

# Presentace nehmotných aktiv v české účetní dokumentaci – význam, alokace a struktura

František Kalouda<sup>1</sup>

## Abstrakt

Příspěvek je věnován problematice nehmotných aktiv. V centru jeho pozornosti jsou především otázky definice fenoménu nehmotných aktiv z pozice hospodářské a speciálně účetní legislativy. Stejně tak je však zde sledována problematika struktury množiny nehmotných aktiv a jejich alokace (umístění) v základní účetní evidenci podniku. Závěry příspěvku ukazují na limitované možnosti oficiálních (účetnictví) datových struktur (včetně struktury nehmotných aktiv), zvláště ve srovnání se strukturami teoretickými, byť odvozenými od potřeb ekonomické praxe. Na druhé straně je však třeba vzít v úvahu i relativní otevřenost oficiálních struktur nehmotných aktiv, což dává zřejmé naděje pokud jde o jejich budoucí vývoj směrem k větší reflexi ekonomické reality.

## Klíčová slova

nehmotná aktiva, význam nehmotných aktiv, struktura nehmotných aktiv, alokace (umístění) nehmotných aktiv v oficiální účetní evidenci podniku, teoretické struktury nehmotných aktiv.

## 1 Úvod

Je zcela zřejmé, že pro hodnocení výkonnosti a úspěšnosti současného moderního podniku v podobě jeho tržní hodnoty nelze opomíjet ani nehmotná aktiva jako celek, respektive vybrané komponenty nehmotných aktiv.

Ku příkladu podle posledních výsledků hodnocení Top 100 globálních značek světa [<http://www.zpravodaj.cz/>] se na prvním místě umístila značka Coca-Cola s hodnotou 67,3 mld. USD (pro úplnost připomínáme, že jde o hodnotu brand value, nikoliv brand equity). Uvážíme-li, že v roce 2004 je pro tutéž firmu podle pramene [<http://www2.coca-cola.com/>] hodnota Total assets rovna pouze 31,327 mld. USD a hodnota Total market value of common stock dosahuje 100,325 mld. USD pak můžeme mít za prokázané, že nehmotná aktiva tvoří v tomto případě dokonce podstatnou část hodnoty podniku jako celku.

To je jeden z důvodů, proč se v tomto příspěvku věnujeme problematice nehmotných aktiv, se zvláštním důrazem na jejich vykazování (umístění) v účetní dokumentaci podniku a jejich struktuře.

## 2 Cíl a metodika

Cílem příspěvku je především podat přehled vývoje legislativy na teritoriu České republiky, rozhodující pro vykazování nehmotných aktiv celkem i jejich struktury v základní účetní evidenci podniku (v rozvaze). Jako relevantní časové období zde bereme v úvahu posledních pět let, jmenovitě tedy časový interval od roku 2000.

Dalším cílem příspěvku je rovněž srovnání či konfrontace stavu legislativy v této věci s potřebami teorie podnikových financí a managementu. Zde jako relevantní časový horizont

---

<sup>1</sup> Ing. František Klouda, CSc., MBA, Masarykova univerzita Brno, Ekonomicko-správní fakulta fakulta, Lipová 41a, 659 79 Brno

uvažujeme horizont dlouhodobý. Důvodem pro tento přístup je skutečnost, že požadavky ekonomické teorie obvykle krystalizují postupně.

Ve výše uvedeném srovnání se za větší prioritu považuje struktura nehmotných aktiv. Jejich umístění v účetní evidenci totiž tento příspěvek vnímá jako méně podstatné. Důvodem je zde silněji pociťovaná potřeba vytvořit co nejpodrobnější a nejpřesnější systém pro klasifikaci nehmotných aktiv, aby se tak na minimum snížila možnost opomenutí některé z komponent nehmotných aktiv.

Rozhodujícími metodickými nástroji v tomto příspěvku použitými jsou:

studium pramenů všeho druhu, přičemž zvláštní význam má

- studium knižních a časopiseckých pramenů, případně i
- studium účetní a jiné legislativy, respektive
- studium internetových pramenů
- analýza studií získaných informací a jejich
- syntéza do podoby vybraných výsledků, diskuse a závěrů příspěvku.

