

IPSAS 26— SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 36 „Snížení hodnoty aktiv“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou reprodukovány výňatky z IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“ se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF).

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.

únor 2008

IPSAS 26— SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

	Odstavec
Úvod	IN1–IN14
Cíl	1
Rozsah působnosti	2–12
Definice	13–20
Peněžotvorná aktiva	14–18
Odpisování	19
Snížení hodnoty	20
Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena	21–30
Vyčíslení zpětně získatelné částky	31–70
Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti	37
Reálná hodnota snižená o náklady na prodej	38–42
Hodnota z užívání	43–45
Východiska pro odhady budoucích peněžních toků	46–51
Sestavení odhadů budoucích peněžních toků	52–66
Peněžní toky v cizí měně	67
Diskontní sazba	68–70
Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva	71–75
Peněžotvorné jednotky	76–97
Identifikace peněžotvorné jednotky, k níž aktivum náleží	77–84
Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky	85–90
Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky	91–97
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty	98–111
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva	106–109
Zvrat ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky	110–111
Reklasifikace aktiv	112–113
Zveřejnění	114–125
Zveřejnění odhadů použitých pro vyčíslení zpětně získatelných částek peněžotvorných jednotek obsahujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti	123–125
Datum účinnosti	126–127
DODATKY	

SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

- A: Užití technik současné hodnoty pro vyčíslení hodnoty z užívání
- B: Jednotlivá aktiva v peněžotvorných jednotkách
- C: Změny jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

Implementační příručka

Zdůvodnění závěrů

Srovnání s IAS 36 (2004)

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 26 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ je obsažen v odstavcích 1-127. Všechny odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 26 je nezbytné číst v kontextu jeho cíle, Zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

- IN1. Tento standard poskytuje požadavky na identifikaci aktiv, která mohou mít sníženou hodnotu, na testování hodnoty peněžotvorných aktiv a peněžotvorných jednotek a na účetní zachycení ztrát ze snížení hodnot a zvratu snížení těchto ztrát. Standard vychází z IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“.
- IN2. Peněžotvorné aktivum je aktivum držené s prvotním cílem tvorby komerčního výnosu. Tento standard se nezabývá snížením hodnoty nepeněžotvorných aktiv. Požadavky na testování snížení hodnoty, na zachycení ztrát ze snížení hodnoty a zvratu těchto ztrát nepeněžotvorných aktiv poskytuje IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“. Tento standard a IPSAS 21 požadují, aby účetní jednotky zveřejnily kritéria, která byla stanovena kvůli odlišení peněžotvorných aktiv od nepeněžotvorných aktiv.
- IN3. Existuje určitý počet vyloučení z rozsahu působnosti. Zejména pozemky, budovy a zařízení vedené modelem přecenění z IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“, nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, a goodwill jsou vyloučeny z rozsahu tohoto standardu.
- IN4. Tento standard definuje „snížení hodnoty“ jako ztrátu budoucího ekonomického prospěchu nebo potenciálu využitelnosti aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo potenciálu využitelnosti pomocí odpisování. Aktivum má sníženou hodnotu, když jeho účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.
- IN5. Kromě nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotných aktiv, které doposud nejsou k dispozici pro používání, požaduje tento standard, aby účetní jednotka vyhodnotila ke každému datu vykazání, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Při posuzování, zda existuje náznak snížení hodnoty, tento standard požaduje, aby účetní jednotka zvažila minimálně určitý počet specifických indikací. Seznam indikací není vyčerpávající a mohou existovat i další náznaky snížení hodnoty vedle těch, které jsou uvedeny v é v tomto přehledu. Pokud je náznak snížení hodnoty identifikován, účetní jednotka stanoví zpětně získatelnou částku aktiva. Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která dosud nejsou k dispozici pro používání, musí být testována na snížení hodnoty každoročně.
- IN6. Zpětně získatelná částka je vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání. Pokud není důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, za zpětně získatelnou částku aktiva může být použita reálná hodnota snížená o náklady na prodej.
- IN7. Odhad hodnoty z užívání zahrnuje odhad budoucích peněžních toků získaných ze stálého užívání aktiva a z jeho konečného pozbytí a použití vhodné diskontní sazby na tyto peněžní toky. Diskontní sazba je sazbou před daní, která odráží aktuální tržní odhad časové hodnoty peněz a rizika specifická danému aktivu, o která nebyly odhady budoucích peněžních toků dosud upraveny.

- IN8. Když je zpětně ziskatelná částka aktiva nižší než jeho účetní hodnota, účetní hodnota tohoto aktiva se sníží na jeho zpětně ziskatelnou částku. Částka tohoto snížení je ztrátou ze snížení hodnoty a je uznána bezprostředně ve Výkazu o finanční výkonnosti.
- IN9. Existují situace, kdy není možné stanovit zpětně ziskatelnou částku jednotlivého aktiva. Jde o případy, kdy:
- hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej (například pokud budoucí peněžní toky ze stálého užívání aktiva nemohou být odhadnuty jako zanedbatelné); a
 - aktivum nevytváří peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv.

V takových případech může být hodnota z užívání, a tudíž i zpětně ziskatelná částka, stanovena pouze pro peněžotvornou jednotku aktiva. Peněžotvorná jednotka je nejmenší skupina aktiv, která zahrnuje dané aktivum a vytváří peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Peněžotvorné jednotky jsou stanoveny konsistentně z účetního období do účetního období, ledaže by byla odůvodněná změna. Pokud je provedena taková změna, požaduje se na účetní jednotce, aby zveřejnila to, co se týká agregace aktiv a důvodů pro její změnu.

- IN10. Ztráta ze snížení hodnoty je uznána za peněžotvornou jednotku, když je zpětně ziskatelná částka této jednotky nižší než účetní hodnota této jednotky. Ztráta ze snížení hodnoty je přiřazena tak, aby snižovala účetní hodnotu aktiv dané jednotky na poměrné bázi, založené na účetních hodnotách každého aktiva této jednotky. Účetní jednotka však při tomto přiřazení nesníží účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:
- jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (pokud je určitelná);
 - jeho hodnoty z užívání (pokud je určitelná); a
 - nuly.
- IN11. Nepeněžotvorná aktiva mohou přispívat potenciálu využitelnosti peněžotvorných jednotek. V takových případech je podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžotvorného aktiva přiřazen k účetní hodnotě peněžotvorné jednotky před odhadem zpětně ziskatelné částky dané peněžotvorné jednotky. Účetní hodnota nepeněžotvorného aktiva odráží jakékoli ztráty ze snížení hodnoty k datu vykázání, které byly stanoveny na základě požadavků IPSAS 21. Přiřazení jakékoli ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotce je poté provedeno na poměrné bázi pro peněžotvorná aktiva peněžotvorné jednotky. Nepeněžotvorné aktivum není předmětem následné ztráty ze snížení hodnoty nad rámec těch ztrát, které byly stanoveny podle IPSAS 21.

- IN12. Od účetní jednotky se požaduje, aby posoudila ke každému datu vykázání, zda existuje jakýkoli náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozím období u jednotlivého aktiva nebo peněžotvorné jednotky nemusí již nadále existovat nebo mohla poklesnout. Při provedení tohoto odhadu tento standard požaduje, aby účetní jednotka zvážila minimálně určitý počet specifikovaných indikací. Tyto náznaky slouží k identifikaci možné ztráty ze snížení hodnoty.
- IN13. Pokud se zpětně získatelná částka aktiva zvýšila od okamžiku, kdy byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty, a došlo ke změně odhadů použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od okamžiku stanovení této ztráty ze snížení hodnoty, došlo ke zvratu této ztráty ze snížení hodnoty a účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku. Zvýšení částky daného aktiva je omezeno na výši účetní hodnoty, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), pokud by ztráta ze snížení hodnoty nebyla v předchozích letech uznána. Částka tohoto zvratu je bezprostředně uznána ve Výkazu o finanční výkonnosti. Požadavky na zvrát ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorných jednotek jsou založeny na obdobných principech jako u jednotlivých aktiv. Částka zvratu je přiřazena aktivům z peněžotvorné jednotky poměrně podle účetních hodnot těchto aktiv. Žádná část částky tohoto zvratu není přiřazena nepeněžotvornému aktivu, které přispívá potenciálu využitelnosti peněžotvorné jednotky.
- IN14. Reklasifikace aktiva z peněžotvorných do nepeněžotvorných aktiv nebo z nepeněžotvorných do peněžotvorných aktiv se provede pouze tehdy, existuje-li jasný důkaz, že je taková reklasifikace vhodná. K datu vykázání, které následuje po reklasifikaci, účetní jednotka jako minimum posoudí náznaky uvedené v přehledu, aplikovatelné na dané aktivum po reklasifikaci.

Cíl

1. Cílem tohoto standardu je stanovit postupy, které účetní jednotka použije, aby určila, zda má peněžotvorné aktivum sníženou hodnotu, a aby zajistila uznání ztráty ze snížení hodnoty. Tento standard také specifikuje, kdy by účetní jednotka mohla zvrátit ztrátu ze snížení hodnoty, a stanoví zveřejnění.

Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetní zachycení snížení hodnoty peněžotvorných aktiv s výjimkou:
 - (a) zásob (viz IPSAS 12 „Zásoby“);
 - (b) aktiv vzniklých ze stavebních smluv (viz IPSAS 11 „Stavební smlouvy“);
 - (c) finančních aktiv, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IPSAS 15 „Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování“;
 - (d) investic do nemovitostí, které jsou oceňovány reálnou hodnotou (viz IPSAS 16 „Investice do nemovitostí“);
 - (e) peněžotvorných pozemků, budov a zařízení, která jsou oceňována přeceňovanou částkou (viz IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“);
 - (f) odložených daňových aktiv (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se odloženými daňovými aktivy);
 - (g) aktiv, která vyplývají ze zaměstnaneckých požitků (viz IPSAS 25 „Zaměstnanecké požitky“);
 - (h) nehmotných aktiv, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu;
 - (i) goodwillu;
 - (j) biologických aktiv, která se týkají zemědělské činnosti a která jsou oceňována reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady spojené s prodejem (viz příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělskými aktivy);
 - (k) odložených pořizovacích nákladů akvizice a nehmotných aktiv, které vyplývají ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami v rozsahu příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajícího se pojistnými smlouvami;
 - (l) dlouhodobých aktiv (nebo vyřazovaných skupin) klasifikovaných jako držená k prodeji, která jsou oceňována nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížení o náklady na prodej podle příslušného mezinárodního

nebo národního účetního standardu zabývajících se dlouhodobými aktivy drženy k prodeji a ukončoványmi činnostmi, a

- (m) jiných peněžotvorných aktiv, pro která jsou účetní požadavky na snížení hodnoty obsaženy v jiném mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor.
3. Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy (PVS).
 4. PVS použijí IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“, a tudíž nejsou předmětem ustanovení tohoto standardu. Účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou PVS a které drží nepeněžotvorná aktiva podle definice z odstavce 13, použijí IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ pro tato aktiva. Účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou PVS a které drží peněžotvorná aktiva, použijí požadavky tohoto standardu.
 5. Tento standard vylučuje peněžotvorná nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, z jeho rozsahu působnosti. Tento standard zahrnuje do svého rozsahu působnosti všechna ostatní peněžotvorná nehmotná aktiva (například ta, která jsou vedena v pořizovacích nákladech snížených o oprávků).
 6. Tento standard vylučuje ze svého rozsahu působnosti goodwill. Účetní jednotky aplikují požadavky příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu zabývajících se snížením hodnoty goodwillu, přiřazením goodwillu peněžotvorným jednotkám a testováním peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty.
 7. Tento standard se nepoužije na zásoby a peněžotvorná aktiva vzniklá ze stavebních smluv, protože existující standardy příslušné pro tato aktiva obsahují požadavky na uznávání a oceňování těchto aktiv. Tento standard se nepoužije na odložená daňová aktiva, aktiva plynoucí ze zaměstnaneckých požitků nebo odložených pořizovacích nákladů akvizice a nehmotných aktiv, které vyplývají ze smluvních práv pojistitele stanovených pojistnými smlouvami. Snížení hodnoty takových aktiv se věnují příslušné mezinárodní nebo národní standardy. Tento standard se navíc nepoužije na biologická aktiva, týkající se zemědělské činnosti, která jsou oceněna reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady na prodej, a na dlouhodobá aktiva (nebo vyřazované skupiny) klasifikovaná jako držena k prodeji, která jsou oceňována nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Příslušné mezinárodní nebo národní účetní standardy zabývajících se takovými aktivy obsahují požadavky na oceňování.
 8. Tento standard se nepoužije na jakákoli finanční aktiva, která jsou zahrnuta do rozsahu působnosti IPSAS 15. Snížením hodnoty těchto aktiv se bude zabývat jakýkoli IPSAS vypracovaný IPSASB proto, aby se zabýval uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

9. Tento standard nepožaduje použití testu na snížení hodnoty u investic do nemovitostí, které jsou zachycovány reálnou hodnotou podle IPSAS 16. Investice do nemovitosti je vedena podle modelu reálné hodnoty dle IPSAS 16 v reálné hodnotě k datu vykazání a jakékoli snížení hodnoty bude vzato v potaz při tomto ocenění.
10. Tento standard nepožaduje použití testu na snížení hodnoty u peněžotvorných aktiv, která jsou vedena přeceněnými částkami podle přeceňovacího modelu dle IPSAS 17. Podle tohoto modelu budou aktiva přeceňována s dostatečnou pravidelností, aby bylo zajištěno, že jsou zachycena částkou, která není významně odlišná od jejich reálné hodnoty k datu vykazání, a jakákoli ztráta ze snížení hodnoty bude vzata v potaz při tomto ocenění.
11. Investice do:
- ovládaných jednotek, jak jsou definovány v IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“;
 - přidružených jednotek, jak jsou definovány v IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“; a
 - společných podnikání, jak jsou definována v IPSAS 8 „Účasti na společných podnikáních“
- jsou finančními aktivy, která jsou vyloučena z rozsahu působnosti IPSAS 15. Pokud takové investice mají povahu peněžotvorných aktiv, tento standard se jimi zabývá. Pokud tato aktiva mají povahu nepeněžotvorných aktiv, zabývá se jimi IPSAS 21.
12. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou určeny pro účetní závěrky obecného určení všech ziskově orientovaných účetní jednotek. PVS jsou ziskově orientované účetní jednotky, a proto se po nich požaduje, aby byly ve shodě s IFRS.

Definice

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

Hodnota z užívání peněžotvorného aktiva je současná hodnota očekávaných budoucích peněžních toků vzniklých z nepřetržitého užívání aktiva a jeho pozbytí na konci doby použitelnosti.

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

Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena s hlavním cílem vytvářet komerční výnos.

Peněžotvorná jednotka je nejmenší zjistitelná skupina aktiv držena s hlavním cílem tvorby komerčního výnosu, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv.

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

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

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“.

Peněžotvorná aktiva

14. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, jejichž prvotním cílem je jejich držení za účelem generování komerčních výnosů. Aktivum 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 aktivum součástí) a získat komerční výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva. Aktivum může být drženo s prvotním cílem tvořit komerční výnos, třebaže nesplňuje tento cíl během určitého účetního období. Naopak, aktivum může být nepeněžotvorným aktivem, třebaže by komerční výnos mohl být dokonce přerušován nebo vytvářen během určitého účetního období. Pokud není uvedeno jinak, odkazy na aktivum nebo aktiva v následujících odstavcích tohoto standardu jsou odkazy na nepeněžotvorná aktiva.
15. Existují okolnosti, za nichž účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet nějaké aktivum s prvotním cílem tvořit komerční výnos, i když většina aktiv není pro tento účel držena. Například nemocnice může stavět budovu pro plátící 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.
16. V některých případech může aktivum 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.

