

IPSAS 21— SNÍŽENÍ HODNOTY NEPENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) se týká snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv veřejného sektoru. Tento standard primárně čerpá z IAS 36 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 Mezinárodního účetního standardu IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“.

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

E-mail: publications@iasb.org

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

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASC a 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 21— SNÍŽENÍ HODNOTY NEPENĚZOTVORNÝCH AKTIV

OBSAH

	Odstavec
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–13
Definice	14–23
Podniky veřejné správy	15
Peněžotvorná aktiva	16–21
Odpisování	22
Snížení hodnoty	23
Identifikace aktiva, které může mít sníženou hodnotu	24–34
Vyčíslení zpětně získatelné částky využitelnosti	35–50
Reálná hodnota snížená o náklady prodeje	40–43
Hodnota z užívání	44–50
Přístup odpisování z reprodukčních nákladů	45–47
Přístup nákladů obnovy	48
Přístup využitelných jednotek	49
Použití přístupů	50
Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty	51–57
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty	58–70
Překlasifikování aktiva	71–72
Zveřejnění	73–79
Přechodná ustanovení	80–81
Datum účinnosti	82–83

DODATKY

- A. Náznaky snížení hodnoty - příklady
- B. Vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty - příklady

Zdůvodnění závěrů

SROVNÁNÍ S IAS 36 (2004)

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije pro určení toho, zda se nepeněžotvornému aktivu snížila hodnota a pro vykázání ztrát ze snížení hodnoty. Tento standard rovněž specifikuje, kdy účetní jednotka zvrátí ztrátu ze snížení hodnoty, a stanovuje zveřejnění.

Rozsah působnosti

2. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zachycení snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv, kromě:**
 - (a) **zásob (viz IPSAS 12, „Zásoby“);**
 - (b) **aktiv vzniklých ze stavebních smluv (viz IPSAS 11, „Stavební smlouvy“);**
 - (c) **finančních aktiv, která jsou předmětem IPSAS 15, „Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace“;**
 - (d) **investic do nemovitostí oceňovaných za použití modelu reálné hodnoty (viz IPSAS 16, „Investice do nemovitostí“);**
 - (e) **nevýdělečných pozemků, budov a zařízení, které jsou oceňovány v přeceňovaných částkách (viz IPSAS 17, „Pozemky, budovy a zařízení“); a**
 - (f) **jiných aktiv, u nichž jsou účetní požadavky na snížení hodnoty začleněny v jiném Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor.**
3. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).**
4. **Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží peněžotvorná aktiva, jak jsou definována v odstavci 14, použijí IPSAS 26, „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“. Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží nepeněžotvorná aktiva, použijí na ně požadavky tohoto standardu.**
5. Tento standard vylučuje ze svého rozsahu působnosti snížení hodnoty aktiv, která jsou řešena jiným IPSAS. PVS použijí IAS 36, a tudíž nejsou v rozsahu působnosti ustanovení tohoto standardu. Ostatní účetní jednotky veřejného sektoru jiné než PVS, použijí IPSAS 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ na svá peněžotvorná aktiva a tento standard použijí na nepeněžotvorná aktiva. Odstavce 6 až 13 vysvětlují rozsah působnosti tohoto standardu podrobněji.
6. Tento standard zahrnuje do svého rozsahu působnosti nepeněžotvorná nehmotná aktiva. Účetní jednotky použijí požadavky tohoto standardu na

uznávání a vyčíslování ztrát ze snížení hodnoty a zvratu ztrát ze snížení hodnoty týkajících se nepenězotvorných nehmotných aktiv.

7. Tento standard se nepoužije na zásoby a aktiva vzniklá ze stavebních smluv, protože stávající IPSAS, použitelné pro tato aktiva, již obsahují požadavky pro uznání a oceňování těchto aktiv.
8. Tento standard se nepoužije na finanční aktiva, která spadají do působnosti IPSAS 15. Snížením hodnoty těchto aktiv se bude zabývat nějaký IPSAS, který IPSASB připravuje na základě IAS 39 „Finanční nástroje: účtování a oceňování“¹, který je věnován uznávání a oceňování finančních nástrojů.
9. Tento standard nevyžaduje použití testu na snížení hodnoty u investic do nemovitostí, které jsou vedeny v reálné hodnotě v souladu s IPSAS 16. Je tomu tak proto, že podle modelu reálné hodnoty jsou investice do nemovitostí v IPSAS 16 vykázány v reálné hodnotě k datu vykázání a jakékoli snížení hodnoty je vzato v úvahu při tomto ocenění.
10. Tento standard nepožaduje použití testu na snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv, která jsou vedena v přeceněných částkách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17. Je tomu tak proto, že podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17 budou aktiva přeceňována s dostatečnou pravidelností tak, aby bylo zajištěno, že jsou vedena v částkách, které se podstatně neliší od jejich reálné hodnoty k datu vykázání, a že každé snížení hodnoty bude vzato v úvahu při tomto ocenění. Kromě toho přístup přijatý tímto standardem pro vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti aktiva navíc míní, že je nepravděpodobné, aby zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva byla podstatně nižší než přeceněná hodnota aktiva a aby jakékoli takové rozdíly souvisely s náklady na pozbytí takového aktiva.
11. V souladu s požadavky výše uvedeného odstavce 4 se položkami pozemků, budov a zařízení klasifikovanými jako penězotvorná aktiva, a to včetně těch, která jsou vedena v přeceněných hodnotách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17, zabývá IAS 36.
12. Investice do:
 - (a) ovládaných jednotek, jak jsou vymezeny v IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“;
 - (b) přidružených jednotek, jak jsou vymezeny v IPSAS 7, „Investice do přidružených jednotek“; a

¹ Poznámka Redakční rady: „Tento název standardu je převzat z českého překladu IAS/IFRS (viz publikace Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2003 včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací). Při překladu IPSAS je pro termín „recognition and measurement“ používán vlastní překlad „uznávání a oceňování“.“

- (c) společného podnikání, jak jsou vymezeny v IPSAS 8, „Účasti na společném podnikání“,

jsou finančními aktivy, která jsou vyňata z rozsahu působnosti IPSAS 15. Pokud jsou takové investice klasifikovány jako peněžotvorná aktiva, řeší se podle IPSAS 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“. Pokud jsou tato aktiva nepeněžotvornými aktivy, zabývá se jimi tento standard.

13. „Předmluva k mezinárodním standardům účetního výkaznictví“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vysvětluje, že Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou určeny k všeobecnému použití pro účetní závěrky všech ziskově orientovaných účetních jednotek. PVS jsou níže vymezeny v odstavci 14. Jsou ziskově orientovanými účetními jednotkami, a tudíž se požaduje, aby vyhověly požadavkům IFRS.

Definice

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

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

- (a) položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;
- (b) obvykle je možno kdykoli najít kupující a prodávající ochotné uskutečnit obchodní transakci; a
- (c) informace o cenách jsou veřejně dostupné.

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

Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena s prvotním cílem tvorby komerčního výnosu.

Náklady pozbytí jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva, s výjimkou finančních nákladů a nákladů na daň ze zisku.

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

Reálná hodnota snížená o prodejní náklady je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými, ochotnými stranami, snížená o náklady související s pozbytím.

Podnik veřejné správy je účetní jednotkou, která splňuje všechny následující charakteristiky:

- (a) jedná se o účetní jednotku s právem uzavírat smlouvy svým vlastním jménem;
- (b) byla jí postoupena finanční a provozní pravomoc podnikat;
- (c) v běžném podnikání prodává zboží, výrobky a služby jiným jednotkám se ziskem nebo s úplným pokrytím nákladů;
- (d) není závislá na trvalém vládním financování pro dodržení předpokladu trvání (s výjimkou nákupů jejích výkonů za tržních podmínek); a
- (e) je ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru.

Snížení hodnoty je ztráta budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva, která převyšuje systematické uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva prostřednictvím odpisování.

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

Nepeněžotvorná aktiva jsou jiná aktiva než ta, která vytváří peněžní prostředky.

Zpětněziskatelná částka využitelnosti je reálná hodnota nepeněžotvorného aktiva snížená o náklady spojené s prodejem nebo jeho hodnota z užívání, je-li tato vyšší.

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.

Hodnota z užívání nepeněžotvorných aktiv je současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva.

Podniky veřejné správy

15. Podniky veřejné správy (PVS) zahrnují jak obchodní podniky jako jsou veřejné služby, tak finanční podniky jako jsou finanční instituce. PVS se v podstatě neliší od účetních jednotek provádějících podobné aktivity v soukromém sektoru. PVS jsou obvykle provozovány pro dosažení zisku, i

když některé mohou mít omezené povinnosti v oblasti veřejných služeb, na jejichž základě je na nich požadováno, aby poskytovaly některým jednotlivcům a organizacím ve společnosti zboží a služby buď zdarma nebo za podstatně sníženou sazbu.

Peněžotvorná aktiva

16. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, jejichž prvotním cílem je jejich držení za účelem generování komerčních výnosů. Aktívum vytváří komerční výnos, když je zapojeno způsobem, který odpovídá témuž aktivu, pokud by bylo užíváno ziskově orientovanou účetní jednotkou. Držba aktiva za účelem tvorby „komerčního výnosu“ ukazuje, že účetní jednotka zamýšlí vytěžit kladné peněžní přítoky z tohoto aktiva (nebo z peněžotvorné jednotky, jejíž je aktívum součástí) a získat komerční výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva. Aktívum může být drženo s prvotním cílem tvořit komerční výnos, třebaže nespĺňuje tento cíl během určitého účetního období. Naopak, aktívum může být nepeněžotvorným aktivem, třebaže by komerční výnos mohl být dokonce přerušován nebo vytvářen během určitého účetního období. Pokud není uvedeno jinak, odkazy na aktívum nebo aktiva v následujících odstavcích tohoto standardu jsou odkazy na nepeněžotvorná aktiva.
17. Existují okolnosti, za nichž účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet nějaké aktívum s prvotním cílem tvořit komerční výnos, i když většina aktiv není pro tento účel držena. Například nemocnice může stavět budovu pro platící pacienty. Peněžotvorná aktiva účetní jednotky veřejného sektoru mohou být provozována nezávisle na nepeněžotvorných aktivech této účetní jednotky. Například katastrální úřad může vybírat poplatky za registraci pozemků nezávisle na instituci pro pozemkové záležitosti.
18. V některých případech může aktívum vytvářet peněžní toky, i když je prvotně drženo za účelem poskytování služeb. Například provozovna na likvidaci odpadů zajišťuje bezpečnou likvidaci zdravotního odpadu vyprodukovaného nemocnicemi ovládanými státem. Tato provozovna se ale také na komerční bázi zabývá malým množstvím zdravotního odpadu vytvořeného jinými, soukromými nemocnicemi. Nakládání se zdravotním odpadem ze soukromých nemocnic je v rámci aktivit provozovny nepodstatné a aktiva, která vytvářejí peněžní toky, nemohou být odlišena od nepeněžotvorných aktiv.
19. V jiných případech může aktívum vytvářet peněžní toky a rovněž může být použito pro nepeněžotvorné účely. Veřejná nemocnice má například deset oddělení, z nichž devět se využívá pro platící pacienty na komerční bázi a zbývající je využíváno pro neplatící pacienty. Pacienti obou oddělení společně užívají další nemocniční zařízení (například operační vybavení). Při určování toho, zda účetní jednotka bude používat ustanovení tohoto standardu nebo IPSAS 26, musí být brán v úvahu rozsah, v němž je aktívum drženo s cílem poskytovat komerční výnos. Pokud je nepeněžotvorná složka

nepodstatnou složkou v rámci celku, jak je tomu v tomto příkladu, účetní jednotka použije spíše IPSAS 26 než tento standard.

20. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva komerční výnos. V takových případech je nutné posoudit významnost peněžních toků. Určit, zda míra, již aktivum vytváří peněžní toky, je tak významná, aby byl vhodný spíše tento standard nebo IPSAS 26, může být obtížné. Pro určení, který standard bude použit, se vyžaduje úsudek. Účetní jednotka vypracuje kritéria tak, aby mohl být úsudek použit v souladu s definicí peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv a s příslušným návodem v odstavcích 16-20. Odstavec 72 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila kritéria použitá pro tento úsudek. Obecný cíl většiny účetních jednotek veřejného sektoru (jiných než PVS) vychází z předpokladu, že jsou aktiva nepeněžotvorná, a tudíž bude použit IPSAS 21.
21. Aktiva držaná PVS jsou peněžotvornými aktivy. Jiné účetní jednotky veřejného sektoru než PVS mohou držet aktiva za účelem tvorby komerčního výnosu. Aktivum držené jinou účetní jednotkou veřejného sektoru než PVS je pro účely tohoto standardu klasifikováno jako peněžotvorné aktivum, jestliže je toto aktivum (nebo jednotka, jejíž je aktivum součástí) provozováno s cílem vytváření komerčního výnosu prostřednictvím poskytování zboží a/nebo služeb externím stranám.

Odpisování

22. Odpisování a amortizace jsou systematickým přiřazováním odpisovatelné částky aktiva po dobu jeho doby použitelnosti. V případě nehmotného aktiva se všeobecně používá termín amortizace namísto odpisování. Oba termíny mají stejný význam.

Snížení hodnoty

23. Tento standard definuje „pokles hodnoty“ jako ztrátu budoucího ekonomického přínosu aktiva nebo využitelného potenciálu aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu prostřednictvím odpisování (amortizace). Snížení hodnoty proto vyjadřuje snížení užitečnosti aktiva pro účetní jednotku, která ho ovládá. Účetní jednotka může mít například účelové vybavení vojenského skladu, které se již nadále nepoužívá. Mimoto je vzhledem ke specializované povaze vybavení a k jeho umístění nepravděpodobné, že může být pronajato nebo prodáno, a účetní jednotka není tudíž schopna tvořit peněžní toky z pronájmu nebo pozbytí tohoto aktiva. Toto aktivum je považováno za aktivum se sníženou hodnotou, protože není nadále schopno poskytovat účetní jednotce využitelný potenciál – jako příspěvek k dosažení cílů účetní jednotky má nepatrnou nebo žádnou užitečnost.

Identifikace aktiva, které může mít sníženou hodnotu

24. Odstavce 26-34 specifikují, kdy je určována zpětně získatelná částka využitelnosti.
25. Nepenězotvorné aktivum má sníženou hodnotu, když účetní hodnota tohoto aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti. Odstavec 27 uvádí stěžejní náznaky toho, že došlo ke snížení hodnoty. Došlo-li k nějakému z takových náznaků, požaduje se na účetní jednotce, aby provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti. Jestliže neexistuje náznak ztráty ze snížení potenciálu, tento standard nevyžaduje, aby účetní jednotka provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti.
26. **Účetní jednotka bude ke každému datu vykázáni vyhodnocovat, zda existuje náznak toho, že má aktivum sníženou hodnotu. Existuje-li takový náznak, účetní jednotka bude odhadovat zpětně získatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva.**
27. **Při zhodnocení, zda existuje nějaký náznak toho, že aktivum může mít sníženou hodnotu, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:**

Vnější informační zdroje

- (a) **Konec nebo blížký konec poptávky po aktivu nebo potřeby poskytovaných služeb pomocí tohoto aktiva.**
- (b) **Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém a právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky, v němž účetní jednotka operuje, nebo k nim dojde v blízké budoucnosti.**

Vnitřní informační zdroje

- (c) **Existuje důkaz o fyzickém poškození aktiva.**
- (d) **Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s nepříznivým dopadem na účetní jednotku nebo se předpokládá, že k nim dojde v blízké budoucnosti v rozsahu, v němž, nebo způsobem, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno. Tyto změny zahrnují vyřazení aktiva z provozu, plány na ukončení nebo restrukturalizaci operací, k nimž aktivum náleží, nebo plány na pozbytí aktiva před původně odhadovaným datem.**
- (e) **Rozhodnutí zastavit výstavbu aktiva před jeho dokončením nebo před tím, než je dosaženo stavu jeho použitelnosti, a**

- (f) **vnitroorganizační výkaznictví poskytuje důkaz, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.**
28. Poptávka po službách nebo potřeba služeb může během času kolísat, což může ovlivňovat rozsah, jímž jsou nepenězotvorná aktiva používána při poskytování těchto služeb. Záporné změny v poptávce však nutně nenaznačují snížení hodnoty. Pokud poptávka po službách ustala nebo téměř ustala, aktivům používaným pro poskytování těchto služeb bude snížena hodnota. Poptávka se považuje za „téměř“ ustalou, když je tak nízká, že by se účetní jednotka neměla pokoušet na takovou poptávku reagovat nebo by měla reagovat jinak, než nabytím aktiva, které je testováno na snížení hodnoty.
29. Přehled v odstavci 27 není vyčerpávající. Mohou být i jiné náznaky toho, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Existence jiných náznaků může vyústit v to, že účetní jednotka bude odhadovat zpětně získatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva. Například každý z následujících náznaků může být indikátorem snížení hodnoty:
- (a) během období se tržní hodnota aktiva snížila podstatně více, než se očekávalo v důsledku plynutí času nebo obvyklého používání; nebo
 - (b) významné dlouhodobé snížení poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných aktivem (nikoli však nutně zastavená nebo téměř zastavená poptávka).
30. Události a okolnosti, které mohou naznačovat snížení hodnoty aktiva, budou významné a budou často podníceny diskusemi vrcholného orgánu, vedení nebo médií. Změna takových parametrů, jako je poptávka po službě, rozsah či způsob použití, právní prostředí nebo důsledek vládní politiky naznačí snížení hodnoty pouze, byla-li taková změna podstatná a měla nebo bylo očekáváno, že bude mít, dlouhodobý nepříznivý dopad. Změna technologického prostředí může naznačovat, že je aktivum zastaralé a vyžaduje testování na snížení hodnoty. Změna v užívání aktiva během období může rovněž být náznakem snížení hodnoty. To se může stát, když například budova používaná jako škola podstoupí změnu ve využití a je používána jako sklad. Při posouzení, zda došlo ke snížení hodnoty, potřebuje účetní jednotka odhadnout změny využitelného potenciálu během dlouhého období. Toto podtrhuje skutečnost, že změny jsou nazírány v kontextu očekávaného dlouhodobého používání daného aktiva. Tato očekávání dlouhodobého použití se však mohou změnit a odhady účetní jednotky ke každému datu vykázání by to měly vyjadřovat. Dodatek A vysvětluje příklady náznaků snížení hodnoty zmíněné odstavcem 27.
31. Při posouzení, jestli ukončení stavby vyvolá test na snížení hodnoty, zváží účetní jednotka, zda byla výstavba pouze zdržena nebo odložena, ať již existuje záměr znovu se stavbou začít v blízké budoucnosti, nebo stavební

práce nebudou v dohledné době dokončeny. Pokud je výstavba zdržena nebo odložena ke konkrétnímu budoucímu datu, projekt může být považován za nedokončenou výrobu a není považován za ukončený.

32. Důkaz z vnitroorganizačního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, jak uvádí výše uvedený odstavec 27(f), se vztahuje ke schopnosti aktiva poskytnout zboží nebo služby spíše než k poklesu poptávky po zboží nebo službách poskytovaných pomocí tohoto aktiva. Tento důkaz zahrnuje existenci:
- (a) podstatně vyšších nákladů na provoz a údržbu aktiva ve srovnání s původně rozpočtovanými náklady; a
 - (b) podstatně nižší úroveň služby nebo výstupu poskytovaného pomocí aktiva ve srovnání s původně předpokládaným díky špatné provozní výkonnosti.

Významné zvýšení provozních nákladů aktiva může naznačovat, že toto aktivum není tak účinné nebo produktivní, jak se původně předpokládalo ve výrobních normách stanovených výrobcem, na jejichž základě byl vypracován provozní rozpočet. Podobně i podstatné navýšení nákladů na údržbu může naznačovat, že musí být vynaloženy vyšší náklady na zachování výkonnosti aktiva na úrovni stanovené jeho nejaktuálnější odhadnutou normou výkonnosti. V jiných případech přímý kvantitativní důkaz může naznačovat snížení hodnoty podstatným dlouhodobým snížením úrovně očekávané služby nebo úrovněmi výstupu poskytovaného daným aktivem.

33. Při stanovení, zda musí být zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva odhadnuta, se použije zásada významnosti. Jestliže například předchozí odhady ukazují, že zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva je podstatně vyšší než jeho účetní hodnota, účetní jednotka nemusí opětovně odhadovat zpětně ziskatelnou částku využitelnosti aktiva, jestliže nedošlo k žádným událostem, které by eliminovaly tento rozdíl. Podobně mohou předešlé analýzy ukázat, že zpětně ziskatelná částka využitelnosti aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků vyjmenovaných v odstavci 27.
34. Jestliže existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to ukazovat, že zbývající doba použitelnosti, metoda odpisování (amortizace) nebo zbytková hodnota tohoto aktiva musí být přezkoumána a upravena v souladu s příslušným IPSAS pro dané aktivum, dokonce i když není uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty tohoto aktiva.

Vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti

35. Tento standard definuje zpětně ziskatelnou částku využitelnosti jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání. Odstavce 36-50 vysvětlují východiska pro vyčíslení zpětně ziskatelné částky využitelnosti.

36. Není vždy nutné stanovovat obě částky, reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady prodeje a jeho hodnotu z užívání. Jestliže kterákoliv z těchto částek převyšuje účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.
37. Je možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje dokonce i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Odstavec 42 vysvětluje možné alternativní základny pro odhadování reálné hodnoty snížené o náklady prodeje, když pro dané aktivum neexistuje aktivní trh. Někdy však nebude možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje, protože neexistuje žádná základna pro provedení spolehlivého odhadu částky ziskatelné z prodeje aktiva v transakci za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami. V tomto případě může účetní jednotka za zpětně ziskatelnou využitelnosti částku aktiva použít jeho hodnotu z užívání.
38. Není-li důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady prodeje, může být reálná hodnota snížená o náklady prodeje tohoto aktiva použita jako jeho zpětně ziskatelná částka využitelnosti. To bude časté u aktiva, které je drženo za účelem jeho prodeje. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého za účelem prodeje bude sestávat z čistých příjmů z prodeje. Pro mnohá nepenězotvorná aktiva veřejného sektoru, která jsou držena trvale za účelem poskytování specializovaných služeb nebo veřejných statků společnosti je však hodnota z užívání aktiva pravděpodobně vyšší než jeho reálná hodnota snížená o náklady prodeje.
39. Odhady, průměry a početní zjednodušení mohou v některých případech poskytnout rozumné přiblížení se podrobným výpočtům uvedeným v tomto standardu pro stanovení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje nebo hodnoty z užívání.

Reálná hodnota snížená o náklady prodeje

40. Nejlepším důkazem o reálné hodnotě snížené o náklady prodeje aktiva je cena uvedená v dohodě o prodeji závazném za obvyklých podmínek, upravená o přírůstkové náklady, které by byly přímo přiřaditelné pozbytí daného aktiva.
41. Neexistuje-li žádná dohoda o závazném prodeji, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje tržní cena aktiva snížená o náklady pozbytí. Vhodnou tržní cenou je obvykle běžná nabídková cena. Pokud nejsou běžné nabídkové ceny dostupné, může se stát základem, na němž je odhadována reálné hodnoty snížená o náklady prodeje, poslední transakce za předpokladu, že nenastala významná změna v ekonomických okolnostech mezi datem transakce a datem, k němuž je proveden odhad.
42. Neexistuje-li pro aktivum žádná dohoda o závazném prodeji nebo aktivní trh pro dané aktivum, je založena reálná hodnota snížená o náklady prodeje na

nejlepších disponibilních informací, aby vyjádřila částku, kterou by účetní jednotka obdržela k datu vykazání z pozbytí aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi znalými a ochotnými stranami po odečtení nákladů prodeje. Při určení této částky účetní jednotka posoudí výsledky posledních transakcí u podobných aktiv v témže odvětví. Reálná hodnota snížená o náklady prodeje neodráží vynucený prodej, pokud vedení nebo představenstvo není zavázáno prodat okamžitě.

43. Náklady prodeje kromě takových, které byly uznány jako závazky, jsou při stanovení reálné hodnoty snížené o náklady prodeje odečteny. Příkladem takových nákladů jsou náklady za právní služby, kolky a podobné daně spojené s transakcí, náklady na aktiva a přímé přírůstkové náklady na přípravu aktiva pro prodej. Požitky z ukončení pracovního poměru (jak je vymezuje IPSAS 25 „Zaměstnanecké požitky“) a náklady spojené s omezením nebo reorganizací podnikání po pozbytí aktiva nejsou přímými přírůstkovými náklady na pozbytí tohoto aktiva.

Hodnota z užívání

44. Tento standard definuje hodnotu z užívání nepenězotvorného aktiva jako současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu. „Hodnota z užívání“ v tomto standardu vyjadřuje „hodnotu z užívání nepenězotvorného aktiva“, pokud není uvedeno jinak. Současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva je stanovena za použití přístupů, jejichž seznam je uveden v odstavcích 45-49.

Přístup odpisování z reprodukčních nákladů

45. Podle tohoto přístupu je určena současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu aktiva jako odpisované reprodukční náklady aktiva. Reprodukčními náklady aktiva jsou pořizovací náklady takového aktiva, kterým se nahradí hrubý využitelný potenciál aktiva. Tyto pořizovací náklady jsou odpisovány tak, aby vyjádřily dané aktivum v podmínkách jeho používání. Aktivum může být nahrazeno buď pomocí reprodukce (replikace) existujícího aktiva, nebo pomocí náhrady jeho hrubého využitelného potenciálu. Odpisované reprodukční náklady jsou vyčísleny jako reprodukční náklady (ve smyslu náhrada aktiva) nebo reprodukční náklady (ve smyslu náhrada potenciálu) aktiva, podle toho, které jsou nižší, snížené o oprávkou vypočtené z takovýchto nákladů, aby byl vyjádřen již spotřebovaný nebo ztracený využitelný potenciál tohoto aktiva.
46. Reprodukční náklady (náhrada aktiva) a reprodukční náklady (náhrada potenciálu) aktiva jsou stanoveny na bázi „maximálního využití“. Zdůvodnění spočívá v tom, že účetní jednotka by nenahrazovala nebo nereprodukovala aktivum za podobné aktivum, pokud by aktivum, které se nahrazuje nebo reprodukuje, bylo předdimenzovaným nebo nadkapacitním aktivem. Předdimenzovaná aktiva obsahují takové rysy, které nejsou nezbytné pro poskytování zboží nebo služeb aktivem. Nadkapacitní aktiva jsou aktiva,

kteřá mají vyšší kapacitu, než je nutné pro uspokojení poptávky po zboží a službách poskytovaných aktivem. Určení reprodukčních nákladů (náhrada aktiva) a reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) aktiva na bázi maximálního využití tudíž vyjadřuje požadovaný využitelný potenciál daného aktiva.

47. V některých případech je udržována pohotovostní nebo přebytečná kapacita z důvodu zabezpečení nebo z jiných důvodů. Dochází k tomu kvůli potřebám zajistit, aby byla dostupná odpovídající kapacita za zvláštních okolností účetní jednotky. Hasičský sbor například potřebuje mít záložní hasičské stříkačky, aby při nebezpečí mohl poskytnout služby. Taková přebytečná nebo pohotovostní kapacita je součástí požadovaného využitelného potenciálu aktiva.

Přístup nákladů obnovy

48. Náklady obnovy jsou náklady na obnovu využitelného potenciálu aktiva na úroveň před snížením jeho hodnoty. Podle tohoto přístupu se stanoví současná hodnota zbývajícího využitelného potenciálu aktiva odečtením odhadnutých nákladů obnovy daného aktiva od běžných nákladů na náhradu zbývajícího využitelného potenciálu aktiva před snížením hodnoty. Poslední z jmenovaných nákladů jsou obvykle stanoveny jako odpisované reprodukční (náhrada aktiva) náklady nebo reprodukční (náhrada potenciálu) náklady, podle toho, které jsou nižší. Odstavce 45 a 47 obsahují další návod pro stanovení reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) nebo reprodukčních nákladů aktiva (náhrada aktiva).

Přístup využitelných jednotek

49. Podle tohoto přístupu je současná hodnota zbývajícího využitelného potenciálu aktiva stanovena snížením běžných nákladů zbývajícího využitelného potenciálu aktiva před snížením hodnoty tak, aby to odpovídalo očekávanému snížení počtu využitelných jednotek aktiva za situace snížení jeho hodnoty. Stejně jako u přístupu nákladů obnovy jsou obvykle stanoveny běžné náklady náhrady zbývajícího využitelného potenciálu aktiva před poklesem hodnoty jako odpisované reprodukční (náhrada aktiva) nebo reprodukční (náhrada potenciálu) náklady, podle toho, které jsou nižší.

Použití přístupů

50. Výběr nejvhodnějšího přístupu k vyčíslení hodnoty z užívání závisí na dostupnosti údajů a na povaze snížení hodnoty:
- (a) snížení hodnoty rozpoznává na základě dlouhodobých změn v technologickém, právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky jsou obvykle vyčíslitelná za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů nebo přístupu využitelných jednotek, podle toho, který je vhodnější;

- (b) snížení hodnoty rozpoznaná na základě dlouhodobé změny v rozsahu nebo způsobu užívání, včetně takového, které je rozpoznáno v případě, že ustala nebo téměř ustala poptávka, jsou obecně vyčíslitelná za použití odpisovaných reprodukčních nákladů nebo přístupu využitelných jednotek, podle toho, který je vhodnější a
- (c) snížení hodnoty rozpoznaná na základě fyzického poškození jsou obecně vyčíslitelná za použití přístupu nákladů obnovy nebo přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, podle toho, který je vhodnější.

Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty

51. Odstavce 52-57 vysvětlují požadavky na uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty aktiva. Ztráta ze snížení hodnoty v tomto standardu vyjadřuje ztrátu ze snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv, pokud není uvedeno jinak.
52. **Tehdy a jen tehdy, když je zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva nižší než jeho účetní hodnota, sníží se účetní hodnota aktiva na jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti. Takové snížení je ztráta ze snížení hodnoty.**
53. Jak je uvedeno v odstavci 26, tento standard požaduje, aby účetní jednotka provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti pouze, existuje-li náznak možné ztráty ze snížení hodnoty. Odstavce 27-33 uvádí hlavní náznaky, že došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty.
54. **Ztráta ze snížení hodnoty se uzná bezprostředně v čistém přebytku nebo schodku.**
55. **Když je odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty vyšší než účetní hodnota aktiva, jehož se týká, účetní jednotka uzná závazek tehdy a jen tehdy, když je to požadováno jiným IPSAS.**
56. Pokud je odhadovaná ztráta ze snížení hodnoty vyšší než účetní hodnota aktiva, účetní hodnota tohoto aktiva je snížena na nulu zároveň s odpovídající částkou uznanou v čistém přebytku nebo schodku. Závazek by mohl být uznán pouze tehdy, požaduje-li to jiný IPSAS. Příkladem je, když účelové vojenské zařízení není nadále využíváno a na účetní jednotce se ze zákona požaduje, aby bylo takové zařízení odstraněno, není-li využitelné. Účetní jednotka musí vytvořit rezervu na demontážní náklady, pokud to vyžaduje IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“.
57. **Po uznání ztráty ze snížení hodnoty, bude upravena výše odpisů (amortizace) pro budoucí období tak, aby byla přiřazena aktualizovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud je) na systematickém základě po jeho zbývajícím období použitelnosti.**

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

58. Odstavce 59-70 vysvětlují požadavky na zrušení ztráty ze snížení hodnoty uznané v minulých obdobích.
59. Účetní jednotka posoudí ke každému datu vykázání, zda existuje nějaký náznak toho, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích obdobích u aktiva již nemusí dále existovat nebo může být snížena. Pokud jakýkoli takový náznak existuje, účetní jednotka odhadne zpětně ziskatelnou částku využitelnosti tohoto aktiva.
60. Při posouzení, zda je nějaký náznak toho, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v minulých obdobích u aktiva již nemusí dále existovat nebo může být snížena, účetní jednotka zváží jako minimum následující náznaky:

Vnější informační zdroje

- (a) Oživení poptávky nebo potřeb služeb poskytovaných pomocí aktiva.
- (b) Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s příznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém a právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky, v němž účetní jednotka operuje, nebo k nim dojde v blízké budoucnosti.

