

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2005

Iva Dvořáčková

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2005

Iva Dvořáčková

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 - Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Náklady na výzkum a vývoj – daňová optimalizace

Research and development costs – tax optimization

DP-PE-KFÚ-2005 08

IVA DVOŘÁČKOVÁ

Vedoucí práce: Ing. Ivana Šimíková, Ph.D.

Konzultant : Ing. Martina Černíková, Technická univerzita v Liberci
Ing. Ctírad Chadima, Škoda Auto, a. s.

Počet stran: 67
Datum odevzdání 20. 5. 2005

Počet příloh: 1

Prohlášení

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

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

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

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

Datum: 16. 5. 2005

Podpis:

Resumé

Diplomová práce se zabývá problematikou výzkumu a vývoje v podmínkách stanovených zákony České republiky. Hlavním tématem je správné chápání dlouhodobého nehmotného majetku, zejména jeho složky - nehmotný výsledek výzkumu a vývoje, a správné účtování o něm.

V prvních dvou kapitolách je srovnáváno účtování o dlouhodobém nehmotném majetku podle českých účetních předpisů a podle Mezinárodních účetních standardů (IFRS). V jedné z dalších kapitol je toto srovnání použito do případové studie a je zde vyčíslen rozdíl v účtování podle dopadu na základ daně a daň.

Praktická část se zabývá vývojovými náklady ve společnosti Škoda Auto, a. s. Technický vývoj je prováděn ve vývojovém centru Česana v Mladé Boleslavi.

V poslední teoretické části je práce zaměřená na novelu zákona o daních z příjmů, kdy od 1. 1. 2005 vstoupilo v platnost ustanovení §34 odst. 4, které se týká nové odčitatelné položky na náklady výzkumu a vývoje.

Diploma work deals with questions over research and development in conditions given by Czech laws. Main theme is correct comprehension of intangible assets especially its components – intangible research and development results and its correct accounts.

In first two chapters is compared intangible assets accounting according to Czech accounting prescriptions and according to International Financial Reporting Standards. In another chapter is this comparison used to the case study and the difference is specified in impact on tax base and the tax.

Practical part deals with developmental costs in the company Škoda Auto. Technical development is provided in developmental center Česana in Mladá Boleslav.

In the last theoretical part is diploma work focused on novel of the Income tax Act. Since the 1st January 2005 has come in effect regulation of § 34 section 4 which has been related to new deductible entries at research and development expenses.

Klíčová slova

České účetní standardy

Dlouhodobý nehmotný majetek

Daň z příjmů právnických osob

Mezinárodní účetní standardy IFRS

Náklady

Technický vývoj

Účtování

Výzkum a vývoj

Zákon o daních z příjmů

Zákon o účetnictví

Czech accounting standards

Intangible assets

Corporate Income tax

International Financial Standards

Costs

Technical development

Accounting

Research and development

Income tax Act

Accounting Act

Obsah

Resumé	4
Klíčová slova	6
Seznam zkratk	8
1 Úvod	9
1. 1 Dosud známá pravidla pro účtování nákladů na výzkum a vývoj	10
2 Východiska účtování o nehmotném majetku	12
2. 1 Obecné vymezení aktiva	13
2. 2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku podle české legislativy	15
3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – IFRS (International Financial Reporting Standards)	17
3. 1 Příprava k přijetí IFRS	17
3. 2 Způsob přechodu na IFRS	18
3. 2. 1 Časový harmonogram	19
3. 2. 2 První výkazy	20
3. 2. 3 Výjimky, které IFRS 1 umožňuje	20
3. 2. 4 Informace ke zveřejnění	20
3. 3 Vymezení základních prvků účetní závěrky v prostředí Mezinárodních standardy finančního výkaznictví IFRS	21
3. 3. 1 Kritéria pro uznání prvků účetní závěrky	23
3. 4 IFRS a České účetní předpisy – porovnání a rozdíly	25
3. 5 Účtování průmyslového výzkumu a vývoje – rozdíl mezi ČÚP a IFRS	28
3. 5. 1 Podmínky IAS 38 k uznání nehmotného aktiva	29
3. 5. 2 Šest podmínek IAS 38 z hlediska výzkumného projektu prováděného výrobním podnikem ve vlastní režii	29
4 Škoda Auto, a. s.	31
4. 1 Technický vývoj ve Škoda Auto, a. s.	31
4. 1. 1 Etapy technického vývoje	33
4. 2 Vymezení nákladů na technický rozvoj	36
4. 3 Účetní postup nákladů technického vývoje	36
4. 4 Přehled vývojových nákladů ve Škoda Auto, a. s.	37
4. 4. 1 Přehled vlastních vývojových nákladů ve Škoda Auto, a. s.	40
5 Případová studie	42
5. 1 Aktivace vývojových nákladů podle IFRS	43
5. 2 Zaučtování vývojových nákladů podle českých účetních předpisů	45
5. 3 Dopad přechodu na nový způsob účtování	46
6 Aktuální změna zákona o daních z příjmů	50
6. 1 Nejasnosti vyplývající přímo z textu zákona	51
6. 2 Doporučení Rady pro výzkum a vývoj	56
6. 3 Vymezení položek uznaných nákladů	58
6. 4 Navrhované řešení	60
7 Závěr	63
Seznam příloh	67

Seznam zkratek

A	Doba v letech, po kterou bude majetek užíván pro řešení projektu
a. s.	Akciová společnost
AG	Aktiengesellschaft
apod.	A podobně
atd.	A tak dále
B	Doba upotřebitelnosti nebo provozně technické funkce majetku v letech, stanovené podle zvláštních právních předpisů
C	Pořizovací cena majetku stanovená podle zvláštního právního předpisu
č.	Číslo
čl.	Článek
ČNB	Česká národní banka
ČÚP	Český účetní předpis
ČÚS	Český účetní standard
D	Podíl užití majetku pro řešení projektu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
hod.	Hodina
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní účetní standardy
INF	Prvotní informace
Kč	Koruna česká
LH1	Začátek uskutečněného projektu
LH2	Začátek uskutečněného projektu
max.	Maximálně
més.	Měsíc
míl.	Miliony
min.	Minimálně
N	Náklady
např.	Například
odst.	Odstavec
PA	Začátek projektu
PS	Projektová studie
popř.	Popřípadě
resp.	Respektive
S. A.	Sociedad anónima
SB	Část projektu
Sb.	Sbírka
SOP	Začátek výroby
tab.	Tabulka
tj.	To je
TR	Technický rozvoj
tzv.	Tak zvaný
UN	Uznatelné náklady
viz.	Odkaz
VW	Volkswagen
ZD	Základ daně

1 Úvod

Správné daňové posouzení nákladů na výzkum a vývoj může být oříškem. Situaci komplikují často se měnící pravidla a nejasné definice jednotlivých druhů nehmotného majetku. Česká republika usiluje podobně jako řada jiných států o to, aby podniky působící na jejím území investovaly do výzkumu a vývoje. V rámci programu investičních pobídek proto již několik let nabízí česká vláda zvláštní podporu pro zřizovatele technologických center (výzkum a vývoj s předpokladem sériové výroby). Tyto pobídky může získat i český subjekt, který zakládá či rozšiřuje vlastní oddělení výzkumu a vývoje, nebo jehož předmětem podnikání je právě výzkum a vývoj.

Uvedená forma podpory výzkumu a vývoje je jistě prospěšná, ale bude ještě účinnější, pokud další opatření budou přijata i v daňové a účetní oblasti. Zejména jde o úpravu pravidel pro daňovou uznatelnost nákladů na výzkum a vývoj, jejichž zpřesnění a zjednodušení by bylo užitečné pro všechny podniky, tj. i pro ty, které nespádají do sektorů podporovaných v rámci programu investičních pobídek.

V rámci koncernu Volkswagen je Technický vývoj Škoda Auto se svými 1329 zaměstnanci třetím největším vývojovým centrem po značce Volkswagen a Audi. Díky modernímu zařízení a vysoké kvalifikaci pracovníků dokáže realizovat samostatný vývoj vozu. Integraci do koncernového svazku je při používání nových modulů a komponentů již od samého počátku zohledňován a sledován synergický efekt. V rámci hlavních kompetencí a volných kapacit jsou také uskutečňovány vývojové zakázky pro jiné značky a koncernové společnosti. Tím je podporována výměna odborných zkušeností a další vzdělávání zaměstnanců v zahraničí.

Mezi hlavní kompetence Technického vývoje Škoda Auto lze počítat osobitý design, vývoj konceptů s pomocí moderních virtuálních metod digitálních datových kontrolních modelů, vývoj karoserie včetně interiéru a exteriéru, vývoj motorů, elektriky a elektroniky, ladění podvozků a agregátů, stavbu prototypů a provádění všech dlouhodobých a funkčních zkoušek. Zapojením Technického vývoje do vývojového svazku koncernu Volkswagen bylo cca 10 % kapacit využíváno pro vývojové práce na zakázkách pro jiné značky a koncernové společnosti. [11]

Současná legislativní úprava, která upravuje právě problematiku výzkumu a vývoje, však není zcela jednoznačná a vyvstává zde řada otázek. Jednou z nich je, zda je správné vynaložené náklady na výzkum a vývoj aktivovat a tento nehmotný dlouhodobý majetek odepisovat podle zákona o daních z příjmů a nebo, zda je správné účtovat tyto výdaje přímo do nákladů běžného období. Výsledek hospodaření tak ovlivňují v roce, ve kterém vznikly. Touto otázkou se zabývám v kapitole 2.

Zajímavé je ukázat také rozdíl mezi účtováním podle zákona o účetnictví a českých zákonů a mezi účtováním podle Mezinárodních účetních standardů IFRS. Mezinárodním účetním standardům se věnuji v kapitole 3. Porovnání rozdílů mezi zmiňovanými účetními metodami je zřejmé z kapitoly 5.

1. ledna vstoupila v platnost novela zákona o daních z příjmů, kde je nově upraven § 34, který se týká uplatnění reinvestičních odpočtů. Nově byla do zákona zavedena 100 % odčitatelná položka na náklady výzkumu a vývoje. Znění tohoto nového odstavce ovšem není jasné a jednoznačné a při jeho implikaci by tak mohlo dojít k mnoha chybám a nepřesnostem. Správného výkladu se v současné době snaží dosáhnout Sdružení automobilového průmyslu (SAP) ve spolupráci s Radou pro výzkum a vývoj a Ministerstvem financí. Otázkou 100 % odčitatelné položky se zabývám v 6. kapitole této diplomové práce.

Ve 4. kapitole se zmiňuji o výzkumu a vývoji ve Škoda Auto, a. s.

1. 1 Dosud známá pravidla pro účtování nákladů na výzkum a vývoj

Cílem diplomové práce je zanalyzovat náklady na výzkum a vývoj a navrhnout postup účtování o těchto nákladech. Otázka účtování o nákladech na výzkum a vývoj byla projednávána ve Škoda Auto již v roce 1996. V této době se Škoda Auto obracela na pomoc při účtování na Ministerstvo financí České republiky. Podle vyjádření Ministerstva bereme v úvahu následující základní zásady pojetí nákladů na výzkum a vývoj z hlediska účetních a daňových předpisů:

- 1) nutno odlišit náklady na výzkum a vývoj od nákladů na přípravu a záběh výroby,
- 2) u nákladů na výzkum a obdobnou činnost je hlavní rozlišovací kritérium, zda se provádí ve vlastní režii nebo dodavatelsky,
- 3) u výzkumu a obdobné činnosti prováděných ve vlastní režii se bere v úvahu otázka plynulosti této činnosti v delším časovém úseku,
- 4) odlišně se posuzují nehmotné a hmotné výsledky výzkumné a vývojové činnosti.

Nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti pořizované dodavatelsky (externě) jsou zpravidla, ve smyslu stanovených hledisek, nehmotným dlouhodobým majetkem a není proto možné je zúčtovat jednorázově do nákladů (viz. vymezení dlouhodobého nehmotného majetku účetními a daňovými předpisy).

Avšak tyto výsledky vytvořené vlastní činností se neaktivují a náklady na ně lze běžně profinancovat na vrub výsledku hospodaření, jestliže se jedná o pravidelnou činnost.

Náklady na přípravu a záběh výroby se časově rozlišují podle předpisů pro účetnictví.

Řešení úkolů vývojové činnosti ve vlastní režii nevylučuje externí kooperaci. Pokud firma prokáže, že externí kooperace se týkala konkrétního úkolu řešeného ve vlastní režii, pak postup v účetnictví probíhá v režimu zúčtování nákladů na vývojovou činnost prováděnou ve vlastní režii.

Jestliže nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti pořizované dodavatelsky mají obecnou upotřebitelnost, např. pro více vývojových úkolů řešených ve vlastní režii nebo pro výrobu, a splňují kritéria pro vymezení nehmotného dlouhodobého majetku, pak musí být vedeny v aktivech společnosti a postupně se reprodukuji na vrub nákladů.

Výzkumem a vývojem se rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Dále se rozlišuje:

- a) výzkum, kterým je systematická tvůrčí práce rozšiřující poznání, včetně poznání člověka, kultury nebo společnosti, metodami umožňujícími potvrzení, doplnění či vyvrácení získaných poznatků, prováděná jako
 - 1. základní výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků, nebo
 - 2. aplikovaný výzkum, kterým jsou experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi; ta část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu se označuje jako průmyslový výzkum,
- b) vývoj, kterým je systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení. [12]

2 Východiska účtování o nehmotném majetku

Tradice našeho účetnictví jsou nemalé. Jako v každé jiné zemi a politicko-ekonomickém uskupení účetnictví odráželo soudobé ekonomické, politické a právní podmínky. Dlouhodobá izolace české ekonomiky, její politické zaměření a tradice kodifikovaného (pisemné ustanovení) práva způsobily značný odklon systému účetnictví v České republice od systémů nejen v Evropě, ale celosvětově.

První velký krok ke změně byl proveden s nabytím účinnosti zákona o účetnictví počátkem devadesátých let minulého století. V něm se začala regulace účetnictví stavět na vybraných všeobecně uznávaných zásadách a principech. Zákon byl silně inspirován směrnicemi Evropské unie, i když nepřevzal všechny účetní metody a principy.

Další desetiletý vývoj vyústil v zakomponování prvku zvykového práva do zákona o účetnictví, a tím je možnost regulovat účetnictví

- na úrovni konsolidovaných účetních závěrek Mezinárodními účetními standardy či jinými mezinárodně uznávanými nástroji
- a na úrovni aplikace účetních metod v jednotlivých účetních závěrkách umožnit, resp. dosud pouze připustit, využití českých účetních standardů.

Při překladech mezinárodně uznávaných zásad, pravidel a nástrojů v oblasti účetnictví a snaze upravovat české předpisy se do popředí dostala skutečnost, že ne vždy je vnímán stejný pojem shodně, že může mít jiný obsah, jinak je oceňován nebo pro něj ani adekvátní pojem není. Navíc tuto situaci prohlubuje skutečnost využívání nestejných pojmů v různých právních předpisech České republiky. V řadě případů dochází k vymezení určitých kategorií jen pro účely daného předpisu, avšak poté je snaha bez ohledu na obsah vykazovat v účetnictví určitou skutečnost jen ve vazbě na název dané ekonomické kategorie. Tento přístup je z hlediska účetnictví nesprávný a nepřijatelný. Vede to k tomu, že jsou porušovány základní principy v účetnictví.

V zákoně o účetnictví, platných vyhláškách a opatřeních Ministerstva financí se základní kategorie používají se značnou nepřesností, bez jejich konkrétního vymezení. Vzhledem k mnohaleté práci s mezinárodními pravidly se podvědomě v metodice účetnictví jak na teoretické úrovni, tak na špičkových pracovištích praxe opíráme o vymezení aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů i výnosů z těchto pramenů.

Při definování základního pojmového aparátu účetnictví si musíme být vědomi, od čeho jej odvozujeme, resp. v jakém prostředí se budou nástroje účetnictví uplatňovat. Východiskem je dvojitý pohled na majetek v obecném slova smyslu. Obchodní právo vymezuje obchodní majetek podniku jako jeho veškeré věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty. Z něj získáme aktiva tím, že podstatná část obchodního majetku splňuje podmínky kladené na vymezení aktiv. Pokud však chybí zejména dostatečná

jistota budoucího ekonomického prospěchu a možnost spolehlivého ocenění, nebude možné položku majetku ve smyslu obchodního majetku za aktivum v účetnictví považovat.

Definování aktiva je založeno na skutečnosti, že účetní jednotka s ním může disponovat, a tím získá budoucí ekonomický prospěch. Není podstatné, zda majetek, který za aktivum uznala, vlastní fakticky (právně) nebo pouze ekonomicky (využívá jej). Z této skutečnosti vyplývají rozdíly mezi aktivy jako účetní kategorií a majetkem jakožto kategorií nejen českého obchodního, ale také daňového práva. Zákon o daních z příjmů až na výjimku technické rekultivace a převod vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění závazku převodem práva na věřitele váže nakládání s hmotným majetkem na vlastnické právo. Nehmotné aktivum není majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů, podstatná není v dané situaci ani informace, kdo má právo takovéto aktivum využívat.

Účetnictví v ČR sice udělalo výrazný průlom, že umožňuje účtovat o majetku, který účetní jednotka ekonomicky využívá, a tím jej zařadit mezi aktiva (pokud splňuje i další kritéria aktiva), avšak striktně vymezuje, kdy tak může učinit a kdy nikoliv. K této situaci by mělo být přistupováno ve vazbě na obecné vymezení aktiva s důrazem na skutečnost, že funkci aktiva může daný předmět v jednom okamžiku plnit pouze v jednom subjektu – s výjimkou nehmotného aktiva, kdy oprávnění jej využívat může mít více subjektů (např. udělení licence a jiných práv). [9]

2. 1 Obecné vymezení aktiva

Jestliže se v koncepčním rámci pro české účetní standardy přistoupí k obecné, všeobecně uznávané definici aktiva, která bude uvedena ve shodném znění s mezinárodními pravidly, odstraní se tak velmi náročné a zbytečné vymezování jednotlivých skupin a položek majetku, které do aktiv patří. Rozhodující totiž není pro uznání aktiva doba používání ani konkrétní výše ocenění, ale na prvním místě budoucí ekonomický prospěch, který lze s dostatečnou jistotou stanovit. Doba používání a limit (daný účetní jednotkou) určí, na jaké pozici v rozvaze bude aktivum (pokud bude uznáno) vykázáno. Samozřejmý vliv bude mít skutečnost, že se v průběhu účetního období krátkodobá aktiva spotřebují, a ovlivní tak výsledek hospodaření.

