

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO – SPRÁVNÍ
ÚSTAV EKONOMIKY A MANAGEMENTU

OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU
A JEHO ZACHYCENÍ VE FINANČNÍM
ÚČETNÍCTVÍ
DIPLOMOVÁ PRÁCE

Autor práce: Bc. Tereza Pohlová

Vedoucí práce: doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

2007

UNIVERSITY OF PARDUBICE
FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATION
DEPARTMENT OF ECONOMICS AND MANAGEMENT

THE ASSESSING OF INTANGIBLE ASSETS
AND ITS PUTTING DOWN TO
THE FINANCIAL ACCOUNTING
THESIS

Autor: Bc. Tereza Pohlová

Supervisor: doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

2007

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomiky a managementu
Akademický rok: 2006/2007

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Tereza POHLOVÁ**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika veřejného sektoru**

Název tématu: **Oceňování nehmotného majetku a jeho zachycení ve
finančním účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Úvod (cíl práce, metody zpracování)

1. Základní charakteristika nehmotného majetku
2. Metody oceňování a jejich vhodnost pro jednotlivé předměty nehmotného majetku
3. Nehmotný majetek ve finančním účetnictví a jeho evidence
4. Aplikace metody ocenění a zachycení nehmotného majetku ve finančním účetnictví
průmyslový vzor
5. Závěr
6. Literatura
7. Přílohy

Rozsah práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

ČADA, K. Oceňování nehmotného majetku. 1. vyd. Praha: Oeconomica. 2002. str. 93. ISBN 80-245-0347-6.

HORÁČEK, R., ČADA, K., HAJN, P. Práva k průmyslovému vlastnictví. 1. vyd. Praha: C. H. Beck. 2005. str. 424. ISBN 80-7179-879-7.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. International Accounting Standards Explained. 1. edition. Chichester: John Wiley and Sons. 2000. str. 473. ISBN 0-471-72037-2.

PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 7. aktualizované vyd. Zlín – Kudlov: Anag. 2004. str. 231. ISBN 80-7263-215-9.

SEDLÁČEK, J. a kol. Základy finančního účetnictví. 1. vyd. Praha: Ekopress. 2005. str. 331. ISBN 80-86119-95-5.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů
Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, ve znění pozdějších právních předpisů

časopis Účetnictví, Ekonom

Vedoucí diplomové práce:


Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce:


26. října 2006

Termín odevzdání diplomové práce:

25. května 2007


prof. Ing. Jan Čapek, CSc.
děkan

L.S.


Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. listopadu 2006

Prohlášení:

Tuto diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v souhrnu.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60, odst. 1 autorského zákona a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence k použití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 16. 5. 2007

Tereza Pohlová

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí své práce doc. Ing. et Ing. Renátě Myškové, Ph.D. za metodické vedení a připomínky při zpracování diplomové práce.

Dále bych chtěla poděkovat všem ze společnosti KBA-Grafitec s. r. o., kteří mi ochotně poskytli informace a podklady pro zpracování této práce.

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá oceňováním nehmotného majetku a jeho zachycením ve finančním účetnictví. Definuje pojmy související s danou problematikou. Popisuje metody použitelné k oceňování nehmotného majetku a možnosti jeho evidence ve finančním účetnictví. Práce také ukazuje praktické použití vybraných metod ocenění nehmotného majetku. Jsou zde nastíněny některé problémy související se zachycením nehmotného majetku ve finančním účetnictví. V závěru jsou zhodnoceny použité metody a postupy.

ABSTRAKT

This thesis deals with the assessing of intangible assets and its putting down to the financial accounting. The thesis defines the concepts connecting with those problems. Describe the methods using to the assessing of intangible assets and possibilities of its register in the financial accounting. The thesis shows the practical using the selected methods of the assessing of intangible assets. There are indicated any problems with putting intangible assets down to the financial accounting. In conclusion of the thesis there are evaluations of using methods and procedures.

Obsah

ÚVOD	13
1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA NEHMOTNÉHO MAJETKU	15
1.1 VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE OBCHODNÍHO ZÁKONÍKU	15
1.2 VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE ZÁKONA O OCEŇOVÁNÍ MAJETKU .	17
1.3 VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE PŘEDPISŮ O PRŮMYSLOVÝCH PRÁVECH.....	17
1.4 VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE IAS/IFRS	18
1.5 VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE DAŇOVÝCH A ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ	21
1.5.1 <i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	21
1.5.1.1 Zřizovací výdaje.....	22
1.5.1.2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	22
1.5.1.3 Software.....	22
1.5.1.4 Ocenitelná práva	23
1.5.1.5 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.....	23
1.5.1.6 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	23
1.5.1.7 Goodwill	23
1.5.2 <i>Drobný nehmotný majetek</i>	24
2 OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU	25
2.1 SPECIFIKA OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU.....	27
2.1.1 <i>Vztah hodnoty nehmotného majetku a času</i>	27
2.1.2 <i>Podíl nehmotného majetku na výrobě</i>	29
2.1.3 <i>Náklady průmyslově právní ochrany</i>	30
2.1.3.1 Odměny autorům či původcům.....	31
2.1.3.2 Správní poplatky	32
2.1.3.3 Právní zastoupení.....	33
2.1.3.4 Náklady související s opatrováním průmyslových práv.....	33
2.2 OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU PODLE ZÁKONA O OCEŇOVÁNÍ MAJETKU.....	33
2.2.1 <i>Obecně k použitelným metodám</i>	34
2.2.2 <i>Oceňování dokumentace</i>	41
2.3 ORIENTAČNÍ OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU	42
2.4 OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	42
2.4.1 <i>Způsoby oceňování ve finančním účetnictví</i>	44
2.4.2 <i>Základní modely oceňování ve finančním účetnictví</i>	47
3 ZACHYCENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	51
3.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK	51
3.2 POŘIZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU.....	51
3.2.1 <i>Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku nákupem</i>	52
3.2.2 <i>Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností</i>	52
3.2.3 <i>Pořizování drobného nehmotného majetku</i>	52
3.3 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU	52
3.4 VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU.....	53
4 OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU A JEHO ZACHYCENÍ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ V PRAXI	54
4.1 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI KBA-GRAFITEC S. R. O.	54
4.2 PŘÍKLADY OCENĚNÍ PRŮMYSLOVÉHO VZORU.....	56
4.2.1 <i>Výpočet podílu nehmotného majetku na výrobě</i>	56
4.2.2 <i>Ocenění nehmotného majetku výnosovým způsobem</i>	57

4.2.3	<i>Ocenění nehmotného majetku licenční analogií.....</i>	58
4.3	ŘEŠENÍ PRAKTICKÝCH PROBLÉMŮ SOUVISEJÍCÍCH SE ZACHYCENÍM NEHMOTNÉHO MAJETKU VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	59
4.3.1	<i>Pořízení nehmotného majetku a jeho evidence.....</i>	59
4.3.2	<i>Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku.....</i>	62
4.3.3	<i>Likvidace nehmotného majetku.....</i>	64
4.3.4	<i>Evidence nehmotného majetku.....</i>	65
	ZÁVĚR	67
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
	SEZNAM PŘÍLOH.....	72

Seznam obrázků a tabulek

Obrázek č. 1 – Stručné členění nehmotných statků.....	16
Obrázek č. 2 – Vztah času a hodnoty nehmotného majetku	28
Obrázek č. 3 – Klasifikace oceňovacích veličin ve vztahu k času	46
Obrázek č. 4 – Organizační struktura podniku KBA-Grafitec s. r. o.....	55
Tabulka č. 1 – Základní modely oceňování aktiv a závazků klasifikované z hlediska toku času	48
Tabulka č. 2 – Trojúhelníková matice.....	56
Tabulka č. 3 – Ocenění průmyslového vzoru licenční analogií	58
Tabulka č. 4 – Rekapitulace odpisů.....	63

Seznam použitých zkratek

C_v – cena majetkového práva zjištěná výnosovým způsobem;

d – sazba míry kapitalizace;

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek;

DO – doba odpisování;

HV – roční ocenění nehmotného majetku;

IAS – International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy);

IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví);

j – pořadové číslo roku, ve kterém bude právo užíváno;

KBA-Grafitec – Koenig & Bauer AG;

KK – koeficient míry kapitalizace;

KZ – koeficient zastarání, případně koeficient zhodnocení;

LP – licenční poplatek;

n – počet let po které bude právo užíváno;

p – míra kapitalizace v procentech;

PM – podíl nehmotného majetku na výrobě;

RMO – roční odpis při rovnoměrném měsíčním odpisování;

RV – roční rozsah výroby ve finančním vyjádření;

t – jednotlivá po sobě jdoucí období, v nichž se zjišťuje aktualizovaná hodnota;

US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles (Národní účetní standardy USA);

VC – vstupní cena;

ZC – zůstatková cena;

Z_j – roční čistý výnos práva v letech, po které bude právo užíváno.

Úvod

Situace v otázce oceňování nehmotného majetku je zásadně odlišná od dob nedávno minulých. Požadavky na ohodnocení nehmotného majetku mají řadu důvodů.

Jedním z důvodů potřeby ocenění nehmotného majetku je jeho zachycení v základním kapitálu obchodních společností. Základní kapitál je definován jako peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Nepeněžitým vkladem může být jen majetek, jehož hospodářská hodnota je zjistitelná a který může společnost hospodářsky využít ve vztahu k předmětu podnikání. Z pohledu věřitelů přispívá k zárukám institut základního kapitálu, který představuje garanční kapitál, jimž společnost otevřeně, prostřednictvím obchodního rejstříku, demonstruje svou relativně stabilní kapitálovou sílu.

Dalším důvodem, který hovoří ve prospěch důležitosti oceňování nehmotného majetku, je skutečnost, že se nehmotné statky stávají předmětem účtování a souvisejí s nimi daňové povinnosti. Naše daňové a účetní předpisy nejsou však ve vztahu k nehmotnému majetku vždy zcela jasné a přesné a mohou vzbuzovat v některých případech jisté pochybnosti. Také chápání pojmu nehmotný majetek je podle těchto právních předpisů jiné než například podle předpisů o průmyslovém vlastnictví. Aby bylo možno s tímto druhem majetku obchodovat a účtovat, vyžaduje to samozřejmě jeho ocenění.

Některé druhy nehmotného majetku mohou být použity jako zástava, mají tedy funkci zajišťovací a uhrazovací. Má-li tento majetek sloužit jako zástava, jistě musí být i ohodnocen.

Někdy se zapomíná na to, že v rámci majetku obchodních společností v případě konkurzu nebo likvidace může zbývajícím majetek zahrnovat i značné hodnoty nehmotného charakteru. Podobně v případech vypořádání dědictví se stále častěji požaduje ohodnocení nehmotného majetku obchodní společnosti zůstavitele.

Velmi důležité je pamatovat na nehmotný majetek v rámci nejrůznějších přeměn obchodních společností. Jak v rámci fúzí, tedy při slučování, splynutí či převodu jmění na jednoho společníka, tak i při rozdělování společností, až již se vznikem společností nových nebo v rámci takzvaného rozdělení sloučením, kdy nevznikají nové právní subjekty, ale existující společnosti přebírají jmění společnosti zaniklé.

Nelze opomenout ani další důvody pro ocenění nehmotného majetku. Majitelé těchto práv často chtějí pouze znát hodnotu svého majetku, a to pouze jako vstupní informace pro různá následná obchodní jednání.

Nesprávné ocenění nehmotného majetku může mít následky i v trestním stíhání osob, které řádně nespravovaly svěřený majetek a zneužily obchodní informace. Tato situace může být označena za tunelování podniků.

Přesto, že specializovaných publikací o problematice oceňování nehmotného majetku je málo, denní praxe ukazuje na stále nové problémy a ty jsou řešeny tak, že v současné době je k dispozici určitý rozsah odborných poznatků, který umožňuje jejich hodnocení a kritickou diskuzi.

Cílem této práce je zpracování metodiky pro ocenění nehmotného majetku a popis jeho zachycení ve finančním účetnictví. Tato práce si klade za úkol naznačit možné postupy při řešení problematiky oceňování nehmotného majetku a při jeho zachycení ve finančním účetnictví.

Z tohoto cíle vyplývají **cíle dílčí:**

- rešerše odborné literatury a platné legislativy;
- definice pojmů;
- souborný popis metod použitelných k oceňování nehmotného majetku;
- možnosti evidence nehmotného majetku ve finančním účetnictví;
- ukázka praktického použití vybraných metod ocenění nehmotného majetku;
- nastínění praktických problémů souvisejících se zachycením nehmotného majetku ve finančním účetnictví;
- zhodnocení použitých metod a postupů.

Pro ukázkou možného přístupu k ocenění nehmotného majetku v praxi jsou použity podklady, které poskytla společnost KBA-Grafitec.

1 Základní charakteristika nehmotného majetku

Názory na dělení či na systematiku v oblasti nehmotného majetku a nehmotných statků nejsou zcela jednotné. Karel Čada [3] používá následující členění. V **nejširším slova smyslu** patří k **nehmotným statkům** i jednotlivé stránky osobnosti člověka, jakými jsou například tělesná nedotknutelnost, občanská čest, svoboda, jméno, a dále potom hmotně zachycené projevy osobnosti člověka, například osobní korespondence, podobizna, zvukové a obrazové záznamy osobní povahy.

Poněkud **užším pojmem** ve vztahu k nehmotným statkům je pojem **duševního vlastnictví**. Znakem předmětů duševního vlastnictví je jejich schopnost stát se předmětem společenských vztahů, zejména vztahů obchodních. To znamená, že od doby jejich vytvoření je možné je užívat bez časového a místního omezení, aniž by bylo současně třeba přenášet i hmotný předmět, kde jsou tato práva užitá. V tomto pojetí tedy pojmy nehmotný majetek a nehmotný statek nelze považovat za totožné.

1.1 Vymezení nehmotného majetku podle obchodního zákoníku

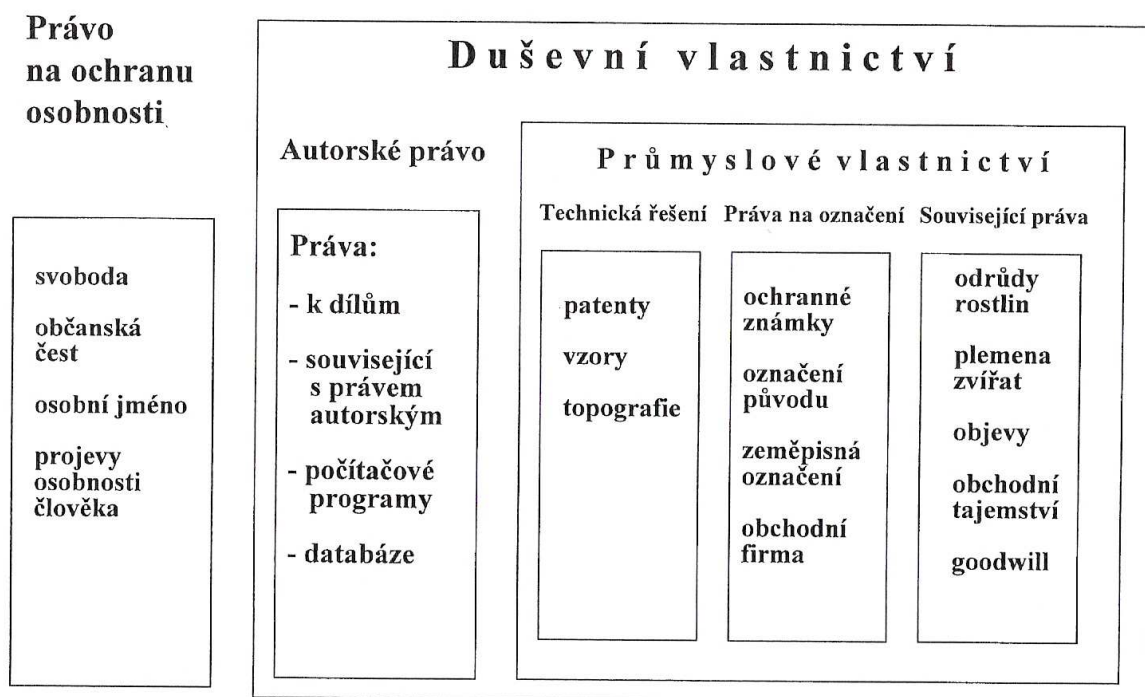
Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen obchodní zákoník) již na počátku devadesátých let dvacátého století přispěl výrazně k tomu, že nehmotný majetek byl právně uznán jako plnohodnotná složka podnikového majetku.

Ustanovení § 5 obchodního zákoníku uvádí, že „*Podnikem se pro účely tohoto zákona rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem k své povaze mají tomuto účelu sloužit.*“ [19]. Toto je sice velmi důležité pro obecné uznání nehmotných složek podnikového majetku, nicméně stále ještě není patrné, oč se vlastně konkrétně jedná.

Díl VI obchodního zákoníku upravuje základní otázky **licenční smlouvy k předmětům průmyslového vlastnictví**. V našem právním řádu ale není průmyslové vlastnictví nikde definováno. Podpůrně je však možné pro vymezení tohoto pojmu použít ustanovení Pařížské unijní úmluvy, která byla zveřejněna ve vyhlášce č. 64/1975 Sb., a kde se v článku 1 odst. 2 uvádí, že předmětem ochrany průmyslového vlastnictví jsou patenty na vynálezy, užité vzory, průmyslové vzory a modely, tovární nebo obchodní známky, známky služeb, obchodní jméno, a údaje o provenienci zboží nebo označení

původu. Zřejmě sem ale dále patří i ochrana topografií polovodičových výrobků, odrůdy rostlin a plemena zvířat. Jejich ochrana vznikla později po publikaci této mezinárodní smlouvy. Jde však, především s ohledem na četnost těchto druhů nehmotných statků, o okrajovou problematiku. [27]

V této souvislosti je důležité upozornit, že pojem duševního vlastnictví je poněkud širší, neboť zahrnuje dále i **autorské právo a práva jemu příbuzná**. Vztahy mezi těmito pojmy jsou zjednodušeně znázorněny na následujícím obrázku.



