

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Upozornění na zneužití jména a čísla oprávnění auditora	2
Říjnový slib nových auditorů.....	3
Uznávání účasti na prioritním tématu KPV pro rok 2014	3
Nový e-learningový kurz.....	4
Zákonné opatření senátu v souvislosti s rekodifikací a prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví	4
Komora připomínkovala nové návrhy standardů IFAC ke zprávě auditora.....	5
Nová úprava směrnice Evropské unie o statutárním auditu	5
Mezinárodní auditorské standardy 2013 zveřejněny	5
Valná hromada KDP v Brně	6

TÉMA ČÍSLA – VÝZKUM A VÝVOJ

Výzkum, vývoj a inovace v České republice (Libuše Müllerová)	7
Výzkum a vývoj v účetní závěrce sestavené dle IFRS a základní srovnání s českými účetními předpisy pro podnikatele (Libor Vašek, Jan Molín).....	12
Interně vyvíjený nehmotný majetek v různých účetních systémech (David Trytško, Radim Botek)	18
Výzkum a vývoj v konsolidované účetní závěrce (Martina Chrámecká)	24
Náklady vynaložené podle evropského nařízení REACH – účetní oříšek (Milan Zelený)	26
K daňové podpoře výzkumu a vývoje (Libuše Müllerová)	27
Změny ve výzkumu a vývoji a zákon o dani z příjmů (Marek Blažka).....	29
Rozhovor s Miroslavem Janečkem	
Významnou roli hraje spolupráce firem a výzkumných organizací	31
Test: Jak znáte pravidla vykazování nehmotných aktiv podle IAS 38?	34

NA POMOC AUDITORŮM

Ze setkání KA ČR s odborem kontroly Ministerstva financí (Martina Smetanová)	35
Zamyšlení nad účetní závěrkou vybraných účetních jednotek (Pěva Čouková)	37
Problematika provádění kontroly kvality zakázky (Petra Fridrichová)	39



e-příloha Auditor 9/2013

OBSAH

- Téma čísla – Výzkum a vývoj
- Z koordinačního výboru pro daně
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **28. 11. 2013**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **2. 12. 2013**

Výzkum a vývoj



Hana Březinová

Jsem jednou z těch, kdo získali certifikát člena Confederation Fiscale Europeenne Komory daňových poradců ve spolupráci s Radou pro výzkum a vývoj vlády České republiky. Je to sice již pár let, přesto mám v paměti živé diskuse nad tím, jak problematiku vědy a výzkumu uchopit. Diskuse probíhají dodnes a rozhodně nejsou ukončeny. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) publikovala tzv. příručku Frascati, a to na základě schůzky národních expertů v oboru statistiky výzkumu a vývoje, jež se konala v červnu 1963, tedy před 50 lety, v italském městě Frascati. Tento manuál byl po mnoho let jedinou příručkou svého druhu. Jeho přínos je určitě ve vymezení výzkumu a experimentálního vývoje, stanovení činností vyjmutých z výzkumu a vývoje, vymezení jejich hranic a identifikování výzkumu a vývoje software ve společenských a humanitních vědách a ve službách. Stanovil institucionální klasifikace, funkční rozdělení, měření pracovníků výzkumu a vývoje, měření výdajů vynaložených na výzkum a vývoj, stanovil metodiku a postupy průzkumu. Dále vymezení dotace nebo výdaje ze státního rozpočtu na výzkum a vývoj podle společenskoekonomických cílů. Jak účetnictví, tak daně při své standardizaci vycházejí ze základních definic a zvyklostí Frascati manuálu.

Článek 63 Frascati manuálu ovlivnil standard IAS 38 Nehmotná aktiva při definování výzkumu a vývoje. Výzkum

a experimentální vývoj zahrnuje tvořivou práci konanou na systematickém základě za účelem zvýšení znalostí, včetně znalostí o člověku, kultuře a společnosti, a použití těchto znalostí k vytvoření nových aplikací. Výzkum a experimentální vývoj v sobě skrývá tři činnosti, a to základní výzkum, aplikovaný výzkum a experimentální vývoj. Jsou vymezeny problémy na hranici mezi výzkumem a vývojem a vzděláváním a výcvikem, mezi výzkumem a vývojem a příbuznými vědeckotechnickými činnostmi, mezi výzkumem a vývojem a ostatními průmyslovými činnostmi. Analýze je podrobena identifikace výzkumu a vývoje u software, ve společenských a humanitních vědách a ve službách.

Jak měřit výdaje vynaložené na vědu a výzkum? Manuál dává návod na interní výdaje, a to jak v případě provozních nákladů, tak nákladů investičních. Zabývá se zdroji finančních prostředků určených na vědu a výzkum, definuje externí výdaje.

Postavíme-li před výzkum a vývoj zrcadlo, odráží nám účetní záznamy do účetních knih a zobrazení v účetních výkazech. IAS 38 uvádí, že vývoj je 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. Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti.

Komora auditorů ČR využívá možnosti účastnit se jednání Koordinačního výboru, který je společnou platformou Komory daňových poradců a Generálního finančního

ředitelství. Čas od času přijde na program příspěvek, jenž rozplétá štedrou možnost zákona o daních z příjmů, která je prakticky poměrně málo využívaná. Tou je 100% odpočet výdajů od základů daně, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací,

výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Podmínkou, kromě jiného, je oddělené evidování nákladů na výzkum a vývoj od ostatních nákladů. A opět jsme před otázkou, jak správně vykázat výsledky výzkumu a vývoje. Zalistuji-li již schválenou novelou zákona o daních z příjmů účinnou od roku 2015, najdu v ní nový § 34a

Výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. Po přečtení příslušných ustanovení lze mít důvodně za to, že některý z budoucích Koordinačních výborů bude mít na programu rozbor tří nových odstavců. Nejpozději do té doby bychom měli mít vyjasněno, jak zobrazovat výzkum a vývoj v účetnictví.

Hana Březinová
místopředsedkyně Výboru
pro účetní výkaznictví KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 4. listopadu, zabýval jak standardní agendou, tak i aktuálními novinkami a aktivitami jednotlivých výborů. Význačným bodem jednání bylo schválení odhadu plnění rozpočtu do konce roku 2013 a rozpočtu na rok 2014 a jejich uveřejnění s účetní závěrkou za rok 2012 jako tištěné přílohy časopisu Auditor č. 9. Jednání se zúčastnil jako host zastupující prezident FEE Petr Kříž, který informoval o aktuálních novinách z FEE.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- připravit úpravu Směrnice pro odbornou praxi auditora,
- úpravu podmínek pro uznání zkoušky Právo v podnikání, uvedených ve Sborníku materiálů ke zkoušce auditora, v souvislosti s rekodifikací,

- uveřejnění materiálu týkajícího se odhadu plnění rozpočtu roku 2013 a rozpočtu na rok 2014 včetně důvodové zprávy v časopise Auditor č. 9,
- převod zisku za rok 2012 na účet nerozděleného zisku minulých let a uveřejnění účetní závěrky roku 2012 v časopise Auditor č. 9,
- plán činnosti Výboru pro vnější vztahy a Redakční rady časopisu Auditor na rok 2014,
- návrh na odvolání Jiřího Huly z Výboru pro SME/SMP,
- místo konání sněmu KA ČR dne 24. 11. 2014 v hotelu Olšanka v Praze.

Výkonný výbor dále projednal:

- a neschválil žádost o prominutí úroků z prodlení auditorské společnosti,
- a nevyhověl žádosti o snížení fixního příspěvku,
- a doporučil zahájit práce na překladu materiálu „Audit Selection“ z FEE,
- návrhy témat týkajících se rekodifikace pro školicí akce pořádané KA ČR v prvním pololetí roku 2014

a vzal na vědomí:

- přehled a vyjádření odborných výborů KA ČR k připomínkovým řízením,
- stanoviska oddělení metodiky k dotazům auditorů,
- plnění rozpočtu KA ČR za leden až září roku 2013,
- seznam lektorů z advokátní kanceláře Havel, Holásek & Partners,
- informace o slibu nových auditorů,
- informaci o zneužití jména a čísla oprávnění auditora a doporučil uveřejnění informace,
- přehled vzdělávacích akcí pořádaných KA ČR v prvním pololetí roku 2014,
- informace z Výboru pro regulaci profese o současném stavu návrhů k regulaci auditu v EU,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Upozornění na zneužití jména a čísla oprávnění auditora

Komora auditorů České republiky na základě podnětu auditora Jaroslava Brtáně, č. opr. 0139, upozorňuje, že došlo ke zneužití jeho jména a čísla oprávnění. Doporučujeme všem, aby kontaktovali Jaroslava Brtáně v případě pochybností o autenticitě zprávy jím podepsané. Kontakty na něj je možné nalézt v seznamu auditorů, který je zveřejněn na internetových stránkách Komory auditorů ČR.

Libuše Šnajdrová, evidence auditorů KA ČR



Říjnový slib nových auditorů

Slavnostní slib dvanácti nových auditorů se uskutečnil 10. října 2013 v sídle Komory auditorů ČR. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset, resp. jedenáct nebo dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori přišli složit slib do rukou prezidenta komory Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za komoru zúčastnil člen výkonného výboru a předseda výboru pro správu profese Jiří Ficbauer.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění

skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditori příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti Komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Příjmení a jméno	č. o.	Datum zápisu	Zaměstnavatel
Ing. PORADOVÁ Barbora	2307	10.10.2013	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. MROZEK David	2309	10.10.2013	TPA Horwath Audit s.r.o.
MVDr. TOMANOVÁ Lucie	2310	10.10.2013	VYMA, spol. s r.o.
Mgr. MOLL Václav	2311	10.10.2013	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. BURIÁNEK Václav	2312	10.10.2013	Baker Tilly Czech Republic Audit s.r.o.
Ing. SOJKA Petr	2313	10.10.2013	DILIGENS, s.r.o.
Ing. KOCURKOVÁ Jana	2314	10.10.2013	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Bc. MALOCHOVÁ Markéta	2315	10.10.2013	EKOAUDIS, spol. s r.o.
Ing. LAZÁREK Martin	2316	10.10.2013	ADEUS Audit s.r.o.
Ing. DOLANSKÝ Lukáš	2317	10.10.2013	OSVČ, praxi vykonával nejprve ve firmě BVM Audit s.r.o., pak u firmy BDO Audit s.r.o.
Ing. KREJZAROVÁ Jitka	2318	10.10.2013	PAGINA BOHEMIA, spol. s r.o.
Ing. ZELENÝ Milan	2319	10.10.2013	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Vzdělávání

Uznávání účasti na prioritním tématu KPV pro rok 2014

Vzdělávací akce v roce 2013

Komora auditorů vyhlásila pro rok 2014 prioritní téma KPV „Rekodifikace občanského a obchodního práva“. Jak jsme již informovali v šestém čísle časopisu Auditor, do plnění prioritního tématu vyhlášeného pro rok 2014 bude započtena účast na vzdělávacích akcích, které byly realizovány Komorou auditorů ČR v průběhu roku 2013.

V plném rozsahu bude uznána účast na vzdělávacích akcích organizovaných komorou v roce 2013. Jejich přehled byl uveřejněn v časopise Auditor č. 6/2013 a je uveden rovněž na webu komory v sekci Pro členy/Plnění KPV.

Výkonný výbor komory upřesnil podmínky, za kterých může být uznávána i účast na vzdělávacích akcích organizovaných jinými vzdělávacími institucemi než KA ČR na prioritní téma „Rekodifikace občanského a obchodního práva“. Předpokladem uznání je, že svoji účast na takové vzdělávací akci v roce 2013 doložíte ve stanoveném termínu pro podání evidenčního listu KPV (tj. do 31. ledna 2014) potvrzením vydaným institucí, která vzdělávací akci realizovala.

Potvrzení musí obsahovat tyto náležitosti:

1. identifikační údaje instituce, která akci realizovala,
2. příjmení a jméno účastníka akce (auditora),
3. název (téma) vzdělávací akce,
4. příjmení a jméno přednášejícího, profesní a odborné zaměření přednášejícího, příp. doložení certifikace odborné způsobilosti přednášejícího,
5. termín a místo realizace vzdělávací akce,
6. rozsah (počet hodin),
7. obsah vzdělávací akce (pro uznání účasti do prioritního

vzdělávacího tématu musí vzdělávací akce obsahově souhlasit s okruhy vyhlášenými komorou, viz www.kacr.cz, sekce Pro členy/Plnění KPV):

- a) nový občanský zákoník –
– základní přehled změn po rekodifikaci;
- b) nový občanský zákoník –
– věci, nemovitosti, věcná práva,
- c) nový občanský zákoník –
– závazkové a smluvní právo,
- d) rekodifikace práva obchodních společností.

V příštím čísle najdete vloženy Evidenční záznam o účasti auditora na profesním vzdělávání v roce 2013, jehož odevzdání je pro všechny auditory povinné do 31. ledna 2014. V tomto termínu můžete svoji povinnost poprvé splnit také elektronicky prostřednictvím nových funkcí pro on-line komunikaci s komorou. Elektronickou verzi evidenčního záznamu najdete na webu KA ČR po přihlášení v sekci Pro členy/Formuláře. K tomuto formuláři můžete rovněž přiložit elektronickou verzi potvrzení o absolvování prioritního tématu v roce 2013 u jiné vzdělávací instituce, než je Komora auditorů ČR.

Výbor pro KPV posoudí doložená potvrzení a prostřednictvím oddělení vzdělávání sdělí informaci o uznání splnění prioritního tématu v předepsaném rozsahu, příp. o neuznání.

Vzdělávací akce v roce 2014

Od 1. ledna do 31. prosince 2014 bude uznána do plnění prioritního tématu účast pouze na vzdělávacích akcích organizovaných KA ČR. Nabídku vzdělávání na první pololetí 2014 najdete v příloze tohoto čísla a na internetových stránkách komory www.kacr.cz. Přihlašovat se můžete prostřednictvím e-shopu v sekci Vzdělávání a publikace.

Iva Julišová
oddělení vzdělávání KA ČR

Nový e-learningový kurz

Od 1. listopadu byl na webových stránkách KA ČR spuštěn nový e-learningový kurz „Kurzové rozdíly, zajištění kurzových rizik a deriváty“. Účelem kurzu je uvést uživatele do základní problematiky kurzových rozdílů od jednoduchého přecenění pohledávek a závazků v cizí měně až po zajištění kurzového rizika pomocí derivátů.

Cena pro auditory, asistenty auditora a uchazeče o vykonání auditorské zkoušky je 968 Kč vč. DPH. Do KPV se při splnění závěrečného testu započítává 6 hodin.

Světlana Koktová
oddělení vzdělávání KA ČR



Zákonné opatření senátu v souvislosti s rekodifikací a prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví

Ve Sbírce zákonů v částce č. 135 bylo 5. listopadu 2013 vyhlášeno zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a změně některých zákonů. Součástí změnových zákonů je i novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů v části devatenácté zákonného opatření Senátu, která přináší terminologické změny a rozšiřuje řady účetních jednotek např. o svěřenské fondy, fondy obhospodařované penzijní společností a investiční fondy bez právní osobnosti.

V současné době byly do vnějšího připomínkového řízení postoupeny novely prováděcích vyhlášek

navazujících na novelu zákona o účetnictví. Navrhovaná znění novel prováděcích vyhlášek jsou přístupná na webových stránkách komory www.kacr.cz.

Předpokládaná účinnost všech předkládaných právních předpisů je dnem 1. ledna 2014 spolu s novým občanským zákoníkem a zákonem o obchodních společnostech a družstvech (zákonem o obchodních korporacích).

Je třeba upozornit na skutečnost, že zákonné opatření Senátu musí být schváleno Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi, jinak pozbude další platnosti.

Lenka Růckerová
oddělení metodiky KA ČR

Komora připomínkovala nové návrhy standardů IFAC ke zprávě auditora

Komora auditorů ČR se jako jedna z členských organizací IFAC zapojila do připomínkového řízení k novým návrhům auditorských standardů ISA 700 a ISA 701 týkajících se formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce. Bylo zodpovězeno 14 otázek, navrhované odpovědi byly konzultovány s odbornými výbory KA ČR a dále předány pro informaci Ministerstvu financí ČR, České národní bance a Radě pro veřejný dohled nad auditem.

V e-příloze časopisu Auditor č. 7/2013 byl zveřejněn materiál shrnující dopady nového standardu ISA 701 a revidovaného standardu ISA 700.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Nová úprava směrnice Evropské unie o statutárním auditu

Dne 22. října 2013 započal trialog mezi Radou Evropské unie, Evropským parlamentem a Evropskou komisí, kde budou probírány finální návrhy nové úpravy směrnice EU o statutárním auditu. Z dostupných zpráv je zřejmé, že velvyslanci členských států podporují návrh zavést horní hranici pro poskytování služeb jiných než audit a návrh pro zavedení povinné rotace auditora pro všechny auditované společnosti.

V současné době očekáváme první oficiální výstupy z jednání trialogu, o nichž budeme informovat v časopise Auditor a na webových stránkách komory.

Dagmar Palková
oddělení metodiky KA ČR

Mezinárodní auditorské standardy 2013 zveřejněny

Mezinárodní federace účetních (IFAC) zveřejnila počátkem října 2013 aktuální vydání mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements). Vydání 2013 obsahuje oproti předpisům zveřejněným v roce 2012 revidovaný standard ISA 610 „Využití práce interních auditorů“, u něhož došlo k opětovné revizi po úpravě v roce 2012. Dále byl revidován standard ISRE 2400 „Prověrky historických účetních závěrek“.

Anglické znění standardů najdete na webových stránkách IFAC www.ifac.org a na webových stránkách KA ČR www.kacr.cz. Komora auditorů v současné době dokončuje překlady těchto standardů. Překlady budou k dispozici na webových stránkách v sekci Předpisy a metodika – Auditorské standardy na začátku roku 2014 a budou také distribuovány všem auditorům na CD.



Účinnost revidovaných standardů je následující:

ISA 610 (revize z roku 2013)	Účinnost pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 nebo po tomto datu
ISRE 2400	Účinný pro prověrky účetních závěrek sestavených za období končící 31. prosince 2013 nebo po tomto datu

Staženy budou následující standardy a zároveň budou nahrazeny verzemi zveřejněnými v předpisech z roku 2012:

Budou staženy:	a nahrazeny těmito standardy:
ISA 610 (účinnost pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končící 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu)	ISA 610 (revize z roku 2012) (účinnost pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu)
ISA 315 (účinnost pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končící 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu)	ISA 315 (účinnost pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu)
ISRS 4410 (účinnost pro zprávy o zakázkách spočívajících v sestavení finančních informací datované do 1. července 2013)	ISRS 4410 (účinnost pro zprávy o zakázkách spočívajících v sestavení finančních informací datované od 1. července 2013)

Pavla Pšeničková
oddělení metodiky KA ČR

Valná hromada Komory daňových poradců v Brně

V Brně se 8. listopadu 2013 konala valná hromada Komory daňových poradců České republiky (KDP ČR). Před valnou hromadou byla uspořádána tisková konference na téma související s aktuálními daňovými otázkami. Na otázky přítomných novinářů odpovídali Martin Tuček, prezident KDP ČR, dále první náměstek ministra financí (sekce 05 – Daně a cla) Ladislav Minčíč a viceprezidentka KDP ČR Petra Pospíšilová.

Z vystoupení Ladislava Minčíče vybírám zejména odpověď na otázku, jaký může být další vývoj v oblasti zdaňování zisků? V posledním roce je rozvoj mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní nesporně daňovou otázkou číslo jedna a velkou prioritou pro mnoho členských států OECD i EU včetně České republiky. Hlavní důraz je přitom kladen na rozvoj automatické výměny informací a masivní export tohoto nástroje za hranice těchto mezinárodních organizací. Ačkoliv je pokrok dosažený v posledních pěti letech zcela nezanedbatelný, stejně jako vynaložené zdroje, je stále zjevnější, že tradiční model pro zdanění příjmů ovládaný zásadou fiskální suverenity jednotlivých států a principem tržního odstupu v globalizovaném a plně integrovaném prostředí příliš dobře nefunguje. Daňové systémy mnoha států sledují velmi podobné cíle, avšak v použitých metodách a detailech se velmi liší a při vzájemné interakci kolidují. Příčina většiny problémů, k jejichž řešení se výměna informací a mezinárodní spolupráce využívá, leží v oblasti práva hmotného, nikoliv procesního.

Otázkou do budoucna je, zda by nebylo efektivnější hledat funkčnější alternativu pro zdanění příjmů z podnikání. Realistické řešení se nachází mezi dvěma extrémy, jimiž jsou a) globální jednotný daňový kodex a b) úplné zrušení příjmové daně a transparentní nahrazení zdanění kapitálu a práce ještě vyšším zdaněním spotřeby. K jaké variantě se daňové systémy vyspělých států přiblíží, nám ukáže jen čas.

K této problematice vystoupila i Petra Pospíšilová, která rozebírala mezinárodní tlak na výběr daní, zejména týkající se Iniciativy OECD a G20 k rozmělnění daňových základů a přesouvání zisků. Je patrný jednoznačný tlak na revizi způsobu zdaňování příjmů, kdy

jsou jednoznačně prosazovány zájmy jednotlivých států a do pozadí ustupují práva či oprávněná očekávání těch, co daně mají platit, např. na zdaňování podle pravidel a na omezování dvojího zdaňování téhož příjmu.

V tomto prostředí je vhodné si připomenout, jaké jsou role jednotlivých účastníků takového procesu. Rolí státu je stanovit pravidla pro výběr daní, a to tak, aby byla dostatečně srozumitelná pro daňové poplatníky, a zajistit výběr daní podle takto stanovených pravidel. Je úlohou zákonodárce přesně určit, kde jsou hranice toho spravedlivého příspěvku jedince nebo firmy do společné státní pokladny. Rolí daňového poplatníka je zaplatit daně stanovené právě na základě těchto pravidel. Rolí daňového poplatníka nemůže být hledání hranice morálky pro účely stanovení své vlastní daňové povinnosti. Rolí daňového poradce je pak pomoci daňovým poplatníkům pravidlům porozumět, dodržet je a hájit jejich práva a zájmy v případě, že je správnost zaplacených daní zpochybněna.

Po tiskové konferenci bylo zahájeno řádné jednání valné hromady, kde byli uvítáni další hosté, zejména Jiří Nekovář, prezident Rady pro veřejný dohled nad auditem a prezident CFE, a Tomáš Hajdušek, náměstek ministra průmyslu a obchodu.

Na programu valné hromady byly obvyklé agendy, zejména zpráva o hospodaření a schválení rozpočtu pro další rok. Hlavní výdaje v příštím roce budou směřovat do přípravy nových webových stránek a do podpory a propagace profese daňového poradce. Valná hromada schválila rozpočet v předložené výši, schválila také změnu profesního předpisu – stanov, do kterých byly zakomponovány nové prvky, např. hlasování per rollam.

Po valné hromadě následoval kulturní program, většina účastníků navštívila večerní představení v brněnském Městském divadle „Kočky“.

Více informací k výše uvedenému najdete na www.kdpcr.cz.

Jana Skálová
auditorka a daňová poradkyně



Výzkum, vývoj a inovace v České republice

Základní předpisy výzkumu a vývoje České republiky

- Zákon č. 227/2006 Sb., o výzkumu na lidských embryonálních kmenových buňkách a souvisejících činnostech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 342/2005 Sb., o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích.
- Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací v veřejných prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 283/1992 Sb., o Akademii věd České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 397/2009 Sb., o informačním systému výzkumu, experimentálního vývoje a inovací (nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2010).
- Statut Rady pro výzkum, vývoj a inovace (příloha k usnesení vlády ze dne 30. listopadu 2009 č. 1457).
- Statut Grantové agentury České republiky (platné znění schválené usnesením vlády ze dne 7. srpna 2002 č. 770 ve znění usnesení vlády ze dne 16. března 2009 č. 305 a ve znění usnesení vlády ze dne 29. září 2009 č. 1234).
- Statut Technologické agentury České republiky (příloha k usnesení vlády ze dne 7. prosince 2009 č. 1530).

