

Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

Evidenčné číslo: 103002/B/2017/36086129769206532

Metódy odpisovania aplikovateľné vo výrobných podnikoch
Bakalárska práca

Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

Metódy odpisovania aplikovateľné vo výrobných podnikoch
Bakalárska práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva, Ekonomická univerzita
v Bratislave

Vedúci záverečnej práce: Ing. Mgr. Renáta Antalová, PhD.

Bratislava 2017

Marek Gális

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že ja dolupodpísaný Marek Gális som vypracoval záverečnú prácu samostatne a že som uviedol všetku použitú literatúru, z ktorej som čerpal informácie.

Dátum:

.....

Abstrakt (v štátnom jazyku)

GÁLIS, Marek 2017: *Metódy odpisovania aplikovateľné vo výrobných podnikoch*. Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. Vedúca bakalárskej práce: Ing. Mgr. Renáta Antalová, PhD. Bratislava: Fakulta hospodárskej informatiky Ekonomickej univerzity v Bratislave, 2017. 49 s.

Cieľom bakalárskej práce na tému *Metódy odpisovania aplikovateľné vo výrobných podnikoch*, je priblíženie problematiky účtovných a daňových odpisov vo výrobnom podniku. Problematiku vysvetľuje na teoretickej i praktickej úrovni a poukazuje aj na vplyv odpisov na výsledok hospodárenia. V práci sa nachádza 13 tabuliek a jedna schéma. Záverečná práca pozostáva z 3 kapitol. Prvá kapitola sa zaoberá charakteristikou a základným členením dlhodobého majetku, jeho opotrebením, odpisovaním, metódami jeho odpisovania a spôsobmi vyradovania dlhodobého majetku z používania. Druhá kapitola sa sústreďuje na stanovenie hlavného cieľa, ktorý sa skladá z čiastkových cieľov, používanie rôznych metód pri skúmaní a analýze práce. Posledná kapitola analyzuje možné riešenia, použitie jednotlivých metód odpisovania a analýzu jednotlivých metód, výber najvhodnejšej metódy a obhajobu daného názoru, pre daný výrobný podnik.

Kľúčové slová:

dlhodobý majetok, odpisy, odpisové metódy, výrobný podnik, výsledok hospodárenia

Abstract

GÁLIS, Marek 2017: *Methods of depreciation applied in manufacturing companies*. University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. Supervisor of the thesis: Ing. Mgr. Renáta Antalová, PhD. Bratislava: Faculty of Economics Informatics, University of Economics in Bratislava, 2017. 49 pages.

The aim of the bachelor thesis on Depreciation methods applicable to manufacturing companies is to approach the issue of accounting and tax depreciation in the manufacturing company. The problem is explained both theoretically and practically, and also points to the impact of depreciation effect on the profit and loss. There are 13 tables and one diagram in the work. The final thesis consists of 3 chapters. The first chapter deals with characteristics and basic breakdown of fixed assets, their depreciation, depreciation methods and methods of decommissioning long-term assets. The second chapter focuses on defining the main goal, which consists of partial targets, the use of different methods in examining and analyzing work. The last chapter analyzes possible solutions, use of individual depreciation methods and analysis of individual methods, selection of the most appropriate method and defense of given opinion, for a given manufacturing company.

Key words:

Long-lived assets, depreciation, methods of depreciation, manufacturing company, profit and loss

Obsah

Úvod	7
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	9
1.1 Dlhodobý majetok výrobného podniku.....	9
1.1.1 Dlhodobý nehmotný majetok	11
1.1.2 Dlhodobý hmotný majetok	12
1.2 Odpisy dlhodobého majetku podniku	14
1.2.1 Opatrenie dlhodobého majetku.....	14
1.2.2 Odpisovanie dlhodobého majetku	15
1.3 Metódy odpisovania	16
1.3.1 Účtovné odpisy dlhodobého majetku	18
1.3.2 Daňové odpisy dlhodobého majetku	21
1.4 Spôsoby vyradenia dlhodobého majetku vo výrobnom podniku.....	24
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	26
3 Výsledky práce a diskusia	28
3.1 Predstavenie výrobného podniku Rogul s. r. o.	28
3.3 Odpisové plány výrobných linky	31
3.3.1 Odpisové plány – daňové	33
3.3.2 Odpisové plány - účtovné.....	37
3.4 Výsledky práce.....	46
Záver	48
Použitá literatúra:.....	49

Úvod

Všetky podnikateľské subjekty zahrňujú aj výrobné podniky sa snažia vykonávať svoju činnosť za účelom dosiahnutia zisku, ale aj iných ukazovateľov ako je solventnosť alebo rast ekonomickej hodnoty podniku. Prevažná väčšina z nich využíva určitý druh majetku na svoje podnikanie. Podnikatelia si daný majetok členia na rôzne skupiny a významnou skupinou majetku je práve dlhodobý odpisovaný majetok podniku, ktorý sa využíva v podniku viac rokov. Počas tohto používania sa daný majetok opotrebováva a tým sa znižuje jeho hodnota. Táto miera opotrebenia je vyčíslená v peňažných jednotkách pomocou odpisov. Aby podnik stanovil správnu výšku odpisov existuje niekoľko metód odpisovania, pre ktoré sa môže podnik rozhodnúť. Účtovná jednotka si musí vybrať takú metódu aby zabezpečila verné a pravdivé zobrazenie skutočného opotrebenia dlhodobého odpisovaného majetku. Podľa získaných informácií zhotoví odpisový plán, v ktorom budú zobrazené všetky skutočnosti o opotrebení majetku. Bližšie možnosti a povinnosti o odpisových metódach a tvorbe odpisových plánov stanovuje Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Zb. z v znení neskorších predpisov a v postupoch účtovania.

Z pohľadu účtovníctva sa zameriavame na účtovné odpisy, ktoré by mali zobrazovať skutočné opotrebenie majetku a v podniku pôsobia na výsledok hospodárenia. Legislatíva neupravuje presný výpočet účtovných odpisov, preto si podnik môže vybrať a vypracovať odpisový plán, ktorý zabezpečí pravdivé a verné zobrazenie skutočnosti. Účtovné odpisy sa účtujú na nákladových účtoch. Presnejšie na účet 551 - Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku a pôsobia na výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti podniku jeho znížením. Okrem nákladov a výnosov z hospodárskej činnosti existujú náklady a výnosy z finančnej činnosti, ktoré rovnako ovplyvňujú výsledok hospodárenia.

Z hľadiska daní a daňovej uznateľnosti nákladov sa zaoberáme daňovými odpismi, ktoré sú presne upravené legislatívou a stanovujú, akú výšku odpisov si môže podnik preniesť do daňových výdavkov na zníženie výsledku hospodárenia.

Na konci účtovného obdobia sa porovnajú účtovné a daňové odpisy. Ich rozdielom sa zistí, či účtovné odpisy alebo daňové odpisy sú vyššie. Na základe týchto informácií sa vypočíta položka zvyšujúca alebo znižujúca základ dane, ktorá ovplyvní výsledok hospodárenia aj výpočet dani z príjmu právnických osôb.

V bakalárskej práci sa zameriavame na použitie metód odpisovania v Slovenskej republike, ich legislatívnu úpravu a analýzu vhodných odpisových metód pre účtovnú jednotku. Práca sa skladá z 3 hlavných kapitol, ktoré sú rozčlenené na jednotlivé podkapitoly. V prvej kapitole sa zameriavame na definíciu majetku, jeho členenia, opotrebenie dlhodobého majetku, rôzne druhy odpisových metód a jeho vyradenie z účtovníctva.

V druhej kapitole priblížime jednotlivé ciele práce a metódy, skúmanie problematiky a tým dosiahnutie stanoveného cieľa. Tretia kapitola tvorí praktickú časť so zameraním na výrobný podnik. Bližšou analýzou porovnáme jednotlivé metódy odpisovania a odporučíme najvhodnejšiu metódu na použitie vo svojom odpisovom pláne a jeho vplyv na výsledok hospodárenia.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Dlhodobý majetok výrobného podniku

Výrobný podnik, ako aj každá iná účtovná jednotka, pri výkone svojej činnosti používa určité druhy majetku, pomocou ktorých zabezpečuje svoju plynulú výrobu a iné činnosti súvisiace s podnikaním. Jedným z najčastejšie využívaných druhov majetku podniku býva dlhodobý majetok. Takýto druh majetku je finančne najnáročnejší pre účtovnú jednotku a využíva sa v podniku dlhšie ako jeden rok. Problematikou dlhodobého majetku sa zaoberá hlavne Zákon o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov. Na bližšie porozumenie problematiky si musíme definovať majetok podniku, ktorý je v § 2 ods. 4 písm. a) definovaný takto:

„Majetkom sú tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, je takmer isté, že v budúcnosti zvýšia ekonomické úžitky účtovnej jednotky a dajú sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28; vykazujú sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch.“¹

Vo vyššie spomenutej citácii je definovaný majetok, ktorým sa rozumejú určité aktíva účtovnej jednotky. Z uvedeného dôvodu si priblížime, čo rozumieme pod pojmom aktíva účtovnej jednotky. Zákon o účtovníctve definuje aktíva nasledovne:

„**Aktívami** sú ekonomické prostriedky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, od ktorých sa očakáva, že v budúcnosti povedú k zvýšeniu ekonomických úžitkov; aktíva tvoria majetok a iné aktíva.“²

V zákone o účtovníctve sú definované aj iné aktíva v nasledovnom znení:

„**Iným aktívom** je časť aktív účtovnej jednotky, ktoré nespĺňajú podmienky na ich zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy a ktoré sa vykazujú v účtovnej závierke v poznámkach.“³

Jednoduchšie vysvetlený vzťah medzi majetkom, aktívami a inými aktívami je nasledujúci:

$$\text{Aktíva podniku} = \text{Majetok} + \text{Iné aktíva}$$

¹ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 2 ods 4a).

² Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 2 ods 4i),

³ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 2 ods 4j).

Majetok sme si už definovali, a následne si musíme špecifikovať rôzne členenia majetku. Majetok podniku môže mať rôzne podoby aj rôzne využitie v produkčnom cykle podniku a môžeme ho členiť z nasledovných hľadísk:

členenie z hľadiska času:

- dlhodobý majetok,
- krátkodobý majetok,

členenie z hľadiska pôsobenia v prevádzkovom cykle:

- neobežný majetok,
- obežný majetok,

členenie podľa formy:

- nehmotný majetok,
- hmotný majetok,
- finančný majetok,
- pohľadávky.

V našej práci sa budeme bližšie zaoberať dlhodobým majetkom členeným z hľadiska času a z hľadiska pôsobenia v prevádzkovom cykle neobežným majetkom. „Neobežný majetok je tá časť majetku, ktorá v transformačnom procese podniku nemení svoju formu a v činnosti podniku pôsobí dlhodobo (viac ako 1 rok).”⁴

Neobežný majetok A. Šlosárová charakterizuje pomocou týchto základných vlastností:⁵

- v kolobehu majetku (v prevádzkovom cykle) nemení svoju formu,
- v hospodárskom procese pôsobí dlhodobo,
- nespotrebuje sa, ale počas používania dochádza k opotrebeniu hmotného a nehmotného majetku a toto opotrebenie sa prostredníctvom odpisov prenáša do hodnoty novovytvorených výkonov.