17. V jiných případech může aktivum 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 21, musí být brán v úvahu rozsah, v němž je aktivum 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 21 než tento standard.
18. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva komerční výnos. V takových případech je nutné zhodnotit významnost peněžních toků. Může být obtížné určit, zda rozsah, jímž aktivum vytváří peněžní toky, je tak významný, aby byl vhodný spíše tento standard nebo IPSAS 21. Pro určení, který standard bude použit, je vyžadován 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 14-17. Odstavec 114 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila kritéria použitá pro vytvoření tohoto úsudku. Vezme-li se v úvahu obecný cíl většiny účetních jednotek veřejného sektoru jiných než PVS, vychází se z předpokladu, že jsou aktiva nepeněžotvorná, a tudíž bude použit IPSAS 21.

Odpisování

19. 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

20. Tento standard definuje „snížení hodnoty“ jako ztrátu budoucího ekonomického přínosu aktiva nebo využitelného potenciálu aktiva nad rámec systematického uznávání ztráty budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu prostřednictvím odpisování. Snížení hodnoty proto vyjadřuje snížení užitečnosti aktiva pro účetní jednotku, která ho ovládá. Účetní jednotka může mít například místní parkovací garáž, která je již využívána jen na 25 procent kapacity. Je držena pro komerční účely a vedení odhaduje, že vytváří míru návratnosti, když je využíváno 75 procent kapacity a více. Pokles využití nebyl doprovázen podstatným nárůstem parkovného. Toto aktivum je považováno za aktivum se sníženou hodnotou, protože jeho účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou částku.

Identifikace aktiva, jehož hodnota může být snížena

21. Aktivum je aktivem se sníženou hodnotou, když je jeho účetní hodnota vyšší než jeho zpětně získatelná částka. Odstavce 25-27 popisují některé náznaky, že mohlo nastat snížení hodnoty. Je-li přítomen kterýkoli z těch náznaků, musí účetní jednotka udělat formální odhad zpětně získatelné částky. S výjimkou okolností popsaných v odstavci 23, tento standard nevyžaduje od účetní jednotky formální odhad zpětně získatelné částky aktiva, pokud nejsou přítomny náznaky snížení hodnoty.
22. Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni stanoví, zda existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu. Pokud jakýkoliv takový náznak existuje, odhadne účetní jednotka zpětně získatelnou částku takového aktiva.
23. Bez ohledu na to, zda existuje náznak snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která ještě nejsou k dispozici pro používání, na snížení jejich hodnoty ročně porovnáním jejich účetní hodnoty s jejich zpětně získatelnou částkou. Tento test na snížení hodnoty lze provést kdykoliv během účetního období, za předpokladu, že je uskutečněn každý rok ve stejnou dobu. Různá nehmotná aktiva mohou být testována v různých časových okamžicích. Avšak pokud bylo dané nehmotné aktivum prvotně uznáno v průběhu běžného účetního období, musí být takové nehmotné aktivum testováno na snížení hodnoty před koncem běžného účetního období.
24. Schopnost nehmotného aktiva vytvářet dostatečný budoucí ekonomický prospěch k navrácení jeho účetní hodnoty je obvykle předmětem větší nejistoty, dokud není aktivum k dispozici pro jeho použití, než poté, co již je v používání. Proto tento standard požaduje, aby účetní jednotka testovala účetní hodnotu nehmotného aktiva, které není ještě k dispozici pro jeho použití, minimálně ročně.
25. Při posuzování, zda existuje nějaký náznak možného snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu minimálně následující indikace:

Vnější informační zdroje

- (a) tržní hodnota aktiva se během období snížila podstatně více, než se dalo předpokládat v důsledku plynutí času nebo normálního užívání;
- (b) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka působí, nebo na trhu, do něž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti;
- (c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, a tento nárůst pravděpodobně ovlivní diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku;

Vnitřní informační zdroje

- (d) je k dispozici důkaz o zastarávání či fyzickém poškození aktiva;
 - (e) během období nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobem, v němž je aktivum užíváno nebo v němž se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v nejbližší budoucnosti. Tyto změny zahrnují vznik nečinnosti aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti, k nimž aktivum náleží, plány na prodej aktiva před původně očekávaným datem, a přehodnocení doby použitelnosti aktiva z neurčitelné na konečnou; a
 - (f) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.
26. Seznam v odstavci 25 není vyčerpávající. Účetní jednotka může identifikovat další náznaky možného snížení hodnoty aktiva a i ty vyžadují, aby účetní jednotka určila zpětně získatelnou částku daného aktiva.
27. Důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že aktivum může mít sníženou hodnotu, spočívá v existenci:
- (a) peněžních toků k pořízení aktiva, nebo následné potřeby peněz na jeho provozování či údržbu, které jsou podstatně vyšší než původně rozpočtované;
 - (b) skutečných čistých peněžních toků nebo přebytku či schodku plynoucího z aktiva, které jsou podstatně horší, než bylo rozpočtováno;
 - (c) významného snížení rozpočtovaných čistých peněžních toků nebo přebytku nebo významné zvýšení rozpočtované ztráty, plynoucí z aktiva; nebo
 - (d) čistých peněžních výdajů z aktiva, jsou-li částky běžného období sloučeny s částkami rozpočtovanými do budoucna.
28. Jak je naznačeno v odstavci 23, tento standard požaduje testovat na snížení hodnoty nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životnosti nebo ta, která nejsou ještě k dispozici pro použití, minimálně ročně. Bez ohledu na to, kdy se aplikují požadavky obsažené v odstavci 23, použije se při zjišťování, zda je třeba odhadnout zpětně získatelnou částku aktiva, koncept významnosti. Např. pokud předchozí výpočty zobrazují, že zpětně získatelná částka aktiva je podstatně větší než jeho účetní hodnota, nepotřebuje účetní jednotka opětovně odhadnout zpětně získatelnou částku, pokud nenastaly žádné události, které by takový rozdíl vyloučily. Podobně mohou předchozí analýzy ukázat, že zpětně získatelná částka aktiva není citlivá na jeden (nebo více) náznaků, které jsou uvedeny v odstavci 25.
29. Pro ilustraci odstavce 28, pokud tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období vzrostly, nepožaduje se v následujících

případech, aby účetní jednotka uskutečnila formální odhad zpětně získatelné částky aktiva:

- (a) je-li nepravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr. Např. nárůst krátkodobých úrokových sazeb nemusí mít významný dopad na diskontní sazbu použitou pro aktivum, které má dlouhou zbývající dobu použitelnosti;
 - (b) je-li pravděpodobné, že by diskontní sazba použitá při výpočtu hodnoty z užívání aktiva byla ovlivněna nárůstem takových tržních měr, ale předchozí analýza citlivosti zpětně získatelné částky ukazuje, že:
 - (i) je nepravděpodobné, že dojde k významnému poklesu zpětně získatelné částky, protože také pravděpodobně vzrostou budoucí peněžní toky (např. v některých případech je účetní jednotka schopna prokázat, že upravuje své výnosy, aby kompenzovala jakékoli nárůsty tržních měr); nebo
 - (ii) je nepravděpodobné, že snížení zpětně získatelné částky povede k významné ztrátě ze snížení hodnoty.
30. Pokud existuje náznak, že aktivum může mít sníženou hodnotu, může to naznačovat, že zbývající doba použitelnosti, odpisová metoda (metoda amortizace) nebo zbytková hodnota aktiva musí být přehodnocena a upravena v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva.

Vyčíslení zpětně získatelné částky

31. Tento standard definuje zpětně získatelnou částku jako vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej a jeho hodnoty z užívání. Odstavce 32-70 stanoví požadavky na vyčíslení zpětně získatelné částky. Tyto požadavky užívají termín „aktivum“, ale aplikují se stejně jak na individuální aktivum, tak i na penězotvornou jednotku.
32. Není vždy nutné určit jak reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady na prodej, tak i jeho hodnotu z užívání. Převyšuje-li kterákoli z obou částek účetní hodnotu aktiva, aktivum nemá sníženou hodnotu a není nutné odhadovat druhou částku.
33. Je možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, i když aktivum není obchodováno na aktivním trhu. Nicméně, občas nebude možné určit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, protože není žádný základ pro provedení spolehlivého odhadu částky, kterou by bylo možné získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami. V tomto případě může účetní jednotka použít jako zpětně získatelnou částku aktiva jeho hodnotu z užívání.
34. Není-li žádný důvod domnívat se, že hodnota z užívání aktiva významně převyšuje jeho reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej, lze jako zpětně získatelnou

částku použít reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady na prodej. Toto bude častým případem u aktiva, které je drženo k prodeji. Je tomu tak proto, že hodnota z užívání aktiva drženého k prodeji bude obsahovat převážně čisté příjmy z prodeje, poněvadž budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva až do jeho prodeje jsou pravděpodobně zanedbatelné.

35. Zpětně získatelná částka je stanovena pro jednotlivé aktivum, s výjimkou aktiva, které nevytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Jde-li o takový případ, je zpětně získatelná částka stanovena pro penězotvornou jednotku, k níž dané aktivum náleží (viz odstavce 85-90), vyjma toho, kdy buď:
- (a) reálná hodnota aktiva snížená o náklady na prodej je vyšší než jeho účetní hodnota; nebo
 - (b) aktivum je součástí penězotvorné jednotky, ale je schopno vytvářet peněžní toky individuálně, hodnota z užívání aktiva může být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej a reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej lze stanovit.
36. V určitých případech mohou odhady, průměry a početní zjednodušení poskytovat přiměřené aproximace podrobných výpočtů ilustrovaných v tomto standardu pro stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej nebo hodnoty z užívání.

Vyčíslení zpětně získatelné částky nehmotného aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

37. Odstavec 23 požaduje, aby nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti bylo testováno na snížení hodnoty ročně, a to porovnáním jeho účetní hodnoty s jeho zpětně získatelnou částkou, bez ohledu na to, zdali existují nějaké známky možného snížení jeho hodnoty. Za předpokladu, že jsou splněna všechna následující kritéria, může být v testu na snížení hodnoty aktiva v běžném období použit nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky takového aktiva uskutečněný v předchozím období:
- (a) nehmotné aktivum netvoří peněžní příjmy z pokračujícího užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv, a je proto testováno na snížení hodnoty v rámci penězotvorné jednotky, k níž náleží, přičemž aktiva a závazky tvořící tuto jednotku se podstatně nezměnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky;
 - (b) nejposlednější výpočet zpětně získatelné částky vedl k částce, která převýšila účetní hodnotu aktiva o podstatný rozdíl; a
 - (c) na základě analýzy událostí, které se staly, a okolností, které se změnily od nejposlednějšího výpočtu zpětně získatelné částky, pravděpodobnost, že vyčíslení současné zpětně získatelné částky bude menší než účetní hodnota aktiva, je malá.

Reálná hodnota snižená o náklady na prodej

38. Nejlepším důkazem reálné hodnoty aktiva snižené o náklady na prodej je cena v závazné prodejní smlouvě při transakci za obvyklých podmínek, upravená o přímé přírůstkové náklady, které jsou přímo přiřaditelné k prodeji aktiva.
39. Neexistuje-li žádná závazná prodejní smlouva, ale aktivum je obchodováno na aktivním trhu, je reálnou hodnotou sniženou o náklady na prodej tržní cena aktiva snižená o náklady prodeje. Pokud nejsou aktuální nabídkové ceny dostupné, může být východiskem odhadu reálné hodnoty snižené o náklady na prodej cena nejposlednější transakce, pokud nedošlo mezi datem transakce a datem, ke kterému je uskutečněn odhad, k podstatné změně v ekonomických okolnostech.
40. Neexistuje-li žádná závazná prodejní smlouva nebo aktivní trh pro dané aktivum, je reálná hodnota snižená o náklady na prodej založena na nejlepších informacích dostupných k vyjádření částky, kterou by účetní jednotka mohla k rozvahovému dni získat z prodeje aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami po odečtení nákladů na prodej. Při určování této částky bere účetní jednotka v úvahu výsledek nedávných transakcí pro podobná aktiva v rámci stejného odvětví. Reálná hodnota snižená o náklady na prodej nevyjadřuje vynucený prodej.
41. Náklady na prodej, vyjma těch, které byly uznány jako závazky, jsou odečteny při určování reálné hodnoty snižené o náklady na prodej. Tyto náklady zahrnují např. právní náklady, kolkovné a podobné transakční poplatky, náklady na přemístění aktiva a přímé přírůstkové náklady na uvedení aktiva do stavu pro jeho prodej. Avšak požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a náklady související s omezením nebo reorganizací podnikání, které následují prodej aktiva, přímými přírůstkovými náklady na prodej aktiva nejsou.
42. Někdy se při prodeji aktiva požaduje, aby kupující na sebe převzal závazek, přičemž k dispozici je pouze jediná reálná hodnota snižená o náklady na prodej jak pro aktivum, tak pro závazek. Odstavec 89 vysvětluje, jak takové případy řešit.

Hodnota z užívání

43. **Ve výpočtu hodnoty z užívání aktiva musí být zobrazeny následující prvky:**
 - (a) **odhad budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;**
 - (b) **očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;**
 - (c) **časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;**
 - (d) **cena za nejistotu plynoucí z aktiva; a**

- (e) **další faktory, jako je nelikvidita, které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva.**
44. Odhadování hodnoty z užívání aktiva zahrnuje následující kroky:
- (a) odhadování budoucích peněžních příjmů a výdajů, které mohou být získány ze stálého užívání aktiva a z jeho konečného pozbytí; a
 - (b) aplikování diskontní sazby vhodné pro tyto budoucí peněžní toky.
45. Prvky stanovené v odstavcích 43(b), (d) a (e) se mohou odrazit buď jako úpravy budoucích peněžních toků nebo jako úpravy diskontní sazby. Ať použije účetní jednotka kterýkoli přístup, aby vyjádřila očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek musí odrážet očekávanou současnou hodnotu budoucích peněžních toků, tj. vážený průměr všech možných výsledků. Dodatek A poskytuje další ustanovení k používání technik současné hodnoty při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva.

Východiska pro odhady budoucích peněžních toků

46. **Při vyčíslení hodnoty z užívání aktiva musí účetní jednotka:**
- (a) **založit plány peněžních toků na rozumných a podložitelných předpokladech, které vyjadřují nejlepší odhad všech ekonomických podmínek, které budou existovat během zbývajících doby použitelnosti aktiva. Větší váha se přikládá důkazům z vnějšího prostředí;**
 - (b) **založit plány peněžních toků na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením, ale vyloučit jakékoliv odhady budoucích peněžních příjmů a výdajů, u nichž se očekává, že vyplynou z budoucí restrukturalizace nebo ze zlepšení či zvýšení výkonnosti aktiva. Plány založené na těchto rozpočtech/předpovědích musí pokrývat maximálně období pěti let, pokud není delší období oprávněné; a**
 - (c) **odhadnout plány peněžních toků, které přesahují období pokryté nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi pomocí extrapolace plánů, které jsou založeny na rozpočtech/předpovědích s použitím stálé nebo klesající míry tempa růstu pro následující roky, pokud není oprávněné použití rostoucí míry. Tato míra tempa růstu nesmí převyšovat dlouhodobou průměrnou míru růstu pro výrobky, odvětví nebo zemi či země, v nichž účetní jednotka působí, nebo pro trh, ve kterém je aktivum používáno, pokud není oprávněné použití vyšší míry.**
47. Vedení posuzuje, zkoumáním příčin rozdílů mezi minulými plány peněžních toků a skutečnými peněžními toky, odůvodněnost předpokladů, na kterých jsou jeho současné plány peněžních toků založeny. Vedení musí zajistit, aby předpoklady, na kterých jsou založeny současné plány budoucích peněžních toků, byly v

souladu se skutečnými minulými výsledky, pokud to umožňují dopady následných událostí nebo okolností, které neexistovaly, když tyto skutečné peněžní toky vznikaly.

