**IAS 36 – SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIVA**

* IAS 36 upravuje snížení hodnoty pozemků, budov, zařízení, investic do nemovitostí a nehmotných aktiv
* IAS 36 neupravuje snížení hodnoty pro zásoby, finanční aktiva, biologická aktiva, dlouhodobá aktiva držená k prodeji nebo odložené daňové pohledávky

Ztráta ze snížení hodnoty

* Ztráta nastává, pokud účetní hodnota je vyšší než zpětně získatelná částka
* Ztráta se vykazuje, je-li zpětně získatelná částka nižší než účetní hodnota

Zpětně získatelná částka

* Jedná se o vyšší z částek:
  + Fair value aktiva snížené o náklady s prodejem
  + Hodnota z užívání
* **Fair value** – částka, kterou lze získat z prodeje aktiva v nespřízněné transakci mezi znalými a ochotnými stranami po odečtení nákladů na prodej
* **Hodnota z užívání** – současná hodnota peněžních toků, které bude užívání aktiva generovat

pro zjištění zpětně získatelné částky je třeba:

* definovat předmět ocenění,
* určit reálnou hodnotu
* určit hodnotu z užívání

1. definice předmětu ocenění

* při stanovení **hodnoty z užívání** může nastat situace, kdy **nelze stanovit pen**ě**žní toky generované samostatným aktivy**
* Je nutno pracovat s penězotvornými jednotkami

1. stanovení reálné hodnoty

* náklady spojená s prodejem, právní náklady, poplatky, náklady na přemístění aktiva, clo, doprava
* nejlépe – cena z reálné kupní smlouvy při transakci za obvyklých podmínek – náklady spojené s prodejem
* když není k dispozici = tržní cena z aktivního trhu snížená o náklady spojené s prodejem

1. určení hodnoty z užívání

**Podnik musí odhadnout:**

* budoucí peněžní toky z průběžného užívání daného aktiva a z jeho vyřazení na konci doby životnosti
* diskontní sazbou relevantní k těmto peněžním tokům

**Odhady pen**ě**žních toků** **by m**ě**ly zahrnovat**:

* peněžní přítoky z průběžného užívání aktiva;
* peněžní odtoky, které jsou nezbytné k tomu, aby aktivum mohlo generovat peněžní přítoky; patří sem např. údržba aktiva, režie přiřaditelná na rozumném a konzistentním základě;
* peněžní toky z pozbytí aktiva na konci doby jeho použitelnosti

**Příklad 1 – Zpětně získatelná částka**

Na konci roku 2022 proběhla v tisku zpráva, že minerální vody vyrábějící účetní jednotkou Minerální vody, a.s. obsahují látky, které jsou zdraví neprospěšné. Tržby této účetní jednotky výrazně poklesly. Hodnota z užívání Minerální vody, a.s. je   
250 000 000 Kč. Minerální vody, a.s. dostaly nabídku ke koupi od společnosti Voda, a.s. za 220 000 000 Kč. Stanovte zpětně získatelnou částku.

**Příklad 2 – Zpětně získatelná částka**

Ve společnosti Minerální vody a.s. byla zjištěna hodnota očekávaných peněžních toků z užití sledovaného aktiva na 179 000 Kč. Stanovte ztrátu ze snížení hodnoty.

1. Účetní hodnota aktiva je 170 000 Kč, čistá prodejní cena 176 000 Kč
2. Účetní hodnota aktiva je 185 000 Kč, čistá prodejní cena je 181 000 Kč
3. Účetní hodnota aktiva je 185 000 Kč, čistá prodejní cena 175 000 Kč.

Testování snížení hodnoty

* Testy na ztráty ze snížení hodnoty aktiv a stanovení zpětně získatelné částky se provádějí **pouze tehdy,** pokud **existují ur**č**ité indikátory, že hodnota aktiv je snížena**. *=*
* Tyto **indikátory** se **vyhodnocují každoro**č**n**ě, není nutné je zjišťovat k rozvahovému dni

Výjimka platí pro:

* nehmotná aktiva, která ještě nejsou připravena k užívání (vývoj);
* nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti; a
* goodwill pořízený v rámci podnikové kombinace.

