



Oceňování nehmotných aktiv a jejich zachycení v účetnictví vybraného podnikatelského subjektu

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Eliška Vrchovecká**

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eliška Vrchovecká**
Osobní číslo: **E13000190**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Oceňování nehmotných aktiv a jejich zachycení v účetnictví
vybraného podnikatelského subjektu**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Teoretická a legislativní východiska - charakteristika a klasifikace nehmotného majetku; metody oceňování a odepisování nehmotného majetku
2. Evidence nehmotného majetku ve finančním účetnictví vybraného subjektu
3. Problematika oceňování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje ve vybraném subjektu
4. Návrh metodiky oceňování ve zvoleném subjektu

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

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

Seznam odborné literatury:

- SVAČINA, P. Oceňování nehmotných aktiv. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.**
- PRUDKÝ, P. a M. LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi. 15. vyd. Olomouc: Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-866-6.**
- ČADA, K. Oceňování nehmotného majetku. Praha: Oeconomica, 2002. ISBN 80-245-0347-6.**
- COHEN, J. A. Intangible Assets: Valuation and economic benefit. 2nd ed. Hoboken: John Wiley&Sons, 2011. ISBN 978-111-81609-30.**
- 2015 International Financial Reporting Standards: As at 1 January 2015. London: IFRS Foundation, 2015. ISBN 978-1-909704-71-8.**
- MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2015. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5507-6.**
- Oceňování. ÚZ č. 1043. Ostrava: Sagit, 2014. ISBN 978-80-7488-030-8.**
- Účetnictví podnikatelů. Audit. 2015. ÚZ č. 1063. Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-091-9.**
- Elektronická databáze článků ProQuest (www.tul.cz).**

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Andrea Václavíková

VÚTS, a.s., vedoucí ekonomického oddělení

Datum zadání diplomové práce:

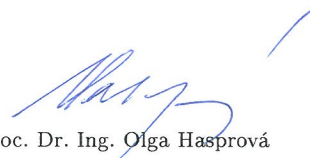
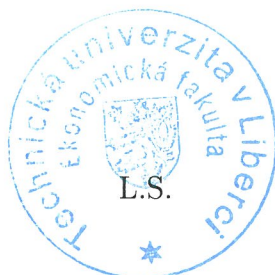
30. října 2015

Termín odevzdání diplomové práce:

31. května 2017



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 30. října 2015

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za odborné vedení a za připomínky, které mi pomohly při zpracování diplomové práce. Ráda bych také poděkovala Ing. Andree Václavíkové za konzultace a ochotu při spolupráci na diplomové práci. Obrovský dík patří také mé rodině za trpělivost, kterou se mnou měla při zpracování diplomové práce a podporovala mne v průběhu celého studia na Technické univerzitě v Liberci.

Anotace

Cílem diplomové práce je zhodnotit stav oceňování, evidence a vykazování nehmotných aktiv ve vybraném podnikatelském subjektu a navrhnout možné postupy při řešení této problematiky. Práce se nejprve v teoretické úrovni zabývá správnou identifikací a členěním nehmotných aktiv, způsoby jejich oceňování a vykazování v rozvaze, včetně jejich odepisování. V praktické části je představena výzkumná organizace XY, která disponuje mnoha druhy nehmotných aktiv, a teoretické poznatky jsou aplikovány na příkladech oceňování, odepisování a evidence nehmotných aktiv touto společností. Jsou rozebrány možné problematické situace vymezování nehmotného majetku, včetně příkladu snížení pořizovací ceny majetku při přijetí investičních dotací. V závěru je nastíněna problematika oceňování výzkumu a vývoje a návrh možného komerčního využití těchto výsledků společností XY. Výsledkem práce jsou souhrnná doporučení oceňování a evidence nehmotného majetku dle IFRS pro vybranou společnost.

Klíčová slova:

Oceňování, nehmotné aktivum, evidence nehmotného majetku, odepisování nehmotného majetku, výzkum a vývoj, dotace, komercializace, IFRS.

Annotation

The intangible assets valuation and their recognition in accounting of selected business entity

The aim of the thesis is to evaluate the status of valuation, accounting and reporting of intangible assets in selected business entity and to suggest possible methods for dealing with these issues. First part of thesis is focused in a theoretical level on the proper identification of assets and their classification, methods of valuation and reporting on the balance sheet, including amortization. In the practical part, there is introduced research organization XY that has many sorts of intangible asset and theoretical knowledge are applied to examples of valuation, amortization and recording of intangible assets by this research company. There are discussed possible problematic situations of delimitation of intangible assets, including an example of reduction of the cost of assets upon receipt of investment subsidies. In conclusion, there are outlined the problems of valuation of research and development and there is a proposal of the commercial applicability of these results by company XY. The result of work is the overall recommendation of valuation and recording of intangible assets in accordance with IFRS for the selected company.

Keywords:

Valuation, intangible asset, evidence of tangible assets, amortization of intangible assets, research and development, subsidy, commercialization, IFRS.

Obsah

Obsah	8
Seznam obrázků	11
Seznam tabulek	12
Seznam zkratk	13
Úvod	15
1 Základní charakteristika nehmotných aktiv	17
1.1 Obecná definice NA.....	18
1.2 Obecná klasifikace nehmotných aktiv	18
1.2.1 Vynálezy.....	20
1.2.2 Užité vzory	21
1.2.3 Průmyslové vzory.....	22
1.2.4 Ochranné známky.....	23
1.2.5 Označení původu a zeměpisná označení	24
1.2.6 Obchodní tajemství	24
1.3 Nehmotná aktiva v mezinárodním kontextu	25
1.3.1 Nehmotná aktiva obecně v IAS/IFRS	26
1.3.2 Nehmotná aktiva v IVS	28
1.4 Vymezení nehmotného majetku podle českých daňových a účetních předpisů	29
1.5 Zobrazení a oceňování nehmotného majetku ve finančním účetnictví.....	32
1.5.1 Pořizování a oceňování DNM	33
1.5.2 Aktivace DNM	34
1.5.3 Odepisování DNM	35
1.5.4 Vyřazení DNM.....	35
2 Oceňování nehmotného majetku	37
2.1 Důvody oceňování nehmotného majetku	37
2.2 Metoda oceňování podle zákona o oceňování majetku	38
2.3 Přístupy a metody ocenění	39
2.3.1 Tržní přístup	40
2.3.2 Nákladový přístup	40
2.3.3 Výnosový přístup	41

2.3.4 Licenční analogie	42
3 Představení a charakteristika vybraného podniku	43
3.1 Finanční situace společnosti XY v přehledu let 2012, 2013 a 2014.....	45
3.1.1 Společnost XY a Úřad průmyslového vlastnictví	48
3.1.2 Dotace ve společnosti XY	49
4 Nehmotný majetek ve společnosti XY a jeho evidence ve finančním účetnictví.....	52
4.1 Přehled hmotného a nehmotného majetku.....	52
4.2 Pořizování a oceňování DNM.....	55
4.2.1 Pořízení nehmotného majetku dodavatelským způsobem	55
4.2.2 Pořízení nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností.....	56
4.3 Účtování dotací	58
4.4 Evidence DNM	60
4.5 Odepisování DNM.....	60
4.6 Ostatní operace s nehmotným majetkem	63
5 Oceňování nehmotných aktiv ve vybraném podnikatelském subjektu a problematika výzkumu a vývoje	65
5.1 Prvotní ocenění	65
5.2 Následné ocenění	66
5.3 Tržní ocenění nehmotných aktiv.....	67
5.4 Hodnota nehmotného majetku při prodeji	70
5.5 Výzkum a vývoj.....	71
6 Diskuze a z ní vyplývající závěry a doporučující návrhy pro konkrétní řešení vybraných problémů společnosti XY	74
6.1 Návrh komerčního využití výzkumu a vývoje.....	74
6.2 Ostatní doporučení.....	75
6.3 Využití IFRS ve společnosti XY	76
6.3.1 Pořízení a prvotní ocenění.....	77
6.3.2 Následné ocenění - ocenění v průběhu držení aktiva.....	83
6.3.3 Doba použitelnosti.....	85
6.3.4 Odepisování.....	85
6.3.5 Zveřejnění.....	86
6.3.6 Jak vést evidenci dle IFRS?	87

6.4 Přínosy vykazování dle IFRS	87
Závěr	90
Použitá literatura:.....	93
Seznam příloh	98

Seznam obrázků

Obr. 1: Organizační schéma společnosti XY	44
Obr. 2: Dotační tituly společnosti XY v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč).....	50
Obr. 3: Přehled DNM a DHM v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč).....	54

Seznam tabulek

Tab. 1: Nehmotná aktiva	19
Tab. 2: Způsoby ocenění majetku.....	34
Tab. 3: Klasifikace metod ocenění nehmotných aktiv	40
Tab. 4: Hospodářské výsledky firmy XY v letech 2012, 2013, 2014 (v tis. Kč)	45
Tab. 5: Vybrané položky rozvahy společnosti v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč).....	46
Tab. 6: Výnosy - včetně členění tržeb v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč).....	47
Tab. 7: Rentabilita aktiv v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč).....	47
Tab. 8: Obrat celkových aktiv v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč).....	48
Tab. 9: Dotační tituly v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)	50
Tab. 10: Dlouhodobý nehmotný majetek v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč) – brutto hodnota	52
Tab. 11: Dlouhodobý hmotný majetek v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč) – brutto hodnota	54
Tab. 12: Daňové odpisy nehmotného majetku v Kč	62
Tab. 13: Účetní odpisy nehmotného majetku v Kč	62
Tab. 14: Efektivně vynaložené náklady - užité vzory 1 a 2 v Kč.....	68
Tab. 15: Vyčíslení současné hodnoty daňových úspor.....	70
Tab. 16: Rozdíly mezi českou úpravou výzkumu a vývoje a úpravou dle IFRS	88

Seznam zkratek

ČÚP	České účetní předpisy
ČÚS	České účetní standardy
DILIA	Divadelní, literární, audiovizuální agentura
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
GA ČR	Grantová agentura České republiky
HW	Hardware
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IVS	International Valuation Standards
IVSC	International Valuation Standards Council
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MŠMT ČR	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy České republiky
NA	Nehmotné aktivum
NM	Nehmotný majetek
OP	Označení původu
OP VaVpI	Operační program Výzkum a vývoj pro inovace
OSA	Ochranný svaz autorský
OZ	Ochranná známka
TA ČR	Technologická agentura České republiky
TAB	Tax Amortisation Benefit
TM	Trademark
SM	Servicemark
SW	Software
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ÚP	Úřad práce
VaV	Výzkum a vývoj
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZO	Zeměpisná označení

ZoO	Zákon o oceňování majetku
ZoV	Zákon o vynálezech
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZoOZ	Zákon o ochranných známkách

Úvod

Nehmotná aktiva představují pro společnost stále významnější složku majetku. V minulosti byl za původce hodnoty považován převážně majetek hmotný, avšak díky globalizaci a nástupu nových odvětví klesá význam výrobních kapacit a movitého majetku společností. V dnešním vyspělém světě se podniky opírají zejména o znalosti, které konkurence nemá k dispozici, především výzkum a vývoj pak představují klíčový prvek pro budoucí vývoj lidského společenství.

Podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech společností se výrazně zvyšuje. I z tohoto důvodu stoupá potřeba jejich přesného rozpoznání a ocenění. Není výjimkou, že tržní hodnota společnosti se značně odlišuje od její účetní hodnoty. Tento rozdíl lze přičíst zejména skutečnosti, že ne vždy je nehmotné aktivum identifikováno, ale také, že účetní výkaznictví, založené na principu opatrnosti, neumožňuje hromadně účetně vykázat nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností. Zejména duševní vlastnictví je někdy včleněno do aktiva fyzického a to je oceněno na základě historických cen a tedy ani neodráží schopnost vytvářet bohatství.

Vzhledem ke stoupající významnosti nehmotného aktiva je klíčová jeho správná identifikace a ocenění. Právě ocenění nehmotného aktiva, zejména ocenitelných práv a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, je problematické, především z důvodu jejich specifické povahy. Téma práce bylo autorkou vybráno nejen z důvodu, že je zajímavé, ale především pak velmi aktuální. K tématu probíhají široké diskuze, avšak v českém účetním pojetí stále chybí podrobně propracovaná metodika a operace s nehmotným majetkem je mnohdy pro účetní a oceňovatele stále komplikovanou záležitostí. Při zpracování práce byla jako stěžejní literatura použita publikace Pavla Svačiny a ačkoliv je staršího data vydání, řešená problematika je dosud aktuální. Specializovaných publikací na téma oceňování nehmotného majetku je pomálu a denní praxe poukazuje na další vyvstávající otázky a problémy. K tématu nehmotných aktiv se však formou diskuzí, metodik a odborných poznatků vyjadřuje poslední dobou stále více odborníků. Největší rozvoj probíhá v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Tato práce si klade za cíl zhodnotit stav oceňování, evidence a vykazování nehmotných aktiv ve vybrané společnosti a navrhnout možné postupy při řešení této problematiky v konkrétním podnikatelském subjektu. Aby cíle bylo dosaženo, je nutné provést několik dílčích na sebe navazujících (metodických) postupů:

- provést rešerši odborné literatury a platné legislativy,
- vymežit pojmy,
- provést deskripci metod používaných k oceňování nehmotného majetku,
- popsat způsoby zachycení nehmotného majetku ve finančním účetnictví,
- na základě dotazování zhodnotit oceňování a vykazování nehmotného majetku vybraným subjektem.

Syntéza dosažených dílčích poznatků následně vyvrcholila návrhem doporučení pro vybraný subjekt k řešení problémů zjištěných během zpracování práce.

Na základě výše uvedeného, byla práce rozdělena na následující části. Teoretická se zabývá současným stavem poznání, kde v první kapitole je definován a obecně klasifikován pojem nehmotné aktivum, nastíněna problematika nehmotných aktiv v mezinárodním kontextu a stanoveny jsou postupy vymezení a zobrazování nehmotného majetku ve finančním účetnictví dle české účetní a daňové úpravy. Druhá kapitola obsahuje důvody, metody a přístupy k oceňování nehmotného majetku. V praktické části jsou od třetí kapitoly teoretické poznatky aplikovány na praktickém příkladě vybrané výzkumné společnosti. Je zde popsána struktura nehmotných aktiv ve společnosti, způsob jakým jsou aktiva pořizována, odepisována a zachycena ve finančním účetnictví podniku. Pátá kapitola se zabývá problematikou oceňování těchto aktiv a výsledky výzkumu a vývoje, které jsou charakteristických druhem nehmotného aktiva vybrané výzkumné společnosti. Šestá kapitola obsahuje souhrnná doporučení, která byla navržena na základě zpracování diplomové práce a nastíněna je problematika možného postupu vykazování nehmotných aktiv dle IFRS vybranou společností.

1 Základní charakteristika nehmotných aktiv

Existují národní i mezinárodní právní předpisy a doporučení, podle kterých lze nehmotné aktivum vymezit a také oceňovat. Vezměme v úvahu dva pro nás základní účetní systémy, český účetní systém a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS¹ (dále jen IFRS). V jistých detailech se liší, hlavní rozdíl lze spatřit v aplikaci těchto předpisů. Český účetní systém je založen na pravidlech, která striktně stanovují postupy účtování, včetně standardizovaných formátů účetních výkazů, účtové osnovy atd. Oproti tomu IFRS jsou systémem založeným na zásadách, kdy není přesně stanovený postup, pouze uvádí možné příklady účtování a ilustrativní příklady.

Vymezení pojmu **nehmotné aktivum** (v české účetní úpravě nazýváno jako dlouhodobý **nehmotný majetek**, dále NA nebo DNM) může být problematické. Jde o předměty nehmotné povahy, někdy těžko představitelné, uchopitelné. Je třeba uvést, že neexistuje žádný ucelený výčet nehmotných aktiv a názory na jejich dělení se různí. Někdy se lze setkat s prostým výčtem nehmotných aktiv, např. patenty, ochranné známky, know-how, apod., který stačí pro běžné porozumění, avšak neřeší složitý úkol oceňovatele. Ten musí přesně určit, co je v podniku nehmotné aktivum a co pouze nehmotný element, který sice přináší ekonomický efekt, ale nelze považovat za nehmotné aktivum².

Nehmotný majetek je v české úpravě upraven společně s dlouhodobým hmotným majetkem (dále DHM) v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 013 - Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (dále ČÚS č. 013). V oblasti IFRS probíhají v poslední době největší diskuze o nehmotných aktivech a definice podle standardu International Accounting Standard 38 - Intangible assets³ (dále IAS 38) se jeví jako **nejvhodnější pro identifikaci nehmotných aktiv**.

¹ International Financial Reporting Standards.

² SVÁČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

³ Mezinárodní účetní standard 38 - Nehmotná aktiva.

1.1 Obecná definice NA

Nehmotným aktivem dle IAS 38 se rozumí identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty⁴, které splňuje následující podmínky:

- je kontrolované jednotkou v důsledku minulých událostí,
- lze spolehlivě ocenit (určit jeho hodnotu) a
- očekává se od něj budoucí ekonomický užitek do jednotky⁵.

Nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud a) aktivum lze oddělit od podniku a prodat, převést či poskytnout v rámci licence, směnit nebo pronajmout, a to buď odděleně nebo společně se souvisejícím aktivem nebo závazkem, nebo b) vzniká ze smluvních či jiných zákonných práv⁶.

1.2 Obecná klasifikace nehmotných aktiv

České účetní předpisy (dále ČÚP) a IFRS se v definování NA značně odlišují. ČÚP nabízí konečný výčet nehmotného majetku, zatímco IFRS poskytuje definiční podmínky, které musí NA splnit. Proto je v následujících kapitolách věnována část i problematice NA v IFRS. Za zmínku stojí i Mezinárodní oceňovací standardy IVS⁷ (dále IVS), které slouží jako klíčové dokumenty, na které je odkazováno v případě vypracování znaleckých posudků.

Čada⁸ uvádí, že v nejširším slova smyslu lze k nehmotným statkům zahrnout i jednotlivé stránky osobnosti člověka, například svobodu, občanskou čest, jméno a hmotně zachycené projevy osobnosti člověka (korespondence, ...). Do užšího pojetí je podle něj zařadit především pojem **duševní vlastnictví**. Základním znakem duševního vlastnictví je schopnost stát se předmětem společenských a zejména obchodních vztahů. Lze jej vnímat jako nehmotné předměty, které nejsou ani věcmi v právním smyslu, ani právy, nýbrž jako

⁴ STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-474-1.

⁵ MACKENZIE, Bruce, Danie COETSEE, Tapiwa NJIKIZANA, Raymond CHAMBOKO, Blaise COLYVAS, Brandon HANEKOM a Edwin SELBST. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 11th ed., Hoboken, New Jersey: Wiley, 2014. ISBN 978-1-118-73409-4.

⁶ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN: 978-80-247-4255-7.

⁷ International Valuation Standards.

⁸ ČADA, Karel. *Oceňování nehmotného majetku*. 2. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1187-0.

nehmotné majetkové hodnoty způsobilé být samostatnými předměty právních a ekonomických vztahů. Tyto předměty jsou charakterizovány tak, že mohou být kdykoliv, kdekoliv a kýmkoliv současně i následně užívány, aniž by došlo k újmě na jejich podstatě, (tzn., nespoteřovávají se) nebo na jejich funkci, (tzn. kvalita se užíváním nesnižuje)⁹.

V rámci duševního vlastnictví existují dva odlišné systémy ochrany, systém autorského práva (Copyright) a systém průmyslového práva (Industrial Property)¹⁰. Tabulka č. 1 obsahuje přehled nehmotných aktiv, která pod ně spadají:

Tab. 1: Nehmotná aktiva

Právo na ochranu osobnosti	Duševní vlastnictví			
	Autorské právo	Průmyslové vlastnictví		
		Technická řešení	Právo na označení	Související práva
<ul style="list-style-type: none"> • svoboda • občanská čest • osobní jméno • projevy osobnosti člověka 	<ul style="list-style-type: none"> • Práva: • k dílům • související s právem autorským • počítačové programy • databáze 	<ul style="list-style-type: none"> • patenty • vzory • topografie 	<ul style="list-style-type: none"> • ochranné známky • označení původu • zeměpisná označení • obchodní firma 	<ul style="list-style-type: none"> • odrůdy rostlin • plemena zvířat • objevy • obchodní tajemství • goodwill

Zdroj: ČADA, Karel. Oceňování nehmotného majetku, str. 101

Vytvoření účinného systému **vlastnických práv k nehmotným statkům**, které ze své podstaty nemohou být kontrolovány jinak než důsledným utajením nebo řízeným zveřejněním za podmínky, že společnost bude patřičně tato práva chránit, představuje pro celou oblast duševního vlastnictví společný smysl vzniku a existence těchto práv. V čem se liší systém ochrany těchto dvou práv, definuje příloha A.

Při oceňování nehmotného majetku je důležitější oblast průmyslového práva. Čada¹¹ uvádí, že v praxi se v zásadě požaduje pouze oceňování patentů, užitných a průmyslových vzorů,

⁹ SLOVÁKOVÁ, Zuzana. *Průmyslové vlastnictví*. 2. vyd. Praha: LexisNexis, 2007. ISBN 80-86920-08-9.

¹⁰ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

ochranným známkou a obchodního tajemství. Průmyslová práva jsou více obchodována a více využitelná v průmyslu i ve službách. Autorská práva ale nelze opomíjet, s rozvojem internetu v posledních letech se předmětem transakcí stále více stávají doménová jména či jiná autorská díla¹². Při práci oceňovatele je důležité správně určit předmět oceňování a obsah práv, která jsou s ním spojena. I na jediném výrobku se může podílet několik druhů práv, někdy i stejného druhu.

Následuje výčet a popis položek průmyslového vlastnictví pro lepší porozumění následujícím kapitolám a přiblížení účetně vykazatelných nehmotných aktiv, se kterými přichází oceňovatel do kontaktu.

1.2.1 Vynálezy

Za vynález se považuje technické řešení, návod k technickému řešení, kterého má být dosaženo technickými prostředky. Formu průmyslově právní ochrany představuje **patent**, který je samostatně převoditelným majetkovým právem. Aby byl vynález patentovatelný a Úřad průmyslového vlastnictví (dále Úřad) mohl udělit patent, musí vynález zároveň splňovat čtyři hmotně právní podmínky:

- novost,
- vynálezecká činnost,
- průmyslová využitelnost,
- technická povaha.

Novostí se rozumí absolutní světová novost. Zákon o vynálezech¹³ (dále ZoV) uvádí, že vynález ji splňuje, není-li součástí **stavu techniky**. Stavem techniky¹⁴ je vše, k čemu byl přede dnem, od něhož přísluší přihlašovatelovi právo přednosti¹⁵, umožněn přístup veřejnosti písemně, ústně, využíváním nebo jiným způsobem.

¹¹ ČADA, Karel. *Oceňování nehmotného majetku*. 2. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1187-0.

¹² SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

¹³ Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, § 5.

¹⁴ Jedná se především o zveřejněné patentové přihlášky a užité vzory v České republice i v zahraničí se starším datem přednosti.

¹⁵ Právo přednosti vzniká přihlašovatelovi dnem podáním přihlášky, ať už v České republice nebo v zahraničí.

Vynález je výsledkem **vynálezecké činnosti**, jestliže pro odborníka nevyplývá zřejmým způsobem ze stavu techniky¹⁶. ZoV stanoví v této souvislosti fiktivní osobu "odborníka", kterou se má rozumět průměrně kvalifikovaná osoba s obecným přehledem o stavu techniky v daném oboru¹⁷. Požaduje tak, aby vynález šel výrazně nad rámec průměrné práce v dané oblasti techniky.

ZoV¹⁸ definuje, že vynález se považuje za **průmyslově využitelný**, pokud jeho předmět může být vyráběn nebo jinak využíván v průmyslu, zemědělství nebo jiných oblastech hospodářství. Důraz je kladen na opakovatelnost použití vynálezu.

Poslední podmínka, **technická povaha** řešení znamená, že vynález by měl být návod k řešení určitého problému za použití technických prostředků¹⁹. V zákoně je uvedeno pouze negativní vymezení tohoto pojmu, jde o demonstrativní výčet nejtýpicetějších případů, které nevyhovují této podmínce, např. objevy, matematické metody, plány, pravidla a způsoby vykonávání duševní činnosti, hraní her, podávání informací²⁰. Na vynálezy, jejichž využití by se přičilo veřejnému pořádku nebo dobrým mravům, též nelze získat patent. Patenty lze udělit buď na **věc**, nebo na **postup** a platnost patentu v ČR je 20 let od podání data přihlášky.

1.2.2 Užité vzory

Právní úprava užitných vzorů je obdobná jako právní úprava patentů a také se často na ZoV odvolává. Rozdílný je však účel ochrany užitého vzoru. Užité vzory se používají pro ochranu vynálezů s menší vynálezeckou hodnotou nebo s časově omezeným ekonomickým významem²¹.

Zákon č. 478/1992 Sb. o užitných vzorech²² definuje, že užitným vzorem je **technické řešení**, která je nové, přesahuje rámec pouhé odborné dovednosti a je průmyslově

¹⁶ Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, § 6.

¹⁷ SLOVÁKOVÁ, Zuzana. *Průmyslové vlastnictví*. 2. vyd. Praha: LexisNexis, 2007. ISBN 80-86920-08-9.

¹⁸ Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, § 7.

¹⁹ HORÁČEK, Roman, Karel ČADA A Petr HAJN. *Práva k průmyslovému vlastnictví*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 8-7179-879-7.

²⁰ Zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, § 3.

²¹ SVAČINA, P. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

²² Zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech, § 1.

využitelné. Užitélný vzor je převoditelným majetkovým právem²³. Podmínky jsou prakticky shodné s podmínkami pro udělení patentu. Technické řešení je průmyslově využitelné, může-li být opakovaně využíváno v hospodářské činnosti a je nové, není-li součástí stavu techniky. Na užitélný vzor se vztahují vlastnická práva, která v České republice platí 4 roky od podání přihlášky, dobu platnosti zápisu lze prodloužit až dvakrát, vždy o tři roky, celková možná doba ochrany je tedy 10 let²⁴.

1.2.3 Průmyslové vzory

Průmyslový vzor je vymezen jako vzhled výrobku nebo jeho části, spočívající zejména ve znacích linií, obrysů, barev, tvaru, struktury nebo materiálu výrobku samotného, nebo jeho zdobení²⁵. Je-li průmyslový vzor použit na výrobku, který je součástí složeného výrobku (tzn. skládá se z několika součástí, které mohou být vyměněny a které umožňuje rozebrání a nové sestavení výrobku) nebo průmyslový vzor je v takovém výrobku ztělesněn, mohou viditelné znaky součástky používat ochrany jen za předpokladu, že samy o sobě splňují požadavek novosti a individuální povahy a příslušná součástka zůstane viditelná i po začlenění do složeného výrobku při jeho běžném užívání konečným uživatelem²⁶. Výčet je demonstrativní, musí se jednat o vzhled zjizitelný zrakem nebo hmatem, přičemž stupeň estetické ochrany není pro získání ochrany podstatný²⁷. Průmyslový vzor je právní nástroj k ochraně průmyslového vzoru (designu) a je převoditelným majetkovým právem. K jeho získání je nutné splnit podmínky:

- novost,
- individuální povaha²⁸.

²³ Obdobně jako u patentů je v zákoně uveden výčet řešení, která nespádají do ochrany užitélnými vzory (např. objevy, programy počítačů, pouhé uvedení informací, způsoby výroby nebo pracovní činnosti, atd.). Užitélnými vzory nelze chránit biotechnologické vynálezy a celou kategorii způsob, ochranu lze získat pouze pro kategorii věc.

²⁴ Zákon č. 478/1992 Sb., o užitélných vzorech, § 15.

²⁵ Zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů, § 2.

²⁶ Tamtéž, § 3.

²⁷ SLOVÁKOVÁ, Zuzana. *Průmyslové vlastnictví*. 2. vyd. Praha: LexisNexis, 2007. ISBN 80-86920-08-9.

²⁸ Individuální povahu průmyslový vzor vykazuje, jestliže celkový dojem, který vyvolává u informovaného uživatele, se liší od celkového dojmu, který u takového uživatele vyvolává průmyslový vzor, který byl zpřístupněn veřejnosti přede dnem podání přihlášky nebo přede dnem vzniku práva přednosti.

1.2.4 Ochranné známky

Ochranná známka (dále OZ) je tradiční formou právní ochrany označení. Pro spotřebitele představuje snazší orientaci na trhu. OZ představuje samostatně převoditelné právo. Zákon o ochranných známkách²⁹ (dále ZoOZ) definuje, co jí může být: jakékoliv označení schopné grafického znázornění, zejména slova, včetně osobních jmen, barvy, kresby, písmena, číslice, tvar výrobku nebo jeho obal, pokud je toto označení způsobilé odlišit výrobky nebo služby jedné osoby od výrobků nebo služeb jiné osoby. OZ lze rozdělit do následujících kategorií:

- slovní - tvořená jedním nebo více slovy/číslicemi včetně sloganů,
- obrazové - obrazový motiv, který není doprovázen textem,
- prostorové - trojrozměrné předměty, výrobky, avšak tvar musí být natolik originální, aby bylo možné odlišit výrobky stejného druhu od sebe navzájem,
- kombinované - zahrnuje v sobě prvky alespoň dvou předchozích skupin³⁰.

V ČR nelze chránit jiné druhy ochranných známek (např. čichové či zvukové). V ZoOZ je taxativně vymezeno, jaké skupiny označení nelze zapsat do rejstříku ochranných známek (například pokud označení nemá rozlišovací způsobilost, nemůže tvořit ochrannou známku kvůli nemožnosti grafického znázornění atd.).

