

Nehmotný majetok podľa súčasnej právnej úpravy v Slovenskej republike a v nadnárodnej harmonizácii účtovníctva

Anna BAŠTINCOVÁ*

Úvod

Intenzívny prípravný proces našej krajiny na vstup do Európskej únie vplýva aj na jej účtovnú legislatívu. Účtovníctvo SR sa musí prispôbovať legislatíve členských štátov EÚ, a súčasne spĺňať aj požiadavky svetových kapitálových trhov. Východiskom riešenia uvedeného problému je medzinárodná harmonizácia účtovníctva založená na zblížovaní účtovných systémov jednotlivých krajín. Jej cieľom je zabezpečiť porovnateľnosť a transparentnosť účtovných informácií prezentovaných v účtovných závierkach nielen na národnej, ale i nadnárodnej úrovni. Pre SR je nevyhnutná harmonizácia účtovníctva s medzinárodnými účtovnými štandardami – IAS (*International Accounting Standards*). Predstavujú súbor prijatých predpokladov, účtovných zásad, metód, odporúčaní a praxou overených postupov pre vybrané oblasti účtovníctva. Štandardy IAS vydáva Rada pre medzinárodné účtovné štandardy – IASB (*International Accounting Standard Board*) so sídlom v Londýne. Od roku 2002 vydáva štandardy pod názvom *Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie – IFRS (International Financial Reporting Standards)*. Existujúce štandardy s označením IAS zostávajú v platnosti, kým nebudú nahradené alebo zrušené novým štandardom IFRS. V súčasnosti sa preto používa označenie IAS/IFRS.

V Slovenskej republike nadobudli od 1. 1. 2003 účinnosť nové právne predpisy upravujúce účtovníctvo, predovšetkým zákon o účtovníctve a postupy účtovania pre podnikateľov (vydané formou Opatrenia MF SR), ktoré zabezpečujú aproximáciu vybraných oblastí účtovníctva SR s IAS/IFRS. Tieto zmeny sa týkajú aj oblasti nehmotného majetku, ako súčasti celkového majetku podniku, ktorý participuje na zárobkovej činnosti a významným spôsobom ovplyvňuje jeho finančnú situáciu i výsledný efekt činnosti daného obdobia.

Cieľom príspevku je komparatívna analýza nehmotného majetku ako účtovnej kategórie, jeho pojmového a obsahového vymedzenia, oceňovania a odpisovania z hľadiska súčasnej účtovnej legislatívy Slovenskej republiky a IAS/IFRS, predovšetkým IAS 38 – *Nehmotný majetok*.

* doc. Ing. Anna BAŠTINCOVÁ, CSc., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava 5; e-mail: bastincova@pobox.sk

1. Explikácia nehmotného majetku v účtovnej legislatíve Slovenskej republiky

Na rozdiel od hmotného majetku, ktorý podnik po predaji definitívne stráca, nehmotný majetok môže po predaji naďalej využívať – jeho opakovaným predajom dochádza k zväčšovaniu ekonomických úžitkov podniku. Ide o unikátny majetok, ktorý prispieva k zárobkovej činnosti podniku bez toho, aby strácal svoju hodnotu. Úvahy o uznaní existencie niektorých zložiek nehmotného majetku podniku ako súčasti majetku sledovaného v účtovníctve a o ich prezentácii v účtovnej závierke sa objavili len v poslednom desaťročí. V súvislosti s obsahovým vymedzením nehmotného majetku a jeho účtovným zobrazením bolo treba potrebné najmä tieto problémy:

- stanoviť kritériá na uznanie nehmotného majetku ako účtovnej kategórie a jeho jednotlivých zložiek za súčasť majetku podniku;
- zväziť uznanie nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou za majetok podniku (či vôbec uznať, ak áno, či za rovnakých, alebo odlišných podmienok ako nakúpený nehmotný majetok);
- rozhodnúť o stanovení a akceptácii reálnej hodnoty tohto majetku ako spohľadlivej miery hodnoty na prezentáciu v účtovnej závierke.

V slovenskej právnej úprave je nehmotný majetok (do roku 2002 označovaný ako *nehmotný investičný majetok*) vymedzený v zákone o účtovníctve, v postupoch účtovania pre podnikateľov, ako aj v zákone o daniach z príjmov. Pre niektoré kategórie nehmotného majetku existuje aj špeciálna zákonná úprava (napr. pre autorské práva autorský zákon, pre vynálezy, priemyselné vzory a zlepšovacie návrhy zákon o vynálezoch, priemyselných vzoroch a zlepšovacích návrhoch, pre ochranné známky zákon o ochranných známkach atď.).

Podľa postupov účtovania pre podnikateľov dlhodobým nehmotným majetkom sú zložky majetku, ktorých ocenenie je vyššie ako suma podľa osobitného predpisu (zákona o daniach z príjmov), a doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok. Nehmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná sume podľa osobitného predpisu, alebo je nižšie, možno zaradiť do dlhodobého nehmotného majetku, ak doba použiteľnosti tohto majetku je dlhšia ako jeden rok.

Z uvedenej definície vyplýva, že podmienkou uznania tohto majetku za dlhodobý nehmotný majetok je jeho identifikovateľnosť, t. j. samostatná existencia každej jednotlivéj zložky, doba jej použiteľnosti dlhšia ako jeden rok a výška nákladov na jej obstaranie viac ako 50 000 Sk (do konca roku 2002 viac ako 40 000 Sk). Podnik však môže určiť, že dlhodobým nehmotným majetkom sú jednotlivé zložky majetku aj v prípade, ak náklady na ich obstaranie sú 50 000 Sk a nižšie v jednotlivom prípade, ak doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. V zásade platí, že za nehmotný majetok sa uznáva majetok nadobudnutý kúpou

(ktorý nie je súčasťou hmotného majetku), alebo majetok vytvorený vlastnou činnosťou na účel obchodovania s ním, opakovaného predaja alebo jeho využitia v rámci podniku. Nehmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná sume 50 000 Sk, alebo je nižšie, s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok, ktorý nebol zaradený do dlhodobého nehmotného majetku, sa považuje za náklad účtovného obdobia, v ktorom vznikol.

Za dlhodobý nehmotný majetok sa podľa postupov účtovania považujú: zriaďovacie náklady, aktivované náklady na vývoj, softvér, oceníteľné práva a *goodwill*.

