



**MASARYKOVA
UNIVERZITA**



PŘÍRODOVĚDECKÁ FAKULTA

ÚSTAV MATEMATIKY A STATISTIKY

SOFTWARE V ÚČETNÍCH VÝKAZECH PODNIKŮ

Diplomová práce

Mária Vrbovská

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

Brno 2013

Bibliografický záznam

Autor:	Bc. Mária Vrbovská Přírodovědecká fakulta, Masarykova univerzita Ústav matematiky a statistiky
Název práce:	Software v účetních výkazech podniků
Studijní program:	Matematika
Studijní obor:	Ekonomie – Aplikovaná matematika pro víceoborové studium
Vedoucí práce:	Ing. Zuzana Křížová, Ph. D.
Akademický rok:	2012/2013
Počet stran:	108+13
Klíčová slova:	Nehmotný majetek, software, České účetní standardy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Americké všeobecně uznávané účetní předpisy, klasifikace, oceňování, odpisování, doba životnosti, vyřazení.

Bibliografický záznam

Autor: Bc. Mária Vrbovská
Prírodovedecká fakulta, Masarykova univerzita
Ústav matematiky a štatistiky

Názov práce: Software v účtovných výkazoch podniku

Študijný program: Matematika

Študijný odbor: Ekonomia – Aplikovaná matematika pre viacodborové štúdium

Vedúci práce: Ing. Zuzana Křížová, Ph. D.

Akademický rok: 2012/2013

Počet strán: 108+13

KLúčové slová: Nehmotný majetok, software, České účtovné štandardy, Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva, Americké všeobecne uznávané účtovné zásady, klasifikácia, oceňovanie, odpisovanie, doba životnosti, vyradovanie.

Bibliographic Entry

Author Bc. Mária Vrbovská
Faculty of Science, Masaryk University
Department of Mathematics and Statistics

Title of Thesis: Software in Financial Statements of Companies

Degree programme: Mathematics

Field of Study: Economics – Applied Mathematics for Multi-Branches Study

Supervisor: Ing. Zuzana Křížová, Ph. D.

Academic Year: 2012/2013

Number of Pages: 108+13

Keywords: Intangible assets, software, Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, US Generally Accepted Accounting Principles, classification, measurement, amortization, useful life, acquisition.

Abstrakt

Předmětem diplomové práce "*Software v účetních výkazech podniků*" je analýza a srovnání vymezení vykazování softwaru, jako části nehmotného majetku, podle Českých účetních standardů (ČÚS), Mezinárodním účetním standardem (IFRS) a Americkými všeobecně uznávanými účetními zásadami (US GAAP). Práce je rozdělena do pěti částí. První část se zabývá účtováním softwaru podle ČÚS. Druhá část se věnuje softwaru z pohledu IFRS a třetí z pohledu US GAAP. V čtvrté části je srovnání uvedených standardů a v poslední části jsou na dvou konkrétních příkladech ukázány rozdíly vykazování softwaru podle jednotlivých standardů.

Abstrakt

Predmetom tejto diplomovej práce „*Software v účtovných výkazoch podnikov*“ je analýza a zrovnanie vykazovania softwaru, ako časti nehmotného majetku, podľa Českých účtovných štandardov (ČÚS), Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IFRS) a Amerických všeobecne uznávaných účtovných zásad (US GAAP). Práca je rozdelená do piatich častí. Prvá časť sa zaoberá účtovaním softwaru podľa ČÚS. Druhá časť sa venuje softwaru z pohľadu IFRS a tretia z pohľadu US GAAP. V štvrtej časti je zrovnanie uvedených štandardov a v poslednej časti sú na dvoch konkrétnych príkladoch ukázané rozdiely vykazovania softwaru podľa jednotlivých štandardov.

Abstract

The goal of the thesis "*Software in Financial Statements of Companies*" is analysis and comparison of defining and reporting of a software, as part of intangible asset, with respect to Czech Accounting Standards (CAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) and the US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). The work consists of five parts. The first part deals with software according to CAS. Second part focuses on the software in term of IFRS point of view, followed by US GAAP in third. The fourth part is a comparison of these standards and in the last part of this thesis are two practical examples showing the differences in reporting software according to these standards.



Masarykova univerzita

Přírodovědecká fakulta



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Student: **Bc. Mária Vrbovská**

Studijní program - obor: **Aplikovaná matematika - Matematika - ekonomie**

Ředitel Ústavu matematiky a statistiky PřF MU Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu MU určuje diplomovou práci s tématem:

Software v účetních výkazech podniků

Software in Financial Statements of Companies

Oficiální zadání: Problémová oblast: Finanční řízení podniku Cíl práce: Analýza vykazování softwaru jako jedné z významných součástí nehmotného majetku Postup práce a použité metody: 1. Zhodnoťte teoretická východiska pro vykazování nehmotného majetku podle českých účetních předpisů a srovnajte je se standardy IFRS A US GAAP. 2. Analyzujte podrobně metody účtování a vykazování softwaru podle českých i mezinárodních účetních předpisů. 3. Zjištěné rozdíly dokumentujte na konkrétních příkladech z podnikatelské praxe. Použité metody: analýza, syntéza, dedukce, komparace

Doporučená literatura:

Mládek, Robert. Světové účetnictví. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha : Linde, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1., Bagranoff, Nancy A. - Simkin, Mark G. - Norman, Carolyn Strand. Core concepts of accounting information systems. 10th ed. New York : Wiley, 2008. xiii, 513. ISBN 978-0-470-04559., Hall, James A. Accounting information systems. 6th ed. Mason : South-Western Cengage Learning, 2008. xxvii, 837. ISBN 978-0-324-56089., Fiebauer, Jiří - Fiebauer, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 3 aktualiz. vyd. Ostrava : Key Publishing, 2010. 159 s. +. ISBN 9788074180811.

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

Datum zadání diplomové práce: listopad 2011

Datum odevzdání diplomové práce: dle harmonogramu ak. roku 2012/2013

V Brně dne 8. 11. 2011

prof. RNDr. Jiří Rosický, DrSc.
ředitel Ústavu matematiky a statistiky

Zadání diplomové práce převzal dne: 1.12.2011

Podpis studenta

Pod'akovanie

Na tomto mieste by som sa rada pod'akovala Ing. Zuzane Křížovej, Ph.D. za cenné pripomienky a odborné rady, ktorými prispela k vypracovaniu tejto diplomovej práce.

Prehlásenie

Prehlasujem, že som svoju diplomovú prácu vypracovala samostatne s využitím informačných zdrojov, ktoré sú v práci citované.

V Brno, dňa 13.5.2013

.....
Mária Vrbovská

OBSAH

ÚVOD	17
1 VYKAZOVANIE SOFTWARE PODNIKU PODĽA ČESKÝCH ÚČTOVNÝCH ŠTANDARDOV	19
1.1 Software ako súčasť nehmotného majetku.....	19
1.2 Obstaranie softwaru	23
1.2.1 Obstaranie softwaru kúpou	24
1.2.2 Obstaranie softwaru vytvorením vo vlastnej réžii.....	25
1.2.3 Obstaranie softwaru bezúplatným nadobudnutím	25
1.2.4 Obstaranie softwaru vkladom od inej osoby	25
1.2.5 Obstaranie softwaru prevodom z osobného užívania do podnikania	26
1.3 Oceňovanie softwaru.....	26
1.4 Odpisovanie softwaru.....	28
1.4.1 Účtovný odpis.....	28
1.4.2 Daňový odpis.....	30
1.4.3 Software vylúčený z odpisovania.....	31
1.5 Opravná položka k softwaru	31
1.6 Vyradovanie softwaru.....	32
2 VYKAZOVANIE SOFTWARE PODĽA IFRS.....	35
2.1 Definícia nehmotného majetku	36
2.2 Oceňovanie softwaru.....	37
2.2.1 Oceňovanie softwaru ku dňu jeho obstarania.....	37
2.2.1.1 Software obstaraný samostatne	38
2.2.1.2 Software obstaraný v rámci podnikovej kombinácie	38
2.2.1.3 Software vytvorený vlastnou činnosťou.....	39
2.2.1.4 Software nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie.....	40
2.2.2 Oceňovanie softwaru po jeho uznaní	40
2.3 Doba životnosti softwaru	42
2.4 Odpisovanie softwaru.....	43
2.5 Testovanie softwaru na zníženie hodnoty	44

2.6 Zostatková hodnota softwaru a jeho vyradenie.....	45
3. VYKAZOVANIE SOFTWARE PODĽA US GAAP.....	47
3.1 Software ako súčasť nehmotného majetku	48
3.2 Oceňovanie softwaru.....	50
3.2.1 Software nadobudnutý samostatne	50
3.2.2 Software nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie	51
3.2.3 Software vytvorený vo vlastnej réžii.....	52
3.3 Doba životnosti softwaru	53
3.4 Odpisovanie softwaru	54
3.5 Testovanie softwaru na zníženie hodnoty.....	56
3.6 Zostatková hodnota softwaru a jeho vyradenie.....	57
4. ZROVNANIE ČÚS, IFRS a US GAAP.....	59
4.1 Software ako súčasť nehmotného majetku	59
4.2 Oceňovanie softwaru.....	60
4.2.1 Software nadobudnutý samostatne	60
4.2.2 Software nadobudnutý vo vlastnej réžii	60
4.2.3 Preceňovanie softwaru po jeho uznaní.....	61
4.3 Doba životnosti a odpisovanie softwaru	61
4.4 Testovanie na zníženie hodnoty.....	61
4.5 Zostatková hodnota softwaru	62
4.6 Vyradovanie softwaru	62
5 PRAKTICKÁ ČASŤ.....	65
5.1 Firma vlastníaca software ako podstatnú časť majetku	65
5.1.1 Odpisovanie softwaru.....	67
5.1.2 Výsledok hospodárenia spoločnosti	68
5.1.3 Zvýšenie hodnoty softwaru	69
5.1.4 Zníženie účtovnej hodnoty softwaru	71
5.1.5 Zmena doby životnosti softwaru na neurčiteľnú.....	77
5.2 Firma zaoberajúca sa výskumom a vývojom softwaru.....	81
5.2.1 Vykazovanie podľa ČÚS.....	82

5.2.2 Vykazovanie podľa IFRS a US GAAP	85
5.2.3 Zrovnanie vykazovania podľa ČÚS, IFRS a US GAAP	87
ZÁVER.....	93
ZOZNAM POUŽITEJ LITERTÚRY	97
Odborné knihy	97
Vyhlášky a zákony	98
Štandardy.....	99
Internetové zdroje	100
Ostatné zdroje	102
Zoznam grafov.....	103
Zoznam obrázkov.....	103
Zoznam tabuliek.....	103
Zoznam príloh	105
Zoznam použitých skratiek	106

ÚVOD

Pokrokom doby a v dôsledku neustáleho rozvoja informačných technológií podstatne narastá význam softwaru, ako aj nehmotného majetku celkovo. Spoločnosti využívajú rozličné ekonomické, informačné alebo logistické systémy, ktoré zabezpečujú ich rýchlejší a lepší chod.

V tejto práci sme sa zamerali na vykazovanie softwaru, od jeho definície, obstarania až po konečné vyradenie, a to z pohľadu českých, ale aj medzinárodných účtovných štandardov. Túto tému som si vybrala predovšetkým preto, že sa zaujímam o účtovníctvo, a ako väčšina ľudí v dnešnej dobe využívam rôzne druhy softwaru v dennodennej činnosti, či už pre študijné, pracovné alebo osobné účely.

Cieľom diplomovej práce je analýza rozdielov vo vykazovaní softwaru, ako jednej z významných súčastí nehmotného majetku, podľa Českých účtovných štandardoch (ČÚS), Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (International Financial Reporting Standards - IFRS) a Amerických všeobecne uznávaných účtovných zásad (United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP). Výsledky týchto rozdielov budú potom aplikované na praktických príkladoch.

Práca je rozdelená do piatich kapitol, z ktorých prvé štyri tvoria teoretickú časť.

Prvé tri kapitoly sa zaoberajú problematikou softwaru, zaradom podľa Českých účtovných štandardov, Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva a Amerických všeobecne uznávaných účtovných zásad. Na začiatku každej kapitoly je stručná charakteristika daného štandardu a definícia nehmotného majetku, keďže software je jeho súčasťou. Potom nasleduje vykazovanie softwaru podľa daného štandardu.

V štvrtej kapitole je obsiahnuté zhrnutie rozdielov vo vykazovaní softwaru podľa jednotlivých štandardov.

V poslednej kapitole, praktickej časti, budeme pracovať s dvoma konkrétnymi spoločnosťami, a ukážeme si na nich ako by vyzeralo vykazovanie softwaru a ako by sa líšil výsledok hospodárenia pri použití českých a medzinárodných štandardov. Vybrali sme si spoločnosti STUDENT AGENCY a STORMWARE s.r.o., pretože obe spoločnosti sú významné v rámci

Českej republiky, ale aj zahraničia, a software tvorí významnú časť ich majetku. Na dátach skupiny STUDENT AGENCY aplikujeme koncepty precenenia alebo zníženia hodnoty a zmenu dobu použiteľnosti na neurčitú. Druhá spoločnosť, STORMWARE s.r.o. sa zaoberá výskumom a vývojom softwaru, a práve touto problematikou sa bude zaoberať druhý príklad.

Na záver bude práca doplnená niekoľkými prílohami, ktoré sa budú týkať spoločností z praktickej časti.

1 VYKAZOVANIE SOFTWARE PODNIKU PODĽA ČESKÝCH ÚČTOVNÝCH ŠTANDARDOV

České účtovné štandardy sa riadia zákonom č. 563/1991 Sb., o účtovníctve a vyhláškou č. 500/2002 Sb., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia tohto zákona, v znení neskorších predpisov, pre účtovné jednotky, ktorými sú podnikatelia účtujúci v sústave podvojného účtovníctva. Vykazovanie softwaru, ako časti nehmotného majetku, je zahrnuté v *Českom účtovnom štandarde č. 013 Dlhodobý nehmotný a hmotný majetok*.

Od 1. 1. 2004 je táto kategória znovu podriadená daňovému zákonu. Z daňového hľadiska sa problematikou nehmotného majetku zaoberá zákon č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmu v znení neskorších predpisov. Základné vymedzenie nehmotného majetku je obsiahnuté v § 32a tohto zákona.¹

1.1 Software ako súčasť nehmotného majetku

V tejto kapitole si zadefinujeme nehmotný majetok jednak z pohľadu účtovného, ale aj z pohľadu daňového. Účtovné hľadisko slúži na účtovné potreby – podanie verného a poctivého obrazu o hodnote majetku a záväzkov účtovnej jednotky. Daňové hľadisko je dôležité pre určenie základu dane z príjmu účtovnej jednotky.

Z účtovného hľadiska nehmotný dlhodobý majetok musí podľa vyhlášky č. 500/2002 Sb. spĺňať súčasne dve nasledujúce podmienky:

- a. doba používania je dlhšia, ako jeden rok,
- b. hodnota aktíva je vyššia, ako je limit ocenenia, ktorý si určí účtovná jednotka. Pokiaľ si limit účtovná jednotka neurčí, tak podľa daňovej legislatívy je limit nad 60 tis. Kč.

Dobou použiteľnosti sa rozumie doba, počas ktorej je majetok využiteľný pre súčasnú činnosť, alebo uchovateľný pre ďalšiu činnosť, alebo môže slúžiť ako podklad, alebo súčasť zdokonaľovania, či iných postupov a riešení vrátane doby overovania nehmotných výsledkov.²

¹ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetok v praxi: komentár, príklady, výklad zmien*, str. 28

² VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2011*, str. 11

Z daňového hľadiska podľa zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov, je nehmotný majetok definovaný ako majetok, ktorý spĺňa nasledujúce podmienky:³

a) bol

- nadobudnutý odplatne, vkladom spoločníka, alebo tichého spoločníka, alebo člena družstva, premenou, darovaním, alebo zdedením, alebo
- vytvorený vlastnou činnosťou za účelom obchodovania s ním alebo k jeho opakovanému poskytovaniu a

b) vstupná cena je vyššia, než 60 000 Kč a

c) doba použiteľnosti je dlhšia, než jeden rok.

Z daňového hľadiska sa za nehmotný majetok nepovažuje kladný, alebo záporný rozdiel medzi ocenením podniku, alebo časti podniku, tvoriaci samostatnú organizačnú zložku, nadobudnutý hlavne kúpou, vkladom alebo ocenením majetku a záväzkov v rámci premien spoločnosti a súhrnom jeho individuálne precenených zložiek majetku znížených o prevzaté záväzky (goodwill). Takisto z daňového hľadiska sa za nehmotný majetok nepovažujú povolenky na emisiu skleníkových plynov, alebo preferenčné limity.⁴

Štandard č. 013 definuje nehmotný majetok zoznamom položiek, ktoré sú považované za dlhodobý nehmotný majetok. Jednotlivé položky sú:

- zriaďovacie výdaje,
- nehmotné výsledky výskumu a vývoja,
- software,
- oceniteľné práva,
- goodwill,
- iný dlhodobý nehmotný majetok,
- nedokončený dlhodobý nehmotný majetok,
- poskytnuté zálohy na dlhodobý nehmotný majetok.

Zriaďovacie výdaje sú vymedzené ako výdaje vynaložené na založenie podniku do okamihu jeho vzniku, a to najmä súdne a správne poplatky, výdaje na pracovné cesty, nájomné, odmeny za sprostredkovanie a poradenské služby. Nezaradujeme sem výdaje na obstaranie

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov, §32a

⁴ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetok v praxi: komentár, príklady, výklad zmien*, str. 32

dlhodobého majetku a zásob, výdaje na reprezentáciu, alebo výdaje súvisiace s premenou spoločnosti na družstvá.⁵

Nehmotné výsledky výskumu a vývoja - výsledky úspešne dokončených prác, ktoré nie sú predmetom priemyselných a iných oceniteľných práv, a to v prípade, že sú:

- nadobudnuté od iných osôb samostatne, tj. nie sú súčasťou nadobudnutého dlhodobého majetku a jeho ocenenia,
- vytvorené vlastnou činnosťou za účelom obchodovania s nimi, alebo opakovaného predaja.⁶

Výsledky, ktoré sú nadobudnuté samostatne a sú využívané pre vlastnú činnosť sa nezaraďujú medzi nehmotný majetok a účtujú sa priamo do nákladov príslušného obdobia.

Software – programové vybavenie, ktoré bolo buď nadobudnuté od iných osôb samostatne, alebo vyvinuté vlastnou činnosťou za účelom obchodovania s ním. Pre software nadobudnutý samostatne a využívaný pre vlastnú činnosť platí to isté ako pre nehmotné výsledky výskumu a vývoja, a to že nepatrí medzi nehmotný majetok a účtuje sa priamo do nákladov príslušného obdobia.

Oceniteľné práva – sem sa zaraďuje priemyselné a obdobné vlastníctvo, výsledky duševnej tvorivej činnosti a práva podľa zvláštnych právnych predpisov. Musí platiť podobne ako u nehmotných výsledkov výskumu a vývoja a u softwaru, že boli nadobudnuté vlastnou činnosťou za účelom obchodovania, alebo získané od iných osôb.

Do tejto skupiny patria napríklad:

- *Priemyselný vzor* je definovaný ako vzhľad výrobku, alebo jeho časti, ktorý je nový a priemyselne využiteľný. Jedná sa napríklad o tvar, obrisy, farbu alebo materiál výrobku. Nové priemyselné vzory sú zapisované Úradom priemyselného vlastníctva do registra priemyselných vzorov. Formou ochrany priemyselného vzoru je zápis do registra na Patentovom úrade. Doba platnosti ochrany je päť rokov s možnosťou opakovaného obnovenia až na 25 rokov.⁷

⁵ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetok v praxi: komentár, príklady, výklad zmien*, str. 33

⁶ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetok v praxi: komentár, príklady, výklad zmien*, str. 36

⁷ Priemyselné vzory sú chránené zákonom č. 207/2000 Sb., o ochrane priemyselných vzorov a o zmene zákona č. 527/1990 Sb.

- *Vynález* je nové riešenie, ktoré musí byť výsledkom vynálezцovej činnosti a je priemyselne využiteľné.⁸ Po 18 mesiacoch dochádza k jeho zverejneniu, čo znamená, že verejnosť má po tak krátkej dobe možnosť zoznámiť sa s celým obsahom vynálezu bez toho, aby v tej dobe bolo rozhodnuté o udelení patentu.⁹
- *Patenty* sa udeľujú na vynálezy. Patent zakladá jeho majiteľovi výlučné právo na využitie vynálezu. Platnosť patentu je rôzna, od 15 do 20 rokov od podania prihlášky. V Českej republike bola prijatá doba platnosti 20 rokov.¹⁰
- *Licencia* označuje povolenie k užívaniu nehmotného majetku inou osobou. Aby bola licencia nehmotným majetkom, musí predstavovať technické alebo iné hospodársky využiteľné znalosti.
- *Úžitkový vzor* je ďalšou formou právnej ochrany nehmotných statkov, konkrétne nových technických riešení, ktoré presahujú rámec prostej odbornej činnosti a spĺňajú podmienku priemyselnej využiteľnosti. Platí štyri roky odo dňa podania prihlášky, s možnosťou dvakrát predĺžiť o tri roky. Úžitkovým vzorom sa dajú chrániť napríklad objavy, matematické metódy, plány, pravidlá a spôsoby vykonávania duševnej činnosti, počítačové programy.¹¹
- *Ochranná známka* má slovnú, obrazovú, priestorovú, zvukovú alebo kombinovanú podobu, a slúži na rozlíšenie výrobkov alebo služieb rôznych výrobcov. Vlastník ochrannej známky zápisom do registra ochranných známok získava výlučné právo túto známku používať. Tradičným účelom používania ochrannej známky je jej rozlišovacia funkcia, a to vo vzťahu k výrobcom a spotrebiteľom. Uľahčuje spotrebiteľom orientáciu na trhu a je pre nich zárukou kvality, ktorú pod zavedeným označením očakávajú.¹²

Goodwill je definovaný ako kladný, alebo záporný rozdiel medzi ocenením podniku, alebo jeho časti v zmysle obchodného zákonníka. Goodwill sa dá nadobudnúť hlavne kúpou, vkladom alebo ocenením majetku a záväzkov v rámci premien spoločnosti, s výnimkou

⁸ Vynálezy sú chránené zákonom č. 527/1990 Sb., o vynálezoch, priemyslových vzoroch a zlepšovacích návrhoch v znení zákona č. 116/2000 Sb.

⁹ ČADA, K.: *Oceňování nehmotného majetku*, str. 17

¹⁰ Stránka ÚPV. *Vynálezy / Patenty*. [online]. [cit. 2013-03-31].

Dostupné na: <<http://www.upv.cz/cs/prumyslova-prava/vynalezy-patenty.html>>

¹¹ Úžitkové vzory sú chránené zákonom č. 478/1992 Sb., o úžitkových vzoroch.

¹² Zákon upravujúci známkové právo v Českej republike je zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkach.

zmeny právnej formy a súhrnom jeho individuálne precenených zložiek majetku zníženým o prevzaté záväzky.¹³

Iný dlhodobý nehmotný majetok – Do tejto skupiny zaraďujeme dlhodobý nehmotný majetok, ktorý nebol obsiahnutý v ostatných položkách dlhodobého nehmotného majetku. Radíme sem napríklad *povolenky na emisiu a preferenčné limity*.

Medzi povolenky na emisiu zaraďujeme bez ohľadu na výšku ocenenia:

- povolenky na emisiu skleníkových plynov,
- jednotky zníženia emisií a overeného zníženia emisií z projektových činností,
- jednotky prideleného množstva.

Preferenčnými limitami rozumieme hlavne individuálne referenčné množstvo mlieka, individuálne produkčné kvóty a individuálne limity prémiových práv, bez ohľadu na výšku ocenenia. emisií z projektových činností a jednotky prideleného množstva bez ohľadu na výšku ocenenia.¹⁴

Nedokončený dlhodobý nehmotný majetok - Obsahuje obstarávanie dlhodobého nehmotného majetku počas doby jeho obstarania až do uvedenia do stavu spôsobilého k užívaniu.

Poskytnuté zálohy na dlhodobý nehmotný majetok – Sem radíme krátkodobé a dlhodobé zálohy poskytnuté na obstaranie dlhodobého nehmotného majetku.

1.2 Obstaranie softwaru

Software môžeme podľa *standardu č. 013* obstarat' kúpou, vytvorením vo vlastnej réžii, bezúplatným nadobudnutím (napr. darovaním), vkladom software od inej osoby alebo prevodom z osobného užívania do podnikania.

¹³ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetok v praxi: komentár, príklady, výklad zmien*, str. 35

¹⁴ Vyhláška č. 500/2002 Sb., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, pre účtovné jednotky, ktorými sú podnikatelia účtujúci v sústave podvojného účtovníctva, §6 odstavce 3 e), f).

1.2.1 Obstaranie softwaru kúpou

Vstupná cena softwaru obstarávaného kúpou je cena obstarávacia, do ktorej zahrňujeme náklady, ako napríklad na prípravu a zabezpečenie majetku, licencie, patenty a iné práva, ktoré sa vzťahujú k obstaraniu softwaru, alebo skúšky pred uvedením do stavu spôsobilého k užívaniu.¹⁵

Spôsob zaúčtovania: Obstarávaciu cenu softwaru, obsahujúcu vstupnú cenu plus všetky náklady spojené s jeho obstaraním, zapisujeme pomocou účtu 041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku na strane Má dať.