48. Podrobné, jasné a spolehlivé finanční rozpočty/předpovědi budoucích peněžních toků za období delší než pět let nejsou obvykle k dispozici. Z tohoto důvodu jsou odhady budoucích peněžních toků, které vypracovává vedení, založeny na nejposlednějších rozpočtech/předpovědích na nejvýše pět let. Vedení může použít plány peněžních toků založené na rozpočtech/předpovědích na období delší pěti let, je-li pevně přesvědčeno, že takové plány jsou spolehlivé, a může na základě předchozích zkušeností prokázat svou schopnost předvídat přesně peněžní toky za tak dlouhé období.
49. Plány peněžních toků až do konce doby použitelnosti aktiva jsou odhadovány pomocí extrapolace plánů peněžních toků založených na finančních rozpočtech/předpovědích za použití míry tempa růstu pro následující roky. Tato míra je stálá nebo klesající, ledaže růst míry odpovídá objektivním informacím o modelech výrobních či odvětvových životních cyklů. Je-li to vhodné, míra tempa růstu je nulová nebo záporná.
50. Jsou-li podmínky příznivé, konkurenti pravděpodobně vstoupí na trh a omezí tempo růstu. Proto budou účetní jednotky těžko převyšovat po dlouhou dobu (řekněme dvacet let) historickou průměrnou míru tempa růstu pro výroby, odvětví nebo zemi či země, v nichž podnik působí, nebo pro trh, na němž je aktivum užíváno.
51. Při použití informací z finančních rozpočtů/předpovědí bere účetní jednotka v úvahu, zda informace odrážejí rozumné a podložitelné předpoklady a představují vedením zpracovaný nejlepší odhad souhrnu ekonomických podmínek, které budou existovat po zbývající dobu použitelnosti aktiva.

Sestavení odhadů budoucích peněžních toků

52. **Odhady budoucích peněžních toků zahrnují:**
 - (a) **plány peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva;**
 - (b) **plány peněžních výdajů, které nutně vzniknou při vytváření peněžních příjmů z pokračujícího užívání aktiva (včetně peněžních výdajů spjatých s přípravou aktiva pro užívání) a které mohou být přímo přiznány či přiřazeny na rozumném a konzistentním základě danému aktivu; a**
 - (c) **případné čisté peněžní toky přijaté (nebo zaplacené) při pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti.**
53. Odhady budoucích peněžních toků a diskontní sazba vyjadřují konzistentní předpoklady o cenových nárůstech způsobených všeobecnou inflací. Proto, jestliže diskontní sazba zahrnuje dopad cenových nárůstů způsobených všeobecnou

- inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na nominálním základě. Pokud diskontní sazba nezohledňuje dopady cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, jsou budoucí peněžní toky odhadovány na reálném základě (ale zahrnují budoucí specifické nárůsty nebo poklesy cen).
54. Plány peněžních výdajů zahrnují peněžní toky plynoucí z každodenního fungování aktiva a budoucí režijní náklady, které lze užívání aktiva přiznat přímo nebo je lze přidělit na rozumném a konsistentním základě.
55. Pokud účetní hodnota aktiva ještě nezahrnuje veškeré peněžní výdaje, k nimž došlo před tím, než bylo připraveno pro užívání či prodej, odhad budoucích peněžních výdajů zahrnuje odhad jakýchkoli budoucích peněžních výdajů, u nichž se předpokládá, že vzniknou před tím, než bude aktivum připraveno pro užívání či prodej. Příkladem jsou budovy ve výstavbě nebo vývojový projekt, který ještě není dokončený.
56. Aby se zamezilo dvojímu započtení, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků:
- peněžní příjmy z těch aktiv, která vytvářejí peněžní příjmy, jež jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z posuzovaného aktiva (například finanční aktiva jako jsou pohledávky)
 - peněžní výdaje, které se vztahují k povinnostem, které již byly uznány jako závazky (například dluhy, důchody nebo rezervy).
57. **Budoucí peněžní toky jsou odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují odhadované budoucí peněžní příjmy nebo výdaje, u nichž se očekává, že vzniknou z:**
- budoucí restrukturalizace, k níž se účetní jednotka ještě nezavázala; nebo**
 - zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva.**
58. Protože se budoucí peněžní toky odhadují u aktiva za jeho běžných podmínek, hodnota z užívání nevyjadřuje:
- budoucí peněžní výdaje nebo související nákladové úspory (například snížení osobních nákladů) nebo prospěch, které se očekávají, že vzniknou z budoucí restrukturalizace, ke které se účetní jednotka ještě nezavázala; nebo
 - budoucí peněžní výdaje, kterélepší nebo zvýší výkonnost aktiva nebo související peněžní příjmy, u nichž se očekává, že vzniknou z těchto výdajů.
59. Restrukturalizace je programem, který je vedením plánován a řízen a který významně mění buď rozsah oblasti podnikání účetní jednotky, nebo způsob, jakým je podnikání vedeno. IPSAS 19 „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“ obsahuje ustanovení objasňující, kdy je účetní jednotka zavázána k restrukturalizaci.

60. Když se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci, jsou některá aktiva pravděpodobně touto restrukturalizací ovlivněna. Jakmile se účetní jednotka zaváže k restrukturalizaci:
- (a) její odhady budoucích peněžních příjmů a peněžních výdajů pro účel stanovení hodnoty z užívání odrážejí nákladové úspory a další přínosy z restrukturalizace (založené na nejposlednějších finančních rozpočtech/předpovědích schválených vedením); a
 - (b) její odhady budoucích peněžních výdajů z důvodu restrukturalizace jsou zahrnuty v rezervě na restrukturalizaci v souladu s IPSAS 19.
61. Dokud účetní jednotka neuskuteční peněžní výdaje, které vylepší nebo zvýší výkonnost aktiva, nezahrnují odhady budoucích peněžních toků odhadované budoucí peněžní příjmy, které jsou očekávány, že vzniknou z ekonomického prospěchu nebo potenciálu využitelnosti spojeného s očekávanými peněžními výdaji.
62. Odhady budoucích peněžních toků zahrnují budoucí peněžní výdaje nezbytné pro udržení úrovně ekonomického prospěchu a potenciálu výkonnosti očekávaného z daného aktiva za jeho běžných podmínek. Pokud se penězotvorná jednotka skládá z aktiv s různou odhadovanou dobou použitelnosti, přičemž všechna jsou zásadně důležitá pro další provoz jednotky, je náhrada aktiv s kratší použitelností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s touto jednotkou považována za součást každodenního fungování této jednotky, pokud se z této jednotky očekávají budoucí peněžní příjmy. Podobně pokud se jednotlivé aktivum skládá ze složek s různou odhadovanou dobou použitelnosti, je náhrada složek s kratší použitelností při odhadu budoucích peněžních toků spojených s aktivem považována za součást každodenního fungování tohoto aktiva.
63. **Odhady budoucích peněžních toků nezahrnují:**
- (a) **peněžní příjmy nebo výdaje z financování; nebo**
 - (b) **příjmy či platby daně ze zisku.**
64. Odhadované budoucí peněžní toky berou do úvahy předpoklady, které jsou shodné se způsobem stanovení diskontní sazby. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Protože časová hodnota peněz je brána v úvahu jako diskont odhadovaných budoucích peněžních toků, tyto peněžní toky vylučují peněžní příjmy nebo výdaje z financování. Budoucí peněžní toky jsou odhadnuty na bázi před zdaněním, protože diskontní sazba je taktéž stanovena na bázi před zdaněním.
65. **Odhadem čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je částka, kterou účetní jednotka očekává, že získá pozbytím aktiva při transakci za obvyklých podmínek mezi informovanými a ochotnými stranami, po odečtení odhadovaných nákladů na pozbytí.**

66. Odhad čistých peněžních toků, které mají být přijaty (nebo zaplacený) z pozbytí aktiva na konci jeho doby použitelnosti, je stanoven podobným způsobem jako reálná hodnota aktiva snížená o náklady na prodej, kromě toho, že při odhadování takových čistých peněžních toků:
- (a) účetní jednotka používá ceny převažující k datu odhadu pro podobná aktiva, která dospěla ke konci své doby použitelnosti, a která byla provozována za podmínek podobných těm, za nichž bude užíváno dané aktivum; a
 - (b) účetní jednotka upravuje takové ceny o dopady jak budoucích cenových nárůstů způsobených všeobecnou inflací, tak specifických zvýšení nebo snížení cen. Vylučují-li však odhady budoucích peněžních toků z pokračujícího užívání aktiva a diskontní sazba dopad všeobecné inflace, je tento dopad také vyloučen z odhadu čistých peněžních toků z pozbytí.

Budoucí peněžní toky v cizí měně

67. Budoucí peněžní toky jsou odhadovány v měně, v níž budou vytvářeny a poté diskontovány za použití diskontní sazby odpovídající pro danou měnu. Účetní jednotka převádí současnou hodnotu pomocí okamžitého měnového kurzu k datu výpočtu hodnoty z užívání.

Diskontní sazba

68. **Diskontní sazba (sazby) musí být sazba (sazby) před zdaněním, která(é) vyjadřuje(uj) aktuální tržní zhodnocení:**
- (a) časové hodnoty peněz; a
 - (b) rizik, která jsou specifická pro dané aktivum a o která nebyly upraveny odhady budoucích peněžních toků.
69. Sazba, která vyjadřuje běžné tržní zhodnocení časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum, je výnosností, kterou by investoři požadovali, kdyby zvolili investici, která by vytvářela peněžní toky ve výši, v čase a v riziku obdobném těm, které účetní jednotka očekává, že z daného aktiva získá. Tato sazba je odhadována ze sazby vyplývající z aktuálních tržních transakcí pro podobná aktiva. Avšak diskontní sazba(y) používaná(é) pro vyčíslení hodnoty z užívání aktiva neodráží rizika, o která byly odhady budoucích peněžních toků upraveny. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.
70. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Dodatek A poskytuje dodatečné ustanovení k odhadování diskontní sazby za takových okolností.

Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty jednotlivého aktiva

71. Odstavce 72-75 stanoví požadavky týkající se uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnot jednotlivého aktiva. Uznání a vyčíslení ztrát ze snížení hodnoty peněžotvorných jednotek je zahrnuto v odstavcích 76–97.

72. **Tehdy, a jen tehdy, je-li zpětně získatelná částka aktiva menší než jeho účetní hodnota, sníží se účetní hodnota aktiva na jeho zpětně získatelnou částku. Takové snížení je ztrátou ze snížení hodnoty.**
73. **Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána bezprostředně do přebytku nebo schodku.**
74. **Je-li odhadovaná částka ztráty ze snížení hodnoty větší než účetní hodnota aktiva, k němuž se vztahuje, uzná účetní jednotka závazek pouze tehdy, požaduje-li to jiný standard.**
75. **Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se odpisy (amortizace) daného aktiva upraví v budoucích obdobích tak, aby se alokovala upravená účetní hodnota aktiva snížená o jeho zbytkovou hodnotu (pokud existuje) na systematickém základě po jeho zbývajícím období použitelnosti.**

Penězotvorné jednotky

76. Odstavce 77-97 stanoví požadavky, které se týkají identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží, určení účetní hodnoty penězotvorné jednotky a uznávání ztrát ze snížení její hodnoty.

Identifikace penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží

77. **Při každém náznaku, že aktivum může mít sníženou hodnotu, se odhadne pro jednotlivé aktivum zpětně získatelná částka. Není-li možné odhadnout zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva, určí účetní jednotka zpětně získatelnou částku penězotvorné jednotky, k níž aktivum náleží (penězotvorná jednotka aktiva).**
78. Zpětně získatelná částka jednotlivého aktiva nemůže být stanovena, pokud:
- hodnota z užívání aktiva nemůže být odhadnuta jako blízká jeho reálné hodnotě snížené o náklady na prodej (například když budoucí peněžní toky z pokračujícího užívání aktiva nelze odhadnout jako zanedbatelné); a
 - aktivum nevytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv a není schopno vytvářet peněžní toky samostatně.

V takových případech může být hodnota z užívání, a tudíž i zpětně získatelná částka stanovena pouze pro penězotvornou jednotku aktiva.

79. Jak je definováno v odstavci 13, penězotvorná jednotka aktiva je nejmenší skupinou aktiv, která zahrnuje dané aktivum a vytváří peněžní příjmy, které jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv či skupin aktiv. Identifikace penězotvorné jednotky aktiva vyžaduje úsudek. Nemůže-li být zpětně získatelná částka stanovena pro jednotlivé aktivum, stanoví účetní jednotka nejmenší seskupení aktiv, která vytváří převážně nezávislé peněžní příjmy.

80. Peněžní příjmy jsou příjmy peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů získané od stran mimo účetní jednotky. Při určování, zda peněžní příjmy z aktiva (nebo skupiny aktiv) jsou výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv (nebo skupin aktiv), bere účetní jednotka v úvahu různé faktory, včetně toho, jak vedení dohlíží na činnosti účetní jednotky (jako např. podle výrobních skupin, obchodních činností, individuálních umístění, okresních či regionálních oblastí), nebo jak vedení rozhoduje o ponechání či pozbytí aktiv a činnosti účetní jednotky. (Ilustrativní příklad 1 poskytuje v Implementační příručce příklad na identifikaci peněžotvorné jednotky.)
81. **Jestliže pro výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv existuje aktivní trh, toto aktivum nebo skupina aktiv jsou identifikovány jako peněžotvorná jednotka, dokonce i když některé nebo veškeré tyto výstupy jsou používány interně. Pokud jsou peněžní příjmy vytvářené kterýmkoliv aktivem nebo peněžotvornou jednotkou ovlivněny interním transferovým oceňováním, použije účetní jednotka nejlepší odhad budoucí(ch) cen(y) dosažitelný(ch) v transakcích za běžných podmínek učiněný vedením při odhadování:**
- (a) **budoucích peněžních příjmů použitých k určení hodnoty z užívání aktiva nebo peněžotvorné jednotky; a**
 - (b) **budoucích peněžních výdajů použitých k určení hodnoty z užívání jakýchkoli jiných aktiv nebo peněžotvorných jednotek, které jsou ovlivněny interním transferovým oceňováním.**
82. I když je část nebo celkový výstup vytvořený aktivem nebo skupinou aktiv (například výrobky na mezistupni výrobního procesu) použit jinými útvary účetní jednotky, vytváří toto aktivum nebo skupina aktiv samostatnou peněžotvornou jednotku, může-li účetní jednotka prodat tento výstup na aktivním trhu. Je tomu tak proto, že toto aktivum nebo skupina aktiv může vytvářet peněžní příjmy, které by byly výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při používání informací založených na finančních rozpočtech/předpovědích, které se vztahují k takové peněžotvorné jednotce, nebo k jinému aktivu nebo peněžotvorné jednotce ovlivněné interním transferovým oceňováním, upraví účetní jednotka takové informace, pokud interní transferové ceny neodrážejí vedením uskutečněný nejlepší odhad budoucích cen dosažitelných při transakcích za obvyklých podmínek.
83. **Peněžotvorné jednotky pro totéž aktivum nebo typy aktiv musí být identifikovány konsistentně z období do období, pokud změna není oprávněná.**
84. Pokud účetní jednotka stanoví, že aktivum náleží k odlišné peněžotvorné jednotce než v předchozích obdobích nebo že typy aktiv agregované do peněžotvorné jednotky daného aktiva se změnily, požaduje odstavec 120 zveřejnění o této peněžotvorné jednotce, je-li ztráta ze snížení hodnoty pro takovou peněžotvornou jednotku uznána nebo zrušena.