Obrázek č. 1 – Stručné členění nehmotných statků

Zdroj: ČADA, K. *Oceňování nehmotného majetku*.

Veškerá tato dělení však nejsou exaktního charakteru, nejsou jednoznačně stanoveny jejich hranice, takže podle jednotlivých autorů můžeme v odborné literatuře nalézt rozdílný obsah těchto a podobných pojmů.

1.2 Vymezení nehmotného majetku podle zákona o oceňování majetku

Podle ustanovení § 17 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o oceňování majetku) jde v daném případě o „*Majetková práva, která jsou obsahem průmyslových práv a práv na označení nebo vyplývající z jejich užití, a výrobně technické a obchodní poznatky (know-how), majetková práva, která jsou obsahem práv souvisejících s právem autorským, s výjimkou práv výkonných umělců, a majetková práva pořizovatele databáze.*“ [24].

Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, co se považuje v tomto smyslu za průmyslová práva. Zvláště, zde uvedenou kategorií jsou výrobně technické a obchodní poznatky, za nimiž je přímo v textu zákona v závorce uveden pojem „know-how“. Problémem je, proč zákonodárce neužil zde již osvědčený pojem obchodní tajemství, o němž platí, že je poměrně dobře vymezen a nevzbuzuje v praxi přílišné rozpaky. Zdá se ale, že jde o pouhou legislativní nedůslednost.

1.3 Vymezení nehmotného majetku podle předpisů o průmyslových právech

Zvláštní právní předpisy platné v současné době v České republice pro oblast průmyslových práv (viz. dále) vymezují dostatečně přesně a jasně jednotlivé pojmy a obsahují některá procesní ustanovení o zápisném řízení, která směřují k průmyslově právní ochraně, přičemž také uvádějí práva jejich majitelů a úpravu celé řady dalších významných vztahů.

Tyto jednotlivé právní předpisy vymezují předměty z oblasti nehmotného majetku, které jsou nejčastěji předmětem oceňování. Jedná se především o zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 137/1995 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů.

V této oblasti dochází k pojmovým potížím, které při praktickém oceňování vedou k nesnázím, projevujícím se ve dvou mezních situacích.

V rámci jedné z nich je v dobré víře anebo mimo tento rámec oceňován **jeden a tentýž nehmotný majetek opakovaně**. To se stává například při hodnocení vynálezů,

užitných zvorů a know-how, zejména v případě když know-how není jasně vymezeno, takže tato část je jednou oceněna v rámci know-how a podruhé v rámci vynálezu či užitného vzoru. Podobně může být oceněna ochranná známka nebo jejich rozsáhlý fond patřící jedinému podniku a následně je oceňován samostatně goodwill podniku. Je potřeba mít na paměti, že goodwill, jako ne příliš jasná právní kategorie, vyjadřuje především obecně dobrou pověst podniku, kterou však navenek může plně reprezentovat také fond ochranných známek, takže majetek tohoto charakteru tak může být oceněn dvakrát.

Na druhou stranu, především při oceňování podniků nebo jejich části, se někdy **nehmotné statky zmiňují pouze okrajově**. V tomto smyslu nejsou provedeny odborná analýza a ostatní potřebná zajištění, takže se může na některé podstatné části majetku zapomenout.

1.4 Vymezení nehmotného majetku podle IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se v IAS 38 zabývají nehmotnými aktivy (*Intangible Assets*)¹. IAS 38 představuje v rámci IAS/IFRS² konkrétně zaměřený standard upravující vykazování a oceňování nehmotných aktiv v účetních závěrkách podniků. Přesto se však IAS 38 nevztahuje úplně na všechna nehmotná aktiva.

Než přistoupíme k vymezení nehmotných aktiv, je důležité definovat samotný pojem aktivum. Koncepční rámec³ IAS/IFRS definuje aktivum následujícím způsobem: „*Aktivum (Assets) je zdroj kontrolovaný společností, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro společnost.*“ [13].

Jako další požadavky na uznání aktiva uvádí Koncepční rámec IAS/IFRS: Budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva představují rozsáhlou kategorii nejrůznějších položek s různými charakteristikami. Nejběžnějšími příklady nehmotných aktiv jsou počítačový software, patenty, autorská práva (*copyrights*), filmy, seznamy zákazníků, hypotéční práva,

¹ Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez hmotné podstaty.

² IAS/IFRS – International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy) / International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

³ Koncepční rámec není účetním standardem a neřeší tudíž žádný konkrétní problém. Je všeobecným návodem, ideovou platformou, z níž vycházejí účetní standardy. Vymezuje předpoklady, na nichž je konstruováno finanční účetnictví, stanovuje cíle účetních výkazů a jejich kvalitativní charakteristiky, definuje základní prvky účetních výkazů a deklaruje různá pojetí kapitálu a jeho uchování.

rybářské licence, dovozní kvóty, franšízy, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu, marketingová práva, obchodní značky, publikační tituly, názvy periodik apod. Všechna uvedená, a případně i další, nehmotná aktiva nemusí být nehmotným aktivem, které splňuje definici a vymezení nehmotného aktiva v IAS 38. Nehmotné aktivum z pohledu IAS 38 musí být: „*identifikovatelné, podnikem kontrolované a přinášející budoucí ekonomické užítky*“ [13]. Pokud položka spadající pod IAS 38 nesplňuje definici nehmotného aktiva, musí podnik vykázat veškeré výdaje s ní spojené jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení. Jsou-li takové položky pořízeny podnikovou kombinací, jsou zahrnuty do účetní hodnoty goodwillu k datu akvizice.

Podle aktuální podoby IAS 38 [17] musí naplňovat jakékoliv nehmotné aktivum, které má být vykazováno v souladu s IAS 38, následující **charakteristiky**.

Identifikovatelnost nehmotného aktiva

Podstata identifikovatelnosti nehmotného aktiva je spojována zejména se snahou odlišit jednotlivá konkrétní nehmotná aktiva od nejasného celku neidentifikovatelných položek, který se označuje jako goodwill. Goodwill vznikající v rámci podnikové kombinace představuje platbu uskutečněnou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, které nelze individuálně identifikovat a odděleně vykázat. Budoucí ekonomické užítky mohou vzniknout ze součinnosti vznikající mezi pořízenými identifikovatelnými aktivy nebo vznikající z aktiv, která nejsou sice individuálně vykazována v účetních výkazech, ale za která je nabyvatel připraven zaplatit v podnikové kombinaci. IAS 38 přináší následující kritéria, jejichž splnění vede k naplnění **identifikovatelnosti** nehmotného aktiva:

- nehmotné aktivum je oddělitelné, tj. způsobilé být samostatné nebo být odděleno od podniku a prodáno, převedeno, licencováno, pronajato nebo vyměněno, a to buď samostatně nebo společně se souvisejícím kontraktem, aktivem nebo závazkem;
- nehmotné aktivum vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, bez ohledu na skutečnost, zdali jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností.

Ovládání aktiva

Ovládání aktiva, resp. uplatňovaná kontrola nad aktivem, je kritériem, které vyplývá již ze základní definice aktiva uvedené v koncepčním rámci IAS/IFRS. Pokud by nebylo splněno, nemůže být žádná položka vykazována jako aktivum v rozvaze podniku.

Podstata tohoto **ovládání** je ztotožněna jednak se schopností podniku získat z příslušného aktiva budoucí ekonomické užítky a dále se schopností zamezit přístup jiným podnikům či osobám k těmto užítkům. Tyto schopnosti mohou podniku nejčastěji vzniknout z existence zákonných práv, která jsou soudem vymahatelná. Může jít o různé licenční smlouvy, autorská práva, smlouvy o mlčenlivosti zaměstnanců, smlouvy o utajení nabytých informací apod.

Budoucí ekonomické užítky

Vedle identifikovatelnosti a kontroly musí příslušné nehmotné aktivum přinášet také budoucí ekonomické užítky či ekonomický prospěch podniku, což vyplývá z již základní definice aktiva uvedené v koncepčním rámci IAS/IFRS. Pokud by tomu tak nebylo, nelze příslušnou položku považovat za aktivum z pohledu IAS/IFRS. V případě nehmotných aktiv mohou vyplývající **budoucí ekonomické užítky** zahrnovat:

- tržby z prodeje výrobků nebo služeb;
- úspory nákladů;
- jiné užítky vyplývající z využívání nehmotných aktiv podnikem, např. využití intelektuálního vlastnictví ve výrobním procesu může vést spíše ke snížení budoucích výrobních nákladů než ke zvýšení budoucí hodnoty výnosů.

Specialitou nehmotných aktiv je, že mohou být **zakomponována do jiných aktiv**, které mají hmotnou podobu. Klasickým příkladem je počítačový software.

Vedle nehmotných aktiv musí podnik aplikovat IAS 38 také na:

- výdaje vynaložené na reklamu a propagaci;
- výdaje vynaložené na školení a trénink zaměstnanců;
- výdaje vynaložené na záběhové aktivity (*start-up activities*);
- výdaje vynaložené na výzkum a vývoj.

Jde o výdaje, které mohou ve svém důsledku vést ke vzniku aktiva s fyzickou podstatou, např. v podobě určitého výrobku. Tato skutečnost je však při posuzování

výdajů až druhotná a naprosto převažuje nehmotná složka. V případě výdajů na školení a trénink zaměstnanců jde primárně o výdaje do znalostí a povědomí příslušných zaměstnanců, nikoliv do výrobku, který tito zaměstnanci následně vyrobí.

1.5 Vymezení nehmotného majetku podle daňových a účetních předpisů

Nehmotný majetek je poměrně novým fenoménem v oblasti daní a účetnictví. V těchto oborech často vyvolává tento druh majetku problémy. Důvodů je několik. Počínaje tím, že ekonomové zpravidla neměli možnost se dostatečně seznámit s touto problematikou v celé její šíři, kromě toho není dosud na trhu dostatečné množství odborné literatury, která by znalosti tohoto druhu šířila, a konče tím, že posouzení této problematiky často vyžaduje i zvláštní technické a právní znalosti.

Ale i přes to právní předpisy s problematikou nehmotných statků počítají a vytvořily si i určité názvoslovné pomůcky.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů), platí, že *„výdaji (náklady) jsou také účetní odpisy, a to pouze u nehmotného majetku vymezeného zvláštními právními předpisy za podmínky, že byl poplatníkem pořízen úplatně nebo ve vlastní režii za účelem obchodování s ním anebo nabyt vkladem, přeměnou, zděděním či darováním.“* [21].

Pro účely stanovení daně z příjmů a odpovídající rozlišení účetních záznamů se nehmotný majetek člení na drobný dlouhodobý nehmotný majetek s oceněním do 60 000 Kč a na dlouhodobý nehmotný majetek, který tuto částku přesahuje. Doba jeho použitelnosti musí být delší než jeden rok.

1.5.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Tato skupina majetku má podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) následující znaky:

- je nehmotné podstaty;
- doba používání je delší než jeden rok, touto dobou se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost (nebo uchovatelný pro další činnost), nebo po kterou může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení (včetně doby ověřování nehmotných výsledků);

- dosahuje určité výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka, a to s ohledem na princip významnosti a princip věrného a poctivého obrazu.

Rozumí se jím zejména: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, ostatní dlouhodobý nehmotný majetek a goodwill.

1.5.1.1 Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje jako první druh dlouhodobého nehmotného majetku jsou vymezeny jako výdaje spojené se zřízením neboli založením nového podniku, tedy jakékoliv obchodní společnosti, nebo i zahájení podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti fyzické osoby (např. soudní a notářské poplatky a jiné úřední výlohy, náklady na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování, nájemné případně další výdaje spojené se zahájením podnikání), do okamžiku jeho vzniku.

Zřizovacími výdaji jsou též výdaje, které vzniklá účetní jednotka následně uhradí jiným osobám (např. mateřské společnosti) v souvislosti s jejím zřízením. Zřizovacími výdaji není pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo zásob a výdaje na reprezentaci.

1.5.1.2 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jako další druh dlouhodobého nehmotného majetku jsou vymezeny jako výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv, a to v případě, že jsou:

- a) nabyty od jiných osob samostatně, tj. nejsou součástí nabytého dlouhodobého majetku a jeho ocenění;
- b) vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. opakovaného prodeje (nejde o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku).

1.5.1.3 Software

Další druh dlouhodobého nehmotného majetku tvoří software, nebo také programové vybavení, bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je:

- a) nabyt od jiných osob samostatně, tj. není součástí nabytého hardware a jeho ocenění;

- b) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.

1.5.1.4 Ocenitelná práva

Samostatnou skupinu dlouhodobého nehmotného majetku tvoří ocenitelná práva vymezená zejména jako předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva například podle zákona o ochraně průmyslových vzorů, o vynálezech nebo o ochranných známkách, a to v případě, že jsou:

- a) nabyta od jiných osob;
- b) vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

1.5.1.5 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení od částky 60 000 Kč stanovené zákonem o daních z příjmů za uvedených podmínek existence dlouhodobého nehmotného majetku:

- a) k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku;
- b) drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky nehmotného majetku výše definované, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

1.5.1.6 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek zobrazuje tento majetek po dobu jeho pořizování až do doby jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání. Tímto stavem se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění všech funkcí a povinností stanovených právními předpisy jeho užívání.

1.5.1.7 Goodwill

Zcela novou kategorií dlouhodobého nehmotného majetku je od roku 2003 goodwill. Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

1.5.2 Drobný nehmotný majetek

Drobný nehmotný majetek je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým nehmotným majetkem, a tento druh majetku splňuje obecné podmínky pro zařazení do daňově uznatelných nákladů (výdajů). Není-li dosažena hodnotová hranice 60 000 Kč a využití je pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak se zahrnuje do nákladů při pořízení. O vybraných druzích tohoto majetku se vede operativní evidence až do jeho vyřazení.

2 Oceňování nehmotného majetku

Pro určení hodnoty nehmotných statků jsou zpravidla popisovány tři tradiční přístupy: **přístup tržní, výnosový a nákladový**. Uvedené klasické přístupy jsou určeny k tomu, aby zachytily příslušné srovnávací, ekonomické a fyzické charakteristiky majetku.

Tržní přístup

Tržní přístup klade důraz na srovnávací charakteristiky nehmotných statků a je použitelný pouze v případě, je-li k dispozici dostatečné množství údajů o otevřeném trhu srovnatelných nehmotných statků, což předpokládá dlouhodobé a rozvinuté podmínky tržního hospodářství a obor s rozsáhlou tržní základnou. Takové podmínky zde zatím vytvořeny nejsou. Jednak je počet tržních případů relativně malý, a potom, a to zejména, zde není žádný legální zdroj získávání podstatných údajů a skutečností, za kterých se tyto obchody uskutečňují. Pouze v omezené míře jsou k dispozici údaje ze zahraničí, které ale mohou být označeny za nedostatečně reprezentativní pro naše tržní prostředí. Samozřejmě takto získané údaje nemusí být vzájemně porovnatelné. Obchody mohou probíhat za rozdílných podmínek a okolností, v různém období, přičemž často dochází k prodeji celkového nehmotného majetku nebo dokonce ke společnému prodeji celého podniku nebo jeho části.

Výnosový přístup

Výnosový přístup je nejvíce používán především při oceňování průmyslových práv, případně i jiného duševního vlastnictví. Mezi základní varianty patří:

- licenční analogie,
- přírůstek přínosu, respektive míry zisku,
- předpokládaná ztráta výnosu, respektive zisku,
- reziduální (zůstatkové) výnosové metody.

Varianta takzvané **licenční analogie** je založena na úvaze, že ohodnocovaný nehmotný majetek by byl prodán prostřednictvím úplatné smlouvy třetí osobě, případně by bylo poskytnuto právo užívání takového řešení. Za to by byly placeny poplatky po dobu platnosti smlouvy, respektive do konce užitečné životnosti v případě řešení technické povahy. Jedná se o variantu, kterou lze využívat i v tuzemsku a jež má řadu předností před ostatními, dále stručně popisovanými přístupy.

Variantu **přírůstku přínosu, respektive zisku**, lze v praxi použít především v případech, kdy je možno prokázat, že výrobky opírající se o nehmotné vlastnictví mají v prodejní ceně zakalkulován vyšší zisk oproti stejnému či obdobnému výrobku konkurenčního výrobce. Všeobecně se uznává, že v praxi není jednoduché tuto metodu objektivně použít. Její možnosti jsou v oblasti výroby nápojů a potravinářského zboží, běžné kosmetiky a v podobných oborech široké obecné spotřeby, kde je k dispozici mimořádný rozsah ekonomických údajů o rozsahu výroby a výkonech, zajišťující skutečnou reprezentativnost těchto údajů.

Třetí variantou je metoda **předpokládané ztráty výnosu, respektive zisku**. Vychází ze scénáře, že majitel nehmotného majetku by ztratil právo využívat toto řešení. Následkem je snížení dosavadního zisku, případně i zánik zisku.

Reziduální výnosová metoda je založena na předpokladu, že od celkového výnosu zjištěného z celkového podnikání organizace se odečte výnos spojený s hmotným majetkem. Vypočtená částka představuje výnos, který je možno přisoudit nehmotným statkům.

Nákladový přístup

Nákladový přístup se pro tržní oceňování nehmotných statků užívá zřídka. Je vhodný pouze pro relativně mladé ochranné známky, které si dosud nevybudovaly zvláštní postavení na trhu, a kdy jsou veškeré náklady vynaložené na vytvoření, průmyslově právní ochranu a případnou reklamu ochranné známky k dispozici, a je možno je prohlásit za odpovídající cenové úrovni v době ocenění.

Vychází buď z historicky vzniklých skutečných nákladů nebo z předpokladu, za jakých nákladů by bylo možno v době ocenění ochrannou známkou odpovídající kvality získat.

