



Pozemky, budovy a zařízení

(Prezentace k přednášce ke kurzu 1FU307)

Libor Vašek

VŠE v Praze



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Dlouhodobá aktiva v IFRS pro SME

⇒ z hlediska účetního výkaznictví jsou definována negativně jako všechna ostatní aktiva, která nesplňují vymezení krátkodobých aktiv; obecně platí jejich očekávaná využitelnost či vázanost v podniku delší jak období 12ti měsíců, resp. období běžného provozního cyklu podniku

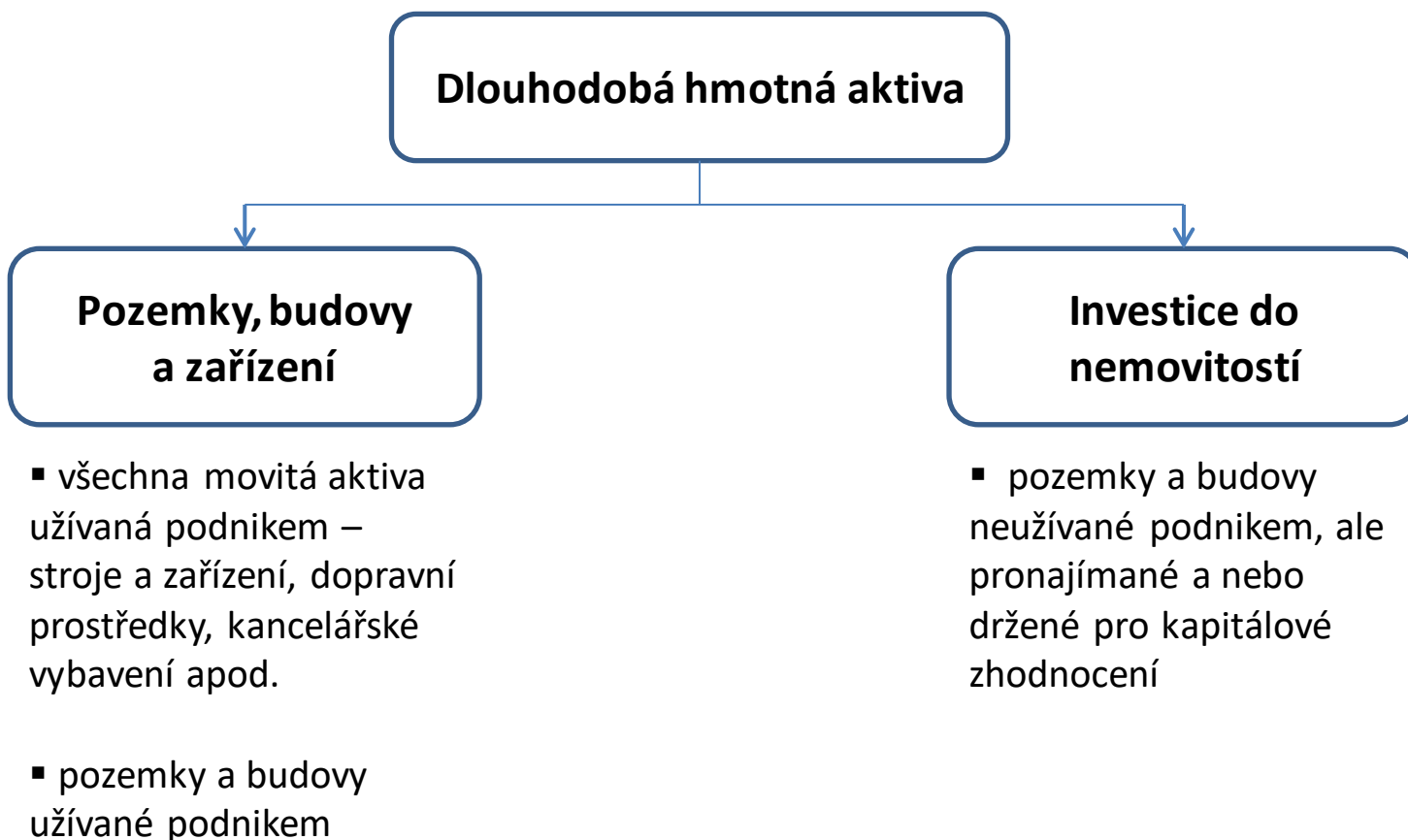
Základní rozlišení

- Hmotná
 - Pozemky, budovy a zařízení
 - Investice do nemovitostí
- Nehmotná
 - Goodwill (*pozn. mimo rozsah dalšího výkladu*)
 - Ostatní nehmotná aktiva
- Finanční
 - Investice v přidruženém nebo společném podniku
 - Nakoupené cenné papíry (akcie a dluhopisy)
 - Poskytnuté půjčky a úvěry
- Ostatní – odložená daňová pohledávka (*pozn. mimo rozsah dalšího výkladu*)

⇒ rozlišení vychází z nejběžnějších položek, které je třeba vnímat s určitou volností s ohledem na konkrétní aktivity vykazujících podniků

Dlouhodobá hmotná aktiva v IFRS pro SME

Dlouhodobá aktiva => z hlediska účetního výkaznictví jsou definována negativně jako všechna ostatní aktiva, která nesplňují vymezení krátkodobých aktiv; obecně platí jejich využitelnost či vázanost v podniku delší jak období 12ti měsíců, resp. období běžného provozního cyklu podniku



Pozemky, budovy a zařízení

Vymezení kategorie

Property, plant and equipment are tangible items that:

- (a) are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and***
- (b) are expected to be used during more than one period.***

⇒ tj. hmotná aktiva, u nichž se očekává využitelnost podnikem po dobu delší jak jedno účetní období v jeho obchodních výdělečných aktivitách a pro administrativní účely

Diskuse

- položky naplňující či nenaplňující definici (viz další slajdy);
- vliv výše pořizovacích nákladů na určení položky PPE => individuální vs. skupinové posouzení
- náhradní díly (*spare parts*), servisní zařízení (*servicing equipment*) a záložní zařízení (*stand-by equipment*) => součástí zásob nebo PPE (viz další slajd)
- software => součástí nehmotných aktiv nebo PPE

Pozemky, budovy a zařízení

Vymezení kategorie – Položky PPE

An entity owns a factory building in which it manufactures its products.