ZoOZ³¹ definuje, že na území ČR se používají i tzv. **všeobecně známé ochranné známky**, což je označení, které získalo ochranu všeobecnou známostí. Tato známka není chráněna pro všechny výrobky a služby, ale pouze pro ty, pro které je veřejností všeobecně známou. Na našem území lze chránit také ochranné známky národní a mezinárodní a ochranné známky Společenství. Po zápisu do rejstříku je majitel oprávněn používat značku ® (v anglicky mluvících zemích TM³², pro výrobky a pro služby SM³³). **Platnost** zapsané OZ v ČR je 10 let od data podání přihlášky a lze vždy o 10 let prodloužit bez omezení maximální doby.

²⁹ Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, § 1.

³⁰ ČADA, Karel. *Oceňování nehmotného majetku*. 2. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1187-0.

³¹ Zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, § 2.

³² Trademark

³³ Servicemark

1.2.5 Označení původu a zeměpisná označení

Označení původu a zeměpisná označení (dále OP a ZO) mají podobnou ekonomickou funkci jako OZ. Mají za úkol stimulovat poptávku po označeném výrobku. **Označením původu** se rozumí: "... *název oblasti, určitého místa nebo země (dále jen „území“)* používaný k označení zboží pocházejícího z tohoto území, jestliže kvalita nebo vlastnosti tohoto zboží jsou výlučně nebo převážně dány zvláštním zeměpisným prostředím s jeho charakteristickými přírodními a lidskými faktory a jestliže výroba, zpracování a příprava takového zboží probíhá ve vymezeném území; ...“^{34,35}. **Zeměpisným označením** potom: „... *název území používaný k označení zboží pocházejícího z tohoto území, jestliže toto zboží má určitou kvalitu, pověst nebo jiné vlastnosti, které lze přičíst tomuto zeměpisnému původu, a jestliže výroba nebo zpracování anebo příprava takového zboží probíhá ve vymezeném území...*“³⁶. Rozdíl mezi nimi je nepatrný, u označení původu se více dbá na spjatost vlastnosti zboží s územím³⁷.

V případě ochrany OP a ZO se nejedná o samostatně převoditelné majetkové právo, tudíž na toto označení není možné poskytovat licence, či jej převádět. Zápis do rejstříku vedeného Úřadem nezakládá výlučné právo jediného subjektu užívat příslušená označení. Ta může užívat kdokoli, kdo splní zákonem stanovené podmínky a to bez ohledu na to, zda je či není zapsán v rejstříku^{38,39}. Práva k OP a ZO nemají omezené trvání, platí dokud je Úřad nezruší. „*Prvotní zde není ochrana práv určitého subjektu k těmto označením, nýbrž ochrana práv spotřebitele na informace o zeměpisném původu zboží, který podmiňuje jeho určité vlastnosti, jakost, apod.*“⁴⁰.

1.2.6 Obchodní tajemství

Obchodní tajemství (Trade Secret, Know-how) je množinou mnoha nehmotných statků různé povahy. Výklad pojmu obchodní tajemství je složitější, obzvlášť pokud je nahrazován anglickým výrazem know-how. Někteří autoři tyto dvě kategorie rozdělují

³⁴ Zákon č. 452/2001 Sb., o ochraně označení původu a zeměpisných označení, § 2.

³⁵ Zbožím se rozumí jakákoliv movitá věc, která byla vytěžena nebo jinak získána bez ohledu na stupeň jejího zpracování a je určena k nabídce spotřebiteli; za zboží se považují i služby.

³⁶ Zákon č. 452/2001 Sb., o ochraně označení původu a zeměpisných označení, § 2.

³⁷ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

³⁸ Tamtéž.

³⁹ SLOVÁKOVÁ, Zuzana. *Průmyslové vlastnictví*. 2. vyd. Praha: LexisNexis, 2007. ISBN 80-86920-08-9

⁴⁰ Tamtéž, s. 177.

jako různé složky nehmotného majetku, někteří je uvádějí jako jednu, pouze zmíní souvislosti či odlišnosti. Také právní a účetní úprava této množiny je odlišná. Z hlediska právního vymezení spadají dané poznatky do kategorie obchodního tajemství podle podmínek definovaných novým obchodním zákoníkem, z hlediska účetního se jedná o nehmotná aktiva, při splnění definičních podmínek daných účetními předpisy⁴¹.

Podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku⁴², **obchodní tajemství** tvoří: *"...konkurenčně významné, určitelné, ocenitelné a v příslušných obchodních kruzích běžně nedostupné skutečnosti, které souvisejí se závodem a jejichž vlastník zajišťuje ve svém zájmu odpovídajícím způsobem jejich utajení."* Obchodní tajemství zaniká v případě, že zaniká alespoň jeden z výše uvedených zákonných znaků (například podnikatel již nepodniká kroky odpovídajícím způsobem, aby skutečnost utajil).

Výslovnou definici know-how v českém právním řádu nenalezneme, i přesto je možné ho vymežit, na základě právních předpisů o hospodářské soutěži, které definici převzaly z evropského právního prostředí. **Know-how** je soubor nepatentovaných praktických poznatků vyplývajících ze zkušeností a testování jeho vlastníka, který je utajený⁴³, podstatný⁴⁴ a identifikovatelný⁴⁵. Know-how nemá žádnou speciální právní ochranu, lze ho chránit jako obchodní tajemství. To je možné, pokud podnikatel má zájem na utajení know-how a odpovídajícím způsobem jeho utajení i zajišťuje. Z hlediska ocenění nejsou rozdíly mezi obchodním tajemstvím a know-how podstatné, kategorii know-how lze považovat součást kategorie obchodního tajemství.

1.3 Nehmotná aktiva v mezinárodním kontextu

Ve světě existují dva systémy, které vytvářejí mezinárodně uznávané účetní koncepce, zásady a standardní řešení. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a americké

⁴¹ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

⁴² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 504.

⁴³ Know-how jako soubor nebo v přesném složení a seřazení jednotlivých částí je utajené, pokud není všeobecně známé nebo snadno dostupné.

⁴⁴ Know-how zahrnuje informace, které jsou důležité pro celý výrobní proces nebo podstatnou část, nebo výrobek nebo službu, nebo pro jejich vývoj a vylučuje informace, které jsou nedůležité.

⁴⁵ Identifikovatelné znamená, že know-how je popsáno dostatečně srozumitelně a je možné ověřit, že splňuje kritérium utajenosti a podstatnosti.

všeobecně uznávané účetní zásady US GAAP⁴⁶. IFRS využívají převážně evropské podniky a trhy cenných papírů, US GAAP se využívají na finančních trzích ve Spojených státech amerických⁴⁷. V těchto oblastech dochází v současné době k **neprogressivnějšímu vývoji**, postupně se sblíží a je plánována dominance IFRS⁴⁸. Tato kapitola je věnována obecnému přehledu nehmotných aktiv v IFRS a také IVS pro porovnání s českou účetní úpravou.

1.3.1 Nehmotná aktiva obecně v IAS/IFRS⁴⁹

Bohušová⁵⁰ v úvodu své publikace nastiňuje nutnost poskytovat srozumitelné informace o finanční výkonnosti podniků všem potenciálními uživateli, zejména zahraničním investorům. Pro ně může být systém účetnictví a účetního výkaznictví založený pouze na národní legislativě příslušného státu komplikovaný, těžce pochopitelný. §19a odst. (1) zákona o účetnictví stanovuje, že: „*Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie (dále jen „mezinárodní účetní standardy“).*“⁵¹. Tyto podniky však pro výpočet daní z příjmů musí vycházet z výsledku hospodaření vyjádřeného dle platné účetní legislativy v ČR⁵². Dalším důvodem pro účtování dle IFRS může být, pokud je skupina podniků vlastněna jedním vlastníkem a je pro něj vhodné mít informace od všech podniků ucelené.

Prioritním cílem standardů už nejsou metodické postupy účtování, ale důraz je kladen na **interpretaci údajů** z účetnictví v podobě účetních výkazů. V rámci IFRS existuje tzv. **konceptní rámec**, který je základním teoretickým východiskem, základem pro pochopení IFRS. Je to souhrn obecně platných principů, ze kterých IFRS vycházejí a vymezuje

⁴⁶ United States Generally Accepted Accounting Principles.

⁴⁷ BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

⁴⁸ SVÁČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

⁴⁹ Před rokem 2003 platilo označení IAS - International Accounting Standards, to je postupně nahrazováno a aktualizováno. Nyní se používá název International Financial Reporting Standards.

⁵⁰ BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

⁵¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. §19a odst. (1)

⁵² Tamtéž.

pojmy, které jsou podstatné pro přípravu a předkládání účetní závěrky⁵³. Koncepční rámec definuje **aktivum** jako zdroj kontrolovaný společností, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro společnost⁵⁴. Dle koncepčního rámce musí být budoucí ekonomický prospěch dostatečně jistý a aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Ve standardech IFRS nalezneme problematiku nehmotných aktiv v **IAS 38 - Nehmotná aktiva** a IFRS 3 - Podnikové kombinace. IAS 38 upravuje vykazování nehmotných aktiv v individuální uzávěrce, IFRS 3 upravuje vykazování nehmotných aktiv nabytých v rámci koupě (akvizice) nového podniku⁵⁵. Je-li nehmotné aktivum nabyto **akvizicí**, automaticky se považuje kritérium pravděpodobného ekonomického prospěchu za splněné⁵⁶. Co se týče úpravy akvizic na úrovni IFRS a českých účetních předpisů, různí se v oblasti vykazování nehmotných aktiv. Česká úprava **umožňuje volbu přecenění již vykázaných nehmotných aktiv**, avšak úprava IFRS nařizuje **přecenění nejen aktiv již vykázaných, ale také ocenění nevykázaných identifikovatelných nehmotných aktiv**⁵⁷.

V české úpravě chybí zejména přesná a konzistentní úprava oblasti nehmotných aktiv, na rozdíl od analytického přístupu standardu IAS 38. Dvořáková⁵⁸ uvádí několik hlavních rozdílů, za nešťastné považuje zejména **nemožnost aktivace nehmotných aktiv vytvořených pro vlastní potřeby**.

⁵³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: Albatros Media, 2014. ISBN: 978-80-265-0149-7.

⁵⁴ KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK, a Michal ČERNÝ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.

⁵⁵ Základní definiční znaky nehmotného aktiva podle IAS 38 jsou již zmíněny v kapitole 1. Základní znaky a podmínky pro existenci nehmotného aktiva: nepeněžní aktivum bez hmotné povahy, je výsledkem minulých událostí, je identifikovatelné, pravděpodobně v budoucnu přinese ekonomický užitek, je kontrolovatelné, lze spolehlivě ocenit.

⁵⁶ KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. Praha: VOX, 2009 ISBN 978-80-86324-76-0.

⁵⁷ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

⁵⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: Albatros Media, 2014. ISBN: 978-80-265-0149-7.

1.3.2 Nehmotná aktiva v IVS

Mezinárodní oceňovací standardy IVS vytváří Výbor pro mezinárodní oceňovací standardy IVSC⁵⁹ se sídlem v Londýně. Standardy IVS jsou klíčovým standardizačním dokumentem pro práci oceňovatele při oceňování podniku či majetku. V červenci roku 2011 vyšlo aktualizované již osmé vydání standardů. IVS jsou silně spjaty s Mezinárodními standardy finančního účetnictví. Prozatím použití IVS v rámci IFRS není závazné, avšak do budoucna to nelze vyloučit. IVSC uvádí, že: *"Tyto standardy mají sloužit společným cílům těch, kteří ohodnocují nemovitý a jiný majetek, a těch, kteří se musejí spolehnout na jejich výsledky."*⁶⁰

Posláním ISVC je vytvořit a udržovat efektivní a vysoce kvalitní mezinárodní oceňovací standardy a přispět k rozvoji oceňovací profese v celosvětovém měřítku, čímž slouží veřejnému zájmu⁶¹. Mezinárodní standardy nabývají na důležitosti zejména kvůli globalizaci. V dnešním světě, kdy se společnosti rozrůstají, zakládají zahraniční pobočky, či se stávají globálními, nemají problém přesunout výrobu z jednoho konce světa na druhý. A také ji přesouvají do zemí s nižšími pracovními náklady. Při těchto přeshraničních transakcích zpravidla dochází i k oceňování (například výrobních strojů). Každá země má jiné zákony a pravidla, avšak společnost musí mít o svém majetku ucelené informace. Musí být schopna ocenit svá aktiva v různých zemích, v různých situacích. Ať pro účely finančního účetnictví, akvizice nebo likvidace, všechny zúčastněné strany (společnosti, auditoři, akcionáři) potřebují ucelený a jednotný přehled. To je důvod, proč jsou tyto normy vytvářeny a stále častěji používány. IVS však jsou stále jen standardy, nemohou být vymahatelné. Státy mají své zákony a způsoby oceňování musí být v souladu s nimi⁶².

Z IVS je pro oceňování nehmotných aktiv klíčová především směrnice 4 - Oceňování nehmotných aktiv a Standardy 1 - Oceňování tržní hodnotou, 2 - Oceňování netržní hodnotou.

⁵⁹ International Valuation Standards Council.

⁶⁰ KRABEC, Tomáš. *Oceňování podniku a standardy hodnoty*. Praha: GRADA Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2865-0.

⁶¹ *Annual report 2014-15*. [online]. IVSC. 2015. [cit. 2016-01-04]. Dostupné z: <https://www.ivsc.org/about/annual-reports>

⁶² FAWCETT, D. *The need for international valuation standards*. Valuation Strategies, Sep, 2008, vol. 12, no. 1. pp. 34-37 ProQuest Central; ProQuest Hospital Collection. ISSN 1557-2919.

1.4 Vymezení nehmotného majetku podle českých daňových a účetních předpisů

Úpravě nehmotného majetku se především věnuje 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 (dále jen vyhláška). V ní je upraveno označování a obsahové vymezení jednotlivých položek nehmotného majetku (viz dále) a také jsou zde uvedeny používané účetní metody. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDP) definuje problematiku daňových odpisů nehmotného majetku.

ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek upravuje základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem souladu při používání účetních metod účetními jednotkami⁶³. Nalezneme zde obsahové vymezení nehmotného majetku, postup účtování, oceňování a odepisování. Pro oceňování nehmotného majetku v zákonem stanovených případech je v České republice hlavní zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Díky těmto předpisům by se oceňovatel měl orientovat zejména v následujících tématech:

- jak je nehmotný majetek definovaný v českých předpisech,
- jaké položky jsou za nehmotný majetek považovány,
- za jakých podmínek je možné účetní zobrazení nehmotného majetku v bilanci a
- za jakých podmínek je nehmotný majetek účetně a daňově odepisovat⁶⁴.

Výsledek práce oceňovatele **přímo ovlivňuje účetní a daňový obraz podniku**, zejména skrze účetní a daňové odpisy se jeho práce projevuje do výsledku hospodaření a do daňové povinnosti.

Jelikož dlouhodobý nehmotný majetek patří mezi nejvýnosnější aktiva podniku a pořizuje se na delší dobu, rozhodování o něm patří ke strategickým rozhodováním, která provádí

⁶³ Účetnictví podnikatelů. Audit. 2016. ÚZ č. 1111. Ostrava: Sagit, 2016. ISBN: 978-80-7488-036-0.

⁶⁴ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

top management či vlastník podniku. V §6 vyhlášky jsou vymezeny **obecné podmínky existence** dlouhodobého nehmotného majetku takto:

- doba použitelnosti⁶⁵ nehmotného majetku je delší než jeden rok,
- ocenění nehmotného majetku převyšuje hodnotovou hranici určenou účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku⁶⁶.

O drobném nehmotném majetku se vede operativní evidence. V případě, že drobný nehmotný majetek splňuje podmínky pro uznání do daňových nákladů, pak se zahrnuje do nákladů při pořízení (účet 518 - Ostatní služby)⁶⁷.

V českých předpisech přesnou definici nehmotného majetku nenalezneme, pouze obsahové vymezení⁶⁸:

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- povolenky na emise,
- preferenční limity.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Jedná se o výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv a to v případě, že jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, anebo nabyty od jiných osob.

⁶⁵ Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků

⁶⁶ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6.

⁶⁷ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. vyd. Olomouc: Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-866-6.

⁶⁸ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6.

Software

Software představuje programové vybavení, včetně výdajů (nákladů) spojených s vytvořením webových stránek bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv a stejně jako nehmotné výsledky výzkumu je buď vytvořen vlastní činností k obchodování s ním anebo nabytý od jiných osob⁶⁹.

Ocenitelná práva

Jedná se o předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva například podle zákona č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, v platném znění, zákon č. 137/1995 Sb., o ochranných známkách v platném znění, či práva spojená s přestupy sportovců. Opět platí podmínka, že ocenitelná práva jsou buď vytvořena vlastní činností k obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob. Jde například o patenty, ochranné známky, průmyslové vzory, atd., které **již byly definovány výše**.

Goodwill

Goodwilem 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 závazky⁷⁰. Účetní odpisová doba goodwillu je **60 měsíců**, nejdéle však 120 měsíců, odepisuje se rovnoměrně od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odepisuje stejně tak, ale do výnosů.

Povolenky na emise

Do nehmotného majetku se zahrnují povolenky na emise skleníkových plynů a povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství, bez ohledu na výši jejich ocenění.

⁶⁹ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. vyd. Olomouc: Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-866-6.

⁷⁰ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 6, (1), d).

Preferenční limity

Preferenční limity představují zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje **technické zhodnocení**, které zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku. Přitom technické zhodnocení představují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud u jednotlivého nehmotného majetku převyší částku 40 000 Kč.

Vyhláška stanovuje výčet majetku, který nemůže být dlouhodobým nehmotným majetkem. Jedná se například o znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje nebo návrhy propagačních a reklamních akcí.

1.5 Zobrazení a oceňování nehmotného majetku ve finančním účetnictví

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva představují pro některé obory či podniky klíčová aktiva nebo tvoří převážnou část jejich majetku. Problém nastává při přímém zobrazování v bilanci podniku, jelikož musí splňovat následující podmínky:

- být nabyta od jiných osob nebo
- interně vytvořena za účelem obchodování.

Do těchto podmínek se významně promítá **zásada opatrnosti**. Kvůli těmto podmínkám většina nehmotných aktiv není zaznamenána v bilanci, protože buď nejsou nabyta transakcí od jiných osob, nebo nejsou určena pro prodej či poskytování licencí.

Dle vyhlášky a ČÚS podniky musí používat třídy a skupiny (01, 02...) a další syntetické dělení je v jejich kompetenci. Pro účely této diplomové práce budou dále použity vzorové účty pro podnikatele SAGIT (viz příloha B).

Pro evidenci DNM v účetnictví se používají většinou následující účty:

- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- 013 - Software,
- 014 - Ocenitelná práva,
- 015 - Goodwill,
- 019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek,
- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek,
- 587 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku⁷¹.

Pro odpisy a oprávky potom tyto:

- 07x - pro oprávky,
- 55x – pro odpisy.

1.5.1 Pořizování a oceňování DNM

Charakteristickým znakem aktiv je jejich vyjádření v peněžních jednotkách, tedy jejich ocenění. Existují především dva okamžiky, kdy k oceňování dochází – 1. při uskutečnění účetního případu – pořízení, 2. k okamžiku sestavování účetních výkazů.

Pro přímé zobrazení nehmotných aktiv v bilanci jsou tedy důležité cesty, jakými byla získána v transakci, či za přesných podmínek vytvořena vlastní činností.

Nehmotná aktiva je možné získat a vykázat těmito způsoby:

- koupě,
- nabytí práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti (užívání licence),
- vytvoření vlastní činností,
- nepeněžitý vklad od jiné osoby,
- převod v rámci právních přeměn/fúzí,
- bezúplatný převod (darování), či převod z osobního užívání do podnikání⁷².

K těmto způsobům nabytí účetní předpisy přiřazují způsoby ocenění uvedené v tabulce 2.

⁷¹ Do 31. 12. 2015 se aktivace DNM účtovala přes výnosový účet 623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku.

⁷² SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

Tab. 2: Způsoby ocenění majetku

Způsob nabytí nehmotného majetku	Ocenění
Koupě	Pořizovací cena
Vytvoření vlastní činností	Vlastní náklady
Jiným způsobem	Reprodukční pořizovací cena
Povolenky na emise a preferenční limity – bezúplatně	Reprodukční pořizovací cena
Povolenky na emise a preferenční limity – úplatně	Pořizovací cena

Zdroj: vlastní zpracování

Zákon o účetnictví (dále ZoÚ) definuje pořizovací cenu jako cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Definice vlastních nákladů byla od 1. 1. 2016 rozšířena a § 25 odstavec 5 písmeno d) ZoÚ nyní uvádí: „*vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a u nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.*“⁷³.

Při pořízení se používá účet 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Po získání všech složek pořizovací ceny se majetek převede na konkrétní účet v účtové skupině 01.

1.5.2 Aktivace DNM

Pokud účetní jednotka pořizuje DNM vlastní činností, vlastní náklady související s pořízením tohoto majetku se nejprve průběžně účtují podle svého druhu na jednotlivé účty v účtové třídě 5 – Náklady. O nákladech souvisejících s vytvořením NM je účtováno jako o snížení nákladů ve prospěch příslušného účtu skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

⁷³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, (5), d).

1.5.3 Odepisování DNM

Co se týče odepisování, ať již účetní jednotka vede záznamy dle IFRS nebo české legislativy, daňové odpisy se vždy řídí ZDP. Existuje několik podmínek, za kterých lze nehmotný majetek odepisovat. Majetek musí být nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním anebo vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování. Vstupní cena majetku musí být vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok⁷⁴. Podle ZDP se za NM nepovažuje goodwill, povolenky na emise nebo preferenční limity. Odpisy může uplatňovat odpisovatel nebo poplatník, který k majetku nabyt právo na užívání za úplatu. U NM s právem užívání na dobu určitou se odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou, u ostatních druhů majetku se odepisuje rovnoměrně bez přerušení. Audiovizuální dílo 18 měsíců, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software 36 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců⁷⁵.

Účetní odpisy a jejich stanovení jsou v kompetenci účetní jednotky a jsou vázány ZoÚ. Účetní jednotka si až na výjimky stanoví dobu odepisování, a také limity vstupní ceny i metodu odepisování. Při tomto stanovení však musí účetní jednotka dodržovat obecné účetní zásady, zejména zásadu věrného a poctivého zobrazení, tzn. účetně odepisovat podle pravděpodobné zbytkové životnosti aktiva. Ze zákona o účetnictví také vyplývá:

- povinnost neměnit v průběhu účetního období postupy odepisování,
- možnost měnit postupy odepisování mezi dvěma účetními obdobími pouze ze závažných důvodů (z důvodu věrného zobrazení předmětu účetnictví)⁷⁶.

Zvolený způsob odepisování ovlivňuje účetní obraz a výši účetních výsledků hospodaření.

1.5.4 Vyřazení DNM

Majetek může být vyřazen z důvodu opotřebení, prodeje, darování či vložení do jiné obchodní korporace. Může být vyřazen i v důsledku manka či škody, anebo pokud byl

⁷⁴ Dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

⁷⁵ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016: úplná znění platná k 1. 1. 2016*. 25. vyd. Praha: GRADA, 2016. ISBN 978-80-271-0022-4.

⁷⁶ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. vyd. Olomouc: Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-866-6.

odcizen nebo zničen. Proto, aby mohl být vyřazen, se musí nejprve doúčtovat oprávky do plné výše pořizovací ceny jednorázovým odpisem zůstatkové ceny. Forma vyřazení DNM má vliv na způsob účtování i na případné posouzení dopadů této operace z hlediska ZDP.

2 Oceňování nehmotného majetku

Svačina⁷⁷ shrnuje problematiku oceňování nehmotných aktiv následovně: *"Všechna nehmotná aktiva zmiňovaná v předchozích kapitolách se mohou stát předmětem ocenění, ne všechna nehmotná aktiva však mohou být oceňována pro všechny účely a ne všechna nehmotná aktiva, kterými podnik disponuje, musí být pro všechny účely oceněna"*.

Dále vysvětluje, že některé účely ocenění vyžadují samostatnou převoditelnost nehmotného aktiva a někdy je možné ocenit samostatně neprevoditelná aktiva a také vznik ocenění může být v některých případech dobrovolnou službou anebo naopak vzniká na základě právních předpisů povinnost zpracování znaleckého posudku.

Možná specifika nehmotných aktiv, která zásadním způsobem ovlivňují oceňovací modely a která objasňují principiální potíže s tržním oceněním, jsou uvedena v příloze C. Díky vzrůstajícímu významu nehmotného majetku také přibývá důvodů k jeho ocenění. Ocenění majetku je v první řadě důležité pro správné vedení finančního výkaznictví. Další důvody mohou být daňové, právní aj., k oceňování duševního vlastnictví podniku dochází zejména **při jeho pořízení anebo převodu nehmotného majetku na jiný subjekt.**

2.1 Důvody oceňování nehmotného majetku

Účetní a daňové povinnosti

Jelikož je nehmotný majetek předmětem účetních operací a obchodů, je důležité, aby byl dle účetní zásady o věrném a poctivém zobrazení, správně oceněn a promítnut tak do účetnictví podniku. ZoÚ⁷⁸ uvádí závazné způsoby pro oceňování majetku pro účely účtování (viz výše).

Nepeněžitý vklad do základního kapitálu obchodní společnosti

Na základě změny legislativy a začátkem platnosti zákona o obchodních korporacích se změnilo oceňování nepeněžitých vkladů. Podle Občanského zákoníku se hodnota vkladu stanovila posudkem zpracovaným znalcem nezávislým na společnosti, v určitých

⁷⁷ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0, s. 67.

⁷⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

případech postačil odhad podle obecně uznávaného nezávislého odborníka, podle zákona o obchodních korporacích se ocenění nepeněžitého vkladu uvede ve společenské smlouvě obchodní korporace⁷⁹.

Přeměny obchodních společností

V případech, kdy je podle zákona č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev v platném znění povinnost ocenění podniku (například při fúzí, rozdělení či převodu jmění na společníka, atd.), je možné přecenění veškerého majetku a závazků obchodních společností na reálnou hodnotu na základě znaleckého posudku⁸⁰. Při přeměně obchodních společností je možné přecenit na reálnou hodnotu pouze ta nehmotná aktiva, která již byla bilančně vykázána a přecenění tohoto dílčího majetku a závazků je dobrovolné. Ocenění celého podniku je povinné.

Oceňování pro právní aspekty

Některé druhy nehmotného majetku (např. ochranné známky, průmyslové vzory, patenty) mohou být předmětem zástavního práva nebo předmětem výkonu rozhodnutí i exekuce a mohou být zahrnuty do konkurzní podstaty v konkurzním řízení. Při insolvenční podniku lze postihnout výkonem rozhodnutí samostatně převoditelná nehmotná aktiva⁸¹. Pro tyto účely musí být také ohodnoceny.

Další důvody oceňování

Mezi další důvody ocenění nehmotného majetku patří například **vůle samotného majitele**, kdy potřebuje či chce znát hodnotu svého majetku, pro účely **dědického či darovacího řízení** u převoditelných nehmotných aktiv nebo pro účely vykazování v **individuální účetní závěrce**.

2.2 Metoda oceňování podle zákona o oceňování majetku

V České republice je tato metoda oceňování nehmotných aktiv podle zákonných pravidel upravena dvěma základními předpisy: zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku v platném znění a vyhláškou č. 540/2002 Sb. k zákonu o oceňování majetku. Tyto předpisy

⁷⁹ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech.

⁸⁰ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

⁸¹ Tamtéž.

stanovují postup oceňování, který je určen pouze pro zákonem vymezené případy. Používá se např. pro účely ocenění v rámci zákona o konkurzech a vyrovnání, zákona o soudních poplatcích, zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zákona o daních z příjmů nebo zákona o investičních společnostech a investičních fondech. Nehmotná aktiva jsou v zákoně nazývána jako majetková práva⁸² a je pro ně stanoven výnosový způsob oceňování. **Výnosový způsob**⁸³ oceňování je definován jako součet diskontovaných budoucích ročních čistých výnosů vyplývajících z užívání těchto práv ode dne ocenění. Konkrétní vzorec, podle kterého se nehmotný majetek dle zákona oceňuje, a detailnější popis nalezneme v příloze D.

2.3 Přístupy a metody ocenění

Existuje mnoho metod oceňování nehmotného majetku. Především proto, že každá se svým vlastním způsobem snaží zachytit různorodost nehmotných aktiv a jejich specifik a také proto, že metody jsou částečně inovovány o poznatky z nově se rozvíjejících trhů s nehmotnými aktivy.

Kvalitativní a kvantitativní oceňování

Mezi základní přístupy oceňování patří kvalitativní a kvantitativní (skládající se z dalších přístupů). Kvalitativní přístup slouží pro zjištění vnitřní kvality oceňovaného majetku, pro strategické úvahy o dalším rozvoji nebo investicích, atd. Kvantitativní přístup vyjadřuje finanční ohodnocení majetku, kdy se zjišťuje jeho **tržní hodnota**.

Z něj vyplývající metody oceňování (viz Tab. 3) jsou založeny na 3 základních přístupech k ocenění:

- tržní (také nazýván jako srovnávací),
- nákladový,
- výnosový.

⁸² Dle zákona o oceňování majetku jsou majetková práva obsahem průmyslových práv a práv na označení nebo vyplývají z jejich užití a výrobně technické a obchodní poznatky (know-how), dále majetková práva, která jsou obsahem práv souvisejících s právem autorským, s výjimkou práv výkonných umělců, a majetková práva pořizovatele databáze.

⁸³ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku., § 2.

Tab. 3: Klasifikace metod ocenění nehmotných aktiv⁸⁴

Srovnávací	Nákladový	Výnosový
<ul style="list-style-type: none"> metoda násobitelů 	<ul style="list-style-type: none"> náklady reprodukce náklady nahrazení 	<ul style="list-style-type: none"> licenční analogie vyhlášková metoda podíl na zisku metody prémie čistá současná hodnota nadměrné zisky reálné opce technology-factor brand-equity

Zdroj: SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*, s. 96.

