

## OCEŇOVANIE NEHMOTNÉHO MAJETKU V KONTEXTE IFRS<sup>1</sup>

### Measurement of Intangible Assets in context IFRS

*Tímea Göghová*

---

Oceňovanie slúži účtovnej jednotke pre zabezpečenie najvyššej zásady - zásady verného a pravdivého zobrazenie skutočností. Správny výber oceňovacej veličiny, správny výber modelu následného oceňovania a iné faktory ovplyvňujú hodnoty daného nehmotného majetku vykázaného v účtovnej závierke a zároveň priamo vplyvajú na rozhodnutia používateľov informácií z účtovnej závierky. Preto je potrebné venovať veľkú pozornosť samotnému procesu oceňovania.

Informácie o nehmotnom majetku, aby mohli byť poskytované z účtovnej závierke v kontexte IFRS<sup>2</sup>, musia spĺňať **definíciu nehmotného majetku** vrátane jeho špecifik (identifikovateľnosť, kontrolu a budúce ekonomické úžitky) a súčasne spĺňať **kritériá pre jeho vykávanie v účtovnej závierke**.

Nehmotný majetok môže byť vykávaný v účtovnej závierke ak, je pravdepodobné, že očakávaný ekonomický úžitok súvisiaci s daným majetkom bude plynúť do účtovnej jednotky a zároveň je veľmi dôležité určenie jeho **spol'ahlivého ocenenia**.

Nehmotný majetok, ktorý má osobitné postavenie, a to vzhľadom na jeho špecifický charakter je upravený v rámci IFRS predovšetkým v štandarde IAS 38 Nehmotný majetok (angl. „IAS 38 Intangible Assets“).<sup>3</sup>

Pri oceňovaní nehmotného majetku v súlade so štandardom IAS 38 Nehmotný majetok je potrebné rozlíšiť **prvotné** a **následné oceňovanie**. Nehmotný majetok sa oceňuje pri prvotnom vykávaní v obstarávacích nákladoch v podobe obstarávacej ceny alebo vlastných nákladoch. Pre správne ocenenie a vykávanie nehmotného majetku v účtovnej závierke závisí od spôsobu obstarania nehmotného majetku. Štandard IAS 38 Nehmotný majetok vymedzuje rôzne spôsoby obstarania nehmotného majetku súvisiacich s jeho prvotným ocenením a rôzne modely následného oceňovania uvádzané v nasledovnej schéme.

---

<sup>1</sup> Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra Ministerstva školstva SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0284/08 (2008-2010) „Metodologické aspekty účtovníctva, audítorstva a kontroly v mikroekonomickom prostredí s dôrazom na potreby teórie a praxe v kontexte národných a nadnárodných požiadaviek

<sup>2</sup> Pod skratkou IFRS rozumieme samotné IFRS, ktoré budú vydávať ako nové; doteraz platné IAS, ktoré sa budú novelizovať a postupne nahrádzať (novými IFRS) alebo rušiť; interpretácie Stáleho interpretačného výboru SIC a interpretácie Výboru pre interpretácie medzinárodného finančného vykazovania IFRIC.

<sup>3</sup> Štandard IAS 38 Nehmotný majetok predstavuje základný štandard upravujúci nehmotný majetok, ale z jeho rozsahu pôsobnosti sú však vylúčené špecifiká nehmotného majetku, pre ktoré existujú samostatné štandardy.

