

AKTIVA A JEJICH STRUKTURA, OCEŇOVÁNÍ

5.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

podstata, charakteristika, oceňování, postupy účtování, vykazování v rozvaze, odlišnosti vůči mezinárodní regulaci dle IAS/IFRS

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Podstatou dlouhodobého hmotného majetku v účetnictví jsou věci movité, jejich soubory a nemovitosti, které účetní jednotka vlastní, drží, disponuje s nimi po dobu delší než jeden rok. U některých z nich je rozhodující jejich ocenění, avšak finanční limit si určuje účetní jednotka na základě svého rozhodnutí a uvádí jej ve vnitřní směrnici.

Dlouhodobý hmotný majetek rozdělujeme na odpisovaný a neodpisovaný. U odpisovaného majetku se zohledňuje postupné snižování hodnoty majetku vlivem jeho používání i morálního zastarávání a promítá se do vytvořených výrobků, prací a služeb, a to prostřednictvím odpisu části hodnoty tohoto majetku.

Druhy dlouhodobého hmotného majetku

Pozemky – o pozemcích je účtováno v účtové skupině 03 bez ohledu na výši jejich ocenění. Pozemky patří mezi dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Stavby - zahrnují se do účtové třídy 0 bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti – např. důlní díla a důlní

stavby pod povrchem, vodní díla a další díla např. pro vodovodní a kanalizační potřebu; otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť; technické rekultivace; byty a nebytové prostory vymezené jako samostatné jednotky.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – stroje, přístroje a zařízení, dopravní prostředky, inventář; doba použitelnosti musí být delší než jeden rok. Předměty z drahých kovů se do této skupiny zařazují bez ohledu na výši ocenění.

Pěstitelské celky trvalých porostů – ovocné sady, vinice, chmelnice..

Základní stádo a tažná zvířata – plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus; koně tažní, dostihoví a sportovní, osli, muly, mezci, mufloni, daňci, jeleni, pštrosi – bez ohledu na výši ocenění

Ostatní dlouhodobý hmotný majetek – majetek neuvedený mezi předchozími kategoriemi, o kterém účetní jednotka rozhodne, že ho zařadí do DHM (v praxi se na tomto účtu eviduje zůstatková cena majetku pořízeného na leasing po převodu tohoto majetku na nájemce).

Technické zhodnocení – výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. U jednotlivého majetku v úhrnu za rok nad 40 000,-. Účtuje se o něm na příslušném účtu dlouhodobého majetku, kterého se technické zhodnocení týká.

Jiný dlouhodobý hmotný majetek – účtuje se o něm bez ohledu na jeho ocenění;

a) ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené jako součást pozemku po 1.1.1997 – odpisovaný DHM

b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, kulturní památky... - neodpisovaný DHM

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – tato položka představuje složku DHM, a to bez ohledu na její ocenění, neboť vzniká jako rozdíl kladný nebo záporný mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky.

Oceňovací rozdíl se odepisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku (aktivní rozdíl se odepisuje do nákladů, pasivní do výnosů)

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Ocenění pořizovací cenou – u majetku úplatně pořízeného (součástí ceny jsou taktéž náklady s pořízením související – např. přeprava a instalace, licence a patenty, průzkumné, geologické a jiné práce... součástí pořizovací ceny mohou být i úroky z úvěru, pokud se tak účetní jednotka rozhodne)

Ocenění reprodukční pořizovací cenou – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje – DHM získaný darováním, nově zjištěný a dosud nezachycený v účetnictví, vklad DHM za předpokladu, že se tento vklad dle společenské smlouvy neoceňuje jinak; DHM nabytý bezúplatně na základě finančního leasingu; v případech, kdy nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření majetku.

Vlastními náklady – DHM vytvořený vlastní činností. Jedná se o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se k výrobě nebo jiné činnosti vztahují; příchovky zvířat (nelze-li vlastní náklady zjistit, použije se reprodukční pořizovací cena).

Postupy účtování dlouhodobého hmotného majetku

1. pořízení DNM

nákup 042/321,221,211...
pořízení vlastní činností 042/62x aktivace
bezúplatné nabytí 042/413
vklad od jiné osoby 02x/353

2. uvedení do užívání

02x/042 (patří sem pořizovací cena aktiva + vedlejší pořizovací náklady)

3. odpisování dlouhodobého majetku

Odpisy jsou nástrojem, jímž se vyjadřuje trvalé snížení hodnoty určitého druhu dlouhodobého majetku. Toto snížení se přenáší do nákladů výkonů. Odpisy tedy obecně představují peněžní vyjádření opotřebením dlouhodobého majetku za určité časové období.

