

Příklad 2

Dopravní společnost provozuje ve městě autobusovou dopravu a přívoz v místě, kde není přes řeku postaven most. Aktiva i peněžní toky jsou oběma typům přepravy přímo přiřaditelná. Přívoz je provozován se značnou ztrátou, ale je podmínkou magistrátu města pro provozování autobusové přepravy.

Přívoz i autobusová doprava jsou jednou peněžotvornou jednotkou proto, že provozování přívozu není od autobusové přepravy oddělitelné a ztráta z jeho provozu je v podstatě nákladem na provoz autobusové dopravy.

Příklad 3

Výroba účetní jednotky probíhá ve třech divizích, divize A zpracuje surovinu a předá k dalšímu zpracování divizi B. Tento polotovar není možné na trhu samostatně prodat. Divize B polotovar dále zpracuje a předá divizi C k dokončení. Polotovar z divize B by bylo možné prodávat zákazníkům k dalšímu zpracování, ale účetní jednotka ho zpravidla zpracuje sama a prodává až finální výrobek po dokončení v divizi C.

Divize A a B jsou jednou peněžotvornou jednotkou, protože pro výstup z divize A neexistuje trh a není tedy možné stanovit prodejní cenu polotovaru po prvním stupni zpracování. Divize C je samostatnou peněžotvornou jednotkou proto, že po zpracování v divizi B je možné polotovar na vnějším trhu prodat a určit tak jeho prodejní cenu bez ohledu na skutečnost, že účetní jednotka polotovar samostatně neprodává.

Příklad 4

Účetní jednotka provozuje řetězec supermarketů v hlavním městě. Obchody jsou řízeny centrálně, nákupy i cenová politika také.

Každý ze supermarketů je jednou peněžotvornou jednotkou, přestože jsou jednotně řízeny, neboť každý z nich vytváří peněžní toky nezávisle na ostatních supermarketech.



*Vidím, že přinášíte účetní závěrku velké účetní jednotky.
Kresba: Ivan Svoboda*

Celopodniková aktiva

V účetní jednotce mohou dále existovat i tzv. celopodniková aktiva, která samostatně a ve spojení s jinými aktivy generují zanedbatelné nebo žádné peněžní toky. Pro účely testování na znehodnocení přiřadí účetní jednotka taková aktiva k peněžotvorné jednotce nebo ke skupině peněžotvorných jednotek, a to na racionálním základě, například s ohledem na to, které peněžotvorné jednotky daná aktiva obsluhují. Například aktiva provozu podnikového stravování lze přiřadit k provozním peněžotvorným jednotkám na základě počtu zaměstnanců (strávníků) příslušných peněžotvorných jednotek. Není-li takové přiřazení možné, jsou taková celopodniková aktiva přiřazena k účetní jednotce jako celku a otestována na této nejvyšší úrovni.

Goodwill, oceňovací a konsolidační rozdíl

Obdobným způsobem, jakým se testují celopodniková aktiva, se postupuje při testování goodwillu, oceňovacího či konsolidačního rozdílu.

Je-li účetní jednotka součástí konsolidovaného celku a k datu akvizice byly reálné hodnoty identifikovaných aktiv odlišné od účetních hodnot, stanoví se výše znehodnocení takových aktiv pro samostatnou i konsolidovanou účetní závěrku samostatně.

Přiřazení ztráty ze znehodnocení

Je-li peněžotvorná jednotka znehodnocená, musí být zjištěná ztráta ze znehodnocení přiřazena jednotlivým aktivům v rámci peněžotvorné jednotky, a to následujícím způsobem:

- jako první se ztráta alokuje ke konkrétnímu znehodnocenému aktivu, pokud je takové aktivum jasně identifikovatelné;
- následně se ztráta přiřadí ke kladnému goodwillu nebo ke kladnému oceňovacímu rozdílu, a to až do výše jeho aktuální zůstatkové hodnoty; je-li ztráta identifikována na konsolidované úrovni, přiřadí se nejdříve ke kladnému konsolidačnímu rozdílu, a to až do výše jeho aktuální zůstatkové hodnoty;
- zbývající část ztráty se přiřadí ostatním aktivům peněžotvorné jednotky v poměru k jejich zůstatkovým účetním hodnotám;
- po přiřazení ztráty nesmí hodnota žádného z aktiv peněžotvorné jednotky klesnout pod jeho individuální zpětně získatelnou částku, pokud ji lze určit.

Vyazuje-li účetní jednotka k dané peněžotvorné jednotce záporný oceňovací rozdíl, záporný goodwill či záporný konsolidační rozdíl, zváží jeho částečné či plné odúčtování s ohledem na výši ztráty ze znehodnocení. Záporný oceňovací rozdíl indikuje, že individuální ocenění aktiv je nadhodnocené. Testem na znehodnocení aktiv je individuální ocenění aktiv upraveno na jejich zpětně získatelnou částku. V tom případě ale už neexistují důvody pro existenci záporného oceňovacího rozdílu, který ocenění aktiv dále snižuje.