Oba přístupy zahrnují do nákladů vše, co s oceňovaným právem souvisí a bylo vynaloženo, nebo by muselo být vynaloženo do dne ocenění. Jde především o náklady na vytvoření uvedeného označení, marketingové náklady, náklady na reklamu, právní zastoupení při zajištění průmyslově právní ochrany včetně správních poplatků. Je jasné, že v případě skutečných historických nákladů tyto nejsou v mnoha případech úplné, a i kdyby byly, jsou z cenového hlediska neporovnatelné, neboť byly vynakládány v dobách s jinou cenovou hladinou.

V případě, že tento nákladový přístup opíráme o filozofii znovuvytvoření shodného práva, stojíme před problémem, jak zajistit vyčíslení uvedených nákladů tak, aby

vyjadřovaly stejnou či porovnatelnou úroveň s právem oceňovaným. U ochranné známky by muselo jít o stejné postavení na trhu, s odpovídajícím právním stavem, příznačností pro uvedené výrobky a služby, včetně průkazu o zajištění stejné úrovně obliby u stejného okruhu zákazníků.

V žádném případě však tato metoda nezasahuje zvláštní kvalitu oceňovaného práva, která působí do budoucna, a v případě ochranné známky má otevírat další trhy a získat nové zákazníky. I při kvalifikovaném postupu včetně odpovídajícího finančního zázemí se to vždy zřejmě nepodaří. To znamená, že i při užití této metody je nutno uvažovat s rizikem, které je velmi specifické, a tudíž obtížně vyjádřitelné.

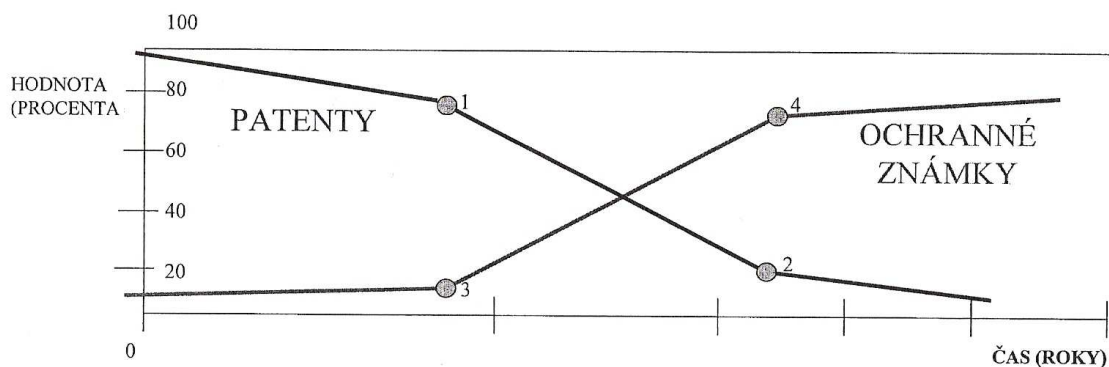
Nákladovým způsobem se v některých případech oceňuje hodnota přihlášky vynálezu, průmyslového vzoru, užitného vzoru či ochranné známky.

2.1 Specifika oceňování nehmotného majetku

2.1.1 Vztah hodnoty nehmotného majetku a času

Obecně lze říci, že **technická řešení postupem času zastarávají**, a tím také od svého vytvoření ztrácejí na hodnotě. Kdežto u **práv na označení**, zejména ochranných známek, je při správném užívání tendence spíše opačná, takže **na hodnotě časem nabývají**.

Při oceňování nehmotného majetku je důležité k těmto skutečnostem přihlídnout. Na následujícím obrázku je znázorněn vztah mezi procentem hodnoty nehmotného majetku a časem tak, jak je možný, ale i obvyklý. To však neznamena, že bude naplněn ve všech příkladech a že jen z takové závislosti je možné v praxi vycházet.



1. konkurence nalézá jiné nebo lepší řešení
2. řešení ztrácí konkurenční výhodu, stává se běžným, ustává obchodní zájem
3. skutečné úspěchy a parametry zboží podporované úspěšnou reklamou, zákazníci spojují s označením specifickou kvalitou
4. ani další zlepšování kvality, nabídky zboží, reklamy nepřinášejí zásadní zlepšení tržní úspěšnosti

Obrázek č. 2 – Vztah času a hodnoty nehmotného majetku

Zdroj: ČADA, K. *Oceňování nehmotného majetku*.

Délka jednotlivých úseků, jejich strmost či poloměr zakřivení jsou otázkami konkrétních oborů podnikání, momentálních změn na trhu, požadavků zákazníků, reklamních kampaní, místních zvyklostí a celého vějíře dalších aspektů.

Jsou zde znázorněny dvě křivky, jedna pro technická řešení, k nimž patří především vynálezy, užité a průmyslové vzory a know-how, a druhá pro práva na označení, jejímž typickým představitelem je ochranná známka. Závislosti jsou zajímavé již tím, že jsou zrcadlově podobné podle vodorovné i svislé osy, ale jsou zde uvedeny především pro jejich význam pro oceňování.

Z praktického pohledu při stanovení počtu let užívání pro účely oceňování a při zohlednění trendů zastarávání či naopak zhodnocení je v praxi užívána spousta aspektů, která má napomoci tento nelehký úkol oceňování vyřešit.

Jde o způsob kvantifikace zbývající **užitečné životnosti** jednotlivých předmětů oceňování a míru postupného zeslabování účinků v souvislosti s budoucím užíváním nehmotných statků.

Můžeme zvažovat **fyzickou životnost**, která bude přicházet v úvahu u hmotných nosičů nehmotných statků. To se prakticky může projevit například v hodnocení archivů hodnotné technické dokumentace, ale i v případě elektronických nosičů, neboť ani diskety a CD-ROM nebudou bezproblémově použitelné po neomezenou dobu.

Funkční životnost je sledovaným pojmem v případech, kdy značnou roli při užití nehmotného majetku hrají obecně ustálené normy, jako je tomu například v některých případech softwaru.

Technická a technologická životnost vyjadřuje schopnost užívání nehmotného majetku v souvislosti s navazujícími technickými a technologickými obory. Dílčí, pro danou oblast mimořádně výhodné řešení, nebudeme schopni optimálně využívat, pokud nebude obecně podporováno dalšími technickými obory.

Za **ekonomickou životnost** se považuje období, během kterého jsou nehmotné statky schopny vyprodukovat finanční výnos zabezpečující návrat investic nebo alespoň průměrný zisk. Pokud ekonomický výnos bude nižší a nedosáhne úrovně z výnosů jiných investic, zváží podnikatel, zda má nadále využívat průmyslová práva nebo jiné druhy duševního vlastnictví.

Právní či legální životnost musíme zvažovat v souvislosti s možnou dobou průmyslově právní ochrany, pokud oceňujeme konkrétní právo opírající se o takovou ochranu, anebo v případě smluvních omezení, která budou praktická například při oceňování práv plynoucích z licenčních smluv.

Obecnou zásadou v tomto smyslu je, aby pro stanovení užitečné životnosti při oceňování nehmotného majetku byla brána v úvahu nejkratší doba z těch, které byly shora uvedeny. [3]

2.1.2 Podíl nehmotného majetku na výrobě

Jedná se o logickou a praktickou otázku, která zvláště vystupuje do popředí u technických řešení, a to ze dvou důvodů.

Informace ekonomické povahy, které se používají jako zdroje pro oceňování, jsou v ekonomických soustavách určitým způsobem členěny a podnikové útvary z pochopitelných důvodů brání poskytování údajů jiných než oficiálních, dříve publikovaných nebo alespoň schválených. To má za následek, že celkové údaje ekonomického charakteru, které jsou zpravidla k dispozici za celou divizi, závod či jinou organizační jednotku, jsou ve vztahu ke konkrétnímu oceňovanému řešení či

právu použitelné jen v omezeném rozsahu nebo vůbec ne, protože v dané organizační jednotce se často **vyrábějí nejen výrobky, které souvisejí s oceňovaným majetkem či jiným nehmotným majetkem, ale i další výrobky**, které tak ovšem ovlivňují celkové ekonomické údaje. Takto získané údaje ekonomické povahy jsou sice správné, ale není mezi nimi a oceňovaným předmětem požadovaný kauzální vztah. Proto musíme stanovit určitý, alespoň nejpravděpodobněji zjistitelný podíl, který uvedenou informaci bude eliminovat nebo bude alespoň přibližovat ekonomické údaje, které jsou k dispozici, předmětu oceňování. Zpravidla se tak děje výpočtem, pokud pro něj jsou k dispozici exaktní údaje, nebo kvalifikovaným odhadem.

Druhým aspektem je potřeba stanovení **podílu oceňovaného práva či nehmotného majetku na výrobě, službách či výrobku nebo zařízení** následně, když již máme k dispozici ekonomické údaje vztahující se přímo k předmětu oceňování. I na relativně jednoduchém předmětu hospodářské činnosti se může podílet řada průmyslově právně chráněných předmětů, a to jak stejného druhu, tedy například několik vynálezů, vzorů nebo ochranných známek, tak i různých druhů, tedy např. vynález, několik vzorů, know-how a ochranná známka. Nepochopení této skutečnosti nebo její zanedbání způsobuje zásadně nesprávné výsledky při oceňování. [3]

Teorie má k dispozici několik možných konkrétních přístupů jak podíl nehmotného majetku na výrobě zjistit. Používá se např. odborný odhad, stanovení podílu na bázi dominantního hlediska, stanovení podílu z průměrné hodnoty podílů určených podle různých hledisek, stanovení podílu vzájemným porovnáním významu jednotlivých částí výrobku, postupu nebo služby nebo stanovení podílu bodovým ohodnocením.

2.1.3 Náklady průmyslově právní ochrany

V naprosté většině případů nemohou hrát náklady na průmyslově právní ochranu, ať již technických řešení nebo ochranných známek, významnou roli v rámci jejich oceňování, protože představují zlomek jejich hodnoty.

Je třeba upozornit na skutečnost, že se nejedná o náklady spojené s pořízením takových řešení a o náklady na jejich zavedení či reklamní podporu. Přesto se může jednat o náklady značné, které je možno rozdělit do několika skupin relativně samostatného charakteru.

2.1.3.1 Odměny autorům či původcům

Majitelem technického řešení je v současné době zpravidla obchodní společnost, nikoliv sám původce. Výši odměny za zaměstnanecký průmyslový vzor upravuje zákon o ochraně průmyslových vzorů, ve znění pozdějších právních předpisů. Při stanovení výše odměny se vychází z přínosu dosaženého využíváním nebo jiným uplatněním, přičemž se přihlíží k materiálnímu podílu zaměstnavatele na vytvoření průmyslového vzoru a k rozsahu zadání původci. Zákon označuje takový průmyslový vzor jako „zaměstnanecký“. [25]

Stanovení výše odměny

Pokud dochází využitím k mimoekonomickým přínosům jako je zlepšení pracovních podmínek, životního prostředí, odstranění úrazů a podobně, používají se tabulky, v nichž je výše odměny určena na počtu pracovníků, kterých se zlepšení týká.

Vyčíslení předpokládaného i skutečného přínosu provádí podnikový ekonom. Při přínosu z prodeje výrobku, na kterém je vynález uplatněn, je základem pro stanovení výše odměny ta část přínosu, která odpovídá podílu chráněného řešení na výrobku. Způsoby, kterými se stanoví podíl řešení na výrobku jsou odborný odhad, bodové ohodnocení, analytická metoda, trojúhelníková matice, funkční analýza a další. Dostatečně objektivní způsob stanovení podílu je trojúhelníková matice.

Technický i hospodářský význam je možno kvalifikovat nebo vyjádřit slovně. Kvantifikace technického významu se vyjadřuje např. stupněm inovace chráněného řešení nebo územním rozsahem zemí, v nichž je udělen ochranný dokument.

Hospodářský význam je možno kvantifikovat například podle rozsahu územního rozsahu využívání, to je podle zemí, do kterých se výrobky, na nichž je předmět využit, vyváží.

Při slovním vyjádření technického nebo hospodářského významu se zvyšuje či snižuje odměna. Zvýšení či snížení je obvykle ve spodní hranici jednotek procent, řádově v procentech.

Přihlédnutí k materiálnímu podílu zaměstnavatele na vytvoření se vysvětluje různě. Jeden, poměrně striktní názor je, že všechny materiální náklady, které zaměstnavatel v souvislosti s vytvořením vynálezu vynaložil, se odčítají od přínosů.

Rozsah pracovních úkolů původce se posuzuje podle zadání, jehož výsledkem bylo vytvoření vynálezu. Posuzuje se, zda původce zadání nesplnil, splnil, překročil, či jak dalece zadání překročil. Pokud je zadání obecné, je obtížné posuzovat, zda a jak dalece splnil, nesplnil či překročil zadaný úkol.

Je známý též způsob stanovení výše odměny za vynález licenční analogií. Licenční analogií je možno stanovit základ přínosu, který do určité míry odpovídá licenčnímu poplatku.

Zákon ponechává plně na zaměstnavateli, jak podle základních kritérií výši odměny stanoví i zda a jak přihlédne k materiálnímu podílu zaměstnavatele na vytvoření vynálezu a k rozsahu pracovních úkolů práce. Zákon neukládá zaměstnavateli vypracování podnikových směrnic o odměňování. Pokud by mezi zaměstnavatelem a zaměstnanci došlo ke sporu, zda právo na odměnu vzniklo, případně zda je výše odměny přiměřená přínosu dosaženému využitím nebo jiným uplatněním vynálezu, bylo by nutno řešit spor soudem.

Mnozí vedoucí pracovníci ani původci neznají zákony, v nichž jsou zakotveny zásady stanovení přiměřené odměny, ani hlediska, která jsou pro stanovení výše odměny rozhodující, ani hlediska, ke kterým se přihlíží.

V mnoha podnicích dokonce ani neví nebo se tváří jako by nevěděli, že právo původce vzniká, když zaměstnavatel oznámí původci, že uplatňuje právo na patent, případně právo na zápis užitého či průmyslového vzoru.

2.1.3.2 Správní poplatky

Za řízení o přihláškách průmyslových vzorů se platí správní poplatky. Systém, struktura a výše správních poplatků se v jednotlivých státech liší. U nás problematiku správních poplatků upravuje zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, v Sazebníku správních poplatků.

U průmyslových vzorů v současné době činí přihlašovací poplatek 1000,- Kč; je-li přihlašován výlučně původce, potom 500,- Kč. U hromadné přihlášky průmyslového vzoru se za každé další vyřešení vnější úpravy výrobku obsažené v přihlášce platí 600,- Kč, a pokud je přihlašovatelem výhradně původce, pak je poplatek 300,- Kč. První žádost o prodloužení platnosti průmyslového vzoru o 5 let je zpoplatněna 3 000,- Kč, druhá žádost 6 000,- Kč, třetí žádost 9 000,- Kč a čtvrtá žádost o prodloužení platnosti o 5 let je zpoplatněna 12 000,- Kč.

2.1.3.3 Právní zastoupení

Právní zastoupení je obvyklé a ve většině případů i hodné doporučení. Přihlašovatelé se při řízení před Úřadem průmyslového vlastnictví nechávají odborně zastupovat buď patentovým zástupcem nebo advokátem. Kvalifikované zastoupení výrazně napomáhá zajištění optimálního rozsahu ochrany. Obdobně to platí i při zrušení ochrany či výmazu.

Zahraniční přihlašovatelé, a tedy i naši v zahraničí, musí být podle mezinárodní smlouvy zastoupeni povinně.

Za tyto služby platí přihlašovatel odměnu, která se sjednává zpravidla na základě individuálního sazebníku jednotlivých patentových a advokátních kanceláří.

2.1.3.4 Náklady související s opatrováním průmyslových práv

Často se zapomíná na to, že o průmyslová práva musí majitel důsledně pečovat. Na to je nutné vynaložit úsilí, námahu a peníze. Jde o to platit udržovací poplatky a poplatky za obnovu včas, neboť jinak hrozí ztráta práva nebo výrazné zvýšení poplatku.

Kromě toho se majitel každého průmyslového práva musí starat o to, aby nebylo třetími osobami porušováno, a v případě takového zjištění je nutný rychlý a kvalifikovaný zásah. To samozřejmě vyžaduje další náklady.

2.2 Oceňování nehmotného majetku podle zákona o oceňování majetku

V současné době je k dispozici zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, který pro oceňování majetkových práv – vyplývajících z průmyslových práv a práv na označení a výrobně technických poznatků, včetně některých majetkových práv souvisejících s právem autorským, a práv pořizovatele databází – užívá zásadně **výnosový způsob oceňování** a alternativně, za zákonem stanovených podmínek, připouští **ocenění cenou obvyklou**.

Tento právní předpis si nevytkl za cíl představit jedinou alternativu oceňování uvedených předmětů. Naopak, z tohoto právního předpisu plyne, že zde uvedená metodika je závaznou pouze v omezeném počtu případů.

Takové oceňování provádí jednotliví odborníci, soudní znalci, poradenské firmy a auditoři, ale každý podle svých zásad a úsudků a podle svého postupu, jehož podstata

nebývá často ani součástí odborné práce či znaleckého posudku, jejichž předmětem je ohodnocení konkrétního nehmotného majetku.

2.2.1 Obecně k použitelným metodám

Zákon o oceňování majetku stanovuje následující způsoby oceňování majetku:

- a) **nákladový způsob**, který vychází z nákladů, které by bylo nutno vynaložit na pořízení předmětu ocenění v místě ocenění a podle jeho stavu ke dni ocenění;
- b) **výnosový způsob**, který vychází z výnosu z předmětu ocenění skutečně dosahovaného nebo z výnosu, který lze předmětu ocenění za daných podmínek obvykle získat, a z kapitalizace tohoto výnosu (úrokové míry);
- c) **porovnávací způsob**, který vychází z porovnání předmětu ocenění se stejným nebo obdobným předmětem a cenou sjednanou při jeho prodeji;
- d) **oceňování podle jmenovité hodnoty**, které vychází z částky, na kterou předmět ocenění zní nebo která je jinak zřejmá;
- e) **oceňování podle účetní hodnoty**, které vychází ze způsobů oceňování stanovených na základě předpisů o účetnictví;
- f) **oceňování podle kurzové hodnoty**, které vychází z ceny předmětu ocenění zaznamenané ve stanoveném období na trhu;
- g) **oceňování sjednanou cenou**, kterou je cena předmětu ocenění sjednaná při jeho prodeji, případně cena odvozená ze sjednaných cen.