Dlhodobý majetok podniku tvorí zväčša prevažnú časť celkového majetku. „Pre podnik predstavuje na jednej strane vďaka jeho schopnosti umožňujúcej vyrábať produkciu, resp. poskytovať službu dlhodobý zdroj prírastku zisku a na druhej strane

⁴ MAJTÁN, Š. a kol 2012. Podnikové hospodárstvo, 2. vyd. Bratislava, SPRINT 2 s.r.o. 2012, s.121

⁵ ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2016. Účtovníctvo, 2. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer 2016, s.32

zaťažuje ekonomiku podniku fixnými nákladmi.“⁶ Z uvedeného dôvodu je potrebné sledovať stav majetku podniku, jeho členenie a zmeny. Dlhodobý majetok sa podľa podstaty majetku člení na:

- dlhodobý nehmotný majetok
- dlhodobý hmotný majetok
- dlhodobý finančný majetok.

1.1.1 Dlhodobý nehmotný majetok

Väčšina výrobných podnikov používa pri podnikateľskej činnosti dlhodobý nehmotný majetok, či už vo väčšej alebo menšej miere. Môže ísť o určitý druh logistického softvéru, náklady súvisiace z vývojom nových produktov, rôzne licencie alebo ochranné známky. V súčasnej dobe význam nehmotného majetku v podnikaní stále narastá a spoločnosti ho začínajú častejšie využívať pri výkone svojej činnosti.

Dlhodobý nehmotný majetok je definovaný v Zákone o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov, pričom niektoré druhy dlhodobého majetku sú upravené aj v iných zákonoch ako je Zákon č. 185/2015 Z. z. Autorský zákon, Zákon č. 527/1990 Z. z. Zákon o vynálezoch, priemyselných vzoroch a zlepšovacích návrhoch v znení neskorších predpisov a iné.

V postupoch účtovania rozumieme dlhodobým nehmotným majetkom zložky majetku, ktorých ocenenie je vyššie ako suma podľa osobitného predpisu a doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok. Nehmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná sume podľa osobitného predpisu alebo je nižšie, možno zaradiť do dlhodobého nehmotného majetku, ak doba použiteľnosti tohto majetku je dlhšia ako jeden rok.⁷

Zákon o dani z príjmov definuje dlhodobý nehmotný majetok:

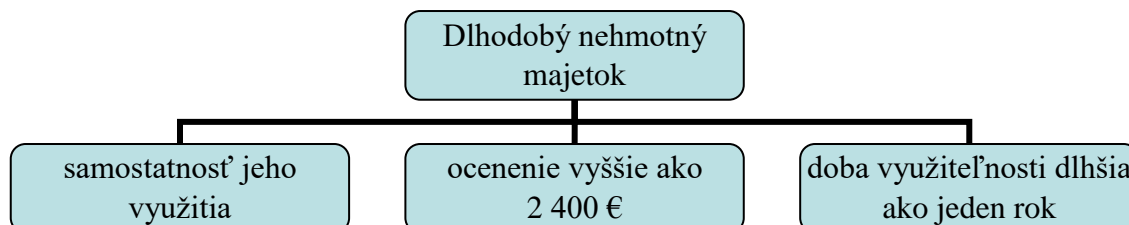
„Nehmotným majetkom na účely tohto zákona je dlhodobý nehmotný majetok podľa osobitného predpisu, ktorého vstupná cena je vyššia ako 2 400 eur a použiteľnosť alebo prevádzkovo-technické funkcie sú dlhšie ako jeden rok vrátane dlhodobého nehmotného majetku zaúčtovaného právnym nástupcom daňovníka zrušeného bez likvidácie

⁶ BIELIK, P.- TURČEKOVÁ, N. 2013. Podnikové hospodárstvo, 1. vyd. Nitra, SPU, s. 125

⁷ Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania“) §13 ods. 1.)

vyčleneného z goodwillu alebo záporného goodwillu podľa osobitného predpisu, len pri uplatnení reálnych hodnôt podľa § 17c.”⁸

Schéma 1 Základná charakteristika dlhodobého nehmotného majetku



Zdroj: vlastné spracovanie podľa Máziková, Mateášová, Ondrušová.⁹

V prípade, ak je ocenenie dlhodobého nehmotného majetku nižšie ako 2 400 € a doba využiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, môže sa účtovná jednotka rozhodnúť vo svojom internom predpise, že takýto druh majetku môže zaradiť do dlhodobého nehmotného majetku.

Podnik účtuje dlhodobý nehmotný majetok na syntetických účtoch, ktoré sú stanovené v rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov v účtovej triede 0 - Dlhodobý majetok konkrétnejšie v účtovej skupine 01 - Dlhodobý nehmotný majetok.

1.1.2 Dlhodobý hmotný majetok

Dlhodobý hmotný majetok je druhou formou dlhodobého majetku. Postupy účtovania stanovujú za dlhodobý hmotný majetok:¹⁰

- pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov,
- samostatné hnutelné veci s výnimkou hnutelných vecí uvedených v zákone a súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok a v ocenení vyššom ako je suma ustanovená v osobitnom predpise,

⁸ Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov § 22 ods. 7

⁹ MÁZIKOVÁ, K., MATEÁŠOVÁ, M., ONDRUŠOVÁ, L. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I, 1. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer, s. r. o. 2016, s. 60

¹⁰ Postupy účtovania § 13 ods. 4).

- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- základné stádo a ťažné zvieratá, bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu,
- otváranky nových lomov, pieskovní a hlinísk, technická rekultivácia a technické zhodnotenie ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku; súčasťou technickej rekultivácie môžu byť len stavby, napríklad komunikácie, ktoré svojím charakterom, účelom a rozsahom slúžia na vykonanie technickej rekultivácie, pričom technická rekultivácia nie je dlhodobým hmotným majetkom, ak tak ustanovuje osobitný predpis.

Dlhodobý hmotný majetok sa **z hľadiska opotrebenia** rozdeľuje na:

- odpisovaný dlhodobý hmotný majetok,
- neodpisovaný dlhodobý hmotný majetok.

Zákon o dani z príjmov v § 22 ods. 2 zahŕňa do odpisovaného dlhodobého majetku nasledujúce druhy:¹¹

- a) samostatné hnutelné veci, prípadne súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1700 eur a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok,
- b) budovy a iné stavby okrem
 1. prevádzkových banských diel,
 2. drobných stavieb na lesnej pôde slúžiacich na zabezpečovanie lesnej výroby a poľovníctva a oplotení slúžiacich na zabezpečovanie lesnej výroby a poľovníctva,
- c) pestovateľské celky trvalých porastov podľa § 22 odseku 5 v s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- d) zvieratá uvedené v prílohe zákona,
- e) iný majetok podľa § 22 odseku 6.

Dlhodobý hmotný majetok tvorí zväčša vo výrobných podnikoch prevládajúcu časť neobežného majetku. Spoločnosť účtuje dlhodobý majetok na syntetických účtoch z rámcovej účtovej osnovy pre podnikateľov v účtovej triede 0, konkrétnejšie v účtovej skupine 02 - Dlhodobý hmotný majetok.

V bakalárskej práci sa budeme zameriavať hlavne na metódy odpisovania

¹¹ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov § 22 ods. 7

dlhodobého majetku odpisovaného.

Podľa Zákona o dani z príjmov § 22 ods. 1 sa odpisovaním rozumie:¹² „Odpisovaním sa na účely tohto zákona rozumie postupné zahrnovanie odpisov z hmotného majetku a nehmotného majetku do daňových výdavkov, ktorý je účtovaný alebo evidovaný podľa § 6 ods. 11 a je používaný na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Postup pri odpisovaní hmotného majetku je určený v § 26 až 28 a nehmotného majetku v odseku 8, ak nejde o hmotný majetok a nehmotný majetok vylúčený z odpisovania podľa § 23.“

1.2 Odpisy dlhodobého majetku podniku

Dlhodobý majetok sa vo výrobnom podniku používaním znehodnocuje, t. j. opotrebováva a svoju zníženú hodnotu prenáša na novú produkciu podniku. Výška opotrebenia neobežného majetku sa vyjadruje odpismi, ktoré sa v priebehu viacerých rokov kumulujú a tieto kumulované odpisy sa nazývajú oprávky. Daný druh majetku viaže veľké množstvo peňažných prostriedkov na dlhú dobu niekoľkých rokov. Preto sa vedenie podniku musí vždy rozhodovať, či investovanie do neobežného majetku má pozitívny alebo negatívny vplyv na podnikanie, na výsledok hospodárenia ale aj na budúcu činnosť podniku.

1.2.1 Opotrebenie dlhodobého majetku

Neobežný majetok sa počas dlhodobého používania postupne opotrebováva. „Opotrebovávanie je proces zmien vlastností majetku, v dôsledku čoho stráca schopnosť plniť svoju produkčnú funkciu alebo ju plní nedokonale s vyššími nákladmi, ako je v podnikateľskej sfére nevyhnutné.“¹³

Rybárová uvádza, že opotrebovávanie majetku podniku môže byť fyzické ale aj

¹² Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov § 22 ods. 1

¹³ MAJTÁN, Š. a kol 2012. Podnikové hospodárstvo, 2. vyd. Bratislava, SPRINT 2 s.r.o. 2012,s.125

morálne a bližšie o nich píše, že:¹⁴

Fyzickým opotrebením majetku sa rozumie určitý proces, pri ktorom majetok stráca svoju hodnotu. Fyzické opotrebenie má dve formy:

- aktívne opotrebovávanie - vzniká v dôsledku pravidelného používania v transformačnom procese a jeho aktívnym využívaním, napríklad auto počtom najazdených kilometrov alebo výrobný stroj pri výrobe výrobkov,
- pasívne opotrebovávanie – vzniká inými vplyvmi ako aktívnym opotrebením. Tými sú napríklad prírodné vplyvy na budovu a pod. Takejto forme opotrebenia sa dá predísť pravidelnou starostlivosťou a údržbou.

Morálne opotrebenie majetku vzniká v dôsledku technologického a technického pokroku, v dôsledku ktorého stráca na svojej hodnote.

Morálne opotrebenie má tiež dve formy:

- **zlacňuje sa výroba** – pri tých istých podmienkach dokážu iné stroje vyrobiť produkt lacnejšie
- **za rovnakú cenu** – je na základe technického a technologického pokroku možné kúpiť efektívnejší a výkonnejší druh neobežného majetku.

