

MOŽNOSTI APLIKÁCIE MEDZINÁRODNÉHO ÚČTOVNÉHO ŠTANDARDU (IAS) 9 - NÁKLADY NA VÝSKUM A VÝVOJ V PODMIENKACH SR A ČR

Anna Baštinová

Katedra účtovníctva FHI EU Bratislava

As the of overall changes in accounting legislation, there is also a significant change in the accounting of research and development costs. As of January 1st 1999 research cost cannot be capitalised while, under given conditions, there is a possibility to capitalise cost for development.

Jednou z foriem medzinárodnej harmonizácie účtovníctva sú medzinárodné účtovné štandardy, ktoré majú mnohoročnú tradíciu a najširšie medzinárodné uplatnenie. Aplikácia štandardov umožňuje medzinárodnú porovnateľnosť účtovných informácií prostredníctvom účtovných závierok. Jedným z nich je medzinárodný účtovný štandard (IAS) 9 - Náklady na výskum a vývoj, ktorý sa uplatňuje už od roku 1978.

1. Charakteristika a obsah IAS 9 - Náklady na výskum a vývoj

Cieľom štandardu je stanoviť pravidlá pre účtovné zobrazenie nákladov na výskum, nákladov na vývoj a určiť rozlišovacie kritériá, za akých podmienok náklady na výskum a vývoj aktivovať, resp. zahrnúť do nákladov obdobia, v ktorom vznikli. Osobitná pozornosť je v štandarde venovaná explikácii pojmového aparátu, základných vzťahov a ich identifikácii.

Výskum je cieľavedomé plánované skúmanie zamerané na získanie nových vedeckých alebo technických znalostí a postupov.

Vývoj je využitie výsledkov výskumu alebo iných znalostí k plánovaniu alebo navrhovaniu výroby nových alebo podstatne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb, pred zahájením komerčnej výroby alebo využitia.

Rozlíšenie výskumu a vývoja závisí často od typu podnikania, spôsobu jeho organizácie a druhov uskutočňovaných projektov.

Do výskumu možno zaradiť napr. tieto typické činnosti:

- činnosti zamerané na získanie nových poznatkov,
- hľadanie využitia výsledkov výskumu alebo iných poznatkov,
- hľadanie alternatívnych výrobkov alebo procesov,
- formulovanie a navrhovanie možného nového alebo zlepšeného výrobku, prípadne alternatívnych procesov.

Do vývoja možno zaradiť napr. tieto typické činnosti:

- hodnotenie alternatív výrobkov alebo procesov,
- návrh, výroba a skúšky predvýrobných prototypov a modelov,
- návrh nástrojov, prípravkov a foriem, ktoré nová technológia vyžaduje,
- návrh, výstavba a prevádzka skúšobnej výroby, ktorú nemožno uskutočniť v rozsahu nevyhnutnom pre komerčnú výrobu.

Činnosti, ktoré môžu úzko súvisieť s výskumom a vývojom, ale nie sú ani výskumom ani vývojom:

- technické dokončenie v počiatočnej fáze výroby určenej na predaj,
- kontrola kvality počas komerčnej výroby, vrátane bežného skúšania výrobkov,
- odstraňovanie problémov v súvislosti s poruchami počas komerčnej výroby,
- bežné snahy zlepšiť, obohatiť alebo inak vylepšiť kvalitu existujúceho výrobku,
- prispôsobenie existujúcich postupov konkrétnym požiadavkám alebo potrebám zákazníka ako súčasti prebiehajúcej komerčnej činnosti,
- sezónne alebo iné periodické zmeny existujúcich výrobkov,
- bežné návrhy nástrojov, prípravkov, foriem,
- činnosti vrátane projektového a stavebného inžinierstva, týkajúce sa koncepcie, konštrukcie, výstavby, premiestnenia alebo uvedenia do prevádzky iných zariadení alebo vybavenia než tých, ktoré sa používajú výlučne na konkrétny výskumný alebo vývojový projekt.

Náklady na výskum a vývoj by mali zahrňovať všetky náklady, ktoré sa priamo vzťahujú k výskumu a vývoju alebo ktoré je možné priradiť týmto činnostiam na základe ich príčinnej súvislosti.

Náklady na výskum a vývoj zahrňujú najmä:

- a) mzdy, platy, vrátane ostatných osobných nákladov pracovníkov zaoberajúcich sa výskumom a vývojom,
- b) spotrebovaný materiál, energiu a služby pri výskume a vývoji,
- c) odpisy majetku, budov a zariadení v rozsahu, v akom sa tieto aktíva používajú na výskum a vývoj,
- d) režijné náklady, ktoré sa vzťahujú k výskumu a vývoju.