- Samostatnú súčasť nehmotného majetku, ak spĺňa cenové kritérium, tvoria **zriaďovacie náklady**. Zriaďovacie náklady sú náklady súvisiace so zriadením (založením) a vznikom nového podniku. Sú to súdne poplatky, notárske poplatky, náklady na pracovné cesty, mzdy, odmeny za sprostredkovanie, nájomné vynaložené od doby založenia do doby vzniku nového podniku. Z hľadiska obsahového vymedzenia nehmotného majetku možno konštatovať, že zahrnutie zriaďovacích nákladov do tohto majetku je vágne.

- **Aktivované náklady na vývoj** – predstavujú nehmotný majetok vytvorený vlastným vývojom alebo v priebehu jeho vývoja, t. j. výsledky úspešne vykonaných vývojových prác. Na správne účtovné zobrazenie a vykázanie nákladov vynaložených na vývoj je potrebné odlíšiť tieto náklady od nákladov vynaložených na výskum, ktorý spravidla predchádza etapu vývoja. Vývojom sa rozumie aplikácia výsledkov výskumu alebo iných znalostí na plánovanie alebo návrh výroby nových, resp. významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov a služieb pred začatím ich výroby alebo používania. Náklady vynaložené na vývoj sa aktivujú, to znamená menia sa na aktívum – nehmotný majetok, od ktorého podnik očakáva ekonomické úžitky v budúcom období (nepremietajú sa do nákladov bežného obdobia). Aby sa zabránilo manipulácii s výsledkom hospodárenia, ale i s vykazovaním fiktívnych aktív, v postupoch účtovania pre podnikateľov sa stanovujú relatívne prísne kritériá na aktivovanie nákladov vynaložených na vývoj. Náklady na vývoj nemožno aktivovať, ak nie je predpoklad splnenia všetkých stanovených podmienok. V tom prípade sa náklady na vývoj premietajú do nákladov obdobia, v ktorom vznikli.

- **Softvér** tvorí ďalšiu významnú zložku nehmotného majetku, ak nie je súčasťou dodávky hardvéru a jeho ocenenia. Predstavuje súbor príkazov a inštrukcií použitých priamo alebo nepriamo v počítači. Príkazy a inštrukcie môžu byť napísané alebo vyjadrené buď v zdrojovom kóde, alebo v strojovom kóde. Ak je softvér integrovanou súčasťou hardvéru a od neho závisí fungovanie daného hmotného majetku (napr. počítačom riadené výrobné zariadenie), v tom prípade softvér nie je súčasťou nehmotného majetku. Práva autorov počítačových programov sú v našich podmienkach upravené aj v autorskom zákone. Z tohto zákona

vyplýva, že predmetom autorského práva je počítačový program, ktorý je výsledkom vlastnej tvorivej duševnej činnosti autora. Autor má výhradné právo udeľovať súhlas na každé jeho použitie.

• **Oceniteľné práva**, ktoré tvoria ďalšiu samostatnú súčasť dlhodobého nehmotného majetku, predstavujú výrobo-technické poznatky (*know-how*), licencie, užívacie práva, vydavateľské práva, vydavateľské tituly, autorské práva, dovozné kvóty a vývozné kvóty, obchodné značky, ochranné známky, receptúry, predmety priemyselných práv a iné výsledky duševnej tvorivej činnosti, ak sa obstarali za odplatu, napríklad kúpou, výmenou, vkladom. Sú to najmä:

– *Výrobo-technické poznatky (know-how)*, ktoré nie sú chránené právom z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva a predstavujú technické, výrobné, vedecké alebo obchodné informácie, využívané na priemyselnú výrobu, alebo na zvládnutie priemyselného, obchodného alebo obdobného procesu. *Know-how* predstavuje to, čo výrobca nemôže zistiť z bežného posúdenia výrobku a z bežnej znalosti o technike výroby.

– *Licencie*, ktoré umožňujú výkon práva z priemyselného a iného duševného vlastníctva inými osobami ako tými, ktorým tieto práva prináležia ako vlastníkom. Licencia umožňuje nadobúdateľovi vykonávať právo užívania nehmotného majetku na základe licenčnej zmluvy. Na základe licenčnej zmluvy môže nadobúdateľ užívať napríklad ochrannú známku, úžitkový vzor, vynález, zlepšovaci návrh a pod.

V súčasnosti k zaujímavým spôsobom využitia už existujúcich, preverených a na trhu uplatňovaných poznatkov a skúseností patrí *franchising*.¹ Základom *franchisingu* je odkúpenie licencie, t. j. práva na užívanie všetkých prvkov, ktoré sú charakteristické pre daný *franchisingový* systém (obchodného mena, ochrannej známky, loga, technologických postupov, *know-how* a pod.). *Franchising* predstavuje takú kooperatívnu formu podnikania, keď renomovaná obchodná spoločnosť – *franchisor*, ktorá je už na trhu úspešne etablovaná a disponuje overeným a úspešným sortimentom, ako i adekvátnym *know-how*, vlastníaca priemyselné chránené práva, sa rozhodla znásobiť dobré výsledky hospodárenia a rozšíriť svoje pôsobenie formou spolupráce, na základe *franchisovej* zmluvy s právne nezávislými podnikateľskými subjektmi – *franchisantmi*. V rámci *franchisovej* zmluvy, ktorá sa uzatvára na rôzne dlhé obdobie, dochádza za úplatu v rámci presne vymedzenej územnej lokality v podstate ku kopírovaniu renomovanej spoločnosti – *franchisora*. V prípade prevádzkárne vytvára dojem, a to nielen vybavením a označením, ale aj ponúkaným sortimentom, spôsobom predaja a kvalitou služieb, akoby išlo priamo o *franchisora*. Typickým príkladom je Mc Donald's.

¹ *Franchising* a od neho odvodené pojmy sa nikde vo svete neprekladajú, sú bežnou súčasťou medzinárodnej terminológie.

Franchisovú licenciu poskytuje *franchisor* a obsahuje vo vzťahu k *franchisantovi* výlučné oprávnenie, a zároveň aj povinnosť podnikateľ na určitom, zmluvne vymedzenom území vlastným menom a na vlastný účet pri využití skúseností a jednotného imidžu daného *franchisového* systému. Nie je totožná s licenciou v zmysle priemyselne chráneného práva, hoci ho tiež môže obsahovať. Jej súčasťou je navyše i právo užívania *know-how*, príp. ďalšie práva, ale i povinnosti. Odkúpenie licencie je najdrahšou investíciou pri vstupe do systému. Predstavuje oceneľné právo, ktoré tvorí súčasť nehmotného majetku daného podnikateľského subjektu.

