

Zníženie hodnoty majetku

OBSAH	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-5
Definície	6
Identifikovanie majetku, ktorého hodnota by sa mohla znížiť	7-17
Oceňovanie ziskateľnej sumy	18-57
Oceňovanie spätne ziskateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti	24
Reálna hodnota bez nákladov na predaj	25-29
Použiteľná hodnota	30-57
Základ pre odhad budúcich peňažných tokov	33-38
Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov	39-53
Budúce peňažné toky v cudzej mene	54
Diskontná sadzba	55-57
Vykazovanie a oceňovanie straty zo zníženia hodnoty	58-64
Jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky a goodwill	65-108
Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej majetok patrí	66-73
Spätne ziskateľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	74-103
Goodwill	80-99
Alokácia goodwillu k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky	80-87
Testovanie zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky s goodwillom	88-90
Menšinové podiely	91-95
Časové rozvrhnutie testov na zníženie hodnoty	96-99
Majetok spoločnosti	100-103
Strata zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	104-108
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty	109-125
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku	117-121
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	122-123
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty goodwillu	124-125

IAS 36

Odsek

Zverejňovanie	126-137
Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a obsahujúcich goodwill alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti	134-137
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	138-140
Zrušenie platnosti IAS 36 (vydaný v roku 1998)	141

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 36 (1998) *Zníženie hodnoty majetku* a mal by sa uplatňovať:

- (a) pri akvizícii goodwillu a nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci obchodných kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004.
- (b) na všetok iný majetok počas ročných období počínajúcich 31. marcom 2004.

Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať postupy, ktoré jednotka používa, aby zabezpečila, že účtovná hodnota jeho majetku nie je vyššia ako je jeho spätne získateľná suma. Majetok má vtedy vyššiu účtovnú hodnotu ako je spätne získateľná suma, ak jeho účtovná hodnota preyšuje spätne získateľnú sumu z používania alebo predaja majetku. Ak ide o takýto prípad, majetok je definovaný ako majetok so zníženou hodnotou a štandard vyžaduje, aby jednotka vykazovala stratu zo zníženia hodnoty. Tento štandard taktiež uvádza, kedy by jednotka mala zrušiť stratu zo zníženia hodnoty a predpisuje povinné zverejnenia.

ROZSAH

2. *Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:*
 - (a) *zásob (pozri IAS 2 Zásoby);*
 - (b) *majetku, vznikajúceho na základe zákazkovej výroby (pozri IAS 11 Zákazková výroba);*
 - (c) *odložených daňových pohľadávok (pozri IAS 12 Dane z príjmov);*
 - (d) *majetku vznikajúceho zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 Zamestnanecké požitky);*
 - (e) *finančného majetku, ktorý spadá do pôsobnosti ustanovení IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie;*
 - (f) *investícií v nehnuteľnostiach ocenených reálnou hodnotou (pozri IAS 40 Investície v nehnuteľnostiach)*
 - (g) *biologického majetku súvisiaceho s poľnohospodárskou činnosťou, ktorý je oceňovaný reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady na predaj (pozri IAS 41 Poľnohospodárstvo);*

(h) *odložených akvizičných nákladov a nehmotného majetku, ku vzniku ktorých dôjde v dôsledku zmluvných práv poistovateľa v rámci poistných zmlúv a v rozsahu IFRS 4 Poistné zmluvy;*

a

(i) *dlhodobého majetku (alebo skupín pre vyradenie) klasifikovaného ako držaného na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.*

3. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby vznikajúce v dôsledku zákazkovej výroby, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúceho na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo majetku v držbe na predaj (alebo zahrnutého do skupiny pre vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako v držbe na predaj), nakoľko existujúce štandardy, ktoré sa uplatňujú na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie takéhoto majetku.

4. Tento štandard sa uplatňuje na finančný majetok klasifikovaný ako:

(a) dcérske spoločnosti v súlade s definíciou v IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky;*

(b) pridružené podniky v súlade s definíciou v IAS 28 *Investície do pridružených podnikov;*

a

(c) spoločné podnikanie v súlade s definíciou v IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní.*

Pokiaľ ide o zníženie hodnoty iného finančného majetku, podrobné informácie sú uvedené v rámci IAS 39.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na finančný majetok spadajúci do pôsobnosti IAS 39, na investície do nehnuteľností ocenené reálnou hodnotou v súlade s IAS 40 a ani na biologický majetok ocenený reálnou hodnotou po odpočítaní odhadovaných nákladov na predaj v súlade s IAS 41. Tento štandard sa však uplatňuje na majetok vedený v precenenej hodnote (t. j. reálnej hodnote) v súlade s inými štandardmi – ide napríklad o model precenenia uvedený v IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*. Zisťovanie, či by sa hodnota preceneného mohla znížiť, závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie reálnej hodnoty:

(a) ak je reálna hodnota majetku jeho trhovou hodnotou, jediným rozdielom medzi reálnou hodnotou majetku a jeho reálnou hodnotou po odpočítaní predajnej ceny sú priame dodatočné náklady na vyradenie majetku:

(i) ak sú náklady vyradenia zanedbateľné, spätné ziskateľná suma preceneného majetku je nevyhnutne blízka, alebo vyššia než jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota). V takomto prípade je po uplatnení požiadaviek na precenenie nepravdepodobné, že u preceneného majetku sa zníži hodnota a spätné ziskateľná suma sa nemusí odhadovať.

(ii) ak nie sú náklady vyradenia zanedbateľné, reálna hodnota po odpočítaní nákladov na predaj preceneného majetku je nevyhnutne nižšia ako jeho reálna hodnota. Preto sa hodnota preceneného majetku zníži, ak je jeho používaná hodnota nižšia, než je jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota). V takomto prípade jednotka po uplatnení požiadaviek na precenenie použije tento štandard na stanovenie, či by mohla byť znížená hodnota majetku.

(b) ak reálna hodnota majetku vychádza z iného základu, než je jeho trhovú hodnotu, jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota) by mohla byť vyššia alebo nižšia ako je jeho spätné ziskateľná suma. Preto po uplatnení požiadaviek na precenenie jednotka použije tento štandard na určenie, či by mohla byť znížená hodnota majetku.

DEFINÍCIE

6. Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto zadanom význame:

Aktívny trh je trh, v rámci ktorého sú splnené všetky z nasledujúcich podmienok:

- (a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;
- (b) v akomkoľvek čase je možné nájsť ochotných kupujúcich a predávajúcich;

a

- (c) ceny sú prístupné verejnosti.

Zmluvný dátum podnikovej kombinácie je dátumom, ku ktorému dôjde k zásadnej dohode medzi kombinujúcimi stranami a – v prípade verejne obchodovaných spoločností – sa takáto dohoda oznámi verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe po odpočítaní všetkých akumulovaných odpisov (amortizácie) a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktorý je do veľkej miery nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

Majetok spoločnosti je majetok, iný ako goodwill, ktorý prispieva k budúcim peňažným tokom obidvoch aj previeranej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky aj ostatných jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

Náklady vyradenia sú dodatočné náklady, ktoré priamo súvisia s vyradením jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky okrem finančných nákladov a daňového nákladu.

Odpisovateľná suma je obstarávací cena majetku, alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu v účtovných záznamoch, po odpočítaní zostatkovej hodnoty.

Odpisovanie (amortizácia) je systematická alokácia odpisovateľnej sumy majetku počas jeho doby použiteľnosti. (*)

Reálna hodnota bez nákladov na predaj je suma, ktorú možno získať z predaja jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní nákladov vyradenia.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky prevyšuje jeho spätné získateľnú sumu.

Spätné získateľná suma majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky je suma vyššia spomedzi jeho reálnej hodnoty po odpočítaní nákladov na predaj a použiteľnej hodnoty.

(*) V prípade nehmotného majetku sa namiesto „odpisovania“ všeobecne používa výraz „amortizácia“. Obe dva výrazy majú rovnaký význam.

Doba použiteľnosti je buď:

(a) časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že jednotka bude majetok používať;

alebo

(b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.

Použiteľná hodnota je aktuálna hodnota budúcich peňažných tokov, ktorých odvodenie sa očakáva od majetku alebo jednotky tvoriacej peňažné prostriedky.

IDENTIFIKOVANIE MAJETKU, KTORÉHO HODNOTA BY SA MOHLA ZNÍŽIŤ

7. Odseky 8 – 17 špecifikujú, kedy by sa mala určiť spätne získateľná suma. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Zvyšok tohto štandardu má nasledujúcu štruktúru:
- (a) odseky 18 – 57 určujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.
 - (b) odseky 58 – 108 ustanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty. Informácie o vykazovaní a oceňovaní strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku iného, než goodwill, sú uvedené v rámci odsekov 58 – 64. Odseky 65 – 108 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty týkajúcich sa jednotiek vytvárajúcich peňažnú hotovosť a goodwillu.
 - (c) odseky 109 – 116 stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykazanej pre majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v predchádzajúcich rokoch. Tieto požiadavky opätovne používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ďalšie požiadavky pre jednotlivý majetok sú stanovené v odsekoch 117 – 121, pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v odsekoch 122 až 123 a pre goodwill v odsekoch 124 až 125.
 - (d) odseky 126 – 133 špecifikujú informácie, ktoré sa musia zverejniť o stratách zo zníženia majetku a o zrušení takýchto strát z majetku a jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky. Odseky 134 – 137 ustanovujú dodatočné požiadavky na zverejnenie informácií o jednotkách vytvárajúcich peňažné prostriedky, ktorým za účelom testovania zníženia hodnoty bol priradený goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.
8. Majetok má zníženú hodnotu v prípade, ak jeho účtovná hodnota presiahne jeho spätne získateľnú sumu. Odseky 12 – 14 opisujú niektoré náznaky, kedy by sa strata zo zníženia hodnoty mohla vyskytnúť. Ak niektorý z týchto náznakov existuje, od jednotky sa vyžaduje, aby uskutočnila formálny odhad spätne získateľnej sumy. S výnimkou ustanovení odseku 10 tento štandard od jednotky nevyžaduje formálny odhad spätne získateľnej sumy, ak neexistuje žiadny náznak straty zo zníženia hodnoty.
9. **Jednotka by mala zhodnotiť ku každému súvahovému dňu, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť. Ak niektorý z takýchto náznakov existuje, jednotka by mala odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku.**
10. **Bez ohľadu na existenciu náznaku zníženia hodnoty jednotka taktiež musí:**
- (a) **vykonať test zníženia hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo nehmuteľného majetku, ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie a to ročne – porovnaním jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou. Takýto test na zníženie hodnoty sa môže vykonávať kedykoľvek počas ročného obdobia za predpokladu, že sa vykonáva každoročne v ten istý čas. Rozličný nehmotný majetok možno z hľadiska zníženia hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak však počas aktuálneho ročného obdobia došlo k prvotnému vykázaniu takéhoto nehmotného majetku, test zníženia hodnoty takéhoto nehmotného majetku sa musí uskutočniť pred koncom aktuálneho ročného obdobia.**

IAS 36

(b) *vykonať ročný test zníženia hodnoty goodwillu, nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie, v súlade s odsekmi 80 – 99.*

11. Schopnosť nehmotného majetku vytvárať dostatočné budúce ekonomické úžitky na náhradu jeho účtovnej hodnoty je väčšinou predmetom vysokej neistoty až do chvíle, kým nie je majetok k dispozícii na používanie. Z tohto dôvodu tento štandard vyžaduje od jednotky minimálne raz ročne testovať zníženie účtovnej hodnoty nehmotného majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie.
12. *Pri zhodnotení, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť, by mala jednotka brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:*

Externé zdroje informácií

- (a) *počas daného obdobia sa trhovú hodnotu majetku znížila podstatne viac, než by sa očakávalo v dôsledku plynutia času alebo bežného používania.*
- (b) *počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym vplyvom na jednotku, alebo sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v ktorom jednotka pôsobí, alebo na trhu, na ktorý majetok patrí.*
- (c) *trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií sa počas daného obdobia zvýšili, a tieto zvýšenia majú pravdepodobne vplyv na diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku a znížia významne spätne získateľnú sumu majetku.*
- (d) *účtovná hodnota majetku v zostatkovej hodnote vykazujúcej jednotky je vyššia ako jej trhovú kapitalizácia.*

Interné zdroje informácií

- (e) *k dispozícii sú dôkazy o zastaraní alebo fyzickom poškodení majetku.*
- (f) *počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym účinkom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v rozsahu alebo v spôsobe ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú nevyužívanie majetku, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činností, v rámci ktorých sa majetok využíva, plány na vyradenie majetku pred predtým očakávaným dátumom a opätovné zhodnotenie obdobia použiteľnosti majetku ako určitého obdobia (nie ako neurčitého obdobia). (*)*
- (g) *k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výnosnosť majetku je, alebo bude horšia, ako sa očakávalo.*
13. Zoznam v odseku 12 nie je vyčerpávajúci. Jednotka môže identifikovať iné náznaky o tom, že môže dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku — v takomto prípade sa od jednotky vyžaduje stanovenie spätne získateľnej sumy majetku, alebo — v prípade goodwillu — vykonanie testu na zníženie hodnoty v súlade s odsekmi 80 – 99.
14. Dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, zahŕňajú existenciu:
- (a) *peňažných tokov na nadobudnutie majetku, alebo následnú potrebu peňažných prostriedkov na jeho prevádzkovanie a údržbu, ktoré sú podstatne vyššie ako bol pôvodný rozpočet;*
- (b) *skutočných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku či straty, plynúcich z majetku, ktoré sú podstatne horšie ako ich rozpočet;*

