**IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

**Dlouhodobá aktiva a česká právní úprava**

* **Zákon o účetnictví**
  + Způsoby oceňování § 24-27
  + Účetní odpisy § 28
* **Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele**
  + § 7 – Dlouhodobý hmotný majetek
  + § 47 – Způsoby oceňování DNM a DHM a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících
  + § 55 Postup tvorby a použití opravných položek
  + § 56 Odpisování majetku
  + § 56a Metoda komponentního odpisování majetku
* **ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek** 
  + Cíl
  + Obsahové vymezení
  + Oceňování
  + Odpisování
  + Postup účtování
  + Analytické a podrozvahové účty
* **ČÚS č. 005 – Opravné položky**

Standard IAS 16

* **Zabývá se**:
  + Uznáním a vykázáním těchto položek ve výkazech
  + Oceněním – prvotní ocenění, následné ocenění
  + Způsoby odpisování těchto aktiv
* Standard **se nezabývá**:
  + Pozemky, budovy a zařízeními drženými k prodeji – IFRS 5
  + Biologickými aktivy – IAS 41
  + Investicemi za účelem dosažení příjmu z nájemného – IAS 40

Předmět IAS 16

* Hmotná aktiva, která:
  + Účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě, zásobování zbožím, službami nebo k administrativním účelům
  + Budou využívána během více než 1 účetního období

**Základní pojmy z IAS 16**

* **Pořizovací cena** - množství peněz (peněžních ekvivalentů) zaplacených za aktivum nebo reálná hodnota jiného předaného aktiva v okamžiku pořízení nebo výstavby daného aktiva
* **…………**– systematické rozložení odepsatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti
* **Odpisovatelná částka** - pořizovací cena aktiva (nebo jiná částka nahrazující pořizovací cenu) mínus zbytková hodnota
* **Zbytková hodnota -** odhadnutá částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení (prodeji) aktiva (po odečtení nákladů na vyřazení nebo prodej), kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby své použitelnosti
* **Účetní hodnota** - částka, v níž je aktivum vykazováno v účetnictví po odečtení oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty

1) Oceňování k okamžiku pořízení

* **Pořizovací cena** – zahrnuje účelné náklady nutné k tomu, aby aktivum přinášelo užitek:
  + Nákupní cena aktiva snížená o slevy
  + Clo
  + Náklady na dopravu, instalaci, montáž
  + Odhadnuté náklady spojené s demontáží a odstraněním aktiva a obnovou místa, na kterém je dané aktivum umístěno
  + Pokud je platba za pořízení aktiva splatná v delším časovém okamžiku vykazuje se pořizovací cena jako současná hodnota budoucí hodnoty

Co nemůže být složkou pořizovací ceny?

* Náklady na otevření nového podniku
* Náklady na představení nového výrobku nebo služby
* Administrativní a jiné všeobecné režijní náklady
* Počáteční provozní ztráty než se výrobek uvede na trh

**Příklad 1 – Současná hodnota**

Obchodní společnost Nápoje, a.s. zakoupila dne 1.1.2022 výrobní linku na výrobku ovocných nápojů – fakturovaná částka je 100 000 000 Kč. Dle podmínek smlouvy bude tato částka uhrazena 31.12.2023. Předpokládejte úrokovou sazbu v ekonomice na 10 %. Zaúčtujte uvedené v souladu s pravidly IFRS a v souladu s českými účetními předpisy.

Současná hodnota závazku:

Úrok 2022

Úrok 2023

Účtování dle IFRS

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | FAP za nákup výrobní linky |  |  |  |
| 2. | ID – úroky za rok 2022 |  |  |  |
| 3. | ID – úroky za rok 2023 |  |  |  |
| 4. | VBÚ – úhrada závazku 31.12.2023 |  |  |  |

Účtování dle českých účetních předpisů

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | FAP za nákup výrobní linky | 100 000 000 |  |  |
| 2. | VBÚ – úhrada závazku 31.12.2023 | 100 000 000 |  |  |

**Příklad 2 – Náklady na uvedení místa do původního stavu**

Léčiva, a.s. postavila v roce 2022 továrnu na výrobu léčiv, která má životnost 20 let. Léčiva a.s. předpokládají, že náklady na odstranění továrny a rekultivaci místa, na kterém v současné době stojí továrna, budou 1 000 000 Kč. Úroková sazba je 5 %.