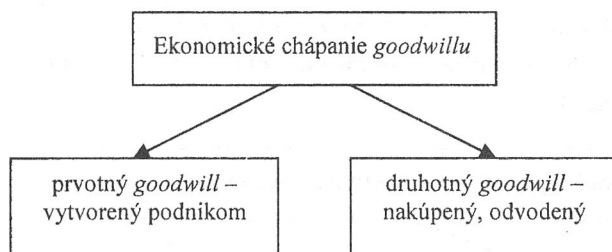
– *Predmety priemyselných práv*, ktoré sú chránené zákonmi na ochranu priemyselného vlastníctva s povinnosťou registrácie na Úrade priemyselného vlastníctva SR. Za predmety priemyselných práv sa považujú najmä: vynálezy, priemyselné vzory, zlepšovacie návrhy, ochranné známky, úžitkové vzory;

– *Ocenené práva z iného duševného vlastníctva*, ktoré upravuje Autorský zákon (zákon č.383/1997 Z. z.). Predmetom právnej úpravy tohto zákona sú subjekty a predmety autorského práva, ako aj práva príbuzné autorskému právu. Za subjekty zákon považuje autorov diel, výkonných umelcov, výrobcov zvukových záznamov, výrobcov zvukovo-obrazových záznamov, rozhlasových a televíznych vysielateľov. Predmetom autorského práva sú podľa citovaného zákona literárne, vedecké a umelecké diela, ako aj počítačové programy.

– *Práva, ktoré sú podobné priemyselným právam*, napríklad práva k novým odrodám rastlín, novým plemenám zvierat, nové spôsoby prevencie, diagnostiky chorôb a liečenia ľudí a zvierat, ochrany rastlín proti škodcom a chorobám.

• **Goodwill** – tvorí samostatnú zložku nehmotného majetku podnikateľov Slovenskej republiky až od 1. januára 2003, pričom jeho účtovná legislatívna úprava je veľmi stručná a zameraná najmä na účtovno-technickú stránku tohto problému. Podľa postupov účtovania pre podnikateľov je *goodwill* kladný rozdiel medzi obstarávacou cenou a podielom obstarávateľa na reálnej hodnote obstaraného identifikovateľného majetku a záväzkov v deň obstarania. Ak je tento rozdiel záporný, ide o *badwill*. *Goodwill* vzniká pri kúpe alebo vklade podniku alebo jeho časti, ak je kúpna cena alebo uznaná hodnota vkladu vyššia, ako je reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve kupujúceho alebo prijímateľa vkladu. *Goodwill* vzniká aj pri splynutí a rozdelení, ak je účtovná hodnota podielu jednej zúčastnenej spoločnosti na základnom imaní inej zúčastnenej spoločnosti vyššia, než je reálna hodnota majetku a záväzkov pripadajúca na tento podiel (to neplatí pri zlúčení, keď sa použije účtovná hodnota majetku a záväzkov tejto inej zúčastnenej spoločnosti pripadajúca na tento podiel). *Goodwill* vytvorený vlastnou činnosťou sa neaktivuje.

V tejto súvislosti treba konštatovať, že vymedzenie *goodwillu* je ešte aj v súčasnosti problémom, ktorý riešia mnohé teoretické štúdie najmä v zahraničí. Diskusia sa týka predovšetkým možností a spôsobov jeho zobrazenia v účtovníctve a prezentácie v účtovnej závierke. Vznik *goodwillu* možno odôvodniť tak, že za podnik sa platí čiastka, ktorá prevyšuje trhovú hodnotu nadobúdaného majetku, pretože kupujúci, resp. prijímateľ vkladu predpokladá v budúcnosti vyššie zisky, než sú obvyklé ekonomické úžitky z tohto majetku. Je výsledkom synergie medzi získanými zložkami majetku, alebo je výsledkom existencie majetku a záväzkov, ktoré nemožno jednotlivo kvantifikovať a oceniť, i keď reálne existujú. Určenie *goodwillu* teda závisí od odhadu budúcich úžitkov pre podnik vyjadrených ziskom alebo peňažnými tokmi. V súčasnosti sa z ekonomického hľadiska rozlišuje *goodwill prvotný* a *goodwill druhotný*. Toto chápanie má svoje opodstatnenie hlavne v súvislosti s možnosťou účtovného zobrazenia *goodwillu* a jeho prezentácie v účtovnej závierke a na analýzu dôsledkov podnikových kombinácií (kúpy podniku, rozdelenia, splynutia).



• *Goodwill vytvorený podnikom – prvotný goodwill*

Goodwill nemusí podnik získať len v súvislosti s akvizíciou, či už v podobe nakúpeného *goodwillu* vytvoreného nadobúdaným podnikom alebo ako dôsledok synergií medzi nadobúdateľom a nadobúdaným podnikom. Môže vzniknúť podniku aj primárne na základe jeho aktivít, teda vytvorí ho sám podnik, nebol predmetom výmennej transakcie. Ide však o veličinu, ktorú nemožno identifikovať a následne vykázať v účtovnej závierke, pretože ju nemožno dostatočne spoľahlivo oceniť. Pôvodný *goodwill*, vytvorený samotným podnikom, vzniká počas jeho úspešnej podnikateľskej činnosti, nie ako dôsledok akvizície.

• *Nakúpený goodwill – odvodený, druhotný goodwill*

Je to *goodwill*, ktorý podnik získava pri akvizícii iného podniku, t. j. v súvislosti s vlastníckou transakciou. Štandardy IAS 22 – *Podnikové kombinácie*, rovnako aj IAS 38 – *Nehmotný majetok* jednoznačne prezentujú nakúpený *goodwill*, ktorý ako jediný možno zachytiť v účtovníctve a vykázať v účtovnej závierke. Rovnako sa *goodwill* chápe aj v našej právnej úprave, t. j. v postupoch účtovania pre podnikateľov.

Tradičný, skôr právny pohľad vymedzuje *goodwill* ako odraz špecifického postoja tretích osôb k podniku a od tohto chápania sa odvíja tradované vymedzenie *goodwillu* ako „dobrého mena“ podniku. Toto chápanie je pre ekonomickú teóriu i prax ťažko využiteľné.