2.3.1 Tržní přístup

Přístup založený na principu **rovnováhy, rovnovážné ceny**, lze použít pouze v případě, že je k dispozici dostatečné množství informací o otevřeném trhu nehmotných statků, na kterém se utváří rovnovážná cena těchto aktiv se srovnatelnou užitečností a zájemce tuto cenu přebírá z trhu. Ačkoliv je použití srovnávacího přístupu a tedy **metody násobitelů** žádoucí, možnosti jsou zatím omezené. Přímé tržní ceny jsou dostupné pouze v aukcích a tak se tento přístup a metoda násobitelů, která z něj vychází, používá především pro ocenění určitého typu doménových jmen a souboru vybraných patentů a přihlášek⁸⁵. Aby bylo možné tuto metodu použít jako metodu hlavní, doporučuje Svačina⁸⁶ získat několik srovnatelných transakcí s minimálně podobnými aktivy, ve shodném oboru, mezi nezávislými stranami a ne příliš vzdáleného data od data ocenění.

2.3.2 Nákladový přístup

Přístup (založený na principu **substitute**) se opírá o myšlenku, že zájemce nebude ochoten za nehmotný majetek zaplatit více, než by zaplatil, kdyby si tento majetek se srovnatelnou užitečností vytvořil sám⁸⁷. Nákladové metody vedou ke stanovení současné hodnoty nákladů, vynaložených na NA v příslušném (požadovaném) období.

⁸⁴ Podrobný popis všech oceňovacích metod viz publikace Pavla Svačiny *Oceňování nehmotných aktiv*.

⁸⁵ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

⁸⁶ Tamtéž.

⁸⁷ Tamtéž.

Metoda nákladů reprodukce vychází z vytvoření přesné kopie oceňovaného aktiva a zahrnuje míru opotřebení k datu ocenění. Míra opotřebení odráží pokles užitečnosti vytvořeného aktiva. Při použití tohoto postupu se předpokládá použití původních vstupů v cenách k datu ocenění. Na druhou stranu **metoda nákladů nahrazení**, vycházející taktéž z vytvoření nehmotného aktiva se srovnatelnou užitečností, předpokládá použití nových, efektivnějších vstupů a postupů dostupných k datu ocenění (pokud existují)⁸⁸.

Čada⁸⁹ uvádí, že tento přístup pro oceňování nehmotných statků, zejména technických řešení, se považuje za přístup s nízkou vypovídací hodnotou. Jako důvody zmiňuje, že tato metoda není schopna postihnout **zvláštní kvalitu oceňovaného práva** nebo že nemusí být k dispozici veškeré náklady vynaložené na vytvoření, průmyslově právní ochranu atd. Podle Čady je tato metoda vhodná pouze pro relativně mladé ochranné známky, kdy jsou veškeré náklady známy a je možno je prohlásit za odpovídající v cenové úrovni v době ocenění. Svačina⁹⁰ se přiklání k názoru, že touto metodou je vhodné ocenit nová, nezavedená označení, ale také označení s pouhou informační funkcí a dodává, že lze také ocenit řešení chráněná patenty a užitnými vzory ve velmi raných fázích svého životního cyklu bez jasnější koncepce cílového produktu. Úskalím pro oceňovatele při použití této metody bude obvykle značný nepoměr mezi náklady vynaloženými na vybudování daného aktiva a užitku, který zavedené nehmotné aktivum podniku přináší.

2.3.3 Výnosový přístup

Tento nejvíce používaný přístup, vycházející z principu **ekonomického očekávání**, je založený na myšlence, že zájemce nezaplatí za nehmotný statek více, než je současná hodnota očekávaných příjmů z využití aktiva při míře rizika na úrovni srovnatelné investice, tedy spočívá v odhadu budoucího ekonomického přínosu nehmotného aktiva. Na tomto principu je založena metoda licenční analogie. *„Hodnotu nehmotného aktiva ve výnosovém přístupu můžeme teoreticky vnímat jako rozdíl mezi hodnotou podniku, který dané aktivum užívá, a hodnotou podniku (projektu), která takové či srovnatelné aktivum*

⁸⁸ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

⁸⁹ ČADA, Karel. *Oceňování nehmotného majetku*. 2. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1187-0.

⁹⁰ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

*neužívá.*⁹¹. Tento výpočet je ale prakticky nemožný a proto je třeba v praktickém ocenění odhadovat rozdílový přínos pokud možno na úrovních nižších, vždy v porovnání dvou výrobků (jednoho obsahujícího a jednoho neobsahujícího předmětné nehmotné aktivum). Např. jako rozdíl zisku (ztráty) či cash-flow, zapříčiněný rozdílnou cenou výrobků či rozdílnou investiční náročností.

2.3.4 Licenční analogie

Metoda licenční analogie je nejčastěji používanou metodou oceňování nehmotných aktiv, zejména práv duševního vlastnictví. Principy vycházejí z principů obchodování právy duševního vlastnictví formou licenčních a jim podobných smluv. Tyto obchody se běžně vypořádávají formou různé struktury licenčních plateb, nejvýznamnější platbou bývají průběžné licenční poplatky kalkulované z objemu prodeje. Tržní hodnota nehmotného aktiva se tedy odvozuje z analogie licenčního obchodu. Výše licenčních plateb odráží v tržním vyjádření různé individuální přínosy, kterých nabyvatel licence dosahuje (např. úspora nákladů, rizika či cenová prémie). V souladu s nerivalitou užívání nehmotného aktiva lze licenční analogii použít následujícím způsobem:

- Analogií nabytí licence, kdy se hodnota stanoví součtem příjmů plynoucích z hypotetických úspor na licenčních poplatcích z titulu vyhnutí se licenčním poplatkům z důvodu vlastnictví nehmotného aktiva.
- Analogií poskytnutí licence – hodnota je stanovena součtem příjmů plynoucích ze skutečného nebo hypotetického poskytnutí licence třetí osobě.
- Kombinovanou analogií – pokud nehmotné aktivum tvoří přínosy jednak ve vlastní výrobě a jednak v licenční výrobě třetích stran, je hodnota tvořena oběma cestami⁹². Příloha E obsahuje vzorec pro výpočet a vysvětlení některých pojmů.

⁹¹ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

⁹² Tamtéž.

3 Představení a charakteristika vybraného podniku

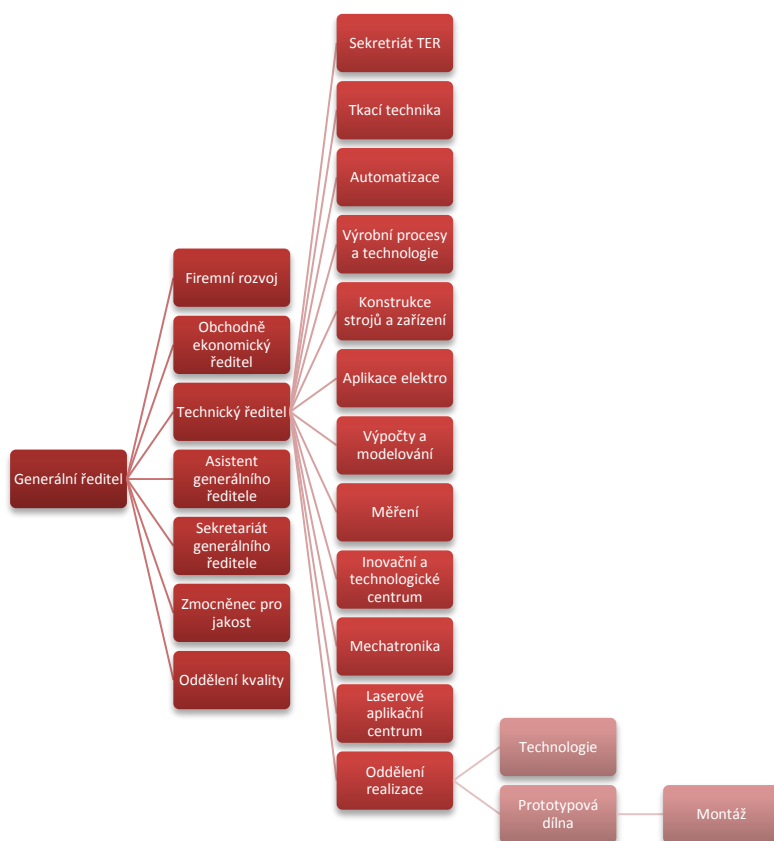
Problematika oceňování a evidence nehmotného majetku bude přiblížena na příkladu společnosti, která při svých činnostech nehmotný majetek využívá, dokonce jej i vytváří a dochází zde i k jeho aktivaci. Ve společnostech výrobních, poskytujících běžné služby či společnostech obchodního charakteru jsou nehmotná aktiva představována zejména softwarem. Vybraná společnost je výzkumnou organizací, z tohoto důvodu má portfolio nehmotného majetku rozšířené a zastoupené téměř ve všech kategoriích nehmotného majetku. Vybraná společnost z důvodu ochrany údajů o svém nehmotném majetku nechtěla být přímo jmenována, proto je v práci označena názvem XY. Příklady použité v DP na ocenění a evidenci majetku byly částečně upraveny na základě odsouhlasení společnosti tak, aby nebyly tyto informace zcela zveřejněny v této diplomové práci.

Jedná se o akciovou společnost, která sestavuje dle ZoÚ účetní závěrku v plném rozsahu a je povinna ji nechat ověřit auditorem. Účetní závěrka za rok 2015 bude k dispozici až ke konci června 2016, po ověření auditorem a schválení valné hromady akciové společnosti, tudíž v této práci bude vycházeno z veřejných dat dostupných i ve Sbírce listin obchodního rejstříku do dnešního dne a analyzovat data za roky 2012 - 2014.

Vybraná společnost byla založena roku 1951 v Čechách a do povědomí veřejnosti a světového textilního strojírenství se zapsala unikátním vynálezem tryskového způsobu tkaní a mnoha dalšími patenty a technologiemi výroby. Společnost XY se zaměřuje na aplikovaný výzkum, vývoj a zhotovení strojů a zařízení pro zpracovatelský průmysl, zejména v oblasti obráběcí, textilní, polygrafické, potravinářské, balicí a zdravotnické techniky. Začíná se prosazovat i jako dodavatel strojů do automobilového průmyslu, kde zhotovuje dle požadavků zákazníka přímo na míru výrobní linky nebo jejich části. Činnost společnosti se vyznačuje nabídkou komplexního souboru služeb od výzkumu a vývoje, zpracováním konstrukčního návrhu až po realizaci kompletního technologického celku. Mezi její tradiční výrobky společnosti patří vačky. Společnost XY získala za dobu své existence mnoho významných zákazníků jak po České republice, tak v zahraničí, právě i díky výrobě vaček.

V posledních dvaceti letech se společnost výrazně orientuje na oblast strojů a zařízení pro zpracovatelský průmysl. Současnou hlavní činností je realizace výzkumných a vývojových prací, zaměřených na rozvoj teoretických poznatků a jejich přímého uplatnění v průmyslových aplikacích. Od roku 2016 se společnost XY zabývá vývojem a konstrukcí nových textilních stavů pro 3D tkaní.

Obrázek 1 představuje organizační schéma společnosti.



Obr. 1: Organizační schéma společnosti XY

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XY za rok 2014, vlastní zpracování

Vybraná společnost je akciovou společností se základním kapitálem 58,06 mil. Kč. Ten představuje 58 060 akcií ve jmenovité hodnotě 1 000 Kč v listinné podobě, znějících na jméno. Ve firmě je ve sledovaném období v průměru zaměstnáno 205 osob. Společnost XY vlastní jednu dceřinou společnost, se kterou úzce spolupracuje ve výrobní činnosti, zejména při výrobě vaček.

3.1 Finanční situace společnosti XY v přehledu let 2012, 2013 a 2014

V následujících tabulkách (Tab. 4, 5 a 6) jsou k dispozici vybrané položky rozvah a výkazů zisku a ztráty, které představují přehled finanční situace společnosti ve sledovaném období. V příloze F jsou k dispozici k nahlédnutí kompletní rozvahy a výkazy zisků a ztrát společnosti XY za sledované roky 2012, 2013 a 2014.

Tab. 4: Hospodářské výsledky firmy XY v letech 2012, 2013, 2014 (v tis. Kč)

Hospodářské výsledky	2012	2013	2014
Výnosy celkem	238 278	240 606	249 019
Náklady celkem	234 498	238 436	247 259
Hospodářský výsledek před zdaněním	3 780	2 170	1 760
Hospodářský výsledek po zdanění (disp.zisk)	2 979	1 485	1 342

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012- 2014

Od svého vzniku je společnost XY plně solventní a v posledních letech vykazuje kladný hospodářský výsledek (viz Tab. 4). Nejvyšší vykázaný zisk je ve sledovaném období v roce 2012 a to ve výši 2 979 tisíc Kč. Z dosaženého disponibilního zisku bývá každoročně doplňován rezervní fond, stanovený na 10 % základního kapitálu, tj. celkem 5 806 tisíc Kč. V roce 2014 činil zůstatek rezervního fondu 7 742 tisíc Kč a na základě změny zákona o obchodních korporacích byla zrušena povinnost tvorby rezervního fondu a společnost XY dále rezervní fond netvoří. Dle rozhodnutí statutárního orgánu bylo pouze přiděleno 800 tisíc Kč do sociálního fondu. Zbytek zisku je nerozdělený zisk na krytí potřeb podniku.

Tab. 5: Vybrané položky rozvahy společnosti v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)

AKTIVA	2012	2013	2014
Dlouhodobý majetek (netto)	77 193	80 999	69 682
Zásoby	35 487	15 110	30 534
Pohledávky	108 065	61 476	12 758
Finanční majetek	19 050	8 615	12 182
Ostatní aktiva	27 694	7 431	8 331
AKTIVA CELKEM	267 489	173 631	133 487

PASIVA	2012	2013	2014
Základní kapitál	58 060	58 060	58 060
Fondy	7 575	7 670	7 767
Hospodářský výsledek minulých let	10 948	13 128	13 839
Závazky	64 022	10 736	36 259
Bankovní úvěry	123 905	82 552	16 220
Výsledek hospodaření	2 979	1 485	1 342
PASIVA CELKEM	267 489	173 631	133 487

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012- 2014

Tab. 6: Výnosy - včetně členění tržeb v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)

Výnosy	2012	2013	2014
Tržby za vlastní výroby- tuzemsko	40 462	40 206	71 933
• zahraničí	26 854	26 936	13 907
Tržby prodeje služeb – tuzemsko	13 056	19 980	14 208
• zahraničí	224	514	756
Tržby CELKEM	80 596	87 636	100 804
Aktivace	0	29 348	0
Změna stavu zásob vlastní činnosti	13 177	-20 882	16 117
Výkony	93 773	96 102	116 921
Tržby z prodeje DHM a materiálu	14 404	16 959	3 453
Ostatní výnosy provozní	129 205	126 391	128 147
Celkem provozní výnosy	237 382	239 452	248 521
Ostatní výnosy finanční	896	1 154	498
Výnosy celkem	238 278	240 606	249 019

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012- 2014

Hodnota netto aktiv ve sledovaném období poklesla vlivem každoročních odpisů. Ačkoliv zisk společnosti v letech 2012 – 2014 klesá, vidíme, že výkony a tržby společnosti XY rostou. Na pokles hospodářského výsledku má vliv nejen výše odpisů, ale také výše přijatých dotací, či další nákladové položky. Výsledek hospodaření před zdaněním použijeme při výpočtu ROA – rentability aktiv (viz Tab. 7). ROA spočítáme jako podíl VH před zdaněním a sumy aktiv.

Tab. 7: Rentabilita aktiv v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)

	2012	2013	2014
VH před zdaněním	3 780	2 170	1 760
Suma aktiv	267 489	173 631	133 487
ROA	1,41 %	1,24 %	1,31 %

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012- 2014

Tab. 8: Obrát celkových aktiv v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)

	2012	2013	2014
Tržby	80 596	87 636	100 804
Suma aktiv	267 489	173 631	133 487
Obrát celk. aktiv	30,13 %	50,47 %	75,51 %

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012- 2014

ROA je jedním z ukazatelů, kteří jsou důležití při rozhodování o nových investicích. Vyšší hodnoty ukazatele ukazují, že management společnosti efektivně využívá aktiva k tomu, aby generovala zisk. Nejvyšší hodnoty tento ukazatel dosahoval v roce 2012, avšak vykazované hodnoty nejsou ani tak pro společnost příliš příznivé. Obrát celkových aktiv pak měří efektivitu využívání budov, zařízení, strojů a jiných stálých aktiv a jeho vysoká hodnota svědčí o vysokém využívání výrobních kapacit (viz Tab. 8).

Poměrové a finanční ukazatele jsou pro společnost důležité nejen pro finanční rozhodování, ale především při žádostech o dotace. Poskytovatel dotací také hodnotí finanční zdraví podniku a na základě těchto hodnot se následně rozhoduje o přidělení dotace (jde o jedno z mnoha kritérií pro přidělení dotace). Tyto vybrané ukazatele založené na porovnání aktiv a další hodnoty mohou v případě společnosti XY podávat zkreslené údaje, jelikož aktiva pořízená z dotací jsou v rozvaze vykázána se sníženou pořizovací cenou.

3.1.1 Společnost XY a Úřad průmyslového vlastnictví

Od založení společnosti do dnešních dní společnost patentovala v tuzemsku i v zahraničí více než 1300 řešení. Dne 3. března 1993 byla podána přihláška pro zaregistrování ochranné známky nesoucí název firmy a o dva roky později byla zapsaná do databáze Úřadu průmyslového vlastnictví. Pro přihlášení patentů, ochranných známek apod. využívá XY služeb patentové kanceláře, která vyřizuje všechny podstatné náležitosti pro registraci a zápis. Ke 12. březnu 2016 má společnost zapsáno celkem 94 položek⁹³. Konkrétně se jedná o:

- 1x ochranná známka,

⁹³ Databáze Úřadu pro průmyslové vlastnictví. Dostupné z: <http://isdv.upv.cz/portal/pls/portal/portlets.glob.frm>.

- 6x evropský patent (2x platný, 4x neúčinný od začátku),
- 18x užitný vzor (9x platný, 1x platný dokument na poshovorovací lhůtě⁹⁴, 8x zaniklý),
- 69x patent (13x zveřejněná přihláška, 11x negativně ukončený po zveřejnění, 7x platný, 37x zaniklý a 1x platný dokument na poshovorovací lhůtě).

Služby, které poskytuje patentová kancelář společnosti XY:

- vypracování a podání přihlášky vynálezu a převzetí zastoupení,
- vypracování a podání přihlášky evropského vynálezu a převzetí zastoupení,
- podání žádosti o rešerši na novost,
- průzkumy a podání žádosti průzkumu,
- vypracování a podání přihlášky užitného vzoru a převzetí zastoupení,
- zajištění udržovacích poplatků českých a evropských přihlášek,
- podání na Úřad průmyslového vlastnictví,
- zajištění sdělovacích poplatků, překlady patentových nároků.

Tyto služby účtuje společnost XY přímo do nákladů, případně je časově rozlišuje, pokud jsou poplatky na více let. Cena závisí na rozsahu a náročnosti přihlášky, zda se jedná o českou či evropskou přihlášku. Souhrnná cena za všechny služby při přihlašování patentu, užitného vzoru či jiného práva se pohybuje kolem 50 tisíc Kč.

3.1.2 Dotace ve společnosti XY

Společnost je výzkumnou organizací, jejímž hlavním cílem je výzkum a vývoj, a aby mohla realizovat projekty VaV, snaží se získat dotační prostředky. Je příjemcem i spolupříjemcem dotací v projektech od poskytovatelů MPO, MŠMT ČR, TA ČR, GA ČR a ÚP i zahraničních grantů⁹⁵. Přijaté dotace jsou pro tuto výzkumnou organizaci významnou položkou výkazů. Čerpání provozní dotace jsou evidována ve výnosech (účet 648 - Ostatní provozní výnosy, významně ovlivňují výkaz zisku a ztráty) a investiční dotace (dotace přijaté na pořízení DHM nebo DNM) jsou evidovány v majetku, kdy je

⁹⁴ Pokud nejsou včas zaplacený poplatky za udržení patentu nebo užitného vzoru, platí tzv. 6 měsíční poshovorovací lhůta, co které je nutné poplatky zaplatit, ale s příplatkem 100%. Pokud se přetáhne i tato lhůta, patent/užitný vzor zaniká.

⁹⁵ Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy České republiky, Technologická agentura České republiky a Grantová agentura České republiky, Úřad práce.

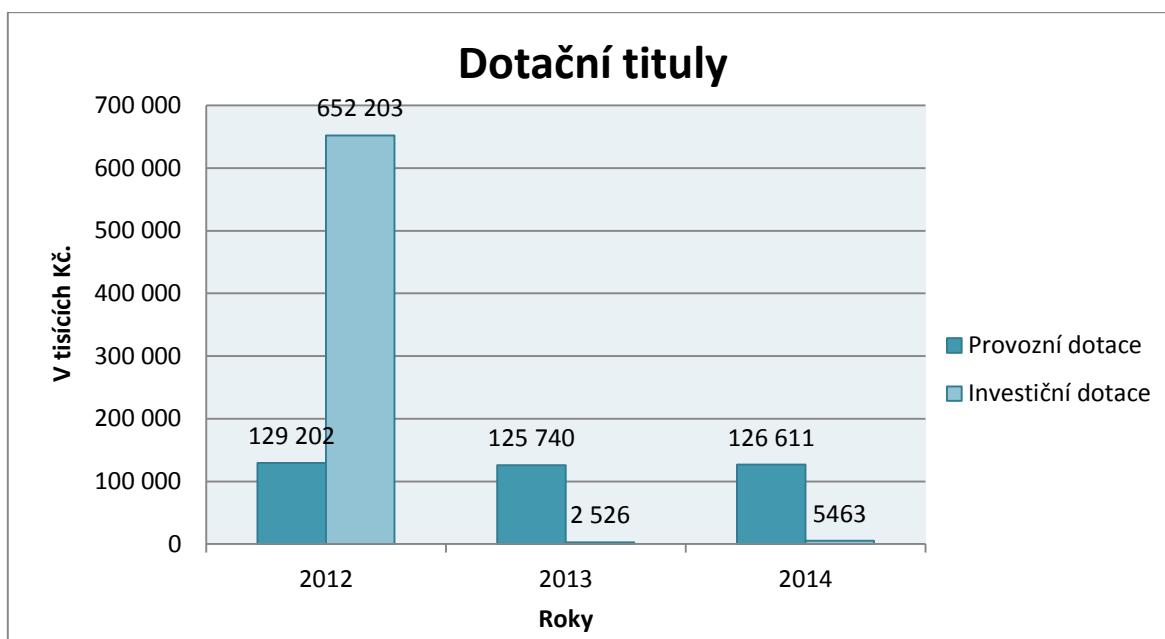
ponížena pořizovací cena majetku o přijaté dotace, a majetek (který je zcela financován z dotace) je evidován v podrozvahové evidenci. Tímto způsobem se snižuje odpisová základna majetku. V případě vrácení dotace dojde k opětovnému navýšení hodnoty majetku na původní úroveň.

Přehled přijatých dotací představuje tabulka č. 9 a pro porovnání výše dotací i obrázek č. 1.

Tab. 9: Dotační tituly v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)

Dotační tituly	2012	2013	2014
Provozní dotace	129 202	125 740	126 611
Investiční dotace	652 203	2 526	5 463
Celkem	781 405	128 266	132 074

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012 – 2014



Obr. 2: Dotační tituly společnosti XY v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012 – 2014

Významnou položkou byla v předchozích letech investiční dotace z MŠMT ve výši 647 325 tis. Kč na realizaci projektu OP VaVpI⁹⁶, financovaného „ex ante“⁹⁷. Projekt byl

⁹⁶ Operační program Výzkum a vývoj pro inovace.

⁹⁷ Platbou ex ante – obdržena předem, než byl doložen výstup. Takto poskytnutá platba byla následně vyúčtována.

ukončen v roce 2012 s celkovými způsobilými výdaji 734 496 tis. Kč. Část projektu OP VaVpI byla hrazena z vlastních zdrojů organizace, cca 4 %. Třetím zdrojem financování byl projekt MPO z Czechinvestu, cca 2 %. V roce 2013 získala společnost XY dotaci Národního programu udržitelnosti, jejímž poskytovatelem je MŠMT a byla vyhlášena pro ukončené projekty OP VaVpI. Tato dotace je na období 5 let.

Registr informací o výsledcích - RIV⁹⁸

Společnost XY jakožto příjemce státní dotace podává MŠMT údaje o výsledcích řešení projektů a výzkumných aktivit, jejichž podpora byla ukončena v minulých letech, prostřednictvím Informačního systému výzkumu, vývoje a inovací – informační oblasti RIV. RIV je databáze pro účely hodnocení výsledků účelově i institucionálně podporovaného výzkumu a vývoje ze státního rozpočtu ČR a poskytuje informace vědecké i ostatní veřejnosti o těchto výsledcích. Podpora výzkumu a vývoje z veřejných prostředků je poskytována za podmínky zveřejňování pravdivých a včasných informací společností XY i poskytovatelem o projektech a aktivitách výzkumu a jeho výsledcích⁹⁹. V databázi RIV má společnost XY zaregistrováno 585 řešení¹⁰⁰. Svá řešení si samozřejmě také chrání u Úřadu průmyslového vlastnictví.

⁹⁸ *Rejstřík informací o výsledcích a Informace o předávání údajů* [online]. Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poradní orgán vlády České republiky. 2016. [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: <http://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekcce=986>

⁹⁹ SANTUS, Arnold. *Podmínky pro odevzdání dat do IS VaVaI - RIV16* [online]. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy. 2016 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/vyzkum-a-vyvoj-2/podminky-pro-odevzdani-dat-do-is-vavai-riv16>

¹⁰⁰ K 5. 4. 2016

4 Nehmotný majetek ve společnosti XY a jeho evidence ve finančním účetnictví

Dlouhodobý majetek ve společnosti XY představuje podstatnou část aktiv. Porovnáme-li DHM a DNM ve společnosti XY, zjistíme, že převažuje majetek nehmotný. Ten je odrazem charakteru činnosti, neboť ve výzkumné organizaci jsou právě nehmotná aktiva významnou položkou. Na druhé straně je tato položka i velmi drahou záležitostí, neboť právě pořízení nehmotných aktiv bývá často velice nákladné. Společnost musí rozhodovat, která nehmotná aktiva jsou nezbytná k zajištění a udržení chodu společnosti a jsou „generátorem“ zisku společnosti.

Výzkumná organizace musí pro své sofistikované činnosti pořídit a udržovat speciální softwary, jejichž pořizovací cena i každoroční upgrade či jejich rozšíření je velmi nákladnou záležitostí. Dále si společnost musí chránit svá řešení a v neposlední řadě v nehmotných aktivech zachycuje výsledky vlastního výzkumu, které aktivuje do nehmotných aktiv v případě jejich plánovaného prodeje.

4.1 Přehled hmotného a nehmotného majetku

Tabulky č. 10 a 11 představují přehled dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku ve firmě XY za roky 2012, 2013 a 2014.

Tab. 10: Dlouhodobý nehmotný majetek v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč) – brutto hodnota

DNM	2012	2013	2014
Nehmotné výsledky VaV	0	25 200	25 200
Software	15 009	15 967	16 349
Ocenitelná práva	6 183	6 183	6 183
Jiný DNM	65 701	65 701	65 701
Nedokončený DNM	0	0	3 500
CELKEM	86 893	113 051	116 933

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012 - 2014

Jednotlivé položky majetku představují:

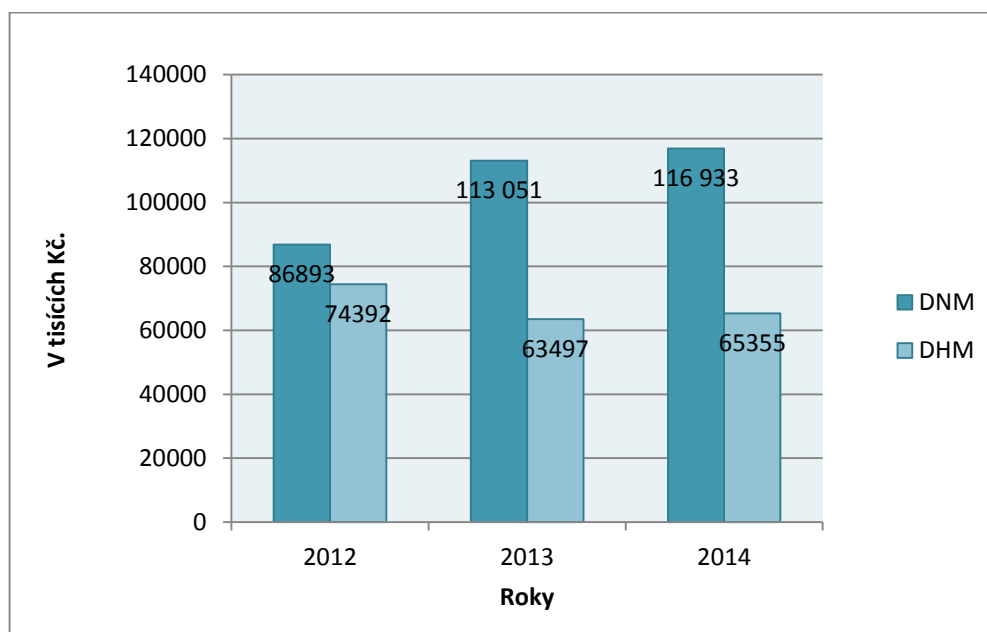
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – jsou zde zahrnuty aktivované výsledky vlastního výzkumu a vývoje (dále VaV), kdy vedení společnosti zároveň **předvídá technický úspěch a ziskovost** při využití výsledků VaV,
- software – pořízení vysoce sofistikovaných softwarů pro výzkumné a vývojové činnosti, společnost se snaží tyto velmi drahé softwary pořizovat formou dotací, z tohoto důvodu je velká část vedena pouze v podrozvahové evidenci,
- ocenitelná práva – představují nakoupený nehmotný majetek - 22 patentů, 2 licence a 1 ochrannou známku,
- jiný DNM – představuje nakoupené dokumentace konstrukčních a výrobních postupů, strojů, patenty, licence a interně vytvořený DNM. Společnost do roku 2012 účtovala veškerý DNM vytvořený vlastní činností včetně nehmotných výsledků VaV do této položky a proto je její hodnota tak vysoká,
- nedokončený DNM - je evidovaný na účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a jeho hodnota je 3 500 tis. Kč. V roce 2014 byla nakoupena práva k užitému vzoru. Společnost jedná o jeho dalším prodeji. Majetek by měl být zařazen do užívání, neboť se zde již neočekávají další náklady související s pořízením. Dle vyjádření společnosti XY je majetek stále na tomto účtu, neboť účetní jednotka jedná o jeho prodeji, a pokud by k němu nedošlo, bude se rozhodovat o dalším postupu účtování.

