



## IAS 36 – Znehodnocení aktiv (teze)

© doc. Vladimír Zelenka

### Rozsah působnosti IAS 36:

#### IAS 36 neupravuje znehodnocení těchto aktiv:

- zásoby (IAS 2)
- aktiva ze smluv o zhotovení (IAS 11)
- odložené daňové pohledávky (IAS 12)
- aktiva ze zaměstnaneckých požitků (IAS 19)
- finanční aktiva dle IAS 32, IFRS 9 (tedy nikoli investice do dceřiných, společných a přidružených podniků dle IAS 27, 28 a 31)
- investice do nemovitostí oceněné fair value (IAS 40)
- biologická aktiva oceněná fair value (IAS 41)
- náklady na průzkum a vyhodnocení nerostných ložisek (IFRS 6)

### Pokles hodnoty aktiva

#### Pokles hodnoty aktiva může být způsoben na základě dvou základních scénářů:

- podmínky, za nichž aktivum působí (vnitřní, vnější) se nemění, pokles hodnoty je přirozeným atributem života daného aktiva, tento pokles se od aktiva očekává. Nejde tedy o znehodnocení aktiva ve smyslu jeho zhoršení (odpisování, amortisace diskontu, předpokládatelné kolísání hodnoty finančního aktiva apod.);
- podmínky, za nichž aktivum působí se pro danou účetní jednotku mění negativně, pokles hodnoty je v důsledku těchto změn považován za znehodnocení aktiva ve smyslu jeho zhoršení (angl. impairment). U nás je tento typ poklesu hodnot aktiva účetně řešen tvorbou opravných položek.

### Znehodnocení aktiva

IAS 36 až na výjimky vyžaduje, aby byly před spuštěním testu na impairment shledány náznaky znehodnocení, přičemž je dělí na dvě kategorie, externí a interní.



### **Externí náznaky případného znehodnocení aktiva:**

- podstatný pokles hodnoty aktiva,
- změny v technologickém, tržním, obchodním nebo právním prostředí, v němž působí účetní jednotka, s negativním dopadem pro ni,
- zvýšení tržních úrokových sazeb nebo analogických tržních sazeb výnosnosti investic, které mají vliv na výnosnost aktiv účetní jednotky,
- hodnota čistých aktiv je vyšší než tržní kapitalizace účetní jednotky.

### **Interní náznaky případného znehodnocení aktiva:**

- zastarávání či poškození aktiva,
- významné změny v účetní jednotce, které mají negativní vliv na dané aktivum,
- informace z interního výkaznictví naznačují, že výkonnost aktivum je nebo bude horší oproti předpokladům.

### **Ztráta ze znehodnocení aktiva:**

#### **u samostatného aktiva**

- aktivum, které vytváří peněžní toky nezávislé na peněžních tocích vytvářených jinými aktivy nebo skupinami aktiv

#### **u peněžotvorné jednotky (PTJ)**

- nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která za stálého používání těchto aktiv vytváří peněžní toky nezávislé na peněžních tocích vytvářených jinými aktivy nebo skupinami aktiv

### **Základní vztahy mezi posuzovanými hodnotami při posuzování poklesu hodnoty aktiva nebo PTJ:**

***Stávající účetní hodnota (carrying amount) > zpětně získatelná částka (recoverable amount)***

⇒

***snížit na zpětně získatelnou částku.***

***Vyšší stávající účetní hodnota – nižší zpětně získatelná částka***

=

***ztráta ze znehodnocení (impairment loss).***



### ***Zpětně získatelná částka***

=

***max (fair value snižená o náklady prodeje; hodnota z užívání).***

### ***Fair value snižená o náklady prodeje***

=

***fair value – vedlejší přímé náklady spojené s potenciálním prodejem aktiva.***

### ***Hodnota z užívání (value in use)***

=

***Čistá současná hodnota CF očekávaných z užívání aktiva + čistá současná hodnota CF očekávaných z pozbytí aktiva.***

### **Očekávané čisté peněžní toky:**

- čisté peněžní toky související s aktivem nebo peněžotvornou jednotkou,
- předpokládat aktivum nebo PTJ v jejich současném způsobu využívání,
- vyloučit peněžní toky spjaté s daní se zisku a s financováním,
- odpovídají aktuálním rozpočtům a plánům vypracovaným vrcholovým vedením účetní jednotky,
- absolutní částky peněžních toků maximálně na dobu 5 let,
- na další roky aproximace
- předpoklad maximálně stabilního tempa růstu nebo klesajícího tempa růstu čistých peněžních toků z aktiva

### **Diskontní sazba**

- aktuální tržní sazba odpovídající specifickým rizikům daného aktiva nebo PTJ,
- na bázi před zdaněním,
- na reálné bázi,
- různé typy (CAPM, přírůstková úroková sazba u úvěrů, jiné sazby u úvěrů atd.).