Zásadním způsobem oceňování majetku podle zákona o oceňování majetku je oceňování **cenou obvyklou**, za kterou se podle § 2 považuje: „*cena, která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného majetku, nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího, ani vliv zvláštní obliby.*“ [24].

Tento způsob ocenění se však netýká majetkových práv vyplývajících z průmyslových práv a práv na označení výrobně technických poznatků, některých práv souvisejících s právem autorským a práv uživatele databáze. Tento majetek se ze zákona oceňuje **výnosovým způsobem**, a to jako součet diskontovaných budoucích ročních čistých výnosů vyplývajících z užívání těchto práv ode dne ocenění, přičemž způsob

diskontování stanoví vyhláška č. 540/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.

Roční čistý výnos užívání se zjistí:

- a) ze smluv o užívání práva platných v den ocenění;
- b) podle skutečnosti za poslední kalendářní rok užívání v období pěti let předcházejících roku ocenění, nelze-li jej zjistit podle písmene a).

Počet let užívání:

- a) se zjistí ze smluv, nejvýše však ve výši podle písmene b), c), nebo d);
- b) činí pět let u průmyslových práv a výrobně technických a obchodních poznatků a deset let u práv na označení v případě, že nelze zjistit počet let podle písmene a);
- c) činí u příslušných práv souvisejících s právem autorským takový počet let, který zbývá do ukončení padesátileté doby trvání těchto práv, v případě, že nelze zjistit počet let podle písmene a);
- d) činí u práv pořizovatele databáze takový počet let, který zbývá do ukončení patnáctileté doby ukončení těchto práv, v případě, že nelze zjistit počet let podle písmene a).

Nelze-li právo z různých důvodů ocenit podle předchozích podmínek nebo je-li zjištěná cena nepřiměřeně vyšší než cena obvyklá, ocení se právo cenou obvyklou.

Můžeme uvést konkrétní vztah, s jehož využitím se nehmotný majetek podle zákona o oceňování majetku oceňuje. Tento vztah je uveden ve vyhlášce č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, kde se uvádí, že se cena zjistí podle vzorce

$$C_v = \sum_{j=1}^n \frac{Z_j}{\left(1 + \frac{p}{100}\right)^j}, \quad (1)$$

kde jednotlivé údaje představují:

C_v ... cena majetkového práva zjištěná výnosovým způsobem;

Z_j ... roční čistý výnos užívání práva v letech, po které bude právo užíváno, zjištěný postupem podle § 17 odst. 2 písm. a) zákona nebo roční čistý výnos zjištěný podle § 17 odst. 2 písm. b) zákona;

p ... míra kapitalizace v procentech uvedená v příloze č. 15;

j ... pořadové číslo roku, ve kterém bude právo užíváno;

n ... počet let, po které bude právo užíváno, nejvýše však počet let podle § 17 odst. 3 zákona.

Při oceňování výnosovým způsobem vznikají některé problémy. V zákoně o oceňování majetku (ani v prováděcí vyhlášce) není definován pojem **čistý výnos z užívání**. Zákon výslovně neuvádí **licenční analogii**, která se pro oceňování nehmotného majetku v praxi používá. A v neposlední řadě jsou vstupní údaje v některých případech stanoveny **odborným odhadem**, přičemž metodika pro exaktní stanovení není k dispozici.

Oceňování nehmotného majetku podle licenční analogie

Tato metoda je založena na úvaze, že hodnota nehmotného majetku se rovná ceně, která by na trhu byla s největší pravděpodobností zaplacená za souhlas s využíváním shodného nebo obdobného řešení, případně za jeho převod. Práva k využívání nehmotných statků včetně know-how a obchodního tajemství jsou dle ustálené mezinárodní praxe a zvyklostí v průmyslově vyspělých zemích poskytována formou licence nebo podobné smlouvy. Za právo k jejich využívání se platí přiměřená finanční úhrada, obvykle formou licenčních poplatků v závislosti na skutečném objemu výroby, respektive prodeje, přičemž výše licenčních poplatků se ve většině případů stanovuje v procentech z čisté prodejní ceny.

Mimořádnou výhodou tohoto postupu je dlouhodobé obchodování s tímto druhem majetku na otevřeném trhu, kde se ceny v závislosti na některých aspektech v podstatě ustálily v určitém, odborníkům známém rozpětí.

Ocenění nehmotného majetku je tak možno provést na základě analogie při použití následujícího vztahu:

$$HV = RV \times LP \times KZ \times KK \times PM, \quad (2)$$

kde je:

HV ... roční ocenění nehmotného majetku;

RV ... roční rozsah výroby ve finančním vyjádření;

LP ... licenční poplatek;

KZ ... koeficient zastarání, případně koeficient zhodnocení;

KK ... koeficient míry kapitalizace;

PM ... podíl nehmotného majetku na výrobě.

Celkové ocenění konkrétního nehmotného majetku provedeme sečtením jednotlivých ročních ocenění za období, které odpovídá předpokládané době užívání oceňovaného předmětu nebo době, kterou můžeme v tržních podmínkách považovat za rozumnou.

Roční rozsah výroby

Uvedený ukazatel je základem pro ohodnocení, která se opírají o výnosové metody, a tedy i pro metodu licenční analogie. Současně je třeba uznat, že tento ukazatel je v rámci metody licenční analogie rizikovým a v rámci tohoto pohledu je nutno k němu přistupovat.

Jednoduchá situace je pouze v případě vyváženého trhu, který se nachází v dané lokalitě bez výrazných dynamických změn a s dlouhodobým zajištěním alespoň podstatné části odběratelů. Taková situace však v současné době není pravidlem.

V některých případech máme alespoň k dispozici účetně zjistitelné údaje z minulých období. Ty jsou však obecně pro ohodnocení málo použitelné, neboť smyslem tohoto druhu ocenění je odhad budoucích výnosů, takže správným podkladem je předpokládaný rozsah budoucí výroby. Takové údaje je třeba odhadovat s přihlédnutím k potřebnému očištění od budoucích jednorázových vlivů, zahrnutí obecných i dlouhodobých tendencí trhu v dané oblasti a marketingovým studiím, pokud jsou k dispozici.

Nezřídka je však třeba provádět ohodnocení podnikatelských subjektů, které na trh teprve vstupují a jejichž podnikatelské záměry se opírají často pouze o majetek nehmotné povahy, který má být rozhodujícím faktorem úspěšné výroby, anebo jen o emocionální stanoviska majitelů tohoto majetku. Hodnověrné marketingové studie nebo smluvní pokrytí budoucí výroby zpravidla chybí.

Zde je pak na místě uplatnění zásady opatrnosti, která může nalézt odezvu v tomto smyslu v požadavku hodnotitele, aby zákazník sám stanovil rozsah budoucí výroby, a nesl tak podstatnou část odpovědnosti za tento údaj. Určitým řešením je opatření si kritického pohledu na údaje od nezávislého specialisty.

Je obvyklé v takových případech provést i variantní ohodnocení podle příznivých a nepříznivých očekávání a zahrnout do takového ohodnocení i odpovídající rizikové faktory. V odůvodnění je pak třeba dostatečně jasně osvětlit jejich podstatu a důvody vedoucí k užití konkrétních rozsahů výroby v budoucnu.

V každém případě musí být konkrétní situace slovně dobře komentována, aby bylo patrné, proč právě s daným rozsahem výroby ohodnocení uvažuje a k jakým aspektům a proč bylo při této úvaze přihlédnuto a jaká váha těm kterým názorům byla přiřčena.

Licenční poplatek

Pro správné a objektivní ohodnocení nehmotného vlastnictví je nezbytné stanovit odůvodnitelnou a přiměřenou sazbu licenčního poplatku v procentech, která je obvyklá v určitém průmyslovém oboru na skutečném trhu s nehmotnými statky. Nelze přehlédnout, že výše licenčního poplatku vyjadřuje i určitý poměr rozdělení zisku z budoucí výroby s využitím oceňovaného statku, a to mezi poskytovatele a nabyvatele. Dle odborné literatury může licenční poplatek nejčastěji představovat podíl 20 až 45 % ze zisku, který nabyvatel produkuje vlastní licenční výrobou. [3]

Koeficient zastarání

Pro stanovení koeficientu zastarání je třeba odhadnout délku životnosti ohodnocovaného řešení. Technická řešení mají vždy jen časově ohraničený dosah, neboť v budoucnu zajisté budou překonána jiným řešením. Stejně úvahy platí i pro skutečnosti obchodní povahy, tedy pro seznamy odběratelů, dealerů, obchodních zástupců a další. Tento aspekt musí být brán v úvahu a je vyjadřován koeficientem zastarání. Jeho velikost vyjadřuje předpoklad snižování ekonomického významu s ohledem na čas a ve vztahu ke konkrétnímu typu řešení, inovačnímu cyklu v dané

oblasti techniky a případně k dalším aspektům. V této souvislosti odborná literatura zvažuje fyzickou životnost zejména výkresů a kopií dokumentace, funkční a technologickou životnost zejména programů počítačů a způsobů výroby, ekonomickou životnost a právní životnost v souvislosti s dobou ochrany a smluvními omezeními. [3]

Ze stručného přehledu je patrné, že rozdíly v postupech při určování užitečné životnosti jsou poměrně malé a vzájemně se překrývají. Zdůrazňuje se pro účely ocenění brát v úvahu vždy nejkratší dobu životnosti podle shora zmíněných pravidel.

Tento koeficient u technických řešení vyjadřuje postupnou hodnotovou degradaci a je závislý především na délce a fázi inovačního cyklu v dané oblasti a kvalitě inovačního skoku, který je ohodnocovaným řešením zabezpečován. Prakticky tento koeficient ročně postupně snižuje stanovené hodnoty v rozpětí několika až několika desítek procent ročně.

Koeficient zhodnocení

V případě práv na označení, zejména ochranných známek, je obecná závislost mezi hodnotou označení a časem opačná než u technických řešení. Označení vybraná podle správných zásad, zajištěná odpovídající průmyslově právní ochranou, užívaná u výrobků nadstandardní kvality a podporovaná reklamou časem nesporně nabývají na hodnotě.

V některých obdobích užívání práv na označení však tento nárůst může být natolik strmý, že je třeba si jej všimnout a určitým způsobem jej vyjádřit i kvalitativně.

Pokud samotný předpokládaný nárůst objemu výroby nevyjadřuje dostatečně strmost hodnoty oceňovaného označení, musíme tuto skutečnost vyjádřit kvantitativně, a to pro období, kdy takový trend předpokládáme. Jde to provést pravidelným či nepravidelným ročním přírůstkem v rozpětí 1 až 5 % ročně ve vztahu k hodnotě oceňovaného označení.

Koeficient míry kapitalizace

Protože cena peněz je časově proměnná, je nutno částky pro budoucí léta aktualizovat, tedy převést odúročením do současnosti. To se provádí prostřednictvím diskontní sazby.

V případě propočtů výnosové hodnoty celých podniků, když uvažujeme pouze s vlastním kapitálem, kdy se vlastně ptáme, jaký kapitál je úměrný investovat s ohledem

na předpokládaný výnos, je třeba vycházet z míry kapitalizace, která přihlíží nejen k úrovni diskontní sazby, ale i k odměně za poskytování kapitálu, inflaci a rizikovosti podnikání.

Při hodnocení rizikovosti podnikání je nutno se zabývat konkrétními ekonomickými podmínkami v daném teritoriu a zvažovat rizika inflačních tendencí, ztráty likvidity, riziko nedostatečného odbytu, systematické rizikové faktory spojené s porovnatelnými investicemi a také nesystematické rizikové faktory spojené se zvláštností daného případu. V současné době se podle toho, které se shora uvedených aspektů jsou v konkrétním případě zvažovány, se nejčastěji pohybují v rozmezí 8 až 40 %, když prostá diskontní sazba činí 4 %.

Koeficient míry kapitalizace se vypočte s využitím vztahu:

$$KK = \frac{1}{(1+d)^t}, \quad (3)$$

kde:

KK ... koeficient míry kapitalizace;

d ... sazba míry kapitalizace;

t ... jednotlivá po sobě jdoucí roční období, v nichž se zjišťuje aktualizovaná hodnota.

Podíl nehmotného majetku

Zanedbatelnou skutečností není ani to, že do hodnocení je nutné ve většině případů promítnout i podíl, jakým se jednotlivá řešení spadající pod nehmotný majetek účastní na hospodářských výsledcích, vyjádřených v této metodě ohodnocování objemem výroby. Jde o to, aby bylo dosahováno reálných výsledků a aby se tato metodika nemohla stát zdrojem nelogických zkreslení.

Uvedený koeficient by měl být schopen odstranit zavádějící nepřiměřenosti, kterých jsme často svědky. Závěry se opírají o tvrzení, že nebyť vyřešení určitého dílčího problému, nemohl by úspěšně přinášet užitek ani celek. Pro takové tvrzení bychom sice mohli nalézt i dílčí důvody, ale v žádném případě to neopravňuje k závěru, abychom v případě stanovení hodnoty řešení, jehož podstata spočívá třeba jen v jedné operaci nebo jediném dílu, uvažovali s finančním rozsahem výroby, který zahrnuje celý finální výrobek, případně celou investiční akci.

Počet let užívání

Celkový výsledek ocenění se v rámci této metody provádí prostým součtem jednotlivých ročních hodnot získaných za základě výpočtu podle uvedeného vzorce. Ale samotné stanovení předpokládaného počtu let užívání není snadnou záležitostí.

U technických řešení se snažíme na základě marketingových údajů a poznání o délce inovačního kroku v dané oblasti přiblížit reálné době skutečného užívání oceňovaného práva, a to až do doby, kdy nese alespoň průměrný zisk. Přitom přihlížíme k typu inovace, tedy zda jde o inovaci zásadního charakteru, obtížně nahraditelnou jiným řešením, či na druhé straně pouze o řešení představující jednu z možných variant, která s největší pravděpodobností bude brzy nahrazena jiným řešením.

Dále je nutno uvážit i dobu ocenění ve vztahu k závislosti hodnoty technického řešení a času. U řešení chráněných patentem musíme uvážit možnost oceňovaného práva udržovat monopolní postavení na trhu po dobu možné platnosti patentu, která v současné době v zásadě jednotně představuje 20 let od data podání přihlášky vynálezu.

2.2.2 Oceňování dokumentace

Technické a obchodní poznatky, technologické a výrobní postupy, obchodní zkušenosti a informace (know-how) se oceňují **výnosovým způsobem**.

Výkresy strojů a zařízení pro výrobu prototypů, neobsahující průmyslová práva, práva na označení ani know-how, se oceňují **nákladovým způsobem**.

Používají se následující způsoby ocenění výkresové dokumentace:

- podle počtu výkresů (bez ohledu na formát) – stanoví se časová náročnost na vypracování jednoho výkresu, cena jedné hodiny práce;
- přepočítání všech výkresů na formát A4 – stanoví se celkový počet hodin konstruktéra návrháře a konstruktéra detailisty a cena hodiny konstruktéra návrháře a konstruktéra detailisty;
- kombinace obou způsobů ocenění.

2.3 Orientační oceňování nehmotného majetku

Pro účely, kdy organizace nemá konkrétní podklady prokazující hodnotu nehmotného majetku nebo nastíněné metody nejsou použitelné, byla vypracována jednoduchá metoda pro orientační ocenění průmyslových práv a jiného duševního vlastnictví organizace. Návrh vychází z čistého ročního přínosu, zpravidla zisku organizace v jednom roce, případně v kalendářním roce před datem, ke kterému se ocenění provádí. V případě, že podnik vykazoval ztrátu nebo kalkuloval se ztrátou i v dalším období, jedná se o zvláštní případ, který musí být řešen individuálně, a tato metoda nemá být uplatňována.

Orientační ocenění vychází z toho, že celková hodnota průmyslových práv a jiného duševního vlastnictví může maximálně představovat 20 % čistého přínosu (zisku) podniku připadajícího na výrobu a služby s využitím nehmotného majetku z příštích pěti let od data provedeného ocenění. U podniků s převahou činností výzkumného a vývojového charakteru je možno pětileté období prodloužit s přihlédnutím k předpokládané užitečné životnosti i technické a ekonomické využitelnosti průmyslových práv nebo jiného duševního vlastnictví. Odhadnuté výše čistých příjmů ve sledovaném období je nutno snížit takzvaným koeficientem zastarání a dále odpovídající roční diskontní sazbou.

Pokud jde o zásady této metody, předpokládá se, že jako jeden ze samostatných ukazatelů se posuzují i průmyslová práva.

Jedná se zejména o patenty a osvědčení na užité a průmyslové vzory. Procentní hodnocení může u tohoto ukazatele dosáhnout až 10 % z ročního zisku, přičemž je posuzován podíl využitelných práv na celkové výrobě, respektive předmětu činnosti podniku a tomu odpovídající podíl zisku.

2.4 Oceňování nehmotného majetku ve finančním účetnictví

Oceňování aktiv a závazků je jednou z nejcitlivějších oblastí finančního účetnictví. Přímou určí vyšší peněžního vyjádření jednotlivých položek aktiv a závazků, jejich celkovou sumu v rozvaze a tím i velikost vlastního kapitálu. Zvolené oceňovací veličiny se pak promítají do výše nákladů/výnosů běžného období a tím do výše výsledku hospodaření za účetní období. To vše zcela zásadně předurčuje vypovídací schopnost účetního výkaznictví a finanční analýzy a tím i užitečnost vykazovaných informací pro rozhodování.

Původně bylo účetnictví založeno výhradně na historických nákladech. Jestliže se dnes ještě setkáváme i v moderních účetních systémech s **principem historických nákladů**, pak to ani zdaleka neznamená, že by toto ocenění bylo jedinou oceňovací základnou. Spíše je třeba mu rozumět tak, že i dnes je spolehlivou **výchozí** základnou ocenění většiny aktiv a závazků. S postupem času však takové ocenění mnohdy selhává a musí být proto buď **následně upraveno** nebo **zcela nahrazeno** některou z běžných hodnot.

