

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Výzkum a vývoj
v rozsahu českých účetních předpisů a IFRS**

Autor bakalářské práce: Tereza Benešová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Libor Vašek, Ph.D.

Rok obhajoby: 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Výzkum a vývoj v rozsahu českých účetních předpisů a IFRS“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne 11. 5. 2020

.....

Poděkování

Ráda bych zde poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Liboru Vaškovi, Ph. D. za pomoc s výběrem tématu, za cenné rady, ochotu a zejména čas, který mi věnoval při zpracovávání této práce.

Abstrakt

Tato práce se zabývá srovnáním výzkumu a vývoje podle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V současnosti jsou přístupy nejednotné a zachycení v české účetní závěrce je rovněž ovlivněno i daňovou úpravou výzkumu a vývoje. Práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to na část teoretickou a praktickou. V teoretické části se věnuji definování výzkumu a vývoje a vymezení základních principů jeho zachycení a oceňování v systému českých účetních předpisů. Následně se zaměřuji na stejné prvky, avšak v systému IFRS. Na konci této části shrnuji a analyzuji zjištěné rozdíly mezi oběma systémy. V části praktické porovnávám účetní závěrky čtyř vybraných společností. Tato část má za cíl praktické znázornění zjištěných rozdílů.

Klíčová slova

České účetní předpisy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, ČÚP, IFRS, výzkum, vývoj

Abstract

This bachelor thesis deals with comparison of research and development according to Czech accounting regulations and International Financial Reporting Standards. At present, the approaches are inconsistent and the recognition in the Czech financial statements is also affected by the tax regulation of research and development. This thesis is divided into two main parts, the theoretical and practical. In the theoretical part, I focus on defining research and development and the basic principles of its capture and valuation in the system of Czech accounting regulations. Subsequently, I focus on the same elements, but in the IFRS system. At the end of this section, I summarize and analyze the differences found between the two systems. In the practical part I compare the financial statements of four selected companies. The aim of this part is to practically illustrate the differences found.

Keywords

Czech accounting regulations, International Financial Reporting Standards, IFRS, research, development

Obsah

Úvod.....	8
1 Cíl a metodika práce	10
2 Teoretická část	11
2.1 Právní úprava výzkumu a vývoje.....	11
2.2 Daňová úprava výzkumu a vývoje.....	12
2.3 Úprava výzkumu a vývoje dle českých účetních předpisů	14
2.3.1 Definice výzkumu a vývoje	14
2.3.2 Pořízení výdajů na výzkum a vývoj.....	17
2.3.3 Ocenění výzkumu a vývoje.....	18
2.3.3.1 Ocenění výsledků vývoje.....	18
2.3.3.2 Odpisování výsledků vývoje.....	19
2.3.3.3 Oceňování a odpisování výsledků výzkumu.....	21
2.4 Úprava výzkumu a vývoje dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví....	21
2.4.1 Definice výzkumu a vývoje	21
2.4.2 Pořízení výzkumu a vývoje.....	24
2.4.2.1 Samostatné pořízení	24
2.4.2.2 Pořízení jako součást podnikové kombinace	24
2.4.2.3 Pořízení prostřednictvím státní dotace	25
2.4.2.4 Směna aktiv.....	25
2.4.2.5 Vytvoření vlastní činnosti	25
2.4.3 Ocenění výzkumu a vývoje.....	26
2.4.3.1 Model historických cen.....	26
2.4.3.2 Model přecenění.....	26
2.4.3.3 Amortizace výzkumu a vývoje	27
2.5 Zjištěné rozdíly mezi oběma systémy	27
3 Praktická část	30
3.1 Účetní závěrka společnosti Sotio a.s. sestavená dle českých účetních předpisů....	30
3.2 Účetní závěrka společnosti Biovendor – laboratorní medicína a.s. sestavená dle českých účetních předpisů	32
3.3 Účetní závěrka společnosti Škoda Transportation a.s. sestavená dle IFRS	34
3.4 Účetní závěrka společnosti Škoda Auto a.s. sestavená dle IFRS.....	35
3.5 Analýza zjištěných rozdílů.....	37
Závěr	40

Seznam použité literatury a pramenů.....	42
Seznam obrázků	45
Přílohy.....	46

Úvod

Výdaje na výzkum a vývoj jsou pro řadu účetních jednotek v České republice těžko uchopitelné. Diskuze o tomto tématu trvají dodnes a nejsou ani zdaleka ukončeny. Nepomáhá tomu ani nedostatek českých účetních pramenů, které by tyto výdaje v rozsáhlejší formě definovaly a identifikovaly. V roce 2008 sice byla usnesením vlády schválena reforma systému výzkumu, vývoje a inovací, stále ale tento systém obsahuje určitá omezení a problémy.

Nahlédneme-li do účetních závěrek mezinárodních společností, které svoji závěrku sestavují podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), ve velké většině případů tam výzkum a vývoj nalezneme. Neustálý vývoj nových produktů a služeb je totiž klíčem k úspěchu těchto společností, zejména pokud podléhají tvrdé konkurenci. Můžeme to do jisté míry považovat za podmínku firmy, která se chce dostat na přední příčky daného trhu.

V účetních závěrkách sestavených podle českých účetních předpisů se výzkum a vývoj vyskytuje výrazně méně. Může to být právě z důvodu neinformovanosti společností a nedostatku pramenů, z nichž by se daly tyto informace čerpat.

Cílem této bakalářské práce je porovnání vykazování výzkumu a vývoje v systému českých účetních předpisů a IFRS a následná analýza zjištěných rozdílů. Rozdíly bych rovněž ráda ilustrovala na reálných účetních závěrkách vybraných společností. Vzhledem k tomu, že se české účetní předpisy do jisté míry přibližují těm mezinárodním, je vhodné tyto systémy porovnat a poskytnout tak jednoduchou příručku k identifikaci hlavních rozdílů. Dále by tato práce měla poskytnout souhrnné informace o výzkumu a vývoji pro účetní jednotky, a to jak v českém účetním systému, tak v IFRS.

Práce je rozdělena do dvou částí, a to na teoretickou a praktickou. Teoretická část se kromě účetní úpravy, zabývá i úpravou právní a daňovou. Právní úprava shrnuje základní právní prameny, v nichž můžeme hledat konkrétní informace o výzkumu a vývoji. V kapitole, která se zabývá daňovou úpravou, se dozvíme informace o využití nepřímé podpory výzkumu a vývoje, tedy odpočtu od základu daně. Dále se v této části věnuji definování výzkumu a vývoje a vymezení základních principů jeho zachycení a oceňování v systému českých účetních předpisů. Následně se zaměřuji na stejné prvky, avšak v systému IFRS. Na konci této části shrnuji a analyzuji zjištěné rozdíly mezi oběma systémy.

Část praktická má za cíl prakticky znázornit zjištěné rozdíly pomocí metody komparace. Předmětem této komparace jsou účetní závěrky čtyř vybraných společností. Konkrétně se jedná o společnosti Sotio a.s. a Biovendor – laboratorní medicína a.s., které sestavují účetní závěrku podle českých účetních předpisů a společnosti Škoda Transportation a.s. a Škoda Auto a.s. sestavující svou konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS.

1 Cíl a metodika práce

Jak již bylo v úvodu řečeno, cílem mé práce je poskytnout souhrnné informace o výzkumu a vývoji pro účetní jednotky a zároveň porovnat vykazování výzkumu a vývoje, a to jak v českém účetním systému, tak v IFRS. Ke splnění tohoto cíle zde používám řadu výzkumných metod, které bych v této kapitole ráda identifikovala a vysvětlila konkrétní postup, který jsem v rámci této bakalářské práce podstoupila.

Jednou z hlavních výzkumných metod použitých v této práci je metoda komparace. Existují základní pravidla, která musí komparační metoda splňovat, aby se nejednalo pouze o jednoduché srovnání dvou a více jevů. Musí být definován objekt komparace, dále určen cíl komparace a měla by být stanovena kritéria pro vlastní analýzu.¹ Tato pravidla považuji v rozsahu mé bakalářské práce za splněná. Objekty komparace, v tomto případě dva účetní systémy, jsem poměrně rozsáhle definovala. Již v úvodu je ujasněn cíl této komparace a byla rovněž stanovena kritéria pro praktickou část této práce.

Další metodou, kterou v této práci užívám k dosažení cíle, je analýza. Tuto metodu bych definovala jako rozebrání nějakého celku na dílčí části. „Jedná se o rozbor vlastností, vztahů, faktů postupující od celku k částem.“² Tento proces umožňuje oddělit informace pro dosažení cíle podstatné a nepodstatné. Metodu využívám především v závěru bakalářské práce, kde analyzuji rozdíly mezi výročními zprávami čtyř vybraných společností.

Aby čtenář této práce pochopil vzájemné souvislosti, je v této práci obsažena i vědecká metoda s názvem syntéza. Syntéza je opakem analýzy, což znamená, že se naopak ony podstatné informace opět navrací do smysluplného celku. Tato metoda je obsažena zejména v závěrečném shrnutí.

¹ Komparativní metoda. *Úvod do studia dějepisu*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 105. ISBN 978-80-210-7012-7.

² Základní metody vědeckého výzkumu. PEPRNÍČKOVÁ, Mariana, Petr PETERA a Lucie RUDOLFOVÁ. *Metodologie kvalifikační práce*. Praha: Oeconomica, 2020, s. 25. ISBN 978-80-245-2332-3.

2 Teoretická část

2.1 Právní úprava výzkumu a vývoje

Definování a identifikace výzkumu a vývoje není zcela jednoznačná a je třeba nahlédnout do různých právních pramenů, které nám tyto informace do jisté míry dávají.

Jedním z nejzásadnějších dokumentů, který se zabýval právě identifikací výzkumu a vývoje, byl manuál Frascati vydaný Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Manuál byl publikován na základě schůzky národních expertů v oboru statistiky výzkumu a vývoje, která se konala v červnu 1963, v italském městě Frascati. Přínosem této příručky je především vymezení výzkumu a experimentálního vývoje, stanovení činností vyjmutých z výzkumu a vývoje a vymezení jejich hranic. Účetnictví i daně tedy vycházejí ze základních definic Frascati manuálu.³ Výzkum a experimentální vývoj jsou podle Frascati manuálu tvořeny kreativní/tvůrčí a systematickou prací, vykonávanou za účelem zvýšení úrovně vědomostí a k navržení nových způsobů aplikace dostupných znalostí.⁴

České účetní předpisy nám přesnou definici a vymezení výzkumu a vývoje nedávají. A proto je potřeba nahlédnout do Zákona č. 130/2012 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací. Tento zákon stanoví, co se rozumí výsledkem výzkumu, vývoje a inovací. V základním výzkumu jsou to nové vědomosti o základních principech jevů, procesů nebo pozorovatelných skutečností, které jsou publikovány v daném vědním oboru. V aplikovaném výzkumu jsou to nové poznatky a dovednosti pro vývoj výrobků, postupů nebo služeb. Dále poznatky a dovednosti uplatněné jako výsledky chráněné podle zákonů upravujících ochranu výsledků autorské, vynálezecké nebo obdobné činnosti. A v inovacích se jedná o nové nebo podstatně zdokonalené výrobky, postupy nebo služby, zavedené do praxe.

Základním pramenem českého účetnictví je bez pochyby Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Přesto je v tomto zákonu pouze jediná zmínka o výzkumu a vývoji. Ta je v paragrafu 21, který se týká výroční zprávy. O výzkumu a vývoji se zde hovoří v odstavci 2. Tento odstavec říká, že výroční zpráva musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále

³ *Časopis Auditor: Výzkum a vývoj* [online]. 2013, (9) [cit. 2019-10-08]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/3044/casopis-auditor-c-9-2013.pdf>

⁴ *Frascati Manuál 2015* [online]. Praha: Technologická agentura České republiky, 2017 [cit. 2020-04-28]. ISBN 978-80-88169-20-8. Dostupné z:

https://www.tacr.cz/dokums_raw/novinky/170404_FRASCATI%20pdf_final_ke%20koment%C3%A11%C5%99%C5%AFm.pdf

obsahovat i určité finanční či nefinanční informace, do nichž patří i informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje.

