

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 17100/B/2012/1399510939

**ZÁKLADNÉ VÝCHODISKÁ OCEŇOVANIA
DLHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU
PODĽA NÁRODNEJ A NADNÁRODNEJ
ÚPRAVY ÚČTOVNÍCTVA**

Bakalárska práca

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**ZÁKLADNÉ VÝCHODISKÁ OCEŇOVANIA
DLHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU
PODĽA NÁRODNEJ A NADNÁRODNEJ
ÚPRAVY ÚČTOVNÍCTVA**

Bakalárska práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: 6209 Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Eva Turská

Bratislava 2012

Miroslav Ildža

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Miroslav Ildža
Študijný program: Účtovníctvo (Jednoodborové štúdium, bakalársky I. st., denná forma)
Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo
Typ záverečnej práce: Bakalárska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský

Názov: Základné východiská oceňovania dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy účtovníctva
Anotácia: Predmetom účtovníctva sú len tie javy, ktoré je možné vyjadriť v peňažných jednotkách. Záverečná práca sa zaoberá analýzou oceňovacích zásad a princípov používaných pri oceňovaní a na ne nadväzujúcich oceňovacích veličín v národnej a nadnárodnej úprave účtovníctva.

Vedúci: Ing. Eva Turská
Katedra: KÚA FHI – Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Vedúci katedry: doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
Dátum zadania: 02.10.2011

Dátum schválenia: 16.10.2011
doc. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

Čestné vyhlásenie

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

Dátum: 07. 05. 2012

.....

ABSTRAKT

ILDŽA, Miroslav: *Základné východiská oceňovania dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy účtovníctva*. – Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Eva Turská, - Bratislava: FHI EU, 43 s.

Cieľom záverečnej práce je bližšie priblíženie problematiky oceňovania dlhodobého hmotného majetku, ako základného metodického prostriedku, ktorý je nevyhnutný pre potreby zostavenia účtovnej závierky. Hlavným cieľom je na základe teoretických východísk objasniť oceňovanie dlhodobého hmotného majetku podľa národnej úpravy účtovníctva a porovnať s oceňovaním dlhodobého hmotného majetku podľa nadnárodnej úpravy účtovníctva. Práca je rozdelená do troch kapitol. Obsahuje 4 tabuľky.

Prvá kapitola definuje majetok podľa jednotlivých právnych noriem, venuje sa obsahovému vymedzeniu dlhodobého hmotného majetku z hľadiska národnej úpravy a aj podmienkam, za ktorých ho môže účtovná jednotka považovať za dlhodobý. Obsahuje charakteristiku majetku ako aj dlhodobého hmotného majetku podľa nadnárodnej úpravy. V druhej časti je vymedzený hlavný cieľ, z neho vychádzajúce čiastkové ciele a metódy a postupy skúmania, ktoré sme pri objasňovaní týchto cieľov využili.

Záverečná kapitola sa zaoberá bližšou špecifikáciou pojmu oceňovanie, cena, oceňovacie veličiny, ako aj teoretická východiská oceňovania dlhodobého hmotného majetku, z ktorých vychádza naša právna úprava a medzinárodné štandardy.

Výsledkom riešenia danej problematiky je globálny pohľad na oceňovanie majetku, či už z pohľadu národnej alebo nadnárodnej úpravy účtovníctva, a z toho plynúce spoločné a odlišné znaky v uvedených úpravách.

Kľúčové slová:

majetok, oceňovanie, oceňovacie veličiny, teoretické východiská, národná úprava, nadnárodná úprava.

ABSTRACT

ILDŽA, Miroslav: Basic starting of the valuation of long-term assets in accordance with national and multinational treatment of accountancy, – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accountancy and Auditing. – Thesis supervisor: Ing. Eva Turská. Bratislava: FHI, 2012, 43 p.

The object of the final work is to explain the issue of the assessment of the long-term assets as a main methodical resource which is necessary for the preparation of the closing balance. The main aim is to assess the long-term assets according to national accounting adjustment based on theoretical basis and compare it with the one according to multinational accounting adjustment. The work is divided into 3 chapters. It contains 4 summary sheets. The first chapter defines the assets according to particular law rule. It deals with the allocation of the content of the long-term assets in term of national adjustment. It is also contains the conditions which are used by accounting element which might consider the assets as a long-term. It contains asset rating as a long-term assets according to multinational accounting adjustment. There is a main object highlighted in second part of the work along with partial objects, methods and disquisitional process which have been used during the explanation of those objects.

The final chapter deals with further specification of the terms as assessment, price, quantity assessment along with the theoretical sources of the assessment of the long-term assets which stand under our law rule and international standards. The result of the mentioned issue is the global point of view on property assessment whether from national or multinational accounting adjustment and mutual or different features in mentioned adjustments.

Key words:

assets, assessment, quantity assessment, theoretical sources, national adjustment, multinational adjustment.

Úvod	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	10
1.1 Účtovníctvo ako všeobecný pojem.....	10
1.1.1 Majetok ako predmet účtovníctva a jeho členenie.....	11
1.2 Dlhodobý hmotný majetok podľa národnej úpravy.....	13
1.3 Dlhodobý hmotný majetok podľa nadnárodnej úpravy	18
2 Cieľ práce, metodika práce, metódy skúmania	22
3 Výsledky práce a diskusia	24
3.1 Teoretické východiská oceňovania v národnej úprave	24
3.2 Teoretické východiská oceňovania v nadnárodnej úprave	31
3.2.1 Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku	31
3.3 Komparácia dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy v oblasti oceňovania.....	36
Záver	41
Zoznam použitej literatúry	43

Úvod

Každá účtovná jednotka sa pri stále silnejúcom konkurenčnom prostredí snaží svoje finančné prostriedky využiť takým spôsobom, aby ich vynaložila maximálne efektívnym spôsobom. Súčasne sa pri tom snaží, aby prostriedky, ktoré takýmto spôsobom vynaložila, boli v čo najmenšom možnom objeme. Keďže pri uskutočňovaní svojej podnikateľskej činnosti využívajú účtovne jednotky spravidla majetok dlhodobého charakteru, bude ich snaha vychádzať z úspory finančných prostriedkov práve v tejto oblasti. A práve dlhodobý hmotný majetok je hlavnou oblasťou bakalárskej práce, takže v nasledujúcom texte budeme rozoberať tento druh majetku.

V národnej a nadnárodnej úprave nachádzame podobné definície dlhodobého hmotného majetku, ale kritéria klasifikácie tohto majetku podľa jednotlivých druhov sa odlišujú. S obstaraním dlhodobého hmotného majetku úzko súvisí aj jeho ocenenie. Práve problematika oceňovania dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy je v mnohých oblastiach odlišná. Určitá oblasť ocenenia je účtovným jednotkám účtujúcim podľa nadnárodnej úpravy účtovníctva povolená, naopak, v našej právnej úprave je prísne zakázaná.

V tejto bakalárskej práci sa v jednotlivých kapitolách, z ktorých každá je rozdelená na niekoľko častí, vymedzuje dlhodobý hmotný majetok z pohľadu národnej úpravy účtovníctva a nadnárodnej úpravy účtovníctva, a oblasť oceňovania, ktorá s týmto majetkom súvisí.

V prvej kapitole je vymedzený pojem účtovníctvo a jeho rozdelenie, definícia majetku ako predmetu účtovníctva podľa jednotlivých právnych noriem a kritéria členenia tohto majetku. Potom je definovaný dlhodobý hmotný majetok podľa národnej úpravy účtovníctva, jeho stručná charakteristika, členenie a podmienky, za ktorých ho môže účtovná jednotka považovať za dlhodobý.

V ďalšej kapitole je opísaný hlavný cieľ bakalárskej práce a z neho vychádzajúce čiastkové ciele a metódy skúmania, ktoré boli použité pri vytváraní tejto práce.

Posledná kapitola je zameraná na všeobecné objasnenie oceňovania. Charakterizujú sa jednotlivé predpoklady a princípy oceňovania dlhodobého hmotného majetku. Objasňujú sa podmienky oceňovania, ktoré vychádzajú z právnych noriem, upravujúcich účtovníctvo v slovenskej právnej úprave. Bližšie sa špecifikujú jednotlivé oceňovacie veličiny, ktoré sa uplatňujú na základe spôsobu obstarania majetku. Nasleduje objasnenie

teoretických východísk oceňovania dlhodobého hmotného majetku podľa nadnárodnej úpravy účtovníctva. Podrobnejšie sú rozobraté oceňovacie veličiny, prvotné a následne ocenenie, ako aj modely ocenenia dlhodobého hmotného majetku. V poslednej časti tretej kapitoly sú identifikované základné oblasti, v ktorých sme opisovali spoločné a odlišné znaky oceňovania dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy účtovníctva a v čom spočíva najväčší rozdiel.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Účtovníctvo ako všeobecný pojem

Účtovníctvo predstavuje relatívne uzatvorený a vnútorne usporiadaný systém informácií, ktorý poskytuje informácie v peňažnom vyjadrení o hospodárskej činnosti podniku a o výsledku tejto činnosti, t. j. poskytuje informácie o majetku podniku, vlastnom imaní, záväzkoch, výnosoch, nákladoch, príjmoch, výdavkoch a výsledku hospodárenia

Funkcie účtovníctva v procese riadenia potvrdzujú aj rôzne definície účtovníctva ako vedy i účtovníctva ako praktickej činnosti. Účtovníctvo chápané ako veda i ako praktická činnosť sa zaoberá zberom, zaznamenávaním, triedením (klasifikáciou), sumarizáciou, interpretáciou a odovzdávaním účtovných informácií všetkým jeho používateľom takým spôsobom, aby na základe nich mohli prijímať príslušné podnikateľské rozhodnutia.

Primárnym cieľom účtovníctva je poskytovať prostriedkami jemu vlastnými, podľa základnej zásady účtovníctva, verný a pravdivý obraz o finančnej a výnosovej situácii podniku. Predmetom účtovníctva sú predovšetkým tieto činnosti, na základe ktorých posudzujeme finančnú a výnosovú situáciu podniku. Sú to predovšetkým: majetok, záväzky, rozdiel majetku a záväzkov, výnosy, náklady a výsledok hospodárenia.

Účtovníctvo predstavuje svojím zameraním a podstatou informačný systém, ktorý je významnou časťou informačného systému podniku. Základné prvky účtovného informačného systému tvoria: 1. finančné účtovníctvo,

2. manažérske účtovníctvo.