Na strane Dal sa najčastejšie vyskytuje účet:

- 321 – Záväzky z obchodných vzťahov, ak sme nakupovali na faktúru, alebo účet
- 211 – Pokladňa, ak sme nakupovali v hotovosti, alebo účet
- 221 – Bankové účty, ak sme platili z bankového účtu.

Potom, ako sú zaúčtované všetky náklady, môžeme majetok previesť na majetkový účet 013 – Software.

Toto zaúčtovanie si ukážeme na nasledujúcom príklade číslo 1.

Príklad č. 1¹⁶

Podnik nakupuje software v cene 100 000 Kč + DPH na faktúru. Doprava bola uhradená donáškovou službou v hodnote 1 000 Kč. Kontrolu softwaru vykonal vlastný zamestnanec, bolo mu zaplatené 5 000 Kč. Podnik zaplatil faktúru prevodom z bankového účtu.

Riešenie:

1) prijatá faktúra za software	100 000 + 21 000
2) výdaj z pokladne za platbu dopravy	1 000
3) kontrola vykonaná vlastným zamestnancom	5 000
4) prevod softwaru do užívania	106 000
5) výpis z bankového účtu – zaplatenie faktúry	121 000

¹⁵ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetok v praxi: komentár, príklady, výklad zmien*, str. 56

¹⁶ VRBOVSKÁ, M.: *Vykazování nehmotného majetku podniku* [rukopis]

Obrázok č. 1: Zaúčtovanie príkladu č. 1 na T-účtoch

041 - Obstaranie DNM		343 – DPH		321 – Dodávateľa	
1a) 100 000	4) 106 000	1b) 21 000		5) 121 000	1) 121 000
2) 1 000					
3) 5 000					
		211 – Pokladňa			
		PS XXX	2) 1 000	623 - Aktivácia vnút. služieb	
					3) 5 000
013 – Software		221 - Bankové účty			
4) 106 000		PS XXX	5) 121 000		

Zdroj: vlastné vypracovanie

1.2.2 Obstaranie softwaru vytvorením vo vlastnej réžii

Všetky náklady, ktoré sú spojené s obstaraním software vytvoreného vo vlastnej réžii, sa zaúčtuje, aktivujú, pomocou kalkulačného účtu 041 - Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku na strane Ma dať a pomocou výnosového účtu 623 – Aktivácia dlhodobého nehmotného majetku na strane Dal. Po zaktivovaní všetkých nákladov sa software prevedie na majetkový účet 013 Software.

1.2.3 Obstaranie softwaru bezúplatným nadobudnutím

Sem zaraďujeme obstaranie napríklad darovaním, ktoré účtujeme nasledujúcim spôsobom:

- na strane Má dať: 041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku,
- na strane Dal: 413 – Ostatné kapitálové fondy.

1.2.4 Obstaranie softwaru vkladom od inej osoby

Takto nadobudnutý software účtujeme nasledovne:

- na strane Má dať: 041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku,
- na strane Dal: 411 – Základný kapitál.

1.2.5 Obstaranie softwaru prevodom z osobného užívania do podnikania

Posledný spôsob obstarania softwaru účtujeme týmto spôsobom:

- na strane Má dať: 013 – Software,
- na strane Dal: 491 – Účet individuálneho podnikateľa.

1.3 Oceňovanie softwaru

Problematika oceňovania softwaru, ako časti dlhodobého nehmotného majetku sa riadi §24 - 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve a §47, §61 a §61a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Podľa §24 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve dochádza k oceneniu v dvoch okamihoch:

- k okamihu uskutočnenia účtovného prípadu,
- ku koncu rozvahového dňa, alebo iného okamihu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Pri ocenení k okamihu uskutočnenia účtovného prípadu sa podľa §25 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve software oceňujeme buď:

- obstarávacou cenou,
- reprodukčnou obstarávacou cenou,
- vlastnými nákladmi.

Obstarávacia cena je súčet ceny, za ktorú bol software obstaraný a nákladov spojených s obstaraním. Touto cenou sa oceňuje software s výnimkou softwaru vytvoreného vlastnou činnosťou.

Podľa §47, vyhlášky č. 500/2002 Sb. medzi náklady spojené s obstaraním softwaru zaraďujeme hlavne náklady na:

- prepravu, clo,
- prípravu a zabezpečenie obstarávaného softwaru (napríklad odmeny za poradenské služby a sprostredkovanie, správne poplatky, platby za poskytnuté záruky a otvorenie akreditívu, expertízy, patentové rešerše a predprojektové prípravné práce),
- úroky, hlavne z úveru (ak sa účtovná jednotka rozhodne ich zaradiť),
- náhrady za obmedzenie vlastníckych práv,
- skúšky pred uvedením softwaru do stavu spôsobilého k užívaniu.

Oproti tomu medzi náklady, ktoré nie sú uznané ako náklady spojené s obstaraním softwaru zaraďujeme náklady na:¹⁷

- opravy a údržbu,
- kurzové rozdiely,
- zmluvné pokuty a úroky z omeškania, popřípade iné sankcie zo zmluvných vzťahov,
- náklady na zaškolenie pracovníkov,
- náklady spojené s prípravou a zabezpečením softwaru vzniknuté po uvedení obstarávaného softwaru do užívania.

Reprodukčná obstarávacía cena je cena, za ktorú by bol software obstaraný v dobe, keď sa o ňom účtuje. Touto cenou oceňujeme software nadobudnutý bezúplatne, alebo software nadobudnutý vlastnou činnosťou, ale nedajú sa zistiť vlastné náklady.

Vlastné náklady tvorí suma priamych aj nepriamych nákladov súvisiacich s výrobou, alebo inou činnosťou. Priamymi nákladmi sa rozumejú náklady na výrobu softwaru. Nepriame náklady sú náklady správneho charakteru. Vlastnými nákladmi sa oceňuje software vytvorený vlastnou činnosťou.¹⁸

Pri ocenení ku koncu rozvahového dňa alebo iného okamihu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka sa používa precenenie *reálnou hodnotou*. Reálna hodnota je podľa §27 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve definovaná ako tržná hodnota. Ak ju nie je možné určiť, použije sa ocenenie kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca.

Ocenenie softwaru sa môže zvýšiť o *technické zhodnotenie*, o ktorom je účtovná jednotka oprávnená účtovať, alebo znížiť o poskytnutú *dotáciu* na jeho obstaranie a o dotáciu na úhradu úrokov zahrňovaných do ocenenia softwaru.

Technické zhodnotenie je definované ako výdaj na ukončené rozšírenia vybavenosti alebo použiteľnosti nehmotného majetku, alebo zásahy, ktoré majú za následok zmenu účelu nehmotného majetku, pokiaľ po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku prevýši čiastku 40 000 Kč, alebo ak uvedené výdaje nepresahujúce stanovenú čiastku, pokiaľ ich poplatník na základe svojho rozhodnutia neuplatní ako výdaj (náklad).¹⁹

¹⁷ Vyhláška č. 500/2002 Sb, ktorou sa prevádzajú niektoré ustanovenia zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov

¹⁸ §27 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve

¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z príjmov, §32a.

Dotácie sú definované ako bezúplatné plnenia, ktoré sa poskytujú priamo alebo sprostredkované podľa zvláštnych právnych predpisov zo štátneho rozpočtu, štátnych finančných aktív, Národného fondu, zo štátnych fondov, z rozpočtov územných samosprávnych celkov na stanovený účel. Za dotácie sa tiež považujú bezúplatné plnenia na stanovený účel zo zahraničia z prostriedkov Európskej únie alebo z verejných rozpočtov cudzieho štátu a granty poskytnuté podľa zvláštného právneho predpisu. Dotáciou sa tiež rozumie odpustenie časti poplatkov, pokiaľ to právny predpis umožňuje a príslušný orgán stanovil odpustenú časť poplatkov za dotáciu.²⁰

1.4 Odpisovanie softwaru

Hodnota softwaru sa postupne znižuje v dôsledku jeho opotrebovania, či už fyzického, alebo morálneho. Odpisovaním softwaru sa rozkladá postupne jeho obstarávacía cena do nákladov podniku. Odpisovanie končí v okamihu vyradenia softwaru.

V Českej republike sa rozlišujú dva druhy odpisovania. A to: **účtovné odpisy** a **daňové odpisy**.

Niekedy sa účtovné odpisy stanovujú rovnaké, ako daňové. Potom platí: účtovné odpisy = daňové odpisy. V takomto prípade sa vypočítajú daňové odpisy, a tie sú zároveň účtovnými odpismi.²¹

1.4.1 Účtovný odpis

Účtovné odpisy softwaru, ako časti dlhodobého nehmotného majetku, sa riadia §28 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve a §56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účtovné odpisy slúžia k poskytnutí informácii o skutočnom opotrebení majetku.

Podľa §28 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, sú účtovné jednotky povinné zostaviť v zásade podľa vlastného uváženia a potrieb individuálny odpisový plán (resp. odpisové plány), na ktorého podklade prevádzajú účtovné odpisovanie softwaru v priebehu jeho používania. Software sa odpisuje nepriamo pomocou oprávok (účtovných odpisov) na základe vyššie uvedeného individuálneho odpisového plánu.

²⁰ Vyhláška Ministerstva financií č. 500/2002 Sb., §47 odstavce 4.

²¹ Vachtová J.: *Odpisy dlouhodobého majetku*. [online]. [cit. 2012-04-09]. Dostupné na <<http://www.vachtova.cz/ucetnictvi/vyklady/31-odpisy-dlouhodobeho-majetku>>

Účtovné odpisy má povinnosť viesť každá účtovná jednotka, ktorá je vlastníkom softwaru. Ďalej sa odpisuje software, ku ktorému účtovná jednotka nadobudla právo užívania od vlastníka, majiteľa alebo inej oprávnenej osoby (majetok odpisuje aj oprávnená osoba, pokiaľ o tomto majetku účtuje).²²

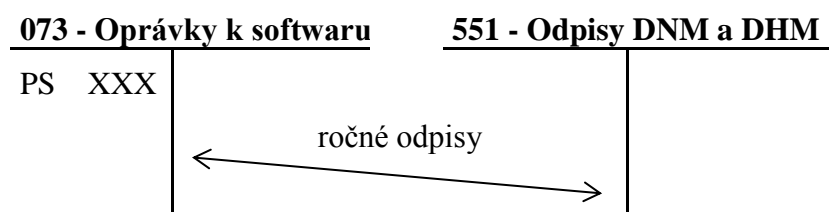
Neodpisuje sa:

- nedokončený software a technické zhodnotenie, pokiaľ nie je uvedené do stavu spôsobilého k užívaniu,
- prenájatý, alebo podobne užívaný software, pokiaľ nie je stanovené inak.²³

Vlastnosti účtovných odpisov

1. Odpovedajú skutočnému opotrebovaniu majetku.
2. Ide o trvalé zníženie hodnoty softwaru (pokiaľ by došlo k dočasnému zníženiu hodnoty softwaru, účtovná jednotka by vytvorila tzv. opravné položky).
3. Odpisujú sa z obstarávacej ceny do výšky obstarávacej ceny.
4. Odpisujú sa mesačne a začiatok odpisovania je mesiac nasledujúci po uvedení do užívania.
5. Odpisy sa zaokrúhľujú na celé koruny smerom hore.
6. Výška účtovných odpisov môže byť stanovená v závislosti na čase, doby upotrebitelnosti alebo vo vzťahu k výkonom.
7. Odpisy softwaru sa účtujú nasledovným spôsobom:
 - a. na strane Má dať: 551 - Odpisy softwaru
 - b. na strane Dal: 073 - Oprávky k softwaru

Obrázok č. 2: Schéma účtovného odpisovania softwaru



Zdroj: vlastné vypracovanie

²² České účtovné štandardy pre podnikateľov č. 013 – Dlhodobý nehmotný a hmotný majetok

²³ Vyhláška Ministerstva financií č. 500/2002 Sb., §56 odst. 9.

Odpisovanie technického zhodnotenia softwaru

Po prevedení technického zhodnotenia u účtovnej jednotky, ktorá software úplatne alebo bezúplatne užíva a vykonala na ňom technické zhodnotenie na svoj účet, dochádza k zvýšeniu vstupnej ceny softwaru.

Mesačný odpis po prevedení technického zhodnotenia sa stanoví zo zvýšenej vstupnej ceny zníženej o už uplatnené odpisy rovnomerne bez prerušenia po zostávajúcu dobu, avšak u softwaru najmenej po dobu 18 mesiacov.²⁴

1.4.2 Daňový odpis

Daňové odpisy softwaru upravuje §32a zákona č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov. Podľa tohto zákona musia účtovné jednotky vedúce podvojnú účtovníctvo daňovo odpisovať software zaevidovaný v roku 2004. Daňový odpis slúži k určeniu základu dane z príjmu.

Právo uplatniť daňové odpisy majú iba poplatníci, ktorí vedú účtovníctvo. Poplatníci, ktorí vedú daňovú evidenciu a uplatňujú skutočne vynaložené výdaje, môžu výdaje na obstaranie softwaru uplatniť ako daňový výdaj už v okamihu jeho obstarania.²⁵

Vlastnosti daňových odpisov:²⁶

1. Počítajú sa z obstarávacej ceny do výšky obstarávacej ceny.
2. Začiatok odpisovania je mesiac nasledujúci po dni, v ktorom boli splnené podmienky na odpisovanie.
3. Neúčtujú sa priamo do účtovníctva, ale na karty majetku.
4. Odpisy sa zaokrúhľujú na celé koruny smerom nahor.
5. Odpisy sú rovnomerné, alebo zrýchlené.

U softwaru, ku ktorému má poplatník právo užívania na dobu určitú, sa ročný odpis stanoví ako podiel vstupnej ceny (VC) a doby zjednanej kúpnu zmluvou (t).

$$O = \frac{VC}{t}$$

²⁴ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetok v praxi: komentár, príklady, výklad zmien*, str. 94

²⁵ VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2011*, strana 132

²⁶ VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2011*, strana 131

Ak nie je zmluva zjednaná na dobu určitú, software sa odpisuje *rovnomerne, bez prerušenia po dobu 36 mesiacov*. Táto doba odpisovania platí len pre software nadobudnutý od 1. Januára 2005. Software zaevidovaný od 1. januára 2004 sa odpisuje po dobu 72 mesiacov.²⁷

Odpis technického zhodnotenia

Odpis softwaru po prevedení technického zhodnotenia sa podľa odst. 5, §32a zákona o daniach z príjmov, účtuje nasledovne: poplatník pokračuje v odpisovaní softwaru zo zvýšenej vstupnej ceny, zníženej o už uplatnené odpisy, a to od mesiaca nasledujúceho po mesiac, v ktorom bolo technické zhodnotenie ukončené. Zvyšnú dobu odpisovania sa naďalej odpisuje rovnomerne, bez prerušenia, avšak najmenej po dobu 18 mesiacov.²⁸

1.4.3 Software vylúčený z odpisovania

Pre daňové účely nie je možné odpisovať:

- software nadobudnutý vkladom alebo premenou, u ktorého vkladateľ alebo zanikajúca obchodná spoločnosť alebo družstvo nemohli uplatňovať odpisy,
- software nadobudnutý vkladom zahraničnou právnickou alebo fyzickou osobou, a to v prípade, že vklad má hodnotu vyššiu, ako môže vkladateľ preukázať. V tomto prípade sa dajú uplatniť odpisy iba do výšky úhrady preukázanej vkladateľom.

1.5 Opravná položka k softwaru

Opravné položky vyjadrujú prechodné zníženie majetku a vytvárajú sa na základe inventarizácie majetku.

Opravné položky k odpisovanému softwaru sa tvoria v prípadoch zistenia, že hodnota tohto majetku je významne nižšia, než je jeho ocenenie v účtovníctve vrátane oprávok, a toto významné zníženie hodnoty majetku nie je trvalého charakteru.

²⁷ VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2011*, strana 130

²⁸ VALOUCH, P.: *Účetní a daňové odpisy 2011*, strana 131

Opravné položky k neodpisovanému softwaru sa tvoria v prípadoch zistenia, že hodnota tohto majetku je významne nižšia, než je jeho ocenenie v účtovníctve, a toto významné zníženie hodnoty majetku nie je trvalého charakteru.²⁹

Spôsob zaúčtovania:

Tvorba opravnej položky k Účtu 013 – Software:

- na strane Má dať: 556 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek,
- na strane Dal: 152 – Opravné položky k software.

Zníženie a zrušenie opravnej položky:

- na strane Má dať: 152 – Opravné položky k software,
- na strane Dal: 556 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek.

1.6 Vyrad'ovanie softwaru

Software sa vyrad'uje v dôsledku:³⁰

- predaja,
- likvidácie,
- bezúplatného prevodu (darovaním),
- vkladu softwaru do inej obchodnej spoločnosti alebo družstva,
- prevodu na základe právnych predpisov,
- v dôsledku škody alebo manka,
- preradenia z podnikania do osobného vlastníctva.

Ak má software v dobe vyrad'ovania nenulovú zostatkovú cenu tak účtovná jednotka musí najprv doúčtovať oprávky v tejto výške a až potom vyradiť software z evidencie. Zostatkovou cenou sa rozumie rozdiel medzi obstarávacou cenou a výškou odpisov softwaru. Zaúčtovanie jednotlivých typov vyrad'ovania je zobrazené v nasledujúcej tabuľke.

²⁹ Stránka MFČR. *Česky účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledavek*. [online]. [cit. 2012-04-09]. Dostupné na:

< http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CUS_706_Opravné_položky_a_vyřazení_pohledavek.pdf >

³⁰ PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M.: *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*, str. 165

Tabuľka č. 1: Vyradovanie softwaru

	Má Dať	Dal
Predaj		
<i>1.) odpis zostatkovej ceny (pokiaľ software nie je úplne odpísaný)</i>		
	541 – Zostatková cena predaného DNHM	073 – Oprávky k softwaru
<i>2.) vyradenie z evidencie</i>		
	073 – Oprávky k softwaru	013 – Software
<i>3.) predaj (napr. peniaze priate na bankový účet)</i>		
	641 - Tržby z predaja DNM a DHM	221 – Bankové účty
Likvidácia		
<i>1.) odpis zostatkovej ceny, pokiaľ software nie je úplne odpísaný</i>		
	551 – Odpisy DNM a DHM	073 – Oprávky k softwaru
<i>2.) vyradenie z evidencie</i>		
	073 – Oprávky k softwaru	013 – Software
Darovanie		
<i>1.) doúčtovanie oprávok do výšky obstarávacej ceny</i>		
	543 – Dary	073 – Oprávky k softwaru
<i>2.) vyradenie z evidencie</i>		
	073 – Oprávky k softwaru	013 – Software
Škody alebo manko		
<i>1.) doúčtovanie oprávok do výšky obstarávacej ceny</i>		
	549 – Manka a škody	073 – Oprávky k softwaru
<i>2.) vyradenie z evidencie</i>		
	073 – Oprávky k softwaru	013 – Software
Preradenie z podnikania do osobného vlastníctva		
<i>1.) doúčtovanie oprávok do výšky obstarávacej ceny</i>		
	491 – Účet individuálneho podnikateľa	073 – Oprávky k softwaru
<i>2.) vyradenie z evidencie</i>		
	073 – Oprávky k softwaru	013 – Software

Zdroj: vlastné vypracovanie podľa účtovnej osnovy pre podnikateľov

2 VYKAZOVANIE SOFTWARE PODĽA IFRS

Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva – IFRS od roku 2001 vydáva **IASB** (*International Accounting Standards Board* – Rada pre medzinárodné účtovné štandardy). Táto rada vznikla premenou z **IASC** (*International Accounting Standards Committee* – Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy), ktorý bol založený v roku 1973.

K 1. januáru 2012 IFRS zahrňuje:³¹

- jednotlivé štandardy vydávané do roku 2002 pod názvom IAS - *Medzinárodné účtovné štandardy* (*International Accounting Standards*),
- ich interpretácie IFRIC - *Výbor pre interpretácie medzinárodného finančného vykazovania* (*International Financial Reporting Interpretations Committee*),
- štandardy vydávané od roku 2003 pod názvom IFRS - *Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva* (*International Financial Reporting Standards*)
- a ich interpretácie SIC - *Stály interpretačný výbor* (*Standing Interpretations Committee*).

Štandardy nie sú všeobecne platnou formou normy. Existujú preto, aby vlastníkom a veriteľom podali informácie o tom, ako vedenie firmy hospodári s prostriedkami, ktoré im zverili. Účtovné jednotky si samy zvolia účtovnú osnovu a spôsob, ktorým budú účtovať. Jedinou podmienkou je, že výsledky jeho práce sú zaznamenané úplne, pravdivo a verne.³²

Po vstupe Českej republiky do Európskej únie vznikla povinnosť pre všetky účtovné jednotky, ktoré sú emitentom cenných papierov registrovaných na regulovanom trhu cenných papierov, používať IFRS.³³ Podľa IFRS majú tieto účtovné jednotky povinnosť účtovať a zostavovať účtovnú závierku, konsolidovanú účtovnú závierku a výročné správy, a to od prvého účtovného obdobia po vstupe Českej republiky do EÚ, teda od 1. mája 2004.

Konsolidované účtovné jednotky, ktoré nie sú emitentom cenných papierov na regulovanom trhu cenných papierov, si môžu zvoliť, či zostavia konsolidovanú účtovnú závierku a výročné

³¹ JÍLEK, J.; SVOBODOVÁ J.: *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, str. 77

³² JÍLEK, J.; SVOBODOVÁ J.: *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, str. 75

³³ Regulovaným trhom v Českej republike sa rozumie Burza cenných papierov (všetky trhy) a RMS systém (iba oficiálny trh).

správy podľa IFRS, alebo podľa Českých účtovných štandardov.³⁴

Česká legislatíva neumožňuje použiť pre výpočet daňového základu výsledok hospodárenia určený podľa IFRS. Preto každý podnik v Českej republike, ktorý účtuje podľa IFRS, musí pre daňové účely vytvoriť podklad podľa českej účtovnej legislatívy.

2.1 Definícia nehmotného majetku

Problematikou nehmotných aktív sa v IFRS zaoberá štandard **IAS 38 – Nehmotné aktíva**. Tento štandard bol schválený v roku 1998 a vstúpil do platnosti v roku 1999. Štandard stanovuje definíciu nehmotných aktív a zaúčtovanie a ocenenie nehmotných aktív.³⁵

Nehmotné aktívum je definované ako „*identifikovateľné nepeňažné aktívum, ktoré nemá hmotnú podstatu.*“³⁶

Aktívum je identifikovateľné, ak:

- je oddeliteľné, tj. ide ho oddeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, prenajať alebo vymeniť buď jednotlivu, alebo spolu so súvisiacou zmluvou, aktívom alebo záväzkom, atď., alebo
- pochádza zo zmluvných alebo iných zákonných práv, bez ohľadu na to, či tieto práva sú prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky, alebo od iných práv a povinností.³⁷

Okrem identifikovateľnosti musí nehmotné aktívum spĺňať nasledujúce dve podmienky:

- je to zdroj ovládaný účtovnou jednotkou
- a prinesie účtovnej jednotke v budúcnosti nejaký ekonomický úžitok.

Účtovná jednotka ovláda aktívum, ak má právomoc získať budúce ekonomické úžitky plynúce z príslušného zdroja a môže zamedziť ostatným prístup k tomuto úžitku. Schopnosť účtovnej jednotky ovládať toto nehmotné aktívum vyplýva spravidla zo zákonných práv, ktoré sú vymáhateľné súdom. Súadne vymáhanie práv však nie je nutnou podmienkou pre

³⁴ DELOITTE Česká republika. *IFRS do kapsy 2010* [online]. [cit. 2012-26-03]. Dostupné na: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf

³⁵ FICBAUER, J.; FICBAUER D.: *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*, str. 119

³⁶ BOHUŠOVÁ, H., *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*, str. 179

³⁷ *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SME)*. str. 98

ovládanie aktív, pretože účtovná jednotka môže byť schopná ovládať budúce ekonomické úžitky iným spôsobom.³⁸

Budúce ekonomické úžitky plynúce z nehmotného aktíva môžu byť výnosy z predaja výrobkov a služieb, úspory nákladov alebo iné úžitky plynúce z využitia týchto aktív účtovnou jednotkou.³⁹

Čo sa týka konkrétne softwaru, tak software je uznaný ako nehmotné aktívum iba ak nie je nedielnou súčasťou príslušného hardwaru.

2.2 Oceňovanie softwaru

Standard IAS 38 rozlišuje dva momenty oceňovania softwaru, a to ku dňu jeho obstarania, alebo po jeho uznaní, teda v priebehu držania softwaru.

Software sa zaúčtuje v rozvahe iba keď:

- je pravdepodobné, že očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré aktívum prinesie, poplynú do účtovnej jednotky; a
- je možné spoľahlivo stanoviť obstarávaciu cenu nehmotného majetku.⁴⁰

2.2.1 Oceňovanie softwaru ku dňu jeho obstarania

Software sa prvotne oceňuje obstarávacími nákladmi, ktoré závisia od spôsobu, akým bol software nadobudnutý.

