

Nehmotný majetok

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-7
Definície	8-17
Nehmotný majetok	9-17
Identifikovateľnosť	11-12
Ovládanie majetku	13-16
Budúce ekonomické úžitky	17
Vykazovanie a oceňovanie	18-67
Samostatné nadobudnutie	25-32
Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie	33-43
Oceňovanie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie	35-41
Následné výdaje na nadobudnutý výskumný a vývojový projekt vo fáze realizácie	42-43
Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie	44
Výmeny majetku	45-47
Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou	48-50
Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou	51-67
Fáza výskumu	54-56
Fáza vývoja	57-64
Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou	65-67
Vykazovanie nákladov	68-71
Minulé náklady nevykazované ako majetok	71
Ocenenie po vykázaní	72-87
Nákladový model	74
Model precenenia	75-87
Doba použiteľnosti	88-96
Nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti	97-106
Doba a metóda amortizácie	97-99
Zostatková hodnota	100-103
Preskúvanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie	104-106

	Odsek
Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti	107-110
Revízia hodnotenia doby použiteľnosti	109-110
Náhrada účtovnej hodnoty – straty zo zníženia hodnoty	111
Vyradenie a likvidácia	112-117
Zverejňovanie	118-128
Všeobecné informácie	118-123
Nehmotný majetok ocenený po vykázaní pomocou modelu precenenia	124-125
Výdavky na výskum a vývoj	126-127
Ostatné informácie	128
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	129-132
Výmeny podobného majetku	131
Včasnú uplatňovanie	132
Zrušenie platnosti IAS 38 (vydaný v roku 1998)	133

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 38 (1998) *Nehmotný majetok* a mal by sa uplatňovať:

- (a) pri akvizícii nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004.
- (b) na všetok iný nehmotný majetok počas ročných období počínajúcich 31. marcom 2004.

Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nehmotného majetku, ktorým sa špecificky nezaoberá iný štandard. Tento štandard vyžaduje od jednotky vykazovanie nehmotného majetku výlučne vtedy, ak sú splnené stanovené kritériá. Štandard tiež špecifikuje, ako oceňovať úctovnú hodnotu nehmotného majetku a vyžaduje stanovené zverejnenia o nehmotnom majetku.

ROZSAH

2. **Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní nehmotného majetku s výnimkou:**

- (a) *nehmotného majetku spadajúceho do pôsobnosti iného štandardu;*

IAS 38

(b) finančného majetku definovaného v IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie;**a****(c) práv na nerastné suroviny a výdavkov na ich využitie alebo výdavkov na prieskum a ťažbu nerastných surovín, ropu, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov.**

3. Ak sa iný štandard zaoberá s konkrétnym druhom nehmotného majetku, jednotka uplatňuje daný štandard namiesto tohto štandardu. Tento štandard napríklad neplatí pre:
- (a) nehmotný majetok držaný v jednotke kvôli predaju v rámci bežného chodu podnikania (pozri IAS 2 *Zásoby* a IAS 11 *Zákazková výroba*).
 - (b) odložené daňové pohľadávky (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*).
 - (c) líziny, ktoré spadajú do rozsahu IAS 17 *Líziny*.
 - (d) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).
 - (e) finančný majetok definovaný v IAS 39. Vykazovanie a oceňovanie niektorého finančného majetku je obsahom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a IAS 31 *Podiely v spoločnom podnikaní*.
 - (f) goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*).
 - (g) odložené akvizičné náklady a nehmotný majetok, ku vzniku ktorých dôjde v dôsledku zmluvných práv poisťovateľa v rámci poisťných zmlúv a v rozsahu IFRS 4 *Poisťné zmluvy*. IFRS 4 ustanovuje požiadavky na špecifické zverejnenia takýchto odložených akvizičných nákladov, avšak nie pre takéto nehmotný majetok. Preto sa požiadavky na zverejnenie uvedené v tomto štandarde vzťahujú na takéto nehmotný majetok.
 - (h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na likvidáciu klasifikovanej ako držanej na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.
4. Niektorý nehmotný majetok môže byť obsiahnutý alebo mať hmotnú podobu, napríklad ide o kompaktný disk (v prípade počítačového softvéru), zákonnú dokumentáciu (v prípade licencie alebo patentu) alebo film. Pri určení, či majetok obsahuje nehmotné a hmotné prvky, by sa malo postupovať podľa IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*, alebo ako nehmotný majetok podľa tohto štandardu, vyžaduje sa posúdiť, ktorý prvok majetku je významnejší. Napríklad počítačový softvér pre počítačom riadené výrobné zariadenie, ktoré nemôže fungovať bez tohto konkrétneho softvéru, tvorí neoddeliteľnú súčasť súvisiaceho hardvéru a považuje sa za patriaci do triedy nehmotností, strojov a zariadení. To isté platí pre operačný systém počítača. Ak softvér nie je integrovanou účasťou súvisiaceho hardvéru, počítačový softvér sa považuje za nehmotný majetok.
5. Okrem iného tento štandard platí pre výdavky na reklamu, školenie, zriadenie, výskum a vývoj. Činnosti výskumu a vývoja sú zamerané na vývoj znalostí. Hoci tieto činnosti môžu mať za následok majetok v hmotnej podobe (napríklad prototyp), hmotný prvok majetku je voči jeho nehmotnému prvku považovaný za druhotný, napr. v ňom vložená znalosť.
6. Predmetom finančného lízingu môže byť buď hmotný alebo nehmotný majetok. Po prvotnom vykázaní nájomca zaobchádza s nehmotným majetkom držaným podľa finančného lízingu v súlade s týmto štandardom. Práva podľa licenčných zmlúv na položky, akými sú napríklad filmy, videozáznamy, hry, scenáre, patenty a autorské práva sú vylúčené z rozsahu IAS 17 a spadajú do rozsahu tohto štandardu.

7. Výnimky z rozsahu štandardu sa môžu vyskytnúť v prípade, ak sú určení činnosti alebo transakcie natoľko špecializované, že na ich základe vznikajú účtovné problémy, ktorými je potrebné sa zaoberať iným spôsobom. Takéto problémy vznikajú pri výdavkoch na využitie alebo prieskum a ťažbu ropy, zemného plynu a nerastných surovín v ťažobných priemysloch a v prípade poisťných zmlúv. Preto sa tento štandard neuplatňuje na výdavky na takéto činnosti a zmluvy. Tento štandard však platí pre ostatný používaný nehmotný majetok (napríklad počítačový softvér), a ostatné výdavky (ako sú zriaďovacie náklady) v ťažobných priemysloch a poisťovacích spoločnostiach.

DEFINÍCIE

8. Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto zadefinovanom význame:

Aktívny trh je trh, v rámci ktorého sú splnené všetky z nasledujúcich podmienok:

- (a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;
- (b) ochotných kupujúcich a predávajúcich je možné nájsť v akomkoľvek čase;

a

- (c) ceny sú prístupné verejnosti.

Zmluvný dátum podnikovej kombinácie je dátumom, ku ktorému dôjde k zásadnej dohode medzi kombinujúcimi stranami a – v prípade verejne obchodovaných spoločností – sa takáto dohoda oznámi verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.

Amortizácia je systematická alokácia odpisovateľnej sumy nehmotného majetku počas jeho doby použiteľnosti.

Majetok je zdrojom:

- (a) riadeným jednotkou, ktorý je výsledkom minulých udalostí;

a

- (b) od ktorého sa očakáva plynutie budúcich ekonomických úžitkov do jednotky.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa majetok vykazuje v súvahe po odpočítaní akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.

Obstarávacía cena je suma zaplatenej peňažnej hotovosti alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej úhrady, vynaloženej na nadobudnutie majetku v čase akvizície alebo zhotovenia, alebo – v prípade použiteľnosti – suma priradená takémuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 Platby na základe podielov.

Odpisovateľná suma je cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza cenu majetku po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty.

Vývoj je uplatnenie výsledkov výskumu alebo iných znalostí do plánu alebo návrhu výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred zahájením komerčnej výroby alebo používania.

IAS 38

Špecifická hodnota pre jednotku je súčasná hodnota peňažných tokov, ktorých vznik jednotka očakáva v súvislosti s pokračujúcim používaním majetku a s jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, alebo v súvislosti s úhradou záväzku.

Reálna hodnota majetku je suma, za ktorú sa môže majetok vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými a dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Nehmotný majetok je identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

Peňažný majetok sú peniaze v držbe a majetok, ktorý sa prijme vo fixných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

Výskum je pôvodné a plánované zisťovanie vykonávané s cieľom získania nových vedeckých alebo technických znalostí a pochopenia.

Zostatková hodnota nehmotného majetku je odhadovaná suma, ktorú by jednotka v súčasnosti získala z vyradenia majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie v prípade, ak by sa majetok nachádzal vo „veku“ a stave, očakávanom na konci doby jeho použiteľnosti.