Výrazně více informací se dozvíme z Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tato vyhláška zahrnuje především informaci o tom, co je obsahem položky „B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek“. A součástí dlouhodobého nehmotného majetku jsou právě i nehmotné výsledky vývoje. Dále se zde dozvíme informace o odpisování nehmotných výsledků vývoje. V tomto ohledu vyhláška stanovuje, že není-li doba použitelnosti nehmotných výsledků vývoje odhadnutelná, účetní jednotka sama rozhodne o době odpisování těchto výsledků, přičemž tato doba nesmí být kratší než 60 měsíců a delší než 120 měsíců. Zvolená doba musí být účetní jednotkou řádně odůvodněna v příloze účetní závěrky. Z přechodného ustanovení zavedeného vyhláškou č. 441/2017 Sb. Čl. II se rovněž dozvíme informace o změně ve vykazování výsledků výzkumu. Konkrétně toto ustanovení zahrnuje informaci o tom, že pokud účetní jednotka vykazovala výzkum v položce „B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“, pokračuje i nadále v jeho odpisování pouze s tou podmínkou, že je nyní tento majetek zařazen v položce „B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“.

O výzkumu a vývoji se dozvíme několik informací i v Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Zde je věnován samotný standard pouze dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku. Tento standard je označen č. 013 a obsahuje cíl standardu, obsahové vymezení, oceňování, odpisování, postup účtování a analytické a podrozvahové účty. Konkrétní definici vývoje zde ale nenajdeme. Další informace můžeme najít ve standardu č. 017 o zúčtovacích vztazích. Zde je podkapitola o komplexních nákladech příštích období. Na tomto účtu se mohou účtovat náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu. Jedním z příkladů těchto nákladů jsou právě náklady na výzkum.

2.2 Daňová úprava výzkumu a vývoje

Aktivity v oblasti výzkumu a vývoje se vyznačují zejména nejistotou a poměrně vysokým rizikem. Firmy nevědí, zda z jimi prováděného výzkumu vyplyne nějaký užitečný výstup. Přitom investice do výzkumu a vývoje přináší podniku velmi vysoké výdaje. Proto je zde důležitá podpora, která může být buď přímá nebo nepřímá. Za přímou podporu se dají považovat především dotace z veřejných rozpočtů. Nepřímá podpora je v České republice poskytována formou odpočtu od základu daně. Tato podpora je z hlediska daní velmi zajímavá, a proto je jí věnována tato kapitola.

V posledních letech vzrůstá zájem firem o odpočet nákladů na výzkum a vývoj. „Atraktivita spočívá v možnosti uplatnit si de facto skutečně vynaložené náklady na projekt výzkumu a vývoje dvakrát. Jednou jako daňově uznatelný náklad a jednou jako odčitatelnou položku od základu daně.“⁵

Základní vymezení odčitatelné položky na výzkum a vývoj od základu daně nalezneme v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomto zákoně se odpočtu výdajů na výzkum a vývoj věnují paragrafy 34 až 34e.

Může nastat situace, ve které podnik z důvodu nízkého základu daně či daňové ztráty nebude moci využít odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Uplatnění tohoto odpočtu je však možné nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly. Tato skutečnost může být pro mnoho poplatníků velkou výhodou.

V paragrafu 34a Zákona o daních z příjmů můžeme dále nalézt výši odpočtu na podporu výzkumu a vývoje a podmínky tohoto výpočtu.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje činí součet:⁶

- **100 %** výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které **nepřevyšují** úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu a
- **110 %** výdajů vynaložených v období na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu, které **převyšují** úhrn výdajů vynaložených v rozhodné době na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu.

Pro podnik je ale nejtěžší stanovit, jestli se činnosti, které provádí nebo se chystá provádět, dají považovat za výzkum a vývoj. V České republice uplatňuje odpočet na výzkum a vývoj zhruba 1000 firem, což je poměrně málo. Pro firmy je velmi náročné identifikovat, zda splňují obsahové vymezení výzkumu a vývoje. Obecně je procesní zvládnutí uplatnění tohoto odpočtu velmi náročné. Firmy musí svoje činnosti v této oblasti složitě prokazovat a v praxi často dochází k soudním sporům. Z tohoto důvodu vydala Finanční správa pokyn D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení §34 odst. 4 a 5 ZDP. Základní výčet výdajů, které lze zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, nám dává zákon o daních

⁵ JACKOVÁ, Marie. Odpočet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně. *Fučík&Partneři* [online]. [cit. 2019-10-09]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/odpocet-nakladu-na-vyzkum-a-vyvoj-od-zakladu-dane/>

⁶ §34a Zákona o daních z příjmů

z příjmů. Do tohoto výčtu jsou tedy zahrnuty výdaje vynaložené při realizaci daného projektu na experimentální či teoretické práce, projekční či konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií a výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu. Pokyn D-288 ale tento výčet činností doplňuje o další informace, které by mohly podnikům identifikaci činností výzkumu a vývoje usnadnit. Stanovuje například základní kritérium pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních příbuzných činností. Tímto kritériem je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Je ovšem nutné dodat, že pokyn není právně závazný dokument, a proto občas v praxi nastávají určité problémy.

Poplatník, který si chce odečíst výdaje na výzkum a vývoj od základu daně, má povinnost zpracovat ke svému projektu tzv. projektovou dokumentaci. Přesný obsah projektové dokumentace upravuje rovněž Zákon o daních z příjmů, konkrétně paragraf 34c. Ten stanovuje zásadní prvky, které se musí v dokumentaci uvést. Je to oznámený název projektu výzkumu a vývoje a vymezení činností ve výzkumu a vývoji podle zákona upravujícího podporu výzkumu a vývoje. Výdaje mohou být odečteny nejdříve v tom období, ve kterém je tato projektová dokumentace schválena. V dokumentaci uvedené skutečnosti, jako je například název nebo cíl, nesmí být změněny v průběhu daného projektu.

2.3 Úprava výzkumu a vývoje dle českých účetních předpisů

2.3.1 Definice výzkumu a vývoje

Výzkum a vývoj je považován za zásadní prvek vedoucí ke zvyšování ekonomického růstu. Mnoho firem si stále více uvědomuje, že právě výzkum a vývoj zvyšuje hodnotu podniku a posouvá ho nahoru v konkurenčním žebříku. Přesto není podle českých účetních předpisů příliš definován.

Podle českých účetních předpisů jsou výsledky výzkumu a vývoje vysvětleny jako „takové výsledky, které byly vytvořeny vlastní činností a slouží k obchodování s nimi, nebo byly nabyty od jiných osob. Jsou to především zdárně dokončené projekty, nové technologické postupy apod.“⁷

„Nehmotné výsledky vývoje jsou výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv.“⁸ Tyto výsledky jsou zachyceny na

⁷ Dlouhodobý nehmotný majetek. STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdeňka CARDOVÁ.

Účetnictví Velká kniha příkladů. Brno: Albatros Media, 2014, s. 75. ISBN 978-80-265-0154-1.

⁸ Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje: Výklad (komentář) k účtu. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08].

Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

účtu 012. Jsou součástí dlouhodobého nehmotného majetku, pokud bude splněna doba použitelnosti a hranice uznatelnosti nehmotného aktiva. Doba použitelnosti by měla být klasicky delší než jeden rok, přitom „dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost, uchovatelný pro další činnosti nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“⁹ Podle zákona o daních z příjmů je hranice uznatelnosti nehmotného aktiva stanovena na 60 000 Kč, avšak účetní jednotka si může stanovit podle svých interních předpisů pro účetnictví a výkaznictví hranici jinou.

Do 31. 12. 2017 byly nehmotné výsledky výzkumu definovány jako součást dlouhodobého nehmotného majetku, jehož hlavním charakteristickým znakem je, že nemá fyzickou povahu. „Účetní jednotka používá nehmotný majetek k činnosti, z níž jí plyne určitý ekonomický prospěch.“¹⁰

Ve vykazování výsledků výzkumu však nastala změna s účinností od 1. 1. 2018. Tuto změnu přinesla novela vyhlášky č. 500/2002 ve znění pozdějších předpisů. Tato vyhláška říká, že nehmotné výsledky výzkumu již nebudou dále vykazovány v rámci dlouhodobého nehmotného majetku. Toto ustanovení se týká pouze výsledků výzkumu, tudíž nehmotné výsledky vývoje jsou nadále vykazovány v samostatné položce dlouhodobého nehmotného majetku. Důvod této změny je poměrně logický a již zde můžeme vidět určitou podobnost s mezinárodními standardy. Stejně jako v těchto standardech je totiž fáze výzkumu poměrně nejistá a účetní jednotka není schopna jednoznačně potvrdit, že výsledkem tohoto výzkumu bude nehmotné aktivum, které by v budoucnu přineslo určité ekonomické benefity. Z tohoto důvodu jsou výdaje vynaložené na výzkum vykázány do nákladů v období, ve kterém vznikly.¹¹ Účetní jednotka může účtovat i za pomoci účtu časového rozlišení „382 – Komplexní náklady příštích období“. Pomocí tohoto účtu jsou časově rozlišovány výdaje, jejichž časové rozlišení není možné v době jejich vzniku, tudíž jsou zaúčtovány do nákladů jako součást více nákladových položek.¹² Vykazování nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností pomocí účtu 382 je poměrně nesystematické a není preferováno z hlediska povahy

⁹ §32a Zákona o daních z příjmů

¹⁰ Dlouhodobý nehmotný majetek. STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdeňka CARDOVÁ. *Účetnictví Velká kniha příkladů*. Brno: Albatros Media, 2014, s. 75. ISBN 978-80-265-0154-1.

¹¹ Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje: Výklad (komentář) k účtu. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

¹² Účet 382 - Komplexní náklady příštích období. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_382.HTM

vývoje i konsistence mezi účetními závěrkami.¹³ Avšak neexistuje účetní úprava, která by tomuto zabránila. Je třeba dodat, že výdaje vynaložené na výzkum, které byly do účinnosti této změny vykazovány jako dlouhodobý nehmotný majetek, budou nově zachyceny v položce „B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“, a to až do doby jejich vyřazení.¹⁴

Nedostatečné definování výzkumu a vývoje v účetních a daňových předpisech vedlo **Národní účetní radu** k vypracování interpretace o vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje (viz. Příloha 1). V roce 2015 zahájila přípravu pracovního návrhu interpretace upravující právě tuto problematiku. V průběhu zpracovávání této bakalářské práce došlo v lednu roku 2020 k jejímu schválení. Interpretace řeší 3 důležité otázky. Jednou z nich je otázka, jaká je obecná účetní definice výzkumu a jaká je obecná účetní definice vývoje a v čem se tyto pojmy liší. Dále tato interpretace řeší, za jakých podmínek je možné aktivovat výsledky vlastního vývoje. A třetí neméně důležitou otázkou je, jaké jsou základní principy odepisování aktivovaných výsledků vývoje.

Zaměříme-li se na první otázku, interpretace vychází z obecných účetních definic. Obecnou definicí výzkumu se rozumí „původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti“¹⁵. Vývojem se obecně rozumí „použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití“¹⁶.

Interpretace dále stanovuje podmínky, za nichž je možné aktivovat výsledky vlastního vývoje. Účetní jednotka musí být schopna prokázat technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, musí být schopna prokázat záměr a schopnost dokončit a užívat nehmotné aktivum související s vývojem, musí existovat předpoklad budoucích ekonomických užitků, které nebudou nižší než vynaložené náklady, účetní jednotka musí být rovněž schopna prokázat

¹³ Interpretace Národní účetní Rady, I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, Odstavec 16

¹⁴ Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje: Výklad (komentář) k účtu. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

¹⁵ Interpretace Národní účetní Rady, I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, Odstavec 7

¹⁶ Interpretace Národní účetní Rady, I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, Odstavec 7

dostupnosti zdrojů pro dokončení tohoto aktiva a dané nehmotné aktivum musí být možné spolehlivě ocenit dle účetních předpisů.

Co se týče odpisování nehmotných výsledků vývoje, odepisují se podle této interpretace po dobu jejich odhadované ekonomické použitelnosti. Tyto výsledky zároveň podléhají testu na snížení hodnoty prováděnému vždy k datu účetní závěrky.

2.3.2 Pořízení výdajů na výzkum a vývoj

V českých účetních předpisech se řeší dva způsoby pořízení nehmotných výsledků vývoje. Jedním z nich je samostatné pořízení, do kterého můžeme zařadit běžný nákup, bezúplatný převod, vklad dlouhodobého majetku do jiné obchodní korporace nebo přearování z osobního užívání do podnikání. Dále mohou být nehmotné výsledky vývoje vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi.¹⁷

Účetní jednotka účtuje o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku na straně má dáti účtu 041, jehož název je Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. „Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání.“¹⁸ V případě, že účetní jednotka pořídí nehmotné aktivum vlastní činností, musí být náklady na něj vynaložené tzv. aktivovány. U takto pořízeného majetku není realizován žádný zisk, a proto jsou náklady účtovány na stranu dal účtu 587, jehož název je Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku. Dojde tedy ke snížení vynaložených nákladů.

