

## IPSAS 17— POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

### Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 16 (novelizovaného v roce 2003) „Pozemky, budovy a zařízení“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 16.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a jeho kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

## IPSAS 17— POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

### OBSAH

	Odstavec
Úvod.....	IN-IN17
Cíl .....	1
Rozsah působnosti.....	2–12
Aktiva národního dědictví .....	8–11
Podniky veřejné správy .....	12
Definice .....	13
Rozpoznání .....	14–25
Infrastrukturní aktiva .....	21
Počáteční pořizovací náklady .....	22
Následné výdaje .....	23–25
Ocenění při rozpoznání .....	26–41
Složky pořizovacích nákladů .....	30–36
Vyčíslení pořizovacích nákladů.....	37–41
Následné oceňování.....	42–87
Model oceňování pořizovacími náklady .....	43
Přeceňovací model .....	44–58
Odpisování .....	59–65
Odpisovatelná částka a období .....	66–75
Odpisová metoda .....	76–78
Snížení hodnoty.....	79
Náhrady snížení hodnoty .....	80–81
Vynětí .....	82–87
Zveřejňování .....	88–94
Přechodná ustanovení .....	95–106
Datum účinnosti .....	107–108

Zrušení IPSAS 17 (2001) .....	109
Dodatek: změny ostatních IPSAS	
Implementační příručka 1 – Četnost přeceňování pozemků, budov a zařízení	
Implementační příručka 2 – Příklady zveřejňování	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 16	

---

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ je obsažen v odstavcích 1–109 a v dodatku. Všechny uvedené odstavce mají stejnou závaznost. IPSAS 17 je nutno číst v kontextu s jeho cílem, zdůvodněním závěrů a „Předmlouvou k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem kmenovitě stanovené postupy, pak je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

## Úvod

IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ nahrazuje IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ (vydaný v prosinci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

## Důvody pro novelu IPSAS 17

IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 17 jako odpověď na projekt zkvalitnění Mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 17 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 16, „Pozemky, budovy a zařízení“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 16 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 17 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 16. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 16 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 17 promítnuty.

## Změny předchozích požadavků

IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 17 jsou popsány níže.

## Definice

IN5. V odstavci 13:

- Standard definuje termíny „účetní hodnota“, „ztráta ze snížení hodnoty“, „ztráta ze snížení hodnoty nepenězotvorného aktiva“, „zpětněziskatelná částka“ a „zpětněziskatelná částka využitelnosti“, které jsou důsledkem vydání IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv“. Předchozí verze IPSAS 17 takové termíny nedefinovala.
- Standard mění definici „zbytkové hodnoty“. Změněná definice vyžaduje od účetní jednotky, aby vyčíslila zbytkovou hodnotu položek pozemků, budov a zařízení jako částku, kterou odhaduje, že by získala v současnosti pozbytím aktiva, kdyby bylo tak staré, jak se předpokládá na konci jeho doby ekonomické použitelnosti. Předchozí verze IPSAS 17 nevysvětovala, že zbytková hodnota je současná částka.

- Standard definuje termín „hodnota specifická pro účetní jednotku“, která odpovídá „současné hodnotě peněžních toků, kterou účetní jednotka očekává získat z pokračujícího užívání aktiva a jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo kterou očekává, že vynaloží na vypořádání závazku“. Tento termín se používá tam, kde je relevantní pro určení, zda má směnná transakce s aktivem komerční charakter. Návod na to, jak posoudit, zda má směnná transakce s aktivem komerční charakter, je také uveden (viz odstavce 38–40). Předchozí verze IPSAS 17 takovou definici ani odpovídající návod neobsahovala.

## Rozpoznání

- IN6. Standard vyžaduje od účetní jednotky použití obecných pravidel rozpoznání pro pořizovací náklady všech pozemků, budov a zařízení, které se vyskytly v daném okamžiku, a to včetně prvotních pořizovacích nákladů a následných výdajů (viz odstavce 14, 19, 22, 24–25). Předchozí verze IPSAS 17 obsahovala dvě pravidla rozpoznání – jeden pro prvotní pořizovací náklady a druhý pro následné výdaje.
- IN7. Standard v odstavci 23 vysvětluje, že náklady vynaložené na každodenní údržbu pozemků, budov a zařízení se vykazují jako součást přebytku nebo schodku. Předchozí IPSAS 17 to nečinil zcela jasně.

## Počáteční ocenění

- IN8. Standard požaduje od účetní jednotky, aby zahrnula odhad nákladů na demontáž, odstranění a uvedení do původního stavu jako součást pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení, včetně závazků, které účetní jednotce vzniknou s pořízením aktiva a jejím užíváním v následujících obdobích, kromě případů, kdy je používáno k výrobě zásob (viz odstavec 30). IPSAS 12 se používá v případech závazků z titulu demontáže, odstranění a uvedení do původního stavu, které vznikají v průběhu období používáním položek pro výrobu zásob. Předchozí verze IPSAS 17 zahrnovala do pořizovacích nákladů pozemků, budov a zařízení pouze závazky, které vznikají při pořízení aktiva.
- IN9. Standard požaduje, aby účetní jednotka ocenila položku pozemků, budov a zařízení, která byla získána výměnou za nepeněžní aktivum nebo kombinací nepeněžního aktiva a peněžního aktiva, na úrovni reálné hodnoty, pokud směnná transakce nepostrádá komerční charakter, nebo pokud reálná hodnota jak poskytnutého aktiva, tak i přijatého aktiva nemůže být spolehlivě oceněna (viz odstavce 38–40). Předchozí IPSAS 17 dělil směnné transakce na výměny podobných aktiv a výměny aktiv, které se nepodobají. Rozdílné kategorie směny vedly k rozdílnému účetnímu řešení. Pro výměnu podobných aktiv byl používán pořizovací náklad poskytnutého aktiva. Pro výměnu nepodobných aktiv byla pořizovacím nákladem reálná hodnota

poskytnutého aktiva upravená o veškeré částky souvisejících transferů peněžních ekvivalentů.

## Odpisy

- IN10. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby určila odpisovou sazbu samostatně pro každou podstatnou součást položky pozemků, budov a zařízení (viz odstavce 59–63). Předchozí IPSAS 17 to nečinil dostatečně jasně.
- IN11. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby zahájila odpisování položky pozemků, budov a zařízení jakmile je použitelná pro užívání a pokračovat v odpisování až do jejího vynětí, a to i v případě, pokud se položka v průběhu období nevyužívá (viz odstavec 71). Předchozí IPSAS 17 nespécifikoval, kdy má odpisování začít. Uváděl, že účetní jednotka má ukončit odpisování položky v případě, že je odstavena z aktivního užívání a je držena za účelem vyřazení.

## Náhrady snížení hodnoty

- IN12. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby zahrнула do přebytku nebo schodku náhrady od třetích stran související se snížením hodnoty pozemků, budov a zařízení, jejich ztrátou nebo vzdáním se jich, a to v okamžiku vzniku nároku na jejich získání (viz odstavec 80). Předchozí verze IPSAS 17 takový požadavek neobsahovala.

## Vynětí

- IN13. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby zrušila vykazování účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení, které pozbývá v okamžiku, kdy splní kritéria pro prodej zboží uvedená v IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“ (viz odstavec 84). Předchozí verze IPSAS 17 nespécifikovala, že má účetní jednotka použít pro určení okamžiku vynětí účetní hodnoty vyřazované položky pozemků, budov a zařízení kritéria uvedená v IPSAS 9.
- IN14. Standard od účetní jednotky vyžaduje, aby vyňala účetní hodnotu části položky pozemků, budov a zařízení v případě, kdy je tato část nahrazena a účetní jednotka zahrнула pořizovací náklad náhrady do účetní hodnoty položky (viz odstavec 85). Předchozí verze IPSAS 17 takový princip vykazování pro nahrazované části nepoužívala. Jeho zásady pro vykazování následných výdajů v podstatě neumožňovaly, aby pořizovací náklady náhrady byly zahrnuty do účetní hodnoty položky.

## Přechodná ustanovení

- IN15. Standard vyžaduje od účetní jednotky, aby vykazala dopady prvotního vykázání položek pozemků, budova a zařízení jako úpravu počátečních zůstatků kumulovaných přebytků nebo schodků v období, ve kterém byly pozemky, budovy a zařízení prvotně vykázány v souladu s IPSAS 17 (viz odstavec 97).
- IN16. Standard objasňuje, že účetní jednotka musí použít účetní pravidla retrospektivně v souladu s IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ v případech, kdy prvotně vykáže položku pozemků, budov a zařízení v jejích pořizovacích nákladech v souladu s IPSAS 17 (viz odstavec 99).

## Změny ostatních IPSAS

- IN17. Standard obsahuje závazný dodatek změn ostatních IPSAS, které nejsou součástí projektu zkvalitnění IPSAS a jsou dotčeny v důsledku změn v tomto IPSAS.

## Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení vykazování pozemků, budov a zařízení tak, aby byli uživatelé účetních závěrek schopni rozpoznat investice účetní jednotky do budov, pozemků a zařízení a jejich změny. Hlavními otázkami v oblasti vykazování pozemků, budov a zařízení jsou uznání aktiva, stanovení jeho účetní hodnoty, odpisů a ztrát ze snížení hodnoty, které jsou v souvislosti s ním vykazovány.

## Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, používá tento standard pro vykazování pozemků, budov a zařízení s výjimkou následujících případů:**

- (a) je použito jiné účetní řešení v souladu s jiným Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor; a
- (b) jedná se o aktiva tvořící národní dědictví. V případě takových aktiv je vyžadováno zveřejnění stanovené v odstavcích 88, 89 a 92.