Doba použiteľnosti je:

(a) obdobie, počas ktorého sa očakáva používanie majetku jednotkou;

alebo

(b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.

Nehmotný majetok

9. Jednotky často rozširujú zdroje, alebo im vznikajú záväzky za obstaranie, rozvoj, údržbu a vylepšenie nehmotných zdrojov, akými sú vedecké alebo technické znalosti, návrh a realizácia nových procesov alebo systémov, licencie, intelektuálne vlastníctvo, znalosti trhu a ochranné známky (vrátane obchodných názvov a vydavateľských titulov). Spoločnými príkladmi takto široko chápaných položiek sú počítačový softvér, patenty, autorské práva, hrané filmy, zoznamy zákazníkov, práva na vykonanie hypotekárnych služieb, rybárske povolenia, dovozné kvóty, práva na predaj, vzťahy so zákazníkom alebo dodávateľmi, vernosť zákazníka, podiel na trhu a marketingové práva.
10. Nie všetky položky opísané v odseku 9 spáňajú definíciu nehmotného majetku, t. j. identifikovateľnosť, ovládanie zdroja a existenciu budúcich ekonomických úžitkov. Ak položka, zahrnutá do tohto štandardu, nespáňá definíciu nehmotného majetku, výdavok na jej obstaranie alebo vytvorenie vlastnou činnosťou sa vykazuje ako náklad v období, v ktorom sa vynaložil. Ak však dôjde k nadobudnutiu položky v rámci podnikovej kombinácie, tvorí časť vykázaného goodwillu k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 68).

Identifikovateľnosť

11. Definícia nehmotného majetku vyžaduje identifikáciu nehmotného majetku tak, aby sa dal jednoznačne odlíšiť od goodwillu. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázat'. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi identifikovateľným nadobudnutým majetkom, alebo z majetku, ktorý jednotlivo nespáňá podmienky pre vykazovanie v účtovnej závierke, ale za ktorý je nadobúdateľ pripravený uskutočniť platbu pri podnikovej kombinácii.

12. **Majetok spáda kritériá identifikovateľnosti v rámci definície nehmotného majetku, ak:**

(a) *je oddeliteľný, t. j. je možné ho separovať alebo oddeliť od jednotky a predať, previesť, licenčne poskytnúť, prenajať alebo vymeniť a to buď samostatne alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom;*

alebo

(b) *vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od jednotky alebo od iných práv alebo záväzkov.*

Ovládanie majetku

13. Jednotka ovláda majetok, ak má právomoc na získanie budúcich ekonomických úžitkov, plynúcich zo súvisiaceho zdroja a tiež môže obmedziť prístup ostatných k týmto úžitkom. Kapacita jednotky ovládať budúce ekonomické úžitky z nehmotného majetku by spravidla pramenila zo zákonných práv, ktoré možno vymáhať súdnou cestou. Je zložitejšie preukázať ovládanie pri absencii zákonných práv. Zákonná vymáhateľnosť práva však nie je nevyhnutnou podmienkou ovládania, keďže jednotka môže byť schopná ovládať budúce ekonomické úžitky nejakým iným spôsobom.
14. Z trhu a technických znalostí môžu prameniť budúce ekonomické úžitky. Jednotka ovláda takéto úžitky v prípade, ak sú napríklad znalosti chránené zákonnými právami, akými sú autorské práva, obchodné embargo (kde je dovolené), alebo prostredníctvom zákonnej povinnosti zamestnancov na zachovanie služobného tajomstva.
15. Jednotka môže disponovať tímom kvalifikovaných pracovníkov a môže byť schopný identifikovať nárast ich schopností, vedúci k budúcim ekonomickým úžitkom zo zaškolenia. Jednotka môže taktiež očakávať, že pracovníci budú pokračovať vo využívaní svojich schopností v prospech jednotky. Jednotka však väčšinou dostatočne neovláda očakávané budúce ekonomické úžitky, vznikajúce z tímu kvalifikovaných pracovníkov a zo zaškolenia tak, aby uvažovala o tom, že tieto položky spádajú definíciu nehmotného majetku. Kvôli podobnej príčine, konkrétny manažérsky alebo technický talent nebude pravdepodobne spádať definíciu nehmotného majetku s výnimkou prípadu, kedy je jeho využitie a získavanie budúcich ekonomických úžitkov chránené zákonnými právami, a pokiaľ spáda ostatné časti definície.
16. Jednotka môže disponovať portfóliom zákazníkov alebo podielom na trhu a očakávať, že vzhľadom na jeho snahu vybudovať vzťahy so zákazníkmi a dosiahnuť ich vernosť budú zákazníci pokračovať v obchodovaní s jednotkou. Ak však chýbajú zákonné ochranné práva alebo iné spôsoby ovládania vzťahov so zákazníkmi alebo vernosti zákazníkov jednotky, jednotka obvyčajne nedostatočne ovláda ekonomické úžitky zo vzťahov so zákazníkmi a vernosti tak, aby považovala tieto položky (portfólio zákazníkov, podiely na trhu, vzťahy so zákazníkmi, vernosť zákazníkov) za položky spĺňajúce definíciu nehmotného majetku. V prípade absencie zákonných práv týkajúcich sa ochrany vzťahov so zákazníkmi poskytujú výmenné transakcie súvisiace s tými istými alebo podobnými nezmluvnými vzťahmi so zákazníkmi (iné, než časť podnikovej kombinácie) dôkaz, že jednotka je schopná ovládať očakávané budúce ekonomické úžitky plynúce zo vzťahov so zákazníkmi. Nakoľko takéto výmenné transakcie predstavujú taktiež dôkaz, že vzťahy so zákazníkmi sú taktiež oddeliteľné, takéto vzťahy so zákazníkmi spĺňajú definíciu nehmotného majetku.

Budúce ekonomické úžitky

17. Budúce ekonomické úžitky plynúce z nehmotného majetku môžu obsahovať výnosy z predaja výrobkov alebo služieb, úspory nákladov, alebo iné úžitky, vyplývajúce z používania majetku jednotkou. Napríklad používanie intelektuálneho vlastníctva vo výrobnom procese môže skôr znížiť budúce výrobné náklady ako zvýšiť budúce výnosy.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

18. Vykazovanie položky ako nehmotný majetok vyžaduje od jednotky preukázať, že položka spĺňa:

(a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 8 – 17);

a

(b) kritériá pre vykazovanie (pozri odseky 21 – 23).

Táto požiadavka sa týka nákladov, ku prvotnému vzniku ktorých došlo v súvislosti s nadobudnutím alebo internou tvorbou nehmotného majetku a tých nákladov, ktoré vznikli následne za účelom ich pripočítania k nehmotnému majetku, výmene jeho časti alebo jeho služby.

19. Odseky 25 – 32 sa zaoberajú uplatňovaním kritérií pre vykazovanie separátne nadobudnutého nehmotného majetku a odseky 33 – 43 sa zaoberajú ich uplatnením na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie. Odsek 44 sa zaoberá prvotným ocenením nehmotného majetku nadobudnutého prostredníctvom štátnej dotácie, odseky 45 – 47 sa zaoberajú výmenou nehmotného majetku a odseky 48 – 50 sa zaoberajú interne vytvoreným goodwillom. Odseky 51 – 67 sa zaoberajú prvotným vykázaním a ocenením interne vytvoreného nehmotného majetku.

20. Charakter nehmotného majetku je v mnohých prípadoch taký, že vo vzťahu k nemu neexistujú prírastky a ani výmeny jeho časti. Väčšina následných výdajov teda pravdepodobne zachová očakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v existujúcom nehmotnom majetku namiesto toho, aby splnila definičné kritériá nehmotného majetku a kritériá pre vykazovanie uvedené v tomto štandarde. Okrem toho je často zložité priradiť takéto výdavky skôr priamo konkrétnemu nehmotnému majetku, než jednotky ako celku. Preto sa len veľmi zriedka následné výdaje — výdaje, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní nadobudnutého nehmotného majetku alebo po ukončení interne vytvoreného nehmotného majetku — vykazujú v účtovnej hodnote majetku. V súlade s odsekom 63 sa následný výdavok na značky, tituly novin, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou (či už nadobudnuté externe alebo vytvorené vlastnou činnosťou) vždy vykazuje v zisku alebo strate po jeho vzniku. Je tomu ak preto, lebo takýto výdaj sa nedá odlišiť od výdajov na rozvoj podnikania ako celku.

21. **Nehmotný majetok by sa mal vykazovať výlučne vtedy, ak:**

(a) *je pravdepodobné, že očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré patria k danému majetku, budú plynúť do jednotky;*

a

(b) *je možné spoľahlivo oceniť obstarávaciu cenu daného majetku.*

22. **Jednotka by mala zhodnotiť pravdepodobnosť očakávaných budúcich ekonomických úžitkov používaním primeraných a pomocných predpokladov predstavujúcich najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas doby použiteľnosti daného majetku.**

23. Jednotka používa úsudok pri hodnotení stupňa istoty, týkajúceho sa toku budúcich ekonomických úžitkov, ktoré prínášia používaniu daného majetku na základe dôkazu, ktorý je k dispozícii v čase prvotného vykazovania, s väčším dôrazom na externý dôkaz.