### 3 Výsledky

#### 3.1 Období let 2000 až 2002

**Stav k roku 2000**, přesněji řečeno ke konci tohoto roku lze podle pramene [Sedláková, 2005] definovat takto:

„Zákon o daních z příjmů do konce r. 2000 definoval nehmotný majetek jako

- předměty z práv průmyslového vlastnictví,
- projekty a programové vybavení,
- jiné technické nebo jiné hospodářsky využitelné znalosti,

pokud je vstupní cena jednotlivého majetku vyšší než 60 000 Kč a současně jeho doba použitelnosti delší než jeden rok, a to za podmínky, že byl

- pořízen úplatně, nebo
- vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, nebo
- nabyt vkladem společníka (člena družstva), darem nebo zděděním.“

V letech 2001 a 2002 byla situace profilována stavem, kdy „.....Počínaje r. 2001 byla ze zákona o daních z příjmů vypuštěna veškerá ustanovení týkající se nehmotného majetku. Při uplatňování výdajů spojených s pořízením nehmotného majetku se z hlediska daně z příjmů v r. 2001 a 2002 postupovalo podle účetních předpisů.“ [Sedláková, 2005].

Přehledně uspořádání situace v období let 2000 až 2002 je uvedeno v následujícím Schématu 1.

*Schéma 1 - Struktura nehmotných aktiv (od roku 2000 do roku 2002)*

do 2000	v r. 2001 a 2002
zákon o daních z příjmů	rozhodují účetní předpisy
- předměty z práv průmyslového vlastnictví,	(zákonem o dani z příjmu
- projekty a programové vybavení,	nedefinováno)
- jiné technické nebo jiné hospodářsky využitelné	

znalosti

### 3.2 Období 2003

Pro stav našeho předmětu studia v roce 2003 je rozhodující vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Její analýza, provedená autorem příspěvku, s ohledem na zde definovanou strukturu nehmotných aktiv je v prvním sloupci Schématu 2. V témže schématu je i souhrn analýzy touto vyhláškou doporučované struktury nehmotných aktiv, provedené podle pramene [Sedláková, 2005].

*Schéma 2 - Struktura nehmotných aktiv (od roku 2003 v různém pojetí)*

od r. 2003 vyhl.č. 500/2002 Sb.	od r. 2003 [Sedláková, 2005]
- zřizovací výdaje, zejména	- zřizovací výdaje, zejména
a) soudní a správní poplatky,	a) soudní a správní poplatky,
b) výdaje na pracovní cesty,	b) výdaje na pracovní cesty,
c) odměny za zprostředkování,	c) odměny za zprostředkování,
d) poradenské služby a	d) poradenské služby a
e) nájemné.	e) nájemné.
- nehmotné výsledky	- nehmotné výsledky
výzkumu a vývoje,	výzkumu a vývoje,
f) vytvořené k obchodování	f) vytvořené k obchodování
g) nabyty od jiných osob	g) nabyty od jiných osob
- software,	- software,
h) vytvořené k obchodování	h) vytvořené k obchodování
i) nabytý od jiných osob	i) nabytý od jiných osob
- ocenitelná práva, zejména	- ocenitelná práva, zejména
j) předměty průmyslového a	j) předměty průmyslového a
obdobného vlastnictví,	obdobného vlastnictví,
k) výsledky duševní a	k) výsledky duševní a
tvůrčí činnosti a	tvůrčí činnosti
l) práva podle zvláštních	l) práva podle zvláštních
právních předpisů	právních předpisů
- goodwill.	- goodwill
- technické zhodnocení a	- technické zhodnocení
m) kterém neúčtuje jako o majetku,	?????
n) drobného nehmotného majetku,	?????
který se nevykazuje v položce B.I.	
Dlouhodobý nehmotný majetek	
- B.I.7. Nedokončený dlouhodobý	- ????????
nehmotný majetek	
- B.I.8. Poskytnuté zálohy na	- ????????
dlouhodobý nehmotný majetek	

Pokud jde o umístění (a označení) nehmotných aktiv v účetní evidenci, je v tomto období směrodatná úprava podle vyhlášky 500/2002 Sb. 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, změna: 472/2003 Sb. (viz citace relevantních pasáží této vyhlášky v Příloze 1).