3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**

4. Tento standard se používá na pozemky, budovy a zařízení včetně:
  - (a) speciálních vojenských zařízení; a
  - (b) infrastrukturních aktiv.

Přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 95 až 104 poskytují úlevu z požadavku na vykazování veškerých pozemků, budov a zařízení během pětiletého přechodného období.

5. Tento standard se nepoužívá na:
  - (a) biologická aktiva, která jsou výsledkem zemědělské činnosti (viz odpovídající mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělstvím); nebo
  - (b) těžební práva a zásoby surovin, jako jsou ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje (viz odpovídající mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se těžebními právy, zásobami surovin a podobnými neobnovitelnými zdroji).

Tento standard se však používá na pozemky, budovy a zařízení používané pro rozvoj a udržení činností nebo aktiv popsanych v odstavcích 5(a) anebo 5(b).

6. Některý jiný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor může vyžadovat vykazování určitých položek pozemků, budov a zařízení způsobem odlišným od tohoto standardu. Například IPSAS 13 „Leasingy“ požaduje, aby účetní jednotka hodnotila položky najatého majetku na základě posouzení míry

převodu rizik a užitek. Ostatní aspekty účetního řešení takových aktiv, jako například odpisy, jsou nicméně určeny tímto standardem.

7. Účetní jednotka použije tento standard v případě nemovitosti, která je ve výstavbě nebo je rekonstruována pro budoucí použití jako investice do nemovitostí, ale dosud nesplňuje definici investice do nemovitostí v IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“. Po dokončení výstavby nebo rekonstrukce se nemovitost stává investicí do nemovitosti a účetní jednotka je povinna postupovat podle IPSAS 16. IPSAS 16 se také používá pro investice do nemovitostí, které jsou rekonstruovány za účelem pokračujícího budoucího používání jako investice do nemovitosti. Účetní jednotka, používající pro investice do nemovitostí model oceňování pořizovacími náklady v souladu s IPSAS 16, použije tento model i v tomto standardu.

### **Aktiva národního dědictví**

8. Tento standard nepožaduje od účetní jednotky vykazání aktiv národního dědictví, která by jinak splňovala definici pozemků, budov a zařízení i kritéria na jejich vykazání. Pokud účetní jednotka vykazuje aktiva národního dědictví, pak musí splnit požadavky na zveřejňování stanovené tímto standardem a může, ale nemusí, splnit požadavky tohoto standardu na oceňování.
9. Některá aktiva se označují jako „aktiva národního dědictví“ z důvodu jejich kulturního, společenského nebo historického významu. Příklady aktiv národního dědictví zahrnují historické budovy a monumenty, archeologická naleziště, chráněná území, přírodní rezervace a umělecká díla. Aktiva národního dědictví se často vyznačují určitými vlastnostmi, mezi které patří (na druhou stranu to nejsou vlastnosti, které mají výhradně jen taková aktiva):
  - (a) jejich kulturní, společenská, vzdělávací a historická hodnota není spolehlivě vyjádřitelná finanční částkou založenou pouze na jejich tržní ceně;
  - (b) právní nebo statutární závazky mohou zakazovat nebo závažným způsobem omezovat jejich pozbytí prodejem;
  - (c) jsou často nenahraditelná a jejich hodnota se časem zvyšuje dokonce i v případě, kdy dochází ke zhoršování jejich fyzického stavu; a
  - (d) může být obtížné odhadnout jejich dobu použitelnosti, která může být v některých případech i stovky let.

Účetní jednotky veřejného sektoru mohou být držiteli rozsáhlých souborů aktiv národního dědictví, které byly získány v průběhu mnoha let nejrozličnějšími způsoby od nákupů, darování, přes dědění až po vyvlastňování. Tato aktiva jsou zřídka držena pro svoji schopnost vytvářet peněžní příjmy a navíc mohou existovat právní nebo společenské překážky je pro takový účel využívat.

10. Některá aktiva národního dědictví mají využitelný potenciál lišící se od jejich hodnoty jako součásti národního dědictví, například historická budova používaná pro umístění úřadu. V takových případech mohou být vykazována a oceňována na stejném základě jako ostatní položky pozemků, budov a zařízení. U ostatních aktiv národního dědictví je jejich využitelný potenciál omezen tím, že jsou národním dědictvím, například monumenty a zříceniny. Existence alternativního využitelného potenciálu tedy může ovlivnit volbu oceňovací základny.
11. Požadavky na zveřejnění v odstavcích 88 až 94 vyžadují, aby účetní jednotky zveřejnily informace o vykazovaných aktivech. Z uvedeného důvodu účetní jednotky, které vykazují aktiva národního dědictví, zveřejňují ve spojitosti s těmito aktivy například následující údaje:
- (a) použitou oceňovací základnu;
  - (b) použitou metodu odpisování, pokud existuje;
  - (c) hrubou účetní hodnotu;
  - (d) oprávký ke konci účetního období, pokud existují; a
  - (e) rozpis účetních hodnot na začátku a konci účetního období zobrazující jednotlivé součásti.

### Podniky veřejné správy

12. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejného sektoru (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.

### Definice

13. **Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:**

**Účetní hodnota** je částka, ve které je aktivum zachyceno po odečtení všech kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

**Třída pozemků, budov a zařízení** představuje seskupení aktiv, která se podobají svojí podstatou a funkcí v činnosti účetní jednotky a která jsou pro potřeby zveřejňování vykazována v účetní závěrce jako jedna položka.

**Pořizovací náklad** je zaplacená částka peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, případně reálná hodnota jiné protihodnoty vydané za účelem nabytí aktiva v době jeho koupě nebo výstavby.

**Odpis** je systematické rozpouštění odepisatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti.

**Odepisatelná částka** jsou pořizovací náklady aktiva nebo jiná částka, která je nahrazuje, snižena o jeho zbytkovou hodnotu.

**Hodnota specifická pro účetní jednotku** je současná hodnota peněžních toků, které jednotka očekává, že vzniknou z nepřetržitého užívání aktiva a z jeho pozbytí na konci jeho doby použitelnosti, nebo které očekává, že vynaloží na úhradu závazku.

**Směnné transakce** jsou transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby, nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněží, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.

**Reálná hodnota** je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

**Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorného aktiva** je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

**Ztráta ze snížení hodnoty nepeněžotvorného aktiva** je částka, o kterou účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou využitelnou částku.

**Nesměnné transakce** jsou transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky bez toho, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.

**Pozemky, budovy a zařízení** jsou hmotné položky aktiv, která:

- (a) jsou držena za účelem výroby nebo dodávky zboží, výrobků nebo služeb, za účelem pronájmu třetím stranám nebo pro administrativní účely
- (b) podle předpokladu budou užívána více než jedno účetní období.

**Zpětnězískatelná částka** je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snižena o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

**Zpětnězískatelná částka použitelnosti** je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snižena o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

**Zbytková hodnota** je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka získala pozbytím aktiva po odpočtu odhadnutých nákladů na pozbytí, jestliže je aktivum na konci předpokládané doby jeho použitelnosti.

**Doba použitelnosti** je buď:

- (a) období, po která bude aktivum dle očekávání jednotkou užíváno; nebo
- (b) očekávaný počet výrobků nebo podobných jednotek, které jednotka dle očekávání získá z daného aktiva.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

## Rozpoznání

14. **Pořizovací náklad položky pozemků, budov a zařízení se vykáže jako aktivum pouze v případě, že:**
  - (a) je pravděpodobné, že účetní jednotce poplyne z dané položky budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál; a
  - (b) účetní jednotka je schopna spolehlivě stanovit pořizovací náklad nebo reálnou hodnotu takové položky.
15. *Originál neobsahuje text*
16. *Originál neobsahuje text*
17. Náhradní díly a záložní zařízení jsou obvykle vedeny jako zásoby a při jejich spotřebě vykážány jako součást přebytku/schodku. Nicméně významné náhradní díly a záložní zařízení jsou kvalifikovány jako součást položky pozemků, budov a zařízení, pokud účetní jednotka očekává, že je bude používat během více než jednoho období. Obdobně, jestliže je možné náhradní díly a záložní zařízení použít jen ve spojení s určitou položkou pozemků, budov a zařízení, pak jsou tyto položky vykážány jako pozemky, budovy a zařízení.
18. Tento standard neurčuje, jakými jednotkami mají být aktiva identifikována při jejich rozpoznání, tzn. co je jednotlivou položkou pozemků budov a zařízení. Proto je při uplatňování kritérií pro rozpoznání nezbytné provést úsudek, který je individuální v daných podmínkách účetní jednotky. V některých případech může být vhodné individuálně nevýznamné položky, jako jsou knihy nebo počítačová zařízení a jiné drobné položky zařízení, agregovat a kritéria použít na jejich celkovou hodnotu.
19. Účetní jednotka použije tato kritéria rozpoznání na veškeré pořizovací náklady svých budov, pozemků a zařízení v okamžiku jejich vzniku. Tyto pořizovací

náklady zahrnují pořizovací náklady, které vznikly prvotně při akvizici nebo výstavbě dané položky pozemků, budov a zařízení a pořizovací náklady vzniklé následně při přidání části nebo jejich výměně či jejich servisu.

20. Speciální vojenská zařízení běžně splňují definici pozemků, budov a zařízení a musí být uznána jako aktivum v souladu tímto standardem.

### Infrastrukturní aktiva

21. Některá aktiva jsou označována obecně jako „infrastrukturní aktiva“. Ačkoliv universální definice infrastrukturních aktiv neexistuje, mají tato aktiva obvykle některé nebo všechny následující vlastnosti:

- (a) jsou součástí rozvodných systémů nebo sítí;
- (b) jsou specifické povahy a nemají alternativní způsob použití;
- (c) jsou nemovité; a
- (d) podléhají omezení v dispozici s nimi.

