohušové, Svobody, Šírokého (2009) 1 035 521 aktivních subjektů typu SME.

V rámci Evropské unie nabývá problematika malého a středního podnikání v posledních letech na významu, formují se programy podpory, zejména v oblasti financování, poskytování informací či poradenských služeb². Přes uvedenou podporu se SME potýkají s překážkami, které brání jejich působení na jednotném evropském trhu. Jak vyplývá z průzkumu zpracovaného ENSR Enterprise Survey v roce 2003, jen malá část z celkového počtu malých a středních podniků v Evropské unii se podílí na podnikání na jednotném evropském trhu, rozhodně se jedná o podstatně menší podíl, než je tomu u velkých podniků.

Příčiny nízkého zapojení malých a středních společností do podnikání na jednotném trhu (přeshraničních aktivit) ve srovnání s velkými společnostmi způsobují především následující skutečnosti:

- odlišnosti právních předpisů jednotlivých členských zemí,
- neexistence jednotných účetních standardů pro SME,
- neexistence jednotné úpravy zdaňování SME, což generuje vyvolané náklady zdanění,
- omezená nabídka kapitálu a finančních zdrojů pramenící z nemožnosti přístupu na přeshraniční trhy,
- nedostatek podpory podnikání SME na jednotném trhu, a to jak ze strany členských států, tak ze strany EU,
- kulturní a jazykové rozdíly,
- nedostatek informací.³

Za stěžejní lze podle Nerudové, Bohušové (2006) považovat překážky, které vyplývají z nejednotné úpravy systémů účetnictví, týkající se SME v jednotlivých zemích a také překážky vyplývající z výrazných odlišností v daňových systémech jednotlivých zemí.

Prvním krokem, který byl učiněn směrem k odstranění překážek v podobě 27 odlišných systémů účetnictví pro SME, byla standardizace účetních pravidel pro SME. V roce 2004 byla IASB zahájena tvorba **účetních standardů pro malé a střední podniky**. Jejich tvorba byla motivována snahou, aby tyto standardy plně odpovídaly potřebám účetních jednotek a nadměrně je nezatěžovaly. Výsledkem pětiletého úsilí bylo vydání IFRS pro SME v čer-

venci 2009. Standard je určen malým a středním podnikům, které nejsou předmětem veřejného zájmu a vydávají účetní závěrku pro externí uživatele ke všeobecným účelům. Je však v kompetenci příslušných regulačních a legislativních orgánů jednotlivých států určit přesně, jaké účetní jednotky mají sestavovat svoje finanční výkazy v souladu s uvedeným standardem.

Je zřejmé, že vydání tohoto standardu znamená obrovský pokrok v oblasti odstraňování bariér pro podnikání malých a středních podniků na jednotném trhu. Pozitivně lze hodnotit i skutečnost, že metodické postupy pro rozpoznání, zachycování a vykazování se výrazně neliší od harmonizovaného systému účetního výkaznictví určeného pro veřejně obchodované společnosti v podobě plných IFRS.

MATERIÁL A METODY

Příspěvek je zaměřen na celosvětovou harmonizaci účetního výkaznictví podniků, které nemají povinnost sestavovat výkazy v souladu s plnými IFRS. Cílem tvorby standardů pro podniky, které nejsou předmětem veřejného zájmu (SME), bylo vytvořit jednotný soubor kvalitních, srozumitelných a právně vynutitelných účetních standardů, jež by naplňovaly potřeby uživatelů účetních závěrek SME. Standard účetního výkaznictví, určený pro SME, vychází z podobného koncepčního rámce jako IFRS, což umožňuje případný přechod na IFRS. Oproti plným IFRS má standard pro malé a střední podniky mnohá zjednodušení a odlišnosti:

1. některé oblasti, které jsou součástí plných IFRS, jsou v IFRS pro SME zcela vypuštěny,
2. v mnohých oblastech, kde je v plných IFRS možnost volby účetní politiky, není tato volba pro malé a střední podniky možná; standard obsahuje pouze jedno řešení,
3. požadavky na vykazování a oceňování jsou oproti plným IFRS zjednodušeny,
4. požadavků na zveřejňování v příloze je výrazně méně,
5. proces promítání budoucích změn do tohoto standardu je zjednodušen.

Vzhledem k charakteru účetních jednotek, které jsou obecně považovány za SME, IFRS pro SME některé oblasti, které jsou pokryty plnými IFRS, neupravuje. K těmto oblastem patří zejména problematika zisku na akcii, mezitímní účetní výkaznictví, vykazování podle segmentů a účtování aktiv držených k prodeji. Pokud by však malé a střední podniky chtěly tyto oblasti vykazovat, musejí zveřejnit způsob jejich výpočtu nebo určení. Tato koncepce se liší od původního návrhu standardu, ve kterém byl požadavek, aby podnik v těchto případech postupoval

2 Více European Commission Internalisation of SMEs, *Observatory of European SMEs*, 2003. No. 4, DG Enterprise Publications a European Commission *Modern SME Policy for Growth and Employment*. COM (2005) 551 final.

3 European Commission, *SMEs in Europe 2003, Observatory of European SMEs*. DG Enterprise Publications, No. 7, 2003, p. 26.

podle úpravy uvedené v plných IFRS. Z přijatého řešení tedy vyplývá, že malý nebo střední podnik nemusí postupovat podle plných IFRS a může si vytvořit vlastní metodiku pro vykazování těchto oblastí.