Pro porovnání je uveden i přehled dlouhodobého hmotného majetku (Tab. 11).

Tab. 11: Dlouhodobý hmotný majetek v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč) – brutto hodnota

DHM	2012	2013	2014
Pozemky	1 674	1 674	1 674
Stavby	30 028	25 399	25 490
Samostatné mov. věci	42 222	36 290	38 057
Jiný DHM	134	134	134
Nedokončený DHM	334	0	0
CELKEM	74 392	63 497	65 355

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012- 2014



Obr. 3: Přehled DNM a DHM v letech 2012, 2013 a 2014 (v tis. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování podle účetních závěrek společnosti XY za roky 2012- 2014

Vidíme, že převážnou část majetku firmy tvoří aktivovaný majetek nehmotný. Jak je patrné z grafu (Obr. 3), největší nárůst nehmotných aktiv oproti předchozím obdobím zaznamenala společnost XY v roce 2013. V roce 2014 společnost hodnotu nehmotného majetku ještě navýšila a to na 116 933 tisíc Kč. Nejvyšší hodnotu za poslední tři roky měl dlouhodobý hmotný majetek v roce 2012, 74 392 tisíc Kč, a to v položce samostatné movité věci. Jednalo se o majetek pořízený z dotace, přičemž dotace přišla opožděně a následně došlo ke snížení pořizovací ceny.

V roce 2013 došlo k aktivaci majetku v hodnotě 29 348 tisíc Kč. Je představována nehmotným majetkem v hodnotě 25 200 tis. Kč vytvořeným vlastní činností a zařazeného pod položku nehmotné výsledky VaV a aktivací hmotného majetku v hodnotě 4 148 tis. Kč. V předchozím roce firma neevidovala žádné nehmotné výsledky VaV. Tento aktivovaný výzkum a vývoj probíhal od roku 2011 a výsledkem je zdokumentovaný unikátní postup výroby a dva hmotné prototypy, které tento postup používají. Tento majetek je nabízen k prodeji a firma si registrovala patent u Úřadu průmyslového vlastnictví. Společnost zařadila tento majetek jako celek na nehmotné výsledky VaV. V tomto případě lze říci, že část mohla být účtována na ocenitelná práva, jelikož se jedná o patent, který lze samostatně prodat, například formou licence.

4.2 Pořizování a oceňování DNM

Nehmotný majetek je společností XY pořizován nejčastěji koupí od dodavatelů nebo vlastní činností. Pokud je majetek vytvořen vlastní činností a společnost neuvažuje o jeho prodeji, nedochází k aktivaci, není zařazen do evidence, ani jinak evidován např. v evidenci podrozvahové.

4.2.1 Pořízení nehmotného majetku dodavatelským způsobem

K okamžiku pořízení nehmotného majetku společnost XY provádí tyto úkony:

- 1) Nákup u dodavatele, firma obdrží daňový doklad
Faktura za majetek MD 041 / D 321
- 2) Vedlejší pořizovací náklady (pokud vznikly)
MD 041 / D321
- 3) Úhrada faktur z bankovního účtu MD 321 / D 221
- 4) Stanovení vstupní ceny nehmotného majetku a termínu uvedení do užívání
MD 01x / D 041
- 5) Vyhotovení karty nehmotného majetku (inventární karty).
- 6) Stanovení způsobu daňového odepisování – dle zákona o daních z příjmů.
- 7) Stanovení účetního odepisového plánu – dle odepisového plánu účetní jednotky.
- 8) Vyhodnocení rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy v momentě sestavení daňového přiznání a účetní závěrky.

4.2.2 Pořízení nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností

Od 1. 1. 2016 nabyla účinnosti vyhláška č. 250/2015 Sb., která mění vyhlášku č. 500/2002 Sb., a zásadně upravuje způsob účtování o majetku vytvořeném vlastní činností. O aktivaci se nyní účtuje ve prospěch nákladového účtu 587. Do konce roku společnost XY používala pro aktivaci výnosový účet 623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku.

Náklady související s pořízením DNM ve vlastní režii se budou průběžně účtovat dle svého druhu na příslušné účty v účtové třídě 5. Ke stanovenému dni (nejpozději k rozvahovému dni) by měla společnost provést aktivaci prostřednictvím účtu 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku. Společnost XY byla na tuto novinku upozorněna a bylo jí doporučeno aktualizovat vnitřní směrnice.

Příklad pořízení DNM a jeho následný prodej

V roce 2016 byl prodán software vytvořený vlastní činností – na základě smlouvy o dílo. Jednalo se o dodávku a instalaci řídicího softwaru tkacího stroje, který spočívá ve speciálně naprogramovaném algoritmu. Přínosem zákazníkovi je v tomto případě snížení spotřeby tlakového vzduchu, zvýšení kvality vyráběné tkaniny a vylepšení dalších parametrů. Dodávka návodu k používání proběhla včetně zkušebního provozu, provedení nezbytných testů a zkoušek ověřujících funkčnost instalovaného systému. Zákazníkovi byla prodána multilicence na všechny tkací stroje, které mu byly dosud dodány.

Vývoj softwaru probíhal v letech 2014 – 2016, náklady se evidují odděleně na zakázce XXX. Cena prodaného softwaru byla 1 500 000 Kč.

- 1) Zjištění nákladů na zhotovení majetku vlastní činností, včetně vedlejších pořizovacích nákladů:

Materiál (drobný materiál, HW využitý pro vývoj)	50 000 Kč	MD 501 / D 321, 211
Služby (cestovné, SW využitý pro vývoj)	100 000 Kč	MD 512, 518/ D 321, 211
Osobní náklady	750 000 Kč	MD 521, 524/ D 331, 336
(hodiny odpracované na vývoji SW * hodinová sazba)		
Celkem	900 000 Kč	
Prodej SW	1 500 000 Kč	MD 311 / D 641

Software nebyl společností aktivován, byl zachycen pouze v nákladech společnosti. Dle českých účetních předpisů ani aktivace nebyla možná, pokud by se SW neprodal. V případě, kdy by byl vyroben za účelem obchodování a byl by dále nabízen k obchodování, účtovalo by se následovně:

Aktivace softwaru	900 000 Kč	MD 041 / D 587
2) Stanovení termínu uvedení NM do užívání		
3) Zařazení do užívání	900 000 Kč	MD 013 / D 041
Další postup je stejný jako body 5 - 8 u příkladu viz výše.		
Prodej SW	1 500 000 Kč	MD 311 / D 641
Vyřazení majetku v zůstatkové ceně	900 000 Kč	MD 541 / D 013

Společnost XY vytváří velké množství nehmotných aktiv. Příkladem mohou být různé patentované vynálezy či užité vzory. Všechna tato řešení jsou pečlivě chráněna registrováním u Úřadu průmyslového vlastnictví. Jelikož ale tato aktiva nesplňují dané podmínky pro aktivaci, nijak se nepromítnou do majetku společnosti. Z toho vyplývá, že aktiva v rozvaze jsou značně podhodnocena.

Nabízí se otázka, zda a do jaké míry si firma může o aktivaci rozhodovat. Účetně je stanoveno: „v případě, že je majetek vytvořen za účelem prodeje“. V případě, že firma od začátku ví, že majetek bude prodávat, aktivuje ho. Pokud například výzkum ukončí a o prodeji výsledků rozhodnuto nebylo, pouze se vynález či řešení přihlásí u Úřadu. I v tomto případě však může v budoucnosti dojít k prodeji neaktivovaného majetku.

Rozdílné účtování o majetku ovlivní výsledek hospodaření pouze v porovnání jednotlivých období. V souhrnu aktivovaný majetek vstoupí jako korekce do nákladů (aktivace přes účet 587) a v průběhu příštích let se bude odepisovat a neaktivovaný majetek náklady nijak neovlivní.

Významným problémem společnosti XY je, že nevede evidenci tohoto interně vytvořeného neaktivovaného nehmotného majetku, a tedy nemá přehled o stavu svých aktiv. Účetní jednotka pouze vede evidenci vynaložených nákladů na konkrétní zakázce.

4.3 Účtování dotací

Společnost XY je příjemcem dotací, z tohoto důvodu je v této práci účtování dotací uvedeno. V případě, kdy na pořízení nehmotného majetku byla přijata **investiční dotace**, nastává další situace, kdy v rozvaze nebude vykázána celková hodnota majetku. Byla-li společnosti poskytnuta na pořízení DNM dotace ze státního rozpočtu nebo z jiných zdrojů, sníží ve finančním účetnictví ocenění majetku o poskytnutou částku. V případě, že je dotace rovna pořizovací ceně majetku, není zaznamenán v rozvaze, ale v podrozvahové evidenci. Výzkumná organizace pro výzkumné a vývojové práce využívá specializované softwary, jejichž pořizovací cena je vysoká (v řádech milionů) a na tyto softwary se snaží zmiňované dotace získat. Pokud není dotace zcela vyčerpána, navrácí se poskytovateli.

Příklady účtování investičních a provozních dotací

A) Účtování investičních dotací

Příklad č. 1. Společnost pořídila software Licence FlexPro SW za 183 000 Kč. Na tento SW přijala dotaci ve výši 91 500 Kč a pokryje 50 % pořizovací ceny. Pořízení, ocenění a zařazení do evidence se zaúčtuje následujícím způsobem.

- | | | |
|-------------------------------|------------|----------------|
| • Pořízení majetku na fakturu | 183 000 Kč | MD 041 / D 321 |
| • Úhrada faktury | 183 000 Kč | MD 321 / D 221 |
| • Zařazení do užívání | 183 000 Kč | MD 013 / D 041 |
| • Zúčtování dotace | 91 500 Kč | MD 346 / D 013 |
| • Příjem dotace | 91 500 Kč | MD 221 / D 346 |

Společnost nejprve zařadila software do užívání v plné ceně a následně provedla změnu ceny majetku snížením o přijatou dotaci. Tento postup ji umožňuje účetní program HELIOS Orange, který firma využívá k vedení účetnictví. (Podrobná evidence viz příloha G – Inventární karta majetku – Licence FlexPro SW.)

Příklad č. 2. V případě pořízení softwaru Mathematica za 281 683 Kč pokryla dotace 100 % pořizovací ceny majetku.

- | | | |
|-------------------------------|------------|----------------|
| • Pořízení majetku na fakturu | 281 683 Kč | MD 041 / D 321 |
| • Úhrada faktury | 281 683 Kč | MD 321 / D 221 |
| • Zúčtování dotace | 281 683 Kč | MD 346 / D 041 |

- Příjem dotace 281 683 Kč MD 221 / D 346

V tomto případě společnost XY nejprve zařadí majetek na vrub účtu 041 a následně i ve prospěch tohoto účtu zaúčtuje dotaci. Hodnota majetku je tedy 0 Kč a nebude vykázán v rozvaze, bude mu vystavena inventární karta a bude evidován v podrozvaze. (Zaúčtování v programu HELIOS Orange viz příloha H – Inventární karta majetku – Licence SW Mathematica.)

- Zařazení do podrozv. evidence 281 683 Kč MD 801 / D 901

B) Účtování provozních dotací

Příklad č. 3. V roce 2014 přijala společnost XY provozní dotaci na 4 250 000 Kč, která pokryje 50 % vynaložených nákladů, uznané náklady činily 8 500 000 Kč. Společnost XY účtuje tímto způsobem:

- Náklady na materiál 94 000 Kč MD 501 / D 321
- Náklady na cestovné 12 000 Kč MD 512 / D 211
- Ostatní služby 244 000 Kč MD 518 / D 321
- Náklady na mzdy 4 433 000 Kč MD 521 / D 331
- Náklady na zákonné odvody 1 507 000 Kč MD 524 / D 336
- Režie 2 210 000 Kč MD 888 / D 999
- Přijetí dotace na spec. BÚ 4 250 000 Kč MD 221.1 / D 346
- Převod fin. prostředků na BÚ 4 250 000 Kč MD 221 / D 221.1
- Zúčtování dotace 4 250 000 Kč MD 346 / D 648

Příklad č. 4. V roce 2014 přijala společnost provozní dotaci na úhradu nákladů výzkumného a vývojového projektu. Dotace pro firmu XY byla ve výši 1 600 000 Kč (úhrada 100 % nákladů).

- Příjem dotace na spec. BÚ 1 600 000 Kč MD 221.1 / D 346
- Převod dotace na BÚ 1 600 000 Kč MD 221 / D 221.1
- Náklady na materiál 5 000 Kč MD 501 / D 321
- Náklady na cestovné 3 000 Kč MD 512 / D 211
- Náklady na mzdy 780 000 Kč MD 521 / D 331
- Náklady na zákonné odvody 265 000 Kč MD 524 / D 336
- Režie 547 000 Kč MD 888 / D 999

Z uvedených příkladů vyplývá, že investiční dotace významně ovlivňují hodnoty majetku vykázané v rozvaze podniku. Společnost XY je již několik let příjemcem investičních dotací a za tu dobu vytvořila veliké množství majetku, který se nevykázal do rozvahy, díky snížení pořizovací ceny přijatými dotacemi. Hodnota majetku v podrozvahové evidenci činí 79 175 tis. Kč. Přijaté dotace zkreslují výkazy společnosti, které jsou podhodnocené. Kvůli investičním dotacím dostává uživatel účetních informací zkreslené informace o majetku firmy. Provozní dotace neovlivňují rozvahu, ale zejména výkaz zisku a ztráty a tvoří taktéž významnou položku.

4.4 Evidence DNM

Společnost XY eviduje majetek na Inventárních kartách majetku a používá je k analytické evidenci. Vzhledem k vysokému počtu položek, které se evidují pouze podrozvahově a nejsou vykázány v rozvaze, je tato evidence pro firmu velmi důležitá. Karta majetku obsahuje:

- název majetku a jeho inventární číslo,
- datum a způsob pořízení,
- datum zařazení do užívání,
- vstupní cenu,
- způsob účetního odepisování,
- metodu daňového odepisování,
- částku ročních účetních i daňových odpisů,
- umístění předmětu,
- datum a způsob vyřazení,
- **zakázku** – důležitá informace především u dotačních titulů a majetku vedeného v podrozvaze.

4.5 Odepisování DNM

Účetní jednotka postupuje při odepisování dle ZoÚ (účetní odpisy) a ZDP (daňové odpisy). Odepisování vychází z pořizovací ceny jednotlivého nehmotného majetku a doby

odepisování, která je stanovena zákonem o daních z příjmů. V § 32a tohoto zákona zjistíme výši měsíčních daňových odpisů, které promítnou hodnotu nehmotného majetku do nákladů. Účetní odpisy společnost XY vypočte na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku, odpisový plán se řídí vnitropodnikovými směrnicemi, u některých druhů nehmotného majetku se účetní doba odepisování liší od daňové. Účetní jednotka vykazuje velké rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Ve sledovaném období byly daňové odpisy vyšší než účetní. O tento rozdíl společnost XY snížila základ daně v daňovém přiznání v letech 2012, 2013 a 2014.

Účtování odpisů:

Měsíční účetní odpis dlouhodobého nehmotného majetku MD 551 / D 07x

Daňové a účetní odpisy DNM na příkladu

Na modelovém příkladu je ukázán postup výpočtu odpisů. Firma XY vlastní patent, který byl pořízen v červenci, účetně se začal odepisovat 1. července 2010 a daňově až 1. srpna 2010, rovnoměrným způsobem odepisování. Zákonem o daních z příjmů je pro tento druh nehmotného majetku stanovena doba odepisování 72 měsíců. Vstupní cena činila 1 500 000 Kč¹⁰¹. Účetně odepisuje firma majetek 60 měsíců, podle předpokládané doby užívání. Roční daňový odpis při rovnoměrném odepisování se spočte následovně (1):

$$\frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba odepisování}} \quad (1)$$

Výši daňových odpisů v jednotlivých letech představuje tabulka č. 12 a účetní odpisy jsou uvedeny v tabulce č. 13.

- Odpis za rok 2010

$$(1\,500\,000/72 = \text{měsíční odpis } 20\,834) * 5 = 104\,170 \text{ Kč}$$

- Odpis pro roky 2011 – 2015

$$(1\,500\,000/72)*12 = 250\,008 \text{ Kč}$$

- Odpis pro rok 2016

¹⁰¹ Byly splněny podmínky pro možnost daňového odepisování – doba použitelnosti delší než jeden rok, vstupní cena vyšší než 60 000 a majetek byl nabyt úplatně.

$$(1\,500\,000/72)*7 = 145\,790\text{ Kč}^{102}$$

Tab. 12: Daňové odpisy nehmotného majetku v Kč

Rok	Zůstatková cena na počátku období	Roční odpis	Zůstatková cena na konci období
2010	-	104 170	1 395 830
2011	1 395 830	250 008	1 145 822
2012	1 145 822	250 008	895 814
2013	895 814	250 008	645 806
2014	92 533	250 008	395 798
2015	56 689	250 008	145 790
2016	145 790	145 790	0

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní odpis = pořizovací cena/doba užívání

- Odpis za rok 2010
 $(1\,500\,000/60 = \text{měsíční odpis } 25\,000) * 6 = 150\,000\text{ Kč}$
- Odpis pro roky 2011 – 2014
 $(1\,500\,000/60)*12 = 300\,000\text{ Kč}$
- Odpis pro rok 2015
 $(1\,500\,000/72)*6 = 150\,000\text{ Kč}^{103}$

Tab. 13: Účetní odpisy nehmotného majetku v Kč

Rok	Zůstatková cena na počátku období	Roční odpis	Zůstatková cena na konci období
2010	-	150 000	1 350 000
2011	1 350 000	300 000	1 050 000
2012	1 050 000	300 000	750 000
2013	750 000	300 000	450 000
2014	450 000	300 000	150 000
2015	150 000	150 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁰² Zůstatková cena je pouze 145 790 Kč.

¹⁰³ Zůstatková cena je pouze 150 000 Kč.

Z tabulek č. 13 a 14 je patrné, že účetní odpisy jsou ve všech letech vyšší než daňové, tudíž účetně by byl tento patent odepsán dříve, v polovině roku 2015. Daňově by byl tento patent zcela odepsán během roku 2016, avšak dne 8. ledna 2014 společnost XY tento patent prodala. Prodejní cena byla stanovena smluvně na 2 500 000 Kč.

Dne 8. ledna 2014:

- Účetně bylo odepsáno: 1 050 000 Kč
- Zůstatková cena: 450 000 Kč
- Daňově bylo odepsáno: 854 194 Kč
- Zůstatková cena: 645 806 Kč

Účtovat o prodeji se bude následovně:

- Vyřazení z evidence ve vstupní ceně 1 500 000 Kč MD 079 / D 019
- Jednorázový odpis zůstatkové ceny 450 000 Kč MD 541 / D 079
- Zaúčtování tržby za prodej (na fakturu) 2 500 000 Kč MD 311 / D 641

Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy k 8. lednu 2014 činí 195 806 Kč. Účetní odpisy byly vyšší než daňové. O tento rozdíl společnost XY zvýšila základ daně v daňovém přiznání za rok 2014.

4.6 Ostatní operace s nehmotným majetkem

Inventarizace nehmotného majetku

Společnost XY provádí ke dni sestavení řádné účetní závěrky inventuru majetku. Zjištění skutečného stavu nehmotného majetku provádí především prostřednictvím dokladové inventury. Inventarizaci podléhá i podrozvahová evidence společnosti XY. Pokud je inventarizací zjištěna změna hodnoty majetku, trvalé snížení hodnoty účtuje účetní jednotka jako odpis a nadále adekvátně upraví (sníží další odpisy). Trvalé přecenění je možné pouze v případě, pokud dojde ke snížení hodnoty majetku. Jedná-li se pouze o přechodné snížení hodnoty, tvoří se opravná položka. Pominou-li skutečnosti, které vedly k její tvorbě, je zrušena. Součástí inventarizace je také ověření vazeb jednotlivých analytických účtů na syntetický účet, který je vykazován v účetní závěrce. Účetní jednotka

netvořila žádné opravné položky. Inventarizace je významnou částí účetní závěrky, měla by odhalit položky, které se např. již nevyužívají, a ty je třeba vyřadit.

Vyřazení DNM

Účetní jednotka vyřazuje majetek z důvodu prodeje nebo vyřazuje ten majetek, který již neslouží svému účelu. U nehmotného majetku jde například o software, který již neslouží, není aktuální.

Vyřazení z evidence účtuje:

MD 07x / D01x

V případě, že majetek není zcela odepsán, tzn. k datu vyřazení má zůstatkovou cenu > 0 , musí se proúčtovat řádný odpis za část běžného období (MD 551 / D 07x) a doúčtovat zůstatkovou cenu na účet odpovídající účelu vyřazení majetku (např. darování MD 543, prodej MD 541, atd.).

5 Oceňování nehmotných aktiv ve vybraném podnikatelském subjektu a problematika výzkumu a vývoje

Tato kapitola se věnuje vybraným příkladům oceňování nehmotného majetku společnosti XY a přiblížena jsou úskalí tržního oceňování. V závěru je nastíněna problematika nehmotných výsledků výzkumu a vývoje vyvinutých vlastní činností a možnosti jejich promítnutí do účetnictví společnosti XY.

Firma XY potřebuje znát hodnotu svých aktiv z mnoha již zmíněných důvodů. Ocenění může probíhat z důvodu plánovaného prodeje, při vzniku aktiva, při změně situace na trhu nebo přecenění práva při podnikových kombinacích. Ve většině případů by se oceňovatel či společnost měli snažit dospět k tržní hodnotě aktiva.

5.1 Prvotní ocenění

K prvotnímu ocenění majetku dochází při nabytí aktiva, ať ho společnost vytvoří činností či pořídí nákupem nebo jiným způsobem. K okamžiku uskutečnění účetního případu a uvedení majetku do užívání jsou možné tři způsoby ocenění - oceňovací základny:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- reprodukční pořizovací cena.

Společnost XY dlouhodobý nehmotný majetek oceňuje pořizovacími cenami, tj. cenou pořízení a ostatními vedlejšími náklady nebo reprodukčními pořizovacími cenami. **DNM vytvořený vlastní činností oceňuje ve výši skutečných vlastních nákladů.**

Příklad ocenění NM vlastními náklady

Společnost XY od roku 2013 pracovala na vývoji unikátního způsobu a zařízení k rozběhu tkacího stroje. Výsledkem byly patentované postupy – jejich dokumentace a prototyp. Společnost XY už od počátku vývoje a výroby prototypu ví, že tento stroj bude nabízet i s patenty, které si po skončení výzkumu nechala registrovat u Úřadu. Při aktivaci majetku

do rozvahy společnost ocenila nehmotné aktivum v pořizovací ceně dle následujících nákladů:

1) Výčet vynaložených nákladů:

Materiál	450 000,- Kč	MD 501/D 321
Osobní náklady pracovníků VaV	1 330 000,- Kč	MD 521,524/D 331, 336
Odměna patentové kanceláři za provedení průzkumu a vyřízení náležitostí pro přihlášku k Úřadu průmyslových práv	72 000,- Kč	MD 518/D 321
Poměrná část nepřímých nákladů	103 000,- Kč	MD 888/D 999
CELKEM	1 955 000,- Kč	

Přihlášený patent byl aktivován do rozvahy pod položku ocenitelná práva¹⁰⁴, byl stanoven termín zařazení do užívání, způsob účetního odepisování a vystavena karta majetku (v době zařazení probíhala aktivace ještě přes výnosový účet 623, nyní už společnost XY účtuje o aktivaci jako o snížení nákladů na účet 587).

Výše uvedený příklad lze uplatnit pouze pro výpočet hodnoty majetku určeného k prodeji. Ve většině případů ve společnosti XY k aktivaci nedochází. Společnost během roku pracuje na výzkumu a vývoji, následně registruje patenty, užité vzory a jiná práva u Úřadu, aby si svá řešení ochránila, avšak není od počátku stanoveno, že budou nabízena k prodeji. Tudíž podle české úpravy není možné tento majetek aktivovat. Tyto náklady na výzkum a vývoj jsou ponechány v běžných nákladech společnosti nebo jsou zahrnuty v položce nedokončená výroba.

5.2 Následné ocenění

Pokud během účetního období společnost XY zjistí okolnosti, které signalizují, že očekávaný ekonomický užitek bude nižší, než je stávající účetní ocenění, je povinna na tuto situaci reagovat tvorbou opravných položek pokud se jedná o snížení hodnoty dočasné, a odpisy, pokud je snížení hodnoty trvalé.

Pokud by si společnost XY nechala NM ocenit a zjistila, že aktuální hodnota je vyšší než vykázaná hodnota v účetnictví, nemá podle českých účetních předpisů možnost zahrnout

¹⁰⁴ Splňuje podmínky pro zařazení majetku do ocenitelných práv.

tuto vyšší hodnotu do účetních výkazů. (Možnost přecenění umožňují právní přeměny, přecenění je možné pouze u vykázaných aktiv. Nevykázaná aktiva vstupují do účetnictví jako goodwill¹⁰⁵). V tomto případě by bylo vhodné vést si oddělenou evidenci nehmotných aktiv, nejlépe v tržních hodnotách. Společnost opravné položky netvořila, nedošlo k dočasnému snížení hodnoty majetku.

5.3 Tržní ocenění nehmotných aktiv

Pokud chce společnost XY nechat ocenit některá z ocenitelných práv, která vlastní, tržním porovnáním, může to být pro oceňovatele komplikované. Ocenitelná práva jsou při oceňování specifická, podmínkou pro zapsání práv u Úřadu je také vykázání prvku jedinečnosti. Právě proto, že nelze zapsat dva podobné patenty, užité vzory nebo ochranné známky, je ocenění tržní cenou problematické, nikoli však nemožné. Společnost XY by měla mít zájem na vykázání co nejvíce aktiv samostatně, především z toho důvodu, aby vlastníci – akcionáři měli přehled o aktivech společnosti a věděli, v čem mají uložené prostředky. **Společnost XY si nenechává svá práva přeceňovat oceňovatelem na tržní hodnotu. V evidenci je vede v historických cenách, dle českých předpisů.** Tržní ocenění by bylo pro společnost nákladnou záležitostí.

Příklad ocenění nákladovou metodou

Je však možné uvést příklad, kdy se hodnota majetku nestanoví tržní metodou, ale použita je jedna z podpůrných metod pro zjištění tržní hodnoty aktiva. Společnost vlastní **soubor dvou užitečných vzorů** vyrobených vlastní činností a chystá se je prodat potenciálnímu zájemci. Tyto dva užité vzory si společnost nechala registrovat u Úřadu v prosinci roku 2015. Všechny nutné výdaje spojené s vynaložením těchto nákladů proběhly od ledna do prosince roku 2015. Náklady jsou vyčísleny níže. Náklady obětované příležitosti stanovme na 20 % z kapitálu investovaného na 1 rok.

¹⁰⁵ V tomto ohledu se významně rozcházejí se standardy IFRS.

Tab. 14: Efektivně vynaložené náklady - užité vzory 1 a 2 v Kč

Náklady	Užitný vzor 1	Užitný vzor 2	Součet
Náklady na výzkum a vývoj (lidská práce, opotřebení hmotných aktiv v podobě odpisů)¹⁰⁶	65 000	150 000	215 000
Příhlašovací poplatky	1 000	1 000	2 000
Patentový zástupce	33 000	25 000	33 000
Součet	99 000	176 000	275 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Zdůvodnění výběru metody ocenění

Jelikož nebylo možné získat důvěryhodné podklady o tom, jak a v jakém rozsahu budou v budoucnu tyto užité vzory užívány, či jak se budou podílet na vyráběném výrobku, není možné použít výnosovou metodou ocenění. Tržní metodu nelze použít z výše zmíněných důvodů (neexistuje dostatek srovnatelných transakcí k porovnání). Zbývá tedy metoda nákladová. Pro ocenění řešení chráněných užítými vzory ve velmi raných fázích svého životního cyklu a pro takováto řešení, která plní pouze podpůrnou funkci bez vazby na konkurenční výhodu výrobku (tento předpoklad uplatňujeme v tomto případě) lze nákladové metody použít. Nemá zde smysl rozlišovat mezi reprodukcí a nahrazením, postačí vyjít z historických nákladů¹⁰⁷.

Prvním krokem je vyčíslení efektivně vynaložených nákladů – viz tabulka č. 14, následuje vyčíslení nákladů ušlé příležitosti.

Vyčíslení nákladů ušlé příležitosti

Celková doba vázání nákladů	1 rok
Náklady kapitálu za rok	20 %
Náklady ušlé příležitosti = 275 000 * 0,2 * 1	55 000 Kč
Hodnota užítých vzorů celkem – nákladovou metodou	330 000 Kč

¹⁰⁶ Pro přesné určení těchto nákladů je třeba přesné podnikové evidence.

