

ODPISOVANIE DLHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU PODĽA IAS 16 A NÁRODNEJ ÚPRAVY SR

Depreciation of long-term assets according to IAS 16 and Slovak legislation

Anna Baštincová, Ján Solík

Úvod

Obstaraním dlhodobého hmotného majetku získava účtovná jednotka možnosť využívať jeho úžitkové vlastnosti niekoľko rokov. Vzhľadom na to, že majetok prináša ekonomické úžitky dlhodo, aj výdavky vynaložené na jeho obstaranie by sa mali premietat' do nákladov postupne a to podľa predpokladanej doby použiteľnosti. Ak je možné rozčleniť jeden funkčný celok majetku na viac súčastí, na základe rozdielnej doby použiteľnosti, spôsobu využívania, charakteru uskutočňovaných aktivít, je potrebné ich v účtovníctve osobitne sledovať a odpisovať.

1. Opatrebenie a odpisovanie dlhodobého hmotného majetku

Osobitosťou dlhodobého hmotného majetku je jeho viacnásobné používanie v pôvodnej forme. Dlhodobým používaním sa tento majetok mení, opotrebuje, v dôsledku čoho sa znižuje aj jeho hodnota. V závislosti od príčin opotrebenia rozoznávame opotrebenie fyzické a morálne (komerčné).

Fyzické opotrebenie sa prejavuje v znižovaní výkonnosti, produkčnej schopnosti majetku. Vzniká buď ako dôsledok intenzívneho používania pri podnikateľských aktivitách – aktívne opotrebenie alebo z dôvodu pôsobenia prírodných a iných vplyvov na majetok v období, keď sa nepoužíva – tzv. neproduktívne, pasívne opotrebenie. Fyzické opotrebenie rastie úmerne s časom alebo úmerne s intenzitou využívania dlhodobého majetku.

Morálne (komerčné) opotrebenie vzniká na jednej strane vplyvom technologických zmien, technického pokroku alebo zlepšení vo výrobe, kedy sa vyrába dlhodobý majetok s technicky dokonalejšími parametrami. Na druhej strane vzniká z dôvodu rastu produktivity práce, kedy sa nový majetok vyrába lacnejšie. V dôsledku takéhoto opotrebenia klesá hodnota skôr vyrobeného majetku.

Ak sa majetok opotrebuje v rámci aktívneho využívania, jeho hodnota sa prenáša na nové výkony, stratená užitočnosť sa reprodukuje v novom výkone. Ak však opotrebenie prebieha v období nevyužívania, stratená užitočnosť sa adekvátne nenahrádza, nereprodukuje. Tá časť hodnoty dlhodobého hmotného majetku, vyjadrená v peňažnej forme, ktorá zodpovedá jeho opotrebeniu a prenáša sa na určité množstvo nových výkonov, predstavuje odpis.

Z uvedeného vyplýva, že odpis nemožno považovať jednoznačne za ukazovateľ opotrebenia dlhodobého hmotného majetku ani za nástroj reprodukcie majetku. Od odpisu nemožno očakávať zabezpečenie prostriedkov na jednoduchú reprodukciu dlhodobého majetku, ale len náhradu vynaložených prostriedkov na tento majetok. Odpisy by mali zabezpečiť, aby sa podniku vrátili v čo najkratšej dobe a v pôvodnej výške prostriedky obetované pri tvorbe nových výkonov, t. j. výdavky na nákup dlhodobého majetku. Odpis predstavuje určité rozvrhnutie výdavkov obetovaných na nákup majetku počas doby jeho používania v účtovnej jednotke. Nevyhnutným predpokladom tohto rozvrhnutia je správne stanovenie doby použiteľnosti príslušného majetku v danej účtovnej jednotke. Stanovenie tejto doby je však do určitej miery problematické. Vyplýva nielen z podmienok technického, ale aj ekonomického charakteru. Využívaním dlhodobého majetku je potrebné zabezpečiť adekvátny prínos ekonomických úžitkov a súčasne aj optimálnu mieru rentability. Na vytváranie ekonomických podmienok má vplyv nielen intenzita využívania

dlhodobého majetku, ale aj technický pokrok, ceny opráv a pod. Tieto faktory nemožno exaktne zistiť a kvantifikovať a na základe nich vypočítať výšku ročného odpisu za dané obdobie. Preto odpis zostane vždy odhadom. V tomto zmysle sú odpisy prezentované aj v medzinárodných účtovných štandardoch (IAS 16) a v účtovnej legislatíve Slovenskej republiky.