Jak již bylo řečeno v předchozím k textu, novela vyhlášky č. 500/2022 přinesla změnu ve vykazování výsledků výzkumu. Vzhledem k tomu, že výsledky výzkumu již nejsou dlouhodobým nehmotným majetkem, ale jsou účtovány přímo do nákladů, nemůžeme u nich řešit žádné pořízení.

¹⁷ Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje: Výklad (komentář) k účtu. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

¹⁸ Účet 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_041.HTM

2.3.3 Ocenění výzkumu a vývoje

2.3.3.1 Ocenění výsledků vývoje

Nehmotné výsledky vývoje mohou být oceněny pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady.¹⁹

Pořizovací cena

Paragraf 25 zákona o účetnictví definuje pořizovací cenu jako cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Mezi takovéto náklady patří u dlouhodobého nehmotného majetku například náklady v souvislosti s přípravou a zabezpečením, úroky z úvěru vázané k pořízení nehmotného majetku, licence, patenty nebo jiná práva.²⁰

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenu rovněž definuje zákon o účetnictví. Podle tohoto zákona se tedy reprodukční cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Touto cenou se oceňuje zejména majetek v případech bezúplatného nabytí, majetek vytvořený vlastní činností, pokud vlastní náklady nejde zajistit, majetek pořízený směnnou smlouvou nebo dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, který nebyl doposud v účetnictví zachycen.²¹

Vlastní náklady

Vlastními náklady se podle stejného paragrafu zákona o účetnictví rozumí 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. Dále zákon o účetnictví stanovuje, že do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady vynaložené v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.

Nehmotné výsledky vývoje mohou být vytvářeny i tzv. variantně. Je-li tomu tak, ocenění v sobě zahrnuje i náklady na všechna variantní řešení. Pokud je jedním z výdajů zhotovování věci materiální povahy, účtují se tyto výdaje na samostatném analytickém účtu. Tyto

¹⁹ Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje: Výklad (komentář) k účtu. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

²⁰ Účet 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_041.HTM

²¹ Reprodukční pořizovací cena. *FEBMAT* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://www.febmat.com/clanek-reprodukcni-porizovaci-cena/>

zhotovené věci, zejména prototypy, modely a vzorky, se v případě dalšího využití ve vlastní činnosti zaúčtují na příslušný majetkový účet.²²

2.3.3.2 Odpisování výsledků vývoje

Dlouhodobý nehmotný majetek, a tedy i nehmotné výsledky vývoje, je třeba odpisovat zejména z důvodu dodržení účetní zásady věrného a poctivého zobrazení majetku. Doba odpisování je rovna době využitelnosti nehmotného majetku. Tato doba je ve většině případů stanovena odborným odhadem, s nímž může pomoci například licence na dobu určitou nebo jiné časové omezení.²³ V případě daňových odpisů je doba odpisování u nehmotných výsledků vývoje dána zákonem o daních z příjmů.

Výběr metody účetních odpisů je v kompetenci účetní jednotky.²⁴ Nejčastěji využívanou metodou je **odpisování časové**, které se dále dělí na lineární, zrychlené a progresivní.

Lineární odpisy patří mezi nejjednodušší, jelikož je odepisováno stále stejné procento z hodnoty odpisovaného majetku. Pro lineární roční odpisy platí následující vzorec: $\frac{PC - ZbH}{t}$.

Zrychlené časové odpisy zahrnují stupňovité odpisování, metodu sumace čísel (SYD), metodu zmenšujícího se základu (DDB) a metodu s přechodem na lineární odpisování. „Při stupňovitém odpisování se doba životnosti majetku rozdělí na několik částí, přičemž v každé z nich je možné odpisovat jinou odpisovou sazbou.“²⁵ Při použití metody sumace čísel se odepisuje ze stálého základu klesající odpisovou sazbou. Pro tuto metodu se používá následující vzorec: $(PC - ZbH) \times \frac{n+1-i}{n \times (n+1)}$ ²⁶. Jako poslední bych ráda vysvětlila metodu

DDB, tedy metodu zmenšujícího se základu. Zde se v každém období odpisuje stejnou sazbou,

²² Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje: Výklad (komentář) k účtu. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08].

Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

²³ KADLEC, Michal. Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku. *Portál POHODA* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-majetku/>

²⁴ Stálá aktiva. KISLINGEROVÁ, Eva. *Oceňování podniku*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, s. 49. ISBN 80-7179-529-1.

²⁵ Odpis, odpisování. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z:

<http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=ODPIS.HTM>

²⁶ DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

avšak z klesající odpisové základny. U této metody se obvykle používá dvojnásobná až trojnásobná sazba na rozdíl od sazby lineární.²⁷

U progresivních odpisů se na počátku stanoví nižší procento odpisů a v průběhu doby odepisování se zvyšuje. Pro tento způsob odepisování použijeme následující vzorec: $\frac{2 \times PC \times i}{t \times (t+1)}$.

Dále může účetní jednotka použít i metodu **výkonových odpisů**. Tato metoda se využívá u majetku, jehož hodnota se snižuje podle jejich skutečného využívání. Při výpočtu odpisů touto metodou je důležité nejprve stanovit tzv. odpisový koeficient, což je podíl vstupní ceny majetku a celkového počtu jednotek výkonu za dobu životnosti. Tento koeficient následně vynásobíme počtem jednotek výkonu za dané účetní období.

Je nutné zmínit také metodu **komponentního odepisování**, kterou mohou účetní jednotky používat od 1. 1. 2010. Používá se zejména u majetku, jehož jednotlivé části mají rozdílnou dobu životnosti. Komponentní odpisy mohou být ale podle vyhlášky č. 500/2002 využity pouze u dlouhodobého hmotného majetku, tedy u staveb, bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí.

Otázkou ale zůstává, která z těchto metod je pro účetní jednotku nejvhodnější. Z mého pohledu závisí zvolený způsob odepisování především na typu dlouhodobého majetku a na způsobu opotřebovávání, tedy zda ztrácí svou hodnotu rovnoměrně, v prvních nebo posledních letech odepisování, a nebo se jeho hodnota snižuje podle skutečného využívání. U nehmotných výsledků vývoje se ale nejčastěji používá metoda lineárních odpisů.

V případě daňových odpisů se u nehmotného majetku využívaného poplatníkem na dobu určitou stanoví roční odpis jako podíl vstupní ceny majetku a sjednané doby.²⁸ Avšak v ostatních případech, mezi které patří právě i nehmotné výsledky vývoje, se odepisuje rovnoměrně bez přerušení a doba odepisování je stanovena zákonem o daních z příjmů. Paragraf 32a odstavec 4 zákona o daních z příjmu stanovuje dobu odepisování nehmotných výsledků vývoje na 36 měsíců. Zde je potřeba zmínit i problematiku technického zhodnocení. Nahlédneme-li do stejného paragrafu tohoto zákona, avšak do odstavce 6, dozvíme se, že technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku. Tudíž pokud k technickému

²⁷ Odpis, odepisování. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z:

<http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=ODPIS.HTM>

²⁸ KADLEC, Michal. Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku. *Portál POHODA* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-majetku/>

zhodnocení dojde, poplatník musí v odpisování nehmotného majetku pokračovat s tím rozdílem, že nyní již odepisuje ze zvýšené vstupní ceny snížené o uplatněné odpisy. Zákon rovněž stanoví minimální dobu odpisování po zařazení technického zhodnocení. U nehmotných výsledků vývoje je to nejméně 18 měsíců.

2.3.3.3 Oceňování a odpisování výsledků výzkumu

Jelikož výsledky výzkumu nesplňují obecná kritéria uznání nehmotného aktiva definovaná v ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., nemohou být oceněny a tím pádem ani odpisovány.

2.4 Úprava výzkumu a vývoje dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vznikly z důvodu potřeby harmonizace mezinárodního účetnictví. Jednalo se především o „sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, zvýšení srovnatelnosti, všeobecné srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací“²⁹. Kromě IFRS jsou dalšími významnými prvky mezinárodní účetní harmonizace i účetní směrnice Evropské unie, která je rovněž implementována do českých účetních předpisů a národní účetní standardy USA – US GAAP.

2.4.1 Definice výzkumu a vývoje

Vymezení výzkumu a vývoje v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví upravuje standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. První návrh standardu proběhl již v únoru roku 1977. V červenci roku 1978 byl vydán standard IAS 9, který upravoval účetnictví pro výzkum a vývoj. Až v březnu roku 2004 vznikl standard IAS 38 v podobě, v jaké ho známe dnes. V dalších letech prošel řadou novelizací a nyní již několik let žádnou novelizací zasažen nebyl.³⁰ Standard IAS 38 si klade za cíl stanovit podmínky pro účtování nehmotných aktiv, které konkrétně neošetřuje jiný standard. Snaží se rovněž vymezit určitá kritéria, za kterých může být nehmotné aktivum uznáno a stanoví způsob vyčíslení účetní hodnoty nehmotného aktiva.³¹

²⁹ 1.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 17. ISBN 978-80-265-0692-8.

³⁰ IAS 38 — Intangible Assets. *IAS Plus* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

³¹ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 1

Důležitým bodem standardu IAS 38 je splnění definice nehmotného aktiva. „Účetní jednotky totiž často vynakládají zdroje nebo jim vznikají závazky v souvislosti s pořízením, vývojem, udržováním a zlepšováním nehmotných zdrojů.“³² Ne každá položka ale splňuje definiční charakteristiky, které vyplývají z odstavce 11 až 17 standardu IAS 38. Jedná se konkrétně o identifikovatelnost, ovládání aktiva a budoucí ekonomické užitky.

Identifikovatelnost znamená, že nehmotné aktivum se musí jednoznačně odlišit od goodwillu. Je to z důvodu toho, že goodwill přináší budoucí ekonomické užitky, které plynou z ostatních aktiv nabytých při podnikové kombinaci. Tato aktiva tedy nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána.³³ Aby byla naplněna identifikovatelnost aktiva, musí být toto aktivum buď oddělitelné, anebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv. Aktivum je oddělitelné v případě, kdy existuje možnost toto aktivum prodat, pronajmout nebo poskytnout v rámci licence.³⁴

Dále musí být splněna ovladatelnost aktiva. Té je dosaženo, pokud je účetní jednotka schopna získat a ovládat budoucí ekonomické užitky plynoucí například ze znalosti trhu a technických poznatků.

Podniku zároveň musí z nehmotného aktiva plynout ekonomické užitky. Tyto užitky mohou nabývat různých podob, nejčastěji se však jedná o tržby z prodeje výrobků nebo služeb.

Kromě naplnění definice nehmotného aktiva, musí daná položka ještě splnit kritérium uznání. Účetní jednotka naplní toto kritérium v momentě vysoké pravděpodobnosti získání ekonomického užitku a také v momentě spolehlivého ocenění pořizovacích nákladů aktiva. Tyto požadavky se posoudí a prokážou pomocí rozumných a doložitelných předpokladů.

Nyní bych již přešla k definici výzkumu a vývoje podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Podle standardu IAS 38, konkrétně odstavce 8, se vývojem rozumí použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití. Dalo by se říct, že vývoj je vlastně pokročilá fáze výzkumu. Podle stejného odstavce tohoto standardu se výzkumem rozumí původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

³² IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 9

³³ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 11

³⁴ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 12 a)

Standard IAS 38 dále vysvětluje pojmy „fáze výzkumu“ a „fáze vývoje“, které mají pro účely tohoto standardu širší význam. Tyto fáze mají význam u interně generovaných nehmotných aktiv.

Fáze výzkumu

U této fáze je nejdůležitější zmínit, že žádné nehmotné aktivum vznikající jako výsledek výzkumu nesmí být uznáno. Výdaje na výzkum se tedy vykazují do nákladů v období, se kterým časově a věcně souvisejí. Ani ve fázi výzkumu v rámci interního projektu nemůže účetní jednotka doložit existenci nehmotného aktiva³⁵, které by pravděpodobně přineslo budoucí ekonomické užitky. Standard zmiňuje některé příklady výzkumných činností. Jsou to například činnosti zaměřené na získání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací výsledků zkoumání, hledání alternativních materiálů, zařízení a výrobků nebo formulace, návrh, vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové nebo zdokonalené materiály, zařízení a výrobky.