1.2.2 Odpisovanie dlhodobého majetku

Pri opotrebovávaní fyzickom aj morálnom sa hodnota neobežného majetku znižuje. Opotrebenie majetku a jeho následné zníženie hodnoty predstavuje pre účtovnú jednotku, teda výrobný podnik, náklad. “Odpisovanie majetku predstavuje postupné znižovanie hodnoty majetku a jej prenos cez náklady do ceny vytváranej produkcie.”¹⁵

“Odpis je peňažným vyjadrením postupného opotrebovávania časti neobežného majetku, ktoré sa prenáša do hodnoty novovytvorenej produkcie cez náklady.”¹⁶

Odpisy sa sčítavajú určitý počet rokov podľa doby životnosti daného druhu

¹⁴ MAJTÁN, Š. a kol. 2012. Podnikové hospodárstvo, 2. vyd. Bratislava, SPRINT 2 s.r.o. 2012,s.125

¹⁵ MAJDÚCHOVÁ, H. a kol. 2014. Podnikové hospodárstvo – príklady, prípadové štúdie, kontrolné testy, 2. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer s.r.o. 2014,s.107

¹⁶ MAJTÁN, Š. a kol. 2012. Podnikové hospodárstvo, 2. vyd. Bratislava, SPRINT 2 s.r.o. 2012,s.126

dlhodobého majetku a takéto kumulované odpisy sa nazývajú oprávky, ktoré vyjadrujú aká časť hodnoty dlhodobého majetku bola už odpísaná a prenesená do nákladov podniku a o akú sumu sa znížila účtovná hodnota majetku.

Vo výrobnom podniku sa hodnota dlhodobého majetku účtovnej jednotky pomaly znižuje a táto časť hodnoty sa prenáša na nové výrobky resp. výkony. Aktívnym využívaním dlhodobého majetku prioritne dlhodobého hmotného majetku sa prejavuje na jeho hodnote tým, že sa znehodnocuje opotrebením a jeho výkonnosť aj použiteľnosť klesá.

„Miera opotrebenia dlhodobého hmotného majetku za určité účtovné obdobie vyjadrená v peňažných jednotkách sa označuje pojmom odpisy dlhodobého hmotného majetku. Odpisy dlhodobého hmotného majetku vychádzajú z dvoch základných faktorov, ktorými sú:

- cena dlhodobého hmotného majetku, za ktorý sa majetok obstaral – takouto cenou sa rozumie obstarávacia cena, reálna hodnota alebo vlastné náklady,
- odpisová sadzba stanovená pre daný dlhodobý hmotný majetok.“¹⁷

Na správne určenie výšky odpisov dlhodobého majetku, musí podnik vedieť dobu živostnosti majetku. Teda koľko ho bude využívať v podniku a použitie vhodnej odpisovej metódy.

1.3 Metódy odpisovania

„Metóda odpisovania je postup, akým podnik zúčtúva vstupnú cenu dlhodobého hmotného a nehmotného majetku do nákladov.“¹⁸ Existuje viac možností ako sa môže podnik, resp. výrobný podnik rozhodnúť aké metódy odpisovania použije pri odpisovaní dlhodobého majetku podniku. Takými najznámejšími sú:

¹⁷ MÁZIKOVÁ, K., MATEÁŠOVÁ, M., ONDRUŠOVÁ, L. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I, 1. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer, s. r. o. 2016, s. 44

¹⁸ VLACHYNSKÝ, K. a kolektív 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava, Iura Edition, spol. s r. o. 2009, s. 148

Výkonové metódy odpisovania – táto metóda odpisovania je využívaná hlavne ak sa dlhodobý majetok rýchlejšie fyzicky opotrebováva ako morálne. Jedná sa hlavne o výrobné stroje, ktoré pracujú vo viaczmenných prevádzkach a aktívnou výrobou sa prenáša ich hodnota na vytvorené výkony. Avšak táto metóda je v praxi ťažšie aplikovateľná, pretože sa musí vypočítať s dostatočnou presnosťou počas celej doby jeho životnosti.¹⁹

$$\text{Ročný odpis} = \frac{\text{Vstupná cena majetku}}{\text{Celkový výkon majetku v kč}} \times \text{Výkon v danom roku}$$

Časové metódy odpisovania – tento druh metód vyjadruje opotrebenie majetku v závislosti od času. Využívajú sa hlavne ak morálne opotrebenie je rýchlejšie ako fyzické a v praxi sú omnoho častejšie využívané.

a) **Konštantné metódy odpisovania** – majetok sa odpisuje v pravidelných rovnakých výškach počas celej doby životnosti majetku. Najväčšou výhodou takejto metódy odpisovania je, že ich výpočet je veľmi jednoduchý

b) **Variabilné metódy odpisovania**

- Variabilné progresívne metódy odpisovania – výška odpisov počas životnosti neobežného majetku postupne rastie. Nevyužívajú sa až tak často, pretože v prípade predčasného vyradenia majetku z podniku je tak neodpísaná zostatková cena vysoká, čo sťažuje obnovu neobežného majetku
- Variabilné degresívne metódy odpisovania – výška odpisov počas životnosti neobežného majetku postupne klesá. Takýto druh odpisov minimalizuje straty, ktoré môžu vzniknúť v prípade ak podnik z akéhokoľvek dôvodu vyradí dlhodobý majetok.

Vzhľadom na pestrosť výpočtu odpisových metód nám vznikajú rôzne výšky odpisov, ktoré ovplyvňujú náklady podniku a na základe toho záleží aké ciele má spoločnosť v budúcnosti.

¹⁹ MAJTÁN, Š. a kol 2012. Podnikové hospodárstvo, 2. vyd. Bratislava, SPRINT 2 s.r.o. 2012,s.126

Druhy opisov:

Legislatíva Slovenskej republiky definuje 2 základné druhy opisov a tými sú účtovné odpisy, ktoré majú predstavovať skutočné opotrebenie dlhodobého majetku a daňové odpisy.

1.3.1 Účtovné odpisy dlhodobého majetku

Účtovné odpisy účtovná jednotka odpisuje na základe účtovných zásad stanovených v zákone o účtovníctve. Dlhodobý majetok sa odpisuje v každej účtovnej jednotke, teda aj vo výrobnom podniku, okrem výnimiek druhov majetku, ktoré sa neodpisujú ako sú napr. pozemky, predmety z drahých kovov a umelecké diela.

Počas odpisovania dlhodobého majetku musí podnik zhotovovať odpisový plán, na ktorého základe bude účtovná jednotka odpisovať daný druh majetku. Avšak neobežný majetok podniku môžeme odpisovať len do výšky vstupnej ceny majetku, ktorá bola stanovená pri zaradení majetku do používania.

„Pri tvorbe odpisového plánu musí účtovná jednotka zohľadniť dobu použiteľnosti (životnosti) majetku, počet výkonov, ktoré účtovná jednotka získa prostredníctvom daného majetku a takisto zohľadňuje:

- očakávané použitie majetku a intenzitu jeho využitia,
- očakávané fyzické opotrebenie majetku, ktoré závisí od bežných podmienok jeho využívania, ako sú zmennosť, plán opráv a údržby, starostlivosť o majetok v čase, keď sa nevyužíva,
- technické a morálne zastaranie,
- zákonné alebo iné obmedzenia na používanie majetku,
- rôzna doba použiteľnosti a rôzny priebeh opotrebenia jednotlivých oddeliteľných súčastí dlhodobého majetku podľa potrieb účtovnej jednotky.“²⁰

²⁰ MÁZIKOVÁ, K., MATEÁŠOVÁ, M., ONDRUŠOVÁ, L. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I, 1. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer, s. r. o. 2016, s. 47

Právna úprava Slovenskej republiky nedefinuje, ktoré účtovné metódy odpisovania musí účtovná jednotka používať. Podnik si môže vybrať metódu odpisovania, ktorá bude pre neho najvýhodnejšia na zobrazenie skutočného opotrebenia dlhodobého majetku. Avšak sa používajú niektoré metódy, ktoré sú podnikateľmi využívané častejšie.

Najčastejšími účtovnými metódami odpisovania sú:²¹

1. časové odpisy,
 - a) metóda rovnomerného (lineárneho) odpisovania,
 - b) degresívne metódy odpisovania (zrýchlené odpisovanie):
 - zostatková,
 - kumulatívna,
 - holanská,
 - c) progresívna metóda odpisovania,
2. výkonové odpisové metódy.

V ďalších kapitolách budú vyššie uvedené metódy bližšie vysvetlené a znázornené na praktických príkladoch. Nižšie si pre lepšie porozumenie problematiky rozoberieme dve základné metódy a tými sú časové a výkonové metódy odpisovania.

Výpočet časových odpisov je založený na stanovení doby životnosti dlhodobého majetku v podniku a jeho cykle. Aby sme zistili výšku odpisov časovou metódou odpisovania potrebujeme poznať vstupnú cenu dlhodobého majetku podniku, stanovenú rôznymi oceňovacími veličinami a dobou životnosti, teda dobu odpisovania takéhoto druhu majetku vo výrobnom podniku.

Na základe týchto informácií vieme určiť výšku ročných odpisov pomocou vzorca:²²

$$\text{Ročný odpis} = \frac{\text{vstupná cena dlhodobého majetku}}{\text{doba odpisovania v rokoch}}$$

Výkonové odpisy sú založené na predpokladanom skutočnom opotrebení

²¹ VLACHYNSKÝ, K. a kolektív 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava, Iura Edition, spol. s r. o. 2009, s. 524

²² MÁZIKOVÁ, K., MATEÁŠOVÁ, M., ONDRUŠOVÁ, L. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I, 1. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer, s. r. o. 2016, s. 46

dlhodobého majetku tým, že sa priamo určuje znehodnotenie alebo zníženie účtovnej hodnoty dlhodobého majetku v účtovnej jednotke prostredníctvom výkonov, ktoré daný druh majetku uskutočňuje. Daný druh odpisovej metódy môžeme vyčíslieť len ak poznáme vstupnú cenu dlhodobého majetku, predpokladaný celkový počet výkonov alebo výrobkov počas jeho životnosti, skutočný počet výkonov alebo výrobkov uskutočnených počas účtovného obdobia a doba životnosti takého druhu majetku.

Ak poznáme tieto informácie, môžeme určiť výšku výkonových odpisov pomocou nasledujúceho vzorca:²³

$$\text{Ročný odpis} = \frac{\text{vstupná cena dlhodobého majetku}}{\text{predpokladaný počet výkonov}} \cdot \text{skutočný počet výkonov za rok}$$

Výkonové odpisy sú najčastejšie používané pri dlhodobom majetku ako sú stroje, prístroje, zariadenia a dopravné prostriedky, pretože je pri nich jednoduchšie stanoviť výšku opotrebenia na jednotku výkonu. Pri výkonových odpisoch je vyššia pravdepodobnosť stanoviť najpresnejšie opotrebovanie dlhodobého majetku aj určenie jeho hodnoty, avšak výrobný podnik môže určiť nesprávny počet výkonov alebo dobu životnosti, a tým bude výška odpisov nadhodnotená alebo podhodnotená a odpisy nemusia správne vyjadriť skutočnú výšku opotrebenia.

V praxi sa najčastejšie používa časová metódy odpisovania, pretože sa dá aplikovať na všetky druhy dlhodobého majetku. Časové odpisy ale nevyjadrujú presné stanovenie opotrebenia dlhodobého majetku, to znamená, že majetok môže byť v niektorom období využívaný častejšie a v inom období nevyužívaný plnohodnotne, ale výška odpisov môže ostať nemenná. Preto existujú rôzne modifikácie časových odpisov. Okrem základnej lineárnej metódy odpisovania existujú progresívne odpisy a degresívne odpisy. Progresívne odpisy znamenajú, že dobou používania majetku sa výška odpisov zvyšuje a pri degresívnych znižuje.