Software možno nadobudnúť:

- samostatným obstaraním,
- v rámci podnikovej kombinácii,
- vytvorením vlastnou činnosťou,
- prostredníctvom štátnej dotácie.

³⁸ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 87

³⁹ ŠRÁMKOVÁ, A.; JANOUŠKOVÁ, M.: *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace* str. 108

⁴⁰ DELOITTE, *IAS 38* [online]. [cit. 2012-09-09].

Dostupné na: <<http://www.iasplus.com/en/standards/standard37>>

2.2.1.1 Software obstaraný samostatne

Do obstarávacej ceny softwaru nadobudnutého samostatne sa zaráta nákupná cena vrátane dovozného cla a nerefundovaných daní a ostatné obstarávacie náklady priamo priraditeľné softwaru do doby jeho zavedenia do užívania.

Medzi ostatné náklady sa zaraďujú napríklad:

- mzdy zamestnancov, priamo súvisiace s obstaraním softwaru až do jeho zavedenia do užívania; náklady na právnikov, odhadcov, atď.; náklady na testovanie funkčnosti softwaru; náklady na zavedenie novo vyrobeného softwaru.

Oproti tomu sem nepatria:

- náklady na predstavenie nového produktu, alebo služby, ako napríklad náklady na reklamu, administratívne a všeobecné režijné náklady, náklady na zaškolenie zamestnancov, vzniknuté náklady po okamihu uvedenia softwaru do miesta, či stavu, v ktorom je schopný fungovať podľa zámerov managementu.⁴¹

2.2.1.2 Software obstaraný v rámci podnikovej kombinácie

Software nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie sa podľa štandardu IFRS 3 - *Podniková kombinácia* oceňuje **reálnou hodnotou** ku dátumu akvizície.

Najspoľahlivejším vyjadrením reálnej hodnoty softwaru sú kótované ceny na trhu tohto softwaru. Pokiaľ pre daný software neexistuje aktívny trh, je jeho reálnou hodnotou čiastka, za ktorú by účtovná jednotka software kúpila k dátumu akvizície za obvyklých podmienok medzi informovanými stranami ochotnými uskutočniť obchod založený na základe všetkých dostupných informácií. Aktívnym trhom sa rozumie taký trh, kde obchodované položky sú homogénne, je možno kedykoľvek nájsť predávajúcich aj kupujúcich, ktorí sú ochotní uskutočniť transakciu a kde ceny sú verejne dostupné.⁴²

⁴¹ LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H: *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*, str. 172.

⁴² KRUPOVÁ, L.; MLÁDEK, R.: *IAS v příkladech : srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou. III. díl*, str. 158

Reálna hodnota môže byť odhadovaná aj nepriamym spôsobom, ktorý vyvinula konkrétna účtovná jednotka, ktorá pravidelne kupuje a predáva špecifický software.

2.2.1.3 Software vytvorený vlastnou činnosťou

Do obstarávacej ceny softwaru vytvoreného vo vlastnej réžii sa zahrňujú všetky priamo súvisiace náklady potrebné k jeho vytvoreniu, výrobe a príprave k užívaniu.

Priamo súvisiace náklady sú:

- náklady na materiál a služby,
- náklady na zamestnanecké pôžitky (platy, mzdy a ostatné osobné náklady),
- registračné a právne poplatky,
- úroky v súlade so štandardom IAS 23 – Vypožičané náklady.

Oproti tomu do obstarávacej ceny nezahrňujeme administratívne a všeobecné režijné poplatky a náklady na zaškolenie pracovníkov.⁴³

Pri posudzovaní, či software splňuje podmienky pre jeho uznanie, musíme rozlišovať medzi fázou výskumu a fázou vývoja.

Výskumom rozumieme činnosti spojené so získavaním nových vedeckých, alebo technických poznatkov a vedomostí a skúmanie ich využitia. Software vo fáze výskumu nikdy nie je uznaný ako samostatné aktívum, pretože v tejto fáze nie sme schopní určiť, či výsledok bude mať ekonomický úžitok. A preto účtovná jednotka vykáže výdaje na výskum priamo do nákladov obdobia, v ktorom vznikli.⁴⁴

Pokiaľ nevieme pri software odlíšiť fázu výskumu a fázu vývoja, berieme, že je software vo fáze výskumu.

Vývojom rozumieme uplatnenie výsledkov výskumu, alebo iných poznatkov k vytvoreniu nových, alebo zdokonalených softwarov, alebo testovanie prototypov pred zahájením ich komerčného využitia.⁴⁵

⁴³ ŠRÁMKOVÁ, A.; JANOUŠKOVÁ, M.: *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace* str. 110

⁴⁴ DVORÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 90

⁴⁵ BOHUŠOVÁ, H., *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS* , str. 179

Software vo fáze vývoja môže podnik vykazovať ako samostatné aktívum, ak spĺňa všetky nasledujúce podmienky:⁴⁶

- dokončenie softwaru je uskutočniteľné,
- účtovná jednotka zamýšľa software dokončiť a používať ho, alebo predať,
- účtovná jednotka je schopná software používať, alebo predať,
- účtovná jednotka vie preukázať spôsob, akým bude využívať budúci ekonomický prospech, alebo existenciu trhu pre konkrétny software,
- účtovná jednotka je schopná oddeliť a vyčíslit náklady na software vo fáze vývoja.

2.2.1.4 Software nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie

Takto nadobudnutý software je väčšinou nadobudnutý zdarma alebo za symbolickú cenu a oceňuje sa buď **reálnou hodnotou** alebo **nominálnou čiastkou** zvýšenou o všetky náklady, ktoré sú priamo priraditeľné k uvedeniu softwaru do miesta a stavu, v ktorom je schopný fungovať podľa zámeru účtovnej jednotky.

2.2.2 Oceňovanie softwaru po jeho uznaní

Pri oceňovaní softwaru po jeho uznaní má účtovná jednotka možnosť si vybrať medzi **modelom oceňovania obstarávacími nákladmi** alebo **modelom preceňovania**.

Pokiaľ účtovná jednotka zvolí model preceňovania pre určitú skupinu nehmotného majetku, tak musí týmto modelom vykazovať všetky software, ktoré patria do tejto skupiny.

Podľa modelu oceňovania obstarávacími nákladmi sa software po prvotnom uznaní oceňuje obstarávacími nákladmi, zníženými o všetky kumulované odpisy a všetky kumulované straty zo zníženej hodnoty.

Podľa modelu preceňovania sa software po prvotnom uznaní vykazuje v hodnote aktíva po precení. Táto hodnota odpovedá reálnej hodnote k dátumu precenenia, zníženej o všetky následné kumulované odpisy a všetky následné kumulované straty zo zníženej hodnoty. Na určenie reálnej hodnoty je v tomto modeli oceňovania nevyhnutná existencia aktívneho trhu. Ak neexistuje aktívny trh tak nie je možné túto metódu použiť a využije sa model

⁴⁶ FICBAUER, J.; FICBAUER D.: *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*, str. 133

oceňovania obstarávacími nákladmi, zníženými o všetky kumulované odpisy a straty zo zníženej hodnoty. Pokiaľ reálnu hodnotu softwaru už nemožno určiť odkazom na aktívny trh, účtovná hodnota softwaru by mala byť jeho precenená hodnota ku dňu posledného precenenia na trhu, znížená o všetky následné kumulované odpisy a straty zo zníženej hodnoty. Ak už neexistuje aktívny trh pre precenenie softwaru, tak je možné, že došlo k znehodnoteniu softwaru a že vyžaduje overenie podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty aktív*.⁴⁷

Precenenie softwaru sa musí prevádzkať pravidelne, aby sa jeho účtovná hodnota ku dňu účtovnej závierky významne nelíšila od reálnej hodnoty. Početnosť precení závisí na pohybe reálnej hodnoty softwaru.

Kumulované odpisy softwaru, ktorý sa preceňuje, k dátumu precenenia sú buď:⁴⁸

- prepočítané pomerovo ku zmene hrubej účtovnej hodnoty softwaru tak, aby sa účtovná hodnota softwaru po precenení rovnala precenenej čiastke; alebo
- eliminované proti hrubej účtovnej hodnote softwaru a čistá hodnota softwaru je prepočítaná na precenenú čiastku softwaru.

Zvýšenie alebo zníženie účtovnej hodnoty softwaru v dôsledku jeho precenia sa účtuje nasledujúcim spôsobom:⁴⁹

- Zvýšenie účtovnej hodnoty je priamo pripísané v prospech vlastného kapitálu, konkrétne na účet Fond z precenenia. Najprv je ale nutné zrušiť zníženie účtovnej hodnoty tohto softwaru, pokiaľ bolo v hospodárskom výsledku vykázané už pred tým. Toto zvýšenie sa nepremieta do výsledovky. Ale pri vyradení, alebo likvidácii softwaru sa zostatok účtu Fond z precenenia prevedie do nerozdeleného zisku minulých rokov. Tento prevod môže nastať aj postupne počas užívania softwaru, a to vo výške amortizácií, vo výške rozdielu medzi odpismi preceneného softwaru a odpismi, ktoré by boli realizované, keby k tomuto preceneniu nedošlo.
- Zníženie účtovnej hodnoty je zaznamenané vo výsledovke v hospodárskom výsledku. Najprv je ale toto zníženie odpísané priamo z vlastného kapitálu, až do výšky celého kladného zostatku Fondu z precenenia pre dané aktívum.

⁴⁷ JÍLEK, J.; SVOBODOVÁ J.: *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, str. 195

⁴⁸ BOHUŠOVÁ, H., *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*, str. 186

⁴⁹ ŠRÁMKOVÁ, A.; JANOUŠKOVÁ, M.: *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace* str. 114

2.3 Doba životnosti softwaru

Nehmotné aktíva môžu mať určiteľnú alebo neurčiteľnú dobu životnosti. **Doba životnosti** je podľa IFRS definovaná ako obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude k dispozícii pre používanie účtovnou jednotkou, alebo očakávané množstvo výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré účtovná jednotka získa z majetku.⁵⁰

Túto dobu si stanovuje účtovná jednotka. „*Nehmotný majetok má neurčiteľnú dobu životnosti vtedy, pokiaľ na základe analýzy všetkých relevantných faktorov neexistuje žiadny limit pre vytváranie ekonomického úžitku týmto aktívom.*“⁵¹

Pri stanovení doby životnosti účtovná jednotka zvažuje napríklad:⁵²

- predpokladané využitie v podniku,
- životný cyklus nehmotného majetku,
- technické, technologické a iné opotrebenia,
- stabilita odvetvia, v ktorom sa nehmotný majetok opotrebuje,
- očakávané chovanie konkurencie,
- obdobie kontroly nad aktívom, právne faktory, licenčné zmluvy.

Pre nehmotné aktíva z určiteľnou dobou životnosti stanoví účtovná jednotka túto dobu na základe predpokladanej využiteľnosti.

Nehmotné aktíva s neurčiteľnou dobou životnosti sa neodpisujú, ale minimálne raz ročne sa testujú na zníženie hodnoty, alebo či sa už nedá určiť doba ich životnosti.

Pretože software rýchlo zastaráva, tak doba jeho životnosti je pomerne krátka. Preto je u väčšiny softwarov určiteľná doba životnosti. V zriedkavých prípadoch je možné vykazovanie softwaru ako majetku s neurčiteľnou dobou životnosti. A to napríklad účtovný software, u ktorého je zmluvne zaručená jeho automatická bezplatná aktualizácia v prípade akýchkoľvek legislatívnych zmien.

⁵⁰ IFRS, *Technical summary: IAS 38 Intangible Assets* [online]. [cit. 2012-09-10]. Dostupné na: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/English%20IAS%20and%20IFRS%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>>

⁵¹ LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H: *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*, str. 179.

⁵² DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 94

2.4 Odpisovanie softwaru

V predchádzajúcej kapitole sme sa zmienili, že odpisovať možno len software s určitou dobou životnosti.

Odpisovanie softwaru začne od okamihu zahájenia užívania softwaru, teda ako náhle bude software na mieste a v stave vhodnom pre jeho prevádzkovanie spôsobom zamysleným vedením účtovnej jednotky. Jeho odpisovaná čiastka musí byť rozdelená systematicky na celé obdobie jeho použiteľnosti. Na určenie odpisovanej čiastky sa používajú nasledovné tri odpisové metódy: *metóda lineárneho odpisu*, *metóda znižujúceho sa základu* a *metóda výkonových odpisov*. Používaná metóda sa vyberá na základe očakávaného spôsobu spotreby budúcich ekonomických úžitkov zo softwaru. Pokiaľ sa nezmení spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov z tohto softwaru, tak vybraná metóda zostáva vo všetkých účtovných obdobiach rovnaká.

Doba odpisovania a odpisovaná metóda softwaru sa musia znovu preverovať minimálne na konci každého účtovného obdobia. Účtovná jednotka upraví dobu odpisovania, pokiaľ sa novo odhadnutá doba životnosti značne líši od predchádzajúcej odhadovanej životnosti. Odpisovú metódu zmení, pokiaľ dôjde k významnej zmene očakávaného spôsobu spotreby budúcich ekonomických úžitkov zo softwaru.

Odpisy softwaru sú obvykle vo forme nákladov ovplyvňujúcich hospodársky výsledok daného obdobia. V niektorých prípadoch sa budúce ekonomické úžitky zo softwaru môžu použiť na vytvorenie iných aktív. V tomto prípade sa odpisy stávajú súčasťou obstarávacej ceny novo vytvorených aktív.

Odpisovanie softwaru končí v okamihu, ktorý nastane skôr:⁵³

- vyradenie aktíva.
- klasifikácia softwaru ako software držaný k predaju v súlade s IFRS 5 – Dlhodobé aktíva držané k predaju a ukončovanej činnosti.

⁵³ BOHUŠOVÁ, H., *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*, str. 187

2.5 Testovanie softwaru na zníženie hodnoty

Software s neurčiteľnou dobou životnosti sa testuje na zníženie hodnoty podľa IAS 36 – *Zníženie hodnoty aktív*. Na zníženie hodnoty sa tiež testuje software s určiteľnou dobou životnosti, ak existuje náznak, že mohla hodnota softwaru klesnúť.

Podľa IAS 36 musí účtovná jednotka testovať zníženie hodnoty softwaru s neurčiteľnou dobou životnosti porovnaním jeho spätne ziskateľnej čiastky s jeho účtovnou hodnotou

- každoročne (vždy k rovnakému dátumu); a
- kedykoľvek sa objaví náznak, že by hodnota softwaru mohla poklesnúť.

Spätne ziskateľná čiastka je tá vyššia čiastka z:

- reálnej hodnoty softwaru zníženej o náklady na predaj a
- hodnoty z užívania.

Názny, ktoré ovplyvňujú zníženie hodnoty softwaru môžu byť:

a) vonkajšie, medzi ktoré patria napríklad tieto situácie:

- Tržná hodnota softwaru sa behom účtovného obdobia znížila významne viac, ako sa dalo predpokladať v dôsledku normálneho používania.
- Tržné úrokové sadzby behom účtovného obdobia vzrástli. Tento nárast pravdepodobne ovplyvní diskontnú sadzbu použitú pri výpočte hodnoty z používania softwaru a významne zníži jeho spätne ziskateľnú čiastku.

b) vnútorné, medzi ktoré patria napríklad tieto situácie:

- Existuje dôkaz o zastaraní softwaru.
- Je k dispozícii dôkaz z interného výkazníctva, ktorý naznačuje, že ekonomická výkonnosť softwaru je, alebo bude horšia, než sa predpokladalo.

Ak je spätne ziskateľná čiastka softwaru menšia ako jeho účtovná hodnota, zníži sa účtovná hodnota softwaru na jeho spätne ziskateľnú čiastku. Takéto zníženie sa nazýva **strata zo zníženia hodnoty**. Táto strata musí byť bezprostredne po vzniku uznaná do výsledku hospodárenia. Pokiaľ ide o odpisovaný software, je nutné prepočítať jeho odpisy v budúcich obdobiach (pre zvyšnú dobu životnosti) tak, aby odpovedali upravenej účtovnej hodnote softwaru.

Ak dôjde k zvýšeniu spätne získateľnej čiastky softwaru, tak štandard IAS 36 umožňuje **zrušenie straty zo zníženia hodnoty softwaru**, ktoré musí byť okamžite uznané vo výsledku hospodárenie, ibaže by bol software vedený v precenenej hodnote podľa iného štandardu. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty softwaru zvyšuje účtovnú hodnotu tohto softwaru. Táto zvýšená účtovná hodnota nesmie prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by bola stanovená, ak by nebola uznaná žiadna strata zo zníženia hodnoty softwaru v predchádzajúcich rokoch.

Účtovná jednotka musí tiež v každom účtovnom období pri software, ktorý sa neodpisuje, preskúmať, či sa stále jedná o neurčiteľnú dobu životnosti. Zmena tejto doby životnosti z neurčiteľnej na určiteľnú je zaúčtovaná ako zmena v účtovnom odhade podľa IAS 8 – *Účtovné pravidlá, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Táto zmena môže znamenať znehodnotenie a teda treba zase previesť testovanie na zníženie hodnoty softwaru podľa IAS 36 – *Zníženie hodnoty aktív*.

2.6 Zostatková hodnota softwaru a jeho vyradenie

Zostatková hodnota softwaru je nulová, ak neplatí, že:

- a) existuje záväzok tretej strany software na konci jeho použiteľnosti kúpiť, alebo
- b) existuje aktívny trh pre tento druh softwaru a:
 - zostatkovú hodnotu vieme spoľahlivo určiť odkazom na tento trh,
 - je pravdepodobné, že takýto trh bude na konci použiteľnosti aktíva existovať.⁵⁴

Podnik vyraduje software v okamihu

- predaja,
- alebo, ak sa neočakávajú žiadne ďalšie ekonomické úžitky plynúce z tohto aktíva.

Výsledný zisk, alebo strata z vyradenia sa určí ako rozdiel medzi čistým výťažkom z vyradenia a účtovnou hodnotou softwaru. Tento výsledný zisk, alebo strata je vykazovaný ako výnos, alebo náklad.

Ak dôjde k vyradeniu softwaru z dôvodu jeho nepotrebnosti, tak sa jeho zostatková cena zachytí v nákladoch na strane Má dať.⁵⁵

⁵⁴ ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M., *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace*. str. 115

⁵⁵ JÍLEK, J.; SVOBODOVÁ J.: *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, str. 195

3. VYKAZOVANIE SOFTWARE PODĽA US GAAP

Americké všeobecne uznávané účtovné zásady sú súborom zásad, podľa ktorých sa zostavujú finančné výkazy. Zásady sa vyvinuli na základe skúseností, rozumu, zvyku a praktickej nevyhnutnosti. Pravidlami US GAAP sa musia riadiť všetky firmy, ktoré chcú uviesť svoje cenné papiere na burze v USA. Cieľom amerických všeobecne uznávaných zásad je zaistenie a zverejnenie ekonomickej aktivity. US GAAP nie sú zákon, aj keď *Americká komisia pre cenné papiere* (U.S. Securities and Exchange Commission – US SEC) vyžaduje jeho používanie v oblasti finančného výkazníctva verejne obchodovaných spoločností.

SEC vznikla v roku 1934 v dôsledku Veľkej hospodárskej krízy. V tej dobe nebola žiadna štruktúra normy nastavenia účtovníctva. Úlohou SEC bolo vypracovanie účtovných zásad a metód zostavovania finančných výkazov pre spoločnosti, ktorých akcie sú registrované na burze.

Hlavným dôvodom pre vytvorenie Komisie pre cenné papiere bolo regulovať kapitálový trh a zabrániť firmám zneužívanie týkajúce sa ponuky a predaja cenných papierov a výkazníctva. Komisii bola daná moc regulovať burzy cenných papierov a udeľovať licencie spoločnostiam, s ktorých cennými papiermi sa obchoduje a tiež maklérov a obchodníkov, ktorí uskutočňujú obchodovanie.

Hlavným tvorcom US GAAP je Výbor pre finančné účtovné štandardy (FASB - Financial Accounting Standards Board). Keďže US GAAP nie je daný zákonom, t.j. nie je povinný. FASB je výbor, ktorý má sedem členov – traja pochádzajú z radov audítorov, dvaja z radov firemných účtovníkov a po jednom z radov akademikov a profesionálnych analytikov. Tento výbor schvaľuje nové účtovné pravidlá na základe tzv. veľkej väčšiny - 5 alebo viac hlasov. Poslaním FASB je vytvoriť a zlepšiť štandardy finančného účtovníctva a výkazníctva, ktoré podporujú finančné výkazníctvo mimovládnyimi subjektmi, ktorí poskytujú užitočné informácie pre investorov a ostatných užívateľov finančných výkazov. Toto poslanie sa uskutočňuje prostredníctvom komplexného a nezávislého procesu, ktorý podporuje širokú účasť a berie objektívne názory zo všetkých zainteresovaných strán.⁵⁶

⁵⁶ Stránka FASB. *Fact about FASB*. [online]. [cit. 2012-07-06]. Dostupné na: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495> >

FASB má 4 hlavné typy publikácií, a to:⁵⁷

- *Štandardy finančného účtovníctva vydané FASB* (SFAS - Statements of Financial Accounting Standards) – najdôležitejšie GAAP publikácie.
- *Koncepty finančného účtovníctva* (Statements of Financial Accounting Concepts) - prvýkrát vydané v roku 1978. Sú súčasťou koncepčného rámca FASB a stanovujú základné ciele a predstavy, ktoré používa FASB k vývoju budúcich štandardov.
- *Interpretácie* (Interpretations) – upravujú alebo rozširujú existujúce štandardy.
- *Technické bulletiny* (Technical Bulletins) - pokyny k aplikácii štandardov, interpretácií a názorov. Obvykle riešia niektoré veľmi špecifické účtovné problémy, ktoré nebudú mať významný, trvalý účinok.

Vzťah Českej republiky k US GAAP

Americká komisia pre cenné papiere a burzy vyžaduje od európskych podnikov, ktorých cenné papiere sú kótované na amerických burzách, účtovnú závierku buď zostavenú podľa US GAAP, alebo zosúladenú s US GAAP. Od roku 2008 už americká burza uznáva aj výkazy vyhotovené v súlade s IFRS a vtedy nie je nutné zostavovať účtovnú závierku podľa US GAAP. Firmy sídliace na území Českej republiky, ktoré emitujú cenné papiere na americkej burze, musia zostavovať účtovnú závierku podľa US GAAP, ale taktiež zostaviť závierku aj podľa Českých účtovných štandardov.

3.1 Software ako súčasť nehmotného majetku

Problematikou nehmotného majetku sa v Amerických všeobecne uznávaných účtovných zásadách zaoberá vyhláška **SFAS 142 - Goodwill and Other Intangible Assets** (v preklade: Goodwill a iný nehmotný majetok). Účtovanie a vykazovanie nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácii je zahrnuté vo vyhláška **SFAS 141 - Business Combinations** (v preklade: Podnikové kombinácie). Konkrétne softwarom sa zaoberá vyhláška **SFAS 86 - Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed** (v preklade: Účtovanie o nákladoch počítačového softwaru, ktorý má byť predaný, prenajatý alebo inak uvedený na trh) a **Statement of Position 98-1 - Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use** (v preklade:

⁵⁷ Stránky en.wikipedia. *Generally Accepted Accounting Principles (United States)*. [online]. [cit. 2012-10-01]. Dostupné na: <[http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_\(United_States\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_(United_States))>

Účtovanie o nákladoch počítačového softwaru vyvinutého alebo získaného pre vnútorné použitie).

Definícia nehmotného majetku podľa US GAAP je rovnaká ako definícia obsiahnutá v IFRS, a teda nehmotný majetok je definovaný ako **majetok** (okrem finančných nástrojov) **bez fyzickej substrakcie**. Podľa koncepčného rámca US GAAP je pre majetok pravdepodobná budúca ekonomická výhoda ovládaná nejakou firmou alebo osobou.⁵⁸

Podľa paragrafov B34 a B35 vyhlášky SFAS 142 je nehmotný majetok uznaný, ak je oddeliteľný od goodwillu a ak vzniká zo zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú tieto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv a povinností. Nehmotný majetok je oddeliteľný, ak je možné ho oddeliť od účtovnej jednotky a samostatne predat', previesť, licencovať, prenajať, alebo vymeniť, bez ohľadu na to, či má účtovná jednotka zámer tak učiniť.⁵⁹

Druhy nehmotného majetku podľa US GAAP:⁶⁰

- *nehmotný majetok vyplývajúci zo zákona* – napríklad patenty, copyright, obchodné značky, obchodné názvy, vysielacie licencie, atď.,
- *nehmotný majetok vyplývajúci zo zmluvy* – napríklad dohody so zamestnancami, výrobné dohody, dohody o poradenstve, o reklame, poistení, prenájme, leasingu;
- *nehmotný majetok vyplývajúci z inej dohody* – napr. vysielacie licencie, licencie na užívanie software, licencie na užívanie technológií, patenty, práva prevádzať ťažbu, odoberať vodu, kopírovať knihy, a i.,
- *nehmotný majetok vyplývajúci z technológie* – vlastné počítačové programy, výrobné procesy, technické dokumentácie, tajné formuly, školiaci materiál, nákresy, plány, databázy, atď.,
- *nehmotný majetok vyplývajúci zo vzťahov* – napríklad zoznam zákazníkov, dodávateľov, distribútorov, záznamy o úverovej bonite veriteľov, atď.;
- goodwill – medzi goodwill zaradujeme ostatný nehmotný majetok, ktorý je naozaj ťažko identifikovateľný. Podľa US GAAP neexistuje záporný goodwill.