**Každoroční test** pro:

* + Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti
  + Nehmotná aktiva, která nejsou ještě používána
  + Goodwill

Ostatní aktiva - **v případě indikací**, které by mohly vést ke snížení hodnoty

* + Pokles tržní hodnoty aktiva
  + Významné změny v okolí podniku
  + Zastarávání nebo fyzické poškození aktiva
  + Horší ekonomická výkonnost aktiva, než se původně předpokládalo
  + růst úrokové míry ovlivňující návratnost investic

Účetní zachycení

* Ztráta ze snížení hodnoty – **náklad**
* Pokud bylo aktivum v minulosti přeceněno a účetní zachycení bylo do fondů, účtuje se nejprve snížení fondu, zbylá část jako náklad
* Zachycení ztráty ze snížení hodnoty ovlivňuje odpisový plán aktiva

**Příklad 3 – Zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty**

Účetní hodnota stroje na výrobu bonbónů činí 500 000 Kč. Zpětně stanovená částka je určena na 400 000 Kč. Zaúčtujte ztrátu ze snížení hodnoty, pokud v minulosti:

1. Nebylo účtováno zvýšení hodnoty aktiva do fondu z přecenění

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | ID – zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty |  |  |  |

1. V minulosti bylo účtování zvýšení aktiva do fondu z přecenění ve výši 50 000 Kč

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | ID – zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty |  |  |  |

1. V minulosti bylo účtování zvýšení aktiva do fondu z přecenění ve výši 150 000 Kč

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | ID – zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty |  |  |  |

Zrušení ztráty ze snížení hodnoty

* Ztrátu ze snížení hodnoty lze snížit nebo zrušit
* Lze v případě, že vykázaná ztráta již není oprávněná
* Zrušení / snížení ztráty je možné max. do účetní hodnoty aktiva = hodnota aktiva nesmí být následně vyšší, než hodnota pokud by o ztrátě nebylo účtováno
* Účtuje se **výsledkově**
* U goodwillu nelze ztrátu zrušit / snížit

Indikátory zrušení:

* Externí zdroje:
  + Zvýšení hodnoty aktiva
  + Snížení tržní úrokové míry výnosnosti investic
* Interní zdroje:
  + Změny s pozitivním dopadem na společnost ovlivňující využití aktiva
  + Výkonnost aktiva je nebo lepší, než bylo původně očekáváno

**Příklad 4 – Zrušení ztráty ze snížení hodnoty**

Zaúčtujte níže uvedené účetní případy u Dopravního podniku, a.s. v souvislosti se ztrátou ze snížení hodnoty

1.1.2022 bylo zakoupeno vozidlo ve vstupní ceně 25 000 000 Kč. Očekáváná doba životnosti vozidla je 10 let, majetek je odpisován lineární metodou. V prosinci 2022 došlo k rozvázání smlouvy s městem o zajištění dopravy. Zpětně získatelná částka byla stanovena na 18 000 000 Kč (jedná se o čistou prodejní cenu aktiva sníženou o náklady spojené s prodejem)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | Text | částka | MD | D |
| 1. | Nákup vozidla, ihned zaplaceno a uvedeno do užívání |  |  |  |
| 2. | ID - účetní odpis vozidla |  |  |  |
| 3. | ID – ztráta ze snížení hodnoty |  |  |  |

Na konci roku 2023 byla uzavřena nová smlouva, na základě této smlouvy bude Dopravní podnik zajišťoval dopravní obsluhu ve městě. Zpětně získatelná částka vozidla je 20 500 000 Kč (jedná se o čistou prodejní cenu aktiva sníženou o náklady spojené s prodejem). Pro zjednodušení situace předpokládejte, že účetní odpis vozidla je stejný jako v roce 2022.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | Text | částka | MD | D |
| 1. | ID - účetní odpis vozidla |  |  |  |
| 2. | ID – zrušení ztráty ze snížení hodnoty |  |  |  |
| 3. | ID – přecenění aktiva |  |  |  |

3 = 25 000 000 – 2 500 000 – 4 500 000 – 2 500 000 + 4 500 000 = 20 000 000 Kč

Rozdíl: 20 500 000 – 20 000 000 = 500 000 Kč

Penězotvorná jednotka

* Nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která vytváří kladné peněžní toky a která je nezávislá na peněžních tocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv
* Využívá se v případě, kdy není možné stanovit zpětně získatelnou částku pro jednotlivé aktivum
* Ztráta ze snížení hodnoty se účtuje výsledkově

**Příklad 5 – Penězotvorná jednotka**

a) Media a. s. vydávají celkem 100 různých časopisů. Peněžní toky z prodeje a z reklamy lze stanovit pro každý časopis samostatně. Určete, zda je penězotvornou jednotkou každý časopis nebo celá skupina časopisů. Rozhodnutí o zrušení, resp. nahrazení časopisu provádí vedení společnosti Media, a.s.

b) Dopravní podnik a.s. provozuje městskou dopravu, která zahrnuje tramvajové a autobusové linky a lanovou dráhu. Provoz lanové dráhy je značně ztrátový. V případě, že by byl provoz lanové dráhy ukončen, město vypoví smlouvu o provozování celé městské dopravy s Dopravním podnikem. Dle smlouvy je proto provoz lanové dráhy nutnou podmínkou trvání stávající smlouvy.