Metody odepisování

Odpisy podle výkonu

Vycházejí z předem stanovené výše výkonů (např. u dopravních prostředků z celkového počtu předpokládaných ujetých kilometrů za dobu životnosti auta. V jednotlivých účetních obdobích se vypočítávají odpisy tak, že skutečný počet ujetých kilometrů se násobí podílem pořizovací ceny na předpokládaný počet kilometrů. Výše odpisů je proměnlivá v závislosti na počtu skutečně ujetých kilometrů.

Odpisy podle doby upotřebitelnosti

Účetní jednotka si určí předpokládanou dobu odpisování v letech, která závisí na době používání (době upotřebitelnosti), dále si stanoví odpisovou sazbu. Odpisová sazba vyjadřuje v procentech roční objem opotřebením dlouhodobého majetku.

Ve vztahu k času mohou být odpisy:

Lineární – odpisuje-li se každé vymezené účetní období stejné procento z hodnoty odpisovaného dlouhodobého majetku;

Degresivní – rychlejší odepisování, na počátku se stanoví vyšší odpisy, postupně se snižuje procento odepisování;

Progresivní – pomalejší odepisování, na počátku doby odepisování se stanoví nižší odpisy, postupně se zvyšuje procento odepisování

Nepravidelné – vyplývají z ekonomických vlivů, záměru a skutečného používání dlouhodobého majetku.

Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama; pro účely zjištění daňového základu jsou zákonem o dani z příjmů direktivně stanoveny způsoby odepisování dlouhodobého majetku, doby odepisování a zařazení do tříd => takové odpisy jsou pak daňově účinné.

Účtování odpisů

Majetek se odpisuje dle platné koncepce nepřímou metodou, pomocí opravek k majetku, na základě odpisového plánu, která má účetní jednotka povinnost archivovat po dobu pěti let počínajících koncem účetního období, kterého se týká:

účetní odpis 551/08x

tímto způsobem zůstane na účtech skupiny 02 majetek v pořizovací, brutto ceně a jeho korekce bude na účtech skupiny 08.

Omezení odepisování dlouhodobého hmotného majetku:

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – odepisuje se rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho

části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů/výnosů.

Neodpisovaný majetek:

- Pozemky
- Umělecká díla, která nejsou součástí stavby
- Sbírky
- Movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy
- nedokončený dlouhodobý majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání
- preferenční limity
- finanční majetek
- zásoby
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý majetek, pokud k tomu nemá účetní jednotka oprávnění
- pohledávky

4. Vyřazování dlouhodobého hmotného majetku

vyřazení dlouhodobého majetku lze rozdělit na dvě fáze:

- a) úbytek na majetkovém účtu 08x/02x
- b) doúčtování zůstatkové ceny 55x/08x

důvody vyřazení dlouhodobého majetku:

- prodej;
- likvidace;
- bezúplatný převod (darování);

v důsledku škody nebo manka;
přeřazením z podnikání do osobního užívání;
vklad do jiné obchodní společnosti či družstva;

5. Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

Součástí inventarizace je posouzení ocenění majetku, které je použito v účetnictví ve vztahu k jeho možné prodejní ceně. Jestliže se při inventarizaci zjistí, že tržní hodnota majetku se pohybuje níže než cena, za kterou je majetek veden v účetnictví, a tento rozdíl je dočasný, je vzhledem k zásadě opatrnosti vhodné vytvořit opravnou položku. Tato opravná položka sníží ocenění majetku v účetnictví a zároveň zvýší náklady účetní jednotky.

Účtování o opravných položkách

a) tvorba opravné položky 559;579;589/092

b) snížení, zrušení opravné položky 092/559;579;589

Trvalé snížení hodnoty majetku

Provádí se prostřednictvím nákladů – provede se mimořádný odpis a upraví se odpisový plán účetní jednotky.

Vykazování dlouhodobého nehmotného majetku v rozvaze.