Obecné principy **konceptu historických nákladů** byly založeny již v 19. století, kdy se cenová hladina měnila jen nepatrně, a to ještě ne vždy stejným směrem. Nekompromisní aplikace tohoto konceptu začala v 30. letech minulého století, kdy v rozvinutých zemích byly ceny poměrně stabilní. Deformace v důsledku ignorování cenových změn během doby použitelnosti aktiv nebyly tudíž významné a nebylo žádného důvodu pro to, aby se ocenění aktiv s postupem času odchylovalo od jeho ocenění na bázi původních historických nákladů.

Hlavní výhrada tedy spočívá v **ošidné spolehlivosti přijatého předpokladu**, že kupní síla peněžní jednotky je stabilní. Jestliže účetní systém ignoruje změny hodnoty aktiv v průběhu času, pak ocenění na bázi historických nákladů vede k prezentaci klamných čísel.

V souvislosti s aplikací pravidla přiřazování nákladů výnosům se vyvinula řada matoucích technik, jež měly přispět k určení toho, kolik z historických nákladů již „vyhaslo“ a má tudíž být přiřazeno výnosům daného období. Značná nejistota byla (a dosud je) v takových oblastech jako jsou odpisy dlouhodobých aktiv, ocenění zásob či zacházení s nehmotnými aktivy. Dovolená svoboda volby způsobuje, že vykázaný zisk firmy za dané období není jedině možným vykazatelným číslem, což znamená, že účetní zisk je exaktně nedefinovatelný. Situace je chaotická také pokud jde o ocenění aktiv a o určení vlastního kapitálu. Mnohé z částek uvedených v rozvaze jsou spíše zbytky minulých výdajů a vypovídají málo o ekonomické hodnotě.

Zastánci konvenčních hodnot argumentují tím, že účetnictví založené na historických nákladech minimalizuje sféru subjektivních odhadů a vyhýbá se rozpoznávání a uznávání zisků, které nebyly dosud realizovány za peníze či za jejich příslib. Výhodu spatřují v jednoduchosti pravidel, na nichž tento koncept oceňování spočívá.

Dnes se většina odborné veřejnosti shoduje v tom, že je žádoucí vykazovat rozvahové položky v takovém ocenění, jež by co nejvýstižněji vyjádřilo, jaký ekonomický

prospěch lze z aktiva v minulosti nabytého získat v budoucnosti, a to podle nynějších podmínek a nynějších dostupných informací. Takovému ocenění není mnohdy schopno vyhovět ocenění na bázi historických nákladů. Proto se toto ocenění, jež je **základem prvotního, výchozího ocenění** naprosté většiny aktiv a závazků, nahrazuje při vykazování v řadě případů některou z **běžných hodnot**. [11]

2.4.1 Způsoby oceňování ve finančním účetnictví

Při oceňování se řídíme tím, co nám nařizují české účetní předpisy⁴ (vyhotovujeme-li účetní závěrku ve shodě s nimi) nebo jak nám ukládají nadnárodní světově uznávané standardy a obecné účetní zásady (IFRS, resp. US GAAP⁵), vyhotovujeme-li účetní výkaznictví podle těchto standardů.

Každá regulace účetnictví – ať na národní či nadnárodní úrovni – obsahuje poměrně důkladná ustanovení týkající se oceňování. V českém účetnictví je oceňování upraveno zákonem o účetnictví, který mu věnuje celou čtvrtou část.

V českém účetnictví se (ve shodě se 4. směrnicí EU) používají následující typy oceňovacích základů (jež zákon o účetnictví podrobněji vymezuje):

1. **pořizovací cena**, zahrnující cenu za niž byl majetek pořízen a dále náklady s jeho pořízením související;
2. **vlastní náklady**, jejich obsah zákon definuje pro majetek vytvořený vlastní činností, přičemž zvlášť upravuje ocenění zásob a zvlášť ocenění ostatního hmotného majetku a nehmotného majetku (kromě pohledávek);
3. **reprodukční pořizovací cena**, tj. cena, za niž by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje;
4. **čistá prodejní cena**, tj. prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem (tato oceňovací základna se aplikuje u zásob, a to v případě, že je nižší než stávající účetní hodnota ocenění);

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, České účetní standardy po účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ostatní právní předpisy nepřímo ovlivňující účetnictví.

⁵ V americké praxi hrají podobnou roli jako v Evropě hrají standardy IAS/IFRS. Definují jaké informace má podnik co do věcného obsahu vykázat a jak podrobné mají být, ale nezabývají se tím, jakými metodickými postupy je podnik zajistí, ani tím, v jaké formě musí být nutně předloženy.

5. **reálná hodnota**, za niž se považuje – podle stupně významnosti: (a) tržní hodnota, (b) ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, (c) ocenění dle zvláštních právních předpisů;
6. **jmenovitá hodnota** (kterou zákon nedefinuje). Obecně se jí rozumí peněžně vyjádřená částka trvale přiřazená určité složce majetku, a to se záměrem takový majetek popsat nebo identifikovat.

Předpisy určují, kdy kterou ze základů použít. Zákon o účetnictví rozlišuje mezi výchozím (původním, prvotním) oceněním majetku a závazků, tj. mezi oceněním „k okamžiku uskutečnění účetního případu“ a následným oceněním majetku a závazků „ke konci rozvahového dne“. Je tedy zřejmé, že postupem času může dojít ke změnám v ocenění, a to ve shodě se stanovenými pravidly, jež určuje zákon o účetnictví a jež jsou (v případě potřeby) specifikovány v prováděcích vyhláškách.

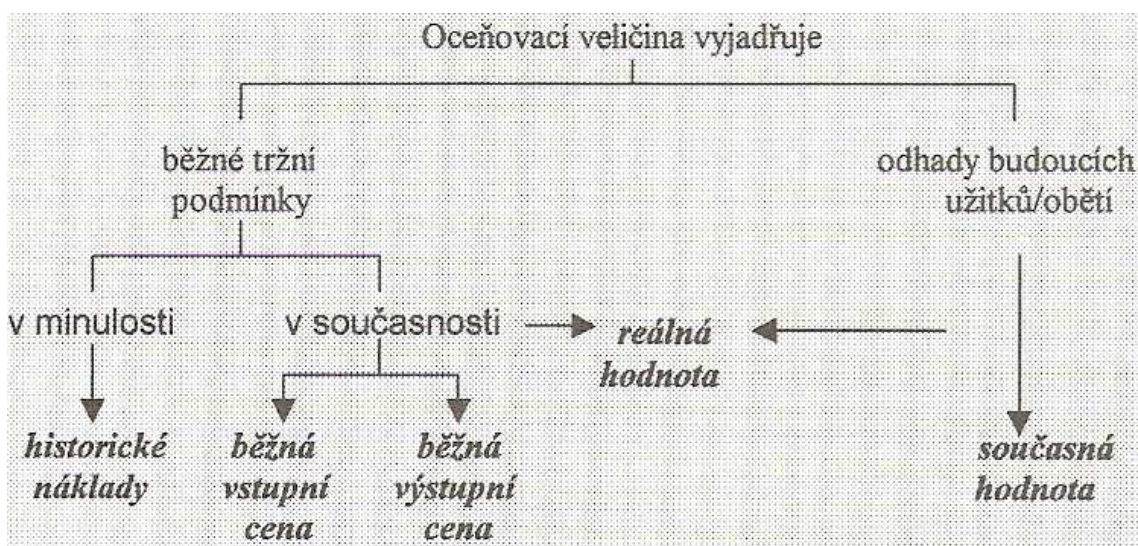
Pro závažnost důsledků oceňování aktiv a závazků jsou stanovena poměrně rozsáhlá a přísná pravidla i v obou světově uznávaných souborech standardů a zásad finančního výkaznictví – **v IFRS i v US GAAP**. I když v oceňování aktiv a závazků mezi nimi existují jisté odlišnosti, v jednom jsou zajedno: ve výčtu oceňovacích bází, jež se v praxi US GAAP a IFRS používají.

Spojením obou světově uznávaných souborů obdržíme následující přehled oceňovacích základů, které pro ocenění aktiv a závazků přicházejí obecně v úvahu:

1. **historické náklady** – *historical cost* (v ČR „pořizovací cena“ a „vlastní náklady“);
2. **běžná (vstupní) cena** – *current cost*, tj. reprodukční cena (v ČR reprodukční pořizovací cena), hlediskem pro určení ceny je zde nahrazení daného aktiva stejným nebo obdobným aktivem;
3. **běžná (výstupní) cena** – označovaná jako realizovatelná hodnota – *realizable value* (v případě závazku jako vypořádací hodnota – *settlement value*), obvykle se uvádí jako čistá, tj. snižená o náklady spojené s prodejem. (V ČR čistá prodejní cena);

4. **(běžná) tržní hodnota** – (*current*) *market value* – částka, kterou lze obdržet při prodeji aktiva nebo kterou je nutno uhradit při jeho pořízení na aktivním trhu⁶. Je to tedy ocenění na bázi výstupní ceny, vztahující se ke specifickým aktivům (zejména k finančním nástrojům);
5. **současná (diskontovaná) hodnota** (budoucích peněžních toků) – *present value*;
6. **reálná hodnota** – *fair value*.

Ve vztahu k času lze tyto hodnoty rozdělit na dvě skupiny, jak naznačuje následující obrázek.



Obrázek č. 3 – Klasifikace oceňovacích veličin ve vztahu k času

Zdroj: KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.*

První skupina, do níž patří historické náklady (historická cena), běžná vstupní cena (reprodukční cena) a běžná výstupní cena (čistá realizovatelná hodnota) a v některých případech i reálná hodnota (pokud ji lze zjistit z trhu), vyjadřují stav na trhu. Přitom historické náklady odrážejí stav trhu v minulosti, druhé dvě (až tři) veličiny odrážejí nynější stav trhu. Ten, kdo určuje vyšší ocenění, vychází u těchto dvou (až tří) veličin z běžných, zjistitelných podmínek. Druhá skupina, kam je zařazena současná hodnota (a kam patří i reálná hodnota v případech, kdy ji nelze zjistit z trhu a kdy musí být odhadnuta), je založena na odhadu budoucích částek a dnešní ocenění se opírá o odhad budoucích užiteků nebo obětí.

⁶ Aktivní trh je trh, na kterém existují všechny následující podmínky: položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou homogenní (stejnorodé), obvykle je možné kdykoliv najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit transakci, ceny jsou veřejně dostupné.

Jak je patrné, se zařazením reálné hodnoty to není tak jednoduché. Pokud se běžně obchoduje s položkou, jež se má touto hodnotou ocenit, pak její reálnou hodnotou je běžná tržní cena. Pro neobchodovatelnou položku lze reálnou hodnotu stanovit odkazem na aktuální tržní hodnotu jiné, obdobné položky. Pokud ani to nelze, je potřeba použít odhadu užitek/obětí, jež daná položka přinese. [11]

2.4.2 Základní modely oceňování ve finančním účetnictví

Poměrně široký vějíř oceňovacích bází je důsledkem toho, že každá z oceňovacích základů (ať již jde o historické náklady, běžnou vstupní cenu, běžnou výstupní cenu, současnou či reálnou hodnotu) je při podrobné analýze jejich výhod a nevýhod sama o sobě shledána nedostatečnou k tomu, aby ona jediná mohla být základnou ocenění všech aktiv a závazků. Snaha o minimalizaci nedostatků každé z nich vedly k řešení označovanému jako *combination-of-value approach* – tedy k přístupu založenému na více oceňovacích bázích, jejichž použití a jejichž případné kombinace nejsou libovolné. S postupem času se vyvinul nevelký počet kombinací, jež lze dnes označit za základní modely oceňování. Znamená to, že v účetním systému **fungují vedle sebe souběžně všechny (nebo téměř všechny) oceňovací báze**, které byly dosud výjmenovány, a to nikoli náhodně, ale podle předem určených pravidel. Každý účetní systém má vypracována poměrně striktní pravidla, určující, jaká oceňovací báze může být (či musí být) zvolena pro danou položku s ohledem na daný časový okamžik a s přihlédnutím k transakci, která se s ní provádí.

Jedna z nejkontroverznějších oblastí se týká **ocenění aktiv v různých časových momentech**, zejména při výchozím ocenění a poté (minimálně) na konci každého účetního období, případně i uvnitř této periody. Světová (a ve shodě s ní i česká) praxe postupem času vyvinula několik modelů oceňování, jež se odlišují tím, jaký typ běžné hodnoty se při vykazování přiřazuje danému aktivu/závazku namísto jeho výchozího ocenění.

Všechny tyto modely ocenění proto rozlišují mezi:

- **prvotním oceněním** aktiv (a závazků) a jejich
- **následným oceněním**, vyplývajícím z potřeby přiřadit vykazované položce takovou hodnotu, jež by co nejlépe vyjádřila, jaký ekonomický prospěch lze z aktiva v minulosti nabytého získat v budoucnosti, a to podle nynějších podmínek a nynějších dostupných informací.

Analyzujeme-li z tohoto hlediska světově uznávané účetní standardy i české účetní předpisy, dopracujeme se k poznání, že v současnosti existuje jen několik oceňovacích vzorců – oceňovacích modelů, jejichž podstatu uvádí následující tabulka.

Tabulka č. 1 – Základní modely oceňování aktiv a závazků klasifikované z hlediska toku času

Ocenění	1	2	3	4	5
	Model historických nákladů	Model současné hodnoty (SH)	Model reálné hodnoty	Model ekvivalence	Model umořované hodnoty
Prvotní (výchozí) ocenění	Historické náklady	Historické náklady přepočtené na SH	Historické náklady	Historické náklady	Historické náklady
Následné úpravy ocenění (opakovaně při ročním vykázání)	(a) snížení o kumulované oprávký (odpisovaný majetek)	Aktuální současná hodnota	Aktuální reálná hodnota	Podíl na čistých aktivech jiného podniku	(e) umořování podílu mezi pořiz. cenou a jmenovitou hodnotou (\pm) a snížení o případné splátky
U aktiv: každoroční test na případné snížení hodnoty	(b) snížení o kumulované opravné položky (c) snížení na čistou realiz. hodnotu (u zásob)	snížení o opravnou položku	snížení o opravnou položku ? (f)	snížení o opravnou položku	snížení o opravnou položku
Příklady ocenění (dle české legislativy)	Dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný, pohledávky, zásoby aj.	Neužívá se	Cenné papíry určené k obchod., deriváty aj.	Podíly s podstat. a rozhod. vlivem (d)	Některé typy dluhopisů držených do splatnosti

Zdroj: KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům.*

Komentář k tabulce [11]:

Převážná část aktiv se oceňuje **modelem historických nákladů** (ty jsou reprezentovány pořizovací cenou nebo vlastními náklady). Toto ocenění se snižuje jednak o trvalé snížení hodnoty [bod (a)], jednak o očekávané (přechodné) snížení hodnoty [bod (b)]. Zvláštní režim mají zásoby, kde se aplikuje ocenění na bázi čisté reálné hodnoty [bod (c)], je-li tato hodnota nižší než historické náklady.

Model ocenění ekvivalencí čili protihodnotou – [bod (d)] – je v ČR pouze možností (u jmenovaných typů podílů lze používat i model historických nákladů). Tento model ocenění reprezentuje postup, při němž je investice původně zachycena v historických nákladech a poté

každoročně upravována o následné změny investorova podílu na čistých aktivech podniku, do něhož investoval.

Model umořované hodnoty – [bod (e)] – je dle IAS/IFRS vhodný pro ocenění některých finančních aktiv a finančních závazků (např. dlouhodobých cenných papírů). Rozumí se jím následující postup: částka, jíž jsou finanční aktiva a finanční závazky prvotně oceněny, se zvyšuje o umořování diskontu (je-li počáteční ocenění nižší než hodnota při splatnosti), nebo se snižuje o umořování prémie (je-li tomu naopak), dále se výchozí ocenění snižuje jednak o splátky jistiny, jednak o částku, o niž poklesne hodnota finančního aktiva/závazku (buď přímo nebo prostřednictvím opravných položek) kvůli snížení jejich hodnoty či kvůli jejich nedobytnosti.

Model reálné hodnoty – otazník u případného snížení tohoto ocenění prostřednictvím opravných položek [bod (f)] má naznačit, že tento problém není dosud uspokojivě teoreticky vyřešen. Na tom nic nemění skutečnost, že ani IAS/IFRS, ani české předpisy takový případ výslovně nevylučují.

Pohledem na tuto tabulku by se mohlo zdát, že problém ocenění je vyřešen, že oceňovací pravidla jsou vždy stanovena a stačí se jimi jen řídit. Avšak není tomu tak. V oblasti oceňování zůstává řada otazníků, jejichž řešení (ať již na nadnárodní či národní úrovni) se bude bezprostředně dotýkat i naší účetní praxe.

Praxe ukázala, že naše současná účtová osnova⁷ v podstatné části nemůže poskytnout hodnověrné údaje o ocenění přínosu z využití nehmotného majetku, a to především proto, že není určena, a tudíž ani koncipována pro tento účel.

V účtové osnově se slučuje řada aspektů, které v podstatné části naprosto nesouvisejí s přínosem z využití nehmotného majetku, a nemůže proto podávat o něm obecně reálný obraz.

Na druhé straně tu jistá reálná možnost použití této metody je. Půjde zejména o hodnocení nehmotného majetku u malých a středních podniků nebo samostatně hospodařících provozních celků, kde v podstatě jediná změna využití oceňovaného řešení přinese odpovídající změnu v položkách účetní osnovy.

Účtová osnova z hlediska nehmotného majetku bude mít dostatečnou vypovídající schopnost v případě, že informace uvedené v účtové osnově nejsou zásadně zatíženy informacemi dalšími a je zde přímá příčinná souvislost mezi změnou na konkrétním účtu a změnou v oblasti nehmotného majetku. To se však stává v praxi zřídka.