Fáze vývoje

U fáze vývoje je již pravděpodobnější, že účetní jednotce poplynou budoucí ekonomické užitky. A proto se zde více řeší jeho uznatelnost jako nehmotné aktivum. Standard stanovuje skutečnosti, které musí být účetní jednotkou prokázány, aby bylo možné výsledek vývoje uznat. Mezi ně patří například technická proveditelnost dokončení aktiva, záměr a schopnost dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo prodat, způsob, jakým bude aktivum vytvářet budoucí ekonomické užitky, dostupnost odpovídajících technických, finančních a ostatních zdrojů pro dokončení vývoje a schopnost spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje. Ve vývojové fázi interního projektu může být nehmotné aktivum za určitých okolností uznáno. Je to především z důvodu toho, že fáze vývoje je pokročilejší než fáze výzkumu. Standard i zde stanovuje příklady některých vývojových činností. Za vývojovou činnost se dá považovat návrh, konstrukce a testování prototypů a modelů, návrh nástrojů, přípravků, forem a matric u nových technologií, návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu a návrh, konstrukce a testování vybrané alternativy nových nebo zdokonalovaných zařízení.

³⁵ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 54, 55

Zde je důležité říci, že IFRS rovněž stanovuje náklady, které nesmí být nikdy aktivovány. Jsou to například náklady vynaložené na školení zaměstnanců nebo interně generovaný goodwill.³⁶

2.4.2 Pořízení výzkumu a vývoje

Informace o pořízení nehmotných aktiv získáme opět ze standardu IAS 38 Nehmotná aktiva. Tento standard stanovuje pět základních způsobů pořízení nehmotných aktiv. Mezi tyto způsoby pořízení patří pořízení samostatné, pořízení jako součást podnikové kombinace, pořízení prostřednictvím státní dotace, pořízení směnou aktiv nebo vytvoření vlastní činností.

2.4.2.1 Samostatné pořízení

„Do pořizovací ceny u externě pořízených nehmotných aktiv patří kupní cena, dovozní clo a nerefundovatelná daň.“³⁷ Pořizovací náklady zahrnují i jakékoliv další náklady, které se dají přímo přiřadit danému aktivu z hlediska jeho budoucího využití. Standard uvádí výčet příkladů těchto nákladů. Mohou to být například náklady na zaměstnanecké požitky, honoráře pro odborníky nebo náklady na odzkoušení správné funkčnosti aktiva. Standard dále stanovuje, které náklady součástí pořizovací ceny nehmotného aktiva nejsou. Jsou to například náklady na zavádění nového výrobku nebo služby, náklady na provozování podnikatelské činnosti na novém místě nebo s novou skupinou zákazníků nebo správní a jiné obecné režijní náklady.

Cena zaplacená při samostatném pořízení by měla odrážet očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiva. „Jinými slovy, účetní jednotka očekává přítok ekonomických užitků i přes nejistotu v jejich časovém rozvržení a hodnotě.“³⁸ U takto pořízeného aktiva se tedy vždy považuje kritérium uznání aktiva za splněné. Aktivum pořízené samostatně je rovněž spolehlivě ocenitelné, zejména pokud je zaplaceno formou peněžních prostředků.

2.4.2.2 Pořízení jako součást podnikové kombinace

Je-li nehmotné aktivum nabyto v podnikové kombinaci, pak je jeho pořizovací cena rovna reálné hodnotě k datu akvizice. To vše probíhá v souladu se standardem IFRS 3, který se právě problematikou podnikových kombinací zabývá.³⁹ Podniková kombinace je dle standardu IFRS 3 definována jako transakce nebo jiná událost, ve které nabyvatel získává kontrolu nad jedním či několika podniky. Reálná hodnota bude stejně jako pořizovací cena odrážet očekávání

³⁶ Intangible assets. SHAMROCK, Steven E. *IFRS and US GAAP : A Comprehensive Comparison*. 1. John Wiley, 2012, s. 35. ISBN 978-11-182-2573-8.

³⁷ 12 IAS 38 - Nehmotná aktiva. SLÁDKOVÁ, Eva. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Aspi, 2009, s. 206. ISBN 978-80-7357-434-5.

³⁸ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 25

³⁹ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 33

budoucích ekonomických užitků z aktiva. Tudíž i kritérium uznání aktiva je vždy považováno za splněné.

2.4.2.3 Pořízení prostřednictvím státní dotace

Nehmotné aktivum může být podnikem získáno i bezplatně nebo za zvýhodněnou cenu, a to prostřednictvím státní dotace. K tomuto pořízení dochází v případě, kdy stát převede na účetní jednotku nehmotná aktiva, jako jsou letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence nebo kvóty či práva přístupu k jiným omezeným zdrojům.⁴⁰

Zde je důležité řešit i vykázání této dotace. Vykazování státních dotací řeší standard IAS 20. Podle tohoto standardu se státní dotace vztahující se k aktivům včetně nepeněžních dotací v jejich reálné hodnotě musí vykazovat ve výkazu o finanční situaci. A to buď uvedením dotace ve výnosu příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.

2.4.2.4 Směna aktiv

„Některá aktiva mohou být pořízena v rámci směnné transakce, výměnou za jiná nepeněžní aktiva nebo výměnou za skupinu peněžních a nepeněžních aktiv.“⁴¹ Aktivum pořízené směnou je oceňováno v reálné hodnotě. Existují však případy, kdy tomu tak není. Reálnou hodnotou se neoceňují aktiva, u nichž má směnná transakce komerční podstatu a taktéž aktiva, u nichž by reálná hodnota nebyla spolehlivě ocenitelná. V těchto případech se nabyté aktivum ocení hodnotou účetní.⁴²

2.4.2.5 Vytvoření vlastní činnosti

V praxi je často obtížné odhadnout, zda by měla být nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností vykazována. Zvláště často je obtížné identifikovat, zda jde o identifikovatelné aktivum, které bude přinášet budoucí ekonomické užitky a zjistit, zda je spolehlivě ocenitelné.⁴³

Proto standard důsledně rozlišuje mezi výzkumem a vývojem a stanovuje přesné podmínky, za kterých je možné aktivovat náklady související s pořízením nehmotného aktiva vlastní

⁴⁰ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 44

⁴¹ 12 IAS 38 - Nehmotná aktiva. SLÁDKOVÁ, Eva. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Aspi, 2009, s. 206. ISBN 978-80-7357-434-5.

⁴² IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 45

⁴³ 5.2.2 Ocenění v průběhu držení aktiva. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

činností. U tohoto způsobu pořízení tedy musíme rozlišovat, zda bylo aktivum vytvořeno ve fázi výzkumu nebo ve fázi vývoje. Tyto fáze již byly definovány na začátku této kapitoly.

2.4.3 Ocenění výzkumu a vývoje

Jakmile aktivum splňuje kritéria uznání, může být účetní jednotkou oceněno. Prvotní ocenění nehmotného aktiva je vždy zajištěno formou pořizovacích nákladů. V této podkapitole se ale budeme věnovat ocenění v průběhu držení aktiva.

„Následné náklady vynakládané v souvislosti s již rozpoznaným nehmotným aktivem jsou technickým zhodnocením, pokud zvýší užitek, který z aktiva získáváme a jsou-li spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu.“⁴⁴ Náklady, které vynakládáme ve fázi výzkumu, aktivovány nejsou a jsou vykázány ve výsledku hospodaření v období, ve kterém byly vynaloženy.

Mezinárodní standardy připouští dva způsoby ocenění k bilančnímu dni. Jedná se o model historických cen a model přecenění na reálnou hodnotu, neboli fair value.

2.4.3.1 Model historických cen

Model historických cen spočívá v tom, že je aktivum oceněno pořizovacími náklady a cena je následně snížena o amortizaci. Rovněž je tato historická cena v souladu se standardem IAS 36, jenž se týká snížení hodnoty aktiv, snižována o možné nastalé snížení hodnoty.⁴⁵

2.4.3.2 Model přecenění

Jak jsme si již řekli výše v této kapitole, nehmotné aktivum je nejprve oceněno pořizovacími náklady. Po tomto prvotním ocenění by však mělo být vykázáno v přeceněné hodnotě, tedy v reálné hodnotě k datu přecenění. Tato hodnota by měla být snížena o kumulované odpisy a zároveň o ztráty související se snížením hodnoty.⁴⁶ „Frekvence přecenění je určena v závislosti na vývoji tržních cen tak, aby účetní ocenění nebylo významně odtrženo od aktuální fair value.“⁴⁷ Standard IAS 38 stanoví, že model přecenění neumožňuje přecenění nehmotných aktiv, která nebyla původně uznána jako aktiva nebo prvotní uznání nehmotných aktiv bylo v jiném ocenění než v pořizovacích nákladech. Pokud chce účetní jednotka přeceňovat

⁴⁴ 5.2.2 Ocenění v průběhu držení aktiva. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 102. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁴⁵ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 75

⁴⁶ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 75

⁴⁷ Model přecenění na fair value. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 102. ISBN 978-80-265-0692-8.

nehmotná aktiva pomocí tohoto modelu, musí splnit důležitou podmínku, a tou je existence aktivního trhu. Pojem aktivní trh je rovněž definován ve standardu IAS 38. Na aktivním trhu se může obchodovat pouze s položkami, které jsou stejnorodé, dále by nemělo být náročné najít ochotné prodejce a kupující a ceny jsou veřejně dostupné.

Je velmi nepravděpodobné, že by existoval aktivní trh s položkami nehmotných aktiv, který splňuje uvedené charakteristiky. A proto lze jednoznačně vyloučit, že budou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje oceňovány pomocí modelu přecenění.

2.4.3.3 Amortizace výzkumu a vývoje

Při odpisování nehmotných aktiv nastává problém v určení doby použitelnosti. Standard rozlišuje dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv. Nejprve jsou to aktiva, u nichž lze určit dobu použitelnosti a tato aktiva jsou pravidelně amortizována v závislosti na určené době použitelnosti. Dále to jsou aktiva, u nichž dobu použitelnosti stanovit nelze – označují se jako aktiva s neurčitou dobou použitelnosti. Tato nehmotná aktiva nemohou být amortizována, na rozdíl od aktiv s konečnou dobou použitelnosti. Účetní jednotka je povinna každý rok ve stejný čas zkoumat, zda se nezměnily podmínky a okolnosti využívání těchto aktiv. Měla by rovněž testovat snížení hodnoty těchto aktiv a ověřovat, zda již není doba použitelnosti určitelná.⁴⁸

K amortizaci nehmotných aktiv je možné použít různé odpisové metody, u nichž účetní jednotka sama vyhodnotí, která z těchto metod je pro ni nejvhodnější. Může využít buď metodu lineárního odpisu, metodu snižujícího se základu nebo metody výkonových odpisů.⁴⁹

2.5 Zjištěné rozdíly mezi oběma systémy

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví byly v minulosti implementovány do mnoha zemí světa. Není proto divu, že i v České republice se řada účetních pravidel přibližuje těm mezinárodním. „Ministerstvo financí ČR si primárně klade za cíl harmonizaci českých účetních předpisů s účetními směrnicemi Evropské unie, avšak většina těchto změn vede i k přiblížení k IFRS.“⁵⁰

⁴⁸ 5.2.2.3 Problematika určitelnosti doby použitelnosti aktiva a amortizace. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 103. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁴⁹ IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva, Odstavec 98

⁵⁰ *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly* [online]. PricewaterhouseCoopers, 2009 [cit. 2020-04-28]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

U výzkumu a vývoje je přiblížení k IFRS poměrně markantní, a to především z důvodu změny, která v českých účetních předpisech nastala k 1. 1. 2018. Došlo ke změně vykazování výsledků výzkumu, který v současnosti nemůže být aktivován v rozvaze. V mezinárodních standardech dochází k použití pojmů „fáze výzkumu“ a „fáze vývoje“, které již naznačují to, že výzkum předchází vývoji. Podle standardu IAS 38 nesmí být nehmotné aktivum ve fázi výzkumu nikdy uznáno a výdaje na výzkum musí být vždy vykázány do nákladů v období, se kterým časově a věcně souvisejí. Až ve fázi vývoje může účetní jednotka dostatečně prokázat, že výzkumná činnost bude s úspěchem dokončena a v budoucnu bude přinášet užitek.⁵¹ Z toho vyplývá, že implementace pravidla o vykazování výsledků výzkumu v českých účetních předpisech vyšla právě z IFRS.