Vymezení nehmotných aktiv

Dosavadní pojetí v ČR a zejména přístup pod silným daňovým vlivem považuje nehmotné výsledky za aktivum tehdy, jestliže jejich cena je vyšší než zanedbatelná. Tento názor také ovlivňuje délka trvání procesu, který v souvislosti s nehmotnými výstupy probíhá.

Daleko méně je přihlíženo ke skutečnosti, zda budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Uvedená situace je dána nejen přístupem daňovým (nezahrnout celkovou vynaloženou částku na nehmotný výstup do

nákladů v běžném období), ale také mnohdy snahou vykázat vyšší aktiva například z důvodů získání úvěru nebo vhodnější finanční pozice účetní jednotky při různých typech akvizic. Obecně je situace paušalizována a převažuje snaha nehmotné výstupy zahrnovat do aktiv.

Nehmotná aktiva jsou složitou kategorií, k níž se vyvíjí přístup i v mezinárodně uznávaných pravidlech. IAS 38 poměrně jednoznačně (při dodržení základních podmínek vymezení aktiva) stanovuje, že nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a je drženo za účelem použití při výrobě nebo dodávkách zboží či služeb pro účely pronájmu jiným subjektům nebo pro účely správy a řízení.

Vymezení nehmotného aktiva u problematiky výsledků výzkumu a vývoje

Situace v ČR je mnohdy paušalizována a převažuje snaha vždy výsledky výzkumných a vývojových prací zahrnout do aktiv.

Při takovémto postoji se posouzení finanční situace účetní jednotky opírá o zcela nesprávnou základnu, neboť vynaložené náklady na výzkum možná pomohou zmapovat situaci v oboru, činnosti účetní jednotky, avšak tím jejich efekt končí. Do budoucna bude potřeba vynaložit prostředky další, aby byly informace udržovány, obnovovány a získávány například pro potřeby řízení, kudy se zaměření činnosti účetní jednotky má nebo nemá ubírat. Vynaložené prostředky tedy nelze uznat jako aktivum, i když je lze spolehlivě změřit, resp. ocenit. Jako úbytek prostředků budou mít povahu nákladu, případně nákladu časově rozlišeného. Zahnutí výzkumu (někdy i vývoje) mezi aktiva jen proto, že z pohledu finančního orgánu se jedná o položku podstatnou, neodpovídá obecnému pojetí aktiva.

Časové rozlišení

Aktivem jsou nástroje časového rozlišení, které představují budoucí náklady (výdaj byl již uskutečněn – prostředky byly již vynaloženy). Lze provést spolehlivé ocenění a účel vynaložení těchto prostředků v budoucnu přinese ekonomický prospěch, z tohoto účelu se generuje pohledávka, která bude postupně transformována na vrub nákladů.

Časové rozlišení by však nemělo suplovat řešení v případě pochybností, zda určitý majetek aktivem je či nikoliv. Časové rozlišení nesmí být voleno ani z důvodů vhodnějšího daňového řešení (místo, aby bylo aktivum zařazeno do stálých aktiv a nepřímo odpisováno do nákladů), případně ve vazbě na optimalizaci ukazatele „úhrn aktiv“ (součet aktiv v brutto hodnotě – neupravený o korektivní položky opravek a opravných položek). [9]

2. 2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku podle české legislativy

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou zejména:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill

s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinnosti stanovených zákonem, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. [8]

Hranice 60 000 Kč, která platila pro tento majetek do 31. 12. 2002, byla s platností od 1. 1. 2003 v účetních předpisech zcela zrušena, a proto vstupní cenu nehmotného majetku, od které bude účetní jednotka tento majetek považovat za DNM, si stanoví ve svém vnitřním předpisu sama, na základě svého rozhodnutí. [4]

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

Náklady na pořízení DNM se promítají u poplatníků, kteří vedou účetnictví, do výsledku hospodaření postupně ve formě účetních odpisů.

Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a software jsou takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob. [7]

Odpisy nehmotného majetku

DNM se stejně jako DHM odepisuje v průběhu jeho používání na základě odpisového plánu, který jsou účetní jednotky povinny sestavovat. DNM odpisuje vlastník a účetní jednotka, která k němu nabyла právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby. Majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění. Zákon o účetnictví žádným způsobem nestanoví celkovou dobu odpisování. [4]

Do konce roku 2000 bylo zvlášť upraveno účetní a zvlášť daňové odpisování DNM. Před rokem 2001 byla trvanlivost DNM zákonem považována za relativně krátkodobou, a proto z hlediska opatrnosti měl být odepsán do 5 let. Toto ustanovení přestalo platit počínaje 1. lednem 2001, kdy již zákon o účetnictví horní hranici odpisování DNM neupravoval. Minimální délka odpisování DNM byla dva roky, dobu odpisování

shora nic neomezovalo. Konkrétní průběh odpisování si účetní jednotka stanovila svým vnitřním předpisem. [5] Od 1. 1. 2004 došlo k znovuzavedení daňového odpisování nehmotného majetku v zákoně o daních z příjmů, jehož vstupní cena je pro tento účel stanovena ve výši přesahující částku 60 000 Kč. [4]

Pro účely zákona o daních z příjmů (novela k 1. 1. 2004) se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (zákon o účetnictví) pokud

- a) byl
 1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo
 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a
- b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a
- c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Nehmotný majetek může kromě vlastníka odpisovat poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu.

Nehmotný majetek, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu neurčitou, se odpisuje rovnoměrně. Software 48 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců, ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. [2]

3 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví - IFRS (International Financial Reporting Standards)

Podle zákona o účetnictví použijí konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

S účinností od 1. května 2004, ode dne přistoupení České republiky k Evropské Unii, vstoupilo v platnost další ustanovení tohoto zákona, které říká, že účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství. Regulovaným trhem se v České republice pro účely tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu. [1]

Dosud používané Mezinárodní účetní standardy IAS (International Accounting Standards) jsou postupně upravovány a nahrazovány novými IFRS. Jde o snahu zdůraznit význam finančních výkazů a orientaci na výstupy z účetnictví. Ty musí zobrazit věrně a poctivě realitu. Řada IAS skončila vydáním standardu 41 – Zemědělství a byla započata nová série standardů IFRS. Stávající IAS budou dále v platnosti, ale nebudou již nově vytvářeny, nýbrž pouze upravovány, případně nahrazovány. Obě řady standardů tedy platí souběžně.

Ke zveřejnění konsolidovaných účetních závěrek sestavených podle IFRS dojde nejdříve v polovině roku 2005, pro mnoho společností ale nastává období velkých změn již letos. Největší změny se budou týkat především oblastí finančních nástrojů, hedgingu a transakcí s cennými papíry. U mnoha společností se bude měnit řada důležitých položek v jednotlivých výkazech (např. struktura vlastního kapitálu) a změní se ocenění některých aktiv a závazků (hlavně finančních). To vše se odrazí i na obsahu zveřejňovaných informací. [9]

3. 1 Příprava k přijetí IFRS

Nejprve je nutné učinit následující kroky:

- pochopit koncepci IFRS – výkazy, postupy, dopady – školení, manuály,
- naplánovat odpovědnost a možné problémy – kdo a které bude mít na starosti,
- náklady na užítky spojené s přijetím IFRS – připravit rozpočet,
- přizpůsobit podnikový informační systém (požadavky, omezení),
- shromáždit relevantní informace od partnerských společností (dcery, matky, klienti, dodavatelé, stát apod.) – připravit komunikační strategii,
- analyzovat nové informace z výkazů podle IFRS (např. pro daňové účely).

Prvním z řady nových IAS, tedy z IFRS, je IFRS 1 – První aplikace IFRS (First Time Adoption), který byl vydán 19. června 2003 a nahradil SIC – 8 (První aplikace IAS jako základ účetnictví).¹ Tento standard se použije pro období po 1. lednu 2004, lze jej použít i dříve. Po aplikaci IFRS 1 je nutné definovat subjekty, kterých se tento standard týká. Jsou to tzv. „first-time adopters“ – firmy poprvé přijímající IFRS.

Společnosti poprvé přijímající IFRS - jsou to takové společnosti, které poprvé sestavují své výkazy v absolutním souladu s IFRS a jejichž účetní závěrky obsahují jednoznačné a bezpodmínečné prohlášení o přijetí všech IFRS. Patří sem i ty podniky, které dosud sestavovaly účetní výkazy:

- pouze podle některých IFRS,
- kde zahrnuly přehodnocení jen některých položek z národních pravidel na IFRS,
- v souladu s IFRS, ale pouze pro interní potřebu managementu.

Zahajovací rozvaha podle IFRS (IFRS Opening balance sheet) – cílem IFRS 1 je zajistit, že již první výkazy sestavené na základě IFRS

- budou mít vysokou informační hodnotu,
- budou transparentní a srovnatelné,
- poskytnou firmám pevný startovní bod,
- nebudou příliš náročné na tvorbu, aby byl užitek vyšší než náklady. [9]

3. 2 Způsob přechodu na IFRS

Způsob přechodu na IFRS se současně soustředí na tři oblasti, jejichž důležitost se průběžně mění.

1) Změna číselných údajů – tato oblast zahrnuje změnu účetních a finančních údajů. Cílem je:

- identifikovat hlavní problémy a rozdíly, které vzniknou přechodem z národních účetních pravidel na IFRS,
- zjistit, jaké další informace bude nutné upravit a zveřejnit, a zajistit vhodná vysvětlení případných rozdílů,
- změnit stávající nebo vytvořit nová účetní pravidla a vypracovat první účetní závěrku podle IFRS,
- vyhodnotit vliv konverze na životaschopnost určitých produktů a služeb a na celkový výkon společnosti a vyvodit odpovídající závěry.

2) Změna myšlení – tato oblast sestává z organizačních změn, změn chování a procesů. Cílem je:

- vyhodnotit důsledky přechodu na IFRS pro vedení podniku a strukturu organizace,
- zajistit předávání znalostí na úrovni vedení i provozu,
- změnit výkaznictví a obchodní procesy a postupy tak, aby odpovídaly novému způsobu práce

¹ Vedle standardů existují také jejich interpretace – pro IAS jsou to SIC (Standards Interpretations Committee)

3) Změna informačních systémů – v této oblasti se podnik zaměřuje na nutné úpravy či nahrazení informačních systémů s cílem:

- identifikovat nedostatky v kvalitě a množství poskytovaných informací, jakož i systémové nedostatky.
- vytvořit podrobnou systémovou strategii na podporu nových procesů a postupů a umožnit informované rozhodování o kapitálových investicích.
- postupně zavést nové systémy a zajistit, aby všichni pracovníci i společnost jako celek dokázali plnit nové úkoly. [10]

3. 2. 1 Časový harmonogram

Průběh zavedení IFRS lze rozdělit na tři fáze – přípravnou, přechodovou a fázi zveřejnění. Při stanovení časového rozvrhu se můžeme opřít o ustanovení IAS 1, které vyžaduje pro prezentaci účetních výkazů minimálně jedno předcházející období pro srovnání. Z toho vyplývá, že pro účetní závěrku za rok 2005 bude potřeba sestavit výkazy podle stejných pravidel i za rok 2004. Z výše uvedeného je zřejmé, že se firmy budou muset připravit ještě před otevřením účtů k 1. 1. 2004, tedy během roku 2003 (přípravná fáze). Cílem druhé, přechodové fáze, je sestavení úplné účetní závěrky podle IFRS za rok 2004. Ve třetí fázi bude již publikována účetní závěrka za rok 2005 s možností srovnání s rokem 2004. Jednotlivé etapy na sebe samozřejmě navazují nebo se i překrývají.

Přípravná fáze

Cílem bylo sestavení zahajovací rozvahy podle IFRS

- do 31. 12. 2003 - příprava podkladů, analýza vlivu zavedení IFRS na podnik.
- 1. 1. 2004 - zahajovací rozvaha podle IFRS - den přechodu na IFRS (podle IFRS 1).

Přechodná fáze

Cílem je aplikace IFRS a příprava podkladů pro účetní závěrku podle IFRS,

- 1. 1. 2004 – zahajovací rozvaha podle IFRS – den přechodu na IFRS (podle IFRS 1),
- během roku 2004 – analýza dopadů změn v důsledku zavedení IFRS,
- 31. 12. 2004 – úplné účetní výkazy podle IFRS i podle národních pravidel,
- 31. 3. nebo 30. 6. 2005 – první zveřejnění mezitímních účetních závěrek podle IFRS (budou obsahovat srovnání s rokem 2004),
- 31. 12. 2005 – úplné účetní výkazy podle IFRS.

Fáze zveřejnění

Cílem je sestavit a publikovat účetní závěrku plně sestavenou podle IFRS

- 31. 12. 2005 – úplné účetní výkazy podle IFRS.
- 2006 – zveřejnění účetní závěrky podle IFRS za rok 2005 (úplné srovnání s rokem 2004). [9]

3. 2. 2 První výkazy

Přístup IFRS k převodu účetnictví bude ze značné části retrospektivní, jelikož budou firmy účtovat o majetku a závazcích, jako kdyby používaly IFRS již v minulosti. Pro zavedení IFRS lze načrtnout jednoduché schéma:

- = počáteční rozvaha podle IFRS = zahajovací rozvaha podle národních pravidel
- + aktiva a závazky nezahrnuté podle národních pravidel, ale vyžadované podle IFRS
- aktiva a závazky zahrnuté podle národních pravidel, ale nepovolené podle IFRS
- + reklasifikace aktiv a závazků podle klasifikace IFRS
- + přehodnocení ocenění aktiv a závazků podle oceňovacích pravidel IFRS.

Konkrétně u dlouhodobého majetku se tato úprava projevuje tím, že IAS 38 nepovoluje vykazovat jako samostatná hmotná a nehmotná aktiva v rozvaze zejména následující výdaje: výzkum, zřizovací výdaje, reklama, stěhování. Pokud tyto výdaje uznávala národní úprava účetnictví, je nutné je eliminovat z počáteční rozvahy podle IFRS. [9]

3. 2. 3 Výjimky, které IFRS 1 umožňuje

Výjimky z obecných přístupů IFRS vycházejí z teze, že náklady vynaložené na přepočty minulých transakcí by byly vyšší než získaný užitek (informační hodnota). Je ovšem možné, že v důsledku využití těchto výjimek a obecně v důsledku využití přístupů IFRS 1 nebude zajištěna srovnatelnost historických informací mezi společnostmi používajícími IFRS a dokonce i mezi společnostmi, které nově přijímají IFRS. Zpětné srovnání bude možné, ovšem pouze za poměrně krátký časový úsek a jen v omezeném rozsahu. Je to zřejmě daň za budoucí přínosy nadnárodní harmonizace účetnictví. [9]

3. 2. 4 Informace ke zveřejnění

Pro mnoho účetních jednotek bude přijetí IFRS také možná nepříjemnou změnou týkající se povinnosti zveřejnit určité relevantní informace, které dosud nebyly zvyklé veřejně zpřístupňovat podle svých národních pravidel nebo alespoň ne v takovém rozsahu. Jedná se o údaje, jako jsou informace o segmentech, zisk na

akcií, podmíněné smluvní vztahy, reálná hodnota finančních instrumentů, rozšířené informace o konsolidačních celcích apod.

IAS 1 požaduje plně srovnatelná data za jeden rok zpětně. Účetní jednotka se může dobrovolně rozhodnout, zda zveřejní určité finanční údaje podle IFRS i za období předcházející přijetí IFRS (za rok 2003). Pokud bude prezentovat tato data sestavená podle národních standardů, musí to uvést, a navíc musí specifikovat způsob tvorby těchto informací. Pokud bude účetní jednotka prezentovat účetní závěrku sestavenou plně podle IFRS za více let zpětně, změní se tím i rozhodné datum přijetí IFRS.

IFRS 1 vyžaduje uvedení informací, které vysvětlí, jak se přijetí IFRS dotklo finanční pozice, výkonnosti a cash flow dané jednotky:

- srovnání majetku podle národní úpravy a podle IFRS k datu zahajovací rozvahy a ke konci posledního období vykazovaného i podle národních pravidel (tzn. pro jednotky, které budou mít první „ostré“ výkazy k 31. 12. 2005, se jedná o 1. 1. 2004 a 31. 12. 2004),
- srovnání zisku a ztráty za poslední rok podle národních pravidel a podle IFRS,
- vysvětlení úprav v ocenění a klasifikaci aktiv a závazků v rozvaze, výsledovce a cash flow,
- pokud byly objeveny nějaké chyby ve výkazech podle národních pravidel v procesu přijímání IFRS, uvedou se tyto chyby v oddělené příloze,
- vysvětlení použití výjimek podle IFRS 1 (např. přecenění na reálnou hodnotu).

Pokud se chystá účetní jednotka přejít na IFRS ve svých výkazech k 31. 12. 2005, musí ve svých mezitímních výkazech podle IAS 34 před přechodem k IFRS uvést informace týkající se možných změn v účetních postupech, oceňování apod.

Účetní jednotka, která sestaví k 31. 12. 2005 účetní závěrku na základě IFRS, použije IFRS 1 ve svých mezitímních výkazech (podle IAS 34) během roku 2005, pokud bude v těchto výkazech uvedeno, že jsou sestaveny podle IFRS. Jinak může účetní jednotka použít ještě národní pravidla. [9]

3. 3 Vymezení základních prvků účetní závěrky v prostředí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS

Základními prvky, které vyjadřují finanční pozici podniku v rozvaze, jsou podle koncepčního rámce Mezinárodních účetních standardů aktiva, závazky a vlastní kapitál. Základní prvky, které s aktivy a závazky bezprostředně souvisejí, jsou náklady a výnosy, pomocí nichž se měří výkonnost podniku ve výsledovce. Při zhodnocení toho, zda je prvek v souladu s vymezením aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu, je třeba věnovat pozornost jeho obsahu a ekonomické realitě, a nejen jeho právní formě.