Názory na vecnú podstatu *goodwillu* sú rôznorodé. Vecne je *goodwill* podložený celým radom mimoúčtovných faktorov, ktoré pôsobia na dobrú či zlú povesť podniku a majú preukázateľný vplyv na dosahované výnosy. Rovnako často sa spája aj so subjektívnym práním nadobúdateľa podnik kúpiť. Z uvedeneho vyplýva, že z ekonomického hľadiska *goodwill* predstavuje:

- súčasnú hodnotu budúcich ekonomických nadštandardných prínosov (ziskov, peňažných tokov), ktoré prevyšujú očakávanú mieru výnosov („nadziskov“);
- ohodnotenie nehmotných postojov k podniku (kladné postoje zákazníkov, monopolné výhody, umiestnenie, dobrá povesť, kvalitný manažment ...);
- všeobecnú oceňovaciu položku (*goodwill* je len oceňovacou, korektívnou veličinou aplikovanou na hodnotu majetku nepriradenú určitým ekonomickým úžitkom).

Podľa postupov účtovania sa *goodwill* do konca roka 2002 vykazoval v rámci opravných položiek k nadobudnutému majetku. Medzi obidvoma veličinami však existujú rozdiely.

Rozdiely medzi opravnou položkou k nadobudnutému majetku a goodwillom

Opravná položka k nadobudnutému majetku
* nevyžaduje individuálne precenenie jednotlivých zložiek majetku a záväzkov na reálnu hodnotu u nadobúdateľa podniku
* je súčasťou dlhodobého hmotného majetku
* odpisuje sa rovnomerne 15 rokov
* nemožno uplatniť na nové transakcie od roku 2003

Goodwill
* vyžaduje individuálne precenenie jednotlivých zložiek majetku a záväzkov na reálnu hodnotu u nadobúdateľa podniku
* je súčasťou dlhodobého nehmotného majetku
* odpisuje sa do 5 rokov
* uplatňuje sa na nové transakcie od roku 2003

Z postupov účtovania pre podnikateľov od 1. 1. 2003 súčasne vyplýva, že náklady na školenia a semináre, marketingové a podobné štúdie, prieskum trhu, poradenstvo, odborné posudky, získanie noriem a certifikátov, ako sú napríklad ISO normy, na prípravu a zábeh výkonov, reklamu, uvedenie výrobkov na trh, reštrukturalizáciu a reorganizáciu podniku alebo jeho časti, na rozšírenie výroby, ako aj ostatné náklady podobného charakteru už nepredstavujú nehmotný majetok, ale náklady účtovného obdobia, na ktoré sa vzťahujú.

2. Nehmotný majetok podľa IAS 38

V rámci nadnárodnej harmonizácie účtovníctva sa problematikou dlhodobého nehmotného majetku zaoberá medzinárodný účtovný štandard (IAS) 38 – *Nehmotný majetok*.

Nehmotný majetok podľa IAS 38 predstavuje identifikovateľný majetok nepeňažnej povahy, ktorý nemá fyzickú podstatu, podnik ho má v držbe na účel výroby alebo dodávky tovaru a služieb, prenájmu inému subjektu, alebo na administratívne účely. Je to majetok kontrolovaný podnikom v dôsledku udalostí, ktoré nastali v minulosti a z ktorého by mal podniku plynúť v budúcnosti ekonomický úžitok.

Z definície vyplývajú zásadné kritériá potrebné na zachytenie tohto majetku v účtovníctve. Jeho identifikovateľnosť, preukázateľnosť je niekedy zložitá a komplikovaná. Z podstaty tohto majetku sa veľmi problematicky odhadujú budúce ekonomické úžitky, a nie je vždy jednoduché určiť, či z neho plynúce úžitky sú pod kontrolou podniku.

Identifikovateľnosť nehmotného majetku podľa IAS 38 je schopnosť spoľahlivo určiť existenciu nehmotného majetku. Nie je to len oddeliteľnosť majetku, t. j. schopnosť podniku daný majetok, resp. budúci ekonomický úžitok z neho plynúci samostatne vymeniť, predať, prenajať, rozdeliť tak, aby súčasne nedošlo k strate budúceho ekonomického úžitku z ostatného majetku zapojeného do rovnakej zárobkovej (podnikateľskej) činnosti. Je zrejmé, že *oddeliteľnosť majetku uľahčuje jeho identifikovateľnosť*. Na druhej strane môžu existovať aj iné spôsoby identifikácie nehmotného majetku, napríklad ak je podnik schopný určiť jeho budúci ekonomický úžitok neoddeliteľne od iného majetku.

Ovládanie majetku spočíva v schopnosti podniku ovládať ekonomický úžitok a budúci ekonomický úžitok plynúci z tohto majetku, a zároveň zamedziť iným subjektom prístup k tomuto úžitku. Schopnosť ovládať nehmotný majetok je často založená na zákonne vymáhateľných právach. Súdna vymáhateľnosť práv je dobrým dôkazom ovládania budúcich ekonomických úžitkov, ale nemusí byť jediným dôkazom. Štandard IAS 38 uvádza, že ak nie je splnené kritérium ovládania majetku – budúceho ekonomického úžitku, pretože neexistuje dostatočne silný, presvedčivý dôkaz o takejto skutočnosti, nejde o nehmotný majetok. Napríklad pri kvalifikácii zamestnancov, portfóliu obchodných partnerov, manažérskych schopnostiach vedenia podniku nemá podnik dostatočnú istotu, že daný majetok, ako aj úžitok z neho plynúci bude ovládať, preto nie sú súčasťou nehmotného majetku podniku.

Budúce ekonomické úžitky, ktoré budú plynúť podniku z nehmotného majetku, môžu obsahovať výnosy z predaja výrobkov alebo služieb, úspory nákladov alebo iné úžitky, vyplývajúce z používania majetku podnikom. Napríklad používanie

intelektuálneho vlastníctva vo výrobnom procese môže podľa IAS 38 skôr znížiť budúce výrobné náklady, než zvýšiť budúce výnosy. Podnik by mal odhadnúť pravdepodobnosť budúcich ekonomických úžitkov na základe predpokladov manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas doby použiteľnosti daného majetku.