Ačkoliv vlastnictví infrastrukturních aktiv není omezeno jen na účetní jednotky veřejného sektoru, nacházejí se významná infrastrukturní aktiva často ve veřejném sektoru. Infrastrukturní aktiva splňují definici pozemků, budov a zařízení a musí být vykázána v souladu s tímto standardem. Příkladem infrastrukturních aktiv jsou silniční sítě, kanalizační systémy, systémy pro zajištění dodávek vody a energií a komunikační sítě.

### Počáteční pořizovací náklady

22. Některé položky pozemků, budov a zařízení mohou být nezbytné z bezpečnostních nebo ekologických důvodů. Ačkoliv akvizice takových pozemků, budov a zařízení nezvyšuje přímo budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál jakéhokoliv existujícího pozemku, budovy nebo zařízení, může být nezbytná k tomu, aby účetní jednotka získala budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál z jiných svých aktiv. Taková položka pozemků, budov a zařízení splňuje požadavky na rozpoznání aktiva, protože umožňuje účetní jednotce vytvořit ze souvisejících aktiv budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál převyšující to, co by mohla získat, kdyby takovou položku nepořídila. Protipožární předpisy mohou například vyžadovat od nemocnice zabudovat nové hasicí zařízení. Toto vylepšení se vykáže jako aktivum, protože bez něj by účetní jednotka nemohla provozovat nemocnici v souladu s regulačními předpisy. Výsledná účetní hodnota takových aktiv však podléhá testování na snížení hodnoty v souladu s IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“.

### Následné výdaje

23. Na základě pravidla vykazování v odstavci 14, nevykazuje účetní jednotka v účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení náklady na každodenní údržbu položky. Takové náklady se vykazují spíše jako součást přebytku nebo

schodku. Náklady na každodenní údržbu jsou tvořeny převážně osobními náklady a spotřebou materiálu a služeb a mohou zahrnovat také pořizovací náklady drobných dělů. Účel takových výdajů je většinou nazýván jako „opravy a udržování“ položky pozemků, budov a zařízení.

24. Části položek pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech. Například silnice může vyžadovat nový povrch po několika letech, vysoká pec může vyžadovat novou vyzdívkou po určitém počtu provozních hodin; vnitřní vybavení letadla jako jsou sedadla a kuchyňka může vyžadovat výměnu několikrát v průběhu životnosti trupu letadla. Části pozemků, budov a zařízení mohou vyžadovat výměnu i v méně častých intervalech, jako je například výměna příček v budově nebo výměnu, která se vůbec neopakuje. Na základě zásady rozpoznání uvedené v odstavci 14 vykáže účetní jednotka jako součást účetní hodnoty pozemku, budovy a zařízení náklady na výměnu částí dané položky v okamžiku jejich vzniku, pokud daná kritéria rozpoznání splňují. Účetní hodnota takových vyměňovaných částí je odúčtována v souladu s pravidly odúčtování uvedenými v tomto standardu (viz odstavce 82 až 87).
25. Podmínka pro pokračování v užívání položky pozemků, budov a zařízení (například letadla) může vyžadovat provedení významných revizí ke zjištění závad bez ohledu na to, které části se vyměnily. Vždy, když se taková revize provede, vykážou se náklady na ni v účetní hodnotě dané položky pozemků, budov a zařízení jako výměna, pokud splňuje kritéria rozpoznání. Jakákoliv zbývající účetní hodnota nákladů na předcházející revizi (oddělená od fyzických částí) je odúčtována. Takto se postupuje bez ohledu na to, zda náklady na předchozí revizi byly identifikovány jako součást transakce, při které byla položka nakoupena nebo postavena. Pokud je to nezbytné, mohou být použity odhadované náklady budoucí obdobné revize, jako indikátor toho, jaká byla hodnota stávající revize v okamžiku, kdy byla položka nakupována nebo stavěna.

### Ocenění při rozpoznání

26. **Položka pozemků, budov a zařízení, která je uznána jako aktivum, se prvotně ocení svými pořizovacími náklady.**
27. **Pokud je aktivum získáno prostřednictvím nesměnné transakce, pak jsou jeho pořizovací náklady stanoveny jako reálná hodnota v okamžiku jeho získání.**
28. Položka pozemků, budov a zařízení může být získána prostřednictvím nesměnné transakce. Například pozemky mohou být převedeny na místní samosprávu developerem za nulovou nebo nominální protihodnotu, aby mohla místní samospráva v rámci svého rozvoje vybudovat parky, silnice a cesty. Aktivum může být také získáno prostřednictvím nesměnné transakce

uplatněním práva na vyvlastnění. Za těchto okolností je pořizovacím nákladem položky její reálná hodnota v okamžiku jejího získání.

29. Pokud byly položky pozemků, budov a zařízení získané bezúplatně nebo za své nominální náklady, a byly tedy při uznání oceněny na úrovni jejich reálné hodnoty v souladu s požadavky odstavce 27, pak to pro účely tohoto standardu nezakládá důvody k přecenění. Proto se požadavky na přecenění uvedené v odstavci 44 a doprovodný komentář v odstavcích 45 až 50 použijí pouze tam, kde se účetní jednotka rozhodne přecenit danou položku pozemků, budov a zařízení až v následujícím účetním období.

### **Složky pořizovacích nákladů**

30. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení zahrnují:
- (a) kupní cenu včetně dovozních cel a daní, které nelze nárokovat, po odečtení obchodních slev a rabatů;
  - (b) veškeré náklady přímo přiřaditelné k uvedení aktiva na místo a do stavu nezbytného pro jeho správný provoz v souladu se záměry vedení;
  - (c) prvotní odhad nákladů na demontáž a odstranění položky a na uvedení místa, na kterém se nachází, do původního stavu; závazek vzniklý účetní jednotce při nabytí položky nebo jako důsledek používání položky během určitého období k jiným účelům než k vytváření zásob během tohoto období.
31. Příklady přímo přiřaditelných nákladů jsou:
- (a) náklady na zaměstnanecké požitky (jak jsou definovány příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývajícím se zaměstnaneckými požitky) vyplývající z výstavby nebo z pořízení položky pozemků, budov a zařízení;
  - (b) náklady na přípravu místa;
  - (c) počáteční náklady na dopravu a manipulaci;
  - (d) náklady na instalaci a montáž;
  - (e) náklady na testování toho, zda aktivum pracuje správně, po odečtení čistých výnosů z prodeje všech položek vyrobených v rámci uvádění aktiva na dané místo a do provozuschopného stavu (jako jsou vzorky vyrobené při testování zařízení); a
  - (f) poplatky za odborné služby.
32. Účetní jednotka použije IPSAS 12 „Zásoby“ pro pořizovací náklady související s povinnostmi demontáže, přemístění a uvedení místa, na kterém se položka nachází, do původního stavu. Tyto náklady jsou vynaloženy během příslušného období jako důsledek používání položky k vytváření zásob během tohoto období. Povinnosti, související s pořizovacími náklady zaúčtovanými

- v souladu s IPSAS 12 a IPSAS 17, jsou uznány a oceněny v souladu s IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva”.
33. Příklady nákladů, které tvoří pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení, jsou:
- (a) náklady na otevření nového zařízení;
  - (b) náklady na představení nového produktu nebo služeb (včetně nákladů na inzerci a propagaci);
  - (c) náklady na podnikání v nové oblasti nebo s novým druhem zákazníků (včetně nákladů na výškolení zaměstnanců); a
  - (d) správní a jiné všeobecné režijní náklady.
34. Uznávání nákladů jako součásti účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení skončí, když je položka na určeném místě a ve stavu nezbytném pro její správný provoz v souladu se záměry vedení. Z toho důvodu nejsou náklady vynaložené na používání nebo přemístění položky zahrnuty do její účetní hodnoty. Například následující náklady nejsou zahrnuty do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení:
- (a) náklady vynaložené na položku, která je již schopna správného provozu v souladu se záměry vedení, avšak musí být ještě uvedena v činnost nebo je provozována na menší než plný výkon;
  - (b) počáteční provozní újmy, jako ty, které jsou vynaloženy v době stimulace poptávky po výstupech z dané položky; a
  - (c) náklady na přemístění nebo reorganizaci některých nebo všech činností účetní jednotky.
35. Některé činnosti se vyskytují ve spojení s výstavbou nebo rekonstrukcí položky pozemků, budov a zařízení, ale nejsou nezbytné pro uvedení položky na určené místo a do stavu nezbytného pro její správný provoz v souladu se záměry vedení. Tyto vedlejší činnosti se mohou vyskytnout před nebo v průběhu výstavby nebo rekonstrukce. Například výnosy mohou plynout z používání staveniště jako parkoviště do doby zahájení výstavby. Protože vedlejší činnosti nejsou nezbytné pro uvedení položky na určené místo a do stavu nezbytného pro její správný provoz v souladu se záměry vedení, jsou výnosy a odpovídající náklady z vedlejších činností uznány jako součást přebytku nebo schodku a jsou zahrnuty podle zvoleného způsobu klasifikace nákladů a výnosů.
36. Pořizovací náklady aktiva vyrobeného ve vlastní režii jsou stanoveny při použití stejných zásad jako v případě nakoupeného aktiva. Pokud je předmětem činnosti účetní jednotky výroba obdobných aktiv na prodej, pak jsou pořizovací náklady takového aktiva obvykle stejné jako náklady na výrobu srovnatelného aktiva určeného k prodeji (viz IPSAS 12 „Zásoby“).

