



IAS 36

Snížení hodnoty aktiv

[Cíl standardu]

- **Zajistit, aby aktiva v účetnictví nebyla vedena ve vyšší částce než je jejich zpětně získatelná částka.**
- **Specifikovat, kdy nastane snížení hodnoty aktiv.**

[Působnost standardu]

- **Standard se zabývá snížením hodnoty všech aktiv kromě:**
 - zásob (IAS 2),
 - aktiv vyplývajících ze stavebních kontraktů (IAS 11),
 - odložených daňových aktiv (IAS 12) apod.

Základní pojmy

- **Zpětně získatelná částka**
 - Vyšší z čisté prodejní ceny a hodnoty užití aktiva.
- **Hodnota užití aktiva**
 - Současná hodnota budoucích peněžních toků vyplývajících z využívání aktiva a jeho prodejní cena na konci životnosti.
- **Čistá prodejní cena**
 - Částka, kterou lze získat prodejem aktiva mezi nezávislými stranami minus náklady na prodej za obvyklých podmínek.

Základní pojmy - pokračování

- **Peněžotvorná jednotka**
 - Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která v souvislosti s používáním generuje peněžní příjmy a ty jsou nezávislé na peněžních příjmech ostatních aktiv.
- **Celopodniková aktiva**
 - Aktiva kromě goodwillu, která přispívají k budoucím peněžním tokům sledované peněžotvorné jednotky a ostatních peněžotvorných jednotek a samy o sobě negenerují peněžní příjmy.

Kdy nastane snížení hodnoty aktiv???

Pokud ocenění v rozvaze je vyšší než zpětně získatelná částka.

[Příklad]

- **Účetní hodnota aktiva je 300.**
 - **Prodejní cena 350, náklady spojené s prodejem 40.**
 - **Hodnota z užívání 290.**
-
- **Účetní hodnota aktiva je 300.**
 - **Prodejní cena 320, náklady spojené s prodejem 40.**
 - **Hodnota z užívání je 290.**

Základní ustanovení

- **K datu účetní závěrky prověřit náznaky.**
- **Vnitřní a vnější zdroje informací.**

[Příklad]

- Tržby podniku klesají v důsledku fúze dvou významných konkurentů, kteří nabízejí vyšší ceny.
- Tržby podniku klesají kvůli neschopnosti managementu.
- Tržby cestovní kanceláře klesají z důvodu zhoršení bezpečnostní situace v některých zemích.

Měření realizovatelné hodnoty

- **Hodnota z užívání & čistá prodejní cena (není třeba zjišťovat obě).**

Uznání ztráty ze snížení hodnoty

- **SHA nastává, když je účetní hodnota vyšší než zpětně ziskatelná částka.**
- **SHA je nákladem ve výsledovce.**
- **Pokud bylo aktivum dříve přeceněno nahoru, snížením fondu z přecenění.**
- **Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se upraví odpisový plán.**

[Příklad]

- Účetní hodnota aktiva je 100, roční odpis 20, doba životnosti aktiva 5 let. Ve druhém roce firma identifikovala snížení hodnoty aktiv na 45.

Peněžotvorné jednotky

- **Stanovují se tehdy, jestliže nelze identifikovat peněžní toky související s provozem individuálního aktiva.**

Účetní hodnota peněžitovné jednotky

=

- Účetní hodnota těch aktiv, která mohou být přiřazena na rozumném a konzistentním základě.
- Nezahrnuje hodnotu závazků s výjimkou, kdy zpětně získatelná částka nemůže být bez hodnoty závazku stanovena.

Příklad

Společnost X vyrábí jeden druh výrobků a vlastní závody A, B, C.

- **A vyrábí součástky, které se montují v B a C.**
- **Výrobky ze závodů B a C jsou určeny pro konečného spotřebitele.**

Co je penězotvorná jednotka pro závod X v případě že:

- **Pro výrobky závodu A existuje aktivní trh?**
- **Pro výrobky závodu A neexistuje aktivní trh?**

[Příklad]

- Účetní jednotka se skládá ze dvou závodů, účetní hodnota závodu 1 je 1000, účetní hodnota závodu 2 je 1200. Každý ze závodů je samostatnou penězotvornou jednotkou, zpětně získatelná částka závodu 1 je 850, zpětně získatelná částka závodu 2 je 1250.

[Příklad]

- Účetní jednotka se skládá ze dvou závodů, účetní hodnota závodu 1 je 1000, účetní hodnota závodu 2 je 1200. Oba závody dohromady tvoří penězotvornou jednotu, zpětně ziskatelná částka celé penězotvorné jednotky je 2100.