### 3.3 Období od roku 2004 a teoretické schéma nehmotných aktiv

Pro daný účel zřejmě postačující informaci o poměrech v tomto období podává opět pramen [Sedláková, 2005]. „Zákon o daních z příjmů, počínaje zdaňovacím obdobím 2004, opět definuje nehmotný majetek tak, jak ho definoval do konce r. 2000.“

Je zřejmé, že tato úprava nepřináší nic zásadně nového, a že by ji bylo možno dokonce hodnotit jako klasický „krok zpět“. I když důvody tohoto kroku lze domýšlet, případně interpretovat, dáme v daný okamžik přednost tomu, že uvedeme „konstruktivní variantu“. Tou je teoretická struktura nehmotných aktiv, odvozená od stanovisek odborné literatury, tak jak je uvedena ve Schématu 3. V tomto schématu se v souvislosti s nehmotnými aktivy objevuje pojem až dosud v teorii nepoužitý – individuální identifikovatelnost. Tuto charakteristiku pak chápeme tak, že jde o ta nehmotná aktiva, k nimž je možno vydělit či přiřadit zvláštní příjem.

*Schéma 3 – Teoretická struktura nehmotných aktiv. [Kalouda, F. (2002)]*

## NEHMOTNÁ AKTIVA

### A) dlouhodobý nehmotný majetek

1. zřizovací výdaje
2. nehmotné výsledky výzkumu a vývoje „náklady na výzkum a vývoj (jedna z hlavních položek tohoto druhu). Podle US GAAP není dovoleno tyto náklady aktivovat.“ [Maříková, P. - Mařík, M. (2001), strana 35]
3. software
4. ocenitelná práva
5. jiný dlouhodobý nehmotný majetek „nehmotná aktiva používána pro výrobu, poskytování služeb, pronajímání třetím osobám nebo pro správu podnikatelské jednotky. Podle IAS 38 je nehmotné aktivum prostředek, který je podniku k dispozici jako výsledek minulých transakcí a od kterého se očekává, že podniku v budoucnu poskytne hospodářský užitek. IAS 38 však vylučuje z aktivace řadu důležitých nemateriálních položek, jako jsou náklady na vzdělání a výchovu pracovníků, náklady na reklamu a náklady na reorganizaci. [Maříková, P. - Mařík, M. (2001), strana 35]
6. nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
7. poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

### B1) Individuálně identifikovatelná nehmotná aktiva (pokud nejsou zahrnuta do položek v bodu A)

1. obchodní značka - název (všeobecná známost) [RAFFEGEAU, J. - DUBOIS, F. (1996), 13] klientela (tj. naděje na pokračování činnosti) [RAFFEGEAU, J. - DUBOIS, F. (1996), 13]
2. ochranná známka
3. patenty
4. průmyslové vzory

### B2) Individuálně neidentifikovatelná nehmotná aktiva (goodwill)

1. know-how, [RAFFEGEAU, J. - DUBOIS, F. (1996), 14]
2. kvalita organizace a řízení a j. [RAFFEGEAU, J. - DUBOIS, F. (1996), 14]
3. energie, pracovitost a obchodní nadání [Baťa (1990), 18]
4. zkušenosti a obchodní vědomosti [Baťa (1990), 19]
5. „veliké mravní hodnoty (moje důvěra v práci, důvěra dodavatelů, zákaznictva i zaměstnanců)“ [Baťa (1990), 24]

6. „Jako nehmotné aktivum pro účely výpočtu EVA jsou obvykle uznávány **kumulované náklady** spojené především:
  - a) se vstupem na nové trhy
  - b) velká část nákladů na marketing, především reklama, vytváření nových odbytových cest atd.,
  - c) náklady spojené se školením pracovníků
  - d) náklady spojené s restrukturalizací podniku.“ [Maříková, P. - Mařík, M. (2001),36]
7. „výkonný management,
8. vysoký podíl na trhu s pozitivními účinky na hospodárnost,
9. rozličné synergie,
10. výkonný personál
11. náklady na reorganizaci.“ [Maříková, P. - Mařík, M. (2001), 35]
12.
  - a) „zkušený management,
  - b) školený personál,
  - c) dlouhodobá obchodní spojení,
  - d) účinná organizační struktura
  - e) atraktivní výrobní prognóza
  - f) efektivní odbytové cesty
  - g) výhodné umístění (lokalita) podniku.“ [Mlčoch, J. (1998), 130-131]