Podľa IAS 38 nehmotný majetok predstavuje zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v podnikových činnostiach. Ako príklady samostatných tried štandard uvádza: ochranné známky, počítačový softvér, licencie a *franchisy*, autorské práva, patenty a iné priemyselné majetkové práva, receptúry, nehmotný majetok vo vývoji. Tieto triedy možno ďalej rozdeliť (zoskupiť) do menších (väčších) skupín, z dôvodu poskytnutia relevantnejších informácií pre používateľov účtovných informácií. Ak nehmotný majetok nespĺňa podmienky uvedenej definície, tak náklady vynaložené na jeho nákup alebo získanie vlastnou činnosťou považujú sa za náklady bežného obdobia v čase ich vynaloženia (neaktivujú sa na majetok).

3. Oceňovanie nehmotného majetku podľa účtovnej legislatívy Slovenskej republiky

Dlhodobý nehmotný majetok sa v súlade so zákonom o účtovníctve a postupmi účtovania pre podnikateľov oceňuje obstarávacou cenou, reprodukčnou obstarávacou cenou a vlastnými nákladmi.

Obstarávacou cenou sa oceňuje nehmotný majetok nadobudnutý kúpou. Obstarávacia cena obsahuje kúpnu cenu, za ktorú sa nehmotný majetok obstaral vrátane výdavkov súvisiacich s jeho obstaraním. Jej súčasťou nemôže byť úrok, kurzové rozdiely, daň z darovania, ani iné sankčné platby vyplývajúce z porušenia dohodnutých dodacích podmienok. Reprodukčnou obstarávacou cenou, t. j. cenou, za ktorú by sa majetok obstaral v súčasnosti, sa oceňuje nehmotný majetok nadobudnutý bezodplatne (napr. darovaním), vytvorený vlastnou činnosťou, ak sú vlastné náklady vyššie ako reprodukčná obstarávacia cena tohto majetku, novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený. Vlastnými nákladmi sa oceňuje nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou. Vlastnými nákladmi sú všetky priame náklady a nepriame náklady bezprostredne súvisiace s vytvorením tohto majetku.

Ocenenie jednotlivého nehmotného majetku sa zvýši o náklady na dokončené technické zhodnotenie – modernizáciu, ak náklady v úhrne za účtovné obdobie sú vyššie ako suma uvedená v osobitnom predpise (v zákone o daniach z príjmov), t. j. 30 000 Sk, a technické zhodnotenie je v tomto účtovnom období uvedené do užívania. Ide najmä o rozšírenie použiteľnosti dlhodobého nehmotného

majetku o také prvky, ktoré tento majetok neobsahoval, pričom tvoria neoddeliteľnú súčasť nehmotného majetku. Náklady neprevyšujúce uvedenú sumu sa môžu účtovať buď ako technické zhodnotenie – zvýšia pôvodné ocenenie nehmotného majetku, alebo ako služby – jednorazovo zvýšia náklady daného obdobia.

Podľa slovenskej právnej úpravy nie je dovoľené zvyšovať ocenenie nehmotného majetku. O trvalom znížení ocenenia nehmotného majetku sa účtuje prostredníctvom odpisov, ak nejde o škodu.

O prechodnom znížení hodnoty nehmotného majetku sa účtuje pomocou opravných položiek. Dôvodom je najmä predpokladaná nižšia predajná cena, ako je ocenenie tohto majetku v účtovníctve. Do opravných položiek sa nesmú premietť kurzové straty.

4. Oceňovanie nehmotného majetku podľa IAS 38

Podľa štandardu IAS 38 – *Nehmotný majetok* sa nehmotný majetok, ktorý spĺňa kritériá na jeho uznanie za majetok v účtovníctve, oceňuje v obstarávacích nákladoch, t. j. v obstarávacej cene alebo vo vlastných nákladoch. Jeho ocenenie sa následne znižuje o kumulované odpisy, a prípadné straty zo zníženia. Alternatívnym riešením je jeho ocenenie na úrovni reálnej hodnoty. Podľa IAS 38 v prípade kúpy obvykle nedochádza ku komplikáciám pri stanovení obstarávacích nákladov (ceny). K obstarávacím nákladom okrem kúpnej ceny patria aj priamo priraditeľné vedľajšie obstarávacie náklady. Pri obstaraní nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie, hlavne akvizície, vzniká komplikovanejšia situácia. V tomto prípade sa nehmotný majetok oceňuje reálnou hodnotou. Jej stanovenie nemusí robiť problémy v prípade, že pre daný majetok existuje aktívny trh. To je však skôr výnimka. Ak nemožno stanoviť cenu na aktívnom trhu, treba hľadať iný spôsob jej zistenia (cena podobnej transakcie, kvalifikovaný odhad, posudok znalca).

Pri bezplatnom nadobudnutí nehmotného majetku alebo za výrazne výhodnú cenu (napr. práva na televízne a rozhlasové vysielanie, koncesie a iné práva na určité obmedzené zdroje) sa ocení buď reálnou hodnotou, alebo „symbolickou“ hodnotou, za ktorú majetok získal.

Podľa IAS 38 sa v niektorých prípadoch náklady na nehmotný majetok neaktivujú, ale zahŕňajú sa do nákladov obdobia, keď vzniknú. Je to v prípade, keď ide o majetok, ktorý nespĺňa požiadavky na uznanie za nehmotný majetok v účtovníctve. Takými sú napríklad náklady na výskum, náklady spojené s novou podnikateľskou aktivitou, výdavky spojené so zavedením nových výrobkov, náklady na zaškolenie, na reklamu, na premiestnenie alebo reorganizáciu časti alebo celého podniku.

Následné výdavky spojené s nehmotným majetkom sa zahŕňajú do nákladov daného obdobia vtedy, ak slúžia na udržanie majetku v jeho pôvodne odhadnutom stupni výkonnosti. Vzhľadom na charakter nehmotného majetku je problematické zistiť, či následný výdavok znamená udržanie, alebo zvýšenie ekonomických úžitkov z daného majetku. Navyše je často veľmi obtiažné spoľahlivo určiť, či daný výdavok sa priamo vzťahuje na daný majetok, alebo na podnikateľské aktivity podniku ako celku. Preto je možné len v ojedinelých prípadoch následné výdavky zahŕňať do obstarávacích nákladov (ceny) nehmotného majetku. Štandard IAS 38 umožňuje zvyšovať ocenenie nehmotného majetku za splnenia dvoch predpokladov: • následné výdavky s vysokou pravdepodobnosťou umožnia vytvárať vyšší budúci ekonomický úžitok oproti pôvodne predpokladanej výkonnosti nehmotného majetku • následné výdavky možno spoľahlivo merať a priradiť príslušnému nehmotnému majetku.