⁵⁸ MLádek R.: *Nehmotný majetok: nová pravidla podle US GAAP.* [online]. [cit. 2012-10-03]. Dostupné na <<http://www.us-gaap.cz>>

⁵⁹ Stránka FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 142.* [online]. [cit. 2012-10-05]. Dostupné na <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820927971&blobheader=application%2Fpdf>>, str. 38

⁶⁰ MLÁDEK, R.,: *Světové účetnictví, 3. Aktualizované a přepracované vydání*, str. 191.

Z hore uvedených druhov nehmotného majetku je vidieť, že software, ktorý má právnu formu licencie na užívanie softwaru, patrí medzi nehmotný majetok. Ale častejšie sa stáva, že software sa len veľmi ťažko dá oddeliť od hardware, a preto sa často vyказuje v hmotnom majetku, ako súčasť *informačných technológií* (MIS – *management information systems*).

3.2 Oceňovanie softwaru

Hodnota ocenenia softwaru závisí od spôsobu nadobudnutia. Podľa SFAS 142 možno nadobudnúť software hlavne:

- obstaraním samostatne,
- v rámci podnikovej kombinácie,
- vytvorením vo vlastnej réžii.

Software musí byť najprv vykázaný a ocenený na základe jeho reálnej hodnoty. US GAAP definuje reálnu hodnotu ako sumu, za ktorú je možné aktívum (alebo záväzok) zakúpiť alebo predat' v transakcii medzi ochotnými stranami k aktuálnemu dátumu, v prípade, že sa nejedná o nútený predaj alebo likvidáciu.⁶¹

3.2.1 Software nadobudnutý samostatne

Hodnota softwaru vyplýva z transakcie. To znamená, že ak účtovná jednotka kúpi software od iného subjektu a pri oceňovaní nenastanú väčšie komplikácie, tak sa do majetku zahrnie zaplatená čiastka. Ak je nutné vykonať na software úpravy skôr, ako bude interne používaný, tak je možné tieto náklady kapitalizovať.

Statement of Position 98-1 definuje v paragrafe 31 náklady priamo priraditeľné softwaru, ktoré môžu byť kapitalizované, a to:⁶²

1. **Vonkajšie priame náklady na materiál a služby spotrebované pri vytváraní alebo získavaní softwaru** – napríklad poplatky zaplatené tretím stranám za služby poskytované na rozvoj softwaru vo fáze vývoja aplikácií, náklady vynaložené na

⁶¹ SFAS 142 - Goodwill a iný nehmotný majetok, Glossary, str. 104

⁶² Statement of Position 98-1, dostupný na stránka FASB, *Statement of Position 98-1, Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use*. [online]. [cit. 2012-10-06]. Dostupné na <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820923845&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>>

získanie počítačového softwaru od tretích strán, alebo cestovné výdavky zamestnancov pri výkone ich funkcie priamo spojené s vývojom alebo získavaním softwaru.

2. **Mzdy a platy** priamo spojené s projektom. Príklady zamestnaneckých činností zahŕňajú kódovanie a testovanie, ale aj iné činnosti, vo fáze vývoja aplikácií.
3. **Úroky.** Úrokové náklady by mali byť aktivované v súlade s ustanoveniami *FASB No. 34 - kapitalizácia úrokových nákladov*.

Paragraf 31 takisto definuje, že kapitalizovať sa nesmú:

- **Všeobecné a administratívne náklady.**
- **Režijné náklady.**

Náklady sa môžu začať kapitalizovať, až keď sú splnené obe nasledujúce podmienky:⁶³

- a) Predbežná fáza projektu je dokončená. Predbežná fáza projektu zahŕňa: vytvorenie konceptu, k čomu bude software určený, testovanie rôznych návrhov softwaru.
- b) Management sa zaväzuje k financovaniu projektu a je pravdepodobné, že projekt bude dokončený a softvér bude použitý na vykonanie určenej funkcie.

Kapitalizácia by mala byť ukončená najneskôr do okamihu, keď projekt je v podstate kompletný a pripravený pre jeho zamýšľané použitie. Počítačový software je pripravený na jeho zamýšľané použitie po tom, ako sú dokončené všetky podstatné skúšky.⁶⁴

3.2.2 Software nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie

Podľa paragrafu 20, vyhlášky *SFAS 141 - Podnikové kombinácie* je takto nadobudnutý software ocenený na základe svojej reálnej hodnoty k dátumu akvizície. Táto reálna hodnota je definovaná ako čiastka, ktorá by bola získaná predajom aktíva alebo zaplatená pri prevode záväzku, v riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k aktuálnemu oceneniu.⁶⁵ Účtovná jednotka musí túto čiastku určiť na základe všetkých dostupných informácií, ktoré musí byť schopná doložiť, a obhájiť následne svoje rozhodnutie o stanovenej výške reálnej hodnoty.

⁶³ Statement of Position 98-1, paragraf 27

⁶⁴ Statement of Position 98-1, paragraf 29

⁶⁵ SFAS 141 - Podnikové kombinácie, paragraf 3i

3.2.3 Software vytvorený vo vlastnej réžii

Oceňovanie softwaru vytvoreného vo vlastnej réžii závisí od účelu, ku ktorému bude slúžiť. Firma ho buď môže používať pre vlastné operácie, alebo ho vyvinie na predaj (alebo predaj licencie na jeho užívanie).

1. Software vyvinutý pre vlastné potreby – takto vyvinutým softwarom sa zaoberá Statement of Position 98-1– *Účtovanie o nákladoch počítačového softwaru vyvinutého alebo získaného pre vnútorné použitie*. Už z názvu tohto vyhlásenie vyplýva, že pri oceňovaní softwaru vyvinutého pre vlastné potreby možno kapitalizovať náklady, ktoré sme vymedzili vyššie pre software nadobudnutý samostatne.

2. Software vyvinutý za účelom predaja, prenájmu, alebo iného uvedenia na trh – účtovná jednotka vyvíjajúca software za účelom predaja, prenájmu alebo iného uvedenia na trh sa musí riadiť pravidlami o výskume a vývoji, ktoré sú špecifikované vo vyhláske *SFAS 2 – Accounting for Research and Development Costs* (Účtovanie o výskume a vývoji). Podľa tejto vyhlášky všetky náklady spojené s výskumom a vývojom nehmotných aktív sú vykázané ako náklady daného obdobia.

Pri software však nastáva výnimka, a podľa *SFAS 86 - Účtovanie o nákladoch počítačového softwaru, ktorý má byť predaný, prenajatý alebo inak uvedený na trh* sa môžu kapitalizovať ekonomické obete spojené s vývojom softwaru potom, čo sa dosiahne „technologická realizovateľnosť“.⁶⁶

Technologická realizovateľnosť je stanovená ako okamih, kedy účtovná jednotka dokončí všetky plánovania, projektovania, kódovania a testovania, ktoré sú potrebné k tomu, aby sa preukázalo, že produkt spĺňa všetky projektované funkčné, designové, technické a ostatné nutné vlastnosti a prvky.

Kapitalizovať sa dá iba výroba matíc (pre tlač nosičov), tlač manuálov a škatúl a ďalšie podobné položky. Kapitalizácia prestane v momente, keď je výrobok pripravený na predaj zákazníkom. Náklady na údržbu a zákaznícku podporu budú účtované do nákladov.⁶⁷

⁶⁶ MLÁDEK, R.,: *Světové účetnictví*, 3. Aktualizované a přepracované vydání, str. 200.

⁶⁷ SFAS 86 - Účtovanie o nákladoch počítačového softwaru, ktorý má byť predaný, prenajatý alebo inak uvedený na trh, paragraf 6

Čo sa týka technického zhodnotenia, tak kapitalizovať sa môžu len výdaje, ktoré predlžujú životnosť softwaru alebo zvyšujú ekonomický úžitok plynúci účtovnej jednotke. Pokiaľ technické zhodnotenie len udržuje software v stávajúcom stave, tak následné výdaje sú vykazované ako náklady daného obdobia.

3.3 Doba životnosti softwaru

SFAS 142 – *Goodwill a iný nehmotný majetok* definuje dobu životnosti ako obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude priamo alebo nepriamo prispievať k budúcim peňažným tokom účtovnej jednotky.

US GAAP podobne ako IFRS rozlišuje nehmotné aktíva s určiteľnou a neurčiteľnou dobou životnosti. Nehmotný majetok s určiteľnou dobou životnosti sa odpisuje po dobu životnosti. Nehmotný majetok s neurčiteľnou dobou životnosti sa nemusí odpisovať, až kým sa nepreukáže, že jeho doba životnosti je už určiteľná.

Účtovná jednotka pri určovaní doby životnosti nehmotného majetku musí vychádzať zo všetkých relevantných faktorov, a to hlavne:⁶⁸

- Účel, ktorému bude majetok slúžiť.
- Očakávaná doba životnosti iného aktíva alebo skupiny aktív s ktorými majetok súvisí.
- Právne, regulačné, alebo zmluvné podmienky, ktoré umožňujú predĺženie právnej alebo zmluvnej životnosti majetku.
- Vplyvy morálneho zastarania, zmeny v dopyte, zmeny v konkurencii a iné ekonomické premenné.
- Nadbytočné vedľajšie ekonomické obete spojené s dosiahnutím budúcich peňažných tokov.

Čo sa týka doby životnosti softwaru, tak tá je prevažne *určiteľná* a krátka. Podobne ako podľa IFRS môže byť doba životnosti softwaru v niektorých prípadoch neurčiteľná, ako napríklad software, u ktorého je zmluvne zaručená jeho automatická bezplatná aktualizácia v prípade akýchkoľvek legislatívnych zmien.

⁶⁸ SFAS 142 - Goodwill a iný nehmotný majetok, paragraf 11

3.4 Odpisovanie softwaru

Odpisuje sa len software s určitelnou dobou životnosti, a to po dobu jeho životnosti. Software možno odpisovať priamo, alebo pomocou oprávok. Odpisovanie softwaru začína po tom, ako bol obstaraný a končí jeho vyradením, alebo klasifikáciou ako držaný k predaju.

Účtovná jednotka si môže sama zvoliť metódu odpisovania, ale táto metóda by mala zobrazit' spôsob, akým sa spotrebujú, alebo inak využijú, ekonomické výhody plynúce z odpisovaného softwaru. Ak tento spôsob nie je možné spoľahlivo určiť, použije sa *lineárna metóda* odpisovania. Táto metóda je najčastejšie používaná a podľa nej sa odpisy získajú ako podiel čistej účtovnej hodnoty softwaru a počtu období jeho doby životnosti. Okrem nej si účtovná jednotka môže zvoliť z nasledujúcich metód:⁶⁹

- metóda *sum-of-the-years' digits* – táto metóda vychádza z doby životnosti softwaru, na základe ktorej sa vypočíta koeficient, ktorým sa v jednotlivých rokoch násobí účtovná hodnota softwaru,
- metóda *declining balance* – ktorá vychádza z percentuálneho vyjadrenia doby životnosti softwaru, ktorým sa v jednotlivých rokoch násobí účtovná hodnota softwaru.

Spôsob počítania odpisov podľa týchto uvedených metód odpisovania softwaru si ukážeme v nasledujúcom príklade č. 2.

Príklad č. 2

Podnik kúpil software, ktorého účtovná hodnota je 1 000 000 Kč a určil, že doba jeho použiteľnosti je 5 rokov. Vypočítajte odpisy tohto softwaru podľa jednotlivých metód.

Riešenie

$P = 1\,000\,000 \text{ Kč}$

$n = 5$

1. Lineárna metóda:

Ako už bolo spomínané, odpis sa vypočíta ako podiel účtovnej hodnoty (P) a počtu období (n), a teda odpisy počas všetkých n období budú rovnaké a ich hodnota je:

$$O = P/n = 1\,000\,000 / 5 = 200\,000 \text{ Kč}$$

⁶⁹ Stránka GAAP, MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví II.* [online]. [cit. 2012-08-06]. Dostupné na: na <<http://www.gaap.cz>>

2. *Metóda sum-of-the-years' digits:*⁷⁰

Metóda vezme v úvahu očakávanú dobu životnosti a sčíta číslice pre každý rok (v zmysle, že ak má software dobu životnosti 5 rokov, tak súčet číslic v rokoch je $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$). Každá číslica sa potom delí touto sumou a určí percento, ktorým by sa mal software každý rok odpisovať.

Dostaneme tieto koeficienty: $k_1 = 5/15 = 33\%$, $k_2 = 4/15 = 27\%$, $k_3 = 3/15 = 20\%$, $k_4 = 2/15 = 13\%$ a $k_5 = 1/15 = 7\%$. Odpis v roku i je potom daný ako súčin účtovnej hodnoty a príslušného koeficienta k_i . Napríklad v 3. roku sa odpíše $0,2 * 1\,000\,000 = 200\,000$ Kč. Zvyšné odpisy sú obsiahnuté v tabuľke č. 2.

Táto zrýchlená metóda sa používa pri aktívach, ktoré stratia väčšinu svojej hodnoty na začiatku.

3. *Metóda declining balance:*

Posledná metóda získava odpisy tak, že súčasnú účtovnú hodnotu softwaru vynásobí koeficientom, ktorý získa ako percentuálne vyjadrenie doby životnosti. To znamená, že pre dobu 5 rokov je koeficient $k = 1/5 = 20\%$.

To znamená, že v prvom roku odpíšeme $O_1 = k * P = 0,2 * 1\,000\,000 = 200\,000$ Kč, v druhom roku $O_2 = k * (P - O_1) = 0,2 * 800\,000 = 160\,000$ Kč, atď. pre ostatné obdobia.

Často sa ale používa tzv. metóda *double declining balance*, ktorá zdvojnásobí koeficient odpisovania, t.j. $k' = 2 * k = 0,4$.

V tomto prípade sa v prvom roku odpíše $O'_1 = k' * P = 0,4 * 1\,000\,000 = 400\,000$ Kč, v druhom roku $O'_2 = k' * (P - O'_1) = 0,4 * 600\,000 = 240\,000$ Kč, atď. pre ostatné obdobia. Všetky odpisy sú v tabuľke č. 2.

Tabuľka č. 2: Metódy odpisovania software podľa US GAAP

Rok	sum-of-the-years' digits	declining balance	double declining balance
1	$0,33 * 1\,000\,000 = 330\,000$	$0,2 * 1\,000\,000 = 200\,000$	$0,4 * 1\,000\,000 = 400\,000$
2	$0,27 * 1\,000\,000 = 270\,000$	$0,2 * 800\,000 = 160\,000$	$0,4 * 600\,000 = 240\,000$
3	$0,20 * 1\,000\,000 = 200\,000$	$0,2 * 640\,000 = 128\,000$	$0,4 * 360\,000 = 144\,000$
4	$0,13 * 1\,000\,000 = 130\,000$	$0,2 * 512\,000 = 102\,400$	$0,4 * 216\,000 = 86\,400$
5	$0,07 * 1\,000\,000 = 70\,000$	$0,2 * 409\,600 = 81\,920$	$0,4 * 129\,600 = 51\,840$

Zdroj: vlastné vypracovanie

⁷⁰ Stránka Investopedia, *Sum-Of-The-Years' Digits*, [online]. [cit. 2012-11-01].

Dostupné na <<http://www.investopedia.com/terms/s/sum-of-the-years-digits.asp#axzz2B094MBUs>>

Účtovná jednotka má povinnosť minimálne raz ročne vykonať revidáciu, aby zistila, či:⁷¹

1. pri software s neurčitou dobou životnosti nedošlo k zmene doby životnosti na určitú. Pokiaľ zistí, že áno, tak majetok začne odpisovať.,
2. odpisové doby a metódy softwaru, ktorý sa odpisuje, sú stále reálne,
3. software nebol znehodnotený (aj pre majetok, ktorý sa odpisuje, aj pre majetok, ktorý sa neodpisuje).

3.5 Testovanie softwaru na zníženie hodnoty

Ako už bolo spomenuté v predchádzajúcej kapitole, účtovná jednotka má povinnosť minimálne raz ročne testovať software na zníženie hodnoty. Testuje sa software s neurčitou ale aj určitou dobou odpisovania a to podľa vyhlášky SFAS 144 – *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets* (v preklade - Účtovanie o znížení hodnoty alebo likvidácii dlhodobých aktív).

US GAAP vyžaduje dvojfázový test merania zníženia hodnoty (*two-step test*), ktorý pozostáva z týchto dvoch krokov:⁷²

- Krok 1: Najprv sa porovná účtovná hodnota s nediskontovanými peňažnými tokmi. Ak je účtovná hodnota nižšia ako nediskontované peňažné toky, tak sa žiadna strata zo zníženia neuzná, ale aj tak je potrebné preskúmať odhady a metódy odpisov príslušného majetku.
- Krok 2: Ak je účtovná hodnota vyššia ako nediskontované peňažné toky, tak strata zo zníženia hodnoty sa meria ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou. Reálna hodnota by mala byť založená na prognózach účastníkov trhu a nie na vykazujúcej účtovnej hodnote.

Zistená strata zo zníženia hodnoty softwaru sa vykáže v rozvahe ako výsledok hospodárenia bežného obdobia.

Software sa tiež testuje v prípade, že určité udalosti alebo zmeny okolností naznačujú, že by mohla poklesnúť jeho účtovná hodnota.

⁷¹ MLÁDEK, R., J., J.: *Světové účetnictví, 3. Aktualizované a přepracované vydání*, str. 221.

⁷² Stránky PWC, *IFRS and US GAAP: similarities and differences*, [online]. [cit. 2012-11-02].

Dostupné na < http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2012.pdf >

Týmito udalosťami, alebo zmenami okolností, sa myslí napríklad:⁷³

- významný pokles tržnej ceny softwaru,
- významná nepriaznivá zmena v rozsahu, alebo spôsobe využitia softwaru alebo jeho fyzického stavu,
- významná nepriaznivá zmena v právnych faktoroch, alebo v podnikateľskom odvetví,
- celkové náklady výrazne prevyšujú pôvodne očakávanú sumu na získanie softwaru,
- očakávané prevádzkové straty, ktoré boli spôsobené používaním daného softwaru,
- očakávanie, že software bude predaný alebo iným spôsobom vyradený výrazne skôr, než bola jeho predpokladaná dĺžka použiteľnosti.

3.6 Zostatková hodnota softwaru a jeho vyradenie

Pri určení zostatkovej hodnoty sa používa rovnaká logika ako v prípade IFRS, aj keď software má len v zriedkavých prípadoch nenulovú zostatkovú hodnotu.

Vyradovanie softwaru je podobné ako pri IFRS, a teda software sa vyradí, ak sa od neho nedá očakávať žiadny budúci prínos. Zisk alebo strata vyplývajúca z tohto vyradenia sa stanoví ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou softwaru a čistým výtťažkom z vyradenia. Tento zisk alebo strata sa zobrazí v rozvahe vo výsledku hospodárenia bežného obdobia v podobe výnosu alebo nákladu.⁷⁴

⁷³ Stránka FASB , *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets No. 144.* , paragraf 8, [online]. [cit. 2012-11-02]. Dostupné na <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820919292&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>

⁷⁴ Stránka GAAP, MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví II.* [online]. [cit. 2012-11-02]. Dostupné na: na http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=56&om=405&z_id=c_reg-usr-SU-4-08_c#sdendnote1sym

4. ZROVNANIE ČÚS, IFRS a US GAAP

Hneď v úvode tejto kapitoly si uvedieme základný rozdiel v charaktere a použití týchto troch štandardov. Zatiaľ čo České účtovné štandardy sú dané zákonom tak IFRS a US GAAP nie sú, a majú skôr informačný charakter pre vlastníkov a veriteľov o tom, ako vedenie firmy hospodári so zverenými prostriedkami.

Účtovníctvo v súlade s Českými účtovnými štandardmi majú povinnosť viesť všetky účtovné jednotky so sídlom v Českej republike. Účtovníctvo v súlade s IFRS majú povinnosť viesť všetky účtovné jednotky, ktoré sú emitentom cenných papierov registrovaných na regulovanom trhu cenných papierov niektorého zo štátov EÚ. Konsolidované účtovné jednotky, ktoré nie sú emitentom cenných papierov na regulovanom trhu cenných papierov niektorého zo štátov EÚ, si môžu zvoliť, či zostavia konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS, alebo podľa Českých účtovných štandardov. A v súlade s US GAAP majú povinnosť viesť účtovníctvo účtovné jednotky sídliace na území Českej republiky, ktoré emitujú cenné papiere na americkej burze, pričom tieto účtovné jednotky majú povinnosť zostaviť závierku aj podľa Českých účtovných štandardov.

4.1 Software ako súčasť nehmotného majetku

Čo sa týka definície nehmotného majetku, tak:

- **ČÚS** definuje nehmotný majetok *výpisom položiek*. Nehmotný majetok musí spĺňať požiadavky, že doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok a jeho hodnota je vyššia, ako je limit ocenenia, ktorý si určí účtovná jednotka.
- **IFRS** definuje nehmotný majetok ako *identifikovateľné nepeňažné aktívum, ktoré nemá hmotnú podstatu*. Okrem týchto vlastností nehmotný majetok musí byť ovládaný účtovnou jednotkou a musí jej v budúcnosti priniesť ekonomický úžitok.
- **US GAAP** definuje nehmotný majetok *ako majetok bez fyzickej substrakcie*. Podobne ako pri IFRS, aj US GAAP vyžaduje, aby pre nehmotný majetok bol pravdepodobný budúci ekonomický úžitok ovládaný účtovnou jednotkou a pre jeho uznanie je nutné, aby bol oddeliteľný od goodwillu a aby vznikol zo zmluvných alebo iných zákonných práv.

4.2 Oceňovanie softwaru

4.2.1 Software nadobudnutý samostatne

Takto nadobudnutý software sa podľa ČÚS aj **IFRS** oceňuje *obstarávacou cenou*, do ktorej sa zahrňuje čistka, za ktorú bol software nadobudnutý a výdaje spojené s obstaraním.

Podľa **US GAAP** hodnota softwaru vyplýva z transakcie, čo znamená, že cena softwaru sa rovná tomu, čo bolo zaň zaplatené. Ak je však nutné vykonať na software úpravy skôr, ako bude interne používaný, tak je možné tieto náklady kapitalizovať.

4.2.2 Software nadobudnutý vo vlastnej réžii

Software vytvorený vo vlastnej réžii sa podľa ČÚS oceňuje *vlastnými nákladmi*, do ktorých patria *priame* aj *nepriame náklady* súvisiace s výrobou softwaru. Oproti tomu podľa **IFRS** sa do obstarávacej ceny softwaru vytvoreného vo vlastnej réžii zahrňujú všetky len *priamo súvisiace náklady* potrebné k jeho vytvoreniu, výrobe a príprave k užívaniu.

Pri **US GAAP** treba rozlíšiť, či tento software bol vyvinutý pre vlastné potreby, alebo za účelom predaja, prenájmu, alebo iného uvedenia na trh. Pri software vyvinutého pre vlastné potreby možno kapitalizovať náklady tak, ako v prípade samostatne nadobudnutého softwaru. Pri software vyvinutom za účelom predaja, prenájmu, alebo iného uvedenia na trh je potrebné rozlíšiť fázu výskumu a vývoja. Touto problematikou sa ale budeme zaoberať v nasledujúcej časti.

Výskum a vývoj softwaru

ČÚS uznávajú aj fázu výskumu a aj fázu vývoja ako nehmotný majetok, ale **IFRS** uznáva len fázu vývoja, a aj to za splnenia špecifických podmienok spomenutých v kapitole 2. Fáza výskumu sa vykáže priamo do nákladov obdobia, v ktorom vznikli. Pokiaľ nevieme pri software odlíšiť fázu výskumu a fázu vývoja, berieme, že je software vo fáze výskumu.

Podľa **US GAAP** sú všetky náklady spojené s výskumom a vývojom nehmotných aktív vykazané ako náklady daného obdobia, avšak v prípade softwaru nastáva výnimka, a môžu sa kapitalizovať ekonomické obete spojené s vývojom softwaru potom, čo sa dosiahne technologickej realizovateľnosti.

4.2.3 Preceňovanie softwaru po jeho uznaní

Zatiaľ čo **IFRS** povoľujú model preceňovania softwaru v prípade oceňovania po jeho uznaní, **ČÚS** a **US GAAP** to nepovoľujú.

4.3 Doba životnosti a odpisovanie softwaru

IFRS aj **US GAAP** rozlišujú software s *určiteľnou a neurčiteľnou dobou životnosti*, pričom software s určiteľnou dobou životnosti odpisujú po túto dobu životnosti a software s neurčiteľnou dobou životnosti sa neodpisuje, ale minimálne raz ročne sa testuje na zníženie hodnoty, alebo či sa už nedá určiť doba jeho životnosti.