24. **Nehmotný majetok by sa mal oceniť v nákladoch.**

Samostatné nadobudnutie

25. Za normálnych okolností cena, ktorú jednotka zaplatí za účelom samostatného nadobudnutia nehmotného majetku odráža očakávaná pravdepodobnosť, týkajúca sa prílevu očakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku do jednotky. Inými slovami – efekt pravdepodobnosti sa odráža v nákladoch na majetok. Preto sa vzhľadom na samostatne nadobudnutý nehmotný majetok považuje kritérium vykázania pravdepodobnosti uvedené v odseku 21(a) vždy za splnené.
26. Okrem toho sa náklady na samostatné nadobudnutie nehmotného majetku dajú obvykle spoľahlivo oceniť. O tento prípad ide najmä vtedy, keď má kúpna protihodnota formu peňažných prostriedkov alebo iného peňažného majetku.
27. Náklady na samostatne nadobudnutý nehmotný majetok zahŕňajú:
- (a) jeho nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nenávratných nákupných daní po odpočítaní obchodných zliav a rabatov;

a
 - (b) akékoľvek priamo priraditeľné náklady na prípravu majetku na zamýšľané použitie.
28. Príklady priamo priraditeľných nákladov sú:
- (a) náklady na zamestnanecké požitky (definované v rámci IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) apriamo vyplývajúce z prípravy majetku do jeho prevádzkového stavu;
 - (b) odborné poplatky priamo vyplývajúce z prípravy majetku do jeho prevádzkového stavu;

a
 - (c) náklady na testovanie zamerané na správne fungovanie majetku.
29. Príkladmi výdavkov, ktoré netvoria súčasť nákladov na nehmotný majetok, sú:
- (a) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a propagačné činnosti);
 - (b) náklady na realizáciu podnikania v novom prostredí alebo s novou triedou zákazníkov (vrátane nákladov na školenia zamestnancov);

a
 - (c) administratívne a iné všeobecné režijné náklady.
30. Vykazovanie nákladov v účtovnej hodnote nehmotného majetku sa ukončí, ak sa majetok bude nachádzať v prevádzkovom stave zhodnom s úmyslom manažmentu. Preto sa náklady súvisiace s používaním alebo presunom nehmotného majetku nezahŕňajú do účtovnej hodnoty takéhoto majetku. Napríklad nasledujúce náklady sa nezahŕňajú do účtovnej hodnoty nehmotného majetku:
- (a) náklady, ku vzniku ktorých došlo v čase, kedy majetok schopný činnosti v súlade so zámermi manažmentu treba prevádzkovať;

a
 - (b) prvotné prevádzkové straty – napríklad strata, ku ktorej došlo v priebehu narastania dopytu po výstupoch majetku.

IAS 38

31. K vzniku niektorých ÷inností dochádza v súvislosti s vývojom nehmotného majetku, avšak takéto ÷innosti nie sú potrebné z hľadiska prevodu majetku do prevádzkového stavu v súlade so zámermi manažmentu. K vzniku takýchto vedľajších prevádzok môže dôjsť pred alebo v priebehu vývojových ÷inností. Pretože vedľajšie prevádzky nie sú potrebné z hľadiska prevodu majetku do prevádzkového stavu v súlade so zámermi manažmentu, výnos a súvisiace výdaje na takéto prevádzky sa okamžite vykazujú v zisku alebo strate a zahrnú sa do príslušných klasifikácií výnosov a nákladov.
32. Ak sa realizácia platby za nehmotný majetok odloží až za bežné úverové podmienky, náklady na nehmotný majetok sú ekvivalentom ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovou sumou platieb sa vykazuje ako úrokový náklad počas úverového obdobia a kapitalizuje sa v súlade s ustanoveniami o kapitalizácii uvedenými v IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*.

Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie

33. Ak v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* dôjde k nadobudnutiu nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie, náklady na takýto nehmotný majetok predstavujú jeho reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia. Reálna hodnota nehmotného majetku odráža trhové očakávania pravdepodobnosti, že budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v majetku budú plynúť do jednotky. Inými slovami – v oceňovaní reálnej hodnoty nehmotného majetku sa odráža efekt pravdepodobnosti. Preto sa vzhľadom na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie považuje kritérium vykázania pravdepodobnosti uvedené v odseku 21(a) vždy za splnené.
34. V súlade s týmto štandardom a IFRS 3 nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia separátne od goodwillu vykazuje nehmotný majetok nadobúdaného v prípade, ak sa reálna hodnota majetku dá spoľahlivo oceniť a to bez ohľadu na fakt, či nadobúdaný pred dátumom takejto podnikovej kombinácie predmetný nehmotný majetok vykazoval. Vyššie uvedené znamená, že nadobúdateľ vykazuje ako majetok oddelene od goodwillu výskumný a vývojový projekt nadobúdaného vo fáze realizácie v prípade, ak takýto projekt spáda definíciu nehmotného majetku a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Výskumný a vývojový proces nadobúdaného vo fáze realizácie spáda kritériá nehmotného majetku v prípade, ak:
- (a) spĺňa definíciu majetku;
- a
- (b) dá sa identifikovať, t. j. dá sa oddeliť alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv.

Oceňovanie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie

35. Reálnu hodnotu nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie možno spravidla oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou tak, aby ho bolo možné oddeliť od goodwillu. Ak vo vzťahu k odhadom použitým pri ocenení reálnej hodnoty nehmotného majetku existuje mnoho možných výstupov s odlišnými pravdepodobnosťami, táto neistota vchádza do ocenenia reálnej hodnoty nehmotného majetku a nemá predstavovať nemožnosť spoľahlivého ocenenia reálnej hodnoty. Ak má nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie určitú dobu použiteľnosti, existuje vyvrátiteľný predpoklad o tom, že sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť.
36. Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie môže byť oddeliteľný, avšak len spolu so súvisiacim hmotným alebo nehmotným majetkom. Napríklad vydávaný názov časopisu sa nemusí predať oddelene od súvisiacej databázy predplatiteľov alebo ochranná známka prírodnej pramenitej vody sa môže týkať konkrétneho prameňa a nesmie sa predávať oddelene od prameňa. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykazuje skupinu majetku ako samostatný majetok oddelene od goodwillu v prípade, ak jednotlivé reálne hodnoty majetku v skupine nemožno spoľahlivo oceniť.

IAS 38

43. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 54 – 62 znamená, že následné výdaje na výskumný alebo vývojový projekt vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie a ktorý sa vykazuje ako nehmotný majetok, sa:
- (a) vykazujú ako náklad po jeho vzniku v prípade, ak ide o náklady na výskum;
 - (b) vykazujú ako náklad po jeho vzniku v prípade, ak ide o náklady na vývoj, ktoré nespĺňajú kritériá pre ich vykazovanie ako nehmotného majetku, uvedené v odseku 57;
- a
- (c) pripočítajú k účtovnej hodnote nadobudnutého výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, ak ide o náklady na vývoj, ktoré spĺňajú kritériá pre vykazovanie uvedené v odseku 57.

Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie

44. V niektorých prípadoch sa môže nehmotný majetok nadobudnúť bezodplatne alebo za symbolickú cenu prostredníctvom štátnej dotácie. K takejto situácii môže dôjsť, ak vláda prevedie alebo prièlení jednotke nehmotný majetok, akým je napríklad letiskové pristávacie právo, licencia na prevádzkovanie rozhlasových alebo televíznych staníc, dovozné licencie alebo kvóty alebo práva na prístup k iným obmedzeným zdrojom. V súlade s IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory* sa jednotka môže rozhodnúť pre prvotné vykázanie nehmotného majetku aj dotácie v reálnych hodnotách. Ak sa jednotka rozhodne, že nevykáže majetok prvotne v reálnej hodnote, vykazuje majetok prvotne v nominálnej hodnote (podľa iného riešenia povoleného podľa IAS 20) zvýšenej o všetky výdavky, ktoré sú priamo priraditeľné na prípravu majetku pre jeho zamýšľané použitie.