Zjednodušení uplatněná v IFRS pro SME se týkají především oblastí, ve kterých plné IFRS dávají možnost volby účetní politiky. IFRS pro SME poskytuje však pouze jediné možné řešení. Plné IFRS umožňují variantní řešení v následujících oblastech:

- finanční nástroje včetně realizovatelných finančních nástrojů (u finančních nástrojů držených do splatnosti existuje možnost oceňování ve fair value),
- státní dotace,
- poměrná konsolidace pro investice do společných podniků,
- pozemky, budovy a zařízení – lze použít model přecenění,
- nehmotná aktiva – lze použít model přecenění,
- investice do nemovitostí – oceňovací model je určen spíše okolnostmi než možností volby mezi modelem pořizovací ceny a fair value modelem.

Jsou však oblasti, ve kterých nejsou metodické postupy pro zachycování a vykazování podle IFRS pro SME kompatibilní s plnými IFRS. Hlavním důvodem pro existenci této skutečnosti je zejména požadavek kladený na IFRS pro SME, kterým je snížení nadměrné administrativní zátěže, které by aplikace plných IFRS těmto podnikům nesporně přinesla. Tyto rozdíly oproti plným IFRS se týkají především finančních nástrojů, goodwillu a ostatních nehmotných aktiv s neurčitelnou životností, investic do přidružených společností a společných podniků, výzkumu a vývoje, výpůjčních nákladů, pozemků, budov a zařízení a investic do nemovitostí, aktiv držených k prodeji a biologických aktiv. Příspěvek se podrobně věnuje rozdílům vznikajícím při použití systému finančního výkaznictví pro SME a plných IFRS v oblasti rozpoznání, zachycování a vykazování nehmotných aktiv s výjimkou goodwillu.

V teoretické rovině je metodika zpracování založena na komparaci postupů pro rozpoznání, zachycování a vykazování nehmotných aktiv (s výjimkou goodwillu) u podniků, které mají povinnost sestavovat svoje závěrky v souladu s plnými IFRS a podniky, které sestavují tyto výkazy v souladu s IFRS pro SME. Cílem komparace je analyzovat:

- rozdíly v podmínkách pro rozpoznání položek nehmotných aktiv dle IFRS a IFRS pro SME,
- dopad způsobu vykazování těchto položek na hodnoty vykázané v jednotlivých výkazech účetní závěrky,
- dopad způsobu vykazování těchto položek na finanční situaci podniku.

Nedílnou součástí příspěvku je praktická aplikace příslušných metodických postupů pro rozpoznání, zachycení a vykazování nehmotných aktiv při sestavení dvou nejvýznamnějších účetních výkazů – výkazu o finanční pozici a výsledovky. Dále je prove-

dena jejich komparace, včetně vyhodnocení vybraných ukazatelů finanční analýzy.

Pro naplnění vytyčených dílčích cílů byly využity následující metodické postupy:

- základním předpokladem pro provedení komparace je deskripce postupů pro rozpoznání, zachycování a vykazování vybraných položek nehmotného majetku uplatňovaných v plných IFRS a IFRS pro SME. Předmětem příspěvku jsou především oblasti výzkumu a vývoje, kde se metodické postupy nejvýrazněji odlišují,
- následujícími kroky jsou provedení forenzní komparace se zaměřením na významné rozdíly v oblasti rozpoznání, zachycování a vykazování nehmotných aktiv,
- v další části příspěvku byly použity postupy vedoucí k vyhodnocení vlivu těchto rozdílů na hodnotu vykázaných rozvahových položek a položek výsledovky a na hodnoty vybraných ukazatelů finanční analýzy. Předmětem zájmu byly zejména rozdíly v hodnotách ukazatelů používaných pro hodnocení finanční situace a finanční výkonnosti podniku (dle Šůvové, 1999), především ukazatelů vertikální analýzy majetkové a kapitálové struktury a vybraných poměrových ukazatelů rentability. Na základě provedených analýz byly výsledky syntetizovány do podoby návrhů a doporučení pro účetní jednotky, které čelí potřebě přechodu z plných IFRS na IFRS pro SME či naopak,
- pro vytvoření návrhu metodického postupu transformace položek nehmotného majetku vykazovaného v souladu s IFRS pro SME pro přechod na plné IFRS (v případě vstupu podniku na kapitálový trh a v případě opačné situace, tedy odchodu podniku z kapitálového trhu a s tím souvisejícího přechodu na IFRS pro SME) byly použity metody indukce a dedukce.

TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Postavení nehmotných aktiv v majetkové struktuře účetních jednotek

Nehmotná aktiva představují vědecké nebo technické poznatky, navrhování nových postupů nebo systémů, licence, duševní vlastnictví, znalost trhu, obchodní značky. Konkrétními příklady uvedených položek mohou být počítačové programy, patenty, autorská práva, dovozní kvóty, koncese, marketingová práva a podobně. Jejich význam v podnikání podle Svačiny (2010) roste, a to zejména vlivem růstu intenzity hospodářské soutěže. Dle tohoto autora je však skutečností, že vlivem uplatňování zásady opatrnosti ve finančním výkaznictví jsou nehmotná aktiva, zvláště nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, vykazována minimálně. Zlepšení uvedené situace přinášejí systémy US GAAP a IFRS, zejména po roce 2000, kdy dochází k vyššímu vykazování nehmotných aktiv v bilancích veřejně obchodovatelných podniků. I přes tuto skutečnost je podíl vykázaných nehmotných aktiv na celkové

II: Vývoj struktury fixních aktiv podnikatelských subjektů v České republice

II: Fixed assets structure history in the Czech business entities

Ukazatel	1997	2000	2003	2006
hmotná aktiva/fixní aktiva	87,83	87,61	87,85	80,62
nehmotná aktiva/fixní aktiva	1,58	1,35	1,57	1,78
finanční aktiva/fixní aktiva	10,59	11,04	10,55	17,60
nehmotná aktiva/hmotná aktiva	1,80	1,54	1,78	2,20

Zdroj: Sedláček (2009)

hodnotě fixních aktiv poměrně nízký. Tuto skutečnost v České republice dokládá i tabulka č. II.