Zpětně získatelná částka a účetní hodnota peněžotvorné jednotky

85. Zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky je vyšší z reálné hodnoty peněžotvorné jednotky snížené o náklady na prodej a z její hodnoty z užívání. Pro účel stanovení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky je jakýkoli odkaz na aktivum uvedený v odstavcích 31-70 chápán jako odkaz na peněžotvornou jednotku.
86. **Účetní hodnota peněžotvorné jednotky musí být stanovena na shodném základě jako je způsob, kterým byla určena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky.**
87. Účetní hodnota peněžotvorné jednotky:
- (a) zahrnuje účetní hodnotu pouze takových aktiv, která mohou být přiřazena přímo, nebo přidělena na rozumném a konsistentním základě, peněžotvorné jednotce a která budou vytvářet budoucí peněžní příjmy použité při určování hodnoty z užívání peněžotvorné jednotky; a
 - (b) nezahrnuje účetní hodnotu jakéhokoli uznaného závazku, ledaže zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky nemůže být určena bez zřetele na tento závazek.

To je proto, že reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání peněžotvorné jednotky jsou určeny bez peněžních toků, které se vztahují k aktivům, která nejsou součástí této peněžotvorné jednotky, a k závazkům, které nebyly uznány (viz odstavce 41 a 56).

88. Tam, kde jsou aktiva seskupována kvůli odhadu zpětně získatelnosti, je důležité zahrnout do peněžotvorné jednotky všechna aktiva, která vytvářejí, nebo jsou používána k vytváření, relevantních proudů peněžních příjmů. Jinak se může peněžotvorná jednotka jevit jako plně zpětně získatelná, i když ve skutečnosti došlo ke ztrátě ze snížení hodnoty. Dodatek B poskytuje diagram toků ilustrující řešení samostatných aktiv, která jsou součástí peněžotvorné jednotky.
89. Může být nutné vzít v úvahu určité uznané závazky, aby byla stanovena zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky. To může nastat tehdy, jestliže by prodej peněžotvorné jednotky vyžadoval po kupujícím převzít závazek. V tomto případě je reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej (nebo odhadovaným peněžním tokem z konečného prodeje) peněžotvorné jednotky odhadovaná prodejní cena aktiv peněžotvorné jednotky a současně závazek snížený o náklady na prodej. Proto, aby se provedlo smysluplné srovnání mezi účetní hodnotou peněžotvorné jednotky a její zpětně získatelnou částkou, je účetní hodnota závazku odečtena při určování jak hodnoty z užívání, tak účetní hodnoty peněžotvorné jednotky.
90. Z praktických důvodů je zpětně získatelná částka peněžotvorné jednotky často stanovena po zvážení aktiv, která nejsou součástí peněžotvorné jednotky (například pohledávky nebo jiná finanční aktiva), nebo závazků, které již byly zachyceny v účetní závěrce (například dluhy, penzijní závazky a jiné rezervy). V

takových případech je účetní hodnota peněžotvorné jednotky navýšena o účetní hodnotu těchto aktiv a snížena o účetní hodnotu těchto závazků.

Ztráta ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

91. **Ztráta ze snížení hodnoty musí být uznána pro peněžotvornou jednotku tehdy a jen tehdy, pokud zpětně získatelná částka jednotky je menší než její účetní hodnota. Ztráta ze snížení hodnoty musí být přiřazena tak, aby snížila účetní hodnotu aktiv jednotky na poměrném základě podle účetní hodnoty každého aktiva v této jednotce. Tato snížení účetních hodnot musí být řešena jako ztráty ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a zachyceny v souladu s odstavcem 73.**
92. **Při přiřazování ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 91 nesmí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva pod nejvyšší z:**
- jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (pokud ji lze určit);**
 - jeho hodnoty z užívání (pokud ji lze určit); a**
 - nuly.**
- Částka ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena poměrně jiným aktivům jednotky.**
93. **Pokud nepeněžotvorné aktivum přispívá peněžotvorné jednotce, podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžotvorného aktiva se přiřadí účetní hodnotě peněžotvorné jednotky před odhadem zpětně získatelné částky této peněžotvorné jednotky. Účetní hodnota nepeněžotvorného aktiva odráží k datu vykazání jakékoli ztráty ze snížení hodnoty, které již byly stanoveny na základě požadavků IPSAS 21.**
94. **Pokud nelze určit zpětně získatelnou částku jednotlivého aktiva (viz odstavec 78):**
- ztráta ze snížení hodnoty je uznána pro toto aktivum, je-li jeho účetní hodnota větší než vyšší z jeho reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a výsledků přiřazovacích postupů popsanych v odstavcích 91-93; a**
 - žádná ztráta ze snížení hodnoty není uznána pro toto aktivum, jestliže související peněžotvorná jednotka nemá sníženou hodnotu. Toto je použito, i když reálná hodnota aktiva snížená o náklady na prodej je menší než jeho účetní hodnota.**
95. **V některých případech přispívají nepeněžotvorná aktiva peněžotvorným jednotkám. Tento standard požaduje, aby v případě že peněžotvorná jednotka, která je předmětem testu na snížení hodnoty, obsahuje nepeněžotvorné aktivum, aby bylo toto nepeněžotvorné aktivum testováno na snížení hodnoty podle požadavků IPSAS 21. Podíl účetní hodnoty tohoto nepeněžotvorného aktiva je následně po zmíněném testu na snížení hodnoty zahrnut do účetní hodnoty peněžotvorné jednotky. Tento podíl odráží rozsah, jímž potenciál využitelnosti**

nepeněžotvorného aktiva přispívá peněžotvorné jednotce. Přiřazení jakékoli ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotce je poté provedeno na poměrném základě všem peněžotvorným aktivům peněžotvorné jednotky, s výhradou limitů uvedených v odstavci 92. Nepeněžotvorné aktivum není předmětem další ztráty ze snížení hodnoty nad tu, která byla stanovena podle IPSAS 21.

96. Když aktivum dává potenciál využitelnosti jedné nebo více peněžotvorným činnostem, ale nikoli nepeněžotvorným činnostem, odkazují se účetní jednotky na příslušný mezinárodní a národní účetní standard zabývající se takovými okolnostmi.
97. **Poté, co jsou aplikovány požadavky z odstavců 91-93, uzná se pro zbývajících částku ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky závazek, ale jen tehdy, je-li to požadováno jiným standardem.**

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

98. Odstavce 99-105 stanoví požadavky na zvrat ztráty ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum či peněžotvornou jednotku v předchozích obdobích. Tyto požadavky používají pojem „aktivum“, ale použijí se stejně jak pro jednotlivé aktivum, tak pro peněžotvornou jednotku. Dodatečné požadavky týkající se jednotlivého aktiva jsou vymezeny v odstavcích 106-109, peněžotvorné jednotky v odstavcích 110 a 111.
99. **Účetní jednotka ke každému rozvahovému dni zhodnotí, zda existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena. Existuje-li jakýkoli takový náznak, účetní jednotka odhadne zpětně získatelnou částku takového aktiva.**
100. **Při určování, zda existuje nějaký náznak, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla uznána pro aktivum, vyjma goodwillu, v předchozích obdobích, již nadále neexistuje nebo může být snížena, účetní jednotka vezme v úvahu jako minimum následující náznaky:**

Vnější informační zdroje

- (a) tržní hodnota aktiva během období významně vzrostla;
- (b) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí, v němž účetní jednotka operuje, nebo na trhu, k němuž dané aktivum náleží, nebo k takovým změnám dojde v blízké budoucnosti;
- (c) tržní úrokové sazby nebo jiné tržní míry výnosnosti investic během období poklesly, přičemž tato snížení pravděpodobně působí na diskontní sazbu použitou při výpočtu hodnoty z užívání aktiva a zvyšuje se významně jeho zpětně získatelná částka aktiva;

Vnitřní informační zdroje

- (d) během období nastaly významné změny s příznivým dopadem na účetní jednotku, co se týče rozsahu nebo způsobu, jímž je aktivum užíváno nebo se předpokládá, že bude užíváno, nebo se očekává, že k takovým změnám dojde v blízké budoucnosti. Tyto změny zahrnují náklady vynaložené během období na zlepšení nebo zvýšení výkonnosti aktiva nebo na restrukturalizaci činnosti, k níž aktivum náleží; a
- (e) je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, který naznačuje, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude lepší, než se předpokládalo.
101. Náznaky potenciálního snížení ztráty ze snížení hodnoty podle odstavce 100 odrážejí převážně náznaky potenciální ztráty ze snížení hodnoty uvedené v odstavci 25.
102. Jestliže existuje náznak, že ztráta ze snížení hodnoty uznaná pro aktivum již nadále neexistuje nebo může být snížena, může to naznačovat, že zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu (metodu amortizace) nebo zbytkovou hodnotu je zapotřebí přezkoumat a upravit v souladu se standardem použitelným pro dané aktivum, i když není žádná ztráta ze snížení hodnoty pro dané aktivum zrušena.
103. **Ztráta ze snížení hodnoty uznaná v předchozích obdobích u aktiva se ruší tehdy, a jen tehdy, když došlo ke změnám v odhadech použitých pro stanovení zpětně získatelné částky aktiva od té doby, co byla naposledy uznána ztráta ze snížení hodnoty. Jde-li o takový případ, účetní hodnota aktiva se zvýší na jeho zpětně získatelnou částku. Takové zvýšení je zvratem ztráty ze snížení hodnoty.**
104. Zvrat ztráty ze snížení hodnoty vyjadřuje nárůst odhadovaného potenciálu využitelnosti aktiva, buď z užívání, nebo z prodeje, od data, kdy účetní jednotka naposledy uznala ztrátu ze snížení hodnoty u tohoto aktiva. Na účetní jednotce se požaduje, aby zjistila změny odhadů, které způsobují nárůst odhadovaného potenciálu využitelnosti. Příklady změn odhadů zahrnují:
- (a) změnu základny pro zpětně získatelnou částku (tj. zda je zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej nebo hodnotě z užívání);
- (b) pokud byla zpětně získatelná částka založena na hodnotě z užívání, změnu v částce nebo časovém rozvržení odhadovaných budoucích peněžních toků nebo v diskontní sazbě; nebo
- (c) pokud byla zpětně získatelná částka založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej, změnu v odhadu složek reálné hodnoty snížené o náklady na prodej.
105. Hodnota z užívání aktiva může vzrůst nad jeho účetní hodnotu jednoduše proto, že roste současná hodnota budoucích peněžních přítoků, jak se časově přibližují. Potenciál využitelnosti aktiva však nevzrostl. Proto ztráta ze snížení hodnoty není

zrušena jen prostým následkem plynutí času (někdy nazývaného odvíjení diskontu), přestože se zpětně získatelná částka aktiva stala vyšší než jeho účetní hodnota.

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty u jednotlivého aktiva

106. **Zvýšená účetní hodnota aktiva způsobená zvratem ztráty ze snížení hodnoty, nesmí převýšit účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech.**
107. Jakékoli zvýšení účetní hodnoty aktiva nad účetní hodnotu, která by byla stanovena (očištěná o odpisy), nebyla-li by uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích letech, je přeceněním. K zachycení takového přecenění použije účetní jednotka standard použitelný pro dané aktivum.
108. **Zvrat ztráty ze snížení hodnoty aktiva musí být uznán okamžitě jako přebytek nebo schodek.**
109. **Poté, co byl uznán zvrat ztráty ze snížení hodnoty, musí být upraveny odpisy aktiva v budoucích obdobích, aby revidovaná účetní hodnota aktiva snižena o jeho zbytkovou hodnotu (pokud nějaká je) byla alokována na systematickém základě po jeho zbývající dobu použitelnosti.**

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky

110. **Zvrat ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky musí být přiřazen peněžotvorným aktivům této jednotky poměrně podle účetních hodnot těchto aktiv. Tato zvýšení účetních hodnot jsou řešena jako zvraty ztrát ze snížení hodnot jednotlivých aktiv a jsou uznány v souladu s odstavcem 109. Žádná část této částky takových zvrátů ztráty ze snížení hodnoty nebude přiřazena nepeněžotvorným aktivům přispívajícím potenciálu využitelnosti peněžotvorné jednotky.**
111. **Při přiřazování zvratu ztráty ze snížení hodnoty peněžotvorné jednotky podle odstavce 110 nesmí účetní hodnota aktiva být vyšší jak nižší z:**
 - (a) jeho zpětně získatelné částky (je-li určitelná); a
 - (b) účetní hodnoty, která by byla stanovena (očištěná o amortizaci nebo odpisy), kdyby nebyla uznána žádná ztráta ze snížení hodnoty aktiva v předchozích obdobích.

Částka zvratu ztráty ze snížení hodnoty, která by byla jinak přiřazena danému aktivu, musí být přiřazena jiným aktivům jednotky poměrným způsobem.

Překlasifikace aktiv

112. **K překlasifikaci aktiva z peněžotvorného na nepeněžotvorné aktivum nebo z nepeněžotvorného ne peněžotvorné aktivum dojde pouze, když existuje jasný důkaz, že je taková překlasifikace vhodná. Překlasifikace sama o sobě nutně nevyvolává testování na snížení hodnoty nebo na zvrát ztráty ze snížení hodnoty. K následnému datu vykazování po překlasifikaci účetní jednotka zvaží jako minimum náznaky uvedené v odstavci 25.**
113. Existují okolnosti, za nichž se účetní jednotky veřejného sektoru mohou rozhodnout, že je vhodné překlasifikovat peněžotvorné aktivum na nepeněžotvorné aktivum. Například čistička odpadních vod byla primárně postavena, aby řešila průmyslové znečištění z průmyslové nemovitosti za komerční sazby, a přebytečná kapacita byla využita na nakládání s odpadními vodami z jednotky sociálního bydlení, pro niž není stanovena žádná sazba. Průmyslová nemovitost byla nedávno uzavřena a v budoucnu bude místo použito pro účely sociálního bydlení. Vzhledem k tomuto uzavření průmyslové nemovitosti se účetní jednotka veřejného sektoru rozhodla předklasifikovat čističku odpadních vod na nepeněžotvorné aktivum.

Zveřejnění

114. **Účetní jednotka zveřejní kritéria, která vypracovala pro odlišení peněžotvorných aktiv od nepeněžotvorných aktiv.**
115. **Pro každou třídu aktiv musí účetní jednotka zveřejnit:**
- (a) **částku ztrát ze snížení hodnot uznanou v přebytku nebo schodku během období a položku(y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, do něž je taková ztráta ze snížení hodnoty zahrnuta;**
 - (b) **částku zvrátů ztrát ze snížení hodnot, uznanou v přebytku nebo schodku za období, a položku(y) řádku Výkazu o finanční výkonnosti, do něž jsou tyto zvráty ztráty ze snížení hodnoty zahrnuty.**
116. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva tvorba komerčního výnosu. Takový úsudek je potřebný k určení, zda se použije tento standard nebo IPSAS 21. Odstavec 114 požaduje zveřejnění kritérií použitých pro překlasifikaci peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv.
117. Třída aktiv je seskupením aktiv podobné povahy a podobného užití v činnostech účetní jednotky, které se prezentuje jako samostatný řádek pro účely zveřejnění v účetních výkazech.
118. Informace požadované v odstavci 115 mohou být prezentovány s dalšími informacemi zveřejňovanými pro danou třídu aktiv. Například mohou být tyto informace zahrnuty do sesouhlasení účetních hodnot pozemků, budov a zařízení k počátku a konci období, jak požaduje IPSAS 17.