Účtovné odpisy sa účtujú mesačne, a to takým spôsobom že sa účtovným zápisom zaúčtuje na stranu Má dať účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku a na druhej strane, strane Dal účtov v účtovej skupine 07

²³ MÁZIKOVÁ, K., MATEÁŠOVÁ, M., ONDRUŠOVÁ, L. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I, 1. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer, s. r. o. 2016, s. 45

– Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku a skupiny 08 – Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku.

Ak výpočtom mesačných odpisov vznikne výška odpisu s viac desatinnými miestami, účtovná jednotka si môže vybrať spôsob zaokrúhľovania vo svojom odpisovom pláne.

1.3.2 Daňové odpisy dlhodobého majetku

Nasledujúcim druhom odpisov z hľadiska právnej úpravy sú daňové odpisy. Daňové odpisy upravuje zákon č. 593/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a určuje akú výšku nákladov si môže podnik resp. účtovná jednotka uznať do daňových výdavkov.

Ak si účtovná jednotka raz zvolí metódu odpisovania, tak ju musí uplatňovať počas celej doby odpisovania. „Výdavky, ktoré podnik vynaložil na obstaranie dlhodobého hmotného majetku nie je možné tak ako z účtovného, ani z daňového hľadiska zahrnúť do daňových výdavkov, resp. nákladov jednorázovo, pretože ide o majetok dlhodobého charakteru.“²⁴

Daňové odpisy sa počítajú jedenkrát ročne v pomernej časti alikvotnej na daný rok a výška daňových odpisov sa zaokrúhli na celé eurá nahor.

Majetok, ktorý nespĺňa zákonom stanovenú výšku, ale doba použiteľnosti majetku je viac ako jeden rok môže byť považovaný za dlhodobý majetok, ak sa tak podnik rozhodne účtovať. V internej smernici si stanoví, či ho bude odpisovať podľa príslušnej účtovnej skupiny, alebo ho zaúčtuje priamo do nákladov.

V § 22 ods. 9 zákon o dani z príjmov definuje, že daňovník môže uplatňovanie odpisov hmotného majetku prerušiť, a to len na jedno celé zdaňovacie obdobie alebo viac celých zdaňovacích období a v ďalšom zdaňovacom období daňovník pokračuje v

²⁴ BIELIK, P., TURČEKOVÁ, N. 2013. Podnikové hospodárstvo 1. vyd. Nitra, Patria I., spol. s r.o. Prievidza, 2013, s. 162

odpisovaní tak, akoby nebolo prerušené, pričom celková doba odpisovania sa predlžuje o dobu prerušenia odpisovania. Prerušenie odpisovania nemôže uplatniť daňovník, ak uplatňuje výdavky podľa § 6 ods. 10; v takom prípade daňovník vedie odpisy len evidencne a o túto dobu nemôže lehotu určenú na odpisovanie hmotného majetku predĺžiť.

Bielik a Turčeková uvádzajú, že prerušiť dobu odpisovania môžeme len pri dlhodobom hmotnom majetku, pre dlhodobý nehmotný majetok takúto možnosť zákon neupravuje. Stanovuje iba, že dlhodobý nehmotný majetok sa odpíše v súlade s účtovnými odpismi do výšky vstupnej ceny, pričom celková legislatíva nepovoľuje prerušenie účtovných odpisov.²⁵

Baštincová spomína postup pri odpisovaní dlhodobého hmotného majetku nasledovne:²⁶

- v prvom roku odpisovania zaradí podnikateľ odpisovaný majetok do odpisových skupín uvedených v prílohe zákona o dani z príjmov,
- pre každý jednotlivý majetok si určí metódu odpisovania (rovnomernú, prípadne zrýchlenú, ak to umožňuje zákon o dani z príjmov), ktorú nemožno zmeniť počas celej doby odpisovania,
- majetok odpisuje najviac do výšky vstupnej ceny, príp. zvýšenej vstupnej ceny o vykonané technické zhodnotenie alebo pri zrýchlenom odpisovaní do výšky zvýšenej zostatkovej ceny. Uskutočnením technického zhodnotenia sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu,
- v prvom roku odpisovania hmotného majetku sa uplatní ako daňový výdavok len pomerná časť z ročného odpisu v závislosti od počtu mesiacov, počnúc mesiacom jeho zaradenia do používania do konca tohto zdaňovacieho obdobia.

Od 1.1.2015 nastala zmena v daňových odpisoch a miesto štyroch pôvodných odpisových skupín máme šesť. Pribudli nové odpisové skupiny, ktorých dĺžka odpisovania je 8 a 40 rokov, taktiež sa zmenila možnosť uplatnenia zrýchlenej metódy odpisovania zo všetkých skupín len pre 2. a 3. odpisovú skupinu (viď tab.1).

²⁵BIELIK, P., TURČEKOVÁ, N. 2013. Podnikové hospodárstvo 1. vyd. Nitra, Patria I., spol. s r.o. Prievidza, 2013, s. 162

²⁶BAŠTINCOVÁ, A. 2016. Účtovníctvo a dane fyzických osôb, 2. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer, s. r. o., 2016, s. 77

Tabuľka 1 *Odpisové skupiny majetku*

Odpisová skupina majetku	Metóda odpisovania			
	Rovnomerná (lineárna) metóda odpisovania	Zrýchlená metóda odpisovania		
		Koeficient v prvom roku odpisovania	Koeficient pre ďalšie roky odpisovania	Koeficient pre zvýšenú zostatkovú cenu
1	1/4			
2	1/6	6	7	6
3	1/8	8	9	8
4	1/12			
5	1/20			
6	1/40			

Zdroj: vlastné spracovanie podľa zákona o dani z príjmov

Od 1.1.2015 sa zaviedlo obmedzenie zahrňovania daňových odpisov pri osobných automobiloch so vstupnou cenou 48 000 eur a viac do základu dane. Podnikateľ si bude môcť upraviť základ dane len ak základ dane bude nižší ako úhrn odpisov vypočítaný zo vstupnej ceny 48 000 eur. Ak mu vznikne povinnosť úpravy základu dane, následne sa základ dane zvýši o kladný rozdiel medzi uplatneným daňovým odpisom a súčtom ročných odpisov týchto osobných automobilov vyrátaných zo vstupnej ceny 48 000 eur rovnomernou metódou odpisovania.²⁷

Obmedzenie sa zaviedlo aj pri operatívnom lízingu. Základ dane počítame ako počet prenájatých osobných automobilov krát vstupná cena osobného automobilu a limitovaného ročného nájomného vo výške 14 400 eur. Hodnotu 14 400 eur získame výpočtom ako ročný odpis zvýšený o 20 %, ktoré predstavujú prirážku prenajímateľa. Ak si môže upraviť základ dane, tak ho zvýši o rozdiel medzi výškou uplatneného nájomného a počet prenájatých osobných automobilov krát vstupná cena a limitovaného ročného nájomného vo výške 14 400 eur.²⁸

²⁷ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov § 17 ods. 34

²⁸ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov § 17 ods. 35

1.4 Spôsoby vyradenia dlhodobého majetku vo výrobnom podniku

Dlhodobý majetok odpisovaný sa používaním počas doby životnosti znehodnocuje a stráca svoju hodnotu. Po určitej dobe sa môže chcieť účtovná jednotka majetku zbaviť z dôvodu, že je daný majetok nefunkčný alebo ho chce vyradiť z nejakého dôvodu rôznymi spôsobmi. Výrobný podnik môže vyradiť dlhodobý majetok rôznymi spôsobmi uvedenými nižšie v tabuľke č. 2.

Tabuľka č. 2 *Spôsoby vyradenia dlhodobého majetku*

Spôsob vyradenia dlhodobého hmotného majetku	Účty používané pri účtovaní zostatkovej ceny dlhodobého majetku v dôsledku vyradenia
likvidácia	551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku
predaj	541 – Zostatková cena predaného dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku
darovanie	541 – Dary
vklad do inej obchodnej spoločnosti	367 – Záväzky z upísaných nesplatených cenných papierov a vkladov
v dôsledku manka a škody	549 – Manká a škody
preradením z podnikania do osobného používania	491 – Vlastné imanie fyzickej osoby - podnikateľa

Zdroj: vlastné spracovanie podľa Máziková, Mateášová, Ondrušová.²⁹

V tejto časti bakalárskej práce sa zameriame na spôsoby vyradovania, k akým môže dôjsť v podniku pri vyradovaní dlhodobého majetku z užívania v účtovnej jednotke.

Ak chce podnik vyradiť dlhodobý majetok z používania v účtovnej jednotke, musia byť oprávky k určitému druhu majetku vo výške vstupnej ceny majetku. Ale nie vždy podnik vyradí majetok až po úplnom odpísaní určitého druhu dlhodobého majetku. Niekedy sa neodpíše celá vstupná cena majetku, to znamená že vytvorené oprávky sú

²⁹ MÁZIKOVÁ, K., MATEÁŠOVÁ, M., ONDRUŠOVÁ, L. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I, 1. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer, s. r. o. 2016, s. 77

v nižšej hodnote ako vstupná cena majetku. V tomto prípade sa zostatková cena dlhodobého majetku zaúčtuje na príslušné účty účtovej osnovy.

Na protiklad k týmto účtom sa účtuje na príslušných oprávkových účtoch k danému druhu majetku. Keď má výrobný podnik oprávky v rovnakej výške ako bola vstupná cena dlhodobého majetku tak môže majetok vyradiť s používania a to nasledujúcim spôsobom.

Pri dlhodobom odpisovanom majetku účtovná jednotka zaúčtuje výšku vstupnej ceny na Má dať účtu dlhodobého majetku v účtovej skupine 01 – Dlhodobý nehmotný majetok alebo 02 – Dlhodobý hmotný majetok odpisovaný a na Dal účtov oprávok v účtových skupinách 07 – Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku.

V prípade dlhodobého majetku neodpisovaného je to trochu odlišné a to tým spôsobom, že sa netvorí oprávky k dlhodobému majetku, takže sa účtuje na účtoch účtovej skupiny 03 – Dlhodobý hmotný majetok – neodpisovaný strane Dal týchto účtov. Na druhej strane sa účtuje na príslušný nákladový alebo záväzkový účet na strane Má dať. Výška takého nákladu resp. záväzku je vo výške vstupnej ceny majetku, pretože majetok časom alebo používaním nestráca svoju hodnotu a netvorí sa k nemu oprávky.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Za hlavný cieľ našej bakalárskej práce sme si stanovili priblíženie problematiky účtovného a daňového odpisovania dlhodobého majetku v teoretickej a zároveň aj v praktickej časti a následnú analýzu vplyvu jednotlivých druhov odpisov na výsledok hospodárenia výrobného podniku. Zámerom našej práce je, okrem hlavného cieľa, poukázať na rozdielnosť daňových a účtovných metód odpisovania na priamej ukážke pre konkrétny podnik.

