

MOŽNOSTI VYUŽITIA MANAŽERSKEHO ÚČTOVNÍCTVA V OBLASTI IAS 16 – NEHNUTEĽNOSTI, STROJE A ZARIADENIA

Possibilities of management accounting in the IAS 16 – Property Plant and Equipment.

Katarína Zeleníková

Manažérske účtovníctvo ako významná súčasť účtovného informačného systému poskytuje informácie nielen pre interné potreby účtovnej jednotky. Možnosti využitia manažérskeho účtovníctva je možné rozšíriť aj na oblasť zostavenia účtovnej závierky. Ide najmä o doplnenie a komplexné vykazovanie výšky jednotlivých nákladov, ktoré prislúchajú k dosiahnutým výkonom, príp. segmentom. V tomto príspevku sa budeme bližšie venovať problematike dlhodobého hmotného majetku a možnostiam využitia manažérskeho účtovníctva aj v tejto oblasti.

Oblasť dlhodobého hmotného majetku upravuje finančné účtovníctvo najmä prostredníctvom IAS 16 – Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. V súlade s týmto štandardom je dlhodobý hmotný majetok vymedzený ako hmotné položky, ktoré:

- *sú určené na použitie vo výrobe alebo dodávanie tovaru alebo služieb, prenájmu iným osobám alebo na administratívne účely a*
- *súčasne sa očakáva, že sa budú používať v účtovnej jednotke viac ako jedno ročné účtovné obdobie.*

Takto vymedzený majetok účtovná jednotka môže vykazovať vo výkaze finančnej situácie ako dlhodobé položky iba vtedy, ak je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú z danej položky plynúť budúce ekonomické úžitky a súčasne obstarávaciu cenu je možné spoľahlivo určiť.

Spôsobu stanovenia obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku je v IAS 16 venovaná značná časť. Podľa štandardu sa pod obstarávacou cenou rozumie „zaplatená suma peňažných prostriedkov, peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej protihodnoty vynaloženej za účelom nadobudnutia majetku v čase jeho obstarania ...“ (IAS 16.6). Na základe takto vymedzenej definície obstarávacej ceny štandard následne vymedzuje jej základné zložky. Pod základné zložky obstarávacej ceny patria :

- jej *nákupná cena* vrátane dovozných ciel a nerefundovateľných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov,
- všetky *priamo pripočítateľné náklady* vznikajúce v súvislosti s dopravou a uvedením majetku do prevádzky schopného stavu a
- prvotný *odhad nákladov na demontáž, odstránenie a uvedenie miesta do jeho pôvodného stavu*. Odhad predpokladanej výšky nákladov súvisiacich s touto zložkou obstarávacej ceny sa uskutočňuje na základe informácií, ktoré poskytuje manažérske účtovníctvo v podobe kapitálových rozpočtov.

Výška obstarávacej ceny sa potom určí ako súčet všetkých jej základných zložiek. V prípade dlhodobého hmotného majetku vytváraného vlastnou činnosťou sa obstarávacía cena stanovuje podľa rovnakých princípov ako pri nakupovanom majetku. V kontexte využitia informácií z manažérskeho účtovníctva je pri stanovení výšky obstarávacej ceny potrebné zdôrazniť jeho význam najmä pri určovaní výšky vlastných nákladov, ktoré priamo vyplývajú z vnútropodnikového kalkulačného systému. Ostatné náklady, ktoré vznikajú po uvedení

dlhodobého hmotného majetku do užívania (okrem nákladov, ktoré rozširujú možnosti jeho použitia a výmeny významných náhradných dielov), predstavujú náklady bežného obdobia a vykazujú sa vo výkaze komplexného výsledku v období, s ktorým vecne a časovo súvisia – pokiaľ sa v dôsledku aktivácie nestávajú súčasťou ocenenia iného majetku vytváraného vo vlastnej réžii. V týchto prípadoch manažérske účtovníctvo umožňuje určiť na základe svojich procesov, aká výška nákladov sa má aktivovať k jednotlivým takto vyrábaným druhom majetku.

Po prvotnom určení správnej výšky obstarávacej ceny t. j. po prvotnom ocenení, sa musí účtovná jednotka v rámci vybraných alternatív rozhodnúť, ako bude majetok ďalej oceňovať a vykazovať. V tomto kontexte hovoríme o následnom ocenení dlhodobého hmotného majetku, ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. IAS 16 umožňuje účtovnej jednotke výber medzi dvomi modelmi. Buď si zvolí:

- *model, vychádzajúci z obstarávacej ceny* – tento model upraví výšku obstarávacej ceny o oprávky a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Pričom sa predpokladá, že výška odpisov sa stanoví na základe takej metódy, ktorá podľa manažérskeho účtovníctva najlepšie zodpovedá predpokladanej strate hodnoty alebo,
- *model, vychádzajúci z precenenia* obstarávacej ceny majetku na objektívnu hodnotu.

Pri vykazovaní dlhodobého hmotného majetku oceneného na základe modelu vychádzajúceho z obstarávacej ceny, sa vychádza z predpokladu, že nedošlo k výraznej zmene hodnoty majetku v čase obstarania a v čase vykázania. Na základe tohto predpokladu sa vykazuje dlhodobý hmotný majetok v historických cenách znížený o oprávky a akumulované straty zo zníženia hodnoty.

Druhú spôsob následného oceňovania dlhodobého hmotného majetku predstavuje model precenenia. Táto možnosť umožňuje preceniť dlhodobý hmotný majetok na reálnu hodnotu. Reálna hodnota sa obyčajne stanovuje na základe aktuálnych informácií z trhu. Na základe takto stanovenej reálnej hodnoty sa následne vykazuje dlhodobý hmotný majetok v účtovnej závierke. Hodnota majetku sa až do ďalšieho precenenia každoročne upravuje o oprávky a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Periodicita preceňovania závisí od zmeny reálnej hodnoty. Ak sa reálna hodnota prudko mení odporúča sa vykonávať preceňovanie dlhodobého hmotného majetku každoročne. Všeobecne však štandard stanovuje 3 až 5 ročnú periodicitu preceňovania pri nevýznamných zmenách trhových cien.

Ďalšiu významnú oblasť, ktorú IAS 16 upravuje je problematika odpisovania. Typickým znakom každého dlhodobého hmotného majetku je skutočnosť, že sa predpokladá doba jeho použitia viac ako jeden rok t. j. predpokladá sa, že ekonomické úžitky budú plynúť do účtovnej jednotky viac ako jeden rok. Vplyvom tejto skutočnosti dochádza v priebehu používania k postupnému opotrebovaniu dlhodobého majetku vo forme odpisov. Manažérske účtovníctvo je možné pri tejto problematike využiť pri voľbe metódy odpisovania, rozvrhovaní odpisov na vyprodukované výkony a pod.

Opotrebenie dlhodobého hmotného majetku prostredníctvom odpisov v účtovnej jednotke plní niekoľko funkcií (Soukupová a kol., 2008, s.124):

- *systematicky alokujú obstarávaciu cenu do nákladov prislúchajúcim účtovným obdobiam,*
- *trvale znižujú účtovnú hodnotu odpisovaného dlhodobého hmotného majetku.*

Ako vyplýva z vyššie uvedených funkcií, odpisy predstavujú pre podnik významný zdroj informácií, prostredníctvom ktorých môže účtovná jednotka ovplyvňovať svoje podnikanie. Manažérske účtovníctvo pri stanovení výšky odpisov sa od finančné značne líši. Pri určení ich

výšky vychádza z princípu zachovania vecnej podstaty kapitálu účtovnej jednotky. Podstata tohto princípu spočíva v tom, že dlhodobý majetok sa ocení na báze reprodukčných obstarávacích cien a nie na báze historickej obstarávacej ceny, ako to uplatňuje finančné účtovníctvo. Výsledkom aplikácie takéhoto postupu sa dlhodobý majetok odpíše (prostredníctvom kalkulačných odpisov) vo výške zodpovedajúcej reprodukčnej obstarávacej cene, čo môže byť viac, príp. menej ako 100% obstarávacej ceny. Ak však vychádzame z finančného účtovníctva je potrebné na určenie predpokladanej výšky odpisov poznať tri veličiny, t. j. výšku:

- obstarávacej ceny,
- zvyškovej hodnoty a
- predpokladanej doby použitia.