The building is classified as an item of property, plant and equipment. It is a physical asset used in the production of goods that is expected to be used during more than one reporting period.

An entity owns a building occupied by its administrative staff.

The building is classified as an item of property, plant and equipment. It is a physical asset used for administrative purposes that is expected to be used during more than one reporting period.

An entity owns a fleet of motor vehicles. The vehicles are used by the sales staff in the performance of their duties.

The motor vehicles are classified as items of property, plant and equipment. They are physical assets used in the supply of goods during more than one reporting period.

An entity owns a motor vehicle for the exclusive business and private use of its chief financial officer.

The motor vehicle is classified as an item of property, plant and equipment. It is a physical asset used in the administration of the entity during more than one reporting period.

An entity (parent) holds a building to earn rentals under an operating lease from its subsidiary. The subsidiary uses the building as a retail outlet for its products.

In the parent's consolidated financial statements the building is classified as an item of property, plant and equipment. The consolidated financial statements present the parent and its subsidiary as a single entity. The consolidated entity uses the building for the supply of goods over more than one accounting period. In the separate financial statements of the parent the building is classified as an investment property. It is a property held to earn rentals.

Pozemky, budovy a zařízení

Vymezení kategorie – Třídy PPE

Kategorie „Pozemky, budovy a zařízení (PPE)“ je rozvahová položka členící se dále na relevantní třídy, majetkové položky a jejich komponenty, složky.

Třída PPE => seskupení aktiv stejné povahy, které podnik užívá ke své činnosti. Třídy jsou důležité pro zveřejňování informací k PPE v příloze k účetním výkazům. Informace musí být agregovány dle tříd a uváděny vždy pro každou nastavenou třídu.

Možné příklady:

- pozemky
- pozemky a budovy nebo jen budovy
- výrobní stroje a zařízení
- motorové dopravní prostředky
- inventář a jiné kancelářské zařízení

Aktiva ve fázi pořízení (vč. záloh zaplacených na pořízení položek PPE) lze uvážit:

- (i) buď za samostatnou třídu nebo
- (ii) za součást ostatních tříd dle typu aktiva, které je pořizováno.

Pozemky, budovy a zařízení

Prvotní ocenění

An entity shall measure an item of property, plant and equipment at initial recognition at its cost.

Podnik při pořízení oceňuje položky PPE ve výši jejich pořizovacích nákladů, které zahrnují:

- kupní cenu (cena pořízení) sníženou o daně, obchodní slevy;
- vedlejší přímo přiřaditelné náklady přiřaditelné uvedení aktiva na místo a do podmínky pro zamýšlený provoz (např. dopravné, příprava místa k umístění aktiva a jeho instalace, náklady na testování funkčnosti aktiva, právní služby spojené s pořízením); a
- odhad nákladů na likvidaci a odstranění aktiva a sanaci (viz slajd dále)

Součástí pořizovacích nákladů nejsou:

- náklady spojené s otevřením nového závodu
- náklady na proškolení zaměstnanců
- náklady na reklamu a propagaci nového závodu / nového aktiva
- administrativní a všeobecné režijní náklady
- výpůjční náklady (*pozor: rozdíl oproti „Full IFRSs“*)

Pozemky, budovy a zařízení

Prvotní ocenění – Odložená platba

An entity acquired a plant for CU2,000,000 on two-years' interest-free credit. An appropriate discount rate is 10 per cent per year.

The cost of the plant is CU1,652,893 (ie the present value of the future payment).

Calculation: CU2,000,000 future payment $\times 1/(1.1)^2$.

The unwinding of the discount (CU347,107) results in interest expense recognised in profit or loss respectively of CU165,289 and CU181,818 in the first and second 12-month period after the sale.

Furthermore, two years after the sale, the liability of CU2,000,000 (ie CU1,652,893 + CU165,289 + CU181,818) is derecognised upon settlement of the debt.

⇒ *pravidla stanoví podniku povinnost, je-li úhrada závazku uznaného při pořízení aktiva odložena déle než jsou běžné obchodní podmínky, vyčíslit současný peněžní ekvivalent budoucí platby a v její výši ocenit nabývané aktivum a současně vzniklý závazek => rozdíl mezi současným oceněním a nominální hodnotou budoucích peněžních plateb je označován jako diskont a představuje v čase postupně ve výsledku hospodaření uznaný úrokový náklad; závazek, ač je výsledkem obchodní transakce, se stává úročeným úvěrem, jehož účetní hodnota je postupně navyšována.*

Pozemky, budovy a zařízení

Prvotní ocenění – Odložená platba

Podnik pořídil výrobní halu s celkovou pořizovací cenou 20 mil. Kč, přičemž si domluvil s dodavatelem následující platební podmínky: při dodání 2 mil. Kč, na konci prvního roku od dodání 8 mil. Kč a na konci druhého roku od dodání 10 mil. Kč. Podnik očekává rovnoměrné použití výrobní haly po dobu 25 let a při vyřazení ocenění haly ve výši 10 % pořizovací ceny (nominální). Výpůjční úrok podniku je odhadnut ve výši 8 % p.a.

Pořízení výrobní haly má znaky splátkového nákupu, tj. situace, kdy pořizovací cena nebo některá její složka není uhrazena při pořízení, předem nebo v průběhu běžných platebních podmínek (např. do měsíce od pořízení). Úhrada pořizovací ceny je tak odložena a její peněžní ekvivalent odpovídá současné hodnotě budoucích splátek.

Výpočet: $2 \text{ mil.} + 8 \text{ mil.} / (1,08) + 10 \text{ mil.} / (1,08)^2 = 2 + 7,4 + 8,6 = 18 \text{ mil.} \Rightarrow$ pořizovací cena aktiva i závazku (prvotní ocenění)

Výrobní hala je odpisována po dobu 25 let za použití lineární metody a s uvážením zbytkové hodnoty ve výši 2 mil., tj. roční odpis činí $(18 \text{ mil.} - 2 \text{ mil.}) / 25 = 0,64 \text{ mil.}$

Závazek je postupně amortizován – navyšován o naběhlý úrok a snižován o splátky:

- Při pořízení musí být prvotní ocenění sníženo o okamžitou platbu 2 mil.
- Za první rok činí úrok 1,28 mil. ($16 \text{ mil.} \times 0,08$) a závazek je na konci snížen o 8 mil.
- Za druhý rok činí úrok 0,72 mil. ($9,28 \text{ mil.} \times 0,08$) a závazek je na konci snížen o 10 mil.

=> v detailu amortizační tabulka na dalším slajdu.

Pozemky, budovy a zařízení

Prvotní ocenění – Odložená platba

Amortizační tabulka závazku

Období	Splátka dle platebních podmínek	Nákladový úrok z nesplaceného závazku	Snížení závazku	Zůstatek závazku
-				18 000
Při dodání	2 000	-	2 000	16 000
Konec prvního roku	8 000	1 280	6 720	9 280
Konec druhého roku	10 000	720	9 280	-
Efektivní úroková míra		8 % p.a.		

Zdroj: autor

⇒ závazek, ač mezi podnikem a jeho obchodním dodavatelem, se díky odložení a implicitnímu úročení stává úvěrem, nástrojem financování, a již nemá charakter běžného obchodního závazku

Pozemky, budovy a zařízení

Příklad – Prvotní ocenění, následné výdaje

Dne 1. června 20X1 společnost ČokoPralinky, s.r.o. nakoupila nové výrobní zařízení, k němuž se váží následující informace (vše níže uvedeno bylo taktéž k okamžiku nákupu uhrazeno):

Základní cena výrobce 2 100 000 Kč

Obchodní sleva ze základní ceny 20 %

Dopravné 82 000 Kč

Náklady spojené s instalací a zapojením stroje 78 000 Kč

Proškolení personálu z obsluhy nového zařízení 80 000 Kč

3letý kontrakt na údržbu zařízení nad rámec záruky 120 000 Kč

Odhadovaná zbytková hodnota 40 000 Kč

Odhadovaná doba použitelnosti 6 000 strojních hodin

Stroj v použití:	rok končící 31. 5. 20X2	1 200 strojních hodin
	rok končící 31. 5. 20X3	1 800 strojních hodin
	rok končící 31. 5. 20X4	850 strojních hodin

Dne 1. června 20X3 vedení společnosti rozhodlo vylepšit funkčnost výrobního zařízení pořízením nové komponenty za 200 tis. Kč, které vedlo ke snížení výrobního času nutného k vyrobení jednoho výrobku. Zároveň v této souvislosti došlo k přehodnocení odhadované zbývající doby použitelnosti na 4 000 strojních hodin a odhadované zbytkové hodnoty stroje na částku 80 tis. Kč. Výrobní zařízení je připraveno pro použití od okamžiku pořízení.

Úkol: Připravte výňatky z rozvahy a výsledovky sestavené dle IFRS pro SME za roky zmíněné v zadání.

Pozemky, budovy a zařízení

Příklad – Prvotní ocenění, následné výdaje

Řešení:

*Nakoupené výrobní zařízení spadá do kategorie „**Pozemky, budovy a zařízení**“ v rámci dlouhodobých hmotných aktiv – využitelnost společností ve výrobě po dobu delší jak 12 měsíců – a musí být k okamžiku pořízení oceněno v pořizovacích nákladech. Ty zahrnují cenu pořízení (kupní cenu) sníženou o obchodní slevy a navýšenou o cla a nerefundovatelné daně a dále jakékoliv přímé náklady vzniklé v souvislosti s uvedením aktiva na místo určení a do provozuschopného stavu (podmínek pro zamýšlené použití).*

Pořizovací náklady výrobního zařízení = 2 100 000 – 420 000 + 82 000 + 78 000 = 1 840 000 Kč

- *Náklady na proškolení zaměstnanců nevstupují do ocenění, protože jako výdaj nenaplňují prvek ovladatelnosti v definici aktiva.*
- *Cena uhrazená za 3letý kontrakt na údržbu stroje je předplacením budoucí služby, která bude společnosti poskytována a jde o samostatné aktivum – náklady příštích období. Není tedy součástí ocenění výrobního zařízení (ani jako komponenta).*
- *Ostatní výdaje vynaložené při pořízení se stávají součástí prvotního ocenění, protože jsou nutnými a přímými výdaji, které souvisejí s pořízením a uvedením zařízení do podmínek pro zamýšlené využití.*

Pozemky, budovy a zařízení

Příklad – Prvotní ocenění, následné výdaje

Řešení:

Výkaz finanční situace	31/5/20X2	31/5/20X3	31/5/20X4
Pozemky, budovy a zařízení – brutto	1 840 000	1 840 000	2 040 000
Oprávky k PPE	-360 000	-900 000	-1 125 250
	1 480 000	940 000	914 750
Náklady příštích období	80 000	40 000	-