Dosiahnutie základného cieľa bolo zabezpečené čiastkovými cieľmi:

- charakterizovanie a definícia dlhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- definovanie jednotlivých metód odpisovania dlhodobého majetku,
- výpočet účtovných a daňových odpisov pomocou jednotlivých metód odpisovania uvedených v teoretickej časti práce,
- analýza a rozbor konkrétnych príkladov odpisových metód v praktickej časti práce,
- porovnanie jednotlivých druhov odpisových metód v rámci výpočtov uvádzanej spoločnosti a ich premietnutie do nákladov podniku,
- posúdenie vplyvu účtovných odpisov na výsledok hospodárenia.

Získané informácie použité pri vyhotovení bakalárskej práce sme sa snažili komplexne spracovať a použiť k priblíženiu a objasneniu problematiky metód odpisovania aplikovaných vo výrobných podnikoch. Údaje sme sa snažili čerpať najmä z knižných zdrojov, súvisiacich platných právnych predpisov, ale aj prostredníctvom internetu. Pre dosiahnutie čiastkových a následne aj hlavného cieľa sme použili logické aj empirické metódy skúmania danej problematiky.

Pri spracovaní údajov sme sa snažili prihliadnuť na podstatné skutočnosti a následné odporúčanie konkrétnemu výrobnému podniku špecifikovaného v našej praktickej časti práce, využívali sme teda metódu **abstrakcie**. V rámci danej metódy sme upriamili pozornosť na vyzdvihnutie najvýznamnejších charakteristík jednotlivých metód odpisovania dlhodobého hmotného a nehmotného majetku, elimináciu nepodstatných skutočností a vyčlenenie podstatných charakteristík skúmaných javov. Metóda abstrakcie

umožňuje prostredníctvom abstrahovania, odhliadnutia od nepodstatných súvislostí a vlastností, preniknúť do skúmaného problému a tým sprístupňuje predmet skúmania pre ďalšie použité metódy.

K metóde **porovnávanía** sme pristúpili po získaní potrebných údajov o sledovaných skutočnostiach. Porovnávaním sme zistili významné rozdiely dlhodobého hmotného, nehmotného majetku a jednotlivých druhov odpisovania. Spracovaním informácií touto metódou sme zistili v čom sa skúmané javy zhodujú a v čom líšia.

Po zistení jednotlivých rozdielov medzi účtovnými a daňovými odpismi sme pristúpili k **analýze** metód odpisovania a ich vplyv na výsledok hospodárenia vo výrobnom podniku. Analyzovaním jednotlivých metód odpisovania na príklade nami uvádzanej konkrétnej spoločnosti, bolo možné získané výsledky výpočtov opätovne porovnať.

Na spracovanie číselných údajov a výpočtov boli v našej práci využité konkrétne **matematické metódy**, ktoré boli zovšeobecňované na výpočet odpisov pre ostatné druhy dlhodobého majetku. Z dôvodu prehľadnosti boli spracovávané číselné údaje pri jednotlivých metódach odpisovania majetku vložené do tabuliek.

Zovšeobecňovaním, teda **indukciou** sme mohli odvodiť závery práce. Prostredníctvom uvádzaných metód sme dospeli k záveru, že výrobný podnik si má zvoliť najvhodnejšiu účtovnú metódu odpisovania dlhodobého majetku, podľa svojej podnikateľskej stratégie.

Počas celého spracovávanía získaných údajov sme v práci využívali pozorovanie a pomocou neho sme získali informácie o sledovaných javoch, ktoré sme využili pri interpretácii záverečných výsledkov a zhodnotenia dosiahnutých cieľov.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Predstavenie výrobného podniku Rogul, s. r. o.

Spoločnosť Rogul, s. r. o. je výrobný podnik, ktorý bol založený v roku 2011. Spoločnosť založili dvaja spoločníci a obaja sú konatelia spoločnosti. Výška základného imania podľa OR SR je vo výške 50 000 €. Obaja spoločníci majú v spoločnosti 50 % podiel na ZI spoločnosti. Hlavnými predmetmi činnosti výrobného podniku podľa Obchodného registra je výroba nábytku a nábytkových polotovarov, sprostredkovanie obchodu, montáž nábytku, kúpa tovaru za účelom jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) v rozsahu voľnej živnosti, kúpa tovaru za účelom jeho predaja iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod) v rozsahu voľnej živnosti.

Spoločnosť podniká predovšetkým na slovenskom trhu, ale časť produkcie exportuje aj do zahraničia, zahraničným klientom prioritne z európskej únie. Spoločnosť je zaregistrovaná ako mesačný platiteľ dane z pridanej hodnoty na území Slovenskej republiky a účtovníctvo vedie v sústave podvojného účtovníctva ako si to vyžaduje legislatíva pri spoločnostiach zapísaných v Obchodnom registri Slovenskej republiky.

3.2 Dlhodobý majetok výrobného podniku Rogul, s. r. o.

Spoločnosť Rogul, s. r. o. disponuje vlastníctvom rôznych druhov dlhodobého majetku, ktoré nadobudla a využíva pri svojej podnikateľskej činnosti. Jednotlivé druhy dlhodobého hmotného aj dlhodobého nehmotného majetku výrobný podnik eviduje v účtovníctve na jednotlivých syntetických účtoch. Bližšia špecifikácia a identifikácia majetku je na analytických účtoch.

Nižšie je uvedený dlhodobý majetok, ktorým tento výrobný podnik disponuje a má ich zaradené na účtoch z rámovej účtovej osnovy pre podnikateľov.

Dlhodobý majetok:

013.100 Ekonomický a logistický softvér KARAT vo vstupnej cene 13 000 €

021.100 Výrobná hala so vstupnou cenou 138 500 €

022.100 6 x Formátovacia píla JET JTS-600X vstupná cena 1ks 1 850 €

022.200 2 x Spodná fréza Proma SF-40/1500 vstupná cena 3 200 €
022.300 CNC Fréza Head VMC 1600 HD so vstupnou cenou 15 550 €
022.400 CNC Píla EasyCut 800 so vstupnou cenou 3 100 €
022.500 Výrobná linka Traves 220 so vstupnou cenou 81 000 €
022.600 Vysokozdvižný vozík 13453 BT C4E 300V so vstupnou cenou 23 900€
022.700 Osobný automobil Škoda Octavia so vstupnou cenou 22 990 €
031.100 Pozemok o rozlohe 1483 m² v hodnote 80 000 €

Vo výrobnom podniku Rogul, s. r. o. sa dlhodobý majetok postupne opotrebováva. Opatrebenie majetku sa prenáša pomocou odpisov do nákladov podniku. Na základe daných skutočností si podnik musí vytvárať oprávky na prislúchajúcich účtoch z rámcovej účtovej osnovy pre podnikateľov. Výrobný podnik si vytvoril jednotlivé syntetické a k nim prislúchajúce analytické účty k jednotlivým druhom dlhodobého majetku.

Oprávky k dlhodobému majetku:

073.100 Oprávky k ekonomickému a logistickému softvéru KARAT
081.100 Oprávky k výrobnej hale
082.100 Oprávky k 6 x Formátovacia píla JET JTS-600X
082.200 Oprávky k 2 x Spodná fréza Proma SF-40/1500
082.300 Oprávky k CNC Fréza Head VMC 1600 HD
082.400 Oprávky k CNC Píla EasyCut 800
082.500 Oprávky k výrobnej linke Traves 220
082.600 Oprávky k vysokozdvižnému vozíku 13453 BT C4E 300V
082.700 Oprávky k osobnému automobilu Škoda Octavia

Spoločnosť vlastní aj pozemok, ktorý plnohodnotne využíva. Spoločnosť Rogul, s. r. o. k nemu nevytvára účet oprávok, pretože pozemky sú zaradené do skupiny dlhodobý hmotný majetok – neodpisovaný a používaním sa neznižuje jeho hodnota.

Na zasadnutí valného zhromaždenia spoločnosti sa preberali minulé výsledky a rozhodovalo sa o prípadných návrhoch, ktoré by mohli byť pre spoločnosť prospešné. Spoločníci sa dohodli na prerozdelení zisku minulých rokov a na základe dosiahnutých

výsledkov zvažujú rozšírenie výrobných linky, respektíve výmenu starej výrobných linky za efektívnejšiu novú výrobnú linku, ktorá by mohla zvýšiť produktivitu výrobného podniku.

Výrobný podnik Rogul, s.r.o zvažuje investíciu do novej výrobných linky, vďaka ktorej sa jej zvýši produktivita o 63 % a znížia sa jej náklady o 23 %. Cena výrobných linky, do ktorej spoločnosť plánuje investovať svoje finančné prostriedky je 99 460 € bez DPH, odhadovaná cena prepravy je 120 € a cenu montáže výrobných linky odhadla spoločnosť na 420 €.

Výrobný podnik sa preto rozhodol, že si dá vypracovať plány odpisovania pre danú výrobnú linku a na základe analýzy a konzultácií sa majitelia rozhodnú, ktorý z daných odpisových plánov bude pre výrobný podnik najvýhodnejší z hľadiska vplyvu na výsledok hospodárenia, tak aj na náklady a výslednú daňovú povinnosť.

Spoločnosti sa po minulé roky darilo, na základe vysokého záujmu zákazníkov a prílevu nových zákaziek zo zahraničia. Podnik v roku 2015 dosiahol zisk 98 059 €, ktorý bol zabezpečený výnosmi vo výške 870 500 € a nákladmi, ktoré boli v sume 772 441 €. Nasledujúci rok sa tempo ich rastu ešte zvýšilo, pretože získali niekoľko štátnych zákaziek a v roku 2016 zisk výrobného podniku vzrástol o 12 % na úroveň 109 826 €. Tie výrobný podnik dosiahol výnosmi vo výške 1 089 012 € a nákladmi, ktoré boli v sume 979 186 €.

Spoločnosť Rogul, s.r.o. odhaduje svoj výsledok hospodárenia na nasledujúce štyri roky. Na základe prieskumu vývoja odvetvia a konkurencie na trhu, odhaduje spoločnosť nasledujúce výsledky hospodárenia:

- v roku 2017 zníženie zisku z dôvodu príchodu novej konkurencie v regióne a silnejúcemu tlaku na ceny na úroveň 43 210 €,
- v roku 2018 strata 14 630 €,
- v roku 2019 posilnenie pozície na trhu lacnejšími a rovnako kvalitnými výrobkami, vyrobené pomocou novej výrobných linky a zvýšenie zisku na 65 900 €,
- v roku 2020 nárast zisku na 130 450 €.

Na základe informácií si spoločnosť dala vypracovať, možnosti odpisových plánov a na základe konzultácie sa rozhodne, ktorý by bol najvýhodnejší z rôznych hľadísk ako sú napríklad výsledok hospodárenia, alebo daňová povinnosť voči štátu.

Spoločnosť si stanovila prioritu, že z daňového hľadiska optimalizovať svoju daňovú povinnosť tak, aby v jednotlivých účtovných obdobiach, v ktorých odhaduje lepšie výsledky hospodárenia bol odpis neobežného majetku čo najvyšší a aby počas slabších rokov bola výška odpisu nižšia. Z hľadiska účtovných odpisov chce Rogul, s. r. o. vybrať odpisový plán, v ktorom sa výška odpisov úmerne prenášala do nákladov v takej výške aby v budúcnosti nevzniklo vysoké kolísanie výsledku hospodárenia.