Na základe predpokladu, že výška obstarávacej ceny a zvyškovej hodnoty je daná, tak práve doba použitia dlhodobého hmotného majetku predstavuje pri odhade výšky odpisov rozhodujúcu veličinu. Štandard umožňuje účtovnej jednotke stanoviť jej výšku, buď na základe obdobia počas, ktorého očakáva, že bude mať majetok k dispozícii, alebo na základe počtu výrobkov, ktoré predpokladá, že z daného majetku získa. Nesprávny odhad takejto hodnoty môže následne významne ovplyvniť výsledok hospodárenia, preto je účtovná jednotka povinná dôkladne prehodnotiť všetky vplývajúce faktory. Ide napr. o očakávané využitie vzhľadom na kapacity a výrobné možnosti podniku, očakávané fyzické a morálne opotrebovanie, zákonné obmedzenia príp. predpokladané rozhodnutia manažmentu. Často sa pri určovaní takýchto nákladov využívajú informácie z vnútro podnikového účtovníctva.

Po stanovení výšky troch základných veličín je následne účtovná jednotka schopná pomocou metód odpisovania stanoviť výšku odpisov dlhodobého hmotného majetku. Štandard pripúšťa viaceré metódy, pričom priamo uvádza výkonové a rôzne metódy časového odpisovania. Účtovná jednotka si na základe vlastných potrieb vyberie takú metódu, ktorá najlepšie odráža predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov. Finančné účtovníctvo pri kategóriách ako odhad výberu metódy odpisovania a doby použiteľnosti v plnej miere využíva poznatky manažérskeho účtovníctva - rozpočtovníctva, pomocou ktorých je následne účtovná jednotka schopná vykázať účtovnú závierku v súlade so všetkými relevantnými štandardami.

Na základe analýzy štandardu IAS 16 – Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia je zrejmé, že informácie, ktoré poskytuje manažérske účtovníctvo sú pre potreby zostavenia účtovnej závierky v plnej miere využiteľné a najmä v prípade širokorozvynutých vnútro podnikových procesoch výrobných účtovných jednotiek nevyhnutné.

Abstrakt

Manažérske účtovníctvo poskytuje dôležitý zdroj informácií nielen pre interných ale aj externých používateľov. Externí používatelia tieto informácie využívajú najmä pre potreby zostavenia účtovnej závierky podľa IFRS. Cieľom tohto príspevku je priblížiť možnosti využitia manažérskeho účtovníctva najmä v oblasti dlhodobého hmotného majetku.

Kľúčové slová: náklady, dlhodobý hmotný majetok, odpisy, manažérske účtovníctvo

Summary

Management accounting provides an important source of information not only internal but also external users. External using information provided by management accounting especially for the needs of the preparing financial statements. The aim of this paper is to point view on meaning management accounting in area property plant and equipment.

Key words: cost, property plant and equipment, depreciation, management accounting

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (IFRS), vrátane medzinárodných účtovných štandardov (IAS) a interpretácií k 1. januáru 2009. Zväzok I, zväzok II. IASB, Slovenský preklad – SKAU 2009.
- [2] TUMPACH, M. 2008. *Manažérske a nákladové účtovníctvo*. Bratislava: Iura Edition, 2008. 253 s. ISBN 978-80-8078-168-2.

Kontakt

Katarína Zeleníková, Ing., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 761, katarina.zelenikova@euba.sk