119. Účetní jednotka, která vykazuje informace o segmentech podle IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“, musí zveřejnit pro každý vykazovaný segment založený na vykazovacím formátu účetní jednotky následující:
- (a) částku ztrát ze snížení hodnot uznanou v přebytku nebo schodku během období; a
 - (b) částku zvrátů ztrát ze snížení hodnot uznanou v přebytku nebo schodku během období.
120. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro každou významnou ztrátu ze snížení hodnoty uznanou nebo zrušenou během období pro jednotlivé peněžotvorné aktivum nebo pro peněžotvornou jednotku:
- (a) události a okolnosti, které vedly k uznání či zvratu ztráty ze snížení hodnoty;
 - (b) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou či zrušenou;
 - (c) pro jednotlivé peněžotvorné aktivum:
 - (i) povahu aktiva; a
 - (ii) pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IPSAS 18, vykazovaný segment, k němuž aktivum náleží, založený na formátu vykazování účetní jednotky.
 - (d) pro peněžotvornou jednotku:
 - (i) popis peněžotvorné jednotky (zda jde o výrobkovou skupinu, závod, podnikatelskou činnost, zeměpisnou oblast nebo vykazovaný segment);
 - (ii) částku ztráty ze snížení hodnoty uznanou nebo zrušenou pro třídu aktiv, a pokud účetní jednotka vykazuje informace o segmentech podle IPSAS 18, pro vykazovaný segment založený formátu vykazování účetní jednotky; a
 - (iii) jestliže se seskupení aktiv pro zjištění peněžotvorné jednotky změnilo od předchozího odhadu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky (je-li nějaká), popis současného a dřívějšího způsobu seskupení aktiv a důvody pro změnu způsobu, jakým je peněžotvorná jednotka identifikována.
 - (e) zda je zpětně získatelná částka aktiva jeho reálná hodnota snížená o náklady na prodej nebo jeho hodnota z užívání;
 - (f) pokud je zpětně získatelnou částkou reálná hodnota snížená o náklady na prodej, východisko použité k určení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (např. zdali je reálná hodnota stanovena odkazem na aktivní trh); a

- (g) pokud je zpětně získatelnou částkou hodnota z užívání, diskontní sazbu(y) použitou pro aktuální odhad a předchozím odhadem (je-li nějaký) hodnoty z užívání.
121. Účetní jednotka musí zveřejnit následující informace pro souhrn ztrát ze snížení hodnoty a souhrn zvrátů ztrát ze snížení hodnoty uznaný během období, pro které se nezveřejňují informace podle odstavce 120:
- (a) hlavní třídy aktiv ovlivněné ztrátami ze snížení hodnoty a hlavní třídy aktiv ovlivněné zvraty ztrát ze snížení hodnoty; a
 - (b) hlavní události a okolnosti, které vedly k uznání těchto ztrát a jejich zrušení.
122. Účetní jednotce je doporučeno zveřejnit předpoklady použité pro stanovení zpětně získatelné částky aktiv během období. Avšak odstavec 123 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o odhadech použitých k vyčíslení zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky, pokud je do účetní hodnoty takové jednotky zahrnuto nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Zveřejnění odhadů použitých pro vyčíslení zpětně získatelných částek peněžotvorných jednotek zahrnujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti

123. Zveřejnění odhadů použitých pro vyčíslení zpětně získatelných částek peněžotvorných jednotek zahrnujících nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti:
- (a) účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených jednotce;
 - (b) základ, na kterém byla stanovena zpětně získatelné částka jednotky (tj. hodnota z užívání nebo reálná hodnota snížená o náklady na prodej);
 - (c) pokud je zpětně získatelná částka jednotky založena na hodnotě z užívání:
 - (i) popis každého klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své plány peněžních toků pro období pokryté nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější;
 - (ii) popis přístupu vedení k určení hodnot(y) přiřazených(é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto(tato) hodnoty(a) odrážejí(i) minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší;

- (iii) období, pro které vedení vytvořilo plán peněžních toků na základě finančních rozpočtů/předpovědí schválených vedením, a pokud se pro penězotvornou jednotku (skupinu jednotek) používá období delší než pět let, ospravedlnění tohoto delšího období;
 - (iv) míru tempa růstu použitou pro extrapolaci plánů peněžních toků za období, které je pokryto nejposlednějšími rozpočty/předpověďmi, a ospravedlnění použití míry tempa růstu, která převyšuje dlouhodobou průměrnou míru tempa růstu produkce, odvětví, nebo země či zemí, ve kterých účetní jednotka působí, nebo trhu, pro který je jednotka určena; a
 - (v) diskontní sazbu(y) aplikovanou(é) v plánu peněžních toků.
- (d) pokud je zpětně získatelná částka jednotky založena na reálné hodnotě snížené o náklady na prodej, metodologii použitou k určení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Pokud není reálná hodnota snížená o náklady na prodej určena na základě zjistitelné tržní ceny jednotky, musí být zveřejněny také následující informace:
- (i) popis každého klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své stanovení reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Klíčovými předpoklady jsou takové předpoklady, na které je zpětně získatelná částka jednotky (skupiny jednotek) nejcitlivější; a
 - (ii) popis přístupu vedení k určení hodnot(y) přiřazených(é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto(tato) hodnoty(a) odrážejí(i) minulé zkušenosti nebo, pokud je to vhodné, jsou(je) v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší.
- (e) pokud by přiměřeně možná změna klíčového předpokladu, na kterém vedení založilo své stanovení zpětně získatelné částky jednotky, způsobila, že účetní hodnota jednotky převyšuje její zpětně získatelnou částku:
- (i) částku, o kterou zpětně získatelná částka jednotky převyšuje její účetní hodnotu;
 - (ii) hodnotu přiřazenou klíčovému předpokladu; a
 - (iii) částku, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému předpokladu musí změnit po zahrnutí všech následných účinků takové změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se zpětně získatelná částka jednotky rovnala její účetní hodnotě.

124. Pokud je část nebo celá účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazena napříč více penězotvorných jednotek, a částka

takto přiřazená každé jednotce není významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti této účetní jednotky, musí být tato skutečnost zveřejněna společně s celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených těmto jednotkám. Navíc pokud jsou zpětně získatelné částky kterýchkoliv z těchto jednotek založeny na stejném(ých) klíčovém(ých) předpokladu(ech) a celková účetní hodnota nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti k nim přiřazených je významná ve srovnání s celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti této účetní jednotky, musí tato účetní jednotka zveřejnit tuto skutečnost společně s:

- (a) celkovou účetní hodnotou nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti přiřazených k těmto jednotkám;
 - (b) popisem klíčov(ého)ých předpokladu(ů);
 - (c) popisem přístupu vedení k určení hodnot(y) přiřazených(é) každému klíčovému předpokladu, ať už tyto(tato) hodnoty(a) odrážejí(i) minulé zkušenosti, nebo, pokud je to vhodné, jsou v souladu s vnějšími zdroji informací, a pokud ne, jak a proč se od minulých zkušeností nebo externích informačních zdrojů liší;
 - (d) pokud by přiměřeně možná změna klíčových předpokladů způsobila, že součet účetních hodnot jednotek převyšuje součet jejich zpětně získatelných částek:
 - (i) částkou, o kterou součet zpětně získatelných částek jednotek převyšuje součet jejich účetních hodnot;
 - (ii) hodnotou(ami) přiřazenou(ými) klíčovému(ým) předpokladu(ům); a
 - (iii) částkou, o kterou se hodnota přiřazená klíčovému(ým) předpokladu(ům) musí změnit po zahrnutí všech následných dopadů změny na další proměnné používané pro vyčíslení zpětně získatelné částky, aby se součet zpětně získatelných částek jednotek rovnal součtu jejich účetních hodnot.
125. Nejposlednější podrobný výpočet zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky uskutečněný v předchozím období může být podle odstavce 37 převeden a použit v testu na snížení hodnoty této jednotky v běžném období, pokud jsou splněna určená kritéria. Pokud jde o takový případ, informace pro tuto jednotku, které jsou zahrnuty do zveřejnění podle odstavců 123 a 124, se musí vztahovat k jejich přenesenému výpočtu zpětně získatelné částky.

Datum účinnosti

126. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období počínající 1. dubnem 2009 nebo později. Dřívější použití se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
127. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro svou roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Dodatek A**Použití technik současné hodnoty k vyčíslení hodnoty z užívání**

Tento dodatek je nedílnou součástí IPSAS 26. Obsahuje ustanovení k využití technik současné hodnoty k hodnotě z užívání. Ačkoliv se v ustanoveních používá pojem „aktivum“, vztahují se stejně i na skupinu aktiv tvořících peněžotvornou jednotku.

Složky určování současné hodnoty

- A1. Následující prvky společně zachycují ekonomické rozdíly mezi peněžotvornými aktivy:
- (a) odhad budoucích peněžních toků, nebo ve složitějších případech série budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z aktiva;
 - (b) očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;
 - (c) časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;
 - (d) cena za nejistotu plynoucí z aktiva; a
 - (e) další, někdy neidentifikovatelné faktory (např. nelikvidita), které by účastníci trhu vyjádřili při oceňování budoucích peněžních toků, které účetní jednotka očekává, že získá z daného aktiva.
- A2. Tento dodatek klade proti sobě dva přístupy k výpočtu současné hodnoty, přičemž oba jsou v závislosti na okolnostech použitelné pro odhad hodnoty z užívání aktiva. Podle „tradičního“ přístupu jsou v diskontní sazbě zahrnuty úpravy o faktory (b)-(e) popsané v odstavci A1. Podle přístupu „očekávaného peněžního toku“ způsobují faktory (b), (d) a (e) úpravy při dosahování očekávaných peněžních toků upravených o riziko. Kterýkoli přístup účetní jednotka použije, aby zohlednila očekávané možné odchylky v částce nebo časovém průběhu budoucích peněžních toků, výsledek by měl být zohledněn v očekávané současné hodnotě budoucích peněžních toků, tj. ve váženém průměru všech možných výsledků.

Obecné zásady

- A3. Techniky použité k odhadu budoucích peněžních toků a úrokové sazby se budou v jednotlivých situacích lišit v závislosti na okolnostech, které obklopují dané aktivum. Avšak všechny aplikace technik současné hodnoty při oceňování aktiv jsou řízeny následujícími obecnými zásadami:
- (a) úrokové sazby použité k diskontování peněžních toků by měly odrážet předpoklady, které jsou konsistentní s těmi obsaženými v odhadovaných peněžních tocích. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát nebo ignorovány. Například na smluvní peněžní toky pohledávky z

půjčky lze aplikovat diskontní sazbu 12 procent. Tato sazba odráží očekávané budoucí nedodržení splátek půjčky s jistými charakteristikami. Tatáž sazba 12 procent by neměla být použita pro diskontování očekávaných peněžních toků, protože tyto peněžní toky již odrážejí předpoklad budoucího nedodržení splátek půjčky;

- (b) odhadované peněžní toky a diskontní sazby by neměly zahrnovat zkreslení a faktory nevztahující se k příslušnému aktivu. Například úmyslná interpretace odhadovaných čistých peněžních toků jako posílení předpokládané budoucí ziskovosti aktiva zavádí do ocenění zkreslení;
- (c) odhadované peněžní toky nebo diskontní sazby by měly odrážet rozsah možných výsledků spíše než jedinou nejpravděpodobnější, minimální či maximální možnou částku.

Tradiční přístup k současné hodnotě a přístup očekávaného peněžního toku

Tradiční přístup

- A4. Účetní aplikace současné hodnoty tradičně používají jednu skupinu odhadovaných peněžních toků a jedinou diskontní sazbu, často definovanou jako „sazbu souměřitelnou s rizikem“. V důsledku tradičního přístupu předpokládá, že jediná diskontní sazba dokáže zahrnout všechna očekávání vztahující se na budoucí peněžní toky a příslušná rizika. Proto tradiční přístup klade největší důraz na výběr diskontní sazby.
- A5. V některých okolnostech, jako je sledování chování srovnatelných aktiv na trhu, se tradiční přístup aplikuje relativně snadno. U aktiv se smluvními peněžními toky toto odpovídá způsobu, jímž účastníci trhu popisují aktiva jako např. „12 procentní dluhopis“.
- A6. Tradiční přístup však nemusí být vhodný pro některé složité případy oceňování, jako je oceňování nefinančních aktiv, pro která neexistuje trh nebo srovnatelné položky. Správné nalezení „sazby souměřitelné s rizikem“ vyžaduje analýzu alespoň dvou položek – aktiva, které existuje na trhu a má zjistitelnou úrokovou sazbu, a aktiva, které je oceňováno. Vhodná diskontní sazba pro oceňované peněžní toky musí být odvozena od zjistitelné sazby tohoto srovnatelného aktiva. Aby bylo možné použít tuto paralelu, charakteristika peněžních toků srovnatelného aktiva musí být podobná peněžním tokům oceňovaného aktiva. Proto musí oceňující udělat následující:
 - (a) určit skupinu peněžních toků, které budou diskontovány;
 - (b) určit jiné aktivum na trhu, které má zjevně podobnou charakteristiku peněžních toků;
 - (c) porovnat skupiny peněžních toků obou položek a zajistit, aby si byly skutečně podobné (například zda se v obou případech jedná o smluvní

- peněžní toky, nebo zda je jedna skupina smluvní a druhá odhadovaná skupina peněžních toků?);
- (d) vyhodnotit, zda neexistuje v jedné položce prvek, který není přítomný v druhé (například je jedna položka méně likvidní než druhá?); a
- (e) vyhodnotit, zda je pravděpodobné, že se obě skupiny peněžních toků budou v měnících se ekonomických podmínkách chovat (měnit) podobně.

Přístup očekávaného peněžního toku

- A7. Přístup očekávaného peněžního toku je v některých situacích efektivnějším nástrojem oceňování než tradiční přístup. Při oceňování pomocí přístupu očekávaného peněžního toku se využívají všechna očekávání možných peněžních toků místo jediného nejpravděpodobnějšího peněžního toku. Například peněžní tok může být 100 MJ, 200 MJ nebo 300 MJ, s pravděpodobností prvního 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Očekávaný peněžní tok je 220 MJ. Přístup očekávaného peněžního toku se proto od tradičního přístupu liší v tom, že se zaměřuje na přímou analýzu peněžních toků a na explicitnější vyjádření předpokladů používaných při oceňování.
- A8. Přístup očekávaného peněžního toku také umožňuje použití technik výpočtu současné hodnoty, když je časový sled peněžních toků nejistý. Například peněžní tok 1 000 MJ může být dosažen za 1, 2 nebo 3 roky s pravděpodobností prvního 10 procent, druhého 60 procent a třetího 30 procent. Níže uvedený příklad ukazuje výpočet očekávané současné hodnoty v takové situaci.