Štandard IAS 38 umožňuje vykazovať nehmotný majetok v účtovnej závierke nielen v obstarávacích nákladoch (cene) po odčítaní kumulovaných odpisov a prípadných strát zo zníženia hodnoty, ale aj v precenených hodnotách na úrovni reálnej hodnoty. Táto hodnota sa má odvíjať od aktívneho trhu; IAS 38 uvádza niektoré príklady, pri ktorých existuje aktívny trh nehmotného majetku so všetkými požadovanými atribútmi (napr. niektoré licencie, výrobné kvóty). Precenenie sa má uskutočniť, ak sa reálna hodnota podstatne líši od existujúcej účtovnej hodnoty nehmotného majetku. Nie je potrebné preceňovať nehmotný majetok každoročne ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Podobne ako v IAS 16 – *Pozemky, budovy, zariadenia* aj v tomto štandarde je aplikovaný asymetrický oceňovací model, pri ktorom precenenie nehmotného majetku nad úroveň obstarávacích nákladov, a prípadné zníženie tohto precenenia až do úrovne obstarávacích nákladov sa premieta priamo do vlastného imania a akékoľvek zmeny v ocenení pod úrovňou obstarávacích nákladov sa vyjadrujú výsledkovo. Tento alternatívny spôsob precenenia nehmotného majetku na reálnu hodnotu je často predmetom kritiky [6], ktorá poukazuje na to, že aktívny trh pre tento druh majetku neexistuje, príp. že nie je dostatočne spoľahlivým zdrojom informácií na stanovenie reálnej hodnoty (preceňovanie nehmotného majetku na ich reálnu hodnotu napr. neumožňuje ani americký štandard SFAS 142 – *Nehmotné aktíva a goodwill*).

Osobitnú pozornosť venuje IAS 38 nehmotnému majetku, ktorý si podnik vytvára vlastnou činnosťou. V tejto súvislosti je vhodné uviesť, že existujú rôzne účtovné riešenia. Tie uvádzajú nasledujúce možnosti:

- vlastné náklady zahrňovať do nákladov podniku v období ich vzniku,
- vlastné náklady aktivovať a vykazovať ich ako nehmotný majetok,
- umožniť voľbu medzi aktivovaním vlastných nákladov a ich zahŕňaním do nákladov obdobia ich vzniku.

Štandard IAS 38 vychádza z predpokladu, že medzi nakúpeným a podnikom vytvoreným nehmotným majetkom nie je zásadný rozdiel, pokiaľ obidva typy nehmotného majetku spĺňajú v účtovníctve tak definíciu nehmotného majetku, ako aj kritériá na ich uznanie za majetok. Zároveň vylučuje aplikáciu alternatívneho riešenia (ad c), pretože prípadná voľba riešenia podnikom vytvoreného nehmotného majetku by viedla k neporovnateľnosti medzi podnikmi, a zároveň by bola v rozpore so súčasným vývojom medzinárodných účtovných štandardov, ktorý vedie k eliminácii alternatívneho riešenia.

Uvedený štandard navyše zakazuje aktivovať podnikom vytvorené ochranné známky, tituly periodík, zoznamy zákazníkov a im podobný nehmotný majetok. Vychádza z toho, že vlastné náklady vynaložené na tieto a podobné nehmotné zložky nemožno odlíšiť od nákladov na rozvoj podniku ako celku. Tieto náklady sú súčasťou nákladov účtovného obdobia, v ktorom vznikli. (Pre zaujímavosť možno dodať, že ani podľa amerického štandardu SFAS 142 – *Nehmotné aktíva a goodwill* sa nesmú aktivovať vlastné náklady na podnikom vytvorený nehmotný majetok.)

5. Problémy odpisovania nehmotného majetku a ich riešenie v účtovnej legislatíve Slovenskej republiky a podľa IAS 38

Jeden zo závažných problémov, o ktorom sa v súvislosti s odpisovaním nehmotného majetku diskutuje, je prístup k jeho odpisovaniu. Do úvahy prichádzajú dve možnosti riešenia tohto problému: buď nehmotný majetok neodpisovať, len zisťovať a účtovať prípadné zníženie jeho hodnoty, alebo nehmotný majetok odpisovať na systematickom základe.

Argumenty, ktoré sa uvádzajú ako dôvod na neodpisovanie nehmotného majetku, poukazujú hlavne na tieto skutočnosti:

- pri nehmotnom majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, príp. s veľmi dlhou dobou použiteľnosti nie je stanovenie tejto doby spoľahlivé;
- odpisovanie je stanovené len arbitrárne, preto model založený na testovaní a prípadnom vykázaní poklesu hodnoty nehmotného majetku je objektívnejší.

Argumenty, ktoré sa uvádzajú ako dôvod na systematické odpisovanie nehmotného majetku, naopak zdôrazňujú najmä tieto skutočnosti [12]:

- Nehmotný majetok sa odpisuje na systematickom základe tak, aby bola vyjadrená spotreba počas doby použiteľnosti bez ohľadu na jej dĺžku. Vychádza sa z toho, že budúci ekonomický úžitok z nehmotného majetku je vždy spotrebovaný a že neexistuje neobmedzený (nekonečný) život majetku.

- Zisťovanie poklesu hodnoty a jeho účtovné vyjadrenie sa považuje viac za koncepciu oceňovania než za model vhodný na priradovanie obstarávacích nákladov (ceny), resp. vlastných nákladov do nákladov obdobia a nemusí vyjadrovať spotrebu ekonomického úžitku, ktorý stelesňuje nehmotný majetok.

• Pokiaľ sa hodnota nehmotného majetku neznížila, platí hypotéza, že pôvodne nakúpený potenciál budúceho ekonomického úžitku sa na jednej strane spotrebuje a na druhej strane sa opäť znovu generuje. Toto nové vytváranie potenciálu nehmotného majetku sa za predpokladu, že ho nie je možné aktivovať do obstarávacích nákladov daného majetku, stáva súčasťou podnikom vytváraného *goodwillu* (tento *goodwill* sa podľa IAS 38 neuznáva za nehmotný majetok).