Jakožto největší rozdíl mezi oběma systémy můžeme označit přístup k aktivaci nehmotných výsledků vývoje vytvořených vlastní činností účetní jednotky. Česká účetní legislativa definuje výsledky vývoje jako takové výsledky, které byly vytvořeny vlastní činností a slouží k obchodování s nimi, nebo byly nabyty od jiných osob. Do dlouhodobého nehmotného majetku tedy mohou být aktivovány pouze výsledky vytvořené se záměrem jejich prodeje, na rozdíl od těch výsledků, které využívá účetní jednotka při vlastní činnosti. Aktivaci těchto interně generovaných výsledků vývoje pro vlastní účely umožňují právě mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Tato aktivace je avšak podmíněna naplněním definice nehmotného aktiva, o níž jsme se dozvěděli již v předchozím textu.

Značným problémem v systému českých účetních předpisů je absence systematické, konzistentní a přesné úpravy, díky níž by bylo omezeno vykazování rizikových nehmotných aktiv pomocí položek časového rozlišení. Naopak zde existuje úprava, která vylučuje aktivaci nehmotných aktiv vytvořených pro vlastní potřeby⁵², kterou podle výše uvedeného umožňují mezinárodní standardy.

Největším problémem v oblasti výzkumu a vývoje v českých účetních předpisech bylo jejich nejednoznačné definování a identifikace. Účetní ani daňové předpisy definici výzkumu a

⁵¹ 5.2.1.1 Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 100. ISBN 978-80-265-0692-8.

⁵² Shrnutí kapitoly. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, s. 106. ISBN 978-80-265-0692-8.

vývoje neobsahují. Tuto otázku řešila Národní účetní rada, která v roce 2015 zahájila přípravu pracovního návrhu interpretace upravující vykazování výzkumu a vývoje. Interpretace byla v průběhu zpracování této práce schválena, konkrétně v lednu roku 2020. Můžeme tedy říci, že strohost české účetní úpravy byla do jisté míry vyřešena. Stále se však při identifikaci výzkumu a vývoje vychází z obecných účetních definic. V mezinárodních standardech, konkrétně ve standardu IAS 38, je výzkum a vývoj poměrně rozsáhle definován. Standard také obsahuje jasná kritéria pro uznání nehmotného aktiva.

Rozdíly můžeme vidět i ve způsobech pořízení výdajů na výzkum a vývoj. Podle českých účetních předpisů mohou být výsledky vývoje nabyty samostatně, a nebo mohou být vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi. V IFRS je ale vyjmenováno 5 způsobů pořízení, které kromě samostatného pořízení a vytvoření vlastní činností dále zahrnují i pořízení jako součást podnikové kombinace, pořízení prostřednictvím státní dotace nebo směnu aktiv.

Může se zdát, že k dalším rozdílům dochází i při oceňování nehmotných aktiv, resp. výsledků vývoje. Česká účetní úprava umožňuje oceňovat nehmotná aktiva pouze na bázi historických cen, tedy pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Standard IAS 38 naopak umožňuje přecenění nehmotných aktiv na reálnou hodnotu, neboli fair value. Tento model zvyšuje oproti ostatním oceňovacím bázím srovnatelnost a spolehlivost ocenění a omezuje rovněž manipulaci s oceněním na tržní bázi.⁵³ Zde je ale důležitá jedna poznámka, která tento rozdíl vyvrací, a tou je velmi nízká pravděpodobnost existence aktivního trhu s položkami nehmotných aktiv. Přitom existence aktivního trhu je podmínkou k použití modelu přecenění.

Je nutné zmínit i to, že podmínka existence trhu s nehmotnými aktivy se v českých účetních předpisech pro vykazování nehmotných výsledků vývoje nevyžaduje.

Ačkoli se může na první pohled zdát, že rozdíly mezi českou účetní úpravou a mezinárodními standardy příliš velké nejsou, v oblasti vykazování výzkumu a vývoje rozdíly stále přetrvávají.

⁵³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Fair value a její aplikace v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IAS/IFRS). *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2006, 1.(2.), 36 [cit. 2020-04-29]. Dostupné z: <http://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2006/02/04.pdf>

3 Praktická část

V této části bych ráda prakticky znázornila rozdíly zjištěné v předchozí kapitole. K porovnání jsem si vybrala společnosti Sotio a.s., Biovendor – laboratorní medicína a.s., Škoda Transportation a.s. a Škoda Auto a.s., které z hlediska jejich aktivit v oblasti výzkumu a vývoje považuji za vhodné. Z důvodu vyšší relevantnosti informací a názornějšího zobrazení rozdílů se zaměřuji na čtyři společnosti, z nichž dvě sestavují účetní závěrku dle českých účetních předpisů a dvě dle IFRS. U všech společností budu porovnávat výroční zprávy za rok 2018.

3.1 Účetní závěrka společnosti Sotio a.s. sestavená dle českých účetních předpisů

Sotio a.s. je společnost, jejíž oblast činnosti spadá především pod zdravotnictví a biotechnologii. Společnost patří do investiční skupiny PPF, která buduje farmaceutickou divizi s širokým portfoliem v oblasti onkologie. Tento cíl realizuje prostřednictvím vlastního výzkumu a vývoje, spolupráce s partnery, licenčních dohod, investic, fúzí a akvizic.⁵⁴ Hlavní náplní práce společnosti Sotio je vývoj nových léčivých přípravků na léčbu nádorových a autoimunitních onemocnění. Vzhledem k tomu, že účetní závěrka firmy Sotio obsahuje velmi rozsáhlé aktivity v oblasti výzkumu a vývoje, považuji ji jako vhodnou pro srovnání v této práci.

Jako první bych ráda zmínila právě aktivity v oblasti výzkumu a vývoje, které nalezneme hned na začátku výroční zprávy. Nejprve jsou zde identifikovány aktivity v oblasti výzkumu. Výzkum ve společnosti Sotio je zaměřen především na identifikaci nových typů nádorových a autoimunitních onemocnění, které by bylo možné léčit pomocí aktivní buněčné imunoterapie.⁵⁵ Zajímavé také je, že vědecký a preklinický tým pracuje na přenosu získaných poznatků z výzkumu do fáze klinického vývoje, který může být následně aktivován jako nehmotné aktivum. Aktivity v oblasti vývoje zahrnují především vývoj produktů, tedy léčivých prostředků na tři typy nádorového onemocnění. Tento vývoj probíhá formou klinických studií. Ve vývoji je nejdále přípravek pro pacienty s nádorovým onemocněním prostaty, který je nyní testován ve III. fázi klinického hodnocení. Tyto náklady související s vývojem nových léčivých přípravků vstupují do ocenění pořizovaného dlouhodobého nehmotného majetku typu nehmotné výsledky vývoje a jsou vykázány v položce Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.

⁵⁴ Představení společnosti. Sotio [online]. [cit. 2020-02-13]. Dostupné z: <https://www.sotio.com/o-nas/predstaveni-spolecnosti>

⁵⁵ SOTIO a.s. – Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva auditora za rok 2018

Obrázek 1: Ukázka z rozvahy k 31. 12. 2018 společnosti Sotio a.s.

Označení	Aktiva	Řád.	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	1	6 433 626	-165 431	6 268 195	5 829 502
B.	Stálá aktiva	2	5 858 412	-158 027	5 700 385	5 272 120
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3	5 696 076	-79 097	5 616 979	4 879 998
B.I.2.	Ocenitelná práva	4	83 853	-73 954	9 899	11 373
B.I.2.1.	Software	5	76 187	-73 026	3 161	6 391
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	6	7 666	-928	6 738	4 982
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	7	6 246	-5 143	1 103	1 455
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný	8	5 605 977			4 876 170
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	9	5 605 977			4 867 170

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací, které poskytuje výroční zpráva společnosti Sotio a. s.

Nahlédneme-li do výroční zprávy skupiny PPF, jejíž účetní závěrka je sestavená podle IFRS, nalezneme v rozvaze položku nehmotný majetek. V příloze této konsolidované účetní závěrky můžeme vidět strukturu tohoto nehmotného majetku, která obsahuje pouze nedokončený výzkum a vývoj. Ani v ostatních společnostech skupiny PPF tedy nebyly nehmotné výsledky vývoje dosud uvedeny do stavu způsobilého k užívání.

Obrázek 2: Struktura nehmotného majetku k 31. 12. 2018 investiční skupiny PPF

E.11.2 Nehmotný majetek		
Nehmotný majetek zahrnuje:		
V mil. EUR, stav k 31. prosinci	2018	2017
Software	518	373
Licence	608	346
Zákaznické báze	1 018	407
Nedokončený výzkum a vývoj	287	207
Ochranné známky	138	73
Nedokončený hmotný majetek	28	84
Ostatní	76	6
Nehmotná aktiva celkem	2 673	1 496

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací, které poskytuje výroční zpráva investiční skupiny PPF

Dále bych se ráda zaměřila na informace, které nám o výzkumu a vývoji poskytuje příloha účetní závěrky samotné společnosti Sotio. První zmínka se nachází v kapitole „Zásadní účetní postupy používané společností“, která říká, že nehmotné výsledky vývoje, software a ocenitelná práva vytvářena vlastní činností k obchodování s nimi a s dobou použitelnosti delší než jeden rok jsou oceňovány na základně interního alokačního modelu vlastními náklady na úrovni: přímé náklady, nepřímé náklady bezprostředně související s pořízením a podíl ostatních nepřímých nákladů. Dále v této kapitole nalezneme také identifikaci výzkumu a vývoje, resp. čím se liší od ostatních projektů a definici nákladů na výzkum v porovnání s náklady vynaloženými na vývoj. Projekty výzkumu a vývoje se od ostatních projektů liší ocenitelným prvkem novosti a mírou vědecké nebo technické nejistoty. Náklady na výzkum jsou zde definovány jako náklady vynaložené za účelem získání zcela nových znalostí, které

mohou vést k budoucímu zlepšení výrobků nebo celých procesů a není u nich dosud jisté, zda společnost bude investovat do klinického vývoje. Náklady vynaložené na vývoj naopak představují aplikaci již vyzkoumaných poznatků do praxe.

V kapitole „Změna účetních metod a postupů“ přílohy účetní závěrky společnosti Sotio se hovoří o změně v souvislosti s Vyhláškou č. 500/2002 Sb. S účinností od 1. 1. 2018, kterou jsme již probrali v teoretické části této práce. Z důvodu této změny společnost k 1. 1. 2018 odúčtovala z účtu Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek hodnotu nehmotných výsledků výzkumu ve výši 43 695 tis. Kč., a to souvztažně se zápisem na účet Jiný hospodářský výsledek minulých let.

V kapitole „Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek“ se dozvídáme hodnotu nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku typu nehmotné výsledky vývoje. K 31. 12. 2018 představují nehmotné výsledky vývoje hodnotu 5 592 223 tis. Kč.

3.2 Účetní závěrka společnosti Biovendor – laboratorní medicína a.s. sestavěná dle českých účetních předpisů

Společnost Biovendor – laboratorní medicína a.s. se v České republice významně podílí na distribuci široké škály produktů in vitro diagnostiky. In vitro diagnostika (neboli IVD) znamená, že určení nemoci je prováděno mimo živý organismus. Může to být tedy ve zkumavce, v reakční jamce nebo v misce na živné půdě či na podložním skle.⁵⁶ Společnost Biovendor můžeme rovněž označit jako mezinárodní biotechnologickou společnost, která disponuje vlastním výzkumem, vývojem, výrobou a obchodní sítí.

Výroční zpráva této společnosti poměrně rozsáhle informuje o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje. Nalezneme zde i konkrétní sumu nákladů na výzkum a vývoj, která za rok 2018 činila celkem 23 902 tis. Kč. Dále se výroční zpráva odkazuje na zákon o daních z příjmů, konkrétně paragraf 34. Říká nám, že z celkových nákladů na výzkum a vývoj jsou náklady ve výši 12 612 tis. Kč způsobilé právě ve smyslu tohoto zákona. To znamená, že tato část byla uznána jako odpočet od základu daně. V roce 2018 nadále pokračovaly započaté výzkumné a vývojové aktivity. Hlavním cílem těchto aktivit bylo především uvádět na trh nové imunodiagnostické soupravy, které by umožnily stanovit koncentraci například obezity a metabolického syndromu, zánětů, poškození ledvin, plicních onemocnění, onkologie a dalších. Výroční zpráva dále uvádí seznam souprav, které oddělení vývoje úspěšně dokončilo a převedlo do

⁵⁶ Co to znamená IVD? *Magazín CZEDMA* [online]. [cit. 2020-04-29]. Dostupné z: <https://www.czedma.cz/laboratorni-diagnostika.html>

rutinní výroby. Dále zde nalezneme informace o již zahájeném projektu Diagoras, který byl plánován pro období 2015-2019. Tento projekt je zaměřen na diagnostiku parodontózy a je financován z grantu Horizon 2020 v oblasti „Research and Innovation Actions“. Celkové výsledky a produkty divize Výzkumu a vývoje byly prezentovány na mezinárodních konferencích a veletrzích. Kapitola je zakončena odstavcem, který říká, že výstupy ze všech uvedených vývojových činností představují jednak nové produkty, ale i rozšíření know-how a modernizaci technologické platformy odboru výzkumu a vývoje.