### **Ztráta ze znehodnocení aktiva se vykazuje na vrub:**

- a) výsledku hospodaření,
- b) ostatního úplného výsledku (other comprehensive income) v případě tzv. přecenění (revaluation), a to tehdy, když se týká aktiv přeceňovaných na vyšší fair value nad úroveň historických nákladů (alternativní přístup (model přecenění) podle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 Nehmotná aktiva).



EVROPSKÁ UNIE  
Evropské strukturální a investiční fondy  
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

**MŠMT**  
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,  
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

### **Posloupnost přiřazení znehodnocení peněžotvorné jednotce:**

1. goodwill přiřaditelný dané PTJ,
2. ostatní aktiva PTJ na poměrném základě, pokud účetní hodnota goodwillu nepokryje celou výši impairmentu PTJ.

### **Nelze redukovat na částku nižší, než je maximum z:**

- fair value snížené o náklady prodeje,
- hodnoty z užívání a
- nuly.

### **Zvrat ztráty ze znehodnocení aktiva**

#### **Externí náznaky případného zvratu ztráty ze znehodnocení aktiva**

- zvýšení tržní hodnoty aktiva,
- změny v technologickém, tržním, obchodním nebo právním prostředí, v němž působí účetní jednotka, s pozitivním dopadem,
- snížení tržních úrokových sazeb nebo analogických tržních sazeb výnosnosti investic, které mají vliv na výnosnost aktiv účetní jednotky.

#### **Interní náznaky případného poklesu hodnoty aktiva**

- významné změny v účetní jednotce, které mají pozitivní vliv na dané aktivum,
- informace z interního výkaznictví naznačují, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude lepší.

### **Zvrat ztráty ze znehodnocení:**

**u samostatného aktiva  
u peněžotvorné jednotky**



## **Základní vztahy mezi posuzovanými hodnotami při posuzování případného zvratu ztráty ze znehodnocení aktiva nebo PTJ:**

*Stávající účetní hodnota (dříve již snižená) < zpětně získatelná částka*

⇒

*zvýšit na min (zpětně získatelná částka; hodnota odvozená z původního účetního ocenění).*

**Hodnota odvozená z původního účetního ocenění (obvykle historické pořizovací náklady nebo zůstatková hodnota vypočtená z historických pořizovacích nákladů, případně fair value před aplikací ztráty z poklesu hodnoty nebo zůstatková hodnota vypočtená na základě fair value před aplikací ztráty z poklesu hodnoty).**

*Zvrat ztráty ze znehodnocení aktiva*

=

*min (zpětně získatelná částka; hodnota odvozená z původního účetního ocenění) - stávající účetní hodnota*

**Zvrat ztráty z poklesu hodnoty aktiva se vykazuje ve prospěch:**

- a) výsledku hospodaření
- b) tzv. přecenění (revaluation) v ostatním úplném výsledku (OCI) tehdy, když se týká aktiv přeceňovaných nad úroveň historických nákladů (alternativní přístup (revaluation model) IAS 16, IAS 38)

**Posloupnost přiřazení zvýšení hodnoty při zvratu ztráty ze znehodnocení:**

1. aktivům PTJ bez goodwillu náležícímu dané PTJ,
2. goodwillu náležícímu PTJ je jakýkoli návrat účetní hodnoty ZAKÁZÁN!!!, protože jde o tzv. prvotní (účetní jednotkou vytvořený) goodwill, který se podle IAS 38 nesmí vykazovat.

**Nelze vykázat zvrat ztráty ze znehodnocení nad maximum ze:**

- zpětně získatelné částky,
- a původní účetní hodnoty.