Jakýkoliv interní přebytek je proto z těchto pořizovacích nákladů vyloučen. Podobně se do pořizovacích nákladů nezahrnují náklady na neobvyklé množství znehodnoceného materiálu, zbytečných či promarněných prací nebo jiných prostředků, které byly vynaloženy při vlastní výrobě aktiv. IPSAS 5 „Výpůjční náklady“ stanoví kritéria, která musí být splněna před tím, než jsou úrokové náklady uznány jako součást účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení vyrobených ve vlastní režii

### Vyčíslení pořizovacích nákladů

37. Pořizovacím nákladem položky pozemků, budov a zařízení je ekvivalent kupní ceny, která byla uhrazena penězi, nebo v případě položky podle odstavce 27, její reálná hodnota k datu uznání. Pokud je platba odložena oproti normálním platebním podmínkám, je rozdíl mezi ekvivalentem kupní ceny uhrazené penězi a celkovou platbou vykazován jako úrok v průběhu období poskytnutého úvěru, jestliže takový úrok není uznán jako součást účetní hodnoty položky v souladu s povoleným alternativním řešením uvedeným v IPSAS 5.
38. Jedna nebo více položek pozemků, budov a zařízení může být získána směnou za nepeněžní aktivum nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Následující úprava se z důvodu zjednodušení odkazuje na směnu jednoho nepeněžního aktiva za jiné, ale vztahuje se rovněž na všechny typy směn popsané v předcházející větě. Pořizovací náklady na takovou položku pozemků, budov a zařízení jsou oceněny na úrovni reálné hodnoty, pokud nejde o následující případy: (a) směnná transakce postrádá komerční charakter nebo (b) reálná hodnota obdrženého aktiva ani pozbývaného aktiva není spolehlivě stanovitelná. Pořízená položka je tímto způsobem oceněna, i když účetní jednotka nemůže okamžitě ukončit vykazování pozbývaného aktiva. Není-li pořizovaná položka oceněna na úrovni její reálné hodnoty, jsou její pořizovací náklady oceněny na úrovni účetní hodnoty pozbývaného aktiva.
39. Účetní jednotka rozhodne, zda je směnná transakce komerčního charakteru, tím, že zváží rozsah, v jakém se očekává změna budoucích peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu souvisejících s výsledkem transakce. Směnná transakce je komerčního charakteru, jestliže:
  - (a) povaha (riziko, načasování a množství) peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu obdrženého aktiva se liší od povahy peněžních přítoků nebo využitelného potenciálu převáděného aktiva; nebo
  - (b) hodnota specifická pro účetní jednotku, týkající se části jejich činností dotčených transakcí, se mění v důsledku této směny; a
  - (c) rozdíl mezi body (a) a (b) je významný vzhledem k reálné hodnotě směřovaných aktiv.

Pro účel zjišťování, zda směnná transakce je komerčního charakteru, musí hodnota specifická pro účetní jednotku, týkající se části jejich činností

dotčených transakcí, musí odrážet peněžní toky po zdanění, jsou-li předmětem zdanění. Výsledek těchto analýz může být jasný bez toho, aby účetní jednotka musela provádět podrobné rozborů.

40. Reálná hodnota aktiva, pro které neexistují srovnatelné tržní transakce, je spolehlivě stanovitelná, když: (a) variabilita rozsahu odhadů reálných hodnot není pro toto aktivum významná, nebo (b) pravděpodobnosti různých odhadů uvnitř rozsahu mohou být spolehlivě vyhodnoceny a použity pro stanovení reálné hodnoty. Je-li účetní jednotka schopna spolehlivě zjistit reálnou hodnotu buď obdrženého aktiva nebo pozbývaného aktiva, potom je reálná hodnota pozbývaného aktiva použita pro stanovení pořizovacích nákladů obdrženého aktiva, pokud není stanovení reálné hodnoty obdrženého aktiva zřejmější.
41. Pořizovací náklady položky pozemků, budov a zařízení držené nájemcem v rámci finančního leasingu jsou upraveny v souladu s IPSAS 13 „Leasingy“.

### Následné ocenění

42. Účetní jednotka si jako svoji účetní metodu zvolí buď model oceňování pořizovacími náklady uvedený v odstavci 43, nebo přeceňovací model uvedený v odstavci 44, a tuto účetní metodu použije na všechny třídy pozemků, budov a zařízení.

#### Model oceňování pořizovacími náklady

43. Položka pozemků, budov a zařízení se po vykázáni oceňuje ve výši svých pořizovacích nákladů snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva.

#### Přeceňovací model

44. Položka pozemků, budov a zařízení, jejíž reálná hodnota je spolehlivě zjistitelná, se po vykázáni oceňuje v přeceněné částce, která představuje reálnou hodnotu aktiva k datu přecenění, sníženou o následné kumulované odpisy a následné kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Takové přecenění se provádí s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že se účetní hodnota významně neliší od té, která by byla určena jako reálná hodnota k datu vykázáni. Účetní řešení přecenění je upraveno v odstavcích 54 až 56.
45. Reálná hodnota položek pozemků je obvykle určena odhadem, který vychází z informací trhu. Reálná hodnota položek budov a zařízení je obvykle jejich tržní cenou určenou odhadem. Odhad reálné hodnoty aktiva je za normálních okolností proveden znalcem z oboru oceňování, který má odpovídající a uznávanou odbornou kvalifikaci. V případě mnoha aktiv bude reálná hodnota snadno zjistitelná prostřednictvím cen kótovaných na aktivním a likvidním trhu. Aktuální tržní ceny mohou být získány zpravidla pro pozemky,

- nespecializované budovy, motorové dopravní prostředky a řadu dalších typů budov a zařízení.
46. U některých aktiv veřejného sektoru může být obtížné stanovit jejich tržní hodnotu, protože nedochází s tímto aktivem k žádným tržním transakcím. Některé účetní jednotky veřejného sektoru mohou mít takových aktiv významné množství.
47. Pokud nejsou dostupné průkazné informace pro stanovení tržní ceny prostřednictvím aktivního a likvidního trhu s položkami pozemků, budov a zařízení, pak může být reálná hodnota položky určena pomocí srovnání s hodnotou jiné položky podobných vlastností, v obdobném stavu a lokalitě. Například reálná hodnota nevyužívaného pozemku vlastněného vládou, který je držen po velmi dlouhou dobu, během níž došlo pouze k několika transakcím, může být stanovena srovnáním s pozemkem s obdobnými vlastnostmi a umístěním v podobné lokalitě, jehož tržní cena je známá. V případě specializovaných budov a jiných staveb může být reálná hodnota odhadnuta pomocí nákladů na jejich výměnu snížených o kumulované odpisy nebo prostřednictvím metody nákladů na obnovu nebo metody využitelných jednotek (viz IPSAS 21). V mnoha případech mohou být náklady na výměnu aktiva stanoveny srovnáním s kupní cenou obdobného aktiva s podobným zbývajícím využitelným potenciálem, dosažitelnou na aktivním a likvidním trhu. V některých případech jsou nejlepším způsobem stanovení nákladů na výměnu aktiva jeho reprodukční náklady. Například v případě zničení parlamentní budovy by vzhledem k jejímu významu pro veřejnost měla být provedena spíše její obnova než její výměna například náhradou za jiné prostory.
48. Neexistují-li pro položky budov a zařízení specializované povahy reálné hodnoty vycházející z informací trhu, může účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu například na základě reprodukčních nákladů, nákladů na výměnu aktiva snížených o kumulované odpisy, nebo pomocí metody nákladů na obnovu nebo metody využitelných jednotek (viz IPSAS 21). Takové náklady na výměnu položky budov nebo zařízení lze stanovit srovnáním s tržní kupní cenou součástí použitých k výrobě aktiva nebo s indexovanou cenou stejného nebo obdobného aktiva založenou na ceně v předchozím období. Pokud je použita metoda indexované ceny, je vyžadováno posouzení toho, zda se během období změnila významně výrobní technologie a jestli je kapacita srovnávaného aktiva stejná jako kapacita oceňovaného aktiva.
49. Četnost přeceňování závisí na tom, jak se mění reálné hodnoty položek pozemků, budov a zařízení, které jsou předmětem přeceňování. Když se reálná hodnota přeceňovaného aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, pak je provedení přecenění nezbytné. Některé položky pozemků, budov a zařízení procházejí významnými a častými změnami reálné hodnoty, a proto je nezbytné jejich roční přeceňování. Tak časté přecenění však není nutné u položek pozemků, budov a zařízení, které vykazují jen nevýznamný pohyb své

reálné hodnoty. Místo toho může být nezbytné přecenění položky pouze jednou za tři nebo pět let.

50. Jestliže je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, pak je nutno k veškerým kumulovaným odpisům k datu přecenění přistupovat jedním z následujících způsobů:
- (a) přepočtem ve stejném poměru jako je změna hrubé účetní hodnoty aktiva, a to tak, aby se čistá účetní hodnota aktiva po přecenění rovnala přeceněné částce. Tato metoda se často používá v případech, kdy je aktivum přeceněno pomocí jeho poměru k nákladům na jeho výměnu sníženým o kumulované odpisy.
  - (b) vyloučením proti hrubé účetní hodnotě aktiva, čímž je aktivum vykázáno nově ve své přeceněné částce. Tato metoda je často užívána pro budovy.

Částky úprav vznikajících z přepočtených nebo vyloučených opravek tvoří část zvýšení nebo poklesu účetní hodnoty, se kterou se zachází v souladu s odstavci 54 a 55.