Aktiva

Aktivum je podnikem kontrolovaný zdroj, který je výsledkem minulých událostí a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Aktiva by však neměla být uznána v rozvaze bez splnění následujících podmínek:

- budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý.
- aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Pravděpodobnost není samostatně vymezena pro aktiva, ale obecně pro všechny základní prvky účetní závěrky. Budoucím ekonomickým prospěchem obsaženým v aktivu se rozumí jeho potenciál přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do podniku. Může plynout do podniku řadou způsobů. Aktivum může být například:

- vyměněno za jiná aktiva,
- použito ve výrobě nebo poskytováním služeb, které bude podnik prodávat,
- použito k vypořádáním závazků,
- rozděleno mezi vlastníky,
- darováno.

Závazky

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch. Podmínky pro uznání závazků v rozvaze jsou následující:

- úbytek zdrojů přinášející ekonomický prospěch je dostatečně jistý,
- závazek je spolehlivě ocenitelný.

Snížení ekonomického prospěchu je v konečném důsledku spojeno s odtokem peněz z podniku. Důraz se klade především na současnou povinnost podniku, která může být právně vymahatelná nebo plynoucí z běžné podnikatelské praxe jako důsledek zvyklosti či jednání etickým způsobem. Vypořádat ji lze několika způsoby:

- platbou penězi nebo převodem jiných aktiv,
- poskytnutím služeb,
- nahrazením uvedeného závazku jiným závazkem,
- přeměnou závazku na vlastní kapitál.

Některé závazky lze měřit pouze na základě značného stupně odhadu. Mohou být označeny jako rezervy, což v některých zemích definici závazku nesplňuje. Pojem závazek je totiž úzce definován tak, aby zahrnoval pouze částky, které lze stanovit bez provedení odhadů, proto základní definice závazků vyjadřuje poněkud širší přístup.

Vlastní kapitál

Je definován rozdílově jako zbývající část aktiv po odečtení všech závazků podniku. Výše vlastního kapitálu je tedy závislá i na ocenění aktiv a závazků. Celková výše vlastního kapitálu se jen náhodou shoduje se souhrnnou tržní hodnotou akcií podniku nebo s částkou, kterou by bylo možno získat postupným prodejem čistých aktiv nebo tržní hodnotou podniku jako celku (i za předpokladu neomezené doby trvání podniku). Tržní hodnota podniku (odhad ceny, za kterou by bylo možno podnik reálně prodat) bývá většinou vyšší než tržní kapitalizace (součin kurzu akcií a jejich počtu) o jistou prémii. Ta odráží především možnost kontrolovat společnost. U neobchodovatelných společností je pak nutno vycházet z aktuálních cen srovnatelných podniků (tj. podobně veliké, stejně zaměřené, s odpovídajícím tržním segmentem). Bohužel ne všichni investoři mají navíc dokonalé informace a většina finančních trhů není úplně efektivní.

Odvozené základní prvky - náklady a výnosy

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv (či jejich užitečností), nebo snížením závazků a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. IFRS je dále člení na výnosy z běžných činností a přírůstky ekonomického prospěchu z vedlejších činností, které se vykazují samostatně. Základní podmínkou vykazání výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty, která je vymezena pouze jako obecné kritérium pro uznání všech položek účetní závěrky.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. Obdobně jako u výnosů jsou v nákladech obsaženy také ostatní úbytky. Základním principem vykazání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy. [9]

3. 3. 1 Kritéria pro uznání prvků účetní závěrky

Pravděpodobnost

Pravděpodobnost je jedním z kritérií uznání prvků účetní závěrky a je v úzkém vztahu s nejistotou, která charakterizuje typické okolí podniku. Zhodnocení stupně nejistoty (tj. stanovení, zda bude položka uvedena v rozvaze či jen v poznámkách) se provádí na základě podkladů, které jsou k dispozici v době zpracování účetní závěrky.

Oceňování

Ne všechny položky, které splňují definici aktiv nebo závazků, je přípustné zaznamenat do rozvahy. Musí být také ocenitelné, jinak se uvedou tyto záznamy pouze v příloze k účetním výkazům. Oceňování v účetnictví provádíme podle ustálených pravidel. Některá jsou kodifikována (pisemně ustanovena; např. v zákoně o účetnictví), jiná jsou ve formě obecně uznávaných zásad. Určujeme pět základních zásad oceňování:

1. zásadu trvání podniku v dohledné budoucnosti,
2. zásadu konzistence,
3. zásadu opatrnosti,
4. akruální princip,
5. samostatné ocenění položek aktiv a závazků.

Oceňování v podmínkách tržní ekonomiky je složitější. Působí zde především dva objektivní faktory:

1. tržní ceny se v důsledku vývoje nabídky a poptávky běžně mění,
2. mění se kupní síla peněžní jednotky používané v účetnictví.

V účetnictví a v oceňování především však vyvstává řada problémů, především z důvodu subjektivity. Subjektivita vzniká proto, že existují různé způsoby, jak oceňovat. Ale ani při vybrání jednoho způsobu není možné se jednoznačně shodnout, že jde o způsob nejlepší. Sama zásada opatrnosti totiž nedokáže jednoznačně stanovit, jak intenzivně má být aplikována v účetních výkazech. Není ani určeno, která z obecně uznávaných zásad má přednost. Princip opatrnosti lze aplikovat prostřednictvím opravných položek, rezerv, odpisů, podmíněných závazků. Bere v úvahu nejistotu podnikání – rizikovost, jejímiž nositeli jsou aktiva firmy. Existují dvě skupiny případů vyjádření rizik v rozvaze:

1. snížení hodnoty aktiv prostřednictvím opravných položek a odpisů,
2. zachycení možnosti vzniku závazků pomocí rezerv.

Způsob úpravy ocenění účetní jednotky pomocí opravných položek nastává v situaci, kdy jeho užitná hodnota je dočasně nižší než jeho hodnota v účetnictví. To může nastat u dlouhodobého majetku (po odečtení oprav u odepisovaného majetku), u zásob, u finančního majetku (s výjimkou peněžních plnění) a pohledávek (riziko, že nebudou dlužníkem zaplacený). Na zvýšení hodnoty se opravné položky netvoří (právě v souladu se zásadou opatrnosti). Trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku se provádí mimořádným odpisem a následnou úpravou odpisového plánu.

Účetní jednotky vytvářejí rezervy na rizika či ztráty z podnikání známá na základě současných skutečností, podle jednotlivých případů, kde tato rizika a ztráty lze očekávat. Podobně jako u opravných položek se tvorba rezerv účtuje na vrub nákladů a použití, respektive rozpuštění ve prospěch nákladů. Stejně tak jako opravné položky ani rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek.

Na použitém způsobu ocenění závisí vypovídací schopnost údajů finančního účetnictví (výše vykazovaných aktiv, závazků, vlastního kapitálu i hospodářského výsledku). Názor na „správné“ ocenění je motivován různými důvody. Rozdílně se k němu staví stát, akcionáři, vedení podniku, věřitelé i další uživatelé účetních

informací. Existence rozdílů mezi účetním oceněním aktiv a závazků a jejich běžnou (tržní) cenou ústí do často významných rozdílů z oceňování. Protože porovnáním aktiv a závazků se zjišťuje výše vlastního kapitálu, jedná se tedy v konečném důsledku o jednu z následujících situací:

- vykázání vyššího vlastního kapitálu tzv. fiktivní složky vlastního kapitálu (příčinou bývá nadhodnocení aktiv nebo naopak podcenění závazků, zahrnutí neexistujících položek do aktiv nebo nezohlednění některých závazků),
- vykázání nižší hodnoty vlastního kapitálu (jako důsledek podcenění aktiv nebo naopak nadhodnocení závazků, nezohlednění některých existujících aktiv, případně zahrnutí neexistujících závazků).

Druhý případ vede k tzv. tichým rezervám, které jsou ve své podstatě nevykázanou částí vlastního kapitálu firmy. To způsobuje zkreslení vykázaných informací a vede k protichůdnosti zásady opatrnosti a věrného obrazu účetnictví. Toho podniky využívají ke svým záměrům – zejména ke stabilizaci vykazovaného zisku. Snížení vykazovaného zisku znamená vyplacení nižších dividend a z podceněného vlastního kapitálu počítaná vnitřní hodnota akcie je nižší než skutečná. [9]

3. 4 IFRS a české účetní předpisy – porovnání a rozdíly

Ministerstvo financí ČR vydalo v návaznosti na novelu zákona o účetnictví účinnou od 1. ledna 2004 první České účetní standardy. Přestože v období po 1. lednu 1993 byla provedena řada úprav české účetní legislativy, které přibližovaly český účetní systém účetním směrnicím EU a IFRS, stále mezi těmito účetními rámci přetrvává mnoho rozdílů.

České společnosti, které vydaly dlužné nebo majetkové cenné papíry obchodované na regulovaných veřejných trzích, musí použít IFRS místo českých účetních předpisů pro sestavení svých konsolidovaných i nekonsolidovaných účetních závěrek pro účetní období začínající 1. května 2004 nebo později. Ostatní podniky mohou používat IFRS místo českých předpisů pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek. Český daňový základ je však stále založen na českých účetních předpisech (ČÚP) bez ohledu na to, které účetní standardy společnosti používají pro sestavení účetních závěrek. Všechny tyto společnosti proto potřebují rozumět podobnostem a rozdílům mezi IFRS a ČÚP.

Pro účely této práce jsem použila pouze rozdíly týkající se dlouhodobého nehmotného majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek - definice

IFRS Identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, kontrolované podnikem, držené pro užití k výrobě nebo dodávce zboží či služeb, pro pronájem ostatním subjektům či pro administrativní účely. Může být koupené nebo vytvořené vlastní činností.

ČÚP Existuje výčet aktiv, která jsou klasifikována jako dlouhodobý nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok - zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva (např. know-how a licence) a goodwill.

Účetní zachycení - pořízený nehmotný majetek

IFRS Platí obecná kritéria pro účtování o aktivech dle **IFRS**. Aktivum se uznává, pokud budoucí ekonomické užítky z něj plynoucí jsou pravděpodobné a jeho pořizovací cenu lze spolehlivě vyčíslit.

ČÚP Nehmotná aktiva se aktivují a odepisují, pokud odpovídají stanovenému výčtu, jejich pořizovací cena je vyšší než částka stanovená vnitropodnikovou směrnicí a očekávaná doba použitelnosti delší než jeden rok.

Účetní zachycení - další kritéria pro nehmotný majetek vytvořený vlastní činností

IFRS Požadují členění nákladů spojených s vytvořením nehmotného aktiva ve fázi výzkumu a vývoje. Náklady ve fázi výzkumu musí být vždy zaúčtovány do nákladů. Náklady ve fázi vývoje se účtují do nákladů, pokud jednotka není schopna prokázat následující:

- technickou proveditelnost dokončení nehmotného majetku,
- záměr dokončit nehmotný majetek,
- schopnost tento majetek užívat nebo jej prodat,
- způsob, jakým bude tento majetek vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické přínosy (podnik musí prokázat existenci trhu nebo, v případě vlastního využití, použitelnost nehmotného aktiva),
- dosažitelnost dostatečných zdrojů pro dokončení vývoje a pro užívání nebo prodej nehmotného majetku,
- schopnost spolehlivého měření výdajů, které se vztahují k danému majetku, během vývoje.

ČÚP Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností pro vlastní potřebu se neaktivuje. Aktivují se náklady na výzkum a vývoj určené k obchodování.

Oceňování - pořízený nehmotný majetek

IFRS Pořizovací cena samostatně pořízeného dlouhodobého nehmotného majetku je obvykle zřejmá, tj. reálná hodnota zaplacené úhrady.

ČÚP Srovnatelné s IFRS — pořízený nehmotný majetek se oceňuje pořizovacími cenami, tj. včetně vedlejších přiřaditelných nákladů.

Oceňování - nehmotný majetek vytvořený vlastní činností

IFRS Pořizovací cena zahrnuje všechny výdaje, které je možno přímo přiřadit k tvorbě, výrobě nebo přípravě majetku, a to od data, kdy byla splněna kritéria pro jeho účtování.

ČÚP Oceňuje se vlastními náklady.

Následné oceňování - nehmotný majetek pořízený a vytvořený vlastní činností

IFRS Nehmotný majetek je oceněn v pořizovací ceně snížené o oprávky/snížení hodnoty, nebo v reálné hodnotě snížené o následné odpisy/snížení hodnoty. Následné přeceňování nehmotného majetku na jeho reálnou hodnotu musí být založeno na cenách na aktivním trhu.

Pokud podnik aplikuje tento postup (v praxi výjimečně), musí se přecenění provádět pravidelně a současně pro celou skupinu nehmotných aktiv.

ČÚP Nehmotný majetek je oceněn v pořizovací ceně nebo na úrovni vlastních nákladů snížených o oprávky. Přecenění na reálnou hodnotu není povoleno.

Odepisování - nehmotný majetek pořízený

IFRS Vychází z vyvratitelného předpokladu, že použitelnost nepřekročí 20 let od data, kdy je daný dlouhodobý majetek uveden do používání. Ve výjimečných případech může podnik prokázat, že určitý nehmotný majetek má použitelnost delší než 20 let. Nekonečnou dobu použitelnosti však uplatnit nelze. Metoda odepisování musí odrážet postup spotřeby užitků majetku.

ČÚP Odepisuje se po dobu použitelnosti postupně v souladu s odpisovým plánem.

Snížení hodnoty - nehmotný majetek pořízený a vytvořený vlastní činností

IFRS Požadují prověrky snížení hodnoty, kdykoliv události či změny v okolnostech naznačují, že čistá hodnota majetku již není návratná. Roční prověrky jsou požadovány, pokud je vyvrácen předpoklad dvacetileté použitelnosti nebo pokud ještě není dlouhodobý nehmotný majetek zařazen do používání.

ČÚP Snížení hodnoty se zohledňuje buď opravnou položkou nebo mimořádným odpisem. Postup stanovení snížení hodnoty není předepsán.

ODKAZY:

IFRS: IAS 36, IAS 38.

ČÚP: Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002 Sb., ČÚS 005, 013. [13]

3. 5 Účtování průmyslového výzkumu a vývoje – rozdíl mezi ČÚS a IFRS

Předpokládáme výzkum a vývoj, který podnik provádí převážně vlastními zaměstnanci, a výsledky interně materializuje dokonalejšími nebo novými výrobky nebo vývojem nestandardních či jednoúčelových přístrojů, strojů a zařízení pro vlastní provoz, a tedy využívaných jako dlouhodobý hmotný majetek. Takto prováděnému výzkumu a vývoji říkáme výzkum a vývoj ve vlastní režii.

Je účelné upozornit na určitý rozdíl ve věcně obsahové náplni pojmu výzkum a vývoj podle IAS 38 a českého práva, o kterém lze předpokládat, že je v tomto ohledu konzistentní s komunitárním právem. České právo navíc proti IAS 38 vymezuje průmyslový výzkum, který je podnikatelské sféře šit na míru. Podle tohoto vymezení se výsledky průmyslového výzkumu prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání.

Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., jakož i podle všech dřívějších postupů účtování pro podnikatele, se výzkum a vývoj ve vlastní režii účtuje v nákladech a jeho nehmotné výsledky se nevykazují v aktivech. Naproti tomu IAS 38 – Nehmotná aktiva (Mezinárodní účetní standardy 2000, HZ Praha) připouští zahrnovat fázi vývoje prováděného vlastní činností nejen do nákladů, ale při splnění šesti podmínek také do nehmotného majetku (výdaje na výzkum je nutno vždy účtovat do nákladů období, kdy byly vynaloženy, resp. kdy vznikly). Při úvahách o případné aplikaci alternativního doporučení IAS 38 je účelné se těmito podmínkami blíže zabývat.

Pro další úvahy budeme pro podnikový výzkum a vývoj ve vlastní režii uvažovat jen průmyslový výzkum a jeho projekty včetně navazujícího vývoje označme pro stručnost jako „výzkumné projekty“. Tento postup je opodstatněný ustanovením § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, podle kterého je účetnictví vedeno správně, pokud

neodporuje právním předpisům ani neobchází jejich účel, a proto účetní jednotky v konkrétních situacích postupují při vymezení výzkumu a vývoje podle českého práva, a ne podle IAS 38. [9]

3. 5. 1 Podmínky IAS 38 k uznání nehmotného aktiva

Pro uznání nehmotného aktiva v případě výzkumného projektu (jeho vývojové fáze) prováděného vlastní činností musí být podle IAS 38 kumulativně splněno 6 podmínek. Tyto podmínky představují množinu značně obecnějšího rázu a mimo jiné nerozlišují objektivně existující specifika spočívající zejména v tom, zda výzkumný projekt prováděný vlastní činností je

1. řešen za účelem obchodovat s nehmotnými výsledky, což může být v případě výzkumné instituce, nebo je prováděn ve vlastní režii, tj. s cílem interní materializace výsledků ve vlastní činnosti. V obou případech je výzkumný projekt prováděn vlastní činností, ale se zcela rozdílným záměrem využití výsledků z ekonomického i právního hlediska, což ovlivňuje celý proces i některé podmínky IAS 38. Lze opodstatněně předpokládat, že v případě výrobního podniku se „výzkumný program“ příliš neodchyluje od výrobního programu, resp. je profilován vyráběným sortimentem, což může redukovat podmínky IAS 38,
2. prováděn v podnikatelské nebo nepodnikatelské sféře,
3. financován z vlastních nebo jiných, zvláště rozpočtových prostředků.

Jedním z markantních specifík v podmínkách IAS 38 je dosahování pravděpodobného budoucího ekonomického prospěchu, když se v tomto ohledu doslova uvádí: „Pořizovací náklady nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností jsou celkové výdaje vynaložené od okamžiku, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritérium pro uznání nehmotného aktiva“. Podle IAS 38 se tedy náklady vznikající v počátečních fázích výzkumného projektu zahrnují do nákladů a začínou se aktivovat od okamžiku, kdy se poprvé projeví pravděpodobnost ekonomického prospěchu, což vyžaduje soustavné monitorování. [9]

3. 5. 2 Šest podmínek IAS 38 z hlediska výzkumného projektu prováděného výrobním podnikem ve vlastní režii

1. Technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva je taková, že jej bude možné využívat nebo prodat.
2. Existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej nebo prodat.
3. Podnik je schopen nehmotné aktivum využít nebo prodat.
4. Je možné prokázat, jakým způsobem bude aktivum vytvářet pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch, že existuje trh pro výstup z využití nehmotného aktiva, a pokud bude využíváno interně, jeho užitečnost.