⁷ Příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

V praxi se objevuje řada problémů spojených s využitím údajů z účetní osnovy pro účely oceňování nehmotného majetku. Ostatně se zdá, že existuje obecné povědomí odborníků v tom smyslu, že tržní a účetní hodnoty podniků se postupně vzdalují. Jedním z důvodů těchto tendencí je nedostatečné ocenění nehmotných aktiv, která nejsou účetnictvím zachycována buď vůbec, anebo pouze z nepodstatné části. Proto praxe také tyto údaje pro účely ocenění nehmotných statků zpravidla neužívá.

3 Zachycení nehmotného majetku ve finančním účetnictví

3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) představuje jedna z nejvýnosnějších aktiv podniku, která jsou pořizována na delší dobu, a proto rozhodování o nich patří k strategickým rozhodnutím, prováděným top managementem nebo vlastníky podniku.

Není fyzické povahy a poskytuje určitá práva podniku na ekonomický prospěch. Výši ocenění, od kterého bude tato práva považovat za DNM, si stanoví podnik sám (s výjimkou goodwillu) a sice s ohledem na principy významnosti a věrného a poctivého zobrazení aktiv v účetnictví podniku.

Doba použitelnosti tohoto majetku je delší než jeden rok a rozumí se jí doba, po kterou je majetek použitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost podniku. DNM se reprodukuje postupně prostřednictvím odpisů.

Nespotřebovává se najednou, ale postupně formou odpisů. V některých případech nedochází k jeho spotřebě, neztrácí hodnotu, ale naopak ji získává (např. ochranné známky). Jeho likvidnost je nejnižší, a proto je v rozvaze umístěn na počátku aktiv. Účtuje se o něm v účtové třídě **0 – Dlouhodobý majetek**.

K evidenci DNM používá podnik obvykle následující účty: Zřizovací výdaje, Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, Software, Ocenitelná práva, Goodwill, Jiný dlouhodobý nehmotný majetek, Nedokončený nehmotný dlouhodobý majetek, Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.

3.2 Pořizování dlouhodobého nehmotného majetku

Nejčastějším způsobem pořízení dlouhodobého majetku je jeho koupě. Může však být pořízen ve vlastní činnosti, vkladem společníka nebo i bezúplatně (darováním). Při pořizování se používají kalkulační účty v účtové skupině 04 – Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, na nichž se nejprve zjišťují všechny složky pořizovací ceny, následně (po splnění všech požadavků nutných k užívání majetku) se převádí na příslušné majetkové účty v účtové skupině 01.

3.2.1 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku nákupem

Koupě musí být uskutečněna na fakturu, v hotovosti nebo z bankovního úvěru. Vlastní pořizování probíhá prostřednictvím účtové skupiny 04, která může být vynechána, je-li zřejmé, že se nevyskytnou další složky pořizovací ceny a že aktivum může být ihned uvedeno do užívání. Není-li proces pořizování ukončen k datu účetní závěrky, zůstává tento majetek evidován v účtové skupině 04 na účtu nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.

3.2.2 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vlastní činností

Podnik může pořídit dlouhodobý nehmotný majetek vlastní činností (ve vlastní režii). Veškeré náklady, které byly vynaloženy na pořízení tohoto majetku se aktivují prostřednictvím výnosů a aktivum se zaeviduje na příslušném pořizovacím (kalkulačním) účtu. Po splnění uživatelských požadavků se převádí na vhodný majetkový účet a odpisuje.

3.2.3 Pořizování drobného nehmotného majetku

U drobného nehmotného majetku, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok, je na uvážení podniku, zde jej bude evidovat jako dlouhodobý či ne. V případě, že ano, je třeba uvést ve vnitropodnikovém účetním předpisu ocenění, od kterého považuje podnik toto aktivum za dlouhodobé.

Majetek bude po uvedení do užívání zaevidován na účet ve skupině 01 a odpisován podle odpisového plánu.

Pokud vedení podniku rozhodne, že drobný majetek nebude vykazovat jako dlouhodobý, pak se jeho pořizovací cena převede do nákladů.

3.3 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Podle zákona o daních z příjmů se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zákonem o účetnictví, pokud:

➤ byl

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

- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- doba použitelnosti je delší než jeden rok.

U nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

3.4 Vyřazování dlouhodobého nehmotného majetku

K vyřazování dlouhodobého nehmotného majetku dochází nejčastěji v důsledku jeho opotřebování nebo prodeje či darování. Může být také odcizen nebo zničen. Aby mohl být vyřazen odpisovaný majetek, musí být nejprve doúčtovány oprávky do plné výše pořizovací ceny (jednorázový odpis zůstatkové ceny). U neodpisovaného majetku se vyúčtuje jeho pořizovací cena na vrub nákladů v okamžiku jeho vyřazení.

4 Oceňování nehmotného majetku a jeho zachycení ve finančním účetnictví v praxi

Pro nastínění možného postupu při oceňování nehmotného majetku a jeho zachycení ve finančním účetnictví jsou použity podklady, které poskytla společnost KBA-Grafitec s. r. o., konkrétně její divize sídlící v Dobrušce.

4.1 Charakteristika společnosti KBA-Grafitec s. r. o.

Předmětem činnosti společnosti KBA-Grafitec je výroba strojů a zařízení průmyslovým způsobem, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, generální opravy polygrafických strojů, servisní činnost v oboru polygrafických strojů, poradenská činnost v oblasti polygrafie, finanční leasing, skladování zboží a manipulace s nákladem, výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd, zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb a pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí.

Základní kámen mateřské společnosti Koenig & Bauer AG byl položen roku 1817 v klášteře Oberzell v německém Würzburgu. S produkty zaměřenými na tisk novin, ofsetový tisk, hlubokotisk, tisk cenných papírů a archový ofsetový tisk, s celkovým obratem ve výši 1,62 miliardy EUR nyní patří společnost Koenig & Bauer k největším výrobcům tiskových strojů na světě.

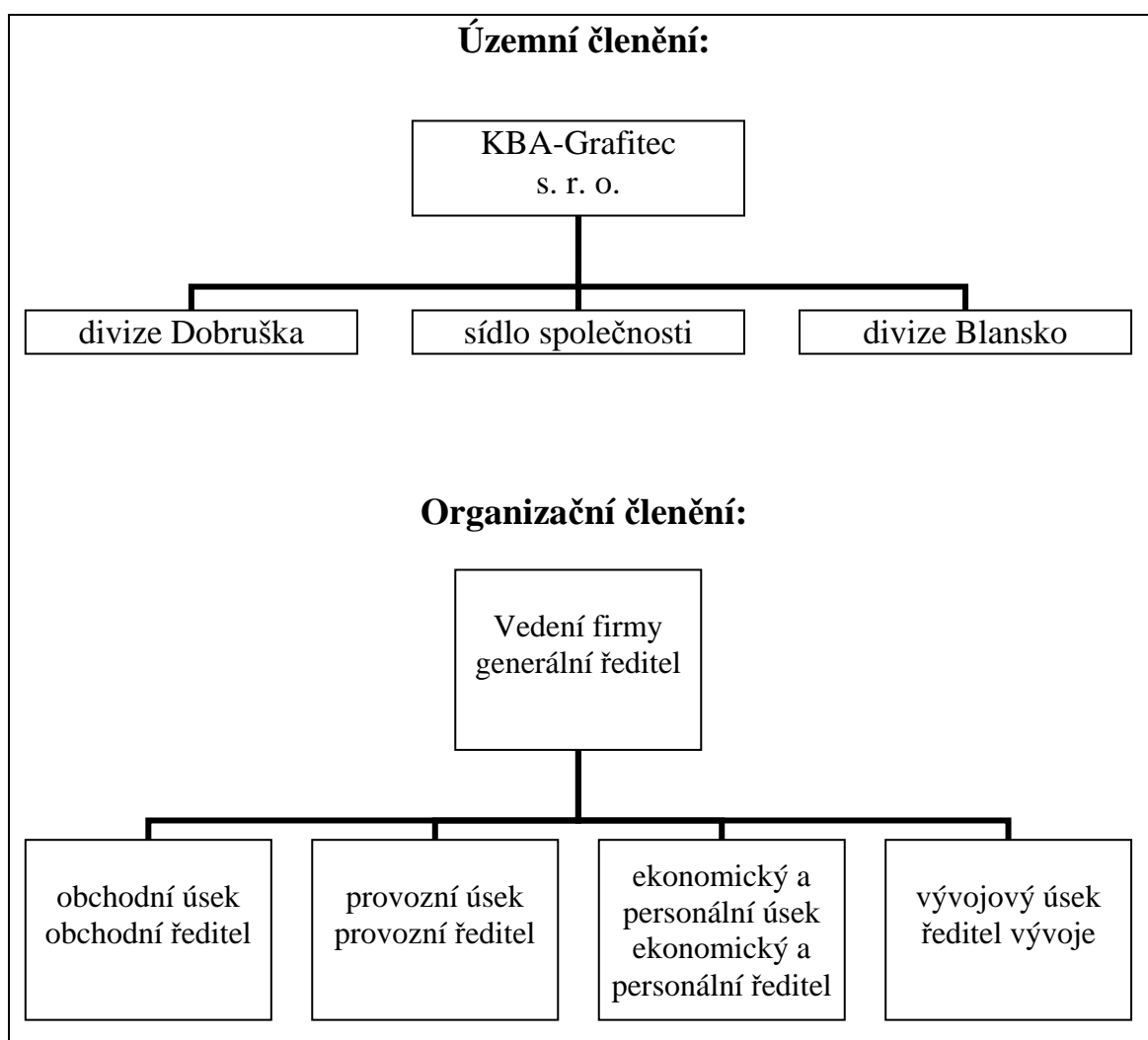
Historie společnosti KBA-Grafitec byla velice proměnlivá. Zvláště po dlouhé příslušnosti k firemní skupině ADAST (od roku 1958) byla doba po sametové revoluci do roku 1992 mimořádně obtížná. Firma prošla rukama tří velmi rozdílných vlastníků. Zaslouhou velkého nasazení a kreativity pracovníků se podařilo vtisknout firmě vlastní profil. Na veletrhu DRUPA 2004 si novinky POLLY 74 všimli nejen mnozí návštěvníci, ale výkonnost této firmy neunikla ani managementu společnosti Koenig & Bauer AG.

Převzetím firmy Grafitec společností Koenig & Bauer AG v roce 2005 se podařilo dosáhnout nezbytné finanční stability a položit základní kámen pro intenzivnější růst. S novou značkou KBA-Grafitec a s využitím celosvětové odbytové organizace společnosti Koenig & Bauer AG byly už v prvním roce získány nové trhy v západní Evropě, Americe, Asii a Africe. Výrazný růst přesahující 30% a pozitivní finanční výsledek v roce 2005 přesvědčivě dokládají tento úspěch.

Prostřednictvím produktového programu zaměřeného na maloformátové archové ofsetové stroje PERFORMA 66 a PERFORMA 74 zásobuje firma KBA-Grafitec důležitý tržní segment polygrafického průmyslu.

Spolupráce s pracovníky společnosti Koenig & Bauer AG dnes probíhá už ve všech oblastech, ať je to nákup, výroba, konstrukce nebo finance či každodenní obchod. Z toho nepochybně vyplývá pro firmu KBA-Grafitec mnoho dalších šancí na budoucí dynamický růst.

Organizační strukturu podniku KBA-Grafitec s. r. o. si můžeme prohlédnout na následujícím obrázku.



Obrázek č. 4 – Organizační struktura podniku KBA-Grafitec s. r. o.

Zdroj: Výroční zpráva KBA-Grafitec s. r. o. 2006.

Společnost KBA-Grafitec je vlastníkem několika průmyslových vzorů, patentů, vynálezů, ochranných známek, softwaru a některých dalších výsledků duševní činnosti.

4.2 Příklady ocenění průmyslového vzoru

4.2.1 Výpočet podílu nehmotného majetku na výrobě

Jednou z metod stanovení podílu nehmotného majetku na výrobě je stanovení podílu vzájemným porovnáním významu jednotlivých částí výrobku, postupu nebo služby. Tato metoda se zakládá na vzájemném porovnání významnosti jednotlivých částí výrobku, postupu nebo služby (dále „výrobek“) ve dvojicích vůči sobě. Porovnávají se spolu části výrobku bez ohledu na to, zda jsou či nejsou předmětem právní ochrany. To je výhodné, neboť se neopomine význam nechráněných částí pro nový výrobek nebo nechráněných technologií a opatření organizace. Metoda je vhodná právě pro případy, kdy se na nehmotném vlastnictví podílí více chráněných řešení, tj. například vynálezů, průmyslových vzorů a i nechráněných řešení a opatření.

Tato metoda spočívá v rozdělení daného výrobku nebo výrobního či jiného podnikatelského postupu na části, resp. dílčí celky, které se opatří pořadovými čísly a seřadí se do trojúhelníkové matice. Každá tato část se ve dvojicích porovnává postupně s každou další zvolenou částí výrobku, resp. produktu.

Zjednodušeně je trojúhelníková matice pro technické řešení tiskového stroje znázorněna v následující tabulce.

Tabulka č. 2 – Trojúhelníková matice

	poč. č.	název části výrobku	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	počet bodů	podíl
Průchod archu	1	nakládání papíru	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	15	8,77%
	2	transport papíru strojem	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1	1	1	8	4,68%
	3	vykládání papíru	0	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1	1	1	12	7,02%
Tiskové válce	4	tlakový válec	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1	1	1	12	7,02%
	5	ofsetový válec	0	1	0	0	1	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	9	5,26%
	6	formový válec	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	16	9,36%
	7	předávací válec	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	3	1,75%
Barevník	8	barevnice	0	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1	0	1	8	4,68%
	9	barevník	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	18	10,53%
	10	myčka barevníku	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,58%
Vlhčení	11	vlhčení	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	1	1	1	1	12	7,02%
Ovládání	12	centrální ovládání	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	17	9,94%
	13	dálkové řízení	0	0	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	6	3,51%
Soustavy	14	elektroinstalace	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	14	8,19%
	15	mazací soustava	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1	1	1	7	4,09%
	16	pneumatická soustava	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	6	3,51%
Bočnice	17	bočnice	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	4	2,34%
Krytování	18	krytování	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3	1,75%
																					171	100,00%

Zdroj: Vlastní zpracování.

Na základě této tabulky můžeme vidět, že největší podíl na technickém řešení tiskového stroje tvoří barevník (10,53 %), následuje centrální ovládání (9,94 %), nakládání papíru (8,77 %) a naopak nejmenší podíl připadá předávacímu válci a krytování (1,75 %).

4.2.2 Ocenění nehmotného majetku výnosovým způsobem

Ocenění nehmotného majetku výnosovým způsobem provedeme na základě vzorce č. 1, jenž byl blíže popsán v kapitole 2.2. Oceňování nehmotného majetku podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Pro připomenutí daný vzorec zopakujeme:

$$C_v = \sum_{j=1}^n \frac{Z_j}{\left(1 + \frac{p}{100}\right)^j}.$$

Předpokládejme, že máme užitný vzor – technické řešení hlídače v nakladači papíru, u kterého předpokládáme dobu použitelnosti 5 let. V posledním roce užívání tohoto práva činí objem výroby 300 mil. Kč. Zůstává otázkou, jaké procento z tohoto rozsahu výroby je přeměřené danému konkrétnímu případu. Použijeme průměrnou sazbu, která činí 1 % z celkového objemu výroby. Konkrétně tedy v daném případě bude roční čistý výnos užívání práva v letech, po které bude právo užíváno, činit 3 mil. Kč. Míra kapitalizace pro účely oceňování majetkových práv činí 12 %. Na základě těchto údajů můžeme dosadit do vzorce a následně vypočítat.

$$C_v = \frac{3\,000\,000}{\left(1 + \frac{12}{100}\right)^1} + \frac{3\,000\,000}{\left(1 + \frac{12}{100}\right)^2} + \frac{3\,000\,000}{\left(1 + \frac{12}{100}\right)^3} + \frac{3\,000\,000}{\left(1 + \frac{12}{100}\right)^4} + \frac{3\,000\,000}{\left(1 + \frac{12}{100}\right)^5}$$

$$C_v = \frac{3\,000\,000}{1,12} + \frac{3\,000\,000}{1,25} + \frac{3\,000\,000}{1,40} + \frac{3\,000\,000}{1,57} + \frac{3\,000\,000}{1,76}$$

$$C_v = 2\,678\,571 + 2\,391\,582 + 2\,135\,341 + 1\,906\,554 + 1\,704\,545$$

$$C_v = 10\,816\,593$$

Po sečtení čtyř jednotlivých ročních hodnot majetkových práv docházíme k závěru, že celková cena uvedených majetkových práv činí 10 816 593 Kč.

4.2.3 Ocenění nehmotného majetku licenční analogií

Pro výpočet použijeme vzorec č. 2, který byl blíže vysvětlen v kapitole 2.2 Oceňování nehmotného majetku podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Pro lepší přehlednost je vzorec uveden znovu:

$$HV = RV \times LP \times KZ \times KK \times PM .$$

Představme si, že máme užitný vzor – technické řešení hlídače v nakladači papíru, který je na základě zápisu u Úřadu průmyslového vlastnictví chráněn na dobu 5 let. Tabulka představuje součet jednotlivých hodnot v pěti následujících letech po datu hodnocení, tedy v roce 2004 a následujících.

Tabulka č. 3 – Ocenění průmyslového vzoru licenční analogií

Rok	Rozsah výroby RV	Licenční poplatek 3 % RVxLP	Koeficient zastarání 6 % KZ	Hodnota včetně zastarání RVxLPxKZ	Koeficient kapitalizace 12 % KK	Podíl na výrobě (21 %) PM	Čistá roční hodnota Kč RVxLPxKZ xKKxPM
2004	300 000 000	9 000 000	0,94	8 460 000	0,8929	0,21	1 586 326
2005	305 000 000	9 150 000	0,88	8 052 000	0,7972	0,21	1 348 001
2006	310 000 000	9 300 000	0,82	7 626 000	0,7118	0,21	1 139 919
2007	315 000 000	9 450 000	0,76	7 182 000	0,6355	0,21	958 473
2008	320 000 000	9 600 000	0,70	6 720 000	0,5674	0,21	800 715
Celkem							5 833 434

Zdroj: Vlastní zpracování.