Zdroj: autor

- K 31/5/20X2: $(1\,840\,000 - 40\,000) / 6\,000 = 300$ Kč/strojní hodinu $\times 1\,200$ strojních hodin = 360 000 Kč odpis za rok 20X2
- K 31/5/20X3: 300 Kč/strojní hodinu $\times 1\,800$ strojních hodin = 540 000 Kč odpis za rok 20X3, tj. $360\,000 + 540\,000 = 900\,000$ Kč oprávky k datu
- K 31/5/20X4: Dodatečná investice navyšuje celkové pořizovací náklady stroje a upravují se odhady týkající se dalšího odpisování $\Rightarrow (2\,040\,000 - 80\,000 - 900\,000) / 4\,000 = 265$ Kč/strojní hodinu $\times 850$ strojních hodin = 225 250 Kč odpis za rok 20X4

Pozemky, budovy a zařízení

Příklad – Prvotní ocenění, následné výdaje

Řešení:

<i>Výsledovka</i>	<i>Rok končící 31. 5. 20X2</i>	<i>Rok končící 31. 5. 20X3</i>	<i>Rok končící 31. 5. 20X4</i>
<i>Odpisy</i>	-360 000	-540 000	-225 250
<i>Údržba</i>	-40 000	-40 000	-40 000
<i>Školení</i>	-80 000	-	-
<i>Dopad na výsledek hospodaření</i>	-480 000	-580 000	-265 250

Zdroj: autor

- ***Cena kontraktu na údržbu nad záruční plnění je rozložena do období platnosti smlouvy rovnoměrně, neboť není indicie žádné jiné vhodnější rozvrhové základny.***
- ***Náklady na školení, neboť nevstupují do ocenění aktiva, jsou uznány jako položka snižující výsledek hospodaření v roce pořízení stroje.***

Pozemky, budovy a zařízení

Příklad – Prvotní ocenění a náklady na likvidaci

Společnost Sklářny, a.s. zaujímá dominantní postavení v oblasti sklářské výroby a provozuje rozsáhlé výrobní závody. Součástí těchto závodů jsou sklářské pece evidované jako výrobní zařízení. Doba použitelnosti každé sklářské pece je odhadována na 5 let, přičemž na konci této doby jsou odhadovány náklady související s demontáží pece a odstraněním její vyzdívky ve výši 2 000 tis. Kč. Pořizovací cena jedné sklářské pece činí 14 000 tis. Kč.

V září 20X1 společnost pořídila jednu novou pec a započala ji využívat od října 20X1. Účetní období společnosti je shodné s kalendářním rokem. K odpisování sklářských pecí je použita lineární metoda bez uvážení zbytkové hodnoty. Doba odpisování začíná v měsíci zařazení do užívání. Efektivní roční úrok je uznán ve výsledovce v průběhu ročního období na bázi lineární metody.

Společnost Sklářny, a.s. sestavuje účetní závěrku v souladu s pravidly IFRS pro SME a její účetní období je shodné s kalendářním rokem.

Úkol: Připravte výňatky z rozvahy a výsledovky sestavené dle IFRS pro SME za první dva roky užívání nové sklářské pece. Pro případné diskontování uvažte diskontní sazbu ve výši 3 % p.a.

Pozemky, budovy a zařízení

Příklad – Prvotní ocenění a náklady na likvidaci

Řešení:

Odhadované výdaje na odstranění aktiva jsou součástí pořizovacích nákladů ve výši jejich současné hodnoty, tj. $2\,000 / (1+0,03)^5 = 1\,725$ tis. Kč.

Pořizovací cena sklářské pece = 14 000 tis. Kč + 1 725 tis. Kč = 15 725 tis. Kč

Aktivum je následně rovnoměrně odpisováno = $15\,725$ tis. Kč / 5 = 3 145 tis. Kč ročně

Zůstatková hodnota na konci prvního roku = $15\,725$ tis. Kč – 3 145 tis. Kč = 12 580 tis. Kč

*Odhad výdajů na odstranění je současně uznán jako **rezerva** (tzv. ARO = Assets Retirement Obligation) a je postupně navyšována o časový průběh (úročena), pokud nedojde k žádné změně účetního odhadu (výše plnění, času plnění, diskontní sazby):*

Úrok pro první rok = $1\,725$ tis. Kč \times 0,03 = 52 tis. Kč

Zůstatek na konci prvního roku = $1\,725$ tis. Kč + 52 tis. Kč = 1 777 tis. Kč

Úrok pro druhý rok = $1\,777$ tis. Kč \times 0,03 = 53 tis. Kč

Zůstatek na konci druhého roku = $1\,777$ tis. Kč + 53 tis. Kč = 1 830 tis. Kč

Příklad – Pořízení majetku v cizoměnové transakci

Společnost Hlinik, a.s. sestavuje účetní závěrku v souladu s IFRS pro SME. Funkční měnou společnosti je česká koruna (Kč). V průběhu roku 2012 se rozhodne pořídit novou výrobní linku a poskytne svému obchodnímu partnerovi z Německa zálohu ve výši 100 tis. EUR na její pořízení (měnový kurz k datu transakce je 26 Kč/EUR).

K rozvahovému dni (roční či mezitímní účetní závěrky) výrobní linka ještě není pořízena a společnost Hlinik, a.s. vykazuje stále zaplacenou zálohu ve výši 100 tis. EUR. Závěrkový kurz k rozvahovému dni činí 25,5 Kč/EUR. V následujícím roce dojde k dodání výrobní linky v celkové pořizovací ceně 200 tis. EUR (měnový kurz k datu transakce 25 Kč/EUR). Jeden měsíc po dodání výrobní linky je uhrazena zbývající část pořizovací ceny (měnový kurz 24,5 Kč/EUR).

Úkol: Zpracujte ocenění a zachycení nakupovaného dlouhodobého majetku do účetních výkazů.

Řešení:

Poskytnutá záloha na pořízení dlouhodobého majetku je nepeněžním aktivem, a proto nepodléhá kurzovému přepočtu – ponechává si historické ocenění založené na přepočtu cizoměnové částky kurzem k datu poskytnutí zálohy, tj. 2 600 tis. Kč (tzv. první směnná transakce).

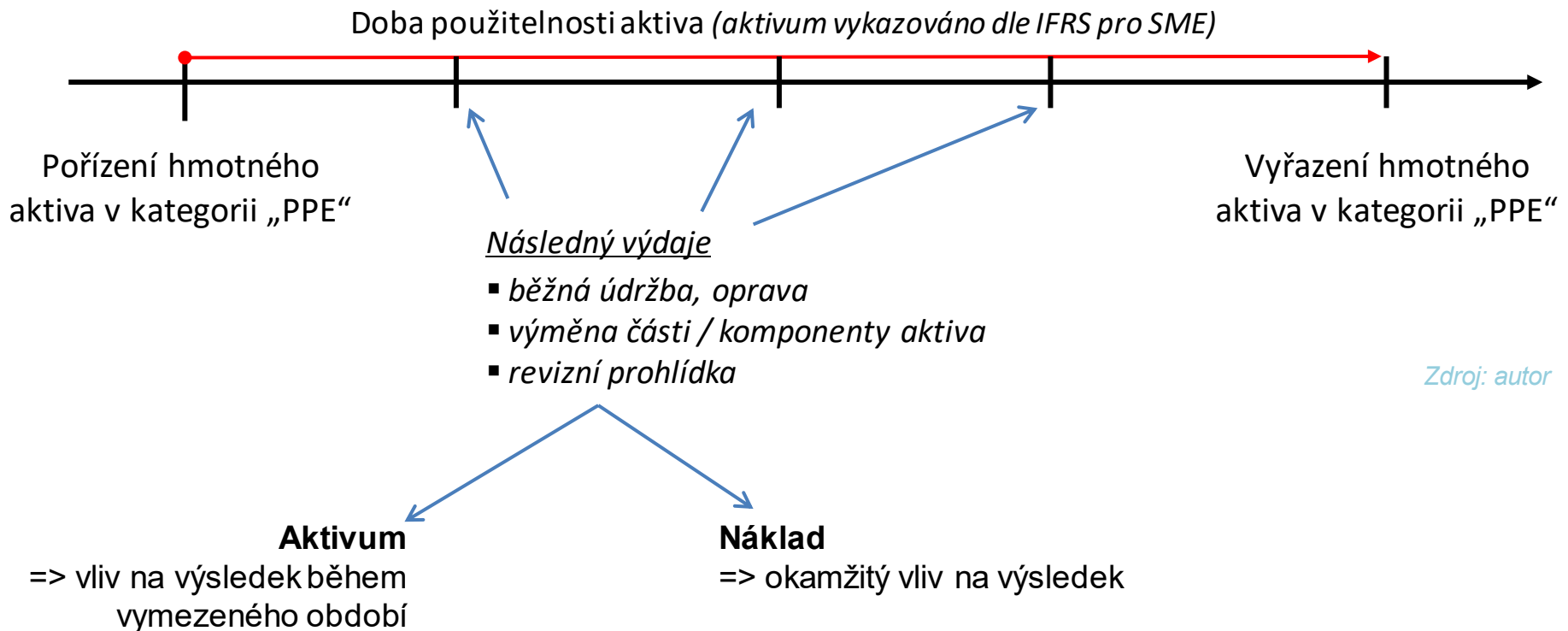
Při dodání vzniká společnosti povinnost doplatit 100 tis. EUR, s uvážením aktuálního kurzu je částka přepočtena na 2 500 tis. Kč (tzv. druhá směnná transakce). Závazek je peněžní položkou a podléhá kurzovému přepočtu po dobu do splatnosti.

Pořizovací náklady výrobní linky jsou složeny ze dvou směnných transakcí, tj. 5 100 tis. Kč.

Pozemky, budovy a zařízení

Následné výdaje (*Subsequent costs*)

- ⇒ V IFRS pro SME existují pravidla upravující zachycení dodatečných nákladů (*subsequent costs*) vynaložených v souvislosti s dlouhodobým majetkem během jeho doby použitelnosti;
- ⇒ v českých účetních předpisech se mluví o rozlišení a zachycení oprav vs. technického zhodnocení majetku a velký vliv mají daňové předpisy
- ⇒ v IFRS pro SME se musí posuzovat, zdali v této souvislosti dochází k naplnění definice aktiva a podnik tak musí řešit úlohy, zdali uznat aktivum v rozvaze s následným odpisováním nebo okamžitý náklad (*expense*) ve výsledku hospodaření



Pozemky, budovy a zařízení

Následné výdaje (*Subsequent costs*)

Druhy následných výdajů

- **Oprava / údržba** (*repair / maintenance; costs of the day-to-day servicing*)
=> náklady zejména na práci, spotřebu materiálu a energie, spotřeba drobných náhradních dílů; cílem je zajistit bezproblémové pokračující fungování aktiva => uznání v době vynaložení ve výsledku hospodaření jako náklady
- **Vylepšení a nahrazení části aktiva** (*improvements / replacement*)
=> výměna vybraných částí majetku během celkové doby použitelnosti majetku může být u řady položek běžná => platí pravidla ilustrovaná v příkladu dále
- **Přírůstky a rozšíření aktiva** (*additions*)
=> v zásadě jde o pořízení nové části majetku, která může být nainstalována na současný majetek
=> uznání nového aktiva
- **Inspekce a prověrky fungování aktiva** (*major inspections*)
=> často podmínkou využívání majetku po určitou dobu, a proto pravidla požadují uznání aktiva (viz ilustrativní příklad)
- **Přemístění a přenastavení** (*rearrangement / reinstallation*)
=> výdaje, které nastávají již po pořízení aktiva do společnosti, a proto jsou účtovány do nákladů, nesmí být aktivovány jako součást ocenění existujícího aktiva

Pozemky, budovy a zařízení

Následné výdaje – Výměna části majetku

Společnost vyrábí zemědělské chemikálie a v šestiměsíčních intervalech musí podstupovat inspekci kontrolující ochrannou izolaci výrobní haly. Pokud je při inspekce odhaleno poškození, musí být izolace okamžitě vyměněna. Dle minulých zkušeností dochází v průměru k výměně izolace každé čtyři roky. Společnost odepisuje izolaci rovnoměrně po dobu odhadované doby použitelnosti (4 roky) s uvážením nulové zbytkové hodnoty. Ostatní části budovy jsou odpisovány rovnoměrně po dobu 20ti leté odhadované doby použitelnosti.