51. **Jestliže je přeceněna jedna položka pozemků, budov a zařízení, pak se přecenění i celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří.**
52. Třída pozemků, budov a zařízení je seskupením aktiv stejné povahy nebo funkce, které účetní jednotka využívá ke své činnosti. Příklady jednotlivých tříd jsou následující:
- (a) pozemky;
  - (b) provozní budovy;
  - (c) silnice;
  - (d) stroje;
  - (e) elektrické rozvodné sítě;
  - (f) lodě;
  - (g) letadla;
  - (h) speciální vojenská zařízení;
  - (i) motorové dopravní prostředky;
  - (j) nábytek a inventář;
  - (k) kancelářské zařízení; a
  - (l) těžební věže.
53. Položky, které jsou součástí jedné třídy pozemků, budov a zařízení, jsou přeceňovány současně, aby se zabránilo selektivnímu přeceňování aktiv

a vykazování částek v účetní závěrce, které by byly směsicí pořizovacích nákladů a hodnot stanovených k různému datu. Třída aktiv však může být přeceňována postupně tak, aby se zajistilo, že přecenění celé třídy aktiv bude kompletní v průběhu krátkého časového období a přecenění bude udržováno aktuální.

54. **Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění vzroste, pak se takové zvýšení zachytí přímo ve prospěch fondu z přecenění. Toto zvýšení se však vykáže jako součást přebytku nebo schodku v takovém rozsahu, v jakém se zruší dříve vykázané snížení přecenění stejné třídy aktiv jako součást přebytku nebo schodku.**
55. **Jestliže účetní hodnota třídy aktiv v důsledku přecenění klesne, pak se takové snížení zachytí jako součást přebytku nebo schodku. Toto snížení se však zachytí přímo na vrub fondu z přecenění v rozsahu jakéhokoliv zůstatku fondu z přecenění vztahující se k této třídě aktiv.**
56. **Zvýšení nebo snížení z přecenění individuálních položek v rámci třídy pozemků, budov a zařízení musí být kompenzováno vzájemně v rámci třídy, nesmí však být kompenzováno s přeceněním aktiv v jiných třídách.**
57. Některé nebo veškeré přebytky z přecenění zahrnuté do čistých aktiv/vlastního kapitálu týkající se pozemků, budov a zařízení mohou být převedeny přímo do kumulovaných přebytků nebo schodků v okamžiku, kdy jsou tato aktiva vyňata. To může představovat převedení části nebo celého přebytku, když jsou aktiva dané třídy pozemků, budov a zařízení, ke kterým se přebytek z přecenění vztahuje, vyřazena. Část přeceňovacího rozdílu však se může stát aktivem užívaným účetní jednotkou. V takovém případě by částka převáděného přebytku byla rozdílem mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původních pořizovacích nákladů aktiva. Převody z fondu přecenění do kumulovaných přebytků nebo schodků se neprovádí přes přebytek nebo schodek.
58. Návod k řešení dopadu přebytku vzniklého přeceněním pozemků, budov a zařízení na daně, pokud k nějakým daňovým dopadům dochází, lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním standardu zabývajícím se daněmi ze zisku.

### **Odpisování**

59. **Každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné ve vztahu k celkovým pořizovacím nákladům této položky, musí být odpisována samostatně.**
60. Účetní jednotka alokuje částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do významných komponent a každá taková komponenta se odpisuje samostatně. Například ve většině případů by v rámci silniční sítě musela samostatně odpisovat chodníky, opěry, vodní regulace a kanály, stezky pro pěší, mosty a osvětlení. Obdobně může být vhodné

samostatně odpisovat trup a motory letadla, ať již vlastněného účetní jednotkou nebo užívané na základě finančního leasingu.

61. Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít shodnou dobu použitelnosti a odpisovou metodu s dobou použitelnosti a odpisovou metodou jiné významné komponenty stejné položky. Takové komponenty mohou být při stanovení výše odpisů seskupeny.
62. Pokud účetní jednotka samostatně odpisuje některé komponenty položky pozemků, budov a zařízení, pak odpisuje samostatně také zbytek této položky. Tento zbytek se skládá z těch komponent položky, které nejsou samostatně významné. Jestliže má účetní jednotka pro tyto komponenty různá očekávání, může být nezbytné pro odpisování zbytku použít aproximační metodu způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby a/nebo dobu použitelnosti jejich komponent.
63. Účetní jednotka se může rozhodnout samostatně odpisovat takové komponenty položky, jejichž pořizovací náklady nejsou ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky významné.
64. **Odpisy se v každém období zachycují jako část přebytku nebo schodku, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva.**
65. Odpis účtovaný za období se obvykle zachycuje jako část přebytku nebo schodku. Někdy je však budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva spotřebován při výrobě jiných aktiv. V tomto případě představuje odpis části pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnut do jeho účetní hodnoty. Například odpisování výrobní budovy a zařízení je zahrnuto do nákladů na přeměnu zásob (viz IPSAS 12). Obdobně odpisy pozemků, budov a zařízení používaných pro výzkumnou činnost mohou být zahrnuty do nákladů na nehmotné aktivum uznané v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývajícím se nehmotnými aktivy.

#### **Odpisovatelná částka a doba odpisování**

66. **Odpisovatelná částka aktiva musí být systematicky alokována na celou dobu jeho použitelnosti.**
67. **Zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva musí být prověřována nejméně jednou ročně k datu vykazání, a pokud se očekávání liší od předchozích odhadů, je třeba změnu vykazat jako změnu účetního odhadu v souladu s IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.**
68. Odpisy jsou vykazovány, i když reálná hodnota aktiva převyšuje jeho účetní hodnotu, a to tak dlouho, dokud zbytková hodnota aktiva nepřesáhne jeho účetní hodnotu. Oprava a údržba aktiva nevyklučuje nutnost jeho odpisování. Naopak, některá aktiva mohou být špatně udržována nebo údržba může být odložena na neurčito vzhledem k rozpočtovým omezením. Tam, kde pravidla

- nakládání s aktivy zhoršují opotřebení aktiva, by měla být doba použitelnosti přehodnocena a upravena vhodným způsobem.
69. Odpisovatelná částka aktiva je stanovena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. V praxi často bývá zbytková hodnota aktiva nepatrná, a proto je při výpočtu odpisovatelné částky považována za nevýznamnou.
70. Zbytková hodnota aktiva se může zvýšit na hodnotu, která se rovná účetní hodnotě aktiva nebo je vyšší. Pokud k tomu dojde, přestane se aktivum odpisovat, dokud jeho zbytková hodnota následně neklesne na částku nižší než účetní hodnota aktiva.
71. Odpisování aktiva se zahájí, je-li aktivum připraveno k užívání, tzn. jakmile se nachází na určeném místě a ve stavu nezbytném pro jeho správný provoz v souladu se záměry vedení. Odpisování aktiva končí ke dni jeho vynětí. Odpisování proto nekončí, pouze když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního užívání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě.
72. Budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s položkou pozemků, budov a zařízení je účetní jednotkou spotřebováván převážně užíváním aktiva. Často však pokles ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, které mohly být z daného aktiva získány, zapříčiňují i jiné faktory jako jsou technické či komerční zastarávání a opotřebení, ke kterým dochází i v případě, že aktivum zůstává v nečinnosti. V důsledku toho se musí vzít při určování doby použitelnosti aktiva v úvahu všechny následující faktory:
- (a) předpokládané použití aktiva. Použití je určeno s ohledem na očekávanou kapacitu aktiva nebo jeho fyzický výkon.
  - (b) očekávané fyzické opotřebení a zastarávání, které je závislé na provozních faktorech, jako je množství směn, ve kterých je aktivum používáno, na programu oprav a údržby a na péči a údržbě aktiva v době jeho nečinnosti.
  - (c) technické či komerční zastarávání v důsledku změn nebo zdokonalování výroby nebo změn tržní poptávky po výrobcích nebo službách produkovaných daným aktivem.
  - (d) zákonná nebo obdobná omezení užívání aktiva, jako je třeba datum vypršení doby souvisejících pronájmů.
73. Doba použitelnosti aktiva je definovaná za podmínek předpokládané užitečnosti aktiva pro účetní jednotku. Záměry vedení účetní jednotky v oblasti řízení aktiv mohou zahrnovat i pozbytí aktiv po určené době nebo po spotřebě určeného množství budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu spojeného s aktivem. Z uvedeného důvodu může být

doba použitelnosti aktiva kratší než je jeho ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva je věcí úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s podobnými aktivy.

74. Pozemky a budovy jsou oddělitelnými aktivy a je o nich účtováno odděleně, i když jsou pořízeny společně. S určitými výjimkami (například lomy a místa používaná jako skládky odpadů) mají pozemky neomezenou dobu použitelnosti, a proto se neodpisují. Budovy mají omezenou dobu použitelnosti, a jsou proto odpisovatelnými aktivy. Zvýšení hodnoty pozemků, na kterých stojí budova, nijak neovlivňuje stanovení odpisovatelné částky dané budovy.
75. Zahrnují-li pořizovací náklady na pozemek i náklady na demontáž budov, na jejich odstranění a uvedení pozemku do původního stavu, odpisuje se tato část pozemků během období, kdy plyne ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získaný vynaložením těchto nákladů. V některých případech může mít samotný pozemek omezenou dobu použitelnosti; v takovém případě se odpisuje způsobem, který odráží prospěch nebo využitelný potenciál odvozený z pozemku.