Pořizovací (brutto) cena – aktiva, účtová skupina 02

Oprávký (kumulované odpisy) – aktiva, účtová skupina 08 (záporná hodnota)

Opravné položky – v případě přechodného snížení hodnoty majetku – aktiva, účtová skupina 09

Výkaz rozvaha – netto hodnota = pořizovací cena upravená o oprávky

Odlišnosti vůči mezinárodní regulaci dle IAS/IFRS

Pozemky, budovy a zařízení upravuje mezinárodní účetní standard IAS 16

Definice dle IAS 16

a) **pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva:**

- držena pro použití ve výrobě nebo pro dodávání zboží nebo služeb
- doba použitelnosti je delší než jedno účetní období
- standard nestanoví výši pořizovací ceny, ta je v plné kompetenci účetní jednotky

b) **odpisy** – systematické alokování odepisovatelné částky aktiva po dobu použitelnosti aktiva

c) **odepisovatelná částka** – pořizovací cena snižená o zbytkovou hodnotu

d) **zbytková hodnota** – předpokládaná částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva, kdyby aktivum nyní bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své doby použitelnosti.

e) **doba použitelnosti** – očekávaná doba použitelnosti aktiva nebo očekávaný objem produkce

f) **pořizovací cena** - uhrazená peněžní částka nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby

g) **reálná hodnota** – částka, za kterou by se aktivum mohlo směnit při transakcích za obvyklých podmínek

h) **účetní hodnota** – hodnota, ve které je aktivum vykazováno po odečtení opravek a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty (neboli zůstatková cena)

i) **ztráta ze snížení hodnoty** – částka, o kterou účetní jednotka aktiva převyšuje jeho zpětně získatelnou částku (jejímu výpočtu se podrobně věnuje standard IAS 36 – snížení hodnoty aktiv)

Uznání pozemků, budov a zařízení – dvě kritéria – budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do podniku a pořizovací cenu nebo reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě měřit. Významné náhradní díly, u kterých podnik předpokládá, že je bude používat déle než jedno účetní období jsou klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení a ne jako zásoby.

Hlavní rozdíly ve vykazování dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚS a nehmotných aktiv dle IAS:

a) oceňování

b) oceňování odložených plateb

- c) náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu
- b) přeceňování na reálnou hodnotu

Oceňování hmotných aktiv dle IAS 16

a) součásti pořizovací ceny

do pořizovací ceny patří:

nákupní cena (cena pořízení);

clo;

ner refundovatelné daně;

mzdové a osobní náklady, které se přímo vztahují k výstavbě nebo pořízení pozemků, budov a zařízení;

náklady na přípravu místa;

náklady na instalaci a montáž;

platby specializovaným odborníkům;

b) aktiva vytvořená vlastní činností – stanovují se v souladu s IAS 2 – zásoby (standard vylučuje, aby pořizovací cena obsahovala nerealizovaný (interní) zisk podniku.

Odložené platby

Pokud je platba za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku.

Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu

Pokud účetní jednotka ví, že bude nutné vynaložit náklady na odstranění nebo likvidaci aktiva na konci jeho životnosti, ukládá standard účetní jednotce povinnost vytvářet na tyto náklady rezervu, která (namísto účtování do nákladů) vstupuje do pořizovací ceny aktiva a do nákladů se promítne prostřednictvím odpisů. Ocenění rezervy se provede podle IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Rezerva bude k okamžiku pořízení aktiva diskontována na současnou hodnotu.

Přecenění hmotných aktiv na reálnou hodnotu

Základní řešení (shodné s ČÚS) – hmotné aktivum se po počátečním zaúčtování oceňuje pořizovacími náklady minus oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Povolené alternativní řešení – hmotné aktivum se vykazuje v reálné hodnotě ke dni přecenění minus následné oprávky a ztráty ze snížení hodnoty za předpokladu, že reálnou hodnotu lze spolehlivě určit.

- **pozemky a budovy** – tržní cena, kterou stanoví profesionální odhadce

- **movité věci** – není-li průkazný doklad o tržní ceně, jsou tyto položky ohodnoceny ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů

- **frekvence přecenění** – potřeba dalšího přecenění je závislá na pohybech reálné ceny (jinak po třech až pěti letech)

- zvýšení/snížení hodnoty – účet 414

Další standardy týkající se hmotných aktiv:

- **IAS 17 leasingy** – vykazování leasingů je jedním z nejvýraznějších rozdílů mezi ČÚS a mezinárodními standardy IAS => o majetku pořízeném na leasing účtuje nájemce jako o hmotném aktivu

- **IAS 36 snížení hodnoty aktiv** – věnuje se problematice testování dlouhodobých aktiv na ztrátu ze snížení hodnoty.