Nehmotná aktiva, a to zejména nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností, však hrají významnou úlohu pro rozvoj podniku, neboť právě znalosti, technické poznatky nebo jiné nehmotné složky majetku rozhodují o úspěšnosti společnosti na trhu a zároveň zvyšují tržní hodnotu obchodovatelné společnosti.

Nehmotná aktiva dle plných IFRS IAS

V rámci IAS/IFRS je problematika nehmotných aktiv upravena IAS 38 – Nehmotná aktiva. Nehmotné aktivum je v IAS 38 definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy, držené pro:

- využití ve výrobě,
- dodávku zboží nebo služeb,
- pronájem ostatním,
- administrativní účely

a které je zároveň ovládané účetní jednotkou a u něhož lze předpokládat, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch. Podmínky pro rozpoznání a vykazání nehmotných aktiv v rozvaze jsou v IAS 38 definovány podrobně a poměrně přísně (především podmínka, že aktivum přinese podniku v budoucnu ekonomický prospěch). Proto ne všechny majetek nehmotné povahy splňuje tato kritéria a z tohoto důvodu nemůže být vykázán v rozvaze. Pro účely vykazání položky nehmotného majetku musejí být tato aktiva identifikovatelná, aby byla jednoznačně odlišitelná od goodwillu, který vzniká podnikovou kombinací. Nehmotné aktivum splňuje kritérium identifikovatelnosti, pokud:

- je oddělitelné od účetní jednotky (lze je prodat, převést),
- vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv – bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

Standard požaduje v souladu s Koncepčním rámcem IFRS, aby účetní jednotka, která vykazuje nehmotné aktivum, je vykázala pouze za předpokladu, že má nad aktivem kontrolu, tedy má přístup k budoucím ekonomickým užitkům z něho plynoucím, a má schopnost zamezit k přístupu k těmto užitkům třetím stranám (např. prostřednictvím autorských práv, patentů, licencí). Za budoucí užitky z nehmotného aktiva jsou považovány výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úspory nákladů nebo jiné

užitky plynoucí z využívání těchto aktiv. Tyto budoucí užitky musejí být spolehlivě ocenitelné.

Z uvedené definice vyplývá, že pojem nehmotná aktiva je velice široký. Nehmotná aktiva jsou výsledkem výzkumu, vývoje a zavádění nových postupů, ale také výsledkem běžných činností či skutečností. Jedná se o například o programy, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, dovozní kvóty, koncese, obchodní značky, marketingová práva apod.

V některých případech může být nehmotné aktivum součástí hmotných aktiv (operační systém počítače, software pro řídicí linku). V takových případech je nutné posoudit, zda je významnější složka hmotná či nehmotná.

Nehmotné aktivum by mělo být vykázáno pouze tehdy, když:

- vyhovuje definici nehmotného aktiva (identifikovatelnost a kontrola aktiva) a
- lze je spolehlivě ocenit.

Při pořízení se samostatně pořízená nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou, která je tvořena nákupní cenou aktiv, včetně dovozního cla a nevratných daní, všemi náklady přímo přiřaditelnými (mzdy, platy zaměstnanců vynaložené v souvislosti s uvedením aktiva do užívání, honorář pro odborníky, kteří uvádějí aktivum do užívání, náklady na odzkoušení správné funkce aktiva), které byly vynaloženy do okamžiku uvedení aktiva do provozuschopného stavu a v návaznosti na novelu IAS 23 i úroky spojenými s pořízením nehmotného aktiva. V případě, že platba za nehmotné aktivum je odložena, je nákupní cenou současná hodnota platby budoucí, rozdíl mezi touto cenou a celkovými platbami představuje úrok.

Pokud došlo k nabytí nehmotných aktiv v důsledku podnikové kombinace, jsou nehmotná aktiva oceněna v reálné hodnotě k datu akvizice. Při koupi podniku nabyvatel uzná a vykáže i taková nehmotná aktiva, která původní podnik ve své závěrce nevykazoval, pokud splňují podmínky rozpoznání nehmotných aktiv. Jedná se o:

- možnost spolehlivého určení reálné hodnoty, existuje-li trh s daným aktivem,
- spolehlivý odhad reálné hodnoty provedený na základě minulých transakcí týkajících se obdobných aktiv nebo na základě diskontování budoucích příjmů (otázka jistoty kontroly nad aktivem),
- možnost určení doby použitelnosti nabývaného aktiva.

Novým aktivem může být např. obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum či vývoj. Nedokončený výzkum nebo vývoj uzná nabyvatel jako nehmotné aktivum pouze za podmínky, že splňuje definici aktiva a je identifikovatelné. Cílem je rozpoznat všechna identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu.

Pokud účetní jednotka nabyla projekt probíhajícího výzkumu a vývoje (samostatně nebo v podnikové kombinaci), je tento projekt zachycen jako nehmotné aktivum. Pokud jsou v souvislosti s tímto projektem vynakládány další ekonomické zdroje, jsou zachyceny jako:

- výdaje spojené s výzkumem – jako náklady období,
- výdaje spojené s vývojem – jako náklad období, pokud nesplňují podmínku pro vykázání jako nehmotného aktiva,
- zvýšení účetní hodnoty nabytého projektu, pokud tyto výdaje splňují kritéria pro vykázání – jako nehmotné aktivum.