Na základe informácií poskytnutých spoločnosťou sme sa rozhodli vypracovať rôzne druhy odpisových plánov, účtovných odpisov, ktoré budú vplyvať na výsledok hospodárenia, ale aj daňových odpisov a tie budú mať vplyv na daňovú uznateľnosť a ich výslednú daňovú povinnosť. Na základe zistených informácií im poskytneme na výber zo všetkých vypracovaných možností a konzultáciou im odporučíme najvhodnejší odpisový plán pre nich.

3.3 Odpisové plány výrobných linky

Spoločnosť nám poskytla všetky potrebné informácie o výrobných linkách, ktorú plánujú obstaráť. Obstarávacia cena výrobných linky je 100 000 €. Podľa zákona o dani z príjmov, výrobná linka podniku sa zaraďuje do 2. odpisovej skupiny, čo predstavuje dĺžku životnosti a možnosti odpisovania 6 rokov.

Výrobca garantuje dobu životnosti 7 rokov ale spoločnosť, je trochu skeptická k daným predpovediam a odhaduje dobu životnosti len 5 rokov, tak na základe tejto skutočnosti budeme počítat' so skrátenou životnosťou. Dlhodobý majetok plánuje spoločnosť zaradiť do používania v marci roku 2017.

Podnik po vypracovaní odpisových plánov ich porovná a bude sa rozhodovať, ktorý druh odpisových plánov využije. Z hľadiska daňových odpisov sa bude rozhodovať medzi rovnomernými (lineárnymi) odpismi a zrýchlenými odpismi, pretože právna norma upravuje, že majetok, ktorý patrí do druhej odpisovej skupiny podľa zákona o dani z príjmov sa môže odpisovať aj lineárne aj zrýchlene, podľa toho ako sa podnik rozhodne, respektíve ako si to stanoví v internom predpise.

Účtovné odpisy by mali zohľadňovať skutočné opotrebenie majetku, ale na určenie správneho plánu účtovných odpisov musí podnik preskúmať možnosti odpisovania, ktoré vyjadrujú najpresnejší a najdôveryhodnejší obraz o skutočnosti. Výrobný podnik Rogul, s. r. o. si vytvorí odpisové plány a uplatní si taký plán, ktorý bude najpresnejšie odhadovať skutočnú mieru opotrebenia dlhodobého hmotného majetku.

Neskôr budeme uvažovať o technickom zhodnotení majetku. Ak by daný druh majetku mal vysokú poruchovosť alebo by existovala možnosť vylepšenia, ktoré za výhodných podmietok zlepši výkon výrobnnej linky alebo zníži náklady na produkciu.

Následne po vytvorení rôznych plánov sa rozhodne, aký druh odpisových metód bude využívať z hľadiska daňového, účtovného aj z hľadiska vplyvu na výsledok hospodárenia daného výrobného podniku.

V prvom rade si určíme daňové odpisy a ich vplyv na výsledok hospodárenia pri situáciách, akú spoločnosť odhaduje, a ktorý z daných metód bude pre podnik prínosnejšia. Zo začiatku budeme porovnávať lineárne a zrýchlene odpisy a ich vplyv na daňový výdavok a neskôr budeme zohľadňovať udalosti, ktoré by mohli ovplyvniť t. j. zvýšiť výkonnosť resp. znížiť nákladovosť výrobnnej linky, ktoré by sme zabezpečili technickým zhodnotením.

V druhom kroku vypracujeme účtovné metódy odpisovania použitím najčastejšie používaných metód opisovania akými sú lineárna a zrýchlená metóda odpisovania, ale aj upravené metódy v praxi menej aplikované, ktorými sú napríklad zostatková, kumulatívna alebo holandská metóda.

3.3.1 Odpisové plány – daňové

Pri daňových odpisoch vychádzame zo zákona o dani z príjmov, ktorý nám umožňuje uznanie odpisu ako daňový uznateľný náklad znižujúci daňovú povinnosť. Na základe inštrukcií a informácií od spoločnosti uvažujeme o dlhodobom majetku so vstupnou cenou 100 000 € a dobou odpisovania 6 rokov vychádzajúc z prílohy zákona o dani s príjmov sa zaraďuje do druhej odpisovej skupiny. Výrobný podnik zvažuje zaradenie a kúpu výrobných linky v marci v roku 2017.

Na základe informácií sme vytvorili plány s výpočtami, ktoré môžu slúžiť účtovnej jednotke na komparáciu.

Ako prvú sme použili rovnomernú metódu odpisovania, ktorá sa nazýva aj lineárna.

Tabuľka 3 *Rovnomerná metóda daňových odpisov (v eur)*

Rok	Výpočet odpisu	Výška odpisu	Oprávky	Zostatková cena
2017	100 000/6/12x10	13 889	13 889	86 111
2018	100 000/6	16 667	30 556	69 444
2019	100 000/6	16 667	47 222	52 778
2020	100 000/6	16 667	63 889	36 111
2021	100 000/6	16 667	80 556	19 444
2022	100 000/6	16 667	97 222	2 778
2023	100 000/6/12x2	2 778	100 000	0

Zdroj: vlastné spracovanie

Zákon nám umožňuje využiť aj možnosť zrýchleného odpisovania, v ktorom je v prvých rokoch výška daňovo uznateľného nákladu vyššia a postupom času sa výška odpisu znižuje. To znamená, že prostriedky vynaložené na obstaranie majetku, si môže uplatniť na zníženie daňovej povinnosti v prvých rokoch vo vyššej miere. Výpočet odpisov výrobnéj linky pomocou zrýchlenej metódy odpisovania dlhodobého majetku je znázornený v tabuľke č. 4.

Tabuľka 4 *Zrýchlená metóda daňových odpisov (v eur)*

Rok	Výpočet uplatneného odpisu	Ročný odpis	Uplatnený odpis	Neuplatnený odpis	Zostatková cena (ZC) na účely výpočtu odpisov	Oprávky
2017	100 000/6/12x10	16 667	13 889	2 778	83 333	13 889
2018	2x83 333/(7-1)	27 778	27 778	-	55 555	41 667
2019	2x55 555/(7-2)	22 222	22 222	-	33 333	63 889
2020	2x33 333/(7-3)	16 667	16 667	-	16 667	80 556
2021	2x16 667/(7-4)	11 111	11 111	-	5 556	91 667
2022	2x5 556/(7-5)	5 556	5 556	-	0	97 222
2023	100 000/6/12x2	2 778	2 778	-	0	100 000

Zdroj: vlastné spracovanie

Odpisy sme vypočítali pomocou vzorca:

$$\text{Odpis v 1. roku odpisovania} = \frac{\text{Vstupná cena / koef. odpisovania v prvom roku odpisovania}}{\text{počet mesiacov ktoré sa odpisuje}}$$

$$\text{Odpis v ďalších rokoch} = \frac{2 \times \text{Zostatková cena}}{\text{koef. odpisovania v ďalších rokoch} - \text{počet rokov, čo sa odpisuje}}$$

Vzhľadom na fakt, že sme majetok obstarali v priebehu roka, tak zvyšnú časť majetku odpíšeme v 7. roku životnosti majetku v zostávajúcej časti neuplatneného odpisu z prvého roku odpisovania.

Vo vyššie uvedených výpočtoch odpisov pomocou odpisových metód môžeme vidieť komparáciu zrýchlených a rovnomerných odpisov a ako sa menila výška odpisov počas jednotlivých rokov životnosti majetku. Môžeme vidieť, že zrýchlené odpisy boli implementované do nákladov v prvých rokoch životnosti majetku vo vyššej miere a v neskorších rokoch sa výška odpisov znižovala. Na druhej strane, keď sme použili lineárnu metódu odpisovania, bola výška odpisov nemenná, čiže každý rok sa odpísala rovnaká výška, ktorá sa previedla do daňovo uznateľného nákladu.

Prejdime na porovnanie jednotlivých odpisových plánov v prípade, ak by sa majitelia spoločnosti rozhodli pre technické zhodnotenie výrobnéj linky, ktorá je zaradená v dlhodobom majetku výrobného podniku. Podnik môže zvážiť novú investíciu do výrobnéj linky, ak výška investície bude nižšia ako prínos pre spoločnosť z daného technického zhodnotenia.

Po komunikácii s výrobným podnikom sme sa dohodli, že pripravíme komparáciu aj pri technickom zhodnotení, na základe informácií o vylepšení výrobnéj linky, ktoré má prísť na trh v roku 2018, ktoré zvýši výkonnosť podnikovej výrobnéj linky o 11 % a zníži náklady na tvorbu výrobkov o 5 %. Investície na technické zhodnotenie bude vo výške 10 000 €.

Na základe týchto skutočností sme vypracovali náhradné odpisové plány, a to v prípade technického zhodnotenia dlhodobého majetku podniku. Začneme rovnomernou metódou pri technickom zhodnotení, aby sme nadviazali na postupnosť vo vyššie vypočítaných plánoch (viď tab. 5).

Tabuľka 5 *Rovnomerná metóda daňových odpisov pri technickom zhodnotení (v eur)*

Rok	Výpočet odpisu	Výška odpisu	Oprávky	Zostatková cena
2017	100 000/6/12x10	13 889	13 889	86 111
2018	(100 000+10 000)/6	18 334	32 223	77 777
2019	(100 000+10 000)/6	18 334	50 557	59 443
2020	(100 000+10 000)/6	18 334	68 891	41 109
2021	(100 000+10 000)/6	18 334	87 225	22 775
2022	(100 000+10 000)/6	18 334	105 559	4 441
2023		4 441	110 000	0

Zdroj: vlastné spracovanie

Druhou výpočtovou tabuľkou č. 6 bude výpočet pomocou zrýchlenej metódy odpisovania neobežného majetku pri technickom zhodnotení, aby sme ich mohli porovnať z hľadiska prospechu pre podnik.

Pri technickom zhodnotení v zrýchlenej metóde odpisovania sme vypočítali odpisy v prvom roku ako pri bežnej zrýchlenej metóde. Vypočítali sme celoročný odpis aj jeho uplatnenú časť, pretože majetok sa odpisoval len 10 mesiacov. V druhom roku odpisovania došlo k zmene. Táto zmena spôsobila zmenu vzorca tak, že sme zvýšili zostatkovú cenu dlhodobé majetku o technické zhodnotenie a taktiež sme zmenili koeficient na koeficient pri technickom zhodnotení.

Do vzorca sme dosadili zostatkovú cenu pre účely výpočtu, ktorú sme navýšili o neuplatnený daňový odpis a vydělili koeficientom pri technickom zhodnotení. Ako sme mohli vidieť, tak technické zhodnotenie majetku má vplyv na výšku odpisu aj z daňovo uznateľného hľadiska.