Národní politika výzkumu, vývoje a inovací

Mezi hlavní východiska Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací na léta 2009-2015 (dále jen „NP VaVal“) patří Reforma systému výzkumu, vývoje a inovací v ČR schválená usnesením vlády ze dne 26. března 2008 č. 287 (dále jen Reforma). Přestože realizace většiny reformních opatření byla uskutečněna v letech 2008 a 2009, k jejich faktickému naplnění dojde až v průběhu dalších let.

Reforma stanovuje sedm základních cílů:

- 1) Zjednodušit podporu výzkumu a vývoje — instituce podporovat podle výsledků, týmy projektově.
- 2) Výrazně snížit počet 22 rozpočtových kapitol, z nichž je podporován výzkum a vývoj ČR, zjednodušit administrativu.
- 3) Podpořit excelenci ve výzkumu, zvýhodňovat ji a zajistit využití jejích výsledků pro inovace.
- 4) Podmínit programovou podporu výzkumu a vývoje spoluprací veřejného výzkumu s uživateli

- výsledků výzkumu a vývoje, založenou na podílovém financování z veřejných a soukromých zdrojů.
- 5) Zavést pružnější organizační struktury veřejného výzkumu.
 - 6) Zajistit odborníky pro výzkum, vývoj a inovace.
 - 7) Intenzivně zapojit ČR do mezinárodní spolupráce ve výzkumu, vývoji a inovacích.



Příprava i průběh realizace Reformy obsahují některá omezení, která snižují efekty jednotlivých opatření při dosahování uvedených cílů. Jedním z důležitých omezení Reformy byl krátký čas na přípravu, který neumožnil navrhnout a dostatečně projednat hlubší změny v systému výzkumu, vývoje a inovací. Dalším významným omezením Reformy je politická situace nepříznivá pro realizaci reformy státní správy v oblasti výzkumu, vývoje a inovací (dále jen „VaVal“). Jedná se především o neprůchodnost změny kompetenčního zákona, která je nutnou podmínkou pro sjednocení odpovědnosti za oblast VaVal, rozptýlené na orgánech státní správy, a pro zavedení modelu správy národního inovačního systému, který se osvědčil v inovačně rozvinutých zemích. Jasně vymezení kompetencí za oblasti VaVal, které se v Reformě nepodařilo realizovat, je rovněž důležitým předpokladem pro přenos (transfer) nových znalostí do inovací. Přesto již v době přípravy NP VaVal byla realizována řada reformních kroků, které společně přispívají k postupné kultivaci systému VaVal v ČR.

Jedním z důležitých podkladů pro přípravu NP VaVal je Bílá kniha výzkumu, vývoje a inovací v ČR, na níž se podíleli přední odborníci na tuto oblast z výzkumných institucí, vysokých škol, veřejné správy a podnikového sektoru. V Bílé knize jsou navrženy cíle a opatření politiky VaVal reflektující současnou pozici ČR v této oblasti a nedostatky národního inovačního systému identifikované na základě zevrubné analýzy v předchozí Zelené knize výzkumu, vývoje a inovací. Navržená opatření byla intenzivně diskutována v rámci expertní skupiny i v navazujícím recenzním řízení, což usnadnilo celý proces přípravy NP VaVal. Formulace aktivit NP VaVal vychází dále ze zahraničních zkušeností popsanych v Knize zahraničních dobrých praxí při realizaci politik výzkumu, vývoje a inovací¹.

¹ Zelenou knihu výzkumu, vývoje a inovací v ČR, Bílou knihu výzkumu, vývoje a inovací v ČR a Knihu zahraničních dobrých praxí při realizaci politik výzkumu, vývoje a inovací zpracovalo v letech 2007-2008 Technologické centrum AV ČR. Texty těchto knih je možné nalézt na stránkách www.vyzkum.cz v části Národní politika VaVal.

Institucionální podpora výzkumu, vývoje a inovací

Rada vlády pro výzkum, vývoj a inovace

Nejvyšším orgánem pro oblast výzkumu, vývoje a inovací v České republice je Rada pro výzkum, vývoj a inovace. Je odborným a poradním orgánem vlády České republiky, který byl zřízen zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací ve veřejných prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací), ve znění pozdějších předpisů. K projednávání a schvalování materiálů spojených s plněním úkolů Rady se její členové (v souladu se Statutem a Jednacím řádem) scházejí na pravidelných zasedáních, která se obvykle konají každý druhý pátek v měsíci, s výjimkou měsíců červenec a srpen. Mezi zasedáními Rady se každý pátek schází předsednictvo Rady, s výjimkou měsíců červenec a srpen. V čele Rady stojí premiér, který jednáni Rady a jednání předsednictva řídí. Rada předkládá jednou za rok vládě zprávu o své činnosti a podle potřeby informace o situaci v oblasti výzkumu a vývoje.

Rada zabezpečuje zejména:

- přípravu Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací ve spolupráci s Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy a v souladu s mezinárodními smlouvami a její předložení vládě,
- kontrolu realizace Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací formou stanovisek k souladu programů výzkumu a vývoje předložených poskytovateli s Národní politikou výzkumu a vývoje před schválením těchto programů vládou,
- přípravu Metodiky hodnocení výsledků výzkumných organizací a výsledků ukončených programů a její předložení vládě,
- hodnocení výsledků výzkumných organizací a výsledků ukončených programů podle Metodiky hodnocení výsledků výzkumných organizací a výsledků ukončených programů schvalované vládou,
- návrhy na členy předsednictva a předsedu Technologické agentury České republiky a Grantové agentury České republiky,
- zpracování priorit aplikovaného výzkumu, vývoje a inovací České republiky,
- zpracování pravidelných ročních analýz a hodnocení stavu výzkumu, vývoje a inovací v České republice a jejich srovnání se zahraničím a jejich předložení vládě,
- úlohu správce a provozovatele informačního systému výzkumu, vývoje a inovací podle § 30 a schvaluje provozní řád informačního systému výzkumu, vývoje a inovací,
- zpracování stanovisek k materiálům předkládaným vládě za oblast výzkumu, vývoje a inovací,
- jednání s poradními orgány pro výzkum, vývoj a inovace Evropských společenství a s radami pro výzkum, vývoj a inovace jednotlivých členských států Evropských společenství i dalších zemí,

- zpracování návrhu střednědobého výhledu podpory výzkumu, vývoje a inovací,
- návrh výše celkových výdajů na výzkum, vývoj a inovace jednotlivých rozpočtových kapitol a návrh jejich rozdělení podle § 5a,
- zpracování stanoviska k žádosti o povolení výzkumu na lidských embryonálních kmenových buňkách nebo k žádosti o změnu tohoto povolení, popřípadě k žádosti o povolení dovozu lidských embryonálních kmenových buněk, a to na podkladě návrhu svého poradního orgánu, kterým je Bioetická komise,
- plnění dalších úkolů a povinností stanovených zákonem, jiným právním předpisem nebo uložených vládou.

Při plnění úkolů Rada spolupracuje s ústředními správními úřady a institucemi zabývajícími se výzkumem a vývojem. Dále ustavuje tyto odborné a poradní orgány:

- odborné komise – pro zpracování priorit aplikovaného výzkumu, vývoje a inovací České republiky, kterými jsou
 - Odborná komise pro vědy živé přírody,
 - Odborná komise pro vědy neživé přírody a inženýrství,
 - Odborná komise pro společenské a humanitní vědy;
- Komise pro hodnocení výsledků výzkumných organizací a ukončených programů;
- Bioetická komise – zřízena podle zákona č. 227/2006 Sb., o výzkumu na lidských embryonálních kmenových buňkách a souvisejících činnostech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Technologická agentura ČR

Technologická agentura České republiky (TA ČR) byla založena zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, který nabyl účinnosti dne 1. července 2009. TA ČR dle tohoto zákona zabezpečuje:

- přípravu a realizaci programů aplikovaného výzkumu, vývoje a inovací včetně programů pro potřeby státní správy, veřejných soutěží ve výzkumu, vývoji a inovacích na podporu projektů a zadávání veřejných zakázek,
- hodnocení a výběr návrhů programových projektů,
- poskytování účelové podpory na řešení programových projektů na základě smluv o poskytnutí podpory nebo rozhodnutí o poskytnutí podpory,
- kontrolu plnění smluv o poskytnutí podpory nebo rozhodnutí o poskytnutí podpory a čerpání účelové podpory,
- hodnocení a kontrolu průběhu řešení a plnění cílů programových projektů a kontrolu jimi dosažených výsledků,
- zpracování návrhu výdajů Technologické agentury ČR a zpráv o její činnosti,

- poradenství řešitelům projektů a uživatelům výsledků aplikovaného výzkumu, vývoje a inovací, zejména v oblasti právní, finanční a ochrany duševního vlastnictví,
- podporu komunikace mezi výzkumnými organizacemi a soukromým sektorem a podílové financování programových projektů,
- jednání s příslušnými orgány České republiky nebo Evropské unie v otázce posuzování slučitelnosti poskytované podpory se společným trhem,
- spolupráci s obdobnými zahraničními agenturami.

Technologická agentura ČR financuje projekty aplikovaného výzkumu, experimentálního vývoje a inovací. Jedním z hlavních cílů TA ČR je podpora spolupráce mezi výzkumnými organizacemi a podnikatelskou sférou. Podpora se realizuje v následujících programech:

- Program **ALFA** se zaměřuje na podporu aplikovaného výzkumu a experimentálního vývoje zejména v oblasti progresivních technologií, materiálů a systémů, energetických zdrojů a ochrany a tvorby životního prostředí a dále v oblasti udržitelného rozvoje dopravy.
- Program **BETA** se týká veřejných zakázek pro potřeby orgánů státní správy.
- Program **OMEGA** je zaměřený na podporu projektů aplikovaného společenskovedního výzkumu a vývoje.
- Program **Centra kompetence** podporuje rozvoj dlouhodobé spolupráce ve výzkumu, vývoji a inovacích mezi veřejným a soukromým sektorem.

Asociace výzkumných organizací

Asociace výzkumných organizací (AVO) byla založena v roce 1990 v Brně jako dobrovolné sdružení právnických a fyzických osob, které se zabývají výzkumem a vývojem nebo mají s touto činností společné zájmy. Sdružily se v ní ústavy, organizace i jednotlivci z různých oborů. Jejich společným znakem je orientace na tzv. aplikovaný výzkum a vývoj. Založením Asociace vzniklo v tehdejší ČSFR vůbec první celostátní sdružení na občanských demokratických principech v oblasti vědy, technologií a inovačního podnikání po listopadu 1989. V průběhu roku 1990 dosáhl počet členů Asociace cca 150 a dalších téměř 150 ústavů s ní úzce spolupracovalo. Do jejích aktivit se tak zapojila většina tehdejšího potenciálu československého aplikovaného výzkumu a vývoje. Další vývoj členské základny Asociace byl ovlivněn jednak transformačním procesem v samotném výzkumu, jednak rozdělením bývalé ČSFR na ČR a SR.

AVO zastupuje zájmy především těch subjektů, jejichž dosažené výsledky výzkumu a vývoje jsou v převážné míře komerčně využívány. V současné době reprezentuje téměř 8 tisíc lidí činných v této oblasti. Je jediným sdružením v ČR, které reprezentuje

aplikovaný výzkum a vývoj v podnikatelské sféře, tedy výzkum rozvíjený a provozovaný převážně z privátních zdrojů a mimo sektor Akademie věd a vysokých škol. Stala se neopominutelným partnerem při projednávání všech důležitých otázek vztahujících se k aplikovanému výzkumu a vývoji a její názory nejsou přehlíženy.

Asociace vykonává řadu aktivit, které naplňují zejména její poslání spočívající v účinné pomoci při procesu revitalizace českého aplikovaného výzkumu a vývoje jako neodmyslitelného nástroje pro převod výsledků badatelského výzkumu do provozní praxe českého průmyslu a zemědělství se zajištěním návratnosti vložených finančních prostředků. Asociace si stanovila jako své poslání účinnou pomoc:

- při transformaci aplikovaného výzkumu a vývoje do podmínek standardní tržní ekonomiky,
- při jeho dalším oživení a rozvoji.

Aplikovaný výzkum a vývoj prochází již několik let složitým procesem zásadních přeměn a v celkové hektické atmosféře obrovských a rychlých transformačních kroků naší společnosti byl vystaven přirozeným rizikům ztrát i jeho vysoce výkonných složek. Navíc vládní sektor věnoval otázkám podpory vytváření inovačního prostředí dosud jen minimální pozornost. Za této situace se potvrdila účelnost a smysluplnost vzniku a činnosti Asociace. V současné etapě chce Asociace soustředit svou pozornost na podporu a pomoc svým členům při restrukturalizačních procesech. Chce jim pomoci adaptovat se na utvářející se standardní tržní podmínky a postupně efektivně začlenit český výzkum a vývoj do evropského prostoru.

Technologické centrum Akademie věd

Technologické centrum AV ČR (TC) je neziskovým zájmovým sdružením právnických osob – pěti ústavů Akademie věd ČR (Fyzikální ústav, Mikrobiologický ústav, Ústav chemických procesů, Ústav fyziky plazmatu, Ústav molekulární genetiky) a společnosti



Od té doby, co účtujeme pod mikroskopem, si to uplatňujeme jako odpočet od základu daně.

Kresba: Ivan Svoboda

Technology management, s. r. o. Od svého založení v roce 1994 se TC rychle stalo předním národním pracovištěm pro podporu mezinárodní výzkumné a vývojové spolupráce. Činnost centra se výrazně orientuje i na podporu vzniku a rozvoje malých inovačních firem a realizaci následných mezinárodních technologických transferů. Několik let byl úspěšně provozován i první podnikatelský inkubátor při Akademii věd, od roku 2008 se TC podílí na činnosti Technologického inovačního centra ČKD Praha v projektu „Inovační centrum a podnikatelský inkubátor“, který je spolufinancován Evropskou unií, Ministerstvem pro místní rozvoj a Hlavním městem Prahou.

Hlavními partnery TC je Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, Ministerstvo průmyslu a obchodu a Rada pro výzkum, vývoj a inovace. Dále je to řada nadnárodních institucí – Evropská komise, Organizace spojených národů pro průmyslový rozvoj (UNIDO) a Společné výzkumné středisko Evropské komise (JRC). Od svého založení spolupracuje TC prakticky s celou sférou výzkumných a vývojových pracovišť České republiky, s mnoha zahraničními partnery, prestižními univerzitami a soukromými podniky.

Specializovanou činností TC jsou analytické a koncepční práce, které vedly k vytvoření národního think-tanku STRAST zabývajícího se strategiemi výzkumu, vývoje a inovací, hodnocením výzkumu a výzkumných programů a identifikací výzkumných priorit v souvislosti s ekonomickými a sociálními potřebami České republiky. Česká styčná kancelář pro výzkum, vývoj a inovace CZELO, kterou TC provozuje v Bruselu od roku 2005, vytváří spojující článek mezi českým výzkumem a administrativou výzkumu v Evropském společenství.

Statistika výzkumu, vývoje a inovací

Český statický úřad sleduje hlavní charakteristiky výzkumu a vývoje v České republice pomocí vyčerpávajícího statistického zjišťování prováděného od roku 1995. Toto šetření přináší poznatky o stavu lidských a finančních zdrojů ve všech subjektech (podnikatelské, vládní, vysoké školy) provádějících výzkum

a vývoj (VaV) jako svoji hlavní či vedlejší činnost na území České republiky. Šetření plně respektuje principy EU a OECD uvedené ve Frascati manuálu a v příslušném nařízení EU. K zjišťování údajů slouží formulář: Roční výkaz o výzkumu a vývoji (VTR5-01).

Pracoviště VaV

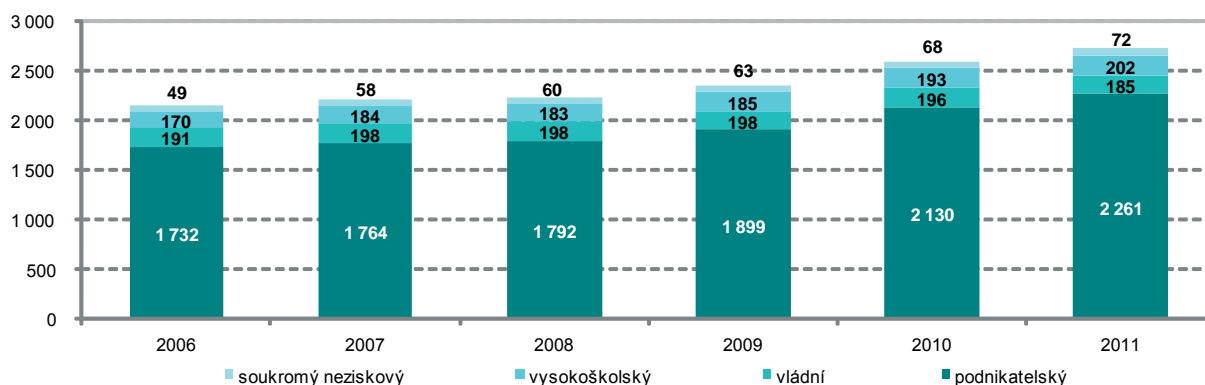
V České republice byl výzkum a vývoj v roce 2011 prováděn celkem na 2 720 pracovištích, která náležela 2 514 ekonomickým subjektům. Oproti předchozímu roku se počet pracovišť výzkumu a vývoje zvýšil o 5 % (nárůst o 133 pracovišť VaV) a oproti roku 2005 o více než třetinu. Dominantním sektorem provádění VaV byl v roce 2011 stejně jako v předešlých letech podnikatelský sektor s 2 261 pracovišti VaV, která na celkovém počtu všech pracovišť VaV zaujímala 83 %. Vládní a vysokoškolský sektor se podílel na celkovém počtu pracovišť VaV téměř stejně, a to 7 %. Soukromý neziskový sektor je na provádění VaV v České republice zastoupen jen malým dílem, v roce 2011 se zabývalo výzkumem a vývojem 72 pracovišť VaV z tohoto sektoru, viz graf 1.

Zaměstnanci ve VaV

V České republice bylo k 31.12.2011 zaměstnáno ve výzkumu a vývoji celkem 82 283 fyzických osob (dále jen zaměstnanci VaV v HC – Head Count*). V posledním roce se zvýšil počet zaměstnanců VaV v HC o 4 380 osob (tj. o 5,6 %), což představovalo nejvýraznější nárůst počtu zaměstnanců VaV v posledních pěti letech. Mezi roky 2006 až 2011 docházelo k postupnému nárůstu počtu zaměstnanců VaV průměrně o 2,7 % za rok. Z hlediska sektorů provádění VaV byli v roce 2011 zaměstnanci VaV (HC) nejčastěji evidováni v podnikatelském sektoru (38 415, 47 % všech zaměstnanců VaV). Druhým nejvýznamnějším sektorem z hlediska

* HC (Head Count) – Evidenční počet zaměstnanců pracujících ve výzkumu a vývoji ve fyzických osobách, který udává evidenční počet osob (plně či částečně) aktivních ve výzkumných a vývojových činnostech zaměstnaných ke konci sledovaného roku bez ohledu na dobu, kterou věnují VaV činností.

Graf 1: Pracoviště výzkumu a vývoje v jednotlivých sektorech provádění



Zdroj: Český statistický úřad

evidenčního počtu zaměstnaných ve VaV (HC) zůstává i nadále sektor vysokoškolský (29 149, 35 % všech zaměstnanců VaV). Ve vládním sektoru bylo v roce 2011 evidováno 14 335 zaměstnanců VaV (HC). Oproti předchozímu roku došlo v meziročním srovnání k nárůstu počtu zaměstnanců VaV (HC) ve všech sektorech provádění VaV. Nejvíce pak v podnikatelském sektoru o 8 %. Převážnou část zaměstnanců VaV (HC) v roce 2011 stejně jako v předchozích letech tvořili výzkumní pracovníci (56 %). Techničtí pracovníci zaujímali 30 % a na ostatní pracovníky VaV připadlo 14 %, viz graf 2.

Výzkumní pracovníci

V České republice bylo k 31.12.2011 celkem evidováno 45 902 výzkumných pracovníků (fyzické osoby – HC), což znamenalo 55 % z celkového počtu zaměstnanců VaV (HC). Oproti předchozímu roku došlo k růstu počtu výzkumných pracovníků o 5,7 % (tj. téměř o 2,5 tis. osob) a průměrný meziroční nárůst počtu výzkumných pracovníků za posledních šest let činil 3 %. Podíl žen na celkovém počtu výzkumných pracovníků (HC) v České republice byl v posledních deseti letech stabilní a v roce 2011 dosáhl 28 % (12 936 výzkumných pracovníků). Nově byl v šetření za rok 2011 zjišťován počet výzkumných pracovníků

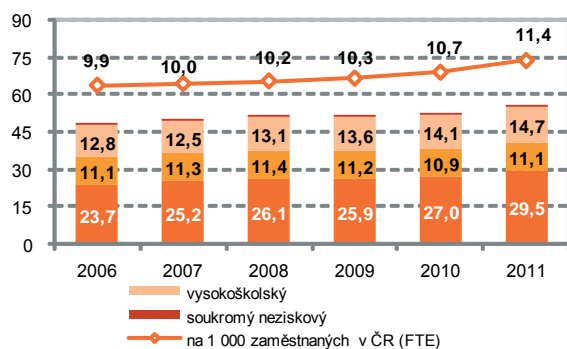
pracujících v daném subjektu na více než poloviční pracovní úvazek a také počet nově zaměstnaných výzkumných pracovníků v daném subjektu. V roce 2011 tedy činil počet výzkumných pracovníků zaměstnaných na více než poloviční pracovní úvazek 27 236 a počet nově zaměstnaných výzkumných pracovníků 5 105. Nejvyšší relativní zastoupení výzkumných pracovníků (v HC) je tradičně ve vysokoškolském sektoru. V roce 2011 činil počet výzkumných pracovníků (HC) ve vysokoškolském sektoru 20 732 (45 % výzkumných pracovníků – HC). Výzkumní pracovníci podnikatelského sektoru v témže roce zaujímali 36 % (16 698) a výzkumní pracovníci vládního sektoru 18 % (8 220), viz graf 3.