¹⁰⁷ Nákladové položky byly vynaloženy v nedávné době a nejsou příliš citlivé na změnu cenové hladiny.

Společnost XY by mohla vzít v úvahu i směrnici IVS č. 4, která řeší koncept přínosu z daňové odepisovatelnosti u nákladových metod. Koncept nezávislé transakce představuje na straně prodávajícího získání zdanitelného příjmu a kupující získá daňové odepisovatelnou základnu, umožňující úspory na dani v budoucím období. Směrnice stanoví, že pokud jsou tyto úspory obecně dostupné kupujícímu na trhu, měly by se do tržní hodnoty promítnout a to je možné např. pomocí koeficientu navýšení, kterým se násobí hodnota bez daňových přínosů (viz Tab. 15).

Výpočet koeficientu navýšení podle vzorce (2):

$$\text{Koeficient navýšení} = \frac{1}{1 - SH \text{ daňového štítu}} \quad (2)$$

SH (současná hodnota) daňového štítu v relativním vyjádření se pro zbývajících životnost *n* vypočte dle následujícího vzorce (3):

$$\sum_{t=1}^n O_t * d_t * \frac{1}{(1+i)^t} \quad (3)$$

kde:

n počet let daňového odepisování nehmotného aktiva (ze zákona),

O_t relativní podíl daňového odpisu v roce *t*,

d_t platná sazba daně z příjmů právnických osob,

$\frac{1}{(1+i)^t}$ diskontní faktor v roce *t*.

Násobek odhadnuté hodnoty a koeficientu navýšení pak tvoří výsledný odhad tržní hodnoty.

Tab. 15: Vyčíslení současné hodnoty daňových úspor

Rok	Podíl odpisu	Daňová sazba	Náklady kapitálu	Diskont	SH úspor
1	16,7 %	19 %	20 %	0,833	0,026
2	16,7 %	19 %	20 %	0,694	0,022
3	16,7 %	19 %	20 %	0,579	0,018
4	16,7 %	19 %	20 %	0,482	0,015
5	16,7 %	19 %	20 %	0,402	0,013
6	16,7 %	19 %	20 %	0,335	0,011
-	100 %	-	-		0,105

Zdroj: vlastní zpracování

Nákladové ocenění bez přínosu z daňové odepisovatelnosti aktiva	330 000 Kč
Koeficient navýšení	0,105
Nákladové ocenění s přínosem z daňové odepisovatelnosti aktiva	368 610 Kč

Ocenění těchto dvou užitných vzorů **nákladovou metodou činí 368 610 Kč**. Pokud by firma prodávala užitné vzory, toto ocenění by sloužilo pouze jako orientační. Společnosti XY to však může pomoci při rozhodování, jelikož ví, že pod tuto cenu by neměla majetek prodávat. Výsledná prodejní cena bude záviset od vyjednávání při prodeji.

5.4 Hodnota nehmotného majetku při prodeji

Další ze situací, kdy společnost jedná o hodnotě nehmotného majetku, nastává v okamžiku jeho prodeje. Společnost XY při převodu ocenitelných práv, např. patentů či užitných vzorů, vychází z hodnoty v rozvaze (interní evidenci) a kupní cena je stanovena dohodou mezi prodávajícím a kupujícím. Při prodeji nehmotného aktiva je důležité zmínit, že pokud dojde k prodeji formou licence, umožňují ČÚP odepisovat majetek jak nabyvateli, tak nadále i poskytovateli práva (viz výše – koncept přínosu z daňové odepisovatelnosti u nákladové metody). Ve společnosti XY však k prodeji práv licencí často nedochází, spíše se kompletně převádí ocenitelné právo. V některých případech společnost prodává nehmotný majetek současně s hmotným, například patent (zdokumentovaný postup) a k němu zkonstruovaný prototyp.

Znalecké oceňování probíhá zejména při dělení a slučování obchodních společností, nepeněžitých vkladech do základního kapitálu nebo při zástavě majetku, další z důvodů může však být při převodu práv na jiný subjekt nebo při uzavírání licenčních smluv. Pokud by společnost uvažovala o prodeji práv formou licence, měla by využít služeb kvalifikovaného oceňovatele. Pro společnost XY je stanovení tržní ceny nehmotného majetku takřka nemožné, jelikož podobných řešení k porovnání existuje minimálně (pokud nějaká jsou) a ceny, za které byla obchodována, jsou zpravidla neverejné.

5.5 Výzkum a vývoj

Hlavní činností společnosti XY jsou výzkumné a vývojové práce. České účetní předpisy problematiku výzkumu a vývoje řeší velmi spoře a pojmy z účetního hlediska není třeba odlišovat. K vymezení je třeba využít jiný právní předpis, zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Výzkumem a vývojem se v obecné rovině rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Výzkum je zde rozdělen **na základní a aplikovaný**. Základním se rozumí experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat nové znalosti o základních principech. Aplikovaný výzkum jsou taktéž teoretické či experimentální práce, prováděné s cílem získat nové poznatky, avšak pro vývoj nových výrobků, technologií a služeb. **Vývoj** (experimentální vývoj) je systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu k produkci nových výrobků, zlepšených materiálů¹⁰⁸.

Pořídí-li společnost XY externě nehmotné výsledky VaV, evidují se jako DNM. Pokud jsou výsledky vytvořeny vlastní činností, je jejich vykazování problematické. Dle českých předpisů není nutné striktně rozlišovat fázi výzkumu a vývoje, jako je tomu třeba u IFRS kvůli uznatelnosti nákladů při aktivaci. Náklady na vlastní činnost v oblasti nehmotných výsledků VaV lze aktivovat jako dlouhodobý majetek pouze za předpokladu, že jsou výsledky vytvořeny **k obchodování**.

¹⁰⁸ Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje.

Pojem k obchodování však může být matoucí. Zejména v situaci, kdy nehmotné výsledky VaV vzniknou ze specifické jednorázové konkrétní zakázky zadané zákazníkem. Tento zákazník si konkrétní výsledek objedná, následně je mu prodán a společností XY není dále nabízen. Lze to považovat za obchodování? Nebo naopak situace, kdy jsou nehmotné výsledky VaV generovány interně vlastní činností a společnost XY zamýšlí je využívat pouze pro vlastní potřeby, přičemž následně jsou prodány třetí straně? Otázka zní, zda v těchto dvou konkrétních situacích se má nehmotný majetek aktivovat či nikoliv.

Lze se přiklonit k názoru Vaška a Molína¹⁰⁹, kteří vypichují sousloví „vytvořeny vlastní činností k obchodování“ a tedy zde v první řadě musí existovat vůle účetní jednotky tyto výsledky vytvářet **za účelem budoucího prodeje**. Tento záměr musí existovat již v okamžiku pořizování nehmotných výsledků VaV, nejdéle však v okamžiku jejich dokončení. Z pojmu „k obchodování“ pak lze vyvodit, že dlouhodobým majetkem se výsledky VaV stanou pouze tehdy, pokud záměrem účetní jednotky bude jejich **opakovaný prodej**. Evidence nehmotných výsledků výzkumu a vývoje ve společnosti XY by mohla vypadat následovně.

Ocenění výzkumu a vývoje ve vybrané společnosti

Výzkumná organizace XY pracuje na výzkumu a vývoji, výsledkem bude zdokumentovaný ojedinělý postup. V tomto případě tedy může dojít k následujícím situacím.

- A) Firma vytváří majetek **na objednávku zákazníka** a vzniklý výsledek nebude dále nabízet k prodeji. Jedná se například o jednoúčelové stroje na zakázku, které jsou ojedinělé a nelze je k prodeji nabízet z hlediska jejich specifčnosti. Pak tento majetek nelze vykázat do dlouhodobého majetku, protože není či nebyl určen k obchodování. Náklady vzniklé v souvislosti s touto zakázkou se evidují odděleně na zakázce a jsou součástí běžných nákladů společnosti nebo mohou být zahrnuty v položce nedokončená výroba.

¹⁰⁹ VAŠEK, Libor a Jan MOLÍN. Výzkum a vývoj v účetní závěrce sestavené dle IFRS a základní srovnání s českými účetními předpisy pro podnikatele. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*. Mělník: Komora auditorů České republiky. 2013, roč. 20, č. 9, s. 12. ISSN 1210-9096.

- B) V případě, že firma vyvíjí **majetek pro vlastní potřebu**, nemůže tento majetek vykázat do nehmotného majetku a náklady na vývoj budou opět součástí nákladů běžného období.
- C) Třetí možností, kdy nehmotné výsledky VaV mohou být vykázány do nehmotného majetku je, pokud jsou VaV vyvíjeny **za účelem následného prodeje užívacích práv** k němu a je splněna podmínka, že je vytvořen k obchodování. Pokud tyto náklady aktivuje, majetek zařadí do své evidence a následně jej odepisuje.

Společnost XY může **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** vytvářené vlastní činností **promítnout do účetní závěrky** takto:

- DNM, za předpokladu, že je vytvořen k obchodování a doba použitelnosti je delší než jeden rok a vlastní náklady přesahují 60 000 Kč (výši ocenění určenou účetní jednotkou),
- součást nákladů běžného období,
- součást časově rozlišených nákladů,
- nedokončená výroba, jedná-li se o aktivitu výzkumu a vývoje „na zakázku“ a není-li činnost (zakázka) v daném účetním období dokončena.

Co se týče nehmotných výsledků VaV, společnost je aktivuje pouze v případě, kdy s jistotou ví, že je bude nabízet k prodeji, nespecifikuje však, zda k opakovanému nebo k jednorázovému. Tento případ nastal v roce 2013 (viz výše). Společnost XY aktivovala nehmotný majetek v hodnotě 25 200 tis. Kč a nabízí ho k prodeji možným zájemcům. Do dnešního dne však nebyl prodán a proto je i nadále evidován na účtu nehmotné výsledky VaV. K nehmotným výsledkům VaV se váže i způsob jejich komerčního využití. Při detailnějším pozorování bylo zjištěno, že se společnost komercializací svých řešení příliš nezabývá, a proto je v následující kapitole navržen možný způsob využití výsledků VaV v praxi.

6 Diskuze a z ní vyplývající závěry a doporučující návrhy pro konkrétní řešení vybraných problémů společnosti XY

Při zpracování této práce byla postupně rozebrána problematika oceňování a evidence nehmotného majetku ve společnosti XY. Na základě výše zmíněných příkladů a situací, které nastávají ve společnosti XY při oceňování a evidenci nehmotného majetku lze navrhnout několik následujících doporučení, která byla prezentována společnosti.

6.1 Návrh komerčního využití výzkumu a vývoje

Pokud společnost vytvoří, vyvíjí jisté unikátní řešení, prvním krokem je ochrana těchto výsledků. Společnost si chrání všechna svá vynalezená řešení, a jak již bylo řečeno, k přihlášení a vyřízení administrativy využívá služeb patentové kanceláře. Jak tedy může společnost XY uplatnit výsledky výzkumu a vývoje?

- Spolupracovat s jinými subjekty: nabízet služby a konzultace anebo výzkum na zakázku či společné projekty výzkumu a vývoje s ostatními firmami,
- přenos (transfer) poznatků a technologií: licencováním, převodem výsledku, monografií atd.,
- vytvořením nové společnosti.

Společnost XY by si měla stanovit jasný plán komercializace svých výsledků, který by vycházel ze strategie a cílů výzkumné organizace. Tento dokument popisuje záměr výzkumné organizace komercializovat konkrétní výsledky výzkumu a vývoje a popisuje všechny kroky od vyhodnocení komerčního potenciálu, přes ochranu duševního vlastnictví, až po formu realizace hodnoty výsledku výzkumu a vývoje. V ČR s tímto pomáhá CTT – Centrum transferu technologií a také existuje metodika, která pomáhá celý systém komercializace výsledků VaV do výzkumných organizací instalovat – EF-TRANS jako projekt MŠMT.

Společnost XY musí být alespoň částečně schopná prodat výsledky své výzkumné a vývojové činnosti, čímž dostává dodatečné finanční prostředky pro svou činnost a tím ji může zkvalitnit. Předmětem prodeje společnosti XY jsou většinou stroje, zařízení, na kterých se výsledky VaV podílí anebo pouze samostatně převádí ocenitelné právo. Další možností je však poskytování licencí k užívání nehmotného aktiva. Pokud by společnost poskytla povolení k užívání nehmotného aktiva za úplatu, nezíská tím jednorázově tak vysoký obnos finančních prostředků, avšak aktivum zůstane v jejím vlastnictví a i nadále bude mít možnost ho daňově odepisovat. Právě licenční smlouva je nejčastějším nástrojem legálního transferu nehmotných aktiv. Stanovení ceny, kterou nabyvatel zaplatí za licenci, by měla odpovídat podílu na zisku z využívání předmětu licence.

Společnost XY by měla vzít v úvahu, zda nezačít více nabízet možnost odkupu formou licence nejen nehmotných výsledků VaV, ale i některých ostatních nehmotných aktiv zamýšlených k prodeji.

6.2 Ostatní doporučení

Společnost XY by měla důsledně rozlišovat druhy nehmotných aktiv vykazovaných do rozvahy. Ačkoliv je výzkumnou společností pracující s mnoha různými druhy nehmotných aktiv, do roku 2012 je všechny vykazovala pod položkou jiný DNM. Od roku 2013 rozlišuje některé z nich, ačkoliv i nyní lze říci, že v některých případech je jejich zařazení nesprávné. Patenty, užité vzory a ochranné známky registrované u Úřadu by společnost měla zařazovat pod položku ocenitelné vzory, ať vznikly vlastní činností nebo byly pořízeny externě. Pod položku nehmotné výsledky výzkumu by měly být zařazeny pouze výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv.

Pokud účetní jednotka nakoupí ocenitelná práva od externího dodavatele, v případě že neočekává žádné další pořizovací náklady, by je měla přeradit do užívání na příslušný účet nehmotného majetku. I když jsou pořizována za účelem následného prodeje.

Společnost by mohla začít využívat služeb kvalifikovaného odhadce, oceňovatele, který by zjišťoval tržní hodnotu nehmotných aktiv. Podle té by společnost XY mohla lépe

stanovovat prodejní ceny svého majetku, než na základě historických cen vedených v účetnictví. I v případě, že se společnost rozhodne neoceňovat aktiva tržní hodnotou, měla by zavést evidenci neaktivovaných nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností. Těmto aktivům by mohla vystavit upravenou kartu majetku a zavést ho do interní evidence společnosti (jako je tomu například u aktiv s nulovou pořizovací cenou kvůli přijetí dotace na jejich pořízení).

Je evidentní, že účetnictví vedené dle českých účetních předpisů slouží společnosti XY především ke zjištění daňového základu, sestavení účetní závěrky, podávání informací bankám a uživatelům účetní závěrky, a ne vždy přesně odráží přesný stav nehmotného majetku. Během zpracování práce bylo zjištěno, že majetek v rozvaze je značně podhodnocen. To je pro firmu nepříjemné z toho důvodu, že jsou celková vykázaná aktiva nižší, než by mohla být, kdyby to umožňovaly české předpisy. Podle mého názoru by společnost měla uvažovat o možnosti vést pro svoji vlastní evidenci účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

6.3 Využití IFRS ve společnosti XY

Vzhledem k výše zmíněným příkladům a vzniklým problémům s vykazováním nehmotných aktiv dle českých účetních předpisů se jako možnost pro jejich evidenci jeví použití IFRS. Společnost XY neemituje investiční cenné papíry na evropském regulovaném trhu a ani nemá zahraniční vlastníky, tudíž tuto povinnost nemá. Vykazování aktiv dle tohoto systému doporučení a zásad by podle mne bylo pro firmu velkým přínosem. Vzhledem k faktu, že česká účetní úprava a legislativa se ve srovnání s analytickým přístupem standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva¹¹⁰ nehmotnými aktivy příliš nezabývá, společnost XY by díky vedení evidence tímto způsobem získala především mnohem lepší přehled o stavu a situaci svého nehmotného majetku.

System IFRS se nezabývá účtováním, ani se podle něj nesestavuje účetní závěrka, ale určuje podmínky, za kterých lze danou položku uznat, ocenit a vykázat. IFRS nepředepisuje žádné účty, postupy ani formality, neslouží valné hromadě při rozdělování

¹¹⁰ Jedná se o obecný standard upravující nehmotná aktiva. Jsou z něj vyloučena například nehmotná aktiva ve formě zásob, které upravuje IAS 2 – Zásoby anebo nehmotná aktiva používaná formou finančního leasingu – viz IAS 17 – Leasingy.

zisku, ani státu při zjištění daňové povinnosti. Z tohoto důvodu by společnost XY musela vést i nadále účetnictví dle českých předpisů a souběžně také dle IFRS.

V české účetní úpravě chybí především systematická, konzistentní a přesná úprava, která by omezila vykazování rizikových nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností a zároveň zabránila nesystematickému vykazování nehmotných aktiv prostřednictvím položek časového rozlišení či dokonce absenci časového rozlišení. Zejména úprava, která vylučuje aktivaci nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností pro vlastní potřeby, není ideální. A to je především případ dotýkající se společnosti XY.

Společnost XY by tedy vedla oddělenou evidenci dle IFRS, přičemž je zapotřebí být perfektně obeznámen především se standardem IAS 38 – Nehmotná aktiva. V tomto standardu jsou poměrně podrobně a striktně definovány podmínky rozpoznání nehmotných aktiv, důraz je kladen na dostatečnou jistotu, že aktivum přinese v **budoucnu účetní jednotce ekonomický prospěch**.

Dle standardu IAS 38 jsou položky uznány do nehmotných aktiv, pokud tedy:

- splňují definici nehmotného aktiva (viz kapitola 1) a
- splňují kritéria uznání – tzn. je pravděpodobné, že budoucí **ekonomické užitky**, které jsou přiřaditelné aktivu, poplynou do společnosti a je možné **spolehlivě ocenit** pořizovací náklady aktiva.

Následuje popis některých vybraných operací, které IFRS řeší odlišně od české účetní úpravy. **Pokud by společnost účtovala dle IAS 38, aktiva by poté pořizovala, vykazovala a evidovala následovně.**

6.3.1 Pořízení a prvotní ocenění¹¹¹

Nabyta mohou být nehmotná aktiva takto:

- samostatným pořízením,
- prostřednictvím státní dotace,

¹¹¹ Detailněji jsou vysvětleny pouze vybrané způsoby, kterými společnost XY nejčastěji pořizuje nehmotná aktiva.

- v rámci podnikové kombinace,
- nehmotné aktivum bylo vytvořené podnikem,
- vnitřně vytvořený goodwill.

Samostatné pořízení – koupě od třetí osoby¹¹². V případě, že společnost XY nakoupí nehmotný majetek od dodavatele, v jejím případě to jsou většinou softwary, pořizovací cenu určí například pomocí ceny sjednané ve smlouvě. Součástí této pořizovací ceny jsou veškeré náklady přímo přiřaditelné k aktivu, které jsou vynaloženy za účelem uvedení aktiva do místa a stavu, ve kterém je schopno fungovat podle záměru podniku a v tom momentě se náklady přestanou aktivovat. Na příkladu tohoto softwaru, kdy pořizovací cena může být relativně nízká, se náklady vynaložené v souvislosti s přípravou (dle jeho zamýšleného využití) mohou vyšplhat do vysokých částek.

Standard IAS 38 také výslovně vymezuje, které náklady mohou a nesmí být zahrnuty do pořizovací ceny. Například náklady na odzkoušení správné funkčnosti aktiva nebo platby pro odborníky, vznikající z uvádění aktiva do jeho provozního stavu mohou být do pořizovací ceny zahrnuty. Naopak správní či jiné obecné režijní náklady součástí pořizovací ceny nejsou.

Nehmotná aktiva **nabytá prostřednictvím státní dotace** jsou předmětem standardu IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Obdrží-li společnost XY státní dotaci, jsou možné v okamžiku jejího rozpoznání dva přístupy k zachycení:

- kapitálový přístup – státní dotaci zachytí společnost přímo do vlastního kapitálu, dotace je posuzována jako externí zdroj financování, nevyžaduje splácení a je součástí kapitálových fondů v rámci.
- Výnosový přístup – společnost dotaci zachytí jako výnos účetního období (popřípadě několika účetních období).¹¹³

¹¹² Prokázání očekávání budoucí užitečnosti aktiva standard logicky předpokládá, jelikož je zde ochota zaplatit za nehmotné aktivum určitou výši pořizovací ceny.

¹¹³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: Albatros Media, 2014. ISBN: 978-80-265-0149-7

Dle standardu IAS 20 je nutné využití výnosového způsobu k zachycení dotací. Tento přístup zakládá na správném přiřazení výnosů a nákladů. Výnosům (přijaté dotaci) by měly být přiřazeny odpovídající náklady – určité vynaložené prostředky.

Podle tohoto standardu by firma XY státní dotace či jiné podpory poskytované státem adekvátním způsobem zachytila v účetnictví a příslušné informace zveřejnila, čímž se neliší od české úpravy. Uživatel těchto informací je následně vyhodnocuje a posuzuje, zda na nich podnik není závislý a zda je schopen v různých formách dále fungovat i bez těchto podpor.

Zachycení dotace na pořízení aktiva lze označit zvláštní případ výnosového přístupu k zachycení dotace. Je-li aktivum nabyto prostřednictvím dotace, může ho podnik uzнат prvotně buď v reálné hodnotě, nebo v nominální částce zvýšené o všechny náklady. Standard uvádí dva možné přístupy jak evidovat dotaci, vysvětleny jsou na následujících modelových případech.

Dotace na pořízení aktiv – příklad

Společnost přijala dotaci na pořízení majetku v hodnotě 250 000 Kč, pořizovací cena je 900 000 Kč, doba odepisování stanovena na deset let.

- První možností jí **snížení pořizovací ceny aktiva.**

Roční odpis aktiva (zařazeno k 1. 1. X): $(900\ 000 - 250\ 000)/10 = 65\ 000$ Kč

Účetní hodnota majetku na konci roku: $650\ 000 - 65\ 000 = 585\ 000$ Kč

Změna VH (snížení) o 65 000 Kč.

V tomto případě, jako je tomu při účtování dle ČÚP, je aktivum podhodnoceno. Pokud účetní jednotka bude dle IFRS k bilančnímu dni přeceňovat aktivum na fair value, hodnota aktiva se zvýší na běžnou tržní cenu a bude zachyceno do vlastního kapitálu (viz přeceňování dle IAS 38). Účetní hodnota je 585 000 Kč, avšak tržní hodnota by mohla být přibližně 850 000 Kč. Toto zvýšení by se promítlo do vlastního kapitálu, avšak kapitálové zachycení dotace standard nepřipouští.

- Druhou možností je **časové rozlišení dotace**.

Roční odpis aktiva: $900\,000/10 = 90\,000$ Kč

Účetní hodnota majetku na konci roku: $900\,000 - 90\,000 = 810\,000$ Kč

Výnosy příštích období budou do výnosů běžného období přidělovány po dobu deseti let,
tzn.: $250\,000/10 = 25\,000$ Kč.

Změna VH (snížení) o 65 000 Kč.

Celkový vliv na výsledek hospodaření je stejný. Pokud je poskytnutí dotace spojeno s podmínkou držení aktiva po určitou dobu, jeví se tento způsob jako vhodnější. Mimo to také řeší problémy zmíněné výše. Standard se také zabývá problematikou dotace na pořízení aktiva, které není odepisováno, v takových případech je dotace zachycena do výnosů v tom období, kdy je přijata.

Další možností pořízení aktiva je jako součást **podnikové kombinace**. Ačkoliv společnost XY nepředpokládá, že by v budoucnu ke koupi podniku mělo dojít, je zajímavé zmínit podmínky oceňování nehmotných aktiv právě v tomto případě. Pořizovací cenou nehmotného aktiva nabytého v rámci akvizice je jeho fair value k datu akvizice. Pokud nehmotné aktivum splní podmínky pro rozpoznání aktiva (viz výše), nabyvatel uzná a samostatně vykáže i ta aktiva, které nabývaný podnik ve **své závěrce nevykazoval**. V tomto ohledu se podstatně liší oproti české účetní úpravě, kde by všechna nevykázaná aktiva vstoupila do účetnictví jako goodwill. Cílem standardu je oddělit goodwill, který není identifikovatelný a dle IFRS se neodpisuje¹¹⁴.

Způsob pořízení majetku, který se společnosti XY týká především, je **pořízení NM vlastní činností**. Způsob vykazování takto nabytého majetku dle IFRS by rozvahu společnosti XY ovlivnil bezpochyby nejvíce. Jak již bylo řečeno, české účetní předpisy neumožňují aktivaci nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, pokud není od počátku jeho realizace jasné, že bude určen k obchodování a náklady na jeho pořízení přesáhnou 60 000 Kč¹¹⁵. Pokud by společnost účtovala podle IFRS, bylo by nutné nejprve detailně rozlišit fázi výzkumu a následného vývoje a určit s nimi související náklady.

¹¹⁴ Pouze je pravidelně testován, zda nedošlo ke snížení jeho hodnoty.

¹¹⁵ Pro účely výpočtu daně z příjmů. Účetní hodnota je stanovena účetní jednotkou také na 60 000 Kč.

Fáze výzkumu je charakterizována jako:

- činnosti zaměřené na získávání nových poznatků,
- vyhledávání, vyhodnocení a výběr aplikací výsledků zkoumání,
- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů a služeb a
- následná formulace, návrh, vyhodnocení a končený výběr možných variant.

Během výzkumné fáze totiž společnost XY nemůže prokázat existenci nehmotných aktiv, které bude v budoucnu přinášet ekonomický užitek, a tedy výdaje na výzkum bude vykazovat jako náklady v době, kdy jsou vynaloženy. Tyto náklady nemůže následně aktivovat a ovlivní tedy výsledek hospodaření v období, kdy byly vynaloženy.

Fáze vývoje. Nehmotné aktivum, které vzniklo interním vývojem, je možné uzнат jako nehmotný majetek pouze tehdy, kdy je možné prokázat **všechny** následující předpoklady:

- dokončení aktiva je technicky proveditelné,
- existuje záměr podniku nehmotné aktivum dokončit a používat ho nebo prodat a je možné prokázat, že má na jeho dokončení a používání dostatek zdrojů (technických, finančních, ...)
- podnik musí být schopen aktivum používat nebo prodat,
- existuje trh pro nehmotné aktivum nebo způsob, jakým bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. Pokud je používáno interně, musí být možné prokázat jeho užitečnost.
- **Podnik je schopen oddělit a spolehlivě vyčíslit náklady vynaložené na aktivum ve fázi vývoje.** ¹¹⁶

Jedná se například o návrh, konstrukci a testování prototypů, návrhy přípravků a nástrojů. V této fázi je snadnější určit pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků. Výdaje vynaložené na výzkum jsou vykazovány jako náklady v době, kdy jsou vynakládány a nemohou být aktivovány. Naopak náklady na vývoj by při splnění podmínek mohla společnost XY aktivovat do rozvahy. Tato skutečnost ovlivní výši položek DNM a VH běžného účetního období. Tyto položky se zvýší, výsledek hospodaření však bude následně ponížěn o odpisy nově aktivovaného nehmotného majetku.

¹¹⁶ Dlouhodobý nehmotný majetek In: *Účetní zpravodaj*. [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2011. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: http://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2011/ucetni_zpravodaj_1101.pdf

Modelový příklad stanovení pořizovací ceny interně vytvořeného softwaru

Společnost XY vytváří nový software vlastní činností a zamýšlí ho pro interní využití. Software, týkající se obsluhy textilních strojů bude možné v budoucnu s drobnými úpravami využít i k prodeji, primárně je však určen k využití ve společnosti XY. Společnost má dostatek finančních zdrojů na dokončení vývoje softwaru a je schopna spolehlivě určit výdeje s vývojem spojené. Během vývoje projevil jeden ze zákazníků (disponujících konkrétním textilním strojem) zájem o vyvíjený software a firma ho bude tedy nabízet k prodeji. Aktivum tedy splňuje všechna kritéria uznatelnosti dle IFRS.

Vzniklé náklady (v tis. Kč):

• Mzdy pracovníků vyvíjejících software	3 000
• Mzdy administrativních zaměstnanců	800
• Služby konzultantů	300
• Školení zaměstnanců	190
• Náklady na dotvoření konečného designu softwaru	1 200
• Materiál používaný při vývoji softwaru	100
• Odpisy počítačů	240
• Kancelářský materiál	20

Dle českých účetních předpisů by společnost XY tento software nemohla aktivovat, jelikož nebyl vyvíjen za účelem prodeje a jak již bylo zmíněno, společnost XY by náklady na vývoj pouze zaúčtovala na příslušnou zakázku, ale nevedla by o něm žádnou další evidenci. Bude-li vykazovat majetek dle doporučení standardů IFRS, je možné aktivovat téměř všechny výše uvedené náklady a vstoupí tak do účetních výkazů. Z aktivace jsou vyloučeny náklady na mzdy administrativních zaměstnanců, na kancelářský materiál a na školení zaměstnanců, jelikož se nejedná o přímo přiřaditelné náklady (**zvýrazněny tučně**). Sečteme-li uznatelné náklady, bude aktivován nehmotný majetek pod položku software **v hodnotě 4 840 tis. Kč.**

Příklad ocenění výzkumu a vývoje pořízeného vlastní činností (dle IFRS)

Od roku 2012 pracovala na výzkumu a vývoji způsobu tkaní. Výsledkem bylo řešení, které si společnost XY nechala patentovat. V roce 2012 byla vynaložena částka 4,3 milionu Kč na výzkum. O rok později se začalo pracovat na vývoji, jelikož vedení společnosti dospělo k názoru, že tento způsob tkaní je technicky proveditelný a vznikly následující náklady:

- 3,8 milionů Kč na platy pracovníků,
- 100 000 Kč odměna patentové kanceláři,
- 600 000 Kč materiál,
- 80 000 Kč náklady na školení zaměstnanců.

