

Pravidla vykazování a oceňování nehmotných aktiv podle IAS 38[#]

*Libor Vašek**

Nehmotná aktiva, jejich definování, způsob zachycení a metody oceňování, upravuje v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, IFRS) IAS 38 *Nehmotná aktiva (Intangible Assets)*. Jde o obecný standard upravující nehmotná aktiva, z jehož rozsahu působnosti jsou vyloučena specifická nehmotná aktiva, pro která existují samostatné standardy (např. nehmotné aktivum ve formě zásoby (viz IAS 2 *Zásoby – Inventories*) nebo nehmotné aktivum využívané formou finančního leasingu (viz IAS 17 *Leasingy – Leases*) apod.).

V současnosti platná podoba IAS 38 vychází z novelizace uskutečněné v rámci finalizace první fáze projektu podnikových kombinací (IASB, 2006), která vyústila 31. března 2004 ve vydání IFRS 3 *Podnikové kombinace (Business Combination)*.¹ Současně s IFRS 3 tehdy vydala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board, IASB) zrevidova-nou podobu IAS 36 a IAS 38.

Účinnost revidovaného IAS 38 byla vázána na účinnost IFRS 3, tj. na 31. březen 2004. Toto datum se však ve skutečnosti týkalo pouze nehmotných aktiv pořízených prostřednictvím podnikové kombinace, jejíž datum dohody² připadlo na 31. březen 2004 nebo později a která již musela být zachycena podle IFRS 3. Je-li IFRS 3 aplikován na podnikové kombinace uskutečněné před 31. březnem 2004, musí podnik použít revidovaný IAS 38. U všech ostatních nehmotných aktiv, která nejsou výsledkem podnikové kombinace, je revidovaný IAS 38 plně účinný od počátku ročního účetního období, jež následuje po 31. březnu 2004 včetně. Pokud má podnik své účetní období shodné s kalendářním rokem, nabylo pro něj IAS 38 účinnosti dnem 1. ledna 2005. Pokud je však účetní období 2005 prvním účetním obdobím, za které podnik sestavuje účetní závěrku podle IFRS, v níž jsou obsažena srovnávací data za rok 2004, použije novelizovanou podobu IAS 38 i pro rok 2004. Tím se vyvaruje změny pravidel mezi účetními obdobími, kterou by jinak musel popisovat v příloze k účetní závěrce. Navíc dřívější použití nových pravidel je podporováno.

Na úvod je vhodné ještě zdůraznit, že interpretace, označované jako SIC a související s IAS 38 (konkrétně SIC-6 *Náklady na úpravu existujícího softwaru* a SIC-32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky*), zůstávají i po uskutečněné novelizaci IAS 38 v platnosti. Jejich pravidla nebyla zahrnuta do vlastního textu IAS 38 tak, jako tomu bylo u některých jiných novelizovaných IAS

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Libor Vašek – asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <vasek@vse.cz>.

¹ V současné době probíhá druhá fáze projektu Podnikových kombinací, jejímž cílem je sjednotit účetní pravidla podnikových kombinací IFRS a US GAAP.

² Jeho podstata je vymezena v definicích IAS 38 uvedených dále v textu.

Nejnovější změny v IAS 38

Hlavní změny, ke kterým došlo přijetím revidované podoby IAS 38, zahrnují následující:

- pozměnění definice nehmotného aktiva a vymezení kritérií jeho identifikovatelnosti;
- upravení kritérií, která se týkají počátečního uznání nehmotných aktiv;
- vyjasnění pravidel pro uznávání následných výdajů souvisejících s výzkumným či vývojovým projektem pořízeným prostřednictvím podnikové kombinace;
- zavedení pravidel pro rozlišování nehmotných aktiv s konečnou dobou použitelnosti nebo neurčitelnou dobou použitelnosti a vazba tohoto rozlišení na jejich amortizaci a testování snížení hodnoty;
- doplnění požadavků na zveřejnění informací o nehmotných aktivech s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Definice obsažené v IAS 38

Definice základních pojmů, s nimiž IAS 38 následně pracuje, jsou v novelizované verzi rozšířeny oproti původní podobě standardu o dvě nové, konkrétně o definici „data dohody podnikové kombinace“ v souvislosti s vydáním IFRS 3 a o definici „specifické hodnoty pro podnik“. Zbývající definice byly podrobeny revizi, přičemž jejich text byl buď potvrzen, nebo upraven oproti předcházející verzi IAS 38. Toto se týká i samotné definice nehmotného aktiva. Původní definice nehmotného aktiva vymezovala nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty držené za účelem použití ve výrobě nebo při dodávkách zboží nebo služeb, případně pro účely pronájmu jiným podnikům nebo pro administrativní služby. Při novelizaci IAS 38 vyjasnila IASB základní charakteristiky nehmotných aktiv; podle nich nehmotná aktiva představují prostředky, které jsou kontrolované podnikem a ze kterých podnik očekává budoucí ekonomické užitky, přičemž postrádají fyzickou podstatu a jsou identifikovatelné. Účel, pro který podniky drží položky s těmito charakteristikami, již není významný pro jejich klasifikaci jako nehmotná aktiva, a proto byla definice nehmotného aktiva upravena, aby všechny tyto položky spadaly pod úpravu IAS 38.

Pro přehlednost a pro možnost srovnání s původní verzí IAS 38 je připojen doslovný překlad dvou nových definic a dvou výrazně upravených starých definic, u kterých je kurzívou zvýrazněn pozměněný či doplněný text. Zbývající definice zůstávají v platnosti v podobě obsažené v původní verzi IAS 38.

Datum dohody podnikové kombinace (Agreement date for a business combination) představuje datum, ke kterému je dosažena podstatná dohoda mezi kombinujícími stranami, a v případě veřejně obchodovaných podniků jde o datum, ke kterému je tato skutečnost veřejně oznámena. V případě nepřátelského převzetí je nejčasnějším datem dosažení podstatné dohody mezi kombinujícími stranami datum, kdy dostatečný počet vlastníků nabývaného podniku akceptuje nabídku nabyvatele s cílem získat kontrolu nad nabývaným podnikem. (Nová definice)

Náklady na pořízení aktiva (Cost) představují částku zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo reálnou hodnotu (fair value) jiné protihodnoty poskytnuté na pořízení aktiva v době jeho pořízení nebo vytvoření, nebo částku přisouzenou takovému aktivu, pokud bylo počátečně uznáno v souladu se specifickými požadavky jiných standardů, např. IFRS 2 Úhrady vázané na akcie. (Upravená definice)

Nehmotné aktivum (Intangible asset) je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez hmotné podstaty. (Upravená definice)

Specifická hodnota pro podnik (Entity-specific value) je současná hodnota peněžních toků, které podnik očekává z pokračujícího využívání aktiva a z jeho vyřazení na konci jeho doby použitelnosti nebo jejichž vznik očekává při vyrovnávání závazku. (Nová definice)

Zbytková hodnota (Residual value) nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by podnik v současné době získal z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení, jestliže by aktivum dosáhlo doby a podmínek očekávaných na konci jeho doby použitelnosti. (Upravená definice)