5. Jsou dostupné odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení výzkumného projektu a pro využití nebo prodej nemotného aktiva.
6. Podnik je schopen spolehlivě oceňovat výdaje související s nemotným aktivem během jeho vývoje.

ad 1) Technickou proveditelnost výzkumného projektu prováděného výrobním podnikem ve vlastní režii lze v zásadě předpokládat jako předem danou. Podmínka prodejnosti odpadá, protože cílovým záměrem je výsledky interně využít, ne prodat.

ad 2) Podmínka prodejnosti opět odpadá. V průběhu výzkumného projektu se při následných kontrolách mohou objevit dříve nepředvídaná rizika a nejistoty, které mohou vyústit v rozhodnutí výzkumný projekt dočasně pozastavit, např. v důsledku aktuálně se vyskytnuvší jiné naléhavosti, popř. i zrušit. V zásadě lze považovat za dané, že uvolní-li výrobní podnik na výzkumný projekt prostředky a projekt je ekonomicky nadějný, je cílově programovým záměrem projekt dokončit a využít, pokud se pochopitelně nevyskytne nějaká mimořádná událost.

ad3) Podmínka prodejnosti opět odpadá. Schopnost nemotné aktivum využít je dána jak první podmínkou technické proveditelnosti, tak i pátou podmínkou, která zní, že podnik má odpovídající technické, finanční a ostatní zdroje pro využití nemotného aktiva.

ad 4) K prokázání ekonomického prospěchu slouží propočty ekonomického prospěchu.

ad 5) Podmínka prodejnosti opět odpadá, podmínka dostupnosti zdrojů pro dokončení výzkumného projektu a využití jeho výsledků je obsažena již ve čtvrté podmínce, tj. v prokázání ekonomického prospěchu, která by ztrácela smysl, pokud by nebyla splněna tato pátá podmínka.

ad 6) Splnění šesté podmínky je samozřejmým předpokladem čtvrté podmínky, tj. prokázání ekonomického prospěchu, která by bez znalosti nákladů ztrácela smysl. I když je u výzkumných projektů v podnicích v zásadě používána zakázková metoda, nelze pouštět ze zřetele, že spolehlivost evidence nákladů je nutné brát s jistou rezervou, zvláště jsou-li v rámci výzkumného projektu vyvíjeny prototypy, poloprovozní či technologická zařízení a podobné věci, pracovníci souběžně pracují na více projektech nebo jsou angažováni v dalších aktivitách apod.

Závěrem lze říct, že ve výrobním podniku, u kterého lze předpokládat jistou úroveň racionálního chování, je v případě výzkumného projektu ve vlastní režii postačující jedna podmínka, a to prokazování ekonomického prospěchu, protože v ní musí být nutně obsaženy všechny ostatní podmínky. Těmi jsou technická proveditelnost, záměr projekt dokončit a využít, existují prostředky a zdroje pro využití projektu i evidence nákladů. [9]

4 Škoda Auto, a. s.

Škoda Auto je společnost s více než stoletou nepřetržitou historií. Již v roce 1895 začali mechanik Václav Laurin a knihkupec Václav Klement vyrábět jízdní kola značky Slavia, o čtyři roky později zahájila firma Laurin & Klement výrobu motocyklů. První automobil opustil brány podniku v roce 1905 a brzy zajistil firmě stabilní postavení na postupně se rozvíjícím mezinárodním automobilovém trhu. Následná cesta automobilky k její dnešní prosperitě byla vzhledem k politickým a národohospodářským souvislostem nelehká a klikatá.

V dubnu 1991 se mladoboleslavská Škoda stala jednou ze značek koncernu Volkswagen. Tím bylo zahájeno období její transformace v suverénní, dynamickou a prosperující firmu s vlastním vývojovým a výrobním programem. V současnosti vyrábí Škoda Auto osobní automobily ve třech modelových řadách: Fabia, Octavia a Superb, které jsou ve svých třídách silnými konkurenty na světovém automobilovém trhu.

Škoda Auto má výjimečné postavení v české ekonomice a je nejvýznamnějším českým vývozcem. Prostřednictvím své prodejní sítě si drží přední místo na domácím trhu, kde právě škodovky představují zhruba polovinu všech nových prodaných vozů.

Moderní automobil se v dnešní době skládá z cca. 7 500 součástí. Škoda Auto spolupracuje s více než 900 domácími a zahraničními dodavateli, kteří mnohé z těchto dílů v požadovaném množství a kvalitě vyrábějí a dodávají. Někteří dodavatelé se přímo účastní procesu zvaného modulární výroba. Tuto strategii, uplatněnou úspěšně již při výrobě vozu Octavia, používá Škoda Auto také u modelů Fabia a Superb. Podstatou je, že stěžejní dodavatelé jsou zapojeni do celého procesu od okamžiku vývoje systému až po konečnou montáž, kterou částečně i sami přejímají. Dodavatelé jsou důležitým článkem celého řetězce: jejich kvalita a výkonnost rozhodují o uznání a úspěchu v tvrdém konkurenčním boji na automobilových trzích.

Dynamický růst společnosti Škoda Auto nabízí tuzemským dodavatelům příležitost k dalšímu růstu a českému průmyslu nové obchodní příležitosti. Podmínkou je ovšem splnění klíčových ukazatelů kvality, ceny a spolehlivosti. Škoda Auto tak nepřímou vytváří další tisíce pracovních příležitostí v České republice i v zahraničí. [14]

4.1 Technický vývoj ve Škoda Auto, a. s.

Technický vývoj Škoda Auto probíhá ve vývojovém centru Česana v Mladé Boleslavi. Hlavní úkol Technického vývoje je vývoj nových vozů v rámci všech tří modelových řad Fabia, Octavia a Superb, studie nových segmentů vozů a soustavné zlepšování a péče o celou paletu produktů v sériové výrobě včetně koncernových agregátů vyráběných ve Škoda Auto. Hlavními kompetencemi jsou především vlastní design, konstrukce interiéru a exteriéru, výroba prototypů a realizace zkoušek vozů a komponentů. Kromě vlastních

vývojových aktivit probíhá další spolupráce s vývojovými centry koncernu Volkswagen - přejímání a výměna pracovních zakázek na jiných projektech. Tím je posilován mezinárodní charakter činnosti, zvyšována odborná úroveň pracovníků, a tedy i celková technická a technologická úroveň a konkurenceschopnost Technického vývoje Škoda Auto.

V roce 2004 byla využita největší část vývojových kapacit společnosti na další vývoj modelové řady Fabia. Na autosalonu Ženeva 2004 měla svoji premiéru nová Octavia. Na autosalonu Paříž 2004 byla světové veřejnosti prezentována druhá modelová varianta, nová Octavia Combi včetně verze 4x4. Technický vývoj Škoda Auto sleduje s každou nastupující generací modelů zlepšení spolehlivosti a úrovně kvality, funkčnosti a atraktivního designu při zachování dobrého poměru ceny a užité hodnoty.

Pro všechny další modelové řady byly vyvinuty modelové péče a došlo k zhodnocení produktů zčásti s novými agregáty a převodovkami, které budou nasazeny v roce 2005. V roce 2004 bylo do aktivit týkajících se výzkumu a vývoje nových vozů a zlepšování stávajících modelů vozů investováno celkem 4,9 mld. Kč, tj. 3,2 % z celkového obrátu firmy. Stav personálu v prosinci 2004 činil v oblasti Technického vývoje 1 329 pracovníků, a vzrostl tak oproti předchozímu roku o 12 pracovníků. Na modernizaci a obnovu zkušebních zařízení v Technickém vývoji byly využity investice ve výši 146,8 mil. Kč. V následujících letech vyvstanou nové úkoly na základě zpřísněných zákonných požadavků na dodržování emisních limitů a na zvýšení bezpečnosti, např. opatření na ochranu chodců. V souvislosti s rozšířením centra Technického vývoje byly schváleny pro první etapu výstavby (roky 2004, 2005) finanční prostředky ve výši 246 mil. Kč, z nichž bylo v roce 2004 proinvestováno 39 mil. Kč.

Nová Škoda Octavia

Na autosalonu 2004 v Ženevě byla světové veřejnosti úspěšně představena nová Octavia. Atraktivní a nadčasový design, chytrá technická řešení, dobré zpracování, vysoká úroveň kvality a spolehlivosti, výhodný poměr ceny a užité hodnoty – to jsou silné charakteristické stránky vozu nová Octavia. Ve voze jsou použity spolehlivé koncernové agregáty se silným točivým momentem. Paleta benzinových motorů je zastoupena moderními agregáty 1,4 l 55 kW; 1,6 l 75 kW; 1,6 l 85 kW FSI a 2,0 l 110 kW FSI. V oblasti naftových motorů jsou nabízeny motory 1,9 l 77 kW TDI-PD a 2,0 l 103 kW TDI-PD. Všechny jsou nabízeny s moderními manuálními převodovkami a moderní sportovní automatickou převodovkou DSG (Direct Shift Gearbox), která vykazuje vysoký komfort řazení bez ztráty výkonu, vynikající zrychlení a rovněž příznivou spotřebu. Všechny kombinace motorizací a převodovek nových modelů vozů splňují již dnes emisní standard EU IV. Na autosalonu 2004 v Paříži byla úspěšně představena nová Octavia Combi, která doplňuje produktovou paletu vozů Octavia. U tohoto vozu je rovněž k dispozici známý pohon všech kol 4x4 s osvědčenou a dále vyvíjenou převodovkou Haldex ve dvou motorových variantách 1,9 l 77 kW TDI-PD a 2,0 l 110 kW FSI.

Souběžně s vozem nová Octavia je i nadále na trhu úspěšně nabízena a přijímána Octavia Tour. Nadčasový design ve spojení s neustálou modernizací činí dodnes z vozu Octavia Tour konkurenceschopný vůz. Paralelní nabídka obou modelů jasně zdůrazňuje, že dalším vývojem vozu nová Octavia došlo k posílení jízdního komfortu, funkčnosti a dynamiky, které z ní udělaly více než jen následníka.

Fabia a Superb

V průběhu roku 2004 byly prezentovány také nové modelové péče a zhodnocení produktů modelových řad. U vozu Fabia došlo k řadě změn a modernizací. Na první pohled se Fabia liší novým designem nárazníků, koncových světel a světlometů, stejně jako novým barevným provedením interiéru s novou koncepcí přístrojové desky. U modelu Superb byla v rámci modelové péče vedle nové motorizace vyvinuta mimo jiné sklopná opěra zadních sedadel, která umožňuje lepší využití zavazadlového prostoru. Tak lze pohodlně nakládat i rozměrné předměty až do délky 1,8 m. Do budoucnosti připravuje Technický vývoj nové koncepty vozů pro včasnou obnovu stávajících modelových řad. Pomocí designových studií, například Škoda Roomster, představených v roce 2004 na autosalonu ve Frankfurtu, nebo Škoda Yeti, představený na 75. mezinárodním ženevském autosalonu, se i nadále provádějí průzkumy, jak zákazníci a trhy akceptují nové koncepty vozů. Tím Škoda usiluje o cílově orientované rozšíření své modelové palety v budoucnosti.

Certifikace

Firma RW TÜV provedla 12. října 2004 opakovací audit podle ISO 9001 a ISO 14001 a potvrdila, že v Technickém vývoji jsou všechny potřebné procesy a metody úspěšně etablovány a používány. [11]

4. 1. 1 Etapy technického rozvoje

Plnění úkolů technického rozvoje v rámci Škoda Auto zahrnuje následující etapy:

- 1) výzkum,
- 2) vývoj – konstrukční, technologický,
- 3) příprava a náběh výroby.

Výzkum je cílevědomé plánované zkoumání zaměřené na získání nových vědeckých nebo technických znalostí a postupů.

Vývoj je využití výsledků výzkumu nebo jiných znalostí k plánování nebo navrhování výroby nových nebo podstatně zlepšených materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb před zahájením komerční výroby nebo využití.

Příprava a náběh výroby představuje činnosti spojené s využitím výsledků vývoje s cílem přivést procesy až k okamžiku zahájení komerční výroby.

Výzkum a vývoj výrobků ve vlastní režii

Vývoj nového vozu zahrnuje následující činnosti:

- zadání úkolu technického rozvoje,
- návrh základních technicko-ekonomických podmínek výrobku
 - druh výrobku (řada, charakteristické hodnoty, rozměry, platforma, motory, apod.),
 - funkční a jiné vlastnosti, parametry,
 - provedení, materiál, povrchová úprava,
 - části, vybavení, náhradní součásti,
 - ustanovení o bezpečnosti,
 - označování,
 - zkušební metody,
 - provádění zkoušek (zkoušky prototypu, zkoušky automobilů z ověřovací, tzv. nulté série, homologační zkoušky apod.),
 - technické údaje o dodávání a dopravě,
 - nákladová kalkulace,
- projekt,
- návrh konstrukce,
- konstrukční příprava prototypů – výroba, zkoušení a schválení prototypů včetně ověřovací série.
- výroba a zkoušky výrobního prototypu ve fázi ověřovací série pro dlouhodobé zkoušky prototypu (podle jejich výsledků se upravuje technická dokumentace),
- úpravy a schválení technické dokumentace (konstrukční a technologická část).

Před zahájením sériové výroby se předem určené činitele (technické parametry a vlastnosti, provedení a povrchová úprava, způsob opracování, vybavení výroby stroji a nářadím apod.) vyzkoušejí na prototypu, pokud jde o funkci výrobku, a na předvýrobních prototypech z nulté série, pokud jde o technologii a technické vybavení výroby.

Provedením všech úprav v technické dokumentaci, které vyvolala výroba ověřovací série, je splněn úkol technického rozvoje a vývoj nového typu automobilu je ukončen. Poté již začíná příprava a rozběh sériové výroby, což je již záležitostí výrobního úseku.

Příprava a náběh výroby (osvojení nové výroby)

Příprava a náběh výroby zahrnují následující činnosti:

- činnosti včetně projektového a stavebního inženýrství (plánování koncepce výrobního procesu),
- přizpůsobení stávajících postupů ke konkrétním požadavkům nebo potřebám zákazníků,
- odstraňování problémů v souvislosti s poruchami při rozběhu komerční výroby,
- konstrukční příprava sériové výroby,
- technologická příprava sériové výroby (včetně konstrukce nářadí a technologického projektu), která má za úkol určit nejvhodnější a nejvhodnější technologické postupy, zkonstruovat k tomu speciální nářadí, zařízení a úprava strojů, stanovit maximální přípustnou spotřebitelskou práci a materiálu určit, jak co nejvýhodněji uspořádat výrobní proces, aby se dalo předem pro výrobu zabezpečit vše potřebné,
- realizace technologického projektu,
- seřízení a rozběh sériové výroby (ta již není součástí technické přípravy výroby, avšak vyžaduje spoluúčast jejich pracovníků).

Etapy technické přípravy:

- 1) technologie,
- 2) konstrukce speciálního nářadí,
- 3) výroba speciálního nářadí,
- 4) organizace a uspořádání výrobního procesu.

Na konto náběhových nákladů (konto „Zhotovení prototypu (náběh výroby)“) se v souladu s koncernovými a účetními směrnicemi účtují následující náklady:

1) Výroba

- náklady spojené s vyrobením vozů předvýrobní pilotní a nulté série, které slouží k odzkoušení technologie a jízdních a kvalitativních vlastností a náklady související s pořízením materiálu na ně,
- náklady na zkouškové a vzorové díly, které slouží k odzkoušení technologie a jízdních a kvalitativních vlastností,
- personální vícenáklady,
- školení a zapracování personálu,
- materiálové ztráty,
- dodatečné náklady pilothaly, provizorní zařízení,
- vícenáklady dodavatelů v souvislosti s předsériovými díly,
- náklady na přebytečný materiál v souvislosti s výběhem dílu a komponenty.

2) Nákup

- vícenáklady dodavatelů vzniklé díky nákladům na předseriové díly (rozdíl ceny oproti sériové ceně),
- šrotace předvýrobní a multé série a vicepráce na již disponibilní materiál na základě technických změn.

3) Logistika

- vícenáklady spojené se zajištěním schopnosti dodavatelů dodávat sériové díly (náklady na zvláštní dopravu),
- náklady na skladování (plochy), náklady na řízení (předseriová logistika, řízení výběhu).

4) Kvalita

- náklady na provoz předvýrobní a multé série – prověrky, materiálové zkoušky, jízdní zkoušky,
- náklady na zjištění jízdního výkonu, spotřeby, chování vozu za jízdy.

Předseriové vozy, agregáty apod., prototypy a ostatní jsou vždy sešrotovány. Tyto předměty nesplňují podmínky pro jejich zařazení do dlouhodobého majetku, ani je nelze aktivovat do zásob. Předměty nesplňují zákonné požadavky a náležitosti pro způsobilost provozu, bezpečnostní předpisy, kvalitativní předpoklady apod. [15]

4. 2 Vymezení nákladů na technický rozvoj

Náklady na výzkum a vývoj zahrnují veškeré náklady, které jsou přímo zjistitelné pro výzkum a vývoj a které je možno přiřadit těmto činnostem na základě jejich příčinné závislosti. Jsou to především

- mzdy, platy, včetně ostatních osobních nákladů pracovníků zabývajících se výzkumem a vývojem,
- spotřebovaný materiál, energie a služby (externí kooperace),
- režijní náklady, jiné než všeobecné administrativní náklady, které se vztahují k výzkumu a vývoji; tyto náklady se přiřazují obdobnými způsoby používanými při oceňování zásob. [15]

4. 3 Účetní postup nákladů technického vývoje

Z hlediska účetních postupů se rozlišují náklady na výzkum a vývoj (technický rozvoj) od nákladů na přípravu a náběh výroby.

1) Náklady na výzkum a vývoj

Vzhledem k tomu, že nelze od sebe přesně oddělit jednotlivé fáze výzkumu a vývoje, uplatňuje se shodný účetní postup pro obě fáze. U výzkumu a vývoje, který je prováděn ve společnosti ve vlastní režii se bere v úvahu také otázka plynulosti této činnosti v delším časovém úseku. Řešení úkolu vývojové činnosti ve

vlastní režii nevylučuje vlastní kooperaci. Tato externí kooperace se vždy týká konkrétního úkolu (projektu), prováděného ve vlastní režii. Jestliže se jedná o pravidelnou činnost, pak se náklady na výzkum a vývoj prováděný ve vlastní režii časově nerozlišují. Zmíněné nákladové druhy jsou účtovány na vrub provozních nákladů dle druhového členění účtového rozvrhu. Náklady na technický rozvoj je sledují ve vnitropodnikovém účetnictví odděleně.

2) Hmotné výsledky vznikající při řešení úkolů technického rozvoje

Předvýrobní prototypy vč. prototypu nulté série se účtují s přihlédnutím k jejich další použitelnosti:

- v případě, že jsou během prováděných zkoušek a testů zničeny, resp. sešrotovány, neaktivují se a náklady na výrobu těchto předvýrobních prototypů se účtují po skončení úkolu na vrub provozních nákladů,
- v případě jejich použitelnosti ve společnosti jako služební vozy se aktivují a účetní postup je dále shodný s účtováním dlouhodobého hmotného majetku; oceňují se vlastními náklady s přihlédnutím k jejich opotřebení,
- v případě možnosti jejich dalšího prodeje se aktivují přes účty „Nedokončená výroba“ a „Hotové výrobky“ do zásob; ocenění je vlastními náklady, další účetní postup je shodný s metodikou účtování o zásobách.

3) Náklady na přípravu a náběh výroby

Pod těmito náklady zahrnujeme náklady na plánování a přípravu výroby. V souladu s českými účetními a daňovými předpisy se náklady na přípravu a náběh časově rozlišují.

Doba, po kterou budou tyto náklady rozpouštěny do nákladů závisí na délce výrobního procesu, po kterou bude daný výrobek v nezměněné podobě vyráběn, a to nezměněnou technologií. Jedná se o období mezi náběhem komerční výroby do doby, kdy je vyráběn nový typ vozu s novými vnějšími i vnitřními rozměry, designem a konstrukcí výrobních modelů automobilů. Rozhodující je změnové řízení, kdy se rozhodne o změně. Vzhledem k plánování náběhu výroby modelů Škoda se použije období 2 let. Poté bude ve výrobě model podstatně změněný, ať již technologicky či konstrukčně. Jedná se o náběh výroby nových modelů. Počátek rozpouštění nákladů je dán zahájením SOP (start of production) nového modelu, případně zahájením výrobního procesu v nových výrobních kapacitách. [15]

4. 4 Přehled vývojových nákladů ve Škoda Auto, a. s.

Společný vývoj platformy PQ 24

Škoda Auto, a. s. je součástí koncernu Volkswagen AG (VW). Spolu s automobilkami Audi AG, Seat S. A. a Bentley Motorcars se dohodla, že je třeba omezit celkový počet platforem používaných pro různé značky, typové řady a modely vozidel vyráběných jejich společnostmi a že je nutné využít v co nejširší míře společné

komponenty, s cílem optimalizace konkurenceschopnosti všech smluvních stran. V zájmu využití nejlepších vývojových kapacit existujících v koncernu a k zamezení duplicitních vývojových a investičních nákladů se smluvní strany dohodly, že budou společně využívat své vývojové kapacity pro vývoj platform.

V současné době je předmětem společného vývoje platforma PQ 24 pro vozy řady A0 – A00 pro potřebu společností Škoda Auto, a. s., Seat S. A. a Volkswagen AG (platforma včetně agregátů).

Zmíněné společnosti vytvořily společné vedení organizace projektu „Platforma PQ 24“, v němž je každá z nich zastoupena. Škoda, Seat a VW soustavně plánují, koordinují, a řídí vývojové práce v rámci organizace projektu. Prostřednictvím organizace projektu zajišťují společnosti plné pokrytí svých požadavků a zájmů při rozhodování o programech motorů a převodovek a současně soulad s pracovní skupinou agregátů koncernu. Zároveň si také stanovily technické, finanční a časové požadavky na vývojové práce. Smluvní strany se dohodly na společném vlastnictví výsledků vývojových prací bez ohledu na to, zda splňují podmínky průmyslového vlastnictví jako jsou patenty, chráněné vzory nebo chráněné modely.

Smluvní strany společně sdílejí celkové náklady vývoje platformy a svých agregátů. Náklady vývoje platformy a agregátů si společnosti rozděluje podle předem stanovených pravidel.

Před zahájením společného vývoje platformy PQ 24 byla společnost Škoda Auto odsouhlasená výše podílu na vývojových nákladech. Tato suma byla složená ze tří částí – náklady na vývoj, náklady na nářadí, úroky.

Jelikož část připadající na vývojové náklady byla již jednorázově zúčtována na vrub nákladů v letech 2000 a 2001, tyto náklady do nákladů běžného roku nevstupují. Do nákladů běžného roku vstupují pouze fakturované náklady na nářadí a úroky.

VW - společné projekty

Volkswagen AG se sídlem ve Wolfsburgu se podílí nejen na společném vývoji platformy PQ 24, ale uskutečňuje se zde hlavní vývoj pro celý koncern. Takový vývoj je plně v režii společnosti Volkswagen AG. Pokud Škoda Auto nebo jiná koncernová společnost chce výsledky vývoje (nově vyvinuté motory nebo platformy) použít do svých vozů, musí zaplatit část nákladů již realizovaného vývoje.

Celá suma nákladů je rozdělena podle obdobných pravidel jako náklady na společný vývoj platformy PQ24. Po zaplacení podílu na vývojových nákladech se Škoda Auto stává spolunávěstevníkem myšlenky vývoje (know-how) a toto know-how může montovat do vozů a prodávat pod svou koncernovou značkou. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje zůstávají ve vlastnictví VW.

Na základě objednávky dodává VW celé motory. Obvykle Škoda Auto objednává pouze základní verze agregátů, sama si je následně ještě „vylepší“ ve svých provezech. V případě platform získává Škoda Auto po uhrazení části vývojových nákladů povolení montovat si nově vyvinuté podvozky sama. Škoda Auto získá přístup k výkresové dokumentaci na serveru automobilky Volkswagen, od VW nakupuje pouze jednotlivé díly k platformám. V případě, že Škoda Auto nakupuje díly od jiných dodavatelů než VW, musí být tento dodavatel odsouhlasen automobilkou Volkswagen. Dodavatel je „oznámkován“, musí vyhovovat z hlediska kvality, ceny, dodacích podmínek atd.

Výzkum a vývoj - VW

Toto konto slouží k účtování výkonů od VW souvisejících s vývojem ve Škoda Auto. Obdobné činnosti jsou prováděny v rámci koncernu i ve spolupráci s firmou Audi. Těchto služeb využívá vývoj ve Škoda Auto z důvodů vybavenosti a technického zázemí ve VW a Audi pro ověření a přezkoušení vlastností vyvinutých vozů a dílů.

Konkrétně se jedná o:

- technickou podporu - technická výpomoc, pronájem okruhu v Ehra, pronájem klimakanálů, aplikační práce, měření, zkoušky motorů, platby za používání koncernových systémů. Tyto výkony jsou provedeny na základě objednávky od Škoda Auto a následně vyfakturovány podle aktuálního sazebníku (sazba / lh).
- Forschung – podílové platby na výzkum v koncernu. Podíl na koncernové značce je vypočítán z plánovaného obrátu, představuje jeho jedno promile (1 ‰). Způsob výpočtu je uveden ve smlouvě o provádění Grundlastforschung. Klíč výpočtu je odsouhlasen vedoucími vývoje jednotlivých koncernových značek (Forschungsbeirat). Výsledky výzkumu jsou prezentovány na určitých k tomu vymezených grémiích (Forschungsfahrt). Škoda Auto má možnost výsledky výzkumu (získané informace) neomezeně užívat ve vlastním vývoji po vyžádání u konkrétního střediska.

Vývoj u dodavatelů

Charakteristickým nákladem na tomto kontě jsou vývojové práce zadávané u externích firem. Objem vývoje je realizován z požadavku Škoda Auto. Jedná se např. o vývoj klimavedení, zadního nárazníku, sedaček, volantu, vývoj nových potahů, ... nebo pouze o vývojovou změnu. Škoda Auto platnou dokumentaci ukládá v archivu, vývojový dodavatel bývá zpravidla i sériovým dodavatelem.

Náklady na výzkum a vývoj – třetí

Na toto konto se účtují práce zadávané u externích dodavatelů jako např. konstrukční práce (v hodinové sazbě), modelové práce, lakování, měření, přeprava, zkoušky, výroba dílů, maket, testování, technická spolupráce, kooperace. Tyto práce Škoda Auto objedná u různých dodavatelů a následně jsou vyfakturovány a zaúčtovány na vrub nákladů.

Podpora plánování

Toto konto slouží jako režijní pro plánovací výkony střediska „Sledování projektů“ jako jsou projekční práce, pomocné práce při výrobě (nový model auta), přípravné práce (nová linka). Od společnosti Volkswagen jsou fakturovány podílové náklady na koncernové věci jako např. software na ovládání robotů.

4. 4. 1 Přehled vlastních vývojových nákladů ve Škoda Auto, a. s.

Náklady na výzkum a vývoj zahrnují veškeré náklady, které jsou přímo zjistitelné pro výzkum a vývoj a které je možno přiřadit těmto činnostem na základě jejich příčinné závislosti. Jsou to především

- mzdy, platy, včetně ostatních osobních nákladů pracovníků zabývajících se výzkumem a vývojem,
- spotřebovaný materiál, energie a služby (externí kooperace),
- režijní náklady, jiné než všeobecné administrativní náklady, které se vztahují k výzkumu a vývoji; tyto náklady se přiřazují obdobnými způsoby používanými při oceňování zásob.

Zkušební materiál – třetí

- Materiál pro výzkum a vývoj – mimo spotřeby vlastní výroby

Jedná se o režijní materiál se skladů v Mladé Boleslavi a ve Vrchlabí, např. jelek, ocelová tyč, ředidlo, kyslík, acetylén, laťovka, lamino,...

- Materiál pro výzkum a vývoj – úkoly techn. rozvoje

Na tomto kontě je zaúčtován nakoupený materiál pro výzkum a vývoj, který netvoří podstatu vozu, např. barva, čerpadlo paliva, tmel, tužidlo, šablony pro kamufláž, folie, spojovací materiál, folie, carbon hadice, kamufláže, šrouby kol, kůže, držáky výplň dveří,...

- Materiál – prototyp, díly od dodavatelů

Účtování o nakoupených prototypových dílech od externích dodavatelů, konkrétně se jedná o díly sedadel, těsnění dveří, zámek víka, výfuk, bowden, ložetní opěra, prototypové nářadí, skla,...

Odběry z výroby – technický rozvoj

- Materiál pro výzkum a vývoj – spotřeba vlastní výroby

Na toto konto je přeúčtována výrobní mzda a výrobní režie u vozů a nedokončené výroby, které jsou odebrány z vlastní výroby pro účely vývoje.

- Odběry z výroby – technický rozvoj

Zaučtovaná hodnota materiálu u vozů nebo náhradních dílů odebraných z výroby pro účely vývoje ze závodů v Mladé Boleslavi, Vrchlabí a Kvasin.

5 Případová studie

V rámci případové studie rozeberu a zanalyzuji dva způsoby účtování o vývojových nákladech, a to podle IFRS a podle českých účetních standardů. Účtování podle českých účetních standardů rozdělím na dva případy, kdy budu předpokládat, že náklady typu „Vývoj u dodavatelů“ je správné účtovat do nákladů a nebo, že je správné tyto náklady aktivovat (nakoupené nehmotné výsledky výzkumu a vývoje).

Zavedu tři fiktivní vývojové projekty A, B a C. Podotýkám, že z důvodu utajení informací nepoužívám konkrétní vývojové projekty ani částky. Uvedené částky jsou vymyšlené a neodpovídají skutečnosti. Předpokládám, že nově vzniklé vozy se budou vyrábět po dobu 5 let (60 měsíců).

Projekt A – projekt ukončen, termín SOP 04/04

Externí kooperace		24 971 542 Kč
Vývoj u dodavatelů		5 605 801 Kč
N VV - VW		9 740 159 Kč
Materiál		12 540 744 Kč
Konstrukční a technické hodiny	14 606 hod.	
Režijní náklady		16 627 683 Kč
Celkem		69 485 929 Kč

Projekt B – projekt ukončen, termín SOP 05/04

Externí kooperace		5 691 917 Kč
Vývoj u dodavatelů		7 425 198 Kč
N VV - VW		18 947 797 Kč
Materiál		1 547 962 Kč
Konstrukční a technické hodiny	6 523 hod.	
Režijní náklady		7 425 878 Kč
Celkem		41 038 752 Kč

Projekt C – projekt ukončen, SOP 03/04

Externí kooperace		3 445 311 Kč
Vývoj u dodavatelů		17 094 256 Kč
N VV - VW		13 785 184 Kč
Materiál		52 723 525 Kč
Konstrukční a technické hodiny	23 508 hod.	
Režijní náklady		26 761 849 Kč
Celkem		113 810 125 Kč

Režijní náklady:

Režijní materiál 3 338 567 Kč

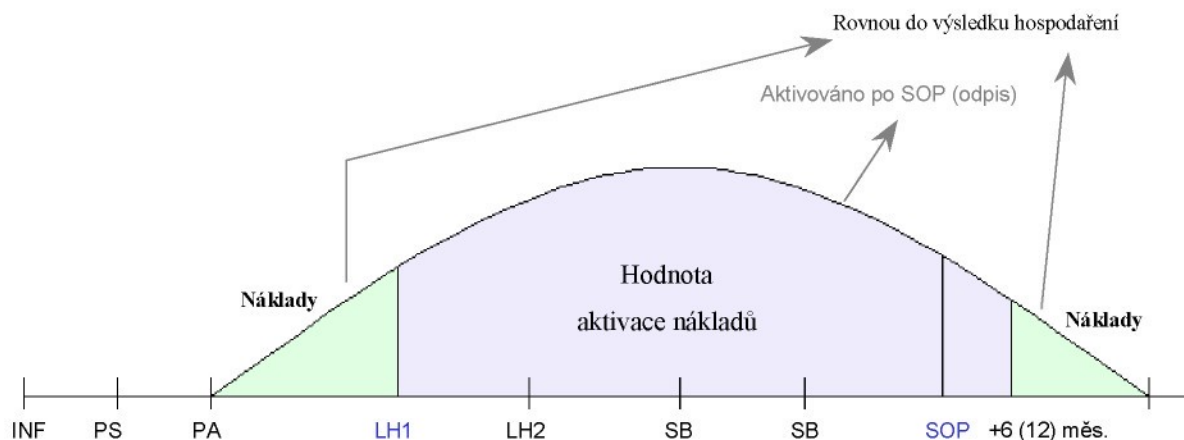
Personální náklady 38 623 589 Kč

Interní náklady 8 853 254 Kč

Vahami pro rozpočítání režijních nákladů jsou konstrukční a technické hodiny.

5. 1 Aktivace vývojových nákladů podle IFRS

Pro sledování vývojových nákladů v rámci IFRS je nutné nejdříve popsat vývojový projekt, jak prochází jednotlivými fázemi (viz. obr. 1).



Obr. 1 Postup vývoje projektu

INF – **prvotní informace** – na základě výrobního programu značky Škoda proběhne zahájení plánování nového výrobku s uvolněním požadovaných finančních prostředků. Na základě dosud shromážděných výsledků fáze strategie se rozhodne o směru dále sledovaných koncepcí vozu.

PS – **projektová studie** – prezentace rozpracovaných koncepčních alternativ. Cílem je udělení úkolu k zahájení Přípravy projektu včetně uvolnění finančních prostředků pro fázi Vývoj koncepce. Etapa Definování projektu zahrnuje plánování a řízení průběhu strategie a vývoje koncepce projektu.

PA – **začátek projektu** – tento milník znamená ukončení etapy přípravy projektu a zároveň je podmínkou pro zahájení realizační etapy projektu. Od tohoto bodu do bodu LH1 jsou veškeré náklady na projekt účtovány přímo do nákladů běžného období.

LH1 – **začátek skutečného projektu** – při prezentaci designu je potvrzen dále rozvíjený sloučený designový model spolu s odsouhlaseným packagem celého vozu. Je schválena předloha lastenheft 1 (rozhodnutí o

designu) s příspěvky všech odborných oblastí a se zohledněním schválených výdajů a cílů. V tomto okamžiku je celý projekt již konkrétně popsán, je velmi malá pravděpodobnost jeho zrušení. Od tohoto bodu se všechny náklady na projekt sbírají, aktivují se a do nákladů se odepisují až po SOP (začátek výroby vozů).

SOP – začátek výroby – od tohoto okamžiku je samotný projekt ukončen a začíná sériová výroba vozu. Před tímto milníkem projekt úspěšně prošel ověřovací i mltou sérií.

Pravidla pro aktivaci v IFRS ve Škoda Auto, a. s.:

- neaktivují se projekty pod 1 mil. Euro,
- neaktivují se malé projekty (vylepšení) a nepřifaditelné věci jako kvalita, předvývoj apod.,
- začátek aktivací je měsíc po LHI,
- neaktivuje se vše, co je před LHI a půl roku (v případě karoserie, Faceliftu) nebo 1 rok (v případě platform, agregátů) po SOP,
- odepisuje se lineárně (množství financí / doba výroby v měsících, max. 9 let).