[GOODWILL]

- **Negeneruje peněžní toky.**
- **K datu akvizice přiřazen ke každé peněžotvorné jednotce nabyvatele, u kterých se očekává, že jim kombinace přinese prospěch.**
- **Při vyřazení činnosti v rámci peněžotvorné jednotky, ke které byl goodwill přidělen, zahrnout goodwill do účetní hodnoty vyřazené činnosti a ocenit v poměru zpětně ziskatelné částky vyřazené činnosti a hodnoty zbývající peněžotvorné jednotky.**

Testování penězotvorné jednotky na SHA

- **Goodwill nebyl přidělen**
 - $ZZČ < ÚH \text{ (bez goodwillu)} = \text{SHA}$
- **Goodwill byl přidělen**
 - $ZZČ < ÚH \text{ (s goodwillem)} = \text{SHA}$

[Příklad]

- Účetní jednotka se skládá ze dvou závodů, účetní hodnota závodu 1 je 1000, účetní hodnota závodu 2 je 1200. Oba závody dohromady tvoří peněžotvornou jednotku, zpětně získatelná částka celé peněžotvorné jednotky je 2100. K peněžotvorné jednotce byl přiřazen goodwill v hodnotě 200.

[Příklad]

- Účetní jednotku tvoří dva závody, každý z nich je samostatnou peněžotvornou jednotkou. Účetní hodnota závodu 1 je 1000, účetní jednotka závodu 2 je 1800. Závodům je přiřazen goodwill v hodnotě 100.
- Účetní jednotka se rozhodla prodat závod 1 za 1500. Zpětně získatelná částka závodu 2 je 1900.

Celopodniková aktiva

- **Nevytváří samostatné peněžní toky**
- **Jejich ZZČ nemůže být určena s výjimkou aktiv, určených k prodeji.**

Celopodniková aktiva

- **Celopodniková aktiva lze přiřadit**
 - $ZZČ < ÚH$ (včetně celopodnikových aktiv) = SHA
- **Celopodniková aktiva nelze přiřadit**
 - Porovnat ZZČ zkoumané penězotvorné jednotky s její účetní hodnotou (nezahrnující celopodniková aktiva) – případně rozpoznat SHA
 - Určit nejmenší skupinu penězotvorných jednotek, které zahrnují zkoumanou penězotvornou jednotku a ke které lze na rozumném základě přiřadit celopodniková aktiva
 - Porovnat ZZČ skupiny penězotvorných jednotek s jejich účetní hodnotou (zahrnující celopodniková aktiva) – případně rozpoznat SHA

Rozdělení ztráty ze SHA v rámci penězotvorné jednotky

- **Snížení účetní hodnotu v tomto pořadí:**
 - goodwill přidělený penězotvorné jednotce,
 - ostatní aktiva jednotky v poměru účetních hodnot aktiv v jednotce.
- **Účetní hodnota aktiva nemůže být snížena pod nejvyšší z:**
 - čisté prodejní ceny,
 - hodnoty z užívání,
 - nuly.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

- **Každoročně ověřit.**
- **Vnitřní a vnější zdroje informace.**

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivých aktiv

- Výnos ve výsledovce, pokud aktivum není přeceněno.
- U přeceněného aktiva ve prospěch vlastního kapitálu.
- Účetní hodnota (způsobená zrušením ztráty ze snížení hodnoty) nesmí převyšovat účetní hodnotu která byla stanovena kdyby v předchozích letech nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.
- Nutno upravit odpisy.

[Příklad]

- Účetní jednotka vlastní dlouhodobé aktivum, pořizovací cena 1000, doba použitelnosti 10 let.
- Ve třetím roce použitelnosti provedla test na snížení hodnoty aktiva, zpětně ziskatelná částka je 560.
- V sedmém roce životnosti aktiva je zpětně ziskatelná částka 320.

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty u peněžotvorné jednotky

■ Zrušení ztráty ze snížení hodnoty přiřazeno v tomto pořadí:

- aktivům v poměru jejich účetních hodnot.

Účetní hodnota se nemůže zvýšit nad nižší z:

- jeho zpětně získatelné částky,
- účetní hodnoty, která byla stanovena, kdyby v předchozích letech nebyla uznána ztráta ze snížení hodnoty.

Příklad

Snížení hodnoty aktiv

Závod	Účetní hodnota	Snížení hodnoty	Účetní hodnota po snížení	Zrušení snížení hodnoty	Zvýšení hodnoty
A	200	-20	180		
B	300	-30	270		
Celkem	500	50	450		470

Zrušení snížení hodnoty

Snížení hodnoty aktiv

Závod	Účetní hodnota	Snížení hodnoty	Účetní hodnota po snížení	Zrušení snížení hodnoty	Zvýšení hodnoty
Goodwill	20	-20	0		
A	200	-20	180		
B	300	-30	270		
Celkem	520	70	450		470