Vnitřní informační zdroje

- (c) Během období došlo k významným dlouhodobým změnám s příznivým dopadem na účetní jednotku nebo se předpokládá, že k nim dojde v blízké budoucnosti v rozsahu, v němž, nebo způsobem, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno. Tyto změny zahrnují náklady vzniklé během období na vylepšení a zvýšení výkonnosti aktiva nebo na restrukturalizaci činností, k nimž aktivum náleží.
- (d) Rozhodnutí pokračovat se stavbou aktiva, která byla dříve zastavena ještě před dokončením nebo před tím, než bylo dosaženo stavu jeho použitelnosti.
- (e) Vnitroorganizační výkaznictví poskytuje důkaz, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude podstatně vyšší, než se předpokládalo.
61. Náznaky možné snížení ztráty ze snížení hodnoty z odstavce 60 převážně zrcadlí náznaky možné ztráty ze snížení hodnoty z odstavce 27.
62. Přehled z odstavce 60 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat jiné náznaky zvratu ztráty ze snížení hodnoty, pro které bude muset také opětovně odhadnout zpětně ziskatelnou částku využitelnosti

- aktiva. Například, každý z následujících bodů může být náznakem, že ztráta ze snížení hodnoty může být zvrácena:
- (a) podstatný nárůst tržní hodnoty aktiva; nebo
 - (b) významný dlouhodobý nárůst poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva.
63. Závazek ukončit nebo restrukturalizovat činnost v blízké budoucnosti je náznakem zvratu ztráty ze snížení hodnoty aktiva náležícího k činnosti, kde takový závazek vytváří dlouhodobou změnu s příznivými dopady na účetní jednotku rozsahem nebo způsobem použití takového aktiva. Okolnosti, za nichž by takový závazek mohl být náznakem zvratu ztráty ze snížení hodnoty, se často týkají případů, kdy by očekávané ukončení nebo restrukturalizace činností mohlo vytvářet příležitosti k vylepšení využitelnosti tohoto aktiva. Příkladem je rentgenový přístroj, který nebyl využíván klinikou řízenou veřejnou nemocnicí, a v důsledku restrukturalizace se předpokládá, že bude převeden na hlavní radiologické oddělení nemocnice, kde bude mít podstatně lepší využití. V takovém případě může závazek ukončit nebo restrukturalizovat činnost kliniky být náznakem toho, že v minulých obdobích uznaná ztráta ze snížení hodnoty může být zrušena.
64. Je-li náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum nemusí nadále existovat nebo může být snížena, může to nasvědčovat tomu, že musí být přezkoumána a upravena zbývající doba použitelnosti, metoda odpisování (amortizace) nebo zbytková hodnota v souladu s IPSAS příslušným pro dané aktivum, dokonce i když není zrušena žádná ztráta ze snížení hodnoty.
65. **Ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předchozích obdobích smí být zvrácena tehdy a pouze tehdy, když došlo ke změně v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva od okamžiku, kdy byla uznána poslední ztráta ze snížení hodnoty. Pokud jde o takový případ, dojde ke zvýšení účetní hodnoty na jeho zpětně získatelnou částku využitelnosti, kromě okolností popsanych v odstavci 68. Toto zvýšení je zvratem ztráty ze snížení hodnoty.**
66. Tento standard požaduje od účetní jednotky, aby provedla formální odhad zpětně získatelné částky využitelnosti pouze, pokud existuje náznak zvratu ztráty ze snížení hodnoty. Odstavec 60 uvádí hlavní náznaky toho, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum v předchozích obdobích již nemusí dále existovat nebo může být snížena.
67. Zvrat ztráty ze snížení hodnoty odráží nárůst odhadované zpětně získatelné částky využitelnosti aktiva, ať již z užívání nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze snížení hodnoty tohoto aktiva. Odstavec 77 požaduje na účetní jednotce, aby identifikovala změnu v odhadech, která způsobila nárůst zpětně získatelné částky využitelnosti. Příklady změn v odhadech zahrnují:

- (a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku využitelnosti (tj. zda zpětně získatelná částka využitelnosti vychází z reálné hodnoty snížené o náklady prodeje nebo z hodnoty z užívání);
 - (b) je-li zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v odhadu složek hodnoty z užívání; nebo
 - (c) je-li zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady prodeje, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o náklady prodeje.
68. **Nárůst účetní hodnoty aktiva, který vyplývá ze zvratu ztráty ze snížení hodnoty, nemůže převyšovat takovou účetní hodnotu, která by byla stanovena (očistěna o odpisy), kdyby nebyla v minulých obdobích uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty tohoto aktiva.**
69. **Zvrat ztráty ze snížení hodnoty aktivity se uznává bezprostředně jako čistý přebytek nebo schodek.**
70. **Poté, co je zvrat ztráty ze snížení hodnoty uznán, výše odpisů (amortizace) tohoto aktiva bude upravena pro budoucí období tak, aby aktualizovaná účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud nějaká je) byla přiřazována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.**

Překlasifikování aktiva

71. **K překlasifikování aktiva z peněžotvorných aktiv do nepeněžotvorných aktiv nebo z nepeněžotvorných aktiv do aktiv peněžotvorných dojde pouze tehdy, existuje-li jasný důkaz, že takovéto překlasifikování je vhodné. Překlasifikování samo o sobě nutně nevyvolá test na snížení hodnoty nebo na zvrat ztráty ze snížení hodnoty. Naproti tomu známka toho, že je vhodné testovat snížení hodnoty nebo zvrat ztráty ze snížení hodnoty, vyplývá, jako z minima, z náznaků příslušných pro dané aktivum po překlasifikaci uvedených v seznamu.**
72. Existují okolnosti, za nichž se účetní jednotky veřejného sektoru mohou rozhodnout, že je vhodné překlasifikovat nepeněžotvorné aktivum na peněžotvorné aktivum. Například čistička odpadních vod byla postavena, aby prvotně čistila odpadní vody z jednotky sociálního bydlení, které nevznikají žádné výlohy. Jednotka sociálního bydlení byla zbourána a parcela bude zastavěna pro průmyslové a obchodní účely. Ve světle tohoto rozhodnutí se tato účetní jednotka veřejného sektoru rozhodla překlasifikovat čističku odpadních vod na peněžotvorné aktivum.

Zveřejnění

73. Účetní jednotka zveřejní pro každou třídu aktiv následující:
- (a) částku ztrát ze snížení hodnoty uznanou v čistém přebytku nebo schodku během období a položku(-y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, který tyto ztráty ze snížení hodnoty obsahuje;
 - (b) částku zvratu ztrát ze snížení hodnoty uznanou v čistém přebytku nebo schodku během období a položku(-y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, který obsahuje zvrat těchto ztrát ze snížení hodnoty.
74. Třídou aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a použití v činnostech účetní jednotky.
75. Informace požadované v odstavci 73 mohou být vykázány s jinými informacemi zveřejněnými pro danou třídu aktiv. Tyto informace mohou být zahrnuty do odsouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a ke konci období, jak je vyžadováno IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“.
76. Účetní jednotka, která vykazuje informace podle segmentů v souladu s IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“ zveřejní pro každý účetní jednotkou vykazovaný segment následující:
- (a) částku ztrát ze snížení hodnoty uznanou v přebytku nebo schodku během období;
 - (b) částku zvratů ztrát ze snížení hodnoty uznanou v přebytku nebo schodku během období.
77. Účetní jednotka zveřejní u každé významné uznané ztráty ze snížení hodnoty nebo zvratu ztráty ze snížení hodnoty během období následující:
- (a) události a okolnosti, které vedly k uznání nebo zvratu ztráty ze snížení hodnoty,
 - (b) částku uznané ztráty ze snížení hodnoty nebo zvratu ztráty ze snížení hodnoty.
 - (c) povahu aktiva.
 - (d) segment, k němuž aktivum náleží, pokud účetní jednotka vykazuje informace podle segmentů v souladu s IPSAS 18.
 - (e) zda je zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva jeho reálná hodnota snížená o náklady prodeje nebo jeho hodnota z užívání.

- (f) je-li zpětně získatelnou částkou využitelnosti reálná hodnota snižená o náklady prodeje, použitou základnu pro její stanovení (jako například, zda je reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh).
 - (g) je-li zpětně získatelnou částkou využitelnosti hodnota z užívání, přístup použitý pro její stanovení.
78. Účetní jednotka zveřejní následující informace o souhrnu ztrát ze snížení hodnoty a o souhrnu zvrátů ztrát ze snížení hodnoty uznaných během období, pro něž nebyly zveřejněny žádné informace v souladu s odstavcem 77:
- (a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnot (a hlavní třídy aktiv ovlivněné zvraty ztrát ze snížení hodnot);
 - (b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát ze snížení hodnoty a zvrátů ztrát ze snížení hodnoty.
79. Účetní jednotky jsou podněcovány k tomu, aby zveřejnily klíčové předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti aktiv během období.