Je-li aktivum pořízeno prostřednictvím státní dotace (získáno zadarmo nebo za symbolickou cenu), postupuje účetní jednotka při zachycení tohoto aktiva v souladu s IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Jedná se například o letištní přistávací práva, licence pro vysílání, dovozní kvóty či emisní povolenky. Účetní jednotka může:

- prvotně uznat nehmotné aktivum i státní dotaci v reálné hodnotě (pokud lze určit reálnou hodnotu aktiva), nebo
- prvotně uznat nehmotné aktivum v nominální hodnotě zvýšené o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho využití.

Nehmotný majetek pořízený vlastní činností

Standard se podrobně věnuje rozpoznání nehmotného aktiva pořízeného vlastní činností i jeho ocenění. V praxi může být poměrně obtížné určit, zda nehmotné aktivum splňuje veškerá kritéria pro jeho uznání a vykázání, tedy zda nehmotné aktivum je:

- identifikovatelné a vytváří očekávané budoucí ekonomické užitky,
- spolehlivě ocenitelné, tedy lze spolehlivě určit náklady na pořízení.

Proto musejí nehmotná aktiva pořízená vlastní činností splňovat vedle výše uvedených obecných podmínek i další požadavky pro své uznání a vykázání. Pro tyto účely nejprve účetní jednotka klasifikuje, zda jsou tato aktiva ve fázi výzkumu anebo ve fázi vývoje.

Ve fázi výzkumu není výsledek výzkumu uznán jako samostatné aktivum – náklady na výzkum ovlivní výsledek hospodaření v období, ve kterém byly vynaloženy. Jedná se činnosti směřující k získání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání, hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků apod., včetně vyhodnocení výsledných variant.

Fáze vývoje nastává v okamžiku, kdy je prokazatelné, že výzkumná činnost bude s úspěchem dokončena a v budoucnu bude přinášet užitek. V tuto chvíli je aktivum rozpoznáno, vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady, které byly vynaloženy od okamžiku, kdy vstoupilo do fáze vývoje. Pro identifikaci fáze vývoje je nutné předpokládat budoucí dokončení (technická proveditelnost, záměr dokončit vývoj a výsledek využít či prodat) a je nutno prokázat způsob, jakým bude toto aktivum generovat budoucí ekonomické užitky a také garantovat dostupnost zdrojů pro dokončení a jistotu budoucího efektu (schopnost využít či prodat, průkaznost efektů, spolehlivé ocenění nákladů na získání aktiva).

Za pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností standard považuje výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria pro jeho uznání. Do těchto nákladů nelze zahrnout náklady, které byly dříve zachyceny jako náklady období (nelze je aktivovat). Náklady na pořízení nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností představují všechny přímo přiřaditelné náklady pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz. Tyto náklady mohou zahrnovat:

- materiálové náklady a náklady na služby, které vznikly v souvislosti s vytvářením nehmotného aktiva,
- mzdové a jiné náklady vynaložené v souvislosti s vytvářením nehmotného aktiva, které jsou definovány v souladu s IAS 19 – Zaměstnanecké požitky,
- poplatky za registraci zákonného práva,
- odpisy,
- úroky zachycené v souladu s IAS 23 Výpůjční náklady.

Za náklady na pořízení nehmotného aktiva nelze považovat:

- všeobecné režijní náklady,
- neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty,
- výdaje na zaškolení zaměstnanců v souvislosti s používáním aktiva.

Standard výslovně zakazuje zpětnou aktivaci nákladů vynaložených v souvislosti s položkou nehmotných aktiv zachycených do nákladů období do jejich ocenění.

Náklady následně vynaložené s vykázaným aktivem jsou technickým zhodnocením, pokud zvýší užitek, který z aktiva plyne a jsou-li spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu. Podobně jako IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, umožňuje IAS 38 účetním jednotkám v průběhu držení nehmotného aktiva oceňovat tato aktiva pomocí modelu historických cen (pořizovacích nákladů) nebo použít model přeceňování. Zvolený model musí účetní jednotka použít vždy pro celou skupinu nehmotných aktiv. Za skupinu nehmotných aktiv standard považuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti účetní jednotky.

Nehmotná aktiva podle IFRS pro SME

V IFRS pro SME je nehmotnému majetku věnována sekce 18 – Nehmotná aktiva jiná než goodwill. Nehmotná aktiva jsou vymezena jako nepeněžní aktiva bez fyzické podstaty, která přinesou účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch a lze je spolehlivě ocenit. Nehmotná aktiva jsou v souladu s IFRS pro SME oceňována pořizovací cenou včetně vedlejších nákladů pořízení sníženou o případné poskytnuté slevy. Použití reálné hodnoty pro ocenění nehmotných aktiv je možné pouze pro nehmotná aktiva pořízená v rámci podnikové kombinace nebo nehmotná aktiva nabytá směnou.

Standard neumožňuje v průběhu životnosti tato aktiva přeceňovat na reálnou hodnotu. Významným rozdílem oproti plným IFRS je skutečnost, že IFRS pro SME nezná pojem nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti a pro případy, kdy nelze dobu použitelnosti aktiva určit, jim přiřazuje dobu použitelnosti 10 let.

Standard prikazuje veškeré náklady vynaložené v souvislosti s pořízením nehmotných aktiv ve vlastní režii zachycovat přímo jako náklad období. Pro zachycování a vykazování nákladů na výzkum a vývoj neexistuje jiná možnost než jejich zachycení jako nákladu období.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Základní rozdíly IFRS pro SME v oblasti nehmotných aktiv shrnuje tabulka č. III.