## 4 Diskuse

Především je zřetelně prokazatelné, že až dosud různé prameny v různých obdobích definují nehmotná aktiva různě a na různém stupni podrobnosti. Struktura nehmotných aktiv je nejednotná a navíc v její interpretaci může u různých autorů docházet k nejednoznačnostem. Ku příkladu ze Schématu 2 vyplývá závěr, že pramen [Sedláková, 2005] pracuje s jistými implicitními zjednodušeními či zestručněními. Toto riziko je samozřejmě přítomné v případě libovolného autora, který pracuje s vyhláškou 500/2002. Zřejmý je rozpor mezi požadavky legislativy a dlouhodobě (postupně) vyjadřovanými požadavky ekonomické teorie na strukturu nehmotných aktiv. Cestou vyčerpávajícího výčtu detailních položek (prvků) množiny nehmotných aktiv zřejmě nebude možné jít.

Jako minimálně žádoucí se však jeví potřeba dělení nehmotných aktiv podle času (stávající dlouhodobá a zřejmě prakticky existující krátkodobá úroveň). Stejně tak bude třeba do struktury nehmotných aktiv promítnout kategorie dosud nezachycené (ku příkladu kvalita managementu).

Rovněž bude zřejmě vhodné aplikovat v budoucích třídících systémech i hledisko individuální identifikovatelnosti či neidentifikovatelnosti. Přirozeně platí, že pokud vedeme evidenci nehmotných aktiv mimo struktury definované účetní evidencí, nejsme jejími nedokonalostmi nikterak vázáni. To je ku příkladu i případ výše uvedené teoretické struktury ve Schématu 3.

Dále je zřejmé, že v každém případě je vhodné uvažovat jako samostatnou podmnožinu nehmotných aktiv dlouhodobý nehmotný majetek, který je definován svým místem v systému účetnictví.

Ve světle účetní a jiné legislativy v ČR je zřejmě kategorií samou pro sebe goodwill. Jeho diskuse v daných souvislostech však již přesahuje rámec tohoto příspěvku.

## 5 Závěr

Je zřejmé, že legislativa, která je signifikantní pro alokaci a strukturu nehmotných aktiv je

- vnitřně nekonzistentní
- třídící kritéria, která zavádí, jsou nesystémová.

To je samozřejmě situace ne příliš povzbuzující. Naštěstí to však není vše, co je možné o české účetní (a související) legislativě říci.

Positivní nepochybně ku příkladu je, že formulace zákonů a vyhlášek jsou zřejmě úmyslně tak neurčité (viz ku příkladu užívání formulace „zejména“ či „Další podrobnější členění těchto položek lze provést ...“), že dovolují vlastně libovolné doplnění. V tomto směru poskytují vlastně nepřímě podnikům i ekonomické teorii prostor jak pro další precizaci umístění nehmotných aktiv ve struktuře účetních výkazů, tak i pro optimalizaci jejich struktury.

Nicméně je zřejmě zcela legitimní požadavek jak podnikatelské praxe, tak i ekonomické teorie, aby proces legislativního určení umístění kategorie nehmotných aktiv a struktury poskytoval určitější výstupy. Jinými slovy, aby měl zřetelnější charakteristiky konvergence k budoucímu optimálnímu stavu.

Přes to všechno je třeba konstatovat, že až dosud se na účetní legislativě nezávislý systém třídění a kategorizace nehmotných aktiv (viz Schéma 3) pro potřeby podnikatelské praxe jeví jako podrobnější a přesnější a tudíž i vhodnější.