#### Odpisová metoda

76. **Odpisová metoda odráží očekávaný způsob, jakým bude budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál aktiva spotřebováván účetní jednotkou.**
77. **Odpisová metoda použitá pro aktiva se periodicky prověřuje nejméně jednou ročně k datu vykazání a při výskytu významných změn v očekávaném rozložení spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu z těchto aktiv se změní metoda tak, aby odrážela změněné rozložení prospěchu. Takové změny se zaúčtují jako změny účetního odhadu v souladu s IPSAS 3.**
78. K systematickému rozvržení odepsatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti mohou být použity nejrůznější odpisové metody. Mezi tyto metody patří metoda rovnoměrných odpisů, metoda zmenšujícího se základu a metody výkonové. Rovnoměrné odpisování vede ke konstantnímu účetnímu zachycení po dobu použitelnosti aktiva, pokud se nezmění jeho zbytková hodnota. Metoda zmenšujícího se základu vede ke snižujícímu se (degresivnímu) účetnímu zachycení v průběhu doby použitelnosti. Metoda výkonová vede k zachycení založenému na očekávaném užití nebo výkonu daného aktiva. Účetní jednotka zvolí metodu, která nejlépe odráží očekávaný průběh spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva. Tato metoda je poté konzistentně používána v jednotlivých obdobích, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu.

**Snížení hodnoty**

79. Ke zjištění toho, zda u položky pozemků, budov a zařízení došlo ke snížení hodnoty, použije účetní jednotka IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv“. Uvedený standard vysvětluje, jak účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu svých aktiv, jak určuje jejich zpětněziskatelnou částku využitelnosti a kdy uznává ztrátu ze snížení hodnoty nebo kdy toto uznání ruší.

**Náhrady snížení hodnoty**

80. **Náhrady od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u kterých došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy vznikl nárok na získání náhrady.**
81. Snížení hodnoty nebo ztráty položek pozemků, budov a zařízení, příslušné nároky na platby náhrad od třetích stran a následné pořízení nebo výstavba náhradních aktiv jsou samostatné ekonomické události a účtují se samostatně následujícím způsobem:
- snížení hodnoty položek pozemků, budov a zařízení se vykazuje v souladu s IPSAS 21;
  - vynětí vyřazených nebo zlikvidovaných položek pozemků, budov a zařízení se provádí v souladu s tímto standardem;
  - náhrady od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, u nichž došlo ke snížení hodnoty, ztrátě nebo postoupení, se zahrnují do přebytku nebo schodku v okamžiku, kdy vznikl nárok na získání náhrady; a
  - pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení, které byly obnoveny, zakoupeny nebo vybudovány jako náhrada, se určují v souladu s tímto standardem.

**Vynětí**

82. **Účetní hodnota položky pozemků, budov a zařízení je vyňata v následujících případech:**
- při pozbytí; nebo**
  - když se z použití nebo z pozbytí položky neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál.**
83. **Přínosy nebo újmy pocházející z vynětí položky pozemků, budov a zařízení se zahrne do přebytku nebo schodku, jakmile je položka vyňata (pokud IPSAS 13 „Leasingy“ nepožaduje při prodeji a zpětném leasingu jiné řešení). Přínosy se nevykazují jako výnosy z běžné činnosti.**

84. K pozbytí položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Při určování data pozbytí položky použije účetní jednotka kritéria stanovená v IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“ pro uznávání výnosů z prodeje zboží a výrobků. IPSAS 13 se vztahuje na pozbytí prodejem a zpětným leasingem.
85. Jestliže v souladu s pravidlem uznání uvedeným v odstavci 14 zahrne účetní jednotka do účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení pořizovací náklady na náhradu komponenty dané položky, vyjme účetní hodnotu nahrazené komponenty bez ohledu na to, zda byla nahrazená komponenta odpisována samostatně. Nemůže-li účetní jednotka stanovit účetní hodnotu nahrazené komponenty, může použít pořizovací náklady na náhradu jako indikaci ke stanovení pořizovacích nákladů na nahrazenou komponentu v době, kdy byla pořízena nebo vybudována.
86. **Přínosy nebo újmy plynoucí z vynětí položky pozemků, budov a zařízení se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z pozbytí, pokud existuje, a účetní hodnotou položky.**
87. Pohledávka z titulu vyřazení položky pozemků, budov a zařízení je prvotně uznána na úrovni její reálné hodnoty. Je-li platba za položku odložena, je pohledávka prvotně zachycena na úrovni peněžního ekvivalentu kupní ceny. Rozdíl mezi nominální hodnotou vypořádání a peněžním ekvivalentem kupní ceny se v souladu s IPSAS 9 vykáže jako úrokový výnos zohledňující efektivní výnos z pohledávky.

## Zveřejňování

88. Účetní závěrka musí zveřejňovat o každé z tříd pozemků, budov a zařízení, které jsou v ní vykazovány, následující informace:
- (a) oceňovací základny použité pro určení hrubé účetní hodnoty;
  - (b) použité metoda odpisování;
  - (c) dobu použitelnosti nebo použité odpisové sazby;
  - (d) hrubou účetní hodnotu a oprávkou (včetně kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiv) k začátku a konci účetního období;
  - (e) rozpis účetních hodnot k začátku a konci účetního období, který obsahuje:
    - (i) přírůstky;
    - (ii) pozbytí;
    - (iii) akvizice v rámci kombinací účetních jednotek;
    - (iv) přírůstky nebo úbytky, které jsou důsledkem přeceňování podle odstavců 44, 54 a 55 a důsledkem případného snížení

- hodnoty vykázaného nebo zrušeného přímo proti čistým aktivům/vlastnímu kapitálu v souladu s IPSAS 21;
- (v) ztráty ze snížení hodnoty vykázané v přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 21;
  - (vi) ztráty ze snížení hodnoty zrušené v přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 21;
  - (vii) odpisy;
  - (viii) čisté kursové rozdíly vzniklé při převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny vykazování, včetně převodu zahraničních operací do měny vykazování účetní jednotky; a
  - (ix) jiné změny.
89. Účetní závěrka musí zveřejňovat pro každou třídu pozemků, budov a zařízení vykazovaných v účetní závěrce také následující informace:
- (a) existenci a částky břemen, a pozemky, budovy a zařízení zatížené jako záruka za závazky;
  - (b) částku výdajů zahrnutou do účetní hodnoty položek pozemků, budov a zařízení během výstavby;
  - (c) částku smluvních závazků z titulu akvizice pozemků, budov a zařízení; a
  - (d) nejsou-li tyto informace zveřejněny samostatně ve Výkazu o finanční výkonnosti, zveřejní také částku náhrad od třetích stran za položky pozemků, budov a zařízení, které mají sníženou hodnotu, byly ztraceny nebo vyjmuty, a které byly zahrnuty do přebytku nebo schodku.
90. Výběr odpisové metody a odhad doby použitelnosti jsou věci úsudku. Proto poskytuje zveřejnění použitých metod a odhadnuté doby použitelnosti či odpisových sazeb uživatelům účetní závěrky informace, které jim umožňují posoudit účetní pravidla zvolená managementem a porovnat je s jinými účetními jednotkami. Z podobných důvodů je nezbytné zveřejnit následující informace:
- (a) odpisy, ať již zahrnuté do přebytku nebo schodku, nebo jako součást pořizovacích nákladů jiných aktiv v daném období; a
  - (b) kumulované odpisy ke konci období.
91. Účetní jednotka v souladu s IPSAS 3 zveřejňuje povahu a vliv změn v účetních odhadech, které mají vliv buď v běžném období, nebo u kterých se očekává, že jej budou mít v dalších obdobích. Příčinou takového zveřejnění mohou být u pozemků, budov a zařízení změny v odhadech týkajících se:

- (a) zbytkové hodnoty;
  - (b) odhadovaných nákladů na demontáž, odstranění a uvedení do původního stavu jednotlivých pozemků;
  - (c) doby použitelnosti; a
  - (d) odpisových metod.
92. **Jestliže je třída pozemků, budov a zařízení vykazována v částkách po přecenění, pak musí být zveřejněny následující informace:**
- (a) **datum účinnosti přecenění;**
  - (b) **zda byl k přecenění přizván nezávislý odhadce;**
  - (c) **metody a významné předpoklady použité při stanovení reálných hodnot aktiv;**
  - (d) **rozsah, ve kterém byly reálné hodnoty aktiv stanoveny přímo odkazem na zjistitelné ceny z aktivního trhu nebo na základě nedávných tržních transakcí mezi nezávislými stranami, nebo zda byly odhadnuty pomocí jiných oceňovacích technik;**
  - (e) **přebytek z přecenění, jeho změny za období a veškerá omezení v rozdělení jeho zůstatku vlastníkům nebo jiným podílníkům;**
  - (f) **celkovou částku všech přebytků z přecenění pro každou individuální položku pozemků, budov a zařízení v rámci třídy; a**
  - (g) **celkovou částku všech schodků z přecenění pro každou individuální položku pozemků, budov a zařízení v rámci třídy.**
93. Kromě požadavků na zveřejňování informací stanovených v odstavcích 88(e)(iv) až (vi), zveřejňuje účetní jednotka v souladu s IPSAS 21 ještě informace o snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení.
94. Pro potřeby uživatelů účetních závěrek mohou být relevantní rovněž následující informace:
- (a) účetní hodnota pozemků, budov a zařízení, které nejsou dočasně užívány;
  - (b) hrubá účetní hodnota těch pozemků, budov a zařízení, které jsou plně odepsány, ale stále se používají;
  - (c) účetní hodnota těch pozemků, budov a zařízení, jejichž aktivní užívání bylo ukončeno a čekají na své pozbytí;
  - (d) reálná hodnota těch pozemků, budov a zařízení, u kterých se výrazně liší od jejich účetní hodnoty v případě, že je používán model oceňování pořizovacími náklady.