Z přehledu rozdílů lze odvodit, že vykázání nehmotného majetku podle plných IFRS a IFRS bude mít odlišný dopad do finančních výkazů účetní jednotky a následně i na hodnoty ukazatelů charakterizujících finanční situaci a výkonnost.

Dopad použitých metodických postupů pro vykazování nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností je demonstrován na následující situaci.

Účetní jednotka vyvíjí nový software. Náklady, které byly vynaloženy od okamžiku, kdy software

začal splňovat podmínky pro zařazení do nehmotného majetku, jsou následující:

- odpisy počítačů 15 peněžních jednotek (dále jen p.j.)
- mzdové náklady 25 p.j.
- ostatní osobní náklady 6 p.j.
- materiálové náklady 15 p.j.
- náklady na externí služby 14 p.j.

I. Účetní jednotka sestavuje svoje výkazy v souladu s plnými IFRS

Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností vykazuje účetní jednotka v souladu s IAS 38 Nehmotný majetek. Náklady na jeho pořízení aktivuje do jeho ocenění.

II. Účetní jednotka postupuje při vykazování v souladu s IFRS pro SME

Účetní jednotka postupuje v souladu s oddílem 18 – Nehmotná aktiva jiná než goodwill, a proto jsou veškeré náklady na tvorbu software ve vlastní režii vykázány jako náklad období.

V tab. VIII je provedena komparace dopadu použitých metodických postupů na vybrané ukazatele finanční analýzy.

Jak vyplývá z tab. IV–VIII, použitím odlišných metodických postupů pro zachycování a vykazování nákladů, které byly vynaloženy v souvislosti s pořizováním nehmotného majetku vlastní činností, dochází ke vzniku rozdílů ve finančních výkazech i v hodnotě ukazatelů finanční analýzy. Skutečnost, jak významný je vliv použitého metodického postupu na výše uvedené hodnoty, je závislá na dalších individuálních faktorech. Nejvýznamnějším je celková výše vynaložených nákladů na nehmotný majetek pořizovaný vlastní činností a velikost účetní jednotky měřená bilanční sumou. Pro účetní jednotky, které jsou povinny vykazovat v souladu s plnými IFRS, tak metodický postup pro vykazování nehmotného majetku vede k vykázání vyšší hodnoty bilanční sumy i vyššího výsledku hospo-

III: Rozdíly v oblasti vykazování nehmotných aktiv dle jednotlivých standardů

III: Differences in the intangible assets recording according to individual reporting standards

Rozdíl	Úprava dle plných IFRS	Úprava dle IFRS pro SME
oceňování	pořizovací cena nebo reálná hodnota	pořizovací cena (reálná hodnota pouze u nehmotných aktiv nabytých směnou nebo podnikovou kombinací)
nakládání s nehmotnými aktivy ve vlastní režii	aktivace do ocenění	nelze aktivovat, vykazují se pouze jako náklad období
náklady na výzkum a vývoj	Náklady na výzkum jsou zachyceny jako náklady období. Náklady na vývoj jsou aktivovány, a to od okamžiku, kdy jsou splněny stanovené podmínky.	jsou vykázány vždy jako náklad období
doba životnosti	rozdělení na aktiva s určitou dobou životnosti a aktiva s neurčitou dobou životnosti	všechna aktiva musí mít stanovenou určitou dobu životnosti
přezkoumání zbytkové hodnoty	pravidelné testování	předpokládá se vždy nulová zbytková hodnota

Zdroj: vlastní zpracování

IV: Výkaz o finanční pozici (rozvaha) v p.j.

IV: Statement of financial position (balance sheet) in m.u.

Aktiva (netto)	Konec období	Srovnávací období	Vlastní kapitál a závazky	Konec období	Srovnávací období
Dlouhodobá aktiva			Vlastní kapitál		
Pozemky, budovy a zařízení	5 312	4 800	Základní kapitál	3 200	3 200
Nehmotná aktiva	280	160	Ostatní rezervní fondy	320	320
Krátkodobá aktiva			Nerozdělené zisky minulých let + zisk období	1 254,4	611,2
Zásoby	96	240	Dlouhodobé závazky	800	960
Pohledávky	112	112	Krátkodobé závazky		
Peníze a peněžní ekvivalenty	49,6	0	Obchodní závazky	118,4	108,8
			Krátkodobá část dlouhodobých půjček	32	32
			Krátkodobé půjčky	54,4	80
			Daň ze zisku	70,4	
AKTIVA CELKEM	5 849,60	5 312,00	VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY CELKEM	5 849,60	5 312,00

Zdroj: Vlastní zpracování

V: Výsledovka v p.j.

V: Income statement in m.u.

Položka	Období
Výnosy – tržby	4 640
Spotřeba materiálu	1 235,2
Náklady na zaměstnance	2 000
Odpisy	608
Finanční náklady	81,984
Zisk před zdaněním	714,816
Daň ze zisku	71,456
Zisk za období	643,36

VI: Výkaz o finanční pozici (rozvaha) v p.j.

VI: Statement of financial position (balance sheet) in m.u.

Aktiva (netto)	Konec období	Srovnávací období	Pasiva	Konec období	Srovnávací období
Dlouhodobá aktiva			Vlastní kapitál		
Pozemky, budovy a zařízení	5 312	4 800	Základní kapitál	3 200	3 200
Nehmotná aktiva	160	160	Ostatní rezervní fondy	320	320
Krátkodobá aktiva			Nerozdělené zisky minulých let + zisk období	1 145,6	611,2
Zásoby	96	240	Dlouhodobé závazky	800	960
Pohledávky	112	112	Krátkodobé závazky		
Peníze a peněžní ekvivalenty	49,6	0	Obchodní závazky	118,4	108,8
			Krátkodobá část dlouhodobých půjček	32	32
			Krátkodobé půjčky	54,4	80
			Daň ze zisku	59,2	
AKTIVA CELKEM	5 729,60	5 312	VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY CELKEM	5 729,60	5 312

Zdroj: Vlastní zpracování

VII: Výsledovka v p.j.