Nehmotné aktivum, jeho vymezení a aplikace IAS 38

Nehmotná aktiva představují rozsáhlou, dynamicky se rozšiřující kategorii nejrůznějších položek s různými charakteristikami. Srovnáme-li účetní závěrky současných podniků s účetními závěrkami podniků před deseti či dvaceti lety, určitě ve většině případů nalezneme trend ve vykazování vyššího objemu nehmotných aktiv ve vztahu k celkové bilanční sumě. Nejběžnějšími příklady nehmotných aktiv jsou počítačový software, patenty, autorská práva (copyrights), filmy, seznamy zákazníků, hypoteční práva, dovozní kvóty, franšízy, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, věrnost zákazníků, podíl na trhu, marketingová práva, obchodní značky, publikační tituly, názvy periodik apod. Všechna uvedená, a případně i další nehmotná aktiva nemusí však být nehmotným aktivem splňujícím definici a vymezení nehmotného aktiva podle IAS 38. Nehmotné aktivum z pohledu IAS 38 musí být identifikovatelné, podnikem kontrolované a přinášející budoucí ekonomické užitky. Pokud položka spadající pod IAS 38³ nespňuje definici nehmotného aktiva, musí podnik vykázat veškeré výdaje s ní spojené jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení. Jsou-li takové položky pořízeny podnikovou kombinací, jsou zahrnuty do účetní hodnoty goodwillu k datu akvizice.

Podle aktuální podoby IAS 38 musí jakékoliv nehmotné aktivum, které má být vykazováno v souladu s IAS 38, naplňovat následující charakteristiky.

Identifikovatelnost nehmotného aktiva

Její podstata je spojována zejména se snahou odlišit jednotlivá konkrétní nehmotná aktiva od nejasného celku neidentifikovatelných položek, který se označuje jako goodwill. Goodwill vznikající v rámci podnikové kombinace představuje platbu uskutečněnou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nelze individuálně identifikovat a odděleně vykázat. Budoucí ekonomické užitky mohou vyplynout ze synergie vznikající mezi pořízenými identifikovatelnými aktivy nebo vznikající z aktiv, která nejsou sice individuálně vykazována v účetních výkazech, ale za která je nabyvatel připraven zaplatit v podnikové kombinaci. Novelizací byla tato charakteristika vyjasněna, přičemž revidovaná podoba IAS 38 přinesla následující kritéria, jejichž splnění vede k jejímu naplnění:

³ Ačkoliv je IAS 38 nazván „Nehmotná aktiva“, z úvodní díky standardu vymežující jeho rozsah vyplývá, že tento standard se nevztahuje na všechna možná nehmotná aktiva, se kterými se podnik může v různých situacích setkat. V určitých případech proto plyne podniku povinnost aplikovat jiné standardy, např. IAS 2 *Zásoby (Inventories)*, IAS 11 *Stavební smlouvy (Contractor Contracts)*, IAS 17 *Leasingy (Leases)*, IFRS 6 *Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)* apod.

- nehmotné aktivum je oddělitelné,⁴ tj. způsobilé být samostatné nebo být odděleno od podniku a prodáno, převedeno, licencováno, pronajato nebo vyměněno, a to buď samostatně, nebo společně se souvisejícím kontraktem, aktivem nebo závazkem;
- nehmotné aktivum vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, bez ohledu na skutečnost, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností.

Ovládání aktiva

Podstata ovládnutí⁵ je ztotožněna se schopností podniku získat z příslušného aktiva budoucí ekonomické užítky a dále se schopností zamezit přístup jiným podnikům či osobám k těmto užítkům. Tyto schopnosti mohou podniku vznikat nejčastěji z existence zákonných práv, která jsou soudem vymahatelná. Může jít o různé licenční smlouvy, autorská práva, smlouvy o mlčenlivosti zaměstnanců, smlouvy o utajení nabytých informací apod. Tímto jde sice o nejideálnější způsoby, ale jejich existence není nutnou podmínkou. Schopnost ovládat budoucí ekonomické užítky lze získat i jiným způsobem.

Budoucí ekonomické užítky

Třetí charakteristikou nehmotného aktiva je jeho schopnost přinášet budoucí ekonomické užítky čili ekonomický prospěch podniku.⁶ V případě nehmotných aktiv mohou budoucí ekonomické užítky zahrnovat:

- tržby z prodeje výrobků nebo služeb;
- úspory nákladů;
- jiné užítky vyplývající z využívání nehmotných aktiv podnikem (např. využití intelektuálního vlastnictví ve výrobním procesu může vést spíše ke snížení budoucích výrobních nákladů než ke zvýšení budoucích výnosů).

Uznání a oceňování nehmotných aktiv

Vedle výše uvedené definice nehmotného aktiva a jejích charakteristik IAS 38 vyžaduje, aby každá položka, která je vykazována podnikem v rozvaze jako nehmotné aktivum, splňovala následující kritéria uznání:

- existuje pravděpodobnost, že očekávané budoucí ekonomické užítky přiřaditelné nehmotnému aktivu poplynou do podniku;
- pořizovací náklady nehmotného aktiva lze spolehlivě stanovit.

Pokud tato kritéria nejsou splněna, přestože příslušná položka naplňuje definici nehmotného aktiva, podnik ji nesmí uznat a vykázat jako nehmotné aktivum v rozvaze, a to bez ohledu na způsob pořízení příslušné položky. Tento požadavek se vztahuje jak na náklady počátečně vynaložené, tak i na náklady vynaložené v obdobích následujících po počátečním

⁴ Původní pravidla IAS 38 nedefinovala identifikovatelnost jasně, pouze existoval požadavek na oddělitelnost nehmotného aktiva od goodwill.

⁵ Ovládnutí aktiva, resp. uplatňovaná kontrola nad aktivem je kritériem, které vyplývá již ze základní definice aktiva uvedené v Koncepčním rámci IFRS. Pokud by nebylo toto kritérium splněno, nemůže být žádná položka vykazována jako aktivum v rozvaze podniku.

⁶ To vyplývá rovněž ze základní definice aktiva uvedené v Koncepčním rámci IFRS.

uznání nehmotného aktiva, jež jsou spojeny s jeho rozšířením, částečným nahrazením nebo udržováním. Z dikce IAS 38 lze rozlišit tyto způsoby pořízení nehmotného aktiva:

- pořízení nehmotného aktiva jako samostatné položky;
- pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím podnikové kombinace jako součást čistých aktiv;
- pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím vládní dotace;
- pořízení nehmotného aktiva směnou za jiné nepeněžní aktivum;
- pořízení nehmotného aktiva vnitřním generováním (vlastní činností).

Vymezení různých způsobů pořízení nehmotných aktiv souvisí zejména s jejich počátečním oceněním. Požadavkem IAS 38 je ocenění nehmotného aktiva při prvotním uznání v pořizovacích nákladech, resp. pořizovací ceně. Způsob jejího vyjádření se většinou u jednotlivých variant pořízení liší.