Výdaje na VaV

Celkové výdaje na VaV činily v roce 2011 v České republice 70,7 mld. Kč, což znamená o pětinu (11,7 mld. Kč) více než minulý rok. Celkově bylo mezi roky 2006 a 2011 do výzkumu a vývoje v České republice investováno 343 mld. Kč, přičemž průměrný reálný meziroční nárůst výdajů na VaV mezi těmito roky činil 6,2 %. Meziroční reálný nárůst výdajů na VaV v posledním roce byl jedním z nejvýraznějších nárůstů výdajů na VaV od roku 2000. Podobný reálný nárůst byl zaznamenán pouze v roce 2005 (o 20,7 %

Graf 2: Počet zaměstnanců výzkumu a vývoje v jednotlivých sektorech provádění

Evidenční počet k 31.12. (tis. HC)

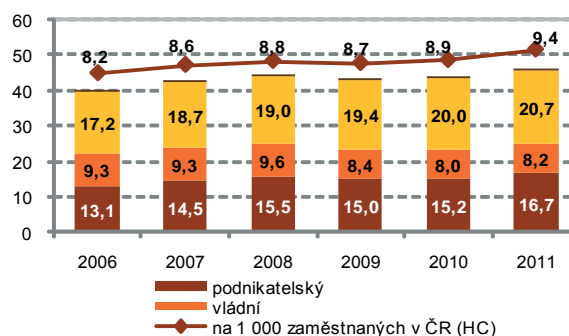


FTE – Full Time Equivalent

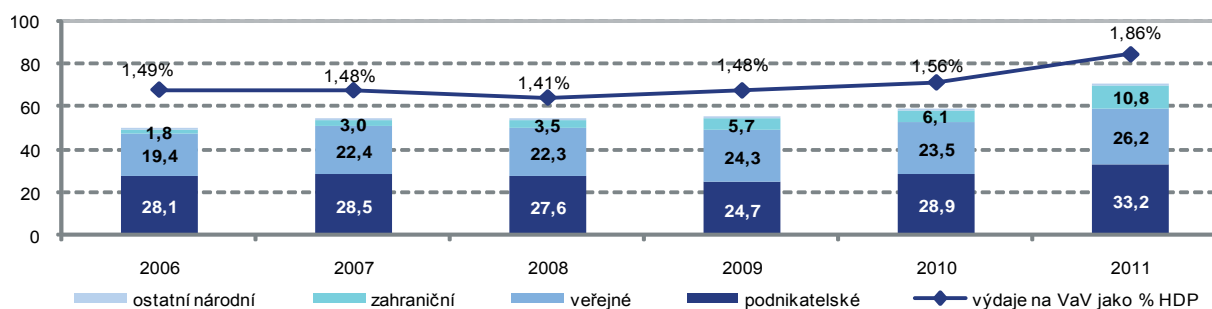
Zdroj: Český statistický úřad

Graf 3: Počet výzkumných pracovníků podle sektorů provádění VaV

Evidenční počet k 31.12. (tis. HC)



Graf 4: Výdaje na VaV podle zdroje jejich financování (mld. Kč)



Zdroj: Český statistický úřad

ve stálých cenách roku 2005). K jedinému reálnému poklesu výdajů na VaV došlo v posledním desetiletí pouze v roce 2008, o 2,2 % ve stálých cenách roku 2005. Kromě absolutního nárůstu výdajů na VaV došlo v posledním roce i k relativnímu růstu výdajů na VaV, který je vyjádřen jako podíl na HDP, a to z 1,56 % v roce 2010 na 1,86 % v roce 2011. Po celé sledované období byly nejsilnějším zdrojem financování VaV v České republice soukromé podnikatelské zdroje. V roce 2011 bylo na VaV z podnikatelských zdrojů vydáno 33,2 mld. Kč (47 %), z veřejných zdrojů 26,2 mld. Kč (37 %),

ze soukromých zahraničních zdrojů 4,7 mld. Kč (7 %) a z veřejných zahraničních zdrojů 6,1 mld. Kč (9 %). V posledním roce došlo k poklesu relativního zastoupení soukromých domácích podnikatelských zdrojů a veřejných zdrojů na úkor růstu financí na VaV z veřejných zahraničních zdrojů, které se v posledním roce zvýšily 2,7 krát, viz graf 4 na předchozí straně.

*Z informací dostupných na webových stránkách zmíněných organizací, institucí a Českého statistického úřadu zpracovala **Libuše Müllerová**, členka Výkonného výboru KA ČR.*

Výzkum a vývoj v účetní závěrce sestavené dle IFRS a základní srovnání s českými účetními předpisy pro podnikatele



Libor Vašek

Výzkum a vývoj se objevuje u řady společností, nadnárodních skupin, které sestavují účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Jde přitom o společnosti z různých odvětví – od strojírenství, automobilového průmyslu přes farmaceutické společnosti k petrochemii aj. Jedním ze vzorových příkladů může být akciová společnost Škoda Auto, která vede žebříček „100 nejvýznamnějších firem ČR“¹, v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty za rok 2012 sestaveném dle IFRS prezentuje náklady na výzkum a vývoj v celkové výši 7 345 mil. Kč a v rozvaze k 31. 12. 2012 aktivované vývojové náklady v celkové výši 14 333 mil. Kč, které ovlivní konsolidovaný výsledek hospodaření v budoucích letech. Jiným příkladem může být Unipetrol, a.s.², která ve své konsolidované účetní závěrce prezentuje náklady na výzkum snižující výsledek hospodaření za rok 2012 ve výši 10 514 tis. Kč a vývojové náklady aktivované k 31. 12. 2012 v zůstatkové hodnotě 105 874 tis. Kč. U farmaceutiky by bylo možné citovat údaje z konsolidované účetní závěrky skupiny Sanofi, do níž patří i česká společnost Zentiva Group a.s. Pokud chce být společnost nebo skupina ve svém odvětví leaderem nebo významným hráčem, musí se pouštět do výzkumu a vývoje a neustále pracovat na tvorbě nových produktů a služeb, které budou v dalších letech přitahovat zákazníky, budou šetrné pro společnost a hlavně budou generovat peněžní toky plynoucí do jednotlivých společností. S tím je



Jan Molín

samozřejmě spojeno riziko – pro jednotlivé společnosti a odvětví různě velké – zda úsilí ve výzkumu a vývoji bude úspěšné a společnosti v následujících letech dosáhnou zhodnocení. To reflektují i IFRS v pravidlech a požadavcích na zachycení výzkumu a vývoje, resp. souvisejících výdajů v účetních závěrkách dle nich sestavených.

Úprava výzkumu a vývoje v IFRS

Úprava výzkumu a vývoje v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) spadá do rozsahu IAS 38 *Nehmotná aktiva* (dále též jen „Standard“) a v posledních letech nebyla zasažena žádnou novelizací, dokonce žádná není ani naplánována na nejbližší dobu, ačkoliv existuje diametrální rozdíl mezi IFRS a US GAAP a v rámci konvergenčního projektu by se dala jistá aktivita očekávat. Výhodou pro společnosti je tak každopádně jejich již několikaletá stabilita. Výsledkem výzkumu, resp. vývoje může být receptura výrobku, prototyp výrobku, struktura, složení či design výrobku, zpracovaný postup výroby, nově vytvořená funkčnost stávajícího výrobku, odzkoušené a vhodně zvolené materiály nebo třeba i webové stránky, jimž dříve věnoval v časopise Auditor svůj příspěvek David Procházka³. S jistým zjednodušením lze říci, že je výsledkem výzkumu a vývoje určité poznání, které se společnosti snaží zúročit při svých dalších obchodních aktivitách, a proto je relevantní úprava zahrnuta ve standardu pro nehmotná aktiva. Výsledkem všech těchto činností může být uznání nehmotného aktiva a přenesení prvotních výdajů do nákladů až v době, kdy plynou společností z vývojových aktivit tržby a s nimi spojené peněžní příjmy, tj. kdy se prodávají auta, léky, paliva apod.

Nehmotná aktiva mohou obecně vzniknout dvojím způsobem, a to **a)** nákupem (samostatným pořízením

¹ www.czechtop100.cz

² Společnosti patří pátá příčka v aktuálním žebříčku „100 nejvýznamnějších firem ČR“.

³ Procházka, D.: *Výkazování webových stránek v účetní závěrce dle IFRS*. Auditor, 2011, roč. XVIII, č. 10, s. 24–28.

konkrétního nehmotného aktiva – licence, franšízy, softwaru, ale i výsledků výzkumných a vývojových aktivit jiné společnosti – nebo v rámci podnikové kombinace, kdy mezi škálou nabývaných čistých aktiv jsou identifikována i nehmotná aktiva vč. výsledků výzkumných a vývojových aktivit), nebo **b)** vlastním vytvořením. U prvního způsobu není s uznáním nehmotného aktiva problém, ba naopak se naplnění všech kritérií IFRS – identifikovatelnost, ovladatelnost, budoucí ekonomický prospěch a ocenitelnost – nutných k jeho uznání předpokládá. S ohledem na výzkum a vývoj společnosti poté v účetních závěrkách vykazují položky s označením „*In-process research and development (IPR&D)*“, které mají své relevantní ocenění na úrovni pořizovací ceny (nebo reálné hodnoty v případě akvizice) a amortizují se po dobu, po kterou je společnost využívá k výrobě a prodeji svých výrobků či služeb. Případně může být jejich hodnota snížena, je-li očekávána nižší, nebo dokonce již žádná návratnost (byl-li identifikován tzv. *impairment*). Jde tak o přístup, který je obdobný jakémukoliv jinému nakoupenému nehmotnému aktivu.

Jinak je tomu u interně generovaných nehmotných aktiv, tj. u druhého způsobu pořízení nehmotných aktiv, která mohou být výsledkem vlastního výzkumu a vývoje (*research and development; R&D*) a jejichž uznání a ocenění je podrobena dalším specifickým podmínkám IFRS, neboť rozhodnutí dle obecně a plošně platných principů může být obtížné a komplikované.

Každé nehmotné aktivum včetně interně generovaného, které je výsledkem výzkumných a vývojových činností, musí naplňovat definici nehmotného aktiva, z níž vyplývají tyto charakteristiky:

- **identifikovatelnost**, tj. schopnost odlišit nehmotné aktivum od goodwillu, což je předpokládáno, je-li nehmotné aktivum a) oddělitelné od podniku (lze jej prodat, převést, licencovat apod.) nebo b) vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv (nabytá licence, franšíza, chráněná receptura, registrovaná obchodní značka apod.). U výzkumu a vývoje existuje riziko spojené s oddělením jejich výsledků a vynaložených prostředků od udržování a rozšiřování tzv. interně generovaného goodwillu, tj. obecného povědomí a známosti podniku, šíření jeho dobrého jména ve společnosti;
- **ovladatelnost**, která je ztotožněna se schopností podniku získat z příslušného aktiva budoucí ekonomické užítky a zamezit přístup jiným podnikům/osobám k těmto užítkům (na základě licenčních smluv, autorských práv, smluv o mlčenlivosti zaměstnanců, smluv o utajení nabytých informací, registrace ochranných známek apod.);
- schopnost přinášet **budoucí ekonomické užítky** spočívající v tržbách z prodeje výrobků/služeb (spojených s nehmotným aktivem – výsledkem výzkumné a vývojové činnosti) nebo naopak

v úspoře nákladů (zavedení efektivějšího výrobního procesu, snížení osobních nákladů).

Aby bylo možné nehmotné aktivum uznat v rozvaže – aktivovat jej – musí nad rámec definice splňovat ještě tzv. kritéria uznání (*recognition criteria*), která spočívají **a)** v naplnění pravděpodobnosti budoucího toku očekávaného ekonomického užítku do podniku a **b)** ve spolehlivé ocenitelnosti. A zde je u interně generovaných nehmotných aktiv, tj. výsledků výzkumu a vývoje riziko, na které IAS 38 upozorňuje, a proto obecné principy doplňuje o detailnější pravidla rozlišující fázi výzkumu a fázi vývoje.

Výzkum je v IAS 38 definován jako původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti. Mezi výzkumnými aktivitami Standard zmiňuje činnosti zaměřené na získání nových poznatků, vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací výsledků zkoumání, hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb a formulace, návrhy, vyhodnocení a konečný výběr možných výrobních alternativ. Ač je důležitost výzkumu pro podnikání neoddiskutovatelná, je s ním spojeno v kontextu IFRS výrazné riziko související s naplněním kritéria pravděpodobnosti budoucího ekonomického užítku, tj. zda bude pozdější výsledek současných výzkumných aktivit přinášet společnosti pozitivní cash flow a dojde tak k navrácení všech výdajů vynaložených na realizaci výzkumných činností. Riziko je obrovské, a proto IAS 38 požaduje, aby veškeré výdaje vynaložené při realizaci výzkumných činností byly účtovány a vykazovány jako náklady snižující výsledek hospodaření v době vynaložení. Je tedy zakázána jakákoliv aktivace těchto výdajů a jejich prezentace ve výkazu finanční situace bez ohledu na položku, která je předmětem výdaje – může se jednat o mzdy zaměstnanců, nakoupené externí služby, různé materiálové zásoby, ale také specifická zařízení používaná po delší dobu.

Vývoj je v IAS 38 definován jako pokračující či pokročilá fáze výzkumu, konkrétně jako použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování





nebo konstrukci nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo použití. Mezi vývojové činnosti lze dle Standardu zahrnout návrh, konstrukci a testování prototypů a modelů v etapě před jejich výrobou/využitím, návrh nástrojů či forem u nových technologií, návrh, konstrukci a řízení zkušebního provozu, který však není ve stupni ekonomické připravenosti pro komerční výrobu. Vývoj má tak již konkrétnější rysy a za ideálních podmínek by měl vést k vytvoření produktu či služby s komerčním využitím. Pravděpodobnost budoucího ekonomického užitku a peněžní tok plynoucí z výsledků vývoje do podniku je již větší než u fáze výzkumu a lze zmínit, že uznání nehmotného aktiva je tak principiálně očekáváno. Princip je však doplněn pravidly a podnik musí zajistit naplnění všech šesti následujících podmínek k uznání a ocenění nehmotného aktiva (vývojových nákladů):

- 1) technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že ho bude možné využívat nebo prodat;
- 2) existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využít jej nebo prodat;
- 3) podnik je schopen nehmotné aktivum využít nebo prodat;
- 4) je možné prokázat, jakým způsobem bude nehmotné aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky; je možné prokázat, že existuje trh pro výstup z využití nehmotného aktiva nebo pro nehmotné aktivum samotné, případně lze doložit jeho užitečnost, pokud bude používáno interně;
- 5) jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití nebo prodej nehmotného aktiva; a
- 6) podnik je schopen spolehlivě ocenit výdaje související s nehmotným aktivem během jeho vývoje.

Při zjednodušeném pohledu lze uvést, že podnik je podmínkami nucen maximálně doložit, že výsledky vývoje budou „vydělavat“. I přesto vše je třeba si uvědomit, že podmínky nejsou výrazně objektivní ve smyslu nezávislé na podniku a jeho vedení. U podmínky 2) se spoléhá na vyjádřený a deklarovaný záměr vedení podniku, které by mělo dokládat a představovat podpůrný podnikatelský plán, obchodní strategii. Podmínky 3),

5) a 6) závisí na charakteru samotné vývojové činnosti, neboť rozdíly lze spatřovat ve vývoji léků, nového vozu či antivirového programu, zdali výsledek vývoje před komerčním využitím podléhá regulatornímu povolení, jako je tomu např. u léků, a na finanční situaci podniku, jeho zdraví, dostatku vlastních prostředků nebo schopnosti si prostředky půjčovat (tzv. *entity-specific conditions*), což může být dokládáno i různými přísliby poskytnutí půjčky, bude-li třeba. Podmínka 4) je svým způsobem dosti restriktivní, protože její naplnění je třeba provázat s požadavky na testování účetní hodnoty aktiv, resp. peněžotvorných jednotek dle IAS 36, tj. zakomponovat potenciální nehmotné aktivum z vývoje, resp. jeho budoucí dopad do projekce diskontovaných peněžních toků.

Vysoký charakter individuality a podnikové subjektivity tak klade i nároky na auditory při ověřování účetní závěrky, zda podnik zvolil přístup, který podmínkám vyhovuje, a zda a) neaktivuje nehmotná aktiva, která jsou nadále riziková, a jejich aktivace by tedy neměla být, a záměr podniku je do jisté míry svá očekávání přeceňovat a případné ztráty oddalovat do budoucna, nebo b) naopak, zda z přílišné opatrnosti podnik nehmotná aktiva neaktivuje, ačkoliv je spíše pravděpodobné dokončení vývoje a jeho následné využití. Podnik dle IFRS nemá na výběr, podnik musí aktivovat vývojové náklady, pokud dochází k naplnění podmínek. Vliv určitě mají i zkušenosti a úspěchy s předchozími zdárně dokončenými vývoji.

Podstatou aktivace je také schopnost podniku jasně identifikovat, kde končí výzkumná fáze a začíná fáze vývojová. IAS 38 definuje výzkum a vývoj, ale současně požaduje, aby výdaje vynaložené ve výzkumné fázi byly účtovány jako náklady snižující výsledek hospodaření a výdaje vynaložené ve vývojové fázi naopak účtovány jako nehmotné aktivum, jsou-li naplněny vymezené podmínky. Pojetí výzkumné a vývojové fáze má přitom širší rozsah a představuje určité časové období, zatímco výzkum a vývoj je spíše spojen s činnostmi, které jsou realizovány. Výzkumná fáze je většinou delší než samotný výzkum a zasahuje do období, kdy již probíhají vývojové aktivity, ale nejsou ještě naplněny všechny podmínky aktivace a vyvíjený projekt nelze s vyšší pravděpodobností ještě označit za životaschopný do budoucna. Stejně tak vývojová fáze může přecházet do období, které následuje komerčnímu spuštění, protože dochází ještě k „dolaďování“ výsledků vývoje např. v důsledku reakce zákazníků. Jistým rizikem pro účetní i auditory, které může ztížit pohled na účetní zachycení, může být prosté pojetí probíhajících podnikových aktivit a jejich označování zainteresovanými lidmi za vývoj, ačkoliv se z pohledu IAS 38 jedná o výzkumnou fázi. Pokud podnik není schopen jasně rozlišit výzkumnou a vývojovou fázi, musí vnímat všechny vynaložené výdaje jako položky vzniklé v rámci výzkumné fáze a zaúčtovat je jako náklady snižující výsledek hospodaření v době vynaložení.

Identifikace vývojové fáze a s ní související naplnění podmínek povinné aktivace je rozhodující taktéž pro správné **ocenění** vznikajícího nehmotného aktiva. Podnik nesmí v žádném případě aktivovat výdaje, které již dříve uznal jako náklady snižující výsledek hospodaření. Výdaje určené k aktivaci se uvažují od okamžiku naplnění všech v IAS 38 uvedených podmínek, přičemž zvýšená pozornost může být na místě, kdy v rámci jednoho účetního období jsou výdaje nejdříve účtovány do nákladů a později po naplnění podmínek by podnik přišel s úvahou jejich zpětné aktivace, neboť jde přeci o stále jedno roční účetní období. Přístup by byl v rozporu s IAS 38. Navíc by mohla nastat situace, kdy výdaje uznané jako náklady snižující výsledek hospodaření byly již prezentovány v mezitímní účetní závěrce a s ohledem na kontinuitu účetních období je a priori nelze najednou aktivovat.

Aktivované vývojové náklady, které tvoří pořizovací náklady (prvotní ocenění) interně generovaného nehmotného aktiva, zahrnují všechny přímo přiřaditelné náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro provoz způsobem zamýšleným vedením podniku. IAS 38 přitom tuto obecnou definici dopřívazí příklady, mezi nimiž zmiňuje hodnotu materiálu a služeb využitých či spotřebovaných během vývoje, zaměstnanecké odměny pracovníků podílejících se na vývoji nebo poplatky za registraci zákonného práva. Interně generované nehmotné aktivum může být i tzv. způsobilým aktivem, a pokud tomu tak je, musí být do jeho ocenění zahrnuty i výpůjční náklady (úroky a poplatky) v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady*.

Do ocenění naopak nesmí být zahrnuty prodejní, správní a všeobecné režijní náklady, pokud přímo nesoúvisí s vývojem aktiva a jeho přípravou pro zamýšlené využití, jakékoliv neefektivní výdaje nebo počáteční provozní ztráty vzniklé před dosažením požadované úrovně využití nehmotného aktiva, stejně tak náklady na jakékoliv proškolení zaměstnanců související se správou či řízením nehmotného aktiva.

Jakmile je vývojová fáze ukončena a podnik začne využívat výsledky uznané jako nehmotné aktivum ke své obchodní činnosti – vyrábět a prodávat nové produkty, poskytovat nové služby – začíná ve většině případů doba odpisování. IAS 38 pro účely odpisování rozlišuje:

- nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti, která jsou – většinou rovnoměrně – odpisována po dobu odhadované použitelnosti determinované ekonomickými nebo právními faktory; a
- nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti, která nejsou postupně amortizována, pouze je jejich účetní hodnota ve 12 měsíčních cyklech testována, zdali nedošlo k jejímu snížení.

Výsledky vývoje patří spíše do první kategorie a u většiny lze očekávat konečnou dobu použitelnosti, která bude dána zejména odhadem doby prodeje nově vyvinutého produktu.

Naplnění podmínek aktivace vývojových nákladů nemá dopad jen na výkaz finanční situace a výsledovku, ale také na **výkaz peněžních toků**, který upravuje blíže IAS 7 *Výkaz peněžních toků*. Výdaje, které jsou aktivovány do ocenění interně generovaného nehmotného aktiva, se klasifikují ve výkazu peněžních toků mezi peněžní toky z investičních činností, zatímco výdaje, které nejsou aktivovány, ač vynaloženy během výzkumné nebo vývojové fáze, mají dopad na cash flow z provozních činností. Z pohledu podniku a jeho finančního řízení se tak do rozhodování o existenci vývojové fáze a povinné aktivaci výdajů může promítnout i posuzování naplnění výše kapitálových výdajů, tzv. CAPEX⁴.

Z již uvedeného není asi pochyb, že posuzování existence vývoje pro účely účetního výkaznictví dle IFRS není jednoduchou záležitostí, což však není nijak výrazně reflektováno v požadavcích na **zveřejnění informací v účetní závěrce**, konkrétně v části poznámek a komentářů (přílohy). Podnik má jednu zásadní povinnost, a to zveřejnit výši výdajů na výzkum a vývoj uznanou v daném účetním období v nákladech. Aniž je to v IAS 38 dále blíže rozebíráno, měla by být zveřejňovaná částka agregací **a)** výdajů na výzkum a vývoj, které byly vynaloženy během prezentovaného období a nebyly aktivovány, neboť nedošlo k naplnění podmínek, a **b)** výdajů vynaložených na vývoj dříve aktivovaných a během prezentovaného období odepsaných do nákladů. Společnosti k tomu však přistupují různě a ne každá prezentace může být označena za naprosto vyhovující požadavku IAS 38, čímž se do jisté míry snižuje mezipodniková srovnatelnost. Přístup zde popsaný používá ve své konsolidované účetní závěrce Škoda Auto, a.s., která zveřejnila za rok 2012 náklady na výzkum a vývoj vykázané ve výkazu zisku a ztráty ve výši 7 345 mil. Kč, z toho 4 848 mil. Kč činí neaktivované náklady na výzkum a vývoj a zbytek tedy odpisy aktivovaných vývojových nákladů. Naopak Unipetrol, a.s. zveřejňuje v příloze ke konsolidované účetní závěrce za rok 2012 položku s označením „Náklady na výzkum“ ve výši 10 514 tis. Kč, a kolik činí náklady na vývoj uznané ve výsledku hospodaření, potažmo celkové náklady na výzkum a vývoj, již ze zveřejněných účetních závěrek zjistit nelze. Přitom není pochyb o existenci aktivovaných vývojových nákladů a jejich odpisování po dobu 4 let. Společnost Sanofi prezentuje přímo ve výsledovce za rok 2012 položku „Náklady na výzkum a vývoj“ ve výši 4 922 mil. EUR, která však zahrnuje pouze neaktivované náklady na výzkum a vývoj. Aktivované vývojové náklady se ztrácejí v souhrnu nehmotných aktiv a ve vývoji celkové amortizace, tj. o jejich konkrétní výši se nelze dozvědět nic bližšího.