Výmeny majetku

45. Jeden alebo viacero nehmotných majetkov možno získať výmenou za nepeňažný majetok alebo majetky, alebo za kombináciu peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúca diskusia sa týka výmeny jedného nepeňažného majetku za iný, avšak platí aj pre všetky výmeny, uvedené v predchádzajúcej vete. Náklady takéhoto nehmotného majetku sa oceňujú reálnou hodnotou s výnimkou situácie, kedy (a) výmenná transakcia postráda komerčnú podstatu, alebo (b) reálnu hodnotu získaného a vymeneného majetku nemožno spoľahlivo oceniť. Získaný majetok sa oceňuje týmto spôsobom v prípade, ak jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie vymeneného majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje v reálnej hodnote, jeho náklady sa ocenia v účtovnej hodnote vymeneného majetku.
46. Jednotka stanoví, či výmenná transakcia má komerčnú podstatu a to posúdením rozsahu, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má komerčnú podstatu ak:
- (a) sa konfigurácia (t. j. riziko, načasovanie a suma) peňažného toku zo získaného majetku odlišuje od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku;
- alebo
- (b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty jednotky časti činností jednotky, ovplyvnených transakciou;
- a
- (c) rozdiel v bodoch (a) alebo (b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymeneného majetku významný.

Za účelom stanovenia, či má výmenná transakcia komerčnú podstatu, bude špecifická hodnota jednotky časti činností jednotky, ovplyvnených transakciou, odrážať peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť natoľko jednoznačný, že jednotka nebude musieť vykonať detailné výpočty.

47. Odsek 21(b) uvádza, že podmienkou vykázania nehmotného majetku je možnosť spoľahlivého ocenenia jeho nákladov. Reálna hodnota nehmotného majetku, vzhľadom na ktorý neexistujú porovnateľné trhové transakcie sa dá spoľahlivo oceniť, ak (a) variabilita v rozsahu vhodných odhadov reálnej hodnoty nie je významnou pre tento majetok, alebo (b) ak pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci rozsahu môžu byť spoľahlivo ohodnotené a používané pri odhadovaní reálnej hodnoty. Ak je jednotka schopná spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu prijatého alebo vymeneného majetku, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota vymeneného majetku s výnimkou prípadu, ak je reálna hodnota prijatého majetku jednoznačnejšia.

Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou

48. Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou by sa nemal vykazovať ako majetok.

49. V niektorých prípadoch, je vynaložený výdavok pri tvorbe budúcich ekonomických úžitkov, avšak jeho výsledkom nie je vytvorenie nehmotného majetku, ktorý by spĺňal kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu. Takýto výdavok sa často charakterizuje ako prispievajúci ku goodwillu vytvorenému vlastnou činnosťou. Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou sa nevykazuje ako majetok, pretože nepredstavuje identifikovateľný zdroj (t. j. nedá sa oddeliť a ani nevyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv) ovládaný jednotkou, ktorý možno spoľahlivo oceniť v nákladoch.
50. Rozdiely medzi trhovou hodnotou jednotky a úetovnou hodnotou jej identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote v akomkoľvek časovom okamihu sú výsledkom celej škály faktorov, ktoré ovplyvňujú hodnotu jednotky. Takéto rozdiely však nepredstavujú náklady na nehmotný majetok, ovládaný jednotkou.

Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou

51. Niekedy je zložité zhodnotiť, či sa nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou kvalifikuje na vykazovanie, a to v dôsledku problémov pri:

(a) identifikácii, či a kedy existuje identifikovateľný majetok, ktorý vytvorí očakávané budúce ekonomické úžitky;

a

(b) spoľahlivom stanovení nákladov na majetok. V niektorých prípadoch náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou nemožno odlíšiť od nákladov na údržbu alebo zlepšenie goodwillu jednotky, vytvoreného vlastnou činnosťou, alebo na prevádzkovanie bežných denných činností.

Preto, okrem súladu so všeobecnými požiadavkami na vykazovanie a prvotné oceňovanie nehmotného majetku, jednotka uplatní požiadavky a návrh v odsekoch 52 – 67 na všetok nehmotný majetok vytváraný vlastnou činnosťou.

52. Za účelom zhodnotenia, či nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou spĺňa kritériá pre vykazovanie, jednotka člení vytváranie majetku na:

(a) fázu výskumu;

a

(b) fázu vývoja.

Hoci sú výrazy „výskum“ a „vývoj“ dané, výrazy „fáza výskumu“ a „fáza vývoja“ majú širší význam pre účely tohto štandardu.

53. Ak jednotka nemôže odlíšiť fázu výskumu od fázy vývoja pri internom projekte na vytvorenie nehmotného majetku, považuje výdavky na tento projekt tak, ako keby sa vynaložili iba vo fáze výskumu.

IAS 38

Fáza výskumu

54. **Žiadny nehmotný majetok vznikajúci z výskumu (alebo z fázy výskumu interného projektu) by sa nemal vykazovať. Výdavky na výskum (alebo na fázu výskumu interného projektu) by sa mali vykázat ako náklady v čase, kedy boli vynaložené.**
55. V rámci výskumnej fázy interného projektu jednotka nemôže preukázať, či existuje nehmotný majetok, ktorý vytvorí pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Preto sa takéto výdavok vždy vykazuje ako náklad v čase, keď sa vynaložil.
56. Príkladmi výskumných činností sú:
- (a) činnosti zamerané na získanie nových poznatkov;
 - (b) skúmanie, zhodnotenie a konečný výber aplikácií zo záverov výskumu alebo iných poznatkov;
 - (c) hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb;
- a
- (d) formulácia, návrh (dizajn), hodnotenie a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

Fáza vývoja

57. **Nehmotný majetok vznikajúci z vývoja (alebo z fázy vývoja interného projektu) by sa mal vykazovať výlučne vtedy, ak jednotka môže preukázať všetky nasledovné okolnosti:**
- (a) **technickú možnosť dokončenia nehmotného majetku tak, že bude k dispozícii na používanie alebo predaj.**
 - (b) **jeho zámer dokončiť nehmotný majetok a používať alebo predat ho.**
 - (c) **jeho schopnosť používať alebo predat nehmotný majetok.**
 - (d) **ako bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Okrem iného by jednotka mala preukázať existenciu trhu pre výstupy nehmotného majetku alebo pre nehmotný majetok ako taký, alebo, ak sa bude používať interne, užitočnosť nehmotného majetku.**
 - (e) **dostupnosť adekvátnych technických, finančných a ostatných zdrojov na dokončenie vývoja a na používanie alebo predaj nehmotného majetku.**
 - (f) **schopnosť jednotky spoľahlivo oceňovať výdavky súvisiace s nehmotným majetkom počas jeho vývoja.**
58. Vo fáze vývoja projektu môže jednotka v niektorých prípadoch identifikovať nehmotný majetok a preukázať, že majetok bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Je tomu tak preto, že fáza vývoja projektu je pokročilejšia ako fáza výskumu.

59. Príkladmi činností vývoja sú:
- (a) návrh (dizajn), zhotovenie a testovanie prototypov a modelov v etapách pred ich výrobou alebo použitím;
 - (b) návrh (dizajn) nástrojov, šablón, foriem a matíc využívaním novej technológie;
 - (c) návrh (dizajn), zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape ekonomickej realizovateľnosti komerčnej výroby;
- a
- (d) návrh (dizajn), zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.
60. Pri preukazovaní spôsobu, akým bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, jednotka hodnotí budúce ekonomické úžitky, ktoré budú prijaté z majetku, na základe princípov IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Ak majetok bude vytvárať budúce ekonomické úžitky jedine v kombinácii s ostatným majetkom, jednotka uplatní koncept jednotiek vytvárajúcich pečaťné prostriedky tak, ako je stanovený v IAS 36.
61. Dostupnosť zdrojov na dokončenie, používanie a získavanie úžitkov z nehmotného majetku sa môže preukázať napríklad v obchodnom pláne, zobrazujúcom potrebné technické, finančné a ostatné zdroje, a schopnosťou jednotky zabezpečiť tieto zdroje. V niektorých prípadoch jednotka preukazuje dostupnosť externých finančných zdrojov získaním potvrdenia veriteľov o ich ochote financovať plán.
62. Nákladový systém jednotky môže často spoľahlivo oceniť náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou, akými sú mzdové a ostatné výdavky, vznikajúce pri zabezpečovaní autorských práv alebo licencií, alebo pri vývoji počítačového softvéru.
63. ***Vlastnou činnosťou vytvorené značky, tituly novin, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojej podstatou by sa nemali vykazovať ako nehmotný majetok.***
64. Výdavky na vlastnou činnosťou vytvorené značky, tituly novin, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojej podstatou sa nedajú odlíšiť od nákladov na vývoj podnikania ako celku. Z tohto dôvodu sa dané položky nevykazujú ako nehmotný majetok.

Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou

65. Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou pre účely odseku 24 tvorí suma výdavkov, vynaložená odo dňa, kedy nehmotný majetok po prvý raz splnil kritériá na vykazovanie podľa odsekov 21, 22 a 57. Odsek 71 zakazuje opätovné zaradenie výdavkov predtým vykázaných ako náklady.
66. Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou zahŕňajú všetky priamo priraditeľné náklady nevyhnutné na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku na činnosť v súlade so zámermi manažmentu. Príklady priamo priraditeľných nákladov sú:
- (a) náklady na materiály a služby používané alebo spotrebované pri vytváraní nehmotného majetku;
 - (b) náklady na zamestnanecké požitky (v súlade s ustanoveniami IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vznikajúce v súvislosti s tvorbou nehmotného majetku;

IAS 38

(c) poplatky za registráciu zákonného práva;

a

(d) amortizácia patentov a licencií používaných pri tvorbe nehmotného majetku.

IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* ustanovuje kritériá pre vykazovanie úrokov ako súčasť nákladov na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou.

67. Nasledujúce položky nie sú zložkami nákladov na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou:

(a) predajné, administratívne a ostatné všeobecné režijné výdavky s výnimkou prípadov, kedy tieto výdavky možno priamo priradiť k príprave majetku na jeho používanie;

(b) konkrétne neefektívne výdavky a počiatočné prevádzkové straty vznikajúce predtým, ako majetok dosiahne plánovanú výnosnosť;

a

(c) výdavky na zaškolenie pracovníkov pre prevádzkovanie majetku.

Príklad ilustrujúci odsek 65

Jednotka vyvíja nový výrobný proces. Počas roka 20X5 vznikli výdavky 1 000 (*) CU, z čoho 900 CU vzniklo pred 1. decembrom 20X5 a 100 CU vzniklo medzi 1. decembrom 20X5 a 31. decembrom 20X5. Jednotka môže preukázať, že k 1. decembru 20X5 výrobný proces spĺňa kritériá pre vykazovanie ako nehmotný majetok. Spätne ziskateľná suma know-how obsiahnutá v procese (vrátane odlivu peňažných tokov súvisiaceho s ukončením procesu pred jeho použiteľnosťou) sa odhaduje vo výške 500 CU.

Na konci roka 20X5 sa výrobný proces vykazuje ako nehmotný majetok v nákladoch 100 CU (výdaje, ku ktorým došlo od dátumu splnenia kritérií pre vykazovanie, t. j. 1. decembra 20X5). Výdavky 900 CU, ktoré vznikli pred 1. decembrom 20X5 sa vykazujú ako náklady, pretože kritériá na vykazovanie neboli splnené až do 1. decembra 20X5. Tieto výdavky netvoria súčasť nákladov výrobného procesu vykázaného v súvahe.

Počas roka 20X6 vznikli výdavky 2 000 CU. Na konci roka 20X6 sa spätne ziskateľná suma know-how, ktoré sa v procese využíva (vrátane budúcich peňažných výdavkov na dokončenie procesu predtým, ako je k dispozícii na používanie), odhaduje na 1 900 CU.

Na konci roka 20X6 sú náklady výrobného procesu 2 100 CU (výdavky 100 CU vykázané na konci roka 20X5 plus výdavky 2 000 CU vykázané v roku 20X6). Jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty vo výške 200 CU kvôli úprave účtovnej hodnoty procesu pred stratou zo zníženia hodnoty (2 100 CU) na jeho spätne ziskateľnú sumu (1 900 CU). Táto strata zo zníženia hodnoty sa v nasledujúcom období zruší, ak dôjde ku splneniu požiadaviek na zrušenie straty zo zníženia hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.

VYKAZOVANIE NÁKLADOV

68. **Výdavok na nehmotnú položku by sa mal vykazovať ako náklad v čase, v ktorom k jeho vynaloženiu došlo, s výnimkou toho, ak:**

(a) tvorí súčasť nákladov nehmotného majetku, ktorý spĺňa kritériá na vykazovanie (pozri odseky 18 – 67);

alebo

(b) k nadobudnutiu položky došlo v rámci podnikovej kombinácie a položku nemožno vykazovať ako nehmotný majetok. Ak ide o takýto prípad, uvedený náklad (zahrnutý do nákladov podnikovej kombinácie) bude tvoriť časť sumy priradenej goodwillu k dátumu nadobudnutia (pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie).

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU)

69. V niektorých prípadoch sa výdavok vynaloží kvôli poskytovaniu budúcich ekonomických úžitkov v prospech jednotky, avšak nedôjde k nadobudnutiu alebo vytvoreniu žiadneho nehmotného alebo iného majetku, ktorý by sa dal vykázať. V takýchto prípadoch sa výdavok vykazuje ako náklad v čase, kedy došlo k jeho vynaloženiu. Napríklad náklad na výskum sa vykazuje v čase, kedy k jeho vzniku došlo s výnimkou prípadu, ak takýto náklad tvorí súčasť nákladov na podnikovú kombináciu (pozri odsek 54). Ďalšie príklady výdavkov, ktoré sa vykazujú ako náklad v čase, kedy došlo k ich vynaloženiu, zahŕňajú:
- (a) výdaje zriadenie (t. j. zriaďovacie náklady) s výnimkou situácie, ak sa takéto výdaje zahrnú do nákladov položky nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*. Zriaďovacie náklady môžu pozostávať z nákladov na založenie, akými sú napríklad právne a sekretárske náklady súvisiace so založením právnickej osoby, výdaje súvisiace s otvorením nových priestorov alebo zahájením novej obchodnej činnosti (t. j. náklady pred zahájením) alebo výdaje súvisiace so zahájením nových činností alebo uvedenia nových výrobkov alebo služieb na trh (t. j. predprevádzkové náklady).
 - (b) výdaje na školenia.
 - (c) výdaje na reklamné a propagačné činnosti.
 - (d) výdaje na premiestnenie alebo reorganizáciu časti alebo celej jednotky.
70. Odsek 68 nevyklučuje vykazovanie preddavku ako majetku v čase, kedy k platbe za dodávku tovaru alebo služieb došlo pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb.

Mimulé náklady nevykazované ako majetok

71. ***Výdaje na nehmotnú položku, ktoré sa prvotne vykázali ako náklady sa k neskoršiemu dátumu nebudú vykazovať ako súčasť nákladov na nehmotný majetok.***

OCENENIE PO VYKÁZANÍ

72. ***Za svoju účtovnú metódu si jednotka môže zvoliť buď nákladový model, uvedený v odseku 74 alebo model precenenia, uvedený v odseku 75. Ak sa nehmotný majetok účtuje pomocou modelu precenenia, všetok ostatný majetok v tejto triede sa taktiež musí účtovať pomocou tohto modelu s výnimkou prípadu, ak pre takýto majetok neexistuje aktívny trh.***
73. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v činnostiach jednotky. Položky v rámci triedy nehmotného majetku sa preceňujú súčasne v snahe vyhnúť sa výberovému preceneniu majetku a vykazovaniu súm v účtovnej závierke, predstavujúcich zmes nákladov a hodnôt k rozličným dátumom.

Nákladový model

74. ***Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok mal zaúčtovať v nákladoch znížených o akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty.***

Model precenenia

75. ***Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok mal zaúčtovať v precenenej sume, ktorou je jeho reálna hodnota ku dňu precenenia znížená o všetky následné akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. Pre účely precenenia podľa tohto štandardu by sa reálna hodnota mala stanoviť porovnaním s aktívnym trhom. Precenenia sa môžu vykonávať s takou pravidelnosťou, aby sa k dátumu zostavenia súvahy účtovná hodnota majetku podstatne neodlišovala od jej reálnej hodnoty.***