Přechodná ustanovení

80. Tento standard se použije prospektivně od data jeho použití. Ztráty ze snížení hodnoty (zvraty ztrát ze snížení hodnoty), které vyplývají z přijetí tohoto IPSAS se uznají v souladu s tímto standardem (tj. v přebytku nebo schodku).
81. Před přijetím tohoto standardu mohly mít účetní jednotky přijata účetní pravidla pro uznání ztrát ze snížení hodnoty a jejich zvrátů. Přijetím tohoto standardu může dojít ke změně účetní politiky. Mohlo by být obtížné určit částku úprav plynoucích z retrospektivního použití změn účetních politik. Proto k okamžiku přijetí tohoto standardu účetní jednotka nepoužije vzorové nebo alternativní povolené řešení pro jiné změny v účetních pravidlech v IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Datum účinnosti

82. Tento IPSAS nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období počínající 1. lednem 2006 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tuto skutečnost zveřejní.
83. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou IPSAS po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek A**Náznaky snížení hodnoty — příklady**

Tento dodatek obsahuje příklady náznaků snížení hodnoty diskutované tímto standardem, aby přispěl k objasnění jejich smyslu. Není součástí tohoto standardu.

Vnější informační zdroje

- (a) **Konec nebo blízký konec poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva.**

Aktivum si stále udržuje stejný využitelný potenciál, ale poptávka dané službě ustala nebo téměř ustala. Příklady aktiv s tímto způsobem sníženou hodnotou zahrnují:

- (i) škola byla uzavřena z důvodu nedostatečné poptávky po službách škol, vzniklé z populačního posunu do jiných oblastí. Nepředpokládá se, že se tento demografický trend působící na poptávku po službách škol obrátí v dohledné budoucnosti;
 - (ii) škola je navržena pro 1 500 studentů, aktuálně má zaregistrováno 150 studentů – tato škola nemůže být zavřena, protože nejbližší jiná škola je vzdálená 100 kilometrů. Účetní jednotka nepočítá s nárůstem zapsaných studentů. V době zřízení bylo zapsáno 1 400 studentů – účetní jednotka by nabyla mnohem méně vybavení, kdyby počítala s tím, že bude v budoucnu zapsáno 150 studentů. Účetní jednotka konstatovala, že poptávka téměř ustala a zpětně získatelná částka využitelnosti školy bude porovnána s její účetní hodnotou;
 - (iii) železniční trať byla uzavřena vzhledem k nedostatku klientely (například podstatná část venkovské populace se vystěhovala do města díky několika po sobě jdoucím suchým rokům, a ti, kteří zůstali, doma využívají levnější autobusové služby);
 - (iv) stadion, jehož hlavní uživatel neobnovil svou dohodu o užívání, v důsledku čehož se očekává, že se zařízení uzavře.
- (b) **Významné dlouhodobé změny s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém a právním prostředí nebo v důsledku vládní politiky, v němž účetní jednotka operuje.**

Technologické prostředí

Obslužná užitečnost aktiva může být snížena, pokud technologie pokročila tak, že umožňuje poskytovat lepší nebo účinnější službu. Příklady snížení hodnoty aktiv z tohoto důvodu jsou:

- (i) zdravotní diagnostické vybavení, které je používáno výjimečně nebo vůbec ne, protože novější stroj je představován mnohem pokročilejší

technologii poskytující přesnější výsledky (mohlo by to také vyhovovat výše uvedenému náznaku (a));

- (ii) software, který již není nadále podporován externím dodavatelem, z důvodu technologického pokroku a účetní jednotka nemá zaměstnance na údržbu tohoto software; a
- (iii) počítačový hardware, který se stal překonaným v důsledku technologického vývoje.

Právní prostředí nebo důsledek vládní politiky

Využitelný potenciál aktiva může být snížen v důsledku změny zákona nebo nařízení. Příklady snížení hodnot identifikované na základě tohoto náznaku zahrnují:

- (iv) automobil, který neodpovídá novým emisním normám nebo letadlo, které neodpovídá nové normě hlučnosti;
- (v) škola, která nemůže být nadále používána pro účely vyučování s ohledem na nová bezpečnostní nařízení týkající se materiálu nebo nouzových východů
- (vi) zařízení na pitnou vodu, které nemůže být používáno, protože nesplňuje nové normy ochrany životního prostředí.

Vnitřní informační zdroje

(c) Existuje důkaz o fyzickém poškození aktiva.

Fyzické poškození pravděpodobně povede k tomu, že aktivum nebude schopno poskytnout takovou úroveň služby, kterou bylo kdysi schopno poskytnout. Příklady snížení hodnoty aktiva tímto způsobem zahrnují:

- (i) poškození budovy požárem nebo záplavami nebo jinými činiteli;
- (ii) budova, která je uzavřena z důvodu zjištěných konstrukčních vad;
- (iii) úseky nadzemní komunikace, která se prohnula, což naznačuje, že tyto úseky komunikace budou muset být nahrazeny po 15 letech, namísto po původně navržené době životnosti 30 let;
- (iv) přepraha, jejíž přepad byl omezen v důsledku stavebního posudku;
- (v) úpravna vody, jejíž kapacita byla omezena z důvodu ucpání přívodu a odstranění překážky je nehospodárné;
- (vi) most s omezenou nosností vzhledem k zjištěným konstrukčním vadám;
- (vii) námořní torpédoborec poškozený při srážce;
- (viii) zařízení, které je poškozeno a nemůže být nadále opraveno nebo jehož opravy nejsou ekonomicky přijatelné.

(d) **Významné dlouhodobé změny s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v rozsahu, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se očekává, že bude užíváno.**

Aktivum si stále udržuje stejný využitelný potenciál, ale dlouhodobé změny mají nepříznivý dopad na rozsah, v němž je aktivum používáno. Příklady okolností, za nichž aktiva mohou mít sníženou hodnotu tímto způsobem, zahrnují:

- (i) Není-li aktivum používáno stejnou měrou, jako tomu bylo původně při uvedení do provozu, nebo očekávaná doba použitelnosti aktiva je kratší než původně odhadovaná, může mít aktivum sníženou hodnotu. Příkladem aktiva, u něhož by mohlo být shledáno možné snížení hodnoty na základě tohoto náznaku, je sálový počítač, který je nevyužívaný, protože mnohé aplikace byly převedeny nebo vyvinuty pro provoz na serverech nebo na platformě PC. Významné dlouhodobé snížení poptávky po službách daného aktiva se může přeměnit na významnou dlouhodobou změnu v rozsahu, v němž je aktivum používáno.
- (ii) Není-li aktivum používáno stejným způsobem, jako tomu bylo původně při uvedení do provozu, může mít sníženou hodnotu. Příkladem aktiva se sníženou hodnotou, které by mohlo být identifikováno na základě tohoto náznaku, je školní budova, která je spíše používána jako sklad než pro vzdělávací účely.

(e) **Rozhodnutí zastavit výstavbu aktiva před jeho dokončením nebo před jeho uvedením do stavu způsobilého k používání.**

Aktivum, které nebude dokončeno, nemůže poskytovat zamýšlenou službu. Příklady aktiv s tímto způsobem sníženou hodnotou zahrnují:

- (i) stavba byla ukončena z důvodů identifikace archeologického objevu nebo přírodních podmínek jako jsou území, kde hnízdí ohrožené druhy; nebo
- (ii) stavba byla ukončena z důvodů poklesu ekonomiky.

Okolnosti, které vedou k zastavení staveb, budou také zvažovány. Je-li stavba odložena, to je odsunuta na konkrétní budoucí datum, bude s projektem stále nakládáno jako s nedokončenou výrobou a není považován za ukončený.

(f) **Existuje důkaz z vnitřních informačních zdrojů, který naznačuje, že využitelná výkonnost aktiva je nebo bude podstatně horší, než se očekávalo.**

Vnitroorganizační výkaznictví může naznačit, že aktivum nefunguje tak, jak se očekávalo, nebo jeho výkonnost má v průběhu času sestupnou tendenci. Například vnitřní výkaz ministerstva zdravotnictví o činnosti venkovské kliniky může naznačovat, že rentgenový přístroj používaný touto klinikou má

sníženou hodnotu, protože náklady na údržbu tohoto přístroje významně převyšují původně rozpočtované náklady.

Dodatek B**Vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty — příklady**

Tento dodatek ilustruje použití ustanovení tohoto standardu, aby napomohl objasnit jejich smysl. Není součástí tohoto standardu. Skutečnosti předpokládané v těchto příkladech jsou pouze ilustrativní a nejsou míněny jako modifikace nebo omezení požadavků standardu nebo jako souhlas IPSASB s ilustrativními situacemi a metodami. Použití ustanovení tohoto standardu může vyžadovat posouzení jiných skutečností a okolností, než těch, které jsou ilustrovány zde.

Poznámka: V následujících příkladech se předpokládá, že reálná hodnota snížená o náklady prodeje aktiva testovaného na pokles hodnoty je nižší než jeho hodnota z užívání nebo není určitelná, pokud není uvedeno jinak. Proto je zpětně získatelná částka využitelnosti aktiva rovna jeho hodnotě z užívání. V těchto příkladech se používá rovnoměrná metoda odpisování.

Příklad 1: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů**Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém prostředí — nevyužitý sálový počítač**

V roce 1999, město Kermann nakoupilo nový sálový počítač v pořizovacích nákladech 10 miliónů PJ2. Město Kermann odhaduje, že doba použitelnosti počítače bude sedm let a že průměrně 80 procent kapacity centrální procesorové jednotky (CPJ) bude využíváno různými odděleními. Vyrovnávací paměť přebytku 20 procent času CPJ byla předpokládána a potřebována pro kapacitu úloh plánování práce, aby byly splněny termíny ve špičkách. Během několika měsíců po nabytí, využívání CPJ dosáhlo 80 procent, ale pokleslo na 20 procent v roce 2003, protože mnohé aplikace jednotlivých oddělení byly převedeny na stolní počítače nebo servery. Počítač, který může poskytnout zbývající využitelný potenciál sálového počítače za použití zbývajících aplikací, je dostupný na trhu za cenu 500 000 MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Náznakem snížení hodnoty je významná dlouhodobá změna v technologickém prostředí, která vede k přenesení aplikací ze sálového počítače na jiné platformy, a tedy k nižšímu využití sálového počítače. (Alternativně může být argumentováno, že podstatný pokles rozsahu využití sálového počítače naznačuje snížení hodnoty.) Ztráta ze snížení hodnoty se určí za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1999	10 000 000
	Oprávký 2003 (a × 4 : 7)	5 714 286
		<hr/>
b	Účetní hodnota 2003	4 285 714
		<hr/> <hr/>
c	Reprodukční náklady	500 000
	Oprávký (c × 4 : 7)	285 714
		<hr/>
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	214 286
		<hr/> <hr/>
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - d)	4 071 428
		<hr/> <hr/>

² V těchto příkladech jsou peněžní částky označeny v „měnových jednotkách“ (MJ).