Tab. 1: Aktivace podle IFRS

Projekt	A	B	C	Celkem
aktivace ano/ne	ano	ano	ano	
SOP	04/04	05/04	03/04	
výše aktivace	69 485 929	41 038 752	113 810 125	
měsíční odpis (60 měs.)	1 158 099	683 979	1 896 835	
Odpisy				
2004	10 422 889	5 471 834	18 968 354	34 863 077
2005	13 897 186	8 207 750	22 762 025	44 866 961
2006	13 897 186	8 207 750	22 762 025	44 866 961
2007	13 897 186	8 207 750	22 762 025	44 866 961
2008	13 897 186	8 207 750	22 762 025	44 866 961
2009	3 474 296	2 735 917	5 690 506	10 003 884
Odpisy celkem	69 485 929	41 038 752	113 810 125	224 334 806
ovlivnění ZD				
aktivace (-N)	224 334 806			
odpisy (N)	-34 863 077	-44 866 961	-44 866 961	
ZD	189 471 729	-44 866 961	-44 866 961	
daň*	53 052 085	-11 665 410	-10 768 071	

* daň pro rok 2004 – 28 %, 2005 – 26 %, 2006 – 24 %

Podle IFRS aktivujeme veškeré náklady na projekt, které vznikly mezi body LHI a SOP (viz. obr. č. 1). Aktivovaný projekt se do nákladů odepisuje lineárně v dalších letech po dobu výroby, maximálně však devět let. Pokud je tento způsob účtování u poplatníka běžný, je možno říct, že nemá výrazný dopad na základ daně

a daň. Poplatník každý rok aktivuje do nehmotného majetku nově vzniklé nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a proti nim odpisuje již aktivovaný nehmotný majetek.

Dopad na základ daně a daň u poplatníka, který takto účtuje nově o svých vývojových projektech je vidět z uvedeného řešení. Vlivem aktivace se uznatelné náklady sníží o 41 mil. Kč a v rámci odpisů uplatní poplatník 5,47 mil. Kč. Daňová povinnost se tak zvýší o 9,96 mil. Kč. Tímto způsobem se základ daně a daň v postupně snižují (odepisujeme již aktivovaný nehmotný majetek) až se nakonec vrátí na svou obvyklou úroveň. Rozdíl se tak během pátého nebo šestého roku vynuluje.

5. 2 Zaučtování vývojových nákladů podle českých účetních předpisů

A) Vývoj u dodavatelů je správně účtován do nákladů

Tab. 2: Účtování přímo do nákladů

Projekt	A	B	C	Celkem
Účtováno do nákladů	69 485 929	41 038 752	113 810 125	224 334 806
ovlivnění ZD	2004			
ZD	-224 334 806			
daň	-62 813 746			

Tento způsob je zcela opačný od účtování podle IFRS, kdy celá hodnota projektů byla z nákladů vyňata a aktivována. V tomto případě se náklady se uplatní již v roce, ve kterém vznikly. Základ daně se tak sníží o 224,3 mil. Kč a daň o 62,8 mil. Kč. Tento způsob účtování o vývojových nákladech je nejjednodušší a firmě přináší okamžitý výsledek. Poplatníkovi vzniká nejnižší daňová povinnost pro rok ze všech tří uvedených řešení.

B) Vývoj u dodavatelů je uznán jako nakoupený nehmotný výsledek výzkumu a vývoje a jako takový aktivován do nehmotného majetku

Tab. 3: Aktivace výdajů na výzkum a vývoj

Projekt	A	B	C	Celkem
Externí kooperace	24 971 542	5 691 917	3 445 311	34 108 770
Náklady na VV - VW	9 740 159	18 947 797	13 785 184	42 473 140
Materiál	12 540 744	1 547 962	52 723 525	66 812 231
Režijní náklady	16 627 683	7 425 878	26 761 849	50 815 410
Účtováno do nákladů	63 880 128	33 613 554	96 715 869	194 209 551
Vývoj u dodavatelů	5 605 801	7 425 198	17 094 256	30 125 255
Měsíční odpis (72 měs.)	77 859	103 128	237 421	

Odpisy				
2004	467 154	618 768	1 424 526	2 510 448
2005	934 308	1 237 536	2 849 052	5 020 896
2006	934 308	1 237 536	2 849 052	5 020 896
2007	934 308	1 237 536	2 849 052	5 020 896
2008	934 308	1 237 536	2 849 052	5 020 896
2009	934 308	1 237 536	2 849 052	5 020 896
2010	467 107	618 750	1 424 470	2 510 327
Odpisy celkem	5 605 801	7 425 198	17 094 256	30 125 255

ovlivnění ZD	2004	2005	2006
aktivace (-N)	30 125 255		
odpisy (N)	-2 510 448		
účtováno do N	-194 209 551	-5 020 896	-5 020 896
ZD	-166 596 744	-5 020 896	-5 020 896
daň *	-46 646 529	-1 305 433	-1 205 016

* daň pro rok 2004 – 28 %, 2005 – 26 %, 2006 – 24 %

Poplatník podle tohoto způsobu aktivuje a následně odpisuje pouze nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob (viz. kapitola 2. 2). Konkrétně se v této případové studii jedná o náklady zaúčtované na kontě Vývoj u dodavatelů. Tímto způsobem se poplatníkovi sníží základ daně o 166 mil. a daň o 46,6 mil. Kč, ale v porovnání s předchozím způsobem (vše do nákladů) si firma zvýší daňovou povinnost o 16,2 mil. Kč. Postupné snižování základu daně a eliminace rozdílu od její obvyklé výše je identické jako u způsobu účtování podle IFRS.

5. 3 Dopad přechodu na nový způsob účtování

Pokud by firma nedokázala obhájit, že stávající způsob účtování vývojových nákladů je správný, zejména charakter konta „Vývoj u dodavatelů“, byla by firmě doměřena finančním úřadem daň za předchozí roky, kdy firma účtovala vše do nákladů, plus penále za pozdní placení daně.

Budu-li předpokládat, že v minulých letech (2001 – 2003) byly uplatňovány vývojové náklady za jednotlivé roky v průměru ve výši 74 778 269 Kč a z toho na konto „Vývoj u dodavatelů“ bylo zaúčtováno opět v průměru za jednotlivé roky 10 041 752 Kč, bude situace vypadat následovně:

- 1) doměření správné výše daňové povinnosti,
- 2) penále za pozdní úhradu.

Ad 1)

Tab. 4: Doměření správné výše daňové povinnosti

Rok	2001	2002	2003	2004
ZD	-74 778 269	-74 778 269	-74 778 269	-166 594 744
daň *	-23 181 264	-23 181 264	-23 181 264	-46 646 529
Celkem				
Aktivace	10 041 752	10 041 752	10 041 752	
N	-64 736 517	-64 736 517	-64 736 517	
ZD	-54 694 765	-54 694 765	-54 694 765	
daň	-16 955 378	-16 955 378	-16 955 378	
Rozdíl daně	6 225 886	6 225 886	6 225 886	18 677 658

* daň pro roky 2001, 2002, 2003 – 31 %

Původně byla do nákladů uznaná částka ve výši 166,6 mil. Kč za všechny tři roky a daň tak byla nižší celkem o 46,6 mil. Kč. Pokud budu předpokládat, že v každém roce měla být správně z nákladů vyřata a aktivována částka 10 mil. Kč, zvyšuje se daňová povinnost pro každý rok o 6,2 mil. Kč. Celkem je daňový nedoplatek za roky 2001 až 2003 činí 18,7 mil. Kč.

Ad 2) Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dne následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení. Za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí. [16]

Tab. 5: Penále za pozdní úhradu (0,05 %)

Rozdíl daně	2001	2002	2003	
500 dní 0,05%	1 556 471,50	1 556 471,50	1 556 471,50	
2001	572 781,51			
2002	983 689,99	572 781,51		
2003		983 689,99	572 781,51	
2004			983 689,99	
140 % disk. sazby				
4. čtvrtletí 2002	23 402,51			
1. čtvrtletí 2003	37 611,17			
2. čtvrtletí 2003	32 596,35			
3. čtvrtletí 2003	27 462,13			
4. čtvrtletí 2003	21 969,70	11 701,25		
1. čtvrtletí 2004	21 730,90	21 730,90		
2. čtvrtletí 2004	21 730,90	21 730,90		
3. čtvrtletí 2004	27 462,13	27 462,13		
4. čtvrtletí 2004	32 954,55	32 954,55	17 910,08	
Celkem	1 803 391,84	1 672 051,24	1 574 381,58	5 049 824,66

Z daně doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále poloviční sazbou, tj. 0,05 %. [16] Za rok 2001 činí penále 1,6 mil. Kč, po 500. dnu nabíhá penále ve výši 140 % diskontní sazby centrální banky. Pro rok 2001 činí penále celkem 1,8 mil. Kč. Obdobný postup je použitý i v letech 2002 a 2003. Celkem tak poplatník doplatí správci daně penále ve výši 5 mil. Kč.

Tab. 6: Penále za pozdní úhradu (0,2 %)

Rozdíl daně	2001	2002	2003	
500 dní 0,2%	6 225 886,00	6 225 886,00	6 225 886,00	
2001	2 291 126,05			
2002	3 934 759,95	2 291 126,05		
2003		3 934 759,95	2 291 126,05	
2004			3 934 759,95	
140%disk. sazby				
4. čtvrtletí 2002	23 402,51			
1. čtvrtletí 2003	37 611,17			
2. čtvrtletí 2003	32 596,35			
3. čtvrtletí 2003	27 462,13			
4. čtvrtletí 2003	21 969,70	11 701,25		
1. čtvrtletí 2004	21 730,90	21 730,90		
2. čtvrtletí 2004	21 730,90	21 730,90		
3. čtvrtletí 2004	27 462,13	27 462,13		
4. čtvrtletí 2004	32 954,55	32 954,55	17 910,08	
Celkem	6 472 806,34	6 341 465,74	6 243 796,08	19 058 068,16

Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. [16] Za roky 2001 – 2003 tak penále činí 19 mil. Kč.

Tab. 7: Ovlivnění základu daně

Ovlivnění ZD 2004	Penále 0,05 %	Penále 0,2 %
Daňová povinnost	-46 646 529	-46 646 529
Doplatek daně	18 677 658	18 677 658
Penále	5 049 825	19 058 069
Celkem	-22 919 046	-8 910 803

Za rok 2004 tak poplatník zaplatí nejen řádnou daňovou povinnost (snížení daně o 46,6 mil. Kč), ale také doplatek na dani za roky 2001 – 2003 ve výši 18,7 mil. Kč včetně penále. Celkové sumy jsou uvedeny v tabulce č. 7.

Tab. 8: Diskontní sazba ČNB k 1. dni kalendářního čtvrtletí

Diskontní sazba ČNB k 1. dni kalendářního čtvrtletí

Čtvrtletí	Sazba	140% sazby	Počet dni
IV. 2002	2%	2,80%	92
I. 2003	1,75%	2,45%	90
II. 2003	1,50%	2,10%	91
III. 2003	1,25%	1,75%	92
IV. 2003	1,00%	1,40%	92
I. 2004	1,00%	1,40%	91
II. 2004	1,00%	1,40%	91
III. 2004	1,25%	1,75%	92
IV. 2004	1,50%	2,10%	92

Auditorská společnost PricewaterhouseCoopers, se kterou Škoda Auto spolupracuje v daňových otázkách, došla ve svém zkoumání problematiky výzkumu a vývoje k názoru, že stávající způsob účtování o nákladech na výzkum a vývoj ve Škoda Auto je správný a v souladu se zákonem (viz. následující dva odstavce).

Vývoj je systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení. [12] Za vývoj jsou považovány všechny prováděné činnosti až do okamžiku zahájení sériové výroby nebo do okamžiku, kdy vyvinutý proces je možné využít v běžném provozu. Vývoj se může od původních plánů odklonit a v počátečních fázích vývoje není ještě jisté, zda výsledkem projektu bude ziskový produkt nebo úspěšný a hospodárný proces.

Vývoj ve svém průběhu může dospět k okamžiku, kdy je už pravděpodobné, že vývojové činnosti jsou realizovatelné a užitečné. Management vývoje na tomto základě rozhodne, zda je vhodné projekt dokončit a přejít ke komerční výrobě anebo následně využít výsledků vývoje. Podle výše uvedeného, vynaložené vývojové náklady nesplňují definici nehmotného aktiva a správně by měly být považovány za vzniklé náklady běžného období.

Náhla změna postupu účtování o vývojových nákladech by mohla být správci daně podezřelá a firma tak sama upozorňuje na to, že původní způsob účtování nebyl správný. Správce daně by mohl následně doměřit daň a penále za předchozí roky, což by mohlo ohrozit likviditu a dobrou pověst firmy.

IFRS ukazují pravdivější pohled na účetní závěrku a výsledky odpovídají více skutečnosti. Účtování podle IFRS se používá u zahraničních společností pro účely konsolidované účetní závěrky. Firma účtuje podle IFRS pouze pro svou interní potřebu, pro české úřady musí vykazovat účetnictví podle platných místních zákonných předpisů.

6 Aktuální změna zákona o daních z příjmů

Od 1. ledna 2005 zavádí novela zákona o daních z příjmů (§ 34 odst. 4 a 5) počínaje zdaňovacími obdobími započatými v roce 2005 novou možnost odečíst od základu daně zvláštní odčitatelnou položku ve výši vlastních nákladů vynaložených v daném zdaňovacím období na výzkum a vývoj. Vybrané náklady na výzkum a vývoj tak budou ve své podstatě daňově uplatněny v dvojnásobné výši.

Od základů daně lze odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které 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. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze z části, je možné od základů daně odečíst pouze tuto jejich část. Výdaje (náklad), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Tento odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Uplatnění této odčitatelné položky je podmíněno splněním zákonem definovaných podmínek. Odčitatelnou položku je možné poprvé uplatnit v daňovém přiznání za zdaňovací období započaté v roce 2005. Pro její uplatnění v maximální možné výši a následné prokázání je však vzhledem k povinnosti oddělené evidence nákladů a splnění dalších podmínek nutné přizpůsobit některé interní procesy již od samého počátku zdaňovacího období.

Z hlediska společnosti je nutné:

- 1) prověřit výzkum a vývoj z pohledu nově zaváděné odčitatelné položky a zjistit, které činnosti výzkumu a vývoje se pro odčitatelnou položku kvalifikují a za jakých podmínek,
- 2) prověřit nákladové druhy (mzdy, materiál, odpisy, atd.) a doporučit, které náklady je možné do odčitatelné položky zahrnout, včetně předběžné kalkulace výše odčitatelné položky a její vliv na výši daňové povinnosti případně odložené daně,
- 3) prověřit, zda stávající účetní evidence postačuje pro prokázání výše a obsahu odčitatelné položky a doporučit její rozšíření či zpřesnění,
- 4) prověřit vliv veřejné podpory na možnost uplatnit odčitatelnou položku. [21]

6. 1 Nejasnosti vyplývající přímo z textu zákona

Na základě diskuse členské základny Sdružení automobilového průmyslu k novele zákona č. 586/1992 Sb. byl po dohodě s jednotlivými firmami sestaven tým jehož členy jsou mimo finálních výrobců i dodavatelské firmy, firmy využívající investiční pobídky pro výzkum a vývoj a PricewaterhouseCoopers. Činnost týmu by měla směřovat nejen k uplatnění připomínek k novele zákona, ale zejména ke sjednocení výkladu daňové odpočitatelné položky nákladů na výzkum a vývoj, a to tak, aby výklad byl co nejširší na jedné straně a všeobecně respektovaný finančními úřady na straně druhé.

Nové ustanovení Zákona o daních z příjmů nepodává jasný výklad, a to přináší řadu nejasností popsanych níže. Dříve než poplatníci daně budou moci uplatnit tuto odčitatelnou položku v přiznání k dani z příjmu za zdaňovací období 2005, bude třeba, aby ministerstvo financí k těmto nejasnostem vydalo jednotný výklad.

1) Pojem „výdaje (náklady), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání“

Základní otázkou zůstává, jak vykládat slovo „vynaložil“. Vzhledem k tomu, že cílem je co nejširší a bezprostřední podpora výzkumu a vývoje (viz Programové prohlášení vlády ČR ze srpna 2004, které stanovuje jako jednu z hlavních priorit vlády: „...podporu vědy, výzkumu a školství rozvíjením společnosti znalostí, rozšířením přístupu občanů k celoživotnímu vzdělávání a vyššími investicemi státu do vědy, výzkumu a vývoje, ...), dá se usuzovat, že je správné slovo „vynaložené“ vykládat jako vznik závazku k úhradě těchto výdajů (nákladů), a to bez ohledu na to, jestli se následně bude jednat o:

- přímý náklad zaúčtovaný na nákladových účtech (případně o přímý výdaj ovlivňující základ daně u osoby nevedoucí účetnictví), nebo
- časové rozlišení, nebo
- vznik hmotného nebo nehmotného majetku apod.

Pravděpodobně není tedy rozhodné, jakým způsobem a kdy se náklady/výdaje na výzkum a vývoj projeví ve výkazu zisků a ztrát (u poplatníka, který je účetní jednotkou) či soupisu příjmů a výdajů v rámci daňové evidence. [18]

2) Podmínka „výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně, musí být výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“

V zákoně není uvedeno, že se musí jednat pouze o „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání“. Je proto možné toto ustanovení vykládat následovně:

V návaznosti na výše uvedený bod I se odpočet uplatní v období vzniku závazku (s výjimkou případů, kdy závazek vznikl již před rokem 2005). Podmínkou je pouze, aby se buď přímo v tomto období nebo v následujících jednalo o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Protože není v zákoně přímý odkaz, je nutno toto ustanovení vykládat tak, že se jedná především o veškeré náklady podle § 24 zákona o daních z příjmů. Navíc je možné uplatnit také další výdaje (náklady), které se zohledňují v daňovém přiznání – např. položky podle § 23 zákona o daních z příjmů (pozdě zaplacené pojistné, omylem nezaúčtované náklady, které se v daňovém přiznání zohlední mimoúčetně, apod.) a také další výdaje (náklady), o kterých poplatník prokáže, že jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přestože se v konkrétním případě nemusí vždy jednat o daňově uznatelný náklad. [18]

3) Podmínka „pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část“

Vzhledem k různorodosti vynakládaných nákladů (mzdy, suroviny, voda, plyn, nájem, pracovní cesty, využití hmotného majetku apod.) nelze stanovit dopředu v zákoně, příp. v pokynu řady D jednoznačný postup, jak by měl správce daně akceptovat každé kritérium na rozdělení nákladů vynaložených na výzkum a vývoj.