Další informace zveřejňované v účetní závěrce se týkají již nehmotných aktiv a vývoje jejich ocenění. Informace se poskytují dle tříd, které jsou v IAS 38 definovány jako skupiny aktiv podobné podstaty a využití v činnosti podniku. Aktivované vývojové náklady

⁴ Capital Expenditure

nemusí představovat samostatnou třídu, i když je to rozhodně vždy ke zvažení. Škoda Auto, a.s. rozlišuje vývojové náklady na dvě třídy, a to na aktivované vývojové náklady vyráběných produktů a na aktivované vývojové náklady vyvíjených produktů. Z tabulky sesouhlasení počátečního a konečného zůstatku se tak lze dozvědět výši nově aktivovaných nákladů nebo částku přeúčtovanou mezi třídami v důsledku ukončení vývojové fáze. Unipetrol, a.s. aktivované vývojové náklady naopak zahrnuje v rámci prezentace nehmotných aktiv do zbývající třídy pod označení „Ostatní nehmotná aktiva“ a nikde nejsou poskytovány detailní informace o vývoji jejich ocenění v čase. Obdobný přístup má Sanofi. A určitě mírně odlišné přístupy by bylo možné nalézt v dalších a dalších účetních závěrkách sestavených dle IFRS, a proto je maximální obezřetnost při ověřování této oblasti a při zabezpečování naplňování požadavků IFRS důležitá.

Aktivity v oblasti výzkumu a vývoje v účetní závěrce sestavené podle českých účetních předpisů

Nahlédneme-li v souvislosti s aktivitami v oblasti výzkumu a vývoje do české účetní legislativy, lze dojít k závěru, že tato problematika je v českých účetních předpisech upravena velmi spoře. České účetní předpisy předně nedefinují, co se rozumí výzkumem, resp. vývojem, a pro vymezení těchto pojmů je proto nutné využít jiné právní předpisy, konkrétně zákon č. 130/2012 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů. Výzkumem a vývojem se v obecné rovině rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití, přičemž uvedený zákon v ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) definuje tzv. základní výzkum jako „teoretickou nebo experimentální práci prováděnou zejména za účelem získání nových vědomostí o základních principech jevů nebo pozorovatelných skutečností, která není primárně zaměřena na uplatnění nebo využití v praxi“ a v písm. b) tzv. aplikovaný výzkum, kterým se rozumí „teoretická a experimentální práce zaměřená na získání nových poznatků a dovedností pro vývoj nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb“. Za vývoj (resp. tzv. experimentální vývoj) je potom označeno získávání, spojování, formování a používání stávajících vědeckých, technologických, obchodních a jiných příslušných poznatků a dovedností pro návrh nových nebo podstatně zdokonalených výrobků, postupů nebo služeb.

České účetní předpisy se od pravidel IFRS významně liší v oblasti uznávání výsledků výzkumu a vývoje jako nehmotného aktiva. Odlišnost se přitom v zásadě netýká situace, kdy jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořizovány externě (zde platí, že nakoupené

nehmotné výsledky výzkumu a vývoje se vykazují jako dlouhodobý majetek, jsou-li splněna obecná kritéria pro uznání nehmotného aktiva definovaná v ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,⁵ tj. že doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena dosahuje výše ocenění určené účetní jednotkou), nýbrž česká účetní legislativa přistupuje koncepčně jinak k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje, které byly vytvořeny vlastní činností účetní jednotky. Odlišnost lze přitom spatřit v několika rovinách.

Předně platí, že podle českých účetních předpisů je možné (a z jiného úhlu pohledu též nutné) aktivovat nehmotné výsledky i v oblasti výzkumu, nikoliv tedy pouze vývoje, jak to požadují pravidla IFRS, jsou-li naplněny podmínky aktivace. Z tohoto pohledu tak není třeba v účetnictví vedeném podle českých předpisů striktně rozlišovat fázi výzkumu a vývoje, jak bylo již popsáno. Podle ustanovení § 6 odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb., lze však náklady na vlastní činnost v těchto oblastech aktivovat jako dlouhodobý majetek pouze za předpokladu, že jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořeny „k obchodování“. Na rozdíl od IFRS se tak jako dlouhodobý nehmotný majetek nevykazují interně vytvořené nehmotné výsledky, které účetní jednotka využívá pouze při vlastní činnosti, aniž by byly určeny k obchodování.

Současně je nutné položit si otázku, co se rozumí pojmem „k obchodování“ a zda se tedy mají vykazovat jako dlouhodobý majetek například nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vzniklé ze specifické, jednorázové, konkrétním zákazníkem objednané činnosti (služby), kterému jsou tyto nehmotné výsledky prodány, přičemž dále nejsou účetní jednotkou nabízeny. Obdobně se může jednat o situaci, kdy je interně generován nehmotný výsledek výzkumu nebo vývoje se záměrem použití pouze pro potřebu vlastní činnosti, přičemž je následně poskytnuto právo k užívání i třetí straně. Při formulaci odpovědi je možné vyjít z jazykového výkladu sousloví „vytvořeny vlastní činností k obchodování“. Na prvním místě jde tedy o to, že zde musí existovat záměr (vůle) účetní jednotky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvářet za účelem jejich budoucího prodeje. Tento záměr podle našeho názoru musí existovat již v okamžiku pořizování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, resp. nejdéle v okamžiku jejich dokončení. Z použitého sousloví „k obchodování“ lze dále dojít k závěru, že dlouhodobým majetkem se tyto nehmotné výsledky stanou jen tehdy, pokud záměrem účetní jednotky bude jejich opakovaný (nikoliv jednorázový) prodej. Z těchto důvodů lze tak uzavřít, že v obou popsaných případech se nebude jednat o situace, kdy vzniká dlouhodobý majetek, jak ostatně dokládají i některé výklady.⁶ Za dlouhodobý nehmotný majetek je tak zásadně možné považovat jen takové výsledky

⁵ 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.

⁶ Paseková, M. – Otrusínová, M.: *Výzkum a vývoj jako dlouhodobý nehmotný majetek podle českých účetních standardů v kontextu mezinárodního výkaznictví*. Účetnictví v praxi, 2006, č. 6, s. 15-17 nebo Strakošová, P.: *Účtování nákladů na výzkum a vývoj*. Daňový tip, 2012, č. 16, s. 6-7.

výzkumu a vývoje, které byly již při vytváření vlastní činnosti určeny k obchodování (tj. k opakovanému prodeji). Ve srovnání s IAS 38 si lze v tomto kontextu povšimnout, že české účetní předpisy pro vykázání nehmotných výsledků výzkumu a vývoje nepožadují po účetní jednotce prokázat, zda vůbec existuje trh s tímto nehmotným aktivem (resp. splnit i další výše diskutované podmínky uvedené ve Standardu). Postačí, že je nehmotný výsledek výzkumu a vývoje vlastní činností „k obchodování“ vytvořen.

Uvedenou problematiku lze ilustrovat na příkladu vývoje software vlastní činností. Bude-li například software vyvíjen na objednávku konkrétního zákazníka, přičemž účetní jednotka nebude dále nabízet software k prodeji, není možné tento software vykázat jako součást dlouhodobého nehmotného majetku, neboť není určen „k obchodování“. V úvahu tak v tomto případě připadá vykazování nákladů na vývoj jako součásti nákladů běžného období, resp. jako nedokončené výroby. Pokud by byl software vyvíjen za účelem následného prodeje uživatelských práv k němu (licenci), je splněna podmínka, že je vytvořen „k obchodování“, a může (musí) být vykázán jako dlouhodobý nehmotný majetek (při splnění obecných podmínek pro vykázání dlouhodobého aktiva – viz předchozí text). Třetím případem může být situace, kdy je software vytvářen pro vlastní potřebu. V souladu s již uvedeným je nutné konstatovat, že takový software nemůže být vykázán jako dlouhodobý nehmotný majetek, nýbrž náklady na jeho vývoj budou součástí nákladů běžného období. V rámci této skupiny si lze představit možnost, že se bude jednat o software vztahující se souhrnně k budoucím výkonům (například software pro poskytování vlastních telekomunikačních služeb), pak by měly být náklady na vývoj tohoto software časově rozlišeny prostřednictvím komplexních nákladů příštích období.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvářené vlastní činností tak mohou být v účetní závěrce sestavené dle českých účetních předpisů prezentovány jako:

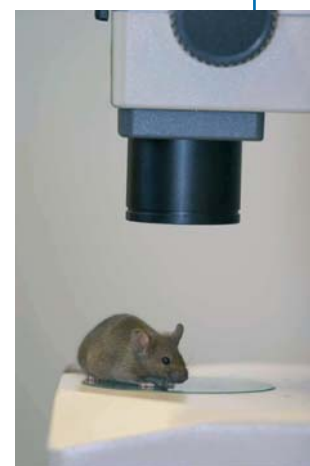
- dlouhodobý nehmotný majetek, a to za předpokladu, že jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořeny k obchodování a dále je-li doba použitelnosti delší než jeden rok a dosahují-li vlastní náklady výši ocenění určenou účetní jednotkou,
- součást nákladů běžného období,
- součást časově rozlišených nákladů v položce D.I.2. Komplexní náklady příštích období (obsahuje položky, které se týkají nákladů příštích účetních období a které se souhrnně vztahují k danému účelu),
- nedokončená výroba, jedná-li se o aktivitu výzkumu a vývoje „na zakázku“ a není-li činnost (zakázka) v daném účetním období dokončena.

Jde-li o ocenění interně pořízených nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, pak podle bodu 3.3. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 platí, že vlastními náklady se rozumí veškeré přímé náklady, jakož i nepřímé náklady bezprostředně

související s vytvořením dlouhodobého nehmotného majetku (výrobní režie), popřípadě i nepřímé náklady správního charakteru, pokud je vytvoření majetku dlouhodobé povahy (tj. přesahuje jedno účetní období).

Na rozdíl od pravidel IFRS neustanoví české účetní předpisy explicitní povinnost uvést informace týkající se výzkumu a vývoje v příloze účetní závěrky. K tomu je však nutno uvést, že účetní jednotka má povinnost v souladu s ustanovením § 21 odst. 2 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zveřejnit informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje ve výroční zprávě.

Příspěvek byl zpracován v rámci výzkumného projektu „IFRS jako alternativní účetní standardy pro zjištění daňového základu: Dopady na konkurenceschopnost malé otevřené ekonomiky“, GAČR, reg. č. P403/12/1901.



**Libor Vašek
Jan Molín**

Ing. Libor Vašek, Ph.D. je absolventem magisterského studia na VŠE v Praze, oboru Účetnictví a finanční řízení podniku. Doktorské studium na katedře finančního účetnictví a auditingu ukončil v roce 2008, v současnosti působí na této katedře jako odborný asistent a zastřešuje zejména oblast mezinárodních účetních pravidel. Od roku 2003 působí jako odborný lektor a konzultant pro oblast IFRS a konsolidací. V roce 2004 získal dekret školitele IFRS, a v roce 2010 stupeň účetní expert v systému certifikace účetních. V současnosti působí jako člen Výboru Komory certifikovaných účetních, je zkušebním komisařem pro zkoušku „Finanční účetnictví a výkaznictví“ v systému certifikace účetních a je členem Metodické rady Svazu účetních ČR. Věnuje se sestavování účetních závěrek a konsolidací v souladu s pravidly IFRS ve společnosti LVC, s.r.o., v níž je společníkem a jednatelem. Je spoluautorem několika odborných publikací a autorem řady odborných článků.

Ing. Jan Molín, Ph.D. absolvoval obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Působí na katedře finančního účetnictví a auditingu, kde v roce 2010 obhájil doktorskou práci. Od roku 1999 je daňovým poradcem, praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO s.r.o., kde je současně jednatelem.

Zdroje:

1. Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
2. IASB (2013): *A Guide through IFRS – Part A and Part B*. London, IFRS Foundation, 2013.

3. Paseková, M. – Otrusínová, M. (2006): *Výzkum a vývoj jako dlouhodobý nehmotný majetek podle českých účetních standardů v kontextu mezinárodního výkaznictví*. Účetnictví v praxi, 2006, č. 6, s. 15–17.
4. Procházka, D. (2011): *Vykazování webových stránek v účetní závěrce dle IFRS*. Auditor, 2011, roč. XVIII, č. 10, s. 24–28.
5. Sanofi (2013): *Annual Report on Form 20-F 2012*. <http://en.sanofi.com/investors/investors.aspx>
6. Strakošová, P. (2012): *Účtování nákladů na výzkum a vývoj*. Daňový tip, 2012, č. 16, s. 6–7.
7. ŠKODA AUTO, a.s. (2013): *Annual report 2012*. <http://new.skoda-auto.com/en/company/investors/annual-reports>
8. UNIPETROL, a.s. (2013): *Annual report 2012*. <http://www.unipetrol.cz/en/investor/regulatory-announcements/detail/Unipetrol-Annual-Report-2012/>
9. VAŠEK, L. (2006): *Pravidla vykazování a oceňování nehmotných aktiv podle IAS 38*. Účetnictví, 2006, č. 10, s. 78–89. ISSN 0139-5661.
10. VAŠEK, L. (2006): *Výkaz peněžních toků – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich srovnání s českou účetní legislativou*. Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 2, s. 39–58. ISSN 1802-2200.
11. VAŠEK, L., a kol. (2012): *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012. 264 s. Vzdělávání účetních v ČR. ISBN 978-80-86716-79-4.
12. 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.
13. Zákon č. 130/2012 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, ve znění pozdějších předpisů.
14. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Interně vyvíjený nehmotný majetek v různých účetních systémech



David Trytko

Hodnota společnosti je v současné době závislejší již ne tolik na vlastních nemovitostech či strojovém parku apod., ale čím dál více závisí na vědomostním a technologickém know-how a technologiích či postupech, jakož i na zaměstnancích a jejich schopnostech a dovednostech, na ochranných známkách a značkách, patentech a licencích či používaných programech a struktuře zákazníků. Obzvláště zřetelné je to při akvizicích a oceňování podniku. Jedná se o celou řadu nehmotných aktiv, kvůli kterým je kupující ochoten a schopen zaplatit více, než představují vykázané položky jinak hmatatelných aktiv přeceněných na reálnou hodnotu.

Radim Botek

Jen pro představu se může jednat o nehmotná aktiva docela výstižně

vymezená v přehledu (podle Edvinsonna/Malona) vpravo na této stránce.

Je logické, že u uvedených příkladů často dochází k překrývání obsahu a významu konkrétního nehmotného aktiva v různých odděleních jako „důsledku minulých událostí nesoucího zároveň očekávání budoucího přínosu a jsoucího pod kontrolou účetní jednotky“. Mnohé příklady nelze ale ve skutečnosti přesně vymezit a v dané firmě jednoznačně od sebe oddělit, a tak se s ohledem na národní i mezinárodní předpisy často stávají součástí tzv. goodwillu – jako reziduální hodnoty při analýze kupní ceny podniku v rámci podnikové kombinace. S ohledem na rozsah tohoto příspěvku se nebudeme tímto jinak nejvýznamnějším, nejkomplikovanějším a zároveň nejrozporuplnějším představitelem nehmotných aktiv detailněji zabírat.

Druh a oblast vzniku nehmotného aktiva	Příklad
<i>Innovation Capital</i> : inovační potenciál v technologiích, know how výrobního sektoru a sektoru služeb	software a programy, patenty, filmy, neregistrované receptury
<i>Human Capital</i> : nehmotná aktiva v personální oblasti	vzdělání, znalosti, zručnost a dovednosti, řídicí schopnosti, dobré firemní klima a prostředí
<i>Customer Capital</i> : schopnosti a dovednosti oddělení odbytu a prodeje	struktura zákazníků, podíly na trhu, odběratelské smlouvy a úmluvy či praktiky
<i>Supplier Capital</i> : schopnosti a dovednosti nákupního oddělení	dodavatelské smlouvy a dohody, licence
<i>Investor Capital</i> : dosažená nehmotná aktiva v souvislosti s financováním	výhodné podmínky při získávání vlastního a cizího kapitálu
<i>Process Capital</i> : dovednosti v oblasti řízení	efektivně fungující odbytové kanály a komunikační síť, kontrola kvality
<i>Location Capital</i> : výhody z umístění provozovny	výhodné dopravní napojení, daňová zvýhodnění apod.

Samotný charakter investičních nákladů na nehmotný majetek je z hlediska ocenění, zaúčtování a posouzení auditorem velmi rizikový, především proto, že se jedná mnohdy o dlouhodobý projekt s nejistou budoucností a velmi těžko odhadnutelným ekonomickým výsledkem (např. poslední projekt smart-watch společnosti Samsung, kde se ani odborníci na tento segment trhu neshodují na úspěchu tohoto revolučního projektu). A tady je právě role auditora velice důležitá.

Proto se v našem článku pokusíme upozornit na nejzávažnější problémy při rozhodování o vykázaní vlastních činností vyvíjeného software, a to za využití různých relevantních účetních rámců (česká úprava, IFRS,

US GAAP a tzv. HB II podle německých účetních předpisů). Uvažujeme průběžně o případu, kdy společnost bude vyvíjet software s cílem následného poskytování licencí zákazníkům či o software k vlastnímu užití (např. nový obchodně provozní systém), což může být v našich národních podmínkách docela reálný případ.

Základní přehled

Při pohledu na celkovou úpravu v jednotlivých účetních rámcích lze konstatovat, že z hlediska principu opatrnosti, který v oblasti základních pravidel pro uznání nehmotného aktiva hraje „prim“, lze standardy seřadit následovně US GAAP, české předpisy, německá úprava, IFRS.

Co se týká komplexnosti úpravy celé problematiky, je pořadí trochu odlišné. Nejpracovnější metodiku mají zřejmě IAS/IFRS a US GAAP, německá úprava a na posledním místě, tak jako v jiných oblastech, jsou české předpisy, které mnoho zásadních pravidel pro tuto citlivou oblast aktiv neuvádí vůbec.

„Nejhůře“ z hlediska uznání dlouhodobého aktiva jsou na tom společnosti vykazující podle US GAAP, konkrétně ASC 350 – *Intangibles – Goodwill and Other*, který s výjimkou software vytvořeného pro účely obchodování (prodej, pronájem), klasifikují náklady na výzkum a vývoj jako náklady období, v němž byly vynaloženy. Jako hlavní příčiny tohoto přísného přístupu jsou označovány právě podmínky identifikace a měřitelnosti budoucích užitek (viz dále např. tzv. proveditelnost).

V porovnání s US GAAP jsou české účetní předpisy (v ostatních oblastech velmi opatrné) odvážnější a umožňují aktivovat do dlouhodobého nehmotného majetku všechny taxativně stanovené druhy nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností (jako jsou např. nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, apod.), ale pouze za účelem obchodování s nimi. Náš případ software vytvořeného pro vlastní využití je tedy v ČR také klasifikován jako náklad běžného období. Alternativní forma aktivace takto naběhlých nákladů na nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností, jejíž aplikace je mnohdy motivována daňovou opatrností, je využití komplexních nákladů příštích období (více dále).

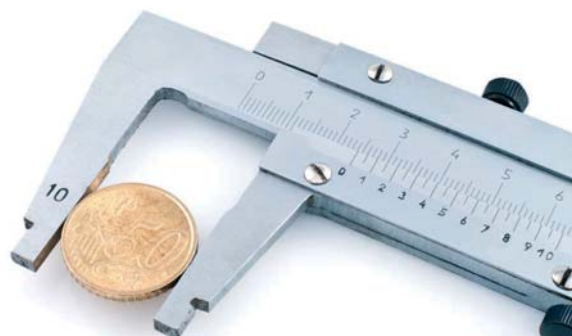
Asi „nejvelkoryseji“ z hlediska aktivace vlastních nákladů vycházejí ze srovnání IAS/IFRS, které ve standardu IAS 38 umožňují aktivovat do dlouhodobého nehmotného majetku v obecné rovině dokonce i výsledky vývoje k vlastnímu užití za předpokladu dodržení stanovených podmínek (podrobně dále).

Německý obchodní zákoník

Podle německého obchodního zákoníku (HGB) je za dlouhodobé nehmotné aktivum považován takový majetek, který nelze věcně uchopit či je neviditelný

a jenž je určen k dlouhodobé spotřebě či využití a zároveň není dlouhodobým finančním majetkem. Také nesmí být nedílnou součástí dlouhodobých hmotných aktiv. Např. práva vztahující se k nemovitostem apod. jsou v Německu vykazována spolu s ostatními nemovitostmi jako pozemky či stavby (§ 266 odst. 2 HGB), což je srovnatelné s IFRS. V zásadě platí pro nehmotná aktiva stejná pravidla jako pro hmotná. Existují samozřejmě výjimky, i když jich po poslední rozsáhlé reformě německého účetnictví významně ubylo. Stalo se tak především přijetím tzv. zákona o modernizaci účetnictví – BilMoG¹, jehož hlavním záměrem bylo přiblížit konzervativní účetnictví k mezinárodně uznaným standardům IFRS. Například je podle § 248 odst. 2 HGB taxativně zakázáno vykazovat interně vytvořené značky, tiskové tituly, vydávací práva, seznamy zákazníků a podobné předměty (stejně v IAS 38.63). Shodně s IFRS lze vykazovat výsledky vývoje, nikoliv však výsledky fáze výzkumu. Nejedná se ale o povinnost (jak je tomu v IAS 38), ale pouze o možnost, pokud se tak účetní jednotka rozhodne. Naopak u nehmotných aktiv pořízených úplatně povinnost existuje.

Jedním z velmi zajímavých zjištění je, že německé účetnictví před již zmíněnou reformou odpovídalo aktuálním IFRS pro malé a střední společnosti (tzv. SME-IFRS z roku 2009), tzn. že náklady na výzkum a vývoj nebylo možné aktivovat do majetku vůbec. To představuje v porovnání s plnou verzí IFRS (IAS 38.57) jeden z nejvýznamnějších rozdílů. Další zajímavý poznatek z přijímání německého reformního zákona je, že v rámci připomínkového řízení mnoho zainteresovaných subjektů vnímalo tuto pokrokovou změnu směrem k IFRS velmi negativně. Finanční instituce především z důvodu nízké likvidity a téměř reálné nulové hodnoty v okamžiku vynuceného prodeje v případě bankrotu a předlužení, daňoví poradci a právníci argumentovali dostatečným právním zachycením v stávajícím právním systému a zároveň opatrnému „nevykázání“ ve finančních výkazech firmy. Naopak pro byli auditoři a samozřejmě německý Výbor pro německé účetní standardy².



¹ Bilanzmodernisierungsgesetz – často v odborné literatuře krátce označovaný jako BilMoG – zákon přijatý 03.04.2009.

² Spolkové ministerstvo spravedlnosti zřídilo smlouvou ze dne 03.09.1998 Výbor pro Německé účetní standardy a pověřilo ho vypracováním doporučení k používání zásad řádného sestavování konsolidované účetní závěrky ve formě Německých účetních standardů.



Co se týká rozdílů mezi německou a mezinárodní úpravou, tak platí, že z faktického pohledu je většina kritérií (oddělitelnost, vyčíslitelnost přínosu apod.) srovnatelná. V průvodní zprávě německého Ministerstva spravedlnosti z roku 2007 k BilMoG je odůvodňován zákaz vykazání výsledků výzkumu, a to v důsledku chybějící dostatečné míry objektivitě všech důležitých parametrů a podmínek. To by pro fázi vývoje již nemělo platit. Pro vyhodnocení kritérií uznání nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností v podstatě stačí prověřit v první řadě zákaz aktivace (výše taxativně vyjmenované tituly a fáze výzkumu), v případě vývoje prověřit vysokou míru pravděpodobnosti vzniku nového nehmotného aktiva a v závěru objektivně stanovit pořizovací hodnoty.