Oproti tomu, **ČÚS** nerozlišujú software podľa doby jeho životnosti a vyžadujú odpisovanie každého softwaru okrem nedokončeného a prenajatého, alebo podobne užívaného softwaru. Ďalší rozdiel je, že **ČÚS** rozlišuje nielen účtovné odpisy, ale aj daňové odpisy a účtovná jednotka musí daňovo odpisovať software zaevidovaný v roku 2004.

Oprávky k softwaru

ČÚS aj **IFRS** vyžadujú používanie oprávok pri odpisovaní. **US GAAP** povoľuje odpisovanie softwaru použitím oprávok, ale možno ho odpisovať aj priamo.

4.4 Testovanie na zníženie hodnoty

ČÚS nepovoľuje testovanie na zníženie hodnoty. Namiesto toho, ak nastane prechodné zníženie hodnoty softwaru, tak sa použijú *opravné položky k softwaru*. Tieto opravné položky sa vytvárajú na základe inventarizácie majetku.

IFRS aj **US GAAP** vyžadujú testovanie na zníženie hodnoty pri software s neurčiteľnou dobou životnosti. Na zníženie hodnoty sa tiež testuje software s určiteľnou dobou životnosti, ak existuje náznak, že mohla hodnota softwaru klesnúť.

Zníženie hodnoty nastane:

- **US GAAP:** Ak je účtovná hodnota vyššia ako nediskontované peňažné toky, tak strata zo zníženia hodnoty sa meria ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou.

- **IFRS**: Ak je účtovná hodnota softwaru vyššia ako reálna hodnota softwaru znížená o náklady na predaj, alebo jeho hodnota z užívania.

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty

ČÚS povoľuje zrušenie opravnej položky ak sa zistí že jej tvorba nebola opodstatnená.

IFRS tiež povoľuje zrušenie straty zo zníženia hodnoty softwaru, ak zvýšená účtovná hodnota neprevýši účtovnú hodnotu, ktorá by bola stanovená, ak by nebola uznaná žiadna strata zo zníženia hodnoty softwaru v predchádzajúcich rokoch.

US GAAP nepovoľuje zrušenie straty zo zníženia hodnoty softwaru.

4.5 Zostatková hodnota softwaru

ČÚS nepracuje s pojmom zostatková hodnota, pretože ak drží software s nenulovou hodnotou a chystá sa ho vyradiť, tak pomocou oprávok odpíše zvyšnú hodnotu softwaru.

Oproti tomu **IFRS** aj **US GAAP** pracujú s pojmom zostatková hodnota, aj keď software má len v zriedkavých prípadoch nenulovú zostatkovú hodnotu.

4.6 Vyradovanie softwaru

Ako už bolo v predchádzajúcej kapitole uvedené, podľa ČÚS sa najprv doúčtujú oprávky do výšky obstarávacej ceny a až potom sa software môže vyradiť.

Podľa **IFRS** a **US GAAP** sa software vyradí, ak sa od neho *neočakáva žiadny budúci prínos*. Rozdiel medzi čistým výt'azkom z vyradenia a účtovnou hodnotou softwaru je vykazovaný vo výsledovke ako výnos alebo náklad.

Zrovnanie, obsiahnuté v tejto kapitole, je zobrazené na nasledujúcich dvoch stranách v tabuľke číslo 3.

Tabuľka č. 3: Rozdiely vo vykazovaní softwaru podľa ČÚS, IFRS a US GAAP

	ČÚS	IFRS	US GAAP
Definícia nehmotného majetku	výpis položiek	identifikovateľné nepeňažné aktívum, ktoré nemá hmotnú podstatu	majetok bez fyzickej substrakcie
Ostatné potrebné vlastnosti pre uznanie nehmotného majetku	doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok a hodnota vyššia, ako limit ocenenia, ktorý si určí účtovná jednotka	ovládateľnosť účtovnou jednotkou a musí jej v budúcnosti priniesť ekonomický úžitok	budúci ekonomický úžitok ovládaný účtovnou jednotkou, oddeliteľnosť od goodwillu a vznik zo zmluvných alebo iných zákonných práv
Oceňovanie SW nadobudnutého samostatne	obstarávacia cena = cena za ktorú bol software obstaraný + výdaje spojené s obstaraním		obstarávacia cena = cena za ktorú bol software obstaraný
Oceňovanie SW nadobudnutého vo vlastnej réžii	vlastné náklady = súčet všetkých priamych aj nepriamych nákladov súvisiacich s výrobou	len výška priamych nákladov potrebných k jeho vytvoreniu, výrobe a príprave k užívaniu	Software vyvinutý pre vlastné potreby - ocenení ako SW nadobudnutý samostatne
			Software vyvinutý za účelom predaja, prenájmu, alebo iného uvedenia na trh - účtovná jednotka sa musí riadiť pravidlami o výskume a vývoji
Výskum SW	uznaný ako NM	vykázané priamo do nákladov obdobia v ktorom vznikli	vykázané priamo do nákladov obdobia v ktorom vznikli
Vývoj SW	uznaný ako NM	uznaný ako NM, za splnenia špecifických podmienok	môžu sa kapitalizovať ekonomické obete spojené s vývojom softwaru potom, čo sa dosiahne technolog. realizovateľnosti.
Preceňovanie SW po jeho uznaní	nepovoľuje sa	povoľuje sa	nepovoľuje sa
Doba použiteľnosti SW	nepracuje s takýmto pojmom	rozlišujú software s <i>určiteľnou</i> a <i>neurčiteľnou</i> dobou životnosti	
Odpisovanie SW	povinné, okrem nedokončeného a prenajatého, alebo podobne užívaného softwaru	povinné pre software s určiteľnou dobou použiteľnosti	

	ČÚS	IFRS	US GAAP
Testovanie SW na zníženie hodnoty	nepovoľuje, ale ak nastane prechodné zníženie hodnoty softwaru, tak sa použijú <i>opravné položky k softwaru</i>	povinné raz ročne pri software s neurčiteľnou dobou životnosti, alebo ak existuje náznak, že mohla hodnota softwaru klesnúť	
Zníženie hodnoty	prechodné zníženie na základe inventarizácie majetku	ak je účtovná hodnota softwaru vyššia ako reálna hodnota softwaru znížená o náklady na predaj alebo jeho hodnota z užívania	ak je účtovná hodnota vyššia ako nediskontované peňažné toky, tak strata zo zníženia hodnoty sa meria ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou
Zrušenie zníženia hodnoty	povoľuje sa zrušenie opravnej položky ak sa zistí že jej tvorba nebola opodstatnená	povoľuje sa, ak zvýšená účtovná hodnota neprevýši účt. hodnotu, ktorá by bola stanovená, ak by nebola uznaná žiadna strata zo zníženia hodnoty softwaru v predchádzajúcich rokoch	nepovoľuje sa
Vyrad'ovanie SW	najprv sa doučtujú oprávky do výšky obstarávacej ceny a až potom sa software môže vyradiť	software sa vyradí, ak sa od neho neočakáva žiadny budúci prínos	

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe kapitoly 4

5 PRAKTICKÁ ČASŤ

V poslednej kapitole diplomovej práce si ukážeme rozdiely vo vykazovaní softwaru podľa jednotlivých štandardov na praktických príkladoch. Budeme pracovať s dvoma konkrétnymi spoločnosťami.

Prvou je spoločnosť STUDENT AGENCY, ktorá vlastní software a využíva ho k dennodennej činnosti. Ukážeme si, ako zmena doby použiteľnosti alebo precenenie/zníženie hodnoty softwaru môžu ovplyvniť výsledok hospodárenia spoločnosti vzhľadom k použitým štandardom.

Druhou spoločnosťou je STORMWARE s.r.o., ktorá sa venuje výskumu a vývoju v oblasti software. Práve pri vykazovaní výsledkov výskumu a vývoja dochádza k podstatným zmenám pri použití českých alebo medzinárodných štandardov a tieto zmeny si ukážeme v druhej časti tejto kapitoly.

5.1 Firma vlastniaca software ako podstatnú časť majetku

V tejto podkapitole sa budeme zaoberať softwarom z hľadiska jeho obstarávania, odpisovania, zvýšenia hodnoty, atď., nie teda z oblasti výskumu a vývoja. Pre účely tejto problematiky som si vybrala spoločnosť STUDENT AGENCY.

Skupina STUDENT AGENCY pôsobí v Českej republike a na Slovensku od roku 1993. Založil ju Radim Jančura, ktorý je doposiaľ jediným akcionárom celej skupiny. Najprv išlo o agentúru sprostredkujúcu au pair pobyty. Teraz si môžu klienti vyberať z ponuky štúdia jazykov v zahraničí, pracovných programov alebo zájazdov a dovoleníek. Skupina STUDENT AGENCY sa stala jednotkou v predaji leteníek a je najobľúbenejším autobusovým dopravcom na trhu.

V roku 2002 bola založená sesterská spoločnosť ORBIX, ktorá sa zameriava na firemnú klientelu a ponúka produkty podobné ako STUDENT AGENCY – predaj leteníek, zaistovanie ubytovania, prenájom aut, zaistovanie víz. V roku 2009 boli založené spoločnosti STUDENT AGENCY a ORBIX pôsobiace na Slovensku a akciová spoločnosť RegioJet a.s., ktorá sa špecializuje na vlakovú dopravu.

Dlhodobým nehmotným majetkom podľa STUDENT AGENCY sa rozumie majetok, ktorého doba životnosti je dlhšia ako jeden rok a ktorého ocenenie je vyššie ako 5 tisíc Kč za jednu položku. Nehmotný majetok, ktorého obstarávacía cena neprevyšuje 5 tisíc Kč za jednu položku, je účtovaný do nákladov pri obstaraní. Dlhodobý nehmotný majetok je odpisovaný lineárne na základe predpokladanej doby životnosti, ktorá je pre software stanovená na 6 rokov.⁷⁵

Hodnoty nehmotných aktív a softwaru pre roky 2007-2011 sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke. Je vidieť, že software tvorí dôležitú časť nehmotného majetku. A to približne tretinu pre roky 2007, 2010 a 2011, a dokonca polovicu pre rok 2008 a 2009.

Tabuľka č. 4: Aktíva spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč)

	2007	2008	2009	2010	2011
Aktíva	413 364	379 212	402 687	519 943	745 990
Dlhodobé aktíva	78 371	78 929	74 905	227 575	239 290
Dlhodobý nehmotný majetok	8 201	25 338	22 356	27 578	20 870
Software	3 042	13 684	11 089	9 572	7 310
podiel Softwaru k DNM	37,09%	54,01%	49,60%	34,71%	35,03%

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

V nasledujúcich dvoch tabuľkách je zobrazený vývoj softwaru spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011. Z tabuľky č. 5 môžeme povedať, že firma mala na konci roka 2006 software v účtovnej hodnote 1,632 mil. Kč a postupne ho každý rok navýšila o hodnoty 2 mil. Kč, 11,382 mil. Kč, 294 tis. Kč, 992 tis. Kč. a 310 tis. Kč. Každý rok postupne odpísala po 590 tis. Kč, 780 tis. Kč, 2,586 mil. Kč, 2,509 mil. Kč a 2,572 mil. Kč.

⁷⁵ Stránka Justice , *STUDENT AGENCY – výroční zpráva 2011* [online]. [cit. 2013-02-20]. Dostupné na <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a243201&dokumentId=C+24882%2fSL28%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=06o294>>

Tabuľka č. 5: Software spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč)

	2007	2008	2009	2010	2011
Počiatková hodnota (netto)	1 632	3 042	13 684	11 089	9 572
Prírastky	2 000	11 382	294	992	310
Vyradenia	0	0	-317	0	0
Oprava účtovania 2007	0	0	-78	0	0
Vyradenie oprávky	0	0	317	0	0
Zostatková hodnota	0	0	-221	0	0
Odpisy	-590	-780	-2 586	-2 509	-2 572
Odúčtovanie odpisov	0	0	16	0	0
Kurzový prepočet (rozdiel)	0	38	-20	0	0
Konečná účtovná hodnota (netto)	3 042	13 684	11 089	9 572	7 310

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Tabuľka č. 6: Software spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč)

	2007	2008	2009	2010	2011
Obstarávacia cena (náklady)	4 723	16 143	16 024	17 016	17 326
Oprávky	-1 681	-2 461	-4 935	-7 444	-10 016
Účtovná hodnota (netto)	3 042	13 684	11 089	9 572	7 310

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

5.1.1 Odpisovanie softwaru

Na ukážku odpisovania softwaru spoločnosti STUDENT AGENCY si vyberieme software obstaraný v roku 2008. Výška jeho účtovnej hodnoty je 11,382 mil. Kč. Firma začala odpisovať tento software v septembri v roku 2008 a teda v roku 2008 odpísala $(4/72) \cdot 11382 = 632$ tis. Kč. Nasledujúcich 5 rokov (2009-2013) sa bude odpisovať po $11382/6 = 1897$ tis. Kč. A v roku 2014 sa odpíše zvyšná hodnota 1,265 mil. Kč.

Tabuľka č. 7: Odpisy softwaru obstaraného v roku 2008 (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Odpisy	632	1897	1897	1897	1897	1897	1265
Zostatková hodnota	10750	8853	6956	5059	3162	1265	0

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

5.1.2 Výsledok hospodárenia spoločnosti

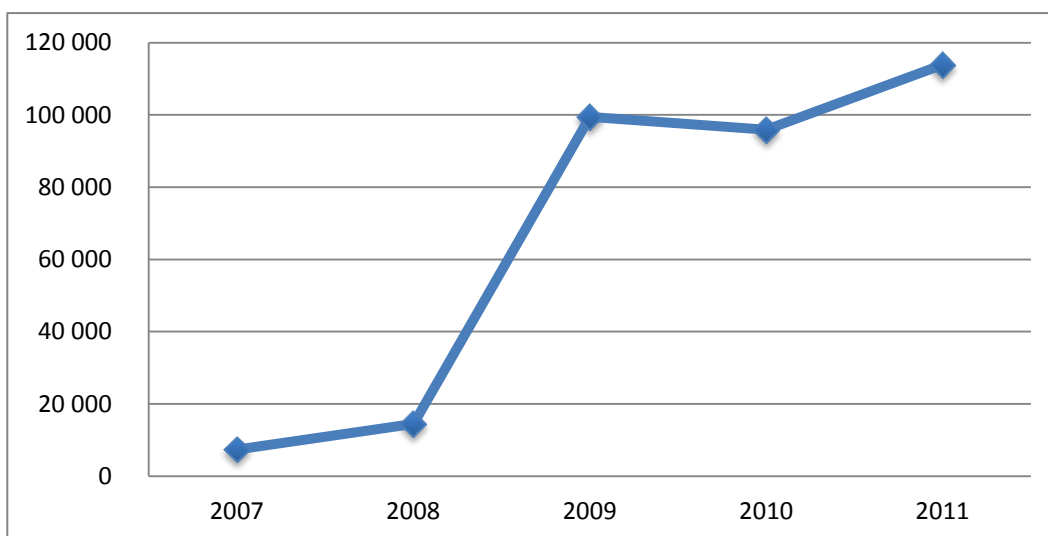
Ako môžeme vidieť z tabuľky č. 8 a grafu č. 1, tak výsledok hospodárenia pred zdanením javí rastúcu tendenciu až na rok 2010, čo mohlo byť spôsobené hospodárskou krízou.

Tabuľka č. 8: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč)

	2007	2008	2009	2010	2011
Výsledok hospodárenia pred zdanením	7 345	14 458	99 452	95 927	113 880

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Graf č. 1: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Čo sa týka oblasti softwaru, tak tento výsledok hospodárenia pred zdanením by mal byť rovnaký aj pri účtovaní podľa IFRS a US GAAP. Samozrejme v iných oblastiach nastanú zmeny, ale tie pre ukážku rozdielov v účtovaní softwaru podľa jednotlivých štandardov zanedbáme. Takisto miesto výsledku hospodárenia pred zdanením budeme zjednodušene písať iba výsledok hospodárenia, aj keď tým myslíme výsledok hospodárenia pred zdanením.

Rozdiely, ktoré môžu nastáť v účtovaní podľa jednotlivých štandardov budú ukázané v nasledujúcich podkapitolách a ukážeme si ich na software, ktorý spoločnosť obstarala v roku 2008 a ktorého odpisy a zostatkové hodnoty sú zobrazené v tabuľke č. 7.

5.1.3 Zvýšenie hodnoty softwaru

ČÚS aj US GAAP nepovoľujú zvyšovanie hodnoty softwaru. Jedine IFRS to povoľuje a preto sa v tejto kapitole zameriame len na zvyšovanie hodnoty softwaru z pohľadu IFRS. IFRS umožňuje oceňovanie softwaru *modelom preceňovania aktív*. Ak účtovná jednotka zvolí túto metódu oceňovania, tak ju musí použiť pre všetky software, ktoré patria do tejto skupiny. Takto oceňovaný software je ocenený v reálnej hodnote, ktorá vyžaduje existenciu aktívneho trhu.

My budeme teda predpokladať, že tento trh existuje, a že STUDENT AGENCY sa rozhodla pre oceňovanie modelom preceňovania aktív. Na konci roka 2009 bola reálna hodnota softwaru, ktorý firma obstarala v roku 2008, **9 mil. Kč**. Čistá zostatková hodnota tohto softwaru na konci roka 2010 bola 8,853 mil. Kč. Došlo k rozdielu **147 tis. Kč**, ktorý bude pripísaný v prospech vlastného kapitálu, na účet *Fond z precenenia*.

Keďže došlo k zmene účtovnej hodnoty softwaru, tak je treba prepočítať odpisy pre zostávajúcu dobu životnosti. Software sa za roky 2008 a 2009 odpisoval 16 mesiacov a zostáva ho odpisovať ešte 56 mesiacov. Nový mesačný odpis bude $9000/56 = 160,71$ **tis. Kč**. V rokoch 2011-2014 sa bude odpisovať po **1929 tis. Kč** ($12 \cdot 160,71$) a v poslednom roku 2014 sa odpíše **1,250 mil. Kč**. Tieto odpisy aj so zostatkovými cenami sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka č. 9: Dopad zvýšenia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa IFRS
(v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počiatočná hodnota (netto)	11382	10750	9000	7071	5142	3213	1284
Pôvodné odpisy	-632	-1897	-1897	-1897	-1897	-1897	-1265
Odpisy	-632	-1897	-1929	-1929	-1929	-1929	-1284
Precenenie		147					
Zostatková hodnota	10750	9000	7071	5142	3213	1284	0
Rozdiel v odpisoch	0	0	32	32	32	32	19

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Pre roky 2010-2013 (2014) došlo k zvýšeniu odpisov o 32 tis. Kč (19 tis. Kč) čo sa odzrkadlí v znížení výsledku hospodárenia o daných 32 tis. Kč (19 tis. Kč).

Precenenie sa nepremietne do výsledovky. STUDENT AGENCY môže toto precenenie previesť pri vyradení, alebo likvidácii softwaru do *nerozdeleného zisku minulých rokov*, alebo rozpúšťať postupne počas užívania softwaru, a to vo výške amortizácií (vo výške rozdielu medzi odpismi preceneného softwaru a odpismi, ktoré by boli realizované, keby k tomuto preceneniu nedošlo). Rozpustenie Fondu z precenia je znázornené v tabuľke č. 10.

Tabuľka č. 10: Rozpustenie Fondu z precenia vytvoreného k preceneniu softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa IFRS (v tis. Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014
Počiatočná hodnota Fondu z precenia	147	115	83	51	19
Odpčet	-32	-32	-32	-32	-19
Konečná hodnota Fondu z precenia	115	83	51	19	0

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Zhrnutie

Jedine IFRS povoľuje preceňovanie softwaru smerom nahor. Preto zvýšenie účtovnej hodnoty software pri vykazovaní podľa ČÚS a US GAAP nespôsobí žiadne zmeny.

Precenenie pri IFRS sa odzrkadlí vo vyšších odpisoch, ktoré znížia výsledok hospodárenia. Zvýšenie účtovnej hodnoty softwaru nespôsobí zmenu vo výsledku hospodárenia. Precenenie je uznané v prospech vlastného kapitálu, na účet Fond z precenenia, ktorý môže spoločnosť postupne, alebo na konci životnosti rozpustiť v prospech účtu nerozdeleného zisku minulých rokov.

Tabuľka č. 11: Odpisy a výsledky hospodárenia pri zvýšení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Odpisy - ČÚS, US GAAP	632	1897	1897	1897	1897	1897	1265
Odpisy – IFRS	632	1897	1929	1929	1929	1929	1284
Rozdiel v odpisoch	0	0	32	32	32	32	19
Výsledok hospodárenia - ČÚS, US GAAP	<i>14 458</i>	<i>99 452</i>	<i>95 927</i>	<i>113 880</i>			
Výsledok hospodárenia – IFRS	<i>14 458</i>	<i>99 452</i>	<i>95 959</i>	<i>113 912</i>			

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

5.1.4 Zníženie účtovnej hodnoty softwaru

V tejto podkapitole pracujeme so situáciou, kde na konci roka 2009 bolo zistené pri inventarizácii, že spätne ziskateľná čiastka software obstaraného v roku 2008 je 8 mil. Kč a nie 8,853 mil. Kč a teda došlo k zníženiu hodnoty o 853 tis. Kč. Následne na konci roka 2011 bolo zistené, že spätne ziskateľná čiastka tohto software je 5,059 mil. Kč a došlo teda k opätovnému zvýšeniu hodnoty softwaru.

ČÚS

Ako už bolo v štvrtej kapitole zhrnuté, tak podľa ČÚS, ak nastane prechodné zníženie hodnoty softwaru, tak sa použijú *opravné položky k softwaru*. Tieto opravné položky znižujú výsledok hospodárenia. Spoločnosť STUDENT AGENCY teda v roku 2009 vytvorila opravné položky k softwaru vo výške 853 tis. Kč čím znížila výsledok hospodárenia o túto čiastku.

Keďže ale v roku 2011 spätne získateľná čiastka odpovedala skutočnej zostatkovej hodnote tak túto opravnú položku zrušila. Tým vznikol spoločnosti v roku 2011 záporný náklad, ktorý zvýšil výsledok hospodárenia o čiastku 853 tis. Kč.

Táto situácia je zobrazená v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka č. 12: Dopad zníženia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa ČÚS (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počiatková hodnota (netto)	11382	10750	8000	6103	5059	3162	1265
Odpisy	-632	-1897	-1897	-1897	-1897	-1897	-1265
Opravná položka		-853		853			
Zostatková hodnota	10750	8000	6103	5059	3162	1265	0
Výsledok hospodárenia – pôvodný	14 458	99 452	95 927	113 880			
Výsledok hospodárenia - po zmene	14 458	98 599	95 927	114 733			

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

IFRS

Podľa IFRS bude zníženie hodnoty vykázané ako strata zo zníženia hodnoty vo výške 853 tis. Kč, ktorá spôsobí zníženie výsledku hospodárenia o 853 tis. Kč.

Vzhľadom k tomu, že ide o odpisovaný software, je nutné prepočítať jeho odpisy v budúcich obdobiach. Počiatočná (netto) hodnota softwaru v roku 2010 je 8 mil. Kč a za roky 2008-2009 sa software odpisoval 16 mesiacov. Z toho vyplýva že výšku nového mesačného odpisu vypočítame ako $8\,000/(72-16)$, čo je približne **142,86 tis. Kč**. Za roky 2010 a 2011 sa teda odpíše po **1,714 mil. Kč**.

V roku 2011 dôjde k nárastu spätne získateľnej čiastky softwaru o 487 tis. Kč, na čiastku 5,059 mil. Kč, čo neprevyšuje účtovnú hodnotu, ktorá by bola stanovená, ak by nebola uznaná žiadna strata zo zníženia hodnoty softwaru v predchádzajúcich rokoch. IFRS umožňuje tento nárast uznať ako zrušenie straty zo zníženia hodnoty softwaru, ktoré bude uznané ako výnos vo výsledku hospodárenia. Opäť je nutné prepočítať odpisy v budúcich obdobiach. Nový mesačný odpis je približne **158,09 tis. Kč** ($180\,000/(72-16-24)$), čo znamená že ročný odpis pre roky 2012-2013 je **1,897 mil. Kč** a pre rok 2014 **1,265 mil. Kč**.

Túto situáciu zobrazuje nasledujúca tabuľka:

Tabuľka č. 13: Dopad zníženia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa IFRS (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počiatočná hodnota (netto)	11382	10750	8000	6289	5059	3162	1265
Odpisy	-632	-1897	-1714	-1714	-1897	-1897	-1265
Strata zo zníženia hodnoty (-)							
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty (+)		-853		487			
Zostatková hodnota	10750	8000	6286	5059	3162	1265	0
Výsledok hospodárenia – pôvodný	14 458	99 452	95 927	113 880			
Výsledok hospodárenia - po zmene	14 458	98 599	96 110	114 550			

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

US GAAP

V prípade účtovania podľa **US GAAP** je situácia podobná ako pri účtovaní podľa IFRS. Zníženie hodnoty o 853 tis. Kč sa vykáže ako strata zo zníženia hodnoty. V dôsledku toho sa zníži výsledok hospodárenia v roku 2009 o 853 tis. Kč. Aj podľa US GAAP sa musí prepočítať výška nových odpisov v budúcich obdobiach. Výška nových odpisov sa určí rovnako ako pri IFRS, a teda mesačný odpis je približne **142,86 tis. Kč** z čoho dostaneme ročný odpis vo výške **1,714 mil. Kč**, ktorý sa odpíše v rokoch 2010-2013. V poslednom roku 2014 sa odpíše zostatkových **1,144 mil. Kč**.

