

v budoucnosti bude přinášet ekonomický užitek. Protože tedy není splněna základní definice aktiva (budoucí ekonomický užitek), musí být výdaje na výzkum vykazovány jako náklady v době, kdy jsou vynakládány. Jako příklady výzkumných činností můžeme uvést:

- činnosti zaměřené na získávání nových znalostí,
- vyhledávání, hodnocení a konečný výběr možností použití výzkumných výsledků nebo získaných poznatků,
- hledání alternativních materiálů, přístrojů, produktů, procesů, systémů nebo služeb.

Výdaje na nehmotné aktivum, které byly původně vykázány jako náklady (tedy ve fázi výzkumu), nemohou být následně v budoucích obdobích aktivovány. Pozor na situace, kdy je po část roku aktivita podniku ve výzkumné fázi a např. v září dojde k naplnění podmínek vývojové fáze. Následovat musí vyhodnocení, zdali jsou naplněna též kritéria pro aktivaci vývojových nákladů, a až poté je možné výdaje aktivovat.

Nehmotné aktivum vytvořené vývojem je uznáno jako aktivum tehdy a jen tehdy, jestliže podnik může nepochybně splnit všechna následující kritéria:

- technickou proveditelnost dokončovacích prací na nehmotném aktivu tak, aby jej bylo možné používat nebo prodávat,
- opravdovost svého záměru nehmotné aktivum dokončit a používat jej nebo prodávat,
- schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodávat,
- jak bude nehmotné aktivum přinášet pravděpodobné budoucí ekonomické užítiky,
- dostupnost přiměřených technických, finančních a jiných zdrojů k dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva a
- svoji schopnost zjistit výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během vývoje jeho spolehlivosti neboli podnik je schopen nehmotné aktivum spolehlivě ocenit.

Uvedená kritéria vyjadřují situaci, v níž je podnik schopen dokončit vývoj nehmotného aktiva jak po stránce technické, tak po stránce finanční, tzn. že má k dispozici dostatek finančních prostředků, aby vývoj dokončil, a zároveň je schopen realizovat přínos z daného aktiva (má odbyt pro nové výrobky, je schopen prodat licence na nové postupy apod.). V neposlední řadě podnik dokáže průběžně kvantifikovat náklady s vývojem související. Proto nelze uznat jako samostatné aktivum například ochrannou známku, přestože v určitém časovém okamžiku je podnik schopen určit její hodnotu, ale nedokáže průběžně (např. měsíčně) stanovovat náklady, které s růstem hodnoty ochranné známky souvisejí. Standard říká, že tyto výdaje nelze odlišit od nákladů na rozvoj podniku jako celku (a jsou tak de facto součástí interně generovaného a nevykazovaného goodwillu).

Příklady vývojových činností:

- projektování, zhotovování a testování předvýrobních nebo zkušebních prototypů a modelů,
- projektování nástrojů, šablon a modelů na nových technologiích,

- projektování, výstavba a provozování zkušebního závodu, který není ekonomicky dostatečný pro komerční použití.

Aby mohly být náklady na vývoj spolehlivě stanoveny, musí mít podnik takový kalkulační systém, který je schopen rozlišovat náklady na jednotlivé činnosti. Mezi náklady, které jsou obvykle aktivovány, patří:

- náklady na použitý materiál a služby,
- platy, mzdy a ostatní osobní náklady,
- ostatní přímé náklady,
- režijní náklady, rozvržené podle reálné a konzistentní základny.

Mezi náklady, které nelze zahrnout do vstupní ceny nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností, patří:

- odbytová a správní režie,
- počáteční provozní ztráty,
- náklady, které byly dříve vykázány výsledkově, nesmí být následně aktivovány (např. náklady vynaložené během fáze výzkumu),
- výdaje na školení.

Uvedené rozlišování mezi výzkumem a vývojem a obdobný koncepční přístup obsahuje interpretace Národní účetní rady I-40 *Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje*. Dojde-li k jejímu zohlednění při nastavování účetních pravidel pro účely účetnictví a účetní závěrky dle českých účetních předpisů, mělo by dojít k eliminaci případných rozdílů vůči IFRS. Přesto zůstává diskuse nad vývojem nehmotných aktiv, které nejsou přímo určeny k obchodování, ač jejich využití slouží k vytvoření aktiv sloužících k obchodní činnosti (např. vývoj robota do výroby).

Nehmotná aktiva nabytá v podnikové kombinaci

IFRS 3 *Podnikové kombinace* vyžaduje, aby k datu akvizice a v účetních závěrkách následujících datum akvizice byla vykázána i taková nehmotná aktiva, která nesplňovala podmínky pro samostatné vykázání v účetní závěrece nabývaného podniku, ale splňují podmínky pro samostatné vykázání v účetní závěrece nabyvatele (protože



Teď již chápu, co myslel pan ředitel tím, když říkal, že přikládá našim nehmotným aktivům velkou váhu!

Kresba: Ivan Svoboda