Současná hodnota 1 000 MJ za 1 rok při 5 %	952,38 MJ	
Pravděpodobnost	<u>10 %</u>	95,24 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 2 roky při 5,25 %	902,73 MJ	
Pravděpodobnost	<u>60 %</u>	541,64 MJ
Současná hodnota 1 000 MJ za 3 roky při 5,50 %	851,61 MJ	
Pravděpodobnost	<u>30 %</u>	255,48 MJ
Očekávaná současná hodnota		<u>892,36 MJ</u>

- A9. Očekávaná současná hodnota 892,36 MJ se liší od tradičního přístupu nejlepšího odhadu 902,73 MJ (60 procentní pravděpodobnost). Tradiční výpočet současné hodnoty aplikovaný na tento příklad vyžaduje rozhodnutí, který z možných časových průběhů peněžních toků použít, a tudíž neodráží pravděpodobnost jiných časových průběhů. To je proto, že diskontní sazba v tradičním výpočtu současné hodnoty neodráží časovou nejistotu.
- A10. Využití pravděpodobností je základním prvkem přístupu očekávaných peněžních toků. Někteří pochybují, zda použití pravděpodobností u vysoce subjektivních

- odhadů nepředstavuje větší přesnost, než ve skutečnosti existuje. Avšak správná aplikace tradičního přístupu (jak je popsán v odstavci A6) vyžaduje tytéž odhady a subjektivitu, aniž by však nabízela průhlednost výpočtu, jakou nabízí přístup očekávaného peněžního toku.
- A11. Mnoho odhadů vytvořených v současné praxi už zahrnuje prvky očekávaných peněžních toků, i když neformálně. Navíc účetní se často setkávají s potřebou ocenit aktivum s využitím omezených informací o pravděpodobnostech možných peněžních toků. Například se účetní může setkat s touto situací:
- odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 MJ a 250 MJ, ale žádná z částek v tomto rozsahu není pravděpodobnější než ostatní. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $150 \text{ MJ} [(50 + 250)/2]$;
 - odhadovaná částka se pohybuje někde mezi 50 a 250, a nejpravděpodobnější částka je 100 MJ. Avšak pravděpodobnost jednotlivých částek je neznámá. Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $133,33 \text{ MJ} [(50 + 100 + 250)/3]$;
 - odhadovaná částka bude 50 MJ (10 procentní pravděpodobnost), 250 MJ (30 procentní pravděpodobnost) nebo 100 MJ (60 procentní pravděpodobnost). Na základě těchto omezených informací je stanoven očekávaný peněžní tok $140 \text{ MJ} [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- A12. Aplikace přístupu očekávaného peněžního toku podléhá omezení prospěch vers. náklady. V některých případech může mít účetní jednotka k dispozici velké množství dat a může být schopna vytvořit řadu scénářů peněžních toků. V jiných případech může být schopna pouze obecných prohlášení o variabilitě peněžních toků bez vynaložení významných nákladů. Účetní jednotka musí zvážit náklady na získání dalších informací proti nárůstu spolehlivosti ocenění, který tyto další informace přinesou.
- A13. Někteří se domnívají, že techniky očekávaného peněžního toku jsou nevhodné pro oceňování jednotlivých položek nebo položek s omezeným počtem možných výsledků. Nabízejí příklad aktiva s dvěma možnými výsledky: 90 procentní pravděpodobnost, že peněžní tok bude mít hodnotu 10 MJ, a 10 procentní pravděpodobnost peněžního toku 1 000 MJ. Po zjištění, že očekávaný peněžní tok je 109 MJ, namítají, že tato částka nepředstavuje žádnou z obou částek, která bude nakonec zaplacená.
- A14. Takové tvrzení odráží skrytý nesouhlas s cílem ocenění. Pokud je cílem akumulace nákladů, které mají být vynaloženy, očekávané peněžní toky nemusí vést k reprezentativnímu odhadu očekávaných nákladů. Avšak tento standard se zabývá vyčíslením zpětně získatelné částky aktiva. Zpětně získatelná částka aktiva v tomto případě pravděpodobně nebude 10 MJ, i když to je nejpravděpodobnější peněžní tok. To je proto, že ocenění 10 MJ nezahrnuje nejistotu peněžního toku v ocenění aktiva. Místo toho je nejistý peněžní tok prezentován, jako by byl jistým peněžním

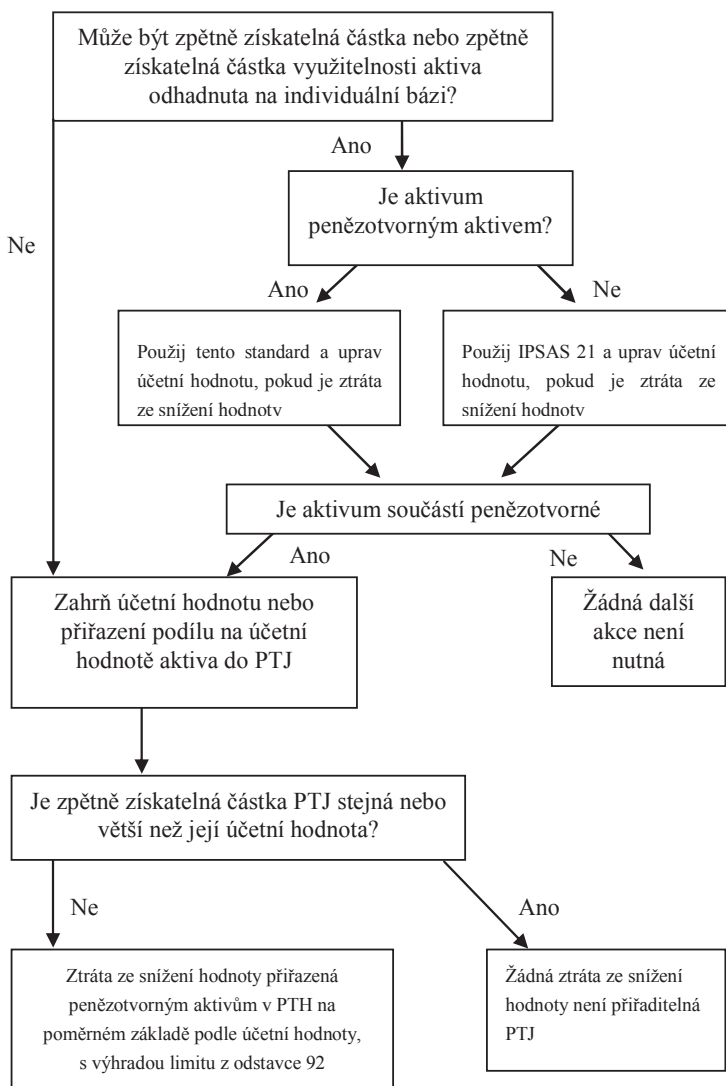
tokem. Žádná racionálně uvažující účetní jednotka by neprodala aktivum s těmito charakteristikami za 10 MJ.

Diskontní sazba

- A15. Kterýkoli přístup účetní jednotka přijme pro vyčíslení hodnoty užívání aktiva, úroková sazba použitá k diskontování peněžních toků by neměla odrážet rizika, o která je odhadovaný peněžní tok upraven. Jinak budou dopady některých předpokladů započteny dvakrát.
- A16. Pokud není specifická sazba aktiva k dispozici přímo z trhu, použije účetní jednotka náhradní odhad diskontní sazby. Účelem je odhadnout, je-li to možné, tržní zhodnocení:
- (a) časové hodnoty peněz za období do konce doby použitelnosti aktiva; a
 - (b) faktorů (b), (d) a (e) popsaných v odstavci A1, v rozsahu, v jakém tyto faktory nezpůsobily úpravy při nastavování odhadovaných peněžních toků.
- A17. Jako východisko takového odhadu může účetní jednotka vzít v úvahu tyto sazby:
- (a) vážený průměr nákladů kapitálu účetní jednotky stanovený za použití technik, jako je Capital Asset Pricing Model;
 - (b) přírůstková výpůjční úroková sazba účetní jednotky; a
 - (c) jiné tržní úrokové sazby.
- A18. Tyto sazby však musí být upraveny:
- (a) aby vyjádřily způsob, kterým by trh stanovil specifická rizika spojená s odhadovanými peněžními toky daného aktiva; a
 - (b) aby vyloučily rizika, která nejsou relevantní pro odhadované peněžní toky aktiva nebo o která byly odhadované peněžní toky již upraveny.
- A19. Diskontní sazba je nezávislá na kapitálové struktuře účetní jednotky a na způsobu financování nákupu aktiva účetní jednotkou, protože budoucí peněžní toky, u nichž se očekává, že vzniknou z aktiva, nezávisí na způsobu, kterým účetní jednotka financuje nákup daného aktiva.
- A20. Odstavec 60 požaduje, aby použitá diskontní sazba byla sazbou před zdaněním. Proto je-li základem sazba po dani, tento základ je upraven tak, aby vyjádřil sazbu před daní.
- A21. Účetní jednotka obvykle používá pro odhad hodnoty z užívání aktiva jedinou diskontní sazbu. Účetní jednotka však použije samostatné diskontní sazby pro rozdílná budoucí období, když je hodnota z užívání citlivá na rozdíly v rizicích v rozdílných obdobích nebo na časovou strukturu úrokových sazeb.

Individuální aktivum v peněžotvorné jednotce (PTJ)

Pro zjednodušení a objasnění tento diagram předpokládá, že jakékoli aktivum, které je součástí PTJ také přispívá potenciálu využitelnosti nepeněžotvorných činností. Když aktivum přispívá pouze potenciálu využitelnosti jedné nebo více PTJ, ale nikoli nepeněžotvorným činnostem, účetní jednotka je odkazována na příslušný mezinárodní a národní účetní standard zabývající se takovými okolnostmi v souladu s odstavcem 96.



Změny jiných IPSAS

IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ je změněn takto (zrušený text je přeškrtnut a nový text je podtržen)

Odstavce 4 a 5 jsou změněny:

4. Účetní jednotky veřejného sektoru, které drží peněžotvorná aktiva, jak jsou definována v odstavci 14, použijí ~~Mezinárodní účetní standard IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“~~ 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 ~~IAS 36~~ 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.

Odstavec 14 je změněn:

Peněžotvorná aktiva jsou aktiva držena, aby vytvářela s prvotním cílem tvořit komerční výnos.

Odstavec 16 je zrušen:

16. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, která jsou držena, aby přinesla komerční výnos. Aktivum 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 jednotky, jejíž je aktivum součástí) a získat výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva.

Následující odstavce jsou přidány:

- 16A. Peněžotvorná aktiva jsou taková aktiva, jejichž prvotním cílem je jejich držení s cílem přinést komerční výnos. Aktivum 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 aktivum součástí) a získat komerční výnos, který vyjadřuje riziko vyvolané držbou tohoto aktiva. Aktivum může být drženo s prvotním cílem tvořit komerční výnos, třebaže nesplňuje tento cíl během

- určitého účetního období. Naopak, aktivum může být nepeněžotvorným aktivem, třebaže by mohl být dokonce přerušován nebo vytvářen komerční výnos během určitého účetního období. Pokud není uvedeno jinak, odkazy na aktivum nebo aktiva v následujících odstavcích tohoto standardu jsou odkazy na nepeněžotvorná aktiva.
- 16B. Existuje určité množství okolností, za nichž účetní jednotky veřejného sektoru mohou držet nějaké aktivum 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 pozemkový úřad může mít vybírat poplatky za registraci pozemků nezávisle na oddělení pro pozemkové záležitosti.
- 16C. Při určitých příležitostech může aktivum vytvářet peněžní toky, i když je prvotně drženo za účelem poskytování služeb. Například závod na likvidaci odpadů je provozován, aby zajistil bezpečnou likvidaci zdravotního odpadu vyprodukovaného nemocnicemi ovládanými státem. Tento závod se ale také na komerční bázi zabývá malým množstvím zdravotního odpadu vytvořeného jinými, soukromými nemocnicemi. Nakládání se zdravotním odpadem ze soukromých nemocnic je nepodstatný v rámci aktivit závodu a aktiva, která vytvářejí peněžní toky, nemohou být odlišeny od nepeněžotvorných aktiv.
- 16D. Při jiných příležitostech aktivum může 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 využíván pro neplatící pacienty. Pacienti obojího typu oddělení společně užívají další nemocniční zařízení. (například provozní vybavení). Rozsah, v němž je aktivum drženo s cílem poskytovat komerční výnos musí být zvažován při určování, zda účetní jednotka bude používat ustanovení tohoto standardu nebo IPSAS 26. Pokud, jak je tomu v tomto příkladu, je nepeněžotvorná složka nepodstatnou složkou v rámci celku, účetní jednotka použije spíše IPSAS 26 než tento standard.
- 16E. V některých případech nemusí být jasné, zda je prvotním cílem držení aktiva komerční výnos. V takových případech je nutné zhodnotit významnost peněžních toků. Může být obtížné určit, zda rozsah, jímž aktivum vytváří peněžní toky je tak významné, aby byl vhodný spíše tento standard nebo IPSAS 26. Pro určení, který standard bude použit, je vyžadován 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 16A-16E. Odstavec 67B požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila kritéria použitá pro vytváření tohoto úsudku. Daný obecný cíl většiny účetních jednotek veřejného sektoru jiných než PVS se vychází z předpokladu, že jsou aktiva nepeněžotvorná, a tudíž bude použit IPSAS 21.

Odstavec 67 je vyznačený tučným písmem:

67. **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 zvrát ztráty ze snížení hodnoty. Naproti tomu známka toho, že je vhodné testovat snížení hodnoty nebo zvrát ztráty ze snížení hodnoty, vyplývá, jako z minima, z náznaků příslušných pro dané aktivum po překlasifikaci uvedených v seznamu.**

Následující odstavce jsou přidány:

- 67A. 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 prvotně postavena, aby čistila odpadní vody z jednotky sociálního bydlení, již 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.
- 67B. Účetní jednotka zveřejní kritéria pro odlišení nepeněžotvorných aktiv od peněžotvorných aktiv vypracovaná touto účetní jednotkou.

Ve Zdůvodnění závěrů jsou změněny tyto odstavce:

- C4 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 „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ vychází z IAS 36. Požadavky IAS 36 IPSAS 26 jsou použitelné na peněžotvorná aktiva držaná účetními jednotkami veřejného sektoru. Tento standard na účetních jednotkách vyžaduje použití IAS 36 IPSAS 26 pro zachycení peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru.

Ve Zdůvodnění závěrů je následující odstavec zrušen:

- ~~C20. Tento standard požaduje, aby snížení hodnoty peněžotvorných aktiv bylo řešeno podle IAS 36. IAS 36 se používá na pozemky, budovy a zařízení vedené v přeceněných částkách. Proto tedy ani tento standard neosvobozuje peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené v přeceněných částkách od testu na snížení hodnoty.~~

Implementační příručka

Obsah

PŘÍKLAD 1 – Identifikace peněžotvorných jednotek

A – Snížení poptávky týkající se účetní jednotky s jedním produktem

B – Účetní jednotka – vládní letecký přepravce, který pronajímá letadlo

C – Drtička v účetní jednotce na likvidaci odpadů

D – Linky poskytované autobusovou společností

PŘÍKLAD 2 – Výpočet hodnoty z užívání a uznání ztráty ze snížení hodnoty

PŘÍKLAD 3 – Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

PŘÍKLAD 4 – Nepeněžotvorné aktivum, které přispívá peněžotvorné jednotce

PŘÍKLAD 5 – Zahnutí uznaných závazků do výpočtu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky

PŘÍKLAD 6 – Účetní řešení jednotlivého aktiva v peněžotvorné jednotce závislé na tom, zda může být stanovena zpětně získatelná částka

Tato příručka doprovází IPSAS 26, avšak není jeho součástí. Všechny příklady předpokládají, že u účetních jednotek, kterých se příklady týkají, nedošlo k jiným transakcím, než k těm, které jsou popsány.

Většinu aktiv držných účetními jednotkami veřejného sektoru představují nepeněžotvorná aktiva a účetní zachycení jejich snížení hodnoty bude převzato podle IPSAS 21.