Podle vlastní zkušenosti je předpokladem splnění všech těchto kritérií nejen dobře fungující oddělení vývoje, ale i rozpočtovnictví, plánování a vůbec finanční oddělení a evidence. Jestliže je většina činností prováděna poprvé, bez zkušeností, s omezenými technickými prostředky či hekticky ke konci roku, je jen otázkou času, kdy se v provedených výpočtech a vykázané hodnotě nehmotného majetku objeví nesrovnalosti, resp. chyby.

Jako jakési vyvážení možnosti aktivace výsledků vývoje je v Německu zaveden institut „překážky při vyplácení zisku“. Jedná se o ustanovení § 268 odst. 8 HGB, kdy při výplatě zisku nesmí být vyplacena částka odpovídající zůstatkové hodnotě předmětů dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností.

Ostatní přístupy

S ohledem na rozsáhlou uvedenou problematiku je vhodné na tomto místě zdůraznit všeobecný a nadřazený princip uplatňovaný v modifikované podobě ve většině nám známých účetních rámců, a to tzv. **matching principle**, tj. sounáležitost vykazání nákladů a výnosů ve stejném a správném účetním období. Aktivace nehmotného majetku tak představuje jistou formu časového rozlišení nákladů a jejich přesun do období, kdy

jsou realizovány tržby či jiné přínosy ekonomicky zapříčiněné daným konkrétním nehmotným aktivem. Velmi podobně je tomu podle účetních postupů obsažených v tzv. akruální bázi.

Nástin řešení

Jak se bude naše vybraná účetní jednotka při aktivaci softwaru vytvářeného vlastní činností vůbec rozhodovat? Základní kritéria nabízí v podstatě tzv. **koncepční rámeček** (IAS/IFRS). Ten samozřejmě spíše obecně definuje aktivum jako takové (předmět plně držený pod kontrolou účetní jednotky jako důsledek události v minulosti a přinášející užitek v budoucnosti). Obzvláště pro nehmotná aktiva, např. náš modelový případ software vytvářený vlastní činností, je důležité i splnění souvisejících podmínek, vysoké míry jistoty realizace očekávaného přínosu a možnosti jednoznačně určit správnou hodnotu vlastních nákladů, jež budou aktivovány.

Další předpoklady a upřesnění podmínek přináší již konkrétní standard IAS věnovaný nehmotnému majetku – **IAS 38**. Samozřejmě lze najít i v ostatních standardech IAS a IFRS zvláštní ustanovení popisující konkrétní případy nehmotného majetku (např. IAS 17 věnující se tzv. leasingům, IFRS 3 identifikaci nehmotných aktiv v rámci akvizic nebo dále např. IAS 11 – dlouhodobé smlouvy). Ve většině případů se ale jedná o krátkodobé vykazání nehmotného majetku, a tak je pro naši firmu nejdůležitější standard IAS 38.

Tento standard na straně jedné uvádí příklady nehmotného majetku, jenž se aktivovat má (je mezi nimi i náš vyvíjený program), na druhou stranu uvádí i příklady, jež nikdy aktivovány být nemohou (vlastní činností vytvořené značky, seznamy zákazníků, interní know-how, zřizovací výdaje apod.). Pro náš modelový případ je relevantní první uváděná položka, a to tzv. výzkum jako činnost vedoucí k získání nových vědeckých či technologických (míněno spíše základních) znalostí a poznatků. Proto účetní jednotka musí být schopna oddělit programování vedoucí k získání nového způsobu programování od vyvíjení již konkrétního případu a řešení. Jako pomocná indicie pro rozhodování, zda se jedná o výzkum či vývoj, se jeví výskyt značného a zřetelného zájmu buď možného externího nebo přímo určitého interního uživatele. Jeho zájem může být natolik konkretizován a specifikován, že je zcela jasné, o jakou fázi se jedná. V zásadě lze konstatovat, že když je zájem spíše všeobecný, často jde spíše o výzkum.

Mezi největší problémy při aktivaci nehmotného aktiva vytvářeného ve vlastní režii patří **správné a spolehlivé ocenění**. Právě proto jsou kvalita a spolehlivost finančního účetnictví a controllingu (v užším slova smyslu) a určitá míra objektivitě při rozhodování o efektivně a neefektivně vynaložených hodinách programátorů rozhodující pro klasifikaci a vykazání souvisejících nákladů. Jako vodítko při rozhodování o vykazání software vyvíjeného vlastní činností je posouzení věrohodnosti účetních a jiných finančních informací.

Jednodušší je rozhodování v případě, kdy společnost na účetnictví nahlíží jen jako na splnění zákonné (zpravidla jen daňové) povinnosti a propracovaný controlling a systém rozpočetnictví nemá. Z osobní zkušenosti lze konstatovat, že je to velmi dobrá indicie při rozhodování o vykázání či nevykázání nehmotného aktiva. Podobně je to i při možnosti či vůbec schopnosti nechat si prověřit hodnotu vyvíjeného softwaru na trhu. Obzvláště při tomto rozhodování je spoléháno na poctivé zohlednění dalšího – pro oblast nehmotného majetku dá se říci nadřazeného účetního principu – principu opatrnosti.

Aby rozhodování bylo jednodušší, předepisuje IAS 38.57 **další podmínky** pro případ aktivace nehmotných aktiv vytvářených vlastní činností (v našem případě software). Ty musí být navíc splněny kumulativně:

Kritérium	Příklad
1. prokázání schopnosti dokončit úspěšně programování do finálního software či programu,	prototyp, model, u software tzv. beta-verze
2. věrohodné prokázání záměru software efektivně využívat či jej za dostatečnou hodnotu prodat,	mělo by být prokazatelné již z okolností, již existující plány a záměry, vždy s časovými údaji
3. stejně tak i dokázání související schopnosti efektivně software využívat či jej výhodně zpeněžit,	mělo by být prokazatelné již z okolností, již existující implementační, odbytový plán, u jiných případů i např. povolení užívat, certifikace apod.
4. schopnost vyvíjeného softwaru přinést společnosti konkrétní a realizovatelný výnos či úsporu nákladů apod.,	provedený průzkum a analýza přínosu, cash flow plán, reálný odbytový plán
5. dostatečné finanční, personální a technické prostředky a podmínky programování software úspěšně ukončit,	aktuální a budoucí business plán, plán finančních toků, plán produkce apod.
6. schopnost účetní jednotky spolehlivě určit náklady související s vývojem programu.	věrohodný controlling, rozpočetnictví a kalkulační systém

Nikoho proto nepřekvapí, že významná část případů možné aktivace vlastními prostředky vyvíjeného programu ztroskotá na nedostatečném splnění některého z kritérií či jednoduché neprovázanosti uvedených příkladů. Jsou to často například časové údaje ve výše uvedených plánech, které prozradí skutečný reálný stav. Záleží tak na dostatečnosti prokázání, že daná podmínka splněna byla, což činí de facto z předepsané povinnosti aktivovat interně vytvářené programy jakýsi způsob dobrovolnosti či možnosti se rozhodnout o aktivaci vyvíjeného software.

Z již uvedeného spíše mezi řádky vyplývá, že se jedná o jistou míru subjektivního přístupu účetní jednotky a více či méně záleží na ni, jak spolehlivě jednotlivé důkazy doloží. Aby se nejednalo o ryze subjektivní rozhodování, předepisuje IAS 38.23 větší váhu

externím ověřitelným informacím než interním – subjektivním či subjektivně připraveným podkladům a výpočtům. Proto je nejen podle našeho názoru potřeba pozorně externím informacím – často spíše indiciím (jako např. cena nejvíce srovnatelného produktu či jiným, spíše dílčím nebo velmi detailním informacím) – naslouchat a ověřovat informace připravené účetní jednotkou. V žádném případě nesmí být v rozporu.

Jako výstižný příklad splnění uvedených kritérií a zároveň i oddělení fáze výzkumu a vývoje je rozhodnutí některých farmaceutických firem (např. Bayer) o začátku aktivace vlastních nákladů až od okamžiku udělení povolení dohlížecím či kontrolním orgánem (příslušný státní úřad jako např. ústav pro kontrolu léčiv apod.). Do tohoto okamžiku se výdaje považují a vykazují jako náklad. Při přetavení tohoto příkladu do naší vzorové firmy by se mohlo jednat např. o okamžik odsouhlasení hlavních funkcí či funkcionality vyvíjeného software konkrétní skupinou interních uživatelů. V literatuře je v tomto ohledu často poukazováno na americké US GAAP, konkrétně na SFAS 86 a SOP 98-1.17, kde je technická proveditelnost vůbec z mezinárodně využívaných účetních standardů jako jediná definovaná. Pro naše účely je jako vhodný příklad uváděna tzv. beta verze softwaru. Pro dokreslení možného přístupu rozlišení výzkumu a vývoje lze použít např. účetní postupy společnosti Microsoft, která ve své účetní závěrce spojuje rozhodný okamžik pro zahájení aktivace vývojových nákladů s okamžikem „propuštění“ příslušného projektu do výroby, tzn. že většina nákladů na vývoj nového software je účtována do nákladů z důvodu nedostatečné jistoty jejich návratnosti.

Zatímco určení pořizovacích nákladů koupeného software není zpravidla komplikované, správné určení výše vlastních nákladů u interně vyvíjeného software je mnohem náročnější. Na druhou stranu zpravidla chybějící části **vedlejších pořizovacích nákladů** – provedené interní činnosti, pokud jsou většího rozsahu, a zahrnutí dříve známých investičních úroků (od roku 2009 všech souvisejících nákladů na obstarání finančního kapitálu) mají oba dva způsoby pořízení společně. Stejně je také nezahrnování určitých druhů nákladů, zpravidla odbytového charakteru (studie orientované na průzkum trhu, potenciálních zákazníků, podpora prodeje apod.), zaváděcí náklady – i produkčního charakteru, školení a všeobecné správní a jiné ryze režijní náklady.

Správné **určení vlastních nákladů** na příkladu software vyvíjeného vlastní činností má několik rovin. Jako první z nich je určení správného okamžiku, od kterého jsou náklady aktivovány. Jedná se o problematiku správného rozlišení okamžiku zahájení fáze vývoje (a ukončení fáze výzkumu). Zpětná aktivace nákladů, které byly i jako náklad ve výsledovce vykázány, není podle IAS 38.65 povolena. Co se týče určení nákladů, které aktivovány být musí, platí všeobecné



zásady pro stanovení vlastních nákladů. I když je pro potřeby controllingu apod. kalkulováno na úrovni úplných vlastních nákladů, vykázány mohou být pouze přímé a nepřímé náklady včetně souvisejících režii. Jedná se tak například o vynaložené náklady na drobný spotřební materiál, nakupované služby, interní mzdové náklady programátorů, jakož i jiného souvisejícího personálu a přímého vedení. Zohledněny by měly být i potřebné poplatky, licence, odpisy používaného software a tzv. výpůjční náklady (viz předchozí text). S ohledem na již uvedená kritéria pro uznání aktivace software vyvíjeného vlastní činností by měla být stanovena i předběžná kalkulace fáze vývoje. Podle ní lze částečně rozhodnout o výši efektivně vynaložených nákladů. Platí totiž stejně tak jako pro ocenění zásob, že ryze neefektivně vynaložené náklady (špatná dílčí rozhodnutí apod.) zohledněna být nesmí. To může znamenat pro auditora ale velký problém, obzvláště, když společnost vykazuje hospodářský výsledek blížící se nule, či dokonce je ve ztrátě. Komplikovanější to může být navíc v případě, že nelze zcela spolehlivě ověřit, v jaké části vývoje je daný projekt k rozvahovému dni. Podle našeho názoru v komplikovanějších případech podstatě nezbývá než využít služby specialistů, a to jak pro technické posouzení, tak i pro ověření hodnoty vyvíjeného software.

V případě, že je nehmotný majetek pořizován či vyvíjen a současně je v této souvislosti ze strany veřejného sektoru poskytována **dotace**, je situace složitější. Podle IAS 38.44 v implikaci s IAS 20.24 lze totiž vykázat

majetek v jeho pořizovací hodnotě či hodnotě vlastních nákladů (souvztažně s časovým rozlišením dotace na pasivní straně) nebo alternativně podle IAS 38.44 přímo o hodnotu dotace pořizovací náklady snížit. V prvním případě je vykázán odpis nehmotného aktiva v nákladech a rozpouštění dotace ve výnosech (IAS 20.26). V druhém případě je vykázován nižší odpis (IAS 20.27). Osobně se přikláníme k první variantě, protože podle našeho názoru věrohodněji zobrazuje jak skutečnost evidence a odepisování nehmotného majetku, tak i skutečnost obdržení dotace. Ta samotná může mít – s ohledem na možné latentně skryté zanedbané detaily jako podmínky pro její poskytnutí – i vlastní osud bez závislosti na využívání nehmotného aktiva.

Zapojení externího poradce je téměř nevyhnutelné i u **následného ocenění**, pokud si společnost zvolí ocenění pomocí přecenění na reálnou hodnotu. Je zřejmé, že podklady pro toto ocenění vycházejí také z interních zdrojů, a proto orientace a preference externích zdrojů pro ocenění je velmi důležitá. Proto IAS umožňuje přeceňovat na reálnou hodnotu pouze takový nehmotný majetek, jež je obchodován, a to na regulérním trhu (označován jako tzv. aktivní trh). V případě námi diskutovaného vyvíjeného software lze ovšem jen obtížně uvažovat o přecenění na reálnou hodnotu, protože její stanovení by pravděpodobně bylo velmi diskutabilní.

Podobně je tomu i u stanovení **doby odepisování**. V zásadě platí tzv. impairment test, tj. test na snížení vykázané hodnoty, který je jedinou možností, jak část nehmotných – neodepisovatelných aktiv amortizovat. Vodičky pro stanovení doby odepisování jsou všeobecně takové ukazatele jako období dosahování pozitivního cash flow z využívání software, rozsah následných výdajů na údržbu, oznámení reorganizace provozu či firmy apod. Orientačně lze sice zvážit i obvyklé doby odepisování, produkční cyklus souvisejícího hlavního výrobku apod., ale finální rozhodnutí se musí opírat o ekonomické úvahy a důvody. Z vlastní zkušenosti víme, že společnosti, jež odpisy interně vyvinutého software reálně zohlední v kalkulacích vlastních výrobků a služeb, zpravidla o aktivaci interně vyvíjeného software nerozhodují jen s ohledem na aktuální vylepšení hospodářského výsledku.

Národní úprava

Jak už bylo uvedeno, české účetní předpisy jsou mnohem méně detailní v popisu účetních metod a zásad pro vykazování nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností.

Vzhledem k časté a přetrvávající silné **propojenosti účetnictví a daňových předpisů** a mnohdy „primárního“ účelu účetnictví – kterým je správně zjištěný základ daně z příjmů – jsou v podobných případech ze strany účetních jednotek (spíše poplatníků daně z příjmů) voleny alternativní přístupy. Asi nejtypičtějším je použití komplexních nákladů příštích období, které

mohou být použity pro aktivaci nákladů souhrně se vztahujících k jednomu projektu („k danému účelu“). Podle našeho názoru je využití nákladů příštích období často velmi diskutabilní a některé – spíše daňové – pohnutky lze elegantně řešit v rámci sestavování daňového přiznání. Samozřejmě nesmí být opomenuta odložená daň.

Pro názornější přehled uvádíme rekapitulaci rozdílů mezi českými účetními pravidly a IFRS pro nehmotné výsledky výzkumu a vývoje vytvořené ve vlastní režii:

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

Mezinárodní auditorské standardy

Asi není potřeba připomínat, že na základě seznámení se s účetní jednotkou, resp. znalostí z minulých auditů ohledně aktivit v oblasti výzkumu a vývoje je nezbytné tuto skutečnost zohlednit v procesu identifikace rizik, jakož i v plánu časového rozsahu zakázky, auditorských procedur a plánu personálního obsazení auditorského týmu. Jedná se totiž o velice specifickou oblast, která vyžaduje zvláštní pozornost s případným využitím spolupráce experta, ať už v oblasti technologické, resp. v oblasti ocenění.

Je jasné, že identifikované inherentní (přirozené) riziko v oblasti výzkumu a vývoje bude mít dopad do několika oblastí účetní závěrky – dlouhodobý majetek, případně aktivní časové rozlišení, náklady

běžného období a výsledek hospodaření, zveřejněné údaje v příloze apod., a to na úrovni jednotlivých tvrzení – doložení, ocenění, správnost vykázání a období, zveřejnění, případně na celou účetní závěrku. Automaticky by měl auditor v oblasti tak citlivé na odhady vyhodnotit také možnost rizika podvodu, který je v případě aktivace výsledků výzkumu a vývoje skrytý hned v několika momentech (účelové nastavení doby odepisování, zlepšení hospodářského výsledku běžného období apod.). Lze předpokládat, že ve většině případů, kdy představují náklady, resp. výsledky výzkumu a vývoje významnou část účetní závěrky, bude riziko s nimi spojené klasifikováno jako významné v souladu s ISA 315 (odst. 4) s tím, že jako takové bude vyžadovat zvláštní pozornost auditora.

Před provedením samotných testů věcné správnosti – analytických nebo detailních – je nezbytné zmapovat a otestovat systém vnitřních kontrol účetní jednotky, relevantních pro určitá tvrzení, u nichž bylo identifikováno riziko chyby. V případě vývoje vlastního software je při testech kontrol potřeba hledat kontroly v oblasti plánování, schvalování a průběžného vyhodnocování vývojových projektů, controllingu, zakázkového účetnictví apod. Výsledek těchto testů a auditorův závěr ohledně spolehlivosti vnitřních kontrol by měl být směrodatný nejen pro výběr následných testů věcné správnosti, ale i pro rozhodování o oprávněnosti aktivace fáze vývoje či dokonce vyhodnocení možnosti rizika podvodu.

Aktivace software vytvořeného vlastní činností je z hlediska účetních předpisů, mimo jiné, citlivá na odhady vedení společnosti, resp. ostatních zainteresovaných zaměstnanců. Jedná se především o posouzení splnění obecných kritérií, jako jsou schopnost účetní jednotky vývojový projekt dokončit, jeho realizovatelnost v podobě ekonomického prospěchu a v neposlední řadě doba odepisování – která by měla odpovídat době, po níž užitky do společnosti poplynou. Z tohoto důvodu by měl auditor vycházet ještě více než u ostatních částí účetní závěrky z auditorského standardu ISA 540, upravujícího auditorské postupy při ověření účetních odhadů (identifikace druhu odhadů, jejich významnosti, způsobu stanovení, zohlednění přesnosti odhadů v minulých obdobích, nezávislost stanovení odhadů apod.).

Dalším očekávaným úzce souvisejícím auditorským standardem je ISA 620 – Využití práce experta, který by měl být uplatněn v každém případě, kdy získání dostatečných a vhodných důkazních informací není možné bez specializovaných znalostí a zkušeností příslušného odborníka. Především se jedná o znalce v oboru oceňování (např. při pravidelném posouzení zůstatkové hodnoty nehmotného majetku), popř. v oboru programování a tvorby software (pro účely posouzení dokončenosti příslušného projektu). Z vlastní zkušenosti můžeme dodat, že často je potřeba zapojit i znalce z oblasti autorského práva (např. pro

určení vůbec nejzákladnějšího aspektu, tj. vlastnictví), které je v případě software částečně odlišné od běžné úpravy této právní oblasti.

Co dodat závěrem?

V dnešním globalizovaném světě, kdy se inovace šíří velmi rychle a konkurence přichází čím dál častěji s dalšími novinkami (nejintenzivněji asi v oblasti informačních technologií – tabletů, smart-phonů apod.) se aktivity v oblasti výzkumu a vývoje jeví jako jeden z mála nástrojů, jak udržet výkonnost společnosti. Proto je jednou z aktuálních úloh auditora na tento vývoj reagovat a být na často velmi komplikované ověřování připraven. Doufáme, že tento příspěvek a naše názory a zkušenosti mohou napomoci při nelehkém auditu této jinak zajímavé položky.

David Trytko
Radim Botek

Ing. David Trytko působí jako vedoucí auditorského týmu u společnosti Rödler & Partner. Jeho specializací je německé účetní právo, IFRS a konsolidace. Absolvoval Vysokou školu ekonomickou v Praze, studoval rovněž na Friedrich Alexander Universität v Norimberku, kde i začal svou profesní dráhu v sídle mateřské společnosti Rödler & Partner. Mezi jeho klienty patří jak české pobočky zahraničních společností, tak obchodní společnosti s českou majetkovou účastí.

Ing. Radim Botek pracuje ve společnosti Rödler & Partner Audit jako statutární auditor a vedoucí auditorského týmu. Má na starosti realizace auditů individuálních i konsolidovaných účetních závěrek obchodních, výrobních i servisních společností dle českého i německého práva a stejně tak účetní závěrky sestavené dle IFRS, respektive US GAAP. V roce 2012 byl jmenován Associate Partnerem.

Výzkum a vývoj v konsolidované účetní závěrce



Martina
Chrámecká

Otázka správného účetního zachycení nákladů na výzkum a vývoj trápí mnoho společností. Řešení se významně liší podle toho, jaký účetní rámec společnost uplatňuje. Pojďme si tedy shrnout základní pravidla ve třech nejčastěji používaných účetních rámcích v České republice.

České účetní předpisy

Ačkoliv v oblasti daňových předpisů existuje poměrně detailní úprava, účetní předpisy jsou skupnější. Vyhláška 500/2002 Sb. v § 6 definuje, že jako dlouhodobý nehmotný majetek jsou vykazány nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, a to takové, které byly buď nakoupeny, nebo vytvořeny vlastní činností za účelem jejich následného prodeje. Z ustanovení § 6 je tedy patrné, že nelze aktivovat výzkum a vývoj směřující ke zdokonalení či zefektivnění výroby, výrobku nebo pro jinou vlastní potřebu. Dále český účetní standard pro podnikatele (ČÚS) č. 017 v odstavci 3.11.2 uvádí, že do komplexních nákladů příštích období lze účtovat náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují). Zde již není definováno žádné omezení, a tak pokud účetní jednotka prokáže, že v budoucnu budou výsledky interního výzkumu a vývoje používány pro výrobu či poskytování služeb, lze je časově rozlišit, a to až po dobu čtyř let.

IFRS

Pro nakoupená nehmotná aktiva, tedy i aktiva vztahující se k výzkumu a vývoji, platí základní pravidla pro rozeznání aktiv, která jsou definována v rámci mezinárodního účetního výkaznictví. Základním kritériem je schopnost společnosti dokázat, že je toto aktivum schopno v budoucnu přinést společnosti pravděpodobné ekonomické užítky.

Pro interně generovaná aktiva definuje mezinárodní standard IAS 38 – Nehmotná aktiva nejprve rozdíl mezi výzkumem a vývojem. Výzkum je původní plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti. Oproti tomu vývojem je myšleno použití výsledků výzkumu či jiných poznatků k navrhování nebo konstruování nových nebo významně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.

Veškeré náklady spojené s výzkumem představují náklady daného účetního období a nelze je aktivovat. Náklady na vývoj se naopak do nehmotného majetku aktivují, pokud společnost prokáže, že v budoucnu výsledky tohoto vývoje přinesou dostatečné ekonomické užítky a že aktivované náklady lze spolehlivě měřit. Standard IAS 38 v odstavci 57 specifikuje šest podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné náklady aktivovat. Mezi ně patří například záměr dokončit projekt, technická proveditelnost a dostatečné prostředky k dokončení projektu, schopnost používat nebo prodat

výstup projektu, prokázání, že projekt bude pravděpodobně generovat budoucí ekonomický prospěch a spolehlivá měřitelnost nákladů. Ve chvíli, kdy jsou tyto podmínky splněny, má společnost povinnost náklady aktivovat. Do hodnoty aktiva není možné zahrnout náklady vynaložené před tímto okamžikem.

