

# Nehmotná aktiva v účetních závěrkách sestavených dle IFRS



Libor Vašek

Nehmotná aktiva se stávají běžnou součástí účetního výkaznictví podniků, přičemž v prostředí účetních závěrek sestavených dle českých účetních předpisů velmi často nacházíme zůstatky u položky software nebo ocenitelná práva. Nehmotná aktiva jsou oceňována pořizovacími náklady a mají být odpisována po odhadovou dobu použitelnosti, případně má být jejich hodnota snížena prostřednictvím opravné položky, je-li jejich užitná hodnota odhadnuta v nižší výši, než je zůstatková cena. Daňové uchopení nehmotných aktiv vesměs následuje účetní zachycení, tj. nehmotný majetek je též daňovým majetkem a účetní odpisy nehmotných aktiv představují současně jejich daňové odpisy. Nevzniká tak prostor pro případné uznání a kalkulaci odložené daně.

Cílem tohoto příspěvku je přiblížit účetní pravidla Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), která jsou primárně obsažena v IAS 38 *Nehmotná aktiva*.

## Kritéria uznatelnosti nehmotných aktiv v účetních výkazech

Z vlastní povahy nehmotných aktiv jsou kritéria pro jejich vykazování podrobnější než v případě hmotných aktiv. IAS 38 klade důraz na identifikovatelnost nehmotného aktiva a schopnost podniku takové aktivum ovládat. Zejména identifikovatelnost je charakteristika, kterou hmotná aktiva mají za přirozenou (výrobní stroj či budova je jasně identifikovaným aktivem) a není nutné ji v definicích uvádět, zatímco u nehmotných aktiv musí být doložena. Proto je obsažena v definici nehmotného aktiva a IAS 38 obsahuje dodatečný výklad, kdy lze považovat nehmotné aktivum za identifikovatelné.

Identifikovatelná aktiva jsou taková aktiva, která:

- může podnik samostatně prodat nebo pronajmout, aniž by zároveň prodával nebo pronajímal další aktiva podniku, nebo
- vznikají ze smluvních nebo jiných práv bez ohledu na to, zdali jsou tato práva převoditelná (tj. mohou být vázána plně k podniku, dané účetní jednotce).

Identifikovatelnost je vždy naplněna u transakce, jejímž předmětem je samotné nehmotné aktivum, např. pořízení licence nebo franšizy na základě příslušného smluvního ujednání. Identifikovatelnost nabývá na významu v podnikových kombinacích, kdy je předmětem koupě podnik a v rámci něho je nutné identifikovat a ocenit všechna čistá aktiva včetně nehmotných aktiv.

Schopnost podniku ovládat aktivum obvykle vyplývá z práv, kterými podnik disponuje a která jsou právně vymahatelná a zabraňují využívání nehmotného aktiva někým jiným, případně jeho zcizení. Práva mohou

být v podobě vlastnických práv nebo smluvních (např. licenčních) práv.

## Pořízení nehmotných aktiv a jejich ocenění k datu pořízení

Podnik může pořídit nehmotné aktivum v podstatě třemi způsoby:

- externím nákupem,
- vlastní činností nebo
- v rámci podnikové kombinace.

### Externě pořízená nehmotná aktiva

Pořízení nehmotného aktiva externím nákupem, kdy nabytí nehmotného aktiva je předmětem smluvního ujednání v samostatné transakci, není spojeno s žádnými složitými účetními pravidly a postupy jsou shodné s postupy pro dlouhodobá hmotná aktiva. Nehmotné aktiva jsou oceněna ve výši pořizovacích nákladů složených z kupní ceny a přímo přiřaditelných transakčních nákladů. Zde by neměly nastávat ani zásadní rozdíly vůči zachycení v souladu s českými účetními předpisy.

### Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Rozdíly ve srovnání s hmotnými aktivy ovšem vznikají u nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností. Někdy je obtížné odhadnout, zda nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností naplňuje podmínky identifikovatelnosti a zda bude přinášet budoucí ekonomické užítky. U nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností může být i problematické stanovit jejich pořizovací náklady. Proto IAS 38 definuje výzkum a vývoj a stanovuje přesné podmínky, za kterých je možné a nutné aktivovat náklady související s pořízením nehmotného aktiva vlastní činností. Zároveň IAS 38 zakazuje aktivovat některá vybraná interně vytvořená nehmotná aktiva.

Výzkum je původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti, které ale nemusí vést ke vzniku nehmotného aktiva.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k navrhování nebo konstrukci nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo použitím. Výsledkem vývoje je tedy vznik nového nehmotného aktiva (nová výrobková řada, technologické postupy apod.).

Ke zjištění, zda nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností splňuje kritéria pro vykazování, je nutné, aby podnik v období vytváření aktiva rozlišoval mezi těmito dvěma fázemi.

Podnik během výzkumu nemůže nepochybně prokázat existenci nehmotného aktiva, které pravděpodobně