Rozdiel ale nastáva v roku 2011, kedy dôjde k nárastu spätne ziskateľnej čiastky softwaru na čiastku 5,059 mil. Kč. US GAAP nepovoľuje zrušenie straty zo zníženia hodnoty, čo spôsobí že sa ponechajú aktuálne výšky odpisov a zostatkových cien a nedôjde k nárastu výsledku hospodárenia.

Túto situáciu zobrazuje nasledujúca tabuľka:

Tabuľka č. 14: Dopad zníženia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa US GAAP (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počiatková hodnota (netto)	11382	10750	8000	6286	4575	2864	1144
Odpisy	-632	-1897	-1714	-1714	-1714	-1714	-1144
Strata zo zníženia hodnoty		-853					
Zostatková hodnota	10750	8000	6286	4572	2858	1144	0
Výsledok hospodárenia – pôvodný	14 458	99 452	95 927	113 880			
Výsledok hospodárenia - po zmene	14 458	98 599	96 110	114 063			

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Zhrnutie

Zmena odpisov je zobrazená v tabuľke č. 15. Z tabuľky vidíme, že pri použití ČÚS sa výška odpisov nemení. Oproti tomu pri IFRS aj US GAAP sa táto hodnota mení vzhľadom k zmene spätne ziskateľnej čiastky softwaru. V prípade IFRS, po zistení zníženia hodnoty, sa výška odpisov pre roky 2010 a 2011 zníži, a následne v rokoch 2012-2014 sa opäť zvýši v dôsledku zrušenia straty zo zníženia hodnoty. Pri US GAAP však dôjde v roku 2010 len k zníženiu odpisov ktoré platí pre ostávajúcu dobu životnosti, pretože US GAAP nepovoľuje zrušenie straty zo zníženia hodnoty.

Tabuľka č. 15: Odpisy pri znížení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Odpisy - bez zníženia hodnoty	632	1897	1897	1897	1897	1897	1265
Odpisy – ČÚS	632	1897	1897	1897	1897	1897	1265
Odpisy – IFRS	632	1897	1714	1714	1897	1897	1265
Odpisy - US GAAP	632	1897	1714	1714	1714	1714	1153

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Výsledky hospodárenia pri použití jednotlivých štandardov sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke číslo 16.

Tabuľka č. 16: Výsledok hospodárenia pri znížení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011
Výsledok hospodárenia - bez zníženia hodnoty	14 458	99 452	95 927	113 880
Výsledok hospodárenia - ČÚS	14 458	98 599	95 927	114 733
Výsledok hospodárenia - IFRS	14 458	98 599	96 110	114 550
Výsledok hospodárenia - US GAAP	14 458	98 599	96 110	114 063

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

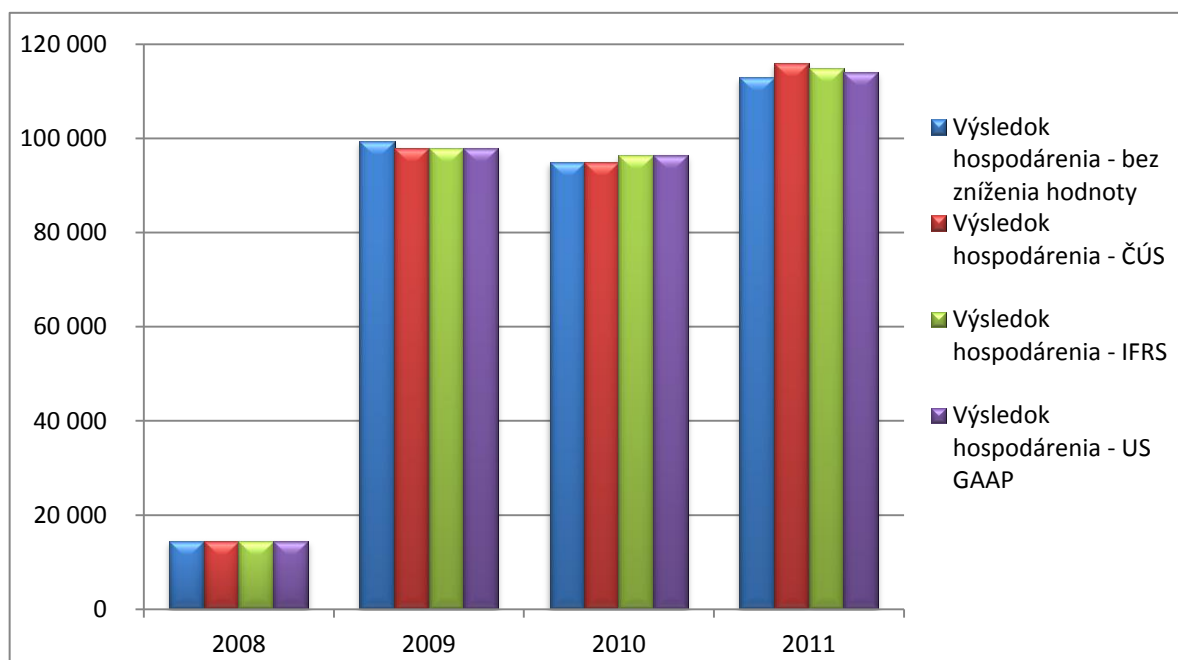
Z tabuľky vyplýva, že pri použití všetkých štandardov spôsobí zníženie hodnoty softwaru rovnaké zmeny vo výsledkoch hospodárenia v roku 2009. Tento výsledok hospodárenia sa zníži o čiastku 853 tis. Kč, pretože došlo k nárastom nákladov o 853 tis. Kč.

V roku 2010 bude výsledok hospodárenia podľa ČÚS rovnaký, ako keby nedošlo k zníženiu hodnoty a podľa IFRS a US GAAP sa výsledok hospodárenia zvýši o 183 tis. Kč v dôsledku zníženia odpisov o túto čiastku.

Následne v roku 2011 pri ČÚS dôjde k zrušeniu opravnej položky a teda výsledok hospodárenia vzrastie o 853 tis. Kč. Pri IFRS v roku 2011 dôjde ku zrušeniu straty zo zníženia hodnoty o 853 tis. Kč a výška odpisov sa zmenší o 183 tis. Kč, čo celkovo spôsobí nárast výsledku hospodárenia o 1,036 mil. Kč. Keďže US GAAP nepovoľuje zrušenie straty zo zníženia hodnoty, tak dôjde len k poklesu odpisov o 183 tis. Kč, čo sa premietne do výsledku hospodárenia ako nárast o 183 tis. Kč.

Tieto výsledky hospodárenia, pri použití jednotlivých štandardov, máme zobrazené aj graficky, vid' grafe číslo 2.

Graf č. 2: Výsledok hospodárenia pri znížení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

5.1.5 Zmena doby životnosti softwaru na neurčiteľnú

Opäť budeme uvažovať software, ktorý firma obstarala v roku 2008 a jeho účtovná hodnota je 11,382 mil. Kč. Firma si stanovila, že software bude odpisovať po dobu 6 rokov. Predstavme si ale situáciu, že firma nevie určiť dobu životnosti tohto softwaru.

ČÚS

České účtovné štandardy nepracujú s pojmom neurčiteľná doba životnosti a vyžadujú odpisovanie každého softwaru okrem nedokončeného a prenajatého, alebo podobne užívaného softwaru. Pokiaľ firma nevie určiť dobu životnosti daného softwaru, tak môže použiť lineárne odpisovanie po dobu 36 mesiacov, ktoré je definované zákonom o dani z príjmu.

Výška mesačného odpisu pri odpisovaní 36 mesiacov bude $11\,382/36 = 316,17$ tis. Kč. V prvom roku (2008) sa tento software odpisuje 4 mesiace, čiže sa odpíše čiastka **1,265 mil. Kč** ($316,17*4$), následne v rokoch 2009 a 2010 sa odpíše po **3,794 mil. Kč** ($316,17*12$) a posledný odpis, v roku 2011, bude vo výške **2,529 mil. Kč**.

Tieto odpisy sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka č. 17: Odpisy softwaru, obstaraného v roku 2008, pri odpisovaní 36 mesiacov (podľa ČÚS, v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011
Počiatočná hodnota (netto)	11382	10117	6323	2529
Odpisy	-1265	-3794	-3794	-2529
Zostatková hodnota	10117	6323	2529	0

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

V ďalšej tabuľke, tabuľke číslo 18, je porovnanie odpisov a výsledkov hospodárenia pri odpisovaní 72 a 36 mesiacov. Pri odpisovaní 36 mesiacov sa ročne odpíše viac, ako v prípade odpisovania 72 mesiacov, a preto pre roky 2008-2011 bude výsledok hospodárenia pri odpisovaní 36 mesiacov menší, ako v prípade odpisovania 72 mesiacov.

Pre roky 2012-2014 je už software odpísaný, v dôsledku čoho vznikajú menšie náklady, ako v prípade odpisovania 72 mesiacov, a teda výsledok hospodárenia pri odpisovaní 36 mesiacov je väčší, ako pri odpisovaní 72 mesiacov.

Tabuľka č. 18: Odpisy a výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití odpisovania 36 a 72 mesiacov (podľa ČÚS, v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Odpisy - pri odpisovaní 72 mesiacov	632	1897	1897	1897	1897	1897	1265
Odpisy - pri neurčiteľnej dobe životnosti	1265	3794	3794	2529	0	0	0
Rozdiel	-633	-1897	-1897	-632	1897	1897	1265
Výsledok hospodárenia – pôvodný	14 458	99 452	95 927	113 880			
Výsledok hospodárenia - po zmene	13 825	97 555	94 030	113 248			

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

IFRS a US GAAP

Oba medzinárodné štandardy uznávajú neurčiteľnú dobu životnosti. Software s neurčiteľnou dobou životnosti sa neodpisuje, ale každý rok sa testuje na zníženie hodnoty, alebo, či sa už nedá určiť doba jeho životnosti. V dôsledku neodpisovania softwaru dôjde k nárastu výsledku hospodárenia v jednotlivých rokoch o výšku odpisov.

Táto situácia je zobrazená v nasledujúcej tabuľke číslo 19.

Tabuľka č. 19: Odpisy a výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití odpisovania 72 mesiacov a pri použití konceptu neurčiteľnej doby životnosti (podľa IFRS a US GAAP, v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Odpisy - pri odpisovaní 72 mesiacov	632	1897	1897	1897	1897	1897	1265
Odpisy - pri odpisovaní 36 mesiacov	0	0	0	0	0	0	0
Rozdiel	632	1897	1897	1897	1897	1897	1265
Výsledok hospodárenia – pôvodný	14 458	99 452	95 927	113 880			
Výsledok hospodárenia - po zmene	15 090	101 349	97 824	115 777			

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Zhrnutie

Koncept neurčiteľnej doby životnosti spôsobí pri vykazovaní podľa ČÚS zmenu odpisovania na 36 mesiacov. To spôsobí pokles výsledku hospodárenia o rozdiel medzi pôvodnou a novou výškou odpisov počas rokov odpisovania a následný nárast výsledku hospodárenia o výšku odpisov v rokoch, keď už je software odpísaný. Oproti tomu podľa IFRS aj US GAAP sa takéto software nemusí odpisovať, ale bude sa testovať na zníženie hodnoty. Neodpisovanie softwaru spôsobí nárast výsledku hospodárenia o celú výšku odpisov.

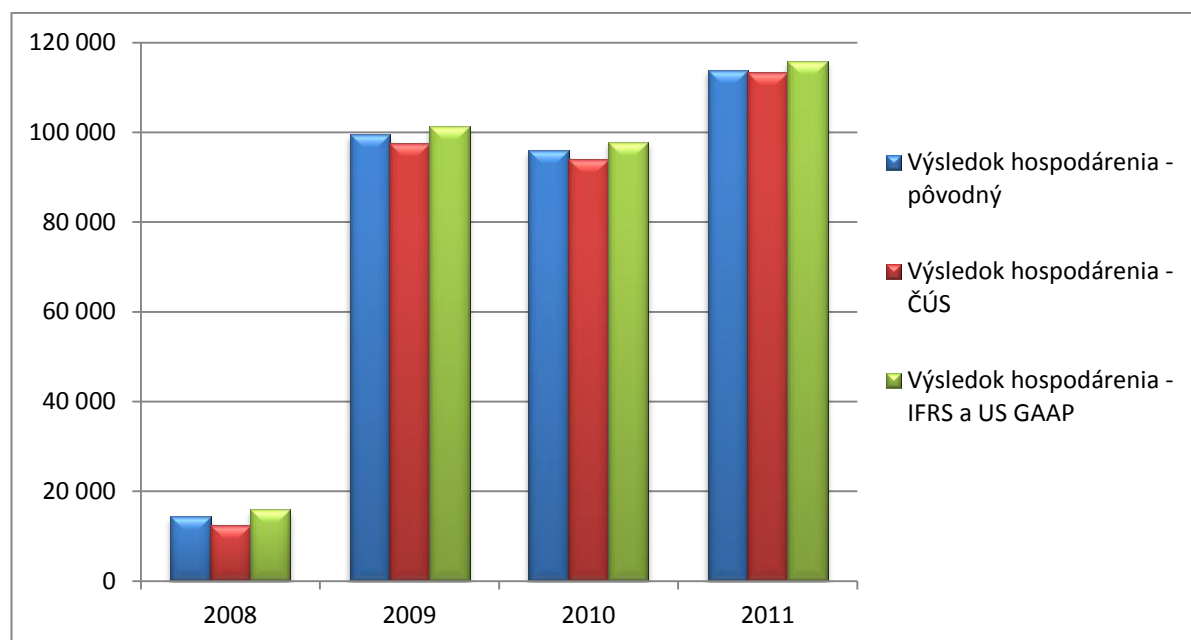
Tabuľka č. 20: Výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití konceptu neurčiteľnej doby životnosti podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)

	2008	2009	2010	2011
Výsledok hospodárenia – pôvodný	14 458	99 452	95 927	113 880
Výsledok hospodárenia - ČÚS	13 825	97 555	94 030	113 248
Výsledok hospodárenia - IFRS a US GAAP	15 090	101 349	97 824	115 777

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

Pri použití IFRS alebo US GAAP dôjdeme v rokoch 2008-2011 k väčším výsledkom hospodárenia. Pre roky 2012-2014 bude výsledok hospodárenia rovnaký, bez ohľadu na to, ktorý štandard použijeme. To je spôsobené tým, že v týchto rokoch sa už software podľa ČÚS neodpisuje, má teda nulový odpis rovnako ako pri použití IFRS a US GAAP. Hodnoty výsledkov hospodárenia sú zhrnuté v tabuľke č. 20 a zobrazené v grafe číslo 3.

Graf č. 3: Výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití konceptu neurčiteľnej doby životnosti podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STUDENT AGENCY z rokov 2007-2011

5.2 Firma zaoberajúca sa výskumom a vývojom softwaru

V druhej podkapitole praktickej časti sa budeme venovať oblasti výskumu a vývoja softwaru. Na ukážku tejto problematiky sme si vybrali spoločnosť STORMWARE s.r.o..

Spoločnosť STORMWARE je česká softwarová spoločnosť pôsobiaca už vyše 20 rokov na trhu aplikácií pre kancelárie a domácnosti. Ako prvá v Českej republike predstavila v roku 1995 účtovný software vytvorený pre vtedy nastupujúcu platformu Windows 95. STORMWARE je významným partnerom spoločnosti Microsoft s kompetenciou ISV (Independent Software Vendor) na úrovni Gold. Titul *Microsoft Gold Certified Partner* je známkou profesionality služieb najvyššej úrovne, prístupu k nástrojom a podpory zo strany spoločnosti Microsoft.⁷⁶

Najznámejším produktom spoločnosti STORMWARE je program POHODA. Program POHODA je komplexný účtovný a ekonomický software pre malé, stredné a väčšie firmy z radov fyzických i právnických osôb. Umožňuje viesť účtovníctvo aj daňovú evidenciu a vyhovuje platcom aj neplatcom DPH.⁷⁷

Za dlhodobý nehmotný majetok spoločnosť považuje majetok s dobou využiteľnosti dlhšou ako 1 rok a obstarávacou cenou nad 10 000 Kč, prípadne na základe rozhodnutia účtovnej jednotky majetok s dobou využiteľnosti dlhšou ako 1 rok bez ohľadu na výšku obstarávacej ceny. Spoločnosť vykazuje dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou a oceňuje takýto majetok vo výške priamych nákladov a nepriamych nákladov bezprostredne súvisiacich s vytvorením dlhodobého nehmotného majetku.⁷⁸

Budeme pracovať s tromi účtovnými obdobiami. Prvé obdobie prebehlo od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, druhé od 1. 7. 2010 do 30. 6. 2011 a posledné od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2012.

⁷⁶ Stránka Justice , *STORMWARE s.r.o. – výroční zpráva, zpráva auditora od 1.7.2011-30.6.2012* [online]. [cit. 2013-04-02]. Dostupné na: <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a237661&dokumentId=C+24515%2fSL18%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=cxwurd>>

⁷⁷ Stránka spoločnosti STORMWARE s.r.o. , *Ekonomický a účtovný program POHODA 2013*, [online]. [cit. 2013-02-04]. Dostupné na: <<http://www.stormware.sk/pohoda/>>

⁷⁸ Stránka Justice , *STORMWARE s.r.o. – výroční zpráva - k 30.6.2010* [online]. [cit. 2013-04-02]. Dostupné na: <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a237661&dokumentId=C+24515%2fSL14%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=iphuvy>>

5.2.1 Vykazovanie podľa ČÚS

České účtovné štandardy uznávajú fázu výskumu a aj fázu vývoja ako nehmotný majetok.

Nasledujúca tabuľka zobrazuje štruktúru nehmotného majetku spoločnosti. Je vidieť, že nehmotné výsledky výskumu a vývoja softwaru tvoria podstatnú časť nehmotného majetku spoločnosti STORMWARE, čo je ale samozrejmé, keďže je to jej hlavnou činnosťou. Oproti tomu, software nezohráva takú významnú časť a tvorí približne 3% pre prvé účtovné obdobie, a dokonca menej ako percento pre oba nasledujúce obdobia.

Tabuľka č. 21: Nehmotný majetok spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS, v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Aktíva	158 629	186 384	215 910
Dlhodobé aktíva	86 215	87 845	85 736
Dlhodobý nehmotný majetok	25 787	32 717	40 119
Nehmotné výsledky výskumu a vývoja	15 171	16 993	17 922
Software	785	254	241
Oceniteľné práva	161	110	159
Nedokončený DNM	9 670	15 360	21 797
Podiel Softwaru k DNM	3,04%	0,78%	0,60%
Podiel nehmotného výsledku výskumu a vývoja k DNM	58,83%	51,94%	44,67%

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Vývoj nehmotných výsledkov výskumu a vývoja je zobrazený v tabuľke číslo 22. V roku 2009 firma navýšila výskum a vývoj o čiastku 23,482 mil. Kč, v druhom období o 32,68 mil. Kč a v poslednom o 44,216 mil. Kč. Postupne odpísala po 18,825 mil. Kč, 30,858 mil. Kč a 43,287 mil. Kč.

Tabuľka č. 22: Vývoj nehmotných výsledkov výskumu a vývoja spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS , v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Počiatková hodnota (netto)	10 514	15 171	16 993
Prírastky	23 482	32 680	44 216
Hodnota (brutto)	33 996	47 851	61 209
Odpisy	-18 825	-30 858	-43 287
Konečná účtovná hodnota (netto)	15 171	16 993	17 922

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Ďalšia tabuľka zobrazuje výsledok hospodárenia pred zdanením, ktorý nadobudol hodnoty 85,033 mil. Kč v prvom, 61,437 mil. Kč v druhom a 71, mil. Kč v poslednom účtovnom období.

Tabuľka č. 23: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS , v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Výsledok hospodárenia pred zdanením	85 033	61 437	71 091

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Rentabilita aktív a vlastného kapitálu⁷⁹

Rentabilita či tiež výnosnosť je finančným ukazovateľom, ktorý nám hovorí, aký je pomer medzi finančnými prostriedkami, ktoré nám plynú z našich aktivít, a medzi finančnými prostriedkami, ktoré sme na tieto aktivity vyhradili.

⁷⁹ Stránka Business Vize , *Ukazateľé rentability* [online]. [cit. 2013-04-03]. Dostupné na: <http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-rentability>

Rentabilita aktív - ROA (*Return on Assets*) ukazuje, do akej miery sa darí spoločnosti z dostupných aktív generovať zisk. Môžeme ju charakterizovať ako veličinu meriacu firemnú výkonnosť.

Vzorec pre výpočet rentability aktív je: $ROA = \frac{EBIT}{Aktíva\ celkom}$

Rentabilita vlastného kapitálu – ROE (*Return on Common Equity*) do menovateľa namiesto celkových aktív stavia vlastný kapitál spoločnosti.

Vypočíta sa teda podľa vzorce: $ROA = \frac{EBIT}{Vlastný\ kapitál}$

EBIT (*Earning before Interests and Taxes*) predstavuje zisk pred úrokmi a zdanením a predstavuje súčet výsledku hospodárenia za účtovné obdobie, dane z príjmov z mimoriadnej činnosti, dane z príjmov za bežnú činnosť a nákladových úrokov.

Výpočet EBIT pre spoločnosť STORMWARE zobrazuje nasledujúca tabuľka:

Tabuľka č. 24: Výpočet EBIT pre spoločnosť STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS , v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Výsledok hospodárenia pred zdanením	85 033	61 437	71 091
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie	74 798	52 794	58 983
Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti	0	0	0
Daň z príjmov za bežnú činnosť	10 235	8 643	12 108
Nákladové úroky	0	0	0
EBIT	85 033	61 437	71 091

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

V našom prípade sú dane z príjmov z mimoriadnej činnosti a nákladové úroky nulové, a teda môžeme k výpočtu ROA a ROE miesto EBIT použiť výsledok hospodárenia pred zdanením.

Výpočet oboch rentabilití je zhrnutý v tabuľke číslo 25.

Tabuľka č. 25: Výpočet ROA a ROE pre spoločnosť STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS, v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Aktíva celkom	158 629	186 384	215 910
Vlastný kapitál	88 990	113 197	136 427
Výsledok hospodárenia pred zdanením	85 033	61 437	71 091
ROA	53,60%	32,96%	32,93%
ROE	95,55%	54,27%	52,11%

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

5.2.2 Vykazovanie podľa IFRS a US GAAP

IFRS uznáva ako aktívum len fázu vývoja a fázu výskumu vykáže priamo do nákladov obdobia v ktorom vznikli. Ak však nevieme pri software odlíšiť fázu výskumu a fázu vývoja, tak berieme software, ako vo fáze výskumu. Keďže vo výročných správach spoločnosti STORMWARE sa nepíše nič o hodnotách výskumu a vývoja osobitne, tak berieme celú položku Nehmotné výsledky výskumu a vývoja ako fázu výskumu softwaru.

US GAAP vykazuje všetky náklady spojené s výskumom a vývojom nehmotných aktív ako náklady daného obdobia. Pri software sa však môžu kapitalizovať ekonomické obete spojené s vývojom softwaru potom, čo sa dosiahne technologickej realizovateľnosti.

Pri použití oboch štandardov bude teda celá položka nehmotných výsledkov výskumu a vývoja uznaná ako náklad obdobia, v ktorom vznikol. Tento náklad zníži výsledok hospodárenia daného obdobia v jednotlivých účtovných obdobiach po 23,482 mil. Kč, 32,68 mil. Kč a 44,216 mil. Kč.

Vzhľadom k tomu, že nehmotné výsledky výskumu a vývoja nie sú uznané ako aktívum, nevznikajú k nim odpisy. Neodpisovanie spôsobí nárast výsledku hospodárenia o veľkosť odpisov, ktoré vznikli v prípade vykazovania podľa ČÚS.

Výpočet výsledku hospodárenia podľa IFRS a US GAAP pred zdanením zobrazuje nasledujúca tabuľka:

Tabuľka č. 26: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa IFRS a US GAAP , v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Pôvodný výsledok hospodárenia pred zdanením	85 033	61 437	71 091
Prírastky nehmotných výsledkov výskumu a vývoja = zníženie výsledku hospodárenia	23 482	32 680	44 216
Odpisy = zväčšenie výsledku hospodárenia	18 825	30 858	43 287
Výsledok hospodárenia pred zdanením	80 376	59 615	70 162

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Rentabilita aktív a vlastného kapitálu

Rentabilita aktív a vlastného kapitálu je zobrazená v tabuľke číslo 27. Pre výpočet týchto rentabilit je potrebné prepočítať hodnotu aktív a vlastného kapitálu. Hodnota celkových aktív sa zníži o čiastku nehmotných výsledkov výskumu a vývoja. Hodnota vlastného kapitálu sa zníži o zmenu výsledku hospodárenia za bežnú činnosť.