US GAAP

Jako nejprehlednější se jeví vykazování výzkumu a vývoje dle US GAAP, kde je aktivace nákladů na výzkum a vývoj prováděný vlastní činností do aktiv zakázána s výjimkou specifických nákladů týkajících se vývoje softwaru (ASC 730, 350). Pro aktivaci nakoupených výsledků výzkumu a vývoje platí stejná pravidla jako v IFRS.

Co se stane při podnikových kombinacích?

Situace se stává ještě méně přehlednou při pohledu na konsolidovanou účetní závěrku a rozeznání výsledků interního výzkumu a vývoje při akvizici dceřiné společnosti.

Česká účetní legislativa vyžaduje při podnikových kombinacích ocenit jednotlivá aktiva společnosti jejich reálnou hodnotou (ČÚS. 20 odstavec 4.2.5). Otázkou ale zůstává, do jaké míry je možné rozeznávat nová aktiva, která v účetnictví koupené společnosti vykázána nebyla. V tomto ohledu česká účetní legislativa neposkytuje žádná detailní pravidla. Důsledkem je, že se v praxi objevují dva přístupy. Častější je pravděpodobně ten, kdy konsolidující účetní jednotka samostatně rozezná pouze aktiva vykázána v rozvaze koupené společnosti. V takovém případě je hodnota projektů výzkumu a vývoje, za kterou kupující platí v mnoha případech nezanedbatelné částky, zahrnuta v konsolidačním rozdílu. Alternativou k tomuto zjednodušenému postupu je samostatné rozeznání projektů výzkumu a vývoje jako nehmotných aktiv, podobně jako v IFRS (jak je popsáno dále).

Podle mezinárodních standardů, jmenovitě standardu IFRS 3 – Podnikové kombinace, je nutné ocenit veškeré dosažené výsledky výzkumu a vývoje jejich reálnou hodnotou ke dni akvizice a rozeznat je v konsolidované účetní závěrce. Tato nehmotná aktiva nejsou až do dokončení nebo zrušení projektu odpisována. Společnost má však povinnost je každoročně testovat na znehodnocení. Následné výdaje na vývoj jsou, při splnění podmínek uvedených v předchozím textu, aktivovány.

US GAAP uplatňuje pro ocenění a vykázání nehmotných aktiv souvisejících s výzkumem a vývojem při podnikové kombinaci obdobná pravidla jako IFRS. Následné výdaje na pokračování výzkumu a vývoje nelze aktivovat.

Závěr

Oblast výzkumu a vývoje, ač je v současné tržní situaci pro společnosti jednou z nejdůležitějších aktivit pro zachování jejich konkurenceschopnosti, není v účetní

legislativě jednotně řešena, a auditor se tak může setkat s odlišnými účetními postupy. Navíc v kontextu konsolidovaných účetních závěrek přibývá další problematika, a to specifická pravidla pro uznávání a oceňování aktiv souvisejících s výzkumem a vývojem v rámci podnikových kombinací. Nejdůležitějším kritériem pro posouzení správnosti daného účetního postupu tak ve většině případů zůstává princip opatrnosti, tedy rozeznání jen takových aktiv, u nichž je možné s poměrně vysokou jistotou prohlásit, že přinesou společnosti v budoucnu dostatečné ekonomické užítky, které pokryjí hodnotu tohoto aktiva.

Martina Chrámecká

Ing. Martina Chrámecká, FCCA je statutární auditorkou a manažerkou ve společnosti PwC. Je členkou Výboru pro IFRS a finanční instituce KA ČR. Vystudovala VŠE v Praze a získala také certifikaci DiplIFR. Ve své praxi se zaměřuje na audity společností v oblasti energetiky, telekomunikací a neziskového sektoru a konsolidace dle českých účetních předpisů a IFRS. Je členkou nadnárodního týmu v rámci PwC, který se zaměřuje na poskytování účetního poradenství v oblasti IFRS a je lektorkou kurzů zaměřených na IFRS a české účetní předpisy.



Náklady vynaložené podle evropského nařízení REACH – účetní oříšek



Milan Zelený

Striktně vzato se vlastně nejedná o náklady na výzkum a vývoj. Nicméně je tato problematika dostatečně blízko aktivitám spojeným s výzkumem a vývojem. Účetní problémy, které je v souvislosti s regulací REACH (Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals) třeba řešit, jsou tak v podstatě podobné.

Nařízení REACH vyžaduje registraci existujících a nových chemických látek a látek, které jsou nově uváděny na evropský trh. Požaduje, aby výrobci, dovozci a následní uživatelé poskytli podrobnější informace týkající se vlastností a použití chemických látek a jejich rizik pro lidské zdraví a životní prostředí. Registrační dokumentace a výsledky zkoušek budou vyhodnoceny Evropskou agenturou pro chemické látky. Látky, které přesahují předem definované rizikové prahové hodnoty, již nebude možné v EU nadále vyrábět, ani zde s nimi obchodovat. To samé platí, pokud společnost chemickou látku včas nezaregistruje.

Vyvstává otázka, zda poplatky za registraci (podobné svým charakterem licenčním poplatkům, spíše než právním chráněným patentem) pro každou substanci registrovanou u Evropské agentury pro chemické látky mají být aktivovány jako nehmotné aktivum a časově rozlišeny, nebo vykázány v nákladech společnosti v okamžiku, kdy jsou vynaloženy.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Podívejme se na tuto problematiku nejprve optikou IFRS. Standard IAS 38 definuje nehmotné aktivum jako „identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty“ a zároveň takové, které je „zdrojem kontrolovaným účetní jednotkou v důsledku minulých událostí a bude přinášet společnosti pravděpodobně ekonomické užítky“.

Podívejme se na to, jak jsou naplněny podmínky definice v případě nákladů na registraci REACH:

- Kontrola budoucích ekonomických užitků – v případě registrace získá výrobce nebo dovozce právo vyrábět nebo dovážet konkrétní chemickou látku. Očekává se, že ekonomické užítky vzniknou z budoucí výroby nebo dovozu.
- Identifikovatelnost – aktivum vzniklé z registrace nelze oddělit od účetní jednotky, ale je založeno na právním nároku.
- Aktivum je nepeněžní a bez fyzické podstaty.

Kritéria pro uznání nehmotného aktiva jsou tedy splněna. Aktivum se k datu uznání oceňuje pořizovacími náklady (IAS 38 odst. 24). Ocenění nehmotného aktiva zahrnuje všechny přímo přiřaditelné náklady.

Chceme-li zjistit, které náklady mají být aktivovány, je nutné důkladně prozkoumat, zda jsou přímo přiřaditelné k procesu registrace (to znamená, že je lze odlišit od každodenních nákladů na provoz podniku), zda jsou spolehlivě měřitelné a také jestli společnost splnila podmínky pro aktivaci nákladů na vývoj.

U látek vzbuzujících velmi velké obavy (podle seznamu zveřejněného Evropskou agenturou pro chemické látky) je vyžadováno povolení, nikoli jen registrace. V porovnání s pouhou registrací nemusí být povolení agenturou nakonec vydáno, proto je možné, že bude obtížnější prokázat pravděpodobnost budoucího ekonomického přínosu látky.

Pokud není dle uvedených kritérií dosaženo aktivace nákladů ve formě nehmotného aktiva, je příslušný náklad vykázán do zisku nebo ztráty (ve výsledovce). Stojí za zmínku, že IFRS pro tyto případy neznají žádnou jinou kategorii než aktivaci nehmotného aktiva, nebo vykázání nákladu ve výsledovce. Není zde tedy k dispozici alternativní řešení formou časového rozlišení (IAS 38 odst. 68).

České účetní předpisy

České předpisy jsou již tradičně na detailnější návody účtování skupové. V praxi se objevily dva přístupy k problematice nákladů REACH. Jeden přístup je postavený na argumentu, že je registrace vydávána bez časového omezení, a není tedy zřejmé, jak by se měla určit doba jejího používání. Z tohoto důvodu by mělo být vhodnější náklady na registraci podle pravidel REACH neaktivovat, ale vykázat je ve výsledovce v období, ve kterém byly vynaloženy. Dalším argumentem používaným ve prospěch tohoto postupu je to, že se jedná o daňově příznivější a přitom relativně bezrizikové účetní i daňové řešení.

Druhý přístup je inspirován pohledem IFRS a zároveň se odkazuje na fakt, že kategorie nehmotných aktiv definovaná ve vyhlášce 500/2002 zahrnuje položky „Ocenitelná práva“ a „Jiný dlouhodobý nehmotný majetek“. Obě tyto kategorie jsou dle vymezení v § 6 vyhlášky vhodné pro vykázání aktiva vzniklého z registrace REACH. Dle obecných zásad oceňování nehmotných aktiv je primárním reprezentantem nehmotného aktiva samotný poplatek za registraci (právo nabyté od jiné osoby), k němuž je třeba přičíst náklady přímo související s jeho pořízením (včetně přímo souvisejících interních nákladů), viz § 47 vyhlášky 500/2002.

Určitým kompromisem mezi dvěma uvedenými krajními přístupy je využití časového rozlišení. V konečném důsledku by měly být výsledkem hospodaření a finanční pozice účetní jednotky blízké řešení z předchozího odstavce. Není jednoduché najít výhody použití časového



rozlišení ve srovnání s vykázáním nehmotného aktiva. Přesto se nedá říci, že by řešení s časovým rozlišením bylo podle českých účetních předpisů vyloženě nesprávné. Nevýhodou by mohlo být to, že správci daně jsou tradičně ve vztahu k účtování přes časové rozlišení ostražití a nedůvěřiví. Není tedy možné vyloučit

případné diskuse a nutnost obhajoby tohoto přístupu při kontrole ze strany finančního úřadu.

Nezastírám, že jsem příznivcem řešení inspirovaného IFRS – tedy vykázání nehmotného aktiva. Jsem si však vědom, že vynucení jediného možného a správného přístupu je u nás v praxi za současného stavu legislativy nereálné.

Milan Zelený

Ing. Milan Zelený, FCCA je absolventem ČVUT v Praze. Pracuje ve společnosti PricewaterhouseCoopers jako ředitel v oddělení auditu, kde se kromě portfolia klientů věnuje poradenství v oblasti aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), a to nejen v rámci České republiky, ale i v ostatních zemích střední a východní Evropy. Je členem Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA) a Komory auditorů ČR, kde pracuje ve Výboru pro IFRS a finanční instituce.

K daňové podpoře výzkumu a vývoje

S účinností od 1. ledna 2005 bylo v souladu s § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, umožněno účetním jednotkám poprvé za toto účetní a zdaňovací období uplatnit v daňovém přiznání k dani z příjmů vynaložené výdaje (náklady) na výzkum a vývoj (dále jen VaV) jako položku snižující základ daně. Jednalo se o naplnění vládního programu podpory výzkumu a vývoje, protože tyto výdaje měla účetní jednotka již jednou zaúčtovány v nákladech. Článek na toto téma byl publikován v časopise Auditor č. 7/2013¹. Tento článek je krátkým ohlédnutím za tím, co se s uplatňováním této daňové úlevy v té době událo.

Vzhledem k tomu, že šlo o daňový nástroj, jehož použití měli účetním jednotkám kontrolovat daňoví poradci a s nímž do té doby nebyly žádné zkušenosti, uspořádala Komora daňových poradců ČR na přelomu srpna a září 2005 čtyřdenní seminář (zmiňovaný též v úvodníku tohoto čísla) nazvaný „Program certifikačního vzdělávání v oblasti výzkumu a vývoje“. Absolventi tohoto semináře pak získali certifikát, který je měl opravňovat radit v této oblasti klientům a případně potvrzovat, že mohou uvedenou daňovou úlevu využít. Jak se však v průběhu semináře ukázalo, vymezení výdajů (resp. nákladů) vynaložených na výzkum a vývoj není vůbec jednoduché. Zákon o daních z příjmů sice vymezil, co se rozumí projektem výzkumu a vývoje, jehož existence je podmínkou pro možnost uplatnění odpočtu, ale od samého začátku

bylo jasné, že využití této daňové úlevy je pro účetní jednotky i jejich daňové poradce velmi rizikové. Proto také byla do zákona pro poplatníky doplněna možnost nechat si při realizaci projektu výzkumu a vývoje vypracovat závazné posouzení toho, zda skutečně jde o výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně.

Seminář zahajoval tehdejší prezident Komory daňových poradců Jiří Nekovář, mezi vystupujícími pak byli přední odborníci na oblast výzkumu a vývoje. Šlo především o to vysvětlit, co je a co není výzkumem a vývojem a jak se tyto vynaložené výdaje (náklady) mají u klientů posuzovat. I když od té doby uplynulo více než sedm let a mnozí daňoví poradci již jistě získali v posuzování nákladů na výzkum a vývoj řadu zkušeností, není marné připomenout si některé informace, které na semináři zazněly.

Jedním z hlavních přednášejících byl **Marek Blažka**, který v té době působil jako ředitel sekce Úřadu vlády a sekretář Rady pro výzkum a vývoj. Ve svém úvodním vystoupení představil tzv. Frascati manuál z roku 1963 (zmiňovaný též v úvodníku), který vymezil základní terminologii a klasifikaci výzkumu a vývoje. Uvedl, že VaV v sobě skrývá tři činnosti:

- 1) **Základní výzkum**, kterým je experimentální nebo teoretická práce prováděná hlavně pro získání nových znalostí o základech jevů a pozorovatelných skutečnostech, bez úvah o jejich konkrétním využití nebo aplikaci.

¹ Jiřina Štolcpartová: Náklady na realizaci projektů výzkumu a vývoje jako odčitatelná položka od základu daně.



- 2) **Aplikovaný výzkum** představuje také původní zkoumání prováděné za účelem získání nových znalostí. Je však směřován prvořadě ke specifickému praktickému cíli.
- 3) **Experimentální vývoj**, který znamená systematickou práci těžící z existujících znalostí získaných výzkumem a/nebo praktickými zkušenostmi. Je směřován k výrobě nových materiálů, výrobků nebo zařízení, zavedení nových postupů, systémů a služeb, nebo k podstatnému zlepšení těch, které se již vyrábí nebo jsou zavedeny.

Dále vysvětlil, že je obtížné přesně definovat mezní bod mezi experimentálním vývojem a předvýrobním vývojem, k němuž patří například výroba ukázkových modelů a provádění zkoušek pro uživatele a výroba, která je aplikovaná na všechny průmyslové situace. Bylo zapotřebí stanovit řadu zvyklostí nebo kritérií podle typu jednotlivých odvětví. Základní pravidlo původně stanovené americkou Nadací pro vědu (National Science Foundation – NSF) poskytuje praktický základ pro rozhodování: „*Je-li prvořadým cílem dosáhnout dalšího technického vylepšení výrobku nebo procesu, pak práce patří do rámce definice VaV. Jestliže je na druhé straně výrobek, proces nebo přístup v podstatě daný a prvořadým cílem je vytvořit trhy, provádět předvýrobní plánování nebo hladce zprovoznit výrobní nebo kontrolní systém, práce již není VaV.*“

Také zaznělo, že VaV je zapotřebí odlišit od široké škály příbuzných činností, které mají svůj základ ve vědě a technice a které postrádají to, co je nutné považovat za hlavní kritérium VaV, kterým je především **přítomnost ocenitelného prvku novosti**. Proto součástí přednášky bylo i vyjmenování činností, které jsou vyjmuté z VaV.

Vztahem výzkumu, vývoje a inovací se zabýval ve svém vystoupení **Miroslav Janeček**. V té době

působil jako prezident Asociace výzkumných organizací a člen Rady pro výzkum a vývoj. Uvedl, že problematikou inovací v podnikatelském sektoru se zabývá tzv. Oslo manuál z roku 1992. Podle něj znamená technická podpora inovací realizaci (komercializaci) výrobku se zlepšenými charakteristikami výkonu, které objektivně znamenají poskytnutí nových či zdokonalených služeb zákazníkovi.

Inovace je obnova a rozšíření škály výrobků a služeb a s nimi spojených trhů, vytvoření nových metod výroby, dodávek a distribuce, zavedení změn řízení, organizace práce, pracovních podmínek a kvalifikace pracovní síly. Uvedl dále, že situace v oblasti inovací v EU je dlouhodobě neuspokojivá, Evropa zaostává za USA, Japonskem i zeměmi jihovýchodní Asie. Stejně tak pozice inovací v České republice je dlouhodobě podceňována, i když v poslední době dochází k určitému zlepšení (např. zavádění vědecko-technických parků). Na závěr svého vystoupení zdůraznil, že neexistuje ostrá čára, kde končí vývoj a začínají inovace. Důležité je, aby existovala zpětná vazba od inovací k výzkumu a vývoji, zejména při odstraňování nedostatků.

Pro ucelenou představu o obsahu semináře uvedme další témata a jejich aktéry s tehdejšími profesními zařazením:

- Výzkum a vývoj v technických oborech, doc. Ing. Karel Šperlink, CSc. – viceprezident Svazu průmyslu a dopravy ČR, prezident Asociace inovačního podnikání, člen Rady pro výzkum a vývoj;
- Výzkum a vývoj v biologických oborech, doc. MUDr. Vladimír Vinický, CSc. – zástupce ředitele Ústavu molekulární genetiky AV ČR, místopředseda Rady pro výzkum a vývoj;
- Výzkum a vývoj ve společenských vědách, doc. Ing. Karel Müller, CSc. – fakulta humanitních studií Univerzity Karlovy, Praha;
- Daňová podpora výzkumu a vývoje v některých státech EU, Mgr. Petr Hájek – vedoucí oddělení podnikatelského prostředí a legislativy Úřadu vlády;
- Účetnictví v kontextu výzkumu a vývoje, prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. – katedra finančního účetnictví VŠE v Praze.

Součástí materiálů k semináři byly i případové studie vztahující se k problematice výzkumu a vývoje a modelující konkrétní situace v různých oborech. Ty byly podkladem pro diskusi o skutečných případech výzkumu a vývoje v konkrétních účetních jednotkách. Velmi důležité bylo, že tato diskuse seminářem neskončila, ale pokračovala na internetu. Mohli se do ní zapojit všichni účastníci semináře, klást otázky a sledovat odpovědi. Postupem času tato aktivita odumírala, až úplně skončila, což je jistě škoda. V souvislosti s novinkami, které se očekávají v oblasti podpory výzkumu a vývoje v příštích letech, by stálo za to uvažovat o jejím obnovení.

Daňovou uznatelností nákladů na výzkum a vývoj se zabývala také Rada pro výzkum a vývoj, která vydala své „*Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci*

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, při odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje od základu daně“.

Jeho plný text najdete na webových stránkách Rady (www.vyzkum.cz) a v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor. Rovněž zde najdete plné znění Pokynu

D – 288 ze dne 3. 10. 2005 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.

Libuše Müllerová

Změny ve výzkumu a vývoji a zákon o dani z příjmů



Marek Blažka

V roce 2005, když byla do zákona o daních z příjmů (ZDP) zahrnuta odčitatelná položka na náklady výzkumu a vývoje, pořádala Komora daňových poradců školení pro daňové poradce. Tématem tohoto článku je, co se od té doby ve výzkumu a vývoji změnilo (zejména ve vztahu k zákonu o dani z příjmů) a jaké změny se předpokládají v budoucnosti.

Od roku 2005 proběhla ve výzkumu a vývoji řada zásadních změn, např. zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, byl osmkrát novelizován (průměrně tedy jedenkrát ročně). Souhrnně lze říci, že většina změn v oblasti výzkumu a vývoje byla vyvolána zejména dvěma hlavními faktory.

Prvním faktorem bylo plné zapojení ČR do **aktivit Evropské unie v období 2007 až 2013**, a to zejména ze dvou hledisek. Šlo jednak o využití prostředků strukturálních fondů pro oblast výzkumu a vývoje, především v operačních programech „Výzkum a vývoj pro inovace“ (OP VaVpl – řídicí orgán MŠMT) a „Podnikání pro konkurenceschopnost“ (OP PK – MPO). Masivní podpora z těchto evropských fondů silně změnila a stále mění mapu českého výzkumu – do konce r. 2015, kdy podpora stávajících projektů skončí, se předpokládá celkový objem podpory výzkumu a vývoje z těchto fondů téměř 100 mld. Kč, tj. cca čtyřnásobek výdajů ročního státního rozpočtu na tuto oblast. Dále plné zapojení ČR do aktivit Evropské unie výrazně ovlivnilo i podmínky poskytování prostředků na národní úrovni. V tomto případě šlo zejména o přijetí a implementaci „Rámce Společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací“ – Úřední věstník Evropské unie ze dne 30. 12. 2006, 2006/C 323/01 a o rok později nařízení Komise č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným trhem, Úřední věstník EU L 214 ze dne 9. 8. 2008.

Druhým faktorem byla „**Reforma systému výzkumu, vývoje a inovací v ČR**“, schválená usnesením vlády č. 287 ze dne 26. března 2008. Tento dokument byl souhrnným koncepčním a strategickým materiálem, který byl postupně realizován 15 konkrétními usneseními vlády pro jednotlivé oblasti a zásadní novelou zákona č. 130/2002 Sb. zákonem č. 110/1999 Sb. Reforma řešila zejména uvedené změny evropských pravidel a strukturální fondy EU a dále rozšíření výzkumu a vývoje o inovace, změnu systému institucionální podpory výzkumných organizací, podporu infrastruktury pro výzkum a vývoj, ochranu duševního vlastnictví, změny státní správy v této oblasti – snížení počtu poskytovatelů (resortů) na polovinu a zřízení Technologické agentury ČR atd. Ve vztahu k ZDP reforma deklarovala nutnost spolupráce výzkumných organizací a podniků, která se později objevila v novele zákona o dani z příjmů zákonem č. 458/2011 Sb. V řadě oblastí došlo v uplynulých pěti letech od schválení reformy k dalším výrazným změnám, např. institucionální podpora výzkumných organizací je v současné době již podporována na základě jiných pravidel.



To je tak poučný, že tuhle večeři dám do daňově uznatelných nákladů jako výzkum a vývoj.

Kresba: Ivan Svoboda



Změny ve výzkumu a vývoji po r. 2005 měly dosud nepřímý dopad na odečitelnost výdajů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 a 5 ZDP a Metodického pokynu MF D – 288. Proběhlé změny ve výzkumu a vývoji se dosud dotkly především podmínek pro poskytování přímé státní podpory formou dotací, výrazně zvýšily kapacity výzkumu a vývoje, a to jak u výzkumných organizací, tak u podniků (mj. se zvýšily soukromé podnikové výdaje na výzkum a vývoj), došlo i ke zvýšení počtu subjektů zapojených do výzkumu a vývoje (zejména soukromých vysokých škol a řady malých a středních podniků) atd.

Zásadní změny týkající se výzkumu a vývoje byly v ZDP provedeny zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. ledna 2015. Jen velmi stručně hlavní změny – v § 34a se změnila výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje (zvýšení na 110 % u nákladů převyšujících minulé období) a podle § 34b se změnil výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu (zejména zahrnutí výdajů na služby pořízené od vysokých škol a výzkumných organizací – tzv. smluvní výzkum) atd. Další novelou ZDP – zákonem o změně daňových zákonů v souvislosti s rektifikací soukromého práva mělo dojít jednak k nabytí účinnosti k 1. 1. 2014, jednak k dalším změnám týkajícím se výzkumu a vývoje. Šlo zejména o vyloučení nákladů na certifikaci výsledků z odečitatelných výdajů v § 34b a další především formulační a zpřesňující změny v § 34c a 34d. Tato novela schválená Poslaneckou sněmovnou dne 8. 8. 2013 jako tisk č. 1004 však byla Senátem 12. 9. 2013 zamítnuta (tisk 176). Zatím tedy zůstává v platnosti zákon č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. ledna 2015.