Odbytové náklady nie sú zahrnuté do nákladov na výskum a vývoj.

Východiskom pri hľadaní odpovede na zásadnú otázku, t.j. za akých podmienok náklady na výskum a vývoj aktivovať alebo zaúčtovať do nákladov obdobia, v ktorom vznikli, je charakteristika aktív stanovená v Koncepčnom rámci IAS a súčasne nutnosť zabezpečiť vecnú a časovú porovnateľnosť nákladov a výnosov daného obdobia.

Náklady sa zaúčtujú do obdobia, v ktorom vznikli a vykážu v účtovnej závierke (vo výkaze ziskov a strát) v prípade, ak nie sú spojené so žiadnymi budúcimi úžitkami.

Rozhodujúcou podmienkou pre aktivovanie nákladov na výskum a vývoj (ich zahrnutie do majetku - aktív) je získanie budúcich prínosov z ich využitia. Tieto náklady by sa mali aktivovať len v prípade zásadných zmien, ktoré možno spoľahlivo preukázať a oceniť.

V opačnom prípade sú náklady permanentnou súčasťou nákladov bežného obdobia, pretože v tomto období prinášajú úžitok vo forme výnosov bežného obdobia.

Z uvedeného vyplýva, že zahrnutie nákladov na výskum a vývoj do rôznych účtovných období je podmienené vzťahom medzi nákladmi a ekonomickými prínosmi, ktoré podnik z výskumu a vývoja očakáva. Ak je pravdepodobné, že náklady prinesú ekonomický efekt a zároveň ich možno spoľahlivo kvantifikovať, mali by sa aktivovať.

Je zrejmé, že neistota a často malá pravdepodobnosť skutočného ekonomického prínosu vývoja, ale hlavne výskumu vedie k veľkej opatrnosti pri aktivácii týchto nákladov a ich ocenení. Z podstaty výskumu nevyplýva dostatočná istota o tom, že budúce ekonomické

prínosy sú výsledkom vynaložených konkrétnych nákladov na výskum. Preto sa náklady na výskum vždy účtujú a vykazujú ako náklady bežného obdobia, t.j. obdobia v ktorom vznikli.

Podstata vývoja je naproti tomu taká, že v niektorých prípadoch môže podnik s dostatočnou pravdepodobnosťou určiť, že ekonomické prínosy sú výsledkom vynaložených konkrétnych nákladov na vývoj. V tomto prípade možno náklady na vývoj aktivovať s podmienkou, že sú splnené rozhodujúce kritériá stanovené v štandarde.

Podľa IAS 9 - Náklady na výskum a vývoj by sa mali náklady na vývoj aktivovať, ak spĺňajú nasledujúce kritériá:

- výrobok alebo proces je jasne definovaný a jeho náklady možno samostatne identifikovať a spoľahlivo merať
- je možné preukázať technickú realizovateľnosť výrobkov alebo procesov,
- podnik má v úmysle výrobok alebo proces vyrábať a predávať alebo používať,
- je možné preukázať existenciu trhu pre daný výrobok alebo proces resp.ich internú využiteľnosť,
- existujú dostatočné zdroje, alebo je možné preukázať ich dostupnosť, na dokončenie projektu, jeho predaj alebo vnútorné využitie jeho výsledkov.

Aktivované náklady na vývoj by nemali prevýšiť čiastku, ktorá sa pravdepodobne získa späť z jeho budúcich ekonomických prínosov po odpočítaní ďalších nákladov vývoja (odbytových a administratívnych nákladov týkajúcich sa marketingu výrobkov a procesov).

Očakávané ekonomické prínosy, ktoré sú výsledkom vývoja, zahrňujú výnosy z predaja výrobkov alebo procesov a úspory nákladov alebo iné prínosy ako dôsledok použitia výrobkov či procesov samotným podnikom. Odhady výnosov a úspor nákladov sú založené na cenách alebo podmienkach prevládajúcich v období dokončenia vývoja. Ak je pravdepodobné, že budúce predajné ceny budú nižšie než ceny, ktoré prevládajú na konci obdobia vývoja (ak nižšie predajné ceny nebudú v plnej výške kompenzované dodatočnými úsporami nákladov), potom odhady výnosov a úspor nákladov rešpektujú budúce (nižšie) ceny a náklady.

Uvedené kritériá pre aktivovanie nákladov vývoja zahrňujú zhodnotenie neistôt, ktoré vývoj nevyhnutne sprevádza. Takéto neistoty sú zohľadnené z dôvodu dodržania zásady opatrnosti pri posudzovaní nutných aktivovaných nákladov vývoja. Pri dodržaní zásady opatrnosti nie je dovolené úmyselné podhodnotenie aktív.