Finančné účtovníctvo sústavne zaznamenáva všetky hospodárske operácie v účtovnom období, ktoré vyjadrujú vzťahy podniku ako celku k vonkajšiemu okoliu (vzťahy k odberateľom, dodávateľom, bankám a rôznym ďalším inštitúciám). Vzhľadom na svoj dokumentačný charakter je finančné účtovníctvo základom pre ostatné časti účtovného systému, pretože tieto sa vždy, keď je to potrebné a možné, opierajú o údaje finančného účtovníctva.

Jednou zo základných úloh účtovníctva je zobrazit' stav a zmeny stavu majetku podniku a jeho zdrojov, ktorý tvorí podstatnú časť predmetu účtovníctva. Preto je potrebné

charakterizovať majetok podniku z hľadiska jeho druhov, foriem a použitia. Majetok podniku má svoje pramene – zdroje, z ktorých vychádza, ktoré niekto musel do podniku vložiť.

1.1.1 Majetok ako predmet účtovníctva a jeho členenie

Skúmanie majetku a jeho triedenie v účtovníctve ako základnej, samostatnej témy v účtovníctve vychádza z jeho účelu v danom podnikateľskom subjekte.

Každý subjekt vykonáva určitú činnosť, podnikateľský subjekt konkrétne podnikateľskú činnosť - výrobnú, obchodnú, poskytovanie služieb, potrebuje disponovať určitým množstvom rôznych druhov majetku, ako sú napr. budovy, stroje, prístroje, dopravné prostriedky, zariadenia, počítače, materiál a ďalšie zásoby. Súčasťou majetku sú jednak hmotné zložky (budovy, stroje, zariadenia,...), ale aj súčasti majetku, ktoré nemajú hmotný charakter, t. j. nehmotné zložky – výsledky duševnej činnosti (softvér, licencie, patenty) a ďalej súčasti, ktoré majú podobu cenných papierov (akcie, dlhopisy), pohľadávok v širšom zmysle (pohľadávky voči odberateľom, zamestnancom, z poskytnutých pôžičiek), samostatné peňažné prostriedky a ďalšie.

To aké množstvo a štruktúru majetku účtovná jednotka pri svojej podnikateľskej činnosti využíva závisí predovšetkým od druhu a rozsahu činností.

Majetok spolu s ďalšími základnými pojmami vo vzťahu k predmetu účtovníctva je v podmienkach Slovenskej republiky definovaný od roku 2003 v právnej úprave účtovníctva, konkrétne v zákone č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“). V súčasnom znení zákona je majetok 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

Ďalším právnym predpisom, ktorý definuje majetok je aj Obchodný zákonník č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorý používa výraz obchodný majetok.

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

Obchodným majetkom na účely tohto zákona sa rozumie „*súhrn majetkových hodnôt (vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených iných hodnôt), ktoré patria podnikateľovi a slúžia alebo sú určené na jeho podnikanie.*“²

Podnikateľský subjekt pri uskutočňovaní svojej činnosti využíva rôzne druhy majetku.

Podľa podstaty (charakteru) sa majetok rozlišuje:³

- a) **nehmotný majetok,**
- b) **hmotný majetok,**
- c) **finančný a**
- d) **pohľadávky.**

Z časového hľadiska sa majetok člení na:⁴

Dlhodobý a krátkodobý majetok. Hranicou pre členenie majetku na dlhodobý majetok a krátkodobý majetok je jeden rok.

- a) **Dlhodobý majetok** – majetok, ktorého doba použiteľnosti, doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom, doba držania prípadne zámer je dlhšia ako jeden rok.
- b) **Krátkodobý majetok** – majetok, ktorého doba použiteľnosti, doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom, doba držania prípadne zámer je jeden rok a menej.

Podľa spôsobu pôsobenia majetku v jeho kolobehu (prevádzkovom cykle):⁵

- a) **Neobežný majetok**
- b) **Obežný majetok**

Neobežný majetok sa charakterizuje pomocou týchto základných vlastností: v kolobehu majetku (v prevádzkovom cykle) nemení svoju formu, v hospodárskom procese pôsobí dlhodobo, nespotrebuje sa, ale počas používania dochádza k opotrebeniu dlhodobého

² §6 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov.

³ §13 ods. 1. Postupy účtovania pre podnikateľov

⁴ ŠLOSÁR, R. – ŠLOSÁROVÁ, A. 2009. *Podvojný účtovníctvo pre podnikateľov po vstupe Slovenskej republiky do eurozóny*. Bratislava : Iura Edition, 2009. 226 s. ISBN 978-80-8078-282-5.

⁵ SOUKOPOVÁ, A. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. 2001. *Účtovníctvo*. 2. prepracované vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2004. 47 s. ISBN 80-8078-020-X.

hmotného a nehmotného majetku a toto opotrebenie sa prostredníctvom odpisov prenáša do hodnoty novovytvorených výkonov.

Neobežný majetok tvorí

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

Obežný majetok v kolobehu majetku (v prevádzkovom cykle) mení svoju formu, v rámci prevádzkového cyklu sa jednorázovo spotrebúva a následne obnovuje, obstaráva sa na účel ďalšieho predaja, prípadne proces jeho premeny na peniaze nepresahuje jeden rok.

Obežný majetok tvoria:

- zásoby,
- pohľadávky,
- finančné účty.

1.2 Dlhodobý hmotný majetok podľa národnej úpravy

Dlhodobý hmotný majetok na účtovné účely, spôsob oceňovania, odpisovania, účtovanie pri rozličných spôsoboch obstarania a vyradenia majetku je upravený v účtovných predpisoch, predovšetkým v zákone o účtovníctve a v opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky 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 pre podnikateľov“).

Vymedzenie dlhodobého majetku, postup pri jeho oceňovaní, odpisovaní a jednotlivé odpisové metódy na daňové účely sú upravené v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Vznik a zánik dane z nehnuteľností upravuje zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov.

Každá účtovná jednotka pri vykonávaní a uskutočňovaní svojej podnikateľskej činnosti využíva rôzne druhy majetku. Podstatnú časť majetku v účtovnej jednotke tvorí dlhodobý hmotný majetok.

Prijímanie rozhodnutí o obstaraní dlhodobého hmotného majetku a o nadobudnutí finančných zdrojov na jeho získanie patrí medzi strategické rozhodnutia manažmentu, pretože markantne ovplyvňuje budúci vývoj a efektívnosť činnosti. Spravidla sa využíva počas obdobia, ktoré je dlhšie ako jeden rok z tohto dôvodu tvorí zdroj prírastkov ekonomických úžitkov danej účtovnej jednotky. Primárnou úlohou tohto majetku je zaistiť, presadzovať a rozširovať existujúce podnikateľské aktivity.

Dlhodobý hmotný majetok je možné charakterizovať takto:⁶

- obstaráva sa za účelom jeho využívania v bežnej prevádzkovej činnosti, t. j. pri výrobe výrobkov, pri predaji tovaru, pri poskytovaní služieb, na účely správy a riadenia alebo na prenájom iným subjektom,
- plní svoju úlohu dlhšie časové obdobie, spravidla niekoľko rokov, preto výdavky, ktoré súvisia s jeho obstaraním sa nepremietnu do nákladov jednorazovo, ale postupne, vo forme odpisov (výnimku tvoria pozemky, umelecké diela, ktoré sa neodpisujú),
- má fyzickú podobu,
- nevstupuje fyzicky do výrobkov určených na predaj, netvorí ich podstatu, na rozdiel napríklad od materiálu.

Podľa postupov účtovania pre podnikateľov sa dlhodobým hmotným majetkom rozumejú:⁷

- a) pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, umelecké diela, zbierky a predmety z drahých kovov (bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu),
- b) samostatne hnutelné veci a súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, pričom doba ich používania je dlhšia ako jeden rok a ocenenie je vyššie ako 1700 €. Účtovná jednotka môže sama rozhodnúť, že za dlhodobý majetok sa budú považovať aj hnutelné veci v ocenení 1700 € a nižšie, ak ich využíva v období dlhšom ako jeden rok,
- c) pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- d) základné stádo a ťažné zvieratá,
- e) otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk, technická rekultivácia a technické zhodnotenie, ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku.

⁶ Spracované podľa: ŠLOSÁROVÁ, A. a kol., 2009. *Účtovníctvo B*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Editon, 2009. 48 s. ISBN 978-80-8078-244-3.

⁷ ŠLOSÁROVÁ, A. a kol., 2009. *Účtovníctvo B*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Editon, 2009. 272 s. ISBN 978-80-8078-244-3.

Súčasťou technickej rekultivácie môžu byť iba stavby (napr. komunikácie), ktoré svojím zhotovením, účelom a rozsahom slúžia na vykonanie rekultivácie.

Dlhodobý hmotný majetok môžeme členiť na:

- a) **Odpisovaný** – v závislosti od doby využívania vie účtovná jednotka určiť, akú dobu bude daný majetok prinášať ekonomické úžitky z využívania tak, že prenáša svoju hodnotu na vyrobené výrobky, predaný tovar alebo poskytnuté služby,
- b) **Neodpisovaný** – hodnota tohto majetku sa nemení a prínosy pre účtovnú jednotku môžu z tohto majetku plynúť, pokiaľ podnik tento majetok vlastní.

Hmotný majetok, ktorého ocenenie sa rovná sume 1700 € alebo je nižšie, možno zaradiť do dlhodobého hmotného majetku, ak doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. O hmotnom majetku, ktorého ocenenie sa rovná sume 1700 € alebo je nižšie, s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok, ktorý nebol zaradený do dlhodobého hmotného majetku, sa účtuje ako o zásobách.

Stavby, byty a nebytové priestory

Sú samostatnou súčasťou dlhodobého hmotného majetku, bez ohľadu na ich obstarávaciu cenu. Definície týchto pojmov nie sú presne vymedzené ani v zákone o účtovníctve, ani v postupoch účtovania, avšak ich vymedzenie nachádzame v stavebnom zákone, ktorý stavbu presne definuje. Podľa neho stavbou je stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou, alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu.

V závislosti od stavebno-technického vyhotovenia a účelu môže ísť o:

- a) pozemné stavby (zastrešené budovy určené na ochranu ľudí, zvierat a vecí, ktoré tvoria bytové a nebytové budovy),
- b) inžinierske stavby (všetky ostatné stavby, ktoré nemajú vlastnosti zastrešených a nezastrešených budov, t. j. diaľnice, cesty, miestne a účelové komunikácie, banské stavby, ťažobné zariadenia, nábrežia, chodníky a nekryté parkoviská a pod.)