Tabuľka 6 Zrýchlená metóda daňových odpisov pri technickom zhodnotení (v eur)

Rok	Výpočet uplatneného odpisu	Ročný odpis	Uplatnený odpis	Neuplatnený odpis	Zostatková cena (ZC) na účely výpočtu odpisov
2017	$100\,000/6/12 \times 10$	16 667	13 889	2 778	83 333
2018	$2 \times (83\,333 + 2\,778 + 10\,000)/6$	32 037	32 037	-	64 074
2019	$2 \times 64\,074 / (6-1)$	25 630	25 630	-	38 444
2020	$2 \times 32\,444 / (6-2)$	19 222	19 222	-	19 222
2021	$2 \times 19\,222 / (6-3)$	12 815	12 815	-	6407
2022	$2 \times 6\,407 / (6-4)$	6 407	6 407	-	0

Zdroj: vlastné spracovanie

V ďalšej časti sa budeme venovať účtovným odpisom, ktoré nie sú presne definované zákonom a majú vyjadrovať skutočné opotrebenie dlhodobého majetku.

3.3.2 Odpisové plány - účtovné

V tejto podkapitole sa budeme bližšie venovať účtovným odpisom výrobných linky, ktorú chce výrobný podnik obstaráť. Účtovné odpisy by mali vyjadrovať skutočné opotrebenie majetku. Spoločnosť Rogul, s. r. o. vypracujeme jednotlivé účtovné odpisové plány a na základe nich mu stanovíme odporúčania, na základe ktorých sa rozhodne medzi jednotlivými druhmi metód odpisovania.

Pre spoločnosť vypracujeme odpisové plány na základe najčastejšie využívaných účtovných metód odpisovania, ktorými sú:

- a) metóda rovnomerného (lineárneho) odpisovania,
 b) degresívne metódy odpisovania (zrýchlené odpisovanie):
- zostatková,
 - kumulatívna,
 - holandská.
- c) progresívna metóda odpisovania,
 d) výkonové odpisové metódy.

Po konzultácií sme zistili, že majitelia spoločnosti odhadujú životnosť majetku na 5 rokov z dôvodu očakávaného intenzívneho využívania výrobných linky s odhadovaným rastúcim dopytom po výrobkoch. Na základe tejto informácie sme sa rozhodli počítať so životnosťou neobežného majetku 5 rokov, aj keď výrobca stanovil životnosť na 7 rokov.

Rovnomerné odpisy

Tabuľka 7 Rovnomerná metóda účtovných odpisov (v eur)

Rok	Výpočet odpisu	Výška odpisu	Oprávky	Zostatková cena
2017	$100\,000/5/12 \times 10$	16 666,67	16 666,67	83 333,33
2018	$100\,000/5$	20 000,00	36 666,67	63 333,33
2019	$100\,000/5$	20 000,00	56 666,67	43 333,33
2020	$100\,000/5$	20 000,00	76 666,67	23 333,33
2021	$100\,000/5$	20 000,00	96 666,67	3 333,33
2022	$100\,000/5/12 \times 2$	3 333,33	100 000,00	0,00

Zdroj: vlastné spracovanie

Na vyššie uvedenom príklade môžeme vidieť podobnosť rovnomerných účtovných a daňových odpisov, ktorých výpočet sa líši len predpokladanou dobou životnosti majetku.

Teraz môžeme prejsť na iné druhy odpisových metód a začneme zostatkovou odpisovou metódou.

Zostatková odpisová metóda

Pri zostatkovej odpisovej metóde podľa Vlachynského môžeme použiť jednu z nasledujúcich metód:³⁰

Metóda A - zostatkovú cenu dlhodobého majetku odpisovať dvojnásobnou odpisovou sadzbou vypočítanou pre rovnomerné odpisovanie a v poslednom roku zvýšiť o neodpísaný zostatok,

Metóda B - zostatkovú metódu kombinovať s metódou rovnomerného odpisovania tak, že keď je odpísaná podstatná časť vstupnej ceny, zvyšok zostatkovej ceny sa v zostávajúcich rokoch životnosti odpíše rovnomerne.

Tabuľka 8 *Zostatková odpisová metóda typ A (v eur)*

Rok	Vstupná cena	Zostatková cena	Odpisy
1.	100 000	-	40 000
2.	100 000	60 000	24 000
3.	100 000	36 000	14 400
4.	100 000	21 600	8 640
5.	100 000	12 960	5 184
Spolu	-	-	92 224

Zdroj: vlastné spracovanie

³⁰ VLACHYNSKÝ, K. a kolektív 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava, Iura Edition, spol. s r. o. 2009, s. 150

Výpočet:

1. $100\,000 \times 40\% = 40\,000 \text{ €}$

2. $60\,000 \times 40\% = 24\,000 \text{ €}$

3. $36\,000 \times 40\% = 14\,400 \text{ €}$

4. $21\,600 \times 40\% = 8\,640 \text{ €}$

5. $12\,960 \times 40\% = 5\,184 \text{ €}$

Zvyšnú sumu 7 776 €, ktorá nebola odpísaná, musí výrobný podnik odpísať pri vyradovaní majetku.

Na druhej strane, ak sa chce podnik vyhnúť odpisu pri vyradovaní majetku, je vhodnejšie pre podnik použiť metódu B, čiže kombináciu zostatkovej a rovnomernej metódy odpisovania, ktorá bude nasledujúca.

Tabuľka 9 *Zostatková odpisová metóda typ B (v eur)*

Rok	Vstupná cena	Zostatková cena	Odpisy
1.	100 000	-	40 000
2.	100 000	60 000	24 000
3.	100 000	36 000	14 400
4.	100 000	21 600	10 800
5.	100 000	10 800	10 800
Spolu	-	-	100 000

Zdroj: vlastné spracovanie

Výpočet:

1. $100\,000 \times 40\% = 40\,000 \text{ €}$

2. $60\,000 \times 40\% = 24\,000 \text{ €}$

3. $36\,000 \times 40\% = 14\,400 \text{ €}$

4. $21\,600 \times 50\% = 10\,800 \text{ €}$

5. $21\,600 \times 50\% = 10\,800 \text{ €}$

V zostatkovej metóde sme mohli vidieť ako sme znižovali výšku odpisov, vzhľadom na znižujúcu sa zostatkovú hodnotu majetku.

Kumulatívna odpisová metóda

Nasledujúcu metódu odpisovania použijeme kumulatívnu metódu odpisovania, ktorá zabezpečuje degresívne znižovanie odpisov pomocou klesajúceho aritmetického rádu. Ako v predchádzajúcej možnosti aj tu existujú dve možnosti výpočtu:³¹

Pomocou prvého vzorca vypočítame výšku ročného odpisu v percentuálnej sadzbe:

Alternatíva a)

$$\text{Percentuálna sadzba} = \frac{2 \times (\text{doba životnosti} - \text{počet rokov odpisovania} + 1)}{\text{doba životnosti} \times (\text{doba životnosti} + 1) \times 100}$$

Druhou možnosťou získame percentuálnu sadzbu na základe podielu:

Alternatíva b)

$$\text{Percentuálna sadzba} = \frac{\text{zostavajúce roky životnosti}}{\text{kumulatívny súčet rokov životnosti}}$$

Ako je možné vidieť v tabuľke nižšie, kde sme použili obidva spôsoby výpočtu kumulatívnej metódy vedú k rovnakému výsledku a výška odpisu bude rovnaká. Výber jednej z týchto alternatív výpočtu je už len na podniku, ktorá sa mu bude ľahšie počítať.

Tabuľka 10 Kumulatívna odpisová metóda

Rok.	Vstupná cena v €	Odpisová sadzba		Ročný odpis v €
		Alternatíva a)	Alternatíva b)	
1.	100 000	33,33 %	5/15	33 333,33
2.	100 000	26,67 %	4/15	26 666,67
3.	100 000	20 %	3/15	20 000
4.	100 000	13,33 %	2/15	13 333,33
5.	100 000	6,67 %	1/15	6 666,67
Spolu	-	-	-	100 000

Zdroj: vlastné spracovanie

³¹ VLACHYNSKÝ, K. a kolektív 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava, Iura Edition, spol. s r. o. 2009, s. 152

Výpočet alternatívy a):

1. $2x(5-1+1)/5x(5+1)x100= 33,33 \%$
2. $2x(5-2+1)/5x(5+1)x100=26,67 \%$
3. $2x(5-3+1)/5x(5+1)x100= 20 \%$
4. $2x(5-4+1)/5x(5+1)x100= 13,33\%$
5. $2x(5-5+1)/5x(5+1)x100= 6,67\%$

Výpočet alternatívy b)

1. $5/(1+2+3+4+5)=5/15$
2. $4/15$
3. $3/15$
4. $2/15$
5. $1/15$

Holandská metóda

Poslednou degresívnou metódou nášho porovnávania bude holandská metóda, ktorá je určitým spôsobom unikátna, pretože sa odpíše vyššia suma ako je vstupná cena majetku.

Ročný odpis majetku sa skladá z viacerých častí. Vstupnú cenu rozdelíme na dve časti. Jedna bude vo výške $\frac{1}{3}$ a druhá vo výške $\frac{2}{3}$ vstupnej ceny. Obidve časti sa potom odpisujú rozdielne:³²

- $\frac{1}{3}$ sa odpisuje prvé 4 roky životnosti majetku, a to prvé tri roky odpisujeme po 10 % a v štvrtý rok odpíšeme 3,33 %.

- $\frac{2}{3}$ sa odpisujú rovnomerne počas celej doby životnosti.

Pri tejto metóde existuje aj investičná prirážka, ktorá sa pripočítava k ročnému odpisu a to vo výške 4 % zo vstupnej ceny a pripisuje sa polovicu životnosti majetku.

³² VLACHYNSKÝ, K. a kolektív 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava, Iura Edition, spol. s r. o. 2009, s. 153

Tabuľka 11 *Holandská odpisová metóda*

Rok	Zrýchlené odpisy		Investičná prirážka 4 %	Rovnomerné odpisy v €	Spolu v €
	v %	v €			
1.	10	10 000	4 000	13 333,33	27 333,33
2.	10	10 000	4 000	13 333,33	27 333,33
3.	10	10 000	4 000	13 333,33	27 333,33
4.	3,33	3 333,33	-	13 333,33	16 666,67
5.	-	-	-	13 333,33	13 333,33
Spolu	-	-	-	-	111 999,98

Zdroj: vlastné spracovanie

Výpočet holandskej metódy:

$$\frac{1}{3} \times 100\,000 = 33\,333,33 \text{ €}$$

$$\frac{2}{3} \times 100\,000 = 66\,666,67 \text{ €}$$

Rovnomerný odpis:

$$66\,666,67 / 5 = 13\,333,33 \text{ € ročne počas celej životnosti neobežného majetku.}$$

Zrýchlené odpisy:

$$10\% \times 100\,000 = 10\,000 \text{ €}$$

$$10\% \times 100\,000 = 10\,000 \text{ €}$$

$$10\% \times 100\,000 = 10\,000 \text{ €}$$

$$3,33\% \times 100\,000 = 3\,333,33 \text{ €}$$

Týmto výpočtom sme ukončili degresívne odpisy, pri ktorých sa výška odpisov každoročne znižuje a podniku zvyšujú náklady v prvých rokoch životnosti majetku. Na druhej strane existujú druhy dlhodobého majetku, ktoré sa dobou životnosti opotrebovávajú rýchlejšie a znižujú svoju úžitkovú hodnotu. V praxi sú najdôveryhodnejším ukazovateľom

opotrebenia majetku, avšak v praxi sa často nevyužívajú s dôvodu, že podniky si chcú uplatniť zvýšenie nákladov a tým zníženie výsledku hospodárenia čo najrýchlejšie.