Pokud se jedná o rozumné a logicky zdůvodnitelné kritérium – např. významnost přínosu projektu, využití pracovní doby, či jiné obdobné kritérium, pak by mělo být možné ho použít pro určení oddělení nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Stejně tak by podle tohoto ustanovení mělo být možné odečítat poměrnou část režijních, administrativních a dalších celkových nákladů poplatníka, a to opět podle rozumného a logicky zdůvodnitelného kritéria, které se může poplatník od poplatníka lišit. Přitom by mělo být možné, aby u různých nákladů byla uplatňována různá kritéria rozdělení. [18]

4) Podmínka „náklady musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka“

Zákon o daních z příjmů stanoví podmínku, že výdaje (náklady) související s realizací projektu výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů poplatníka. Zákon však neřeší, co se rozumí oddělenou evidencí.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů v § 46 stanoví, že účetní jednotky vytvářejí v rámci syntetických účtů účty analytické, které zajišťují členění syntetických účtů např. podle potřeb účetní závěrky, požadavků právního předpisu apod. Účetní standard pro podnikatele č. 1 pak dále v bodě 2. 2. 1. písm. f) stanoví, že analytické účty jsou vytvářeny také pro účely daňové, tj. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů. Vyhláška ani standard dále nespecifikují, jakým způsobem má být zajištěna analytická evidence. V praxi je analytickou evidencí

často vnímána situace, kdy je k syntetickému účtu (trojčíslí) přiřazen podúčet, který za číselným označením syntetického účtu obsahuje další číslo případně čísla.

Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů nespecifikuje, jakým způsobem má být zajištěna oddělená evidence, je nutné využít ustanovení účetních předpisů o analytické evidenci. Účetní předpisy však nespecifikují, co vše lze považovat za analytickou evidenci. Vzniká tedy otázka, zda-li za analytickou evidenci lze považovat i účtování za pomoci vnitropodnikových středisek. [18]

5) Podmínka, že „tento odpočet nelze uplatnit na služby a nemotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů) vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje“

V opačném případě podle doslovného výkladu výše uvedeného ustanovení není jasné, zda-li se zákaz uplatnění odpočtu vztahuje na všechny nakoupené služby nebo pouze na služby výzkumu a vývoje. Pokud by se zákaz odpočtu vztahoval na veškeré nakoupené služby, nebylo by možno odpočet uplatnit např. u dodávek tepla pro výzkumnou laboratoř, elektřiny, vody, telefonů, licence za software používaný při výzkumu, pojistné výzkumných objektů např. proti ekologickým škodám, nájemné za laboratorní prostory, pokud je poplatník nevlastní, ale ani u letenky výzkumného pracovníka na vědecký kongres nebo odbornou konzultaci, které představují v praxi významnou část nákladů na vývoj a výzkum. [18]

6) Spojení „výdaje (náklady), na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů“

Veřejná podpora je poskytována podle závazných pravidel stanovených zákony, resp. dotačními programy (např. Rámcový program na podporu technologických center a strategických služeb). Příjemce veřejné podpory tak podle pravidel příslušného programu obdrží hmotnou podporu (dotaci) s taxativním výčtem účelových nákladů, na jejichž úhradu lze dotaci použít. Např. se může jednat o dotaci na:

- mzdy,
- povinné odvody na zdravotní a sociální pojištění a státní politiku zaměstnanosti,
- nákup služeb od českých subjektů, atd.

Zároveň je stanoveno, na které náklady příjemce veřejné podpory dotaci použít nesmí (nákup služeb od zahraničních subjektů, odpisy majetku).

Příjemce hmotné podpory dále obdrží Rozhodnutí o podpoře projektu, ve kterém je závazně pro daný subjekt stanoven taxativní výčet účelových nákladů, na které je možné dotaci použít. Dotace jsou obvykle poskytovány na příslušný rok a to v návaznosti na žádost o dotaci podanou příjemcem podpory. Přijatou dotaci příjemce podpory používá k úhradě vyjmenovaných účelových nákladů v daném kalendářním roce.

Problém nastává při určení, který konkrétní náklad byl (částečně) hrazen přijatou dotací. Příjemce veřejné podpory má např. kromě mezd pracovníků v oddělení výzkumu a vývoje i mzdy pracovníků ve výrobě. Problém nastává, zda chápat mzdové náklady ve výzkumu a mzdové náklady ve výrobě jako jeden typ nákladů nebo zda se jedná o dva oddělitelné typy nákladů, které je možné blíže určit. [18]

7) Okamžik poskytnutí veřejné podpory

Proces získání veřejné podpory probíhá následujícím způsobem podle předem určených pravidel. Například podle rámcového programu na podporu strategických služeb a technologických center Ministerstvo průmyslu a obchodu vydá Rozhodnutí o podpoře projektu, které obsahuje zejména výčet jednotlivých druhů podpor, maximální míru veřejné podpory a podmínky, za kterých je možno během několika let podporu čerpat. Příjemce dotace následně každý rok žádá o poskytnutí dotace na náklady vynaložené v daném kalendářním roce.

Za předpokladu plnění podmínek pro poskytnutí dotace vydá Ministerstvo průmyslu a obchodu Rozhodnutí o poskytnutí dotace a bez zbytečného odkladu převede dotaci na účet příjemce. O dotaci je možno poprvé žádat až v roce následujícím po vydání Rozhodnutí o podpoře projektu. Z toho vyplývá, že podpora je sice rámcově přiznána na základě Rozhodnutí o podpoře projektu, ale je nutné každoročně podávat žádost o poskytnutí dotace. Teprve na základě podané žádosti je rozhodnuto o poskytnutí konkrétní dotace v daném kalendářním roce.

Interpretace okamžiku poskytnutí veřejné podpory pro účely uplatnění 100% odpočtu není jednoznačná.

Podpora může být poskytnuta např.:

- v roce vydání Rozhodnutí o podpoře projektu,
- při poukázání konkrétní dotace na účet příjemce, nebo
- při zaúčtování výnosu z dotace v účetnictví společnosti. [18]

8) Souběh odčitatelných položek

§ 34 odst. 5 Zákona o daních z příjmů účinný od 1. ledna 2005 stanoví, že nelze-li odpočet na vědu a výzkum uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu) nižší než tento odpočet, lze odpočet na vědu a výzkum nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně (resp. základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu), nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. Ze znění zákona tak vyplývá, že odpočet na vědu a výzkum je nutný uplatnit

- v plné výši ve zdaňovacím období či období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém nárok na něj vznikl, proti základu daně sníženému o nezdanitelné částky podle § 15, popř. též o daňovou ztrátu (pokud se poplatník rozhodne v daném zdaňovacím období daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období využít),
- ve výši odpovídající základu daně sníženému o nezdanitelné částky § 15, popř. též o daňovou ztrátu (pokud se poplatník rozhodne v daném zdaňovacím období daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období využít), ve zdaňovacím období či období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém nárok na něj vznikl,
- ve výši odpovídající základu daně sníženému o nezdanitelné částky podle § 15, popř. též o daňovou ztrátu (pokud se poplatník rozhodne v daném zdaňovacím období daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období využít), ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období či období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém nárok na odpočet vznikl, nejdéle ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Přitom výše uvedená kritéria se použijí sestupně.

Obdobná úprava uplatnění položky odčitatelné od základu daně byla obsažena v ustanovení § 34 odst. 7 Zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. prosince 2004 v relaci k tzv. reinvestičnímu odpočtu a k nákladům vynaloženým na výuku žáků. Úprava odečtu nákladů vynaložených na výuku žáků byla novelou č. 669/2004 Sb. přesunuta do § 34 odst. 3 Zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. ledna 2005. Úprava tzv. reinvestičního odpočtu byla novelou č. 669/2004 Sb. zrušena, na základě bodu 9 čl. II (přechodných ustanovení) tohoto zákona však lze reinvestiční odpočet vzniklý do konce zdaňovacího období, které započalo v roce 2004, a v tomto zdaňovacím období nevyužitý, využít v následujících zdaňovacích obdobích, a to podle pravidel upravených v Zákoně o daních z příjmů ve znění pro rok 2004.

Na základě platné právní úpravy tak může a velmi často bude docházet k souběhu nároku (a povinnosti) na uplatnění výše uvedených tří odčitatelných položek neuplatněných v roce, ve kterém nárok na jejich odečtení od základu daně vznikl. Přitom platná právní úprava neřeší důsledek toho, kdyby poplatník odčitatelnou položku v maximální možné výši nevyužil. Z dikce zákona by tak mohl plynout závěr, že nevyužije-li poplatník tuto odčitatelnou položku v prvním dalším zdaňovacím období nebo období, za které se podává přiznání, v maximální možné výši, nárok zaniká.

Obdobný problém vzniká též ve zdaňovacím období či období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém byly náklady na výzkum a vývoj vynaloženy (tj. ve kterém nárok na odečet těchto nákladů od základu daně vznikl), pokud je součet částky těchto nákladů a částky dosud neuplatněného reinvestičního odpočtu, popř. též dosud neuplatněného či nově vzniklého nároku na odečet nákladů na výuku žáků, vyšší než základ daně (snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a daňovou ztrátu), zatímco samotné náklady vynaložené na výzkum a vývoj v tomto období jsou nižší než tento základ daně. Ustanovení § 34 odst. 5 Zákona o daních z příjmů ve znění pro rok 2005 totiž požaduje primárně odečíst od základu daně (sníženého o nezdanitelné

částky podle § 15 a daňovou ztrátu, nikoli však již o jiné odčitatelné položky) celou či maximální možnou částku nákladů vynaložených v daném roce na výzkum a vývoj a teprve zbývající část, tj. část, která vykázaný základ daně (snižený o nezdanitelné částky podle § 15 a daňovou ztrátu) převyšuje, lze převést do dalšího období.

Do účinnosti novely č. 669/2004 Sb. tento problém nevznikal, neboť jak reinvestiční odpočet tak odpočet nákladů na výuku žáků byly upraveny stejným ustanovením zákona, tzn. nemohl vzniknout problém souběhu nároku na jejich uplatnění. [18]

6. 2 Doporučení Rady pro výzkum a vývoj

Rada pro výzkum a vývoj je odborným a poradním orgánem vlády České republiky, který byl zřízen zákonem č. 130/ 2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů s účinností od 1. července 2002. Rada pro výzkum a vývoj pokračuje v činnosti Rady vlády České republiky pro výzkum a vývoj, zřízené zákonem č. 300/1992 Sb., o státní podpoře výzkumu a vývoje, ve znění pozdějších předpisů. K projednávání a schvalování materiálů spojených s plněním úkolů Rady se členové Rady scházejí na zasedáních, která se konají jednou za tři týdny. Mezi zasedáními Rady se nejméně jednou týdně schází předsednictvo Rady.

Při aplikaci uvedeného ustanovení § 34 odst. 4 Zákona o daních z příjmů v praxi, tj. při výpočtu daně poplatníkem a při kontrole ze strany finančních úřadů, se doporučuje vycházet z příslušného ustanovení zákona o podpoře výzkumu a vývoje, na který se odkazuje, a rovněž z aplikační praxe s tímto zákonem související, přestože se daňová úleva netýká výdajů (nákladů), na které je poskytována podpora z veřejných zdrojů. Jako další pomocné východisko se navrhuje použít standardní praxi šetření o výzkumu a vývoji používanou OECD pro statistické účely popsanou v Příručce Frascati 2002 a dále pravidla ES pro posuzování veřejné podpory v oblasti výzkumu a vývoje, neboť z obou těchto zdrojů vychází legislativa výzkumu a vývoje platná v České republice.

Základní vymezení výzkumu a vývoje

Podle znění Zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje, § 2 odst. 1 se výzkumem a vývojem obecně rozumí systematická tvůrčí práce konaná za účelem získání nových znalostí nebo jejich využití. Podrobněji se dále rozlišuje:

- základní výzkum – experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získat znalosti o základech či podstatě pozorovaných jevů, vysvětlení jejich příčin a možných dopadů při využití získaných poznatků,

- aplikovaný výzkum – experimentální nebo teoretické práce prováděné s cílem získání nových poznatků zaměřených na budoucí využití v praxi,
 - průmyslový výzkum – část aplikovaného výzkumu, jehož výsledky se prostřednictvím vývoje využívají v nových výrobcích, technologiích a službách, které jsou určeny k podnikání podle zvláštního právního předpisu,
 - vývoj – systematické tvůrčí využití poznatků výzkumu nebo jiných námětů k produkci nových nebo zlepšených materiálů, výrobků nebo zařízení anebo k zavedení nových či zlepšených technologií, systémů a služeb, včetně pořízení a ověření prototypů, poloprovozních nebo předváděcích zařízení.
- [19]

Pozitivní identifikace výzkumu a vývoje

Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti ve výzkumu a vývoji a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty. Pro toto posouzení doporučuje Rada pro výzkum a vývoj na základě Příručky Frascati tato doplňující kritéria:

- stanovení cílů projektu, jejich dosažitelnost a vyhodnotitelnost po ukončení projektu,
- prvek novosti nebo novátorství,
- hledání předtím neodhalených jevů, struktur nebo vztahů,
- aplikace poznatků nebo techniky novým způsobem,
- výsledkem má být nové, hlubší chápání jevů, vztahů, principů s významem širším než pro jednu organizaci,
- očekávaný patent, licence, chráněný vzor apod.,
- kvalifikace pracovníků zařazených do projektu,
- používané metody,
- souvislost s větším celkem (programem),
- míra obecnosti předpokládaných výsledků,
- souvislost projektu s jinou vědeckotechnickou činností.

Při posuzování dílčích aktivit výzkumu a vývoje je často důležitý účel prováděné.

Praktickým základem pro posuzování v obtížných případech může být základní pravidlo původně stanovené americkou Nadací pro vědu (National Science Foundation):

„Je-li prvořadým cílem dosáhnout dalšího technického vylepšení výrobku nebo procesu, patří práce do rámce definice výzkumu a vývoje. 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 výzkumem a vývojem.“ [19]

Negativní identifikace výzkumu a vývoje

Podle příručky Frascati je při identifikaci činností výzkumu a vývoje problematické rozlišení mezi výzkumem a vývojem a souvisejícími činnostmi, které již nelze zahrnout do výzkumu a vývoje:

1. **vzdělání a výcvik** – tj. veškeré vzdělávání a výcvik pracovníků na univerzitách a institucích pro vyšší a pomaturitní vzdělávání (je však možné do výzkumu a vývoje zahrnout výzkum prováděný postgraduálními studenty na univerzitách, pro tyto účely však pouze za podmínky, že není současně podporován z veřejných prostředků),
2. **příbuzné vědeckotechnické činnosti** (s výjimkou případů, kdy jsou tyto činnosti prováděny výlučně pro účely projektu výzkumu a vývoje) – tj. např. informační služby jako shromažďování, kódování, klasifikace, zaznamenávání, rozšiřování, překládání, analyzování, vyhodnocování prováděné vědeckotechnickými pracovníky, bibliografickou, informační, poradenskou či patentovou službou, nebo vědeckou konferencí, sběr údajů či pozorování rutinního charakteru, jakož i zpracování těchto údajů (např. geologický, meteorologický průzkum, astronomická pozorování, sčítání lidu, průzkum trhu), standardizace (udržování národních standardů, kalibrace a analýza materiálů, výrobků, procesů, půd, ovzduší apod.), studie proveditelnosti, specializovaná zdravotní péče (rutinní zkoumání a používání lékařských znalostí), administrativní a právní úkony spojené s patentovou a licenční činností, studie záměrů politiky či podnikatelské činnosti,
3. **rutinní vývoj softwaru a počítačová údržba** – tj. např. práce na vylepšení systémů nebo programů, které byly veřejně k dispozici před zahájením projektu, řešení technických problémů,
4. **průmyslové činnosti inovačního charakteru a příbuzné činnosti** – tj. např. získání technologie (hmotné i nehmotné), vybavení nástroji, provozní inženýrství, nastartování výroby, marketing nových nebo zdokonalených výrobků, průmyslová výroba, předvýrobní příprava, distribuce zboží a služeb a příbuzné technické služby,
5. **administrativa a ostatní podpůrné činnosti** – tj. činnosti, které se nezahrnují do režijních nákladů na výzkum a vývoj jako administrativní a kancelářské činnosti, neprováděné výlučně pro výzkum a vývoj (např. činnost centrálních finančních a osobních oddělení).

Největším zdrojem chyb je pak rozlišení mezi experimentálním vývojem, předvýrobním vývojem a souvisejícími činnostmi, které vyžaduje realizace inovace. Náklady na realizaci výroby totiž často mohou být vyšší než náklady na výzkum a vývoj. [19]

6. 3 Vymezení položek uznaných nákladů

S činnostmi vymezenými jako výzkum a vývoj však často souvisí řada činností dalších, které by ale do daňového odpočtu započítány být neměly. Základní podmínky pro výpočet daně vyplývají z textu příslušných ustanovení a lze je doložit příslušnými dokumenty:

1. Náklady výzkumu a vývoje musí být realizovány na základě existujícího projektu výzkumu a vývoje. Lze vyžadovat základní atributy dokumentu, vyplývající ze zásad projektového řízení (rámec projektu – stanovení cílů, postupů (metodika, vědecká hypotéza), výstupů/výsledků a aktivit k nim vedoucích, pracovníci, náklady), vítaná by byla nezávislá oponentura projektu (zákon ji však pro tyto účely nevyžaduje).
2. Náklady na příslušný projekt jsou v rámci účetnictví poplatníka odděleně evidovány, přičemž přiřazení nákladů by mělo být odůvodněné a doložené (např. pracovní smlouvy nebo dohody, jednotný výpočet režii, využití přístrojů apod.). Doporučuje se přihlídnout k vymezení uznaných nákladů na projekty výzkumu a vývoje podporované z veřejných prostředků stanovenému v nařízení vlády č. 461/2002 Sb.
3. Po ukončení projektu lze jako pomocné informace požadovat dokumentaci o dosažených výsledcích a jejich ochraně (publikace, patent, licence, ochranný vzor apod.). Jsou-li však uplatňovány náklady na tuto ochranu, doložení musí být vyžadováno vždy.

Příjemce podpory vede pro každý projekt a výzkumný záměr oddělenou evidenci podle zvláštního právního předpisu o uznaných nákladech a v rámci této evidence sleduje výdaje nebo náklady hrazené z podpory.