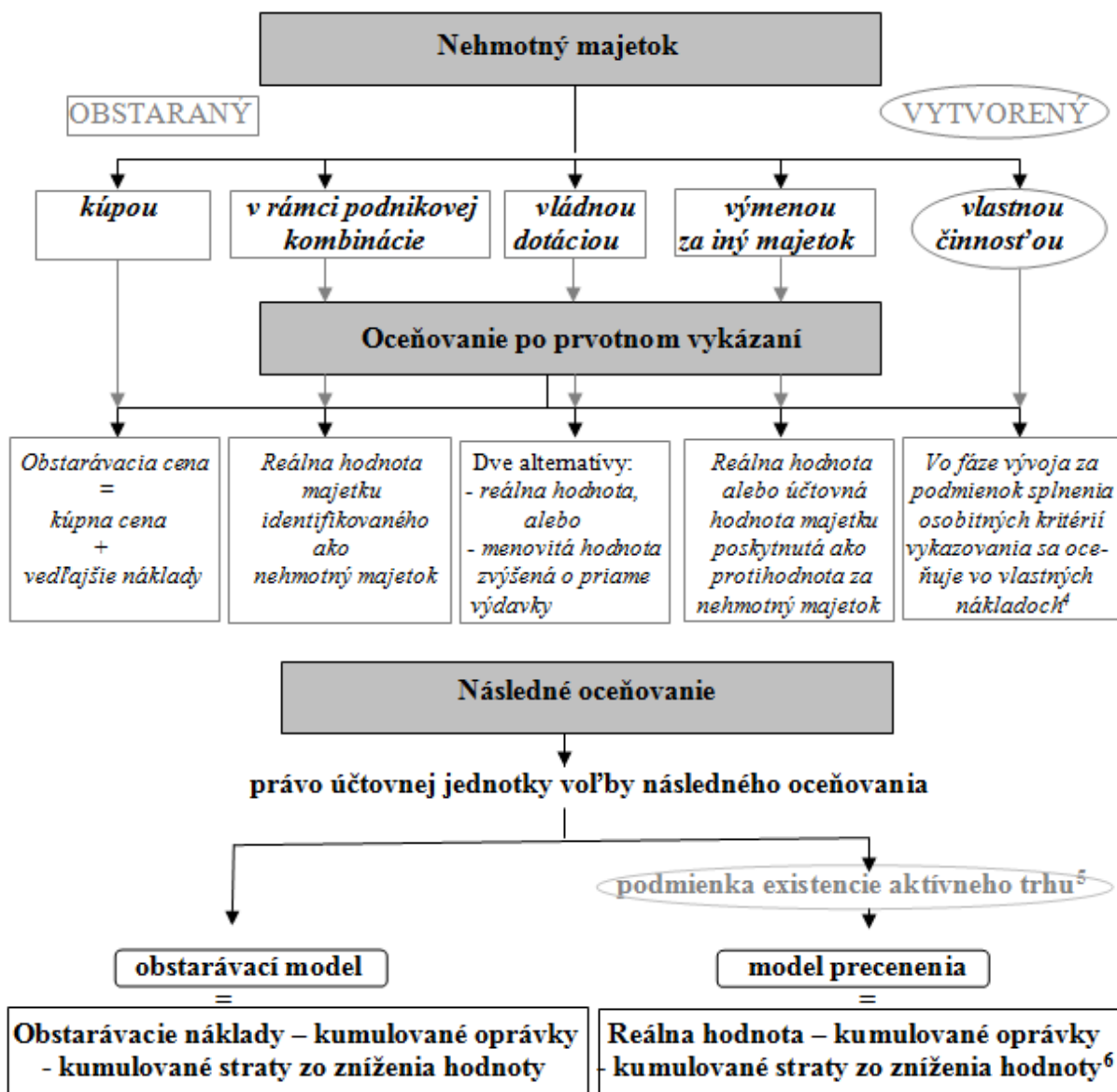


Schéma č. 1 Proces oceňovania nehmotného majetku v kontexte IFRS

**Obstarávacia cena** pri obstaraní nehmotného majetku ako samostatnej položky zahŕňa **kúpnu cenu** po odpočítaní obchodných zliav či rabatov a **vedľajšie náklady**, ktoré boli vynaložené v priamej súvislosti s prípravou nehmotného majetku pre jeho zamýšľané využitie (ako napríklad osobné náklady, odborné poplatky priamo vyplývajúce z prípravy majetku do jeho prevádzkového stavu i náklady na testovanie zamerané na správne fungovanie majetku). Pri vyčíslení obstarávacej ceny nehmotného majetku zahŕňuje účtovná jednotka **náklady** vynaložené v súvislosti s nehmotným majetkom do okamihu, kedy tento majetok sa uvedie do jeho používania. Pri vyčíslení obstarávacej ceny nehmotného majetku je potrebné sledovať aj **termín úhrady**.