(*) Akonáhle majetok splní kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku v držbe na predaj (alebo sa zaradi do skupiny pre vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako v držbe na predaj), vyradí sa spod pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

- (c) podstatného zníženia rozpočtovaných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku, alebo podstatného zvýšenia rozpočtovanej straty, plynúcich z majetku;
- alebo
- (d) prevádzkových strát alebo čistého odlivu peňažných prostriedkov na majetok, ak sú údaje bežného obdobia zoskupené s rozpočtovanými údajmi pre budúcnosť.
15. V súlade s ustanoveniami odseku 10 vyžaduje tento štandard minimálne ročne vykonať test na zhodnotenie zníženia hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti (alebo majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie) a goodwillu. Okrem situácií, v ktorých sa uplatňujú ustanovenia odseku 10, sa koncept dôležitosti uplatňuje aj pri identifikácii, či je potrebné odhadnúť spätne ziskateľnú sumu majetku. Ak napríklad predchádzajúci výpočet ukazuje, že spätne ziskateľná suma majetku je podstatne vyššia ako jeho účtovná hodnota, jednotka nemusí znovu odhadnúť spätne ziskateľnú sumu, ak sa nevyskytli žiadne prípady, ktoré by eliminovali tento rozdiel. Podobne, predchádzajúca analýza môže ukázať, že spätne ziskateľná suma majetku nie je citlivá na jeden (alebo viac) z náznakov uvedených v odseku 12.
16. Ilustrácia k odseku 15 – ak sa trhové úrokové sadzby alebo iné trhové sadzby návratnosti investícií počas daného obdobia zvýšili, jednotka nemusí uskutočniť formálny odhad spätne ziskateľnej sumy majetku v nasledujúcich prípadoch:
- (a) ak diskontná sadzba, použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, nebude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb. Napríklad zvýšenia krátkodobých úrokových sadzieb nemusia mať významný vplyv na diskontnú sadzbu, použitú pre majetok, ktorý má dlhú zostávajúcu dobu použiteľnosti.
- (b) ak diskontná sadzba, použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, bude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb, avšak predchádzajúca analýza citlivosti spätne ziskateľnej sumy ukazuje, že:
- (i) je nepravdepodobné, že dôjde k významnému zníženiu ziskateľnej sumy, nakoľko budúce peňažné toky sa taktiež pravdepodobne zvýšia (napríklad v niektorých prípadoch môže jednotka preukázať, že upravuje svoje výnosy z hľadiska kompenzácie akéhokoľvek zvýšenia trhových úrokových sadzieb);
- alebo
- (ii) zníženie spätne ziskateľnej sumy nebude pravdepodobne viesť k významnej strate zo zníženia hodnoty.
17. Ak existuje náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, môže ísť o situáciu, kedy bude treba prehodnotiť zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie) alebo zostatkovú hodnotu majetku a upraviť ju podľa štandardu, ktorý platí pre daný majetok dokonca aj vtedy, ak nebola vykázaná žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku.

OCEŇOVANIE ZÍSKATEĽNEJ SUMY

18. Tento štandard definuje ziskateľnú sumu ako sumu, ktorá je vyššia spomedzi reálnej hodnoty majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky po odpočítaní nákladov na predaj a ich použiteľnej hodnoty. Odseky 19 – 57 stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne ziskateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.
19. Nie je vždy nevyhnutné určiť obidve sumy, reálnu hodnotu majetku bez nákladov na predaj a jeho použiteľnú hodnotu. Ak napríklad jedna z týchto súm prevyšuje účtovnú hodnotu majetku, hodnota majetku sa neznížila a nie je nevyhnutné odhadovať druhú sumu.

IAS 36

20. Taktiež je niekedy možné stanoviť reálnu hodnotu bez nákladov na predaj aj vtedy, keď sa s majetkom neobchoduje na aktívnom trhu. Niekedy však nebude možné určiť reálnu hodnotu bez nákladov na predaj, pretože neexistuje základ pre spoľahlivý odhad sumy, ktorú by bolo možné získať z predaja majetku v nezávislej transakcii medzi informovnými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami. V takomto prípade môže ako spätne získateľnú sumu jednotka použiť použiteľnú hodnotu majetku.
21. Ak neexistuje dôvod na presvedčenie, že použiteľná hodnota majetku významne prevyšuje jeho reálnu hodnotu bez nákladov na predaj, reálnu hodnotu majetku bez nákladov na predaj možno použiť ako jeho spätne získateľnú sumu. Ide o častý prípad v rámci majetku, ktorý je určený na vyradenie. Je tomu tak v dôsledku toho, že použiteľná hodnota majetku, určeného na vyradenie, sa bude skladať hlavne z výsledných výnosov z vyradenia, keďže budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku až do jeho vyradenia budú pravdepodobne zanedbateľné.
22. Spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotlivý majetok, s výnimkou majetku, ktorý nevytvára príjem peňažných prostriedkov, ktorý je vo veľkej miere nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku. Ak ide o takýto prípad, spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej majetok patrí (pozri odseky 65 – 103), s výnimkou prípadu, keď:
- (a) je reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj vyššia ako jeho účtovná hodnota;
- alebo
- (b) sa dá odhadnúť, že použiteľná hodnota majetku sa blíži jeho reálnej hodnote bez nákladov na predaj a súčasne reálnu hodnotu bez nákladov na predaj možno stanoviť.
23. V niektorých prípadoch môžu odhady, priemery a výpočtové skratky poskytovať primerané priblíženie sa detailným výpočtom, ktoré sú uvedené v tomto štandarde pre určenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj alebo použiteľnej hodnoty.

Oceňovanie spätne získateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

24. Odsek 10 vyžaduje vykonanie ročného testovania na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti prostredníctvom porovnania jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou a to bez ohľadu na skutočnosť, či existuje náznak zníženia hodnoty takéhoto majetku. Aktuálny výpočet spätne získateľnej sumy takéhoto majetku, vykonaný v predošlom období sa môže použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tohto majetku v aktuálnom období za predpokladu, že došlo ku splneniu všetkých nasledujúcich kritérií:
- (a) ak nehmotný majetok nevytvára peňažné príjmy z pokračujúceho používania, ktoré je značnej miery závisia od príjmov z iného majetku alebo skupiny majetku a z tohto dôvodu sa podrobuje testu na zníženie hodnoty ako súčasť jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, do ktorej patrí, majetok a záväzky, tvoriace takúto jednotku sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy príliš nezmenili;
 - (b) výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu takéhoto majetku;
- a
- (c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a z okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálne stanovenie spätne získateľnej sumy vyústi do sumy nižšej, než je účtovná hodnota daného majetku, je veľmi nízka.

Reálna hodnota bez nákladov na predaj

25. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty majetku bez nákladov na predaj je cena v záväznej predajnej dohode v nezávislej transakcii, upravená o zvýšené náklady, ktoré by sa priamo týkali vyradenia majetku.

26. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda, ale s majetkom sa obchoduje na aktívnom trhu, reálnou hodnotou majetku bez nákladov na predaj je trhovú cenu majetku znížená o náklady na vyradenie. Vhodnou trhovou cenou je zvyčajne aktuálna ponúkaná cena. Ak nie sú aktuálne ponúkané ceny k dispozícii, cena poslednej transakcie môže poskytovať základ, z ktorého sa odhaduje reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj za predpokladu, že sa nevyskytujú podstatné zmeny v ekonomických podmienkach medzi dátumom transakcie a dátumom, ku ktorému bol odhad uskutočnený.
27. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda alebo aktívny trh s majetkom, reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj je založená na najlepších dostupných informáciách tak, aby vyjadrovala sumu, ktorú by mohla jednotka k dátumu zostavenia súvahy získať z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní nákladov na vyradenie. Pri určovaní tejto sumy jednotka zvažuje výsledok aktuálnych transakcií s podobným majetkom v rámci toho istého priemyselného odvetvia. Reálna hodnota bez nákladov na predaj neodráža nútený predaj, pokiaľ manažment nie je nútený realizovať predaj okamžite.
28. Náklady na vyradenie, iné ako tie, ktoré už boli vykázané ako záväzky, sa pri určení reálnej hodnoty bez nákladov na predaj odpočítajú. Príklady takýchto nákladov zahŕňajú právne náklady, náklady na kolky a podobné dane z transakcií, náklady na odstránenie majetku, a priame zvýšenie nákladov na uvedenie majetku do podmienok jeho predaja. Požitky zo skončenia zamestnania (definované v IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) a náklady spojené s redukciami alebo reorganizáciou podnikania, ktoré nasledujú po vyradení majetku však nie sú priamym zvýšením nákladov na vyradenie majetku.
29. Niekedy by vyradenie majetku mohlo vyžadovať, aby kupujúci prevzal záväzok a k dispozícii pre obidve časti – pre majetok i záväzok – ostane iba jediná reálna hodnota bez nákladov na predaj. Odsek 78 vysvetľuje, ako treba postupovať pri takýchto prípadoch.

Použitelná hodnota

30. **Pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku sa na zretel'berú nasledujúce prvky:**

- (a) **odhad budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva;**
 - (b) **očakávania o možných zmenách sumy alebo časového hľadiska uvedených budúcich peňažných tokov;**
 - (c) **časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou sadzbou;**
 - (d) **cena za neistotu obsiahnutú v majetku;**
- a**
- (e) **iné faktory – napríklad platobná neschopnosť – ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva.**

31. Odhadovanie použiteľnej hodnoty majetku zahŕňa nasledujúce kroky:

- (a) odhad budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré vyplynú z pokračujúceho používania majetku a z jeho definitívneho vyradenia;

a

- (b) použitie vhodných diskontných sadzieb na tieto budúce peňažné toky.

IAS 36

32. Prvky uvedené v odseku 30(b), (d) a (e) možno brať na zreteľ buď ako úpravu budúcich peňažných tokov alebo ako úpravu diskontnej sadzby. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní jednotka z hľadiska očakávaní možných zmien v sume a časovosti budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zahrnutie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t.j. vážený priemer všetkých možných výstupov. V prílohe A je uvedené dodatočné usmernenie o používaní techník súčasnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty majetku.

Základ pre odhad budúcich peňažných tokov

33. **V rámci oceňovania použiteľnej hodnoty jednotka musí:**
- (a) **založiť plánovanie peňažných tokov na primeraných a preukázateľných predpokladoch, ktoré reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. Väčšia váha sa má priradiť externým dôkazom.**
 - (b) **založiť projekcie peňažných tokov na aktuálnych finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom, avšak musí vyňať všetky odhadnuté budúce peňažné príjmy alebo výdaje, ktorých vznik predpokladá vzhľadom na budúcu reštrukturalizáciu alebo zlepšenie výnosnosti majetku. Plány vychádzajúce z týchto rozpočtov/predpovedí by mali zahŕňať maximálne obdobie piatich rokov, s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť dlhšie obdobie.**
 - (c) **plánovať peňažné toky na obdobie dlhšie, ako obsahujú posledné rozpočty/predpovede pomocou extrapolácie plánov, založených na rozpočtoch/predpovediach, pri použití stabilnej alebo klesajúcej miery rastu pre nasledujúce roky, s výnimkou prípadov, keď by sa dala obhájiť rastúca miera. Táto miera rastu by nemala byť vyššia ako dlhodobá priemerná miera rastu pre výroby, priemyselné odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých jednotka funguje, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa, s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť vyššia miera.**
34. Manažment zhodnotí opodstatnenie predpokladov, z ktorých vychádza aktuálne plánovanie peňažných tokov a to preskúmaním rozdielov medzi minulými plánmi peňažných tokov a aktuálnymi peňažnými tokmi. Manažment zaistí, aby predpoklady, z ktorých vychádzajú aktuálne plány peňažných tokov boli konzistentné s minulými aktuálnymi výstupmi za predpokladu, že vplyvy následných udalostí alebo okolností, ktoré neexistovali počas tvorby aktuálnych peňažných tokov, boli primerané.
35. Detailné, podrobné a spoľahlivé finančné rozpočty/predpovede budúcich peňažných tokov na obdobie dlhšie ako päť rokov nie sú všeobecne k dispozícii. Z toho dôvodu, odhady manažmentu o budúcich peňažných tokoch sú založené na najaktuálnejších rozpočtoch/predpovediach na maximálne päť rokov. Manažment môže používať plány peňažných tokov, založené na finančných rozpočtoch/predpovediach za obdobie dlhšie ako päť rokov, ak je presvedčený, že tieto plány sú spoľahlivé, a môže preukázať svoju schopnosť, založenú na minulých skúsenostiach predpovedať peňažné toky presne pre toto dlhšie obdobie.
36. Plány peňažných tokov do konca doby použiteľnosti majetku sa odhadujú extrapoláciou plánov peňažných tokov, založených na finančných rozpočtoch/predpovediach, pri použití miery rastu pre nasledujúce roky. Táto miera je stabilná alebo klesajúca, s výnimkou prípadov, kedy zvýšenie miery zodpovedá objektívnym informáciám o vzorových dobách životnosti výroby alebo priemyselného odvetvia. Miera rastu je podľa potreby nulová alebo záporná.
37. Ak sú podmienky veľmi priaznivé, konkurenti pravdepodobne vstúpia na trh a obmedzia rast. Preto jednotky budú ťažko prekračovať priemernú historickú mieru rastu počas dlhého obdobia (povedzme dvadsať rokov) u výrobkov, priemyselných odvetví, alebo krajiny či krajín, v ktorých jednotka funguje, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa.
38. Pri používaní informácií z finančných rozpočtov/predpovedí, jednotka berie do úvahy, či informácie odrážajú primerané a preukázateľné predpoklady a či reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku.

Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov

IAS 36

39. **Odhady budúcich peňažných tokov by mali obsahovať:**

- (a) **plány príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku;**
- (b) **plány výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré nevyhnutne vzniknú, aby vytvárali príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku (vrátane výdavkov peňažných prostriedkov na prípravu majetku pre používanie) a ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k majetku na primeranom a konzistentnom základe;**

a

- (c) **čisté peňažné toky, ak existujú, ktoré budú prijaté (alebo platené) pri vyradení majetku na konci jeho doby použiteľnosti.**

40. Odhady budúcich peňažných tokov a diskontnej sadzby odrážajú konzistentné predpoklady o raste cien v dôsledku všeobecnej inflácie. Preto ak diskontná sadzba obsahuje vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v nominálnych hodnotách. Ak diskontná sadzba nezahŕňa vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v reálnych hodnotách (ale zahŕňajú budúce špecifické zvýšenia alebo zníženia cien).

41. Plány peňažných výdavkov zahŕňajú výdaje súvisiace s každodenným používaním majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré možno priradiť priamo alebo na základe opodstatnenej a konzistentnej základne k používaniu majetku.

42. Ak účtovná hodnota majetku ešte neobsahuje všetky výdavky peňažných prostriedkov, ktoré vzniknú predtým, ako je pripravený na používanie alebo predaj, odhad budúcich výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa odhad všetkých ďalších výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré majú podľa očakávania vzniknúť predtým, ako je majetok pripravený pre používanie alebo predaj. Napríklad, toto je prípad rozostavanej budovy alebo vývojového projektu, ktorý ešte nie je dokončený.

43. Aby sa predišlo dvojnásobnému započítaniu, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú:

- (a) príjmy peňažných prostriedkov z majetku, ktorý vytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od peňažných príjmov z preverovaného majetku (napríklad, finančný majetok ako sú pohľadávky);

a

- (b) výdaje peňažných prostriedkov súvisiace s povinnosťami, ktoré už boli vykázané ako záväzky (napríklad záväzky, dôchodky alebo rezervy).

44. **Budúce peňažné toky by sa mali odhadovať vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahrnúť odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z:**

- (a) **budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej jednotka ešte nie je zaviazaná;**

alebo

- (b) **zlepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku.**

45. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, použiteľná hodnota neodráža:

- (a) budúce výdaje peňažných prostriedkov alebo s tým súvisiace úspory nákladov (napríklad zníženie nákladov na zamestnancov) alebo úžitky, ktoré podľa očakávania vzniknú z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej jednotka ešte nie je zaviazaná;

alebo

IAS 36

- (b) budúce výdaje peňažných prostriedkov, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku alebo súvisiace peňažné príjmy, ktorých vznik sa očakáva v súvislosti z takýmito uvedenými výdajmi.

46. Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorý významne mení buď rozsah podnikania jednotky, alebo spôsob, ktorým sa podnikanie vykonáva. IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* dáva návod, ktorý by mal objasniť, kedy je jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii.

47. Ak sa jednotka stane zaviazanou k reštrukturalizácii, niektorý majetok bude pravdepodobne ovplyvnený touto reštrukturalizáciou. Len čo je jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii:

- (a) jej odhady budúcich príjmov a výdajov peňažných prostriedkov v súvislosti so stanovením použiteľnej hodnoty odrážajú úspory nákladov a ostatné úžitky z reštrukturalizácie (ktoré vychádzajú z najaktuálnejších finančných rozpočtov/predpovedí schválených manažmentom);

a

- (b) jej odhady budúcich peňažných výdajov na reštrukturalizáciu sa v súlade s IAS 37 zahŕňajú do rezerv na reštrukturalizáciu.

Príklad 5 uvádza vplyv budúcej reštrukturalizácie na výpočet použiteľnej hodnoty.

48. Pokiaľ v jednotke dôjde k peňažným výdajom, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku, odhady budúcich peňažných výdajov nezahŕňajú odhadované budúce peňažné príjmy, vznik ktorých sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov súvisiacich s peňažným odlivom (pozri ilustratívny príklad 6).

49. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce peňažné výdaje, potrebné na zachovanie úrovne ekonomických úžitkov, vznik ktorých sa očakáva vo vzťahu k majetku v jeho súčasnom stave. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky pozostáva z majetku s rozličnou odhadovanou dobou použiteľnosti, pričom všetok majetok je z hľadiska pokračujúcej činnosti jednotky zásadný, náhrada majetku s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadoch budúcich peňažných tokoch súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť každodennej služby takejto jednotky. Takisto aj v prípade, ak jednotlivý majetok pozostáva z komponentov s odlišnými dobami použiteľnosti, náhrada komponentov s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhade budúcich peňažných tokov generovaných majetkom považuje za súčasť každodennej služby takéhoto majetku.

50. ***Odhady budúcich peňažných tokov by mali obsahovať:***

- (a) ***príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností;***

alebo

- (b) ***príjmy alebo výdaje dane z príjmov.***

51. Odhadované budúce peňažné toky odrážajú predpoklady, ktoré sú konzistentné so spôsobom, ktorým sa určila diskontná sadzba. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa ignoroval. Pretože pri diskontovaní odhadnutých budúcich peňažných tokov sa berie do úvahy časová hodnota peňazí, tieto peňažné toky neberú do úvahy príjmy a výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností. Podobne, pretože diskontná sadzba sa stanovuje na báze pred zdanením, budúce peňažné toky sa tiež odhadujú na báze pred zdanením.

52. ***Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo platené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, by mala byť suma, ktorej získanie jednotka očakáva z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní odhadnutých nákladov na vyradenie.***

53. Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo platené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, sa určuje podobným spôsobom ako reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj s výnimkou toho, že pri odhadovaní týchto čistých peňažných tokov:

- (a) jednotka používa ceny prevládajúce k dátumu odhadu pre podobný majetok, ktorého doba použiteľnosti skončila a ktorý fungoval za podmienok podobných tým, v ktorých sa bude daný majetok používať; a

- (b) jednotka tieto ceny upraví o obidva vplyvy – budúce zvýšenie cien v dôsledku všeobecnej inflácie a špecifické budúce zvýšenia (zníženia) cien. Ak však odhady budúcich peňažných tokov z pokračujúceho používania majetku a diskontná sadzba neberú do úvahy vplyv všeobecnej inflácie, jednotka tento vplyv tiež vylúči z odhadu čistých peňažných tokov z vyradenia.

Budúce peňažné toky v cudzej mene

54. Budúce peňažné toky sa odhadujú v mene, v ktorej sa budú vytvárať a následne diskontovať s použitím diskontnej sadzby, ktorá je primeraná pre danú menu. Jednotka prevedie aktuálnu hodnotu použitím aktuálneho výmenného kurzu ku dňu výpočtu použiteľnej hodnoty.

Diskontná sadzba

55. **Diskontná sadzba (sadzby) bude sadzba (sadzby) pred zdanením, ktorá odráža aktuálne trhové ohodnotenie:**

- (a) časovej hodnoty peňazí;

a

- (b) rizík, špecifických pre daný majetok, o ktoré neboli odhady budúcich peňažných tokov upravené.

56. Sadzba, ktorá odráža súčasné trhové ohodnotenie časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre daný majetok je výnos, ktorý by investori vyžadovali, ak by sa rozhodli pre investíciu, ktorá by vytvárala peňažné toky v sumách, čase a s rizikom ekvivalentným tým, ktoré jednotka očakáva, že získa z majetku. Táto sadzba sa odhaduje zo sadzby v bežných transakciách na trhu s podobným majetkom, alebo z váženého priemeru nákladov na kapitál jednotky obchodovaného na burze, ktorý má jediný majetok (alebo portfólio majetku) podobné preverovanému majetku v zmysle schopnosti poskytovať službu a rizík. Diskontná sadzba použitá na ocenenie použiteľnej hodnoty majetku však neodráža riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát.
57. Ak špecifická sadzba pre daný majetok nie je priamo k dispozícii z trhu, jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Príloha A obsahuje dodatočné usmernenia o odhade diskontnej sadzby v podobných prípadoch.

VKAZOVANIE A OCEŇOVANIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

58. Odseky 59 – 64 stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty pre individuálny majetok iný, než goodwill. Informácie o vykazovaní a oceňovaní strát zo zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažnú hotovosť a goodwill sú uvedené v rámci odsekov 65 – 108.
59. **Účtovná hodnota majetku by sa mala znížiť na jeho spätne ziskateľnú sumu výlučne v prípade, ak je spätne ziskateľná suma majetku nižšia, než jeho účtovná hodnota. Toto zníženie je stratou zo zníženia hodnoty.**
60. **Strata zo zníženia hodnoty sa okamžite vykáže v zisku alebo strate s výnimkou prípadu, ak sa majetok vedie v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia). Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa mala posudzovať ako zníženie z precenenia podľa tohto iného štandardu.**
61. Strata zo zníženia hodnoty nepreceneného majetku sa vykazuje v zisku alebo strate. Strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa však vykáže priamo oproti prebytku z precenenia majetku v rozsahu, v ktorom strata zo zníženia hodnoty neprevyší sumu, ktorá je v prebytku z precenenia pre tento istý majetok.

IAS 36

62. *Ak suma odhadnutá ako strata zo zníženia hodnoty je vyššia než účtovná hodnota majetku, s ktorým súvisí, jednotka by mala vykázat' záväzok výlučne vtedy, ak sa to vyžaduje v inom štandarde.*
63. *Po vykázaní straty zo zníženia hodnoty by sa odpisový náklad (náklad amortizácie) pre daný majetok mal v budúcich obdobiach upraviť, aby sa alokovala preverovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje), systematicky počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.*
64. Ak je strata zo zníženia hodnoty vykázaná, všetky s ňou súvisiace odložené daňové pohľadávky alebo záväzky sa určia podľa IAS 12 *Dane z príjmov* porovnaním revidovanej účtovnej hodnoty majetku s jeho daňovým základom (pozri ilustratívny príklad 3).

JEDNOTKY VYTVÁRAJÚCE PEŇAŽNÉ PROSTRIEDKY A GOODWILL

65. Odseky 66 – 108 stanovujú požiadavky na identifikovanie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ktorej majetok patrí, na stanovenie účtovnej hodnoty a na vykázanie straty zo zníženia hodnoty pre jednotky, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej majetok patrí

66. *Ak existuje akýkoľvek náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, spätne ziskateľná suma by sa mala odhadnúť pre jednotlivý majetok. Ak nie je možné odhadnúť spätne ziskateľnú sumu pre jednotlivý majetok, jednotka by mala stanoviť spätne ziskateľnú sumu pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a do ktorej majetok patrí (jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky).*
67. Spätne ziskateľná suma jednotlivého majetku sa nedá určiť, ak:

- (a) sa použiteľná hodnota majetku nedá odhadnúť tak, aby sa blížila k hodnote jeho reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (napríklad, keď sa budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku nedajú odhadnúť, lebo sú zanedbateľné);

a

- (b) majetok nevytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov ostatného majetku.

V takých prípadoch, použiteľná hodnota a v dôsledku toho, spätne ziskateľná suma, sa môže určiť len pre jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Príklad

Ťažobná jednotka vlastní za účelom podpory vlastných ťažobných činností súkromnú železniciu. Súkromná železnica by sa mohla predať iba za cenu šrotu a súkromná železnica nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku bane.

Nie je možné odhadnúť spätne ziskateľnú sumu súkromnej železnice, pretože použiteľná hodnota súkromnej železnice sa nedá stanoviť a je pravdepodobne odlišná od ceny šrotu. Preto podnik odhaduje spätne ziskateľnú sumu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej súkromná železnica patrí, t. j. baňu ako celok.

68. Podľa ustanovení odseku 6 jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia skupina majetku, ktorá zahŕňa majetok a vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku. Identifikácia jednotky majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky vyžaduje posudzovanie. Ak sa spätne získateľná suma nedá pre jednotlivý majetok určiť, jednotka identifikuje najnižšie zoskupenie majetku, ktoré vytvára vo veľkej miere nezávislé príjmy peňažných prostriedkov.

Príklad

Autobusová jednotka poskytuje služby podľa zmluvy s mestskou správou, ktorá vyžaduje minimálne služby na každej z piatich osobitných trás. Majetok priradený každej trase sa dá identifikovať osobitne. Jedna z trás funguje s významnou stratou.

Pretože jednotka nemá možnosť skrátenia ktorejkoľvek z autobusových trás, najnižšia úroveň identifikovateľných príjmov peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku, sú príjmy peňažných prostriedkov vytvorené piatimi trasami spoločne. Jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky pre každú trasu je autobusová jednotka ako celok.

69. Peňažné príjmy sú príjmy peňažnej hotovosti a hotovostných ekvivalentov, ktoré jednotka obdržala od externých strán. Pri identifikovaní, či príjmy peňažných prostriedkov z majetku (alebo skupín majetku) sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku (alebo skupín majetku), jednotka berie do úvahy rôzne faktory, vrátane toho, ako manažment monitoruje podnikové činnosti (podľa výrobných liniek, podnikateľských jednotiek, jednotlivých lokalít, obvodov, alebo regionálnych oblastí, alebo iným spôsobom) alebo ako manažment prijíma rozhodnutia o pokračovaní alebo vyradení majetku jednotky a aktivít. Ilustratívny príklad 1 uvádza príklady identifikácie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

70. ***Ak existuje aktívny trh pre výstupy, ktoré vyrába majetok alebo skupina majetku, tento majetok alebo skupina majetku by sa mali identifikovať ako jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, aj keď sa niektoré alebo všetky z výstupov používajú interne. Ak na peňažné príjmy vytvorené akýmkoľvek majetkom alebo jednotkou tvoriacou peňažné prostriedky majú vplyv interné transferové ceny, jednotka využije najvernejší odhad manažmentu, týkajúci sa budúcich cien, ktoré možno dosiahnuť v rámci nezávislej transakcie, a to pri odhade:***

- (a) budúcich peňažných príjmov použitých na stanovenie použiteľnej ceny majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky;***

a

- (b) budúcich peňažných výdavkov použitých na stanovenie použiteľnej hodnoty všetkého ostatného majetku alebo jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ovplyvnených internými transferovými cenami.***

71. Dokonca aj keď časť alebo všetky výstupy, ktoré vyrába majetok alebo skupina majetku, sa používa ostatnými súčasťami jednotky (napríklad, výrobky v strednej fáze výrobného procesu), tento majetok alebo skupina majetku formuje osobitnú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak by jednotka mohla predat tieto výstupy na aktívnom trhu. Preto daný majetok alebo skupina majetku by mohla vytvárať príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré by boli vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupiny majetku. Pri použití informácií vychádzajúcich z finančných rozpočtov/predpovedí a týkajúcich sa takejto jednotky tvoriacej peňažné prostriedky, akéhokoľvek iného majetku alebo jednotky tvoriacej peňažné prostriedky a ovplyvnených vnútornými transferovými cenami jednotka upraví takéto informácie v prípade, ak vnútorné transferové ceny neodrážajú najlepší odhad manažmentu, týkajúci sa budúcich cien, ktoré by bolo možné dosiahnuť v rámci nezávislých transakcií.

IAS 36

72. **Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky by sa mala identifikovať konzistentne v rámci jednotlivých období pre ten istý majetok alebo typy majetku, s výnimkou prípadu, ak je prípadná zmena v identifikácii opodstatnená.**
73. Ak jednotka určí, že majetok patrí do inej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako v predchádzajúcich obdobiach, alebo že typy majetku, zoskupené pre jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa zmenili, odsek 130 požaduje určité zverejnenia o jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak je strata zo zníženia hodnoty vykázaná alebo je zrušená pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Spätne získateľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

74. Spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je vyššia suma spomedzi reálnej hodnoty bez nákladov na predaj a použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Pre účely určenia spätne získateľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky sa akýkoľvek odkaz v odsekoch 19 – 57 na „majetok“ berie ako odkaz na „jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky“.
75. **Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky by sa mala určiť konzistentne so spôsobom, ktorým sa určila spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.**
76. Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky:
- (a) zahŕňa účtovnú hodnotu iba toho majetku, ktorý sa môže priradiť priamo, alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ktorý bude vytvárať budúce príjmy peňažných prostriedkov, použité pri stanovení použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky;

a

 - (b) nezahŕňa účtovnú hodnotu akéhokoľvek vykázaného záväzku, s výnimkou prípadu, keď sa spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedá určiť bez toho, aby sa tento záväzok zobral do úvahy.

Je tomu tak preto, lebo reálna hodnota bez nákladov na predaj a použiteľná hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa stanovujú bez zohľadnenia peňažných tokov súvisiacich s majetkom, ktorý nie je súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a so záväzkami, ktoré neboli vykázané (pozri odseky 28 a 43).

77. Ak sa majetok zoskupuje za účelom zhodnotenia návratnosti, do jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je dôležité zahrnúť všetok majetok, ktorý vytvára (alebo sa používa na tvorbu) relevantný tok príjmov peňažných prostriedkov. V opačnom prípade by sa jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, mohla javiť ako úplne návratná, hoci v skutočnosti nastala strata zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch, hoci určitý majetok prispieva k odhadovaným budúcim peňažným tokom jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedá sa priradiť k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na primeranom a konzistentnom základe. Toto by mohol byť prípad goodwillu alebo majetku spoločnosti, akým je majetok ústredia. Odseky 80 – 103 vysvetľujú, ako treba postupovať pri takomto majetku pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, z hľadiska zníženia hodnoty.
78. Je možné, že bude potrebné brať do úvahy niektoré vykázané záväzky za účelom určenia spätne získateľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, ak by vyradenie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vyžadovalo od kupujúceho prevziať aj záväzok. V tomto prípade je reálna hodnota bez nákladov na predaj (alebo odhadnuté peňažné toky z definitívneho vyradenia) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, odhadovanou predajnou cenou pre majetok jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a záväzky spolu, znížené o náklady na vyradenie. S cieľom uskutočniť účelné porovnanie medzi účtovnou hodnotou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a jej spätne získateľnou sumou, sa účtovná hodnota záväzku odpočíta pri určovaní použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako aj jej účtovnej hodnoty.

Príklad

Jednotka prevádzkuje baňu v krajine, kde sa zo zákona vyžaduje, že vlastník musí obnoviť lokalitu po ukončení jeho banskej činnosti. Náklady na obnovu zahŕňajú premiestnenie nadložia, ktoré sa musí odstrániť predtým, ako banská činnosť začne. Rezerva na náklady premiestnenia nadložia sa vykáže okamžite po odstránení nadložia. Stanovená suma sa vykázala ako súčasť nákladov na baňu a odpisuje sa počas doby použiteľnosti bane. Účtovná hodnota rezervy na náklady obnovy je 500 CU (*), čo sa rovná súčasnej hodnote nákladov na obnovu.

Jednotka testuje baňu na zníženie hodnoty. Z hľadiska bane je jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, baňa ako celok. Jednotka obdržala rôzne ponuky na nákup bane za cenu približne 800 CU. Uvedená cena odráža fakt, že kupujúci prevezme záväzok na obnovu nadložia. Náklady na vyradenie bane sú zanedbateľné. Použiteľná hodnota bane je približne 1 200 CU bez nákladov na obnovu. Účtovná hodnota bane je 1 000 CU.

Reálna hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky bez nákladov na predaj je 800 CU. Uvedená suma zohľadňuje náklady na obnovu, ktoré už boli prevedené do rezerv. Ako dôsledok sa použiteľná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky určí po zvážení nákladov na obnovu a odhaduje sa na 700 CU (1 200 CU mínus 500 CU). Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je 500 CU, čo je účtovná hodnota bane (1 000 CU) mínus účtovná hodnota rezervy na náklady na obnovu (500 CU). Na základe vyššie uvedeného je zjavné, že spätné získateľná suma jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky prevyšuje jej účtovnú hodnotu.

79. Z praktických dôvodov sa spätné získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, niekedy určuje po zvážení majetku, ktorý nie je súčasťou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (napríklad pohľadávky alebo iný finančný majetok), alebo záväzkov, ktoré už boli vykázane v účtovnej závierke (napríklad záväzky, dôchodky alebo iné rezervy). V takýchto prípadoch sa účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, zvyšuje o účtovnú hodnotu tohto majetku a znižuje o účtovnú hodnotu týchto záväzkov.

Goodwill

Alokácia goodwillu k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky

80. *Pre účely testovania zníženia hodnoty sa goodwill, získaný v rámci podnikovej kombinácie od dátumu nadobudnutia priradí ku všetkým jednotkám vytvárajúcim peňažné prostriedky nadobúdateľa, alebo skupinám takýchto jednotiek, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergie kombinácie a to bez ohľadu na skutočnosť, či došlo k priradeniu iného majetku alebo záväzkov nadobúdaného k takýmto jednotkám alebo skupinám jednotiek. Každá jednotka alebo skupina jednotiek, ku ktorým sa priradil goodwill uvedeným spôsobom:*

- (a) *predstavuje najnižšiu úroveň jednotky, na ktorej sa monitoruje goodwill vzhľadom na vnútorné účely manažmentu;*

a

- (b) *nebude väčšia, než segment vychádzajúci z primárneho alebo sekundárneho formátu vykazovania jednotky, stanoveného v súlade s IAS 14 Segmentové výkazníctvo.*

81. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od iného majetku alebo skupín majetku a často prispieva k peňažným tokom viacerých jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky. Goodwill niekedy nemožno alokovať na neľubovôľnom základe na jednotlivé jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky, ale len na skupiny takýchto jednotiek. Výsledkom je skutočnosť, kedy najnižšia úroveň v rámci jednotky, na ktorej sa za vnútorným účelom manažmentu monitoruje goodwill, niekedy zahŕňa mnoho jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, s ktorými goodwill súvisí, avšak na ktoré goodwill nemožno alokovať. Odkazy v rámci odsekov 83 - 99 na jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky a na ktoré sa alokuje goodwill by sa mali vnímať aj ako odkazy na skupiny takýchto jednotiek, na ktoré sa alokuje goodwill.

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

IAS 36

82. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odseku 80 vyúsťuje do realizácie testovania na zníženie hodnoty goodwillu na úrovni, ktorá odráža spôsob, akým jednotka riadi svoje činnosti a s ktorou goodwill prirodzene súvisí. Preto vývoj dodatočných systémov vykazovania nie je obvykle potrebný.
83. Jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky, na ktorú sa za účelom testovania na zníženie hodnoty alokuje goodwill sa nesmie zhodovať s úrovňou, na ktorej dochádza k alokácii goodwillu v súlade s IAS 21 *Účinky zmien v kurzoch cudzích mien* z hľadiska ocenenia kurzových ziskov a strát. Ak napríklad jednotka musí v súlade s IAS 21 za účelom ocenenia kurzových ziskov a strát alokovať goodwill na relatívne nízke úrovne, od jednotky sa nevyžaduje testovať goodwill z hľadiska zníženia hodnoty dovedy, pokiaľ jednotka nevykonáva monitorovanie goodwillu na tejto úrovni za účelom vnútorného manažmentu.
84. ***Ak prvotnú alokáciu goodwillu získaného v rámci podnikovej kombinácie nemožno vykonať pred ukončením ročného obdobia, v ktorom k takejto kombinácii dôjde, takúto alokáciu treba vykonať pred koncom prvého ročného obdobia počínajúceho po dátume nadobudnutia.***
85. Ak sa v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* prvotné účtovanie podnikovej kombinácie dá stanoviť len predbežne ku koncu obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo, nadobúdateľ:
- (a) účtuje kombináciu s použitím uvedených predbežných hodnôt;
- a
- (b) vykáže všetky úpravy uvedených predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného účtovania do dvanástich mesiacov od dátumu nadobudnutia.

Za takýchto okolností taktiež nemusí byť možné ukončiť prvotnú alokáciu goodwillu, získaného v rámci kombinácie, pred koncom ročného obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo. Ak ide o takýto prípad, jednotka zverejní informácie požadované odsekom 133.

86. ***Ak došlo k priradeniu goodwillu na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky a jednotka končí s činnosťou v rámci takejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa:***
- (a) ***pri určovaní zisku alebo straty z likvidácie zahrnie do účtovnej hodnoty takejto činnosti;***
- a
- (b) ***ocení na základe relatívnych hodnôt ukončenej činnosti a časti ponechanej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s výnimkou situácie, kedy jednotka môže preukázať, že iná metóda lepšie odráža goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou.***

Príklad

Jednotka za 100 CU predá činnosť, ktorá bola súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a na ktorú bol goodwill alokovaný. Goodwill alokovaný na jednotku nemožno identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň uvedeného majetku (s výnimkou ľubovoľného prístupu). Spätne získateľná suma časti jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ktorú si jednotka ponechala, je 300 CU.

Nakolko goodwill alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky nemožno nelubovoľne identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň uvedeného majetku, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa oceňuje na základe relatívnych hodnôt ukončených činností a časti jednotky, ktorú si jednotka ponechala. Preto sa 25 percent goodwillu alokovaného na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti, ktorú jednotka predala.

87. **Ak jednotka vykoná reorganizáciu štruktúry vykazovania spôsobom, ktorý mení zloženie jednej alebo viacerých jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a na ktoré bol goodwill alokovaný, goodwill sa prealokuje na ovplyvnené jednotky. Takáto prealokácia sa vykoná s použitím prístupu relatívnej hodnoty, ktorý je podobný prístupu v prípade, ak jednotka ukončuje činnosť v rámci jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s výnimkou prípadu, ak jednotka môže preukázať inú metódu, ktorá lepšie odráža goodwill súvisiaci s reorganizovanými jednotkami.**

Príklad

Goodwill bol predtým alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky A. Goodwill alokovaný na jednotku A nemožno identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň jednotky A (s výnimkou ľubovoľného prístupu). A sa má rozdeliť a integrovať do troch iných jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, B, C a D.

Nakoľko goodwill nemožno neľubovoľne identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň A, goodwill sa prealokuje na jednotky B, C a D na základe relatívnych hodnôt troch častí A predtým, než dôjde k integrácii týchto častí s B, C a D.

Testovanie zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky s goodwillom

88. **Ak v súlade s odsekom 81 goodwill súvisí s jednotkou vytvárajúcou peňažné prostriedky, avšak na takúto jednotku nebol alokovaný, túto jednotku treba testovať na zníženie hodnoty vždy, keď existuje náznak, že by mohlo dôjsť ku zníženiu jej hodnoty a to porovnaním účtovnej hodnoty jednotky (bez goodwillu) s jej spätne ziskateľnou sumou. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.**
89. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky (uvedená v odseku 88) zahŕňa vo svojej účtovnej hodnote nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie a takýto majetok sa môže testovať na zníženie hodnoty len ako súčasť jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, odsek 10 vyžaduje ročné testovanie na zníženie hodnoty aj takejto jednotky.
90. **Jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky, na ktorú sa alokoval goodwill, sa bude testovať na zníženie hodnoty ročne a vždy v prípade existencie náznaku, že by mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty takejto jednotky, a to porovnaním účtovnej hodnoty takejto jednotky (vrátane goodwillu) s jej spätne ziskateľnou sumou. Ak spätne ziskateľná suma jednotky presahuje jej účtovnú hodnotu, jednotka spolu s alokovaným goodwillom sa budú považovať za prvky, ku zníženiu hodnoty ktorých nedošlo. Ak účtovná hodnota jednotky presahuje jej spätne ziskateľnú sumu, jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104.**

Menšinové podiely

91. V súlade s IFRS 3 goodwill vykázaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje goodwill, nadobudnutý materskou spoločnosťou na základe vlastníckeho podielu materskej spoločnosti (nie na základe sumy goodwillu kontrolovaného materskou spoločnosťou v dôsledku podnikovej kombinácie). Preto sa goodwill súvisiaci s menšinovými podielmi v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti nevykazuje. Ak existuje menšinový podiel na jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky, na ktorú sa alokoval goodwill, účtovná hodnota takejto jednotky obsahuje:
- (a) podiel materskej spoločnosti a menšinový podiel na identifikovateľnom majetku v zostatkovej hodnote jednotky;
 - a
 - (b) podiel materskej spoločnosti na goodwillu.

Avšak časť spätne ziskateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, definovanej v súlade s týmto štandardom súvisí s menšinovým podielom na goodwillu.

IAS 36

92. Následne sa za účelom testovania na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s goodwillom teoreticky upraví účtovná hodnota takejto jednotky a to predtým, než dôjde k porovnaniu s jej spätne získateľnou sumou. Úprava sa vykoná prirátaním účtovnej hodnoty goodwillu k jednotke za účelom zahnutia goodwillu, súvisiaceho s menšinovým podielom. Takáto teoreticky upravená účtovná hodnota sa následne porovnáva so spätne získateľnou sumou jednotky za účelom zistenia, či nedošlo ku zníženej hodnote jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky. V prípade, že ku zníženej hodnote došlo, jednotka najskôr alokuje stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 za účelom zníženia sumy goodwillu alokovaného na jednotku.
93. Pretože však goodwill sa vykazuje len do výšky vlastníckych podielov materskej spoločnosti, všetka strata zo zníženia hodnoty súvisiaca s goodwillom sa rozdelí na časť súvisiacu s podielom materskej spoločnosti a časť súvisiacu s menšinovým podielom, pričom sa ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu vykazuje len prvá uvedená časť.
94. Ak je celková strata zo zníženia hodnoty, súvisiaca s goodwillom nižšia, než suma, o ktorú teoreticky upravená hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky presahuje jej spätne získateľnú sumu, odsek 104 vyžaduje, aby sa zvyšný prebytok alokoval na ďalší majetok jednotky pomerným systémom na základe účtovnej hodnoty každého majetku jednotky.
95. Ilustratívny príklad 7 uvádza testovanie na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s goodwillom.

Časové rozvrhnutie testov na zníženie hodnoty

96. **Ročné testovanie na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s alokovaným goodwillom sa môže vykonať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu, že sa každoročný test bude uskutočňovať k tomu istému dátumu. Rozličné jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky možno z hľadiska zníženia hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak sa však časť alebo celý goodwill alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky získal v rámci podnikovej kombinácie v priebehu aktuálneho ročného obdobia, test jednotky na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť do konca aktuálneho ročného obdobia.**
97. **Ak sa majetok tvoriaci jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky, ku ktorej sa alokoval goodwill, testuje na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako jednotka obsahujúca goodwill, test majetku na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť skôr, než test jednotky obsahujúcej goodwill. Podobne – ak sa jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky, ktoré tvoria skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ku ktorým sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako skupina jednotiek obsahujúcich goodwill, test jednotlivých jednotiek na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť skôr, než test skupiny takýchto jednotiek obsahujúcich goodwill.**
98. V čase vykonania testu na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, na ktorú bol alokovaný goodwill, môže dôjsť k výskytu náznaku zníženia hodnoty majetku v rámci jednotky, obsahujúcej goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty majetku a následne vykáže straty zo zníženia hodnoty takéhoto majetku predtým, než vykoná testovanie na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a obsahujúcej goodwill. Podobne môže dôjsť k výskytu náznaku zníženia hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v rámci skupiny takýchto jednotiek obsahujúcich goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a následne vykáže straty zo zníženia hodnoty takejto jednotky predtým, než vykoná testovanie na zníženie hodnoty skupiny jednotiek, ku ktorým bol alokovaný goodwill.
99. **Posledný detailný výpočet vykonaný v predchádzajúcom období a týkajúci sa spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ku ktorej bol alokovaný goodwill, sa môže použiť pri testovaní na zníženie hodnoty takejto jednotky v aktuálnom období za predpokladu, že boli splnené všetky nasledujúce podmienky:**
- (a) **od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy nedošlo k významnej zmene majetku a záväzkov tvoriacich predmetnú jednotku;**

- (b) *výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu takejto jednotky;*

a

- (c) *vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a z okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálne stanovenie spätne získateľnej sumy vyústi do sumy nižšej, než je účtovná hodnota daného majetku, je veľmi nízka.*

Majetok spoločnosti

100. Majetok spoločnosti zahŕňa skupinový alebo delený majetok, ako je budova ústredia alebo úseku jednotky, zariadenia na elektronické spracovanie údajov alebo centrum výskumu. Štruktúra jednotky určuje, či majetok spĺňa definíciu majetku spoločnosti podľa tohto štandardu pre konkrétnu jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Kľúčové charakteristiky majetku spoločnosti sú, že tento nevytvára príjmy peňažných prostriedkov nezávisle od ostatného majetku alebo skupín majetku, a jeho účtovná hodnota sa nedá úplne priradiť k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky.
101. Pretože majetok spoločnosti nevytvára osobitné príjmy peňažných prostriedkov, spätne získateľná suma jednotlivého spoločného majetku sa nedá určiť, s výnimkou prípadu, keď manažment rozhodol majetok vyradiť. Ak v dôsledku toho existuje náznak, že by sa hodnota majetku spoločnosti mohla znížiť, spätne získateľná suma sa určuje pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky alebo skupinu takýchto jednotiek, do ktorej spoločný majetok patrí, porovnaním s účtovnou hodnotou tejto jednotky alebo skupiny takýchto jednotiek. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.
102. *Pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na zníženie hodnoty, jednotka by mala identifikovať všetok majetok spoločnosti, ktorý súvisí s preverovanou jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ak časť účtovnej hodnoty majetku spoločnosti:*
- (a) *možno na primeranej a konzistentnej báze priradiť k takejto jednotke, jednotka porovná účtovnú hodnotu takejto jednotky spolu s časťou účtovnej hodnoty majetku spoločnosti, priradeného k takejto jednotke, s jej spätne získateľnou sumou. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.*
- (b) *nemožno k takejto jednotke priradiť na primeranej a konzistentnej báze, jednotka:*
- (i) *porovná účtovnú hodnotu takejto jednotky (bez majetku spoločnosti) s jej spätne získateľnou sumou a všetky straty zo zníženia hodnoty vykáže v súlade s odsekom 104;*
- (ii) *identifikuje najmenšiu skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ktoré obsahujú preverovanú jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky a na ktorú možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať časť účtovnej hodnoty majetku spoločnosti;*
- a*
- (iii) *porovná účtovnú hodnotu takejto skupiny jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky vrátane časti účtovnej hodnoty majetku spoločnosti alokovanej k takejto skupine jednotiek so spätne získateľnou sumou takejto skupiny jednotiek. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.*
103. Ilustratívny príklad 8 uvádza uplatňovanie týchto požiadaviek na majetok spoločnosti.

IAS 36

Strata zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

104. *Strata zo zníženia hodnoty sa vykáže za jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky (najmenšia skupina jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ku ktorej bol priradený goodwill alebo majetok spoločnosti) výlučne v tom prípade, ak spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) je nižšia, než účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek). Strata zo zníženia hodnoty by sa mala alokovať, aby sa znížila účtovná hodnota majetku jednotky (skupiny jednotiek) v nasledujúcom poradí:*

(a) *po prvé – za účelom zníženia účtovnej hodnoty všetkého goodwillu alokovaného k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek);*

a

(b) *potom na ostatný majetok jednotky (skupiny jednotiek) na báze podielov, ktoré vychádzajú z účtovnej hodnoty každého majetku jednotky (skupiny jednotiek).*

Pri týchto zníženiach účtovných hodnôt sa má postupovať ako pri stratách zo zníženia hodnoty na jednotlivom majetku a majú sa vykázat' v súlade s odsekom 60.

105. *Pri alokácii strát zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 jednotka nebude znižovať účtovnú hodnotu majetku pod úroveň, ktorá je najvyššia spomedzi:*

(a) *reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (ak sa dá určiť);*

(b) *jeho použiteľnej hodnoty (ak sa dá určiť);*

a

(c) *nuly.*

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k majetku, by sa mala pomerným spôsobom („pro rata“) priradiť k ostatnému majetku jednotky (skupiny jednotiek).

106. *Ak neexistuje praktický spôsob odhadu spätne získateľnej sumy každého jednotlivého majetku jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, tento štandard požaduje náhodnú alokáciu straty zo zníženia hodnoty medzi majetok danej jednotky, iný ako goodwill, pretože všetok majetok jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, pracuje spoločne.*

107. *Ak sa spätne získateľná suma jednotlivého majetku nedá určiť (pozri odsek 67):*

(a) *strata zo zníženia hodnoty sa vykáže u majetku, ak jeho účtovná hodnota je vyššia ako vyššia suma spomedzi reálnej hodnoty bez nákladov na predaj a výsledkov postupu alokovania opísaného v odsekoch 104 a 105;*

a

(b) *nevykáže sa žiadna strata zo zníženia hodnoty pre majetok, ak hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa neznížila. Tento prístup sa uplatňuje aj vtedy, ak reálna hodnota bez nákladov na predaj je nižšia ako účtovná hodnota majetku.*

Príklad

Stroj bol fyzicky poškodený, ale ešte stále sa používa, aj keď nie tak dobre, ako by sa mal. Reálna hodnota stroja bez nákladov na predaj je nižšia než jeho účtovná hodnota. Stroj nevytvára nezávislé peňažné príjmy. Najmenšou identifikovateľnou skupinou majetku, ktorá zahŕňa stroj a vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku, je výrobná linka, do ktorej stroj patrí. Spätne získateľná suma výrobnéj linky ukazuje, že hodnota výrobnéj linky ako celku sa neznížila.

Predpoklad 1: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment neodrážajú žiaden záväzok manažmentu na nahradenie stroja.

Spätne získateľná suma samotného stroja sa nedá odhadnúť, pretože použiteľná hodnota stroja:

(a) sa môže odlišovať od reálnej hodnoty stroja bez nákladov na predaj;

a

(b) sa dá určiť len pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej stroj patrí (výrobná linka).

Hodnota výrobnéj linky sa neznížila. Preto sa vzhľadom na stroj nevykazuje strata zo zníženia hodnoty. Bez ohľadu na vyššie uvedené jednotka môže potrebovať prehodnotiť dobu odpisovania alebo metódu odpisovania stroja. Možno by bola potrebná kratšia doba odpisovania alebo zrýchlená metóda odpisovania na vyjadrenie očakávanej zostávajúcej doby použiteľnosti stroja alebo modelu, podľa ktorého jednotka spotrebováva ekonomické úžitky.

Predpoklad 2: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, odrážajú záväzok manažmentu nahradiť stroj a predať ho v blízkej budúcnosti. Peňažné toky z pokračujúceho používania stroja až do jeho vyradenia sa odhadujú ako zanedbateľné.

Použiteľná hodnota stroja sa dá odhadnúť ako blížiaci sa k jeho objektívnej hodnote bez nákladov na predaj. Preto sa spätne získateľná suma stroja dá určiť a neberie sa do úvahy jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a do ktorej stroj patrí (výrobná linka). Pretože reálna hodnota stroja bez nákladov na predaj je nižšia než jeho účtovná hodnota, vykazuje sa strata zo zníženia hodnoty stroja.

108. **Po uplatnení požiadaviek v odsekoch 104 a 105 by sa mal vykázat' záväzok pre každú zostávajúcu sumu straty zo zníženia hodnoty pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky výlučne vtedy, ak sa to vyžaduje podľa iného štandardu.**

ZRUŠENIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

109. Odseky 110 – 116 stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázané pre majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v predchádzajúcich rokoch. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ďalšie požiadavky pre jednotlivý majetok sú stanovené v odsekoch 117 – 121, pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v odsekoch 122 až 123 a pre goodwill v odsekoch 124 až 125.
110. **Jednotka by mala ku každému súvahovému dňu zhodnotiť, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, by už viac nemusela existovať alebo by sa mohla znížiť. Ak niektorý z takýchto náznakov existuje, jednotka by mala odhadnúť spätne získateľnú sumu takehoto majetku.**
111. **Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, jednotka by mala brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:**

IAS 36

Externé zdroje informácií

- (a) počas obdobia tržová hodnota majetku podstatne vzrástla.
- (b) počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti, v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v ktorom jednotka funguje, alebo na trhu, na ktorý je majetok určený.
- (c) počas obdobia sa znížili trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií, a tieto zníženia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa použila pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, a významne zvýšia spätné získateľnú sumu majetku.

Interné zdroje informácií

- (d) počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobom, ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Takéto zmeny zahŕňajú náklady, k vzniku ktorých došlo počas daného obdobia za účelom vylepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku alebo v súvislosti s reštrukturalizáciou činnosti, s ktorou majetok súvisí.
 - (e) k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výnosnosť majetku je, alebo bude lepšia ako sa očakávalo.
112. Náznaky potenciálneho zníženia straty zo zníženia hodnoty uvedené v odseku 111 odrážajú najmä náznaky potenciálneho vzniku straty zo zníženia hodnoty, uvedenej v odseku 12.
113. Ak existuje náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná pre majetok iný, než goodwill, už nemusí viac existovať alebo sa mohla znížiť, táto situácia môže naznačovať, že zostávajúca doba použiteľnosti, metóda odpisovania (amortizácie) alebo zostatková hodnota by sa mala revidovať a upraviť v súlade so štandardom platným na daný majetok, dokonca aj vtedy, keď sa neruší žiadna strata zo zníženia.
114. **Strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, by sa mala zrušiť výlučne vtedy, ak sa vyskytla zmena v odhadoch, ktoré sa použili na určenie spätne získateľnej sumy majetku odvtedy, keď sa vykázala posledná strata zo zníženia hodnoty. Ak ide o tento o prípad, účtovná hodnota majetku by sa (s výnimkou ustanovení uvedených v odseku 117) mala zvýšiť na jeho spätné získateľnú sumu. Takéto zvýšenie je zrušením straty zo zníženia hodnoty.**
115. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty odráža zvýšenie odhadovanej schopnosti majetku poskytovať službu, buď z používania alebo z predaja, od dátumu, kedy jednotka naposledy vykázala stratu zo zníženia hodnoty majetku. Odsek 130 vyžaduje od jednotky identifikáciu zmeny v odhadoch, ktorá spôsobuje zvýšenie v odhade schopnosti poskytovať službu. Príklady zmien v odhadoch zahŕňajú:
- (a) zmenu základu pre spätné získateľnú sumu (t. j. či je spätné získateľná suma založená na reálnej hodnote bez nákladov na predaj alebo použiteľnej hodnote);
 - (b) ak spätné získateľná suma vychádza z použiteľnej hodnoty, ide o zmeny sumy alebo načasovania odhadovaných budúcich peňažných tokov alebo zmeny diskontnej sadzby;
- alebo
- (c) ak spätné získateľná suma vychádza z reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, ide o zmeny v odhadoch komponentov reálnej hodnoty bez nákladov na predaj.

116. Použitelná hodnota majetku sa môže stať vyššou ako účtovná hodnota majetku jednoducho preto, lebo sa súčasná hodnota budúcich príjmov peňažných prostriedkov zvýši, ak sa priblížia. Avšak, schopnosť majetku poskytovať službu sa nezvýšila. Preto sa strata zo zníženia hodnoty nezruší iba z dôvodov plynutia času (niekedy nazývané „odvíjanie sa“ diskontu), aj keď sa spätne získateľná suma majetku stáva vyššou ako jeho účtovná hodnota.

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku

117. **Zvýšená účtovná hodnota majetku (iného než goodwill) v dôsledku zrušenia straty zo zníženia hodnoty by nemala prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nebola vyká­zala žiadna strata zo zníženia hodnoty pre majetok v predchádzajúcich rokoch.**
118. Akékoľvek zvýšenie účtovnej hodnoty majetku (iného než goodwill) nad účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by žiadna strata zo zníženia hodnoty nebola vykázaná pre majetok v predchádzajúcich rokoch, je precenením. Pri účtovaní takéhoto precenenia jednotka uplatňuje štandard, ktorý možno uplatniť vzhľadom na takýto majetok.
119. **Zrušenie straty zo zníženia hodnoty majetku (iného než goodwill) sa okamžite vykáže v zisku alebo strate s výnimkou prípadu, ak sa majetok vedie v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16 Nehnutelnosti, stroje a zariadenia). Akékoľvek zrušenie straty zo zníženia hodnoty precene­ného majetku by sa malo posudzovať ako zvýšenie z precenenia podľa tohto iného štandardu.**
120. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku je účtované priamo v prospech vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia. Avšak v rozsahu, v akom sa strata zo zníženia hodnoty toho istého majetku predtým vyká­zala v zisku alebo strate, zrušenie takejto straty sa tiež vykáže v zisku alebo strate.
121. **Po vykázaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa odpisový náklad (náklad na amortizáciu) na majetok upraví v budúcich obdobiach, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje), systematicky počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.**

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

122. **Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa alokuje na majetok jednotky (s výnimkou goodwillu) pomerným systémom („pro rata“) vzhľadom na účtovnú hodnotu takéhoto majetku. Pri týchto zvýšeníach účtovných hodnôt sa má postupovať rovnako, ako pri zrušení strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku a máj sa vykazovať v súlade s odsekom 119.**
123. **Pri alokovaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podľa odseku 122, účtovná hodnota majetku by sa nemala zvýšiť nad sumu, ktorá je nižšia spomedzi:**

(a) jej spätne získateľnej sumy (ak sa dá určiť);

a

(b) účtovnej hodnoty, ktorá by sa bola určila v prípade (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nevy­ká­zala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k majetku, by sa mala pomerným spôsobom („pro rata“) priradiť k ostatnému majetku jednotky (s výnimkou goodwillu).

IAS 36

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty goodwillu

124. **Strata zo zníženia hodnoty vykázaná za goodwill sa v nasledujúcom období neruší.**
125. IAS 38 *Nehmotný majetok* zakazuje vykazovanie interne vytvoreného goodwillu. Akékoľvek zvýšenie spätne získateľnej sumy goodwillu v obdobiach, nasledujúcich po vykázaní straty zo zníženia hodnoty goodwillu s najväčšou pravdepodobnosťou predstavuje zvýšenie v rámci vnútorne vytvoreného goodwillu (nie zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázananej za získaný goodwill).

ZVEREJŇOVANIE

126. **V rámci každej triedy majetku by jednotka mala zverejniť nasledujúce informácie:**
- (a) **sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázaných v zisku alebo strate počas obdobia, a riadková(é) položka(y) výkazu ziskov a strát, do ktorého sú tieto straty zo zníženia hodnoty zahrnuté.**
 - (b) **sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázaných v zisku alebo strate počas obdobia, a riadková(é) položka(y) výkazu ziskov a strát, v rámci ktorých došlo ku zrušeniu takýchto strát.**
 - (c) **sumu strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.**
 - (d) **sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.**
127. Trieda majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia v činnostiach jednotky.
128. Informácie vyžadované podľa odseku 126 sa môžu prezentovať s inými informáciami zverejnenými pre danú triedu majetku. Táto informácia sa napríklad môže zahrnúť do porovnania účtovnej hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení na začiatku a na konci obdobia v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.
129. **Jednotka, ktorá zverejňuje segmentovú informáciu v súlade s IAS 14 Segmentové výkazníctvo, zverejní za každý vykazovaný segment nasledujúce informácie, vychádzajúce z primárneho formátu vykazovania jednotkou:**
- (a) **sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázanú v zisku alebo strate a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.**
 - (b) **sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázanú v zisku alebo strate a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.**
130. **Vzhľadom na každú podstatnú stratu zo zníženia hodnoty, vykázanú v rámci daného obdobia za jednotlivý majetok vrátane goodwillu alebo jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky jednotka zverejní nasledujúce informácie:**
- (a) **udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaní alebo zrušeniu straty zo zníženia hodnoty.**
 - (b) **sumu straty zo zníženia hodnoty vykázanú alebo zrušenú.**

- (c) *pre jednotlivý majetok:*
- (i) *charakter majetku;*
 - a*
 - (ii) *ak jednotka zverejňuje segmentové informácie v súlade s IAS 14, zverejní vykazovaný segment, ku ktorému majetok prináleží a to na základe primárneho formátu vykazovania jednotky.*
- (d) *pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky:*
- (i) *opis jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (ako napríklad, či ide o výrobnú linku, budovu, podnikateľskú činnosť, geografickú oblasť, segment podliehajúci vykazovaniu v súlade s IAS 14);*
 - (ii) *sumu vykazanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty za jednotlivé triedy majetku, a – v prípade, že jednotka v súlade s IAS 14 zverejňuje segmentové informácie, aj v členení podľa vykazovaného segmentu na základe primárneho formátu vykazovania jednotky;*
 - a*
 - (iii) *ak sa zmenilo zoskupenie majetku pre identifikáciu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, od predchádzajúceho odhadu spätne získateľnej sumy (ak nejaká existuje) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, jednotka by mala opísať súčasný a predchádzajúci spôsob zoskupovania majetku a dôvod zmeny spôsobu identifikovania jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.*
- (e) *či spätne získateľná suma majetku (jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky) je reálnou hodnotou bez nákladov na predaj alebo jeho použiteľnou hodnotou.*
- (f) *ak spätne získateľná suma je reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, jednotka zverejní základ, z ktorého vychádza stanovenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (napríklad či reálna hodnota bola určená odkazom na aktívny trh).*
- (g) *ak spätne získateľná suma je použiteľná hodnota, jednotka zverejní diskontnú sadzbu(y), použítú(é) v súčasnom odhade a predchádzajúcom odhade (ak bol nejaký) použiteľnej hodnoty.*
131. *Pokiaľ ide o agregované straty zo zníženia hodnoty a agregované zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázané v priebehu daného obdobia, v rámci ktorého sa v súlade s odsekom 130 nezverejnili žiadne informácie, jednotka musí zverejniť nasledujúce informácie:*
- (a) *hlavné triedy majetku ovplyvnené stratou zo zníženia hodnoty a hlavné triedy majetku ovplyvnené zrušením strát zo zníženia hodnoty.*
 - (b) *hlavné udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu takýchto strát zo zníženia hodnoty a zrušeniu uvedených strát.*
132. *Jednotke sa odporúča zverejniť predpoklady použité pri určení spätne získateľnej sumy majetku (jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky) počas obdobia. Odsek 134 však od jednotky vyžaduje zverejnenie informácií o odhadoch, použitých v rámci ocenenia spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v prípade, ak účtovná hodnota takejto jednotky obsahuje goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.*
133. *Ak v súlade s odsekom 84 nebola k dátumu vykazovania k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek) priradená žiadna časť goodwillu, získaného počas daného obdobia v rámci podnikovej kombinácie, suma nealokovaného goodwillu sa musí zverejniť spolu s dôvodmi, kvôli ktorým táto suma nebola alokovaná.*

IAS 36

Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a obsahujúcich goodwill alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

134. *Jednotka zverejní informácie vyžadované bodmi (a) – (f) pre každú jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky (skupinu jednotiek), pri ktorých je účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, priradená k takejto jednotke (skupine jednotiek) podstatná pri porovnaní celkovej podnikovej účtovnej hodnoty goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti:*

- (a) *účtovnú sumu goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).*
- (b) *účtovnú sumu nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).*
- (c) *základ, z ktorého vychádza stanovenie spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) (t. j. použiteľná hodnota alebo reálna hodnota bez nákladov na predaj).*
- (d) *v prípade, že spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z použiteľnej hodnoty:*
 - (i) *charakteristiku každého kľúčového predpokladu, z ktorého vychádzajú plány manažmentu o peňažných tokoch na obdobia, obsiahnuté v rámci aktuálnych rozpočtov/predpovedí. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, vzhľadom na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia.*
 - (ii) *charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.*
 - (iii) *obdobie, na ktoré manažment plánoval peňažné toky založené na finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom a ak sa vo vzťahu k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek) použije obdobie dlhšie, než päť rokov, vysvetlenie opodstatnenosti takéhoto dlhšieho obdobia.*
 - (iv) *mieru rastu použitú za účelom extrapolácie plánov peňažných tokov za časový úsek, presahujúci obdobie zahrnuté do aktuálnych rozpočtov/predpovedí, a opodstatnenosť použitia každej miery rastu, ktorá presahuje dlhodobú mieru rastu výroby, priemyslu, krajiny alebo krajín, v ktorých jednotka vykonáva svoju činnosť alebo vo vzťahu k trhu, ku ktorému jednotka (skupina jednotiek) prináleží.*
 - (v) *diskontné sadzby uplatnené v rámci plánovania peňažných tokov.*
- (e) *ak spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, jednotka zverejní metodológiu, ktorú použila pri stanovení reálnej hodnoty bez nákladov na predaj. Ak sa reálna hodnota bez nákladov na predaj nestanovuje pomocou trhovej ceny jednotky (skupiny jednotiek), jednotka musí zverejniť aj nasledujúce informácie:*
 - (i) *charakteristiku každého kľúčového predpokladu, z ktorého vychádza stanovenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj manažmentom. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, vzhľadom na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia.*
 - (ii) *charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.*

- (f) *v prípade, ak by dôvodne možná zmena kľúčového predpokladu, na základe ktorej manažment vychádzal pri určení spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) spôsobila prevýšenie účtovnej hodnoty jednotky (skupiny jednotiek) nad jej spätne získateľnou sumou:*
- (i) *jednotka zverejní sumu, o ktorú spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) preyšuje jej účtovnú hodnotu.*
 - (ii) *hodnotu priradenú každému kľúčovému predpokladu.*
 - (iii) *sumu, o ktorú sa hodnota priradená kľúčovému predpokladu musí zmeniť po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri ocenení spätne získateľnej sumy a to tak, aby sa spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej účtovnej hodnote.*
135. *Ak sa časť alebo celá účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokuje na viacero jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky (skupiny jednotiek) a suma alokácie na každú jednotku (skupinu jednotiek) nie je významná v porovnaní s celkovou podnikovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, takáto skutočnosť sa musí zverejniť spolu s agregovanou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, priradenou uvedeným jednotkám (skupinám jednotiek). Ak okrem toho spätne získateľné sumy akejkoľvek z takýchto jednotiek (skupín jednotiek) vychádzajú z tých istých kľúčových predpokladov a nim priradená agregovaná účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou životnosti je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu jednotky alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, jednotka takúto skutočnosť zverejní spolu s:*
- (a) *agregovanou účtovnou sumou goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).*
 - (b) *agregovanou účtovnou sumou nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).*
 - (c) *charakteristikou kľúčových predpokladov.*
 - (d) *charakteristikou prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.*
 - (e) *v prípade, ak by dôvodne možná zmena kľúčových predpokladov spôsobila prevýšenie účtovnej hodnoty jednotky (skupiny jednotiek) nad jej spätne získateľnú sumu:*
 - (i) *jednotka zverejní sumu, o ktorú agregovaná spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) presahuje jej agregovanú účtovnú hodnotu.*
 - (ii) *hodnotu priradenú každému kľúčovému predpokladu.*
 - (iii) *sumu, o ktorú sa hodnota priradená kľúčovému predpokladu musí zmeniť po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri ocenení spätne získateľnej sumy a to tak, aby sa agregovaná spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej agregovanej účtovnej hodnote.*
136. *Posledný detailný výpočet vykonaný v predchádzajúcom období a týkajúci sa spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupiny jednotiek) sa v súlade s odsekom 24 alebo 99 môže previesť a použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto jednotky (skupiny jednotiek) v aktuálnom období za predpokladu, že stanovené podmienky boli splnené. Ak ide o takýto prípad, informácie o takejto jednotke (skupine jednotiek), ktoré tvoria súčasť zverejnenia, vyžadovaného odsekmí 134 a 135 sa týkajú výpočtu spätne získateľnej sumy prevedenej do ďalšieho obdobia.*

IAS 36

137. Ilustratívny príklad 9 uvádza zverejnenia vyžadované odsekmi 134 a 135.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

138. *Ak si jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3 Podnikové kombinácie zvolí uplatňovanie IFRS 3 od ktoréhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 IFRS 3, od takéhoto dátumu musí taktiež uplatňovať tento štandard.*
139. *V opačnom prípade musí jednotka uplatňovať tento štandard:*
- (a) *pri akvizícii goodwillu a nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004;*
a
 - (b) *na všetok majetok postupne počnúc počiatkom prvého ročného obdobia, začínajúceho 31. marcom 2004.*
140. *Jednotkám, ktorých sa týka odsek 139 sa odporúča uplatňovať tento štandard pred dátumami účinnosti, uvedenými v odseku 139. Ak však jednotka uplatňuje tento štandard pred spomenutými dátumami účinnosti, taktiež musí uplatňovať IFRS 3 a IAS 38 Nehmotný majetok (revidovaný v roku 2004).*

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 36 (VYDANÝ V ROKU 1998)

141. Tento štandard nahrádza IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998).
-

PRÍLOHA A

IAS 36

Použitie techník aktuálnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu. Obsahuje usmernenia o použití techník aktuálnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty. Aj napriek tomu, že usmernenia používajú pojem „majetok“, takýto pojem sa rovnako používa na označenie skupiny majetku tvoriaceho jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Komponenty ocenenia aktuálnej hodnoty

A1. Súhrn nasledujúcich prvkov odráža ekonomické rozdiely medzi majetkom:

- (a) odhad budúcich peňažných tokov, alebo v prípade komplexnejších skutočností, skupina budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka očakáva z majetku;
- (b) očakávania o možných zmenách sumy alebo časového hľadiska uvedených budúcich peňažných tokov;
- (c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou úrokovou sadzbou;
- (d) cena za neistotu obsiahnutú v majetku;
 - a
- (e) iné (niekedy veľmi obtiažne stanoviteľné) faktory – napríklad platobná neschopnosť – ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva.

A2. Táto príloha obsahuje charakteristiku dvoch prístupov k výpočtu aktuálnej hodnoty – v závislosti od okolností možno na odhad použiteľnej hodnoty majetku použiť ktorýkoľvek z nich. V rámci „tradičného“ prístupu sú úpravy faktorov (b) – (e) uvedených v odseku A1 vložené v diskontnej sadzbe. V rámci prístupu založenom na „očakávaných peňažných tokoch“ spôsobujú faktory (b), (d) a (e) v rámci výsledných rizikovo upravených očakávaných peňažných tokoch úpravy. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní jednotka z hľadiska očakávaní možných zmien v sume a časovosti budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zahrnutie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. vážený priemer všetkých možných výstupov.

Všeobecné zásady

A3. Techniky použité pri odhadoch budúcich peňažných tokov a úrokových sadzieb sa budú v rámci jednotlivých situácií líšiť a to v závislosti od okolností, týkajúcich sa predmetného majetku. Uplatňovanie techník aktuálnej hodnoty používaných v rámci oceňovania majetku sa však vo všeobecnosti riadia nasledujúcimi všeobecnými zásadami:

- (a) úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov by mali odrážať predpoklady, konzistentné s predpokladmi, obsiahnutými v rámci odhadovaných peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa ignoroval. Napríklad diskontnú sadzbu vo výške 12 percent možno použiť na zmluvné peňažné toky plynúce z úverovej pohľadávky. Táto sadzba odráža očakávania, týkajúce sa budúcich zlyhaní úverov s konkrétnymi charakteristikami. Tá istá sadzba vo výške 12 percent by sa nemala použiť na diskontovanie očakávaných peňažných tokov, nakoľko tieto peňažné toky už odrážajú predpoklady, týkajúce sa budúcich zlyhaní.
- (b) odhadované peňažné toky a diskontné sadzby mali byť nezaujaté a nemali by obsahovať faktory, ktoré sa predmetného majetku netýkajú. Napríklad zámerné pochopenie odhadovaných peňažných tokov za účelom rozšírenia zjavnej budúcej ziskovosti majetku zavádza do oceňovania predpojatost.
- (c) očakávané peňažné toky alebo diskontné sadzby by mali odrážať skôr rozsah možných výstupov, než jednu najpravdepodobnejšiu minimálnu alebo maximálnu možnú sumu.

Tradičný prístup a prístup na základe odhadovaného peňažného toku k aktuálnej hodnote*Tradičný prístup*

- A4. Účtovanie uplatnenia aktuálnej hodnoty tradične používalo jeden súbor odhadovaných peňažných tokov a jednu diskontnú sadzbu, často označovanú ako „sadzbu zodpovedajúcu riziku“. Tradičný prístup predpokladá, že konvencia jednej diskontnej sadzby môže obsiahnuť všetky očakávania budúcich peňažných tokov a príslušnú rizikovú prémie. Preto tradičný prístup kladie veľký dôraz na výber diskontnej sadzby.
- A5. V niektorých prípadoch – napríklad vtedy, keď sa porovnateľný majetok dá zistiť na trhu – je relatívne jednoduché použiť tradičný prístup. Pokiaľ ide o majetok so zmluvnými peňažnými tokmi, je tento prístup konzistentný so spôsobom, akým účastníci trhu charakterizujú majetok, napríklad ako „12-percentný dlhopis“.
- A6. Tradičný prístup však nemusí vhodne zahŕňať niektoré komplexné problémy oceňovania, akými sú napríklad ocenenie nefinančného majetku, pre ktorý (alebo pre porovnateľnú položku) neexistuje žiadny trh. Správny výber „sadzby zodpovedajúcej riziku“ vyžaduje vykonanie analýzy najmenej dvoch položiek — majetku, ktorý existuje na trhu a disponuje príslušnou úrokovou sadzbou a majetku, ktorý je predmetom ocenenia. Vhodná diskontná sadzba týkajúca sa oceňovaných peňažných tokov sa musí odvodiť zo zistiteľnej úrokovej sadzby, platnej pre spomínaný druhý majetok. Za účelom odvodenia musia byť charakteristiky peňažných tokov druhého majetku podobné s charakteristikami majetku, ktorý je predmetom ocenenia. Preto osoba, ktorá vykonáva ocenenie, musí súčasne vykonať nasledujúce činnosti:
- (a) identifikovať súbor peňažných tokov, ktorý sa bude diskontovať;
 - (b) identifikovať iný majetok na trhu, ktorý disponuje podobnými charakteristikami peňažných tokov;
 - (c) porovnať súbory peňažných tokov z oboch položiek tak, aby sa zabezpečilo, že sú podobné (napríklad – predstavujú oba súbory zmluvné peňažné toky, alebo je jeden z nich zmluvným a druhý odhadovaným peňažným tokom?);
 - (d) zhodnotiť, či sa v rámci jednej položky nachádza prvok, ktorý sa v druhej položke nenachádza (napríklad – je jedna položka menej likvidná, než druhá?);
- a
- (e) zhodnotiť pravdepodobnosť podobného chovania oboch súborov peňažných tokov (t. j. či sa budú meniť) v meniacich sa ekonomických podmienkach.