V blízké budoucnosti ale dojde k zásadní změně evropské legislativy v oblasti výzkumu a vývoje, konkrétně

novým obecným nařízením o blokových výjimkách – GBER (General Block Exemption Regulation), které od 1. 7. 2014 nahradí stávající nařízení Evropské komise (EK) č. 800/2008 Sb. a zřejmě i podstatnou část současného Rámce Společenství pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací. Podle stávajících informací má být nový rámec zaměřen jinak, zřejmě na způsob posuzování režimů podpory, infrastruktur atd. Nyní skončilo první kolo projednávání návrhu GBER se členskými zeměmi s řadou jejich připomínek a čeká se na další návrh EK.

Máme-li vycházet z prvního návrhu GBER, pak bude změně celá řada a je třeba si připomenout, že nařízení EK je nadřazeno českým zákonům a má okamžitou účinnost (nemá přechodná ustanovení). Z hlediska odečitatelnosti výdajů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně podle ZDP zřejmě půjde především o následující změny.

První návrh GBER explicitně vyjímá z povolených blokových výjimek všechny režimy podpory vyšší než 100 mil. EUR ročně s explicitním dodatkem „*Pokud je v témže členském státě zavedeno v období tří let několik režimů s totožnými nebo velmi podobnými charakteristikami, jsou za účelem použití tohoto ustanovení tyto režimy posuzovány společně.*“ Řečeno jinak – ČR bude muset notifikovat všechny režimy podpory vyšší než cca 2,5 mld. Kč/rok, kam bude možná náležet i odečet výdajů na výzkum a vývoj podle ZDP ve znění platném od 1. 1. 2015.

Dále je v prvním návrhu GBER kladen velký důraz na specifikaci **způsobilých nákladů** a podmínek, za kterých a na co jsou poskytovány. EK je totiž z hlediska GBER jedno, zda jde o přímou podporu dotacemi, nebo o nepřímou podporu výzkumu a vývoje jako v ZDP. A faktem je, že výdaje vynaložené na výzkum a vývoj zahrnované do odpočtu a způsobilé výdaje podle GBER se od sebe liší – u EK jsou výrazně rozsáhlejší.

V prvním návrhu GBER se rovněž mění **definice výzkumné organizace** (nově jako „*organizace pro výzkum a šíření znalostí*“) – jednak se zpřísňují podmínky pro její hospodářskou činnost a omezuje se její rozsah (sem patří mj. služby pořízené od vysokých škol a výzkumných organizací ve znění zákona č. 458/2011 Sb.), ale současně se rozšiřuje oproti současnému stavu v ČR okruh subjektů, které se jí mohou stát („*agentura pro převod technologií, zprostředkovatel v oblasti inovací, fyzický nebo virtuální spolupracující subjekt zaměřený na výzkum*“).

Nově je v prvním návrhu GBER upravena i oblast podpory **infrastruktur pro výzkum a vývoj**, kterou ZDP zatím vůbec neřeší.

To samozřejmě nejsou všechny změny, které první návrh GBER přináší, další se týkají podpory malých a středních podniků, inovací a dalších oblastí, které s oblastí výzkumu a vývoje úzce souvisí.

Předchozí text ilustruje změny, které zřejmě v příštím roce nastanou a které se dotknou i odečitatelnosti výdajů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně. Jak budou konkrétně probíhat a jak dopadnou, závisí

na řadě věcí, které v současné době lze jen těžko předjímat. Přesto doufám a věřím, že výsledkem budou lepší podmínky pro rozvoj výzkumu a vývoje v naší zemi než doposud.

Marek Blažka

RNDr. Marek Blažka byl v letech 1992 až 2011 sekretářem Rady pro výzkum, vývoj a inovace a působil jako ředitel odboru Úřadu vlády ČR. Připravil řadu právních předpisů za oblast výzkumu a vývoje, včetně zavedení odečitatelné položky výdajů

na výzkum, a spolupracoval s KDP ČR na certifikaci daňových poradců. Je autorem několika desítek koncepčních a strategických materiálů, dokumentů pro čerpání prostředků z fondů EU (OP VaVpI) atd. Odpovídal za zpracování návrhu státního rozpočtu na výzkum a vývoj ČR. Dále mimo jiné zakládal a zajišťoval rozvoj Informačního systému výzkumu, vývoje a inovací, podílel se na založení a zahájení činnosti Grantové agentury ČR a Technologické agentury ČR. V současné době působí v soukromé společnosti VAVPRO CZ.

Rozhovor s Miroslavem Janečkem, místopředsedou Technologické agentury ČR

Významnou roli hraje spolupráce firem a výzkumných organizací

Z Vašeho životopisu je zřejmé, že jste ve svém profesním životě prošel řadou institucí zabývajících se výzkumem a vývojem. Které z těchto období považujete za nejvýznamnější?

Rozhodně nejsem zastáncem starých pořádků, ale při pohledu do zpětného zrcátka pokládám za docela významné dvě fáze svého života, které mi tehdy byly spíše nepříjemné. Jako jedni z mála jsme s kolegy absolvovali tzv. nultý semestr studia na tehdejší VŠCHT v Pardubicích, kdy jsme tři dny v týdnu pracovali v továrně. Znalost toho prostředí se mi pak v životě mnohokrát hodila. Za drsnou, ale účinnou manažerskou přípravu pak považuji svoji vojenskou službu, kdy jsem velel četě o 35 lidech. Zvládnout vše potřebné a nenechat se zavřít vyžadovalo docela dost úsilí a umu. Pokud jde o výzkum, rád vzpomínám na svoje začátky, kdy jsem měl malou laboratoř, ve které jsme hledali a zaváděli nové analytické metody. Takovou míru tvůrčí svobody a zároveň pocit, že dělám něco užitečného, jsem už snad nikdy poté nezažil. Přitom jsem stihl (mj. i díky své skvělé ženě) vystudovat aspiranturu. Nejvíce si pak považuji poslední jmenované aktivity v programu Eurostars, kde mě pro funkci předsedy panelu vybralo v tendru mezinárodní společenství z více než 40 zemí.

Jaký je Váš názor na podporu výzkum a vývoje v České republice ze strany legislativní úpravy této oblasti?

Zákon o podpoře vědy a výzkumu v platném znění již plně nevyhovuje potřebám, jeho novelizace je nezbytná

Ing. Miroslav Janeček je v současné době místopředsedou Technologické agentury ČR a ředitelem společnosti Aktivita pro výzkumné organizace o.p.s. Po zhruba 20 letech v různých funkcích ve velké chemické firmě VCHZ Synthesia Pardubice (až po funkci ředitele pro strategii) se stal vedoucím oddělení a posléze generálním ředitelem Výzkumného ústavu organických syntéz v Rybitví. Od roku 2001 je konzultantem činným v oblasti výzkumu, vývoje a inovace. Je členem Rady programu Eureka a v době českého předsednictví mezinárodní iniciativy Eureka působil po dobu jednoho roku jako předseda skupiny národních programových koordinátorů. Jako člen Rady pro výzkum a vývoj byl v určitém období jejím místopředsedou, zúčastnil se přípravy řady koncepčních dokumentů jako např. Strategie hospodářského růstu, Národní politiky VaV, Národní inovační politiky aj. Působil také jako prezident Asociace výzkumných organizací a viceprezident Asociace inovačního podnikání. V právě končícím programovacím období byl vedoucím panelu nezávislých expertů pro vyhodnocování projektů mezinárodního programu Eurostars (společný program Eureka a 7. rámcového programu EU). Je členem monitorovacích výborů OP Podnikání a inovace a OP VaV pro inovace.

hned z několika důvodů. Ještě větší význam ale přikládám potřebě zlepšit výkon státní správy, na což mimochodem upozornil i mezinárodní audit systému podpory vědy a výzkumu, který je dostupný na webu ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT).



V roce 2005 byla do zákona o daních z příjmů zavedena odpočitatelná položka nákladů vynaložených na výzkum a vývoj v podnikatelských firmách. Pomohla podle Vás tato daňová podpora k oživení vědy a výzkumu u nás?

Zavedení daňových úlev bylo významným krokem, kterým se Česká republika zařadila mezi rozvinuté země. V současné době je to pro řadu hlavně větších firem velmi zajímavý nástroj, zejména kvůli nenáročným administrativě a komplikovaným podmínkám veřejné podpory. Ještě lepší využití nabízí připravované rozšíření daňových úlev na nakupovaný výzkum. Jsem hrdý na to, že jsem spolu s dalšími kolegy z Asociace výzkumných organizací přispěl před řadou let k jeho zavedení.

Můžete vysvětlit laikovi, jaký je vztah mezi výzkumem, vývojem a inovacemi a v čem se liší, jaký je jejich význam pro ekonomiku a jaké překážky vznikají při jeho prosazování?

Velmi zjednodušeně – výzkumná činnost začíná nápadem, pokračuje zformulováním a ověřením hypotézy, v podobě aplikovaného výzkumu pátrá po praktické využitelnosti myšlenky, experimentální vývoj pak již vede ke hledání konkrétních postupů, které by umožnily využití nápadu v praxi. Ve smyslu pravidel veřejné podpory se chápe jako ukončení fáze „výzkum a vývoj“ stadium prototypu (detailnější popis rozhraní mezi VaV a inovací by vyžadoval podstatně větší prostor). Inovace návazně využívá výsledků výzkumu a vývoje tak, že je zapracuje do výrobku, postupu či služby. To může někdy znamenat ještě dlouhou a nákladnou cestu, která může zahrnovat i investice v objemu mnohokrát převyšujícím náklady na výzkum. Pro firmu je ovšem inovace úspěšná až tehdy, pokud se podaří nový produkt prodat na trhu. Dosáhne-li úspěchu, vrací firma státu prostředky ve formě daní, ale rovněž tím, že zaměstnává lidi. Aby tyto procesy podpořil, financuje stát produkci nových poznatků ve výzkumných organizacích a do určité míry i ve firmách. Významnou roli hraje, nebo by měla hrát,

spolupráce firem a výzkumných organizací, která je mocným zdrojem inovačních podnětů. Překážek na cestě od nápadu k úspěšné inovaci je celá řada; počínaje nedostatečnou strategickou orientací firem, malou produkcí využitelných nápadů a neschopností je využít pro inovace, až po nízkou úspěšnost firem uplatnit inovované výrobky na trhu. V ČR se bohužel nedaří dostatečně intenzivně bourat bariéry, které přirozeně existují mezi akademickou a aplikační sférou.

Je třeba říci, že vedle toho existují i tzv. netechnické inovace, jako jsou např. účinnější formy řízení firem, marketingové a obchodní inovace a další. Inovace založené na zcela nových poznatcích VaV však obvykle nabízejí firmě větší konkurenční náskok a větší šanci na dlouhodobou prosperitu.

Jak je na tom Česká republika v oblasti výzkumu, vývoje a inovací v rámci Evropské unie?

Ne tak zle, jak se obecně prezentuje. Navzdory nářkům se blížíme průměru EU ve financování vědy a výzkumu, úroveň vědy v akademických institucích se zvolna zlepšuje, firmy si pomalu uvědomují, že je třeba dlouhodobou prosperitu stavět na inovacích. Mohlo by ale být daleko lépe. Za největší výzvu pokládám potřebu změnit způsob myšlení akademických institucí a jejich managementu, pokud jde o jejich společenskou odpovědnost. Snad to bude dobře patrné, když doplním jednu často zmiňovanou polopravdu. Pan profesor Holý byl nepochybně úspěšný a velmi pracovitý vědec, jeho pozoruhodný úspěch ale nedokazuje jen potřebu podporovat základní výzkum. To, čím se odlišoval od většiny českých vědců, bylo permanentní úsilí o komerční využití dosažených poznatků. O tom jasně svědčí jeho 60 patentů a nevídaný komerční úspěch prodané licence. Další velkou bolestí je již dříve zmíněný neuspokojivý výkon státní správy. Místo strategického rozhodování (připomenu, že ČR nemá žádný platný zastřešující strategický dokument) se prosazují nejrůznější skupinové a osobní zájmy. Do třetice, chceme-li být i nadále prosperující průmyslovou zemí, potřebujeme cílevědomě průmysl podporovat i v oblasti aplikovaného výzkumu. K tomu patří i restrukturalizace výzkumné základny, kde by hrála významnou roli instituce typu německé Fraunhoferovy společnosti (FS), v jejichž cca 60 ústavech se dělá špičkový aplikovaný výzkum. Pak by se snad nestávalo, že české instituce nevyčerpají z prostředků Evropské komise ani to, co do společné pokladny povinně odvádíme. V tuto chvíli je to bohužel tak, že český daňový poplatník vlastně podporuje např. právě úspěšné výzkumníky z FS.

Jaké programy jsou u nás v oblasti výzkumu, vývoje a inovací zásadní pro to, aby Česká republika držela krok s úrovní VaV ve světě?

Již zmiňovaný mezinárodní audit naznačil, že máme i v této oblasti v ČR „dostatek prostoru ke zlepšování“. Není zde zaveden model tzv. politického cyklu, kdy se

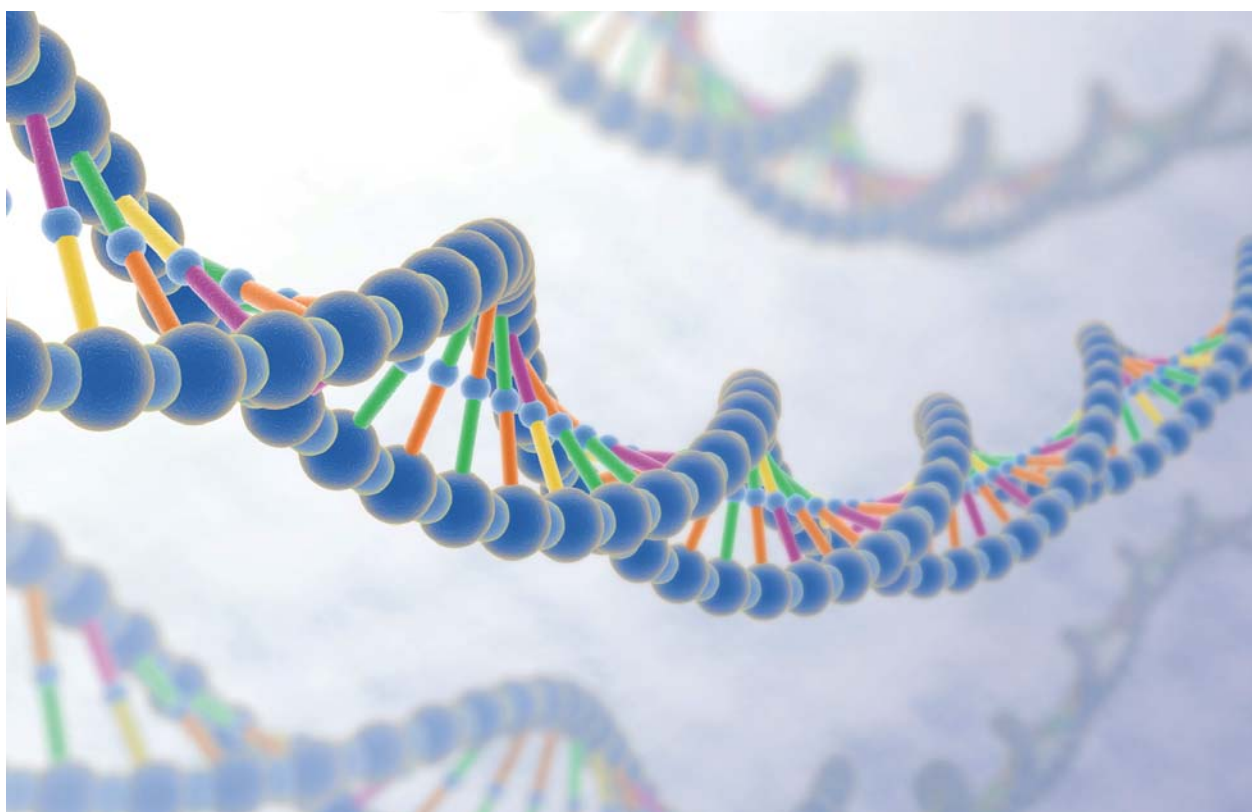
na začátku pečlivě zmapují potřeby země, hledá se nejvhodnější nástroj k jejich naplnění (program VaV), určí se indikátory a zjistí se jejich vstupní hodnoty. Pak teprve následuje to, co známe – administrace programu a zhodnocení výsledků. I tady však jsme na půli cesty, protože se nezabýváme dopady programu a porovnáním dosažených cílů (výstupy, dopady) s předpokládaným účinkem podpory. Společně s MŠMT a s Grantovou agenturou ČR se nyní pokusíme takový systém, který je součástí tzv. evidence based policy, nastavit, a věříme, že se nám to povede. Už nyní ale lze říci, že by v ČR měla být více podporována spolupráce mezi aplikační a akademickou sférou; v tuto chvíli to explicitně vyžaduje pouze běžící program Centra kompetence. Zcela jistě by měla ČR zavést i program typu Pre-commercial procurement, který je analogií veleúspěšného amerického programu SBIR (Small Business Innovation Research). Naproti tomu by se mělo velmi opatrně postupovat při podpoře center všeho druhu – už v tuto chvíli jich máme ke stove a docela určitě ne všechna jsou excelentní, nebo aspoň užitečná (tím méně dlouhodobě udržitelná).

Jak se daří prosazovat principy národní politiky ČR v oblasti výzkumu, vývoje a inovací a na jaké problémy naráží?

Největším problémem Národní politiky výzkumu, vývoje a inovací (VaV), stejně jako četných dalších politických dokumentů je to, že se stávají minulostí již ve chvíli, kdy na nich zaschne inkoust. Proto mi dovolu, abych se spíše vyjádřil k některým problémům,

které považuji za kritické. Svoje tvrzení o špatně fungující státní správě bych si dovolil podpořit několika argumenty. Není normální, aby o nejdůležitějším aspektu podpory VaV, tedy o přidělování peněz, rozhodoval orgán, složený většinou z jejich konzumentů. Rovněž skutečnost, že ČR má mnoho různých strategických a politických dokumentů, ale chybí jí platná zastřešující národní strategie, mi nedává smysl. Obrazem nedostatečné koordinace mezi rezorty je pro mě existence dvou operačních programů na podporu konkurenceschopnosti, inovací a vzdělanosti, které nejsou dostatečně provázané. Jedním z důsledků je pak nemožnost podpořit některé iniciativy, které by měly být vykonávány na rozhraní obou těchto světů – průmyslu a akademické obce. Mám tím na mysli např. podporu tzv. horizontální mobility, tedy různé druhy jejich propojování. Ve světě je tento nástroj (resp. celá škála nástrojů) podporována velmi vehementně, neboť (cituji) „myšlenky se přenášejí v hlavách lidí“. Musím přiznat, že i pojetí národních priorit (orientovaného výzkumu), které definuje cca 150 zcela konkrétních (pod)oblastí a pak podporuje jen tyto, není blízké mému srdci. Úspěšné země definují velmi omezený počet priorit, ty však podporují velmi masivně vytvářením nadstandardních materiálních i institucionálních podmínek. Vedle nich ale podporují vše, co má velmi dobrou (vědeckou) úroveň a to, co přináší ekonomice a společnosti prospěch.

Rozhovor vedla Libuše Müllerová



Jak znáte pravidla vykazování nehmotných aktiv podle IAS 38?



Vyberte vždy jen jednu odpověď, která je podle Vašeho názoru z nabízených variant nejspравnějši.

1. Výzkum a vývoj v IFRS:

- je společný název pro vědecko-výzkumnou činnost firem, která se vykazuje v účetnictví jedním způsobem upraveným IAS 38;
- jsou dvě rozdílné činnosti, které se vykazují v účetnictví rozdílným způsobem;
- jsou rozdílné činnosti, které se sice liší svojí podstatou, avšak tento rozdíl nemá vliv na vykazování v účetnictví;
- není nutno pro potřeby vykazování v účetnictví podle IFRS rozlišovat.

2. Náklady na výzkum se podle IAS 38:

- zahrnují vždy do nákladů účetního období;
- aktivují vždy do rozvahy;
- aktivují do rozvahy, pokud splní stanovená kritéria;
- vykazují podle toho, jak se rozhodne účetní jednotka.

3. Náklady na vývoj se podle IAS 38:

- aktivují vždy do rozvahy;
- aktivují do rozvahy, pokud splní stanovená kritéria;
- zahrnují vždy do nákladů účetního období;
- vykazují podle toho, jak se rozhodne účetní jednotka.

4. Jako nehmotné aktivum se v rozvaze podle IAS 38 může vykazat:

- náklady na internetový obchod vytvořený vlastní činností;

- náklady na ochrannou známku vytvořenou vlastní činností;
- náklady na proškolení týmu vlastních zaměstnanců;
- náklady na vytvoření databáze obchodních kontaktů.

5. Následně po pořízení se nehmotná aktiva podle IAS 38 oceňují:

- vždy jen v pořizovacích nákladech (po odpočtu kumulovaných odpisů a případného snížení hodnoty);
- vždy jen v reálné hodnotě;
- v reálné hodnotě nebo v pořizovacích nákladech (po odpočtu kumulovaných odpisů a případného snížení hodnoty);
- vždy jen v čisté realizovatelné hodnotě.

6. Vykazování nákladů na tvorbu firemních WWW stránek:

- řeší obecně pouze IAS 38;
- není v IFRS speciálně řešeno;
- řeší standard IAS 1;
- řeší konkrétně SIC 32.

7. Doba použitelnosti nehmotných aktiv podle IAS 38:

- je vždy neurčitá;
- je vždy konečná;
- je konečná nebo neurčitá podle posouzení účetní jednotkou;
- se nestanovuje.

8. Goodwill vytvořený vlastní činností se podle IAS 38:

- vykazuje vždy, pokud je spolehlivě ocenitelný;

- vykazuje jen tehdy, pokud splňuje kritéria uvedená v IAS 38;
- vykazuje jen tehdy, pokud splňuje kritéria uvedená v IFRS 3;
- nesmí vykazovat nikdy.

9. Součástí pořizovací ceny nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností nesmí být:

- odpisy jiných nehmotných aktiv;
- správní a obdobné režijní náklady vynakládané v průběhu tvorby aktiva;
- úroky z úvěrů na pořízení daného aktiva;
- náklady na zaměstnanecké požitky související s tvorbou daného aktiva.

10. Snížení hodnoty podle IAS 36 se na nehmotná aktiva vykazovaná podle IAS 38:

- uplatňuje, jen pokud účetní jednotka používá oceňování v pořizovacích nákladech;
- neuplatňuje nikdy;
- uplatňuje vždy, pokud je k tomu důvod;
- uplatňuje, jen pokud účetní jednotka používá oceňování v reálné hodnotě.

Test připravil: Ladislav Mejzlík

Ze setkání KA ČR s odborem kontroly Ministerstva financí

Ministerstvo financí informovalo na schůzce 24. října 2013 o způsobu zajištění přezkoumání hospodaření za rok 2012. Níže uvedená tabulka obsahuje základní přehled o počtu a druhu účetních jednotek, které byly za rok 2012 přezkoumány a informací o tom, kdo přezkoumání provedl.