Každý vlastník stavby o nej v účtovníctve účtuje bez ohľadu na jej stavebno-technické vyhotovenie (budovy, veže, stožiare), účel (stavby na bývanie, rekreáciu a pod.) alebo čas trvania (stavby trvalé alebo dočasné). Nevyhnutnosťou pri stavbách s dočasným charakterom je obmedziť čas ich trvania, napr. mobilná stavebná bunka. Vzhľadom na

odlišný priebeh ich odpisovania, je nevyhnutné preukázať odhadované obdobie používania v čase ich uvedenia do používania.

Dlhodobým hmotným majetkom sú všetky stavby, t. j. stavby trvalé, ale aj dočasné.

Dôležitá súčasť, ktorá tvorí dlhodobý hmotný majetok sú **samostatné hnutel'né veci a súbory hnutel'ných vecí**, ktoré majú:

- samostatné technicko-ekonomické určenie,
- dobu použiteľnosti dlhšiu ako jeden rok,
- cenu vyššiu ako 1700 €.

Samostatnými hnutel'nými vecami, resp. súborom hnutel'ných vecí, sú predovšetkým:

- a) stroje, prístroje a zariadenia (výrobné zariadenia, obrábacie stroje, stroje pre poľnohospodárstvo a lesníctvo a pod.),
- b) dopravné prostriedky,
- c) inventár (nábytok, hudobné nástroje, umelé kvety, elektrické spotrebiče a pod.).

Za súbor hnutel'ných vecí so samostatným technicko-ekonomickým určením možno považovať časť výrobného alebo iného celku. Jedná sa predovšetkým o technologické linky, telefónnu ústredňu so sieťou a napojenými telefónmi, počítačovú sieť. Za súbor hnutel'ných vecí môžeme považovať nábytok, ktorý je usporiadaný a pozostáva z takého počtu kusov, že spolu vytvárajú účelový, štýlový alebo architektonický jednotný celok, ktorý nie je možné zostaviť zo štandardného nábytku a je určený na vybavenie špecifických miestností alebo má inak určený účel.

Pestovateľské celky trvalých porastov

Nevyhnutnou podmienkou, ktorú pestovateľské celky trvalých porastov musia spĺňať je doba plodnosti presahujúca obdobie troch rokov. Ide o:

- a) ovocné stromy vysádzané na súvislom pozemku s výmerou nad 0,25 ha v hustote najmenej 90 stromov na 1 ha),
- b) ovocné kríky vysádzané na súvislom pozemku s výmerou nad 0,25 ha v hustote najmenej 1000 kríkov na 1 ha),
- c) chmeľnice a vinice.

Základné stádo a ťažné zvieratá

Dospelé plemenné a chovné zvieratá na účel hospodárskeho využitia, pričom obstarávacía cena nie je určujúcim kritériom. Dospelosť zvierat na účely ich zaradenia do dlhodobého hmotného majetku je stanové zootechnickými zásadami, ako sú spôsobilosť reprodukcie, napr. spôsobilosť na rozmnožovanie vlastného druhu, veková hranica.

Medzi zvieratá základného stáda a ťažné zvieratá bez ohľadu na ocenenie patria:

- kone plemenné, úžitkové a chovné,
- hovädzí dobytok plemenný a chovný,
- ovce plemenné a chovné,
- kozy plemenné a chovné,
- ošípané plemenné a chovné,
- muflóny, daniele, jelene, ak ich využiteľnosť v chove je dlhšia ako štyri roky.

Krdle sliepok, kačíc, moriek, perličiek sú zaradené medzi zásoby, a to aj vtedy ak ide o úžitkové alebo plemenné chovy.

Ďalšou samostatnou súčasťou dlhodobého hmotného majetku sú:

- a) otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk, ak nezvyšujú obstarávaciu cenu pozemku,
- b) technická rekultivácia predstavuje najmä náklady vynaložené na úpravu pozemkov, napr. na vybudovanie prístupovej cesty k čerpacej stanici, ktorá je postavená na prenajatom pozemku. Ak účtovná jednotka vynaloží náklady, ktoré jej vyplývajú z osobitných predpisov nepovažuje sa technická rekultivácia za dlhodobý hmotný majetok a nie je možné o nej ani takto účtovať,
- c) technické zhodnotenie – táto zložka nie je vymedzená v postupoch účtovania pre podnikateľov. Odvoláva sa na zákon o dani z príjmov. Podľa tohto zákona sú to výdavky na dokončené nadstavby, prístavby, stavebné úpravy, rekonštrukcie a modernizácie majetku, pričom:
 - **nadstavby** predstavujú zmeny, ktorými sa stavby zvyšujú,
 - **prístavby** sú zmeny, ktorými sa pôdorys stavieb rozširuje a sú vzájomne prevádzkovo prepojené s už existujúcou stavbou,
 - **stavebné úpravy** zahŕňajú zmeny pri ktorých sa výška a pôdorys stavby nemení, napr. prestavby, vstavby, podstatné zmeny vnútorného zariadenia, podstatné zmeny vzhľadu stavby,

- **rekonštrukcie** predstavujú hlbšie zásahy do hmotného majetku, ktorými sa mení účel použitia, dochádza ku kvalitatívnej zmene jeho výkonnosti, prípadne technických parametrov. Za zmenu technických parametrov nemožno považovať zámenu použitého materiálu pri dodržaní jeho porovnateľných vlastností (výmena drevených okien za plastové),
- **modernizácia** znamená rozšírenie vybavenosti alebo použiteľnosti hmotného majetku o také súčasti, ktoré pôvodný majetok neobsahoval, pričom tvoria neoddeliteľnú súčasť majetku. Za neoddeliteľnú súčasť majetku sa považujú samostatné veci, ktoré sú určené na spoločné použitie s hlavnou vecou a spolu s ňou tvoria jeden majetkový celok.

V prípade, že náklady, ktoré vznikli v súvislosti s technickým zhodnotením sú vyššie ako 1700 € počas účtovného obdobia, o túto hodnotu sa zvýši aj ocenenie príslušného dlhodobého hmotného majetku.

Ďalšiu skupinu dlhodobého hmotného majetku, ktorý nezávisí od výšky ocenenia, tvoria:

- a) **pozemky** – všetky poľnohospodárske, lesné a ostatné pozemky, ku ktorým má účtovná jednotka vlastnícke právo,
- b) **umelecké diela** – výtvarné diela a umelecké predmety v zmysle autorského zákona, ak nie sú súčasťou stavebných objektov,
- c) **zbierky** – súbor predmetov, ktorý predstavuje prierez historickým alebo technickým vývojom v podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky,
- d) **predmety z drahých kovov** – predmety, ktorých značnú časť tvorí drahý kov, napríklad hroty špeciálnych vrtákov.

1.3 Dlhodobý hmotný majetok podľa nadnárodnej úpravy

Každá účtovná jednotka uskutočňuje dlhodobé alebo krátkodobé rozhodovanie o objeme a štruktúre majetku tak, aby bol využitý čo najlepšie. Práve predmet činnosti účtovnej jednotky do značnej miery ovplyvňuje štruktúru majetku. V účtovných jednotkách, ktoré sa zaoberajú obchodom, budú prevládať zásoby. Naopak, výrobné účtovné jednotky budú disponovať najmä dlhodobým majetkom.

Podľa Koncepčného rámca prípravy a prezentácie účtovnej závierky je majetok (assets) definovaný ako „*ekonomické prostriedky ovládané (kontrolované) podnikom,*

ktoré sú výsledkom minulých udalostí a od ktorých sa očakáva, že podniku z nich budú v budúcnosti plynúť ekonomické úžitky.“⁸

Majetok musí spĺňať tieto kritéria:

- a) majetok ako ekonomický zdroj musí byť ovládaný (kontrolovaný) podnikom,
- b) vlastníctvo (kontrola) ekonomického úžitku je výsledkom minulých udalostí,
- c) majetok musí zaistiť pravdepodobný budúci ekonomický úžitok.

Obsahové vymedzenie majetku vychádza z medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva IFRS (angl. International Financial Reporting Standards), do roku 2001 nazývané IAS (angl. International Accounting Standards).

Podľa týchto štandardov je dlhodobý hmotný majetok vymedzený ako majetok, ktorý nespĺňa kritériá klasifikácie pre obežný majetok. Ide o majetok:⁹

- a) od ktorého sa neočakáva, že bude zrealizovaný alebo určený na predaj alebo spotrebu počas bežného prevádzkového cyklu,
- b) ktorý nie je primárne držaný na obchodovanie,
- c) od ktorého sa neočakáva jeho zrealizovanie do dvanástich mesiacov od ročného súvahového dňa,
- d) ktorý nepredstavuje peniaze alebo peňažný ekvivalent.

Dlhodobým hmotným majetkom sú podľa Medzinárodných štandardov účtovného výkazníctva pozemky, budovy a zariadenia, ktoré upravuje IAS 16 – nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. Ide predovšetkým o majetok, ktorý účtovná jednotka drží, vlastní alebo spravuje, používa sa vo výrobe, pri dodávkach tovaru alebo poskytovaní služieb, na prenájom iným osobám, alebo administratívne účely, a ktorý sa v podnikovom procese bude používať dlhšie ako jedno účtovné obdobie.

Vyznačuje sa týmito charakteristikami:¹⁰

- podnik majetok obstaráva prevažne na používanie v prevádzkovej činnosti podniku (výroba, dodanie tovar resp. poskytovanie služieb a pod.), teda podnik ho neobstaráva so zámerom predaja. Ak ho obstaral na tento účel, nie je možné, aby

⁸ KRIŠTOFÍK, P. – SAXUNOVÁ, D. – ŠURANOVÁ, Z. 2009. *Finančné účtovníctvo s aplikáciou riadenia IAS/IFRS*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2009. 44 s. ISBN 978-80-8078-230-6.

⁹ SOUKOPOVÁ, B. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. 1. vydanie. Bratislava : Súvaha, 2008. 116 s. ISBN 978-80-89265-08-4.

¹⁰ KRIŠTOFÍK, P. – SAXUNOVÁ, D. – ŠURANOVÁ, Z. 2009. *Finančné účtovníctvo s aplikáciou riadenia IAS/IFRS*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2009. 767 s. ISBN 978-80-8078-230-6.

ho podnik vykazoval ako dlhodobý hmotný majetok ale ako finančnú investíciu, resp. majetok na predaj,

- dlhodobý hmotný majetok sa zvyčajne odpisuje – peňažné prostriedky na tento majetok vynaložené v jednom období sú priradené nasledujúcim budúcim obdobiam v podobe odpisov, t. j. nákladov, ktoré závisia od doby použiteľnosti a od fyzického množstva výkonov, ktoré majetok vyprodukuje. Má fyzickú podobu a nevstupuje fyzicky do výrobu.

Tento majetok možno klasifikovať z viacerých hľadísk:

1. podľa druhov – sú to napríklad nehnuteľnosti stroje, zariadenia a pod. Osobitosťou sú náhradné dielce, ktoré sa zvyčajne klasifikujú ako zásoby v prípade, že sa používajú menej ako jedno účtovné obdobie. Avšak významné dielce, u ktorých sa predpokladá doba použiteľnosti dlhšia ako jedno účtovné obdobie alebo sú používané s príslušnou položkou pozemkov, budov a zariadení, tak sa evidujú a vykazujú ako príslušná položka daného dlhodobého majetku;

2. podľa doby použiteľnosti

- a) odpisovaný – dobu používania majetku je možné identifikovať, t. j. možno odhadnúť, koľko rokov budú podniku z majetku plynúť ekonomické úžitky v podobe prenášania svojej hodnoty do hodnoty vyrábaných výrobkov, predávaného tovaru alebo poskytovaných služieb,
- b) neodpisovaný – doba používania majetku nie je identifikovateľná, napr. pozemok môže podnik využívať neobmedzenú dobu, t. j. ekonomické úžitky podniku plynú nekonečnú dobu (pozemok „technicky“ nezastaráva, fyzicky sa neopotrebuje);

3. podľa tried – pre všetky predmety, ktoré sa nachádzajú vo vnútri triedy platí rovnaký postup a metóda oceňovania. Triedy dlhodobého hmotného majetku:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lode,
- lietadlá,
- motorové vozidlá,
- nábytok a inventár,

- kancelárske zariadenia.¹¹

Dlhodobý hmotný majetok je okrem štandardu IAS 16, upravený aj ďalších štandardoch, ako napríklad IAS 17 - Lízingy, IAS 23 – Náklady na prijaté úvery a pôžičky, IAS – 36 Zníženie hodnoty majetku, IAS 37 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva, IAS 40 – Investície do nehnuteľností, ale pre potreby tejto práce sme sa venovali výlučne štandardu IAS 16.

¹¹ KRIŠTOFÍK, P. – SAXUNOVÁ, D. – ŠURANOVÁ, Z. 2009. *Finančné účtovníctvo s aplikáciou riadenia IAS/IFRS*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2009. 767 s. ISBN 978-80-8078-230-6.

2 Ciel' práce, metodika práce, metódy skúmania

V súčasnosti, pri stále sa prehľbujúcej globalizácii, existuje veľké množstvo zahraničných účtovných jednotiek pôsobiacich na našom území a naopak, našich účtovných jednotiek pôsobiacich v zahraničí. Každá z nich potrebuje na vykonávanie svojej činnosti rôzne druhy majetku. Tento majetok môže mať hmotný, nehmotný alebo finančný charakter. Vo všeobecnosti je známe, že najviac využívaným majetkom vo firmách je hmotný majetok. Z hľadiska času sa hmotný majetok člení na dlhodobý a krátkodobý, pričom intenzita využívania dlhodobého a krátkodobého majetku v jednotlivých firmách je v dôsledku ich zamerania, rôznorodá.

Ciel' bakalárskej práce pozostáva z hlavného cieľa a viacerých čiastkových cieľov. Hlavným cieľom je na základe teoretických východísk objasniť oceňovanie dlhodobého hmotného majetku podľa národnej úpravy účtovníctva a porovnať s oceňovaním dlhodobého hmotného majetku podľa nadnárodnej úpravy účtovníctva.

Na dosiahnutie hlavného cieľa sme si vymedzili nasledujúce čiastkové ciele:

- charakterizovať pojem majetok vo všeobecnosti,
- charakterizovať dlhodobý hmotný majetok z hľadiska národnej a nadnárodnej úpravy,
- objasniť oceňovacie veličiny,
- poskytnúť detailný pohľad na postup oceňovania dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy a
- následne zhodnotiť spoločné a odlišné znaky.

Čiastkové ciele, ktoré vychádzajú z hlavného cieľa, sú skúmané tak z pohľadu národnej ako aj nadnárodnej úpravy účtovníctva. Pre naplnenie týchto cieľov sme vychádzali poznatkov, ktoré sú obsiahnuté v zákonoch, odbornej literatúre a internetových zdrojoch.

Na dosiahnutie týchto cieľov, ktoré sme si v práci stanovili, sme použili nasledovné metódy vedeckého skúmania. **Analýza** – znamená myšlienkové rozloženie zložitého ekonomického celku na jednotlivé prvky, vlastnosti, procesy, čím sa vytvárajú podmienky na poznanie ich jednotlivých vzťahov medzi nimi. Prostredníctvom metódy analýzy sme analyzovali jednotlivé druhy dlhodobého hmotného majetku. Ďalšou použitou metódou v tejto práci je syntéza

Syntéza – predstavuje myšlienkové zjednotenie jednotlivých častí vyčlenených prostredníctvom analýzy do jedného celku. Umožňuje poznať vnútornú štruktúru skúmaných javov a vzájomné vzťahy medzi jednotlivými zložkami. Túto metódu sme využili najmä pri definovaní jednotlivých oceňovacích veličín pre lepšie pochopenie oceňovania dlhodobého hmotného majetku.

Komparácia – spočíva v porovnávaní objektov alebo ich prvkov s cieľom stanoviť podobné alebo odlišné znaky. Umožňuje zistiť v čom sa skúmané javy odlišujú, a naopak, v čom zhodujú. Komparáciu sme využili pri charakteristike dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy a jeho oceňovania a objasňovaní spoločných a odlišných znakov.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Teoretické východiská oceňovania v národnej úprave

V účtovníctve možno zaznamenať iba tie skutočnosti, ktoré vieme určitým spôsobom kvantifikovať. Na kvantifikáciu hospodárskej činnosti účtovné jednotky využívajú najmä naturálne jednotky a peňažné jednotky. Veľkou nevýhodou naturálnych jednotiek je rôznorodosť meracích jednotiek, ktoré sa používajú pri identifikácii jednotlivých druhov majetku. Z tohto dôvodu nemožno tieto druhy majetku spočítavať. Ďalšou nevýhodou je, že neposkytujú dostatočné informácie o výnosnosti, peňažných tokoch a finančnej situácii účtovnej jednotky.

Rozhodujúcou podmienkou pri vykazovaní majetku je jeho vyjadrenie v spoločnom ekonomickom ekvivalente, teda v peňažných jednotkách. Na to, aby bol dlhodobý hmotný majetok správne ocenený je nevyhnutná jeho správna identifikácia, ale predovšetkým uplatnenie správnej oceňovacej veličiny – ceny.

Cena – je mierou hodnoty objektu oceňovania vyjadrenou v peňažných jednotkách, pričom objektom oceňovania môžu byť jednotlivé zložky majetku a záväzkov účtovnej jednotky, alebo aj účtovná jednotka ako celok.

Oceňovanie – je spôsob, akým sa vyjadruje objekt oceňovania v peňažných jednotkách. Podstatu oceňovania tvorí výber oceňovacej veličiny, ktorá sa použije pri oceňovaní. Oceňovanie vychádza zo základných predpokladov a princípov. Základnou účtovnou zásadou, ktorá je nadradená ostatným zásadám je:¹²

- **zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva a zobrazenia finančnej situácie účtovnej jednotky** – túto zásadu možno označiť aj ako „najvyšší princíp“ podvojného účtovníctva. Táto zásada sa prakticky zabezpečuje dodržiavaním všetkých ostatných účtovných zásad, ktoré sú tejto zásade podriadené;
- **predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti** – uplatňuje sa v čase zostavovania riadnej účtovnej závierky. Riadna účtovná závierka sa zostavuje v prípade, že účtovná jednotka v blízkej budúcnosti neplánuje ukončiť svoju činnosť alebo výrazným spôsobom redukovať množstvo svojich podnikateľských

¹² Spracované podľa: ŠLOSÁROVÁ, A. a kol., 2006. *Analýza účtovnej závierky*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2006. 478s. ISBN 80-8078-070-6.

aktivít, čo by mohlo viesť k zániku spoločnosti. Blízkou budúcnosťou sa pri tom rozumie 12 po sebe nasledujúcich mesiacov odo dňa, ku ktorému sa zostavila účtovná závierka;

- **zásada opatrnosti** – opatrnosť v účtovníctve je rozumný odhad krokov, ktoré majú zabrániť tomu, aby sa riziká a straty prenášali do budúcnosti. Pri uplatnení tejto zásady sa očakávané, ale neurčité výnosy neúčtujú a nevykazujú sa ani v účtovnej závierke. Účtujú sa len v prípade, že sú realizované. Odlišným spôsobom sa posudzujú nerealizované straty, ktoré sa účtujú a vykazujú a naopak, nerealizované zisky, ktoré sa vo výkazoch účtovnej závierky neúčtujú a nevykazujú. Tento princíp sa nazýva **imparitný princíp**. Zásada opatrnosti sa zabezpečuje aj prostredníctvom **realizačného princípu**. Znamená to, že sa budú účtovať a vykazovať len tie zisky, ktoré boli realizované a to ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, pričom momentom realizácie je deň uskutočnenia účtovného prípadu. Rozdiel medzi historickou cenou a jeho možnou predajnou cenou, ktorá je vyššia, sa prejaví ako zisk až pri predaji majetku. So zásadou opatrnosti súvisí aj **princíp nižšej ceny** – pri aplikácii tohto princípu sa majetok vykáže v súvahe v najnižšej možnej cene, ktorú pri danom majetku umožňuje použiť slovenská právna úprava. Umožňuje to vykázat nerealizované straty a, naopak, nevykázať nerealizované zisky. Medzi dňom ku, ktorému sa zostavuje účtovná závierka a dňom zostavenia účtovnej závierky môžu nastať udalosti, ktoré sú pre používateľa užitočné z hľadiska posúdenia finančnej situácie účtovnej jednotky. V tejto súvislosti sa uplatňuje **princíp vysvetľovania hodnoty**, na základe ktorého sa uvádzajú len v poznámkach účtovnej závierky, teda nemožno o nich účtovať, pretože nespĺňajú kritéria na zaúčtovanie;
- **predpoklad stálosti kúpnej sily peňažnej jednotky** – predpokladá stálosť jednotky merania majetku a záväzkov počas daného obdobia.

Najvyššou právnou normou, ktorá rieši problematiku oceňovania v slovenskej právnej úprave je zákon o účtovníctve. Nižšou právnou normou, ktorá sa zaoberá touto problematikou sú postupy účtovania pre podnikateľov.

Podľa zákona o účtovníctve dlhodobý hmotný majetok možno oceňovať:

- ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu,
- ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
- k inému dňu v priebehu účtovného obdobia, ak to vyžaduje osobitný predpis.

Ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu sa dlhodobý hmotný majetok podľa zákona o účtovníctve oceňuje obstarávacou cenou, reprodukčnou obstarávacou cenou, vlastnými nákladmi a reálnou hodnotou. Jednotlivé veličiny ocenenia používame na základe spôsobu obstarania majetku.

Obstarávacia cena – cena, za ktorú sa dlhodobý hmotný majetok obstaral. Tvorí ju kúpna cena a náklady súvisiace s jeho obstaraním.¹³ Podľa postupov účtovania pre podnikateľov sú to náklady na:¹⁴

- a) prípravu a zabezpečenie výstavby dlhodobého hmotného majetku,
- b) prieskumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- c) zabezpečovacie a konzervačné práce, alebo udržiavacie a dekonzervačné práce,
- d) náhrady za nútené obmedzenie užívania nehnuteľností a náhrady majetkovej ujmy poskytované vlastníkovi nehnuteľností podľa osobitných predpisov,
- e) úhradu nákladov účelne vynaložených na pripojenie a zabezpečenie požadovaného príkonu alebo požadovanej dodávky plynu, tepla a vody,
- f) skúšky, ktorými zhotoviteľ preukazuje riadne vykonanie diela,
- g) vyvolanú investíciu, ktorou sa rozumie obstaranie majetku alebo služby, ktoré nebude účtovná jednotka používať.

Podľa postupov účtovania súčasťou obstarávacej ceny nie sú:¹⁵

- a) penále, pokuty, poplatky, úroky z omeškania a iné sankcie zo zmluvných vzťahov, peňažné náhrady škôd súvisiace s obstaraním dlhodobého hmotného majetku,
- b) náklady na prípravu pracovníkov pre budované prevádzky a zariadenia,
- c) náklady na vybavenie obstarávaného dlhodobého majetku zásobami,
- d) náklady na biologickú rekultiváciu,
- e) náklady súvisiace s prípravou a zabezpečením výstavby, ktoré vznikli po uvedení obstaraného hmotného majetku do užívania,
- f) náklady na opravy a udržiavanie dlhodobého hmotného majetku,
- g) kurzové rozdiely,
- h) úroky z úverov, ak sa do času uvedenia tohto majetku do používania nerozhodne, že budú tvoriť súčasť obstarávacej ceny.

¹³ §25 ods. 6 písm. a) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

¹⁴ §35 ods. 1 Postupy účtovania pre podnikateľov

¹⁵ §35 ods. 2 Postupy účtovania pre podnikateľov

Pre lepšie pochopenie oceňovania dlhodobého hmotného majetku obstarávacou cenou si túto skutočnosť prakticky vysvetlíme na príklade. Účtovná jednotka HAVRILA, s. r. o., ktorej hlavným predmetom činnosti je výroba a predaj vstavaných skriň, obstarala na tento účel pílu Advance 215 od účtovnej jednotky RIZNÁR v cene 6 850 €. Vo vnútornom predpise má stanovené, že úroky sú súčasťou obstarávacej ceny. Dodávku a montáž píly zabezpečila účtovná jednotka RIZNÁR, ktorá si za tieto poskytnuté služby fakturovala sumu 450 €. Obstarávaciu cenu nebude tvoriť len samotná cena píly v sume 6 850 €, ale ako to vyplýva zo zákona o účtovníctve, jej súčasťou bude aj preprava a montáž, a teda obstarávacia cena píly bude $6\,850 + 450$ t. j. 7300 €.

Ak by však účtovná jednotka HAVRILA využila na obstaranie píly dlhodobý bankový úver a úroky z tohto úveru do doby zaradenia píly do používania boli v sume 250 €, boli by taktiež súčasťou obstarávacej ceny t. j. $6\,850 + 450 + 250 = 7\,550$ €.

Majetok možno oceňovať aj reprodukčnou obstarávacou cenou. Zákon presne definuje v ktorých prípadoch je možné túto oceňovaciu veličinu použiť.

Reprodukčná obstarávacia cena – cena, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje¹⁶. Reprodukčnou obstarávacou cenou sa oceňuje majetok nadobudnutý bezodplatne, preradený z osobného vlastníctva do podnikania a novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený.

Ak je majetok obstaraný bezodplatne, napríklad darovaním reprodukčná obstarávacia cena majetku sa zvyšuje o náklady, ktoré vznikli pri obstaraní, t. j. prepravné, montáž a iné.

Príklad: Predpokladajme, že účtovná jednotka HAVRILA s. r. o., ktorá má rovnaký predmet činnosti ako v predchádzajúcom príklade, dostala do daru od účtovnej jednotky HOMIAK frézu na opracovanie dreva, ktorej suma v darovacej zmluve bola 1 325 €. Prepravu a montáž frézy si účtovná jednotka HAVRILA s. r. o., zabezpečila vo vlastnej réžii, pričom cena bola 107 €. Keďže preprava a montáž súvisí s obstaraním stáva sa súčasťou obstarávacej ceny, ktorá je vo výške $1\,325 + 107 = 1\,433$ €.

Pri vytváraní majetku vlastnou činnosťou sa na ocenenie dlhodobého hmotného majetku použijú vlastné náklady.

Vlastné náklady – sú všetky priame náklady na vytváranie dlhodobého hmotného majetku alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktoré súvisia s výrobou

¹⁶ §25 ods. 6 písm. b) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

alebo inou činnosťou.¹⁷ Medzi priame náklady patrí priamy materiál, priame mzdy a ostatné priame náklady. Nepriame náklady tvoria režijné náklady, ktoré súvisia s výrobnou alebo inou činnosťou, napríklad spotreba energie, nájomné výrobné haly a pod.

Príklad: Účtovná jednotka HAVRILA s. r. o., pri výrobe vstavaných skríň použila dosky v hodnote 2 400 €, skrutky a matice v hodnote 46 € a farby a laky za 130 €. V súvislosti s výrobou jej vznikli režijné náklady vo výške 840 €. Účtovná jednotka má trvalom pracovnom pomere 3 zamestnancov, pričom každý má priemernú mzdu vo výške 500 €. Vlastné náklady sú vo výške $2\,400 + 46 + 130 + 840 + 1\,500 = 4\,916$ €.

Reálna hodnota – trhovú cenu, ocenenie kvalifikovaným, resp. odborným odhadom alebo posudkom znalca v prípade, že trhovú cenu nie je k dispozícii alebo nevyjadruje správne reálnu hodnotu. Reálnou hodnotou sa oceňuje dlhodobý hmotný majetok získaný ako vklad alebo kúpou podniku alebo jeho časti, prípadne zamenený majetok.¹⁸

Príklad: Účtovná jednotka HAVRILA s. r. o., sa rozhodla, že odpredá samostatne stojacu garáž, ktorú nevyužíva, cena tejto garáže bola stanovená posudkom znalca 13 600 €.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa dlhodobý hmotný majetok nepreceňuje, účtovná jednotka je však povinná na základe inventarizácie upraviť ocenenie hodnoty majetku, a to prostredníctvom:

- a) odpisov – pri trvalom znížení hodnoty majetku, ak nejde o škodu a
- b) opravných položiek – ak dôjde k zmene predpokladu zníženia hodnoty, opravné položky sa zrušia alebo sa zmení ich výška.

Každá účtovná jednotka na uskutočňovanie svojich podnikateľských aktivít využíva rôzne druhy majetku. Najčastejšie využívaným je dlhodobý hmotný majetok. Tento majetok účtovná jednotka obstaráva za účelom, že bude využívať jeho úžitkové vlastnosti aj dlhšie obdobie, spravidla niekoľko rokov. V dôsledku tohto používania dochádza k opotrebeniu majetku, čím sa znižuje aj jeho hodnota. Zníženie hodnoty majetku je trvalé a zachytáva sa prostredníctvom odpisovania.

Odpisovanie je postupné znižovanie hodnoty dlhodobého hmotného majetku prenášané do nákladov. Účtovníctvo túto skutočnosť zabezpečuje prostredníctvom účtovania o odpisoch.

¹⁷ §25 ods. 6 písm. c) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

¹⁸ BAŠTINCOVÁ, A. 2009. *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2009. 124 s. ISBN 978-80-8078-199-6.

Účtovné odpisy v našej legislatíve upravuje zákon o účtovníctve a postupy účtovania pre podnikateľov. Z týchto odpisov vyplýva, že účtovná jednotka odpisuje majetok takým spôsobom, ktorý zodpovedá účtovným zásadám a účtovným metódam. Základnou povinnosťou účtovnej jednotky pri odpisovaní je zostavenie odpisového plánu, ktorý obsahuje spôsob odpisovania majetku. Majetok podniku je možné odpisovať len do výšky, ktorá zodpovedá jeho oceneniu v účtovníctve. Výhodou účtovných odpisov je, že vyjadrujú skutočné opotrebenie dlhodobého hmotného majetku za jednotlivé účtovné obdobia, pretože zohľadňujú skutočnú mieru použiteľnosti tohto majetku a jeho reálnu dobu životnosti, resp. skutočné výkony.

Účtovné odpisy si účtovná jednotka môže stanoviť 2 základnými spôsobmi:

- sadzbu odpisov určí buď percentom z obstarávacej ceny, reprodukčnej obstarávacej ceny, vlastných nákladov dlhodobého hmotného majetku vzhľadom k dobe životnosti - ide o časové odpisy. V praxi sú najpoužívanější metódou odpisovania dlhodobého hmotného majetku. Ich výhoda spočíva v jednoduchosti výpočtu a v rovnomernom zaťažení nákladov po celú dobu odpisovania. Nevýhodou je však to, že nevyjadrujú reálne opotrebenie dlhodobého hmotného majetku. Výpočet ročného odpisu:

$$O = OC / n$$

kde O je ročný odpis,

OC – obstarávacia cena,

n – počet rokov odpisovania.

- sadzba odpisov sa určí ako pomer predpokladaného a skutočného výkonu, ktorý sa viaže na daný majetok – ide o výkonové odpisy. Ich aplikácia v praxi súvisí s odpisovaním strojov, zariadení a motorových vozidiel. Skôr ako sa majetok začne odpisovať stanoví sa orientačná doba životnosti a predpokladaný výkon. Vzorec na výpočet ročného odpisu:

$$O = OC / (V_p * V_s)$$

kde O je ročný odpis

OC – obstarávacia cena

V_p – výkon predpokladaný

V_s – výkon skutočný v danom období

Odpis – časť hodnoty dlhodobého hmotného majetku vyjadrená v peňažnej forme, ktorá zodpovedá jeho opotrebeniu a prenáša sa na určité množstvo nových výkonov.

Výšku odpisov ovplyvňujú dva základné faktory:

- a) obstarávacia cena resp. reprodukčná obstarávacia cena alebo vlastné náklady, za ktoré bol konkrétny majetok obstaraný,
- b) odpisová sadzba.

Cena dlhodobého hmotného majetku, ktorý účtovná jednotka využíva, sa môže v priebehu účtovného obdobia meniť. Dôvodom nie je len intenzita používania tohto majetku, ale aj podmienky na trhu. V dôsledku týchto podmienok sa predajná cena môže zvýšiť alebo znížiť oproti jeho oceneniu v účtovníctve. Napríklad predajná cena budovy, ktorú účtovná jednotka obstarala v minulosti, je v súčasnosti vyššia ako obstarávacia cena, resp. zostatková cena, v ktorej ju účtovná jednotka vykazuje vo svojom účtovníctve. Zo zásady opatrnosti vyplýva, že účtovná jednotka nemôže túto cenu zvýšiť. Naopak, dlhodobý hmotný majetok môže mať aj nižšiu cenu, akou je ocenený v účtovníctve. Túto skutočnosť možno zistiť pomocou inventarizácie. V prípade, že predajná cena majetku je zreteľne nižšia ako jeho ocenenie v účtovníctve, je potrebné túto skutočnosť zachytiť v účtovníctve prostredníctvom opravných položiek. Opravná položka sa tvorí na základe zásady opatrnosti, ak existuje opodstatnený predpoklad, že budúce ekonomické úžitky sú nižšie ako jeho ocenenie v účtovníctve. Opravná položka sa účtuje v sume, ktorá zodpovedá opodstatnenému predpokladu zníženia hodnoty majetku v porovnaní s jeho ocenením v účtovníctve. O znížení hodnoty dlhodobého hmotného majetku sa účtuje ku dňu, ku ktorému zo zostavuje účtovná závierka. Opravná položka sa tvorí k:

- odpisovanému dlhodobému hmotnému majetku, v prípade zníženia úžitkovej hodnoty opotrebením, ak predpokladané budúce ekonomické úžitky z tohto majetku sú nižšie ako jeho ocenenie v účtovníctve,
- neodpisovanému dlhodobému hmotnému majetku, ak predpokladané ekonomické úžitky z tohto majetku sú nižšie ako jeho ocenenie v účtovníctve.

Zúčtovanie opravnej položky sa uskutočňuje z dôvodu, že nastal úplný alebo čiastočný zánik opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku alebo z dôvodu vyradenia tohto majetku. Zúčtovanie opravnej položky z dôvodu vyradenia majetku z používania, napríklad v dôsledku predaja, darovania, škody, sa účtuje pred vyradením majetku z účtovníctva.¹⁹

¹⁹ BAŠTINCOVÁ, A. 2009. *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2009. 124 s. ISBN 978-80-8078-199-6.

3.2 Teoretické východiská oceňovania v nadnárodnej úprave

Základným východiskovým bodom pri oceňovaní majetku v nadnárodnej úprave je Koncepčný rámec prípravy a prezentácie účtovnej závierky, ktorý zostavila medzinárodná rada pre účtovné štandardy IASB. Tento dokument sa však netýka len oceňovania. Rada na základe doterajších skúseností prichádza stále s novými úpravami, kde upravuje už existujúce štandardy a vytvára nové v tých oblastiach, pre ktoré nie sú vytvorené podklady. Koncepčný rámec sa zaoberá cieľmi účtovnej závierky, základnými predpokladmi a kvalitatívnymi charakteristikami, akými sú relevantnosť a spoľahlivosť, majetok a záväzky, výnosy a náklady vrátane definícií a kritérií vykazovania. Je východiskovým bodom pri všeobecnom oceňovaní majetku a záväzkov. Zaoberá sa koncepciami kapitálu a zachovania vlastného kapitálu. Uplatňuje sa pri absencii konkrétneho návodu riešenej problematiky, ktoré nie je predmetom štandardu.

3.2.1 Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku

V súvislosti s uplatňovaním IFRS pri zostavení účtovnej závierky môžu účtovné jednotky vychádzať z oceňovacej základne, ktorá je založená na **historických nákladoch** (historical cost) a uplatňuje sa aj v našej právnej úprave. Nevýhodou historických nákladov je však to, že neodrážajú skutočnú finančnú situáciu účtovnej jednotky. Práve z tohto dôvodu môže účtovná jednotka použiť oceňovaciu základňu, ktorá vychádza z **reálnej hodnoty** (fair value). Tá predstavuje sumu, za ktorú by sa predal alebo nakúpil daný majetok alebo vyrovnal daný záväzok medzi dvoma účastníkmi, ktorí sú informovaný a primerane zainteresovaní v nespriaznenej transakcii. V prípade použitia **bežnej ceny** (current cost) sa cena stanovuje na základe vstupnej hodnoty majetku. Na spoľahlivé oceňovanie dlhodobého majetku a záväzkov sa používa **súčasná diskontovaná hodnota** (present value). Používanie oceňovacích veličín je upravené konkrétnym štandardom.

Pri oceňovaní nehnuteľností, strojov a zariadení v účtovnej závierke sa vychádza zo správneho stanovenia obstarávacej ceny, resp. vlastných nákladov pri ich prvotnom ocenení a od vhodne zvoleného oceňovacieho modelu pri ich následnom ocenení v účtovnej závierke.

Podľa IAS 16 je potrebné rozlíšiť oceňovanie majetku:²⁰

- a) v čase nadobudnutia majetku (prvotné ocenenie),

²⁰ SOUKOPOVÁ, B. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. 1. vydanie. Bratislava : Súvaha, 2008. 116 s. ISBN 978-80-89265-08-4.

b) v čase vykázania položky majetku (následné ocenenie).

Prvotné ocenenie - v čase, keď účtovná jednotka dlhodobý hmotný majetok nadobudla sa tento majetok oceňuje historickými nákladmi a reálnou hodnotou. Rozhodujúcim je pri tom spôsob obstarania, od ktorého závisí či obstarávací náklad nadobúda podobu obstarávacej ceny (v prípade obstarania majetku kúpou), alebo podobu vlastných nákladov (majetok vytvorený vlastnou činnosťou).

Obstarávacia cena dlhodobého hmotného majetku predstavuje všetky účelné náklady, ktoré sú nevyhnutné na to, aby majetok začal prinášať ekonomický úžitok. Do obstarávacej ceny podľa IAS 16 možno zahrnúť:²¹

- nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nerefundovateľných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov,
- všetky náklady, ktoré priamo súvisia s dopravou majetku na miesto určenia a jeho uvedenie do stavu, v ktorom je prevádzkyschopný,
- prvotný odhad nákladov na demontáž a odstránenie položky a na uvedenie miesta jej umiestnenia do pôvodného stavu, čo je povinnosť, ktorá jednotka vzniká buď pri obstaraní položky majetku alebo v dôsledku jej používania počas určitého obdobia na iné účely, ako je výroba zásob počas tohto obdobia.

Príklad: Účtovná jednotka Forestland obstarala od účtovnej jednotky Tripolis zariadenie na opracovanie dreva. Katalógová cena 100 000 €, zľava 10%, cena po zľave 90 000 €, preprava 3 000 €, poistenie 2 000 €, školenia a poradenstvo 7 000 €, montáž 1 500 €
Obstarávacia cena = 90 000 + 3 000 + 2 000 + 1 500 = 96 500 €.

Náklady, z ktorých plyní ekonomický úžitok viacero účtovných období, sú súčasťou obstarávacej ceny. Avšak výdavky, z ktorých plyní ekonomický úžitok len v danom účtovnom období, ale súvisia s dlhodobým majetkom, zaradíme medzi prevádzkové náklady, teda nie sú súčasťou obstarávacej ceny.

Vlastné náklady (obstaranie vlastnou činnosťou) – platia tu rovnaké princípy ako pri konštrukcii obstarávacej ceny. Ak sú pozemky, budovy a zariadenia určené pre externého odberateľa, obstarávacia cena sa stanoví rovnako, ako je to pri zásobách určených na predaj (v súlade IAS 2 – Zásoby). Všetky vnútorné zisky sú preto pri výpočte obstarávacej ceny vylúčené. Podobne nemožno do tohto ocenenia zahrnúť náklady na neobvyklé množstvo materiálového odpadu, mzdových nákladov a iných nákladov, vynaložených na majetok vytvorený vlastnou činnosťou. Úroky sa môžu (v súlade s IAS

²¹ IAS 16.16

23 – Náklady na úvery a pôžičky) vykazovať ako súčasť obstarávacej ceny alebo zahrnúť priamo do nákladov. Odhadované náklady na demontáž a uvedenie miesta pôvodného stavu sú taktiež súčasťou obstarávacej ceny pozemkov, budov a zariadení. Tieto náklady sa určujú v súlade s požiadavkami IAS 37 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva. V prípade významnosti časového faktora je potrebné čiastku rezervy diskontovať. Vytvorí sa rezerva, ktorá bude súčasťou obstarávacej ceny majetku, nie súčasťou nákladov. Do nákladov sa priemetne vo forme odpisov tohto majetku.²²

Následné ocenenie – účtovná jednotka, môže oceňovať dlhodobý hmotný majetok na základe dvoch rovnocenných modelov. Tento majetok sa oceňuje po prvom vykázaní, t. j. ku každému ročnému súvahovému dňu. Ak si podnik zvolí jeden z modelov, musí ho použiť pre celú triedu dlhodobého hmotného majetku.