Nové hodnoty celkových aktív potom sú: 143,458 mil. Kč, 169,391 mil. Kč a 197,988 mil. Kč. Nové hodnoty vlastného kapitálu sú: 84,892 mil. Kč, 111,594 mil. Kč a 135,610 mil. Kč.

Tabuľka č. 27: Výpočet ROA a ROE pre spoločnosť STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa IFRS a US GAAP, v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Pôvodné aktíva celkom	158 629	186 384	215 910
Nehmotné výsledky výskumu a vývoja = pokles celkových aktív	15 171	16 993	17 922
<i>Aktíva celkom</i>	<i>143 458</i>	<i>169 391</i>	<i>197 988</i>
Pôvodný vlastný kapitál	88 990	113 197	136 427
Zmena výsledku hospodárenie = pokles vlastného kapitálu	4 098	1 603	817
<i>Vlastný kapitál</i>	<i>84 892</i>	<i>111 594</i>	<i>135 610</i>
Výsledok hospodárenia pred zdanením	80 376	59 615	70 162
ROA	56,03%	35,19%	35,44%
ROE	94,68%	53,42%	51,74%

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

5.2.3 Zrovnanie vykazovania podľa ČÚS, IFRS a US GAAP

Pri vykazovaní výskumu a vývoja softwaru podľa českých a medzinárodných štandardov dochádza k podstatnému rozdielu. Pri použití IFRS alebo US GAAP nevykazovanie týchto výsledkov výskumu a vývoja spôsobí jednak *zníženie výsledku hospodárenia* v dôsledku vykázania výsledkov výskumu a vývoja softwaru priamo do nákladov daného obdobia, ale tiež to spôsobí aj *pokles aktív*. Pri oboch medzinárodných štandardoch však nedochádza k odpisovaniu výsledkov výskumu a vývoja softwaru, čo čiastočne zvýši výsledok hospodárenia.

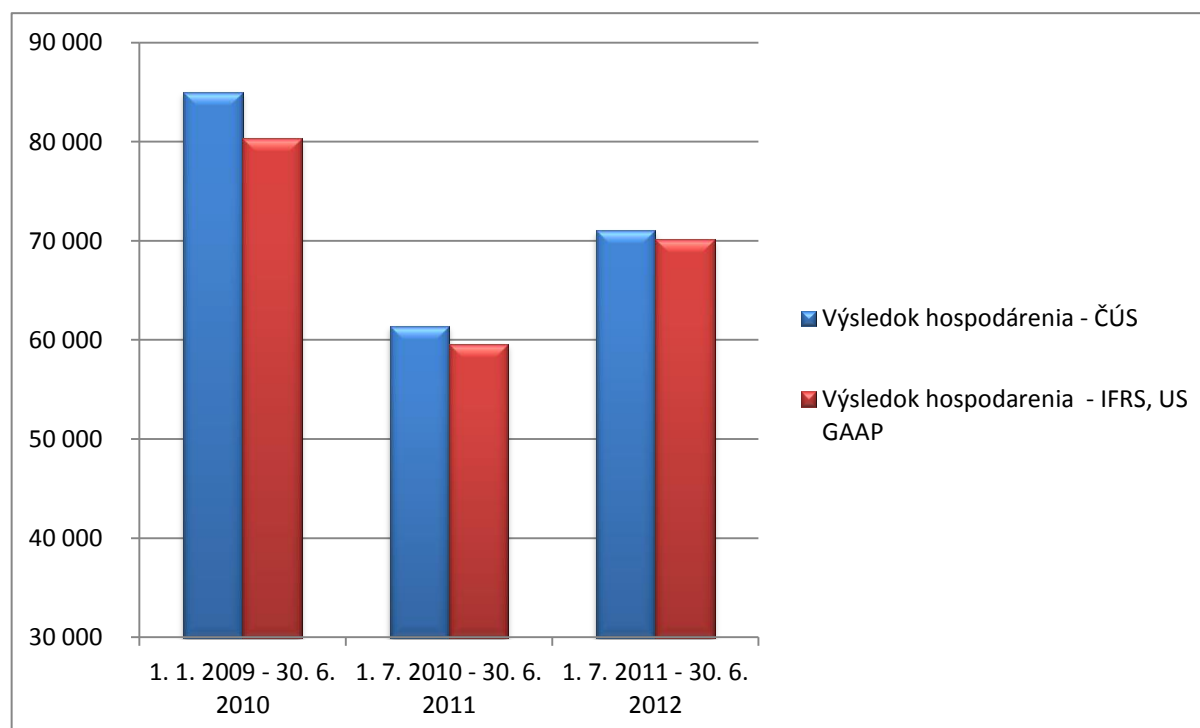
Výsledky hospodárenia podľa jednotlivých štandardov sú zobrazené v nasledujúcej tabuľke číslo 28 a graficky znázornené v grafe číslo 4. Hodnoty celkových aktív sú zobrazené v tabuľke číslo 29 a grafe číslo 5.

Tabuľka č. 28: Výsledky hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Výsledok hospodárenia – ČÚS	85 033	61 437	71 091
Výsledok hospodárenia - IFRS, US GAAP	80 376	59 615	70 162
Rozdiel	- 4 657	- 1 822	- 929

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Graf č. 4: Výsledky hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

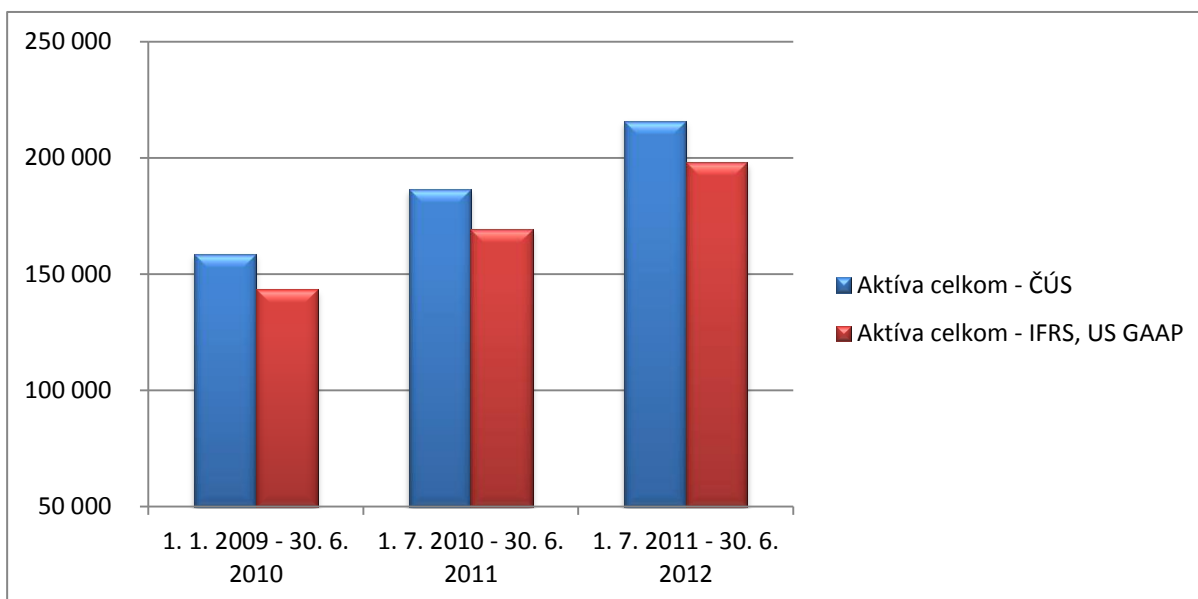
Samozrejme toto zníženie výsledku hospodárenia berieme len ako z pohľadu nehmotných výsledkov výskumu a vývoja softwaru, pretože ako už bolo spomenuté v kapitole 5.1.2, zmena účtovného štandardu sa odzrkadlí aj v iných oblastiach vykazovania, ktoré môžu tento výsledok hospodárenia značne ovplyvniť.

Tabuľka č. 29: Hodnota celkových aktív spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
Aktíva celkom – ČÚS	158 629	186 384	215 910
Aktíva celkom - IFRS, US GAAP	143 458	169 391	197 988
Rozdiel	- 15 171	- 16 993	- 17 922

Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Graf č. 5: Hodnota celkových aktív spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Rentabilita aktív a vlastného kapitálu

V dôsledku zmeny hodnôt výsledku hospodárenia, celkových aktív a vlastného kapitálu dochádza aj k zmene rentability aktív a rentability vlastného kapitálu. Všetky tieto veličiny sú pre IFRS a US GAAP nižšie ako pre ČÚS a preto nemôžeme jednoznačne povedať, ako to ovplyvní obe rentability. Výpočet rentability aktív a rentability vlastného kapitálu je obsiahnutý v tabuľke číslo 30.

Tabuľka č. 30: Rentabilita aktív a rentabilita vlastného kapitálu pre spoločnosť STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)

	1. 1. 2009 - 30. 6. 2010	1. 7. 2010 - 30. 6. 2011	1. 7. 2011 - 30. 6. 2012
ROA – ČÚS	53,60%	32,96%	32,93%
ROA - IFRS, US GAAP	56,03%	35,19%	35,44%
Rozdiel ROA	2,43%	2,23%	2,51%
ROE – ČÚS	95,55%	54,27%	52,11%
ROE - IFRS, US GAAP	94,68%	53,42%	51,74%
Rozdiel ROE	-0,87%	-0,85%	-0,37%

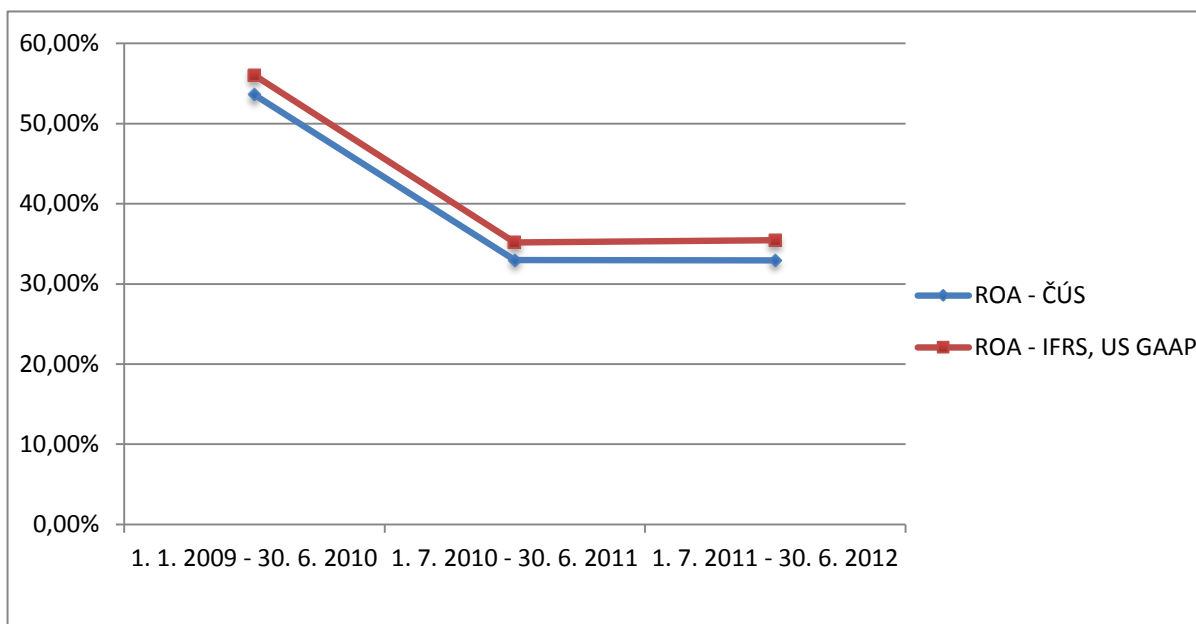
Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Z tabuľky je jasné, že rentabilita aktív je pri použití IFRS a US GAAP vyššia približne o 2,5% ako pri použití ČÚS. Z toho môžeme usúdiť, že percentuálne zmeny výsledku hospodárenia sú väčšie ako percentuálne zmeny celkových aktív. Zmena rentability aktív však nie je veľmi podstatná, keďže sa hodnoty ROA pohybujú nad 30% pre druhé a tretie obdobie, a dokonca nad 50% pre prvé účtovné obdobie.

Pre rentabilitu vlastného kapitálu platí opačné tvrdenie, a to, že pri použití IFRS a US GAAP sú hodnoty ROE nižšie ako použitím ČÚS. Z toho môžeme odvodiť, že percentuálne zmeny výsledku hospodárenia sú menšie ako percentuálne zmeny vlastného kapitálu. Rozdiel rentabilit vlastného kapitálu je menší než percento a hodnoty ROE sa pohybujú nad 50% a teda tiež môžeme povedať, že zmena ROE nie je veľmi podstatná.

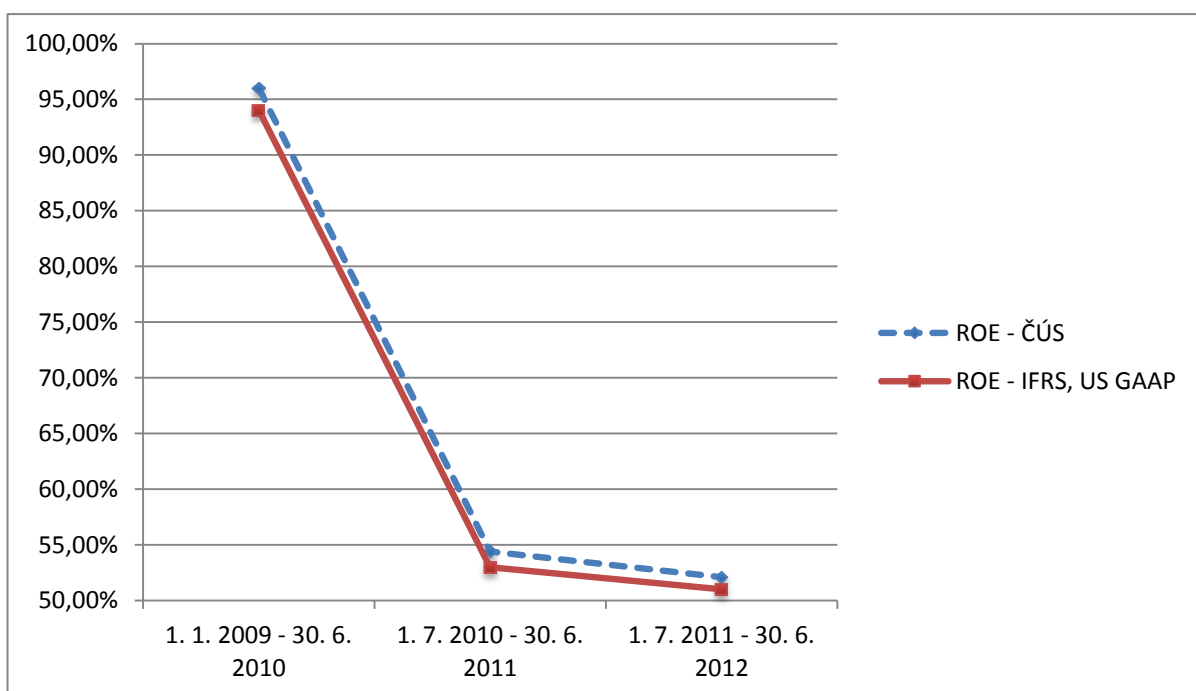
Vývoj rentabilit aktív je pre doplnenie vykreslený v grafe číslo 6 a vývoj rentabilit vlastného kapitálu je vykreslený v grafe číslo 7.

Graf č. 6: Rentabilita aktív pre spoločnosť STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

Graf č. 7: Rentabilita vlastného kapitálu pre spoločnosť STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastné vypracovanie na základe výročných správ spoločnosti STORMWARE s.r.o. z rokov 2009-2012

ZÁVER

Táto práca sa zaoberala analýzou vykazovania softwaru z pohľadu Českých účtovných štandardov (ČÚS), Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva (IFRS) a Amerických všeobecne uznávaných účtovných zásad (US GAAP). Táto analýza bola obsiahnutá v prvých troch kapitolách. V nasledujúcej, štvrtej, kapitole boli zhrnuté rozdiely medzi týmito štandardmi v oblasti softwaru. A v poslednej, piatej, kapitole sme si tieto rozdiely ukázali na dvoch konkrétnych príkladoch.

V dôsledku globalizácie svetového trhu a ekonomiky je dôležitá harmonizácia účtovníctva na medzinárodnej úrovni. Firmy aby prilákali investorov aj zo zahraničia by mali zostavovať účtovné závierky aj podľa medzinárodných štandardov, aby tak investori získali lepšie a porovnateľné informácie o pôsobení firmy na trhu.

Všetky účtovné jednotky so sídlom v Českej republike majú povinnosť viesť účtovníctvo v súlade s ČÚS. Po vstupe Českej republiky do EÚ majú účtovné jednotky, ktoré emitujú cenné papiere na regulovanom trhu cenných papierov niektorého zo štátov EÚ a účtovné jednotky ktoré zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku, povinnosť viesť účtovníctvo v súlade s IFRS. A v súlade s US GAAP majú povinnosť viesť účtovníctvo účtovné jednotky sídliace na území Českej republiky, ktoré emitujú cenné papiere na americkej burze, pričom tieto účtovné jednotky majú povinnosť zostaviť závierku aj podľa Českých účtovných štandardov.

Aj napriek zblížovaniu štandardov existuje stále veľa rozdielov medzi nimi. Rozdiely vo vykazovaní softwaru medzi českými a oboma medzinárodnými štandardmi sú zhrnuté v štvrtej kapitole, v tabuľke číslo 3.

Je vidieť, že IFRS a US GAAP sú si vo veľa veciach podobné, nie však vo všetkom. Podobnosť je spôsobená snahou ekonómov o splynutie týchto dvoch medzinárodných štandardov. Rozdiely medzi nimi sú predovšetkým v *oceňovaní softwaru*, či už nadobudnutého samostatne alebo vo vlastnej réžii, a predovšetkým v *preceňovaní softwaru po jeho uznaní* a v možnosti *zrušenia straty zo zníženia hodnoty*, ktoré IFRS na rozdiel od US GAAP povoľuje.

Rozdiely medzi ČÚS a medzinárodnými štandardmi sú omnoho viditeľnejšie. Najväčšie rozdiely vznikajú v oblastiach *výskumu a vývoja softwaru*, *precenenia softwaru po jeho*

uznaní, zníženia hodnoty softwaru a klasifikácie doby použiteľnosti ako neurčiteľnej. Na tieto oblasti sme sa potom zamerali v praktickej časti.

Prvou firmou, ktorú sme si vybrali pre praktickú časť práce je spoločnosť STUDENT AGENCY. Na tejto spoločnosti sme aplikovali tri vyššie zmienené rozdiely vo vykazovaní podľa daných štandardov, a to: *precenenie softwaru po jeho uznaní, zníženie hodnoty softwaru a klasifikáciu doby použiteľnosti ako neurčiteľnej.*

Precenenie softwaru smerom nahor povoľuje len IFRS, a teda podľa ČÚS a US GAAP zvýšenie účtovnej hodnoty software nespôsobí žiadne zmeny. Precenenie pri IFRS spôsobilo nárast výšky odpisov, čo spôsobilo zníženie výsledku hospodárenia. Avšak, samotné zvýšenie účtovnej hodnoty softwaru nespôsobilo zmenu vo výsledku hospodárenia, pretože je uznané v prospech vlastného kapitálu, na účet Fond z precenenia. Celkový efekt precenia spôsobí nižšie hodnoty výsledku hospodárenia pri použití IFRS oproti ČÚS alebo US GAAP, ktoré toto precenenie nepovoľujú.

Zníženie hodnoty softwaru riešia všetky tri štandardy úplne ináč. ČÚS prechodné zníženie hodnoty softwaru vyriešil vytvorením opravných položiek k softwaru, ktoré znížili výsledok hospodárenia, a následne po opätovnom náraste na jeho skutočnú zostatkovú hodnotu došlo k zápornému nákladu, ktorý zas výsledok hospodárenia zvýšil. Odpisy sa pri použití ČÚS nezmenili. IFRS aj US GAAP zníženie hodnoty vykázali ako stratu zo zníženia hodnoty, ktorá spôsobila pokles výsledku hospodárenia v danom roku. Takisto to spôsobilo aj zmenu odpisov, ktoré sa znížili, čo sa odzrkadlilo ako nárast výsledku hospodárenia v nasledujúcich rokoch. Po zistení opätovného nárastu hodnoty US GAAP neurobil nič, lebo nepovoľuje preceňovanie hodnoty smerom nahor. Oproti tomu IFRS toto preceňovanie povoľuje a uznal ho, čo sa prejavilo ako nárast výsledku hospodárenia. V dôsledku zvýšenia hodnoty pri IFRS sa opäť zmenila výška odpisov, ktoré tento krát vzrástli a spôsobili pokles výsledku hospodárenia. Môžeme teda zhrnúť, že v roku zistenia zníženia hodnoty softwaru sa výsledok hospodárenia zmenil rovnako pre všetky štandardy – klesol, avšak v nasledujúcom roku výsledok hospodárenia podľa IFRS a US GAAP bol vyšší než pri ČÚS, kvôli nižším odpisom. Po zistení opätovného nárastu hodnoty softwaru došlo k nárastu výsledku hospodárenia podľa všetkých štandardov. Najmenší nárast je pri použití US GAAP, pretože výsledok hospodárenia vzrástol len vďaka nižším odpisom. Pri IFRS vzrástol vďaka nárastu hodnoty softwaru, ale došlo aj k miernemu poklesu kvôli vyšším odpisom. Najväčší nárast

nastal pri ČÚS, pretože výsledok hospodárenia vzrástol o celú výšku zrušenej opravnej položky.

Klasifikácia doby použiteľnosti softwaru ako neurčiteľnej sa odrazila pri US GAAP a IFRS vo vyšších výsledkoch hospodárenia, lebo takýto software sa neodpisuje. ČÚS takúto klasifikáciu nepovoľuje, a keďže nevie určiť dobu jeho použiteľnosti tak vyjde zo zákona a bude ho odpisovať po dobu 36 mesiacov. Pôvodne sa ale odpisoval 6 rokov, a teda dôjde k vyšším odpisom a poklesu výsledku hospodárenia. To znamená, že pre roky, čo sa software podľa ČÚS odpisoval, došlo k nižším výsledkom hospodárenia pre ČÚS než pre IFRS a US GAAP a v nasledujúcich rokoch bude už výsledok hospodárenia rovnaký, lebo už ani ČÚS tento software neodpisuje.

Na dátach druhej spoločnosti, STORMWARE s.r.o., sme sa potom zamerali na poslednú problémovú problematiku - *výskum a vývoj softwaru*. Zatiaľ čo ČÚS uznávajú fázu výskumu aj fázu vývoja ako nehmotný majetok, tak IFRS a US GAAP nie (samozrejme za predpokladu, že nevieme tieto fázy od seba oddeliť). Podľa oboch medzinárodných štandardov sa výdaje na výskum a vývoj softwaru vykázali priamo do nákladov daného obdobia, a teda môžeme povedať, že pre tieto dva štandardy došlo k nižším výsledkom hospodárenia ako pri ČÚS.

Výsledky praktickej časti, môžeme zhrnúť tvrdením, že výber štandardu ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Treba ale podotknúť, že software je len jedna z mnohých oblastí účtovníctva, a teda nevieme určiť aký by mal výber štandardu celkový vplyv na výsledok hospodárenia firmy.

Pre dosiahnutie cieľa boli použité metódy: analýza, dedukcia, syntéza a komparácia. Prínos práce môže byť v tom, že zobrazuje rozdiely vo vykazovaní softwaru, ako podstatnej časti nehmotného majetku, z pohľadu českých, ale aj medzinárodných štandardov.

ZOZNAM POUŽITÉJ LITERTURY

Odborné knihy

- [1] BAGRANOFF, Nancy A, Mark G SIMKIN a Carolyn Strand NORMAN. *Core concepts of accounting information systems*. 10th ed. New York: Wiley, c2008, xiii, 513 s. ISBN 978-0-471-07290-4.
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha : ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] ČADA, K.: *Oceňování nehmotného majetku*, Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 2002, 93 s., ISBN: 80-245-0347-6
- [4] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 326 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [5] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5 aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [6] HALL, James A. *Accounting information systems*. 6th ed. Mason: South-Western Cengage Learning, c2008, xxvii, 837, 40 s. ISBN 978-0-324-56089-3.
- [7] *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SME)*. London: International Accounting Standards Board, 2009. 230 s. ISBN 978-1-907026-18-8.
- [8] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012, 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [9] KRUPOVÁ, Lenka a Robert MLÁDEK. *IAS v příkladech : srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou. III. díl*, 1. vyd. Praha: VOX, 2003. 320 s. ISBN 80-86324-33-8.