Podíváme-li se již do účetní závěrky této společnosti, ihned v rozvaze nalezneme položku B.I.1. Nehmotné výsledky vývoje, která nám udává hodnotu aktivovaného vývoje. Netto hodnota těchto výsledků činí 38 285 tis. Kč.

Obrázek 3: Ukázka z rozvahy k 31. 12. 2018 společnosti Biovendor a.s.

Označení	Aktiva	Řád.	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	1	1 977 675	-392 589	1 585 086	1 644 945
B.	Stálá aktiva	2	1 557 028	-379 857	1 177 171	1 255 705
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3	253 113	-144 275	108 838	103 841
B.I.1.	Nehmotné výsledky vývoje	4	130 167	-91 882	38 285	33 909
B.I.2.	Ocenitelná práva	5	89 581	-43 940	45 641	49 986
B.I.2.1.	Software	6	17 535	-13 240	4 295	4 991
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	7	72 046	-30 700	41 346	44 995
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	8	283	-283		
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	9	33 082	-8 170	24 912	19 946
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	10				145
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	33 082	-8 170	24 912	19 801

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací, které poskytuje výroční zpráva společnosti Biovendor a. s.

Další informace o výzkumu a vývoji nám nabízí příloha účetní závěrky. V kapitole, která vysvětluje obecné účetní postupy této společnosti, nalezneme způsob oceňování dlouhodobého nehmotného majetku. Společnost při oceňování tohoto majetku postupuje na základě principu opatrnosti a uvažuje všechna rizika a možné ztráty, a proto při sestavování účetní závěrky u nedokončených projektů přistupuje ke snížení hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku formou opravných položek. Stejný postup uplatňuje i u nehmotných výsledků vývoje nakoupených od třetích stran. V této kapitole rovněž nalezneme samostatnou podkapitolu o výzkumu a vývoji, která definuje náklady na něj vynaložené. V příloze se dále nachází samostatná kapitola o dlouhodobém nehmotném majetku, která obsahuje zejména přírůstky a vyřazení tohoto majetku. U nehmotných výsledků vývoje a u opravných položek těchto výsledků, došlo v roce 2018 a 2017 pouze k přírůstkům, nikoli k vyřazení. Největší přírůstek představuje pořízení nehmotných výsledků vývoje v oblasti molekulární diagnostiky, konkrétně ve výši 4 754 tis. Kč. Tato kapitola také specifikuje, že nehmotné výsledky vývoje zahrnují zejména vlastní projekty určené pro biomedicínský výzkum a IVD.

3.3 Účetní závěrka společnosti Škoda Transportation a.s. sestavená dle IFRS

Škoda Transportation a.s. je česká strojírenská firma, která sídlí v Plzni. Hlavním předmětem činnosti této společnosti je výroba, vývoj, montáž, rekonstrukce a opravy prostředků dopravní techniky, obráběčství, zámečnictví a nástrojářství. Tato společnost působí jako výrobní a mateřská společnost, která spravuje skupinu společností. Následující informace tedy pocházejí z konsolidované výroční zprávy a účetní závěrky firmy Škoda transportation a.s., sestavené podle IFRS.

Informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje, které nalezneme na začátku výroční zprávy, jsou velmi strohé a obsahují pouze hodnotu nákladů na vývoj ve výši 767 988 tis. Kč, které společnost vynaložila v roce 2018.

Dále se ve výroční zprávě společnosti dozvídáme o riziku spojeném s poruchovostí a vývojem nových výrobků. Existence tohoto rizika je důvodem obavy z nedostatečného vývoje nových výrobků a toho, že průběžný vývoj nových výrobků může zaostávat za konkurenty, kteří mají k dispozici modernější technologie. Společnost proto vyvíjí snahu plnit technická kritéria a normy jak u nově vyvinutých výrobků, tak u výrobků staršího typu.

Co se týče budoucnosti společnosti, je vývoj nových výrobků nutnou podmínkou pro udržení a posílení konkurence na světových trzích.

V konsolidovaném výkazu finanční pozice můžeme výsledky vývoje nalézt v položce Nehmotná aktiva.

Obrázek 4: Ukázka výkazu o finanční situaci k 31. 12. 2018 společnosti Škoda Transportation a. s.

AKTIVA	Pozn.	31. 12. 2018 (tis. Kč)	31. 12. 2017 (tis. Kč)
Dlouhodobá aktiva			
Pozemky, budovy a zařízení	15	3 594 684	3 593 157
Investice do nemovitostí		--	--
Nehmotná aktiva	14	2 503 442	2 304 613
Nedokončený dlouhodobý majetek	14,15	47 485	108 682
Goodwill		4 113 101	4 117 901
Podíly v dceřiných podnicích	14	--	--
Podíly v přidružených a společných podnicích		25 525	29 192
Realizovatelná finanční aktiva	16	--	--
Odložená daňová pohledávka	18	301 113	218 952
Deriváty	30	146 773	285 505
Jiné dlouhodobé pohledávky	20	686 321	645 764
Dlouhodobá aktiva celkem		11 418 444	11 303 766

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací, které poskytuje výroční zpráva společnosti Škoda Transportation a. s.

V kapitole „Účetní zásady“ přílohy konsolidované účetní závěrky společnosti Škoda Transportation nejprve nalezneme informace o odpisování dlouhodobého nehmotného

majetku. U nehmotných výsledků vývoje se použije metoda lineární a odepisuje se 4 až 10 let. Jedná-li se o specifické projekty, použije se metoda výkonová a odepisuje se po dobu trvání projektu. Rovněž jsou v této kapitole identifikovány náklady na vývoj. Tyto náklady se aktivují, pokud je výrobek nebo proces technicky proveditelný a ekonomicky využitelný a skupina společností disponuje dostatečnými prostředky k dokončení vývoje. Aktivované náklady na vývoj zahrnují cenu materiálu, práce a proporcionální část režijních nákladů.

V kapitole „Dlouhodobý nehmotný majetek“ se dozvídáme strukturu nehmotného majetku a oprávek. Jsou zde zahrnuty právě i nehmotné výsledky vývoje, jejichž zůstatková hodnota k 31. 12. 2018 činí 910 776 tis. Kč. Tyto výsledky zahrnují technickou dokumentaci související se stavbou určitého typu výrobku.

V Příloze se dále nachází kapitola „Náklady na vývoj“, která nám dává důležité informace ohledně toho, jaká část nákladů byla aktivována do nehmotného majetku. Náklady na vývoj činily v roce 2018 celkem 895 762 tis. Kč. Nejvýznamnějšími projekty vývoje v roce 2018 byl vývoj lokomotiv, dvoupodlažních vozů a vývoj tramvají. Aktivovány do nehmotného majetku byly náklady ve výši 260 317 tis. Kč.

3.4 Účetní závěrka společnosti Škoda Auto a.s. sestavená dle IFRS

Škoda Auto a.s. je česká automobilka sídlící v Mladé Boleslavi, kde se nachází i jeden z výrobních závodů. Další dva se nachází v Kvasinkách a Vrchlabí. Společnost byla založena roku 1895 Václavem Laurinem a Václavem Klementem, což jí řadí mezi nejstarší automobilky na světě. Společnost je již přes 25 let součástí německého koncernu Volkswagen. Pozice firmy Škoda auto a.s. na trhu je velmi silná a patří mezi mezinárodně úspěšné firmy, což značí i to, že aktivně působí na více než 100 trzích. Předmětem podnikatelské činnosti je zejména vývoj, výroba a prodej automobilů, komponentů, originálních dílů, příslušenství a poskytování servisních služeb.⁵⁷

Ve výroční zprávě této společnosti se dozvídáme zejména o technickém vývoji, který hraje důležitou roli v naplnění strategie této společnosti. Výše výdajů na technický vývoj dosáhla v roce 2018 22,5 mld. Kč. Z důvodu značného rozvoje elektromobility a digitálních technologií jsou na technický vývoj společnosti Škoda Auto kladeny velmi vysoké nároky. Hovoří se zde i o vysoké poptávce po odbornících, kteří se zabývají technologiemi budoucnosti. V technickém vývoji bylo otevřeno neuvěřitelných 570 pozic, což odpovídá personálnímu nárůstu o 33 %.

⁵⁷ ŠKODA AUTO a.s. – Výroční zpráva 2018

Dále nás výroční zpráva informuje o riziku výzkumu a vývoje. Toto riziko existuje zejména z důvodu toho, že zákazníci nově vyvinutý produkt nepřijmou. Jsou prováděna různá opatření pro eliminaci tohoto rizika. Jedná se zejména o rozsáhlé analýzy a zákaznické ankety, které pomáhají včas identifikovat trendy. Dále může být rizikem to, že náběh nových produktů nebude prováděn v plánovaném čase, kvalitě a s cílovými náklady. Minimalizace tohoto rizika je prováděna formou průběžných kontrol a porovnávání skutečného stavu s požadovaným.

V samotné účetní závěrce nenajdeme téměř žádné informace týkající se výzkumu a vývoje. Můžeme pouze konstatovat informaci, že se nehmotné výsledky vývoje skrývají pod položkou „Nehmotný majetek“.

Obrázek 5: Ukázka výkazu o finanční situaci k 31. 12. 2018 společnosti Škoda Auto a.s.

AKTIVA (V MIL. KČ)	BOD	31.12.2018	31.12.2017
Nehmotný majetek	4	30 589	23 497
Pozemky, budovy a zařízení	5	72 767	66 060
Podíly v dceřiných společnostech	6	149	79
Podíly v přidružených společnostech	7	2 356	2 352
Ostatní dlouhodobé pohledávky a finanční aktiva	8	11 469	12 890
Odložená daňová pohledávka	14	1 541	1 797
Dlouhodobá aktiva		118 871	106 675

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací, které poskytuje výroční zpráva společnosti Škoda Auto a. s.

Bližší informace nám dává příloha k účetní závěrce. Ta nám hned ze začátku upřesňuje základní účetní zásady této společnosti, které se týkají dlouhodobého nehmotného majetku. Náklady na výzkum jsou zaúčtovány v běžném období ve výkazu zisku a ztráty, zatímco náklady na vývoj jsou v souvislosti se standardem IAS 38 vykazovány jako nehmotný majetek, pokud je pravděpodobné, že bude daný projekt úspěšný. Rovněž zde nalezneme informace o odpisech nehmotného majetku. Odpisy vývojových nákladů probíhají lineárně od začátku výroby po dobu očekávaného životního cyklu vyráběných modelů nebo komponentů.⁵⁸ Doba životnosti u aktivovaných vývojových nákladů je dána na 1-7 let dle životního cyklu výrobku.

Dále se v příloze účetní závěrky společnosti Škoda Auto a.s. dozvídáme o kapitalizaci vývojových nákladů, konkrétně v kapitole „Významné účetní odhady a předpoklady“. Společnost u každého vývojového projektu posuzuje splnění kritérií pro kapitalizaci vývojových nákladů. Tyto kritéria jsou dána standardem IAS 38, který je podrobněji rozepsán v teoretické části této práce. Společnost pracuje s očekáváními a předpoklady týkající se prodeje vyvíjeného produktu, ekonomického vývoje na jednotlivých trzích a vývoje automobilového průmyslu v horizontu několika let. Přestože společnost provádí rozsáhlé

⁵⁸ ŠKODA AUTO a.s. – Příloha k samostatné účetní závěrce 2018

analýzy na základě aktuálních informací a údajů, riziko budoucích změn a nejistota ohledně dalšího vývoje jsou stále velmi výrazné.

Příloha účetní závěrky také obsahuje kapitulu o nehmotném majetku, která zachycuje strukturu a pohyby nehmotného majetku. Zde se dozvíme, že součástí nehmotného majetku jsou aktivované vývojové náklady vyráběných produktů, aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů a ostatní nehmotná aktiva, do nichž jsou zahrnuta zejména práva k výrobnímu zařízení, software a licence.