Pořízení nehmotného aktiva jako samostatné položky

V tomto případě jde pravděpodobně o nejběžnější a nejčastější způsob pořízení nehmotného aktiva – jeden podnik jej v přímé transakci nakoupí od jiného podniku (jako příklad lze uvést software, licenci, ochrannou známku, logo apod.). Proti hodnotou nehmotného aktiva je v tomto případě určitá peněžní částka (případně jiné peněžní aktivum), která musí odrážet očekávání kupujícího podniku vzhledem k pravděpodobnosti budoucích ekonomických užitků, které mu mají plynout z nehmotného aktiva. Tím, že pořizovací cena nehmotného aktiva, kterou lze většinou spolehlivě stanovit, vyjadřuje pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků, považují se kritéria uznání nehmotného aktiva u těchto transakcí za splněná.

IAS 38 následně uvádí, které konkrétní výdaje lze zahrnout do pořizovací ceny nehmotného aktiva a které nikoliv, tj. které musí být uznány jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení. Pořizovací náklady nehmotného aktiva v případě přímé kupní transakce zahrnují:

- kupní cenu, včetně dovozních cel a nevratných daní,⁷ které souvisejí s pořízením nehmotného aktiva, a dále odečtení jakékoliv obchodní slevy či rabatu;
- všechny další výdaje/náklady, které byly vynaloženy v přímé souvislosti s přípravou nehmotného aktiva pro jeho zamýšlené využití. Může jít např. o:
 - osobní náklady (nebo jiné položky spadající pod IAS 19 *Zaměstnanecké požitky (Employee Benefits)*), které vznikly s cílem připravit pracovní podmínky pro využití nehmotného aktiva;
 - profesní poplatky, které vznikly s cílem uvést nehmotné aktivum do jeho pracovních podmínek;
 - náklady na testování funkčnosti nehmotného aktiva.

V souladu s IAS 38 však podnik nesmí zahrnout do pořizovacích nákladů nehmotného aktiva následující výdaje/náklady:

- náklady na představení nového výrobku nebo služby, včetně nákladů na reklamu a propagaci;

⁷ V případě české legislativy lze za takovou daň považovat spotřební daň.

- náklady na řízení podniku v nové lokaci nebo náklady na komunikaci s novou skupinou zákazníků, včetně nákladů na zaškolení pracovníků;
- administrativní a další všeobecné režijní náklady.

Do určování pořizovací ceny nehmotného aktiva se může promítnout také propočet současné hodnoty. Jde o případ, kdy je platba za nehmotné aktivum odložena až na dobu pozdější. Kupující tedy nemusí uskutečnit okamžitou úhradu, ale vzniká mu dlouhodobější závazek. Ačkoliv toto není přesně stanoveno v IAS 38, předpokládá se, že se to týká úhrad, které se uskuteční až po uplynutí období, které je delší než 12 měsíců od okamžiku pořízení nehmotného aktiva. Pořizovací cena nehmotného aktiva musí být v takovém případě vyjádřena ekvivalenční cenou, což je cena, která by byla sjednaná při okamžité hotovostní platbě. Rozdíl, který vzniká mezi ekvivalenční cenou a pořizovací cenou představující budoucí peněžní tok, musí podnik pravidelně vykazovat jako úrokový náklad v průběhu celého období, po které je příslušná platba odložena. Výjimkou je situace, kdy podnik v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady (Borrowings Costs)* aktivuje úroky do hodnoty nehmotného aktiva.⁸

Pořízení nehmotného aktiva v rámci podnikové kombinace

Nehmotné aktivum nakoupené prostřednictvím podnikové kombinace představuje pro podnik v pozici nabyvatele část nakupovaných čistých aktiv nabývaného podniku. Proces podnikové kombinace a její vykazání k datu akvizice upravuje IFRS 3. Z vazby IAS 38 na IFRS 3 vyplývá, že nehmotné aktivum se k datu akvizice oceňuje v jeho reálné hodnotě (fair value), která má být stanovena odkazem na aktivní trh. Pokud aktivní trh neexistuje, měla by tato hodnota odrážet částku, kterou by nabyvatel za dané nehmotné aktivum zaplatil v nespřízněné transakci mezi znalými, ochotnými a dobře informovanými stranami. Jde tedy o částku, kterou by podnik musel zaplatit nespřízněné osobě, pokud by nehmotné aktivum kupoval samostatně, nikoliv jako součást podnikové kombinace.

Z pohledu IAS 38 představuje reálná hodnota nehmotného aktiva tržní očekávání vyplývající z pravděpodobnosti, že budoucí ekonomické užítky z jeho užívání poplynou do podniku. Proto je část kritérií uznání nehmotného aktiva, která se týká pravděpodobnosti budoucích ekonomických užítků, splněna automaticky, je-li nehmotné aktivum pořízeno podnikovou kombinací. K tomu je třeba naplnit ještě obecná kritéria identifikovatelnosti nehmotného aktiva, tj. zdali je oddělitelné nebo vzniká ze smluvních či jiných zákonných práv. Pokud je toto splněno, IAS 38 vede podnik v pozici nabyvatele k uznání nehmotných aktiv, které v nabývaném podniku před datem akvizice prezentovány nebyly. Aktuální pravidla IAS 38 a IFRS 3 si v tomto případě kladou za cíl, aby nabyvatele vyvinul co možná největší snahu o identifikovatelnost nehmotných aktiv v podnikové kombinaci a o takové jejich ocenění, aby případně vznikající goodwill byl opravdu seskupením jasně neidentifikovatelných nehmotných položek.

Výsledkem podnikové kombinace tak může být i uznání a samostatné vykazání **probíhajícího výzkumného a vývojového projektu** (in-process research and development project; IPR&D), který nabývaný podnik uskutečňoval před datem akvizice a který je podnikovou kombinací prodáván nabyvateli. K jeho uznání postačí, bude-li splňovat definici

⁸ V současné době probíhá krátkodobý konvergenční projekt mezi IFRS a US GAAP, v jehož důsledku má být v IAS 23 ponecháno pouze pravidlo vyžadující aktivaci výpůjčních nákladů. Tato novelizace by měla být účinná od 1. ledna 2007.

nehmotného aktiva a lze-li mu vyčíslit spolehlivě reálnou hodnotu. Definici nehmotného aktiva splňuje, pokud:

- IPR&D splňuje definici aktiva; a
- IPR&D je identifikovatelný, tj. oddělitelný nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Problematickou oblastí byly v původní podobě IAS 38 následné výdaje na nakoupený IPR&D. Z původních pravidel totiž nebylo jasné, zda IFRS vyžadují, aby následné výdaje, které podnik vynaloží v souvislosti s IPR&D, byly vykazovány v souladu s pravidly pro výdaje na výzkum a vývoj nebo v souladu s pravidly pro následné výdaje na pořízené nehmotné aktivum. Existence této nejasnosti mohla vést u některých podniků k vykazování příslušných výdajů výsledkově a u některých rozvahově jako součást účetní hodnoty dříve pořízeného nehmotného aktiva. Podle aktuálních pravidel IAS 38 musí podnik vykázat výdaje na výzkum nebo vývoj, které:

- souvisí s probíhajícím výzkumným a vývojovým projektem, který podnik pořídil samostatně nebo prostřednictvím podnikové kombinace a který vykazuje jako nehmotné aktivum; a
- jsou vynaloženy po pořízení takového projektu;

stejně jako všechny ostatní výdaje vynaložené na interně generovaná nehmotná aktiva ve fázi výzkumu nebo ve fázi vývoje, tj.:

- výdaje na výzkum jsou vykázány jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení;
- výdaje na vývoj, které nespĺňují specifická kritéria IAS 38, jsou vykázány jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení;
- výdaje na vývoj, které splňují specifická kritéria IAS 38, jsou vykázány jako součást účetní hodnoty pořízeného probíhajícího výzkumného a vývojového projektu.