Příklad 2: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů

Téměř ustala poptávka po službách poskytovaných pomocí nepenězotvorného aktiva – nevyužívané softwarové aplikace pro sálový počítač

V roce 1999, město Kermann nakoupilo licenci na aplikační software pro nový sálový počítač za 350 000 PJ. Kermann odhaduje, že doba použitelnosti software bude sedm let a že získá ekonomický prospěch a využitelný potenciál ze software na rovnoměrném základě po dobu životnosti tohoto software. Během roku 2003 se snížilo využití této aplikace na 15 procent z původně předpokládané poptávky. Licence na softwarovou aplikaci, která by nahradila zbývající využitelný potenciál softwarové aplikace se sníženou hodnotou, stojí 70 000 MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Náznakem snížení hodnoty je technologická změna, způsobená ztrátou kapacity sálového počítače.

a	Pořizovací náklady 1999	350 000
	Oprávký 2003 ($a \times 4 : 7$)	200 000
b	Účetní hodnota 2003	150 000
c	Reprodukční náklady	70 000
	Oprávký ($c \times 4 : 7$)	40 000
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	30 000
	Ztráta ze snížení hodnoty ($b - d$)	120 000

Příklad 3: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů**Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku spočívající ve způsobu použití – škola používaná jako sklad**

V roce 1997 Lundenská školská správa postavila základní školu v pořizovacích nákladech 10 miliónů PJ. Odhadovaná doba použitelnosti školy je padesát let. V roce 2003 je škola zavřena, protože v regionu neočekávaně poklesl počet zapsaných kvůli populačnímu přesunu způsobenému úpadkem hlavního zaměstnavatele v oblasti. Škola je přeměněna na sklad a Lundenská školská správa neočekává, že počet zapsaných v budoucnu vzroste tak, že by budova byla opětovně otevřena pro školní využití. Aktuální reprodukční náklady skladu se stejnou skladovací kapacitou, jako má škola, činí 4,2 miliónu MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože se podstatně změnil účel, pro který je budova používána, z místa pro vzdělávání studentů na skladištní zařízení, a nepředpokládá se, že se to v dohledné budoucnosti změní. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, jak je uvedeno dále:

a	Historické náklady 1997	10 000 000
	Oprávky 2003 (a × 6 : 50)	1 200 000
b	Účetní hodnota 2003	8 800 000
c	Reprodukční náklad skladovacího zařízení obdobné kapacity	4 200 000
	Oprávky (c × 6 : 50)	504 000
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	3 696 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - d)	5 104 000

Příklad 4: Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů

Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku spočívající v rozsahu použití — škola je částečně uzavřena kvůli poklesu počtu zapsaných

V roce 1983 Luttonská školská správa postavila školu v pořizovacích nákladech 2,5 miliónu PJ. Účetní jednotka odhaduje, že škola bude používána po dobu 40 let. V roce 2003 počet zapsaných klesl z 1 000 na 200 studentů jako důsledek populačního přesunu způsobeného úpadkem hlavního zaměstnavatele v oblasti. Vedení rozhodlo zavřít dvě vrchní poschodí školní budovy ze tří. Luttonská školská správa neočekává, že počet zapsaných v budoucnu naroste tak, aby vrchní poschodí byla opětovně otevřena. Aktuální reprodukční náklady jednopodlažní školy jsou odhadnuty na 1,3 miliónu MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože se změnil rozsah využití školy ze tří poschodí na jediné poschodí v důsledku poklesu počtu studentů z 1 000 na 200. Toto snížení v rozsahu využití je významné a očekává se, že počet zapsaných zůstane v dohledné budoucnosti na snížené úrovni. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1983	2 500 000
	Oprávky 2003 ($a \times 20 : 40$)	<u>1 250 000</u>
b	Účetní hodnota 2003	<u><u>1 250 000</u></u>
c	Reprodukční náklady	1 300 000
	Oprávky ($c \times 20 : 40$)	<u>650 000</u>
d	Zpětně získatelná částka využitelnosti	<u><u>650 000</u></u>
	 Snížení hodnoty (b - d)	 <u><u>600 000</u></u>

Příklad 5: Přístup nákladů obnovy**Fyzické poškození — školní autobus poškozený při dopravní nehodě**

V roce 1998 nakoupila Základní škola Severního obvodu autobus v pořizovacích nákladech 200 000 PJ, aby pomohla studentům z okolní vesnice zdarma dojíždět. Škola odhadla pro autobus dobu použitelnosti 10 let. V roce 2003 utrpěl škodu při dopravní nehodě, která si vyžádala 40 000 PJ na opravu pro uvedení do použitelného stavu. Oprava nebude mít dopad na dobu použitelnosti aktiva. V roce 2003 pořizovací náklady nového autobusu poskytujícího obdobnou službu jsou 250 000 MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože autobus utrpěl fyzické poškození při dopravní nehodě. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu nákladů obnovy, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1998	200 000
	Oprávký 2003 ($a \times 5 : 10$)	100 000
b	Účetní hodnota 2003	100 000
c	Reprodukční náklady	250 000
	Oprávký ($c \times 5 : 10$)	125 000
d	Odpisované reprodukční náklady (nepoškozený stav)	125 000
	mínus: náklady obnovy	40 000
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti	85 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b – e)	15 000

Příklad 6: Přístup nákladů obnovy**Fyzické poškození — budova poškozená požárem**

V roce 1984 město Moorland postavilo kancelářskou budovu v pořizovacích nákladech 50 miliónů PJ. Očekávalo se, že budova bude sloužit po dobu 40 let. V roce 2003, po 19 letech používání, způsobil požár vážné konstrukční problémy. Z bezpečnostních důvodů je kancelářská budova zavřena a stavební opravy za 35,5 miliónů PJ budou provedeny, aby se obnovila kancelářská budova do stavu k nastěhování. Reprodukční náklady nové kancelářské budovy činí 100 miliónů MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože kancelářská budova utrpěla kvůli požáru fyzické poškození. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu nákladů obnovy, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1984	50 000 000
	Oprávky 2003 ($a \times 19 : 40$)	<u>23 750 000</u>
b	Účetní hodnota 2003	<u><u>26 250 000</u></u>
c	Reprodukční náklady (nové budovy)	100 000 000
d	Oprávky ($c \times 19 : 40$)	<u>47 500 000</u>
	Odpisované reprodukční náklady (bez poškození)	52 500 000
	mínus: náklady obnovy	<u>35 500 000</u>
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti	<u><u>17 000 000</u></u>
	 Ztráta ze snížení hodnoty (b– e)	 <u><u>9 250 000</u></u>

Příklad 7: Přístup využitelných jednotek

Významná dlouhodobá změna s nepříznivým dopadem na účetní jednotku spočívající v rozsahu použití — výšková budova v dohledné budoucnosti částečně neobsazená

V roce 1988 městská rada v Ornongu postavila 20 poschoďovou kancelářskou budovu pro vlastní užívání v centru Ornongu v pořizovacích nákladech 80 miliónů PJ. Očekávalo se, že budova bude mít dobu použitelnosti 40 let. V roce 2003 Národní bezpečnostní nařízení požadují, aby 4 vrchní podlaží výškových budov zůstala v dlouhodobém výhledu neobsazená. Reálná hodnota budovy snížená o náklady prodeje budovy činí poté, co vstoupila nařízení v platnost, 45 miliónů PJ. Aktuální reprodukční náklady podobné 20 poschoďové budovy činí 85 miliónů MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Snížení hodnoty je naznačeno, protože se změnil rozsah použití kancelářské budovy z 20 na 15 poschodí jako důsledek nových Národních bezpečnostních nařízení. Toto omezení rozsahu použití je významné a očekává se, že obsazení budovy zůstane na omezené úrovni (16 pater) i v dlouhodobém výhledu. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu využitelných jednotek, jak je uvedeno dále:

a	Požizovací náklady 1988	80 000 000
	Oprávky 2003 (a × 15 : 40)	30 000 000
b	Účetní hodnota 2003	50 000 000
c	Reprodukční náklady (20 patrová budova)	85 000 000
	Oprávky (c × 15 : 40)	31 875 000
d	Odpisované reprodukční náklady před úpravou pro zbývající využitelné jednotky	53 125 000
e	Hodnota z užívání budovy poté, co vstoupila v platnost nařízení (d × 16 : 20)	42 500 000
f	Reálná hodnota snížená o náklady prodeje budovy poté co vstoupila v platnost nařízení	45 000 000
g	Zpětně získatelná částka využitelnosti (vyšší z e a f)	45 000 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - g)	5 000 000

Příklad 8: Přístup využitelných jednotek**Důkaz z vnitroorganizačního výkaznictví — vyšší náklady na provoz tiskárny**

V roce 1998 Ministerstvo školství v zemi X koupilo novou tiskárnu v pořizovacích nákladech 40 miliónů PJ. Ministerstvo odhaduje, že doba použitelnosti tiskárny bude představovat 40 miliónů kopií knih tištěných po dobu 10 let pro žáky základních škol. V roce 2003 bylo vykázáno, že automatizovaný prvek funkce tiskárny nepracuje, jak se očekávalo, což vede u této tiskárny k 25 procentnímu snížení výše roční výroby po dobu zbývajících 5 let doby použitelnosti aktiva. V roce 2003 reprodukční náklady nové tiskárny činí 45 miliónů MJ.

Vyhodnocení snížení hodnoty

Interní výkaznictví dokazuje, že se jedná o snížení hodnoty, kdy je provozní výkonnost tiskárny horší, než se Okolnosti nasvědčují tomu, že pokles provozní výkonnosti aktiva je významný a dlouhodobé povahy. Ztráta ze snížení hodnoty bude stanovena za použití přístupu využitelných jednotek, jak je uvedeno dále:

a	Pořizovací náklady 1998	40 000 000
	Oprávky (a × 5 : 10)	20 000 000
b	Účetní hodnota 2003	20 000 000
c	Reprodukční náklady	45 000 000
	Oprávky (c × 5 : 10)	22 500 000
d	Odpisované reprodukční náklady před úpravou pro zbývajících využitelné jednotky	22 500 000
e	Zpětně získatelná částka využitelnosti (d × 75%)	16 875 000
	Ztráta ze snížení hodnoty (b - e)	3 125 000

Zdůvodnění závěrů

Tento dodatek uvádí důvody IPSASB pro podporu nebo zamítnutí určitých rozhodnutí týkajících se vykazování snížení hodnoty aktiv. Dále také určuje okolnosti, za nichž se požadavky tohoto IPSAS odchylojí od požadavků IAS 36, a důvody pro takové odlišnosti. Tento dodatek není součástí tohoto standardu.