Prístup založený na očakávanom peňažnom toku

- A7. Tento prístup je v niektorých situáciách efektívnejším nástrojom na oceňovanie, než tradičný prístup. Pri vývoji oceňovania využíva tento prístup namiesto jedného najpravdepodobnejšieho peňažného toku všetky očakávania, týkajúce sa peňažných tokov. Napríklad môže ísť o peňažný tok v hodnote 100, 200 alebo 300 CU s pravdepodobnosťou 10, 60 a 30 percent. Očakávaný peňažný tok má hodnotu 220 CU. Tento prístup sa teda líši od tradičného prístupu zameraním sa na priamu analýzu predmetných peňažných tokov a na jednoznačnejšie stanovenia predpokladov, použitých pri oceňovaní.

- A8. Tento prístup taktiež umožňuje použiť techniky aktuálnej hodnoty v prípade, ak je časové hľadisko peňažných tokov neisté. Napríklad – peňažný tok s hodnotou 1 000 CU sa môže prijať za jeden, dva alebo tri roky s pravdepodobnosťou 10, 60 a 30 percent. Nižšie uvedený príklad uvádza výpočet očakávanej aktuálnej hodnoty v takejto situácii.

Súčasná hodnota 1 000 CU za 1 rok pri 5 %	952,38 CU	
Pravdepodobnosť	10,00 %	95,24 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 2 roky pri 5,25 %	902,73 CU	
Pravdepodobnosť	60,00 %	541,64 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 3 roky pri 5,50 %	851,61 CU	
Pravdepodobnosť	30,00 %	255,48 CU
Očakávaná súčasná hodnota		<u>892,36 CU</u>

- A9. Očakávaná súčasná hodnota 892,36 CU sa odlišuje od tradičného poňatia najlepšieho odhadu 902,73 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Tradičná výpočet súčasnej hodnoty uplatnený v rámci tohto príkladu vyžaduje rozhodnutie o tom, ktoré z možných časovaní peňažných tokov sa má použiť a – súčasne – neodráža pravdepodobnosti ostatných časovaní. Je tomu tak preto, že diskontná sadzba v rámci tradičného výpočtu súčasnej hodnoty neodráža neistotu časovania.

- A10. Použitie pravdepodobností je základným prvkom prístupu založenom na očakávanom peňažnom toku. Niektoré otázky – ako napríklad, či veľmi subjektívnym odhadom priradiť pravdepodobnosti, naznačujú vyššiu presnosť – ktorá skutočne existuje. Správne uplatňovanie tradičného prístupu (v súlade s ustanoveniami odseku A6) však vyžaduje rovnaké odhady a subjektívnosť bez výpočtovej transparentnosti prístupu, založeného na odhadovanom peňažnom toku.

- A11. Mnohé odhady vyvinuté v súčasnosti už neformálne zahŕňajú prvky prístupu, založeného na očakávanom peňažnom toku. Okrem toho účtovníci často čelia potrebe oceniť majetok pri použití obmedzených informácií o pravdepodobnostiach možných peňažných tokov. Účtovník sa môže napríklad ocitnúť v nasledujúcich situáciách:

- (a) odhadovaná suma spadá do rozsahu medzi 50 a 250 CU, avšak v rámci tohto pásma majú všetky sumy rovnakú pravdepodobnosť. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 150 CU $[(50 + 250)/2]$.
- (b) očakávaná suma spadá do rozsahu 50 až 250 CU a najpravdepodobnejšia suma je 100 CU. Pravdepodobnosti súvisiace s každou sumou však nie sú známe. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 133,33 CU $[(50 + 100 + 250)/3]$.
- (c) očakávaná suma je 50 CU (10-percentná pravdepodobnosť), 250 CU (30-percentná pravdepodobnosť) alebo 100 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 140 CU $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

V každom prípade je výsledkom prístupu založeného na očakávanom peňažnom toku lepší odhad použiteľnej hodnoty, než je tomu v prípade samostatného posúdenia minimálnej, najpravdepodobnejšej alebo maximálnej hodnoty.

- A12. Na použitie prístupu založenom na očakávanom peňažnom toku sa však vzťahuje určité nákladové obmedzenie. V niektorých prípadoch môže mať jednotka prístup k rozsiahlym údajom a môže byť schopný vyvinúť mnohé scenáre peňažných tokov. V iných prípadoch jednotka nemusí byť schopná vyvinúť viac, než jeden všeobecný výkaz o premenlivosti peňažných tokov bez vzniku výrazných nákladov. Jednotka musí vyvážiť náklady na zaoštaranie ďalších informácií s dodatočnou spoľahlivosťou, ktorú informácie vnesú do ocenenia.

IAS 36

- A13. Niektorí sú toho názoru, že techniky založené na očakávaných peňažných tokoch sú nevhodné z hľadiska ocenenia jednej položky alebo položky s obmedzeným počtom možných výstupov. Ponúkajú príklad majetku s dvomi možnými výstupmi: 90-percentnú pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 10 CU a 10-percentnú pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 1 000 CU. Zisťujú, že očakávaný peňažný tok v rámci uvedeného príkladu je 109 CU posudzujú výsledok ako nereprezentujúci žiadnu zo súm, k platbe ktorých rozhodne dôjde.
- A14. Podobné tvrdenia len potvrdzujú súvisiaci nesúlad s cieľom ocenenia. Ak je cieľom akumulácia nákladov, ktoré majú vzniknúť, očakávané peňažné toky nemusia vyústiť do reprezentatívne dôveryhodného odhadu očakávaných nákladov. Tento štandard sa však týka ocenenia spätne získateľnou sumou majetku. Spätne získateľná suma majetku, uvedená v tomto príklade pravdepodobne nebude 10 CU, aj keď ide o najpravdepodobnejší peňažný tok. Je tomu tak preto, lebo ocenenie 10 CU nezahŕňa neistotu peňažného toku pri ocenení majetku. Namiesto toho sa neistý peňažný tok prezentuje tak, ako keby išlo o istý peňažný tok. Nenájde sa ani jedna rozumne zmýšľajúca spoločnosť, ktorá by predala majetok s takýmito vlastnosťami za 10 CU.

Diskontná sadzba

- A15. Bez ohľadu na prístup, ktorý jednotka uplatní pri ocenení použiteľnej hodnoty majetku, by úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov nemali odrážať riziká, o ktoré sa upravili odhadované peňažné toky. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát.
- A16. Ak špecifická sadzba pre daný majetok nie je priamo k dispozícii z trhu, jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Účelom je v maximálne možnej miere odhadnúť trhové ohodnotenie:
- (a) časovej hodnoty peňazí za obdobie do konca doby použiteľnosti majetku;
- a
- (b) faktorov (b), (d) a (e) uvedených v odseku A1 a to do rozsahu, v akom takéto faktory nespôsobia úpravy v odhadovaných peňažných tokoch.
- A17. Za východzí bod pri tvorbe takéhoto odhadu môže jednotka vziať na zreteľ nasledujúce sadzby:
- (a) vážený priemer kapitálových nákladov jednotky, ktoré sa stanovujú použitím takých techník, akou je Model oceňovania kapitálového majetku;
 - (b) zvýšenú úrokovú sadzbu z pôžičiek jednotky;
- a
- (c) ostatné trhové úrokové sadzby.
- A18. Tieto sadzby sa však musia upraviť tak, aby:
- (a) odrážali spôsob, ktorým by trh ohodnotil špecifické riziká spojené s plánovanými peňažnými tokmi majetku;
- a
- (b) vylúčili riziká, ktoré nie sú relevantné pre odhadované peňažné toky majetku alebo o ktoré bol odhadovaný peňažný tok upravený.

Na zreteľ treba brať riziká, akými sú napríklad riziko krajiny, menové riziko a cenové riziko.

- A19. Diskontná sadzba je nezávislá od štruktúry kapitálu jednotky a od spôsobu, ktorým jednotka financuje nákup majetku, pretože budúce peňažné toky, ktorých vznik sa očakáva od majetku, nezávisia od spôsobu, ktorým jednotka financuje nákup majetku.
- A20. Odsek 55 vyžaduje, aby bola používaná diskontná sadzba sadzbou pred zdanením. Preto ak je báza použitá na odhadnutie diskontnej sadzby bázou po zdanení, potom je táto báza upravená tak, aby odrážala sadzbu pred zdanením.
- A21. Jednotka bežne používa jedinú diskontnú sadzbu pre odhad použiteľnej hodnoty majetku. Jednotka však používa osobitné diskontné sadzby pre rôzne budúce obdobia, kedy je použiteľná hodnota citlivá na rozdiely v rizikách pre rôzne obdobia alebo na podmienky štruktúry úrokových sadzieb.
-

IAS 36

PRÍLOHA B

Úpravy IAS 16

Úpravy v tejto prílohe sa budú uplatňovať v prípade, ak jednotka používa IAS 16 Nehnutelnosti, stroje a zariadenia (revidovaný v roku 2003). Úpravy sa zrušia ihneď, ako do platnosti vstúpi IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (revidovaný v roku 2004). Táto príloha nahrádza následné úpravy realizované v súvislosti s IAS 16 (revidovaný v roku 2003) vo vzťahu k IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (vydaný v roku 1998). IAS 36 (revidovaný v roku 2004) zahŕňa požiadavky odsekov tejto prílohy. Preto zmeny plynúce z IAS 16 (revidovaný v roku 2003) nie sú nevyhnutné v prípade, ak jednotka spadá do pôsobnosti IAS 36 (revidovaný v roku 2004). Na základe vyššie uvedeného sa táto príloha týka len tých jednotiek, ktoré si zvolili používanie IAS 16 (revidovaného v roku 2003) pred dátumom jeho účinnosti.

B1. IAS 16 Nehnutelnosti, stroje a zariadenia sa zmenil nasledovne.

V prílohe sa odsek A4 zmenil nasledovne:

A4. IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (vydaný v roku 1998) sa zmenil nasledovne.

V rámci štandardu sa odseky 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 zmenili nasledovne:

4. Tento štandard platí pre majetok, ktorého účtovné hodnoty sú v sume po precenení (reálna hodnota) podľa iných štandardov, ako napríklad model precenenia v IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*. Zisťovanie, či by sa hodnota preceneného majetku mohla znížiť však závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie reálnej hodnoty:

...

9. **Pri zhodnotení, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť, by mal jednotka brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:**

...

Interné zdroje informácií

...

- (f) počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym účinkom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v rozsahu alebo v spôsobe ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú majetok, ktorý sa nebude používať, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činnosti, s ktorou majetok súvisí alebo plány na vyradenie majetku v skoršom termíne, ako sa predtým očakávalo;

a

...

34. Plány peňažných výdajov zahŕňajú výdaje súvisiace s každodenným používaním majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré možno priradiť priamo alebo na základe opodstatnenej a konzistentnej základne k používaniu majetku.

37. **Budúce peňažné toky by sa mali odhadovať vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahrnúť odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z:**

...

- (b) zlepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku.

38. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, použiteľná hodnota neodráža:
- ...
- (b) budúce výdaje peňažných prostriedkov, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku alebo súvisiace peňažné príjmy, ktorých vznik sa očakáva v súvislosti z takýmito uvedenými výdajmi.
41. Pokiaľ v jednotke dôjde k peňažným výdajom, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku, odhady budúcich peňažných výdajov nezahŕňajú odhadované budúce peňažné príjmy, vznik ktorých sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov súvisiacich s peňažným odlivom (pozri prílohu A, príklad 6).
42. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce peňažné výdaje, potrebné na zachovanie úrovne ekonomických úžitkov, vznik ktorých sa očakáva vo vzťahu k majetku v jeho súčasnom stave. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky pozostáva z majetku s rozličnou odhadovanou dobou použiteľnosti, pričom všetok majetok je z hľadiska pokračujúcej činnosti jednotky zásadný, náhrada majetku s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadoch budúcich peňažných tokoch súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť každodennej služby takejto jednotky. Takisto aj v prípade, ak jednotlivý majetok pozostáva z komponentov s odlišnými dobami použiteľnosti, náhrada komponentov s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhade budúcich peňažných tokov generovaných majetkom považuje za súčasť každodennej služby takéhoto majetku.
59. *Strata zo zníženia hodnoty by sa mala vykázat ako náklad vo výkaze ziskov a strát okamžite s výnimkou prípadu, kedy sa majetok vedie v precenenej hodnote podľa iného štandardu (napríklad podľa modelu precenenia v IAS 16 Nehnutelnosti, stroje a zariadenia). Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa mala posudzovať ako zníženie z precenenia podľa tohto iného štandardu.*
96. *Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná pre majetok v predchádzajúcich rokoch už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, by jednotka mal brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:*

...

Interné zdroje informácií

- (d) počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobom, ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Takéto zmeny zahŕňajú náklady, k vzniku ktorých došlo počas daného obdobia za účelom vylepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku alebo v súvislosti s reštrukturalizáciou činnosti, s ktorou majetok súvisí;

a

...

104. *Zrušenie straty zo zníženia hodnoty by sa mala vykázat ako výnos vo výkaze ziskov a strát okamžite s výnimkou prípadu, kedy sa majetok vedie v precenenej hodnote podľa iného štandardu (napríklad podľa modelu precenenia v IAS 16 Nehnutelnosti, stroje a zariadenia). Akékoľvek zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa malo posudzovať ako zvýšenie z precenenia podľa tohto iného štandardu.*