Účetním jednotkám se proto doporučuje zveřejňování takových informací.

## Přechodná ustanovení

95. **Od účetních jednotek se nevyžaduje vykázání pozemků, budov a zařízení za ta účetní období, která začínají po datu prvního použití akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, a to v období pěti let.**
96. **Účetní jednotka, která poprvé zavede akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, vykáže prvotně pozemky, budovy a zařízení v pořizovacích nákladech nebo v reálné hodnotě. Pro položky pozemků, budov a zařízení, které byly pořízeny bezplatně nebo za své nominální náklady, je pořizovacím nákladem jejich reálná hodnota k datu pořízení.**
97. **Účetní jednotka vykáže dopad prvotního vykázání pozemků, budov a zařízení jako korekci počátečního zůstatku kumulovaných přebytků nebo schodků za období, ve kterém je pozemek, budova a zařízení prvotně vykázán.**
98. Účetní jednotka může před prvním použitím tohoto standardu vykázat své pozemky, budovy a zařízení oceněné na jiné bázi než jsou pořizovací náklady nebo reálná hodnota podle tohoto standardu, nebo může ovládat aktiva, která nebyla vykázána. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka prvotně vykázala pozemky, budovy a zařízení v pořizovacích nákladech nebo na úrovni reálné hodnoty k datu prvotního vykázání. Tam, kde jsou aktiva prvotně vykázána v pořizovacích nákladech a byla získána bezúplatně nebo za nominální náklady, budou pořizovací náklady stanoveny odkázáním na reálnou hodnotu aktiv k datu jejich nabytí. Nejsou-li pořizovací náklady aktiva známé, mohou být odhadnuty odkazem na reálnou hodnotu aktiva k datu jeho nabytí.
99. IPSAS 3 požaduje, aby účetní jednotka aplikovala účetní pravidla retrospektivně, je-li to proveditelné. Vykáže-li tedy účetní jednotka prvotně položku pozemků, budov a zařízení v pořizovacích nákladech v souladu s tímto standardem, vykáže také kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty vztahující se k položce, jakoby tato účetní pravidla používala vždy.
100. Odstavec 14 tohoto standardu vyžaduje, aby byly pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení vykázány jako aktivum pouze a jedině pokud:
  - (a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojený s položkou poplynou účetní jednotce; a
  - (b) pořizovací náklady nebo reálná hodnota položky jsou spolehlivě stanovitelné.

101. Účelem přechodných ustanovení uvedených v odstavcích 95 a 96 je poskytnout úlevu v situacích, kdy se účetní jednotka snaží vyhovět ustanovením tohoto standardu v souvislosti s prvním použitím akruálního účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, a to od data účinnosti tohoto standardu nebo následně. Pokud účetní jednotka zavádí poprvé akruální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor, bývá často obtížné vyhovět veškerým požadavkům na informace o existenci a ocenění aktiv. Z tohoto důvodu se nevyžaduje od účetních jednotek plná shoda s požadavky odstavce 14 tohoto standardu ještě po dobu pěti let od prvního použití akruálního účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor.
102. Bez ohledu na přechodná ustanovení uvedená v odstavcích 95 a 96 se doporučuje účetním jednotkám zavádějícím akruální účetnictví, aby vyhověly plně požadavkům tohoto standardu v co nejkratší lhůtě.
103. Výjimka z požadavků odstavce 14 znamená, že odpovídající ustanovení tohoto standardu týkající se oceňování a zveřejňování nemusí být splněna v případě těch aktiv nebo jejich tříd, které nebudou na základě odstavců 95 a 96 vykázány.
104. Pokud účetní jednotka využije přechodných ustanovení uvedených v odstavcích 95 a 96, pak tuto skutečnost zveřejní. Rovněž zveřejní informace o hlavních třídách aktiv, které nebyly vykázány na základě odstavce 95. Pokud účetní jednotka využívá přechodná ustanovení již druhé a následující období, zveřejní informace o těch aktivech nebo třídách aktiv, které nebyly k předchozímu datu vykázány zveřejněny, ale jsou nyní zveřejňovány.
105. Požadavky odstavců 38-40 týkající se prvotního ocenění položky pozemků, budov a zařízení, získané transakcí při výměně aktiv, použijí účetní jednotky, které dříve používaly IPSAS 17 (2001), prospektivně pouze na budoucí transakce.
106. Přechodná ustanovení v IPSAS 17 (2001) poskytují účetním jednotkám lhůtu až pěti let k vykázání všech pozemků, budov a zařízení a k provedení odpovídajících ocenění a zveřejnění k datu prvního použití standardu. Účetní jednotky, které dříve používaly IPSAS 17 (2001), mohou dále využívat přechodných ustanovení tohoto pětiletého přechodného období od data první aplikace IPSAS 17 (2001). Tyto účetní jednotky rovněž dále zveřejňují informace požadované v odstavci 104.

## **Datum účinnosti**

107. Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.

108. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví tak, jak je definována Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použijte tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo po tomto datu.

### **Zrušení IPSAS 17 (2001)**

109. Tento standard nahrazuje IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ vydaný v roce 2001.

**Změny ostatních IPSAS**

*Změny uvedené v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrky za období počínající 1. lednem 2008 nebo později. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, pak musí použít rovněž tyto změny pro toto dřívější období.*

A1. V IPSAS 18, „Vykazování podle segmentů“ se mění odstavec 37 takto:

37. ... Ocenění aktiv a závazků segmentu zahrnuje veškeré úpravy dřívějších účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků segmentu, které účetní jednotka získala v podnikové kombinaci zachycené jako koupě, a to i v případě, že takové úpravy byly provedeny jen pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky a nejsou uvedeny ani v separátní účetní závěrce ovládající účetní jednotky ani v individuální účetní závěrce ovládané účetní jednotky. Obdobně jestliže byly pozemky, budovy a zařízení přeceněny následně po akvizici v souladu s přeceňovacím modelem v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“, ocenění aktiv segmentu toto přecenění zohledňuje.

## Implementační příručka 1 – Četnost přeceňování pozemků, budov a zařízení

*Tato příručka doprovází IPSAS 17, ale není jeho součástí.*

- IG1. Odstavec 44 v IPSAS 17 vyžaduje od účetních jednotek, které zavedly přeceňovací model, aby se přeceňovaná částka jejich aktiv nelišila podstatně od částky představující reálnou hodnotou k datu vykazování. Odstavec 49 v IPSAS 17 specifikuje, že četnost přeceňování závisí na změnách reálné hodnoty položek pozemků, budov a zařízení, které mají být přeceňovány. Pokud se reálná hodnota přeceňovaných aktiv liší významně od účetní hodnoty, bude nezbytné provést přecenění. Účelem této implementační příručky je pomoci účetním jednotkám, které zavedly přeceňovací model, určit, zda se k datu vykazování účetní hodnota významně liší od reálné hodnoty.
- IG2. Účetní jednotka ke každému datu vykazování posoudí, zda existují jakékoliv náznaky, že se účetní hodnota přeceňovaného aktiva může významně lišit od té, která by byla stanovena, kdyby bylo aktivum k datu vykazování přeceněno. Pokud jakákoliv taková indikace existuje, musí účetní jednotka stanovit reálnou hodnotu aktiva a přecenit aktivum na tuto částku.
- IG3. Při posuzování, zda existují náznaky, že by se účetní hodnota přeceňovaného aktiva významně lišila od té, která by byla stanovena, pokud by bylo aktivum k datu vykazování přeceněno, bere účetní jednotka v úvahu minimálně následující indikace:

### *Externí zdroje informací*

- (a) v průběhu období došlo k podstatným změnám v technologii, na trhu, v ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém účetní jednotka provozuje svoji činnost nebo na trzích, pro které je aktivum vyhrazeno a které se účetní jednotky již dotkly nebo nastanou v blízké budoucnosti;
- (b) tržní ceny aktiva se v případě existence trhu s aktivem liší od jeho účetní hodnoty;
- (c) v průběhu období se významně změnil cenový index relevantní pro dané aktivum;

### *Interní zdroje informací*

- (d) existují důkazy o zastarání nebo fyzickém poškození daného aktiva;
- (e) v průběhu období již došlo k podstatným změnám nebo k nim dojde v blízké budoucnosti, které budou mít dopad na účetní jednotku v míře nebo způsobem, který ovlivní užívání či očekávané používání aktiva. Negativní změny zahrnují nevyužívání aktiva, záměry jej pozbyt ještě před uplynutím očekávané doby použitelnosti, přehodnocení doby použitelnosti aktiva z nekonečné na konečnou. Pozitivní změny zahrnují

dodatečné investiční výdaje vynaložené v průběhu období na vylepšení nebo rozšíření aktiva přesahující jeho standardní výkonnost, která byla stanovena bezprostředně před tím, než byly výdaje provedeny; a

- (f) z interních informací jsou k dispozici důkazy, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší nebo lepší, než se očekávalo.

IG4. Výčet uvedený v odstavci IG3 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat i jiné indikátory toho, že účetní hodnota přeceňovaných aktiv se může významně lišit od té, která by byla stanovena, kdyby bylo aktivum přeceněno k datu vykazování. Existence těchto dalších indikátorů může rovněž naznačovat, že účetní jednotka přecenění dané aktivum na jeho aktuální reálnou hodnotu k datu vykazování.

## Implementační příručka 2 – Příklady zveřejňování

*Tato příručka doprovází IPSAS 17, ale není jeho součástí.*

Ministerstvo vnitra je účetní jednotkou veřejného sektoru, která ovládá široké spektrum pozemků, budov a zařízení a je zodpovědná za údržbu a obnovu tohoto majetku. Následující text je výňatkem z poznámek k Výkazu o finanční situaci za období končící 31. prosincem 20X1, který ilustruje základní zveřejnění požadovaná tímto standardem.