IAS 38

76. Model precenenia neumožňuje:
- (a) precenenie nehmotného majetku, ktorý nebol predtým vykázaný ako majetok;
- alebo
- (b) prvotné vykazovanie nehmotného majetku v sumách iných ako sú ich náklady.
77. Model precenenia sa používa následne po prvotnom vykázaní majetku v nákladoch. Ak sa však iba časť nákladov nehmotného majetku vykazuje ako majetok, pretože majetok nesplnil kritériá pre vykazovanie, pokiaľ nie je čiastočne v procese (pozri odsek 65), model precenenia sa môže uplatniť na celý daný majetok. Model precenenia možno taktiež uplatniť na nehmotný majetok, prijatý prostredníctvom štátnej dotácie a vykázaný v nominálnej hodnote (pozri odsek 44).
78. Aj keď k tomu môže dôjsť, predsa len je neobvyklé, aby aktívny trh s črtami, opísanými v odseku 8, existoval pre nehmotný majetok. Napríklad v určitých právnych systémoch môže aktívny trh existovať pre voľne prenosné licencie taxi služby, rybárske licencie alebo výrobné kvóty. Aktívny trh však nemôže existovať pre značky, tituly novin, hudobné a filmové vydavateľské práva, patenty alebo obchodné značky, pretože každý takýto majetok je unikátny. Taktiež, hoci nehmotný majetok je kúpený alebo predaný, zmluvy sú uzatvárané medzi jednotlivými kupujúcimi a predávajúcimi, a transakcie sú relatívne zriedkavé. Z týchto dôvodov, cena platená za jeden majetok nemusí poskytovať dostatok dôkazu o reálnej hodnote iného. Napokon, ceny často nie sú verejne dostupné.
79. Pravidelnosť preceďovania závisí od nestálosti reálnych hodnôt nehmotného majetku, ktorý je preceďovaný. Ak reálna hodnota preceďovaného majetku je podstatne odlišná od jeho účtovnej hodnoty, je nevyhnutné ďalšie precenenie. Niektorý nehmotný majetok môže byť vystavený významným a prechodným pohybom reálnej hodnoty, je preto nutné ho každoročne preceniť. Takéto pravidelné preceďovanie nie je nevyhnutné pre nehmotný majetok s len nepodstatnými pohybmi v reálnej hodnote.
80. Ak je nehmotný majetok precenený, všetky akumulované odpisy k dátumu precenenia sú buď:
- (a) prehodnotené pomerovo so zmenou v hrubej účtovnej hodnote majetku tak, že účtovná hodnota majetku po precenení sa rovná jeho precenenej hodnote;
- alebo
- (b) eliminované voči hrubej účtovnej hodnote majetku a čistej sume prehodnotenej na precenenú sumu majetku.
81. **Ak sa nehmotný majetok v triede preceneného nehmotného majetku nedá preceniť, pretože neexistuje aktívny trh pre tento majetok, majetok by sa mal zaúčtovať v nákladoch znížených o akumulované odpisy a straty zo zníženia hodnoty.**
82. **Ak sa reálna hodnota preceneného nehmotného majetku nedá viac stanoviť porovnaním s aktívnym trhom, účtovnou hodnotou majetku by mala byť jeho precenená suma k dátumu posledného preceďovania prostredníctvom porovnaní s aktívnym trhom, znížená o všetky nasledujúce akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty.**
83. Skutočnosť, že aktívny trh pre precenený nehmotný majetok už neexistuje, môže naznačovať, že hodnota majetku by sa mohla znížiť a že je potrebné ho otestovať podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.
84. Ak možno určiť reálnu hodnotu majetku porovnaním s aktívnym trhom k dátumu nasledujúceho ocenenia, model precenenia sa uplatňuje od takéhoto dátumu.

85. *Ak sa účetná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zvýši, zvýšenie by sa malo účtovať priamo v prospech vlastného imania pod označením prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však bude vykazovať v zisku alebo strate len do tej miery, v ktorej ruší zníženie z precenenia toho istého majetku, predtým vykázaného v zisku alebo strate.*
86. *Ak sa účetná hodnota majetku v dôsledku precenenia zníži, zníženie by sa malo vykázat v zisku alebo strate. Zníženie sa však bude účtovať priamo na úkor vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia do rozsahu akéhokoľvek kreditného zostatku v rámci prebytku z precenenia týkajúceho sa takéhoto majetku.*
87. Kumulatívny prebytok z precenenia, zahrnutý do vlastného imania, môže byť prevedený priamo do nerozdeleného zisku v období, kedy je prebytok realizovaný. Celkový prebytok sa môže realizovať pri vyradení alebo likvidácii majetku. Niektoré prebytky sa však môžu realizovať až pri používaní majetku jednotkou; v takom prípade sumou realizovaného prebytku je rozdiel medzi amortizáciou, založenou na precenenej účtovnej hodnote majetku, a amortizáciou, ktorá by bola vykázaná na základe historického nákladu majetku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočuje prostredníctvom výkazu ziskov a strát.

DOBA POUŽITELNOSTI

88. *Jednotka zhodnotí, či je doba použiteľnosti nehmotného majetku určitá alebo neurčitá a v prípade, že ide o určitú dobu použiteľnosti, stanoví dážku alebo počet výrobných alebo podobných jednotiek tvoriacich takúto dobu použiteľnosti. Jednotka bude považovať nehmotný majetok za majetok s neurčitou dobou použiteľnosti v prípade (na základe analýz všetkých relevantných faktorov), ak neexistuje predpovedateľný časový limit, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude vytvárať pečaťné príjmy pre jednotku.*
89. Účtovanie nehmotného majetku vychádza z doby jeho použiteľnosti. Nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti sa odpisuje (pozri odseky 97 – 106) a nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje (pozri odseky 107 – 110). Ilustratívne príklady tvoriace súčasť tohto štandardu znázorňujú stanovenie doby použiteľnosti pre rôznych hmotný majetok a následné účtovanie takéhoto majetku vychádzajúce zo stanovenia doby jeho použiteľnosti.
90. Pri určovaní doby použiteľnosti nehmotného majetku by sa mali brať na zreteľ mnohé faktory, vrátane:
- (a) očakávaného používania majetku jednotkou a či by majetok mohol byť efektívne riadený inou manažérskou skupinou;
 - (b) typického výrobného životného cyklu majetku a verejných informácií o odhadoch doby použiteľnosti podobných typov majetku, ktoré sa používajú podobným spôsobom;
 - (c) technických, technologických, komerčných a iných typov zastarávania;
 - (d) stability priemyslu, v ktorom majetok funguje, a zmien v trhovom dopyte po výrobkoch alebo službách, ktoré sú výstupom z majetku;
 - (e) očakávaných krokov konkurentov alebo možných konkurentov;
 - (f) úrovne výdavkov na údržbu, nevyhnutných pre dosiahnutie očakávaných budúcich ekonomických úžitkov z majetku, a schopnosti a snahy jednotky dosiahnuť túto úroveň;
 - (g) doby disponovania s majetkom, a zákonných alebo podobných obmedzení na používanie majetku, ako sú dátumy splatnosti súvisiacich lízingov;
- a
- (h) či doba použiteľnosti majetku závisí od doby použiteľnosti ostatného majetku jednotky.

IAS 38

91. Pojem „neurčitý“ neznamená „nekonečný“. Doba použiteľnosti nehmotného majetku odráža len tú úroveň budúcich nákladov na údržbu, potrebnú na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku zhodnotenej v dobe odhadu doby použiteľnosti majetku a schopnosť a zámer jednotky dosiahnuť takúto úroveň. Záver o tom, že doba použiteľnosti nehmotného majetku je neurčitá by nemal závisieť od prebytku plánovaných budúcich výdajov, ktoré sú vyššie, než výdaje potrebné na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku.
92. Vzhľadom na históriu rýchlych zmien v technológii je počítačový softvér a iný nehmotný majetok náchylný na technologické zastaranie. Z tohto dôvodu je pravdepodobné, že doba ich použiteľnosti bude krátka.
93. Doba použiteľnosti nehmotného majetku môže byť veľmi dlhá, alebo dokonca neurčitá. Neistota ospravedľuje odhadovanie doby použiteľnosti nehmotného majetku na základe opatrnosti, avšak neospravedľuje výber doby použiteľnosti, ktorá je nereálne krátka.
94. **Doba použiteľnosti nehmotného majetku vyplývajúceho zo zmluvných alebo iných zákonných práv by nemala presiahnuť dobu zmluvných alebo iných zákonných práv, môže však byť kratšia a to v závislosti od obdobia, počas ktorého jednotka očakáva používanie majetku. Ak zmluvné alebo iné zákonné práva trvajú iba počas obmedzenej doby, ktorú možno opätovne obnoviť, doba použiteľnosti nehmotného majetku bude zahŕňať dobu opätovného obnovenia práv len v tom prípade, ak existuje dôkaz o podpore opätovného obnovenia jednotkou bez toho, aby jednotke vznikli významné náklady.**
95. Môžu existovať ekonomické i právne faktory, ovplyvňujúce dobu použiteľnosti nehmotného majetku. Ekonomické faktory stanovujú obdobie, počas ktorého bude jednotka prijímať budúce ekonomické úžitky. Právne faktory môžu obmedziť obdobie, počas ktorého jednotka ovláda prístup k takýmto úžitkom. Doba použiteľnosti je kratšie z období stanovených týmito faktormi.
96. Existencia nasledujúcich faktorov (okrem iných) naznačuje možnosť, že by jednotka bola schopná obnoviť zmluvné alebo iné zákonné práva bez toho, aby došlo ku vzniku významných nákladov:
- (a) existuje dôkaz (pravdepodobne vychádzajúci z minulých skúseností), že zákonné práva sa obnovia. Ak obnovenie práv závisí od súhlasu tretej strany, súčasťou je dôkaz, že tretia strana súhlas udeľí;
 - (b) existuje dôkaz, že sa splnia všetky podmienky potrebné na obnovenie;
- a
- (c) náklady jednotky na obnovenie nie sú v porovnaní s prílevom budúcich očakávaných ekonomických úžitkov do jednotky od dátumu obnovenia významné.

Ak sú náklady na obnovenie v porovnaní s prílevom budúcich očakávaných ekonomických úžitkov do jednotky významné, náklady na „obnovu“ v zásade predstavujú náklady na nadobudnutie nového nehmotného majetku k dátumu obnovenia.