IAS 38 se nově vyjadřuje ke způsobu stanovení reálné hodnoty nehmotného aktiva, které je pořízeno prostřednictvím podnikové kombinace. V jeho kontextu jsou nejspolehlivějším odhadem reálné hodnoty kótované tržní ceny příslušných nehmotných aktiv na aktivním trhu. V případě, že neexistuje aktivní trh pro nehmotná aktiva,⁹ musí podnik stanovit reálnou hodnotu nehmotného aktiva v částce, kterou by za dané nehmotné aktivum zaplatil v nespřízněné transakci mezi znalými, ochotnými a dobře informovanými stranami. Podle IAS 38 mají být uváženy ceny, které byly dosaženy u nedávných transakcí, jejichž předmětem byla obdobná aktiva.

Nehmotná aktiva pořízená v podnikové kombinaci, která mohou být oddělitelná pouze společně se souvisejícím hmotným nebo nehmotným aktivem, se ocení zvlášť nebo jako seskupení aktiv. Může jít např. o titulky časopisu, který podnik nemůže prodat bez související databáze předplatitelů, nebo o obchodní značku pro přírodní minerální vodu, která nemůže být prodána odděleně od vlastního pramene minerální vody. Pokud není podnik schopen stanovit reálnou hodnotu individuálních aktiv spolehlivě, musí podle IAS 38 seskupit všechna aktiva a ta vykázat odděleně od goodwillu jako jedno aktivum.

⁹ Což je většinový případ.

Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím vládní dotace

IAS 38 se dotýká možnosti, kdy podnik získává nehmotné aktivum buď zadarmo, nebo za určitou zlomkovou cenu jeho celkové hodnoty přímo od státu formou vládní nebo státní dotace. Může jít např. o licence na provozování rozhlasového nebo televizního vysílání, licence či kvóty na dovoz určitých komodit, práva na využívání určitých omezených zdrojů apod. Pokud podnik získá nehmotné aktivum tímto způsobem, musí uvážit při jeho počátečním uznání také IAS 20 *Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory (Accounting for Government Grant and Disclosure of Government Assistance)*, který upravuje dva způsoby, jak vykázat obdrženou dotaci a související nehmotné aktivum v účetní závěre. IAS 20 ve vztahu s IAS 38 dovoluje podniku uznat nehmotné aktivum a současně i získanou dotaci při prvotním uznání v reálné hodnotě. Pokud podnik nevyužije ocenění jednotlivých položek v reálné hodnotě, musí nehmotné aktivum ocenit počátečně v nominální hodnotě navýšené o výdaje přímo přiřaditelné přípravě nehmotného aktiva pro zamýšlené využití.

Pořízení nehmotného aktiva směnou za jiné nepeněžní aktivum

Směnná transakce představuje výměnu jednoho nepeněžního aktiva za jiné nepeněžní aktivum, případně může docházet ke kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Ve vazbě na nehmotná aktiva jde o transakci, kdy kupující získává nehmotné aktivum a protistraně poskytuje jiné nepeněžní aktivum (hmotné či nehmotné dlouhodobé aktivum, zásobu apod.). Pořizovací cena takového nehmotného aktiva je vyjádřena v reálné hodnotě, vyjma situace, kdy:

- směnná transakce není komerční povahy; nebo
- reálnou hodnotu obdrženého nehmotného aktiva ani poskytovaného aktiva nelze spolehlivě stanovit.

Pokud nakupované nehmotné aktivum nelze ocenit v reálné hodnotě, stanoví se jeho pořizovací cena na úrovni účetní hodnoty poskytovaného aktiva. Pokud je naopak podnik schopen stanovit spolehlivě jak reálnou hodnotu získaného aktiva, tak reálnou hodnotu poskytovaného aktiva, stanoví se pořizovací cena nakupovaného nehmotného aktiva na úrovni reálné hodnoty poskytovaného aktiva. Výjimkou by byl případ, kdy reálná hodnota pořizovaného nehmotného aktiva je průkaznější.

Vnitřně generovaná nehmotná aktiva (vytvořená vlastní činností)

V případě vnitřně generovaných nehmotných aktiv, tj. nehmotných aktiv vytvářených vlastní činností, nelze často odhadnout, zda splňují kritéria uznání vymezená v IAS 38. Problémem může být jednak vyjasnění, zda z aktuálně uskutečňovaných činností vznikne podniku nehmotné aktivum, které bude generovat očekávané budoucí ekonomické užitky, a pokud ano, tak kdy. Dalším problémem může být spolehlivost stanovení pořizovacích nákladů takového nehmotného aktiva. V některých případech totiž nelze odlišit pořizovací náklady interně generovaného nehmotného aktiva od nákladů vynakládaných na udržování nebo rozšiřování interně generovaného goodwillu, případně od nákladů na běžné každodenní činnosti. Z tohoto důvodu IAS 38 obsahuje další požadavky, které musí podnik aplikovat na vnitřně generovaná nehmotná aktiva vedle obecných požadavků, které se týkají všech nehmotných aktiv. Zároveň musí podnik u vnitřně generovaných nehmotných aktiv rozlišovat:

- fázi výzkumu, během níž platí pro vynaložené výdaje jednoznačné pravidlo. Všechny výdaje vynaložené podnikem na výzkum musí být vykázány jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení. Příčinou této skutečnosti je podle IAS 38 to, že podnik často není schopen v této fázi zaručit existenci nehmotného aktiva, které mu bude generovat pravděpodobné budoucí ekonomické užitky. IAS 38 uvádí vzorový seznam činností, které lze zahrnout do této fáze;
- fázi vývoje, během níž lze uplatnit dvojí přístup k vynaloženým výdajům. Výdaje vynaložené podnikem na vývoj musí být vykázány jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v období jejich vynaložení vyjma případů, kdy jsou splněny všechny, v IAS 38 přesně vydefinované, podmínky. Poté lze příslušné výdaje aktivovat a vykázat jako nehmotné aktivum. Pořizovacími náklady takového nehmotného aktiva jsou všechny výdaje vynaložené podnikem od data, kdy nehmotné aktivum poprvé splnilo kritéria uznání. Podnik nesmí do pořizovací ceny nehmotného aktiva zahrnout výdaje vynaložené před tímto datem a zároveň nesmí aktivovat výdaje, které byly již dříve uznány jako náklady ovlivňující výsledek hospodaření v rámci výzkumné či vývojové fáze. Obdobně i zde IAS 38 uvádí vzorový seznam činností, které lze považovat za vývoj.

Pokud není podnik schopen u interního projektu, který vede ke vzniku nehmotného aktiva, odlišit výzkumnou fázi od vývojové fáze, musí všechny vynaložené výdaje považovat za výdaje uskutečněné výhradně ve fázi výzkumu a promítnout je okamžitě do výsledku hospodaření.

Stojí za zdůraznění, že IAS 38 obsahuje jednoznačný požadavek vykazovat jako náklady běžného období všechny výdaje, které vedou k internímu generování obchodních značek, názvů periodik, seznamů zákazníků a svou podstatou obdobných položek. Podle IAS 38 totiž nelze tyto výdaje odlišit od výdajů na rozvoj činnosti podniku jako celku, a proto je podnik nesmí uznat a vykázat jako nehmotné aktivum.

Oceňování po prvotním uznání

Metodika následného oceňování nehmotných aktiv po dobu jejich použitelnosti je v dle IAS 38 založena na rozlišení dvou modelů, přičemž výběr příslušného modelu by se měl vztahovat na všechna nehmotná aktiva klasifikovaná pod stejnou třídu (skupinu). Ty jsou vymezeny v IAS 38 (v rámci části, která se věnuje požadavkům na zveřejnění) následovně: obchodní jména, názvy period a titulky novin, počítačový software, licence a franšízy, ochranné známky, patenty a ostatní průmyslová práva, služby a výrobní práva, návody, vzorce, modely, designy a prototypy, nehmotná aktiva ve vývoji.

Model pořizovacích nákladů

V rámci tohoto modelu podnik vykazuje v průběhu doby použitelnosti nehmotné aktivum v jeho pořizovací ceně snížené o kumulovanou amortizaci (oprávky), pokud jde o nehmotné aktivum s konečnou dobou použitelnosti,¹⁰ a o kumulované ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky) od okamžiku jeho prvotního zachycení.

¹⁰ Rozlišení nehmotných aktiv na aktiva s konečnou dobou použitelnosti a s neurčitelnou dobou použitelnosti je novinkou v IAS 38 a je objasněno dále v textu.

Model přeceněné hodnoty

Aplikace tohoto modelu vede podnik k povinnosti vykazovat příslušná nehmotná aktiva v průběhu jejich doby použitelnosti v tzv. přeceněné hodnotě, kterou je podle IAS 38 reálná hodnota nehmotného aktiva stanovená k datu přecenění odkazem na aktivní trh¹¹ a snížená o následnou kumulovanou amortizaci (oprávky) a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky) nehmotného aktiva. Existence aktivního trhu, tj. trhu, na kterém se obchoduje s homogenními položkami, jejichž ceny jsou veřejně dostupné, a kdykoliv lze najít kupující a prodávající, kteří jsou ochotni uskutečnit transakci, je tak základní podmínkou použití modelu přeceněné hodnoty. Takový trh pro nehmotná aktiva však pravděpodobně ani neexistuje, což je zmíněno v samotném IAS 38. A proto téměř ve všech případech bude podnik aplikovat všeobecně známý model pořizovacích nákladů.¹²

Každopádně přístup k přeceňování nehmotných aktiv je jiný než k přeceňování např. finančních nástrojů. Frekvence zjišťování přeceňované hodnoty zde nemusí odpovídat datu účetní závěrky, ať již roční, nebo měsíční, ale musí být taková, aby podnik nevykazoval k jejímu datu účetní hodnotu nehmotného aktiva, která se podstatně liší od jeho reálné hodnoty. Rozhodujícím faktorem je tak volatilita reálné hodnoty přeceňovaného nehmotného aktiva, přičemž mohou být aktiva s častými a výraznými změnami reálné hodnoty, a aktiva s občasnými a nepatrnými změnami reálné hodnoty. V této souvislosti mohou být nehmotná aktiva přeceňována každoročně a nehmotná aktiva v delším intervalu.

Ačkoliv metodika konkrétního účtování není smyslem IFRS, IAS 38 poskytuje návod, jakým způsobem lze zachytit přecenění nehmotných aktiv z aktuální účetní hodnoty na přeceněnou hodnotu. Podnik si může zvolit z následujících dvou způsobů.

Účetní zobrazení přecenění – způsob A

K datu přecenění podnik poměrně upraví kumulovanou amortizaci se změnou v hrubé účetní hodnotě nehmotného aktiva tak, že se jeho účetní hodnota po přecenění rovná jeho přeceněné hodnotě.

Příklad

Podnik aplikuje model přecenění na nehmotné aktivum, jehož pořizovací cena činí 100 a oprávky 20 k datu přecenění. Přeceněná částka zjištěná odkazem na aktivní trh činí k rozvahovému dni 90. Podnik zachytí přecenění účetní hodnoty poměrnou úpravou hrubé účetní hodnoty i kumulované amortizace (oprávek). Změna účetní hodnoty nehmotného aktiva se zjistí poměrem rozdílu mezi přeceněnou hodnotou a účetní hodnotou k účetní hodnotě:

$$\left(\frac{PC_1 - PC_0}{PC_0} \right) \cdot 100, \quad (1)$$

kde PC_1 = přeceněná částka k okamžiku přecenění

¹¹ Reálná hodnota nehmotného aktiva stanovená jinak než odkazem na aktivní trh není podle IAS 38 povolena.

¹² Podle IAS 38 však aktivní trh může časem vzniknout pro určité položky, a proto je již v současných pravidlech otevřen prostor i pro jinou metodiku oceňování. Příkladem mohou být emisní povolenky, které určité jsou nehmotným aktivem, pro něž aktivní trh existuje, ale o jejichž konkrétní účetní úpravě se vedou aktuálně diskuse.

$PC_0 =$ účetní hodnota majetku k okamžiku přecenění

$$\text{Procentuální změna účetní hodnoty} = \left(\frac{90 - 80}{80} \right) \cdot 100 = 12,50 \%$$

Tímto vypočteným procentem dojde k poměrné úpravě hrubé účetní hodnoty a kumulované amortizace (oprávek):

$$\text{Hrubá účetní hodnota} = 100 \cdot 1,125 = 112,5.$$

$$\text{Kumulovaná amortizace} = 20 \cdot 1,125 = 22,5.$$

$$\text{Čistá účetní hodnota} = 80 \cdot 1,125 = 90.$$

Podnik toto přecenění zachytí tak, že poměrně zvýší hrubou účetní hodnotu a oprávkou nehmotného aktiva s dopadem do fondu z přecenění (viz operace 1).

Nehmotné aktivum		Oprávkky k nehmotnému aktivu	
PZ	100,0		
1)	12,5		
Fond z přecenění			
		1)	10

Účetní zobrazení přecenění – způsob B

K datu přecenění podnik eliminuje kumulovanou amortizaci (oprávkky) proti hrubé účetní hodnotě nehmotného aktiva a čistá částka je upravena na přeceněnou hodnotu nehmotného aktiva.

Příklad

Podnik aplikuje model přecenění na nehmotné aktivum, jehož pořizovací cena činí 100 a oprávkky 20 k datu přecenění. Přeceněná částka zjištěná odkazem na aktivní trh činí k datu rozvahy 90. Podnik zachytí přecenění účetní hodnoty eliminací kumulované amortizace a úpravou čisté hodnoty následujícím způsobem:

1. Eliminace oprávek proti hrubé účetní hodnotě
2. Zvýšení účetní hodnoty proti fondu z přecenění

Nehmotné aktivum		Oprávkky k nehmotnému aktivu	
PZ	100	1)	20
2)	10	1)	20
Fond z přecenění			
		2)	10

V důsledku přecenění je účetní hodnota nehmotného aktiva zvýšena nebo snížena, přičemž zisk (přeceněná hodnota > účetní hodnota) nebo ztráta (přeceněná hodnota < účetní hodnota) z přecenění má dopad do vlastního kapitálu podniku. V některých případech je tento dopad přímý a v některých případech nepřímý – prostřednictvím výsledku hospodaření:

- Přecenění nehmotného aktiva přímo do vlastního kapitálu

Podnik musí vykázat jakékoliv zvýšení účetní hodnoty nehmotného aktiva prostřednictvím speciálně vymezené složky vlastního kapitálu (např. fond z přecenění¹³). Výjimkou je však navýšení již dříve uskutečněného snížení účetní hodnoty, které bylo vykázáno výsledkově, a aktuální účetní hodnota je na úrovni nižší, než by byla aplikováním modelu pořizovacích nákladů. Potom zvýšení účetní hodnoty je uznáno jako kladná položka výsledku hospodaření.

- Přecenění nehmotného aktiva prostřednictvím výsledku hospodaření

Podnik musí vykázat jakékoliv snížení účetní hodnoty nehmotného aktiva prostřednictvím výsledku hospodaření. Výjimkou je snížení účetní hodnoty, které eliminuje dříve uznané zvýšení účetní hodnoty vykazované ve vlastním kapitálu. Takové snížení je uznáno také přímo proti vlastnímu kapitálu, konkrétně proti jeho speciálně vymezené složce.

Částka, která je nakumulována ve speciálně vymezené složce vlastního kapitálu (ve fondu z přecenění) z postupného přeceňování účetní hodnoty nehmotného aktiva, je převáděna do nerozdělených výsledků, postupně či okamžitě v závislosti na realizaci nehmotného aktiva. Přebytek v celkové částce může být převeden do nerozdělených zisků okamžitě, je-li příslušné nehmotné aktivum vyřazeno z užívání či konkrétně prodáno. Postupně však může být tento přebytek převáděn v průběhu využívání nehmotného aktiva podnikem. Tak jako podnik využívá nehmotné aktivum a postupně jej amortizuje, amortizuje současně i přebytek vykazovaný ve vlastním kapitálu. Částka, která má být vždy převedena z fondu do nerozdělených výsledků, je rovna rozdílu mezi amortizací založenou na přeceněné účetní hodnotě aktiva a amortizací, která by byla vykázána při oceňování aktiva historickou pořizovací cenou. Tento převod je uskutečněn pouze změnou struktury vlastního kapitálu a vykázán ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. Tento převod nemá dopad na výsledek hospodaření běžného období (na výsledovku).

Příklad

V návaznosti na údaje předchozích příkladů, které ilustrují zachycení přecenění, lze zobrazit amortizaci fondu z přecenění. Předpokládejme, že zůstatková cena nehmotné aktiva 40 je amortizována po zbyvající dobu 4 let. Při lineární metodě amortizace tak činí roční odpis 20.

Dojde-li k přecenění nehmotného aktiva na 90, činí výše ročního odpisu po přepočtení 22,5, tj. dojde k navýšení ročních nákladů amortizace. Zároveň ale IAS 38 umožňuje amortizovat zůstatek fondu z přecenění v průběhu doby amortizace příslušného nehmotného aktiva. Je-li zůstatek fondu z přecenění 10, činí ekvivalentní roční podíl k amortizaci částku 2,5. Tuto částku může podnik převést každoročně z fondu z přecenění do nerozděleného výsledku, pouze však rozvahově. Nerozdělené výsledky jsou tak v rozvaze ovlivněny stejnou částkou jako před přeceněním.

¹³ Jde o položku zapadající mezi tzv. kapitálové fondy podniku.

Doba použitelnosti nehmotných aktiv

Vymezení doby použitelnosti nehmotných aktiv je výrazně pozměněno v novém IAS 38 oproti jeho původní podobě. Podle původních pravidel musel podnik odhadnout určitou dobu použitelnosti každého nehmotného aktiva, přičemž tato doba neměla až na výjimečné případy přesahovat období 20 let. V rámci novelizace zrušila IASB 20letou hranici a zavedla úplně nový přístup.¹⁴ V současné době musí podnik odhadnout, zda doba použitelnosti nehmotného aktiva je konečná nebo neurčitelná.¹⁵ V případě konečné doby použitelnosti nehmotného aktiva je podnik schopen stanovit, jak dlouhá je tato doba (např. 5 let) nebo jak velkému objemu výroby tato doba použitelnosti odpovídá (např. 5 000 ks výrobků). V případě neurčitelné doby použitelnosti nehmotného aktiva není schopen takovou informaci poskytnout. Podnik nedokáže stanovit, po jak dlouhé období mu bude vykazované nehmotné aktivum přinášet ekonomické užítky, resp. nedokáže příslušné období omezit určitou horní hranicí.

Při určování doby použitelnosti musí podnik zohlednit mnoho faktorů, které na nehmotné aktivum, jeho využití a schopnost generování budoucích ekonomických užtků působí. Jde např. o očekávané využití aktiva podnikem, technické a technologické opotřebenění, stabilitu odvětví, právní či jiná smluvní omezení jeho využívání. Všechny faktory ovlivňující dobu použitelnosti většiny nehmotných aktiv lze podle IAS 38 shrnout do dvou velkých skupin:

- ekonomické faktory určují období, po které budoucí ekonomické užítky poplynou podniku;
- právní faktory určují období, po které podnik kontroluje přístup k těmto užtkům.

Výsledná doba použitelnosti nehmotného aktiva je představována vždy tou dobou, která je při zvážení ekonomických a právních faktorů kratší. Příkladem může být licence umožňující podniku působit jako výhradní výrobce určitého produktu v dané zemi. Ekonomickým faktorem je v tomto případě jednak schopnost podniku příslušný výrobek vyrábět prostřednictvím dané licence, jednak velikost poptávky po takovém výrobku. Právním faktorem je naopak období vymezené v licenční smlouvě, po které může podnik licenci využívat.

Rozhodnutí o době použitelnosti nehmotného aktiva následně ovlivňuje způsob jeho vykazování. Podle IAS 38 totiž pouze nehmotná aktiva s konečnou dobou životnosti podléhají amortizaci v průběhu jejich použitelnosti. Naopak nehmotná aktiva, u kterých nelze stanovit dobu použitelnosti, tj. doba použitelnosti je neurčitelná, nejsou nově amortizována.

Nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti

Tato aktiva podléhají amortizaci. Jejím účelem je alokace tzv. odepsatelné částky¹⁶ nehmotného aktiva na systematické bázi během jeho doby použitelnosti do výsledku hospodaření, případně do ceny jiného aktiva. Jinými slovy řečeno, podnik musí pravidelně každé účetní období během doby použitelnosti nehmotného aktiva část jeho hodnoty promítnout jako nákladovou položku do výsledku hospodaření, případně jako součást

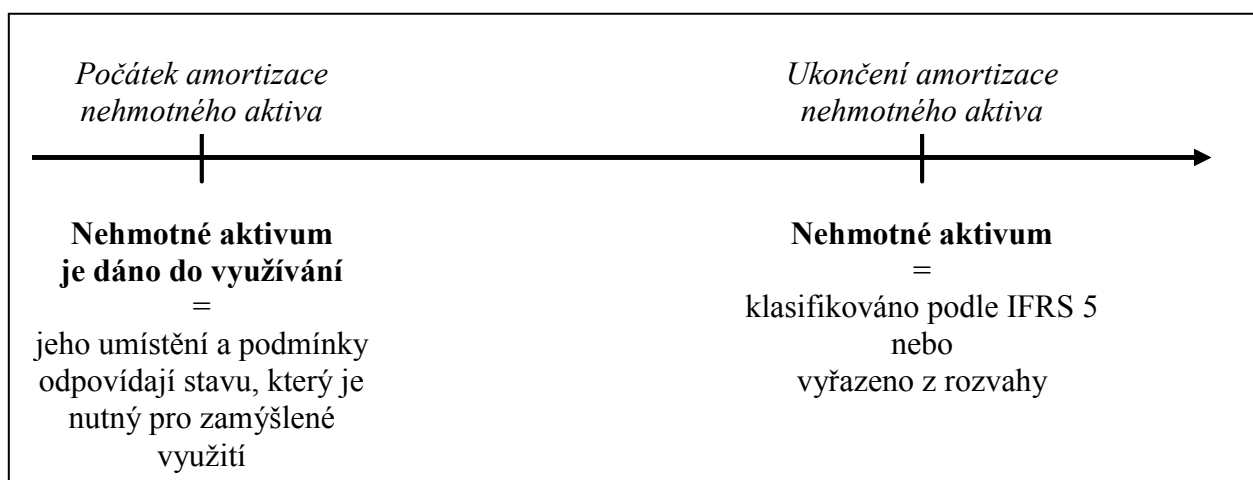
¹⁴ Zavedení tohoto nového přístupu k nehmotným aktivům je ovlivněno pravidly US GAAP (SFAS 142 *Goodwill a ostatní nehmotná aktiva*), kde byla obdobná pravidla zavedena již dříve.

¹⁵ „Neurčitelná“ neznamená „nekonečná“, ale pouze stav, kdy nelze dobu použitelnosti přesně určit, resp. omezit.

¹⁶ Pořizovací cena nehmotného aktiva snižená o jeho zbytkovou hodnotu.

pořizovacích nákladů jiného aktiva. Období amortizace je přibliženo v následujícím schématu časové osy, přičemž jeho délka je na jedné straně ohraničena počátkem využívání nehmotného aktiva a na druhé straně ukončením tohoto využívání. V případě ukončení využívání nehmotného aktiva mohou nastat dvě skutečnosti. Nehmotné aktivum je v důsledku ukončení amortizace a ukončení jeho využívání vyřazeno a přestává být vykazováno v rozvaze. Může však také dojít k jeho prodeji dalšímu podniku a v tomto případě musí vykazující podnik aplikovat IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)*. V jeho kontextu musí být nehmotné aktivum, které podnik zamýšlí prodat, klasifikováno jako držené k prodeji. A jakékoliv aktivum, které běžně podléhá amortizaci, není v této klasifikaci amortizováno. Ukončení amortizace nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti není vázáno na jeho využívání. Pokud podnik přestane dosud plně neamortizované nehmotné aktivum využívat a současně jej nevyřadí nebo neklasifikuje podle IFRS 5, musí pokračovat i nadále v jeho pravidelné amortizaci.

Obr. 1: Počátek a ukončení vykazování nehmotných aktiv



Zpracováno v kontextu pravidel IAS 38

Konkrétní metoda amortizace, kterou podnik pro jednotlivá nehmotná aktiva použije, musí odrážet očekávanou spotřebu budoucích ekonomických užitků plynoucích z využívání nehmotného aktiva. Ve většině případů je obtížné u nehmotných aktiv hledat ideální systematickou bázi, která by konkrétnímu toku ekonomických užitků přiřadila odpovídající část amortizované hodnoty nehmotného aktiva. Pro většinu nehmotných aktiv se tak stává základní metodou amortizace metoda rovnoměrná (lineární).¹⁷ Její podstatou je alokování stejné částky z odepisatelné hodnoty nehmotného aktiva po celou dobu jeho použitelnosti.

Při výpočtu amortizace nehmotných aktiv musí být – až na dvě výjimky – uvažována vždy nulová zbytková hodnota. Tento požadavek byl zaveden již v předchozí podobě IAS 38; jeho hlavním důvodem je snaha IASB zabránit obcházení pravidel, která požadují amortizaci nehmotných aktiv. Pokud by si totiž mohl podnik nastavit zbytkovou hodnotu nehmotného aktiva na základě jeho vlastního odhadu, mohla by výsledná hodnota pravidelné amortizace vyplývající z rozdílu mezi pořizovací cenou nehmotného aktiva a jeho zbytkovou hodnotou

¹⁷ IAS 38 samozřejmě dovoluje použití jakékoliv jiné metody amortizace – degresivní, výkonové – pokud podnik doloží, že její využití je vhodnější a odráží lépe alokaci odepisatelné částky, než je tomu u metody rovnoměrné.

být minimální či dokonce žádná, což nepřipadá v úvahu. Proto IAS 38 vyžaduje stanovit u nehmotných aktiv nulovou zbytkovou hodnotu, vyjma situace, kdy:

- existuje pevný závazek třetí strany koupit aktivum na konci jeho doby použitelnosti; nebo
- existuje aktivní trh pro dané aktivum a:
 - zbytková hodnota může být určena odkazem na aktivní trh; a
 - je pravděpodobné, že takový trh bude existovat na konci doby použitelnosti daného aktiva.

Jsou-li splněny podmínky pro stanovení nenulové zbytkové hodnoty, mělo by následně plynout, že doba použitelnosti nehmotného aktiva pro daný podnik je jiná než jeho ekonomická životnost, která je tímto delší.

Odhad zbytkové hodnoty nehmotného aktiva je založen na částce, kterou je podnik schopen získat z jeho vyřazení, přičemž využívá ceny, jež k datu odhadu převažují pro prodej podobných aktiv, která dosáhla konce své doby použitelnosti a která jsou využívána za obdobných podmínek jako konkrétní nehmotné aktivum podniku. Způsob výpočtu zbytkové hodnoty a její vliv na amortizaci nehmotného aktiva přibližuje následující příklad.

Příklad

Podnik nakoupil patent, který mu umožňuje vyrábět specifický produkt během příštích 20 let. Pořizovací náklady činí 120 000. Podnik hodlá využít tento patent pouze v následujících 5 letech a pak jej chce prodat jinému podniku, který je ochoten za něj zaplatit 70 % aktuální pořizovací ceny.