## Literatura

### Knihy

- [1] MAŘÍKOVÁ, P. - MAŘÍK, M. (2001): *Moderní metody hodnocení výkonnosti a oceňování podniku*. Ekopress, Praha, 2001
- [2] RAFFEGEAU, I.- DUBOIS, F.(1996): *Finanční oceňování podniku*. Praha, HZ 1996
- [3] BAŤA, T. (1990): *Úvahy a projevy*. Institut řízení, Praha 1990
- [4] MLČOCH, J. (1998): *Oceňování podniku*. Praha, Linde 1998

### Referáty ve sbornících

- [1] KALOUDA, F.: *Nehmotná aktiva v hodnocení bonity firmy (určení hodnoty a auditing) - třídění a klasifikace*. In Finanční manažment českých a slovenských podnikov. Bratislava: Fakulta podnikového manažmentu Ekonomickej univerzity v Bratislavě, 19.-20.9.2002. od s. 75-80, 6 s. ISBN 80-2256-1664-3. GA402/02/1408, projekt VaV.

### Časopisy

- [1] SEDLÁKOVÁ, E.: *Nehmotný majetek z hlediska daně z příjmů*. Účetnictví č. 6/2005

### Zákony, vyhlášky a standardy

- [1] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [2] Vyhláška č. 500/2002 Sb. 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. Změna: 472/2003 Sb.
- [3] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Změna: 472/2003 Sb.

[4] Mezinárodní účetní standard IAS 38

### Internetové zdroje

- [1] <http://www.zpravodaj.cz/>, převzato z Rypáček, P.: Interbrand – Top 100 Top Global Brands, Marketingové noviny.cz
- [2] <http://www2.coca-cola.com/>

## Summary

### Presentation of the Intangible Assets in the Czech Accounting Standards - Importace, Location and Structure

This paper is devoted to the problem of intangible assets. Questions primarily concerning definitions of the intangible asset phenomenon are at the centre of attention from the position of economic and special accounting legislation. The problem of set of intangible assets is also monitored here together with allocation (placement) in basic accounting records of a company. The conclusions of this paper demonstrate the limited possibilities of official (accounting) data structures (including structures for intangible assets), especially in comparison with theoretical structures, as derived from the needs of economic practice. On the other hand, however, it is also necessary to take into consideration the relative transparency of the official intangible asset structures, which provides apparent hope if involving future development in the direction of greater reflex in economic reality

## Příloha 1

Vyhláška 500/2002 Sb. 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, změna: 472/2003 Sb. – vybrané pasáže

Ministerstvo financí stanoví podle § 37a odst. 1 k provedení § 4 odst. 2, § 14 odst. 1, § 18 odst. 4, § 22 odst. 3 a § 23 odst. 2 a 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 492/2000 Sb. a zákona č. 353/2001 Sb., (dále jen "zákon"):

### ČÁST DRUHÁ, ÚČETNÍ ZÁVĚRKA (K § 4 odst. 8 zákona)

#### HLAVA I

#### ROZSAH A ZPŮSOB SESTAVOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

##### § 3

- (2) V rozvaze (bilanci) jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Uspořádání a označování položek rozvahy (balance) se stanoví v příloze č. 1 k této vyhlášce.

##### § 4

- (1) V rozvaze (bilanci) a ve výkazu zisku a ztráty se položky podle příloh č. 1, č. 2 a č. 3 k této vyhlášce uvádějí odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek lze provést za podmínky, že zůstane zachováno stanovené uspořádání.
- (2) Položky rozvahy (balance) a výkazu zisku a ztráty se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky; položky lze členit na podpoložky. Výpočtové položky se označují znaménky "+" a "\*".
- (3) Položky rozvahy (balance) a položky výkazu zisku a ztráty, které jsou vpředu označeny arabskou číslicí, mohou být sloučeny, pokud nejde o významnou částku ve vztahu k povinnosti věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní

- jednotky, nebo pokud jejich sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace a za podmínky, že sloučené položky budou uvedeny jednotlivě v příloze.
- (8) Rozvaha (balance) ve zjednodušeném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi.

HLAVA II  
OBSAHOVÉ VYMEZENÍ NĚKTERÝCH POLOŽEK ROZVAHY (BALANCE)

§ 6

Dlouhodobý nehmotný majetek

Položka "B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek" obsahuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill .....