

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
PODNIKOVHOHOSPODÁRSKA FAKULTA
SO SÍDLOM V KOŠICIACH**

Evidenčné číslo: 107003/I/2022/36109009601244676

**VYBRANÉ PROBLÉMY PRI ÚČTOVANÍ
DLHODOBÉHO MAJETKU**

Diplomová práca

2022

Bc. Lýdia Zbojovská

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
PODNIKOVĽHOSPODÁRSKA FAKULTA
SO SÍDLOM V KOŠICIACH**

**VYBRANÉ PROBLÉMY PRI ÚČTOVANÍ
DLHODOBÉHO MAJETKU**

Diplomová práca

Študijný program: finančné riadenie podniku
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: Katedra finančného riadenia podniku
Vedúci záverečnej práce: Ing. Zuzana Kudlová, PhD.

Košice 2022

Bc. Lýdia Zbojovská

Zadanie záverečnej práce (vo vytlačenej verzii nahradit' stranou z AIS-u).

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval(a) samostatne a že som uviedol (uviedla) všetku použitú literatúru.

Dátum: 05.05.2022

.....

(podpis študenta)

PodĎakovanie

Touto cestou sa chcem poĎakovať vedúcej záverečnej práce Ing. Zuzane Kudlovej, PhD. za cenné rady, pripomienky a usmerňovanie pri písaní diplomovej práce.

ABSTRAKT

ZBOJOVSKÁ, Lýdia: Vybrané problémy pri účtovaní dlhodobého majetku – Ekonomická univerzita v Bratislave. Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach; Katedra finančného riadenia podniku. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Zuzana Kudlová, PhD. – Košice: PHF EU, 2022, počet strán 69.

Cieľom záverečnej práce je: Hlavným cieľom diplomovej práce je na základe finančnej analýzy identifikovať problémové oblasti vybraného podniku a navrhnúť odporúčania na ich minimalizáciu, či odstránenie. Práca je rozdelená do 5 kapitol. Obsahuje jedenásť grafov a devätnásť tabuliek.

Prvá kapitola je venovaná: problematike medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie IFRS so zameraním na dlhodobý hmotný majetok. V tejto kapitole si priblížime princípy bilancovania, oceňovania, odpisovania, vykazovania a zverejňovania dlhodobého hmotného majetku.

V ďalšej časti sa charakterizuje: hlavný cieľ diplomovej práce spolu s čiastkovými cieľmi. V tretej kapitole si popíšeme metodiku práce a metódy skúmania priblížime si aj objekt skúmania a postup práce.

V štvrtej kapitole vykonáme finančnú analýzu dlhodobého majetku za obdobie piatich rokov a popíšeme si aj spôsoby bilancovania, oceňovania, odpisovania a vykazovania dlhodobého hmotného majetku spoločnosti.

Záverečná kapitola sa zaoberá: zhrnutím výsledkov práce a následne popísaním problémových oblastí spoločnosti.

Výsledkom riešenia danej problematiky je: návrh odporúčaní na minimalizáciu problémových oblastí.

Kľúčové slová:

dlhodobý hmotný majetok, Medzinárodné štandardy IAS/IFRS, bilancovanie, oceňovanie, odpisovanie, vykazovanie, zverejňovanie

ABSTRACT

ZBOJOVSKÁ, Lýdia: Selected problems in accounting for fixed assets. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Economics in Košice; Department of corporate financial management. – Supervisor: Ing. Zuzana Kudlová, PhD. – Košice: PHF EU, 2022, pages 69th.

The main goal of the diploma thesis is based on the financial analysis to identify problem areas of the selected company and to propose recommendations for their minimization or elimination. The work is divided into 5 chapters. It contains eleven graphs and nineteen tables.

The first chapter is devoted to: the issue of international standards for financial reporting IFRS with a focus on tangible fixed assets. In this chapter, we will approach the principles of balancing, valuation, depreciation, reporting and disclosure of tangible fixed assets.

The next part characterizes: the main goal of the thesis together with the partial goals. In the third chapter, we will describe the methodology of research and research methods, we will also approach the object of research and the progress of work.

In the fourth chapter, we perform an analysis of fixed assets for a period of five years, and we also describe the methods of balancing, valuing, depreciating and reporting the company's tangible fixed assets.

The final chapter deals with: a summary of the results of the work and then a description of the problem areas of company.

The result of solving the problem is to draft recommendations to minimize problem areas.

Keywords:

tangible fixed assets, International Standards IAS / IFRS, balancing, valuation, depreciation, reporting, disclosure

OBSAH

Úvod	12
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	13
1.1 Vymedzenie pojmu Dlhodobý hmotný majetok	13
1.2 Konceptný rámec pre finančné vykazovanie IAS/IFRS	14
1.3 Dlhodobý hmotný majetok podľa IAS/IFRS.....	15
1.3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zariadenia	15
1.3.2 IAS 40 – Investície do nehnuteľnosti.....	16
1.3.3 IFRS 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti	17
1.3.4 IAS 2 – Zásoby	18
1.4 Odpisovanie DHM podľa medzinárodných štandardov	19
1.4.1 Metódy odpisovania.....	20
1.5 Oceňovanie DHM podľa medzinárodných štandardov	22
1.5.1 Prvotné ocenenie.....	22
1.5.2 Následné ocenenie	23
1.6 Bilancovanie DHM podľa medzinárodných štandardov	25
1.6.1 Bilancovanie obstarania DHM.....	28
1.7 Vykazovanie DHM podľa medzinárodných štandardov	28
1.8 Zverejňovanie DHM podľa medzinárodných štandardov.....	30
2 Cieľ práce	33
3 Metodika práce a metódy skúmania	34
3.1 Objekt skúmania	34
3.2 Metodika práce a metódy skúmania	34
3.3 Postup práce.....	35
4 Výsledky práce	36
4.1 Finančná analýza dlhodobého hmotného majetku	36
4.1.1 Horizontálna analýza DHM	39
4.1.2 Vertikálna analýza DHM	44
4.1.3 Analýza vybraných pomerových ukazovateľov	48
4.2 Bilancovanie.....	49
4.3 Evidencia DHM.....	51
4.4 Odpisovanie DHM.....	52
4.5 Vykazovanie DHM.....	53
5 Diskusia.....	55
5.1 Zhrnutie výsledkov práce.....	55

5.2	<i>Návrhy a odporúčania</i>	57
5.2.1	Problémové oblasti – Komponentné odpisovanie.....	57
5.2.2	Problémové oblasti – Precenenie budov	61
	Záver	64
	Bibliografické zdroje	65

Zoznam ilustrácií a zoznam tabuliek

Tabuľka 1 Používané metódy odpisovania	21
Tabuľka 2 Ilustratívna štruktúra súvahy podľa IAS 1	27
Tabuľka 3 Položky, ktoré má povinnosť účtovná jednotka zverejniť v súvahe	32
Tabuľka 4 Dlhodobý hmotný majetok v obstarávacej a netto hodnote	36
Tabuľka 5 Položky DHM 2016 - 2020	37
Tabuľka 6 Horizontálna analýza DHM – percentuálna zmena	40
Tabuľka 7 Horizontálna analýza DHM – absolútna zmena.....	40
Tabuľka 8 Horizontálna analýza DHM – bázičný index	41
Tabuľka 9 Vertikálna analýza DHM (v %)	44
Tabuľka 10 Pomerové finančné ukazovatele.....	49
Tabuľka 11 Bilancia majetku spoločnosti	50
Tabuľka 12 Analytické účty dlhodobého hmotného majetku.....	51
Tabuľka 13 Doba odpisovania jednotlivých zložiek DHM	52
Tabuľka 14 Analytické účty odpisov.....	53
Tabuľka 15 DHM spoločnosti v obstarávacej a netto hodnote.....	55
Tabuľka 16 Horizontálna a Vertikálna analýza DHM.....	55
Tabuľka 17 Bilancovanie, odpisovanie a vykazovanie DHM	56
Tabuľka 18 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradných dielov z pohľadu zásob	58
Tabuľka 19 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradným dielov z pohľadu dlhodobého majetku.....	58
Tabuľka 20 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradných dielov z pohľadu zásob	59
Tabuľka 21 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradných dielov z pohľadu dlhodobého majetku.....	60
Tabuľka 22 Preceňovací model	62

Obrázok 1 Modely následného ocenenia	24
Graf 1 Dlhodobý hmotný majetok 2016 - 2020.....	37
Graf 2 Horizontálna analýza DHM 2016/2017.....	41
Graf 3 Horizontálna analýza DHM 2017/2018.....	42
Graf 4 Horizontálna analýza DHM 2018/2019.....	43
Graf 5 Horizontálna analýza DHM 2019/2020.....	43
Graf 6 Vertikálna analýza DHM 2017.....	46
Graf 7 Vertikálna analýza DHM 2018.....	46
Graf 8 Vertikálna analýza DHM 2019.....	47
Graf 9 Vertikálna analýza DHM 2020.....	48
Graf 10 Vplyv na Výsledok hospodárenia.....	59
Graf 11 Vplyv na Výsledok hospodárenia.....	60

Zoznam skratiek a značiek

DHM – Dlhodobý hmotný majetok

DM – Dlhodobý majetok

IAS – International Accounting Standards

IFRS - International Financial Reporting Standards

VH – Výsledok hospodárenia

VI – Vlastné imanie

Úvod

Dlhodobý majetok zohráva podstatnú zložku podnikania. Využívaním tejto zložky pri podnikaní plní účtovná jednotka svoj cieľ, a to dosahovanie zisku.

V práci sa zameriame konkrétne na dlhodobý hmotný majetok, a to z hľadiska Medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie IFRS. Dlhodobý hmotný majetok vo všeobecnosti zahŕňa všetky hmotné prostriedky, ktoré podnik obstaral či vytvoril za účelom uskutočňovania podnikateľskej činnosti, a ktoré podniku slúžia dlhšie ako jeden rok.

Hlavným cieľom diplomovej práce je na základe finančnej analýzy identifikovať problémové oblasti vybraného podniku a navrhnúť odporúčania na ich minimalizáciu, či odstránenie.

V úvode teoretickej časti si definujeme pojem dlhodobý hmotný majetok a následne si zhrnieme problematiku Medzinárodných účtovných štandardov definovaním koncepcného rámca pre finančné vykazovanie IAS/IFRS. Ďalej si priblížime konkrétne štandardy, ktoré sa zaberajú dlhodobým hmotným majetkom. Konkrétne sa jedná o štandard IAS 16 – Pozemky, budovy a zariadenia, IAS 40 – Investície do nehnuteľnosti, IFRS 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti a IAS 2 – Zásoby. Následne si popíšeme princípy bilancovania, oceňovania, odpisovania, vykazovania a zverejňovania dlhodobého hmotného majetku, ktorými sa zaoberá účtovný systém IAS/IFRS.

Pre praktickú časť sme si na rozbor vybrali dopravnú spoločnosť, ktorá je akciovou spoločnosťou a jej činnosť spočíva v cestnej nákladnej doprave. Spoločnosť spĺňa podmienky pre zostavovanie účtovnej závierky podľa IFRS a vzhľadom na uvedenú skutočnosť vykazuje dlhodobý hmotný majetok v súlade s medzinárodnými štandardmi.

V časti „výsledky práce“ vykonáme horizontálnu a vertikálnu analýzu dlhodobého hmotného majetku, ako aj analýzu vybraných pomerových ukazovateľov. Analýzy uskutočníme za obdobie piatich rokov, a to od roku 2016 až po rok 2020. Následne analyzujeme, či skúmaná spoločnosť bilancuje, odpisuje a vykazuje svoj dlhodobý hmotný majetok v súlade do štandardmi medzinárodného výkazníctva.

V poslednej časti „diskusia“ sa zameriame na problémové oblasti, ktoré sme na základe finančnej analýzy odhalili. Konečným krokom bude návrh odporúčaní a postupov na ich prípadnú minimalizáciu, či odstránenie.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (International Financial Reporting Standards) vznikli za účelom ľahšieho porovnania výkonnosti firiem a ich hospodárskych výsledkov na základe jednotných prehľadných pravidiel.

Obsahom tejto kapitoly bude dlhodobý hmotný majetok z pohľadu medzinárodných štandardov finančného výkazníctva. V úvode si priblížime základnú charakteristiku DHM, ďalej si popíšeme konkrétne štandardy, ktoré sa zaoberajú dlhodobým hmotným majetkom a nakoniec definujeme spôsoby bilancovania, oceňovania, odpisovania, vykazovania a zverejňovania dlhodobého hmotného majetku podľa medzinárodných štandardov IFRS.

1.1 Vymedzenie pojmu Dlhodobý hmotný majetok

Dlhodobý hmotný majetok je účtovný pojem, s ktorým sa stretávame už tri desaťročia. Z názvu vyplýva, že sa jedná o majetok, ktorý má hmotný charakter. Dlhodobý hmotný majetok je podľa medzinárodných štandardov :

- Majetok, ktorý dlhodobo slúži na uskutočňovanie podnikateľskej činnosti, teda doba používania je dlhšia ako jeden rok.
- Majetok, ktorý je v držbe podniku. To znamená, že účtovná jednotka ho drží za účelom použitia vo výrobe, poskytovaní služieb, alebo na administratívne účely. (DEVISU, 2019)

Základné charakteristiky DHM

- je obstaraný za účelom využívania pri bežnej prevádzkovej činnosti podniku, t. j. účtovná jednotka pri obstaraní majetku nemala zámer ho opätovne predať,
- v svojej podstate je dlhodobý a je odpisovaný – výdavok použitý na obstaranie majetku v jednom období sa priradí v podobe odpisov niekoľkým nasledujúcim obdobiam,
- má fyzickú podobu (hmotný charakter), t.j. možno sa ho dotýkať,
- v priebehu doby používania sa jeho fyzická podstata nemení, mení sa len jeho hodnota.

Podľa druhov rozoznávame v rámci DHM napr. budovy, pozemky, zariadenia, náhradné diely, ak sú používané účtovnou jednotkou dlhšie ako jeden rok, či biologický majetok. (ORACLE, 2016)

Dlhodobý hmotný majetok ďalej členíme na odpisovaný a neodpisovaný: (Seneši, 2017)

- **Odpisovaný DHM** je majetok, pri ktorom vieme jasne určiť dobu použiteľnosti. To znamená, že vieme odhadnúť, koľko rokov bude majetok prinášať podniku ekonomický úžitok. Najčastejšie odpisovaným dlhodobým hmotným majetkom sú autá, stroje a budovy.
- **Neodpisovaný DHM** je majetok, pri ktorom naopak nevieme určiť konečnú dobu použiteľnosti. Odpisovať nie je možné napríklad pozemky. Pozemky majú neobmedzenú dobu použiteľnosti. Fyzicky sa neopotrebovávajú, naopak časom narastajú na hodnote.

1.2 Konceptný rámec pre finančné vykazovanie IAS/IFRS

Cieľom IFRS Foundation je vyvinúť súbor zreteľných, zrozumiteľných, celosvetovo použiteľných a hlavne vysoko kvalitných štandardov pre finančné vykazovanie, ktoré sú založené na jasne vyjadrených princípov. (IFRS Foundation, 2011)

IFRS kladú kritéria na oceňovanie, vykazovanie zverejňovanie a prezentáciu transakcií a udalostí, ktoré sú podstatné pre účtovné závierky na všeobecné účely. (IAS Plus, 2018)

Konceptný rámec

IFRS sú založené na konceptnom rámci. Konceptný rámec je základným textom celého znenia IFRS/IAS. Konceptný rámec nie je štandardom IFRS, a preto sa v ňom neriešia žiadne konkrétne problémy vykazovania, oceňovania alebo zverejňovania.

Konceptný rámec nie je nadradený špecifickým štandardom. To znamená, že ak medzi konceptným rámcom a niektorým zo štandardov nastane rozpor, majú požiadavky konkrétneho štandardu prednosť pred požiadavkami Konceptného rámca. (Collings, 2012)

Konceptný rámec vymedzuje: (Hinke, 2013)

1. **Cieľ finančného výkazníctva pre všeobecné účely** – poskytovanie finančných informácií o vykazovanej účtovnej jednotke, ktoré sú prospešné

pre investorov a veriteľov čo sa týka rozhodovania o poskytovaní prostriedkov do účtovnej jednotky.

2. **Kvalitatívne charakteristiky užitočnosti účtovných informácií** – vlastnosti, ktoré by mali informácie mať, aby boli čo najužitočnejšie (úplnosť, neutralita, bezchybnosť, overiteľnosť, včasnosť)
3. **Ďalšie časti koncepčného rámca** – definície zložiek účtovných výkazov (majetok, záväzky, vlastný kapitál, náklady a výnosy), ich vykazovanie a oceňovanie.

1.3 Dlhodobý hmotný majetok podľa IAS/IFRS

V rámci systému IFRS/IAS sa dlhodobým hmotným majetkom zaoberá celá rada štandardov. Ide hlavne o štandardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zariadenia, IAS 40 – Investície do nehnuteľností, IFRS 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti, IAS 17 – Lízingy a IAS 2 – Zásoby.

Účtovný systém IAS/IFRS upravuje v rámci dlhodobého hmotného majetku nasledujúce princípy:

- ocenenie,
- zúčtovanie,
- vykávanie,
- zverejnenie. (Krupová, 2009)

1.3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zariadenia

Štandard IAS 16 sa vzťahuje na všetky pozemky, budovy a zariadenia, ktoré účtovná jednotka obstarala za účelom využívania pri bežnej podnikovej činnosti. Predmetom štandardu sú po novom aj rastliny, ktoré sú v rámci poľnohospodárskej činnosti pestované so zámerom opakovaného zberu plodov. Jedná sa napríklad o trvalé porasty stromov a kríkov, ktoré dosiahli plnú plodnosť. Tieto biologické aktíva boli pred zmenou súčasťou štandardu IAS 41 – Poľnohospodárstvo. (IFRS Foundation, 2021)

Štandard IAS 16 uvádza, že predmetom tohto štandardu sú hmotné aktíva, ktoré:

- podnik drží za účelom používania vo výrobe, za účelom zásobovania tovarom a službami, či k administratívnym účelom,

- budú využívané za dlhší čas ako je jedno účtovné obdobie. (Dvořáková, 2011)

Podmienkou pre vykázanie týchto aktív je pravdepodobnosť, že podniku prinesú ekonomický úžitok. To si vyžaduje prenesenie všetkého rizika, ale aj prospechu z týchto aktív na účtovnú jednotku. Podmienkou pre vykázanie je takisto skutočnosť, že obstarávacie náklady musí byť možné spoľahlivo merať a aktíva musia byť spoľahlivo oceniteľné. (Dvořáková, 2017)

Standard IAS 16 neupravuje tie pozemky, budovy a zariadenia, ktoré podnik nevyužíva pri bežnej činnosti a aktíva, ktoré sú držané so zámerom predaja. Jedná sa o:

- Investície do nehnuteľností. Sú obsahom štandardu IAS 40 – Investície do nehnuteľností. Štandard ich definuje ako nehnuteľnosti, ktoré podnik drží za účelom získania príjmu z nájomného alebo za účelom kapitálového zhodnotenia.
- Pozemky, budovy a zariadenia ktoré podnik obstaral a drží za účelom predaja a sú súčasťou zásob. Upravuje ich štandard IAS 2 – Zásoby.
- Dlhodobé aktíva, ktoré sa už nepoužívajú a majú byť vyradené. Upravuje ich štandard IFRS 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti. (Dvořáková, 2017)

1.3.2 IAS 40 – Investície do nehnuteľnosti

Štandard IAS 40 uvádza, že investícia do nehnuteľností je pozemok alebo budova (alebo oboje), ktorá je držaná vlastníkom (alebo nájomcom na základe finančného lízingu) s cieľom získania prenájmu alebo kapitálového zhodnotenia (alebo oboch). (Baštincová, 2009)

Investíciou do nehnuteľnosti môže byť:

- Pozemok držaný s cieľom dlhodobého zhodnotenia kapitálu
- Pozemok, ktorý je držaný na momentálne neurčené využitie v budúcnosti
- Budova, ktorá je prenajatá na základe operatívneho lízingu
- Voľná budova, ktorá je určená na prenájom prostredníctvom operatívneho lízingu

- Majetok, ktorý sa stavia za účelom budúceho použitia ako investícia do nehnuteľností

Položky, ktoré sú mimo rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 40:

- Majetok, ktorý je držaný za účelom použitia pri výrobe alebo dodávke tovaru alebo služieb, či majetok držaný na administratívne účely,
- Nehnuteľnosť držaná za účelom predaja v rámci bežného podnikania alebo je v procese výstavby pre takýto predaj (IAS 2 – Zásoby),
- Nehnuteľnosti, ktoré sú postavené alebo vyvinuté v mene tretích strán (IAS 11 Stavebné zmluvy),
- Nehnuteľnosť užívaná vlastníkom (IAS 16 – Nehnuteľnosti, stroje, zariadenia),
- Nehnuteľnosť, ktorá je formou finančného prenájmu prenajatá inej účtovnej jednotke (IAS Plus, 2016)

1.3.3 IFRS 5 – Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti

Rozhodnutie o predaji niektorého aktíva alebo o ukončení niektorej časti svojho podnikania je rozhodnutie, ktoré ovplyvňuje celkovú finančnú situáciu podniku. Užívatelia účtovných závierok by mali byť o týchto udalostiach oboznámení, a preto bol vydaný štandard IFRS 5 s cieľom zdôrazniť výsledky pokračujúcich činností a oddeliť ich od výsledkov prebiehajúcich činností. Účinnosť štandardu bola nadobudnutá 1. januára 2005.

IFRS 5 rieši dve hlavné oblasti:

1. Špecifikácia spôsobu účtovania pre majetok, ktorý je držaný na predaj.
2. Stanovenie požiadaviek na prezentáciu a zverejňovanie pre ukončené činnosti. (Baijnath, 2017)

Dlhodobý majetok musí byť klasifikovaný ako „majetok držaný na predaj“. Podľa IFRS 5 sa dlhodobý majetok pokladá za držaný na predaj v prípade, ak sa očakáva, že väčšina jeho účtovnej hodnoty bude prostredníctvom predaja spätne získaná skôr ako jeho pokračujúcim využívaním.

Pre klasifikáciu dlhodobého majetku držaného na predaj musia byť splnené nasledujúce podmienky:

- Je nutnosť, aby bol majetok k dispozícii na okamžitý predaj;
- skutočnosť predaja musí byť vysoko pravdepodobná. (Tumpach, 2006)

Pre tieto podmienky sa požaduje, aby vedenie ktoré je zaviazané majetok predat', ho ponúkalo v optimálnej cene a očakáva sa ukončenie predaja v priebehu jedného roka od dátumu klasifikácie.

Za ukončenú činnosť sa považujú také zložky účtovných jednotiek, ktoré boli vyradené alebo sa klasifikovali ako držané na predaj. Zložky by mali predstavovať významnú oblasť podnikania či geografickú oblasť činnosti. Takisto musí byť súčasťou plánu likvidácie, prípadne dcérskou spoločnosťou, ktoré bola získaná s cieľom vytvárania budúcich ziskov, teda jej predaja. (IFRS Foundation, 2011)

1.3.4 IAS 2 – Zásoby

Predmetom štandardu sú zásoby, ktoré účtovná jednotka obstarala alebo vyrobila. IAS 2 špecifikuje:

- požiadavky na vykazovanie zásob ako majetku či nákladov,
- oceňovanie zásob,
- zverejňovanie o zásobách. (Saxunová, 2019)

IAS 2 sa uplatňuje pre všetky zásoby okrem finančných nástrojov (upravené v IAS 32 a IFRS 9) a biologického majetku využívaného v poľnohospodárskej výrobe do okamžiku zberu produktov (upravené v IAS 41 – Poľnohospodárstvo).

Zásoby predstavujú majetok, ktorý je účtovnou jednotkou držaný za účelom predaja v bežnom podnikaní, majetok vo výrobnom procese držaný za účelom predaja a suroviny a materiál, ktoré sú spotrebované vo výrobnom procese. (ICAEW, 2022)

Členenie zásob

- **zásoby nakupované** – tovar určený k ďalšiemu predaju vrátane napríklad pozemkov, ktoré sú určené k ďalšiemu predaju, materiál, ktorý je určený k ďalšej spotrebe,
- **zásoby vyrábané** – vyrábané zásoby zahŕňajú výrobky a nedokončenú výrobu a ak sa jedná o poskytovanie služieb, zásoby zahŕňajú aj náklady

vynaložené na služby (ak ešte nedošlo k realizácii, teda dokončeniu služby).
(ACCA, 2018)

Medzinárodné štandardy uvádzajú, že od zásob, ktoré sú súčasťou bežného kolobehu výroby, je nutné oddeliť významné náhradné diely. Významné náhradné diely je potrebné nebrať ako zásoby z dôvodu odlišnej likvidnosti, ktorá je vyvolaná odlišným spôsobom využitia účtovnou jednotkou. Významné náhradné diely, ktoré budú dlhodobo využívané, je potrebné klasifikovať ako dlhodobý majetok.

Podľa IAS 2 sa zásoby oceňujú v obstarávacej cene, ktorej súčasťou sú náklady na nákup a výrobu. Obstarávacia cena zásob nezahŕňa

- úbytky, ktoré sa považujú za neobvyklé,
- dominujúcu časť nákladov na skladovanie,
- náklady na predaj a
- administratívne režijné náklady, ktoré sa nepovažujú za výrobné náklady.

(Hora, 2007)

Niektoré zásoby sú vyňaté z povinnosti ocenenia v obstarávacej cene. Jedná sa o poľnohospodársku výrobu a nerastné bohatstvo, ktoré sa oceňujú v čistej realizačnej cene. Vyňaté sú tiež zásoby komodít u maklérov s komoditami, ktorí oceňujú zásoby reálnou hodnotou, ktorá je znížená o náklady na predaj.

Pre zásoby, ktoré majú podobné využitie a podobný charakter sa musí aplikovať rovnaký oceňovací vzorec. (IFRS Foundation, 2011)

K zníženiu hodnoty zásob na čistú realizačnú hodnotu môže dôjsť v dôsledku poškodenia zásob, v dôsledku ich zastarania, či ich znehodnotenia. (Dvořáková, 2017)

1.4 Odpisovanie DHM podľa medzinárodných štandardov

Podľa IAS 16 odpisy predstavujú systematickú alokáciu obstarávacej ceny do nákladov podniku, alebo do obstarávacej ceny vyrábaného majetku. Majetok sa začína odpisovať vtedy, ak je spôsobilé k používaniu. (McKeith - Collins, 2013)

Štandard IAS 16 uvádza, že náhradné diely, ktoré sú významné a taktiež vykazujú dlhodobú povahu sa vykazujú v rámci položiek pozemkov, budov a zariadení a nie v rámci položky zásob ako to je v slovenskej praxi.

Štandard ďalej uvádza, že ak má hlavná majetková zložka súčasti (komponenty), ktoré majú rôznu dobu životnosti, musia sa tieto súčasti posudzovať a odpisovať samostatne. Táto požiadavka je pomenovaná ako komponentný prístup. (EPI, 2007)

Ako príklad môžeme uviesť budovu, ktorá má dobu životnosti 70 rokov. V rámci tejto hlavnej majetkovej zložky sú zakomponované okná a výt'ah – ako významné súčasti (komponenty), pričom okná majú životnosť 20 rokov a výt'ah 10 rokov. V tomto prípade by boli budova a obe komponenty posudzované ako dlhodobý majetok a odpisovali by sa zvlášť po ich určenú dobu životnosti. Dôsledkom tohto prístupu sú neuznávané rezervy na opravy dlhodobého majetku. (Hinke, 2013)

Výška odpisov DHM závisí od troch ukazovateľov:

- Od vstupnej (obstarávacej) ceny a zostatkovej ceny.
- Od dĺžky použiteľnosti daného majetku.
- Od použitej metódy odpisovania. (Dvořáková, 2017)

Pri určovaní predpokladanej dĺžky použiteľnosti je potrebné brať ohľad na faktory, ktoré pôsobia na životnosť majetku:

- Fyzické opotrebenie (závisí od spôsobu používania majetku, od intenzity využívania, oprav a pod.).
- Morálne zastarávanie (je odhadované na základe dostupných informácií o očakávanom vývoji technického pokroku v danom obore).
- Ďalšie faktory, ktoré vplývajú na dobu použiteľnosti (napr. zákon obmedzujúci dobu užívania z ekologického hľadiska). (Baštincová - Solík, 2007)

1.4.1 Metódy odpisovania

Vybrané metódy odpisovania, ktoré podnik použije by mali odrážať očakávaný spôsob spotreby ekonomických úžitkov majetku počas jeho doby použiteľnosti. Vybraná metóda odpisovania by sa mala preveriť koncom každého finančného roka, a pokiaľ sa zreteľne zmenil očakávaný spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku, je nutné aby sa zmenila metóda odpisovania tak, aby odzrkadlila túto zmenu spôsobu. (Účtuj, 2015)

Tabuľka 1 Používané metódy odpisovania

Používané metódy odpisovania	
<p>1. Metódy založené na dobe odpisovania</p> <ul style="list-style-type: none"> • metóda lineárnych odpisov • metóda zrýchlených odpisov (DDB, SYD) • metóda založená na súčasnej hodnote 	<p>2. Metódy založené na využití aktív (fyzickom opotrebení)</p> <ul style="list-style-type: none"> • produkčná metóda odpisovania

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa (Šuranová a kol., 2015)

Metóda lineárnych odpisov – je založená na rovnomernom rozložení odpisovateľnej sumy na jednotlivé roky počas celej doby odpisovania. Suma ostáva po celú dobu rovnaká.

Metóda zrýchlených odpisov – pri tejto metóde je suma odpisov vyššia v počiatočných rokoch odpisovania a nižšia v posledných rokoch odpisovania. Patria sem metódy DDB a SYD. (Šuranová a kol., 2015)

- **DDB (Double Declining-Balance Depreciation)** – Metóda dvojitého degresívneho odpisovania je metóda ktorá odpíše majetok rýchlejšie v porovnaní s rovnomerným odpisovaním. Táto metóda spočíva v tom, že používa odpisovú sadzbu pre začiatočnú účtovnú hodnotu majetku, a táto sadzba je niekoľkonásobkom sadzby lineárnej metódy. Počas celej doby odpisovania zostáva odpisová sadzba konštantná. Keďže sú pri tejto metóde odpisy vyššie na začiatku a nižšie na konci doby odpisovania, je vhodné používať túto metódu pri majetku, ktorý rýchlo stráca na hodnote. (Hayes, 2022)
- **SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Depreciation)** – je zrýchlená metóda určená na výpočet odpisov majetku v priebehu času. Suma životnosti majetku sa vyráta ako suma číslíc za každý rok, takže ak sa čakávalo že využitie majetku bude trvať 6 rokov, suma životnosti majetku bude $6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 21$. (Kenton, 2021)

Metóda založená na súčasnej hodnote - Hlavná vlastnosť tejto metódy spočíva v tom, že suma odpisov je v prvých rokoch odpisovania nižšia a naopak v posledných rokoch

odpisovania sú odpisy vyššie. Zámerom tejto metódy je získať totožnú návratnosť z investície počas celej doby odpisovania, a to z pohľadu súčasnej hodnoty. (Šuranová a kol., 2015)

Metódy založené na využití aktív (fyzickom opotrebení) – Metóda berie ohľad skôr na praktické využitie majetku v procese výroby než na čas používania. Odpisovanie je pri tejto metóde odvodené od počtu jednotiek (kusov), ktoré sa vyprodukujú. Metóda je vhodná pre odpisovanie majetku, ktorý je vystavený vysokému stupňu opotrebovania, ako sú určité časti výrobných strojov. (Hayes, 2020)

Ukončenie odpisovania

K ukončeniu odpisovania majetku, dochádza za nasledujúcich skutočností:

- Ak bol majetok plne odpísaný (úplné opotrebenie).
- Ak sa majetok preklasifikoval ako majetok určený na predaj.
- Ak sa ukončilo vykazovanie daného majetku (Tumpach, 2006).

1.5 Oceňovanie DHM podľa medzinárodných štandardov

Štandard IAS 16 uvádza dva spôsoby oceňovania dlhodobého hmotného majetku:

- Oceňovanie v momente obstarania, tzv. prvotné ocenenie.
- Oceňovanie v priebehu držania majetku, tzv. následné ocenenie. (IFRS Foundation, 2015)

1.5.1 Prvotné ocenenie

Prvotné ocenenie je ocenenie aktív obstarávacou cenou. V závislosti od spôsobu obstarania majetku delíme dva druhy obstarávacích nákladov. Pri obstaraní majetku nákupom tvorí obstarávací náklad obstarávacia cena a pri vytvorení majetku vlastnou činnosťou to sú vlastné náklady. (Makenzie et al., 2012)

Obstarávacia cena obsahuje všetky priamo priraditeľné náklady potrebné na to, aby aktívum mohlo začať prinášať úžitok. Obstarávacia cena obsahuje:

- nákupnú cenu,
- clo,

- ďalšie náklady, ktoré sú schopné uviesť aktívum do stavu, v ktorom aktívum prináša úžitok (náklady na dopravu, prípravu miesta, montáž),
- predvýrobné náklady a náklady na zábeh výroby (pokiaľ sú potrebné na uvedenie aktíva do prevádzky),
- odhadované náklady na demontáž a premiestnenie a náklady na uvedenie miesta do pôvodného stavu. (Cvečková, 2014)

Ocenenie v prípade vytvorenia majetku vlastnou činnosťou sa riadi tými istými princípmi ako pri obstaraní majetku nákupom. Obstarávacie náklady nezahŕňajú:

- náklady súvisiace s otvorením nových prevádzok a závodov,
- náklady súvisiace s uvedením nových výrobkov a služieb (zarátajúc nákladov na reklamu),
- náklady súvisiace s otvorením nových trhov (zarátajúc náklady na školenie zamestnancov),
- náklady správnej réžie,
- straty, ktoré vznikli nedostatočným dopytom,
- náklady na presun prevádzky. (Krištofik – Saxunová – Šuranová, 2011)

1.5.2 Následné ocenenie

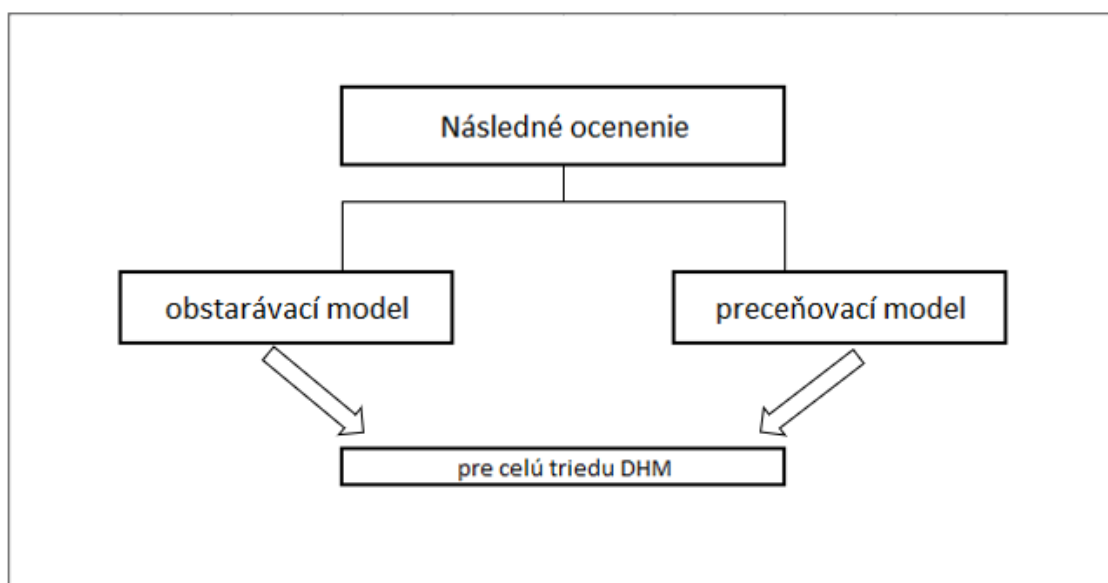
Štandard IAS 16 poskytuje podnikom možnosť svoj majetok preceniť. Dlhodobý hmotný majetok po prvom ocenení obstarávacou cenou možno oceňovať dvoma rovnocennými modelmi. Ak si už podnik zvolí svoj oceňovací model, musí tak učiniť pre celú triedu majetku. (Hinke, 2013)

Pre túto povinnosť uvádza IAS 16 niekoľko tried majetku:

- pozemky,
- budovy,
- stroje,
- lietadlá,
- lode,
- dopravné prostriedky (motorové),

- nábytok a inventár,
- kancelárske zariadenie,
- trvalé porasty. (Insurance information institute, 2010)

To znamená, že si účtovná jednotka nemôže v rámci položky „stavby“ , preceniť jednu časť stavieb preceňovacím modelom a časť ponechať v obstarávacej cene a manipulovať tak s výškou ocenenia podľa svojich záujmov. Toto ustanovenie vyplýva zo štandardu IAS 1. (Hinke, 2013)



Obrázok 1 Modely následného ocenenia

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa (Krištofik – Saxunová – Šuranová, 2011)

Obstarávací model

V prípade obstarávacieho modelu sa po prvom vykázaní, t. j. ku každému ročnému súvahovému dňu ocení DHM pôvodnou obstarávacou cenou, ktoré je znížená o kumulované odpisy – oprávky a kumulované straty zo zníženia hodnoty. Rozpoznanie straty zo zníženia hodnoty sú upravené v IAS 36 – Zníženie hodnoty majetku. (Dvořáková, 2017)

Preceňovací model

Preceňovací model , inak nazývaný aj model reálnej hodnoty, umožňuje preceniť pozemky, budovy a zariadenia na reálnu hodnotu, pokiaľ je spoľahlivo merateľná. Reálna hodnota pozemkov a budov sa zvyčajne určuje na základe ich trhových cien, ktoré sú zistené prieskumom trhu v danej oblasti a zvyčajne je táto trhová cena podložená znaleckým posudkom. Reálna hodnota strojov a zariadení sa určuje na základe odhadu ich trhovej ceny.

Ak nastane situácia keď trhová cena nie je známa, urči sa realna hodnota na základe reprodukčných nákladov, ktoré sú znizene o adekvátne opotrebenie. Takáto situácia moze nastať napríklad pri majetku, ktorý je špecializovaný a zriedka sa s ním obchoduje. (IFRS Meaning, 2021)

Vysporiadanie výsledkov z precenenia má nasledujúci postup:

- **Zvýšenie hodnoty** – v prípade, že sa uctovna hodnota precenením zvyši, neovplyvní to výsledok hospodárenia. Rozdiel uctovnej hodnoty a reálnej hodnoty, ktorá je vyššia, sa uctuje priamo do vlastného imania ako prírastok z precenenia. Ale ak bol majetok v predchádzajúcom období precenený smerom nadol, teda došlo k znizeniu uctovnej hodnoty, ktoré sa vykazuje ako náklad, tak potom rozdiel uctovnej hodnoty a vyššej reálnej hodnoty sa zachytí ako nerealizovaný zisk z precenenia, a to do výšky nákladov z predošlej znizenej reálnej hodnoty a aš neskôr sa vysporiada neutrálne.
- **Znizenie hodnoty** – v prípade, že sa uctovna hodnota precenením zníži, rozdiel uctovnej hodnoty a reálnej hodnoty, ktorá je niššia, sa zachytí ako náklad, teda výsledkovo (ovplyvní to výsledok hospodárenia). Ale ak bol majetok v predchádzajúcom období precenený smerom nahor, teda došlo k zvyšeniu uctovnej hodnoty, ktoré sa vykazuje ako prírastok z precenenia, tak potom rozdiel uctovnej hodnoty a niššej reálnej hodnoty sa vysporiada najprv neutrálne, a to do výšky fondu z precenenia z predošlej zvyšenej reálnej hodnoty a neskôr sa zachytí ako náklad. (AccountingTools, 2021)

Pravidelnosť preceňovania záleží od zmien realnych hodnôt DHM. U niektorých druhoch dlhodobého hmotného majetku nastávajú náhle a významné zmeny reálnej hodnoty, a preto by sa precenenie malo vykonavat minimalne jeden raz ročne. Pri normalnych zmenách reálnej hodnoty nehnutelnosti, strojov a zariadení by sa malo precenenie vykonavat raz za tri aš pat rokov. (Muc, 2020)

1.6 Bilancovanie DHM podľa medzinárodných štandardov

Uctovnictvo posudzuje a vykazuje majetok na základe dvoch hľadísk:

- z hľadiska druhu majetku – tzv. vecné hľadisko,
- z hľadiska zdrojov, ktorými je majetok financovaný – tzv. hodnotove hľadisko (Rusnáková, 2011)

Posudzovanie majetku na základe dvoch hľadísk podáva v prehľadnej forme obraz o jeho finančnej situácii, ako aj o jeho majetkovej štruktúre. Dvojaký pohľad na majetok je tak isto základom aplikovania bilančného princípu v účtovníctve. Vzhľadom na to že ide o dva pohľady na jeden a ten istý jav, a to na majetok, platí rovnosť súčtu majetku z hľadiska jeho druhu a z hľadiska zdrojov, ktorými je financovaný. Z tohto vyplýva základná bilančná rovnica: Aktíva = Pasíva. Pretransformovaním bilančnej rovnice do tabuľkovej formy vytvoríme súvahu. (Fernando, 2022)

„Súvaha je tabuľková forma zobrazenia zloženia majetku podniku (aktíva) a zloženia zdrojov financovania podniku (pasíva) v peňažnom vyjadrení k určitému okamihu.“ (Krištofík – Saxunová – Šuranová, 2011, s. 68)

Súvaha môže byť zostavená rozdielnymi spôsobmi. Medzinárodné štandardy uvádzajú jej zostavenie buď v horizontálnej forme, alebo vo vertikálnej forme. Horizontálna forma súvahy je rozdelená na časť zahŕňajúcu aktíva a časť zahŕňajúcu pasíva. Výsledkom vertikálnej formy súvahy je odpočet, ktorý je zdrojom informácií o výške jednotlivých položiek aktív, pasív a sume čistého pracovného kapitálu. (Tumpach, 2006)

IFRS stanovuje poradie položiek súvahy iba orientačne. Majetok by sa mal vykazovať v hierarchii od najmenej likvidného po samolikvidný. Zdroje krytia sa majú vykazovať od vlastného imania cez dlhodobé po krátkodobé záväzky. Podľa IAS 1 je účtovná jednotka povinná členiť majetok na obežný a neobežný majetok, (z hľadiska časového horizontu) a to bez ohľadu na predmet podnikania.

Pre účtovné jednotky ako banky, poisťovne, ktoré nevykonávajú svoju činnosť v rámci jasne vymedzeného prevádzkového cyklu, je výhodnejšie zoradiť položky súvahy z hľadiska likvidity, pretože takáto štruktúra súvahy poskytuje používateľom relevantnejšie informácie. (KPMG, 2021)

Štandard IAS 1 uvádza minimálny obsah jednotlivých položiek súvahy. Činnosti ako zaradenie dodatočných položiek, označovanie a zoskupovanie ďalších položiek medzinárodné štandardy nepredpisujú, a tak si postup týchto činností zvolí účtovná jednotka sama. Postup by sa mal zvoliť tak, aby sa čo najviac zvyšovala relevantnosť, ako aj vypovedacia schopnosť súvahy. (IAS Plus, 2020)

Tabuľka 2 Ilustratívna štruktúra súvahy podľa IAS 1

<i>Názov súvahovej položky</i>	<i>Rok</i>
MAJETOK	
Dlhodobý majetok	
Dlhodobý hmotný majetok	
Goodwill	
Ostatný dlhodobý nehmotný majetok	
Investície do pridružených podnikov	
Finančný majetok k dispozícii na predaj	
Krátkodobý majetok	
Zásoby	
Pohľadávky z obchodného styku	
Ostatný krátkodobý majetok	
Peniaze a peňažné ekvivalenty	
Majetok spolu	
VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY	
VI pripadajúce vlastníkom materskej spoločnosti	
Upísané základné imanie	
Nerozdelené zisky/Neuhradené straty	
Ostatné súčasti VI	
Dlhodobé záväzky	
Dlhodobé pôžičky a úvery	
Odložená daň	
Dlhodobé rezervy	
Krátkodobé záväzky	
Záväzky z obchodného styku	
Krátkodobé pôžičky a úvery	
Splatná daň z príjmu	
Krátkodobé rezervy	
Vlastné imanie a záväzky spolu	

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa (Krištofik – Saxunová – Šuranová, 2011)

1.6.1 Bilancovanie obstarania DHM

Obstaranie nákupom

Pri obstarávaní DHM formou nákupu sa bilancuje vznik výdavkov (záväzkov v prípade nákupu na faktúru) vo výške kúpnej ceny majetku a vo výške ceny obstarávacích nákladov so súvzťažným zápisom na účte dlhodobého hmotného majetku.

Obstaranie vlastnou činnosťou

Pri obstarávaní DHM vlastnou činnosťou (t. j. vo vlastnej réžii), sa vlastné náklady, ktoré boli potrebné na vytvorenie dlhodobého majetku, premieňajú do podoby hmotného majetku, pretože v takejto podobe prinášajú podniku ekonomický úžitok. (ACCA, 2009)

Bilancovanie obstarania DHM závisí od formátu výkazu zisku a strát, ktorý si podnik zvolil na vykazovanie a zverejňovanie hospodárskeho výsledku.

Ak podnik vykazuje VH pri sledovaní nákladov podľa druhov (celkových nákladov), všetky náklady ktoré sa použili na vytvorenie majetku sa priamo zaúčtujú n účet príslušného druhu nákladu a vo výške vlastných nákladov sa ďalej premieňajú do dlhodobého hmotného majetku.

Ak podnik vykazuje VH pri sledovaní nákladov podľa účelu (na obrat), všetky náklady ktoré sa použili na vytvorenie majetku sa najprv zmenia na výrobky a až po aktivácii na DHM sa zaúčtujú na príslušný účet výrobných nákladov. (Krištofík – Saxunová – Šuranová, 2011)

1.7 Vykazovanie DHM podľa medzinárodných štandardov

Problematika vykazovania dlhodobého majetku je obširna oblasť s ktorou je spojená celá rada medzinárodných štandardov IFRS. (Šrámková - Křivánková, 2017)

Štandard IAS 16 – Pozemky, budovy a zariadenia neurčuje nijaký finančný limit pre zaradenie a vykazovanie jednotlivých kategórii tohto majetku.

„Majetok sa vykazuje, ak je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky spojené s danou položkou budú plynúť do podniku a náklad sa dá spoľahlivo zistiť. Ak však nie je táto podmienka splnená, takáto obchodná transakcia sa vykazovať nemôže, daný náklad sa premietne vo výkaze ziskov a strát.“ (Mládek, 2009, s. 163)

Aby bolo možné majetok vykázat' v súvahe, musí dané aktívum splniť nasledujúce podmienky:

- budúci ekonomický úžitok poplynie účtovnej jednotke s dostatočnou istotou,
- spoľahlivá oceníteľnosť majetku.

Pod budúcim ekonomickým úžitkom majetku sa rozumie jeho schopnosť prispievať priamo či nepriamo k peňažnému toku a peňažným ekvivalentom účtovnej jednotke. Budúce ekonomické úžitky z majetku môžu do podniku plynúť širokou škálou spôsobov. Majetok sa môže použiť pri výrobe výrobkov, či poskytovaní služieb, za ktoré zákazníci platia a tým prispievajú k peňažnému toku do podniku. Ďalej môže byť majetok použitý na vysporiadanie záväzku, majetok použitý výmenou na získanie iného majetku, alebo majetok rozdelený medzi vlastníkov podniku napríklad v čase likvidácie, čím takisto prispieva k peňažnému toku do podniku. (Fazal, 2020)

Náklady použité na obstaranie majetku nemožno vykázat ako súvahové aktívum do vtedy, pokiaľ nie je pravdepodobné, že prinesú podniku ekonomický úžitok po ukončení bežného účtovného obdobia. (Dvořáková, 2017)

Ďalšou podmienkou pre vykázanie majetku v súvahe je spoľahlivá oceníteľnosť daného majetku. Vo veľkom množstve prípadov je pri oceňovaní majetku použitý odhad. Používanie odhadov na ocenenie majetku je nevyhnutnou súčasťou procesu zostavovania účtovnej závierky, a tak isto neznižuje jej spoľahlivosť. Ak nie je možné hodnotu majetku primerane odhadnúť, nemožno daný majetok vykázat ako súvahové aktívum. (Lego - Deiber, 2021)

Na určenie období, v ktorých sa výdavky na budovy, stroje a zariadenia vykazujú ako náklady s vplyvom na budúce zisky, sa vyžaduje profesionálny úsudok. Profesionálny úsudok je požadovaný v nasledovných oblastiach:

- obstarávacia cena položky IAS 16 (nehnutel'nosti, stroje, zariadenia), ktorá je vykázaná ako majetok obsahuje náklady na jej demontáž, rekultiváciu alebo odstránenie,
- položky budov, strojov a zariadení, ktoré sa obstarali za účelom ochrany životného prostredia alebo z dôvodu bezpečnosti sa vykazujú ako majetok, ak sú náležité pre jednotku aby dosiahla určité výhody z používania iného majetku,

- niektoré súčasti položiek budov, strojov a zariadení si vyžadujú výmenu. Významné súčasti sa podľa IAS 16 posudzujú, odpisujú a vyradujú samostatne. (IFRS Foundation, 2011)

Ukončenie vykazovania DHM

Vykazovanie účtovnej hodnoty položiek dlhodobého hmotného majetku je ukončené:

- pri vyradení týchto položiek (z dôvodu predaja, škody, opotrebenia a darovania)
- alebo ak sa z používania položiek DHM neočakávajú budúce ekonomické úžitky (nulový ekonomický potenciál). (Mládek, 2017)

Pri bilancovaní ukončenia vykazovania DHM je potrebné zohľadniť skutočnosť do akej sumy sa vyradený majetok odpísal. Pri majetku, ktorý sa odpísal úplne (vyradenie z dôvodu úplného opotrebenia) je vykazovanie ukončené vzájomným zúčtovaním jeho brutto hodnoty a oprávok. (Parišová, 2010)

Zisk, resp. strata z ukončenia vykazovania DHM za zahrnie do výsledku hospodárenia k dátumu, kedy sa ukončilo vykazovanie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení.

Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položiek budov, strojov a zariadení sa stanoví ako rozdiel medzi prípadnými čistými tržbami z vyradenia (výnosmi) a účtovnou hodnotou položky (nákladmi). (Šuranová a kol., 2012)

1.8 Zverejňovanie DHM podľa medzinárodných štandardov

Účtovná jednotka má povinnosť zverejniť kompletnú sadu účtovných výkazov zahŕňajúc súvahu, výkaz ziskov a strát, výkaz zmien vo vlastnom imaní, výkaz peňažných tokov a v poslednom rade poznámky, ktoré obsahujú prehľad významných zásad účtovníctva. V prípade, že účtovná jednotka retrospektívne uplatní zmenu, ktorá sa týka účtovných pravidiel alebo dôjde k reštrukturalizácii položiek jednotlivých účtovných výkazov, je potrebné rovnako zverejniť počiatočnú súvahu prvého zverejneného účtovného obdobia. (Dvořáková, 2017)

Pre štandard IAS 16 sú jednoznačne určené požiadavky na zverejňovanie dlhodobého hmotného majetku z hľadiska jeho rozsahu. V poznámkach k účtovnej závierke sa pozemky,

budovy a zariadenia uvádzajú v samostatnej časti, ktorá je venovaná dlhodobému majetku. Jej súčasťou je tabuľka prírastkov a úbytkov dlhodobého majetku.

Účtovná jednotka je povinná zverejniť základný spôsob oceňovania pre všetky triedy pozemkov, budov a zariadení, ako aj použité odpisové metódy, ďalej dobu životnosti, prípadne použité odpisové sadzby, účtovnú hodnotu a oprávky vrátane opravných položiek, porovnanie účtovných hodnôt zo začiatku a konca konkrétneho účtovného obdobia, obsahujúce prírastky či úbytky, zvýšenie alebo zníženie z dôvodu precenenia, tvorbu a následné zaúčtovanie opravných položiek, odpisy a ostatné zmeny. (Krupová, 2019)

V ročnej účtovnej závierke musí byť zverejnená existencia a suma pozemkov, budov a zariadení, u ktorých nastalo obmedzenie vlastníckeho práva, a to formou záložného práva či ručením za záväzky, ďalej výdavky na nedokončené investície, ako aj sumy zmluvných záväzkov spojených s obstaraním pozemkov, budov a zariadení. (Baštincová, 2009)

Štandard IAS 16 taktiež odporúča zverejniť účtovnú hodnotu nepoužívaných pozemkov, strojov a zariadení, ako aj hrubú účtovnú hodnotu pozemkov, budov a zariadení, ktoré boli plne odpísané, účtovnú hodnotu pozemkov, budov a zariadení, ktoré boli vyradené z používania, ako aj reálnu hodnotu pozemkov, budov a zariadení, ktorá sa významne líši od účtovnej hodnoty a u ktorej účtovná jednotka nepoužíva preceňovací model. (Alibhai et al., 2021)

V prípade, že je DHM oceňovaný preceňovacím modelom, spoločnosť má povinnosť zverejniť aj tieto informácie:

- dátum uskutočnenia precenenia,
- možná účasť nezávislého znalca pri precenení
- metódy uplatnené pri určení objektívnej hodnoty,
- rozsah stanovenej objektívnej hodnoty,
- v prípade vychádzania z výšky výdavkov na obstaranie, hodnota významnej skupiny DHM.
- hodnota fondu z precenenia, prípadne hodnota zmeny v priebehu obdobia jeho rozdeľovania. (Tumpach, 2006)

Zverejňovanie položiek v súvahe

V nasledujúcej tabuľke sú obsiahnuté položky, ktoré má povinnosť účtovná jednotka na základe požiadaviek štandardu IAS 1 zverejniť v súvahe.

Tabuľka 3 Položky, ktoré má povinnosť účtovná jednotka zverejniť v súvahe

Aktíva	Pasíva
Pozemky, budovy a zariadenia	Emitovaný kapitál a rezervné fondy
Investície do nehnuteľností, nehmotný majetok	Menšinový podiel
Investície oceňované ekvivalenčnou metódou	Rezervy
Odložené daňové pohľadávky	Odložené daňové záväzky
Finančné aktíva	Finančné záväzky
Pohľadávky z titulu bežných daní	Záväzky z titulu bežných daní
Biologické aktíva	Obchodné a iné záväzky
Majetok držaný na predaj (IFRS 5)	Záväzky, ktoré sú súčasťou celkov držaných na predaj
Zásoby	
Obchodné a iné pohľadávky	
Peniaze a peňažné ekvivalenty	

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa (Dvořáková, 2017)

Štandard IAS 1 síce obsahuje vyššie uvedený stručný súbor položiek, ktoré je potrebné zverejniť v súvahe, zároveň je treba rešpektovať skutočnosť, že aj je položka významná a jej neuvedenie v súvahe by mohlo byť výsledkom negatívneho ovplyvnenia pri procese rozhodovania užívateľov účtovnej závierky, je účtovná jednotka povinná túto významnú položku zverejniť. Zverejniť je položku potrebné buď priamo v súvahe, alebo v komentároch k účtovným výkazom. (Mahutová, 2012)

2 Cieľ práce

Práca sa zaoberá dlhodobým hmotným majetkom z pohľadu Medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie IFRS. Hlavným cieľom diplomovej práce je na základe finančnej analýzy identifikovať problémové oblasti vybraného podniku a navrhnúť odporúčania na ich minimalizáciu, či odstránenie.

Najväčšiu úlohu pri dosahovaní cieľa bude zohrávať analýza dlhodobého hmotného majetku ako aj pravidlá výkazníctva podľa medzinárodných štandardov. Budeme hľadať čo najlepšie návrhy na odstránenie problémových oblastí, ktoré sú v súlade s požiadavkami medzinárodných štandardov IFRS.

Dosiahnutie hlavného cieľa si vyžaduje aplikovať niekoľko čiastkových cieľov:

- teoretické vymedzenie problematiky medzinárodných štandardov,
- analýza vývoja a štruktúry dlhodobého hmotného majetku; popis bilancovania, odpisovania, oceňovania a vykazovania dlhodobého hmotného majetku spoločnosti,
- zhodnotenie dosiahnutých výsledkov a stanovenie konkrétnych riešení na minimalizáciu problémových oblastí

3 Metodika práce a metody skúmania

V tejto kapitole sa budeme venovať charakteristike objektu skúmania, ako aj popísaniu metód a pracovných postupov, ktoré sú potrebné na dosiahnutie cieľa diplomovej práce.

3.1 Objekt skúmania

Spolupracovali sme s dopravnou spoločnosťou, ktorú budeme uvádzať ako XY, keďže nesúhlasila so zverejnením jej osobných údajov. Spoločnosť XY je akciová spoločnosť, ktorá pôsobí na trhu od roku 1996. Hlavný predmet jej činnosti spočíva v cestnej nákladnej doprave. Konkrétne sa venuje preprave tovarov pre automobilový, chemický, papierenský, ľahký stavebný a strojársky priemysel. Spoločnosť disponuje flotilou kamiónov ktorú má rozmiestnenú po celej Európe.

Spoločnosť XY spĺňa podmienky pre zostavovanie účtovnej závierky podľa IFRS. Týmito podmienkami sú presiahnutie čistého obratu nad sumu 170 000 000 eur, a tiež skutočnosť, že počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2000 zamestnancov.

3.2 Metodika práce a metody skúmania

Analýza

V práci sme začali metódou analýzy, kde sme v teoretickej časti analyzovali vybrané informácie k problematike medzinárodných štandardov IFRS. Analýzou sme pokračovali aj v praktickej časti, kde sme v úvode finančnej analýzy samostatne analyzovali každú položku dlhodobého hmotného majetku.

Matematicko-štatistické metódy

V kapitole „výsledky práce“ sme taktiež použili matematicko-štatistické metódy, ktoré boli potrebné k vyčísleniu horizontálnej a vertikálnej analýzy dlhodobého hmotného majetku, ako aj k vyčísleniu vybraných pomerových ukazovateľov.

Syntéza

Následne bolo najvhodnejšie pokračovať metódou syntézy, kde sme výsledky horizontálnej a vertikálnej analýzy zhrnuli za všetky položky DHM spolu do jednotlivých grafov.

Komparácia

Na záver v kapitole „diskusia“ sme využili metódu komparácie, kde sme porovnávali spôsob odpisovania z pohľadu zásob so spôsobom odpisovania z pohľadu dlhodobého majetku a prostredníctvom grafu sme porovnali vplyv týchto odpisov na výsledok hospodárenia.

3.3 Postup práce

K dosiahnutiu hlavného cieľa bolo potrebné začať teoretickým vymedzením problematiky medzinárodných štandardov finančného výkazníctva. Najdôležitejšie bolo preštudovanie a zaznamenanie koncepčného rámca IFRS, konkrétne sledovanie bilancovania, oceňovania, vykazovania a zverejňovania dlhodobého hmotného majetku. Takisto v našej práci zohráva dôležitú úlohu odpisovanie podľa pravidiel IFRS.

Pokračovali sme vypracovaním praktickej časti, ktorej objektom skúmania bola dopravná spoločnosť. V priebehu piatich rokov sme vykonali finančnú analýzu dlhodobého hmotného majetku, čo zahŕňa horizontálnu a vertikálnu analýzu ako aj analýzu vybraných pomerových ukazovateľov. V ďalšej časti sme sa zamerali na účtovanie, odpisovanie, oceňovanie a vykazovanie DHM a kontrolovali, či spomínané operácie spoločnosť vykonáva v súlade s pravidlami IFRS.

Údaje potrebné k finančnej analýze dlhodobého hmotného majetku sme čerpali z výročných správ, ako aj z účtovných závierok spoločnosti.

V závere práce sme riešili konkrétne problémové oblasti spoločnosti, kde sme názorne ukázali a zároveň navrhli odporúčania na ich minimalizáciu.

4 Výsledky práce

V tejto kapitole vykonáme finančnú analýzu spoločnosti, konkrétne analýzu dlhodobého hmotného majetku. Majetok spoločnosti budeme analyzovať za obdobie piatich rokov, a to od roku 2016 až po rok 2020. Taktiež si popíšeme bilancovanie, odpisovanie, a vykazovanie dlhodobého hmotného majetku spoločnosti. Údaje potrebné k finančnej analýze dlhodobého hmotného majetku sme čerpali z výročných správ. Naším cieľom bude na základe finančnej analýzy identifikovať problémové oblasti vybraného podniku a navrhnúť odporúčania na ich minimalizáciu.

4.1 Finančná analýza dlhodobého hmotného majetku

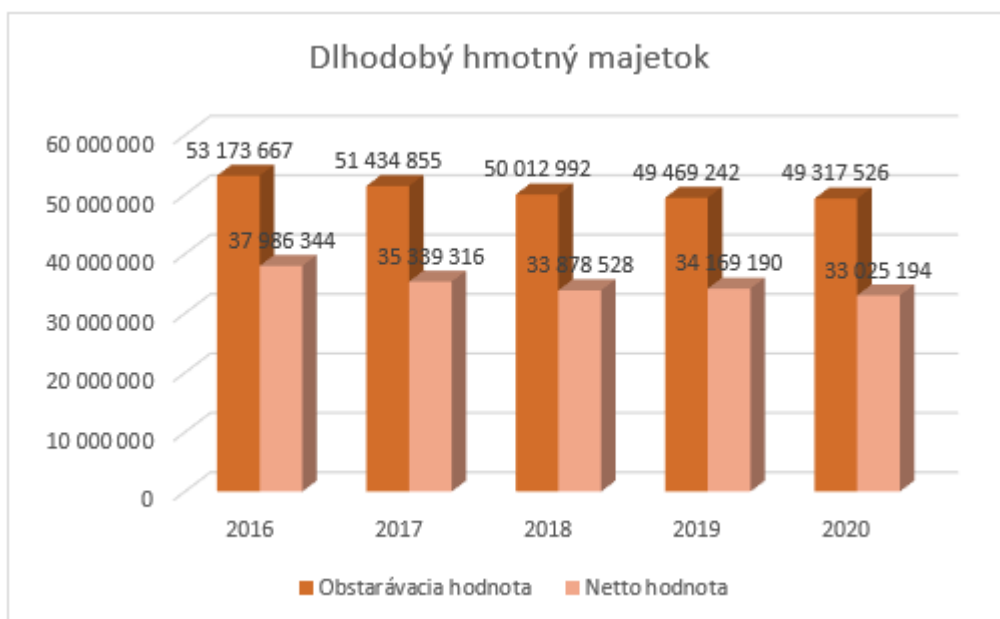
V práci popíšeme za obdobie piatich rokov vývoj dlhodobého hmotného majetku z pohľadu medzinárodných štandardov, vykonáme finančnú analýzu DHM a následne znázorníme bilancovanie, odpisovanie a vykazovanie DHM spoločnosti.

Tabuľka 4 Dlhodobý hmotný majetok v obstarávacej a netto hodnote

DHM	2016	2017	2018	2019	2020
Obstarávacia hodnota	53 173 667	51 434 855	50 012 992	49 469 242	49 317 526
Netto hodnota	37 986 344	35 339 316	33 878 528	34 169 190	33 025 194

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa výročných správ 2016 – 2020

Netto hodnota dlhodobého hmotného majetku predstavovala v roku 2016 výšku 37 986 344 €, v roku 2017 netto hodnota poklesla na výšku 35 339 316 €, v roku 2018 hodnota znovu poklesla o 1 460 788 €, a to na hodnotu 33 878 528 €. Tieto poklesy boli spôsobené vplyvom opotrebenia dlhodobého hmotného majetku. Konkrétne sa vplyvom oprávok výrazne znížila hodnota Dopravných prostriedkov a Budov. V roku 2019 netto hodnota dlhodobého hmotného majetku vzrástla na sumu 34 159 190 €. Tento nárast bol spôsobený zakúpením špeciálneho technologického čistiaceho vozidla ORTGL a štyroch ťažných súprav značky STILL BaseRunner ako aj investíciou do budovy, ktorú zakúpila v roku 2017. V roku 2020 netto hodnota DHM poklesla na sumu 33 025 194 €, čo bolo rovnako spôsobené opotrebením majetku.



Graf 1 Dlhodobý hmotný majetok 2016 - 2020

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa výročných správ 2016 – 2020

Z vyššie uvedeného grafu vyplýva, že spoločnosť disponuje pomerne veľkým množstvom majetku. Dlhodobý hmotný majetok spoločnosti má počas sledovaných piatich rokov klesajúcu tendenciu.

V tabuľke číslo 5 sú položkovite rozpisované jednotlivé časti dlhodobého majetku po dobu piatich rokov, kde je poukázané na ich obstarávaciu hodnotu, následne oprávky ako aj ich zostatkovú hodnotu. Tabuľka je rozčlenená podľa súvahy kvôli lepšiemu prehľadu na jednotlivé položky.

Tabuľka 5 Položky DHM 2016 - 2020

	Obstarávacía hodnota (EUR)				
	2016	2017	2018	2019	2020
Budovy	1 934 337	3 257 400	3 420 451	3 437 001	3 341 546
Pozemky	1 014 523	1 204 279	1 204 279	1 204 279	1 204 279
Dopr. prostriedky	48 952 320	45 764 768	44 235 000	43 587 338	43 481 011
Inventár	1 255 187	1 173 455	1 134 230	1 117 624	1 114 897
Ostatný DHM	17 300	34 952	19 032	123 000	175 793

Spolu	53 173 667	51 434 855	50 012 992	49 469 242	49 317 526
	Oprávky (EUR)				
	2016	2017	2018	2019	2020
Budovy	214 096	318 632	461 685	609 754	725 401
Pozemky	0	0	0	0	0
Dopr. prostriedky	14 473 897	15 282 485	15 167 730	14 221 408	15 076 735
Inventár	499 330	494 422	505 049	468 890	490 196
Ostatný DHM	0	0	0	0	0
Spolu	15 187 523	16 095 539	16 134 464	15 300 052	16 292 332
	Zostatková hodnota (EUR)				
	2016	2017	2018	2019	2020
Budovy	1 720 241	2 938 768	2 958 766	2 827 247	2 616 145
Pozemky	1 014 523	1 204 279	1 204 279	1 204 279	1 204 279
Dopr. prostriedky	34 478 423	30 482 283	29 067 270	29 365 930	28 404 276
Inventár	755 857	679 033	629 181	648 734	624 701
Ostatný DHM	17 300	34 952	19 032	123 000	175 793
Spolu	37 986 344	35 339 316	33 878 528	34 169 190	33 025 194

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa výročných správ 2016 – 2020

Budovy

Stav budov v porovnaní s rokom 2016 sa zmenil výrazne len v roku 2017, kedy spoločnosť zakúpila staršiu hospodársku budovu v hodnote 1 480 000 €, ktorú po následnej rekonštrukcii plánovala využiť na kancelárske priestory. V nasledujúcich rokoch už výrazne zmeny v stave budov nenastali. V roku 2018 to bol nárast o 481 682 €, v roku 2019 o 478 235 € a v poslednom sledovanom roku o 514 299 €, z čoho vidieť, že investície do budov už boli každým rokom približne rovnaké.

Pozemky

Aj v položke pozemky spoločnosť najvýraznejšie zainvestovala v roku 2017, keď k zakúpenej budove potrebovala zabezpečiť aj rozľahlé parkovisko v obstarávacej cene 189

756 € a nasledujúce tri roky bol stav nemenný, nakoľko pri pozemkoch sa nevytvárajú oprávky.

Dopravné prostriedky

V rámci obmeny pôvodného vozového parku spoločnosť postupne počas sledovaných rokov obstarala rôzne dopravné prostriedky. Zakúpila špeciálne technologické čistiace vozidlo ORTGL, štyri ťažné súpravy značky STILL BaseRunner, sedem osobných vozidiel značky Mercedes Benz a Opel, štyri návesy značky Wielton Autoline a Schmitz a štyri valníkové vozidlá značky Peugeot Boxer a Iveco. Ich celková hodnota v roku 2017 predstavovala sumu 11 286 345 €, v roku 2018 to bola suma 13 752 717 €, v roku 2019 suma 14 520 068 € a v roku 2020 v sume 14 115 081 €.

Inventár

V položke inventár spoločnosť účtovala vybavenie kancelárskych priestorov, ktoré priebežne obstarávala v roku 2017 v celkovej sume 417 598 €, v roku 2018 v sume 455 197 €, v roku 2019 v sume 488 443 € a v roku 2020 v sume 466 163 €.

Ostatný DHM

Do skupiny ostatný DHM spoločnosť účtovala prevažne elektrotechnický a elektronický sortiment, ako informačná technika. Stav ostatného DHM sa v roku 2017 zvýšil o 17 652 €, v roku 2018 sa v dôsledku vyradenia znížil v celkovej hodnote 15 920 €, v roku 2019 spoločnosť obstarala ostatný DHM v sume 103 968 € a v roku 2020 v sume 52 793 €.

4.1.1 Horizontálna analýza DHM

Pomocou horizontálnej analýzy budeme sledovať vývoj položiek dlhodobého hmotného majetku medzi jednotlivými rokmi navzájom. Konkrétne sa jedná o roky 2017, 2018, 2019 a 2020. V nasledujúcich tabuľkách môžeme sledovať medziročnú zmenu konkrétnych položiek dlhodobého hmotného majetku.

Tabuľka 6 Horizontálna analýza DHM – percentuálna zmena

Ukazovateľ	Percentuálna zmena			
	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020
Budovy	70,83%	0,68%	-4,45%	-7,47%
Pozemky	18,70%	0,00%	0,00%	0,00%
Dopravné prostriedky	-11,59%	-4,64%	1,03%	-3,27%
Inventár	-10,16%	-7,34%	3,11%	-3,70%
Ostatný DHM	102,03%	-45,55%	546,28%	42,92%
Spolu DHM	-6,97%	-4,13%	0,86%	-3,35%

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovných závierok 2016 - 2020

V uvedenej tabuľke je znázornený percentuálny vývoj jednotlivých položiek dlhodobého hmotného majetku za obdobie štyroch rokov. Najväčší pokles celkového DHM nastal v prvom sledovanom roku, a to o 6,97 %. Pokles bol spôsobený predovšetkým opotrebením DHM, kedy v roku 2017 predstavovala suma oprávok 16 095 539 €. Naopak, najväčší nárast nastal v roku 2019, a to o 0,86 %. Tento nárast bol spôsobený kúpou vozidiel do vozového parku, a tiež zveľadením hospodárskej budovy zakúpenej v roku 2017.

Tabuľka 7 Horizontálna analýza DHM – absolútna zmena

Ukazovateľ	Absolútna zmena			
	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020
Budovy	1 218 527	19 998	- 131 519	- 211 102
Pozemky	189 756	0	0	0
Dopravné prostriedky	- 3 996 140	- 1 415 013	298 660	- 961 654
Inventár	- 76 823	- 49 853	19 553	- 24 033
Ostatný DHM	17 652	- 15 920	103 968	52 793
Spolu DHM	- 2 647 029	- 1 460 787	290 662	- 1 143 996

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovných závierok 2016 – 2020

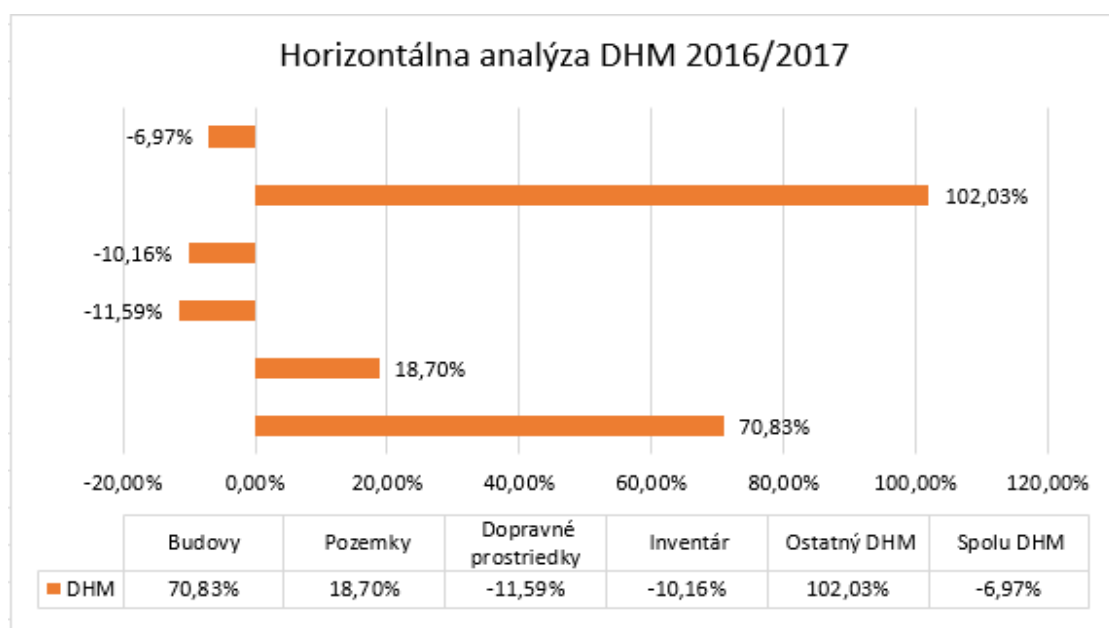
V uvedenej tabuľke je znázornená absolútna zmena jednotlivých položiek dlhodobého hmotného majetku za obdobie štyroch rokov. Najväčší pokles celkového DHM nastal v prvom sledovanom a to o 2 647 029 €. Naopak, najväčší nárast nastal v roku 2019, a to len o 290 662 €.

Tabuľka 8 Horizontálna analýza DHM – základný index

Ukazovateľ	Bázičný index			
	2016/2017	2017/2018	2018/2019	2019/2020
Budovy	170,83	100,68	95,55	92,53
Pozemky	118,70	100	100	100
Dopravné prostriedky	88,41	95,36	101,03	96,73
Inventár	89,84	92,66	103,11	96,30
Ostatný DHM	202,03	54,45	646,28	142,92
Spolu DHM	93,03	95,87	100,86	96,65

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovných závierok 2016 - 2020

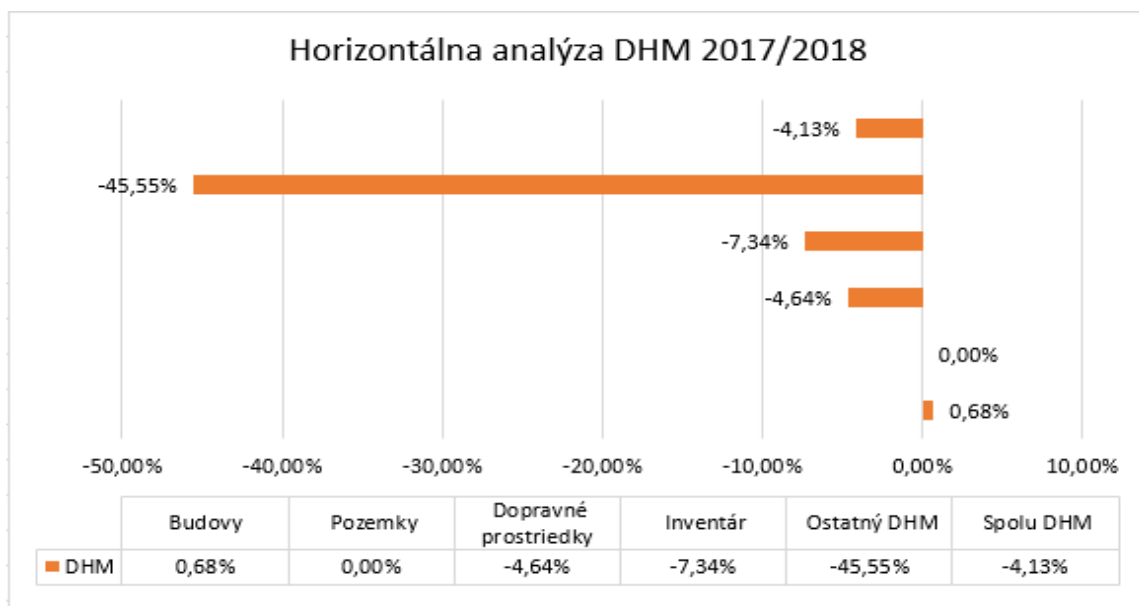
Zmeny jednotlivých položiek dlhodobého hmotného majetku môžeme sledovať v nasledujúcich grafoch.



Graf 2 Horizontálna analýza DHM 2016/2017

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej zvierky 2017

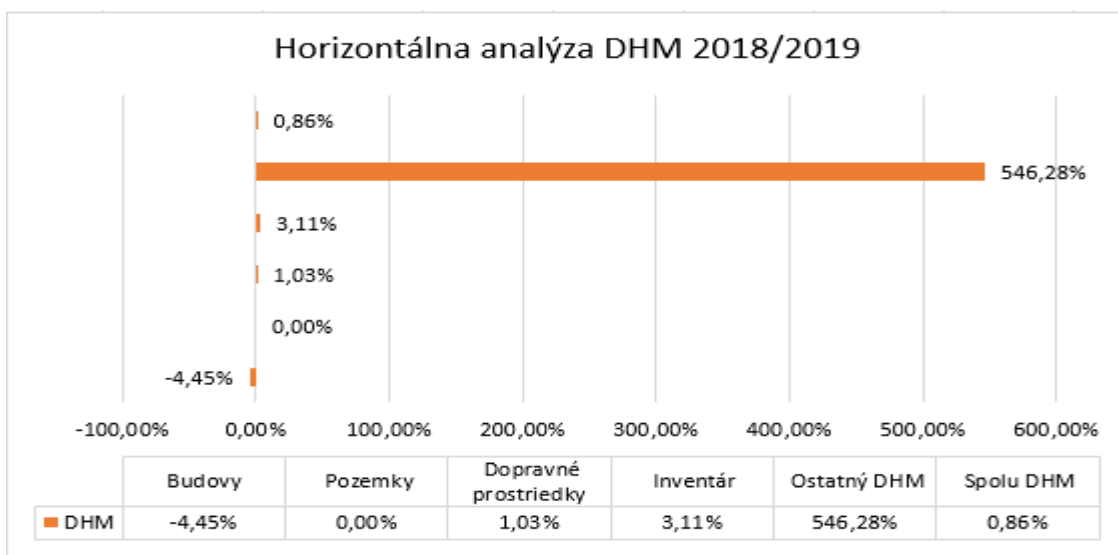
Čo sa týka roku 2017, medziročný nárast nastal v položkách Budovy, Pozemky a Ostatný DHM. Nárast bol spôsobený zakúpením staršej hospodárskej budovy, ako aj rozľahlého parkoviska. Zvyšné dve položky dlhodobého hmotného majetku medziročne poklesli. V položke Dopravné prostriedky nastal 11,59 percentný pokles a v položke Inventár 7,34 percentný pokles. Absolútna hodnota celkového DHM medziročne poklesla. Na tomto poklese sa najviac podieľal vplyv dopravných prostriedkov.



Graf 3 Horizontálna analýza DHM 2017/2018

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej zvierky 2018

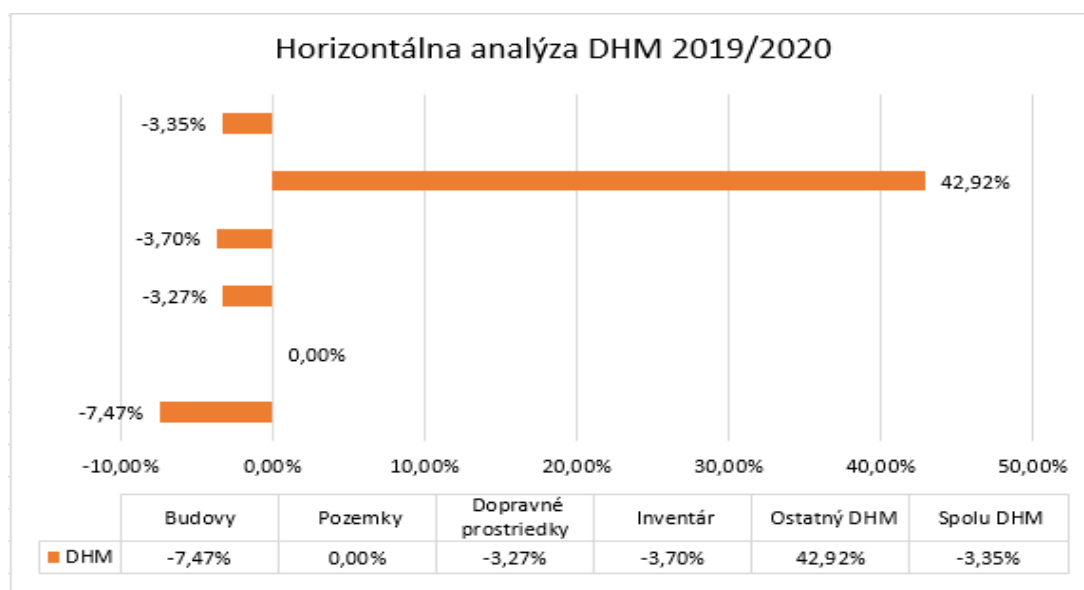
V roku 2018 nenastali také významné zmeny, ako to bolo v predchádzajúcom roku. Medziročný nárast nastal len v položke Budovy, a to o 0,68%. Pri položke Pozemky nenastala žiadna zmena. Hodnota dopravných prostriedkov a inventára vplyvom odpisov opäť poklesla. Pri položke Dopravné prostriedky nastal 4,64 percentný pokles a pri položke inventár nastal 7,34 percentný pokles. Ostatný DHM sa v dôsledku vyradenia znížil o 45,55 %. Absolútna hodnota celkového DHM v roku 2018 oproti roku 2017 poklesla o 1 460 787 €.



Graf 4 Horizontálna analýza DHM 2018/2019

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej závierky 2019

V roku 2019 spomedzi všetkých zložiek dlhodobého hmotného majetku nastal pokles len v položke Budovy. Stav budov medziročne poklesol o 4,45%. Pri položke Pozemky opäť nenastala žiadna zmena. Najvýraznejší nárast nastal v položke Ostatný DHM. Táto položka vrástla až o 546,28 %, no nakoľko táto položka tvorí len minimálnu sumu celkového DHM, nemalo to taký vplyv na celkový stav dlhodobého hmotného majetku. Tento nárast bol spôsobený kúpou väčšieho množstva elektronického sortimentu. Dopravné prostriedky mierne vzrástli, a to o 1,03 % a inventár vzrástol o 3,11 %.



Graf 5 Horizontálna analýza DHM 2019/2020

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej závierky 2020

V poslednom sledovanom roku nastal medziročný nárast len v položke Ostatný DHM. Táto položka vzrástla o 42,92 %, čo predstavovalo sumu 52 793 €. Pozemky ostali bez zmeny. Zvyšné položky dlhodobého hmotného majetku medziročne poklesli. Stav budov poklesol o 7,47 %, stav dopravných prostriedkov poklesol o 3,27 % a stav inventára poklesol o 3,70 %. Všetky spomínané poklesy boli spôsobené vplyvom odpisov. Absolútna hodnota celkového DHM medziročne poklesla o 1 143 996 €.

4.1.2 Vertikálna analýza DHM

V nasledujúcej tabuľke si znázorníme podiely jednotlivých častí dlhodobého hmotného majetku v pomere k celkovej sume dlhodobého hmotného majetku. Jednotlivé podiely sú uvedené v percentách.

Tabuľka 9 Vertikálna analýza DHM (v %)

Ukazovateľ	Vertikálna analýza (%)				
	2016	2017	2018	2019	2020
Budovy	4,53	8,32	8,73	8,27	7,92
Pozemky	2,67	3,41	3,55	3,52	3,65
Dopravné prostriedky	90,77	86,26	85,80	85,94	86,01
Inventár	1,99	1,92	1,86	1,90	1,89
Ostatný DHM	0,05	0,10	0,06	0,36	0,53
Spolu DHM	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovných závierok 2016 -2020

Z danej tabuľky je možné vidieť, že počas celého sledovaného obdobia mala na celkovom stave dlhodobého hmotného majetku najväčší podiel položka Dopravné prostriedky, ktoré majú najväčšiu súvislosť s predmetom činnosti spoločnosti. Naopak, najmenší podiel predstavovala položka Ostatný DHM.

Podiel budov na celkovom DHM tvoril v roku 2016 4,53 %. Následne v roku 2017 došlo k miernemu rastu na 8,32 %. V roku 2018 podiel budov na celkovom DHM opäť stúpol na 8,73 %. V roku 2019 to bol 8,27 percentný podiel. V poslednom sledovanom roku podiel poklesol na 7,92 %. Z uvedenej tabuľky vyplýva, že najväčší podiel položky Budovy na

celkovom dlhodobom hmotnom majetku bol v roku 2018, čo predstavovalo sumu 2 958 766 €.

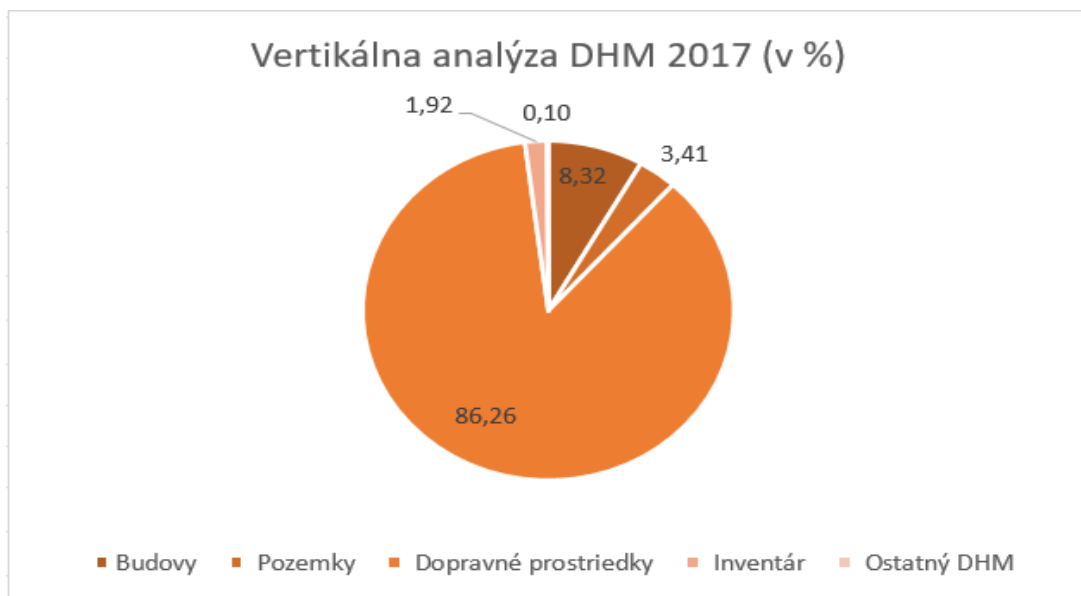
Čo sa týka položky Pozemky, tak v roku 2016 mala táto položka na celkovom DHM podiel vo výške 2,67 %. V nasledujúcom roku podiel vzrástol na 3,41 %. V roku 2018 podiel pozemkov na celkovom DHM opäť mierne porástol, a to na úroveň 3,55 %. V roku 2019 predstavoval tento podiel výšku 3,52%. V roku 2020 bol podiel pozemkov na celkovom DHM najväčší, a to 3,65 %.

Podiel dopravných prostriedkov na celkovom DHM tvoril v roku 2016 90,77 %. V ďalšom sledovanom roku došlo k miernemu poklesu na 86,26 %. V roku 2018 podiel dopravných prostriedkov na celkovom DHM opäť mierne poklesol na 85,80 %. V posledných dvoch sledovaných rokoch podiel porástol, v roku 2019 to predstavovalo 85,94 % a v roku 2020 tento podiel predstavoval 86,01 %. Z uvedeného vyplýva, že najväčší podiel dopravných prostriedkov na celkovom DHM bol v roku 2016. Tento podiel predstavoval sumu 34 478 423 €.

Podiel inventára na celkovom dlhodobom hmotnom majetku v celom sledovanom období osciluje okolo 1,9 %. V roku 2016 bol tento podiel vo výške 1,99 %, v roku 2017 vo výške 1,92 %, v roku 2018 podiel poklesol na 1,86 %. V roku 2019 podiel naopak porástol na 1,90 % a v poslednom sledovanom roku predstavoval podiel inventára na celkovom DHM 1,89 %.

Poslednou zložkou dlhodobého hmotného majetku je Ostatný DHM. V prvom sledovanom roku dosahuje podiel 0,05 % z celkového DHM. V roku 2017 podiel stúpol na 0,10 %. V roku 2018 podiel ostatného DHM na celkovom DHM poklesol, a to na 0,06 %. V posledných dvoch sledovaných rokoch podiel mierne porástol. V roku 2019 vzrástol na 0,36 % a v roku 2020 opäť vzrástol na 0,53 %. Najväčší podiel ostatného DHM na celkovom DHM bol v poslednom sledovanom roku.

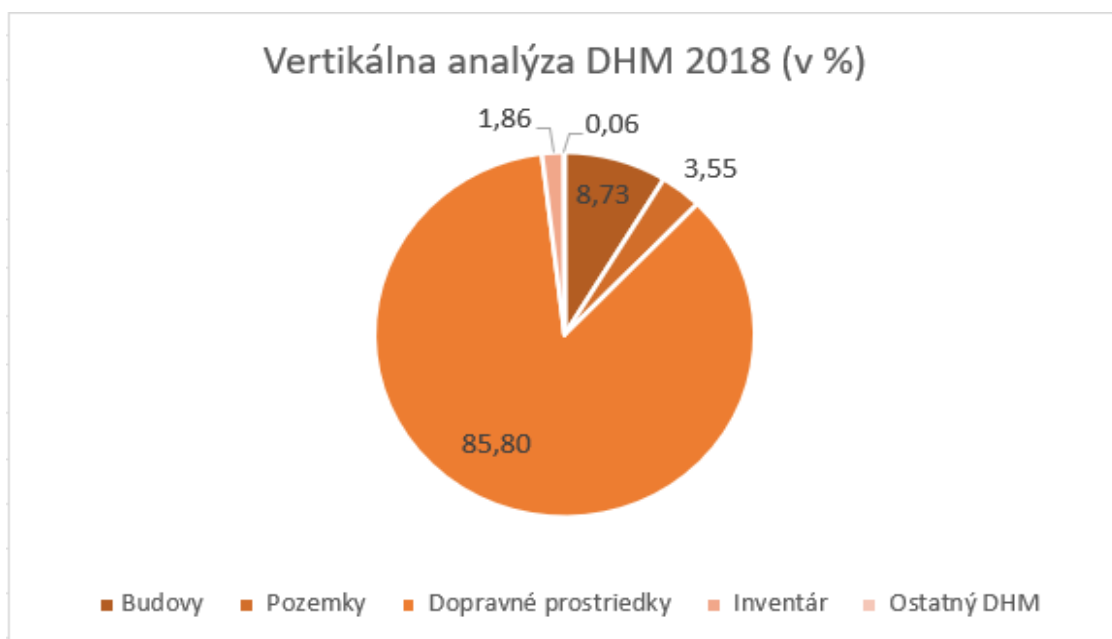
Dané podiely jednotlivých položiek dlhodobého hmotného majetku môžeme sledovať v nasledujúcich grafoch.



Graf 6 Vertikálna analýza DHM 2017

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej závierky 2017

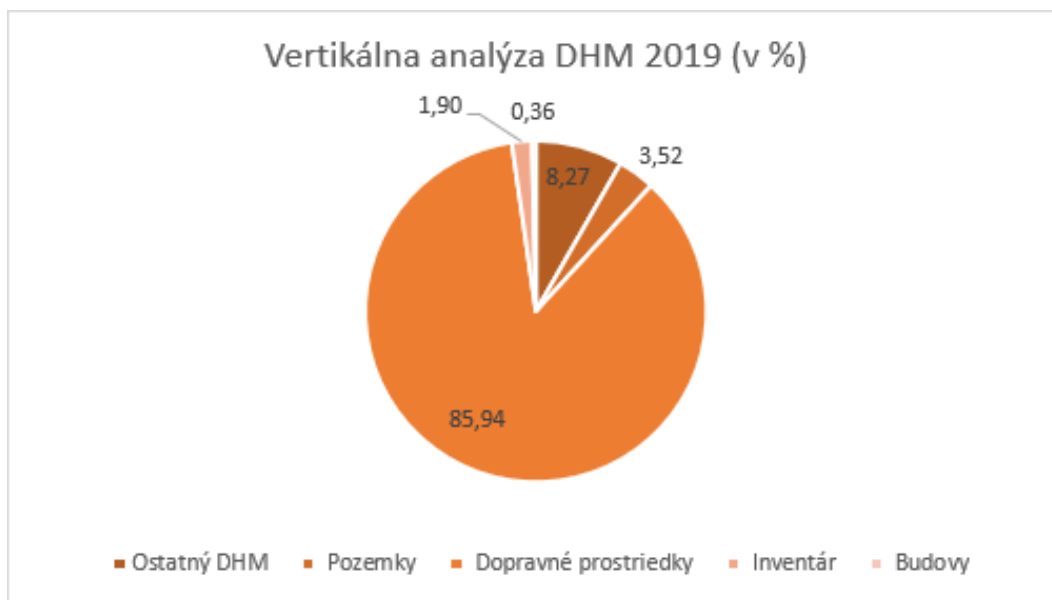
Rok 2017 sa nijako nelíši od predošlých rokov. V roku 2017 vykazovala najväčší položka Dopravné prostriedky. Podiel dopravných prostriedkov na celkovom DHM bol vo výške 86,26 %, čo predstavuje sumu 30 482 283 €. Najmenší podiel vykazovala položka Ostatný DHM. Podiel ostatného DHM na celkovom DHM bol vo výške 0,10 %, čo predstavuje sumu 34 952 €.



Graf 7 Vertikálna analýza DHM 2018

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej závierky 2018

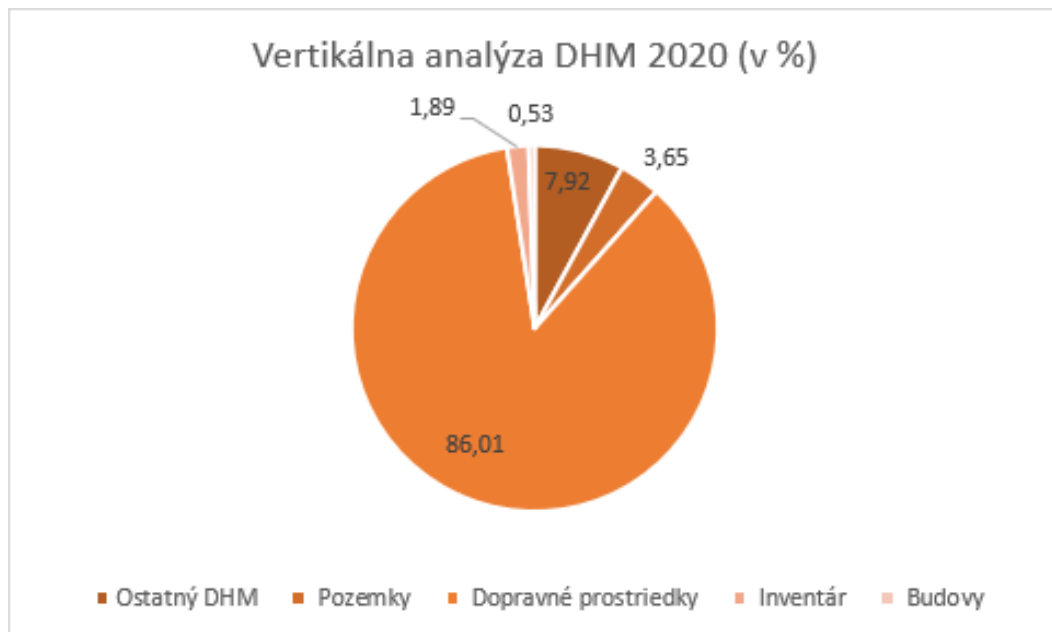
V roku 2018 vykazovala najväčší podiel rovnako ako v predošlých rokoch položka Dopravné prostriedky. Podiel dopravných prostriedkov na celkovom DHM bol vo výške 85,80 %, čo predstavuje sumu 29 067 270 €. Najmenší podiel vykazovala položka Ostatný DHM. Podiel ostatného DHM na celkovom DHM bol vo výške 0,16 %, čo predstavuje sumu 19 032 €.



Graf 8 Vertikálna analýza DHM 2019

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej závierky 2019

V roku 2019 vykazovala najväčší podiel takisto položka Dopravné prostriedky. Podiel dopravných prostriedkov na celkovom DHM bol vo výške 85,94 %, čo predstavuje sumu 29 365 930 €. Najmenší podiel vykazovala položka Ostatný DHM. Podiel ostatného DHM na celkovom DHM bol vo výške 0,36 %, čo predstavuje sumu 123 000 €.



Graf 9 Vertikálna analýza DHM 2020

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej závierky 2020

V roku 2020 vykazovala najväčší podiel položka Dopravné prostriedky. Podiel dopravných prostriedkov na celkovom DHM bol vo výške 86,01 %, čo predstavuje sumu 28 404 276 €. Najmenší podiel vykazovala položka Ostatný DHM. Podiel ostatného DHM na celkovom DHM bol vo výške 0,53 %, čo predstavuje sumu 175 793 €.

4.1.3 Analýza vybraných pomerových ukazovateľov

Ako ďalšiu finančnú analýzu pre dlhodobý majetok sme si vybrali analýzu pomerových ukazovateľov. Jedná sa o ukazovatele, ktoré analyzujú obrat, viazanosť a krytie dlhodobého majetku. Spomedzi ukazovateľov aktivity sme vyčíslili obrat dlhodobého majetku a viazanosť dlhodobého majetku. Spomedzi ukazovateľov zadlženosti sme vyčíslili krytie dlhodobého majetku. Výsledky vybraných pomerových ukazovateľov sú obsiahnuté v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 10 Pomerové finančné ukazovatele

Pomerové finančné ukazovatele					
	2016	2017	2018	2019	2020
ukazovatele aktivity					
Obrat dlhodobého majetku	2,47	3,04	3,63	5,45	4,78
Viazanosť dlhodobého majetku	0,41	0,33	0,28	0,18	0,21
ukazovatele zadlženosti					
Krytie dlhodobého majetku	0,90	0,99	0,87	0,96	0,93

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovných závierok 2016 – 2020

Obrat dlhodobého majetku

Ukazovateľ vyjadruje počet obrátok DM v tržbách za rok. Ukazovateľ od roku 2016 do roku 2019 rástol. V poslednom sledovanom roku mierne poklesol. Rast bol spôsobený intenzívnejším nárastom tržieb. Keďže tento ukazovateľ vyjadruje efektívnosť využitia DM, pre podnik je žiadúce ak je počet obrátok čo najvyšší.

Viazanosť dlhodobého majetku

Ukazovateľ je opakom obratu dlhodobého majetku. Ukazovateľ od roku 2016 do roku 2019 mierne klesal. V poslednom sledovanom roku naopak mierne porástol z hodnoty 0,18 v roku 2019 na hodnotu 0,21 v roku 2020.

Krytie dlhodobého majetku

Vo všetkých sledovaných rokoch vyšiel výsledok krytia dlhodobého majetku menší ako 1. Ak je výsledok < 1 , jedná sa o podkapitalizáciu podniku. Znamená to, že počas celého sledovaného obdobia bol objem dlhodobého majetku väčší ako objem vlastného imania spolu s dlhodobými záväzkami. Z toho vyplýva, že dlhodobé finančné zdroje podniku nestačili na krytie dlhodobého majetku spoločnosti. Pre podniky je však žiadúci opačný stav, a to stav prekapitalizácie.

4.2 Bilancovanie

V nasledujúcej súvahe si zbilancujeme majetok v hierarchii od najmenej likvidného až po samolikvidný a zdroje krytia od vlastného imania cez dlhodobé záväzky až po

krátkodobé závazky. Majetok sa člení na obežný majetok a neobežný majetok, a to bez ohľadu na to v akej oblasti podnikáme.

Tabuľka 11 Bilancia majetku spoločnosti

Súvaha	2018	2019	2020
Neobežný majetok	35 623 297	36 564 013	37 016 897
Dlhodobý NM	449 476	556 804	521 848
Aktivované náklady na vývoj	0	0	0
Softwér	46 386	444 225	417 261
Oceniteľné práva	95 771	90 263	84 755
Ostatný DNM	307 319	19 832	4 968
Dlhodobý HM	33 878 528	34 169 190	33 025 194
Pozemky	1 204 279	1 204 279	1 204 279
Stavby	2 958 766	2 827 247	2 616 145
SHV	29 696 451	30 014 664	29 028 977
Ostatný DHM	19 032	123 000	175 793
Dlhodobý finančný majetok	1 295 293	1 838 019	3 469 855
Podielové cenné papiere	254 067	784 585	509 472
Pôžičky v rámci podielovej účasti	144 000	12 208	19 157
Ostatné pôžičky	897 226	1 041 226	2 941 226
Obežný majetok	25 715 487	26 026 756	21 846 777
Zásoby	463 413	436 014	336 727
Materiál	463 396	435 997	336 710
Zvieratá	17	17	17
Krátkodobé pohľadávky	24 967 923	25 206 604	21 085 388
Pohľadávky z obchodného styku	19 943 230	20 597 345	16 845 342
Pohľadávky voči spoločníkom	258 352	223 352	92 241
Daňové pohľadávky a dotácie	606 396	235 750	371 237
Iné pohľadávky	4 159 945	4 150 157	3 776 568
Finančné účty	284 151	384 138	424 662
Peniaze	11 933	28 321	16 401
Účty v bankách	272 218	355 817	408 261
Časové rozlíšenie	250 889	667 077	354 627
Náklady budúcich období K	197 619	132 630	264 297
Príjmy budúcich období K	53 270	534 447	90 330
Spolu majetok	61 589 673	63 257 846	59 218 301

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovnej závierky 2018 - 2020

4.3 Evidencia DHM

Dlhodobý hmotný majetok spoločnosť eviduje v informačnom systéme so skratkou SAP. Slúžia k tomu inventárne karty majetku, ktoré sa priradujú ku každému DM samostatne, nemajú predpísanú žiadny tvar ani štruktúru, ale musia obsahovať jednotlivé zložky:

- Účet
- Inventárne číslo
- Obstarávacia cena
- Dátum a spôsob obstarania
- Dátum zaradenia do používania
- Doklad o zaradení
- Technické parametre
- Číslo dodacieho listu
- Dátum vystavenia inventárnej karty
- Odpisová skupina
- Doba odpisovania
- Metóda odpisovania
- Dátum a spôsob vyradenia
- Poznámky

Tabuľka 12 Analytické účty dlhodobého hmotného majetku

Analytický účet (trieda majetku)	Názov analytického účtu	Zdroj financovania
021001	Hospodárska budova- kancelárie	Úver
021002	Úžitková budova- garáže	Vlastný zdroj
022001	Osobné automobily	Vlastný zdroj
022002	Nákladné automobily	Vlastný zdroj + úver

022003	Špeciálne dopravné prostriedky	Úver
029001	Počítače	Vlastný zdroj
029002	Nábytok	Vlastný zdroj
031001	Pozemky – parkovacie plochy	Vlastný zdroj
031002	Ostatné pozemky	Úver

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa výročnej správy

Plné názvy analytických účtov

- Účty 021001 a 021002 sú analytickými účtami k účtu Stavby.
- Účty 022001, 022002 a 022003 sú analytickými účtami k účtu Samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí.
- Účty 029001 a 029002 sú analytickými účtami k účtu Ostatný dlhodobý hmotný majetok. Účty 031001 a 031002 sú analytickými účtami k účtu Pozemky. Tieto účty sa pri odpisovaní neobjavia, nakoľko sú pozemky podľa § 23 zákona o daní z príjmov vylúčené z odpisovania.

4.4 Odpisovanie DHM

Napriek tomu, že medzinárodné štandardy IFRS predpisujú odpisovať nákup významných náhradných komponentov ako dlhodobý majetok, spoločnosť sa rozhodla účtovať ich ako zásobu. V nasledujúcej tabuľke si bližšie znázorníme jednotlivé zložky dlhodobého hmotného majetku so zaradením do odpisových skupín vrátane doby ich odpisovania.

Tabuľka 13 Doba odpisovania jednotlivých zložiek DHM

Názov DM	Odpisová skupina	Doba odpisovania
Hospodárska budova (kancelárie)	6	40 rokov
Úžitková budova (garáže)	4	12 rokov
Osobné automobily	1	4 roky
Nákladné automobily	1	4 roky

Špeciálne dopr. prostriedky	2	6 rokov
Hardwarové zariadenia	1	4 roky
Nábytok (inventár)	2	6 rokov

Zdroj: (Výročná správa, 2020)

Tabuľka 14 Analytické účty odpisov

Názov	Analytický účet
Odpisy DM – budovy	551001
Odpisy DM – dopravné prostriedky	551002
Odpisy DM – ostatný DHM	551003

Zdroj: Vlastné spracovanie

Účtovanie odpisov spoločnosť robí mesačne na analytických účtoch odpisov k syntetickému účtu 551 so súvzťažným zápisom na účtoch triedy 08 Oprávky DHM.

K 1.1.2018 spoločnosť prehodnotila ekonomickú životnosť niektorých vozidiel svojho vozového parku. Životnosť špeciálneho technologického čistiaceho vozidla predĺžila z doby 6 rokov na dobu 10 rokov a životnosť automobilových súprav – ťahačov s návesmi z doby 4 rokov na dobu 8 rokov.

4.5 Vykazovanie DHM

Naša prepravná spoločnosť používa pri zabezpečovaní svojej činnosti nehnuteľný majetok a dopravné stroje a zariadenia. Tieto sa vykazujú v obstarávacej cene, ktorá sa následne zníži o oprávky a kumulované straty z ich zníženej hodnoty. Súčasťou tejto obstarávacej ceny sú aj všetky čiastkové náklady, ktoré sa musia vynaložiť na uvedenie jednotlivých hmotných majetkov do používania na účel, pre ktorý boli určené. Obstarávacia cena nezahŕňa úroky z cudzích zdrojov.

Na konci účtovného obdobia spoločnosť vytvorí účtovnú závierku, ktorej súčasťou je výkaz ziskov a strát. V tomto výkaze sa zohľadní zisk, prípadná strata z predaja alebo vyradenia dlhodobého majetku, prípadne niektorej jeho časti. Prílohou ročnej účtovnej závierky sú aj poznámky k účtovnej závierke, kde sa detailne rozpisujú všetky spomínané zmeny v stave majetku.

Následné výdavky, ktoré sa vzťahujú k výmene niektorej z častí dlhodobého majetku spoločnosť aktivuje len za predpokladu, že sa tým navýšia budúce ekonomické úžitky, ktoré prevýšia rámec pôvodného štandardu hmotného majetku a následne ich vieme s presnosťou oceniť. Výdavky, ktoré vzniknú až po obstaraní DHM, účtujeme ako náklady týkajúce a obdobia opráv a údržby, v ktorom vznikli.

5 Diskusia

V tejto kapitole si zhrnieme dosiahnuté výsledky finančnej analýzy DHM, a tiež rozoberieme problémové oblasti našej spoločnosti s naznačením návrhov odporúčaní na ich prípadnú minimalizáciu .

5.1 Zhrnutie výsledkov práce

V kapitole Výsledky práce sme vykonali finančnú analýzu dlhodobého hmotného majetku v jednotlivých rokoch 2016 - 2020. Taktiež sme si popísali bilancovanie, odpisovanie, a vykazovanie dlhodobého hmotného majetku spoločnosti.

Tabuľka 15 DHM spoločnosti v obstarávacej a netto hodnote

DHM	2016	2017	2018	2019	2020
Obstarávacia hodnota	53 173 667	51 434 855	50 012 992	49 469 242	49 317 526
Netto hodnota	37 986 344	35 339 316	33 878 528	34 169 190	33 025 194

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovných závierok 2016 - 2020

Dlhodobý hmotný majetok spoločnosti má s výnimkou roka 2019 klesajúcu tendenciu. Tieto poklesy sú spôsobené vplyvom opotrebenia dlhodobého hmotného majetku. Konkrétne sa vplyvom oprávok výrazne znížila hodnota Dopravných prostriedkov a Budov. V roku 2019 netto hodnota dlhodobého hmotného majetku vzrástla na sumu 34 159 190 €. Tento nárast bol spôsobený obstaraním špeciálneho technologického čistiaceho vozidla a ťažných súprav a menší podiel na tomto náraste zohrávala aj investícia do hospodárskej budovy.

Tabuľka 16 Horizontálna a Vertikálna analýza DHM

Položka	Horizontálna analýza (%)				Vertikálna analýza (%)				
	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2016	2017	2018	2019	2020
Budovy	70,83	0,68	-4,45	-7,47	4,53	8,32	8,73	8,27	7,92
Pozemky	18,70	0,00	0,00	0,00	2,67	3,41	3,55	3,52	3,65
Dopr. prostr.	-11,59	-4,64	1,03	-3,27	90,77	86,26	85,80	85,94	86,01

Inventár	-10,16	-7,34	3,11	-3,70	1,99	1,92	1,86	1,90	1,89
Ostatný DHM	102,03	-45,55	546,28	42,92	0,05	0,10	0,06	0,36	0,53
Spolu DHM	-6,97	-4,13	0,86	-3,35	100	100	100	100	100

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa účtovných zvierok 2016-2020

Horizontálna analýza

Najväčší pokles celkového DHM nastal v prvom sledovanom roku, a to o 6,97 %. Pokles bol spôsobený predovšetkým opotrebením DHM, kedy v roku 2017 predstavovala suma oprávok 16 095 539 €. Naopak, najväčší nárast nastal v roku 2019, a to o 0,86 %. Na tomto náraste sa najviac podieľala kúpa vozidiel do vozového parku ako aj investícia do hospodárskej budovy v sume 478 235 €.

Vertikálna analýza

Z danej tabuľky je možné vidieť, že počas celého sledovaného obdobia mala na celkovom stave dlhodobého hmotného majetku najväčší podiel položka Dopravné prostriedky, ktoré majú najväčšiu súvislosť s predmetom činnosti spoločnosti. Naopak, najmenší podiel predstavovala položka Ostatný DHM.

Tabuľka 17 Bilancovanie, odpisovanie a vykazovanie DHM

Bilancovanie DHM	Spoločnosť bilancuje svoj majetok v súlade so štandardom IAS 1. Svoj majetok v súvahe vykazuje v hierarchii od najmenej likvidného po samolikvidný. Zdroje krytia vykazuje od vlastného imania cez dlhodobé po krátkodobé záväzky.
Odpisovanie DHM	Napriek tomu, že medzinárodné štandardy IFRS predpisujú odpisovať nákup významných náhradných komponentov ako dlhodobý majetok, spoločnosť sa rozhodla účtovať ich ako zásobu, čo je v rozpore so štandardmi IFRS.
Vykazovanie DHM	Spoločnosť vykazuje nehnuteľný majetok, dopravné stroje a zariadenia v obstarávacej cene, ktorá sa následne zníži o oprávky a kumulované straty z ich zníženej hodnoty. Na konci účtovného obdobia spoločnosť

	vytvorí účtovnú závierku, ktorej súčasťou je výkaz ziskov a strát.
--	--

Zdroj: Vlastné spracovanie

5.2 Návrhy a odporúčania

Medzi problémové oblasti zaraďujeme komponentné odpisovanie a oceňovanie dlhodobého hmotného majetku preceňovacím modelom, ktoré však naša spoločnosť nepraktizuje. V tejto časti práce si názorne ukážeme ako by spoločnosť pri odpisovaní a oceňovaní mala postupovať.

5.2.1 Problémové oblasti – Komponentné odpisovanie

Ako sme už vyššie spomenuli, problematika účtovania odpisov náhradných komponentov ako dlhodobého majetku, ktorú odporúčajú medzinárodné štandardy IFRS/IAS, daná spoločnosť v tomto prípade nezrealizuje, nakoľko tieto štandardy neuznávajú rezervy na opravy dlhodobého majetku. Preto v nasledujúcich príkladoch len znázorníme – porovnáme spoločnosťou použitý spôsob účtovania ako zásoby s prípadným možným účtovaním ako dlhodobý majetok. Pri odpisovaní sa bude uplatňovať komponentný prístup, podľa ktorého sa každá zložka dlhodobého majetku odpisuje zvlášť, nakoľko každá má inú dobu životnosti.

Príklad1: Prepravná spoločnosť obstarala a následne zaradila špeciálne technologické čistiace vozidlo za 816 000 € s pôvodnou životnosťou 6 rokov, ktorú neskôr predĺžila na dobu 10 rokov. Súčasťou tohto vozidla je plánovaná výmena opotrebovaného náhradného dielu - čistiacej kefy v hodnote 41 100 €, a to každé dva roky. Prvá výmena sa uskutoční začiatkom tretieho roku. Spoločnosť taktiež ráta s výmenou riadiacej jednotky v hodnote 97 227 € každých 5 rokov, prvá výmenu plánuje uskutočniť začiatkom šiesteho roka.

Tabuľka 18 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradných dielov z pohľadu zásob

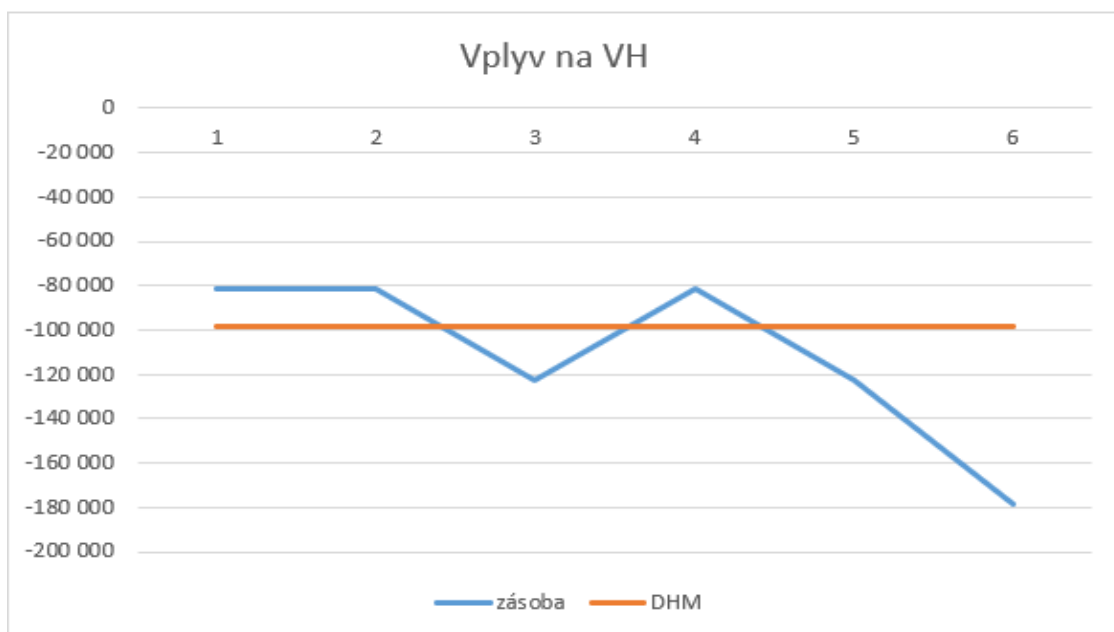
	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok
Odpisy DM	81 600	81 600	81 600	81 600	81 600	81 600
Účtovná hodnota DM	734 400	652 800	571 200	489 600	408 000	326 400
Výmena náhr. dielov na začiatku 3. a 6. roka - náklad			41 100		41 100	97 227
Vplyv na VH	-81 600	-81 600	-122 700	-81 600	-122 700	-178 827

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka 19 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradným dielov z pohľadu dlhodobého majetku

	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok
Odpisy DHM	67 767	67 767	67 767	67 767	67 767	67 767
Odpisy náhr. dielu na zač. 3. roka	20 550	20 550	20 550	20 550	20 550	20 550
Odpisy náhr. dielu na zač. 6. roka	9 723	9 723	9 723	9 723	9 723	9 723
Účtovná hodnota DM ako celku	71 7960	61 9920	521 880	423 840	325 800	227 760
Vplyv na VH	-98 040	-98 040	-98 040	-98 040	-98 040	-98 040

Zdroj: Vlastné spracovanie



Graf 10 Vplyv na Výsledok hospodárenia

Zdroj: Vlastné spracovanie

Príklad 2: Prepravná spoločnosť obstarala a následne zaradila ťažnú súpravu za 67 263 € s pôvodnou životnosťou 4 roky, ktorú neskôr predĺžila na dobu 8 rokov. Súčasťou tejto súpravy je plánovaná výmena opotrebovaného náhradného dielu - pneumatík v hodnote 4 650 €, a to každých šesť rokov. Prvá výmena sa uskutoční začiatkom siedmeho roku. Spoločnosť taktiež ráta s výmenou mrazuvzdornej plachty v hodnote 3 083,30 € každých 5 rokov, prvú výmenu plánuje uskutočniť začiatkom šiesteho roka.

Tabuľka 20 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradných dielov z pohľadu zásob

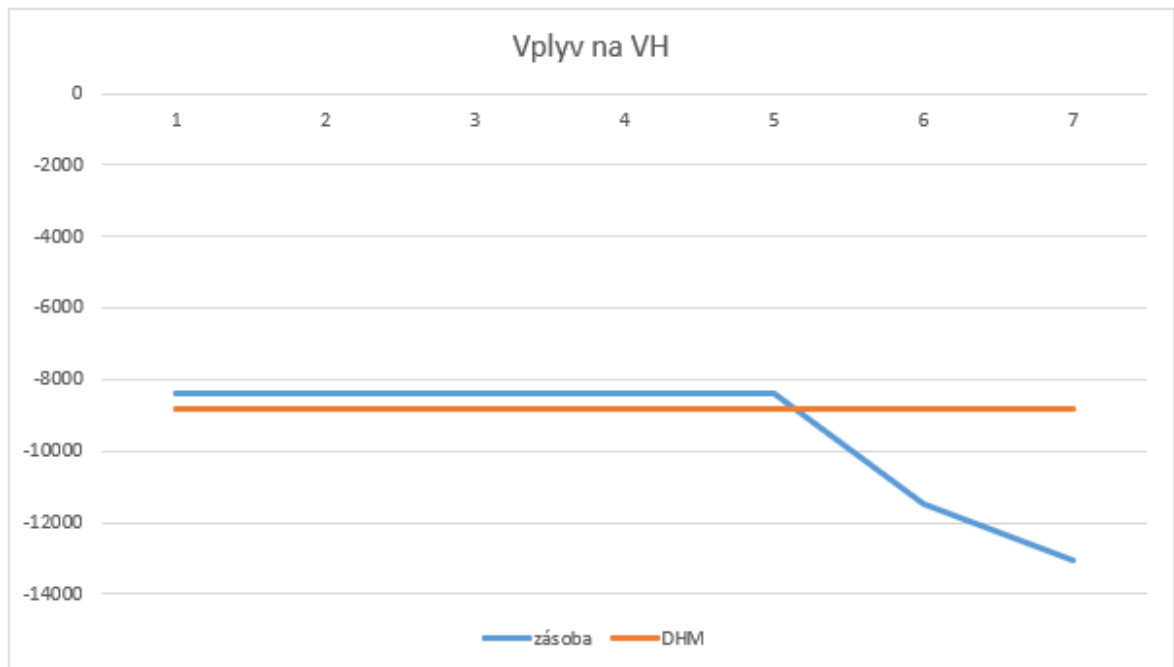
	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok	7. rok
Odpisy DM	8 407,88	8 407,88	8 407,88	8 407,88	8 407,88	8 407,88	8 407,83
Účtovná hodnota DM	58 855,13	50 447,25	42 039,38	33 631,5	25 223,63	16 815,75	8 407,875
Výmena náhr. dielov na zač. 6. a 7. roka (náklad)						3 083,30	4 650
Vplyv na VH	-8407,88	-8407,88	-8407,88	-8407,88	-8 407,88	-11491,2	-13057,9

Zdroj: Vlastné spracovanie

Tabuľka 21 Zhodnotenie DM výmenou významných náhradných dielov z pohľadu dlhodobého majetku

	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok	7. rok
Odpisy DHM	7 441,21	7 441,21	7 441,21	7 441,21	7 441,21	7 441,21	7 441,21
Odpisy náhradného dielu na zač.6 roka	616,66	616,66	616,66	616,66	616,66	616,66	616,66
Odpisy náhradného dielu na začiatku 7. roka	775	775	775	775	775	775	775
Účtovná hodnota DM ako celku	58430,13	49597,26	40764,38	31931,51	23098,64	14265,77	5432,89
Vplyv na VH	- 8832,87	- 8832,87	-8832,87	-8832,87	- 8832,87	- 8832,87	- 8832,87

Zdroj: Vlastné spracovanie



Graf 11 Vplyv na Výsledok hospodárenia

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z porovnania na našich grafoch vyplýva, že ak to posudzujeme z pohľadu zásob, hospodársky výsledok v rokoch, kedy dochádza k výmene náhradných dielov, výrazne kolíše. Na druhej strane, ak sú čísla rovnomerne rozložené v čase, hospodársky výsledok vykázaný podľa zásad IFRS sa každý rok opakuje rovnomerne, bez ohľadu nato, či dochádza alebo nedochádza v danom roku k výmene náhradného diela, takže je výhodnejšie, aby si účtovná jednotka stanovila životnosť jednotlivých náhradných komponentov a k tomu prispôsobila odpisy.

Na základe uvedených príkladov je zrejmé, prečo medzinárodné štandardy IFRS zakazujú vytvárať rezervy na opravu DM, a to z dôvodu, že ak má daná spoločnosť potreby vytvárať rezervy na opravy, znamená to, že spoločnosť odpisy stanovila chybné.

5.2.2 Problémové oblasti – Precenenie budov

Pri oceňovaní dlhodobého hmotného majetku podľa medzinárodných štandardov si v príklade nižšie ukážeme rozdiel prvotného a následného oceňovania prostredníctvom preceňovacieho modelu. Ak sa tento preceňovací model spoločnosť k ročnému súvahovému dňu rozhodne použiť, musí tak učiniť a použiť ho pre všetky zložky celej účtovnej triedy.

V našom prípade si ukážeme preceňovací model na konkrétnom dlhodobom hmotnom majetku, t.j. hospodárskej kancelárskej budove, pri ktorej vieme spoľahlivo určiť jej reálnu hodnotu. Táto reálna hodnota je stanovená z trhovej ceny na základe znaleckého posudku, ktorý určí súdny znalec. Po precenení sa účtovná trieda dlhodobého majetku bude odpisovať z jeho precenenej hodnoty.

Spoločnosť zakúpila staršiu hospodársku budovu, ktorú sa v budúcnosti po následnej rekonštrukcii rozhodla používať ako kancelárske priestory. V deň obstarania ju do majetku zaradila v nákupnej obstarávacej cene 1 480 000 €, no bolo nutné určiť aj jej reálnu hodnotu, ktorá sa bude v nasledujúcich obdobiach meniť rekonštrukciou. V tabuľke si ukážeme tri účtovné obdobia, počas ktorých budova prejde rekonštrukciou a zateplením, aj s jej následným oceňovaním.

Tabuľka 22 Preceňovací model

Rok	2017	2018	2019
Účtovná hodnota	1 480 000	1 520 000	1 460 000
Reálna hodnota	1 520 000	1 460 000	1 980 000
Precenenie	40 000	- 60 000	520 000
		- 20 000	500 000
Vykazovanie	Vlastné imanie – Oceňovacie rozdiely	Vlastné imanie – Oceňovacie rozdiely	Vlastné imanie – Oceňovacie rozdiely
		Náklad z precenenia (strata)	Výnos z precenenia

Zdroj: Vlastné spracovanie

Teda z príkladu vyplýva, že ak sa precenením účtovná hodnota budovy zvýši, toto zvýšenie sa prostredníctvom položky Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov zaúčtuje priamo do vlastného imania. Na druhej strane, ak sa precenením účtovná hodnota budovy zníži, toto zníženie účtovnej hodnoty následne zaúčtujeme ako náklad. Konkrétny rozdiel z precenenia účtujeme na ľarchu vlastného imania, a to len do výšky sumy zaznamenatej na účte Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov. Štandardy nášho účtovníctva nedovoľujú preceňovanie dlhodobého hmotného majetku na reálne hodnoty.

Rozpis jednotlivých hodnôt z tabuľky podľa medzinárodných štandardov IFRS:

- V roku 2017 sa účtovná hodnota 1 480 000 € precenila na základe znaleckého posudku na vyššiu reálnu hodnotu 1 520 000 €, čím sa hodnota budovy zvýšila v súvahe na účte 021 Stavby o sumu 40 000 €. Súčasne vzrástol aj stav vlastného imania v súvahe na konkrétnom účte 414 Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov.
- V roku 2018 sa účtovná hodnota 1 520 000 € precenila na nižšiu reálnu hodnotu 1 460 000 €, čím sa hodnota budovy znížila v súvahe na účte 021 Stavby o sumu 60 000 €. Súčasne poklesol vo výsledovke čistý zisk o 20 000 €, čo má vplyv na celkový hospodársky výsledok.

- V roku 2019 po rekonštrukcii a zateplení budovy sa účtovná hodnota 1 460 000 € precenila na základe znaleckého posudku na vyššiu reálnu hodnotu 1 980 000 €, čím sa hodnota budovy zvýšila v súvahe na účte 021 Stavby o sumu 520 000 €. Súčasne vzrástol aj stav vlastného imania v súvahe na konkrétnom účte 414 Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov.

Záver

Hlavným cieľom záverečnej práce bolo na základe finančnej analýzy identifikovať problémové oblasti vybraného podniku a navrhnúť odporúčania na ich minimalizáciu, či odstránenie. Práca sa zaoberala dlhodobým hmotným majetkom z pohľadu medzinárodných štandardov IFRS.

Objektom skúmania, u ktorej sme analyzovali dlhodobý hmotný majetok, bola akciová spoločnosť, konkrétne dopravná spoločnosť. Hlavný predmet jej činnosti spočíva v cestnej nákladnej doprave, konkrétne v preprave tovarov pre automobilový, chemický, papierenský, ľahký stavebný a strojársky priemysel.

Na to, aby sme čo najlepšie analyzovali majetok spoločnosti a našli čo najviac problémových oblastí, sme pre lepšie zorientovanie v dlhodobom hmotnom majetku sledovali údaje v priebehu piatich rokov 2016, 2017, 2018, 2019 a 2020. Dôležitú úlohu pri analyzovaní spoločnosti zohrával taktiež spôsob bilancovania, oceňovania odpisovania, vykazovania a zverejňovania dlhodobého hmotného majetku.

Na základe finančnej analýzy sme si v piatej kapitole vymedzili problémové oblasti. Ako prvú problémovú oblasť podniku sme riešili komponentné odpisovanie. Medzinárodné štandardy uvádzajú odpisovať významné komponenty dlhodobého hmotného majetku, ktoré majú rôznu dobu životnosti samostatne, čo však naša spoločnosť nepraktizuje a odpisuje tieto súčasti ako zásoby. Preto sme na príkladoch porovnali a zároveň navrhli možný spôsob odpisovania ako dlhodobý hmotný majetok. Ako príklad sme si vybrali špeciálne technologické čistiace vozidlo a ťažnú súpravu. Následne sme porovnali dosiahnuté výsledky hospodárenia, z čoho nám vyplynulo, že spoločnosť stanovila odpisy chybné.

Ako druhú problémovú oblasť podniku sme riešili oceňovanie dlhodobého hmotného majetku preceňovacím modelom. Konkrétne išlo o precenenie DHM na reálnu hodnotu, čo však naša spoločnosť nepraktizuje, hoci to preceňovací model umožňuje. Na príklade sme si ukázali preceňovací model na hospodárskej kancelárskej budove, ktorú spoločnosť zakúpila v roku 2017.

Po vypracovaní diplomovej práce môžeme zhodnotiť, že aplikácia Medzinárodných štandardov IFRS v praxi nie je ľahkou záležitosťou, najmä z hľadiska významných rozdielov v porovnaní so slovenskými účtovnými predpismi.

Bibliografické zdroje

ACCA. *IAS 16 property plant and equipment* [elektronický zdroj]. [2009], online. [cit. 2022-02-10]. Dostupné na: <https://www.accaglobal.com/pk/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/ias16-ppe.html>

ACCA. *IAS 2 Inventories* [elektronický zdroj]. [2018], online. [cit. 2022-02-15]. Dostupné na: <https://www.accaglobal.com/uk/en/member/discover/events/global/e-learning/corporate-reporting/ias2-inventories-pwc.html>

ACCOUNTINGTOOLS. *Revaluation model definition* [elektronický zdroj]. [2021], online. [cit. 2022-03-15]. Dostupné na: <https://www.accountingtools.com/articles/the-revaluation-model.html>

ALIBHAI, Salim et al. *Interpretation and Application of IFRS Standards*. 1st edition. Wiley, 2021. 1008 s. ISBN 978-11-1981-863-2.

BAIJNATH, Reasha. *A Summary of IFRS 5: Non-current assets held for sale and discontinued operations* [elektronický zdroj]. [2016], online. [cit. 2022-02-05]. Dostupné na: <https://www.rsm.global/southafrica/news/summary-ifs-5-non-current-assets-held-sale-and-discontinued-operations>

BAŠTINCOVÁ, Anna – SOLÍK, Ján. Odpisovanie dlhodobého hmotného majetku podľa IAS 16 a národnej úpravy SR. *In Horský Hotel Akademik 2007* [online]. VEGA č. 1/2629/05. 2007, 12 s. Dostupné na: <http://kuaa.sk/uploads/Odpisovanie%20dlhodob%C3%A9ho%20hmotn%C3%A9ho%20majetku%20pod%C4%BEEa%20IAS%2016%20a%20n%C3%A1rodnej%20C3%BApravy%20SR.pdf>

BAŠTINCOVÁ, Anna. *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. 1. vyd. Bratislava: IURA Edition, 2009. 124 s. ISBN 978-80-8078-199-6.

COLLINGS, Steven. *IFRS For Dummies*. 1. vyd. Wiley – Blackwell, 2012. 404 s. ISBN 978-11-19963-08-0.

CVEČKOVÁ, Mária. *IAS 16 – Pozemky, budovy, zariadenia* [elektronický zdroj]. [2014], online. [cit. 2022-02-09]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/ias-16-pozemky-budovy-a-zariadenia.htm>

DEVISU. *Depreciation of fixed assets: 3 key conclusions for internationally recognized entities* [elektronický zdroj]. [2019], online. [cit. 2022-02-10]. Dostupné na:

<https://devisu.ua/en/stattia/amortizaciya-osnovnih-zasobiv-3-golovnih-visnovki-dlya-pidprimstv-yaki-vedut-oblik-za-mizhnarodnimi-standartami->

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

EPI. *Dlhodobý majetok verzus IFRS* [elektronický zdroj]. [2007], online. [cit. 2022-02-07]. Dostupné na: <https://www.epi.sk/cely/odborny-clanok/Dlhodoby-majetok-verzus-IFRS.htm>

FERNANDO, Jason. *Accounting Equation: What is the Accounting Equation?* [elektronický zdroj]. [2022], online. [cit. 2022-03-17]. Dostupné na: <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-equation.asp>

HAYES, Adam. *Double Declining Balance (DDB) Depreciation Method* [elektronický zdroj]. [2022], online. [cit. 2022-02-09]. Dostupné na: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-declining-balance-depreciation-method.asp>

HAYES, Adam. *Unit of Production Method* [elektronický zdroj]. [2020], online. [cit. 2022-02-09]. Dostupné na: <https://www.investopedia.com/terms/u/unit-of-production-method.asp>

HINKE, Jana. *IAS /IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa, 2013. 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.

HORA, Michal. *Teória, prax a vzdelávanie v účtovníctve a audítorstve vo svetle medzinárodných noriem*. 1. vyd. Bratislava: Ekonóm, 2007. 246 s. ISBN 978-8-022-52341-7.

IAS PLUS. *Conceptual Framework – Comprehensive IASB project* [elektronický zdroj]. [2018], online. [cit. 2022-01-20]. Dostupné na: <https://www.iasplus.com/en-gb/projects/iasb-and-ifs-projects/completed/conceptual-framework-iasb>

IAS PLUS. *IAS 40 – Investment Property* [elektronický zdroj]. [2016], online. [cit. 2022-02-05]. Dostupné na: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>

IAS PLUS. *IAS 1 – Presentation of Financial Statements*. [elektronický zdroj]. [2020], online. [cit. 2022-03-18]. Dostupné na: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

ICAEW. *IAS 2: Inventories*. [elektronický zdroj]. [2022], online. [cit. 2022-02-10].
Dostupné na: <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/accounting-standards/ifrs/ias-02>

IFRS FOUNDATION. *Exposure Draft and comment letters—Agriculture: Bearer Plants (Proposed amendments to IAS 16 and IAS 41)*. [elektronický zdroj]. [2021], online. [cit. 2022-01-28]. Dostupné na: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2014/agriculture-bearer-plants/exposure-draft-agriculture-bearer-plants/>

IFRS FOUNDATION. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. [elektronický zdroj]. London: IFRS Foundation Publication Department, [2015], online. 90 s. [cit. 2022-03.04]. ISBN 978-1-909704-81-7. Dostupné na: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf>

IFRS MEANING. *What is the revaluation model in PPE and IAS 16* [elektronický zdroj]. [2021], online. [cit. 2022-03-15]. Dostupné na: <https://www.ifrsmeaning.com/property-plant-and-equipment/what-is-the-revaluation-model-in-ppe-and-ias-16/>

INSURANCE INFORMATION INSTITUTE. *Insurance Handbook: A guide to insurance: what it does and how it works*. [elektronický zdroj]. [2010], online. 203 s. [cit. 2022-03.10]. ISBN 978-0-932387-47-9. Dostupné na: https://www.iii.org/sites/default/files/docs/pdf/Insurance_Handbook_20103.pdf

KENTON, Will. *Sum-of-the-Years' Digits* [elektronický zdroj]. [2021], online. [cit. 2022-02-09]. Dostupné na: <https://www.investopedia.com/terms/s/sum-of-the-years-digits.asp>

KPMG. *Classifying liabilities as current or non-current* [elektronický zdroj]. [2021], online. [cit. 2022-03-17]. Dostupné na: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/01/classification-liabilities-amendments-ias1.html>

KRIŠTOFÍK, Peter – SAXUNOVÁ, Darina. – ŠURANOVÁ, Zuzana. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS*. 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2011. 803 s. ISBN 978-80-8078-396-9.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS – Medzinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2019. 744 s. ISBN 978-80-8748-070-0.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: Medzinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

LEGO-DEIBER, Stephan. *Fair valuation of investment property in uncertain times* [elektronický zdroj]. [2021], online. [cit. 2022-03-19]. Dostupné na: <https://blog.kpmg.lu/fair-valuation-of-investment-property-in-uncertain-times/>

MAHUTOVÁ, Silvia. *IAS 1 Presentation of Financial Statements: Summary* [elektronický zdroj]. [2012], online. [cit. 2022-03-20]. Dostupné na: <https://www.cpdbox.com/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

MAKENZIE, Bruce et al. *Interpretation and Application of IFRS 2012*. 1. vyd. Jersey: John Wiley, 2012. 1080 s. ISBN 978-0-470-92399-3.

MCKEITH, John – COLLINS, Bill. *Financial Accounting and Reporting*. 2. vyd. Europe: McGraw Hill, 2013. 1265 s. ISBN 00-7715-145-3.

Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (IFRS) : *prehľad pre manažérov, členov predstavenstiev a výborov pre audit*. 1. vyd. Bratislava: Súvaha, 2011. 53 s. ISBN 978-80-89265-20-6.

MLÁDEK, Robert. *IFRS and US GAAP: accounting policies and procedures*. 1. vyd. Praha: Leges, 2017. 464 s. ISBN 978-80-7502-194-6.

Mládek, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

FAZAL, Hasaan. *What is meant by Economic benefits and how they flow to the entity?* [elektronický zdroj]. [2020], online. [cit. 2022-03-19]. Dostupné na: <https://pakaccountants.com/economic-benefits-in-asset/>

MUC, Marek. *Revaluation Model for Property Plant and Equipment and Intangible Assets (IAS 16 and IAS 38)* [elektronický zdroj]. [2020], online. [cit. 2022-03-16]. Dostupné na: <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/revaluation-model-property-plant-equipment-and-intangible-assets/>

ORACLE. *Fixed Assets - An Overview* [elektronický zdroj]. [2016], online. [cit. 2022-02-10]. Dostupné na: https://docs.oracle.com/cd/E74659_01/html/FA/FA02_Overview.htm

PARIŠOVÁ, Renáta. *Podnikové kombinácie podľa IFRS*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2010. 173 s. ISBN 978-80-8078-330-3.

RUSNÁKOVÁ, Jana. *Majetok a zdroje krytia majetku – Súvaha, druhy súvah* [elektronický zdroj]. [2011], online. [cit. 2022-03-16]. Dostupné na: <https://www.ako-uctovat.sk/clanok.php?t=Majetok-a-zdroje-krytia-majetku-Suvaha-druhy-suvah&idc=53>

SAXUNOVÁ, Darina. *Financial Statements for the Needs Of Managers in the Global Accounting Standards: The US GAAP and IFRS*. 1st ed. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 198 s. ISBN 978-80-7598-342-8.

SENEŠI, Norbert. *Ktorý majetok je možné daňovo odpisovať* [elektronický zdroj]. [2017], online. [cit. 2022-01-20]. Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/odpisy/danove-odpisovanie-majetku>

ŠRÁMKOVÁ, A. - KŘIVÁNKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 7 vyd. Praha: Institut certifikace účetních a.s., 2017. 334 stran. ISBN 978-80-87985-10-6.

ŠURANOVA, Zuzana a kol. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS – praktikum*. Bratislava: Wolters Kluwer, 384 s. ISBN 978-80-8168-162-2.

ŠURANOVÁ, Zuzana a kol. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS: praktikum*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2012. 363 s. ISBN 978-80-8078-474-4.

TUMPACH, Miloš. *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/AIS*. 1. vyd. Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2.

ÚČTUJ. *IAS 16 – Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* [elektronický zdroj]. [2015], online. [cit. 2022-02-08]. Dostupné na: <http://uctuj.sk/nezaradene/ias-16-nehnutelnosti-stroje-a-zariadenia/9564/>

Ďalšie zdroje

Výročná správa Dopravného podniku za rok 2016

Výročná správa Dopravného podniku za rok 2017

Výročná správa Dopravného podniku za rok 2018

Výročná správa Dopravného podniku za rok 2019

Výročná správa Dopravného podniku za rok 2020