**Příklad 6 – Penězotvorná jednotka**

Penězotvorná jednotka výrobního podniku je tvořena budovou v účetní hodnotě 10 000 000 Kč, pozemkem (účetní hodnota 6 000 000 Kč) a stroji (účetní hodnota 4 000 000 Kč). Ztráta ze snížení hodnoty celé penězotvorné jednotky byla vyčíslena na 100 000 Kč. Stanovte novou účetní hodnotu jednotlivých součástí penězotvorné jednotky.

Účetní hodnota penězotvorné jednotky:

Poměr hodnoty k celkové hodnotě penězotvorné jednotky

Budova =

Pozemek =

Stroj =

Nová účetní hodnota

Budova =

Pozemek =

Stroj =

Goodwil

* Rozdíl mezi pořizovací cenou podnikové kombinace a hodnotou všech identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků nabývaného podniku, které jsou oceněny v reálných hodnotách k datu akvizice
* Godwill nevytváří peněžní toky, ale přispívá k tvorbě peněžních toků penězotvorných jednotek
* Goodwill musí být testován každoročně testem na snížení hodnoty aktiva

**Celopodniková aktiva**

* Aktiva (mimo goodwill), která přispívají k peněžním tokům penězotvorných jednotek
* Testování na snížení hodnoty je rozdílné podle toho zda lze nebo nelze účetní hodnotu celopodnikového aktiva přidělit k penězotvorné jednotce

**Příklad 7 – Celopodniková aktiva**

Sladkosti, a.s. mají celkem tři provozy. Provoz A – výroba bonbónů, Provoz B – výroba oplatků, Provoz C – výroba čokolád. Každý tento provoz je penězotvornou jednotkou. Pro všechny tyto provozy A, B a C slouží ještě celopodniková aktiva v celkové výši 100 000 000 Kč. Celopodniková aktiva jsou přiřazena penězotvorným jednotkám.

Účetní hodnota provozu A je 280 000 000 Kč, účetní hodnota provozu B – 200 000 000 Kč, účetní hodnota provozu C 520 000 000 Kč.

Na konci roku 2022 nastaly na trhu bonbónů vyráběných provozem A změny. Zpětně získatelná částka provozu A byla stanovena na 250 000 000 Kč.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | A | B | C | CPA | Celkem |
| Účetní hodnota | 280 000 000 | 200 000 000 | 520 000 000 | 100 000 000 | 1 100 000 |
| % podíl |  |  |  |  |  |
| CPA |  |  |  |  |  |
| Účetní hodnota |  |  |  |  |  |
| Zpětně získatelná částka |  |  |  |  |  |
| Ztráta ze snížení hodnoty |  |  |  |  |  |

**Zveřejnění**

* Snížení hodnoty aktiva a zrušení snížení hodnoty aktiva ve výsledovce a ve vlastním kapitálu dle segmetnů, penězotvorných aktiv atd.
* Okolnosti způsobující snížení hodnoty, resp. okolnosti způsobující zrušení snížení hodnoty
* Povahu a popis penězotvorné jednotky

ČÚP X IFRS

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Rozdíl** | **Úprava podle českých předpisů** | **Úprava podle IFRS** |
| rozsah účetní úpravy | méně konkrétní – nedefinuje postup pro stanovení ztráty ze snížení hodnoty | velmi podrobný – popisuje jak vyčíslit ztrátu ze snížení hodnoty |
| Frekvence provádění testů na snížení hodnoty | vždy k rozvahovému dni,  není určeno jakým způsobem | posoudit, zda existují k rozvahovému dni náznaky, že došlo ke snížení hodnoty,  test se provádí pouze v  případě, že existují náznaky,  výjimka – povinnost pravidelně testovat (goodwill, nehmotná aktiva s  neurčitelnou dobou použitelnosti). |

* V české legislativě existují **pouze obecné požadavky** na zohlednění případného **snížení hodnoty aktiv**.
* **Rozlišováno** je buď **p**ř**echodné** nebo **trvalé znehodnocení**.
* **p**ř**echodné snížení** ocenění dlouhodobého majetku se účtuje pomocí **opravných položek**.
* **trvalé snížení** ocenění dlouhodobého majetku se účtuje prostřednictvím **oprávek (odpisů)**.