Štandard IAS 38, podobne aj účtovná legislatíva SR, z tohto hľadiska akceptujú model založený na systematickom odpisovaní všetkého nehmotného majetku. Je zaujímavé, že podľa spomínaného amerického štandardu SFAS 142 je možné odpisovať len majetok s obmedzenou dobou životnosti, nie však majetok s neurčitou dobou životnosti, ako napríklad ochranná známka, *goodwill*, tituly časopisov – táto kategória sa len testuje na zníženie hodnoty, príp. sa vykáže strata zo zníženia hodnoty.

Ďalším problémom spojeným s odpisovaním nehmotného majetku, o ktorom sa diskutuje, je stanovenie *doby odpisovania*. Názory na dobu a charakter odpisovania možno zhrnúť takto: • arbitrárne stanovenie maximálnej doby odpisovania nehmotného majetku je vhodné, pretože zvyšuje spoľahlivosť a porovnateľnosť vykázaných informácií • žiadny nehmotný majetok netrvá večne, a preto je možné stanoviť dobu odpisovania • plánovací horizont pre bežné podniky nebýva dlhší než 20 rokov, a preto nie je vhodné umožniť odpisovanie nehmotného majetku za túto časovú hranicu • nie je zásadný rozdiel medzi hmotným a nehmotným majetkom, a preto nie je vhodné limitovať dobu odpisovania • pri alternatívnom spôsobe oceňovania nehmotného majetku (preceňovaní na reálnu hodnotu) môže dôjsť k tomu, že veľká časť hodnoty majetku bude odpísaná jednorazovo v poslednom možnom roku odpisu, pokiaľ je stanovený maximálny časový limit.

Podľa zákona o účtovníctve je potrebné nehmotný majetok odpísať najneskôr do piatich rokov od jeho obstarania. Tento majetok sa odpisuje na základe odpisového plánu, v ktorom si podnik stanoví sadzby účtovných odpisov v závislosti od času, predpokladanej doby využívania alebo vo vzťahu k výkonom.

Podľa IAS 38 sa odpisy nehmotného majetku vykonávajú rovnomerne počas predpokladanej doby životnosti, ktorá by nemala prekročiť 20 rokov od dátumu jeho uvedenia do užívania. Ak v ojedinelých prípadoch budú k dispozícii spoľahlivé dôkazy, že doba použiteľnosti je dlhšia, túto skutočnosť je nevyhnutné zverejniť a v tom prípade je možné odpisovať i nad uvedenú hranicu. Použitá metóda odpisovania by mala odrážať štruktúru, podľa ktorej podnik „spotrebúva“ ekonomický prínos, ktorý získava z nehmotného majetku. Pritom možno použiť napríklad metódu založenú na počte vyrobených jednotiek alebo zrýchlenú metódu odpisovania. V prípade, že túto štruktúru nie je možné spoľahlivo stanoviť, je potrebné použiť metódu rovnomerného odpisovania. Výška odpisov za každé obdobie sa účtuje priamo do nákladov.

Na základe analýzy je možné uskutočniť porovnanie nehmotného majetku z hľadiska pojmového a obsahového vymedzenia, oceňovania a odpisovania v účtovnej legislatíve SR a podľa IAS/IFRS – IAS 38. Toto porovnanie je uvedené v tabuľke 1.

Tabuľka 1

IAS 38-Nehmotný majetok	SR do 31. 12. 2002	SR od 1. 1. 2003
<p>Predmet úpravy: Nehmotný majetok</p> <p>Pojmové vymedzenie: Identifikovaný nepeňažný majetok, ktorý nemá hmotnú podobu, držaný na účel použitia pri výrobe alebo poskytovaní tovarov a služieb, prenájom iným subjektom alebo na administratívne účely. Je to majetok ovládaný podnikom, od ktorého očakáva budúce ekonomické úžitky.</p> <p>Obsahové vymedzenie: Taxatívne nie sú stanovené jednotlivé zložky nehmotného majetku.</p> <p>Oceňovanie: V obstarávacích nákladoch, t. j. – v obstarávacej cene, – vo vlastných nákladoch, v reálnej hodnote.</p> <p>Odpisovanie: – Mal by sa odpisovať systematicky na základe najlepšieho odhadu doby jeho použiteľnosti. – Doba odpisovania by nemala presiahnuť 20 rokov od zaradenia do používania. – Vo výnimočných prípadoch môže byť doba odpisovania aj dlhšia.</p>	<p>Predmet úpravy: Nehmotný investičný majetok</p> <p>Pojmové vymedzenie: Zložky majetku, ktorých ocenenie je vyššie ako suma podľa osobitného predpisu (zákona o daniach z príjmov – 40 000 Sk) a doba použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok.</p> <p>Obsahové vymedzenie: Zriaďovacie výdavky, aktivované náklady na vývoj, softvér, oceneľné práva.</p> <p>Oceňovanie: V obstarávacích nákladoch, t. j. – v obstarávacej cene, – vo vlastných nákladoch, v reprodukčnej obstarávacej cene.</p> <p>Odpisovanie: – Odpis by mal zohľadňovať opotrebenie, ktoré zodpovedá bežným podmienkam jeho používania. – Doba odpisovania nesmie presiahnuť 5 rokov od jeho obstarania.</p>	<p>Predmet úpravy: Dlhodobý nehmotný majetok</p> <p>Pojmové vymedzenie: Zložky majetku, ktorých ocenenie je vyššie ako suma podľa osobitného predpisu (zákona o daniach z príjmov – 50 000 Sk) a doba použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok.</p> <p>Obsahové vymedzenie: Zriaďovacie výdavky, aktivované náklady na vývoj, softvér, oceneľné práva, <i>goodwill</i>.</p> <p>Oceňovanie: V obstarávacích nákladoch, t. j. – v obstarávacej cene, – vo vlastných nákladoch, v reprodukčnej obstarávacej cene.</p> <p>Odpisovanie: – Odpis by mal zohľadňovať opotrebenie, ktoré zodpovedá bežným podmienkam jeho používania (napr. technické a morálne zastaranie). – Doba odpisovania nesmie presiahnuť 5 rokov od jeho obstarania.</p>

Prameň: [5].