Řešení:

2012 – 4,3 milionů Kč firma zaúčtuje do nákladů, jelikož aktivaci výzkumu IFRS nedovoluje.

2013 – mzdové náklady, materiál a služby patentové kanceláři budou součástí pořizovací ceny majetku, kterou bude oceněn. 80 000 Kč na zaškolení IFRS nedovoluje zahrnout do pořizovací ceny aktiva. Aktivum by bylo zařazeno do evidence v hodnotě **4 500 tis. Kč**.

Kromě nemožnosti aktivovat náklady na výzkum, aktivace těchto nákladů není možná i z toho důvodu, že standardy zakazují zpětnou aktivaci jakékoliv položky, která byla v minulosti účtována do nákladů. Pro společnost XY by to znamenalo vést oddělenou evidenci nákladů na výzkum a vývoj při výrobě nehmotného majetku. Někdy však tato hranice může být velmi tenká, někdy nelze určit vůbec. I na to pamatují IFRS a v takovém případě by společnost XY veškeré výdaje vynaložené na projekt považovala za výdaje uskutečněné ve fázi výzkumu a tedy není tedy možné vést aktivaci, výdaje jsou zahrnuty do výsledovky.

6.3.2 Následné ocenění - ocenění v průběhu držení aktiva

V této oblasti se standardy opět rozcházejí s řešením české účetní úpravy. Dle IFRS by společnost XY mohla k bilančnímu dni použít dva modely ocenění aktiv. Model historických cen a model přecenění na fair value.

- **Model historických cen**

Nehmotný majetek se oceňuje pořizovacími náklady, ty jsou snižovány o amortizaci a historická cena je v souladu s IAS 36 – Snižování hodnoty aktiv, snižována o eventuelně nastalé snížení hodnoty.

- **Model přeceňování**

Společnost by nehmotná aktiva vykazovala v přeceněné hodnotě, která odpovídá **reálné hodnotě** k datu přecenění, snižené o odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Tzv. fair value (reálná hodnota) musí být v případě nehmotných aktiv vždy určena na základě ceny aktivního trhu. Pokud aktivní trh neexistuje, musí se použít model oceňování pořizovacími náklady (model historických cen). Tato podmínka omezuje použitelnost modelu, jelikož pro nehmotná aktiva jako patenty či ochranné známky aktivní trh neexistuje. Tato aktiva jsou jedinečná. Ceny ve smlouvách o prodeji a koupi jsou vyjednávané mezi kupujícím a prodávajícím a nemůže tak být dostatečným podkladem pro stanovení reálné hodnoty aktiva. Tyto ceny jsou často také nedostupné a tyto transakce nejsou příliš časté na to, aby se z nich dalo vycházet. Model přecenění na fair value nelze použít pro aktivum, které nebylo předtím zachyceno v účetnictví a oceněno na bázi pořizovacích nákladů, tedy společnosti XY neumožňuje, aby v průběhu své činnosti objevovala nová interně vytvořená nehmotná aktiva, jejichž počáteční zaúčtování a ocenění neproběhlo v souladu s tímto standardem.

Pokud by společnost XY používala model přeceňování, musí v příloze zveřejnit toto nehmotné aktivum i v historických cenách, včetně kumulované amortizace.

Model přecenění neumožňuje:

- přecenění nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva a
- prvotní uznání aktiva v jiném ocenění než pořizovacími náklady.

Společnost má povinnost nehmotná aktiva přeceňovat v závislosti na změnách reálných hodnot aktiv. Pokud se hodnota liší, je nutné přecenění, někdy je nutné přeceňovat aktiva i každoročně. Jestliže došlo v důsledku ocenění ke zvýšení účetní hodnoty, je toto zvýšení připsáno ve prospěch vlastního kapitálu v položce fond z přecenění (obdobně se postupuje i při snížení). Zvýšení se pak vykazuje v hospodářském výsledku v rozsahu, v jakém ruší snížení účetní hodnoty z přecenění téhož aktiva, které bylo v hospodářském výsledku vykázáno dříve. U snížení se účtuje do výše případného aktivního zůstatku fondu z přecenění týkajícího se téhož aktiva.

Při přecenění by účetní jednotka musela vybraný způsob aplikovat na všechna nehmotná aktiva podobných znaků či obdobného využití, seskupená do stejné třídy nehmotných aktiv. IAS 38 nabízí klasifikaci do tříd¹¹⁷:

- počítačový software,
- nehmotná aktiva ve vývoji,
- licence a koncese,
- autorská práva, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva,
- modely, návrhy, návody, designy a prototypy, atd.

I toto třídění dle IFRS je přehlednější a lépe odpovídá požadavkům společnosti XY, která disponuje s mnoha různými druhy nehmotných aktiv.

6.3.3 Doba použitelnosti

Pokud bude společnost XY vést evidenci podle doporučení IFRS, začala by nehmotná aktiva dělit také podle doby použitelnosti. IFRS u některých nehmotných aktiv umožňuje stanovení neurčité **doby použitelnosti**. Tato aktiva pak nejsou odepisována, avšak společnost XY musí každý rok testovat, zda se nezměnily podmínky využívání těchto aktiv a ověřovat, zda se nestala aktivity s určitelnou dobou použitelnosti. Pro společnost XY by to znamenalo, že by některá aktiva neodepisovala, jelikož se jedná například o výrobní postupy představované špičkovou technologií a nejsou známky o jejím překonání, a tím může být například patent na unikátní vynález tryskového tkaní. Pokud by se situace na trhu změnila a byla k dispozici technologie nová, podnik musí určit zbývající dobu použitelnosti svého aktiva a také pravděpodobně přecenit aktivum, jelikož dojde ke snížení hodnoty, poklesu jeho tržní ceny. Určení doby použitelnosti věnuje standard velkou pozornost a bere ohled na specifika nehmotných aktiv.

6.3.4 Odepisování

V případě, že je společnost schopna u nehmotného majetku odhadnout konečnou dobu použitelnosti, bude se **odpisovat**. Odepisování musí být rozložené během celé této doby

¹¹⁷ Dle požadavků na zveřejnění.

a končí k datu, kdy je nehmotné aktivum odúčtováno nebo k datu, kdy je aktivum zařazeno mezi aktiva držaná k prodeji (více viz IFRS 5). Odpisy jsou následně vykázány v hospodářském výsledku daného období, pokud není některým ze standardů dovoleno či požadováno zahrnout je do účetní hodnoty jiného aktiva, např. v případě, kdy se budoucí ekonomické užítky z aktiva spotřebují na vytvoření jiných aktiv. Pak částka odpisů vstupuje do pořizovací ceny jiného aktiva a je zahrnuta v jeho účetní hodnotě.

6.3.5 Zveřejnění

Pokud by společnost XY účtovala dle zmíněných doporučení IFRS, získala by lepší přehled o stavu svých aktiv a možnost vykázat aktiva vytvořená vlastní činností pro vlastní využití. Dle standardu podnik podává informace o nehmotných aktivech odděleně, za jednotlivé specifické skupiny, např. softwary, patenty, a navíc součástí těchto skupin jsou informace o nehmotných aktivech vytvořených interně a o ostatních aktivech (např. pořízených nákupem). Toto dělení informací by umožnilo všem uživatelům účetních informací, či zainteresovaným osobám posuzovat oddělení skupiny různě rizikových aktiv.

IAS 38 stanoví, že společnost je povinna zveřejnit pro každou třídu nehmotných aktiv zejména tyto informace (odděleně pro ta aktiva vytvořena vlastní činností a pro ostatní)¹¹⁸:

- zda je možné u jednotlivých skupin aktiv určit dobu použitelnosti, pokud ano tak uvádí délku použitelnosti a odpisové procento, metodu amortizace. Pokud ne, společnost XY je povinna svoje rozhodnutí zdůvodnit a uvést jejich účetní hodnotu.
- analýzu příčin změn účetní hodnoty nehmotných aktiv v průběhu účetního období v následující struktuře:
 - nově nabytá aktiva (rozdělená na interně vytvořená a nabytá v rámci podnikové kombinace),
 - aktiva zařazená do skupiny aktiv držených pro prodej a jiné úbytky,
 - změny hodnoty vyplývající z přecenění na fair value a zachycení snížení/zvýšení hodnoty proti fondu z přecenění,
 - snížení hodnoty dle IAS 36 účtované do nákladů,

¹¹⁸ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.

- zvýšení vyvolané zpětných nárůstem hodnoty dle IAS 36 účtované s dopadem do výsledku hospodaření,
- hodnotu odpisů v daném období,
- ostatní změny v období.

6.3.6 Jak vést evidenci dle IFRS?

Pokud se společnost rozhodne řídit podle doporučení IFRS, nabízí se otázka jak přejít na tento systém vykazování. Nejjednodušší možností je „překlopení“ účetní závěrky na úrovni řádků účetních výkazů do nové restrukturalizované účetní závěrky. Toto řešení je relativně rychlé a technologicky a organizačně nenáročné (možné provést například v programu Excel), avšak probíhá-li tato konverze mimo vlastní podnikový informační systém jednorázově, může dojít k mnoha chybám. Tento převod je velice hrubý a obtížně bude reflektovat rozdíly v oceňování a vykazování jednotlivých složek účetní závěrky.

Nejvhodnější by byla **konverze na úrovni každé transakce**. Účetní případy účtovat paralelně v oddělených hlavních knihách, které by produkovaly samostatné, oddělené účetní výkazy jak podle ČÚS, tak IFRS. Společnost XY by si mohla nechat upravit svůj účetní informační systém takovým způsobem, aby produkoval dvě oddělené sady na sobě nezávislých účetních výkazů, které budou vyhovovat daným požadavkům.

Při správném nastavení informačního systému (které je náročné na znalosti, čas i finanční prostředky) je možno dosáhnout prakticky ideálního stavu. Ačkoliv je řešení velmi náročné na zavedení vhodného programu, údržbu a vyžadovalo by zřejmě rozsáhlou projektovou přípravu a financování, pro společnost by v případě rozhodnutí vykazovat dle IFRS představovalo nejlepší možnost.

6.4 Přínosy vykazování dle IFRS

Tabulka č. 16 porovnává rozdíly v české úpravě a IFRS na příkladu nehmotných výsledků výzkumu a vývoje vytvořených pro vlastní režii. Je patrné, že IFRS rozebírají tuto problematiku do hloubky, zatímco české účetní předpisy jsou mnohem méně detailní. Jelikož účetnictví a daňové předpisy v ČR jsou často a stále silně propojené, často účetní

jednotky považují za „primární“ účel účetnictví pouze správné zjištění základu daně z příjmů¹¹⁹.

Tab. 16: Rozdíly mezi českou úpravou výzkumu a vývoje a úpravou dle IFRS

	Česká úprava	IFRS
Definice	Taxativní vymezení bez stanovení podrobných podmínek.	Podrobná definice s vymezením podmínek, jsou stanovena kritéria pro uznání. Důraz na prokázání budoucích užiteků.
Aktivace	Aktivovat lze pouze výsledky výzkumu a vývoje pro účely obchodování s nimi.	Aktivace umožněna i pro nehmotná aktiva vytvořená pro vlastní užití při splnění daných podmínek (vývoj – ano, výzkum – ne).
Výzkum a vývoj	Nerozlišuje se.	Rozlišuje se výzkum (neaktivuje se) a vývoj (aktivuje se).
Prvotní ocenění	Lze zahrnout i podíl správní režie v případě nehmotného majetku vytvářeného více než jedno účetní období.	Neobsahuje neefektivně vynaložené náklady.
Odpisy	Vždy odepisovány po dobu stanovenou interní směrnicí.	Rozlišení mezi konečnou dobou – odepisování, a neurčitou dobou použitelnosti - testování na znehodnocení.
Následné ocenění	Obecná úprava o vykazování všech ztrát k datu účetní závěrky – opravné položky.	Možnost ocenění reálnou hodnotou. Každoroční testování na znehodnocení.
Technické zhodnocení	Možnost aktivace s odkazem na Zákon o dani z příjmů – zvýšení pořizovací ceny.	Náklady na technické zhodnocení jsou většinou nákladem běžného období.

Zdroj: Vlastní zpracování podle TRYTKO, David a Radim BOTEK. Interně vyvíjený majetek v různých účetních systémech. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*.

Společnost XY v účetní závěrce eviduje majetek dle českých předpisů. Zejména v příloze k účetní závěrce, která má za povinnost zveřejnit a vysvětlit doplňující údaje k rozvaze a výsledovce se společnost vyjadřuje k těmto informacím. Jak je patrné z předchozího vysvětlení a příkladů, společnost má aktiva podhodnocena. Jednak vlivem dotací, kdy hodnota majetku vykázána v podrozvaze je vyšší než v rozvaze a také vlivem účtování

¹¹⁹ TRYTKO, David a Radim BOTEK. Interně vyvíjený majetek v různých účetních systémech. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*. Mělník: Komora auditorů České republiky. 2013, roč. 20, č. 9, s. 22. ISSN 1210-9096.

v historických cenách a aktivaci majetku vytvořeného vlastní činností pouze u majetku určeného k obchodování. Uživateli výkazů jsou akcionáři, tak i třeba banky a vzhledem k potřebě úvěrů, což vyplývá i z pasiv společnosti, je třeba tato informovanost.

Účetní jednotka informuje banky průběžně o své finanční situaci a při získávání úvěrů. Společnost XY má úvěry na běžnou činnost, ale zejména i úvěry investiční, plynoucí z dotačních titulů. Společnost pořizuje investice formou dotací, kdy je například potřeba vlastních zdrojů 50 %. Při vysokých investicích je společnost nucena si vzít bankovní úvěr. Dotace je v některých případech přijata následně až po pořízení investice a společnost není schopna toto profinancovat z vlastních zdrojů.

Další významnou záležitostí je finanční situace při získání nových dotačních titulů. Projektové žádosti jsou hodnoceny bodově, za jednotlivé části projektu, a pokud není bodově ohodnocena finanční část projektu, tak bohužel nemusí společnost dotaci získat. Poskytovatel hodnotí v žádostech o dotaci i různé finanční ukazatele (např. rentabilitu aktiv, likviditu, zadluženost). Z charakteru činnosti výzkumné organizace nejsou všechny finanční ukazatele v optimální výši. Společnost pak v komentáři v žádostech komentuje vliv své činnosti na výši ukazatelů.

Pokud by společnost XY přešla z ČÚS na IFRS, musela by počítat s významnými skokovými změnami v hodnotách těchto ukazatelů. Tyto změny by mohly mít dopad i na podmínky úvěrových nebo leasingových smluv, které mohou být vázány na obrat, likviditu, atd. Pokud by společnost sestavovala výkazy dle IFRS a byl by na ně ze strany poskytovatelů dotací brán ohled, jistě by to mělo pozitivní přínos při hodnocení projektů. Bude-li poskytovatelem investice zahraniční subjekt, i pro něj bude snazší orientace ve výkazech sestavených dle IFRS než podle české účetní úpravy.

Závěr

Společnosti, které povinně sestavují své účetní závěrky dle českých účetních předpisů, jsou ve složité situaci především z hlediska vykazování nehmotných aktiv (zejména pokud mají nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností). Samotná definice nehmotného majetku dle českých účetních předpisů představuje pouze jmenný výčet položek, které mohou být nehmotným majetkem. Vykázat lze pouze ten nehmotný majetek, který byl vytvořen interně za účelem obchodování anebo nabyt externě. Majetek, který si firma vytvoří pro svoji potřebu vlastní činností, vykázat do rozvahy nemůže. V některých případech může hodnota tohoto nevykázaného majetku několika násobně převýšit sumu aktiv v rozvaze, která je tím pádem podhodnocena.

Vykázaná aktiva musí společnost rovnoměrně odepisovat dle doby stanovené účetní jednotkou a daňově po dobu stanovenou zákonem o daních z příjmu. Odepisovat se musí i ta aktiva, která jsou určena k prodeji, bez ohledu na to, zda je jasné, kdy k jejich prodeji dojde. V neposlední řadě české účetní předpisy neumožňují přecenění nehmotného aktiva na jeho reálnou hodnotu a všechna aktiva jsou v rozvaze vedena v historických cenách. Přecenění je možné pouze u již vykázaného majetku a to v přípravě právní přeměny.

Oceňování nehmotného majetku je pak další velmi problematickou kapitolou. Stanovení tržní hodnoty u nehmotného aktiva představuje pro oceňovatele velmi náročný úkol, nikoliv však nemožný. Je zapotřebí být obeznámen se specifiky konkrétních jednotlivých aktiv, která jsou velmi rozmanitá a uvážíme-li ocenitelná práva, každé z nich je jedinečné. Odhad této tržní ceny pak slouží především při prodeji nehmotného majetku.

Při zpracování své diplomové práce jsem měla možnost seznámit se s problematikou nehmotných aktiv ve vybrané výzkumné organizaci, kde představují významnou položku rozvahy, především výzkum a vývoj a ocenitelná práva. Jejich přesné ocenění a vykazání je důležité nejen pro společnost samotnou, aby měla přehled o stavu a výši svého majetku, ale i pro ostatní uživatele účetních informací, kterými mohou být věřitelé, poskytovatelé dotací, ale i potenciální zákazníci. Z tohoto důvodu by společnost měla důsledněji

rozlišovat nehmotná aktiva a precizně je evidovat jak v rozvahové, tak podrozvahové evidenci.

Společnost XY pak na základě hodnot vykázaných v účetní závěre počítá různé finanční ukazatele, jejichž hodnoty jsou pro společnost důležité zejména při získávání dotací či úvěrů. Vzhledem k podhodnoceným aktivům společnosti pak ukazatele vycházejí pro společnost nepříznivě.

Cílem práce bylo v teoretické rovině provést rešerši dostupné literatury, definovat pojmy a popsat metody používané k oceňování nehmotného majetku a přiblížit evidenci nehmotného majetku v rozvaze. Tato část byla podkladem pro část praktickou, ve které je hodnocen aktuální stav a způsoby oceňování, evidence nehmotných aktiv společností XY a vybrané situace byly demonstrovány na konkrétních příkladech. Z práce je zřejmé, že aktiva společnosti XY jsou i díky dotacím, přijatým na jejich pořízení a nemožnosti aktivovat nehmotný majetek vytvořený vlastní činností zamýšlený k jinému účelu než k obchodování, podhodnocena. Pokud by společnost vykazovala podle IFRS, měla by možnost vykázat do rozvahy více nehmotných aktiv.

Po nastudování odborné literatury jsem dospěla k závěru, že nejlepší možností pro vykazování a oceňování nehmotného majetku je pro společnost využití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tyto standardy nejsou bezchybné, avšak v porovnání s českou účetní úpravou probíhají v oblasti nehmotných aktiv v posledních letech kritické diskuze a dochází k jejich rozvoji a aktualizaci.

IFRS upřednostňují obsah před formou a tedy informace produkované účetnictvím jsou kvalitnější. Tyto účetní informace pak mají vyšší spolehlivost ocenitelnou jak pro vnitřní řízení společnosti, tak pro externí uživatele. Dalším důvodem proč společnosti XY je doporučeno vykazovat dle IFRS je rozsah zpracování IFRS, konkrétně standard IAS 38, který je celý vyčleněn nehmotným aktivům. Řeší zde problematiku výzkumu a vývoje, aktivaci nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností, neurčitou dobu použitelnosti u aktiv a především také připouští přecenění nehmotného aktiva na jeho reálnou hodnotu.

V neposlední řadě jsou standardy připravovány týmem odborníků a nepodléhají politickým tlakům. Ačkoliv panují obavy z účtování dle IFRS především díky jejich rozsahu, pro společnost XY by účtování dle tohoto systému bylo bezpochyby nesporným přínosem.

S odkazem na svoji práci věřím, že splnila cíl zhodnotit postupy účtování a evidence ve vybrané společnosti a doporučená řešení budou pro společnost XY přínosná. Téma diplomové práce je obšírné a především kapitoly zabývající se oceňováním nehmotných aktiv musely být zpracovány ve zkráceném rozsahu. Zájemce o tuto problematiku odkazují na zdroje uvedené na konci této práce, především na velmi detailní publikaci Pavla Svačiny.

Použitá literatura:

Annual report 2014-15. [online]. IVSC, 2015. [cit. 2016-01-04]. Dostupné z: <https://www.ivsc.org/about/annual-reports>.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Praha: AfSPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.

ČADA, Karel. *Oceňování nehmotného majetku.* 2. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1187-0.

Česko. Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů.* 2012, částka 33. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních korporacích a družstvech. In: *Sbírka zákonů.* 2012, částka 34. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 151 ze dne 17. června 1997 o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). In: *Sbírka zákonů.* 1997, částka 54. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 130 ze dne 14. března 2002 o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje). In: *Sbírka zákonů.* 2002, částka 56. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 207 ze dne 21. července 2000 o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích. In: *Sbírka zákonů.* 2000, částka 64. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 441 ze dne 3. prosince 2003 o ochranných známkách a o změně zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů. In: *Sbírka zákonů.* 2003, částka 147. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 452 ze dne 29. listopadu 2001 o ochraně označení původu a zeměpisných označení a o změně zákona o ochraně spotřebitele. In: *Sbírka zákonů*. 2001, částka 168. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 478 ze dne 24. září 1992 o užitných vzorech. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 96. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 527 ze dne 27. listopadu 1990 o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1990, částka 33. ISSN 1211-1244.

Česko. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 107. ISSN 1211-1244.

Česko. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, 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. In: *Sbírka zákonů*. 2002, částka 174. ISSN 1211-1244.

Česko. Vyhláška č. 540 ze dne 10. prosince 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). In: *Sbírka zákonů*. 2002, částka 187. ISSN 1211-1244.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: Albatros Media, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FAWCETT, D. *The need for international valuation standards*. Valuation Strategies. Sep, 2008, vol. 12, no. 1. pp. 34-37 ProQuest Central. ProQuest Hospital Collection. ISSN 1557-2919.

HORÁČEK, Roman, Karel ČADA A Petr HAJN. *Práva k průmyslovému vlastnictví*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 8-7179-879-7.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* 2012. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.

KRABEC, Tomáš. *Oceňování podniku a standardy hodnoty*. Praha: GRADA Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2865-0.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.

KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK a Michal ČERNÝ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.

MACKENZIE, Bruce, Danie COETSEE, Tapiwa NJIKIZANA, Raymond CHAMBOKO, Blaise COLYVAS, Brandon HANEKOM a Edwin SELBST. *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 11th ed., Hoboken, New Jersey: Wiley, 2014. ISBN 978-1-118-73409-4.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016: úplná znění platná k 1. 1. 2016*. 25. vyd. Praha: GRADA, 2016. ISBN 978-80-271-0022-4.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 15. vyd. Olomouc: Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-866-6.

Rejstřík informací o výsledcích a Informace o předávání údajů [online]. Rada pro výzkum, vývoj a inovace, poradní orgán vlády České republiky. 2016. [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: <http://www.vyzkum.cz/FrontClanek.aspx?idsekce=986>.

Dlouhodobý nehmotný majetek. In: *Účetní zpravodaj* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2011. [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: http://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2011/ucetni_zpravodaj_1101.pdf.

SANTUS, Arnold. Podmínky pro odevzdání dat do IS VaVaI - RIV16. In: *Výsledky výzkumu a vývoje* [online]. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2016 [cit. 2016-03-18]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/vyzkum-a-vyvoj-2/podminky-pro-odevzdani-dat-do-is-vavai-riv16>.

SLOVÁKOVÁ, Zuzana. *Průmyslové vlastnictví*. 2. vyd. Praha: LexisNexis, 2007. ISBN 80-86920-08-9.

STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS/IFRS*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-474-1.

SVAČINA, P. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

TRYTKO, David a Radim BOTEK. Interně vyvíjený majetek v různých účetních systémech. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*. Mělník: Komora auditorů České republiky. 2013, roč. 20, č. 9, s. 18-24. ISSN 1210-9096.

Účetnictví podnikatelů. *Audit*. 2016. ÚZ č. 1111. Ostrava: Sagit, 2016. ISBN: 978-80-7488-036-0.

VAŠEK, Libor a Jan MOLÍN. Výzkum a vývoj v účetní závěrce sestavené dle IFRS a základní srovnání s českými účetními předpisy pro podnikatele. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*. Mělník: Komora auditorů České republiky. 2013, roč. 20, č. 9, s. 12. ISSN 1210-9096.

Výroční zprávy společnosti XY z let 2012, 2013 a 2014. Interní materiály.

Ostatní bibliografie:

BOER, F. Peter. *Oceňování technologií: podnikatelské a finanční aspekty výzkumu a vývoje*. Brno: Zoner Press, 2007. ISBN 978-80-86815-66-4.

ČADA, Karel. *Chránit / nechránit, to je otázka: výsledky výzkumu a vývoje, jejich ochrana a komercializace*. Plzeň: Alevia, 2014. ISBN 978-80-905538-0-4.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87197-65-3.

JAKL, Ladislav. *Právní ochrana vynálezů a užitných vzorů: vypracování jejich popisů a nároků na ochranu*. Praha: Metropolitní univerzita Praha, 2010. ISBN 978-80-86855-56-1.

JINDRÁK, Jaroslav. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy: se vzorovou účtovou osnovou s rozsáhlejšími opravami pro rok 2016*. Praha: Anag, 2016. ISBN 978-80-904256-7-5.

KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 2. vyd. Praha: VOX, 2015, ISBN 978-80-87480-33-5.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN: 978-80-247-4574-9.

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. Příbram: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Účtová osnova, české účetní standardy - postupy účtování pro podnikatele 2015*. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-930-4.

Seznam příloh

Příloha A Rozdíly v systému ochrany autorským a průmyslovým právem	99
Příloha B Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele.....	100
Příloha C Specifické rysy nehmotných aktiv	108
Příloha D Oceňování podle zákona o oceňování majetku – výpočet	110
Příloha E Metoda licenční analogie.....	112
Příloha F – Rozvahy a výkazy zisků a ztrát společnosti XY za roky 2012, 2013 a 2014 .	115
Příloha G – Inventární karta majetku – Licence FlexPro SW	133
Příloha H – Inventární karta majetku – Licence SW Mathematica.....	134

Příloha A Rozdíly v systému ochrany autorským a průmyslovým právem

Rozdíly v ochraně autorským a průmyslovým právem jsou zejména v následujících bodech¹²⁰:

- podstata ochrany statku - autorská práva chrání **formu** ztvárnění statku, zatímco průmyslová práva chrání **obsah** ztvárnění,
- okamžik vzniku práv - autorská práva vznikají **okamžikem ztvárnění** statku do podoby, kterou lze objektivně vnímat, vznik práv k průmyslovému vlastnictví je vázán na **zápis** do veřejnoprávního rejstříku nebo na jinou právní skutečnost (výjimku tvoří předměty spadající do oblasti průmyslového vlastnictví, avšak ze své podstaty se neregistrují, např. know-how nebo goodwill ve smyslu dobrého jména),
- rozsah práv - u autorských práv neexistuje omezení, zatímco u registrovaných průmyslových práv platí **princip teritoriality**, tzn., platí pouze ve státech, které si přihlašovatel při zápisu zvolil,
- správní autorita - pro autorská práva jsou dva hlavní kolektivní správci práv zastupující autory (OSA¹²¹ a DILIA¹²²), oblastí registrovaných průmyslových práv se zabývá Úřad průmyslového vlastnictví,
- délka majetkových práv - trvání majetkových práv autorů je po dobu života autora a 70 let po jeho smrti, práva vlastníků průmyslových práv se různí, jsou kratší a s výjimkami.

¹²⁰ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

¹²¹ Ochranný svaz autorský.

¹²² Divadelní, literární, audiovizuální agentura.