Obrázek 6: Pohyby nehmotného majetku v roce 2018 společnosti Škoda Auto a.s.

(V MIL. Kč)	Aktivované vývojové náklady vyráběných produktů	Aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů	Ostatní nehmotná aktiva	Celkem
Pořizovací cena				
Stav k 1. 1. 2018	32 193	7 452	14 470	54 115
Přirůstky	485	7 843	2 848	11 176
Výřazení	-4 970	-	-692	-5 662
Přeúčtování	1 863	-1 863	-	-
Stav k 31. 12. 2018	29 571	13 432	16 626	59 629
Oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty				
Stav k 1. 1. 2018	-19 937	-1 087	-9 594	-30 618
Odpisy	-3 306	-	-1 541	-4 847
Ztráty ze snížení hodnoty	-	-76	-419	-495
Zrušení ztráty ze snížení hodnoty	-	1 081	178	1 259
Výřazení	4 970	-	691	5 661
Přeúčtování	-6	6	-	-
Stav k 31. 12. 2018	-18 279	-76	-10 685	-29 040
Zůstatková hodnota k 31. 12. 2018	11 292	13 356	5 941	30 589

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací, které poskytuje výroční zpráva společnosti Škoda Auto a. s.

V této kapitole je též obsažen přehled nákladů na výzkum a vývoj zahrnutých do výkazu zisku a ztráty. Neaktivované náklady na výzkum a vývoj činily za rok 2018 14 196 mil. Kč a odpisy a ztráty ze snížení hodnoty aktivovaných vývojových nákladů činily 3 392 mil. Kč.

3.5 Analýza zjištěných rozdílů

Pro analýzu jednotlivých rozdílů mezi společnostmi sestavující účetní závěrku podle odlišných systémů je vhodné stanovit určité prvky, které srovnání ucelí a bude snadno pochopitelné. Jedná se tedy o významnost daných firem, aktivity v oblasti výzkumu a vývoje, rizika, samotnou účetní závěrku a informace z přílohy účetní závěrky.

Jak můžeme výše vidět, ke srovnání jsem si vybrala čtyři firmy, z nichž dvě spadají do oblasti farmaceutického průmyslu, a dvě do automobilového. Tyto společnosti mají na trhu velmi významné postavení, z čehož lze usoudit, že výzkumné a vývojové aktivity provádí především tyto společnosti. Aby byla firma na trhu úspěšná, musí předem rozpoznat trendy a podle toho stále vyvíjet nové produkty nebo modernizovat ty stávající. Toto platí především u společností Škoda Transportation a.s. a Škoda Auto a.s., u nichž je vývoj nových produktů naprosto klíčový. U společností Sotio a.s. a Biovendor a.s. je to poměrně odlišné, jelikož se jedná o obor zdravotnictví, kde je vývoj nevyhnutelný z důvodu aktuálních nemocí, které mají na

svědomí mnoho lidských životů. I u těchto společností je ale primárním cílem maximalizace zisku a neustálý vývoj produktů je pro ně důležitý zejména z důvodu konkurenční soutěže. Z toho vyplývá, že převážná většina společností, které provádí vlastní výzkum a vývoj nebo nabývají vývoj od třetích stran, jsou společnosti významné. A to bez ohledu na skutečnost, zda sestavují účetní závěrku podle českých účetních předpisů nebo IFRS.

Dalším vybraným prvkem pro srovnání jsou informace obsažené obvykle na začátku výroční zprávy, tedy aktivity v oblasti výzkumu a vývoje. Nejprve bych se ráda zaměřila na srovnání společností sestavujících účetní závěrku podle českých účetních předpisů. Jak můžeme vidět výše, u obou výročních zpráv jsou tyto kapitoly velmi rozsáhlé. Zatímco společnost Sotio a.s. spíše konkrétně informuje o typech vyvíjených léčiv, společnost Biovendor a. s. se zaměřuje i na konkrétní sumu nákladů na výzkum a vývoj. Rovněž se zde společnost Biovendor a. s. odkazuje na zákon o daních z příjmů a řeší, jaká část těchto nákladů bude uznána jako odpočet od základu daně. Informace o úpravě daňového základu se dále nevyskytuje ani u společností sestavujících účetní závěrku podle IFRS. Podíváme-li se na tyto společnosti, Škoda Transportation a. s. má na rozdíl od Škoda Auto a. s. tuto kapitolu velmi strohou. Obsahuje pouze výši nákladů na vývoj. Ve výroční zprávě společnosti Škoda Auto a. s. již nalezneme více informací. Tato společnost se i jako jediná vyjadřuje o personalistických otázkách, což může být také důvodem velikosti dané společnosti. Velké rozdíly mezi oběma systémy ale v tomto ohledu nenajdeme.

Pokud jde o rizika spojená s výzkumem a vývojem, výroční zprávy společností sestavujících účetní závěrku podle českých účetních předpisů tyto informace neobsahují. Výroční zprávy společností Škoda Transportation a. s. a Škoda Auto a. s. věnují naopak rizikům rozsáhlé kapitoly. Firma Škoda Transportation se obává především nedostatečného vývoje nových výrobků a toho, že bude zaostávat za konkurencí. Škoda Auto se snaží eliminovat riziko toho, že zákazníci nové produkty nepřijmou a že nebude náběh nových produktů prováděn v plánovaném čase, kvalitě a s cílovými náklady. Navzdory tomu, že obě firmy podnikají ve stejném průmyslu, jejich rizika ohledně výzkumu a vývoje se značně liší.

Zaměříme-li se na samotné účetní závěrky těchto společností, dozvíme se zejména položku, ve které jsou nehmotné výsledky vývoje vykázány. Z předchozího textu vyplývá, že společnosti sestavující účetní závěrku podle českých předpisů vykazují nehmotné aktívum v položce „Nehmotné výsledky vývoje“. A nebo v případě společnosti Sotio a. s. v položce „Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek“. U společností sestavujících účetní závěrku podle IFRS se nehmotné výsledky vývoje vykazují v obecnějších položkách typu „Nehmotná aktiva“ či „Nehmotný majetek“. To znamená, že na první pohled nezjistíme, zda má daná

společnost aktivovaný vývoj a musíme tyto informace podrobněji studovat v příloze účetní závěrky.

Přílohy účetních závěrek všech společností obsahují informace o zásadních účetních postupech používaných společnostmi. V těchto informacích se v souvislosti s nehmotnými výsledky vývoje dozvídáme o jejich ocenění, odpisování a identifikaci nákladů na výzkum a vývoj. V podstatě v této kapitole nejsou rozdíly ve vykazovaných informacích mezi společnostmi sestavující účetní závěrku podle českých účetních předpisů navzájem ani mezi těmi, které sestavují účetní závěrku podle IFRS. V příloze účetní závěrky společnosti SOTIO a. s. můžeme vidět informaci o změně účetních metod a postupů, která se týká změny ve vykazování výsledků vývoje účinné k 1. 1. 2018. Společnost z důvodu této změny měla povinnost odúčtovat hodnotu nehmotných výsledků výzkumu. Tato informace ale chybí v příloze účetní závěrky společnosti Biovendor a. s., což může být důvodem toho, že tato společnost výsledky výzkumu dříve neaktivovala. V ostatních dvou společnostech žádné změny v souvislosti s vykazováním výzkumu a vývoje nenastaly, a proto ani přílohy neobsahují tyto informace. Dále se v přílohách všech těchto společností nachází samostatná kapitola o nehmotném majetku, která specifikuje strukturu tohoto majetku, jeho oprávek, přírůstků a vyřazení. Kde ale můžeme nalézt rozdíl mezi účetními systémy, je informace o části vývojových nákladů, které byly aktivovány z celkové sumy neaktivovaných nákladů. Tyto informace nalezneme pouze v přílohách společností sestavujících účetní závěrku podle IFRS.

Závěr

Vzhledem k tomu, že tato bakalářská práce zkoumá problematiku ne příliš rozsáhle definovanou a mnoho zdrojů o ní neposkytuje souhrnné informace, podařilo se v tomto ohledu naplnit jeden z vytyčených cílů. Práce nabízí souhrnnou příručku o výzkumu a vývoji, která by měla sloužit hlavně pro účetní jednotky, které výzkum a vývoj provádí a mají potíže s jeho vykazováním. Ať už se jedná o účetní jednotku sestavující účetní závěrku podle českých účetních předpisů nebo podle IFRS, v této práci nalezne informace o definici, pořízení a oceňování výzkumu a vývoje.

Za další naplněný cíl lze považovat srovnání systému českých účetních předpisů a IFRS v oblasti výzkumu a vývoje. Práce přinesla jak teoretickou analýzu rozdílů mezi oběma systémy, tak i praktickou. Ta vznikla porovnáním jednotlivých společností, jež vykazují výzkum a vývoj ve svých účetních závěrkách.

Rozdíly přinesly především poznání toho, že ačkoli se může zdát přiblížení českých účetních předpisů k IFRS v oblasti výzkumu a vývoje poměrně markantní, stále určité odlišnosti přetrvávají. Iluze toho, že jsou tyto systémy totožné, nastává v okamžiku, kdy se dozvídáme o stejném vykazování výzkumu v obou systémech, které do roku 2018 stejné nebylo. Pokud se ale podíváme na další oblasti, tato podoba se vytrácí. Může se jednat například o problematiku interně generovaných výsledků vývoje pro vlastní účely, které mohou být aktivovány pouze v systému IFRS. Do doby schválení interpretace Národní účetní rady byly rovněž velké rozdíly v úpravě výzkumu a vývoje. Ta byla v českých účetních předpisech, narozdíl od IFRS, velmi strohá. Interpretace do jisté míry doplnila podstatné informace důležité pro vykazování výsledků výzkumu a vývoje, a tím i částečně odstranila problém nedostatečné identifikace těchto výsledků. Jisté rozdíly můžeme vidět i v oblasti pořízení a oceňování nehmotných výsledků vývoje.

Ačkoli tedy harmonizace českého účetnictví v rámci Evropské unie vede i k přiblížení k mezinárodním standardům, jisté rozdíly tu stále přetrvávají. Obzvláště právě v oblasti výzkumu a vývoje je rozdílů stále dost. Můžeme si ale všimnout toho, že rozdíly spíše ubývají a doba úplného přiblížení se zkracuje. Pokud by došlo k vysvětlení slučitelnosti obou systémů v oblasti výzkumu a vývoje, vedlo by toto vysvětlení ke snížení nákladů na konverze účetních

závěrek mezi oběma systémy navzájem a rovněž i k lepšímu pochopení řešení v rámci českých účetních předpisů.⁵⁹

České společnosti, které jsou obchodovány na veřejných regulovaných trzích, musí sestavovat svou účetní závěrku podle pravidel IFRS. To však nemění nic na tom, že tyto společnosti nepotřebují znát a rozumět rozdílům mezi účetními systémy. Stále se musí v určitých oblastech řídit podle zákonů České republiky. A proto tato práce může sloužit i jako příručka pro české společnosti, které řeší tuto konkrétní oblast ve své účetní závěre.

Oblast účetnictví prochází neustále řadou změn a je poměrně náročné všechny změny či novelizace zákonů zaznamenat. Tato práce řeší problematiku vykazování výzkumu a vývoje v roce 2020. Je tedy pravděpodobné, že mohly být informace v této práci dále aktualizovány.

⁵⁹ Interpretace Národní účetní rady, I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, Odstavec 17

Seznam použité literatury a pramenů

Tištěné zdroje

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Fair value a její aplikace v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IAS/IFRS). *Český finanční a účetní časopis*. 2006, 1.(2.), s. 36. ISSN 1802-2200

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

KISLINGEROVÁ, Eva. *Oceňování podniku*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. ISBN 80-7179-529-1.

KOLEKTIV AUTORŮ, *Úvod do studia dějepisu*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. ISBN 978-80-210-7012-7.

MÜLLEROVÁ, L. Výzkum, vývoj a inovace v České republice. *Auditor*. 2013. sv. XX, č. 9, s. 7--12. ISSN 1210-9096

PEPRNÍČKOVÁ, Mariana, Petr PETERA a Lucie RUDOLFOVÁ. *Metodologie kvalifikační práce*. Praha: Oeconomica, 2020. ISBN 978-80-245-2332-3.

SHAMROCK, Steven E. *IFRS and US GAAP : A Comprehensive Comparison*. 1. John Wiley & Sons, 2012. ISBN 978-11-182-2573-8.