Záver

Harmonizácia účtovníctva, založená na zblížovaní účtovných systémov jednotlivých krajín, má zabezpečiť porovnateľnosť informácií prezentovaných v účtovných závierkach. Pre našu krajinu, ktorá sa intenzívne pripravuje na vstup

do EÚ, je rozhodujúca harmonizácia účtovníctva s medzinárodnými účtovnými štandardami. Nové právne predpisy upravujúce účtovníctvo v SR platné od roku 2003 zabezpečujú ďalšie priblíženie vybraných oblastí účtovníctva s IAS/IFRS. Cieľom príspevku bola komparatívna analýza nehmotného majetku ako účtovnej kategórie, jeho pojmového a obsahového vymedzenia, oceňovania a odpisovania z hľadiska súčasnej právnej úpravy v SR a v medzinárodných účtovných štandardoch. Napriek mnohým zhodným úpravám z analýzy vyplývajú aj po zmenách účtovnej legislatívy určité rozdiely, ktoré by bolo potrebné eliminovať a upraviť v súlade s IAS 38 – Nehmotný majetok. Aproximácia nášho národného účtovníctva by sa mala týkať: • vymedzenia nehmotného majetku bez „podriadenosti“ osobitnému zákonu, t. j. zákonu o daniach z príjmov, na jeho zobrazenie v účtovníctve • zrušenia limitujúcej podmienky, ktorá stanovuje ocenenie jednotlivých zložiek nehmotného majetku na ich uznanie za majetok (vzhľadom na dynamický rast cien to vyvoláva časté legislatívne zmeny) • vylúčenia zriadovacích nákladov z kategórie nehmotného majetku • možnosti ocenenia nehmotného majetku v reálnej hodnote s cieľom objektivizovať jeho hodnotu pri prezentácii v účtovnej závierke • zmeny neodôvodnenej maximálnej doby odpisovania nehmotného majetku do piatich rokov od jeho uvedenia do používania – zvýšiť ju v súlade s IAS 38 na dvadsať rokov.

Literatúra

- [1] BAŠTINCOVÁ, A.: Náklady na výskum a vývoj v účtovníctve podnikateľských subjektov. *Ekonomika a spoločnosť*, 2002, č. 2.
- [2] BAŠTINCOVÁ, A.: Nehmotný majetok v účtovníctve podnikateľov Slovenskej republiky a v medzinárodných účtovných štandardoch. *Podniková revue*, 2003, č. 2.
- [3] FIBÍROVÁ, J.: Právni a účetní pojetí nehmotného majetku, charakteristika stávajícího účetního zobrazení v ČR. In: *Účetnictví v procesu světové harmonizace.* [Sborník mezinárodní konference.] Jindřichov Hradec 2000.
- [4] DAVIS, M.: Goodwill Accounting: Time for an Overhaul. *Journal of Accountancy*, jún 1992.
- [5] Medzinárodné účtovné štandardy 2000. [Slovenský autorizovaný preklad.] Bratislava: Iura Edition 2001.
- [6] MLÁDEK, R.: Světové účetnictví – US GAAP. Praha: Linde 2002.
- [7] MULLEROVÁ, L.: Franchising. *Účetnictví*, 2002, č. 1.
- [8] Opatrenie Ministerstva financií SR, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúci v systave podvojného účtovníctva. Bratislava: Ministerstvo financií SR 2002.
- [9] SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo*. Bratislava: Iura Edition 2001.
- [10] VOMÁČKOVÁ, H.: *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha: Polygon 2002.
- [11] Zákon č. 431/2002 o účtovníctve.
- [12] ZELENKA, V.: Goodwill jako aktivum, jeho uznání a ocenění v účetních závěrkách. *Účetnictví*, 2002, č. 1.

ACCOUNTING FOR INTANGIBLE ASSETS WITHIN THE CONTEMPORARY SLOVAK AND INTERNATIONAL LEGAL FRAMEWORK

Anna BAŠTINCOVÁ

Harmonization of accounting, which is focused on the narrowing the gaps between the accounting systems of the various countries. For Slovakia, which is currently in the cession process to the EU, the most predominant issue is to harmonize accounting system with the international accounting standards. New accounting legislation (in force as of 2003) has introduced further convergence of various issues between the Slovak statutory accounting and international financial reporting environment. This paper is thus focused on providing a comparative analysis of the intangible assets as a basic element of the financial statements, its scope, ways of measurement and amortization both under the provisions of the Slovak accounting framework and international accounting standards.

Intangible asset represents a specific sort of assets, which contributes to the income even if it is not diminishing its own value. Under the Slovak legislation, intangible assets are represented by: formation expenses, development costs, software, property rights and goodwill. There are few basic recognition criteria – intangible assets shall be specifically identified, they should be employed (within in enterprise) for a period of more than 1 year and its cost of acquisition shall exceed 50 000 SKK. However, an entity may decide that if the period of employment exceed 1 year, intangible assets might be recognized even if their value is less than 50 000 SKK.

From the point of view of International Financial Reporting Standards, standard IAS 38 is applicable in dealing with and accounting for intangible assets. Under the provisions of this standard, intangible assets represent identifiable non-monetary assets, which is not tangible and is held for the purpose of manufacturing, selling of merchandise (or providing the services), for a lease or for an administrative purposes. It is asset controlled by the enterprise, which is a result of past events and from which future economic benefits are expected. Unlike the Slovak statutory accounting, IAS 38 accounts for intangible assets based on a more general and a complex approach.

Finally, recognition of intangible assets is deeply affected by choices of appropriate measurement bases. Under the Slovak accounting legislation (which is, from this point of view comparable to provisions of IAS 38), intangible assets are measured at cost. IAS 38 allows revaluation of intangible assets to its fair value, a treatment which is currently prohibited by Slovak accounting legislation.

Intangible assets shall be amortized systematically, based on the best estimate of their useful life, which (under IAS 38) shall not exceed 20 years. In Slovakia, its useful life shall not exceed 5 years from the date of the acquisition.

Even though the convergence process is on its way, there are some urgent topics which require increased attention. These are the top-issues in the aforementioned agenda:

- Definition of intangible assets without the further reference to a specific law (e. g. Law on Income Taxes),
- Elimination of value threshold for recognition of intangible assets,
- Elimination of formation expenses from the category of intangible assets,
- Possibility to reevaluate intangible assets to its fair value (with a view to achieve an objective way of presentation their value in the financial statements),
- to increase the useful life of intangible assets (for the purpose of their amortization) from 5 years (under the provisions of Slovak law) up to 20 years (as allowed under IAS 38).