Zbytková hodnota nehmotného aktiva k datu pořízení představuje současnou hodnotu budoucí platby s užitím diskontní úrokové míry 6 % p.a.:

$$\text{Nominální hodnota zbytkové hodnoty} = 120\,000 \cdot 0,70 = 84\,000.$$

$$\text{Současná hodnota zbytkové hodnoty} = \frac{84\,000}{(1+0,06)^5} = 62\,770.$$

$$\text{Odepsatelná částka} = \text{pořizovací cena} - \text{současná hodnota zbytkové hodnoty}$$

$$= 120\,000 - 62\,770 = 57\,230.$$

$$\text{Amortizace} = \text{odepsatelná částka} / \text{doba životnosti} = 57\,230 / 5 = 11\,446.$$

Za určitých podmínek může být zbytková hodnota nehmotného aktiva zvýšena na částku, která se rovná účetní hodnotě nehmotného aktiva nebo je dokonce vyšší. Podnik může nakoupit licenci v hodnotě 100 000, kterou bude využívat po dobu 5 let. Aktuálně uzavře dohodu s jiným podnikem, že po uplynutí této doby mu licenci odprodá za 100 000, tj. za skutečné pořizovací náklady. Toto může vzniknout samozřejmě i během využívání nehmotného aktiva, nikoliv jen na počátku jeho doby použitelnosti. A pokud k tomuto dojde, je pravidelná amortizace nehmotného aktiva pozastavena, resp. je nulová. Dojde-li následně ke snížení zbytkové hodnoty na částku pod účetní hodnotu aktiva, začíná být nehmotné aktivum opět amortizováno. Veškeré změny v době amortizace, metodě amortizace či ve výši

zbytkové hodnoty jsou považovány za změnu v účetním odhadu v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)* a jejich změna ovlivňuje běžné a budoucí účetní období, nikoliv období minulá.

Nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti

Toto aktivum není předmětem amortizace. Podnik však musí jeho vykazovanou účetní hodnotu pravidelně testovat na případné snížení hodnoty v souladu s IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv (Impairment of Assets)*. Proces testování se řídí pravidly IAS 36 a spočívá v porovnání:

- účetní hodnoty nehmotného aktiva a
- zpětně získatelné částky nehmotného aktiva, kterou je částka vyšší z:
 - hodnoty z užití,
 - reálné hodnoty snížené o náklady na prodej.

Je-li účetní hodnota vyšší než aktuální zpětně získatelná částka, musí podnik vykázat příslušný rozdíl jako ztrátu ze snížení hodnoty snižující výsledek hospodaření příslušného období.

Pravidelnost tohoto testování vyplývá jak z IAS 38, tak z IAS 36. Podnik musí testovat účetní hodnotu nehmotného aktiva:

- ročně, přičemž musí být zajištěn 12měsíční interval a konkrétní okamžik testování se může vyskytovat kdykoliv během účetního období a
- vždy, když existuje náznak, že hodnota nehmotného aktiva může být snížena, přičemž takovým náznakem může být např. zánik aktivního trhu nebo změna doby použitelnosti z neurčitelné na konečnou. Smyslem tohoto požadavku je zabránit následujícím situacím. Podnik má účetní období shodné s kalendářním rokem, přičemž test nehmotných aktiv uskutečňuje pravidelně k 30. 6. V účetním období roku 200X uskuteční test, jehož výsledkem je zpětně získatelná částka vyšší než účetní hodnota a podnik nemusí vykazovat ztrátu ze snížení hodnoty. Koncem účetního období roku 200X (např. v prosinci) dojde k zániku aktivního trhu pro dané nehmotné aktivum, což má vliv na jeho účetní hodnotu. V daný moment musí podnik uskutečnit opětovně test, aby k 31. 12., tj. ke konci účetního období, vykázal odpovídající účetní hodnotu. Pokud by test neučinil a vykázal by účetní hodnotu založenou na testu z 30. 6., mohou být výsledkem nadhodnocená nehmotná aktiva vykazovaná v rozvaze.

Princip tohoto testování se samozřejmě vztahuje i na nehmotná aktiva s konečnou dobou použitelnosti, pouze u nich již neexistuje požadavek činit test pravidelně každý rok, jak tomu bylo v předchozí podobě IAS 38, ale pouze když existuje náznak, že hodnota nehmotného aktiva může být snížena.

Doba použitelnosti nehmotného aktiva, které není amortizováno, musí být přezkoumávána každé účetní období a podnik musí doložit, že faktory působící na nehmotné aktivum stále podporují jeho neurčitelnou dobu použitelnosti. Pokud podnik dojde k závěru, že neurčitelnou dobu použitelnosti je potřeba změnit na konečnou dobu použitelnosti a je schopen stanovit její délku, vykáže tuto změnu jako změnu v účetním odhadu v souladu s IAS 8. Zároveň podnik aplikuje IAS 36 na test účetní hodnoty, neboť podle IAS 38 je tato změna v době použitelnosti brána jako určitý indikátor snížení hodnoty nehmotného aktiva.

Likvidace a vyřazení nehmotného aktiva

Vlastní pravidla pro vyřazení a likvidaci nehmotného aktiva nebyla uskutečněnou revizí pozměněna a zůstávají i nadále v platnosti v původní podobě. Jen je třeba při prodeji nehmotných aktiv vzít na vědomí existenci pravidel IFRS 5.

Požadavky na zveřejnění

Jako každý jiný IAS či IFRS i IAS 38 obsahuje řadu požadavků na zveřejnění, které musí vzít podnik sestavující účetní závěrku podle IFRS na vědomí a vyplývající informace poskytnout v příloze k účetním výkazům. Tyto požadavky byly rozšířeny o část týkající se nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Literatura:

- [1] IASB (2006): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2006 Dodatek k IFRS 2005 – změny roku 2006*. Praha, Svaz účetních, 2006.
- [2] IASB (2005): *International Financial Reporting Standards incorporating International Accounting Standards and Interpretation*. London, IASCF, 2003.

Pravidla vykazování a oceňování nehmotných aktiv podle IAS 38

Libor Vašek

ABSTRAKT

Nehmotná aktiva představují specifickou složku majetku každé společnosti a bývá poměrně složité jejich existence promítnou do účetního výkaznictví. Od roku 2005 platí pro účetní jednotky, které vykazují své výsledky v souladu s IFRS novelizovaná podoba IAS 38. Tento příspěvek si klade za cíl stručně představit pravidla uznání a oceňování nehmotných aktiv a zdůraznit rozdíly novelizovaných pravidel vůči předchozím.

Klíčová slova: Nehmotná aktiva; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; Oceňování.

Recognition and Measurement of Intangible Assets under IAS 38

ABSTRACT

Intangible assets represent a specific component of entity's assets and it is relatively complicated to present its existence in financial statements. Since 2005 entities under IFRS have to apply amendment of IAS 38. This article focuses on brief explanation of recognition and measurement principles and emphasizes differences between amendments and previous principles contained in IAS 38.

Key words: Intangible assets; International Financial Reporting Standards; Measurement.

JEL classification: M41.