2. Odpisovanie aktivovaných nákladov na vývoj

Relatívne samostatným problémom účtovného zobrazenia aktivovaných nákladov na vývoj je spôsob ich odpisovania.

Aktivované náklady na vývoj by mali byť systematicky odpisované tak, aby odpisy odrážali spôsob využitia ekonomických prínosov.. Vzťah medzi nákladmi na vývoj a očakávanými ekonomickými prínosmi môže byť spravidla určený len rámcovo, nepriamo vzhľadom k podstate vývoja. Pritom podnik vychádza:

- z výnosov alebo iných efektov z predaja, resp. z využitia výrobkov a procesov v podniku,
- z časového obdobia, počas ktorého sa bude výrobok a proces predávať alebo využívať.

Odpisovanie začína zahájením predaja výrobkov resp. procesov alebo jeho interného využívania. Neistota spojená s technologickým a ekonomickým zastarávaním vedie k skracovaniu doby odpisovania aktivovaných nákladov na vývoj. Okrem toho je možné

odhadnúť ďalšie náklady a im zodpovedajúce budúce výnosy nového výrobku alebo procesu len v krátkom období. Z týchto dôvodov sa náklady na vývoj spravidla odpisujú počas obdobia, ktoré nepresahuje päť rokov.

V niektorých prípadoch sa ekonomické efekty z aktivovaných nákladov na vývoj využívajú v podniku i pri zabezpečovaní iných aktivít, napr. pri tvorbe zásob vlastnej výroby. V tomto prípade sa časť odpisov aktivovaných nákladov na vývoj zahrnie do nákladov iných aktív a je súčasťou ocenenia tohto aktíva. Náklady vývoja zahrnuté do účtovnej ceny iných aktív sa účtujú ako náklad v rovnakom období ako ostatné náklady týchto aktív.

Ak nie je po určitom čase pravdepodobné, že sa dosiahnu predpokladané ekonomické efekty, je možné znížiť výšku aktivovaných nákladov vývoja projektu v adekvátnom rozsahu.

Neodpísaný zostatok nákladov vývoja projektu by mal byť odpísaný do nákladov, akonáhle nie je splnené niektoré kritérium pre aktiváciu nákladov na vývoj. Zníženie aktivovaných nákladov na vývoj alebo odpis zostatkovej ceny by mali byť účtované v období, v ktorom k zníženiu ceny alebo odpísaniu dôjde. Ku koncu každého účtovného obdobia by mal byť preverený neodpísaný zostatok aktivovaných nákladov vývoja projektu.

Ak z posúdenia reálnej skutočnosti vyplynie, že neodpísaný zostatok vrátane významných nákladov prevyšuje ekonomické efekty, nespĺňa neodpísaný zostatok kritériá pre aktiváciu nákladov na vývoj. Takýmto spôsobom odpísané alebo znížené náklady na vývoj by mali byť naopak eliminované, ak pominuli dôvody, ktoré viedli k zníženiu hodnoty alebo odpísaniu aktivovaných nákladov na vývoj. Uvedený prípad by sa mal zaúčtovať ako zníženie (storno) nákladov na vývoj v bežnom období.

3. Slovenská právna úprava

Do konca roka 1998 bola problematika účtovania nákladov na výskum a nákladov na vývoj upravená v postupoch účtovania pre podnikateľov v rámci účtovej triedy 0-Investičný majetok na účte 012-Nehmotné výsledky výskumnej a obdobnej činnosti a v účtovej triede 3-Zúčtovacie vzťahy na účte 382-Komplexné náklady budúcich období, kde sa účtovali časovo rozlíšené náklady na technický rozvoj. Z tejto úpravy vyplývalo, že bez ohľadu na to, či bolo možné z niektorých vynaložených nákladov očakávať v budúcnosti ekonomický prínos, aktivovali sa vo forme nehmotného investičného majetku (v prípade nákladov na výskumnú činnosť), resp. sa časovo rozlišovali ako komplexné náklady budúcich období (v prípade nákladov na technický rozvoj).

Náklady, z ktorých sa v budúcnosti neočakával ekonomický prínos sa napriek tomu neúčtovali do nákladov bežného obdobia, v ktorom vznikli, ale sa prenášali prostredníctvom odpisov nehmotného investičného majetku alebo rozúčtovaním nákladov budúcich období do nasledujúcich účtovných období, s ktorým vecne a časovo nesúviseli. Ich vykazovanie v aktívach súvahy nezabezpečovalo verný obraz o majetku a hospodársky výsledok vo výkaze ziskov a strát nevyjadroval jeho správnu výšku.