- [10] LOJA, Radka a Helena VOJÁČKOVÁ. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 1. vyd. Praha: Bilance, 2005. 325 s. ISBN 80-86371-48-4
- [11] MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 2. vyd. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- [12] MLÁDEK, Robert.: *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. vyd. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.
- [13] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 268 s. ISBN 978-80-7357-500-7
- [14] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*, 14. aktualizované vyd. Olomouc: Anag, 2012, 311 s. ISBN: 978-80-7263-733-1.
- [15] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IAS/IFRS : mezinárodní standardy účetního výkaznictví : praktické aplikace*. Aktualiz. vyd. pro účetní období 2008. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44
- [16] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6. vyd. Praha: Grada, 2011, 149 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

Vyhlášky a zákony

- [17] Vyhláška č. 500/2002 Sb, kterou sa prevádzajú niektoré ustanovenia zákona č. 563/1991 Sb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, pre účtovné jednotky, ktoré sú podnikateľmi účtujúcimi v sústave podvojného účtovníctva
- [18] Zákon č. 207/2000 Sb., o ochrane priemyslových vzorov a o zmene zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezoch, priemyslových vzoroch a zlepšovacích návrhoch, v znení neskorších predpisov
- [19] Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkach
- [20] Zákon č. 478/1992 Sb., o úžitkových vzoroch
- [21] Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezoch, priemyslových vzoroch a zlepšovacích návrhoch, v znení neskorších predpisov

[22] Zákon č. 563/1991 Sb., o účtovníctve

[23] Zákon č. 586/1992 Sb., o daniach z príjmov

Štandardy

[24] Stránka business.center.cz, *České účtovné štandardy pre podnikateľov č. 013 – Dlhodobý nehmotný a hmotný majetok* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné na: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/013.aspx>>

[25] Stránka FASB, *Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets No. 144*. [online]. [cit. 2012-11-02]. Dostupné na: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820919292&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlob>>

[26] Stránka FASB, *Fact about FASB*. [online]. [cit. 2012-07-06]. Dostupné na: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>>

[27] Stránka FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 86*. [online]. [cit. 2012-07-06]. Dostupné na: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820922177&blobheader=application%2Fpdf>>

[28] Stránka FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 141*. [online]. [cit. 2012-10-05]. Dostupné na: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175823288072&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>>

[29] Stránka FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No. 142*. [online]. [cit. 2012-07-06]. Dostupné na: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820927971&blobheader=application%2Fpdf>>

[30] Stránka FASB, *Statement of Position 98-1, Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use*. [online]. [cit. 2012-10-06]. Dostupné na: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820923845&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>>

[31] Stránka IFRS, *Technical summary: IAS 38 Intangible Assets* [online]. [cit. 2012-09-10]. Dostupné na:

<<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/English%20IAS%20and%20IFRS%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>>

Internetové zdroje

[32] DELOITTE Česká republika. *IFRS do kapsy 2010*. [online]. [cit. 2012-09-09].

Dostupné na:

<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf>

[33] DELOITTE, *IAS 38* [online]. [cit. 2012-09-09]. Dostupné na:

<<http://www.iasplus.com/en/standards/ias38>>

[34] Mládek R.: Nehmotný majetek: nová pravidla podle US GAAP. Dostupné na:

<<http://www.gaap.cz/cs/>>

[35] Mládek R.: Přehled rozdílů mezi národním účetnictvím a IFRS / US GAAP . Dostupné na: <<http://www.gaap.cz/cs/>>

[36] Stránka Business Vize , Ukazatelé rentability [online]. [cit. 2013-04-03]. Dostupné na:

<<http://www.businessvize.cz/financni-analyza/ukazatele-rentability>>

[37] Stránky en.wikipedia. *Generally Accepted Accounting Principles (United States)*.

[online]. [cit. 2012-10-01]. Dostupné na:

<http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_%28United_States%29>

[38] Stránka GAAP, MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví II*. [online]. [cit. 2012-11-02].

Dostupné na: na < http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=56&om=405&z_id=c_reg-usr-SU-4-08_c#sdendnote1sym >

[39] Stránka Investopedia, *Sum-Of-The-Years' Digits*, [online]. [cit. 2012-11-01]. Dostupné

na: <<http://www.investopedia.com/terms/s/sum-of-the-years-digits.asp#axzz2B094MBUs>>

[40] Stránka MFČR. *Česky účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 - Opravné položky a vyřazení pohledavek*. [online]. [cit. 2012-04-09]. Dostupné na:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CUS_706_Opravné_položky_a_vyřazení_pohledavek.pdf>

[41] Stránky PWC, *IFRS and US GAAP: similarities and differences*, [online]. [cit. 2012-11-02]. Dostupné na:

<http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2012.pdf>

[42] Stránka spoločnosti STORMWARE s.r.o. , *Ekonomický a účtovný program POHODA 2013*, [online]. [cit. 2013-04-02]. Dostupné na: <<http://www.stormware.sk/pohoda/>>

[43] Stránka ÚPV. *Vynálezy / Patenty*. [online]. [cit. 2013-03-31]. Dostupné na: <<http://www.upv.cz/cs/prumyslova-prava/vynalezy-patenty.html>>

[44] Vachtová J.: *Odpisy dlouhodobého majetku*. [online]. [cit. 2012-04-09]. Dostupné na <<http://www.vachtova.cz/ucetnictvi/vyklady/31-odpisy-dlouhodobeho-majetku>>

Výročné správy skupiny STUDENT AGENCY

[45] Stránka Justice , *STUDENT AGENCY – účetní závěrka 2008* [online]. [cit. 2013-02-20]. Dostupné na: < <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a243201&dokumentId=C+24882%2fSL22%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=9o6dcq> >

[46] Stránka Justice , *STUDENT AGENCY – výroční zpráva 2009* [online]. [cit. 2013-02-20]. Dostupné na: < <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a243201&dokumentId=C+24882%2fSL25%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=06o294> >

[47] Stránka Justice , *STUDENT AGENCY – výroční zpráva 2010* [online]. [cit. 2013-02-20]. Dostupné na: < <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a243201&dokumentId=C+24882%2fSL26%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=06o294> >

[48] Stránka Justice , *STUDENT AGENCY – výroční zpráva 2011* [online]. [cit. 2013-02-20]. Dostupné na: < <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a243201&dokumentId=C+24882%2fSL28%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=06o294> >

Výročné správy STORMWARE s.r.o.

[49] Stránka Justice , *STORMWARE s.r.o. – za účetní období od 1.1.2009 do 30.6.2010* [online]. [cit. 2013-04-02]. Dostupné na: < <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis->

[sl.pdf?subjektId=isor%3a237661&dokumentId=C+24515%2fSL14%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=f7tc73](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a237661&dokumentId=C+24515%2fSL14%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=f7tc73) >

[50] Stránka Justice , *STORMWARE s.r.o. – výroční zpráva za účetní období od 1.7.2010 do 30.6.2011* [online]. [cit. 2013-04-02]. Dostupné na < <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a237661&dokumentId=C+24515%2fSL17%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=f7tc73>>

[51] Stránka Justice , *STORMWARE s.r.o. – výroční zpráva za účetní období od 1.7.2011 do 30.6.2012* [online]. [cit. 2013-04-02]. Dostupné na: < <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a237661&dokumentId=C+24515%2fSL18%40KSBR&partnum=0&variant=1&klic=f7tc73>>

Ostatné zdroje

[52] VRBOVSKÁ, Mária. *Vykazování nehmotného majetku podniku*. 2011, 45 l.

Zoznam grafov

Graf č. 1: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč).....	68
Graf č. 2: Výsledok hospodárenia pri znížení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)	76
Graf č. 3: Výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití konceptu neurčiteľnej doby životnosti podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)	80
Graf č. 4: Výsledky hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč).....	88
Graf č. 5: Hodnota celkových aktív spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč).....	89
Graf č. 6: Rentabilita aktív pre spoločnosť STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč).....	91
Graf č. 7: Rentabilita vlastného kapitálu pre spoločnosť STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč).....	91

Zoznam obrázkov

Obrázok č. 1: Zaúčtovanie príkladu č. 1 na T-účtoch.....	25
Obrázok č. 2: Schéma účtovného odpisovania softwaru	29

Zoznam tabuliek

Tabuľka č. 1: Vyradovanie softwaru.....	33
Tabuľka č. 2: Metódy odpisovania software podľa US GAAP	55
Tabuľka č. 3: Rozdiely vo vykazovaní softwaru podľa ČÚS, IFRS a US GAAP.....	63
Tabuľka č. 4: Aktíva spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč).....	66
Tabuľka č. 5: Software spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč) ...	67
Tabuľka č. 6: Software spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč) ...	67
Tabuľka č. 7: Odpisy softwaru obstaraného v roku 2008 (v tis. Kč).....	68

Tabuľka č. 8: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2007-2011 (v tis. Kč).....	68
Tabuľka č. 9: Dopad zvýšenia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa IFRS (v tis. Kč)	70
Tabuľka č. 10: Rozpustenie Fondu z precenia vytvoreného k preceneniu softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa IFRS (v tis. Kč).....	70
Tabuľka č. 11: Odpisy a výsledky hospodárenia pri zvýšení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč).....	71
Tabuľka č. 12: Dopad zníženia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa ČÚS (v tis. Kč)	72
Tabuľka č. 13: Dopad zníženia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa IFRS (v tis. Kč).....	73
Tabuľka č. 14: Dopad zníženia hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa US GAAP (v tis. Kč).....	74
Tabuľka č. 15: Odpisy pri znížení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč).....	75
Tabuľka č. 16: Výsledok hospodárenia pri znížení hodnoty softwaru, obstaraného v roku 2008, podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)	75
Tabuľka č. 17: Odpisy softwaru, obstaraného v roku 2008, pri odpisovaní 36 mesiacov (podľa ČÚS, v tis. Kč).....	77
Tabuľka č. 18: Odpisy a výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití odpisovania 36 a 72 mesiacov (podľa ČÚS, v tis. Kč).....	78
Tabuľka č. 19: Odpisy a výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití odpisovania 72 mesiacov a pri použití konceptu neurčiteľnej doby životnosti (podľa IFRS a US GAAP, v tis. Kč)	79
Tabuľka č. 20: Výsledky hospodárenia softwaru, obstaraného v roku 2008, pri použití konceptu neurčiteľnej doby životnosti podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)	79
Tabuľka č. 21: Nehmotný majetok spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS, v tis. Kč).....	82
Tabuľka č. 22: Vývoj nehmotných výsledkov výskumu a vývoja spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS , v tis. Kč)	83
Tabuľka č. 23: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS , v tis. Kč)	83

Tabuľka č. 24: Výpočet EBIT pre spoločnosť STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS , v tis. Kč)	84
Tabuľka č. 25: Výpočet ROA a ROE pre spoločnosť STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa ČÚS , v tis. Kč)	85
Tabuľka č. 26: Výsledok hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa IFRS a US GAAP , v tis. Kč)	86
Tabuľka č. 27: Výpočet ROA a ROE pre spoločnosť STORMWARE s.r.o. pre roky 2009-2012 (podľa IFRS a US GAAP , v tis. Kč)	87
Tabuľka č. 28: Výsledky hospodárenia pred zdanením spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)	88
Tabuľka č. 29: Hodnota celkových aktív spoločnosti STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)	89
Tabuľka č. 30: Rentabilita aktív a rentabilita vlastného kapitálu pre spoločnosť STORMWARE podľa jednotlivých štandardov (v tis. Kč)	90

Zoznam príloh

PRÍLOHA A: Hierarchia skupiny STUDENT AGENCY	109
PRÍLOHA B: Vývoj nehmotného majetku spoločnosti STUDENT AGENCY pre roky 2008 až 2011	113
PRÍLOHA C: Čisté obraty a priemerný počet zamestnancov spoločnosti STORMWARE s.r.o.	119

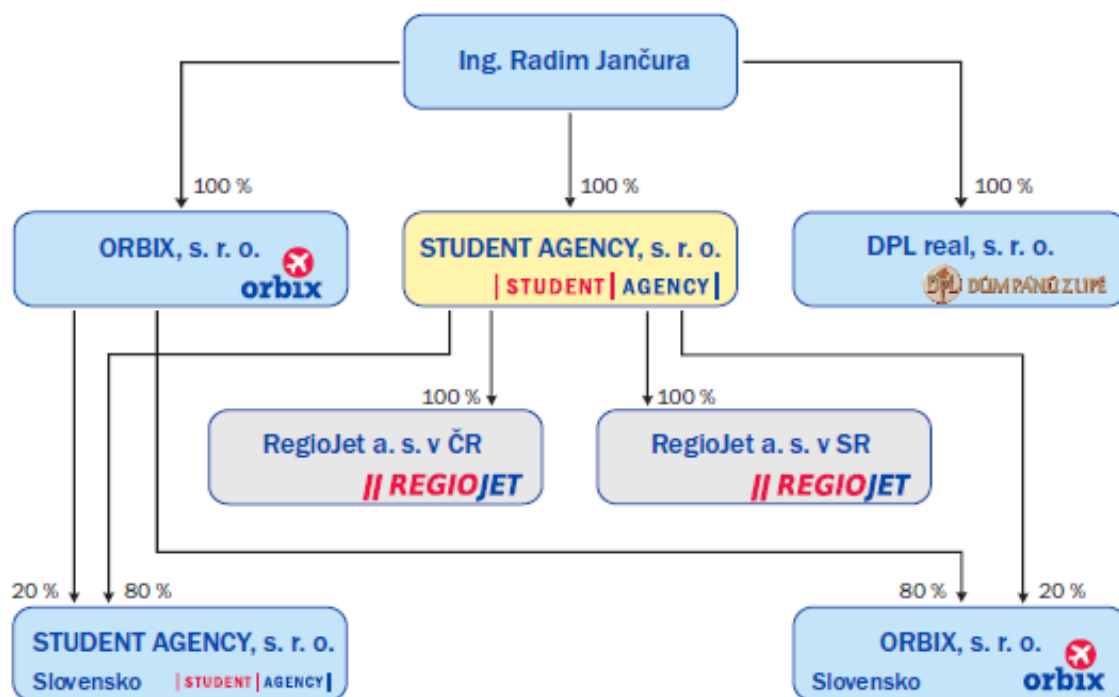
Zoznam použitých skratiek

ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy (České účtovné štandardy)
DNM	Dlhodobý nehmotný majetok
EBIT	Earning before Interests and Taxes (zisk pred úrokmi a zdanením)
EÚ	Európska Únia
FASB	Financial Accounting Standards Board (Výbor pre finančné účtovné štandardy)
IAS	International Accounting Standards (Medzinárodné účtovné štandardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pre medzinárodné účtovné štandardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pre interpretácie medzinárodného finančného vykazovania)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Medzinárodné štandardy účtovného výkazníctva)
MIS	Management Information Systems (Manažérske informačné systémy)
ROA	Return on Assets (Rentabilita aktív)
ROE	Return on Common Equity (Rentabilita vlastného kapitálu)
SIC	Standing Interpretations Committee (Stály interpretačný výbor)
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards (Štandardy finančného účtovníctva)
USA	United States of America (Spojené štáty americké)
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles of the United States (Americké všeobecne uznávané účtovné zásady)

US SEC	US Securities and Exchange Commission (Americká komisia pre cenné papiere)
ÚPV	Úřad průmyslového vlastnictví

PRÍLOHA A

Hierarchia skupiny STUDENT AGENCY



Zdroj: výročná správa roku 2011 spoločnosti STUDENT AGENCY

PRÍLOHA B

**Vývoj dlhodobého nehmotného majetku spoločnosti STUDENT AGENCY
pre roky 2008 až 2011**

Rok 2008:

Nehmotná aktiva (v tisících Kč)	Zřizovací výdaje	Software	Jiný dlouhodobý	Poskytnuté zálohy	Nedokončený majetek	Celkem
Rok končící 31.prosince 2008						
Počáteční účetní hodnota (netto)	33	3 042	0	0	5 126	8 201
Přírůstky	0	11 382	13 203	12 000	14 193	50 779
Vyřazení	0	0	0	-12 000	-19 319	-31 319
Odpisy	-38	-780	-1 569	0		-2 387
Kurzový přepočet (rozdíl)	25	40	0	0		65
Konečná účetní hodnota	20	13 684	11 634	0	0	25 338
K 31.prosinci 2008						
Pořizovací cena (náklady)	230	16 144	13 226	12 000	19 319	60 919
Oprávký	-210	-2 460	-1 592	-12 000	-19 319	-35 581
Kurzový přepočet (rozdíl)	0	0				
Účetní hodnota	20	13 684	11 634	0	0	25 338

Zdroj: Výročná správa roku 2008 spoločnosti STUDENT AGENCY

Rok 2009:

Nehmotná aktiva (v tisících Kč)	Zřizovací výdaje	Software	Jiný dlouhodobý	Poskytnuté zálohy	Nedokončený majetek	Celkem
Rok končící 31. prosince 2009						
Počáteční účetní hodnota (netto)	20	13 684	11 634	0	0	25 338
Přírůstky	0	294	1 166	0	2 350	3 810
Vyřazení	-217	-317	-221	0	-1 459	-2 214
Oprava účtování 2007	0	-78	0	0	0	-78
Vyřazení oprávký	217	317	21	0	0	555
Zůstatková cena	0	-221	0	0	0	-221
Odpisy	-9	-2 586	-2 222	0	0	-4 817
odúčtování odpisů	0	16	0	0	0	16
Kurzový přepočet (rozdíl)	-11	-20	-2	0	0	-33
Konečná účetní hodnota	0	11 089	10 376	0	891	22 356
K 31. prosinci 2009						
Pořizovací cena (náklady)	230	16 024	14 168	0	891	31 313
Oprávký	-217	-4 935	-3 792	0	0	-8 944
Kurzový přepočet (rozdíl)	-13	0	0	0	0	-13
Účetní hodnota	0	11 089	10 376	0	891	22 356

Zdroj: Výročná správa roku 2009 spoločnosti STUDENT AGENCY

Rok 2010:

Nehmotná aktiva (v tisících Kč)	Zřizovací výdaje	Software	Jiný dlouhodobý	Poskytnuté zálohy	Nedokončený majetek	Celkem
Rok končící 31. prosince 2010						
Počáteční účetní hodnota (netto)	0	11 089	10 376	0	891	22 356
Přírůstky	0	992	11 061	0	11 653	23 706
Vyřazení	0	0	0	0	-12 234	-12 234
Vyřazení oprávek	0	0	0	0	0	0
Zůstatková cena	0	0	0	0	0	0
Odpisy	0	-2 509	-3 741	0	0	-6 250
odúčtování odpisů	0	0	0	0	0	0
Kurzový přepočet (rozdíl)	0	0	0	0	0	0
Konečná účetní hodnota	0	9 572	17 696	0	310	27 578
K 31. prosinci 2010						
Požizovací cena (náklady)	0	17 016	25 229	0	310	42 555
Oprávk	0	-7 444	-7 533	0	0	-14 977
Kurzový přepočet (rozdíl)	0	0	0	0	0	0
Účetní hodnota	0	9 572	17 696	0	310	27 578

Zdroj: Výročná správa roku 2010 spoločnosti STUDENT AGENCY

Rok 2011:

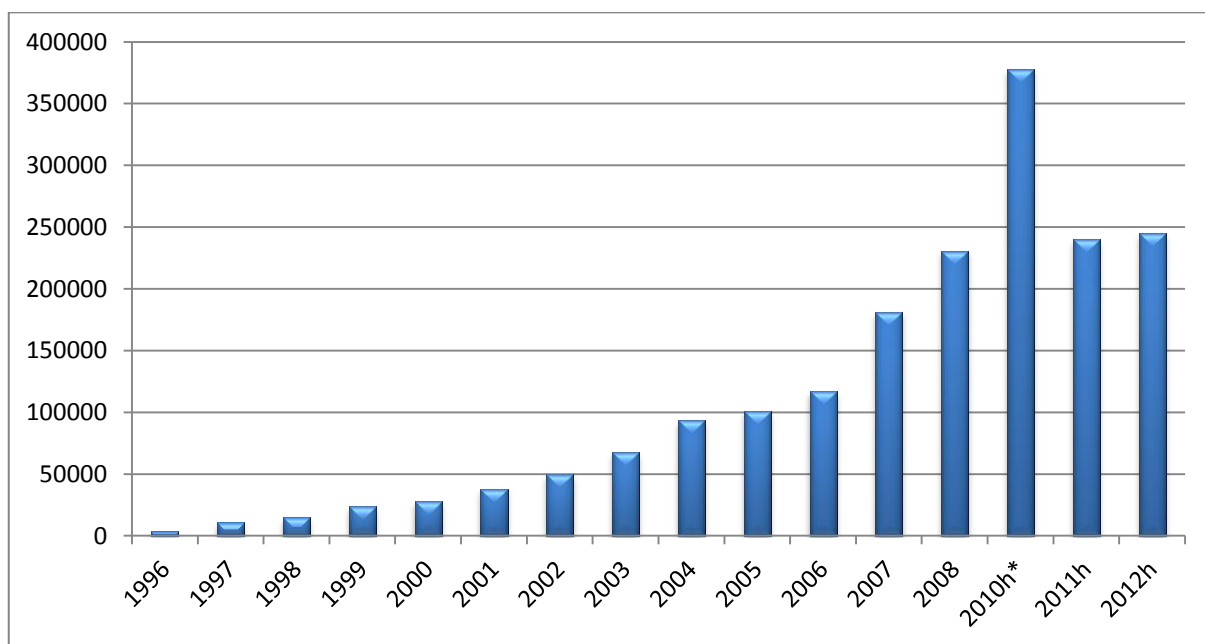
Rok končící 31. prosince 2011						
Počáteční účetní hodnota (netto)	0	9 572	17 696	0	310	27 578
Přírůstky	0	310	80	0	80	470
Vyřazení	0	0	0	0	-390	-390
Vyřazení oprávek	0	0	0	0	0	0
Zůstatková cena	0	0	0	0	0	0
Odpisy	0	-2 572	-4 216	0	0	-6 788
Kurzový přepočet (rozdíl)	0	0	0	0	0	0
Konečná účetní hodnota	0	7 310	13 560	0	0	20 870
K 31. prosinci 2011						
Požizovací cena (náklady)	0	17 326	25 309	0	0	42 635
Oprávk	0	-10 016	-11 749	0	0	-21 765
Účetní hodnota	0	7 310	13 560	0	0	20 870

Zdroj: Výročná správa roku 2011 spoločnosti STUDENT AGENC

PRÍLOHA C

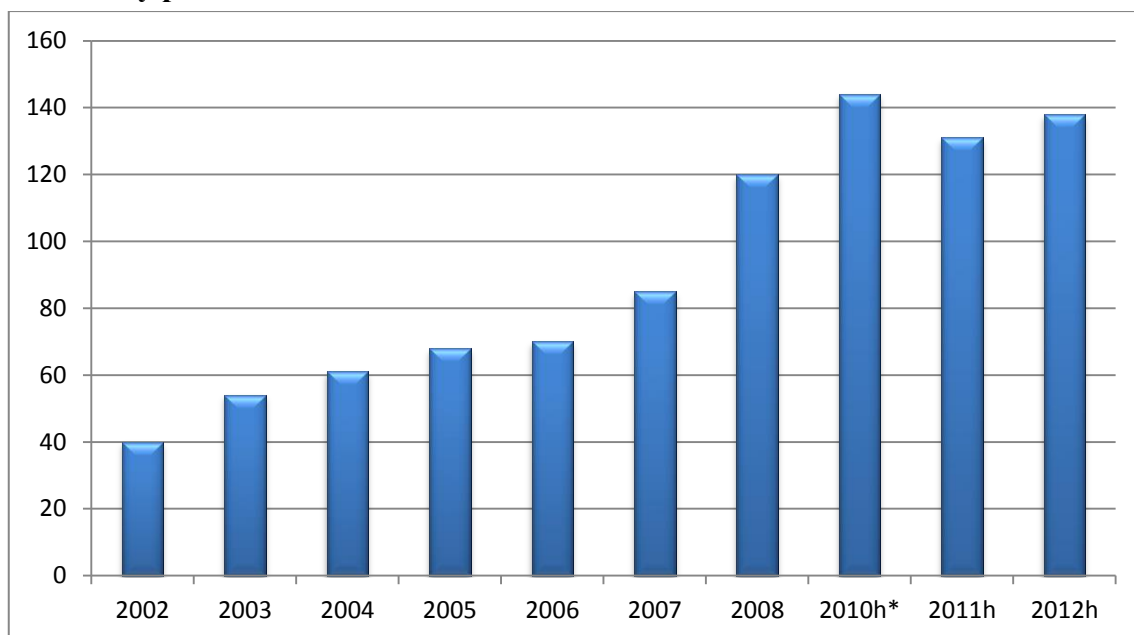
Čisté obraty a priemerný počet zamestnancov spoločnosti STORMWARE s.r.o.

Čistý obrát spoločnosti STORMWARE s.r.o. (v tis. Kč)



Zdroj: STORMWARE s.r.o. – výroční zpráva za účetní období od 1.7.2011 do 30.6.2012

Priemerný počet zamestnancov STORMWARE s.r.o.



Zdroj: , STORMWARE s.r.o. – výroční zpráva za účetní období od 1.7.2011 do 30.6.2012