Za takových okolností, kdy je aktivum drženo účetní jednotkou veřejného sektoru s cílem tvorby komerčního výnosu, budou použita ustanovení tohoto standardu. Většina peněžotvorných aktiv vznikne při podnikatelských aktivitách prováděných vládními agenturami, které nesplňují definici podniku veřejné správy (PVS). Příkladem je výrobní semena fungující na komerčním základě, která je součástí zemědělské výzkumné jednotky.

Pro účely všech těchto příkladů účetní jednotka veřejného sektoru, která není PVS, provádí komerční aktivity.

Příklad 1 – Identifikace peněžotvorné jednotky

Účelem tohoto standardu je:

- (a) naznačit jak se identifikují peněžotvorné jednotky za různých situací; a
- (b) upozornit na určité faktory, které může účetní jednotka zvážit při identifikaci peněžotvorné jednotky, do níž aktivum patří.

A – Snížení poptávky týkající se účetní jednotky s jedním produktem

Východiska

IG1. Vláda má podnik veřejných služeb - elektrárnu. Tato elektrárna má dva turbínové generátory v jediném elektrárenském provozu. V běžném účetním období je většina výrobních závodů v dané oblasti zavřena a poptávka po elektřině byla podstatně snížena. Důsledkem toho vláda uzavřela jeden z generátorů.

Rozbor

IG2. Samostatný turbínový generátor nevytváří peněžní toky sám o sobě. Proto je peněžotvornou jednotkou pro stanovení snížení hodnoty elektrárna jako celek.

B – Účetní jednotka – vládní letecký přepravec, která pronajímá letadlo

Východiska

IG3. M je letecký přepravec vládní jednotky. Provozuje tři letadla, přistávací dráhu, několik hangárů a jiných budov, včetně vybavení na údržbu a tankování. Z důvodu poklesu poptávky po jeho službách M pronajímá jedno letadlo na pětileté období jednotce soukromého sektoru. Podle podmínek pronájmu je na M požadováno, aby umožnil nájemci používat přistávací dráhu a byl odpovědný za veškerou údržbu letadla.

Rozbor

IG4. Kvůli podmínkám pronájmu nemůže být pronajaté letadlo považováno za aktivum vytvářející peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z M jako celku. Proto je pravděpodobné, že peněžotvornou jednotkou, k níž letadlo náleží, je M jako celek.

C – Drtička v účetní jednotce na likvidaci odpadů

IG5. Městský úřad provozuje účetní jednotku na likvidaci odpadů, která vlastní drtičku, která napomáhá jeho aktivitám spojeným s likvidací odpadů. Drtička může být prodána pouze za cenu šrotu a nevytváří peněžní přítoky, které by byly převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv této jednotky na likvidaci odpadů.

IG6. Není možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku drtičky, protože její hodnota z užívání nemůže být stanovena a pravděpodobně se liší od hodnoty šrotu. Proto

účetní jednotka odhaduje zpětně ziskatelnou částku peněžotvorné jednotky, do níž drtička patří, tj. účetní jednotka na likvidaci odpadů jako celek.

D – Linky provozované autobusovou společností

- IG7. Státní autobusová společnost poskytuje samosprávě služby podle smlouvy, která specifikuje minimální službu na každé z pěti samostatných linek. Aktiva vyčleněná pro každou linku a peněžní toky z každé linky mohou být identifikovány samostatně. Jedna z linek je provozována s podstatnou ztrátou.
- IG8. Protože účetní jednotka si nemůže dovolit omezit jakoukoli z autobusových linek, jsou nejnižší úrovní identifikovatelných peněžních přítoků, které jsou převážně nezávislé na peněžních tocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv, peněžní přítoky vytvořené pěti linkami dohromady. Peněžotvornou jednotkou je autobusová společnost jako celek.

Příklad 2 – Výpočet hodnoty z užívání a uznání ztráty ze snížení hodnoty

Východiska a výpočet hodnoty z užívání

- IG9. Počátkem roku 20X0 vláda R prostřednictvím svého ministerstva energetiky spustila do provozu elektrárnu, která je postavena za 250 miliónů MJ.
- IG10. Počátkem roku 20X4 byly uvedeny do provozu elektrárny postavené konkurencí, což vedlo ke snížení výnosů vytvořených elektrárnou vlády R. Ke snížení výnosů došlo proto, že se snížilo množství vyrobené elektřiny oproti očekávání a také proto, že klesly ceny elektřiny a že se oproti očekávání snížila záložní kapacita.
- IG11. Snížení výnosů je důkazem, že ekonomická výkonnost aktiva je horší než se očekávalo. V důsledku toho se na vládě R požaduje, aby stanovila zpětně ziskatelnou částku tohoto aktiva.
- IG12. Vláda R pro elektrárnu používá rovnoměrné odpisování po dobu 20 let a nepředpokládá žádnou zbytkovou hodnotu.
- IG13. Není možné stanovit reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej elektrárny. Zpětná ziskatelnost tedy může být stanovena pouze pomocí výpočtu hodnoty z užívání. Aby určil hodnotu z užívání elektrárny (viz tabulku 1), vláda R:
- připraví prognózu peněžních toků založenou na nejaktuálnějších finančních rozpočtech/prognózách na příštích pět let (roky 20X5 – 20X9) schválených vedením;
 - odhadne následující peněžní toky (roky 20Y0-20Y9) založené na klesajících mírách růstu v rozsahu od -6 procent per anum do -3 procent per anum; a

- (c) zvolí diskontní sazbu 6 procent, která představuje míru, která vyjadřuje aktuální tržní odhady časové hodnoty peněz specifická rizika elektrárny vlády R.

Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty

IG14. Zpětně získatelná částka elektrárny vlády R je 121,1 miliónu MJ.

IG15. Vláda R srovnává zpětně získatelnou částku elektrárny s její účetní hodnotou (viz tabulku 2).

IG16. Protože účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku o 78,9 miliónu MJ, je uznána ztráta ze snížení hodnoty 78,9 miliónu MJ přímo do přebytku nebo schodku.

Tabulka 1 – Výpočet hodnoty z užívání elektrárny vlády R ke konci roku 20X4

Rok	Dlouhodobé míry růstu	Budoucí peněžní toky	Faktor současné hodnoty pro 6% diskontní sazbu ¹	Diskontované peněžní toky (mil. MJ)
20X5 (n=1)		16,8 ²	0,94340	15,8
20X6		14,4	0,89000	12,8
20X7		14,2	0,83962	11,9
20X8		14,1	0,79209	11,2
20X9		13,9	0,74726	10,4
20Y0	(6%)	13,1 ³	0,70496	9,2
20Y1	(6%)	12,3	0,66506	8,2
20Y2	(6%)	11,6	0,62741	7,3
20Y3	(5%)	11,0	0,59190	6,5
20Y4	(5%)	10,5	0,55839	5,9
20Y5	(5%)	10,0	0,52679	5,3
20Y6	(4%)	9,6	0,49697	4,8
20Y7	(4%)	9,2	0,46884	4,3
20Y8	(3%)	8,9	0,44230	3,9
20Y9	(3%)	8,6	0,41727	3,6
Hodnota z užívání				121,1

¹ Faktor současné hodnoty je vypočten jako $k = 1/(1+a)^n$, kde a = diskontní míra a n = diskont za období

² Vychází z nejlepšího odhadu projekce čistých peněžních toků provedeného vedením.

³ Založeno na extrapolaci peněžních toků minulých období při použití klesajících měr růstu.

**Tabulka 2 – Výpočet ztráty ze snížení hodnoty elektrárny vlády R
k počátku roku 20X5**

Začátek 20X5	Celkem (mil. MJ)
Historické náklady	250,0
Oprávký (20X4)	(50,0)
Účetní hodnota	<hr/> 200,0
Účetní hodnota po ztrátě ze snížení hodnoty	<hr/> 121,1
Ztráta ze snížení hodnoty	<hr/> <hr/> (78,9)

Příklad 3 – Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

Tento příklad vychází z údajů o Vládě R, jak jsou uvedeny v Příkladu 2, s doplňujícími informacemi poskytnutými tímto příkladem. V tomto příkladu jsou ignorovány daňové dopady.

Východiska

IG17. V roce 1996 někteří konkurenti uzavřeli elektrárnu a to znamenalo, že negativní dopad na výnosy vlády R byl menší, než ten, který byl plánovaný ke konci roku 2004. Z této příznivé změny vyplynul pro vládu R požadavek, aby opětovně odhadla zpětně ziskatelnou částku elektrárny.

IG18. Výpočty obdobné těm z příkladu 2 ukazují, že zpětně ziskatelná částka elektrárny je nyní 157,7 miliónu MJ.

Zvrat ztráty ze snížení hodnoty

IG19. Vláda R srovnává tuto zpětně ziskatelnou částku s čistou účetní hodnotou elektrárny a ruší část ztráty ze snížení hodnoty dříve uznané v příkladu 2.

Příklad 4—Nepeněžotvorné aktivum, které přispívá peněžotvorné jednotce

Východiska

IG20. Veřejná nemocnice provozuje zobrazovací zařízení na magnetickou resonanci (MRI), které je primárně používáno oddělením pro neplatící pacienty. Z 20 % je však využíváno pro platící pacienty. Tito platící pacienti jsou ubytováni a ošetřováni ve zvláštní budově, která zahrnuje oddělení, operační sál a množství zařízení používaná pouze pro platící pacienty. Účetní hodnota budovy a zařízení k 31. prosinci 2006 činí 30 000 MJ. Není možné odhadnout zpětně ziskatelnou částku budovy a položek zařízení na individuálním základě. Budova a zařízení jsou tudíž považovány za peněžotvornou jednotku (PTJ). K 1. lednu 2006 měl MRI skener účetní hodnotu 3 000 MJ. Pro MRI skener je k 31. prosinci 2006 uznán odpis ve výši 600 MJ. Jelikož došlo k významnému technologickému pokroku v této oblasti, je k 31. prosinci 2006 MRI skener testován na snížení hodnoty a je stanovena ztráta ze snížení hodnoty 400 MJ, tzn. účetní hodnota tohoto MRI skeneru k 31. prosinci 2006 činí 2 000 MJ.

Stanovení zpětně ziskatelné částky peněžotvorné jednotky

IG21. Během daného roku došlo v nemocnici k podstatnému snížení počtu platících pacientů. PTJ je tudíž testována na snížení hodnoty. Zpětně ziskatelná částka PTJ vycházející z její hodnoty z užívání je stanovena ve výši 27 400 MJ. 20 % revidované účetní hodnoty MRI skeneru (400 MJ) je přiřazeno účetní hodnotě PTJ před stanovením ztráty ze snížení hodnoty (3 000 MJ). Ztráta ze snížení hodnoty je přiřazena budově a zařízení poměrně na základě jejich účetních hodnot. Žádná

další ztráta ze snížení hodnoty není přiřazena MRI skeneru, protože byla již stanovena podle požadavků IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“.

Příklad 5 – Zahrnutí uznaných závazků do výpočtu zpětně získatelné částky peněžotvorné jednotky

Východiska

IG22. Městský úřad provozuje skládku odpadů a požaduje se na něm, aby uvedl místo do původního stavu po ukončení jejího provozu. Náklady na uvedení do původního stavu zahrnují přemístění svrchní zeminy, která musí být přemístěna před zahájením provozu skládky. Rezerva na náklady na přemístění svrchní zeminy byla uznána v okamžiku, kdy byla tato zemina přesunuta. Částka zahrnutá do rezervy byla uznána jakou součást pořizovacích nákladů skládky a je tudíž odpisována po dobu použitelnosti této skládky. Účetní hodnota rezervy na uvedení skládky do původního stavu je 500 MJ a představuje současnou hodnotu nákladů na toto uvedení do původního stavu.

Testování na snížení hodnoty

IG23. Městský úřad testuje skládku na snížení hodnoty. Peněžotvornou jednotkou je skládka jako celek. Vedení obdrželo různé nabídky na odkup skládky za přibližnou cenu 800 MJ. Tato cena odráží skutečnost, že kupující převezme závazek uvést svrchní zeminu na původní místo. Náklady na pozbytí skládky jsou nepatrné. Hodnota z užívání skládky činí přibližně 1 200 MJ bez nákladů na uvedení do původního stavu. Účetní hodnota skládky je 1 000 MJ.

IG24. Reálná hodnota peněžotvorné jednotky snížená o náklady na prodej činí 800 MJ. Tato částka zahrnuje náklady na uvedení do původního stavu, na které již byla vytvořena rezerva. V důsledku toho je hodnota z užívání peněžotvorné jednotky stanovena až po zvážení nákladů na uvedení do původního stavu a je odhadnuta na výši 700 MJ (1 200 MJ minus 500 MJ). Účetní hodnota peněžotvorné jednotky je 500 MJ, což je účetní hodnota skládky (1 000 MJ) snížená o účetní hodnotu rezervy na uvedení do původního stavu (500 MJ). Zpětně získatelná částka této peněžotvorné jednotky tedy převyšuje její účetní hodnotu.

Příklad 6 - Účetní řešení jednotlivého aktiva v penězotvorné jednotce závislé na tom, zda může být stanovena zpětně získatelná částka

Východiska

IG25. Odpadní jímka v čističce vody byla fyzicky poškozena, ale stále pracuje, i když ne tak, jak tomu bylo před poškozením. Reálná hodnota odpadní jímky snižená o náklady na prodej je nižší než její účetní hodnota. Odpadní jímka nevytváří nezávislé peněžní přítoky. Nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která obsahuje odpadní jímku a vytváří peněžní přítoky, které jsou převážně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv je čistička, do níž odpadní jímka patří. Zpětně získatelná částka čističky ukazuje, že čistička jako celek nemá sníženou hodnotu.

Zpětně získatelná částka odpadní jímky nemůže být stanovena

IG26. Předpoklad 1: rozpočty/prognózy schválené vedením neodrážejí závazek vedení nahradit odpadní jímku.

IG27. *Zpětně získatelná částka samotné odpadní jímky nemůže být stanovena, protože hodnota z užívání odpadní jímky:*

- (a) *se může lišit od její reálné hodnoty snížené o náklady na prodej; a*
- (b) *může být stanovena pouze pro penězotvornou jednotku, do níž odpadní jímka náleží (čistička).*

Čistička nemá sníženou hodnotu. Proto se ani pro odpadní jímku neuznává ztráta ze snížení hodnoty. Bez ohledu na to musí účetní jednotka přehodnotit dobu odpisování nebo odpisovou metodu čističky. Bude vyžadována nejspíš kratší doba odpisování nebo rychlejší odpisová metoda, aby odrážela zbývající dobu životnosti odpadní jímky nebo způsob, jímž se očekává, že ekonomický prospěch bude spotřebován účetní jednotkou.

Zpětně získatelná částka odpadní jímky může být stanovena

IG28. Předpoklad 2: Rozpočty/prognózy schválené vedením odrážejí závazek vedení nahradit odpadní jímku a prodat ji v blízké budoucnosti. Peněžní toky ze stálého užívání odpadní jímky až do jejího vyřazení jsou odhadovány jako zanedbatelné.

IG29. *Hodnota z užívání odpadní jímky může je odhadována jako blízká reálné hodnotě snížené o náklady na prodej. Proto může být zpětně získatelná částka odpadní jímky stanovena a nebere se v úvahu pro penězotvornou jednotku, k níž odpadní jímka náleží (tj. výrobní linka). Protože je reálná hodnota odpadní jímky snižená o náklady na prodej je menší než její účetní hodnota, je uznána ztráta ze snížení hodnoty odpadní jímky.*

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovázejí tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale nejsou jeho součástí.