Příloha B Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 - Ostatní ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

- 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 062 – Podíly – podstatný vliv
- 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv
- 068 – Ostatní zápůjčky a úvěry - ostatní
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům

- 075 – Oprávky ke goodwillu
- 079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám a závdavkům na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSoby

11 – Materiál

- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní činnosti

- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary vlastní výroby
- 123 – Výrobky
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 – Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál
- 152 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata
- 153 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 – Opravná položka k výrobkům

- 195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 – Opravná položka ke zboží
- 197 – Opravná položka k zálohám a závdavkům na materiál
- 198 – Opravná položka k zálohám a závdavkům na zboží
- 199 – Opravná položka k zálohám a závdavkům na zvířata

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 – Peněžní prostředky v pokladně

- 211 – Pokladna
- 213 – Ceniny

22 – Peněžní prostředky na účtech

- 221 – Peněžní prostředky na účtech

23 – Krátkodobé úvěry

- 231 – Krátkodobé úvěry k úvěrovým institucím
- 232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

- 241 – Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

- 261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 – Pohledávky z obchodních vztahů
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté zálohy a závdavky – dlouhodobé a krátkodobé
- 315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

- 321 – Dluhy z obchodních vztahů
- 322 – Směnky k úhradě
- 324 – Přijaté provozní zálohy a závdavky
- 325 – Ostatní dluhy

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci
- 333 – Ostatní dluhy vůči zaměstnancům
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace

35 – Pohledávky za společníky

- 351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 – Pohledávky - podstatný vliv
- 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty obchodní korporace
- 355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 – Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti

36 – Závazky ke společníkům

- 361 – Dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 – Dluhy - podstatný vliv
- 364 – Dluhy ke společníkům obchodní korporace při rozdělování zisku
- 365 – Ostatní dluhy ke společníkům obchodní korporace
- 366 – Dluhy ke společníkům obchodní korporace ze závislé činnosti
- 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Dluhy ke společníkům sdruženým ve společnosti

37 – Jiné pohledávky a závazky

- 371 – Pohledávky z prodeje obchodního závodu
- 372 – Dluhy z koupě závodu
- 373 – Pohledávky a dluhy z pevných termínových operací
- 374 – Pohledávky z pachtu obchodního závodu
- 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 – Nakoupené opce
- 377 – Prodané opce
- 378 – Jiné pohledávky
- 379 – Jiné dluhy

38 – Přejídné účty aktiv a pasiv

- 381 – Náklady příštích období
- 382 – Komplexní náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní

39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 – Opravná položka k pohledávkám
- 395 – Vnitřní zúčtování
- 398 – Spojovací účet při společnosti

Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 – Základní kapitál
- 412 – Ážio
- 413 – Ostatní kapitálové fondy
- 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů
- 416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
- 419 – Změny základního kapitálu

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 – Rezervní fondy
- 423 – Statutární fondy
- 424 – Ostatní fondy ze zisku
- 426 – Jiný výsledek hospodaření minulých let
- 427 – Ostatní fondy
- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 429 – Neuhrazená ztráta minulých let

43 – Výsledek hospodaření

- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 – Zálohy na podíly na zisku

45 – Rezervy

- 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 – Rezerva na daň z příjmů
- 459 – Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 – Dlouhodobé dluhy k úvěrovým institucím

47 – Dlouhodobé závazky

- 471 – Dlouhodobé dluhy – ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 – Dlouhodobé dluhy - podstatný vliv
- 473 – Emitované dluhopisy
- 474 – Dluhy z pachtu obchodního závodu
- 475 – Dlouhodobé přijaté zálohy a závdavky
- 478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 – Jiné dlouhodobé dluhy

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka

49 – Individuální podnikatel

- 491 – Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – NÁKLADY

50 – Spotřebované nákupy

- 501 – Spotřeba materiálu
- 502 – Spotřeba energie
- 503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 – Prodané zboží

51 – Služby

- 511 – Opravy a udržování
- 512 – Cestovné
- 513 – Náklady na reprezentaci
- 518 – Ostatní služby

52 – Osobní náklady

- 521 – Mzdové náklady
- 522 – Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
- 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
- 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 – Ostatní sociální pojištění
- 526 – Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 – Zákonné sociální náklady
- 528 – Ostatní sociální náklady

53 – Daně a poplatky

- 531 – Daň silniční
- 532 – Daň z nemovitých věcí
- 538 – Ostatní daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 – Prodaný materiál
- 543 – Dary

- 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 – Ostatní pokuty a penále
- 546 – Odpis pohledávky
- 547 – Mimořádné provozní náklady
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 – Zúčtování oprávk k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
- 559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti

56 – Finanční náklady

- 561 – Prodané cenné papíry a podíly
- 562 – Úroky
- 563 – Kursové ztráty
- 564 – Náklady z přecenění cenných papírů
- 565 – Mimořádné finanční náklady
- 566 – Náklady z finančního majetku
- 567 – Náklady z derivátových operací
- 568 – Ostatní finanční náklady
- 569 – Manka a škody na finančním majetku

57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- 581 – Změna stavu nedokončené výroby
- 582 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby
- 583 – Změna stavu výrobků
- 584 – Změna stavu zvířat
- 585 – Aktivace materiálu a zboží
- 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

59 – Daň z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 – Daň z příjmů splatná
- 592 – Daň z příjmů odložená
- 595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům obchodní korporace
- 597 – Převod provozních nákladů

- 598 – Převod finančních nákladů
- 599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů

Účtová třída 6 – VÝNOSY

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 – Tržby za vlastní výrobky
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 604 – Tržby za zboží

64 – Jiné provozní výnosy

- 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 – Tržby z prodeje materiálu
- 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 – Ostatní provozní výnosy
- 649 – Mimořádné provozní výnosy

66 – Finanční výnosy

- 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 – Úroky
- 663 – Kursové zisky
- 664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 – Výnosy z derivátových operací
- 668 – Ostatní finanční výnosy
- 669 – Mimořádné finanční výnosy

69 – Převodové účty

- 697 – Převod provozních výnosů
- 698 – Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 – Účty rozvahné

- 701 – Počáteční účet rozvahný
- 702 – Konečný účet rozvahný

71 – Účet zisků a ztrát

- 710 – Účet zisků a ztrát

75 až 79 – Podrozvahové účty

Příloha C Specifické rysy nehmotných aktiv¹²³

- Jedinečnost,
- symbióza s jinými aktivy,
- nerivalita v užívání,
- synergické efekty,
- zvláštní cenový mechanismus,
- specifická rizika.

Jedinečnost – už z podmínek pro zápisnou způsobilost průmyslového práva vyplývá, že jsou podstatné prvky jedinečnosti – světová novost, vynálezecká činnost, rozlišovací způsobilost atd.

Symbióza s jinými aktivy – aby nehmotné aktivum mohlo vydávat svůj ekonomický užitek, musí být nutně spojeno s jiným aktivem. Užitek nehmotného aktiva je vždy včleněn do určitého celku, např. výrobku, na kterém se podílí nejen nehmotné aktivum, ale také hmotný nosič, který je výsledkem užití lidské práce a hmotných aktiv (případně i dalších nehmotných aktiv). Ocenění nehmotného aktiva je tedy obtížné z důvodu nutnosti vydělit z celkového užitku právě užitek přiřaditelný nehmotnému aktivu.

Nerivalita v užívání – touto vlastností mají nehmotná aktiva blízko ke statkům veřejným. Jakmile předmět ztratí hmotnou povahu, získává vlastnosti, kterým hmotná povaha přirozeně brání, a to schopnost vyskytovat se nebo být užíváno současně na více místech, aniž by jedno užívání bránilo druhému a aniž by muselo docházet k dělení tohoto předmětu. Nejzřetelnějším aspektem nerivality je skutečnost, že s jedním aktivem je možné uskutečnit několik investičních akcí (např. poskytnout licenci další osobě).

Synergické efekty – synergie v oblasti nehmotných aktiv se pohybuje na rozdíl od běžných synergií (pohybujících se v řádech max. desítek %), v řádech stovek či tisíců %. Důvodem je právě nerivalita v užívání a s tím spojená možnost značných výnosů z rozsahu. To je zapříčiněno de facto nulovými mezními náklady na šíření.

Zvláštní cenový mechanismus – souvisí s existencí nulových či zanedbatelných mezních nákladů na šíření nehmotného aktiva. Nezpůsobuje pouze značné synergie, ale má významný vliv na přirozenou tvorbu tržní ceny nehmotného aktiva v cenovém mechanismu, což je právě proces, který „simuluje“ oceňovatel svou prací. Při hledání

¹²³ SVACHINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

hodnoty nehmotného aktiva je tedy vhodné se soustředit na přínosy na straně zájemce než na náklady na straně nabízejícího.

Specifická rizika – rozlišujeme do tří skupin.

- **Právní** – zvýšené riziko u typů průmyslových práv, u kterých zatím nedošlo k průzkumu podmínek získání ochrany; riziko ztráty průmyslově-právní ochrany na základě žádost třetích stran na zrušení získané ochrany; riziko napodobování (zejména v zemích s nízkou vymahatelností průmyslových práv).
- **Tržní** – obtížný odhad délky ekonomické využitelnosti, jelikož není snadné předpovědět reakce konkurence, míru stálosti preferencí spotřebitelů a také riziko rychlého morálního zastarávání v důsledku zavedení srovnatelných inovací ze strany konkurence.
- Třetí skupinou jsou rizika **technická** – riziko selhání technické implementace technických řešení u nabyvatele nebo riziko neúspěšného dokončení výzkumu či vývoje u technických řešení v raných fázích svého životního cyklu¹²⁴.

¹²⁴ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

Příloha D Oceňování podle zákona o oceňování majetku – výpočet

Konkrétní vztah (4), podle kterého se nehmotný majetek dle zákona o oceňování majetku oceňuje, je uveden ve vyhlášce takto¹²⁵:

$$C_v = \sum_{j=1}^n \frac{z_j}{\left(1 + \frac{p}{100}\right)^j} \quad (4)$$

- kde C_v cena majetkového práva zjištěná výnosovým způsobem,
 z_j roční čistý výnos užívání práva v letech, po které bude právo užíváno,
 p míra kapitalizace v procentech,
 j pořadové číslo roku, ve kterém bude právo užíváno,
 n počet let, ve kterých bude právo užíváno.

Roční čistý výnos¹²⁶ užívání (z) se zjistí:

- ze smluv o užívání práva (např. licenční smlouva) platných v den ocenění
- nebo podle skutečnosti za poslední kalendářní rok užívání v období pěti let předcházejících roku ocenění, nelze-li jej zjistit podle výše zmíněných smluv.

Počet let užívání¹²⁷ (n) se zjistí z výše zmíněných smluv, nejvýše však:

- činí 5 let u průmyslových práv a výrobně technických a obchodních poznatků a 10 let u práv na označení v případě, že nelze zjistit počet let podle smlouvy,
- činí u příslušných práv souvisejících s právem autorským takový počet let, který zbývá do ukončení doby trvání těchto práv podle autorského zákona, v případě, že nelze zjistit počet let podle smlouvy,
- činí u práv pořizovatele databáze takový počet let, který zbývá do ukončení patnáctileté doby trvání těchto práv, v případě, že nelze zjistit počet let podle smlouvy.

Míra kapitalizace (i) je u všech majetkových práv stanovena na 12 %¹²⁸.

¹²⁵ Vyhláška č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, s. 11160.

¹²⁶ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, s. 2872.

¹²⁷ Tamtéž.

¹²⁸ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, s. 2872.

Zákon také zmiňuje ocenění cenou obvyklou. Tento způsob se aplikuje v případě, že majetkové právo není ani nebylo úplatně užíváno, a tudíž neexistuje postup pro stanovení čistého výnosu¹²⁹. Zákon přímo uvádí¹³⁰: „Nelze-li právo z různých důvodů, včetně toho, že nebylo užíváno, ocenit podle odstavců 1 až 3 nebo je-li cena zjištěná podle odstavců 1 až 3 nepřiměřeně vyšší nebo nižší než cena obvyklá, ocení se právo cenou obvyklou.” **Cena obvyklá** je dle zákona vymezena jako cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Zvažují se přitom všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, ale do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu¹³¹, osobních poměrů¹³² prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby¹³³. Obvyklá cena se určí porovnáním a vyjadřuje hodnotu věci.

Zákon ani vyhláška nedefinují pojem čistý výnos z užívání. V praxi se využívá metoda licenční analogie, ale tu zákon výslovně nedefinuje. Svačina¹³⁴ uvádí, že z důvodu užití pevně stanovených některých parametrů modelu a vážných nejasností ohledně odborného odhadu čistého výnosu alternativními cestami a ostatních parametrů, doporučuje tento postup ocenění užívat výhradně pro účely stanovené tímto zákonem. Dále je názoru, že výnosový postup dle zákona nelze použít pro tržní ocenění, jelikož parametry, které jsou dosazovány do zákonem stanoveného výpočtového modelu, z podstatné části nemohou odpovídat měnícím se tržním podmínkám, ve kterých je prováděno tržní ocenění.

¹²⁹ SVACINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

¹³⁰ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, s. 2869 s. 2872.

¹³¹ Mimořádné okolnosti trhu znamenají například stav tísňe prodávajícího nebo kupujícího v důsledku přírodních či jiných kalamit.

¹³² Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím.

¹³³ Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim.

¹³⁴ SVACINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

Příloha E Metoda licenční analogie

Matematický vzorec (5) pro výpočet hodnoty metodou licenční analogie:

$$H_{NA} = \sum_{t=1}^n \frac{T_t * PM * LP * K * (1-d)}{(1+i)^t} + TAB \quad (5)$$

Kde:

- T_t* plán objemu prodeje výrobku obsahujícího oceňované nehmotné aktivum (čisté tržby),
- PM* podíl nehmotného aktiva (majetku) na objemu prodeje výrobku obsahujícího oceňované nehmotné aktivum (u technických řešení a designu),
- LP* sazba licenčního poplatku (v procentech)
- K_t* index zastarání (u technických řešení a designu),
- i* náklady ušlé příležitosti (% p.a.),
- t* zbývajících doba životnosti nehmotného aktiva,
- d* sazba daně z příjmu právnických osob,
- TAB* přínos z daňové odepisovatelnosti nehmotného aktiva.¹³⁵

Tato metoda kombinuje prvek výnosového přístupu (diskontování) a prvek srovnávacího přístupu (výše licenčního poplatku). V případě, že dochází k tvorbě hodnoty více cestami a liší se některé parametry jednotlivých užití nehmotného aktiva, je třeba základní vzorec upravit¹³⁶.

Objem prodeje

Standardně se vyjadřuje čistými tržbami, které spočítáme jako čistou prodejní cenu násobenou počtem prodaných jednotek výrobku obsahující nehmotné aktivum. Čisté tržby u ochranných známek by měly obsahovat pouze tržby spojené s výrobky, pro které je dané označení zapsáno a užíváno, a u technických řešení tržby spojené s výrobky, ve kterých je technické řešení použito.

¹³⁵ Zkratka z anglického tax amortisation benefit.

¹³⁶ SVACHINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

Plán prodeje je výsledkem finančního plánu, který je v případě tržního ocenění sestavený buď samotným podnikem anebo samotným oceňovatelem v součinnosti s daným podnikem¹³⁷.

Reálný finanční plán by měl odrážet zejména:

- plánovaný vývoj (tržby) příslušného odvětví, v návaznosti na situaci národohospodářskou (HDP, inflaci, úrokovou sazbu, atd.),
- plánovaný vývoj konkurenční situace podniku (tržní podíl) v rámci daného odvětví.

Pokud oceňovatel nepracuje s plánem konkrétních výrobků, ale s plánem, který pokrývá veškeré výrobky s předmětným nehmotným aktivem, nesmí zapomenout z plánu vyloučit aktivaci (reflektující výrobu, nikoli prodej) a tržby spojené s prodejem majetku či materiálem (neprovozní tržby), tedy položky tržeb, které nejsou s prodanými výrobky spojeny¹³⁸.

Licenční poplatek

Pro správné ohodnocení nehmotného majetku je nezbytné stanovit odůvodnitelnou a přiměřenou sazbu licenčního poplatku v procentech. Odhad tohoto parametru je dán citlivostí licenčního poplatku na výslednou hodnotu nehmotného aktiva. Tato citlivost je dána jeho standardním vyjádřením z čistých tržeb, přičemž cenově nejcitlivější jsou odhady sazeb v intervalu 1 – 5 %.

Sazby licenčních poplatků vykazují poměrně vysokou stálost z hlediska času, což oceňovateli umožňuje vymezit tržní data v této oblasti v delším časovém horizontu než je tomu například na trhu s nemovitostmi. Tato časová stálost je však kompenzována značným rozptylem sazeb licenčních poplatků v rámci daných oborů. A proto oceňovatel téměř vždy řeší, jak z velmi širokých tržních dat odhadnout užší interval či bodový odhad licenčního poplatku vhodného pro oceňované aktivum a daný účel. Orientační rozpětí výše licenčního poplatku (bez ohledu na typ nehmotného aktiva) činí celosvětově 1,0 – 10,0 %¹³⁹.

¹³⁷ SVACINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

¹³⁸ Tamtéž.

¹³⁹ Tamtéž.

Metoda licenční analogie je základní metodou pro ocenění práv duševního vlastnictví, které je obchodováno formou licenčních smluv, nelze ji použít pro jiná nehmotná aktiva typu zákaznických vztahů či výhodných smluv. Samostatné užití metody je vhodné zejména pro nehmotná aktiva s globálním tržním dosahem, u kterých je k dispozici větší množství srovnatelných transakcí. V opačném případě je podle Svačiny třeba tuto metodu podpořit nejméně jednou další výnosovou metodou¹⁴⁰.

¹⁴⁰ SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. Praha: Ekopress, 2010. ISBN 978-80-86929-62-0.

Příloha F – Rozvahy a výkazy zisků a ztrát společnosti XY za roky 2012, 2013 a 2014

Rozvaha ke dni 31. 12. 2012

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA

ke dni**31.12.2012**.....

jednotky: 1000 Kč

Rok	Měsíc	IČ
2012	1 2	

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
XY

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označ. a	AKTIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	001	+351 733	-84 244	+267 489	+592 791
A. 1.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
A. 2.		002a				
B.	Dlouhodobý majetek	003	+161 437	-84 244	+77 193	+111 654
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	+86 893	-59 833	+27 060	+32 012
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
B. I. 2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
B. I. 3.	Software	007	+15 009	-14 130	+879	+1 020
B. I. 4.	Ocenitelná práva	008	+6 183	-5 340	+843	+1 040
B. I. 5.	Goodwill (+/-)	009				
B. I. 6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	+65 701	-40 363	+25 338	+29 952
B. I. 7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
B. I. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. I. 9.		012a				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	+74 392	-24 411	+49 981	+79 490
B. II. 1.	Pozemky	014	+1 674		+1 674	+1 674
B. II. 2.	Stavby	015	+30 028	-107	+29 921	+0
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	+42 222	-24 237	+17 985	+3 083
B. II. 4.	Pěstitecké celky trvalých porostů	017				
B. II. 5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
B. II. 6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	+134	-67	+67	+67
B. II. 7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	+334		+334	+74 666
B. II. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
B. II. 9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B. II. 10.		022a				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	+152		+152	+152
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
B. III. 2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	+152		+152	+152
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
B. III. 4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba podstatný vliv	027				
B. III. 5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
B. III. 6.	Porizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
B. III. 7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
B. III. 8.		030a				

Označ. a	AKTIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
C.	Oběžná aktiva	031	+162 602		+162 602	+465 772
C. I.	Zásoby	032	+35 487		+35 487	+21 904
C. I. 1.	Materiál	033	+2 010		+2 010	+1 629
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	+33 453		+33 453	+20 275
C. I. 3.	Výrobky	035				
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
C. I. 5.	Zboží	037				
C. I. 6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	+24		+24	
C. I. 7.		038a				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	+47 300		+47 300	+48 667
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
C. II. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
C. II. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
C. II. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
C. II. 5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
C. II. 6.	Dohadné účty aktivní	045				
C. II. 7.	Jiné pohledávky	046	+47 300		+47 300	+48 667
C. II. 8.	Odloužená daňová pohledávka	047				
C. II. 9.		047a				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	+60 765		+60 765	+42 213
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	+18 658		+18 658	+20 729
C. III. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				
C. III. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
C. III. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	+62		+62	+61
C. III. 5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
C. III. 6.	Stát – daňové pohledávky	054	+40 594		+40 594	+13 465
C. III. 7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	+1 432		+1 432	+7 721
C. III. 8.	Dohadné účty aktivní	056				
C. III. 9.	Jiné pohledávky	057	+19		+19	+237
C. III. 10.		057a				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	+19 050		+19 050	+352 988
C. IV. 1.	Peníze	059	+587		+587	+228
C. IV. 2.	Účty v bankách	060	+18 463		+18 463	+352 760
C. IV. 3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
C. IV. 4.	Pořízovaný krátkodobý finanční majetek	062				
C. IV. 5.		062a				
D. I.	Časové rozlišení	063	+27 694		+27 694	+15 365
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	+27 694		+27 694	+15 365
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	065				
D. I. 3.	Příjmy příštích období	066				
D. I. 4.		066a				

Označ. a	PASIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období 5	Minulé období 6
	PASIVA CELKEM	067	+267 489	+592 791
A.	Vlastní kapitál	068	+79 562	+77 213
A. I.	Základní kapitál	069	+58 060	+58 060
A. I. 1.	Základní kapitál	070	+58 060	+58 060
A. I. 2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
A. I. 3.	Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. I. 4.		072a		
A. II.	Kapitálové fondy	073		
A. II. 1.	Emisní záloha	074		
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
A. II. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
A. II. 4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
A. II. 5.	Rozdíly z přeměn společností	077a		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	+7 575	+7 434
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	079	+7 519	+7 398
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	080	+56	+36
A. III. 3.		080a		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	+10 948	+9 286
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	+10 948	+9 286
A. IV. 2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083		
A. IV. 3.		083a		
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	+2 979	+2 433
A. V. 2.		084a		
B.	Cizí zdroje	085	+188 972	+520 540
B. I.	Rezervy	086		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
B. I. 2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	089		
B. I. 4.	Ostatní rezervy	090		
B. I. 5.		090a		
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	+25 635	+15 494
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
B. II. 2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	093		
B. II. 3.	Závazky - podstatný vliv	094		
B. II. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
B. II. 5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
B. II. 6.	Vydané dluhopisy	097		
B. II. 7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
B. II. 8.	Dohadné účty pasivní	099		
B. II. 9.	Jiné závazky	100	+22 867	+13 513
B. II. 10.	Odložený daňový závazek	101	+2 768	+1 981
B. II. 11.		101a		

Označ. a	PASIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období 5	Minulé období 6
B. III.	Krátkodobé závazky	102	+39 432	+433 790
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	+20 396	+124 395
B. III. 2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	104		
B. III. 3.	Závazky - podstatný vliv	105		
B. III. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	+5	+5
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	107	+4 580	+4 461
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	+2 670	+2 613
B. III. 7.	Stát – daňové závazky a dotace	109	+5 145	+291 620
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	+3 936	+9 329
B. III. 9.	Vydané dluhopisy	111		
B. III. 10.	Dohadné účty pasivní	112		
B. III. 11.	Jiné závazky	113	+2 700	+1 367
B. III. 12.		113a		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	+123 905	+71 256
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	+45 021	+26 485
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	+78 884	+44 771
B. IV. 3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
B. IV. 4.		117a		
C. I.	Časové rozlišení	118	-1 045	-4 962
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	-1 045	-4 962
C. I. 2.	Výnosy příštích období	120		
C. I. 3.		120a		

Sestaveno dne: 2 3 . 0 5 . 2 0 1 3		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání	Pozn.:	

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2012

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v druhovém členění

ke dni31.12.2012.....

jednotky: 1000 Kč

Rok	Měsíc	IČ
2012	1 2	

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

XY

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
a	b			
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže	03		
II.	Výkony	04	+93 773	+141 908
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	+80 596	+151 592
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	+13 177	-9 684
II. 3.	Aktivace	07		
II. 4.		07a		
B.	Výkonová spotřeba	08	+121 826	+145 485
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	+66 120	+34 865
B. 2.	Služby	10	+55 706	+110 620
B. 3.		10a		
+	Přidaná hodnota	11	-28 053	-3 577
C.	Osobní náklady součet	12	+98 190	+88 606
C. 1.	Mzdové náklady	13	+69 349	+64 359
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	+3 888	+2 415
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	+24 177	+21 141
C. 4.	Sociální náklady	16	+776	+691
C. 5.		16a		
D.	Dané a poplatky	17	+349	+2 344
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	+6 981	+7 430
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	+14 404	+6 220
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	+12 504	+6 165
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	+1 900	+55
III. 3.		21a		
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	22	+1 036	+68
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	+993	+49
F. 2.	Prodaný materiál	24	+43	+19
F. 3.		24a		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	+129 205	+104 760
H.	Ostatní provozní náklady	27	+717	+1 030
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	+8 283	+7 925

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VII. 4.		36a		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	+22	+9
N.	Nákladové úroky	43	+3 781	+3 098
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	+874	+656
O.	Ostatní finanční náklady	45	+1 618	+1 423
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-4 503	-3 856
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	+801	+1 634
Q. 1.	- splatná	50	+14	+395
Q. 2.	- odložená	51	+787	+1 239
Q. 3.		51a		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	+2 979	+2 435
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		+2
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
S. 3.		57a		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		-2
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	+2 979	+2 433
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	+3 780	+4 067
Sestaveno dne: 2 3 . 0 5 . 2 0 1 3		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání	Pozn.:		

Rozvaha ke dni 31. 12. 2013

ROZVAHA			
otisk podacího razítka	k. 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 3	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky XY	
	Od: 1.1.2013 Do: 31.12.2013	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště	
	v tisících Kč		
	IČ		

Označ.	AKTIVA	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období	
			Brutto	Korekce	Netto	Netto (Rok 2012)	
	AKTIVA CELKEM	A.+B.+C.+D.I.	001	+269 332	-95 701	+173 631	+267 489
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	účty 353	002				
B.	Dlouhodobý majetek	B.I+...+B.III	003	+176 700	-95 701	+80 999	+77 193
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.1+B.I.2+B.I.3+B.I.4	004	+113 051	-69 537	+43 514	+27 060
B.I.1.	Zřizovací výdaje	účty 011, (-)071, (-)091AÚ	005				
B.I.2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	účty 012, (-)072, (-)091AÚ	006	+25 200	-4 900	+20 300	
B.I.3.	Software	účty 013, (-)073, (-)091AÚ	007	+15 967	-14 142	+1 825	+879
B.I.4.	Ocenitelná práva	účty 014, (-)074, (-)091AÚ	008	+6 183	-5 518	+665	+843
B.I.5.	Goodwill	účty (+/-)015, (+/-)075, (-)091AÚ	009				
B.I.6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	účty 019AÚ, (-)079, (-)091AÚ	010	+65 701	-44 977	+20 724	+25 338
B.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	účty 041, (-)093	011				
B.I.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	účty 051, (-)095AÚ	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	B.II.1+...+B.II.x	013	+63 497	-26 164	+37 333	+49 981
B.II.1.	Pozemky	účty 031, (-)092AÚ	014	+1 674		+1 674	+1 674
B.II.2.	Stavby	účty 021, (-)081, (-)092AÚ	015	+25 399	-950	+24 449	+29 921
B.II.3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	účty 022, (-)082, (-)092AÚ	016	+36 290	-25 147	+11 143	+17 985
B.II.4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	účty 025, (-)085, (-)092AÚ	017				
B.II.5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	účty 026, (-)086, (-)092AÚ	018				
B.II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	účty 029, 032, (-)089, (-)092AÚ	019	+134	-67	+67	+67
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	účty 042, (-)094	020				+334
B.II.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	účty 052, (-)095AÚ	021				
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	účty (+/-)097, (+/-)098	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	B.III.1+...+B.III.x	023	+152		+152	+152
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba	účty 061, (-)096AÚ	024				
B.III.2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	účty 062, (-)096AÚ	025	+152		+152	+152
B.III.3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	účty 063, 065, (-)096AÚ	026				
B.III.4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	účty 066, (-)096AÚ	027				
B.III.5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	účty 067, 069, (-)096AÚ	028				
B.III.6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	účty 043, (-)096AÚ	029				
B.III.7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	účty 053, (-)095AÚ	030				
C.	Oběžná aktiva	C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.	031	+85 201		+85 201	+162 602
C.I.	Zásoby	C.I.1+...+C.I.x	032	+15 110		+15 110	+35 487
C.I.1.	Materiál	účty 111, 112, 119, (-)191	033	+1 897		+1 897	+2 010
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	účty 121, 122, (-)192, (-)193	034	+12 571		+12 571	+33 453
C.I.3.	Výrobky	účty 123, (-)194	035				

Označ.	A K T I V A	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto (Rok 2012)
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny účty 124, (-)195	036				
C.I.5.	Zboží účty 131, 132, 139, (-)196	037				
C.I.6.	Poskytnuté zálohy na zásoby účty 118, 128, 138, (-)197, (-)198, (-)199, 314AÚ, (-)391AÚ	038	+642		+642	+24
C.II.	Dlouhodobé pohledávky C.II.1+...+C.II.x	039	+41 907		+41 907	+47 300
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů účty 311AÚ, 312AÚ, 313AÚ, 315AÚ, (-)391AÚ	040				
C.II.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba účty 351AÚ, (-)391AÚ	041				
C.II.3.	Pohledávky - podstatný vliv účty 352AÚ, (-)391AÚ	042				
C.II.4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení účty 354AÚ, 355AÚ, 356AÚ, (-)391AÚ	043				
C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy účty 314AÚ, (-)391	044				
C.II.6.	Dohadné účty aktivní účty 388AÚ	045				
C.II.7.	Jiné pohledávky účty 335AÚ, 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ, (-)391AÚ	046	+41 907		+41 907	+47 300
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka účty 481AÚ	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky C.III.1+...+C.III.x	048	+19 569		+19 569	+60 765
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů účty 311AÚ, 312AÚ, 313AÚ, 315AÚ, (-)391AÚ	049	+15 172		+15 172	+18 658
C.III.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba účty 351AÚ, (-)391AÚ	050				
C.III.3.	Pohledávky - podstatný vliv účty 352AÚ, (-)391AÚ	051				
C.III.4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení účty 354AÚ, 355AÚ, 356AÚ, 388AÚ, (-)391AÚ	052	+62		+62	+62
C.III.5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění účty 336, (-)391AÚ	053				
C.III.6.	Stát - daňové pohledávky účty 341, 342, 343, 345, (-)391AÚ	054	+2 151		+2 151	+40 594
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy účty 314AÚ, (-)391	055	+2 078		+2 078	+1 432
C.III.8.	Dohadné účty aktivní účty 388AÚ, 318AÚ	056	+100		+100	
C.III.9.	Jiné pohledávky účty 335AÚ, 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ, (-)391AÚ	057	+6		+6	+19
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek C.IV.1+...+C.IV.x	058	+8 615		+8 615	+19 050
C.IV.1.	Peníze účty 211, 213, 261	059	+382		+382	+587
C.IV.2.	Účty v bankách účty 221AÚ, 261	060	+8 233		+8 233	+18 463
C.IV.3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly účty 251, 253, 256, 257	061				
C.IV.4.	Porizovaný krátkodobý finanční majetek účty 259, (-)291AÚ	062				
D.I.	Casové rozlišení D.I.1+...+D.I.x	063	+7 431		+7 431	+27 694
D.I.1.	Náklady příštích období účty 381	064	+7 431		+7 431	+27 694
D.I.2.	Komplexní náklady příštích období účty 382	065				
D.I.3.	Příjmy příštích období účty 385	066				