Přehled zjištění z vykonaných dozorů

Přezkoumání provedeno – účetní jednotka (ÚJ)	Počet ÚJ	Podíl k celkovému počtu ÚJ v %
MF ČR – kraje	13	0,18
MF ČR – regionální rady regionů soudržnosti	7	0,10
Krajské úřady a Magistrát hlavního města Prahy – obce, dobrovolné svazky obcí, městské části hlavního města Prahy	5 984	84,57
Auditor / auditorská firma – obce, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a městské části hlavního města Prahy	1 072	15,15
Celkem	7 076	100

V souvislosti s prací auditorů byly k dispozici i přehledy o vývoji počtu účetních jednotek, které zadaly přezkoumání svého hospodaření auditorovi nebo auditorské společnosti za poslední čtyři roky.

Účetní jednotka	2012	2011	2010	2009
Obec	889	892	901	899
Dobrovolný svazek obcí	183	193	208	226
Celkem	1 072	1 085	1 109	1 125



Ministerstvo financí každoročně vykonává dozor nad přezkoumáním, které bylo provedeno krajskými úřady nebo Magistrátem hlavního města Prahy v přenesené působnosti, anebo auditorem či auditorskou společností. V roce 2012/2013 bylo provedeno celkem 94 dozorů (v roce 2011/2012 celkem 79 dozorů), což je o 15 více než v předchozím období.

Tradičně byly v rámci dozorové činnosti identifikovány nedostatky ve smluvním zabezpečení poskytované auditorské služby a ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření.

Z oblastí, které jsou podle zákona o přezkoumání předmětem přezkoumání, byly jmenovány např. plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků, účetnictví, nakládání a hospodaření s majetkem, stav pohledávek a závazků, nakládání s nimi a věcná břemena.

Příklady zjištění z dozorové činnosti odboru kontroly MF ČR

Popis identifikované chyby	Doporučení
SMLOUVA	
Smlouva byla uzavřena podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.	Výbor a zástupci odboru kontroly MF ČR zpracovali návrh smlouvy o provedení/vykonání přezkoumání hospodaření. Příklad smlouvy obsahuje základní náležitosti, které by smlouva mezi zadavatelem a vykonavatelem měla obsahovat a které lze v případě potřeby upravovat. Aktuální smlouva proto může obsahovat i další služby sjednané na základě smluvní dohody mezi oběma partnery. Smlouva byla publikována v časopise Auditor a ve Zprávách MF ČR pro finanční orgány obcí a krajů. Doporučujeme využít veřejněného příkladu.
Smlouva nebyla uzavřena na přezkoumání hospodaření, ale pouze na audit (ověření) účetní závěrky.	Každá obec (včetně hlavního města Prahy, městských částí hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí) je povinna nechat si své hospodaření za uplynulý kalendářní rok přezkoumat (viz zákon č. 128/2000 Sb., o obcích a zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze). Auditor není odpovědný za druh služby, který účetní jednotka požadává. Pokud účetní jednotka požaduje po auditorovi jiný druh služby, doporučujeme alespoň se zeptat, zda přezkoumání hospodaření má účetní jednotka zabezpečeno.
Smlouva neobsahovala odkaz na zákon č. 420/2004, vymezení předmětu a hledisek nebo odkaz na příslušné paragrafy.	Doporučujeme využít příkladu smlouvy, který je uvedený v Auditorském standardu č. 52.

Popis identifikované chyby	Doporučení
ZPRÁVA O VÝSLEDKU PŘEZKOUMÁNÍ HOSPODAŘENÍ	
Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření auditor neuvedl jednoznačný závěr o výsledku tohoto přezkoumání tak, jak požaduje platná legislativa. Tzn. že nebylo uvedeno, o jaký druh chyb se jedná (viz § 10 odst. 3, písm. b nebo c zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů).	Doporučujeme postupovat v souladu se zákonem o přezkoumání a platným Auditorským standardem č. 52.
Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala označení dokladů nebo jiných materiálů, ze kterých zjištění vycházela.	Doporučujeme postupovat v souladu se zákonem o přezkoumání a platným Auditorským standardem č. 52.
Při zpracování zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření za rok 2012 použil auditor Auditorský standard, který není v platnosti.	Doporučujeme postupovat v souladu s platným Auditorským standardem č. 52.
Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala přehled právních předpisů, s nimiž auditor při provádění přezkoumání ověřil soulad. Auditor v tomto přehledu uvádí soulad s právními předpisy, nebo s jejich vybranými ustanoveními.	Doporučujeme postupovat v souladu s platným Auditorským standardem č. 52.
Zpráva neobsahovala poměrové ukazatele.	Doporučujeme postupovat v souladu se zákonem o přezkoumání a platným Auditorským standardem č. 52. Pokud např. nelze některý z ukazatelů vypočítat je určitě vhodné tuto informaci do zprávy uvést.
PLNĚNÍ PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ	
Auditor neuvedl, že účetní jednotka nemá zpracovaný rozpočtový výhled, návrh rozpočtu nebyl zveřejněn, rozpočtový výhled neobsahoval informaci o dlouhodobých závazcích apod.	Doporučujeme prostudovat zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
ÚČETNICTVÍ	
Nebyla vypracována závěrečná inventarizační zpráva v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, inventurní soupisy neobsahovaly všechny náležitosti.	Doporučujeme prostudovat zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vyhlášku č. 270/2010 Sb.
Auditor neuvedl, že účetní jednotka neprovedla inventarizaci majetku a závazků podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.	Doporučujeme prostudovat zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Poměrové ukazatele

Zástupci odboru kontroly MF ČR a Výboru pro veřejný sektor KA ČR se shodli na tom, že pro přezkoumání hospodaření za rok 2013 bude provedena revize algoritmu pro výpočet poměrových ukazatelů z roku 2012. MF ČR předpokládá, že pokud budou identifikovány změny v porovnání s předcházejícím rokem, bude se jednat pouze o formální úpravu poměrových ukazatelů, tzn. že budou upraveny položky pohledávek a závazků, které do výpočtu vstupují.

Aktuální algoritmus pro výpočet poměrových ukazatelů pro přezkoumání hospodaření za rok 2013 bude publikován koncem roku 2013, popř. začátkem roku 2014 v časopise Auditor a ve Zprávách MF ČR pro finanční orgány obcí a krajů.

Novela zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí

MF ČR uvedlo, že v květnu letošního roku byla Poslanecké sněmovně předložena novela zákona 420/2004 Sb. (zákon o přezkoumání), a to v souvislosti s přijetím nového zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), který nabývá účinnosti 1. 1. 2014.

Novela zákona o přezkoumání poměrně razantně zasahuje do stávajícího textu a odstraňuje terminologické a jiné disproporce a duplicitní ustanovení, která stejně

nebo obdobně upravují obecné kontrolní postupy, upravené v novém kontrolním řádu. Týká se to zejména vytyčení práv a povinností kontrolních orgánů nebo kontrolujících osob a kontrolovaných subjektů.

Vzhledem k tomu, že před projednáním novely zákona o přezkoumání došlo k rozpuštění Poslanecké sněmovny, bude novela zákona o přezkoumání předložena jako součást zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím kontrolního řádu. Tento zákon předloží vládě Ministerstvo vnitra ČR koncem roku 2013.

Pro přezkoumání hospodaření za rok 2013 platí, že pokud technická novela zákona o přezkoumání schválena nebude a u účetních jednotek budou k tomuto datu provedena dílčí přezkoumání, pak pro přezkoumání hospodaření za rok 2013 bude platit, že kontroloři i auditoři budou postupovat podle stávajícího znění zákona, nikoli podle novely.

Pokud od 1. 1. 2014 vstoupí v platnost novela zákona a přezkoumání hospodaření za rok 2013 bude provedeno až následně po tomto datu, pak s největší pravděpodobností budou muset kontroloři i auditoři postupovat podle novely zákona o přezkoumání.

O budoucích změnách zákona o přezkoumání budeme průběžně informovat prostřednictvím časopisu Auditor.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Zamyšlení nad účetní závěrkou vybraných účetních jednotek

Všechny účetní jednotky v naší republice jsou regulovány jediným zákonem, a to zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen zákon o účetnictví). Tento zákon tedy upravuje účetnictví podnikatele stejně jako účetnictví územního samosprávného celku nebo příspěvkové organizace jím zřizované, stejně tak účetnictví neziskového subjektu či banky.

Můžeme to považovat za výhodu, protože uživatelé účetních jednotek mohou své zkušenosti ze znalosti jedné skupiny účetních jednotek, např. podnikatelů, aplikovat při zkoumání účetní závěrky jiné skupiny účetních jednotek, například obcí.

Lze obecně očekávat, že také všechny metody a další pravidla upravené jednotlivými vyhláškami pro skupiny účetních jednotek, které všechny vzešly ze zmocnění v návaznosti na § 37b zákona o účetnictví, budou stejný problém či srovnatelný účetní případ upravovat stejně, pokud není zásadní důvod k jiné úpravě.

Ráda bych upozornila na skutečnost, že tomu tak mnohdy není, a prosím neberte to nijak osobně, pokud jste se na úpravě účetních předpisů podíleli, nebo jako kritiku těch, kteří přímo tvořili vyhlášky nebo navazující standardy. Smysl svého článku spatřuji spíše v zamyšlení, jak stejné problémy vyřešit v budoucnu jednotně, a pokud to není řešeno jednotně, je nutné či vhodné zdůvodnit, co je smyslem jiné úpravy.

Můj úhel pohledu mohou sdílet ti, kteří se problematikou zabývají průřezově a nejsou specializováni jen na jednu skupinu účetních jednotek.

Osobně předpokládám, že ostatní uživatelé účetních závěrek různorodou úpravu stejného problému nečekávají. Upozorňuji tedy jen na některé z nich, které mě obzvláště zaujaly.

Opravné položky

Jedním z ustanovení zákona o účetnictví, které je velmi důležité, je § 25 odst. 3. Zde je uvedeno, že účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Toto ustanovení o oceňování je vyjádřeno rezervami, opravnými položkami a odpisy majetku.

Těmito nástroji, které jsou všechny účtovány do nákladů účetní jednotky, dochází ke změně výsledku hospodaření a tím vlastního kapitálu (jmění účetní jednotky).

Opravné položky jsou upraveny jednak ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen vyhláška č. 410/2009 Sb.), a to v § 13, § 16, § 18, § 21, § 23 a § 65 a dále pro opravné položky k pohledávkám také v českém účetním standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek.

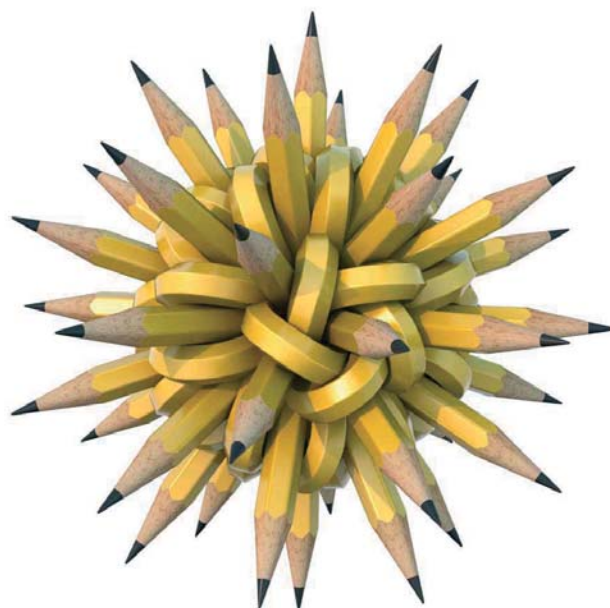
V prováděcích právních předpisech je přímo uvedeno, že k některým majetkům se opravné položky netvoří. Riziko přechodného snížení ceny však existuje ke všem účtům majetku. Pro auditora to bude zcela jistě problém a následně také pro uživatele účetní závěrky.

Jedná se například o účty záloh, a to krátkodobých i dlouhodobých, dohadné účty aktivní a další tituly.

Paragraf 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. uvádí, že dojde-li k významnému snížení hodnoty, účtuje se bez zbytečného odkladu opravná položka. Další ustanovení však uvádí, že u pohledávek je to částka opravné položky ve výši 10 % za každých ukončených devadesát dnů po splatnosti dané pohledávky.

Může se to zdát jako vhodné ustanovení, ale jsou situace, kdy je potřeba vytvořit vyšší opravnou položku.

Doporučuji tedy auditorům individuálně vyhodnotit tvorbu opravných položek a nepominout riziko, že pokud hodnota majetku není správně stanovena (v tomto případě snížena), nemůže být podle mého názoru naplněn požadavek na věrný a poctivý obraz účetní závěrky.



Dlouhodobý a krátkodobý majetek

Obecně platí, že rozvaha je uspořádáním položek majetku a závazků k určitému rozvahovému dni. Je to tedy tzv. stavový výkaz na rozdíl od výkazu zisku a ztráty.

Pokud v tomto výkazu máme uvedeny pohledávky a závazky, obecně předjímáme, že jejich rozdělení na krátkodobé a dlouhodobé je právě k tomuto rozvahovému dni, aby si každý uživatel účetní závěrky mohl udělat testy na vyhodnocení určitých ukazatelů. Je to logické a jsme na to zvyklí zejména z praxe u podnikatelských subjektů. Bohužel tomu tak podle metodiky vybraných účetních jednotek není a např. pohledávka je považována za dlouhodobou, protože jako dlouhodobá byla při jejím vzniku, přestože k rozvahovému dni má splatnost jen měsíc.

Zde by bylo určitě vhodné doporučit úpravu účetních předpisů. Lze předpokládat, že uživateli výkazů jsou také občané a zastupitelé, kteří jsou velmi často sami účetními jednotkami účtujícími podle podnikatelských předpisů nebo v těchto účetních jednotkách pracují, a ti mohou být odlišným způsobem vykazování uvedeni v omyl.

Reálná hodnota u majetku určeného k prodeji

Zde bych jen krátce navázala na výstižný článek Hany Březinové v časopise Auditor č. 8/2013 a zmínila další skutečnost, kterou podle mého názoru z pohledu uživatele účetní závěrky vybrané účetní jednotky nelze předpokládat.

Jedná se o výkaz zisku a ztráty, konkrétně položku Výnosy z přecenění reálnou hodnotou, kde je zachycen při prodeji majetku rozdíl z přecenění na reálnou hodnotu, a to výnos nebo náklad zaúčtovaný ke dni rozhodnutí o prodeji jako hodnota vstupující do finančního výsledku. Další související operace s prodejem majetku jsou zachyceny v provozním výsledku.

Neznám osobně jiný účetní případ, kdy část hodnoty jednoho účetního případu je účtována do finančního výsledku a část do výsledku provozního, a preferovala bych jiný způsob účtování a tím i vykazování. Navíc část finančního výsledku byla původně naúčtována na účet třídy 4 náležející do vlastního kapitálu.

Je otázkou, co komu řeknou tyto informace. Zcela jistě je obecným problémem také to, že nemáme nikde uvedeno, co je to finanční výsledek a co je provozní výsledek.

Rozdělení hospodářského výsledku ve schvalovacím řízení

Obecně lze opět předpokládat, že nejvyšší orgán obce – zastupitelstvo nejenom schvaluje účetní závěrku obce, ale také bude rozdělovat hospodářský výsledek obce. Rozhodne tedy minimálně o přesunu hospodářského výsledku na účet Výsledek hospodaření minulých let. Dále by se nabízela možnost vytvořit z hospodářského výsledku fondy, pokud je obec zřídila, a využít český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky,

konkrétně standard č. 704 – Fondy účetní jednotky. Tento standard uvádí, že ustanovení o tvorbě a použití fondů uvedená v bodech 4 až 7 se použijí přiměřeně na tvorbu všech ostatních fondů (body 4 až 7 upravují fondy příspěvkových organizací). A zde je fond odměn tvořený právě z výsledku hospodaření, dále fond kulturních a sociálních potřeb tvořený do nákladů a další. Nicméně v obcích se setkáváme se způsobem účtování tvorby fondů na účet 401 – Jmění účetní jednotky.

Je snad důvodem, že v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, je v § 5 uvedeno, že zdrojem peněžních fondů územního samosprávného celku nebo svazku obcí mohou být zejména přebytky hospodaření z minulých let? Osobně se domnívám, že není pravda, že přebytky hospodaření z minulých let a hospodářský výsledek minulých let je něco zcela jiného. Je tam jistý časový nesoulad, ale nic víc. Předpokládám navíc, že tvorba fondů z účtu jmění účetní jednotky není správná. Účet jmění není jakousi nekonkrétní sumou, ze které lze ukrajovat, ale je to naprosto konkrétní suma zdrojů představujících vlastní krytí majetku.

Termín technické zhodnocení

Termín technického zhodnocení hmotného majetku je nám známý již více než 20 let ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů), konkrétně z § 33, a účetnictví si jej samostatně nedefinuje.

Ve vyhlášce pro podnikatele je odkaz na § 33 zákona o daních z příjmů po celou dobu platnosti vyhlášky 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. Tato skutečnost je praktická a radě uživatelů příjemná, protože není nutno porovnávat stejné termíny samostatně v účetnictví a samostatně v daních a vyhledávat věcné rozdíly.

Nepředpokládám, že by někdo očekával rozdílný přístup v účetní úpravě u jednotlivých skupin účetních jednotek.

Vyhláška pro vybrané účetní jednotky nemá odkaz na § 33 zákona o daních z příjmů, termín technické zhodnocení nedefinuje. Kdo by se však domníval, že to nevádí a že je to jen jakýsi formální nedostatek, dostane se do problému. Zatímco § 33 zákona o daních z příjmů definuje, že technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 tisíc Kč, tak § 14 vyhlášky č. 410/2009 Sb. definuje, že za dlouhodobý majetek se považuje technické zhodnocení, jehož ocenění převyšuje částku 40 tisíc Kč. Nikoliv tedy za zdaňovací období, ale za jednotlivé technické zhodnocení. U technického zhodnocení

nehmotného majetku je zase uvedena jiná částka jako limit, a to nikoliv 40 tisíc Kč, ale 60 tisíc Kč.

Mohla bych dále pokračovat například tím, že nedokončená výroba je u vybraných účetních jednotek účtována odlišně od podnikatelů, konkrétně do nákladů, a podle mého názoru lépe.

Pokud jste tedy uživateli účetních závěrek u vybraných účetních jednotek, minimálně tyto rozdíly oproti podnikatelům je nutno si uvědomit a počítat s tím, že to, co bychom považovali za logické, tj. stejné řešení

srovnatelných účetních případů či vykazování mezi skupinami účetních jednotek, není k dnešnímu dni samozřejmostí. Jako optimista jsem přesvědčena, že k maximálnímu sblížení v budoucnosti dojde, protože je to pro uživatele účetních závěrek nezbytné. A pokud nedojde, měl by být znám důvod odchylky a měl by být logický a srozumitelný.

Pěva Čouková

členka Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

Problematika provádění kontroly kvality zakázky

Při provádění kontrol kvality u auditorů se setkáváme se skutečností, že v auditorských společnostech, které auditují subjekty veřejného zájmu (SVZ), je kontrola kvality těchto zakázek (tzv. quality review) prováděna až po datu vydání zprávy auditora, příp. není prováděna vůbec.

Kdy je kontrola kvality zakázky vyžadována?

Kontrola kvality zakázky je vyžadována standardem ISQC 1 a je definována v odstavcích 35-42 tohoto standardu, kde je stanoveno, že:

1. společnost je povinna stanovit si zásady a postupy, v rámci kterých je pro určité zakázky vyžadována kontrola kvality zakázky, a to pro objektivní zhodnocení významných úsudků a závěrů auditora provádějícího zakázku za účelem získání vyšší míry jistoty;
2. tyto zásady musí obsahovat stanovení kritérií, u kterých typů zakázek bude kontrola kvality zakázky provedena, přičemž *kontrola kvality zakázky musí být vždy provedena u auditů účetních závěrek kótovaných společností*, volba dalších kritérií závisí na auditorské společnosti. Rozhodně by ale tato volba měla zohledňovat definici subjektů veřejného zájmu danou zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, a veřejný význam auditovaných klientů;
3. zásady musí definovat postupy, rozsah a načasování kontroly kvality zakázky;
4. stanovené postupy musí zahrnovat:
 - a) diskusi o významných záležitostech s odpovědným auditorem;
 - b) kontrolu účetní závěrky a navrhované zprávy vč. kontroly dokumentace týkající se významných úsudků;
 - c) vyhodnocení závěrů a navrhované zprávy odpovědným auditorem;

- d) u kótovaných klientů též vyhodnocení nezávislosti auditorské společnosti a auditorského týmu na dané zakázce.

Zdokumentování a načasování kontroly kvality zakázky

1. Kontrola kvality zakázky musí být provedena osobou, která splňuje požadavky objektivity;
2. všechny postupy, které byly v rámci kontroly kvality zakázky provedeny musí být zdokumentovány;
3. kontrola kvality zakázky musí být dokončena k datu vydání zprávy auditora nebo před datem jejího vydání.

Týká se kontrola kvality zakázky i OSVČ?

Pokud OSVČ realizuje zakázky s povinností kontroly jejich kvality (tedy provádí audit účetních závěrek kótovaných společností), je nutné, aby tuto kontrolu provedla vhodně kvalifikovaná externí osoba, obvykle tedy jiný statutární auditor (*obdobně platí pro statutárního auditora, který je v auditorské společnosti sám.*)



na pomoc auditorům

Auditor je ale povinen zachovávat mlčenlivost (§15 zákona o auditorech, Etický kodex). Pokud tedy auditor bude potřebovat provést kontrolu kvality zakázky, a to jinou kvalifikovanou osobou, pak tento auditor bude pro dodržení této své povinnosti potřebovat být zbaven mlčenlivosti. Doporučujeme tedy již při uzavírání smlouvy o auditu účetní závěrky kótované společnosti myslet na nutnost provedení kontroly kvality zakázky kvalifikovanou externí osobou.

Pokud smlouva již uzavřena je a zbavení mlčenlivosti neobsahuje, doporučujeme uzavřít dodatek ke smlouvě.

Pozn: Kontrolu kvality zakázky jiným auditorem nezaměřovat s monitorováním zakázek v rámci systému řízení kvality společnosti dle ISQC 1 odst. 48 a dále.

Petra Fridrichová

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR



Co najdete v e-příloze č. 9/2013

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Téma čísla – Výzkum a vývoj

- Doporučení Rady pro výzkum a vývoj k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, při odpočtu výdajů vynaložených na projekty výzkumu a vývoje od základu daně
- Pokyn D – 288 ze dne 3. 10. 2005 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

- O české vědě a výzkumu
- Chceme, aby se malé a střední firmy v EU co nejvíce zapojily do výzkumu a inovací

Z koordinačního výboru pro daně

Účetní a daňové dopady prominutí daně z příjmů z důvodů povodní a záplav

V létě tohoto roku trápily mnohé podnikatele, ale i běžné občany, především povodně, které se bohužel ne poprvé a zřejmě ani naposled přehnaly přes naši zemi a způsobily množství škod. Na danou situaci reagovalo i MF, a to především rozhodnutí Ministra financí o prominutí úhrady

daní z příjmů a příslušenství daní z příjmů z důvodu mimořádné události. Nicméně toto rozhodnutí vyvolalo některé otázky týkající se aplikace daného rozhodnutí v praxi. Jednou z nich je otázka účetního zachycení daného prominutí a navazující otázka dopadu do oblasti daně z příjmů.

Zaznamenali jsme

- Za finanční dar veřejná zakázka? Na financování stran si posvítí nový web
- Transparentní financování politických stran - jaké změny jsou potřeba?
- Veřejný sektor je bez skrupulí vysáván, varovala tajná služba
- BIS: Propojení podnikatelů a komunální sféry se posiluje
- Majetek, který zločinci převádí na manželky, může být zabaven

-VeL-