Úvod

- BC1. Aktuální IPSAS vycházejí z IFRS vydávaných IASB v rozsahu, v němž jsou tyto standardy použitelné pro veřejný sektor. Požadavky standardu byly formulovány v souladu s touto zásadou. Mezinárodní účetní standard IAS 36 na účetních jednotkách požaduje stanovení zpětně získatelné částky aktiva, pokud existují náznaky, že toto aktivum má sníženou hodnotu. Zpětně získatelná částka aktiva je definována jako vyšší z hodnoty z užívání a reálné hodnoty snížené o náklady prodeje aktiva. Tento standard obsahuje podobnou definici.
- BC2. IAS 36 se použije na peněžotvorná aktiva a peněžotvorné jednotky, zatímco tento standard se použije na jednotlivá nepeněžotvorná aktiva. Toto vede k mnoha rozdílům mezi oběma standardy. Hlavními rozdíly jsou:
- metoda vyčíslení hodnoty z užívání nepeněžotvorného aktiva podle tohoto standardu je odlišná od metody použité pro peněžotvorná aktiva podle IAS 36;
 - tento standard na účetních jednotkách nepožaduje použití testu na snížení hodnoty u pozemků, budov a zařízení vedených v přeceněných částkách; a
 - tento standard neobsahuje „snížení tržní hodnoty podstatně větší, než by se očekávalo v důsledku plynutí času nebo normálního užívání“ jako minimální náznak snížení hodnoty. Tento náznak je zahrnut jako dodatečná známka toho, že snížení hodnoty může existovat.

Důvody IPSASB pro tyto odlišnosti od požadavků IAS 36 jsou vysvětleny v následujících odstavcích.

- BC3. Výzva ke komentáři (ITC) „Snížení hodnoty aktiv“ vydaném v roce 2000 navrhovaný přístup pro zachycení snížení hodnoty aktiv u účetních jednotek veřejného sektoru, která využila IAS 36 v rozsahu, který byl vhodný. ED 23 „Snížení hodnoty aktiva“ byl vypracován po zvážení odezvy na ITC a byl vydán v roce 2003. Tento standard byl vypracován po zvážení ohlasů na ED 23.

Peněžotvorná aktiva

BC4. IAS 36 na účetní jednotce požaduje, aby stanovila hodnotu z užívání jako současnou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, které se očekávají ze stálého používání aktiva nebo peněžotvorné jednotky a z jeho pozbytí ke konci jeho doby použitelnosti. Využitelný potenciál peněžotvorných aktiv vyjadřuje jejich schopnost vytvářet budoucí peněžní toky. IPSAS 26 vychází z IAS 36. Požadavky IPSAS 26 jsou použitelné na peněžotvorná aktiva držená účetními jednotkami veřejného sektoru. Tento standard na účetních jednotkách vyžaduje použití IPSAS 26 pro zachycení peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru.

Nepeněžotvorná aktiva

BC5. S ohledem na zásady, o něž se opírá koncepce hodnoty z užívání použitelná pro nepeněžotvorná aktiva, IPSASB odsouhlasil, že hodnota z užívání nepeněžotvorných aktiv bude vyčíslována pomocí současné hodnoty zbývajících využitelného potenciálu aktiva. Toto kopíruje přístup přijatý IAS 36.

Stanovení hodnoty z užívání

BC6. Ke stanovení hodnoty z užívání (současná hodnota zbývajících využitelného potenciálu) nepeněžotvorných aktiv lze přistupovat několika způsoby. Jeden přístup, který kopíruje IAS 36 vyžaduje odhady a diskontování peněžních přítoků, které by vznikly, kdyby účetní jednotka na trhu prodala své služby nebo jiné výstupy. IPSASB však zastává stanovisko, že není pravděpodobné, aby byl tento přístup používán v praxi kvůli komplikacím při stanovení příslušných cen, jimiž stanovuje hodnotu služby nebo jiné jednotky výstupu, a při odhadování příslušné diskontní sazby.

BC7. Jiné přístupy vyjadřují implicitní stanovení hodnoty z užívání. V tomto ohledu IPSASB zvažil přístup tržní hodnoty a přístupy, které vyčíslují odpisované reprodukční náklady a zahrnují náklady obnovy a využitelných jednotek.

Přístup tržní hodnoty

BC8. Podle tohoto přístupu je vyčíslena hodnota z užívání nepeněžotvorného aktiva jako zjistitelná tržní hodnota aktiva, pokud existuje pro dané aktivum aktivní trh. Pokud pro dané aktivum neexistuje aktivní trh, účetní jednotka použije nejlepší disponibilní tržní důkaz o ceně, za níž by aktivum mohlo být směřeno mezi znalými a ochotnými stranami při transakci za obvyklých podmínek s tím, že je třeba zohlednit nejvyšší a nejlepší využití tohoto aktiva, za něž jsou účastníci trhu za běžných okolností připraveni zaplatit. IPSASB uvádí, že použití zjistitelné tržní hodnoty jakožto reprezentanta hodnoty z užívání bylo zbytečné, protože tržní hodnota se liší od reálné hodnoty snížené o náklady prodeje (jiné větve odhadu zpětně získatelné částky využitelnosti) aktiva pouze o částku nákladů pozbytí. Proto by mohla být tržní hodnota účinně

zachycena tou větví zpětně získatelné částky využitelnosti, kterou je reálná hodnota snižena o náklady prodeje.

Přístup odpisovaných reprodukčních nákladů

BC9. Podle tohoto přístupu je stanovena hodnota z užívání aktiva jako nejnižší náklady, za něž by byl získán hrubý využitelný potenciál ztělesněný v aktivu při obvyklém průběhu operací, snižený o hodnotu již spotřebovaného využitelného potenciálu. Tento přístup předpokládá, že účetní jednotka nahrazuje zbývající využitelný potenciál aktiva, je-li z něj odejmutý. Aktivum může být nahrazeno buď pomocí reprodukce (jako například specializované aktivum) nebo pomocí náhrady jeho hrubého využitelného potenciálu. Hodnota z užívání je tudíž vyčíslena jako reprodukční náklady (náhrada aktiva) nebo reprodukční náklady (náhrada potenciálu) aktiva, podle toho, které jsou nižší, snižené o oprávky vypočtené na základě těchto nákladů tak, aby vyjadřovaly již spotřebovaný nebo ztracený využitelný potenciál aktiva.

Přístup nákladů obnovy

BC10. Tento přístup je obvykle používán, když ztráty ze snížení hodnoty vznikají v důsledku poškození. Hodnota z užívání aktiva je dle tohoto přístupu stanovena odečtením odhadovaných nákladů obnovy aktiva od odpisovaných reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) nebo reprodukčních nákladů (náhrada aktiva) aktiva před snížením hodnoty.

Přístup využitelných jednotek

BC11. Tento přístup stanovuje hodnotu z užívání aktiva snížením odpisovaných reprodukčních nákladů (náhrada potenciálu) nebo reprodukčních nákladů (náhrada aktiva) tohoto aktiva před snížením hodnoty tak, aby to bylo v souladu s předpokládaným sníženým počtem využitelných jednotek aktiva v jeho zhoršeném stavu.

Přijaté přístupy

BC12. IPSASB se dohodl na tom, aby hodnota z užívání nepenězotvorného aktiva byla vyčíslena za použití příslušného z výše uvedených přístupů: z odpisovaných reprodukčních nákladů, z nákladů obnovy nebo na základě přístupu využitelných jednotek.

Ostatní aktiva

BC13. IAS 36 obsahuje zvláštní požadavky pro testování nehmotných aktiv na snížení hodnoty a pro uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty týkající se nehmotných aktiv. Tyto požadavky doplňují požadavky IAS 38 „Nehmotná aktiva“. IPSASB dosud nevydal IPSAS týkající se nehmotných aktiv, a tak zatím nezvažoval použitelnost požadavků na snížení hodnoty z IAS 36 na nepenězotvorná nehmotná aktiva ve veřejném sektoru. Nepenězotvorná nehmotná aktiva nejsou vyňata z působnosti tohoto standardu, a proto se tento standard použije na taková aktiva. Nehmotná aktiva ve veřejném sektoru, jako

jsou taková aktiva, která vyjadřují schopnost účetní jednotky vydat licence, mohou vzniknout v peněžotvorném kontextu. Jiná nehmotná aktiva mohou vznikat v nepeněžotvorném kontextu a měla být testována na snížení hodnoty v souladu s požadavky tohoto standard.

Skupina aktiv a celojednotková aktiva

BC14. Kde není podle IAS 36 možné stanovit zpětně získatelnou částku pro jednotlivé aktivum, pak se stanoví zpětně získatelná částka za peněžotvornou jednotku (PTJ). PTJ je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého používání a která je převážně nezávislá na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. IPSASB zvažoval koncepci službu tvořících jednotek v nepeněžotvorném kontextu. Poukázal na to, že zatímco požadavky tohoto standardu jsou aplikovány na jednotlivá aktiva, přijetí takové obdobné koncepce, jakou je PTJ v IAS 36, není nezbytné, protože je možné identifikovat využitelný potenciál jednotlivých aktiv. Kromě toho, její přijetí by bylo pro vykazování snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv příliš složité.

BC15. Podle IAS 36 jsou aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům dvěma či více PTJ, označována jako „celojednotková aktiva“. Protože celojednotková aktiva v peněžotvorném kontextu nevytváří samostatné peněžní přítoky, zachází se se snížením hodnoty celojednotkových aktiv jako se součástí snížení hodnoty peněžotvorné jednotky, do níž celojednotková aktiva patří. IPSASB konstatoval, že v nepeněžotvorném kontextu není koncepce službu tvořících jednotek oprávněná tak, jak je výše uvedeno v odstavci C14. IPSASB dále poukázal na to, že taková aktiva jsou často integrální součástí funkce poskytování služby a s jejich snížením hodnoty by mělo být nakládáno tak, jako s jakýmkoli jinými nepeněžotvornými aktivy účetní jednotky.