Údaje o rozsahu výroby jsou pouze ilustrativní. Licenční poplatek se obvykle u průmyslových vzorů pohybuje v rozmezí 2 – 6 %. Hodnota koeficientu zastarání je také smyšlená, 6 % ročně můžeme považovat za mírně podprůměrnou hodnotu. Koeficient míry kapitalizace byl vypočten pomocí vztahu č. 3 z kapitoly 2. 2 Oceňování nehmotného majetku podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku:

$$KK = \frac{1}{(1+d)^t} .$$
 Velikost podílu nehmotného majetku je taktéž ilustrativní.

V prvním roce by v tomto případě činila hodnota tohoto majetku 1 586 326 Kč, v druhém roce 1 348 001 Kč atd. Celkem v pěti letech výsledek představuje 5 833 434 Kč.

Je patrné, že tento výsledek se podstatně liší od výsledku vypočteného výnosovým způsobem. Tento rozdíl můžeme přisoudit různým vstupním hodnotám pro výpočet ocenění majetku. Jak již bylo uvedeno dříve, problémem je samotné zjištění těchto vstupních hodnot, ke kterému může každý subjekt přistoupit poněkud odlišně. Doporučuji proto využívat především výnosový způsob, který pro oceňování majetkových práv vyplývajících z průmyslových práv a práv na označení a výrobně technických a obchodních poznatků stanovuje zákon o oceňování majetku.

4.3 Řešení praktických problémů souvisejících se zachycením nehmotného majetku ve finančním účetnictví

4.3.1 Pořízení nehmotného majetku a jeho evidence

V okamžiku pořízení nehmotného majetku je daňový subjekt povinen z hlediska daňového a z hlediska účetnictví provést řadu úkonů a vystavit některé doklady.

V této podkapitole budou použity následující účty:

01 – účet účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek:

- 011 – Zřizovací výdaje;
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje;
- 013 – Software;
- 014 – Ocenitelná práva;
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku;

07 – účty účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku;

121 – Nedokončená výroba;

211 – Pokladna;

221 – Bankovní účty;

321 – Dodavatelé;

343 – Daň z přidané hodnoty;

413 – Ostatní kapitálové fondy;

419 – Změny základního kapitálu;

474 – Závazky z pronájmu;

491 – Účet individuálního podnikatele;

611 – Změna stavu nedokončené výroby;

623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku.

Pořízení nehmotného majetku koupí za hotové

a) nákup u dodavatele (v prodejně, od prodejce, od privátní osoby):

- vyžádat od dodavatele doklad (daňový doklad v případě, že se jedná o plátce DPH);

b) vystavení vlastního pokladního výdajového dokladu a případně dalších účetních dokladů (např. účtovací předpis);

c) proúčtování nákupu nehmotného majetku:

- nákup – náklady MD 041 D 211
- nákup – DPH MD 343 D 211

d) stanovení vedlejších pořizovacích nákladů (pokud připadají v úvahu) a jejich proúčtování obdobně jako u nákupu nehmotného majetku;

e) stanovení vstupní ceny nehmotného majetku a termínu uvedení do užívání a proúčtování zařazení nehmotného majetku do užívání:

- zařazení do užívání MD 01. D 041

f) vystavení karty nehmotného majetku (inventární karty);

g) stanovení způsobu odpisování (daňového);

h) stanovení účetního odpisového plánu;

i) vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

Pořízení nehmotného majetku na fakturu

a) nákup u dodavatele:

- vyžádat od dodavatele fakturu (daňový doklad v případě plátců DPH);

b) proúčtování nákupu:

- došlá faktura (náklady) MD 041 D 321

- | | | |
|---------------------------------|--------|-------|
| ➤ DPH | MD 343 | D 321 |
| ➤ úhrada faktury z běžného účtu | MD 321 | D 221 |

Další činnosti daňového subjektu jsou stejné jako u pořízení nehmotného majetku koupí za hotové.

Pořízení nehmotného majetku ve vlastní režii

- a) dohotovení nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností:
 - zjištění nákladů na zhotovení majetku vlastní činností včetně vedlejších pořizovacích nákladů z evidence nedokončené výroby (zakázka na zhotovení nehmotného majetku), případně z jiné evidence (jen vlastní náklady přímé a výrobní režie);
- b) průúčtování nehmotného majetku zhotoveného vlastní činností:
 - aktivace nehmotného majetku MD 041 D 623
- c) stanovení termínu uvedení nehmotného majetku do užívání a průúčtování:
 - zařazení do užívání MD 01. D 041
- d) vystavení karty nehmotného majetku;
- e) stanovení způsobu odpisování (daňového);
- f) stanovení účetního odpisového plánu;
- g) vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

V případě pořízení nehmotného majetku ve vlastní režii se neuplatňuje DPH.

Získání nehmotného majetku bezúplatně

- a) přijetí nehmotného majetku získaného bezúplatně (dar, dědictví, vydání majetku podle právních předpisů, vklad do společnosti, v rámci privatizace podle právních předpisů, sloučení společnosti atd.):
 - zajištění nabývacího titulu;
- b) stanovení (zjištění) vstupní ceny nehmotného majetku;
- c) přiznání k dani dědické nebo darovací;
- d) stanovení vedlejších pořizovacích nákladů a jejich průúčtování na účet 041;
- e) průúčtování bezúplatného nabytí:

- | | | |
|---------------------------------------------------------|--------|-------------|
| ➤ darování, dědictví | MD 041 | D 413 |
| ➤ delimitace | MD 01. | D 419 |
| ➤ převod z osobního užívání podnikatele | MD 01. | D 491 |
| ➤ pronájem podniku nebo jeho části
(zůstatková cena) | MD 01. | D 474 |
| ➤ vklad do společnosti | MD 041 | D 419 (413) |
| ➤ po ukončení leasingu ⁸ | MD 01. | D 07. |
- f) stanovení termínu uvedení do užívání a proúčtování v případě, že nebylo účtováno přímo do účtové skupiny 01:
- | | | |
|-----------------------|--------|-------|
| ➤ zařazení do užívání | MD 01. | D 041 |
|-----------------------|--------|-------|
- g) vystavení karty nehmotného majetku;
- h) stanovení způsobu odpisování (daňového);
- i) stanovení účetního odpisového plánu;
- j) vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy.

U bezúplatného nabytí nehmotného majetku může v některých případech vzniknout nárok na odpočet DPH, ten se pak proúčtuje na vrub účtu 343 se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných kapitálových účtů. Při určování vstupní ceny, zůstatkové ceny, zařazování do odpisové skupiny a stanovení způsobu odpisování u bezúplatně nabytého nehmotného majetku je třeba dále zkoumat, zda nabyvatel není povinen pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem.

4.3.2 Odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Odpis dlouhodobého nehmotného majetku vychází z ocenění jednotlivého předmětu tohoto druhu majetku a doby odpisování stanovené zákonem o daních z příjmů v § 32a. Z těchto údajů se zjistí měsíční výše odpisů – sazba, která slouží k promítání hodnoty majetku do nákladů (výdajů).

Takto se odpisuje i ostatní dlouhodobý nehmotný majetek – technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku, pokud je účetní jednotka oprávněna účtovat a odpisovat technické zhodnocení.

⁸ Po ukončení leasingu v případě nulové kupní ceny.

Při provedení technického zhodnocení se promítne hodnota technického zhodnocení do ocenění jednotlivého předmětu majetku. Doba odpisování se nemění a dochází tak ke zvýšení sazby odpisování.

Daňový odpis dlouhodobého nehmotného majetku

Možný postup při výpočtu odpisů je ukázán na praktickém příkladě. Představme si, že podnik vlastní průmyslový vzor, který bude odpisovat rovnoměrně měsíčně, doba odpisování je zákonem o daních z příjmů určena na 72 měsíců. Tento průmyslový vzor byl pořízen 1. 10. 2004. Vstupní cena tohoto nehmotného majetku činí 193 000 Kč.

$$RMO1 = (VC / DO) \times \text{počet měsíců} = (193\,000 / 72) \times 3 = 8\,042 \text{ Kč}$$

$$RMO2 = (VC / DO) \times \text{počet měsíců} = (193\,000 / 72) \times 12 = 32\,167 \text{ Kč}$$

$$RMO3 = RMO4 = RMO5 = RMO6 = 32\,167 \text{ Kč}$$

$$RMO7 = (VC / DO) \times \text{počet měsíců} = (193\,000 / 72) \times 9 = 24\,125 \text{ Kč (maximální ZC 24\,123 Kč)}$$

Tabulka č. 4 – Rekapitulace odpisů

Rok	Zůstatková cena na počátku období	Roční odpis	Zůstatková cena na konci období
2004	0	8 042	184 958
2005	184 958	32 167	152 791
2006	152 791	32 167	120 624
2007	120 624	32 167	88 457
2008	88 457	32 167	56 290
2009	56 290	32 167	24 123
2010	24 123	24 123	0

Zdroj: Vlastní zpracování.

Použité zkratky: RMO – roční odpis při rovnoměrném měsíčním odpisování, VC – vstupní cena, DO – doba odpisování, ZC – zůstatková cena..

Odpisy se v každém měsíci budou účtovat následovně:

MD 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*

D 07.

4.3.3 Likvidace nehmotného majetku

Likvidace nehmotného majetku vyřazeného z používání v rámci podnikatelské činnosti či pronájmu daňového subjektu se může uskutečnit několika způsoby – zničením, prodejem, řízenou likvidací, předáním majetku atd.

Je-li v době likvidace zůstatková cena rovna nule, provede daňový subjekt pouze záznamy v evidenci nehmotného majetku na inventární kartě, nehmotný majetek z evidence vyřadí a zaúčtuje jeho vyřazení na MD 07. a na D 01.

Pro zjištění zůstatkové ceny je nejprve nutné dopočítat všechny uplatnitelné odpisy.

Nenulovou zůstatkovou cenu nehmotného majetku nelze uplatnit do daňově uznatelných nákladů (výdajů) v případě nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu, ke kterému není poplatník povinen podle některého ze zákonů. Zůstatkovou cenu nelze zahrnout do daňově uznatelných nákladů (výdajů), účetně však patří v podvojném účetnictví do účtové třídy 5 – Náklady, účet 543 – *Dary*. V tomto případě je třeba dát pozor na daňovou povinnost z titulu daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je třeba zaúčtovat následujícím způsobem: na MD 543 a na D 343.

Nenulovou zůstatkovou cenu nehmotného majetku lze uplatnit do daňových nákladů jen částečně v případě vyřazení nehmotného majetku v důsledku škody, a to jiné než vzniklé v důsledku živelných pohrom, škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem nebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy. Při vyřazení majetku se zůstatkovou cenou z titulu škody způsobené živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem se zůstatková cena promítá plně do daňově uznatelných nákladů.

Při vyřazení majetku se zůstatkovou cenou v důsledku jiné škody pak lze do daňově uznatelných nákladů zahrnout pouze část zůstatkové ceny odpovídající výši náhrady škody, kterou poplatník získá od toho, kdo škodu způsobil, případně od pojišťovny. Je-li náhrada škody vyšší než zůstatková cena, lze do nákladů promítnout maximálně zůstatkovou cenu. V případě, že není žádná náhrada škody, nelze do daňových nákladů promítnout zůstatkovou cenu ani částečně.

Nenulovou zůstatkovou cenu za předpokladu, že se nejedná o darování, dobrovolný převod či škodu, lze zahrnout plně do daňově uznatelných nákladů u prodaného nehmotného majetku.

Při částečném prodeji nebo zlikvidování nehmotného majetku je nákladem (výdajem) poměrná část zůstatkové ceny. Tuto poměrnou část určí poplatník podle skutečného stavu či dokumentace. Zbývající část zůstatkové ceny se dále odpisuje.

Zůstatkové ceny mohou být zachyceny na těchto účtech:

- 551 – při vyřazení v důsledku opotřebení – likvidace;
- 541 – při prodeji;
- 549 – při manku a škodě;
- 543 – v případě daru;
- 367 – v případě závazku ke společníkům při upsání vkladu do společnosti;
- 419 – při delimitaci či restituci státního podniku;
- 491 – při přeřazení z podnikání do osobního užívání fyzické osoby.

4.3.4 Evidence nehmotného majetku

Velmi důležitou roli v rámci zachycení nehmotného majetku ve finančním účetnictví hraje jeho evidence.

Každá hospodářská operace, která vstupuje do účetnictví, musí být objektivní, jednoznačně určitelná a měřitelná v peněžním vyjádření. Účetnictví se orientuje na zachycení minulosti, tedy eviduje pouze transakce, které se již uskutečnily. Hospodářská operace, která se má stát účetním případem, musí být ověřena a doložena **účetním dokladem**. O tom, jak důležité jsou doklady pro průkaznost účetnictví, svědčí i § 11 zákona o účetnictví [20].

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) označení účetního předpisu;
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky;
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství;
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu;
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d);
- f) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zúčtování.

Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu.

V rámci evidence nehmotného majetku je důležité také zachycení všech účetních případů na účtech, na nichž se třídí a sumarizují podle věcného hlediska. Někdy je vhodné vést i analytické účty, které poslouží k větší podrobnosti údajů syntetického účtu. To platí zejména pro oblast dlouhodobého majetku. Množství analytických účtů odpovídá potřebám účetní závěrky, požadavkům právních předpisů a případně dalším potřebám účetní jednotky.

Účetní záznamy pro účely vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny uschovávat po stanovenou dobu (viz. § 31 zákona o účetnictví).

Účetní záznamy se uschovávají následovně⁹:

- a) účetní závěrka a výroční zpráva po dobu 10 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají;
- b) účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh, přehledy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají;
- c) účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají formu vedení účetnictví po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají.

Dlouhodobý nehmotný majetek se eviduje na kartách dlouhodobého majetku. Příklad karty užitného vzoru je v příloze C. Na této kartě můžeme vidět jak se v praxi evidují daňové a účetní odpisy.

⁹ Jedná se pouze o výběr záznamů relevantních tématu této práce.

Závěr

Závěrem lze konstatovat, že odborné literatury a platné legislativy v oblasti problematiky oceňování nehmotného majetku a jeho zachycení ve finančním účetnictví je poměrně málo. Několik zákonů se sice o této problematice zmiňuje, ale konkrétní řešení některých problémů je často nejasné a nejednoznačné.

Samotný pojem nehmotného majetku je dostatečně jasně vysvětlen hned v několika odborných publikacích a některé jeho charakteristiky jsou obsaženy i v zákonech, především v zákoně o účetnictví a také zákoně o oceňování majetku. Podrobně se vymezení nehmotného majetku věnují také mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví.

Oceňování nehmotného majetku je stále ještě novou problematikou. Právní předpisy jsou zavazující pouze pro některé případy, takže pro praxi je obohacující každý přístup, který je veden snahou o zlepšení poznání a metod této náročné práce. Na druhou stranu by měly být užívány metody a přístupy, které obstojí před obecnou logickou kritikou. Můžeme říci, že pramenů pro odpověď na otázku, jak má být nebo může být ohodnocování nehmotného majetku prováděno, je stále málo.

Pro ocenění nehmotného majetku jsou zpravidla popisovány tři tradiční přístupy: přístup tržní, výnosový a nákladový. S oceňováním nehmotného majetku jsou spojena také určitá specifika. Při oceňování tohoto majetku je důležité si uvědomit vztah hodnoty nehmotného majetku a času, určit podíl nehmotného majetku na výrobě a stanovit náklady průmyslově právní ochrany.

Zákon o oceňování majetku doporučuje pro oceňování nehmotného majetku výnosový způsob. V rámci tohoto způsobu oceňování nehmotného majetku je zákonem výslovně stanoveno, jak se zjistí roční čistý výnos z užívání a počet let užívání.

Uvedený zákon výslovně neuvádí licenční analogii, která se pro oceňování nehmotného majetku v praxi často používá. Problémem u tohoto způsobu ocenění je určení ročního rozsahu výroby, který je základem pro tuto metodu ohodnocení.

Při oceňování nehmotného majetku ve finančním účetnictví se řídíme tím, co nám nařizují české účetní standardy nebo jak nám ukládají nadnárodní světově uznávané standardy a obecné účetní zásady.

V českém účetnictví se pro oceňování používají pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena, čistá prodejní cena, reálná hodnota a jmenovitá hodnota.

Evidence nehmotného majetku je podstatnou součástí finančního účetnictví. Zákon o účetnictví stanovuje některé konkrétní povinnosti a postupy.

V práci je naznačen možný postup při určení podílu nehmotného majetku na výrobě pomocí trojúhelníkové matice. Dále jsou zde ukázky ocenění výnosovým způsobem a licenční analogií. Z příkladů je patrné, že u obou postupů se můžeme setkat s určitými problémy, které může daný subjekt vyřešit v podstatě podle svého mínění. Není jednoznačně určeno, jak by se hodnoty pro dané výpočtové vztahy měly zjišťovat, proto je zde ponechán určitý prostor pro kreativitu.

Postup při zachycení hospodářských operací souvisejících s nehmotným majetku ve finančním účetnictví je dostatečně jasně vysvětlen v odborných publikacích, v zákoně o účetnictví a souvisejících předpisech. Pozornost je také třeba věnovat odpisování nehmotného majetku, kde je třeba určit daňové odpisy podle ustanovení § 32a zákona o daních z příjmů.

Z uvedených poznatků vyplývá, že problematika oceňování nehmotného majetku je značně složitá a dosud nejsou zpracovány konkrétní návody na řešení jednotlivých případů, a proto byl v diplomové práci zahrnut příklad dokládající toto tvrzení (viz. kapitola 4). Uvedená řešení lze považovat za možná metodická řešení, i když vzhledem ke složitosti problematiky, nemusí být univerzálně vhodná. Cíl práce, kterým bylo zpracování metodiky pro ocenění nehmotného majetku a popis jeho zachycení ve finančním účetnictví, byl podle mého názoru splněn.