VII: Income statement in m.u.

Položka	Období
Výnosy – tržby	4 640,00
Spotřeba materiálu	1 259,20
Náklady na zaměstnance	2 049,60
Odpisy	632,00
Nakupované služby	22,40
Finanční náklady	81,92
Zisk před zdaněním	595,20
Daň ze zisku	59,52
Zisk za období	534,40

Zdroj: Vlastní zpracování

VIII: Komparace dopadu použitého metodického postupu pro vykazování

VIII: The comparison of used reporting methodical approaches impacts

Ukazatel	IAS 38	IFRS pro SME
ROE (hospodářský výsledek po zdanění/vlastní kapitál)	643,36/4774 = 0,1346	534,40/4665,60 = 0,11
ROA (hospodářský výsledek po zdanění/aktiva)	643,36/5839,60 = 0,11	534,40/5729,60 = 0,09
ROS (hospodářský výsledek po zdanění/tržby)	643,36/4640 = 0,1386	534,40/4640 = 0,1152

Zdroj: Vlastní zpracování

daření a ukazatele finanční analýzy signalizují vyšší výkonnost podniku. Pro účetní jednotky, které vykazují v souladu s IFRS pro SME, by stejná situace při pořizování nehmotného majetku vlastní činností naopak znamenala nižší hodnotu bilanční sumy, způsobenou zachycením vynaložených nákladů jako nákladů běžného období, nižší úroveň hospodářského výsledku a z toho vyplývající vykazovanou nižší výkonnost podniku. Metodický postup uplatňovaný v IFRS pro SME na druhé straně vede k menší náročnosti na znalosti a schopnosti pracovníků v oblasti finančního výkaznictví. Z tohoto důvodu by komparace velikosti a výkonnosti účetních jednotek, které vykazují v plném systému IFRS a v systému IFRS pro SME, neměla dostatečnou vypovídací schopnost a každou účetní jednotku by bylo nutno posuzovat individuálně.

V ekonomické praxi nenastávají pouze situace, kdy účetní jednotky přecházejí z národního systému finančního výkaznictví na harmonizovaný systém IFRS či IFRS pro SME, ale mohou nastat i případy, kdy účetní jednotka, které nevyplyvala povinnost sestavovat svoje výkazy v souladu s plnými IFRS, musí přejít ze systému vykazování podle IFRS pro SME. Tato účetní jednotka stojí před úkolem transformovat rozvahu na počáteční rozvahu podle IFRS, a to k datu přechodu. Pro účetní jednotky, které vykazovaly v souladu s IFRS pro SME, tento přechod nebude znamenat vynaložení extrémního úsilí ve srovnání s přechodem z národních GAAP, neboť IFRS pro SME vycházejí z podobných principů. Transformace se bude týkat pouze

oblastí, kde se úprava vykazování v těchto systémech odlišuje.

Účetní jednotka postupuje v souladu s IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, který požaduje, aby účetní jednotka ve své počáteční rozvaze podle plných IFRS uznala všechna aktiva a závazky, jejichž uznání IFRS vyžadují. Konkrétní situace týkající se nehmotného majetku pořízeného vlastní činností, který byl v předchozím systému používaným účetní jednotkou (GAAP) nebo v systému IFRS pro SME zachycen jako náklad období, není v IFRS 1 samostatně ošetřena. Ze základní filozofie IFRS, která je dána Koncepčním rámcem, lze však vyvodit, že pokud toto aktivum splňuje kritéria pro jeho rozpoznání, je

nutné je vykázat. Rovněž v konečném znění IFRS 1 nebyla schválena výjimka, která by umožňovala vyloučit z počáteční rozvahy nehmotná aktiva, která nebyla uznána podle předchozích GAAP.

Je však skutečností, že řada nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností nesplňuje kritéria pro uznání podle IAS 38. Může se jednat o situace, kdy účetní jednotka neshromažďovala informace o pořizovacích nákladech a není možno je dodatečně spolehlivě ocenit. U takových aktiv není třeba konkrétního požadavku na jejich vyloučení, protože nesplňují jedno ze základních kritérií pro jejich rozpoznání. IAS 38 v odstavci 71 výslovně zakazuje náklady na položku nehmotného majetku, které byly v okamžiku jejich vynaložení zachyceny jako náklad, zpětně aktivovat do jeho ocenění. Toto pravidlo však ošetřuje situace týkající se účetních jednotek, které již v systému IFRS vykazují, nikoliv prvořivatelů. Tento postup je rovněž analogický s postupem vyžadovaným IFRS 3 – Podnikové kombinace, kde je požadováno v souladu s odstavcem 45 vykázat i nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností (projekt probíhajícího výzkumu a vývoje nabývaného podniku), pokud splňují definici aktiva a reálnou hodnotu lze spolehlivě určit.

Účetní jednotka tedy v případě přechodu z IFRS pro SME na plné IFRS (například při vstupu na finanční a kapitálový trh) ve své počáteční rozvaze vykáže i nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, který bude oceněn v souladu s odstavcem 44 IFRS 1 reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady.

