

# Jak testovat stálá hmotná a nehmotná aktiva na případné znehodnocení



Alice Šrámková



Libor Vašek

Hodnota aktiva v rozvaze by neměla být vyšší než budoucí ekonomický prospěch, který dané aktivum účetní jednotce přinese. Tento požadavek vyplývá ze zákona o účetnictví, který v § 25, odst. 3 vyžaduje, aby při ocenění k rozvahovému dni účetní jednotky zohlednily všechna předvídatelná rizika a možné ztráty. Tato rizika a ztráty mohou indikovat znehodnocení daného aktiva, které je zpravidla vyjádřené prostřednictvím opravné položky. Stanovení výše opravné položky u zásob či pohledávek obvykle nečiní účetním jednotkám problémy. Netto hodnota v rozvaze u pohledávek odpovídá očekávanému budoucímu příjmu, který s tímto aktivem souvisí.

Netto hodnota zásob je stanovena na úrovni nižší z hodnoty pořizovací ceny (nebo vynaložených nákladů) a čisté realizovatelné hodnoty. Problémy mohou nastat při testování stálých aktiv na případné znehodnocení. Česká účetní legislativa bohužel žádný konkrétní postup, jak tato aktiva otestovat, neobsahuje. Jedinou zmínku obsahuje Český účetní standard č. 005 – *Opravné položky*, který v bodě 4.1.2 uvádí, že opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru). Avšak pojem užitná hodnota ani její stanovení již není nikde definován.

Národní účetní rada v některých svých interpretacích v rámci navrhovaného řešení doporučuje i testování stálých aktiv na znehodnocení, a proto se již před rokem a půl shodla na záměru poskytnout účetním jednotkám návod, jak tato aktiva otestovat. V té době nikdo z nás netušil, jak důležitá tato interpretace bude v souvislosti s přípravou účetních závěrek za první období, ve kterém řada účetních jednotek čelí významným realizovaným či očekávaným ztrátám souvisejícím s probíhající pandemií. V okamžiku publikace tohoto článku byl návrh interpretace schválen členskými organizacemi Národní účetní rady s označením NI-66 *Znehodnocení stálých aktiv – testování a vykazování* a je v tzv. vnějším připomínkovém řízení, jeho plný text je k dispozici na [www.nur.cz](http://www.nur.cz).

Návrh této interpretace poskytuje odpovědi na následující otázky:

- Kdy mají být stálá aktiva testována na znehodnocení?
- Jaká hodnota je výsledkem testu na znehodnocení?
- Jakým způsobem jsou stálá aktiva testována na znehodnocení?
- Jak je případné znehodnocení zachyceno v účetní závěrce?
- Jak přistoupit ke zrušení zaúčtovaného znehodnocení v budoucnosti, pomínou-li důvody?

Pro úplnost dodávám, že tento návrh interpretace neupravuje postup pro testování hodnoty stálých finančních aktiv.

## Kdy stálá aktiva testovat na znehodnocení?

Účetní jednotka otestuje stálé aktivum (i nedokončené) v případech, kdy existuje předpoklad, že by aktivum mohlo být znehodnocené. Existence takového předpokladu je obvykle založena na následujících externích či interních indikacích. Existenci těchto indikací by měla účetní jednotka prověřit alespoň jednou ročně v rámci inventarizace.

Externí indikace	Interní indikace
<ul style="list-style-type: none"> <li>• pokles tržní hodnoty aktiva,</li> <li>• technologické či legislativní změny s negativním dopadem na využití aktiva,</li> <li>• ztráta významného zákazníka,</li> <li>• vstup nové konkurence na trh,</li> <li>• negativní vývoj měnového kurzu,</li> <li>• zvýšení úrokových sazeb.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• poškození či zastarání aktiva,</li> <li>• významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobem, v němž je nebo bude aktivum užíváno; například plánovaná restrukturalizace, reorganizace, prodej aktiva,</li> <li>• výstupy z interního výkaznictví naznačující, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.</li> </ul>

Existuje-li na základě výše uvedených indikací předpoklad, že je stálé aktivum znehodnocené, stanoví účetní jednotka pro dotčená aktiva zpětně získatelnou částku, která je definována jako vyšší z:

- reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na uskutečnění jeho prodeje a
- hodnoty z užívání, která představuje diskontované čisté provozní peněžní toky, které aktivum nebo skupina aktiv generuje,
- a to bez ohledu na záměr účetní jednotky, zdali si chce aktivum ponechat či jej prodat.

Pro uživatele účetní závěrky je důležité, aby aktivum bylo oceněno hodnotou, která pro účetní jednotku v daném okamžiku představuje nejlepší možné využití daného aktiva. Rozhodnutí ohledně dalšího využití aktiva je tzv. investičním rozhodnutím účetní jednotky