Během aktuálního účetního období odhalila inspekce, že tři roky stará izolace s účetní hodnotou 100 000 MJ je poničena. Izolace tak byla okamžitě nahrazena novou s pořizovacími náklady 420 000 MJ.

Řešení:

Výměna izolace představuje nahrazení aktiva, tj. společnost zachytí do kategorie Pozemky, budovy a zařízení nové aktivum v pořizovacích nákladech 420 000 MJ s následným odpisováním po odhadované dobu použitelnosti.

Zároveň musí společnost do nákladů odúčtovat zůstatkovou hodnotu staré izolace (100 000 MJ), která je v důsledku poničení vyřazena.

⇒ podstata nahrazení částí majetku tkví (i) v uznání nového aktiva s jeho následným odpisováním a (ii) v okamžitém vyřazení staré dosud plně neodepsané části.

Pozemky, budovy a zařízení

Následné výdaje – Prohlídky (kontroly) majetku

Společnost provozuje privátní leteckou přepravu a letadla, která používá musí projít každé dva roky inspekcí ze strany leteckého úřadu. V aktuálním účetním období proběhla inspekce na konci června a byly vyčísleny celkové náklady ve výši 20 000 MJ. Účetní období společnosti je shodné s kalendářním rokem.

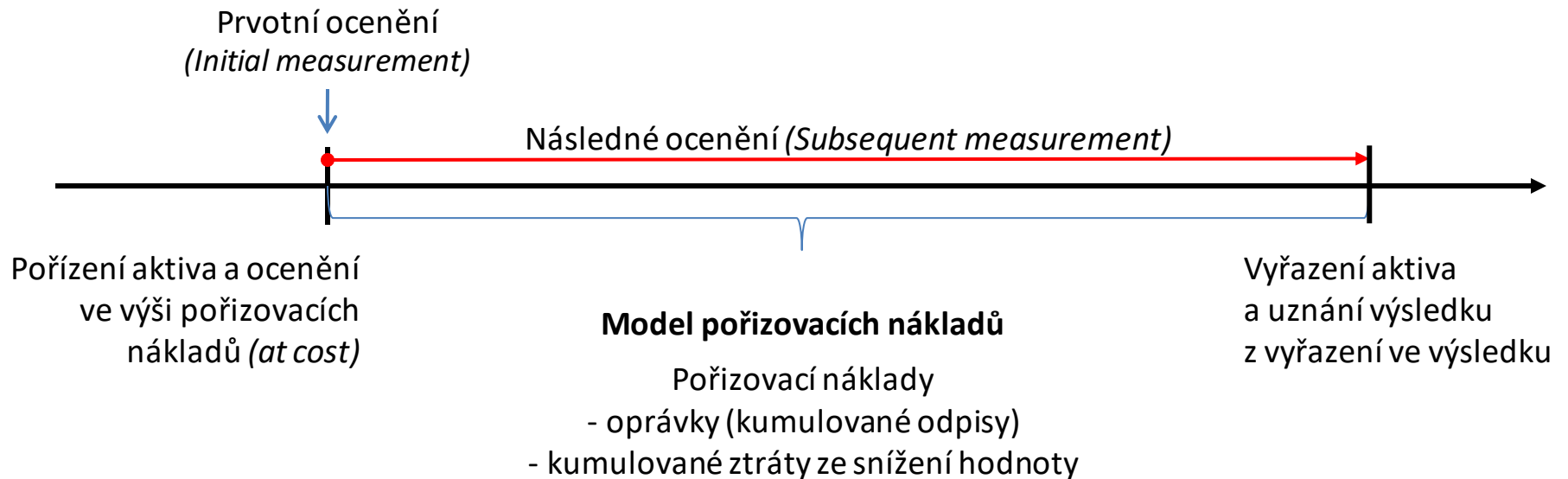
Řešení:

Společnost zachytí náklady vynaložené v souvislosti s inspekcí (20 000 MJ) jako aktivum v rámci kategorie Pozemky, budovy a zařízení. Aktivum je následně rovnoměrně odpisováno po dobu dvou let, tj. do okamžiku uskutečnění další inspekce (10 000 MJ ročně). Za uplynulé období společnost uzná v nákladech 5 000 MJ.

⇒ podstata významných prověrek a kontrol funkčnosti majetku tkví v povolení dalšího provozování a užívání majetku; pokud by kontrola nebyla provedena, majetek by nemohl být užíván (i z titulu veřejného ustanovení, zákona apod.) => proto náklady vynaložené na prověrku nemohou být uznány ve výsledku hospodaření okamžitě v plné výši, ale postupně formou odpisování po dobu, po kterou na základě získaného povolení může být majetek užíván

Pozemky, budovy a zařízení

Následné ocenění - Model pořizovacích nákladů



Zdroj: autor

+

novelizace IFRS pro SME vydaná v roce 2015 s účinností od 1. 1. 2017 zavedla také možnost používat **model přecenění (revaluation model)**, který je zakotven v plných IFRS

Pozemky, budovy a zařízení

Následné ocenění - Model pořizovacích nákladů

An entity shall measure all items of property, plant and equipment after initial recognition at cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses.

If the major components of an item of property, plant and equipment have significantly different patterns of consumption of economic benefits, an entity shall allocate the initial cost of the asset to its major components and depreciate each such component separately over its useful life.