### Poznámky

#### 1. Pozemky

- (a) Pozemky představují dvacet tisíc hektarů půdy nacházející se v různých lokalitách. Pozemky jsou oceněny v reálné hodnotě k 31. prosinci 20X1, ocenění bylo provedeno Národním úřadem pro oceňování jako nezávislým znaleckým ústavem pro oceňování majetku.
- (b) Omezení nakládání s majetkem:

Pět set hektarů pozemků (oceněných na 62 500 jednotek měny) je označeno jako území národního zájmu a nemůže být prodáno bez schválení zákonodárným sborem. Dvě stě hektarů (oceněných na 25 000 jednotek měny) z pozemků národního zájmu a dalších dva tisíce hektarů ostatních pozemků (oceněných na 250 000 jednotek měny) je předmětem sporu o vlastnictví s původními vlastníky u mezinárodního soudu pro lidská práva a tento soud vydal rozhodnutí, že s pozemky nesmí být až do rozhodnutí o oprávněnosti nároku disponováno; ministerstvo uznalo jurisdikci tohoto soudu a tomuto požadavku vyhovělo.

#### 2. Budovy

- (a) Budovy zahrnují kancelářské a technické budovy umístěné v různých lokalitách.
- (b) Budovy jsou prvotně vykazovány v pořizovacích nákladech, avšak podléhají pravidelnému přeceňování na reálnou hodnotu. Reálná hodnota je stanovována Národním úřadem pro oceňování periodicky, vždy v průběhu krátkého období. Přecenění se pravidelně aktualizuje.
- (c) Odpisy jsou kalkulovány lineární metodou po dobu použitelnosti budov. Kancelářské budovy mají stanovenou dobu použitelnosti na 25 let a doba použitelnosti technických budov je 15 let.
- (d) Ministerstvo uzavřelo pět smluv na výstavbu nových budov; celkové smluvní náklady činí 250 000 měnových jednotek.

#### 3. Stroje

- (a) Stroje jsou oceněny v pořizovacích nákladech snížených o odpisy.

- (b) Odpisy jsou vypočteny lineární metodou na dobu použitelnosti stroje.
- (c) Stroje mají různé doby použitelnosti:
  - Traktory: 10 let
  - Mycí zařízení: 4 roky
  - Jeřáby: 15 let
- (d) Ministerstvo uzavřelo smlouvu na výměnu jeřábů používaných pro čištění a údržbu budov – smluvní náklady činí 100 000 měnových jednotek.

#### 4. **Nábytek a vybavení**

- (a) Nábytek a vybavení se oceňují v pořizovacích nákladech snížených o odpisy.
- (b) Odpisy jsou vypočteny lineární metodou na dobu použitelnosti nábytku a vybavení.
- (c) Veškeré položky této třídy aktiv mají dobu použitelnosti 5 let.

POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ

**Rozpis**  
(v tisících jednotek)

	Pozemky		Budovy		Stroje		Nábytek a vybavení	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Účetní období								
Poáteční zůstatek	2 250	2 025	2 090	2 260	1 085	1 100	200	150
Přírůstky	-	-	250	100	120	200	20	100
Vyřazení	-	-	(150)	(40)	(60)	(80)	(20)	-
Odpisy (z Výkazu o finanční výkonnosti)	-	-	(160)	(180)	(145)	(135)	(50)	(50)
Přecenění (netto)	250	225	(30)	(50)	-	-	-	-
Konečný zůstatek (ve Výkazu o finanční pozici)	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200
Celkový přebytek z přecenění (odstavec 92(f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Celkový schodek z přecenění (odstavec 92(g))	25	25	380	350	-	-	-	-
Účetní hodnota brutto	2 500	2 250	2 500	2 430	1 500	1 440	250	250
Oprávkový	-	-	500	340	500	355	100	50
Účetní hodnota netto	2 500	2 250	2 000	2 090	1 000	1 085	150	200

## Zdůvodnění závěrů

*Toto zdůvodnění závěrů doprovází navrhované Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, ale není jejich součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchýlkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.*

### Východiska

- BC1. Program konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je sblížit Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na aktuální bázi s IFRS vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na aktuální bázi, které se sblížily s IFRS, dodržují požadavky, strukturu a text IFRS, pokud ve veřejném sektoru neexistuje zvláštní důvod pro odchylku. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky a terminologie použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech, kdy je nezbytné zahrnout doplňující komentář nebo příklady, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve „Srovnání s IFRS“, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 zveřejnila IASB návrh předpokládaných změn 13 Mezinárodních účetních standardů (IAS)<sup>1</sup>, jako součást svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo „snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicitu a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 17 vydaný v prosinci 2001 vycházel z IAS 16 „Investice do nemovitostí“ (novelizovaný v roce 1998), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný sektor (PSC)<sup>2</sup>, zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

<sup>1</sup> Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydány Výborem pro mezinárodní účetní standardy, předchůdcem IASB. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a z Interpretace standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní číslo.

<sup>2</sup> Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

- BC5. IPSASB přezkoumala vylepšený IAS 16 a obecně se shodla s IASB na důvodech novely IAS a obecně i na provedených změnách s výjimkou odstavce BC6. (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonent *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese [www.iasb.org](http://www.iasb.org)).
- BC6. IAS 16, „Pozemky, budovy a zařízení“ definuje zpětněziskatelnou částku jako vyšší z čisté prodejní ceny aktiva a jeho hodnoty z užití. Předkládaný IPSAS 17 definuje zpětněziskatelnou částku jako „vyšší z reálné hodnoty peněžotvorného aktiva po odpočtu nákladů spojených s jeho prodejem a jeho hodnoty z užití“ Definiční návrh v předkládaném IPSAS 17 je stejná jako v IAS 36, „Snížení hodnoty aktiv“, ale ne jako v IAS 16. IPSASB zastává názor, že definice uvedená v IPSAS 17 je správná protože:
- (a) IPSAS 17 požaduje, aby účetní jednotka určila zpětněziskatelnou částku nebo zpětněziskatelnou částku využitelnosti v souladu s IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“;
  - (b) IPSAS 21 požaduje, aby účetní jednotka při určení zpětněziskatelné částky peněžotvorného aktiva použila IAS 36.
- BC7. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 16 dále novelizován. IPSAS 17 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

## Srovnání s IAS 16

IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“ primárně čerpá z IAS 16, (z roku 2003) „Pozemky, budovy a zařízení“. V době vydání tohoto standardu IPSASB ještě neposoudil použitelnost IFRS 5 pro účetní jednotky veřejného sektoru; proto IPSAS 17 neodráží změny provedené v IAS 16 v důsledku vydání Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 5. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 17 a IAS 16 (2003) jsou následující:

- IPSAS 17 nevyžaduje ani nezakazuje vykazování aktiv národního dědictví. Účetní jednotka, která vyazuje aktiva národního dědictví, musí vyhovět požadavkům na zveřejnění uvedeným v tomto standardu, které se vztahují na vykázaná aktiva národního dědictví, a může, ale nemusí, vyhovět ostatním požadavkům tohoto standardu v případě vykazovaných aktiv národního dědictví. IAS 16 nemá podobnou výjimku.
- IAS 16 vyžaduje, aby při prvotním vykázaní byla položka pozemků, budov a zařízení oceněna na úrovni pořizovacích nákladů. IPSAS 17 stanoví, že v případě, kdy byla položka pořízena bezplatně nebo za své nominální náklady, je jejím pořizovacím nákladem její reálná hodnota k datu akvizice. IAS 16 požaduje, v případech, kdy účetní jednotka zavedla přeceňovací model a vyazuje položky pozemků, budov a zařízení v přeceňovaných částkách, aby zveřejnila částky historických nákladů. Tento požadavek nebyl do IPSAS 17 zahrnut.
- Na základě IAS 16 mohou být zvýšení a snížení z přecenění kompenzovány pouze na individuální bázi. Podle IPSAS 17 mohou být zvýšení a snížení z přecenění kompenzovány v rámci jedné třídy aktiv.
- IPSAS 17 obsahuje přechodná ustanovení jak pro první zavedení standardu, tak i pro přechod z předchozí verze IPSAS 17. IAS 16 obsahuje pouze přechodná ustanovení pro účetní jednotky, které již IFRS používají. Konkrétně IPSAS 17 obsahuje přechodná ustanovení, která umožňují účetním jednotkám nevykazovat pozemky, budovy a zařízení v účetních závěrkách v rozmezí pěti let od okamžiku přechodu na aktuální účetnictví v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor. Přechodná ustanovení také povolují účetním jednotkám vykazovat pozemky, budovy a zařízení v reálných hodnotách již v okamžiku prvního použití tohoto standardu. IAS 16 takové přechodné ustanovení neobsahuje.
- IPSAS 17 obsahuje definici ztráty ze snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv a zpětněziskatelných částek využitelnosti. IAS 16 tyto definice neobsahuje. Ve srovnání s IAS 16 byly do IPSAS 17 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.

- IPSAS 17 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 16. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů „Výkaz o finanční výkonnosti“, „Výkaz o finanční pozici“ a „čistá aktiva/vlastní kapitál“ v IPSAS 17. Ekvivalentní termíny v IAS 16 jsou výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál (equity).
- IPSAS 17 nepoužívá termín výsledek (income), který má v IAS 16 širší význam než termín výnosy (revenue).
- IPSAS 17 obsahuje Implementační příručku k periodicitě přeceňování pozemků, budov a zařízení. IAS 16 podobnou příručku neobsahuje.