Současná hodnota =

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | ID – zápočet nákladů na uvedení do původního stavu do ceny stavby |  |  |  |

2) Oceňování v průběhu držení aktiva

* V průběhu používání aktiva vznikají výdaje na opravy, udržování, technické zhodnocení
* **Technické zhodnocení** – tyto výdaje jsou aktivovány a stávají se součástí vstupní ceny aktiva
* **Opravy, údržby** – vykazují se jako náklady
* Pro oceňování lze použít tyto modely:
  + Model pořizovací (historické) ceny – nákladový model
  + Model přecenění (na fair value)

Model ………………………………..

* Pozemky, budovy, zařízení jsou vykázány v částce pořizovacích nákladů snížených o oprávky a o ztráty ze snížení hodnoty
* Přecenění směrem nahoru (zvýšení ceny) se neúčtuje
* Snížení ceny se účtuje do nákladů
* Detailněji IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva

Model ………………………………..

* Pozemky, budovy, zařízení jsou vykázány v reálné hodnotě snížené o oprávky a o ztráty ze snížení hodnoty
* Je možno účtovat o zvýšení i o snížení ceny
* **Zvýšení hodnoty** – účtuje se do vlastního kapitálu (tj. rozvahově), **snížení hodnoty** se účtuje do nákladů (tj. výsledkově)
* Pokud dochází ke snížení hodnoty a v minulosti bylo účtování zvýšení rozvahově, je nutno vypořádat nejprve **fond z přecenění**
* Pokud dochází ke zvýšení hodnoty a v minulosti bylo účtováno snížení hodnoty výsledkově, je nutno nejprve zvýšit **výsledek hospodaření**

Určení reálné hodnoty

**Pozemky a budovy**:

* + Reálná hodnota = **tržní cena**, kterou stanoví odhadce

**Movité věci :**

* + Reálná hodnota = **tržní cena**, pokud ji nelze stanovit pak
  + Reálná hodnota = stanovit **dle výnosové metody** nebo
  + Reálná hodnota = ve výši **odepsaných reprodukčních nákladů**

Účetní zachycení přecenění

* **Metoda ……………………………** – oprávky přepočteny stejným poměrem jako je poměr reálné hodnoty a účetní hodnoty tak, že účetní hodnota po přecenění = reálná hodnota
* **Metoda ………………………….. –** oprávky eliminovány tak, aby se účetní hodnota = reálná hodnota v případě, že je reálná hodnota větší než původní pořizovací cena, je nutno navýšit hrubou účetní hodnotu
* **Vybraný model** musí být **aplikován na celou třídu aktiv**
* V případě, že je **přeceněna 1 položka**, musí dojít k **přecenění celé třídy**
* **IAS 16** **navrhuje klasifikaci aktiv do těchto tříd:**
  + pozemky
  + pozemky a budovy
  + Stroje
  + lodě
  + letadla
  + motorové dopravní prostředky
  + nábytek a příslušenství
  + kancelářské zařízení

**Příklad 3 – Model přecenění**

Obchodní společnost Nápoje, a.s. zakoupila výrobní linku za 100 000 000 Kč. Předpokládejte, že doba životnosti výrobní linky je 20 let. K datu stanovení reálné hodnoty činí oprávky 50 000 000 Kč, reálná hodnota byla stanovena na 60 000 000 Kč. Zaúčtujte níže uvedené účetní případy, je-li použita metoda:

1. Nulování oprávek
2. Metoda přepočtu koeficientem
3. Nulování oprávek

Reálná hodnota

účetní hodnota (zůstatková) =

rozdíl =

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | ID – zúčtování oprávek |  |  |  |
| 2. | ID – přecenění na reálnou hodnotu |  |  |  |

1. Přepočet koeficientem

Zvýšení zůstatkové ceny o 10 000 000 Kč, tj. o (10 000 000 / 50 000 000) \* 100 = 20 %

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Položka | Původní | Přecenění |
| Pořizovací cena | 100 000 000 |  |
| Oprávky | 50 000 000 |  |
| Zůstatková cena | 50 000 000 |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | ID – přecenění na reálnou hodnotu |  |  |  |