Model pořizovacích nákladů vychází z klasického účetního ocenění dlouhodobých aktiv, tj. z postupného snižování prvotního ocenění po dobu využitelnosti aktiva.

Diskuse:

- komponentní odpisování pouze, pokud významné části aktiva jsou využívány jinak (pozor: rozdíl oproti „Full IFRSs“)
 - identifikace komponent a jejich evidence
 - provázanost s pravidly pro následné výdaje a vyřazení majetku
- doba použitelnosti a faktory uvažované při jejím stanovení
- metoda odpisování odpovídající budoucímu generování užitků z využití aktiva (časové vs. výkonové)
- odepsatelná částka a zbytková hodnota => pravidla odpisování a jejich pravidelná roční revize (primárně účetní odhady)
- agregace stejných či podobných individuálně nevýznamných položek do význam skupin pro účely odpisování
- odpisy součástí nákladů vs. součástí ocenění zásob vs. součástí ocenění jiných vytvářených aktiv
- *problematika snížení hodnoty (impairment) v samostatné prezentaci*

Pozemky, budovy a zařízení

Komponenty a následné výdaje

Společnost Aviatic, a.s. podniká v letecké přepravě a disponuje jedním letadlem, které bylo pořízeno a zařazeno do užívání v září 2013 za 10 400 tis. Kč. Pořizovací cena byla alokována na čtyři části: motor letadla (60 %), trup letadla (20 %), navigační zařízení (10 %) a vnitřní vybavení letadla (10 %). Podmínkou provozování letadla je provedení inspekční prohlídky každé 3 roky, přičemž náklady na tuto prohlídku jsou ve výši 400 tis. Kč. Při pořízení, před dodáním, prošlo letadlo inspekční prohlídkou u výrobce.

Letecká nařízení požadují, aby motor letadla byl vyměněn po nalétání 2 000 000 leteckých mil, přičemž vedení podniku uvažuje výměnu motoru, aby bylo možné letadlo používat přibližně po dobu 10ti let. Vedení neočekává žádnou výměnu týkající se trupu letadla a navigačního zařízení. Naopak vnitřní vybavení letadla projde obměnou po uplynutí 5ti let používání.

Pro časové odpisy předpokládejte odpisování od měsíce následujícího měsíce zařazení do užívání. Ročním účetním obdobím společnosti Aviatic, a.s. je hospodářský rok začínající vždy 1. října.

Úkoly:

- a) Identifikujte podstatné části letadla s ohledem na jejich evidenci po dobu používání a stanovte každé části pořizovací náklady.
- b) Představte si situaci v září 2017, kdy v důsledku většího poškození vnitřního vybavení letadla, vedení společnosti přistoupilo k jeho výměně. Pořizovací náklady nového vybavení činí 1 100 tis. Kč. Jak bude zachycena tato výměna a jaký bude mít dopad do účetních výkazů (rozvahy, výsledovky a cash flow)?
- c) V červnu 2015 společnost pozměnila firemní barvy a logo a přistoupila k přemalování trupu letadla, což ji stálo 250 tis. Kč. Jak budou tyto výdaje zachyceny?

Pozemky, budovy a zařízení

Komponenty a následné výdaje

Řešení:

- a) *Celková pořizovací cena 10 400 tis. Kč je rozlišitelná na následující podstatné části letadla:*
Inspekční prohlídka => pořizovací náklady 400 000 Kč => odpisování po dobu 3 let
Motor letadla => pořizovací náklady 6 000 tis. Kč => odpisování výkonově 2 mil. leteckých mil
Trup letadla => pořizovací náklady 2 000 tis. Kč => odpisování po dobu 10 let
Navigační zařízení => pořizovací náklady 1 000 tis. Kč => odpisování po dobu 10 let
Vnitřní vybavení letadla => pořizovací náklady 1 000 tis. Kč => odpisování po dobu 5 let
Pro účely odpisování lze spojit trup letadla a navigační zařízení v jednu položku.
- b) *Odpisování od 10/2013 do 9/2017, tj. 4 roky. Zůstatková hodnota vnitřního vybavení letadla činí 200 tis. Kč (1 000 tis. Kč – 800 tis. Kč) a dochází k výměně za nové o pořizovací ceně 1 100 tis. Kč. Nové vybavení musí být aktivováno, zatímco staré musí být ve své zůstatkové hodnotě zúčtováno do nákladu. Výměna sníží výsledek hospodaření za rok končící 30. 9. 2017 o 200 tis. Kč. Částka placená za nové vybavení bude součástí investiční činnosti výkazu peněžních toků.*
- c) *Pokud došlo pouze k přemalování firemních barev a ke změně loga, půjde o reklamní výdaje, výdaje spojené s propagací společnosti, které nijak nemění funkčnost, ani dobu použitelnosti aktiva, a proto společnost celých 250 tis. Kč zachytí jako náklad snižující výsledek hospodaření v červnu 2015.*

Pozemky, budovy a zařízení

Následné ocenění – Komponentní odpisování

On 1 January 20X1 an entity acquired an item of heavy machinery for CU600,000. The machine is made up of three components of equal value: (i) fixed parts— management estimates fixed parts have a 25-year useful life with no residual value; (ii) moving parts—management estimates moving parts have a five-year useful life with no residual value; and (iii) a foundation— management estimates the foundation has a 25-year useful life with no residual value. Furthermore, management judges that the straight-line method reflects the pattern in which the entity expects to consume the future economic benefits of all components of the machine.

The entity must allocate the CU600,000 initially recognised to the three components of the machine. However, fixed parts and the foundation may be grouped together in determining the depreciation charge as these components have the same useful life and both must be depreciated on the straight-line method. One-third of the cost (or CU200,000) will be allocated to the moving parts and two-thirds of the cost (or CU400,000) will be allocated to the combined foundation and fixed parts.

⇒ podstata komponentního odpisování stojí v určení oddělených částí na základě očekávaného odlišného využití. Části, které mají stejnou dobu použitelnosti se mohou seskupit.