O nehmotnom majetku obstaranom v rámci podnikovej kombinácie sa zaoberá štandard IFRS 3 Podnikové kombinácie, ktorý vo väzbe na štandard IAS 38 Nehmotný majetok stanovuje ocenenie takto nadobudnutého nehmotného majetku k dátumu akvizície, t.j. **v jeho reálnej hodnote**. Reálna hodnota je stanovená obvykle z kótovanej trhovej ceny na aktívnom trhu. Ak neexistuje aktívny trh pre nehmotný majetok, vychádza sa z údajov o transakciách uskutočnených v ostatnom období, týkajúcich sa uvedeného majetku. Nadobúdateľ uzná a samostatne (t.j. oddelene od goodwillu) vykáže iba taký nehmotný majetok, ktorý spĺňa

kritéria vymedzenia nehmotného majetku v súlade so štandardom IAS 38 Nehmotný majetok<sup>4</sup> a to bez ohľadu na to, či nadobúdaná účtovná jednotka ten majetok vykazovala pred dátumom akvizície.

Pri obstaraní nehmotného majetku prostredníctvom vládnej dotácie je nehmotný majetok pri prvotnom ocenení v **reálnej hodnote**. Štandard IAS 20 Vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory vo vzťahu so štandardom IAS 38 Nehmotný majetok povoľuje alternatívny prístup prvotného oceňovania nehmotného majetku získaného formou štátnej dotácie a to v **menovitej hodnote zvýšenej o priame výdavky** priradené k príprave majetku pre zamýšľané využitie.

Obstarávacia cena nehmotného majetku získaného vo výmenných transakciách s komerčnou povahou<sup>5</sup> je **reálna hodnota majetku** poskytnutého ako protihodnota za nehmotný majetok. V prípade ak nehmotný majetok sa nedá spoľahlivo oceniť v reálnej hodnote a transakcia nemá komerčný charakter určí sa jeho obstarávacia cena **na úrovni účtovnej hodnoty majetku** ako protihodnota za nehmotný majetok.

Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou sa člení na interne vytvorený goodwill<sup>6</sup> a ostatný nehmotný majetok iný ako interne vytvorený goodwill. Pri nehmotnom majetku vytvoreného vlastnou činnosťou je často problémom odhadnúť, či spĺňa kritéria uznania vymedzené v štandarde IAS 38 Nehmotný majetok. Za účelom zhodnotenia, či daný nehmotný majetok spĺňa kritéria pre uznanie a vykazovania člení majetok na fázu výskumu a fázu vývoja. Výdavky vo fáze výskumu v rámci interného projektu musia byť vykázané ako náklady v období, v ktorom vznikli. Výdavky vo fáze vývoja môžu byť aktivované vtedy a len vtedy, ak sú splnené **všetky** požiadavky ako *technická realizovateľnosť, záujem na dokončení a predaji, schopnosť využívania alebo predaja, existencia trhu, dostupnosť zdrojov a schopnosť spoľahlivého ocenenia*. Interne vytvorený goodwill sa neuznáva ako majetok, pretože nespĺňa kritéria pre uznanie a vykazovanie. Nie je identifikovateľný zdroj t.j. nie je ho možný oddeliť od účtovnej jednotky a nevzniká zo zmluvných alebo iných zákonných práv, ba dokonca nie je ho možné spoľahlivo oceniť. Súčasťou obstarávacích nákladov nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou sú všetky **priamo priraditeľné náklady, ktoré účtovná jednotka musela nutne vynaložiť na vytvorenie, výrobu alebo prípravu nehmotného majetku pre jeho zamýšľané využitie**.