3) Odpisy

* Systematické rozložení pořizovací ceny do nákladů účetní jednotky
* Každá část aktiva, jehož pořizovací cena je významná ve vztahu k celkové pořizovací ceně musí být odpisována odděleně – …………………………..odpisování
* Faktory ovlivňující výši odpisů:
  + Vstupní cena a zbytková hodnota
  + Doba životnosti aktiva
  + Použitá metoda odpisování
* Odpis je účtován zpravidla do nákladů
* Odpisování začíná od okamžiku, kdy je aktivum připraveno k užívání, k zastavení odpisování dochází při pozbytí aktiva nebo při reklasifikaci aktiva jako aktivum držené k prodeji (IFRS 5)
* Významné **náhradní díly** je nutno vykazovat nikoliv jako zásoby, ale jako v rámci budov, pozemků a zařízení, pokud je předpoklad, že budou používány déle než 1 rok

* Odpis se počítá z odpisovatelné částky = pořizovací náklady **aktiva** (nebo jiná částka nahrazující PC) **mínus zbytková hodnota**
* zbytková hodnota je stanovena **na základě odhadu** = částka, kterou by v současné době podnik získal, kdyby se aktivum nacházelo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci životnosti
* **odepisování se nepřerušuje** v době, kdy není aktivum používáno
* Odepisuje se jako celek
* Metody:
  + Časové odpisy - vycházející z doby použitelnosti
  + Výkonové odpisy - založené na výkonu aktiva

Metody založené na čase

* **Lineární** = pořizovací cena / doba životnosti
* **Zrychlené**
  + **DDB** = odpisová sazba je násobkem lineární sazby

pořizovací cena . zbývající doba životnosti

* + **SYD** = ----------------------------------------------------------

součet počtu let životnosti aktiva

Metody založené na výkonu

výkon aktiva v daném období

**Odpisová sazba** = -----------------------------------------

celkový očekávaný výkon aktiva

**Odpis** = odpisová sazba . vstupní cena

**Příklad 4 – Odpisy**

Pořizovací cena vozidla taxislužby je 800 000 Kč. Vozidlo bylo zakoupeno 1.1.2022. Jaká bude výše odpisů v jednotlivých letech používání, využije-li účetní jednotka

1. Lineární odpisy
2. Zrychlené odpisy – metodu DDB
3. Zrychlené odpisy – metodu SYD
4. Metodu založenou na výkonu aktiva
5. Lineární odpisy, očekávaná doba životnosti aktiva (vozidla taxislužby) jsou 4 roky

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rok | Výpočet | Odpis | Zůstatková cena |
| 2022 |  |  |  |
| 2023 |  |  |  |
| 2024 |  |  |  |
| 2025 |  |  |  |
| Celkem |  | | - |

1. DDB

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rok | Výpočet | Odpis | Zůstatková cena |
| 2022 |  |  |  |
| 2023 |  |  |  |
| 2024 |  |  |  |
| 2025 |  |  |  |
| Celkem |  | |  |

Pozn. Vychází se z předpokladu odpisování do výše zbytkové hodnoty, která by byla 50 000 Kč.

1. SYD

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rok | Výpočet | Odpis | Zůstatková cena |
| 2022 |  |  |  |
| 2023 |  |  |  |
| 2024 |  |  |  |
| 2025 |  |  |  |
| Celkem |  | |  |

1. Metoda založená na výkonu aktiva

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Rok | Počet cestujících | % |
| 2022 | 7 500 |  |
| 2023 | 7 000 |  |
| 2024 | 6 500 |  |
| 2025 | 6 000 |  |

Celkem 27 00

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Rok | Výpočet | Odpis | Zůstatková cena |
| 2022 |  |  |  |
| 2023 |  |  |  |
| 2024 |  |  |  |
| 2025 |  |  |  |
| Celkem |  | |  |

**Příklad 5 – Komponentní odpisování**

Železniční společnost, a.s. zakoupila 24.2.2022 novou lokomotivu (do užívání uveden majetek od 3/2022). Předpokládaná doba životnosti je 12 let. Pořizovací cena je 148 600 000 Kč. Na konci 10 roku životnosti předpokládá, že majetek prodá za 1 000 000 Kč. Součástí lokomotivy jsou podvozky, které se musí každé 3 roky měnit. Jejich pořizovací cena je 3 600 000 Kč. V roce 2025 byly pořízeny nové podvozky za 3 960 000 Kč. Vypočtěte metodou komponentního odpisování odpisy za rok 2022, 2023, 2024 a 2025.