Následné ocenění – Aktivace odpisů do ocenění aktiv

On 1 January 20X1 an entity acquired a machine for CU1,200,000. Management estimates the machine has a 10-year useful life (measured from the date of acquisition) and a nil residual value. Furthermore, management judges that the straight-line method reflects the pattern in which the entity expects to consume the machine's future economic benefits.

In 20X1 the machine was used to produce inventory for eight months. Thereafter, the machine was used to manufacture components of a new item of plant being constructed by the entity. The new plant will be used by the entity to manufacture a new product line.

Depreciation for the year is CU120,000 (calculation: $CU1,200,000 \div 10$ years). In 20X1 the entity must allocate CU80,000 (ie $8/12$ months \times CU120,000) to the cost of inventories manufactured in 20X1 and CU40,000 to the cost of the new plant undergoing construction (ie $4/12$ months \times CU120,000).

- ⇒ odpisy jsou nákladem vyjadřující snížení hodnoty dlouhodobého majetku a mohou být uznány jako snížení výsledku hospodaření příslušného účetního období nebo se mohou stát součástí ocenění aktiva, které bylo za použití dlouhodobého majetku vytvořeno, v příkladu zásob.
- ⇒ výsledovka s druhovým členěním nákladů => odpisy uznány v plné výši primárně jako druhová položka ve výkazu a současně pomocí korekční položky aktivace nákladů je hodnota přenesena do ocenění souvisejících aktiv. Později se částka uzná ve výsledovce v nákladech opět jako hodnota prodaných zásob nebo v odpisech nového aktiva.
- ⇒ výsledovka s účelovým členěním nákladů => odpisy uznány v odpovídající výši přímo v ocenění ostatních aktiv (zásob či dlouhodobého majetku) a ve výkazu jsou prezentovány až jako hodnota prodaných zásob nebo odpisy nových aktiv.

Pozemky, budovy a zařízení

Vyřazení neboli odúčtování (*derecognition*)

The entity shall derecognise an item of property, plant and equipment:

(a) on disposal; or

(b) when no future economic benefits are expected from its use or disposal.

An entity shall determine the gain or loss arising from the derecognition of an item of property, plant and equipment as the difference between the net disposal proceeds, if any, and the carrying amount of the item. It shall be included in profit or loss when the item is derecognised. Gains shall not be classified as revenue.

Diskuse:

- důvody a způsoby vyřazení dlouhodobých aktiv – likvidace, darování, prodej, vklad, ...
- výsledkem vyřazení může být ztráta (*loss*) nebo zisk (*gain*) jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení (prodejní cena snížená o náklady vynaložené na realizaci prodeje) a zůstatkovou hodnotou majetku k okamžiku vyřazení => podnik musí identifikovat všechny náklady (externí nebo interní), které přímo vznikají s prodejem a o ty uzná do vyčíslení celkového výsledku z vyřazení majetku
- vliv odložené úhrady prodejní ceny => kalkulace současné hodnoty (obdoba pořízení)
- vyřazení (vnitřní) části majetku (samostatně sledované komponenty nebo nesledované části)
- aktivum, u něhož bylo přijato rozhodnutí o prodeji, je prezentováno až do samotného prodeje jako součást PPE (*pozor: rozdíl oproti „Full IFRSs“*)

Pozemky, budovy a zařízení

Vyřazení – Okamžik vyřazení

On 8 August 20X5 an entity sold an item of machinery, on credit, for CU40,000. The purchaser took immediate delivery of the machine. However, the entity retained legal title of the item until the purchaser settles the purchase price, as security for the payment. The withholding of legal title is not intended to restrict the purchaser's use of the machine. The purchaser paid the entity in full on 8 September and legal title immediately passed to the purchaser.

The entity must derecognise the machine on 8 August 20X5 when the significant risks and rewards of ownership of the machine passed to the purchaser. The amount is fixed (CU40,000) and it is probable that it will flow to the entity. The passive retention of legal title as a means of securing payment does not, in itself, constitute continuing managerial involvement or control. There are no further costs expected to be incurred in respect of the sale transaction.

⇒ z příkladu vyplývá, že převod právního titulu, pokud sám o sobě neomezuje využívání aktiva a je jen nástrojem zabezpečení očekávané úhrady, není důvodem pro zamezení odúčtování aktiva

Pozemky, budovy a zařízení

Vyřazení – Výsledek z prodeje

Dne 1. 11. 20X5 společnost prodala do té doby užívanou budovu za 3 500 tis. Kč. Zůstatková hodnota budovy činila 2 000 tis. Kč. Realitní kancelář, která zprostředkovala a zajistila prodej si ponechává 10 % z prodejní ceny. Související právní poplatky byly vyčísleny na 10 tis. Kč.

Dne 1. 11. 20X5 musí společnost zachytit zisk (*gain*) z prodeje budovy (do té doby zařazené do kategorie Pozemky, budovy a zařízení) ve výši 1 400 tis. Kč ve výsledku hospodaření.

Výpočet:

- (i) 3 500 tis. Kč (prodejní cena) – 350 tis. Kč (provize realitní kanceláře) – 10 tis. Kč (právní poplatky)
= 3 140 tis. Kč (čistá prodejní cena)
- (ii) 3 140 tis. Kč (čistá prodejní cena) – 2 000 tis. Kč (zůstatková hodnota) = 1 140 tis. Kč (zisk z prodeje)

⇒ Výsledek z prodeje založen na rozdílu čistého výtěžku a účetního ocenění aktiv k okamžiku vyřazení. V příkladu je uvážení vedlejší externí náklad – zprostředkovatelská odměna. Náklady mohou být však i interní v podobě spotřeby materiálu, osobních nákladů, z vyjednání prodejní smlouvy.

Pěkný den

Libor Vašek

vasek@vse.cz

KFUA VSE v Praze