Pozemky, budovy a zařízení

BC16. Standard nevyžaduje použití testu na snížení hodnoty u nepeněžotvorných aktiv, která jsou vedena v přeceněných částkách podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17. IPSASB je toho názoru, že podle povoleného alternativního řešení IPSAS 17 budou aktiva přeceňována s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že jsou k datu vykazování vedeny v částce, která není významně odlišná od jejich reálné hodnoty, a každé snížení hodnoty bude při ocenění vzato v úvahu. Proto tedy jakýkoli rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou sníženou o náklady prodeje budou náklady pozbytí. IPSASB je toho názoru, že ve většině případů tyto náklady nebudou významné a z praktického hlediska není nezbytné vyčíslovat zpětně získatelnou částku využitelnosti aktiva a uznávat ztrátu ze snížení hodnoty na náklady pozbytí nepeněžotvorného aktiva.

BC17. Jako protiklad k tomuto standardu IAS 36 požaduje po účetních jednotkách, aby testovaly přeceněné pozemky, budovy a zařízení na snížení hodnoty poté,

co byly přeceněny. Zdůvodnění tohoto rozdílu může být vysvětleno odkazy na faktory dále vymezené v odstavcích C18 a C19.

- BC18. Za prvé, existují odlišné metody stanovení zpětně získatelné částky využitelnosti podle tohoto standardu a stanovení zpětně získatelné částky podle IAS 36. „Zpětně získatelná částka využitelnosti“ je tímto standardem definována jako „vyšší z reálné hodnoty nepenězotvorného aktiva snížené o náklady prodeje a jeho hodnoty z užívání“. Podle tohoto standardu, účetní jednotka určuje hodnotu z užívání aktiva pomocí stanovení běžných nákladů na náhradu zbývajících využitelného potenciálu aktiva. Běžné náklady na nahrazení zbývajících využitelného potenciálu aktiva jsou stanoveny za použití přístupu odpisovaných reprodukčních nákladů a přístupů popsanych jako přístup nákladů obnovy a přístup využitelných jednotek. Tyto přístupy také mohou být přijaty pro vyčíslení reálné hodnoty podle IPSAS 17 – proto je hodnota z užívání mírou reálné hodnoty. „Zpětně získatelná částka“ je definována v IAS 36 jako „vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady prodeje a jeho hodnoty z užívání“. Hodnota z užívání podle IAS 36 je stanovena za použití současné hodnoty peněžních toků, které se očekávají ze stálého používání aktiva a jeho případného pozbytí. IAS 36 stanovuje, že se hodnota z užívání může lišit od jeho reálné hodnoty.
- BC19. Za druhé, tímto standardem není kopírován požadavek IAS 36 na spojení nepenězotvorných aktiv s penězotvornými aktivy do penězotvorné jednotky. Pokud podle IAS 36 aktivum nevytváří peněžní přítoky, spojuje se s jinými aktivy, aby se utvořila penězotvorná jednotka, jejíž hodnota z užívání je následně vyčíslena. Součet reálných hodnot aktiv, která tvoří penězotvornou jednotku, může být odlišný od její hodnoty z užívání.

Snížení hodnoty nepenězotvorných aktiv držených podniky veřejné správy

- BC20. Tento standard požaduje, aby bylo snížení hodnoty všech aktiv držených podniky veřejné správy (PVS) vykázáno podle IAS 36. PVS jsou ziskově orientované účetní jednotky a jimi užívaná aktiva jsou primárně penězotvornými aktivy. *Předmluva k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví* jasně uvádí, že standardy IASB se použijí pro ziskově orientované účetní jednotky. PVS jsou ziskově orientovanými účetními jednotkami, a tudíž musí vyhovovat IFRS a IAS. Jednotlivé IPSAS výslovně udávají, že se pro PVS použijí IFRS. Proto se tedy předpokládá, že nepenězotvorná aktiva se budou vhodně seskupovat s penězotvornými aktivy PVS, aby vytvořily penězotvornou jednotku pro testování na snížení hodnoty podle IAS 36.

Náznaky snížení hodnoty – změny tržní hodnoty

- BC21. IAS 36 zahrnuje jako minimální náznak snížení hodnoty, protože tržní hodnota aktiva poklesla podstatně více, než by se dalo očekávat v důsledku plynutí času nebo normálního používání. Tento IPSASB toto zahrnul jako další náznak snížení hodnoty, nikoli však jako minimální náznak snížení hodnoty. IPSASB je toho názoru, že tyto změny tržní hodnoty nutně neznamenají, že

má nepeněžotvorné aktivum sníženou hodnotu. Je tomu tak proto, že nepeněžotvorná aktiva jsou držena z jiných důvodů než vytvářet komerční výnos, a změna tržní hodnoty tudíž nemusí vyjadřovat změnu v objemu služby, kterou účetní jednotka bude opětovně vytvářet stálým používáním tohoto aktiva.

Zvrat snížení hodnoty

- BC22. Odstavec 60(a) zahrnuje oživení poptávky nebo potřeb služeb poskytovaných pomocí aktiva jako minimální náznak zvratu snížení hodnoty, zatímco odstavec 62(b) obsahuje významný dlouhodobý nárůst poptávky nebo potřeby služeb poskytovaných pomocí aktiva jako další náznak možného zvratu snížení hodnoty. Znění těchto dvou náznaků jsou podobná, mohou se však vzájemně odlišovat, protože odstavec 60(a) hovoří o oživení poptávky, která byla snížena a vedla k uznání ztráty ze snížení hodnoty. Odstavec 62(b) hovoří o nové poptávce, která nemusí být spojena s důvody, kvůli nimž byla uznána ztráta ze snížení hodnoty v souvislosti s daným aktivem.
- BC23. Odstavec 62(a) obsahuje podstatný nárůst tržní hodnoty aktiva jako další náznak zvratu snížení hodnoty. To nezrcadlí náznak snížení hodnoty z odstavce 27(a), který vyžaduje, aby snížení tržní hodnoty bylo podstatně větší, než se očekávalo v důsledku plynutí času nebo obvyklého používání. Tento rozdíl znamená, že nárůst tržní hodnoty může být očekávaný nebo neočekávaný.
- BC24. Odstavec 27(c) obsahuje ustanovení, že existuje důkaz o fyzickém poškození aktiva jako minimálního náznaku snížení hodnoty. Odstavec 60 nezahrnuje náznak zvratu snížení hodnoty, který by zrcadlil tuto známku snížení hodnoty. IPSASB nezahrnul opravu aktiva jako náznak zvratu, protože IPSAS 17 na účetních jednotkách požaduje, aby následné výdaje přidaly k účetní hodnotě položky pozemků, budov a zařízení, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotce bude plynout budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál přesahující nejaktuálnější stanovené normy výkonnosti existujícího aktiva, po dobu jeho celkové životnosti. Tento požadavek se použije rovněž na investice do nemovitostí, které jsou oceňovány za použití metody ocenění pořizovacími náklady podle IPSAS 16. IPSASB je toho názoru, že tyto požadavky popírají potřebu náznaku zvratu snížení hodnoty, který by zrcadlil fyzické poškození jako náznak snížení hodnoty. IPSASB rovněž uvádí, že obnova nebo oprava v důsledku poškození neznamená změnu v odhadu zpětně získatelné částky využitelnosti následující po snížení hodnoty, jak je specifikováno v odstavci 65 tohoto IPSAS.

Srovnání s IAS 36 (2004)

IPSAS 21, „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ se zabývá snížením hodnoty nepeněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 21 a IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“ jsou následující:

- IPSAS 21 se zabývá snížením hodnoty nepeněžotvorných aktiv účetních jednotek veřejného sektoru, zatímco IAS 36 se zabývá snížením hodnoty peněžotvorných aktiv ziskově orientovaných účetních jednotek. IPSAS 21 však požaduje, aby snížení hodnoty peněžotvorných aktiv účetních jednotek bylo zachyceno podle IAS 36.
- IPSAS 21 se nepoužije pro nepeněžotvorná aktiva vedená v přeceňovaných částkách k datu vykazání podle povoleného alternativního přístupu z IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“. IAS 36 nevylučuje ze své působnosti peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené v přeceněných částkách k datu vykazání.
- Metoda vyčíslení hodnoty z užívání nepeněžotvorných aktiv podle IPSAS 21 je odlišná od metody použité pro peněžotvorná aktiva podle IAS 36. IPSAS 21 vyčísluje hodnotu z užívání nepeněžotvorného aktiva jako současnou hodnotu zbývajících využitelného potenciálu aktiva za použití několika přístupů. IAS 36 vyčísluje hodnotu z užívání peněžotvorného aktiva jako současnou hodnotu budoucích peněžních toků z daného aktiva.
- IPSAS 21 nezahrnuje změnu tržní hodnoty aktiva jako „tučným písmem“ uvedený náznak snížení hodnoty. Významné neočekávané snížení tržní hodnoty se objevuje tučným písmem v IAS 36 jako část minimální sady náznaků snížení hodnoty, zatímco IPSAS 21 se na ně odvolává v komentáři.
- IPSAS 21 zahrnuje rozhodnutí zastavit stavbu aktiva před jeho dokončením jako tučným písmem tištěný náznak snížení hodnoty a opětovné zahájení stavby tohoto aktiva jako náznak zvratu ztráty ze snížení hodnoty. K tomuto neexistuje žádný ekvivalent v IAS 36.
- Z působnosti IAS 36 jsou vyloučeny určité třídy aktiv, které nejsou vyloučeny z působnosti IPSAS 21. Tato vyloučení se týkají tříd aktiv, která jsou předmětem zvláštních požadavků podle jiných IFRS. Tyto třídy nebyly vyloučeny z IPSAS 21, protože k nim neexistují odpovídající IPSAS. Tato vyloučení zahrnují biologická aktiva týkající se zemědělských činností, odložených daňových aktiv, odložených pořizovacích nákladů a nehmotných aktiv vzniklých ze smluvních práv pojišťovny z pojistných smluv v působnosti IFRS 4 „Pojistné smlouvy“ a neoběžná aktiva (nebo skupiny určené pro vyřazení) klasifikovaná jako určená k prodeji v souladu s IFRS 5 „Neoběžná aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti“.

- § IPSAS 21 se zabývá snížením hodnoty jednotlivých aktiv. V IPSAS 21 neexistuje obdoba peněžotvorných jednotek takových, jaké jsou definované v IAS 36
- § IPSAS 21 se zabývá celojednotkovými aktivy stejným způsobem jako s jinými nepeněžotvornými aktivy, zatímco IAS 36 se jimi zabývá jako součástí příslušných peněžotvorných jednotek.
- § IPSAS 21 užívá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 36. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů výnos (revenue), zpětně získatelná částka využitelnosti, Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance) a Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) v IPSAS 21. Ekvivalentní termíny v IAS 36 jsou výnos (income), zpětně získatelná částka, výsledovka (income statement) a rozvaha (balance sheet).