Dalšími kroky, které je nutno provést v oblasti nehmotného majetku při přechodu na z IFRS pro SME na plné IFRS, je posouzení doby životnosti jednotlivých položek nehmotných aktiv, neboť IFRS pro SME nerozpoznává nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti a pro tato aktiva paušálně stanovuje dobu životnosti deset let. Dle IFRS totiž mohou být některá aktiva klasifikována jako položky s neurčitou dobou životnosti, které se neodpisují a pouze testují na snížení hodnoty, případně je posuzováno, zda se tato aktiva nestala aktivem s určitou dobou použitelnosti.

V opačném případě, tedy situaci, kdy účetní jednotka přechází z plných IFRS na IFRS pro SME, postupuje tento subjekt podle oddílu 35 – IFRS pro SME – Přechod na IFRS pro SME, a to bez ohledu na to, zda původním systémem vykazování byl národní GAAP anebo plné IFRS. Účetní jednotka však může ustanovení oddílu 35 a příslušných výjimek využít při přechodu pouze jednou. V oblasti nehmotného majetku bude účetní jednotka přecházející na IFRS pro SME stát pouze před jediným podstatným problémem, a to zahrnutím nehmotného majetku vytvořeného ve vlastní režii do bilance. Oddíl 35 IFRS pro SME tuto oblast nikterak neupravuje, proto účetní jednotka bude postupovat při rozpoznání a vykázání položek nehmotného majetku pouze v souladu s oddílem 18 – Nehmotná aktiva jiná než goodwill. Tento oddíl obsahuje tři základní kritéria pro identifikování nehmotného aktiva, a to:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky, které jsou přiřaditelné k aktivu, poplynou do účetní jednotky,
- pořizovací cenu nebo hodnotu aktiva lze spolehlivě určit,
- aktivum nevyplyvá z výdaje vzniklého v souvislosti s nehmotnou položkou ve vlastní režii.

Pokud nehmotný majetek nesplňuje některé z uvedených kritérií, nesmí jej účetní jednotka ve své zahajovací rozvaze vykázat. Třetí z uvedených kritérií bylo do finální verze zahrnuto až na základě výsledků testování návrhu v účetních jednotkách. Jeho interpretace však při přechodu na IFRS pro SME může působit problémy, neboť není zcela jednoznačná a nemusí vést u všech účetních jednotek k stejným závěrům. Mohou nastat situace, kdy účetní jednotka v počáteční rozvaze vyloučí nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii, pokud byla v souladu s předchozím používaným systémem aktivována, a provede odpovídající úpravy nerozděleného zisku. V jiných účetních jednotkách mohou uvedené kritérium aplikovat až po přechodu na systém vykazování dle IFRS pro SME a ponechat nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii aktivovaná v majetku. Ze základní filozofie standardu se lze přiklonit spíše k vyloučení nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností v počáteční rozvaze. Pro jednotný postup lze však doporučit, aby oddíl 35 IFRS pro SME byl v bodě 35.7 (b) doplněn o příklady po-

ložek, které nemohou být rozpoznány v souladu s IFRS pro SME.

Při přechodu účetní jednotky z plných IFRS na IFRS pro SME musí účetní jednotka dále překlasiifikovat nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti na nehmotná aktiva s dobou použitelnosti deset let a posoudit zbytkovou hodnotu u nehmotných aktiv, pro která existuje aktivní trh.

ZÁVĚR

Nehmotná aktiva představují jednu z hlavních kategorií, ve kterých se odlišují metodické postupy plných IFRS a IFRS pro SME. Přestože oba systémy vycházejí z obdobných principů, v systému IFRS pro SME je upřednostňována nižší administrativní náročnost, zatímco v systému plných IFRS je kladen hlavní důraz na poctivý a věrný obraz skutečnosti. Tyto odlišné priority jsou jasně patrné z použitých metodických postupů pro rozpoznání, zachycování a vykazování nehmotných aktiv.

Nehmotná aktiva představují položku, která dosud ve většině účetních jednotek nepředstavuje významný podíl na jejich bilanční sumě, avšak význam těchto aktiv neustále roste. Významnou je však tato položka zejména pro účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů obchodovatelných na finančních a kapitálových trzích. Právě u nich vykázání interně vytvořeného nehmotného majetku v podobě výsledků výzkumu a vývoje technického charakteru umožňujících zvýšení užitných vlastností výrobků firmy či snížení nákladů, zlepšení výrobového designu, označení výrobků, vztahů se zákazníky a podobně, vede ke zlepšení poměru mezi tržní a účetní hodnotou obchodované společnosti. Na druhé straně pro společnosti, které nejsou veřejně obchodovatelné, nepředstavuje položka interně vytvořeného nehmotného majetku natolik významnou informaci, aby přínosy z jejího získání mohly převýšit náklady. Od této filozofie jsou odvozeny metodické postupy pro rozpoznání, zachycení a vykázání nehmotných aktiv v systému plných IFRS a IFRS pro SME. Metodické postupy pro rozpoznání, zachycování a vykazování nehmotných aktiv lze tedy považovat za vhodné jak v systému plných IFRS, kde je kladen důraz na vykázání nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností, tak i v systému IFRS pro SME, kde vykázání položky nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností nepředstavuje pro skupiny uživatelů finančních výkazů SME klíčovou informaci.

Odlišné metodické postupy pro vykázání nehmotného majetku uplatňované v obou systémech mají za následek, že jejich finanční výkazy nejsou navzájem srovnatelné. Odlišnosti vznikají v důsledku odlišných kritérií pro rozpoznání a zachycování položek ve výši bilanční sumy i ve výši vykázaného zisku nebo ztráty, tímto jsou ovlivněny i hodnoty vybraných ukazatelů finanční analýzy.