V rámci legislatívnych zmien v účtovníctve podnikateľských subjektov SR s účinnosťou od 1.1.1999 dochádza k zmene v účtovaní nákladov na výskum a nákladov na vývoj. Nový prístup v tejto oblasti vyplýva nielen z potrieb harmonizácie účtovníctva SR s medzinárodnými účtovnými štandardami, ale i z potrieb súčasnej podnikateľskej praxe.

Východiskom pre aplikáciu nového spôsobu riešenia a účtovania nákladov na výskum a vývoj bol medzinárodný účtovný štandard (IAS) 9 - Náklady na výskum a vývoj, ktorý bol v plnom rozsahu implementovaný do slovenskej právnej úpravy. Preto v rámci úvodných

ustanovení postupov účtovania pre podnikateľov bol zaradený samostatný článok XVIII - Náklady na výskum a vývoj, ktorý v súlade s IAS 9 definuje výskum, vývoj, ako aj typické činnosti, ktoré možno zaradiť do výskumu a do vývoja.

Súčasne v rámci účtovej triedy 0-Investičný majetok bol novelizovaný článok VIII - Nehmotný investičný majetok, v ktorom sa v tejto súvislosti uvádza:

- a) náklady na výskum sa všeobecne neaktivujú, lebo z podstaty výskumu vyplýva, že neexistuje dostatočná istota, aby sa vynaložené náklady v budúcnosti prejavili ako výsledok realizovaných ekonomických prínosov. Náklady na výskum sa vždy účtujú do nákladov účtovného obdobia, v ktorom vznikli,
- b) náklady vynaložené na vývoj sa aktivujú pri splnení rovnakých podmienok ako uvádza IAS 9. Aktivované náklady na vývoj účtované na účte 012 predstavujú výsledky úspešne vykonaných vývojových prác, ktoré nie sú predmetom priemyselných a iných ocenených práv.

Na tomto účte sa účtujú v prípade, že sú:

- kúpené samostatne, t.j. nie sú súčasťou dodávky investičného majetku a jeho ocenenia,
- vytvorené vlastnou činnosťou za účelom obchodovania s nimi, prípadne opakovaného predaja (ak nejde o výsledky na zákazku alebo súčasť dodávky investičného majetku),
- vytvorené vlastnou činnosťou pre interné potreby.

Náklady na vývoj nemožno aktivovať, ak nie sú splnené všetky podmienky v súlade s IAS 9. V tomto prípade sa náklady na vývoj účtujú do nákladov účtovného obdobia, v ktorom vznikli.

4. Česká právna úprava

V existujúcej právnej úprave účtovníctva ČR je problematika účtovania nákladov na výskum a vývoj riešená veľmi stručne a to iba vo forme stručnej poznámky.

Postupy účtovania pre podnikateľov sa rámci účtovej triedy 3-Zúčtovacie vzťahy zmiňujú o tomto probléme v súvislosti so všeobecnejším riešením otázky časového rozlíšenia a účelovo viazaných nákladov. Náklady, ktoré presahujú z hľadiska prínosov dané účtovné obdobie sa aktivujú na účte Komplexné náklady budúcich období. Ako príklad sú uvedené i náklady na technický rozvoj, pričom pojem technický rozvoj nie je definovaný.

Výskum a vývoj je definovaný v opatrení Ministerstva financií ČR k spracovaniu účtovnej závierky, z ktorého vyplýva požiadavka sprístupniť informácie o výške celkových výdavkov na výskum a vývoj za účtovné obdobie externým užívateľom. Vzhľadom na to, že sa majú vykazovať súhrnné výdavky na výskum a vývoj, externí užívatelia nezískajú informácie porovnateľné s požiadavkou IAS 9 z hľadiska ich vypovedacej schopnosti.

I keď z hľadiska všeobecného prístupu k riešeniu problematiky účtovného zobrazenia nákladov na výskum a vývoj nie je zásadný rozpor medzi IAS 9 a súčasnou legislatívnou úpravou účtovníctva v ČR, prijatie koncepcie IAS 9 by viedlo k väčšej dôslednosti a transparentnosti právnej úpravy daného problému.

Kontaktná adresa:

doc. Ing. Anna Baštinová, CSc., Katedra účtovníctva Fakulty hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava

☎ 07/67295 758, fax. 07/62412 195

Recenzovala: Ing. Ivana Kraftová, CSc., proděkanka pro vědu a rozvoj FES UPa

