

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 držena 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

a) definice předmětu ocenění

- při stanovení **hodnoty z užívání** může nastat situace, kdy **nelze stanovit peněžní toky generované samostatným aktivem**
- Je nutno pracovat s peněžotvornými jednotkami

b) 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 snižena o náklady spojené s prodejem

c) 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 peněžních toků by měly 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.

- a) Účetní hodnota aktiva je 170 000 Kč, čistá prodejní cena 176 000 Kč

- b) Účetní hodnota aktiva je 185 000 Kč, čistá prodejní cena je 181 000 Kč

- c) 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 určité indikátory, že hodnota aktiv je snížena.** =
- Tyto **indikátory se vyhodnocují každoročně**, není nutné je zjišťovat k rozvahovému dni

Výjimka platí pro:

- nehmotná aktiva, která ještě nejsou připravena k užívání (vývoj);
- nehmotná aktiva s neurčitou 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:

a) Nebylo účtováno zvýšení hodnoty aktiva do fondu z přecenění

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

b) 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			

c) 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

Zaučtujte 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. Očekávaná 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 zapláceno 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

Peněžotvorná 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 – Peněžotvorná 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 peněžotvornou 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 – Peněžotvorná jednotka

Peněžotvorná 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 peněžotvorné jednotky byla vyčíslena na 100 000 Kč. Stanovte novou účetní hodnotu jednotlivých součástí peněžotvorné jednotky.

Účetní hodnota peněžotvorné jednotky:

Poměr hodnoty k celkové hodnotě peněžotvorné 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
- Goodwill nevytváří peněžní toky, ale přispívá k tvorbě peněžních toků peněžotvorných jednotek
- Goodwill musí být testován každoročně testem na snížení hodnoty aktiva

Celopodniková aktiva

- Aktiva (mimo goodwill), která přispívají k peněžním tokům peněžotvorných jednotek
- Testování na snížení hodnoty je rozdílné podle toho zda lze nebo nelze účetní hodnotu celopodnikového aktiva přidělit k peněžotvorné 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 peněžotvornou jednotkou. Pro všechny tyto provozy A, B a C slouží ještě celopodniková aktiva v celkové výši 100 000 000 Kč. Celopodniková aktiva jsou přiřazena peněžotvorným 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 ziskatelná 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 ziskatelná částka					
Ztráta ze snížení hodnoty					

Zveřejnění

- Snížení hodnoty aktiva a zrušení snížení hodnoty aktiva ve výsledovce a ve vlastním kapitálu dle segmentů, peněžotvorných aktiv atd.
- Okolnosti způsobující snížení hodnoty, resp. okolnosti způsobující zrušení snížení hodnoty
- Povahu a popis peněžotvorné jednotky

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 **přechodné** nebo **trvalé znehodnocení**.
- přechodné snížení** ocenění dlouhodobého majetku se účtuje pomocí **opravných položek**.
- trvalé snížení** ocenění dlouhodobého majetku se účtuje prostřednictvím **oprávek (odpisů)**.