NEHMOTNÝ MAJETOK S URČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

Doba a metóda amortizácie

97. **Odpisovateľná suma nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa alokuje systematicky počas celej doby použiteľnosti. Amortizácia sa začne ihneď, ako bude majetok k dispozícii na používanie, t. j. akonáhle sa bude nachádzať na mieste a v stave použiteľnosti v súlade so zámermi manažmentu. Amortizácia sa ukončí ku skoršiemu dňu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny pre likvidáciu, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí. Používaná metóda amortizácie by mala odzrkadľovať očakávaný spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov jednotkou. Ak sa tento spôsob nedá spoľahlivo určiť, mala by sa používať rovnomerná metóda. Odpisové zaťaženie za každé obdobie by sa malo vykázat ako náklad s výnimkou prípadov, kedy iný štandard povoľuje alebo vyžaduje jeho zahrnutie do úctovnej hodnoty iného majetku.**

98. Množstvo metód amortizácie možno použiť na alokáciu odpisovateľnej sumy majetku systematicky počas jeho doby použiteľnosti. Tieto metódy zahŕňajú metódu rovnomerného odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek. Použitá metóda sa volí na základe očakávaného spôsobu spotreby očakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku a počas jednotlivých období sa uplatňuje konzistentne s výnimkou prípadu, kedy dôjde k zmene očakávaného spôsobu spotreby uvedených očakávaných budúcich ekonomických úžitkov. Presvedčivý dôkaz podporujúci metódu amortizácie nehmotného majetku s určenou dobou použiteľnosti, ktorá by viedla k nižšej sume akumulovaných odpisov ako podľa rovnomernej metódy bude existovať len výnimočne (ak vôbec).
99. Amortizácia sa obvykle vykazuje v zisku alebo strate. Pri tvorbe iného majetku však niekedy dochádza k absorbovaniu budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku. V tomto prípade zahŕňa náklad na odpisy časť nákladu iného majetku a je zahrnutý do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotného majetku používaného vo výrobnom procese, je zahrnutá do účtovnej hodnoty zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*).

Zostatková hodnota

100. **Zostatková hodnota nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti by sa mala považovať za nulovú s výnimkou prípadov, keď:**

(a) **existuje záväzok ďalšieho účastníka k nákupu majetku na konci jeho doby použiteľnosti;**

alebo

(b) **existuje aktívny trh pre majetok a:**

(i) **zostatková hodnota sa môže stanoviť porovnaním s takýmto trhom;**

a

(ii) **je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci doby použiteľnosti daného majetku.**

101. Odpisovateľná suma majetku s určenou dobou použiteľnosti sa stanovuje po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty. Iná, než nulová zostatková hodnota znamená, že jednotka očakáva vyradenie nehmotného majetku pred ukončením jeho ekonomickej životnosti.
102. Odhad zostatkovej hodnoty majetku vychádza zo sumy spätne získateľnej z vyradenia pri použití cien, platných k dátumu odhadu pre predaj podobného majetku, ktorý dosiahol koniec doby svojej použiteľnosti a ktorý sa používal v podobných podmienkach, v ktorých sa majetok bude používať. Zostatková hodnota sa preveruje najmenej ku koncu každého finančného roka. Zmena zostatkovej hodnoty majetku sa účtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade s IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.
103. Zostatková hodnota nehmotného majetku sa môže zvýšiť až na hodnotu, ktorá presahuje alebo sa rovná účtovnej hodnote majetku. V takomto prípade je amortizačný náklad majetku nulový s výnimkou situácie, kedy sa zostatková hodnota majetku následne zníži na hodnotu nižšiu, než je účtovná hodnota majetku.

Preskúmanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie

104. **Obdobie a metóda amortizácie nehmotného majetku s určenou dobou životnosti sa preverujú najmenej ku koncu každého finančného roka. Ak sa očakávaná doba použiteľnosti majetku významne odlišuje od predchádzajúcich odhadov, obdobie amortizácie by sa malo príslušne zmeniť. Ak sa vyskytla významná zmena očakávaného spôsobu spotreby ekonomických úžitkov z majetku, metóda amortizácie by sa mala vzhľadom na zmenu spôsobu spotreby zmeniť. Takéto zmeny sa budú účtovať ako zmeny účtovných odhadov v súlade s IAS 8.**

IAS 38

105. Počas životnosti nehmotného majetku sa môže zistiť, že odhad jeho doby použiteľnosti nie je vhodný. Vykazovanie straty zo zníženia hodnoty môže napríklad naznačovať, že je potrebné zmeniť obdobie amortizácie.
106. S odstupom času sa môže zmeniť aj spôsob budúcich ekonomických úžitkov, u ktorých sa očakáva, že budú plynúť do jednotky z nehmotného majetku. Napríklad sa môže zistiť, že zrýchlená metóda odpisovania je vhodnejšia ako rovnomerná metóda. Iný príklad – ak sa používanie práv reprezentujúcich licenciu oneskorí kvôli nevyriešenému problému v ostatných častiach podnikateľského plánu. V takom prípade by sa ekonomické úžitky plynúce z majetku mohli prijať až v neskorších obdobiach.

NEHMOTNÝ MAJETOK S NEURČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

107. *Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje.*
108. V súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa od jednotky vyžaduje vykonať test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti prostredníctvom porovnania spätne získateľnej sumy majetku s jeho účtovnou hodnotou
- (a) ročne,
- a
- (b) vždy, ak existuje náznak zníženia hodnoty nehmotného majetku.

Revízia hodnotenia doby použiteľnosti

109. ***Doba použiteľnosti nehmotného majetku nepodliehajúcemu odpisovaniu sa musí preverovať v každom období za účelom stanovenia, či udalosti a okolnosti aj naďalej podporujú hodnotenie doby použiteľnosti daného majetku. Ak nie, zmena hodnotenia doby použiteľnosti z neurčitej na určitú sa musí zaúčtovať ako zmena účtovného odhadu v súlade s IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.***
110. V súlade s IAS 36 predstavuje prehodnotenie doby použiteľnosti nehmotného majetku na dobu určitú náznak, že mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku. Na základe vyššie uvedeného jednotka musí vykonať test na zníženie hodnoty majetku porovnaním jeho spätne získateľnej sumy, stanovenej v súlade s IAS 36 s jej účtovnou hodnotou a vykázať prebytok účtovnej hodnoty nad spätne získateľnú sumu ako stratu zo zníženia hodnoty.

NÁHRADA ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

111. Za účelom stanovenia, či došlo ku zníženiu hodnoty nehmotného majetku, jednotka uplatní IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Daný štandard vysvetľuje, ako jednotka reviduje účtovné hodnoty vlastného majetku, ako stanovuje spätne získateľné sumy majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu zo zníženia hodnoty.

VYRADENIE A LIKVIDÁCIA

112. *Vykazovanie nehmotného majetku sa ukončí:*
- (a) *pri vyradení;*
- alebo*
- (b) *ak sa v dôsledku používania alebo vyradenia takéhoto majetku neočakávajú žiadne ďalšie budúce ekonomické úžitky.*

113. **Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa stanoví ako rozdiel medzi výslednými výnosmi z vyradenia (ak existujú) a účtovnou hodnotou majetku. Vykazovať sa bude v zisku alebo strate ihneď po ukončení vykazovania majetku (pokiaľ IAS 17 Lizíngy nevyžaduje inak v rámci predaja a spätného lízingu). Zisky sa nebudú klasifikovať ako výnosy.**
114. Vyradenie nehmotného majetku sa môže uskutočniť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, vstupom do finančného lízingu alebo darovaním). Pri určení dátumu vyradenia takéhoto majetku jednotka v rámci vykazovania výnosu z predaja tovaru uplatňuje kritériá uvedené v IAS 18 Výnosy z bežnej činnosti. IAS 17 sa vzťahuje na vyradenie formou predaja a spätného lízingu.
115. Ak v súlade s zásadou vykazovania uvedenou v odseku 21 jednotka v účtovnej hodnote majetku vykazuje náklady na výmenu časti alebo celého nehnuteľného majetku, musí ukončiť vykazovanie účtovnej sumy vymenenej časti. Ak jednotka nemôže stanoviť účtovnú hodnotu vymenenej časti, náklady na výmenu môže použiť ako označenie, aké boli náklady na výmenu časti v čase nadobudnutia alebo vlastného vytvorenia nehmotného majetku.
116. Pohľadávka na protihodnotu pri vyradení nehmotného majetku sa vykazuje prvotne v reálnej hodnote. Ak sa platba za nehmotný majetok odloží, prijatá úhrada sa vykazuje prvotne v ekvivalente ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou úhrady a ekvivalentom ceny platenej v hotovosti sa vykazuje ako úrokový výnos v súlade s IAS 18 a odráža efektívny výnos z pohľadávky.
117. Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako v držbe na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako v držbe na predaj) v súlade s IFRS 5.