Model ocenenia obstarávacej ceny – dlhodobý majetok sa po prvom vykázaní ocení v pokračujúcej obstarávacej cene, to znamená, že obstarávací náklad je znížený o prípadné akumulované odpisy (oprávky) a akumulované straty zo zníženia hodnoty.²³

Model precenenia – po prvom vykázaní ako majetok sa položka nehnuteľností, strojov a zariadení preceňuje a vykazuje sa v súvahe v reálnej hodnote (fair value). Účtovná hodnota je v podstate reálna hodnota, znížená o všetky akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Precenenia sú vykonávané dostatočne často na to, aby sa zabezpečilo, že účtovná hodnota sa ku koncu obdobia významne nelíši od reálnej hodnoty. Reálna hodnota dlhodobého hmotného majetku sa zvyčajne stanovuje na základe trhových údajov ohodnotením, ktoré vykonávajú vysokokvalifikovaní znalci. Dôležitý moment pri používaní preceňovacieho modelu je spôsob vysporiadania výsledkov precenenia, t. j. rozdiel medzi reálnou hodnotou dlhodobého hmotného majetku pri aktuálnom precenení a jeho účtovnou hodnotou (reálna hodnota predchádzajúceho precenenia).²⁴ Môžu nastať dve situácie:

1. ak sa v dôsledku precenenia účtovná hodnota zvýši, rozdiel medzi účtovnou hodnotou a vyššou reálnou hodnotou nespôsobí zmenu výsledku hospodárenia, ale vysporiada sa výsledkovo neutrálne (súvahovo) tým, že sa zvýši vlastné imanie, napr. osobitným fondom z precenenia. Avšak v prípade, že aktuálnemu zvýšeniu účtovnej hodnoty predchádzalo ako nové ocenenie zníženie účtovnej hodnoty, vykazané ako náklad, t. j. ako nerealizovaná strata z precenenia, rozdiel týchto

²² BAŠTINCOVÁ, A. 2009. *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. 1. vydanie. Bratislava : Iura Edition, 2009. 124 s. ISBN 978-80-8078-199-6.

²³ IAS 16.30

²⁴ IAS 16.31

hodnôt sa najskôr vysporiada výsledkovo ako nerealizovaný zisk z precenenia, a to až do výšky nákladov z predchádzajúcej nižšej reálnej hodnoty a potom sa vysporiada výsledkovo neutrálne.

Príklad: Podnik kúpil pozemok, ktorého obstarávacía cena bola 1 000 000 €. Reálna hodnota sa vyvíjala nasledovne:

1. rok 1 200 000 €
2. rok 1 350 000 €

Precenenie na reálnu hodnotu sa v účtovníctve podniku zobrazí nasledovne:

Pozemky	Zmena zachytená	
	súvahovo	výsledkovo
1 000 000,-		
200 000,-	200 000,- ↗	
1 200 000,-		
150 000,-	150 000,- ↗	
1 350 000,-		

Podnik kúpil pozemok, ktorého obstarávacía cena bola 1 000 000 €. Reálna hodnota pozemku sa vyvíjala nasledovne:

1. rok 800 000 €
2. rok 900 000 €
3. rok 1 350 000 €

Pozemky	Zmena zachytená	
	súvahovo	výsledkovo
1 000 000,-		
- 200 000,-		Strata: 200 000,-
800 000,-		
+ 100 000,-		Zisk: 100 000,-
900 000,-		
+ 450 000,-	350 000,-	Zisk: 100 000,-
1 350 000,-		

2. ak sa v dôsledku precenenia účtovná hodnota zníži, rozdiel medzi účtovnou hodnotou a nižšou reálnou hodnotou sa vysporiada výsledkovo ako náklad (nerealizovaná strata z precenenia). Avšak v prípade, že aktuálnemu zníženiu účtovnej hodnoty predchádzalo ako nové ocenenie zvýšenie účtovnej hodnoty, napríklad vytvorením fondu z precenenia, rozdiel týchto hodnôt sa najskôr vysporiada výsledkovo neutrálne, a to až do vytvoreného fondu z precenenia z predchádzajúcej vyššej reálnej hodnoty a potom sa vysporiada výsledkovo ako náklad.

Príklad: Podnik kúpil pozemok, ktorého obstarávacia cena bola 1 000 000 €. Reálna hodnota sa vyvíjala nasledovne:

1. rok 900 000 €
2. rok 750 000 €

Pozemky	Zmena zachytená	
	súvahovo	výsledkovo
1 000 000,-		
- 100 000,-		Strata: 100 000,-
900 000,-		
- 150 000,-		Strata: 150 000,-
750 000,-		

Podnik kúpil pozemok, ktorého obstarávacia cena bola 1 000 000 €. Reálna hodnota pozemku sa vyvíjala nasledovne:

1. rok 1 400 000 €
2. rok 1 300 000 €
3. rok 750 000€

Pozemky	Zmena zachytená	
	súvahovo	výsledkovo
1 000 000,-		
+ 400 000,-	400 000,-	
1 400 000,-		
- 100 000,-	- 100 000,-	
1 300 000,-		
- 550 000,-	- 300 000,-	Strata: 250 000,-
750 000,-		

Testovanie zníženia hodnoty – k nasledujúcemu kroku je potrebné pristúpiť v prípade, ak existuje predpoklad, že účtovná hodnota majetku (pokračujúca obstarávacía cena alebo reálna hodnota) je vyššia ako jeho **spätne ziskateľná suma**, ktorá porovnáva čistú realizačnú hodnotu (reálna hodnota znížená o náklady na predaj) a hodnotu použitia (súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov), pričom je definovaná ako vyššia z týchto dvoch hodnôt. V prípade, že obe z týchto hodnôt sú nižšie ako účtovná hodnota, dochádza k strate zo zníženia hodnoty. Môžeme ju vyčíslieť ako rozdiel účtovnej hodnoty a vyššej hodnoty spomedzi čistej realizovateľnej hodnoty a hodnoty použitia.

V tomto prípade sa vykáže strata zo zníženia hodnoty. Avšak v prípade účtovnej hodnoty majetku nižšej ako je jeho spätne ziskateľná suma, nedochádza k zníženiu hodnoty a ocenenie zostáva rovnaké. Prípadne sa oprávky zrušia vo vzťahu k brutto účtovnej hodnote a zmenená účtovná hodnota sa upraví na precenenú hodnotu.

3.3 Komparácia dlhodobého hmotného majetku podľa národnej a nadnárodnej úpravy v oblasti oceňovania

1. Definícia majetku

Prvý rozdiel možno vidieť pri definícii majetku, zatiaľ čo v našej právnej úprave je definovaný v zákone o účtovníctve takto: Majetkom sú tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, je takmer isté, že v budúcnosti zvýšia ekonomické úžitky účtovnej jednotky, môžeme ich spoľahlivo oceniť; vykazujú sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch.

Podľa Koncepcného rámca IASB je majetok (assets) definovaný ako: ekonomické prostriedky, ktoré kontroluje podnik, sú výsledkom minulých udalostí a od ktorých sa očakáva, že podniku z nich budú v budúcnosti plynúť ekonomické úžitky.

2. Obsahové vymedzenie dlhodobého hmotného majetku

Ďalšou oblasťou je dlhodobý hmotný majetok. V podmienkach našej úpravy je charakterizovaný takto: obstaráva sa s cieľom jeho využívania v bežnej prevádzkovej činnosti, t. j. pri výrobe výrobkov, pri predaji tovaru, pri poskytovaní služieb, na účely správy a riadenia alebo na prenájom iným subjektom, plní svoje funkcie niekoľko rokov, preto výdavky na jeho obstaranie sa nepremietnu do nákladov jednorazovo, ale postupne,

vo forme odpisov (výnimku tvoria pozemky, umelecké diela, ktoré sa neodpisujú), má fyzickú podobu, do výrobkov určených na predaj nevstupuje jednorazovo fyzicky, netvorí ich podstatu, na rozdiel napríklad od materiálu.

Ocenenie dlhodobého hmotného majetku musí byť v sume vyššej ako 1 700 €.

Podľa IFRS je dlhodobý hmotný majetok vymedzený ako majetok, ktorý nespĺňa kritériá klasifikácie pre obežný majetok. Ide o majetok, od ktorého sa neočakáva, že bude zrealizovaný alebo určený na predaj alebo spotrebu počas bežného prevádzkového cyklu, nie je primárne držaný na obchodovanie, neočakáva jeho zrealizovanie do dvanástich mesiacov od ročného súvahového dňa, nepredstavuje peniaze alebo peňažný ekvivalent. Na rozdiel od národnej právnej úpravy nie je stanovená konkrétna suma pri zaradení do dlhodobého hmotného majetku.

3. Členenie dlhodobého hmotného majetku

Dlhodobý hmotný majetok v národnej právnej úprave člení na druhy, ktoré tvoria:

1. pozemky, stavby, byty a nebytové priestory,
2. samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí,
3. pestovateľské celky trvalých porastov,
4. základné stádo a ťažné zvieratá,
5. otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk.

Podľa IFRS dlhodobý hmotný majetok tvoria triedy:

1. pozemky,
2. pozemky a budovy,
3. stroje,
4. lode,
5. lietadlá,
6. motorové vozidlá,
7. nábytok a inventár,
8. kancelárske zariadenia.

4. Podmienky vykazovania dlhodobého hmotného majetku

V národnej právnej úprave je účtovná jednotka povinná vykazovať dlhodobý hmotný majetok, ku ktorému má vlastnícke právo, resp. vlastnícke právo nemá, ale využíva ho.

Nadnárodná úprava rozlišuje dve kritéria vykazovania majetku, a to ak:

- je pravdepodobné, že do jednotky alebo z nej bude plynúť budúci ekonomický úžitok spojený s danou položkou majetku,
- obstarávaciu cenu alebo hodnotu položky majetku je možné spoľahlivo určiť.

5. Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku – oceňovacie veličiny

Slovenské účtovné predpisy rozlišujú, či je dlhodobý hmotný majetok

- nadobudnutý kúpou – oceňuje sa **obstarávacou cenou**, za ktorú sa dlhodobý hmotný majetok obstaral. Tvorí ju kúpna cena a náklady súvisiace s jeho obstaraním,
- vytvorený vlastnou činnosťou – oceňuje sa **vlastnými nákladmi**, pod ktorými rozumieme všetky priame náklady na vytváranie dlhodobého hmotného majetku alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktoré súvisia s výrobou alebo inou činnosťou,

Dlhodobý hmotný majetok je tiež možné oceniť:

- **reprodukčnou obstarávacou cenou** - cena, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje,
- **reálnou hodnotou** - trhovú cenu, ocenenie kvalifikovaným, resp. odborným odhadom alebo posudkom znalca v prípade, že trhovú cenu nie je k dispozícii alebo nevyjadruje správne reálnu hodnotu.

V podmienkach nadnárodnej právnej úpravy sa nehnuteľnosti, stroje a zariadenia pri prvotnom vykázaní oceňujú v obstarávacích nákladoch, pričom tento náklad môže nadobúdať podobu obstarávacej ceny, alebo podobu vlastných nákladov.

Obstarávacia cena – zahŕňa nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nerefundovateľných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov, všetky náklady, ktoré priamo súvisia s dopravou majetku na miesto určenia a jeho uvedenie do stavu, v ktorom je prevádzkyschopný a prvotný odhad nákladov na demontáž a odstránenie položky a na uvedenie miesta jej umiestnenia do pôvodného stavu,

Vlastné náklady - platia tu rovnaké princípy ako pri konštrukcii obstarávacej ceny. Ak sú nehnuteľnosti, stroje a zariadenia určené pre externého odberateľa, obstarávacia cena sa stanoví rovnako, ako je to pri zásobách určených na predaj (v súlade IAS 2 – Zásoby). Všetky vnútorné zisky sú preto pri výpočte obstarávacej ceny vylúčené. Podobne nemožno do tohto ocenenia zahrnúť náklady na neobvyklé množstvo materiálového odpadu, mzdových nákladov a iných nákladov, vynaložených na majetok vytvorený vlastnou

činnosťou. Úroky sa (v súlade s IAS 23 – Náklady na úvery a pôžičky) vykazujú ako súčasť obstarávacej ceny.

6. Oceňovanie počas držby majetku

V slovenskej právnej úprave je povolený iba **model ocenenia obstarávacou cenou** – reálnou hodnotou je možné oceniť majetok len za určitých podmienok, napríklad majetok zabezpečený derivátmi, získaný vkladmi alebo kúpou podniku alebo nadobudnutý zámenou. **Model precenenia** – preceňovanie v súčasnej právnej úprave nie je povolené.

Účtovná jednotka, ktorá pri oceňovaní majetku vychádza z IFRS, môže oceňovať dlhodobý hmotný majetok na základe dvoch rovnocenných modelov:

Model ocenenia obstarávacou cenou – nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sa v súvahe vykážu v obstarávacej cene zníženej o kumulované odpisy a straty zo zníženia hodnoty (opravné položky). V prípade, že sa trhovú cenu daného majetku zvýši, následne zvýšenie hodnoty sa môže premietnuť maximálne do výšky vytvorených opravných položiek.

Model precenenia – nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktorých reálnu hodnotu je možné spoľahlivo určiť, sa precenia a vykážu v súvahe v reálnej hodnote, zníženej o následne oprávky a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Reálnu hodnotu je možné určiť odborným odhadom ich trhovej ceny. Dôsledky precenenia v účtovnej závierke:

- **zvýšenie účtovnej hodnoty** účtuje sa priamo do vlastného imania cez položku Fond z precenenia. Toto zvýšenie si vyžaduje oddelenú evidenciu, pretože ak v budúcnosti dôjde k zníženiu hodnoty majetku, vysporiada sa to z vytvoreného fondu precenia. Rozdiel, ktorý vyplýva z precenenia sa môže vykázať ako výnos v prípade, že predtým bol účtovaný úbytok z precenia,

- **zníženie účtovnej hodnoty** – účtuje sa priamo do nákladov. Rozdiel, ktorý vyplýva zo zníženia hodnoty sa účtuje do vlastného imania, ale len v sume, ktorá neprevýši sumu zachytenú vo Fonde z precenenia. K dátumu precenia nehnuteľností, strojov a zariadení sa všetky kumulované odpisy – oprávky:

- upraví takým spôsobom, aby sa po precenení účtovná hodnota a nová precenená hodnota rovnali,

- zrušia vo vzťahu k brutto účtovnej hodnote a zmenená účtovná hodnota sa upraví na precenenú hodnotu.

Podľa nášho názoru za najväčší rozdiel medzi národnou a nadnárodnou úpravou môžeme považovať oblasť oceňovania, a to konkrétne model precenenia, ktorý v našej

právnej úprave nie je povolený. Prednosťou tohto modelu je to, že umožňuje vykazovať majetok v súvahe v reálnej hodnote, ktorá je na rozdiel od našej právnej úpravy vymedzená ako suma, za ktorú by mohla byť položka majetku vymenená alebo vyrovnaná v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.²⁵

²⁵ IAS 16.7

Záver

Pri vykonávaní podnikateľskej činnosti, ktorej význam spočíva vo vytváraní výrobkov alebo sprostredkovaní služieb, sú využívané rôzne materiálové, technologické, ale aj iné zdroje. Súhrn uvedených zdrojov, ktoré jednotlivé účtovné jednotky v súvislosti so svojím predmetom podnikania využívajú, tvorí majetok. Podstatnou zložkou tohto majetku je aj dlhodobý hmotný majetok. Oceňovanie dlhodobého hmotného majetku z pohľadu národnej a nadnárodnej úpravy možno považovať za jednu z najzložitejších a najrozsiahlejších problematík vyskytujúcich sa v účtovníctve. Komplikovanosť tejto oblasti spočíva už v samotnom výbere oceňovacej veličiny, ktorej výber závisí od spôsobu obstarania dlhodobého hmotného majetku. V súvislosti s investíciami do dlhodobého hmotného majetku musí účtovná jednotka zohľadniť rýchlo sa meniace správanie spotrebiteľov, ako aj neustále narastajúce konkurenčné prostredie. Zložitý je aj výber správneho spôsobu odpisovania dlhodobého hmotného majetku, ktorý by zohľadňoval reálne opotrebenie tohto majetku. Vo veľkých účtovných jednotkách, ktoré vlastnia rôzne druhy dlhodobého hmotného majetku, je veľmi náročné sledovať, ako dochádza k zmene hodnoty majetku, a aj to, či došlo k zvýšeniu alebo zníženiu budúcich ekonomických úžitkov, ktoré z tohto majetku plynú.

Táto práca bola vypracovaná takým spôsobom, aby poskytla elementárnu charakteristiku dlhodobého hmotného majetku, jeho členenie, ako aj stručným spôsobom opísala oceňovanie tohto majetku. Problematika oceňovania dlhodobého hmotného majetku z hľadiska národnej a nadnárodnej úpravy účtovníctva je rozpracovaná v rôznych právnych predpisoch a normách. V našej právnej úprave je to predovšetkým zákon o účtovníctve, nižšou právnou normou je opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktorým sa ustanovujú postupy účtovania pre podnikateľov. V nadnárodnej úprave sú to medzinárodne štandardy finančného vykazovania. Jednotlivé právne predpisy, ktoré upravujú oblasť dlhodobého hmotného majetku, sa v pravidelných intervaloch novelizujú. Práve z tohto dôvodu, sú účtovné jednotky povinné tieto zmeny sledovať a prispôbovať sa meniacim podmienkam v danej oblasti majetku. Tieto právne normy sú spolu úzko späté, a aj z tohto dôvodu je niekedy pomerne problematické dospieť ku konkrétnym informáciám. Je preto logické, že niektoré oblasti práce nie sú rozpracované detailnejšie.

Po pozornom prečítaní práce možno zistiť, že hlavný cieľ, ktorým bolo objasnenie teoretických východísk oceňovania dlhodobého hmotného majetku z pohľadu národnej

úpravy a ich porovnanie s teoretickými východiskami v nadnárodnej úprave účtovníctva, je splnený. Venuje sa mu prvá a druhá časť poslednej kapitoly. Naplnili sa aj čiastkové ciele, ktoré sa začínajú všeobecnou charakteristikou majetku, pokračujúc vymedzením a členením dlhodobého hmotného majetku, až po zhodnotenie spoločných a odlišných znakov našej a nadnárodnej úpravy. Za prínos bakalárskej práce možno považovať teoretické objasnenie princípov a predpokladov, ktoré majú čitateľovi pomôcť lepšie pochopiť, tak náročnú problematiku, akou oceňovanie dlhodobého hmotného majetku, upravované našou alebo medzinárodnou úpravou, nepochybne je.

Zoznam použitej literatúry

Knihy:

1. BAŠTINCOVÁ, Anna. 2009. *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava : Iura Edition, 2009. 124 s. ISBN 978-80-8078-199-6.
2. KRIŠTOFÍK, P. - ŠURANOVÁ, Z. - SAXUNOVÁ, D. 2009. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IAS/IFRS*. Bratislava. 2009. 767 s. ISBN 978-80-8078-230-6.
3. ŠLOSÁR, R. – ŠLOSÁROVÁ, A. 2009. *Podvojný účtovníctvo pre podnikateľov po vstupe Slovenskej republiky do eurozóny*. Bratislava : Iura Editon, 2009. 226 s. ISBN 978-80-8078-282-5.
4. ŠLOSÁROVÁ, Anna a kol. 2006. *Analýza účtovnej závierky*. Bratislava : Iura Edition, 2006. 478s. ISBN 80-8078-070-6.
5. ŠLOSÁROVÁ, Anna a kol. 2009. *Účtovníctvo B*. učebný text. Bratislava : Iura Edition, 2009. 272 s. ISBN 978-80-8078-244-3.
6. SOUKUPOVÁ, Božena - ŠLOSÁROVÁ, Anna - BAŠTINCOVÁ, Anna. 2004. *Účtovníctvo*. 2. preprac. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2004. 552 s. ISBN 80-8078-020-X.
7. SOUKUPOVÁ, Božena a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. 300s. ISBN 978-80-89265-08-4.

Právne normy:

8. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
9. Obchodný zákonník č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov
10. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
11. Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23 054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.

Internetové stránky:

12. www.kpmg.com
13. www.porada.sk