Seznam použité literatury

- [1] AUDIT, N., H. *Podvojně účetnictví 2004*. 11. vydání. Praha: Grada, 2004. 236 s. ISBN 80-247-0747-0.
- [2] BLECHOVÁ, B., JANOUŠKOVÁ, J. *Podvojně účetnictví v příkladech 2004*. 4. vydání. Praha: Grada, 2004. 176 s. ISBN 80-247-0895-7.
- [3] ČADA, K. *Oceňování nehmotného majetku*. 1. vydání. Praha: Oeconomica, 2002. 231 s. ISBN 80-245-0347-6.
- [4] DANIEL, J. *50 let výroby strojů pro polygrafický průmysl v Dobrušce*. 1. vydání. Rychnov nad Kněžnou: Uniprint, 2006. 38 s.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vydání. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0.
- [6] HORÁČEK, R., ČADA, K., HAJN, P. *Práva k průmyslovému vlastnictví*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005. 424 s. ISBN 80-7179-879-7.
- [7] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *International Accounting Standards Explained*. 1. vydání. Chichester: John Wiley & Sons. 2000. 473 s. ISBN 0-471-72037-2.
- [8] KOVALÍKOVÁ, H. *Praktický průvodce českými účetními standardy pro podnikatele*. 1. vydání. Praha: Linde, 2005. 295 s. ISBN 80-7201-554-0.
- [9] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XV. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2005. 444 s. ISBN 80-7273-118-1.
- [10] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví. Světový koncept*. 4. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2003. 524 s. ISBN 80-7273-090-8.
- [11] KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vydání. Praha: Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [12] KRUPOVÁ, L. *Kreativní účetnictví. Zneužívání účetnictví – možnosti a meze*. 1. vydání. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001. 64 s. ISBN 80-902855-2-X.
- [13] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M., R. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

- [14] MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.
- [15] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 8. aktualizované vydání. Zlín: Anag, 2005. 239 s. ISBN 80-7263-262-0.
- [16] SEDLÁČEK, J. a kol. *Základy finančního účetnictví*. 1. vydání. Praha: Ekopress, 2005. 331 s. ISBN 80-86119-95-5.
- [17] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Praktické aplikace*. aktualizované vydání pro účetní období 2006-2007. Praha: Institut svazu účetních, 2006. 432 s. ISBN 80-86716-28-7.
- [18] Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [21] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [22] Zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech, ve znění pozdějších předpisů.
- [23] Zákon č. 137/1995 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů.
- [24] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.
- [25] Zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů, ve znění pozdějších předpisů.
- [26] Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
- [27] Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 64/1975 Sb., o Pařížské úmluvě na ochranu průmyslového vlastnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [28] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [29] Vyhláška č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.
- [30] *KBA-Grafitec s. r. o.* [on line]. [cit. 2007-02-06]. Dostupné na WWW: <<http://www.kba-grafitec.cz/>>.

- [31] *Úřad průmyslového vlastnictví* [on line]. [cit. 2007-02-06]. Dostupné na WWW: <<http://www.upv.cz/>>.
- [32] Výroční zpráva společnosti KBA-Grafitec s. r. o. 2005.
- [33] Výroční zpráva společnosti KBA-Grafitec s. r. o. 2006.

Seznam příloh

Příloha A – Směrná účtová osnova

Příloha B – Výpis z databáze průmyslových vzorů s účinky na území ČR

Příloha C – Karta dlouhodobého nehmotného majetku

Příloha A – Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

- 21 – Peníze
- 22 – Účty v bankách
- 23 – Krátkodobé bankovní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- 26 – Převody mezi finančními účty
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- 31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)
- 32 – Závazky (krátkodobé)
- 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi
- 34 – Zúčtování daní a dotací
- 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva
- 36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva
- 37 – Jiné pohledávky a závazky
- 38 – Přejícné účty aktiv a pasiv
- 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
- 42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
- 43 – Výsledky hospodaření
- 45 – Rezervy
- 46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
- 47 – Dlouhodobé závazky
- 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
- 49 – Individuální podnikatel

Účtová třída 5 – Náklady

- 50 – Spotřebované nákupy
- 51 – Služby
- 52 – Osobní náklady
- 53 – Daně a poplatky
- 54 – Jiné provozní náklady
- 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů
- 56 – Finanční náklady
- 57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů
- 58 – Mimořádné náklady
- 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

Účtová třída 6 – Výnosy

- 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 – Aktivace
- 64 – Jiné provozní výnosy
- 66 – Finanční výnosy
- 68 – Mimořádné výnosy
- 69 – Převodové účty

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

- 70 – Účty rozvahné
- 71 – Účet zisků a ztrát
- 75 až 79 – Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví

Zdroj: Příloha č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Příloha B – Výpis z databáze průmyslových vzorů s účinky na území ČR

REŠERŠNÍ DATABÁZE PRŮMYSLOVÝCH VZORŮ ÚŘAD PRŮMYSLOVÉHO VLASTNICTVÍ

Poslední aktualizace 5.2.2007 20:04.

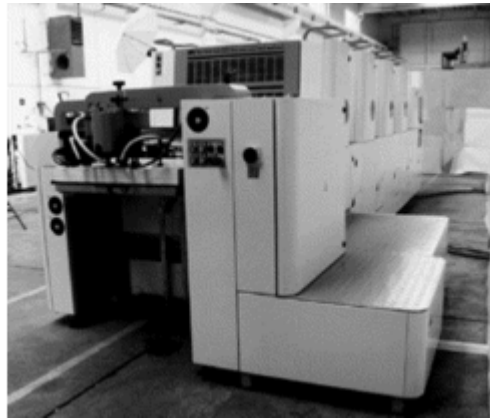
Databáze obsahuje národní průmyslové vzory zapsané do rejstříku- bibliografie a vyobrazení od č. zápisu 3500.

-
- (11) Číslo zápisu: **28755**
- (15) Datum zápisu: 31.05.1999
- (45) Datum zveřejnění: 31.05.1999
- (21) Číslo přihlášky: **1998-31181**
- (54) Název: **Čtyřbarvový tiskový stroj**
- (51) Zatřídění Locarnské: 18-02
- (22) Datum podání přihlášky: 11.09.1998
Číslo věstníku publikace: 07/1999
- (73) Vlastník: KBA-Grafitec s.r.o., Opočenská 83, Dobruška, 51819, CZ
Historický vlastník: GRAFITEC, SPOL. S R.O., Hvězdova ul. 870/39, Praha 4, 14000, CZ
DOBRUŠSKÉ STROJÍRNY, A.S., Opočenská 83, Dobruška, 51819, CZ
GRAFITEC, SPOL. S R.O., Opočenská 83, Dobruška, 51819, CZ
- (72) Původce: Diblík Otakar Prof. Ing. arch., Náměstí SNP 29, Brno, 61300, CZ
Chmelař Jaromír Ing., Za Univerzitou 861, Dobruška, 51801, CZ
- (28) Počet vzorů při zápisu: 1
Stav řízení: Platný dokument
Průmyslový vzor obnoven do: 11.09.2008
- (55) Vyobrazení:





1.2



1.3

Zdroj: <http://www.upv.cz/>

Příloha C – Karta dlouhodobého nehmotného majetku

Investiční majetek Zpracování Skok Dodatky Prostředí Nastavení Systém Nápověda

Zobrazení IM: Kmen.data

Hodnoty IM

Inv.maj. 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP
Třída IM 202 Výsl.duš.tvoř.činn. Účetní okruh 0050

Všeobecně Časově závislý Přiřazení Původ Ocenění

Všeobecná data

Označení VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Nalezení účtu 712 Ocenitelná práva - výsledky duševní tvoř. činnosti

Sériové číslo

Inventár.číslo 30040

Vedení historie

Inventura

Posl.inventura dne Zahmutí IM do invent.seznamu

Pozn.k invent.

Informace o účtování

Aktivace dne 29.10.2004 Deaktivace dne

Prv.přír. dne 29.10.2004

Rok přirůstku 2004 010

Investiční majetek Zpracování Skok Dodatky Prostředí Nastavení System Nápověda

Zobrazení IM: Kmen.data

Hodnoty IM

Inv.maj. 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP
Třída IM 202 Výsl.duš.tvoř.činn. Účetní okruh 0050

Všeobecně Časově závislý **Přiřazení** Původ Ocenění

Interval od 01.01.1900 až do 31.12.9999

Nákl.středisko 4072 Technický rozvoj

Místo

Osobní číslo 0

IM v odstávce

Další intervaly

Investiční majetek Zpracování Skok Dodatky Prostředí Nastavení System Nápověda

Zobrazení IM: Kmen.data

Hodnoty IM

Inv.maj. 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP
Třída IM 202 Výsl.duš.tvoř.činn. Účetní okruh 0050

Všeobecně Časově závislý **Přiřazení** Původ Ocenění

Přiřazení

Stav majetku	10	PH bez oprav.položky
Typ majetku	N	Nehmotný majetek
Vlastnictví	0	Vlastní majetek
Daňová odpis.skupina	0	Odpis.skupina 0 dle ZDP ČR
SKP	72.20.22	Služby aplikačního softwaru

Investiční majetek Zpracování Skok Dodatky Prostředí Nastavení Systém Nápověda

Zobrazení IM: Kmen.data

Hodnoty IM

Inv.maj. 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Třídě Odpisový klíč (1) 38 Záznamy nalezeny

Omezení

OdpKl Označení celkového odpisu

LINV	Lineár./PořHod/Pro rata/Pod 0/ S úrokem/S utlum.
LINW	Lineár./PořHod/Pro rata/Pod 0/S úrokem/Bez utlum.
MANU	Manuální odpisy
STCK	Odpis výkonů (vzor)
X000	Bez účetního odpisu
XZ01	Lineární účetní % z PC a doby život./ od násl.měs.
XZ02	Lineární účetní % z PC a doby život./ od měs.aktiv
Y000	Bez daňového odpisu
YD00	Zrychlený daňový dle doby odpisu / bez zvýš. 1.rok
YL01	Lineární daňový OS 1 / 3 roky - bez zvýš. 1.rok
YL02	Lineární daňový OS 2 / 5 roků - bez zvýš. 1.rok
YL03	Lineární daňový OS 3 / 10 roků - bez zvýš. 1.rok
YL04	Lineární daňový OS 4 / 20 roků
YL05	Lineární daňový OS 5 / 30 roků
YL06	Lineární daňový OS 6 / 50 roků
YL1A	Lineární daňový OS 1A / 4 roky - bez zvýš. 1.rok
YZ01	Lineární daňový % ze ZC a zbytl.životnosti
ZZ01	Lineární odpis % ze ZC a zbytl.životnosti (IAS)

38 Záznamy nalezeny

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

- ▼ Odpisové oblasti
 - 01 Účetní oblast dle
 - 08 Kalkulační oblast
 - 09 Účetní oblast dle
 - 15 Daňová oblast dle

Účetní okruh 0050 KBA-Graftec s.r.o

Invest.majetek 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok 2006

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Úč.hodn.odpisu Účetní oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Zaúčtov.hodnoty	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	45.038,00-	38.600,00-	83.638,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Připisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.účet.hodnota	147.962,00	38.600,00-	109.362,00	CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Příbuzné objekty k inv.majetku

- ▼ Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- ▼ Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledek

Zaúčtované/plánované odpisy

Obd	Status	Σ NormOdpis	Σ MimOdpZúč	Σ Rezerva	Σ Zvýš.hodn.	Měna
3	Zaúčtováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
4	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
5	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
6	Zaúčtováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
7	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
8	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
9	Zaúčtováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
10	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
11	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
12	Zaúčtováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
		38.600,00-	0,00	0,00	0,00	CZK

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

- ▼ Odpisové oblasti
 - 01 Účetní oblast dle
 - 08 Kalkulační oblast
 - 09 Účetní oblast dle
 - 15 Daňová oblast dle

Účetní okruh KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok

Plán.hodnoty **Zaúčtov.hodnoty** Porovnání Parametry

Plán.hodnoty Daňová oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	37.529,00-	32.167,00-	69.696,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Přípisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.hodnota	155.471,00	32.167,00-	123.304,00	CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Příbuzné objekty k inv.majetku

- ▼ Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- ▼ Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledek

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

- ▼ Odpisové oblasti
 - 01 Účetní oblast dle
 - 08 Kalkulační oblast
 - 09 Účetní oblast dle
 - 15 Daňová oblast dle

Účetní okruh 0050 KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok 2007

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Úč.hodn.odpisu Účetní oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Zaúčtov.hodnoty	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	83.638,00-	9.650,00-	93.288,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Připisy				CZK
Oprávka				CZK
Zúst.účet.hodnota	109.362,00	9.650,00-	99.712,00	CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Příbuzné objekty k inv.majetku

- ▼ Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- ▼ Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledk

Zaúčtované/plánované odpisy

Obd	Status	Σ NormOdpis	Σ MimOdpZúč	Σ Rezerva	Σ Zvýš.hodn.	Měna
1	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
2	Zaúčtováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
3	Zaúčtováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
4	Plánováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
5	Plánováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
6	Plánováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
7	Plánováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
8	Plánováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
9	Plánováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
10	Plánováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
11	Plánováno	3.217,00-	0,00	0,00	0,00	CZK
12	Plánováno	3.216,00-	0,00	0,00	0,00	CZK

Investiční majetek Zpracování Skok Systém Nápověda

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

- ▼ Odpisové oblasti
 - 01 Účetní oblast dle
 - 08 Kalkulační oblast
 - 09 Účetní oblast dle
 - 15 Daňová oblast dle

Účetní okruh 0050 KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok ◀ 2007 ▶

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Plán.hodnoty Daňová oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	69.896,00-	32.167,00-	101.863,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Připisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.hodnota	123.304,00	32.167,00-	91.137,00	CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Příbuzné objekty k inv.majetku

- ▼ Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- ▼ Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledk

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Investiční majetek Zpracování Skok System Nápověda

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

Účetní okruh 0050 KBA-Grafitex s.r.o

Invest.majetek 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok 2008

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Plán.hodnoty Účetní oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	122.238,00-	38.600,00-	160.838,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Přípisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.účet.hodnota	70.762,00	38.600,00-	32.162,00	CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Příbuzné objekty k inv.majetku

- Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledk

Investiční majetek Zpracování Skok System Nápověda

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

Účetní okruh 0050 KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok 2008

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Plán.hodnoty Daňová oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	101.863,00-	32.166,00-	134.029,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Připisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.hodnota	91.137,00	32.166,00-	58.971,00	CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Příbuzné objekty k inv.majetku

- Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledek

Investiční majetek Zpracování Skok System Nápověda

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

Účetní okruh 0050 KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok 2009

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Plán.hodnoty Účetní oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	160.838,00-	32.162,00-	193.000,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Připisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.účet.hodnota	32.162,00	32.162,00-		CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Odpisové oblasti
 01 Účetní oblast dle
 08 Kalkulační oblast
 09 Účetní oblast dle
 15 Daňová oblast dle

Příbuzné objekty k inv.majetku
 Nákladové středisko
 Technický rozvoj
 Účet hlavní knihy
 Ocenitelná práva - výsledek

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

- ▼ Odpisové oblasti
 - 01 Účetní oblast dle
 - 08 Kalkulační oblast
 - 09 Účetní oblast dle
 - 15 Daňová oblast dle

Účetní okruh KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok

Plán.hodnoty **Zaúčtov.hodnoty** Porovnání Parametry

Plán.hodnoty Daňová oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Pořizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	134.029,00-	32.166,00-	166.195,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Přípisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.hodnota	58.971,00	32.166,00-	26.805,00	CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Příbuzné objekty k inv.majetku

- ▼ Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- ▼ Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledk

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

- ▼ Odpisové oblasti
 - 01 Účetní oblast dle
 - 08 Kalkulační oblast
 - 09 Účetní oblast dle
 - 15 Daňová oblast dle

Účetní okruh KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok ▶ ◀ Následující fiskální rok

Plán.hodnoty **Zaúčtov.hodnoty** Porovnání Parametry

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	193.000,00-		193.000,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Přípisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.účet.hodnota				CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Příbuzné objekty k inv.majetku

- ▼ Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- ▼ Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledk

Investiční majetek Zpracování Skok Systém Nápověda

Asset Explorer

Investiční majetek 0050-2030040/...

Účetní okruh 0050 KBA-Grafitec s.r.o

Invest.majetek 2030040 0 VZOR UŽITNÝ HLÍDAČ V NAKL. PAP

Fiskální rok ◀ 2010 ▶

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Plán.hodnoty Daňová oblast dle CZ

	Začátek roku	Změna	Konec roku	Měna
Pohyb aktiv	193.000,00		193.000,00	CZK
Požizovací hodnota	193.000,00		193.000,00	CZK
Normální odpis	166.195,00-	26.805,00-	193.000,00-	CZK
Mimořádný odpis				CZK
Připisy				CZK
Oprávka				CZK
Zůst.hodnota	26.805,00	26.805,00-		CZK
Zálohy				CZK
Hodnota šrotu				CZK

Bez účtování pro vybraný fiskální rok

Příbuzné objekty k inv.majetku

- Nákladové středisko
 - Technický rozvoj
- Účet hlavní knihy
 - Ocenitelná práva - výsledek

ÚDAJE PRO KNIHOVNICKOU DATABÁZI

Název práce	Oceňování nehmotného majetku a jeho zachycení ve finančním účetnictví
Autor práce	Bc. Tereza Pohlová
Obor	Ekonomika veřejného sektoru
Rok obhajoby	2007
Vedoucí práce	doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
Anotace	Tato diplomová práce se zabývá oceňováním nehmotného majetku a jeho zachycením ve finančním účetnictví. Definiuje pojmy související s danou problematikou. Popisuje metody použitelné k oceňování nehmotného majetku a možnosti jeho evidence ve finančním účetnictví. Práce také ukazuje praktické použití vybraných metod ocenění nehmotného majetku. Jsou zde nastíněny některé problémy související se zachycením nehmotného majetku ve finančním účetnictví. V závěru jsou zhodnoceny použité metody a postupy.
Klíčová slova	finanční účetnictví, oceňování, nehmotný majetek, metody oceňování, evidence nehmotného majetku