ZVEREJŇOVANIE

Všeobecné informácie

118. **Jednotka vzhľadom na každú triedu nehmotného majetku a súčasne rozlišujúc medzi nehmotným majetkom vytvoreným vlastnou činnosťou a ostatným nehmotným majetkom zverejní:**
- (a) **či sú doby použiteľnosti určité alebo neurčité a v prípade, že ide o určité doby použiteľnosti, zverejní tieto doby alebo použité odpisové sadzby;**
 - (b) **metódy amortizácie použité na nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti;**
 - (c) **hrubé účtovné hodnoty a všetky akumulované odpisy (agregované s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;**
 - (d) **riadkové položky vo výkaze ziskov a strát obsahujúce amortizáciu nehmotného majetku;**
 - (e) **porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, zobrazujúc:**
 - (i) **prírastky, pričom označí osobitne tie, ktoré sú z interného vývoja, nadobudnuté samostatne a tie, ktoré sú z podnikovej kombinácie;**
 - (ii) **majetok klasifikovaný ako v držbe na predaj alebo zahrnutý do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako v držbe na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;**
 - (iii) **zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia, vznikajúce z precenení podľa odsekov 75, 85 a 86 a zo strát zo zníženia hodnoty vykázaných alebo zrušených priamo vo vlastnom imaní podľa IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (ak existujú);**

IAS 38

- (iv) *straty zo zníženia hodnoty vykázané v zisku alebo strate počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);*
 - (v) *zrušenia strát zo zníženia hodnoty vykázané v zisku alebo strate počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);*
 - (vi) *akúkoľvek amortizáciu vykázaná počas daného obdobia;*
 - (vii) *výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prevode účtovnej závierky do meny prezentácie a pri prevode zahraničných operácií do meny prezentácie jednotky;*
- a*
- (viii) *ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia.*

119. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v činnostiach jednotky. Príklady samostatných tried môžu obsahovať:

- (a) názvy značiek;
- (b) tituly novín a názvy vydavateľstiev;
- (c) počítačový softvér;
- (d) licencie a franšízy;
- (e) autorské práva, patenty a iné priemyselné majetkové práva, služby a prevádzkové práva;
- (f) receptúry, formy, modely, návrhy a prototypy;

a

- (g) nehmotný majetok vo vývoji.

Vyššie uvedené triedy sa rozdelia (zoskupia) do menších (väčších) skupín v prípade, ak takýto postup bude viesť k relevantnejším informáciám pre používateľov účtovnej závierky.

120. Jednotka zverejňuje informácie o znížení hodnoty nehmotného majetku podľa IAS 36 okrem informácií požadovaných v odseku 118(e)(iii)-(v).

121. IAS 8 vyžaduje zverejniť charakter a sumu zmeny v účtovných odhadoch, ktorá má buď významný vplyv v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. Takéto zverejňovanie môže vzniknúť zo zmien:

- (a) zhodnotenia doby použiteľnosti nehmotného majetku;
- (b) metódy amortizácie;

alebo

- (c) zostatkových hodnôt.

122. *Jednotka taktiež zverejní:*

- (a) *vzhľadom na nehmotný majetok ohodnotený ako majetok s neurčitou dobou použiteľnosti – účtovnú hodnotu takéhoto majetku a dôvody, pre ktoré sa stanovila neurčitá doba životnosti majetku. Pri uvedení týchto dôvodov by mala jednotka opísať faktor(y), ktorý hral významnú úlohu pri stanovení neurčitej doby použiteľnosti majetku.*
- (b) *charakteristiku, účtovnú hodnotu a zvyšné obdobie odpisovania akéhokoľvek individuálneho nehmotného majetku s veľkým významom pre účtovnú závierku jednotky.*
- (c) *pre nehmotný majetok nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie a prvotne vykázaný v reálnej hodnote (pozri odsek 44):*
 - (i) *prvotne vykázanej reálnej hodnoty takéhoto majetku;*
 - (ii) *jeho účtovnú hodnotu;*
 - a
 - (iii) *či sa takýto majetok po vykázaní ocenil pomocou nákladového modelu alebo modelu precenenia.*
- (d) *existenciu a účtovnú hodnotu nehmotného majetku, ktorého právny nárok je obmedzený, a účtovnú hodnotu nehmotného majetku, daného ako záruka za záväzky.*
- (e) *sumu zmluvných záväzkov za získanie nehmotného majetku.*

123. Ak jednotka uvádza faktor, ktorý hral významnú úlohu pri určení neurčitej doby použiteľnosti nehmotného majetku, na zreteľ musí brať zoznam faktorov, uvedených v odseku 90.

Nehmotný majetok ocenený po vykázaní pomocou modelu precenenia

124. *Ak sa nehmotný majetok účtuje v precenených hodnotách, jednotka musí zverejniť nasledujúce informácie:*

- (a) *podľa tried nehmotného majetku:*
 - (i) *dátum účinnosti precenenia;*
 - (ii) *účtovnú hodnotu preceneného nehmotného majetku;*
 - a
 - (iii) *účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by sa precenená trieda nehmotného majetku po vykázaní ocenila pomocou nákladového modelu, uvedeného v odseku 74;*
- (b) *veľkosť prebytku z precenenia, ktorý súvisí s nehmotným majetkom na začiatku a na konci daného obdobia, naznačujúceho zmeny počas daného obdobia a všetky obmedzenia rozdeľovania zostatku akcionárom;*
 - a
- (c) *metódy a významné predpoklady uplatnené pri stanovení reálnej hodnoty majetku.*

125. Nevyhnutným sa môže stať zoskupenie skupín preceneného majetku do väčších skupín pre účely zverejňovania. Triedy sa však nezoskupujú, ak by takýto postup viedol ku kombinácii triedy nehmotného majetku, ktorá obsahuje sumy ocenené podľa nákladového modelu a modelu precenenia.

IAS 38

Výdavky na výskum a vývoj

126. **Jednotka by mal zverejniť súhrnnú sumu výdavkov na výskum a vývoj, vykázaných počas obdobia ako náklad.**

127. Výdavky na výskum a vývoj obsahujú všetky výdavky, ktoré možno priamo priradiť výskumným a vývojovým činnostiam (pozri odseky 66 a 67 obsahujúce usmernenia ohľadom výdavkov, ktoré sa za účelom požiadaviek na zverejnenie v odseku 126 započítavajú).

Ostatné informácie

128. Jednotke sa odporúča, avšak nevyžaduje sa, aby zverejňovala nasledujúce informácie:

(a) opis každého úplne odpísaného nehmotného majetku, ktorý sa ešte vždy používa;

a

(b) stručný popis významného nehmotného majetku ovládaného jednotkou, avšak nevykázaného ako majetok, pretože nesplnil kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu, alebo bol nadobudnutý alebo vytvorený predtým, než IAS 38 *Nehmotný majetok* nadobudol účinnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

129. **Ak si jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3 Podnikové kombinácie zvolí uplatňovanie IFRS 3 od ktoréhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 IFRS 3, od takéhoto dátumu musí taktiež uplatňovať tento štandard. Jednotka teda nesmie upravovať účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykazaného k uvedenému dátumu. Jednotka však k takémuto dátumu uplatní tento štandard za účelom prehodnotenia doby použiteľnosti vykazovaného nehmotného majetku. Ak v dôsledku prehodnotenia jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, takúto zmenu bude účtovať ako zmenu účtovného odhadu v súlade s IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.**

130. **V opačnom prípade musí jednotka uplatňovať tento štandard:**

(a) **pri účtovaní nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci obchodných kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004;**

a

(b) **pri účtovaní všetkého ostatného nehmotného majetku postupne od začiatku prvého ročného obdobia počnajúceho 31. marcom 2004. Jednotka teda nesmie upravovať účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykazaného k tomuto dátumu. Jednotka však k takémuto dátumu uplatní tento štandard za účelom prehodnotenia doby použiteľnosti takéhoto nehmotného majetku. Ak v dôsledku prehodnotenia jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, takúto zmenu bude účtovať ako zmenu účtovného odhadu v súlade s IAS 8.**

Výmeny podobného majetku

131. Požiadavky odsekov 129 a 130(b) na uplatňovanie tohto štandardu od určitého dátumu znamenajú, že ak pred dátumom účinnosti tohto štandardu došlo k oceneniu výmeny majetku na základe účtovnej hodnoty vymeneného majetku, jednotka nebude vykonávať prepočet účtovnej hodnoty získaného majetku za účelom stanovenia jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia.

Včasné uplatňovanie

IAS 38

132. *Jednotkám, ktorých sa týka odsek 130, sa odporúča uplatňovať tento štandard pred dátumami účinnosti, uvedenými v odseku 130. Ak však jednotka uplatňuje tento štandard pred spomenutými dátumami účinnosti, taktiež musí uplatňovať IFRS 3 a IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (revidovaný v roku 2004).*

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 38 (VYDANÝ V ROKU 1998)

133. Tento štandard nahrádza IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998).
-