Progresívna metóda odpisovania

Vychádza z princípu, že využívanie dlhodobého majetku sa plynutím času postupne zvyšuje. V praxi sa nevyužíva až tak často, skôr pri ťažobných podnikoch.

Progresívne odpisy vypočítame pomocou vzorca:³³

$$\text{Ročný odpis} = \text{fondovateľ} \times \text{úročiteľ} \times \text{vstupná cena}$$

Odhadli sme, že výška opotrebenia výrobnéj linky bude každoročne narastať o 6 %. Pomocou progresívnej metódy vypočítame fondovateľ a úročiteľ, ktorými budeme násobiť vstupnú cenu, aby sme vyjadrili priamo úmernú výšku opotrebenia dlhodobého majetku.

Tabuľka 12 *Progresívna odpisová metóda*

Rok	Vstupná cena v €	Fondovateľ	Úročiteľ	Súčin fondovateľa a úročiteľa	Ročné odpisy v €
1.	100 000	0,1773964	1,0000	0,177396	17 739,64
2.	100 000	0,1773964	1,0600	0,18804	18 804,02
3.	100 000	0,1773964	1,1236	0,199323	19 932,26
4.	100 000	0,1773964	1,1910	0,211282	21 128,20
5.	100 000	0,1773964	1,2625	0,223959	22 395,89
Spolu	-	-	-	-	100 000

Zdroj: vlastné spracovanie

³³ VLACHYNSKÝ, K. a kolektív 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava, Iura Edition, spol. s r. o. 2009, s. 155

Výpočet:

$$\text{Fondovateľ} = \frac{\text{úroková sadzba}}{(1 + \text{úroková sadzba})^{\text{počet rokov životnosti}} - 1}$$

$$\text{Úročiteľ} = (1 + \text{úroková sadzba})^{\text{doba odpisovania}} - 1$$

Ako sme mohli spozorovať pri výpočte odpisov, tak výška každoročne rástla s výškou koeficientu, ktorý sme získali na základe výpočtu súčinu fondovateľa, úročiteľa a vstupnej ceny výrobnej linky.

Výkonové metódy odpisovania

Poslednou metódou, ktorú pripravíme pre výrobný podnik Rogul s.r.o., bude práve výkonová metóda odpisovania. Výška odpisov nemusí závisieť len od času, ale aj od množstva produkcie, ktoré účtovná jednotka vyprodukuje. V praxi to znamená, že podnik si stanoví mieru opotrebenia majetku na jeden kus výrobku a vynásobí ju počtom výrobkov, ktoré daný stroj vyprodukuje za určité obdobie.

Tento druh odpisov zachytáva skôr fyzické opotrebenie majetku ale nie morálne, ako zastaranie stroja a príchod novej technológie.

Ročný odpis = odpisová sadzba na jednotku výkonu x očakávaný výkon v jednotlivých rokoch

34

Spoločnosť odhaduje životnosť výrobnej linky na 1 250 000 ks výrobkov, ktoré plánuje vyrobiť počas životnosti majetku. Odpisová sadzba na jednotku výkonu sa odhaduje na 0,08 €. Spoločnosť plánuje prispôsobiť výrobu podľa odhadovaných tržieb a množstva zákaziek. Stanovili si predbežne, že v prvom roku vyrobí 280 000 ks výrobkov, v druhom roku 100 000 ks výrobkov, v treťom roku 300 000 ks, vo štvrtom roku 350 000 ks, v piatom roku 220 000 ks výrobkov.

³⁴ VLACHYNSKÝ, K. a kolektív 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava, Iura Edition, spol. s r. o. 2009, s. 155

Na základe daných informácií spoločnosti, sme vytvorili odpisový plán nasledovne:

Tabuľka 13 *Výkonová odpisová metóda (v eur)*

Rok	Obstarávacia cena	Odpisy	Zostatková cena
1.	100 000	22 400	77 600
2.	100 000	8 000	69 600
3.	100 000	24 000	45 600
4.	100 000	28 000	17 600
5.	100 000	17 600	0

Zdroj: vlastné spracovanie

3.4 Výsledky práce

Na základe predchádzajúcich výpočtov, môžeme teraz analyzovať najvhodnejšie metódy pre účtovnú jednotku, ktoré budú vplývať na ich výsledok hospodárenia. Ako prvými začneme daňovými odpismi. Pri odhadovaných budúcich výsledkoch hospodárenia sme porovnali rovnomerné a zrýchlené odpisy. V tejto prvej komparácii by podnik vzhľadom na jeho budúce predikcie výsledku hospodárenia a daňovej povinnosti mal radšej využiť lineárnu metódu odpisovania. Dôvodom tohto rozhodnutia je predpoklad, že výrobný podnik odhaduje znižovanie výsledku hospodárenia v najbližších 2 rokoch a v druhom roku dokonca dosiahne výrobný podnik stratu. Pre podnik výhodnejšie, ak počas druhého roku životnosti majetku, bude mať daňové odpisy čo najnižšie.

V prípade technického zhodnotenia sme postupovali podobne. Rovnako ako v prvej komparácii by sme odporúčali lineárnu metódu odpisovania na základe tých istých skutočností.

Po daňových odpisoch sa zameriame na účtovné odpisy s odporúčaním najvhodnejšej metódy odpisovania pre výrobný podnik. Účtovné odpisy by mali zobrazovať skutočné opotrebenie majetku, aby bolo zabezpečené verné a pravdivé zobrazenie skutočnosti. V praxi si podniky stanovujú metódy viac podľa ich cieľov. Ak spoločnosť plánuje v budúcnosti žiadať o úver alebo získať investorov, je pre nich výhodnejšie stabilizovať výsledok hospodárenia aby získali vyššiu dôveryhodnosť. Naše stanovisko je nasledujúce. Vzhľadom dodržanie účtovných zásad by sme odporúčili spoločnosti vybrať si z jednotlivých možností, tú ktorá najvernejšie zobrazuje skutočnosť. Avšak na základe predpokladaných budúcich výsledkov hospodárenia, ktoré sa majú do roku 2018 znižovať a následne rásť, by sme neodporúčali využívať žiadnu s degresívnych metód. Tie sú založené na vysokých začiatkových odpisoch a tým by si mohli znížiť dôveryhodnosť v očiach investorov alebo banky. Odporúčali by sme progresívnu metódu, pomocou ktorej výška opotrebenia a odpisov s dobou rastie. Spoločnosť by si znížila výsledok hospodárenia v budúcich rokoch a v súčasnom roku a hlavne v roku 2018 by nevykazovali tak vysokú stratu. Aplikácia výkonových odpisov, by mohla byť presným zobrazením skutočnosti, pretože by rástla výška nákladov súmerne s počtom vyrobených výrobkov. Ale ak by plánoval osloviť banku o niekoľko rokov, mohli by spoločnosť použiť degresívne metódy odpisovania, aby si znížili výsledok hospodárenia na začiatku a následne by mohli byť zaujímavý pre banky a investorov z dôvodu rastúceho objemu tržieb aj výsledku hospodárenia.

Záver

Cieľom bakalárskej práce bolo preniknúť do problematiky odpisovania neobežného majetku vo výrobnom podniku, vypracovanie odpisových plánov pre konkrétnu spoločnosť a následne odporúčanie optimálneho riešenia z daňového aj účtovného hľadiska. Odpisovanie neobežného majetku predstavuje postupné prenášanie hodnoty majetku do nákladov podniku, ktoré sú realizované pomocou odpisov. Pri odpisoch je potrebná diferenciácia daňových a účtovných odpisov. Účtovné odpisy sú založené na zobrazení pravdivého a skutočného opotrebenia majetku. Každá účtovná jednotka musí zvážiť, ktorú metódu odpisovania využije, vzhľadom na nemožnosť zmeny metódy počas doby odpisovania majetku. Spoločnosť by sa nemala sústrediť len na metódu s najľahším spôsobom výpočtu, ale treba zabezpečiť, aby sa zabezpečilo čo najvernejšie zobrazenie skutočného opotrebenia majetku. Ak vie spoločnosť vyčíslit' presnú výšku opotrebenia majetku na jednotku výkonu a presný počet výkonov, ktoré je schopná vyprodukovať, je vhodné používať výkonovú metódu odpisovania. Neobežný majetok, u ktorého miera výšky opotrebenia počas životnosti bude rovnomerná, mala by sa využiť lineárna metóda odpisovania.

Zákon o dani z príjmov stanovuje dve metódy odpisovania, pre ktoré sa môže podnik rozhodnúť, a to rovnomernú a zrýchlenú metóda odpisovania. Podnik sa musí rozhodnúť, ktorú metódu využije, pretože ju nie je možné počas doby odpisovania meniť. Pri daňových odpisoch je možnosť dočasného prerušenia odpisovania.

V práci sme analyzovali aj technické zhodnotenie a jeho vplyv na zvýšenie vstupnej aj zostatkovej ceny a jeho vplyv na konkrétnu účtovnú jednotku.

Prínosom bakalárskej práce je priama možnosť aplikácie jednotlivých odpisových metód v praxi s analýzou vhodnosti použitia konkrétnej metódy pre konkrétne podniky, ich vplyv na výsledok hospodárenia a možnosť úpravy výsledkov podľa cieľov podniku.

Použitá literatúra:

Knižné zdroje:

1. BAŠTINCOVÁ, A. 2016. Účtovníctvo a dane fyzických osôb, 2. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer 2016, 228 s. ISBN 978-80-8168-534-7
2. BIELIK, P., TURČEKOVÁ, N. 2013. Podnikové hospodárstvo, 1. vyd. Nitra, Patria I. spol. s. r. o. Prievidza 2013, 414 s. ISBN 978-80-552-1028-5
3. MAJDÚCHOVÁ, H a kol. 2014. Podnikové hospodárstvo – príklady, prípadové štúdie, kontrolné testy. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer 2014, 246 s., ISBN 978-80-8168-089-2
4. MAJTÁN, Š. a kol. 2012, Podnikové hospodárstvo, 2. vyd. Bratislava, SPRINT 2 2012, 323 s. ISBN 978-80-89393-63-3
5. MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I, 1. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer 2016, 292 s. ISBN 978-80-8168-405-0
6. ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. 2016. Účtovníctvo, 2. vyd. Bratislava, Wolters Kluwer 2016, 296 s. ISBN 978-80-8168-444-9
7. VLACHYNSKÝ, K. a kol. 2009. Podnikové financie, 1. vyd. Bratislava. Iura Edition 2009, 524 s. ISBN 978-80-8078-258-0

Zákony:

431/2002 Z. z. Zákon o účtovníctve

595/2003 Z. z. Zákon o dani z príjmu

185/2015 Z. z. Autorský zákon

527/1990 Z. z. Zákon o vynálezoch, priemyselných vzoroch a zlepšovacích návrhoch

Internetové zdroje:

<https://podpora.financnasprava.sk/>

<https://www.ako-uctovat.sk/>

<https://www.podnikajte.sk/>

<http://www.noveaspi.sk/>