SOUHRN

Příspěvek je zaměřen na problematiku rozpoznání, zachycování a vykazování nehmotného majetku s výjimkou goodwillu v účetních jednotkách, které sestavují své výkazy v souladu s plnými IFRS, resp. IFRS pro SME. Metodické postupy uplatňované ve zmíněných systémech se odlišují – některé oblasti řešené v plných IFRS IFRS pro SME vůbec nepokrývají, v jiných nepřipouštějí variantní řešení, v dalších oblastech se snaží problematiku oproti plným IFRS podstatně zjednodušit, zejména z důvodu, aby důsledné uplatňování principů z plných standardů nadměrně finančně a administrativně menší účetní jednotku nezatěžovalo. Jednou z oblastí, kde se metodické postupy pro rozpoznání, zachycení a vykazování odlišují, je problematika nehmotného majetku. Kromě nemožnosti používat v IFRS pro SME pro oceňování reálnou hodnotu a nemožnosti chápat a nakládat s nehmotným aktivem jako s položkou s neurčitou dobou životnosti, jsou značné rozdíly také v oblasti nakládáním s náklady na výzkum a vývoj a se zachycením nehmotných aktiv vytvořených ve vlastní režii. V předloženém příspěvku je na konkrétním příkladu dokladován dopad odlišných metodických postupů zachycení nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností v obou uvedených systémech do bilanční sumy a výsledku hospodaření a do vybraných ukazatelů finanční analýzy. Jsou analyzovány faktory, které vedou k tomu, že subjekty vykazující dle plných IFRS ve srovnání se subjekty vykazujícími dle IFRS pro SME vykážou při stejných transakcích vyšší hodnotu bilanční sumy a výsledku hospodaření a ukazatelů charakterizujících výkonnost (měřeno ukazateli rentability ROA, ROE a ROS). Další oblastí, které je v příspěvku věnována pozornost, je vymezení problémů, které mohou nastat při přechodu z IFRS pro SME na plné IFRS a obráceně, a to v souvislosti se sestavováním zahajovací rozvahy. Zejména při přechodu na standardy IFRS pro SME v souvislosti s odchodem účetní jednotky z kapitálového trhu mohou nastat problémy především s vykazováním nehmotného majetku vytvořeného ve vlastní režii. Z filozofie standardů pro SME je autory navrženo řešení tohoto problému. Pro odstranění případných problémů zpracovatelé formulují návrh na doplnění příslušné části standardu pro SME.

IFRS, SME, nehmotný dlouhodobý majetek, vykazování, rentabilita

SUMMARY

The paper is focused on global harmonization of financial reporting of businesses which are not liable to compile financial statements in accordance with full IFRS. Financial Reporting Standard for SMEs is based on a similar conceptual framework as IFRS, which allows any switch to IFRS. The paper is devoted to the differences arising from the use of a financial reporting system for SMEs and full IFRS in the field of identification, recording and reporting of intangible assets, excluding goodwill.

On the theoretical level, the methodology of processing is based on comparison of procedures for identifying, recording and reporting of intangible assets of companies that are liable to prepare their accounts in accordance with full IFRS and the companies that compile these statements in accordance with IFRS for SME. Integral part of this paper is practical application of relevant methodologies for identifying, recording and reporting of intangible assets in the preparation of two major financial statements – the statement of financial position and profit or loss statement.

Intangible assets represent one of the major categories in which differ methodological procedures of full IFRS and IFRS for SMEs. Although both systems are based on similar principles, in the system of IFRS for SMEs there is preferred lower administrative complexity, while in the full IFRS system there is the main focus on the true and fair view. These different priorities are clearly visible from the applied methodological procedures for identifying, recording and reporting of intangible assets. Intangible assets are items that until now in the majority of accounting entities have not represented a significant proportion of their balance sheet, but the importance of these assets continues to grow. However this item is important particularly for accounting entities that are issuers of securities traded on financial and capital markets. Reporting of internally generated intangible assets in the form of results of research and development of technical characteristic enabling improvement of the utility features of products of company or cost reduction, product design, labeling of products, customer relations, etc., leads to an improvement of ratio between market and book value of traded company.

LITERATURA

- European Commission, Internalisation of SMEs, *Observatory of European SMEs*, 2003. No. 4, DG Enterprise Publications.
- European Commission, *Modern SME Policy for Growth and Employment*. COM(2005)551 final.

- NERUDOVÁ, D., BOHUŠOVÁ, H., 2006: Účetní a daňové aspekty podnikání SME na jednotném trhu. In: *Acta Universitatis agriculturae et silviculturae Mendelianae Brunensis*, Brno. sv. 54, č. 6, s. 123–130. ISSN 1211-8516.
- NERUDOVÁ, D., BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA, P., ŠIROKÝ, J., 2009: Harmonizace účetních stan-

- dardů pro malé a střední podniky. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-500-7.
- SEDLÁČEK, J., 2009: Bilancování a oceňování nehmotných aktiv. In: *Firma a konkurenční prostředí* 2009. Brno: MZLU PEF. s. 207–213. ISBN 978-80-7392-085-2.
- SŮVOVÁ, H. a kol., 1999: Finanční analýza v řízení podniku, v bance a na počítači. Bankovní institut: Praha. ISBN 80-7265-027-0.
- SVÁČINA, P., 2010: Oceňování nehmotných aktiv, Ekopres: Praha. ISBN 978-80-86929-62-0.

Adresa

doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D., Ing. Patrik Svoboda, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno., Česká republika, e-mail: hana.bohusova@mendelu.cz, patrik.svoboda@mendelu.cz