Úvod

BC1. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vydala IPSAS 21 „Snížení hodnoty nepeněžotvorných aktiv“ v prosinci 2004. IPSAS 21 stanovuje postupy, které účetní jednotka použije, aby určila, zda nepeněžotvorné aktivum má sníženou hodnotu stanovuje, jak je snížení hodnoty vykazováno a vyčísleno. Většina aktiv ve veřejném sektoru jsou nepeněžotvornými aktivy a vypracované požadavky na uznávání a vyčíslování mají za následek řadu rozdílů mezi IPSAS 21 a Mezinárodním účetním standardem IAS 36 „Snížení hodnoty aktiv“.

Nutnost tohoto standardu

BC2. IPSAS 21 odkazoval čtenáře na IAS 36, aby mohli stanovit, zda peněžotvorná aktiva mají sníženou hodnotu, a aby mohli účetně zachytit uznání a vyčíslení každého snížení hodnoty. Zahrnutí požadavků a návodu na snížení hodnoty peněžotvorných aktiv do nějakého IPSAS je přínosem, takže účetní jednotky veřejného sektoru nemusí odkazovat na IAS 36, když má účetní jednotka peněžotvorná aktiva. Navíc ve veřejném sektoru existuje množství sporných otázek týkajících se snížení hodnoty. Ty zahrnují:

- (a) zda mají být v rozsahu působnosti peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené podle modelu přecenění z IPSAS 17 „Pozemky, budovy a zařízení“;
- (b) odlišení peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv;
- (c) překlasifikace peněžotvorného aktiva na nepeněžotvorné aktivum a naopak;
a
- (d) nakládání s nepeněžotvorným aktivem v peněžotvorné jednotce z důvodu snížení hodnoty.

Vyloučení pozemků, budov a zařízení vedených přeceněnými částkami a nehmotných aktiv, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu

BC3. Rozsah působnosti IPSAS 21 vylučuje nepeněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené přeceněnými částkami podle modelu přecenění z IPSAS 17. Zdůvodnění závěrů IPSAS 21 stanovují, že IPSASB je toho názoru, že aktiva vedená přeceněnými částkami podle modelu přecenění z IPSAS 17 budou přeceňována s dostatečnou pravidelností, aby se zajistilo, že jsou vedena v částkách, které nejsou podstatně odlišné od jejich reálné hodnoty k datu vykazování, a aby bylo vzato v úvahu každé snížení hodnoty při takovém

oceňování. IPSASB tudíž zvážil, zda podobné vyloučení z rozsahu působnosti by mělo být zahrnuto i v tomto IPSAS.

- BC4. IPSASB uznal, že pozemky, budovy a zařízení podle modelu přecenění jsou v rámci působnosti IAS 36, a zvážil názor, aby byl návod pro stanovení ztrát ze snížení hodnoty pro taková aktiva vhodný pro účetní jednotky veřejného sektoru s aktivy v režimu modelu přecenění. IPSASB poznamenává, že v IAS 36 v případech, kdy je reálná hodnota položka pozemků, budov a zařízení jeho tržní hodnotou, maximální částkou snížení hodnoty jsou náklady pozbytí. Ve zdůvodnění závěrů IPSAS 21 je uvedeno, že „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“. IPSASB zvážil, že je nepravděpodobné, aby náklady pozbytí byly významné pro peněžotvorná aktiva.
- BC5. Pro specializovaná peněžotvorná aktiva, kde reálná hodnota nebyla odvozena od tržní hodnoty, IAS 36 požaduje, aby byla odhadnuta zpětná získatelnost pomocí hodnoty z užívání. Protože hodnota z užívání je založena na projekci peněžních toků, mohla by být podstatně větší nebo nižší než účetní hodnota. Tento rozbor je důležitý rovněž ve veřejném sektoru. Je ovšem otázkou, zda účetní jednotky veřejného sektoru drží specializovaná aktiva, která vyhovují definici peněžotvorných aktiv z tohoto standardu.
- BC6. IPSASB zůstává u názoru, že by bylo obtížné uložit požadavek na testování snížení hodnoty navíc k existujícímu požadavku IPSAS 17, že aktiva budou přeceněna s dostatečnou pravidelností, aby se zajistilo, že jsou vedena částkou, která není k datu vykazování podstatně odlišná od jejich reálné hodnoty. Proto, po pečlivé úvaze, IPSASB došel k závěru, že soulad s IPSAS 21 by měl mít přednost nad sblížením s IAS 36 a že pozemky, budovy a zařízení vedené podle modelu přecenění z IPSAS 17 by měly být vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu. V souladu s přístupem k pozemkům, budovám a zařízení jsou také vyloučena z rozsahu působnosti tohoto standardu nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu.

Vyloučení goodwillu z rozsahu působnosti

- BC7. IAS 36 obsahuje rozsáhlé požadavky a návod týkající se snížení hodnoty goodwillu, přiřazení goodwillu peněžotvorným jednotkám a testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty. IPSASB zvažoval, zda by měl být goodwill v rozsahu působnosti tohoto standardu. IPSASB dosud ještě nevydal IPSAS zabývající se kombinacemi účetních jednotek a považuje za pravděpodobné, že vznikne množství sporných otázek specifických pro veřejný sektor, pokud se uskuteční kombinace účetních jednotek veřejného sektoru, zejména zda může být vždy při kombinaci účetních jednotek veřejného sektoru identifikován nabyvatel. IPSASB došel k závěru, že by goodwill neměl být v rozsahu působnosti tohoto standardu. Podle hierarchie z IPSAS 3 „Účetní

pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ jsou uživatelé odkazováni na požadavky příslušných mezinárodních nebo národních účetních standardů zabývajících se snížením hodnoty goodwillu, přiřazením goodwillu peněžotvorným jednotkám a testováním peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty .

Odlišení peněžotvorných a nepeněžotvorných aktiv

BC8. IPSASB poznamenává, že některá aktiva mají jak peněžotvorné, tak i nepeněžotvorné charakteristiky. IPSASB zvažoval, zda přijme přístup založený na komponentech, který by umožnil určit peněžotvorné a nepeněžotvorné komponenty aktiva a podřídít jim odlišná řešení. IPSASB zamítl takový přístup z důvodu s ohledem na relaci mezi náklady a přínosy. IPSASB došel k závěru, že aktiva ve veřejném sektoru jsou obecně nepeněžotvorná a že rozbor jejich potenciálu využitelnosti je preferovanou základnou pro stanovení snížení hodnoty. Tento standard tudíž zahrnuje v odstavci 18 vyvratitelný předpoklad, že aktiva, která jsou jak peněžotvorná, tak i nepeněžotvorná, se řeší jako nepeněžotvorná aktiva.

Náznaky snížení hodnoty: tržní kapitalizace

BC9. IPSASB zvažoval, zda náznaky snížení hodnoty peněžotvorných aktiv držených účetními jednotkami veřejného sektoru, ať již jde o vnější nebo vnitřní informační zdroje, jsou obdobné jako náznaky v IAS 36. IPSASB došel k závěru, že náznaky z IAS 36 jsou případné, kromě toho náznaku, že účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky je vyšší než její tržní kapitalizace. IPSASB je toho názoru, že velice málo účetních jednotek veřejného sektoru, které nejsou PVS, bude vydávat nástroje vlastního kapitálu obchodované na trzích (deep markets) a že tudíž takový náznak bude relevantní pouze pro konsolidaci PVS.

Reálná hodnota snížená o náklady na prodej a vynucené prodeje

BC10. V komentáři k definici „reálné hodnoty snížené o náklady na prodej“ IAS 36 uvádí, že „reálná hodnota snížená o náklady na prodej neodráží vynucený prodej“, ale zahrnuje výhradu „pokud je vedení donuceno prodat bezodkladně“. IPSAS 26 neobsahuje tuto výhradu v odstavci 40, protože existuje jen velice málo okolností, za nichž by účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou PVS, byly přinuceny prodat bezodkladně, aby zachovaly trvání podniku (going concern).

Překlasifikace aktiv

BC11. Peněžotvorná aktiva se mohou stát nepeněžotvornými aktiva a naopak. IPSASB zvážil, za jakých okolností by měla být povolena překlasifikace aktiva z peněžotvorných do nepeněžotvorných aktiv. IPSASB dospěl k závěru, že překlasifikace se může uskutečnit, pouze když existuje jasný důkaz, že je to vhodné. IPSASB rovněž došel k závěru, že překlasifikace sama o sobě nevyvolává testování na snížení hodnoty nebo na zvrát snížení hodnoty. Místo toho by účetní

jednotka k následujícímu datu vykazování měla vyhodnotit případné náznaky, které následují po reklasifikaci, aby určila, zda je test potřebný. Tyto požadavky jsou uvedeny v odstavci 112.

Peněžotvorné jednotky

BC12. Jako je tomu u IAS 36, tam, kde není možné určit zpětně ziskatelnou částku pro nějaké samostatné aktivum, pak se určí zpětně ziskatelná částka peněžotvorné jednotky (PTJ) daného aktiva. Tato PTJ je nejmenší identifikovatelnou skupinou aktiv, která vytváří peněžní přítoky ze stálého užívání a která je převážně nezávislá na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. IPSASB dospěl k závěru, že pojetí PTJ je pro peněžotvorná aktiva v kontextu veřejného sektoru vhodné.

Celopodniková aktiva

BC13. IAS 36 obsahuje požadavky týkající se celopodnikových aktiv. Celopodniková aktiva jsou definována v IAS 36 jako „aktiva jiná než goodwill, která přispívají budoucím peněžním tokům jak posuzované peněžotvorné jednotky, tak i ostatních peněžotvorných jednotek“ – tzn. celopodnikové aktivum přispívá pouze PTJ a nikoli nepeněžotvorným aktivitám. IPSASB zvažoval, zda by tento standard měl obsahovat požadavky na celopodniková aktiva, jak je definuje IAS 36.

BC14. Prvotním účelem účetních jednotek veřejného sektoru, které nejsou PVS, není tvorba komerčního výnosu. IPSASB tudíž bere v úvahu, že bude jen velice málo příležitostí, při nichž aktivum sdílené více různými činnostmi (jako je administrativní budova) přispívá potenciálu využitelnosti PTJ bez současného příspěvku potenciálu využitelnosti nepeněžotvorných aktivit. Proto se rozhodl, že není nezbytné v tomto standardu definovat celopodniková aktiva a ustanovovat požadavky, které by se jich týkaly. Odstavec 96 účetní jednotky odkazuje na příslušný mezinárodní a národní účetní standard zabývající se aktivy, která nevytvářejí peněžní toky nezávisle na jiných aktivech a jsou součástí více než jedné peněžotvorné jednotky, ale nepřispívají potenciálu využitelnosti nepeněžotvorných aktivit.

Nakládání s nepeněžotvornými aktivy v peněžotvorných jednotkách

BC15. Pravděpodobně existuje množství případů, kdy účetní jednotky veřejného sektoru drží nepeněžotvorná aktiva, která vedle nepeněžotvorných činností přispívají i potenciálu využitelnosti PTJ. IPSASB zvažoval přístup k nakládání s takovými nepeněžotvornými aktivy v PTJ. Především IPSASB zvažoval, zda je při srovnání účetní hodnoty PTJ s její zpětně ziskatelnou částkou vhodné zahrnout podíl účetní hodnoty nepeněžotvorného aktiva podle IPSAS 21 do účetní hodnoty PTJ následkem jakéhokoli testu na snížení hodnoty.

BC16. IPSASB dospěl k závěru, že podíl účetní hodnoty takového nepeněžotvorného aktiva by měl být zahrnut do účetní hodnoty PTJ. Tento podíl by se měl stanovit na poměrném základě podle potenciálu využitelnosti, kterým takové aktivum přispívá PTJ. Pokud je nepeněžotvorné aktivum ignorováno, může být účetní

SNÍŽENÍ HODNOTY PENĚZOTVORNÝCH AKTIV

hodnota PTJ podhodnocena a ztráty ze snížení hodnoty nemusejí být uznány. Protože však jakékoli snížení hodnoty nepeněžotvorného aktiva bude stanoveno podle IPSAS 21, nepeněžotvorné aktivum bude odepsáno na svou zpětně získatelnou částku využitelnosti. Proto by neměla být žádná další ztráta ze snížení hodnoty aplikována na nepeněžotvorné aktivum. Všechny ztráty ze snížení hodnoty jsou přiřazeny na poměrném základě podle účetních hodnot peněžotvorným aktivům dané PTJ, s výhradou limitů z odstavce 92. Tento přístup je vyjádřen v odstavci 95.

Srovnání s IAS 36

IPSAS 26, „Snížení hodnoty peněžotvorných aktiv“ se zabývá snížením hodnoty peněžotvorných aktiv ve veřejném sektoru. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 26 a IAS 36 (2004) „Snížení hodnoty aktiv“ následují:

- IPSAS 26 se nepoužije pro peněžotvorná aktiva vedená přeceněnými částkami k datu vykazování podle modelu přecenění z Mezinárodního účetního standardu pro veřejný sektor 17 „Pozemky, budovy a zařízení“. IAS 36 ze svého rozsahu působnosti peněžotvorné pozemky, budovy a zařízení vedené přeceněnými částkami k datu vykazování nevyklučuje.
- IPSAS 26 se nepoužije na nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu. IAS 36 ze svého rozsahu působnosti nehmotná aktiva, která jsou pravidelně přeceňována na reálnou hodnotu, nevyklučuje.
- Goodwill je mimo rozsah působnosti IPSAS 26. IAS 36 obsahuje rozsáhlé požadavky a návod týkající se snížení hodnoty goodwillu, přiřazení goodwillu peněžotvorným jednotkám a testování peněžotvorných jednotek s goodwillem na snížení hodnoty.
- IPSAS 26 definuje peněžotvorná aktiva a obsahuje dodatečný komentář k odlišení peněžotvorných aktiv a nepeněžotvorných aktiv.
- Definice peněžotvorné jednotky je v IPSAS 26 oproti IAS 36 upravena.
- IPSAS 26 neobsahuje definici celopodnikových aktiv nebo požadavky týkající se takových aktiv. IAS 36 obsahuje definici celopodnikových aktiv a požadavky a návod na nakládání s nimi.
- IPSAS 26 neobsahuje účetní hodnotu čistých aktiv účetní jednotky, která by byla vyšší než tržní kapitalizace účetní jednotky, jakožto náznak snížení hodnoty. Účetní hodnota čistých aktiv účetní jednotky, která převyšuje její tržní kapitalizaci se v IAS 36 objevuje jako součást minimální sady náznaků snížení hodnoty.
- V IPSAS 26 se vynucený prodej neodráží v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej. V IAS 36 se vynucený prodej v reálné hodnotě snížené o náklady na prodej odráží, pokud je vedení přinuceno prodat bezodkladně.
- IPSAS 26 obsahuje požadavky a návod na nakládání s nepeněžotvornými aktivy, která přispívají peněžotvorným jednotkám, jakož i nepeněžotvorným činnostem. IAS 36 se nezabývá nepeněžotvornými aktivy, která přispívají peněžotvorným jednotkám, jakož i peněžotvorným činnostem.
- IPSAS 26 obsahuje požadavky a návod týkající se překlasifikace aktiv z peněžotvorných na nepeněžotvorná a z nepeněžotvorných na peněžotvorná. IPSAS 26 rovněž požaduje na účetních jednotkách, aby zveřejnily vypracovaná kritéria pro odlišení peněžotvorných aktiv od nepeněžotvorných aktiv. V IAS 36 nejsou obdobné požadavky.
- IPSAS 26 v určitých případech používá odlišnou terminologii od IAS 36. Nejvýznamnějšími příklady jsou použití termínů výnos („revenue“), výsledovka („statement of financial performance“) a rozvaha („statement of financial position“). Ekvivalentními termíny v IAS 36 jsou výnos („income“), výsledovka („income statement“) a rozvaha („balance sheet“).