Výpočet odpisů pro první komponentu – lokomotivu

|  |  |
| --- | --- |
| Pořizovací cena |  |
| PC pro výpočet odpisů |  |
| Doba odpisování |  |
| Měsíční odpis |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Rok | Počet měsíců | Odpis |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

Výpočet odpisů pro druhou komponentu – podvozek (3/2022-2/2025)

|  |  |
| --- | --- |
| Pořizovací cena |  |
| PC pro výpočet odpisů |  |
| Doba odpisování |  |
| Měsíční odpis |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Rok | Počet měsíců | Odpis |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

Výpočet odpisů pro druhou komponentu – podvozek (3/2025-12/2025)

|  |  |
| --- | --- |
| Pořizovací cena |  |
| PC pro výpočet odpisů |  |
| Doba odpisování |  |
| Měsíční odpis |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Rok | Počet měsíců | Odpis |
|  |  |  |

4) Vyřazení aktiv

* Účetní hodnota aktiv je odúčtována v okamžiku vyřazení, zisk nebo ztráta z uvedeného související se vykáže v okamžiku odúčtování aktiva
* Výsledek z vyřazení se vykazuje jako náklad nebo výnos gain nebo loss

**Příklad 6 – Vyřazení aktiva**

Obchodní společnost Nápoje, a.s. prodala výrobní linku na výrobu ovocných nápojů za 5 000 000 Kč. Zůstatková cena tohoto aktiva byla 4 000 000 Kč. Poplatky s prodejem činily 10 000 Kč. Stanovte částku zisku z vyřazení této výrobní linky.

5) Zveřejnění

* Pro každou třídu dlouhodobých aktiv k používání:
  + Oceňovací báze
  + Použité odpisové metody, doby použitelnosti, odpisové sazby
  + Hodnotu aktiv, opravných položek, oprávek na začátku a na konci účetního období
  + Analýzu změn aktiv za účetní období – přírůstky, úbytky, odpisy atd.

Porovnání česká účetní legislativa x IFRS

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Rozdíl** | **Úprava podle českých předpisů** | **Úprava podle IFRS** |
|  | Náhradní díly jsou většinou klasifikovány v **položce zásoby**. Zásoby se neodepisují, ale zúčtují do nákladů v době spotřeby. | Hlavní náhradní díly jsou součástí položky pozemky, budovy a zařízení a odepisují se. |
| **Komponentní odpisování** | Komponentní odpisování **je** povoleno.  ÚJ **může** tuto metodu použít. | Každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové hodnotě položky má být odpisována samostatně. |
| **Náklady spojené s odstraněním aktiva a s uvedením místa do původ. stavu** | Tyto náklady **nejsou součástí PC.**  Na tyto náklady se většinou tvoří rezerva. | Tyto náklady **jsou součástí PC** aktiva a odpisují se. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Přecenění na reálnou hodnotu =**  **Model přecenění** | Není povoleno. | Položky pozemků, budov a zařízení mohou být vedeny v reálné hodnotě snížené o oprávky a kumulativní ztráty ze snížení hodnoty. |
| **Odepsatelná částka a zbytková hodnota** | Odepsatelná částka **může být** snížena o zbytkovou hodnotu. | Odepsatelná částka je snížena o zbytkovou hodnotu. |
|  | Není detailně propracováno. Přechodné snížení hodnoty majetku se účtuje pomocí **OP** a trvalé snížení prostřednictvím oprávek. | Aplikuje se standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.  Standard nerozlišuje mezi trvalým a přechodným snížením. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Odložené**  **Platby** | PC se nediskontuje. | PC je stanovena jako **současná hodnota závazku.** |
| **Rozsah zveřejňovaných informací** | Zdaleka ne tak podrobné jako podle IAS 16. | Požadavky na zveřejnění dle IAS 16 **jsou rozsáhlejší**. |
| **Výčet složek PC** | Detailnější než podle IAS 16. | Méně detailnější než ČÚS. |