V otázke následného oceňovania nehmotného majetku povoľuje štandard IAS 38 účtovnej jednotke zvoliť si jeden z týchto modelov:

- **model obstarávacej ceny** (angl. „*Cost model*“), v ktorom sa nehmotný majetok oceňuje v **obstarávacích nákladoch znížených o kumulované oprávky** (pri nehmotnom majetku s určitou dobou použiteľnosti) **a o kumulované straty zo zníženia hodnoty** (opravné položky) od okamihu jeho prvotného ocenenia. Nehmotný majetok musí mať konečnú dobu použiteľnosti. Tento model nedovoľuje preceňovať majetok smerom nahor. Zníženie hodnoty majetku sa účtuje do nákladov.
- **model precenenia** (angl. „*Revaluation model*“), pri ktorom štandard IAS 38 povoľuje preceniť nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti na ich **reálnu hodnotu, ktorá je určená k dátumu precenenia na základe ceny aktívneho trhu znížená o následné kumulované oprávky a následné kumulované straty zo zníženia hodnoty nehmotného majetku**. Základnou podmienkou použitia modelu precenenia je existencia aktívneho trhu

<sup>4</sup> Za identifikovaný nehmotný majetok v rámci podnikovej kombinácie možno považovať napríklad zoznam zákazníkov, prebiehajúce výskumné a vývojové projekty a pod. To znamená, že výsledkom môže byť uznanie a samostatné vykázanie niektorých položiek, ktoré nadobúdaná účtovná jednotka vo svojom majetku pred dátumom akvizície nevykazovala.

<sup>5</sup> Transakcia má komerčnú povahu, ak výmenou zmení konfiguráciu peňažných tokov, špecifická hodnota pre účtovnú jednotku, zmeny sú významné v porovnaní s reálnou hodnotou poskytnutého majetku.

<sup>6</sup> Hodnota interne vytvoreného goodwillu je vyčíslená na trhu kupujúcim a nie účtovnou jednotkou.

a v prípade existencie aktívneho trhu sa precenenie týka celej skupiny nehmotného majetku rovnakej podstaty.

Užitočnosť informácií o nehmotnom majetku poskytované pre používateľov informácií v účtovnej závierke vo veľkej miere závisí od spôsobu oceňovania nehmotného majetku. Výber správnej oceňovacej veličiny i samotného oceňovania nehmotného majetku je zložitý problém a to nielen národnom ale i celosvetovom meradle.

### **Abstrakt**

Štandard IAS 38 zakladá všeobecné princípy pre uznanie, oceňovanie i obstaranie nehmotného majetku. Štandard uvádza nadobudnutie nehmotného majetku v nasledovných formách: kúpou, v rámci podnikových kombináciách, štátnou dotáciou, výmenou za iný majetok a vytvorenou vlastnou činnosťou. Štandard IAS 38 opisuje dve alternatívy pre následné oceňovanie – obstarávací model a model precenenia.

**Kľúčové slová:** nehmotný majetok, oceňovanie, prvotné oceňovanie, následné oceňovanie.

### **Summary**

IAS 38 establishes general principles for the recognition, measurement, provision of intangible assets. The Standard introduces obtaining the intangible assets in the following forms: separate acquisition, acquisition as part of a business combination, acquisition by way of a government grant, exchanges of assets and internally generated intangible assets. IAS 38 prescribes two alternatives for subsequent measurement – the cost model and the revaluation model.

**Key words:** intangible assets, measurement, initial measurement, subsequent measurement.

**JEL klasifikácia:** M40, M41

### **Použitá literatúra**

- [1] BARDEN, P.- POOLE, V.- HALL, N.- RIGELSFOLD, K.- SPOONER, A.: iGAAP 2009. A guide to IFRS reporting. Deloitte. London: LexisNexis, 2008. str. 299 -503. ISBN 978-0-7545-3583-6.
- [2] KOVANICOVÁ, D: Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS. Piate, aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. str. 95-163. ISBN 80-7273-129-7.
- [3] KRIŠTOFÍK, P.- SAXUNOVÁ, D. – ŠURANOVÁ, Z.: Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IAS/IFRS. Bratislava: IURA EDITION, 2009. str. 401-416. ISBN 978-80-8078-230-6.

### **Kontakt**

Tímea Göghová, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 779, [timeagoghova@gmail.com](mailto:timeagoghova@gmail.com)