Označ.	P A S I V A	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období
			Netto	Netto (Rok 2012)
	PASIVA CELKEM	A.+B.+C.	+173 631	+267 489
A.	Vlastní kapitál	A.I.+A.II.+A.III.+A.IV.+A.V.	+80 343	+79 562
A.I.	Základní kapitál	A.I.1+...+A.I.x	+58 060	+58 060
A.I.1.	Základní kapitál	účty 411 nebo 491	+58 060	+58 060
A.I.2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	účty (-)252		
A.I.3.	Změny základního kapitálu	účty (+/-)419		
A.II.	Kapitálové fondy	A.II.1+...+A.II.x		
A.II.1.	Emisní ážio	účty 412		
A.II.2.	Ostatní kapitálové fondy	účty 413		
A.II.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	účty (+/-)414		
A.II.4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	účty (+/-)418		
A.II.5.	Rozdíly z přeměn společností	účty 417		
A.II.6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	účty 416		
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	A.III.1+...+A.III.x	+7 670	+7 575
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	účty 421, 422	+7 668	+7 519
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	účty 423, 424	+2	+56
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	A.IV.1+...+A.IV.x	+13 128	+10 948
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	účty 426	+13 128	+10 948
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let	účty (-)429		
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	účty 426		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	Aktiva - A.1.-A.II.-A.III.-A.IV.-B.-C.+A.V.x	+1 485	+2 979
B.	Cizí zdroje	B.I.+B.II.+B.III.+B.IV.	+92 926	+188 972
B.I.	Rezervy	B.I.1+...+B.I.x		
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	účty 451		
B.I.2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	účty 459AÚ		
B.I.3.	Rezerva na daň z příjmů	účty 453		
B.I.4.	Ostatní rezervy	účty 459AÚ		
B.II.	Dlouhodobé závazky	B.II.1+...+B.II.x	+3 395	+25 635
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	účty 478AÚ, 479AÚ		
B.II.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	účty 471AÚ		
B.II.3.	Závazky - podstatný vliv	účty 472AÚ		
B.II.4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	účty 364 AÚ, 365AÚ, 366 AÚ, 367AÚ, 368AÚ,		
B.II.5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	účty 475AÚ		
B.II.6.	Vydané dluhopisy	účty 473AÚ, (-)255AÚ		
B.II.7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	účty 478AÚ		
B.II.8.	Dohadné účty pasivní	účty 389AÚ		
B.II.9.	Jiné závazky	účty 372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ,	+0	+22 867
B.II.10.	Odloužený daňový závazek	účty 481AÚ	+3 395	+2 768
B.III.	Krátkodobé závazky	B.III.1+...+B.III.x	+6 979	+39 432
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	účty 321AÚ, 322, 325, 478AÚ, 479AÚ	+6 114	+20 396
B.III.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	účty 361, 471AÚ		
B.III.3.	Závazky - podstatný vliv	účty 362, 472AÚ		
B.III.4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	účty 364AÚ, 365AÚ, 366, 367AÚ, 368AÚ, 398AÚ	+5	+5
B.III.5.	Závazky k zaměstnancům	účty 331, 333, 479AÚ	+4 976	+4 580
B.III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	účty 339AÚ, 479AÚ	+3 056	+2 670

Označ.	P A S I V A	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období
			Netto	Netto (Rok 2012)
B.III.7.	Stát - daňové závazky a dotace účty 341, 342, 343, 345, 346, 347	046	-10 746	+5 145
B.III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy účty 324, 475AÚ	047	+3 032	+3 936
B.III.9.	Vydané dluhopisy účty 241, 473AÚ, (-)255	048		
B.III.10.	Dohadné účty pasivní účty 389AÚ	049		
B.III.11.	Jiné závazky účty 372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 378AÚ, 474AÚ, 478AÚ	050	+542	+2 700
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci B.IV.1+...+B.IV.x	051	+82 552	+123 905
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé účty 461AÚ	052	+39 293	+45 021
B.IV.2.	Krátkodobé bankovní úvěry účty 221AÚ, 231, 232AÚ, 461AÚ	053	+43 259	+78 884
B.IV.3.	Krátkodobé finanční výpomoci účty 249	054		
C.I.	Časové rozlišení C.I.1+...+C.I.x	055	+362	-1 045
C.I.1.	Výdaje příštích období účty 383	056	+362	-1 045
C.I.2.	Výnosy příštích období účty 384	057		

Sestaveno dne: 20.5.2014	Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárního orgánu účetní jednotky, poznámka
Právní forma akciová společnost účetní jednotky:	
Předmět podnikání:	
Pozn.:	

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2013

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY									
<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%; text-align: center; padding: 5px;"> otisk podacího razítka </div>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">k..... 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 3</td> <td style="text-align: right;">Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Od: 1.1.2013 Do: 31.12.2013</td> <td style="text-align: right;">XY</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">v tisících Kč</td> <td style="text-align: right;">Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">IČ</td> <td style="text-align: right;">.....</td> </tr> </table>	k..... 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 3	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	Od: 1.1.2013 Do: 31.12.2013	XY	v tisících Kč	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště	IČ
k..... 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 3	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky								
Od: 1.1.2013 Do: 31.12.2013	XY								
v tisících Kč	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště								
IČ								

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	(Rok 2012)
I.	Tržby za prodej zboží účty 604	001		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží účty 504	002		
+	Obchodní marže I.-A.	003		
II.	Výkony II.1.+II.2.+II.3.+II.x	004	+96 102	+93 773
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb účty 601, 602	005	+87 636	+80 596
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti účty 611, 612, 613, 614	006	-20 882	+13 177
II.3.	Aktivace účty 621, 622, 623, 624	007	+29 348	
B.	Výkonová spotřeba B.1.+...+B.x	008	+103 631	+121 826
B.1.	Spotřeba materiálu a energie účty 501, 502, 503	009	+41 668	+66 120
B.2.	Služby účty 511, 512, 513, 518	010	+61 963	+55 706
+	Přidaná hodnota I.-A.+II.-B.	011	-7 529	-28 053
C.	Osobní náklady součet C.1.+...+C.x	012	+111 395	+98 190
C.1.	Mzdové náklady účty 521, 522	013	+80 984	+69 349
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva účty 523	014	+2 556	+3 888
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění účty 524, 525, 526	015	+26 811	+24 177
C.4.	Sociální náklady účty 527, 528	016	+1 044	+776
D.	Daně a poplatky účty 531, 532, 538	017	+662	+349
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku účty 551, 557	018	+12 961	+6 981
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu III.1.+...+III.x	019	+16 959	+14 404
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku účty 641	020	+16 909	+12 504
III.2.	Tržby z prodeje materiálu účty 642	021	+50	+1 900
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu F.1.+...+F.x	022	+2 019	+1 036
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku účty 541	023	+1 981	+993
F.2.	Prodaný materiál účty 542	024	+38	+43
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období účty (+/-)552, (+/-)554, (+/-)555, (+/-)558, (+/-)559	025		
IV.	Ostatní provozní výnosy účty 644, 646, 648	026	+126 391	+129 205
H.	Ostatní provozní náklady účty 543, 544, 545, 546, 548, 549	027	+2 090	+717
V.	Převod provozních výnosů účty (-)697	028		
I.	Převod provozních nákladů účty (-)597	029		
*	* Provozní výsledek hospodaření Přidaná hodnota+III.+IV.+V.-C.-D.-E.-F.-G.-H.-I	030	+6 694	+8 283
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	J. Prodané cenné papíry a podíly účty 561	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku VII.1.+...+VII.x	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem účty 665AÚ	034		
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů účty 665AÚ	035		

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	(Rok 2012)
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku účty 665AÚ	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku účty 666	037		
K	Náklady z finančního majetku účty 566	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů účty 664, 667AÚ	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů účty 564, 567AÚ	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti účty (+/-)574, (+/-)579	041		
X.	Výnosové úroky účty 662	042	+19	+22
N.	Nákladové úroky účty 562	043	+4 084	+3 781
XI.	Ostatní finanční výnosy účty 663, 667AÚ, 668	044	+1 135	+874
O.	Ostatní finanční náklady účty 563, 567AÚ, 568, 569	045	+1 594	+1 618
XII.	Převod finančních výnosů účty (-)688	046		
P.	Převod finančních nákladů účty (-)588	047		
*	Finanční výsledek hospodaření VI.+VII.+VIII.+IX.+X.+XI.+XII.-J.-K.-L.-M.-N.-O.-P.	048	-4 524	-4 503
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost Q.1.+...+Q.x.	049	+685	+801
Q.1.	splatná účty 591, 595	050	+59	+14
Q.2.	odložená účty (+/-)592	051	+626	+787
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost * + * - Q.	052	+1 485	+2 979
XIII.	Mimořádné výnosy účty 681, 688	053		
R.	Mimořádné náklady účty 581, 582, (+/-)584, (+/-)588, (+/-)589	054		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti S.1.+...+S.x.	055		
S.1.	splatná účty 593	056		
S.2.	odložená účty (+/-) 594	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. -R. - S.	058		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) účty (+/-) 596	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) ** + * - T	060	+1 485	+2 979
****	Výsledek hospodaření před zdaněním * + * + XIII. - R	061	+2 170	+3 780

Sestaveno dne: 20.5.2014	Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárního orgánu účetní jednotky, poznámka
Právní forma akciová společnost účetní jednotky:	
Předmět podnikání:	
Pozn.:	

Rozvaha ke dni 31.12. 2014

ROZVAHA			
otisk podacího razítka	k. 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 4	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky XY	
	Od: 1.1.2014 Do: 31.12.2014	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště	
	v tisících Kč		
	IČ		

Označ.	AKTIVA	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto (Rok 2013)
	AKTIVA CELKEM A.+B.+C.+D.I.	001	+246 277	-112 790	+133 487	+173 631
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál účty 353	002				
B.	Dlouhodobý majetek B.1+...+B.III	003	+182 440	-112 758	+69 682	+80 999
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek B.I.1+B.I.2+B.I.3+B.I.4	004	+116 933	-83 275	+33 658	+43 514
B.I.1.	Zřizovací výdaje účty 011, (-)071, (-)091AÚ	005				
B.I.2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje účty 012, (-)072, (-)091AÚ	006	+25 200	-13 299	+11 901	+20 300
B.I.3.	Software účty 013, (-)073, (-)091AÚ	007	+16 349	-14 700	+1 649	+1 825
B.I.4.	Ocenitelná práva účty 014, (-)074, (-)091AÚ	008	+6 183	-5 684	+499	+665
B.I.5.	Goodwill účty (+/-)015, (+/-)075, (-)091AÚ	009				
B.I.6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek účty 019AÚ, (-)079, (-)091AÚ	010	+65 701	-49 592	+16 109	+20 724
B.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek účty 041, (-)093	011	+3 500		+3 500	+0
B.I.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek účty 051, (-)095AÚ	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek B.II.1+...+B.II.x	013	+65 355	-29 483	+35 872	+37 333
B.II.1.	Pozemky účty 031, (-)092AÚ	014	+1 674		+1 674	+1 674
B.II.2.	Stavby účty 021, (-)081, (-)092AÚ	015	+25 490	-1 793	+23 697	+24 449
B.II.3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí účty 022, (-)082, (-)092AÚ	016	+38 057	-27 623	+10 434	+11 143
B.II.4.	Pěstitelské celky trvalých porostů účty 025, (-)085, (-)092AÚ	017				
B.II.5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny účty 026, (-)086, (-)092AÚ	018				
B.II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek účty 029, 032, (-)089, (-)092AÚ	019	+134	-67	+67	+67
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek účty 042, (-)094	020				
B.II.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek účty 052, (-)095AÚ	021				
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku účty (+/-)097, (+/-)098	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek B.III.1+...+B.III.x	023	+152		+152	+152
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba účty 061, (-)096AÚ	024				
B.III.2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem účty 062, (-)096AÚ	025	+152		+152	+152
B.III.3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly účty 063, 065, (-)096AÚ	026				
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv účty 066, (-)096AÚ	027				
B.III.5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek účty 067, 069, (-)096AÚ	028				
B.III.6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek účty 043, (-)096AÚ	029				
B.III.7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek účty 053, (-)095AÚ	030				
C.	Oběžná aktiva C.I.+C.II.+C.III.+C.IV.	031	+55 506	-32	+55 474	+85 201
C.I.	Zásoby C.I.1+...+C.I.x	032	+30 534		+30 534	+15 110
C.I.1.	Materiál účty 111, 112, 119, (-)191	033	+1 826		+1 826	+1 897
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary účty 121, 122, (-)192, (-)193	034	+28 688		+28 688	+12 571
C.I.3.	Výrobky účty 123, (-)194	035				

Označ.	A K T I V A	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto (Rok 2013)
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny účty 124, (-)195	036				
C.I.5.	Zboží účty 131, 132, 139, (-)196	037				
C.I.6.	Poskytnuté zálohy na zásoby účty 118, 128, 138, (-)197, (-)198, (-)199, 314AÚ, (-)391AÚ	038	+20		+20	+642
C.II.	Dlouhodobé pohledávky C.II.1+...+C.II.x	039	+0		+0	+41 907
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů účty 311AÚ, 312AÚ, 313AÚ, 315AÚ, (-)391AÚ	040				
C.II.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba účty 351AÚ, (-)391AÚ	041				
C.II.3.	Pohledávky - podstatný vliv účty 352AÚ, (-)391AÚ	042				
C.II.4.	Pohledávky za společníky účty 354AÚ, 355AÚ, 358AÚ, (-)391AÚ	043				
C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy účty 314AÚ, (-)391	044				
C.II.6.	Dohadné účty aktivní účty 388AÚ	045				
C.II.7.	Jiné pohledávky účty 335AÚ, 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ, (-)391AÚ	046	+0		+0	+41 907
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka účty 481AÚ	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky C.III.1+...+C.III.x	048	+12 790	-32	+12 758	+19 569
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů účty 311AÚ, 312AÚ, 313AÚ, 315AÚ, (-)391AÚ	049	+4 666	-32	+4 634	+15 172
C.III.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba účty 351AÚ, (-)391AÚ	050				
C.III.3.	Pohledávky - podstatný vliv účty 352AÚ, (-)391AÚ	051				
C.III.4.	Pohledávky za společníky účty 354AÚ, 355AÚ, 358AÚ, 398AÚ, (-)391AÚ	052	+62		+62	+62
C.III.5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění účty 336, (-)391AÚ	053				
C.III.6.	Stát - daňové pohledávky účty 341, 342, 343, 345, (-)391AÚ	054	+194		+194	+2 151
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy účty 314AÚ, (-)391	055	+7 489		+7 489	+2 078
C.III.8.	Dohadné účty aktivní účty 388AÚ, 318AÚ	056	+362		+362	+100
C.III.9.	Jiné pohledávky účty 335AÚ, 371AÚ, 373AÚ, 374AÚ, 375AÚ, 376AÚ, 378AÚ, (-)391AÚ	057	+17		+17	+6
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek C.IV.1+...+C.IV.x	058	+12 182		+12 182	+8 615
C.IV.1.	Peníze účty 211, 213, 261	059	+392		+392	+382
C.IV.2.	Účty v bankách účty 221AÚ, 261	060	+11 790		+11 790	+8 233
C.IV.3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly účty 251, 253, 256, 257	061				
C.IV.4.	Porizovaný krátkodobý finanční majetek účty 259, (-)291AÚ	062				
D.I.	Časové rozlišení D.I.1+...+D.I.x	063	+8 331		+8 331	+7 431
D.I.1.	Náklady příštích období účty 381	064	+8 331		+8 331	+7 431
D.I.2.	Komplexní náklady příštích období účty 382	065				
D.I.3.	Příjmy příštích období účty 385	066				

Označ.	P A S I V A	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období
			Netto	Netto (Rok 2013)
	PASIVA CELKEM	A + B + C.	+133 487	+173 631
A.	Vlastní kapitál	A.I.+A.II.+A.III.+A.IV.+A.V.1+A.V.2	+81 008	+80 343
A.I.	Základní kapitál	A.I.1+...+A.I.x	+58 060	+58 060
A.I.1.	Základní kapitál	účty 411 nebo 491	+58 060	+58 060
A.I.2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	účty (-)252		
A.I.3.	Změny základního kapitálu	účty (+/-)419		
A.II.	Kapitálové fondy	A.II.1+...+A.II.x		
A.II.1.	Ážio	účty 412		
A.II.2.	Ostatní kapitálové fondy	účty 413		
A.II.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	účty (+/-)414		
A.II.4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	účty (+/-)418		
A.II.5.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	účty 417		
A.II.6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	účty 416		
A.III.	Fondy ze zisku	A.III.1+...+A.III.x	+7 767	+7 670
A.III.1.	Rezervní fond	účty 421, 422	+7 742	+7 668
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	účty 423, 424	+25	+2
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	A.IV.1+...+A.IV.x	+13 839	+13 128
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	účty 428	+13 839	+13 128
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let	účty (-)429		
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	účty 426		
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	Aktiva - A.1.-A.II.-A.III.-A.IV.-B.-C.-A.V.2	+1 342	+1 485
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)			
B.	Cizí zdroje	B.I.+B.II.+B.III.+B.IV.	+52 032	+92 926
B.I.	Rezervy	B.I.1+...+B.I.x		
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	účty 451		
B.I.2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	účty 459AÚ		
B.I.3.	Rezerva na daň z příjmů	účty 453		
B.I.4.	Ostatní rezervy	účty 459AÚ		
B.II.	Dlouhodobé závazky	B.II.1+...+B.II.x	+3 729	+3 395
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	účty 478AÚ, 479AÚ		
B.II.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	účty 471AÚ		
B.II.3.	Závazky - podstatný vliv	účty 472AÚ		
B.II.4.	Závazky ke společníkům	účty 364 AÚ, 365AÚ, 366 AÚ, 367AÚ, 368AÚ,		
B.II.5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	účty 475AÚ		
B.II.6.	Vydané dluhopisy	účty 473AÚ, (-)255AÚ		
B.II.7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	účty 478AÚ		
B.II.8.	Dohadné účty pasivní	účty 389AÚ		
B.II.9.	Jiné závazky	účty 372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ,		
B.II.10.	Odloužený daňový závazek	účty 481AÚ	+3 729	+3 395
B.III.	Krátkodobé závazky	B.III.1+...+B.III.x	+32 083	+6 979
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	účty 321AÚ, 322, 325, 478AÚ, 479AÚ	+6 819	+6 114
B.III.2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	účty 361, 471AÚ		
B.III.3.	Závazky - podstatný vliv	účty 362, 472AÚ		
B.III.4.	Závazky ke společníkům	účty 364AÚ, 365AÚ, 366, 367AÚ, 368AÚ, 398AÚ	+5	+5
B.III.5.	Závazky k zaměstnancům	účty 331, 333, 479AÚ	+7 162	+4 976

Označ.	P A S I V A	číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé období
			Netto	Netto (Rok 2013)
B.III.6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění účty 336AÚ, 479AÚ	045	+3 846	+3 056
B.III.7.	Stát - daňové závazky a dotace účty 341, 342, 343, 345, 346, 347	046	+0	-10 746
B.III.8.	Krátkodobé přijaté zálohy účty 324, 475AÚ	047	+13 766	+3 032
B.III.9.	Vydané dluhopisy účty 241, 473AÚ, (-)255	048		
B.III.10.	Dohadné účty pasivní účty 389AÚ	049		
B.III.11.	Jiné závazky účty 372AÚ, 373AÚ, 377AÚ, 379AÚ, 474AÚ, 479AÚ	050	+485	+542
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci B.IV.1+...+B.IV.x	051	+16 220	+82 552
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé účty 461AÚ	052	+10 744	+39 293
B.IV.2.	Krátkodobé bankovní úvěry účty 221AÚ, 231, 232AÚ, 461AÚ	053	+5 476	+43 259
B.IV.3.	Krátkodobé finanční výpomoci účty 249	054		
C.I.	Časové rozlišení C.I.1+...+C.I.x	055	+447	+362
C.I.1.	Výdaje příštích období účty 383	056	+453	+362
C.I.2.	Výnosy příštích období účty 384	057	-6	+0

Sestaveno dne: 30.4.2015	Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárního orgánu účetní jednotky, poznámka
Právní forma akciová společnost účetní jednotky:	
Předmět podnikání:	
Pozn.:	

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2014

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY									
<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%; text-align: center; padding: 5px;"> otisk podacího razítka </div>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">k..... 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 4</td> <td style="text-align: center;">Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky XY</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Od: 1.1.2014 Do: 31.12.2014</td> <td style="text-align: center;">Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">v tisících Kč</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">IČ</td> <td></td> </tr> </table>	k..... 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 4	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky XY	Od: 1.1.2014 Do: 31.12.2014	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště	v tisících Kč		IČ	
k..... 3 1 . . 1 2 . . 2 0 1 4	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky XY								
Od: 1.1.2014 Do: 31.12.2014	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště								
v tisících Kč									
IČ									

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	(Rok 2013)
I.	Tržby za prodej zboží účty 604	001		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží účty 504	002		
+	Obchodní marže I.-A.	003		
II.	Výkony II.1.+II.2.+II.3.+II.x	004	+116 921	+96 102
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb účty 601, 602	005	+100 804	+87 636
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti účty 611, 612, 613, 614	006	+16 117	-20 882
II.3.	Aktivace účty 621, 622, 623, 624	007	+0	+29 348
B.	Výkonová spotřeba B.1.+...+B.x	008	+102 938	+103 631
B.1.	Spotřeba materiálu a energie účty 501, 502, 503	009	+41 187	+41 668
B.2.	Služby účty 511, 512, 513, 518	010	+61 751	+61 963
+	Přidaná hodnota I.-A.+II.-B.	011	+13 983	-7 529
C.	Osobní náklady součet C.1.+...+C.x	012	+122 300	+111 395
C.1.	Mzdové náklady účty 521, 522	013	+89 442	+80 984
C.2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace účty 523	014	+2 602	+2 556
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění účty 524, 525, 526	015	+29 081	+26 811
C.4.	Sociální náklady účty 527, 528	016	+1 175	+1 044
D.	Daně a poplatky účty 531, 532, 538	017	+512	+662
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku účty 551, 557	018	+17 477	+12 961
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu III.1.+...+III.x	019	+3 453	+16 959
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku účty 641	020	+3 405	+16 909
III.2.	Tržby z prodeje materiálu účty 642	021	+48	+50
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu F.1.+...+F.x	022	+64	+2 019
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku účty 541	023	+0	+1 981
F.2.	Prodaný materiál účty 542	024	+64	+38
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období účty (+/-)552, (+/-)554, (+/-)555, (+/-)558, (+/-)559	025	+32	+0
IV.	Ostatní provozní výnosy účty 644, 646, 648	026	+128 147	+126 391
H.	Ostatní provozní náklady účty 543, 544, 545, 546, 548, 549	027	+889	+2 090
V.	Převod provozních výnosů účty (-)697	028		
I.	Převod provozních nákladů účty (-)597	029		
*	* Provozní výsledek hospodaření Přidaná hodnota+III.+IV.+V.-C.-D.-E.-F.-G.-H.-I	030	+4 309	+6 694
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	J. Prodané cenné papíry a podíly účty 561	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku VII.1.+...+VII.x	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem účty 665AÚ	034		
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů účty 665AÚ	035		

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	(Rok 2013)
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku účty 665AÚ	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku účty 666	037		
K	Náklady z finančního majetku účty 566	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů účty 664, 667AÚ	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů účty 564, 567AÚ	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti účty (+/-)574, (+/-)579	041		
X.	Výnosové úroky účty 662	042	+5	+19
N.	Nákladové úroky účty 562	043	+2 053	+4 084
XI.	Ostatní finanční výnosy účty 663, 667AÚ, 668	044	+493	+1 135
O.	Ostatní finanční náklady účty 563, 567AÚ, 568, 569	045	+994	+1 594
XII.	Převod finančních výnosů účty (-)688	046		
P.	Převod finančních nákladů účty (-)588	047		
*	Finanční výsledek hospodaření VI.+VII.+VIII.+IX.+X.+XI.+XII.-J.-K.-L.-M.-N.-O.-P.	048	-2 549	-4 524
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost Q.1.+...+Q.x.	049	+418	+685
Q.1.	splatná účty 591, 595	050	+84	+59
Q.2.	odložená účty (+/-)592	051	+334	+626
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost * + * - Q.	052	+1 342	+1 485
XIII.	Mimořádné výnosy účty 681, 688	053		
R.	Mimořádné náklady účty 581, 582, (+/-)584, (+/-)588, (+/-)589	054		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti S.1.+...+S.x.	055		
S.1.	splatná účty 593	056		
S.2.	odložená účty (+/-) 594	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. - R. - S.	058		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) účty (+/-) 596	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) ** + * - T	060	+1 342	+1 485
****	Výsledek hospodaření před zdaněním * + * + XIII. - R	061	+1 760	+2 170

Sestaveno dne: 30.4.2015	Podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou nebo statutárního orgánu účetní jednotky, poznámka
Právní forma akciová společnost účetní jednotky:	
Předmět podnikání:	
Pozn.:	

Příloha G – Inventární karta majetku – Licence FlexPro SW

stav k datu: 31.12.2014

Inventární karta majetku

strana: 1 z 1

Typ majetku: 300	Inventární číslo: 00080135	Název nebo popis majetku: Licence FlexPro SW	SKP:
Datum pořízení: 25.11.2014	Typové označení:	Vyrobeno:	
Datum zavedení: 25.11.2014	Výrobce:	Země:	
Datum vyřazení:	Výrobní číslo:	Doklad: Fa 100143609	

Daňové pohyby

Způsob odpisu: §32a nehmotný majetek		Zastavení: Nezastaveno	Fáze zpracování: Připraveno
Daňová skupina: software a NVVV	Roky odpisu: 1	Část roč. odpisu: 100 %	Sazba % 36
Zvýšení odpisu: (není)	Vstupní cena: 91 500,00	Zvýšení ceny: 0,00	Oprávky: 2 542,00
			Zůstatková cena: 88 958,00
Datum platnosti:	Typ pohybu:	Změna vstupní ceny:	Změna zvýšení vstupní ceny:
		Změna oprávek:	Daňová skupina:
		K/S:	R O:
		Část roč. odpisu:	Odpis:
		Zůstatková cena:	
25.11.2014	Počáteční stav	183 000,00	0,00
25.11.2014	Změna ceny	-91 500,00	0,00
31.12.2014	Odpis	0,00	0,00

Účetní pohyby

Číslo způsobu odpisu: -1	1. měsíc po: Ne	Sazba měsíční: 2,78 %	Sazba roční: 33,33 %	Fáze zpracování: Připraveno
Účetní skupina: 026 Software 2008	Poslední odpis: Ne	Počet období: 2	Roky:	Měsíce:
	Počet odp. měsíců: Ne 480	Cena: 91 500,00	Oprávky: 2 542,00	Zůstatková cena: 88 958,00
Datum platnosti:	Typ pohybu:	Účtováno:	Změna ceny:	ČUS:
		Sazba měsíční:	Sazba roční:	Čís. kont.
		Počet obd.	Změna oprávek:	Zůstatková cena:
25.11.2014	Počáteční stav	Ano	183 000,00	026
25.11.2014	Změna ceny	Ano	-91 500,00	026
31.12.2014	Odpis	Ano	0,00	026

Umístění

Zaměstnanec:	Příjmení:	Jméno:	Číslo zakázky:
Útvar:	Název útvaru:		Nákladový druh:
Kód lokality:	Název lokality:		Vozidlo:
Datum platnosti:	Typ pohybu:	Zaměstnanec:	Příjmení:
		Jméno:	Útvar:
		Název útvaru:	Kód lokality:
		Název lokality:	
25.11.2014	Počáteční stav		
Poznámka: Dodavatel: DEWETRON - PRAHA spol. s r.o.			
Částka 91 500,- Kč - dotace			
Technický popis:			

Zpracováno systémem HELIOS Orange

Příloha H – Inventární karta majetku – Licence SW Mathematica

stav k datu: 31.12.2014

Inventární karta majetku

strana: 1 z 1

Typ majetku: 000	Inventární číslo: 00099818	Název nebo popis majetku: Licence SW Mathematica	SKP:
Datum pořízení: 14.10.2014 Datum zavedení: 14.10.2014 Datum vyřazení:		Typové označení: Výrobce: Výrobní číslo:	Vyrobeno: Země: Doklad: Fa 100143195

Účetní pohyby

Číslo způsobu odpisu: -1	1.měsíc po: Ne	Sazba měsíční: 0,00 %	Sazba roční: 0,00 %	Fáze zpracování: Připraveno						
Účetní skupina: 000 Prázdná účetní skup	Poslední odpis: Ne	Počet období: 1	Roky:	Měsíce:						
	Počet odp. měsíců: Ne 480	Cena: 281 683,00	Oprávky: 281 683,00	Zůstatková cena: 0,00						
Datum platnosti:	Typ pohybu:	Účtováno:	Změna ceny:	ČUS:	Sazba měsíční:	Sazba roční:	Čís. kont.	Poč. obd.	Změna oprávek:	Zůstatková cena:
14.10.2014	Počáteční stav	Ne	281 683,00	000	0,00 %	0,00 %		1	281 683,00	0,00

Umístění

Zaměstnanec: 0	Příjmení: Tvrzník	Jméno: Stanislav	Číslo zakázky: 99405					
Útvar: 00100108001	Název útvaru: IST		Nákladový druh: 00024					
Kód lokality:	Název lokality:		Vozidlo:					
Datum platnosti:	Typ pohybu:	Zaměstnanec:	Příjmení:	Jméno:	Útvar:	Název útvaru:	Kód lokality:	Název lokality:
14.10.2014	Počáteční stav							
Poznámka: <i>Dodavatel: ELKAN, spol. s r.o.</i>								
Technický popis:								