SLÁDKOVÁ, Eva. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Aspi, 2009. ISBN 978-80-7357-434-5.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdeňka CARDOVÁ. *Účetnictví Velká kniha příkladů*. Brno: Albatros Media, 2014. ISBN 978-80-265-0154-1.

VAŠEK, L. -- MOLÍN, J. Výzkum a vývoj v účetní závěrce sestavené dle IFRS a základní srovnání s českými účetními předpisy pro podnikatele. *Auditor*. 2013. sv. XX, č. 9, s. 12--18. ISSN 1210-9096.

Elektronické zdroje

Co to znamená IVD? *Magazín CZEDMA* [online]. [cit. 2020-04-29]. Dostupné z: <https://www.czedma.cz/laboratorni-diagnostics.html>

IAS 38 — Intangible Assets. *IAS Plus* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

IFRS a české účetní předpisy. *PricewaterhouseCoopers* [online]. [cit. 2020-04-28].

Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

Odpčet nákladů na výzkum a vývoj od základu daně. *Fučík & Partneři* [online]. [cit. 2019-10-09]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/odpocet-nakladu-na-vyzkum-a-vyvoj-od-zakladu-dane/>

Odpis, odpisování. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=ODPIS.HTM>

Odpisování dlouhodobého majetku. *DAUC* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=76796&well=danarionline>

Odpisy dlouhodobého majetku. *Apogeo* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://www.apogeo.cz/novinky/odpisy-dlouhodobeho-majetku-725/>

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku. *Portál Pohoda* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-majetku/>

O společnosti. *Biovendor* [online]. [cit. 2020-02-13]. Dostupné z: <https://www.biovendor.cz/o-spolecnosti/t-45/>

Představení společnosti. *Sotio* [online]. [cit. 2020-02-13]. Dostupné z: <https://www.sotio.com/o-nas/predstaveni-spolecnosti>

Reprodukční pořizovací cena. *FEBMAT* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: <https://www.febmat.com/clanek-reprodukcn-porizovaci-cena/>

Účet 012 - Nehmotné výsledky vývoje. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_012.HTM

Účet 041 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-11]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_041.HTM

Účet 382 - Komplexní náklady příštích období. *Sagit* [online]. [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: http://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_382.HTM

Legislativní dokumenty

České účetní standardy

IAS 38, Mezinárodní účetní standard 38, Nehmotná aktiva

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, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 130/2012 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Ostatní zdroje

BioVendor – Laboratorní medicína a.s. – Výroční zpráva za rok 2018

Frascati Manuál 2015, Pokyny pro shromažďování a vykazování údajů o výzkumu a experimentálním vývoji

Pokyn D-288 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

SOTIO a.s. – Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva auditora za rok 2018

ŠKODA AUTO a.s. – Výroční zpráva 2018

ŠKODA TRANSPORTATION a.s. – Konsolidovaná výroční zpráva 2018

Seznam obrázků

Obrázek 1: Ukázka z rozvahy k 31. 12. 2018 společnosti Sotio a.s.	31
Obrázek 2: Struktura nehmotného majetku k 31. 12. 2018 investiční skupiny PPF	31
Obrázek 3: Ukázka z rozvahy k 31. 12. 2018 společnosti Biovendor a.s.	33
Obrázek 4: Ukázka výkazu o finanční situaci k 31. 12. 2018 společnosti Škoda Transportation a. s.....	34
Obrázek 5: Ukázka výkazu o finanční situaci k 31. 12. 2018 společnosti Škoda Auto a.s....	36
Obrázek 6: Pohyby nehmotného majetku v roce 2018 společnosti Škoda Auto a.s.	37

Přílohy

Příloha 1: Interpretace Národní účetní rady, I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje



Interpretace Národní účetní rady I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsaný v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému:

1. NÚR se na svém zasedání v září 2015 rozhodla zahájit přípravu pracovního návrhu interpretace upravující vykazování výzkumu a vývoje v účetnictví podle českých účetních předpisů.
2. Prováděcí vyhláška o účetnictví pro podnikatele v době zahájení prací na interpretaci uváděla jako jednu z položek nehmotných aktiv také „nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“. Přitom chápala „výzkum a vývoj“ jako jednu homogenní činnost bez toho, že by podrobněji specifikovala kritéria, která musela být splněna pro to, aby mohly být výdaje vynaložené na vývoj aktivovány do pořizovací ceny aktiva, a uváděla pouze, že:

Podle § 6 odst. 1 a 3 písm. b) Vyhlášky jsou „nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a software takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob.“
3. Na základě Směrnice 2013/34/EU přistoupil i náš prováděcí předpis k zákonu o účetnictví pro podnikatele ke změnám s účinností od 1. 1. 2018 a položka „výzkum“ byla z výčtu dlouhodobého nehmotného majetku vypuštěna a obsahuje jen položku „vývoj“.
4. Nicméně účetní ani daňové předpisy neobsahují definici výzkumu ani vývoje. Je proto nutné pro účely této interpretace vycházet z jejich obecného pojetí v účetnictví.
5. Při absenci detailního popisu přístupu k vykazování nákladů na výzkum a vývoj vyvstává například otázka, zda je přístup k vykazování nákladů na výzkum a vývoj v účetních závěrkách připravených dle IFRS akceptovatelný i podle českých účetních předpisů.

6. Otázky, které by měla řešit interpretace:

- a) Jaká je obecná účetní definice výzkumu a jaká je obecná účetní definice vývoje, tj. čím se výzkum liší z účetního hlediska od vývoje.
- b) Za jakých podmínek je možno aktivovat výsledky vlastního vývoje.
- c) Jaké jsou základní principy odepisování aktivovaných výsledků vlastního vývoje.

Řešení:

7. Pro účely této interpretace se:

- a) Výzkumem se rozumí původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.
 - b) Vývojem se rozumí použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.
8. Výdaje na výzkum nesplňují zejména vzhledem k nejistotě výsledku zkoumání charakteristiku aktiva, nemohou být aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku a jsou tedy zahrnuty vždy do účetních nákladů období.
9. Výdaje vynaložené na vývoj mohou být po splnění níže uvedených podmínek aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku.
10. Výsledky vývoje jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob. Vytvořením vlastní činnosti k obchodování s nimi se rozumí to, že vlastní vývoj povede buď přímo k vytvoření aktiva, s nímž bude obchodováno nebo že povede k návrhu takových materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, které budou sloužit přímo k obchodní činnosti (např. po jejich výrobě podle vyvinutého designu budou prodávány).
11. Aby mohly být výdaje na vývoj aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku, musí naplňovat všechny níže uvedené podmínky:
- a) účetní jednotka je schopna prokázat technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva;
 - b) Účetní jednotka musí být schopna prokázat záměr a schopnost dokončit a užívat nehmotné aktivum související s vývojem,
 - c) Existuje předpoklad budoucích ekonomických užiteků, které nebudou nižší než vynaložené náklady
 - d) Účetní jednotka musí být schopna prokázat dostupnosti zdrojů pro dokončení nehmotného aktiva
 - e) Nehmotné aktivum je možné spolehlivě ocenit dle účetních předpisů.

12. Nehmotné výsledky vývoje se odepisují po dobu jejich odhadované ekonomické použitelnosti a zároveň podléhají testu na snížení hodnoty prováděnému vždy k datu účetní závěrky.

Zdůvodnění:

13. Navrhované řešení vychází ze základních účetních principů založených na tom, že náklady na výzkum představují náklady období a nesplňují charakteristiky aktiva. Naproti tomu náklady na vývoj jsou v řadě účetních rámců aktivovány při splnění dostatečné pravděpodobnosti úspěchu a měřitelnosti. NÚR analyzovala, zda podmínky aktivace nákladů na vývoj obsažené v IAS 38 kolidují s požadavky českých účetních předpisů a došla k závěru, že tomu tak není.
14. Výdaje na vývoj mohou být aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku pouze v případě, že je naplněna charakteristika aktiva a je očekávána ekonomická využitelnost takového aktiva. Toto nehmotné aktivum je odepisováno po dobu jeho ekonomické životnosti tak, aby byl naplněn princip souladu výnosů a nákladů.
15. Odstavec 10 této interpretace popisuje, co se rozumí pod pojmem „vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi“. V praxi se někdy objevuje názor, že se tímto výrazem rozumí, že musí být obchodováno přímo s výsledkem vývoje a nikoliv například s výrobky, které se na základě takového vývoje budou vyrábět. NÚR preferuje interpretaci pojmu uvedenou v odstavci 10, neboť ji pokládá za lepší naplnění podmínky věrného a poctivého obrazu v souladu se zákonem o účetnictví.
16. V české účetní praxi se někdy výdaje na vývoj při absenci konkrétní úpravy účtují jako náklady příštích období či komplexní náklady příštích období. Toto řešení nepovažuje NÚR za současně legislativní za nutně nesprávné, do budoucna však není toto řešení koncepčně preferováno z hlediska povahy vývoje i konsistence mezi účetními závěrkami. Výdaje na vývoj by měly být buď nehmotným dlouhodobým majetkem nebo by měly být, při nenaplnění aktivizačních podmínek nebo na základě rozhodnutí účetní jednotky, účtovány do výsledku hospodaření. V případě vývojových projektů, které započaly do data účinnosti této interpretace a které jsou účtovány jako náklad příštích období nebo komplexní náklad příštích období, a u nichž účetní jednotka rozhodne o pokračování tohoto účtování až do úplného odepsání, NÚR doporučuje popsat v přílohách k účetní závěrce částky aktivované do nákladů příštích období, komplexních nákladů příštích období a nehmotného dlouhodobého majetku tak, aby si uživatel udělal dostatečnou představu o výši vývoje aktivovaného v rámci rozvahy.
17. Vyjasněním otázky kompatibility přístupu k nákladům na výzkum a vývoj dle IFRS s požadavky českých účetních předpisů povede k vyšší konsistenci účetního přístupu, ke snížení nákladů na konverze účetních závěrek mezi oběma systémy navzájem, jakož i lepšímu pochopení řešení v rámci českých účetních předpisů. V konečném důsledku dojde ke snížení subjektivity vykazování nákladů na výzkum a vývoj a zvýšení věrného a poctivého obrazu účetních závěrek.

18. Principy z navrhované interpretace mohou být východiskem při budoucí novele účetních předpisů.

Datum prvního schválení
této interpretace NÚR:

20. ledna 2020

Datum poslední aktualizace
této interpretace NÚR:

–

Zpracovatelé interpretace:

Ing. Petr Vácha, Ph.D.
KÁ ČR

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
VŠE v Praze

Vypořádání připomínek z opětovného vnějšího připomínkového řízení:

- 1) **Ing. Petr Ryneš:** Bod 9 interpretace zní: „Výdaje vynaložené na vývoj by měly být po splnění níže uvedených podmínek aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku.“ Domnívám se v souladu s ostatním textem, že by tam mělo být „mohou“ a nakonec bych snad i napsal „...nehmotného majetku či vykázány na základě rozhodnutí ÚJ přímo v nákladech.“ Tj. „Výdaje vynaložené na vývoj mohou být po splnění níže uvedených podmínek aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku či vykázány na základě rozhodnutí ÚJ přímo v nákladech.“
- 2) **Ing. Petr Toman, Ing. Jiří Nesrovnal:** Pozitivně oceňujeme, že v bodě 15 návrhu interpretace je reflektován způsob, který v současné době na základě výslovné úpravy v českých účetních právních předpisech, je v praxi používán. Nicméně doporučovali bychom doplnit, že časové rozlišení prostřednictvím nákladů příštích období či komplexních nákladů příštích období bude aplikováno při zohlednění základních účetních zásad, včetně např. zásady významnosti. To znamená, že nelze vyloučit ani přímé zahrnutí do nákladů, např. v situaci, kdy se jednalo o nevýznamnou či opakující se částku

Ad 1) Přípomínka částečně akceptována, původní odstavec byl nekonsistentní se zbytkem interpretace. Odstavec 9 upraven. Zároveň byly konsistentně upraveny i odstavce 14. Druhá část připomínky – návrh „či vykázány na základě rozhodnutí ÚJ přímo v nákladech“ – nebyla implementována, neboť se NÚR domnívá, že tato alternativa je zřejmá a není potřeba ji do odstavce 9 doplňovat. Došlo však k implementaci tohoto návrhu do odstavce 16.

Ad 2) Všechny interpretace NÚR předpokládají aplikaci zásady významnosti, a proto ačkoliv souhlasíme s připomínkou, nebyla explicitně implementována do textu.