Do uznaných nákladů lze podle § 3 Nařízení vlády o účelové podpoře výzkumu a vývoje č. 461/2002 Sb. zahrnout

- a) osobní náklady nebo výdaje na výzkumné a vývojové zaměstnance, akademické pracovníky, techniky a další pomocný personál příjemce, popřípadě právnické osoby, jež je příjemce organizační složkou, nebo spolupříjemcům, včetně zaměstnanců dělnických profesí podílejících se na řešení projektu, a jim odpovídající náklady na povinné zákonné odvody a přiděl do fondu kulturních a sociálních potřeb nebo jeho poměrnou část, pokud není tento fond tvořen přiděly ze zisku. Do osobních nákladů nebo výdajů lze započítat
 1. mzdy nebo platy zaměstnanců přijatých podle pracovní smlouvy výhradně na řešení projektu,
 2. příslušnou část mezd nebo platů zaměstnanců, odpovídající jejich úvazku na řešení projektu nebo se na projektu podílejících,
 3. zvýšení pohyblivé částky mzdy nebo platu zaměstnanců, kteří se na řešení projektu podílejí,
 4. ostatní osobní náklady nebo výdaje na základě dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce, uzavřené v přímé souvislosti s řešením projektu,
- b) náklady nebo výdaje příjemce nebo spolupříjemců na pořízení hmotného majetku, používaného v přímé souvislosti s řešením projektu, jejichž výše se stanoví takto:

1. výše uznaných nákladů na pořízení dlouhodobého hmotného majetku s dobou upotřebitelnosti delší, než je doba řešení projektu, nebo na pořízení hmotného majetku, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 tis. Kč a provozně technické funkce delší než 1 rok a současně delší, než je doba řešení projektu, se stanoví podle vzorce: $UN = (A/B) \times C \times D$, kde **UN** jsou uznané náklady, **A** je doba v letech, po kterou bude majetek užíván pro řešení projektu, **B** je doba upotřebitelnosti nebo provozně technické funkce majetku v letech, stanovené podle zvláštních právních předpisů, **C** je pořizovací cena majetku stanovená podle zvláštního právního předpisu, **D** je podíl užití majetku pro řešení projektu,
 2. výše uznaných nákladů na pořízení dlouhodobého hmotného majetku s dobou upotřebitelnosti rovnou nebo kratší, než je doba řešení projektu, nebo na pořízení hmotného majetku, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 tis. Kč a který má provozně technické funkce delší než 1 rok a současně rovné nebo kratší, než je doba řešení projektu, se stanoví podle vzorce: $UN = C \times D$, kde symboly **C** a **D** mají stejný význam jako v bodu 1.
 3. výše uznaných nákladů na pořízení hmotného majetku, který není uveden v bodech 1 a 2, se stanoví podle vzorce uvedeného v bodu 2,
- c) náklady nebo výdaje na pořízení nehmotného majetku
1. s pořizovací cenou vyšší než 60 tis. Kč, jejichž výše se stanoví podle vzorce uvedeného v písmenu b) bodu 2,
 2. výhradně užívaného v přímé souvislosti s řešením projektu a který není uveden v bodu 1,
- d) náklady nebo výdaje na provoz a údržbu dlouhodobého hmotného majetku s dobou upotřebitelnosti delší než 1 rok, nebo hmotného majetku s provozně technickými funkcemi delšími než 1 rok, který nebyl pořízen z veřejných prostředků a současně je pro řešení projektu užíván a jehož pořizovací cena je vyšší než 40 tis. Kč, ve výši, která je rovna výši odpisů odpovídajících délce období a podílu předpokládaného užití tohoto majetku pro řešení projektu,
- e) další provozní náklady vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu, například náklady na materiál, zásoby a drobný hmotný majetek, tj. pouze další provozní náklady vedené v oddělené evidenci na základě zvláštního právního předpisu,
- f) náklady nebo výdaje na služby využívané v přímé souvislosti s řešením projektu vedené v oddělené evidenci na základě zvláštního právního předpisu,
- g) náklady nebo výdaje na zveřejňování výsledků projektů, včetně nákladů a výdajů na zajištění práv k těmto výsledkům výzkumu a vývoje,
- h) cestovní náhrady v souladu se zvláštním právním předpisem vzniklé v přímé souvislosti s řešením projektu,
- i) doplňkové (režijní) náklady nebo výdaje vzniklé v přímé souvislosti s řešením souvislosti s řešením projektu, například administrativní náklady, náklady na pomocný personál a infrastrukturu, energii a služby neuvedené v písmenech a) a e). [20]

6. 4 Navrhované řešení

V zákoně č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje je v § 8 řešeno použití podpory z veřejných zdrojů.

Příjemce vede pro každý projekt a výzkumný záměr oddělenou evidenci podle zvláštního právního předpisu o uznaných nákladech a v rámci této evidence sleduje výdaje nebo náklady hrazené z podpory. Vymezení položek uznaných nákladů upraví prováděcí právní předpis.

Ke každému projektu nebo výzkumnému záměru musí příjemce vykázat nejméně jeden samostatný výsledek, který není zároveň výsledkem jiného projektu nebo výzkumného záměru.

Při pořízení hmotného a nehmotného majetku podle zvláštního právního předpisu pro řešení projektu se smí do uznaných nákladů zahrnout pouze taková část nákladů na jeho pořízení, která odpovídá předpokládanému využití pro řešení daného projektu. Způsob stanovení výše uznaných nákladů na pořízení hmotného a nehmotného majetku stanoví prováděcí právní předpis. [12]

Z tohoto ustanovení jsem vycházela při stanovení řešení, jak průkazně uplatnit 100 % odčitatelnou položku na náklady výzkumu a vývoje. Pro účely Škoda Auto a následně i pro případ jednání s finančním úřadem navrhuji vykazovat jednotlivé projekty samostatně v listinné podobě s běžnými náležitostmi projektu výzkumu a vývoje.

Např.

Název projektu	
• Cíl projektu, jeho záměr, způsob a podmínky dosažení, jeho poslání, cíle, aktivity, hierarchii, indikátory dosažení, způsoby ověření • Vymezení a zdůvodnění plánovaných a skutečných nákladů, personální zabezpečení projektu	
1) VW společné projekty	
2) Vývoj u externích dodavatelů	
3) Náklady na výzkum a vývoj - VW	
4) Zkušební materiál nakoupený	
5) Odběry z výroby – TR	
6) Personální náklady	
7) Režijní náklady	
Celkem	Kč

100 % odčitatelné položky se budou týkat pouze položky 4) a dále, na body 1) – 3) se vztahuje ustanovení § 34 odst. 4: „Tento odpočet nelze uplatnit na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů (nákladů vynaložených za účelem certifikace výzkumu a vývoje, a dále na ty výdaje (náklady), na které byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.“

Je třeba na základě zpracovaných podkladů od Rady pro výzkum a vývoj a auditorské společnosti PricewaterhouseCoopers rozhodnout, jaké vývojové náklady splňují podmínky 100 % odčitatelné položky a jaké již tato kritéria nesplňují. Je třeba také určit správný klíč pro rozpočítání režijních nákladů na jednotlivé projekty. Pro tyto účely byla ve Škoda Auto sestavena ABC analýza (viz. příloha č. 1). Analýza vychází z výkazu fixních nákladů Česany, kde jsou účtovány veškeré přímé i nepřímé náklady na jednotlivé projekty.

V průběhu roku bude daňové oddělení ve spolupráci s ostatními odděleními ve Škoda Auto analyzovat jednotlivé druhy nákladů a musí navrhnout způsob vedení oddělené evidence nákladů na výzkum a vývoj od ostatních nákladů poplatníka, tak aby vše bylo v souladu se zákonem a 100 % odčitatelná položka se mohla uplatnit v nejvyšší možné výši.

7 Závěr

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jsou považovány za dlouhodobý nehmotný majetek a následně po splnění zákonných podmínek účetně a daňově odpisovány v případě, že:

- náklady na ně vynaložené přesahují určitou výši.
- jsou nabyty od jiných osob nebo pořízeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi a zároveň
- jsou využitelné pro současnou či budoucí činnost subjektu, který je vynaložil, nebo jako podklad pro další vylepšování pro dobu delší než jeden rok.

Pokud je výzkum a vývoj prováděn pro vlastní potřebu, není považován za dlouhodobý majetek a náklady na něj jsou zpravidla považovány za daňově uznatelné v roce jejich skutečného vynaložení.

Účetní odpisy vyžadují, aby si účetní jednotka sama zvolila hodnotovou hranici, od níž bude výsledky výzkumu (stejně jako ostatní kategorie nehmotného majetku) zařazovat do dlouhodobého majetku a účetně je odpisovat. Jestliže ocenění výsledků výzkumu nedosáhne této hranice, jsou výdaje vynaložené na tento výzkum účtovány přímo do nákladů. Hranici pro vymezení dlouhodobého majetku si účetní jednotka stanoví ve své účetní směrnici. Je přitom povinna respektovat princip významnosti a věrného zobrazení majetku. Do konce roku 2002 nesměla být tato hranice vyšší než 60 000 Kč. Od roku 2003 záviselo plně na rozhodnutí účetní jednotky.

Od roku 1997 byly účetní odpisy výsledků výzkumu považovány za daňově uznatelný náklad. Výdaje na výzkum a vývoj, jejichž výše nepřesáhla hodnotovou hranici stanovenou účetními předpisy, popř. účetní jednotkou, byly zpravidla daňově uznatelné. Zákon o daních z příjmů však v roce 2004 reagoval na skutečnost, že účetní předpisy v roce 2003 uvolnily hodnotovou hranici, od níž jsou výsledky výzkumu povinně účetně odpisovány, a zavedl vlastní definici nehmotného majetku, která zahrnuje výsledky výzkumu, a především hodnotovou hranici 60 000 Kč. Přesáhne-li ocenění výsledků výzkumu tuto částku, je nutno pro účely stanovení daňového základu výsledky výzkumu odpisovat, a to po dobu 72 měsíců, tj. 6 let (od roku 2005 je to 36 měsíců, tj. 3 roky). Toto je platné pro majetek pořízený počínaje rokem 2004. Majetek pořízený před rokem 2004 je odpisován podle původních pravidel.

Od roku 2004 může při odpisování výsledků výzkumu docházet k následujícím rozdílům:

- výsledky výzkumu nejsou odpisovány účetně, neboť jejich ocenění nepřesáhlo hranici stanovenou účetní směrnici (např. 100 000 Kč); pro daňové účely však budou odpisovány, neboť přesáhly zákonem stanovenou hranici 60 000 Kč,
- výsledky výzkumu jsou odpisovány účetně i daňově, ale účetně jsou odpisovány po dobu mnohem kratší (dle rozhodnutí účetní jednotky např. 4 roky) než z daňového hlediska (6 let, resp. 3 roky).

Po dobu delší než jeden rok musejí být výsledky výzkumu využitelné, teprve potom jsou považovány za dlouhodobý majetek, a to pro účely účetnictví i pro účely daně z příjmů. Požadavek využitelnosti po dobu

delší než jeden rok však může být v případě pořizování nehmotného majetku dosti problematickou záležitostí. V praxi může docházet k situacím, kdy společnost nebude mít v běžném roce dostatečně zdokumentované dlouhodobé využití výsledků výzkumu a výdaje vynaložené na takový výzkum budou účtovány přímo do nákladů, které ve svém důsledku sníží základ daně. Následně dojde k tomu, že výsledky výzkumu budou ve společnosti skutečně používány déle než jeden rok.

Opačným příkladem může být situace, kdy je naopak velmi pravděpodobné, že výzkum přinese očekávaný výsledek, avšak během jeho dokončení dojde k nepředvídané změně tržního prostředí, v jejímž důsledku nebude možné výsledky výzkumu využít ani jako podklad pro další výzkum. Nezbyvá nic jiného, než výsledky výzkumu odúčtovat do nákladů. V praxi však může nastat problém při obhajování daňové uznatelnosti takto vzniklých nákladů, neboť finanční úřady požadují, aby poplatník prokázal konkrétními důkazními prostředky souvislost nákladů se zdanitelnými výnosy, což u neúspěšného výzkumu může být dosti obtížné.

V prosinci byla přijata obsáhlá novela zákona o daních z příjmů, která zasahuje i do oblasti výsledků výzkumu. Došlo k výraznému zkrácení doby odpisování výsledků výzkumu ze 72 měsíců na 36 měsíců. Nově je pak zavedena odčitatelná položka od základu daně, která v podstatě umožňuje promítnout vybrané vlastní náklady na výzkum a vývoj do daňového základu podruhé – nejprve jako běžný náklad a poté prostřednictvím odčitatelné položky. Tato nová pravidla platí od letošního roku.

Změny Zákona o daních z příjmů, které byly přijaty zákonem č. 669/2004 Sb. lze označit jako jedny z vážných kroků učiněných v posledních pěti až deseti letech, zejména pokud jde o

- zrušení dílčích reinvestičních odpočtů od základu daně dosud stimulujících pořízení vybraného nového hmotného majetku,
- zavedení stoprocentních odpočtů výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj (prováděný poplatníkem) od základu daně.

Zavedení stoprocentních odpočtů výdajů (nákladů) na výzkum a vývoj od základu daně nebylo jednoduché prosadit. Na jedné straně existují nevyvratitelné argumenty o mimořádném významu podpory firemního (podnikového) aplikovaného výzkumu a vývoje nových výrobků a technologií nejen pro budoucnost, prosperitu a konkurenceschopnost jednotlivých firem, ale i vůbec pro typ rozvoje naší národní ekonomiky, kde by jinak – řečeno s určitou nadsázkou – mohly začít převažovat montážní linky světových firem.

Na druhé straně existují vážné obavy metodického charakteru, že výdaje (náklady) na výzkum a vývoj není možné bezpečně oddělit od jiných, zejména režijních nákladů poplatníka a že provedení takové změny povede k velmi obtížné situaci v oblasti správy daně. Firemní aplikovaný výzkum a vývoj (technický rozvoj) není přesně definován a v praxi se neuskutečňuje odděleně od běžného technického a technologického řízení firmy. Přijetí shora uvedeného ustanovení § 34 odst. 4 zřejmě vyvolá potřebu následné novelizace Zákona o daních z příjmů, popř. i účetních a souvisejících předpisů.

Správné daňové posouzení nákladů na výzkum a vývoj dnes tedy může být velmi obtížným úkolem zejména s ohledem na často se měnící pravidla a nejasnosti týkající se i samotné definice jednotlivých druhů nehmotného majetku. Pokud je záměrem České republiky podporovat vývoj a výzkum, a to nejenom prostřednictvím investičních pobídek, je nutné v tomto ohledu i ujasnit daňovou legislativu. Nedávné zkrácení doby odpisování výsledků výzkumu ze současných 72 měsíců na 36 měsíců a zavedení odčitatelné položky ve výši vlastních nákladů na výzkum je správným krokem kupředu.

O výzkumu a vývoji toho bylo napsáno již mnoho, ale zdroje, jak je vidět, se ve svém výkladu mohou lišit. Právě v tom, jak si konkrétní osoba vyloží znění aktuálních zákonů. Kapitola výzkumu a vývoje bude zřejmě ještě dlouho diskutována jak na ministerstvu financí, tak i u dalších orgánů, které se přípravou a aplikací zákona zabývají, zejména díky nové 100 % odčitatelné položce na vlastní náklady výzkumu a vývoje. Znění zákona o daních z příjmů je podle mého názoru dost obecné, chybí mi konkrétní doporučení k jeho aplikaci. Postrádám jasnou a nezpochybnitelnou interpretaci charakteru nákladů, které je možné uplatnit přímo do nákladů běžného roku, a co konkrétně je už výdaj, který se má správně aktivovat a následně odpisovat do nákladů. Stejně tak jsou velké nedostatky v novém ustanovení § 34 novely zákona o daních z příjmů, jak jsou popsány v kapitole 6.

Aby všechny společnosti, které se zabývají výzkumem a vývojem, mohli správně používat zákonné normy, bude nutné je upravit tak, aby jejich výklad byl jasný a jednotný a nedocházelo tak ke zbytečným nepřesnostem a nesprávnostem. Tento úkol leží na Ministerstvu financí, které by se proto touto otázkou mělo začít podrobně a zodpovědně zabývat.

Seznam literatury

- [1] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pro rok 2004
- [2] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pro rok 2004
- [3] VANČUROVÁ, A., a kolektiv. *Daňový systém 2004 aneb učebnice daňového práva*. 7. vyd. Praha: VOX, 2004. ISBN 80-86324-20-6
- [4] ŘEHÁK, J., a kolektiv. *Lexikon daňových úspor*. 9. aktualizace. Praha: Verlag Dashöfer, 2004. ISBN 80-86229-46-7
- [5] PILAŘOVÁ, I., a kolektiv. *Daňová optimalizace pro právnické osoby*. 5. aktualizace. Praha: Verlag Dashöfer, 2003. ISBN 80-86229-35-1
- [6] WRIGHT, I. *Adopting IFRS, IFRS 1 – First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*. Revised Edition. Prague: PricewaterhouseCoopers, 2004.
- [7] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pro rok 2004
- [8] České účetní standardy
- [9] *Účetnictví*. 2003-2004. Praha: Balance.
- [10] KRÍŽ, P., a kolektiv. *Jak zvládnout přechod na IAS*. Praha: PricewaterhouseCoopers, 2004.
- [11] *Výroční zpráva 2004*. 1. vyd. Mladá Boleslav: Škoda Auto, a. s., 2005
- [12] Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů
- [13] KRÍŽ, P., a kolektiv. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly*. Praha: PricewaterhouseCoopers, 2004.
- [14] *Výroční zpráva 2003*. 1. vyd. Mladá Boleslav: Škoda Auto, a. s., 2004
- [15] *Interní pokyn o účtování nákladů spojených s technickým rozvojem*. Mladá Boleslav: Škoda Auto, a. s., 2003.
- [16] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pro rok 2004
- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pro rok 2005
- [18] *Návrh sjednoceného výkladu ustanovení § 34 novely zákona o daních z příjmů*. Praha: PricewaterhouseCoopers, 2005.
- [19] *Návrh doporučení 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*. Praha: Rada pro výzkum a vývoj, 2005.
- [20] Nařízení vlády č. 461/2002 Sb., o účelové podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o veřejné soutěži ve výzkumu a vývoji
- [21] *Nová odčitatelná položka na výzkum a vývoj – nabídka*. Praha: KPMG Česká republika, s. r. o., 2005.

Seznam příloh

Příloha č. 1: Analýza ABC