2. Odpisovanie podľa IAS 16 – Nehnutelnosti, stroje, zariadenia

Podľa IAS 16 je odpisovanie systematické rozvrhnutie odpisovateľnej sumy majetku na dobu jeho použiteľnosti. Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku znížená o reziduálnu (zbytkovú) hodnotu. Reziduálna hodnota majetku je odhadovaná suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti získala z vyradenia daného majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie. Z vymedzenia základných pojmov v oblasti odpisovania dlhodobého majetku vyplýva, že výšku odpisovej základne, t.j. sumy, z ktorej sa vypočíta odpis, ovplyvňuje nielen obstarávacia cena daného majetku, ale aj očakávaná hodnota z jeho speňaženia po skončení doby použiteľnosti. Túto odhadnutú sumu, s vysokou pravdepodobnosťou, získa účtovná jednotka jednorázovo pri vyradení majetku z používania, preto nie je súčasťou odpisovej základne.

Štandard IAS 16 vymedzil aj dobu použiteľnosti ako:

- obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude k dispozícii účtovnej jednotke na používanie alebo
- počet výrobkov alebo podobných jednotiek, pri ktorých očakáva, že ich účtovná jednotka získa z daného majetku.

Novelizovaný štandard (s účinnosťou od 1.1.2005) požaduje, aby sa všetky súčasti (komponenty) dlhodobého hmotného majetku, ktorých obstarávacia cena tvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny danej položky odpisovali osobitne.

Každá účtovná jednotka, ktorá zostavuje účtovnú závierku podľa IAS/IFRS, musí teda rozhodnúť, ktoré súčasti jednotlivých pozemkov, budov, zariadení (dlhodobého hmotného majetku) bude sledovať oddelene vzhľadom na charakter podnikateľskej činnosti, spôsob využívania, dobu použiteľnosti jednotlivých položiek, zásadu významnosti a pod. Súčasti (komponenty) s rozdielnou použiteľnosťou sa podľa IAS 16 v účtovníctve osobitne sledujú a odpisujú. Rozčlenenie jedného funkčného celku majetku na viac komponentov umožňuje rešpektovať princíp priradovania nákladov a výnosov a alokovania obstarávacej ceny používaného majetku do jednotlivých účtovných období prostredníctvom odpisov (napr. budovy, výrobné linky, lietadla a pod.). Odhadnutá cena sa stanoví na základe predpokladaných nákladov na výmenu daného komponentu.

Jednotlivé vytypované komponenty dlhodobého majetku sa odpisujú samostatne, preto štandard zakazuje tvoriť rezervu na opravy dlhodobého majetku (mala by za následok duplicitné vykazovanie nákladov na rovnaký účel).

IAS 16 vyžaduje vykazovať ako samostatný majetok aj náklady vynaložené na pravidelné významné kontroly – revízie resp. generálne opravy, pri ktorých nemusí dochádzať k výmene jednotlivých komponentov. Tieto náklady tvoriace samostatný majetok sa musia odpísať do doby ďalšej predpokladanej kontroly. Významné náhradné diely a rezervné zariadenia sú podľa štandardu tiež samostatným majetkom, ktorý sa musí odpísať do doby ďalšej výmeny.

Budúce ekonomické úžitky sú založené predovšetkým na využívaní majetku účtovnou jednotkou. Pri určovaní doby použiteľnosti majetku je potrebné zohľadniť predovšetkým nasledovné faktory:

- očakávané využitie majetku, dané očakávanou kapacitou alebo fyzickým výstupom z majetku,

- očakávané fyzické opotrebenie, ktoré závisí od prevádzkových faktorov, ako je počet pracovných zmien, režim údržby a opráv ako aj starostlivosť o majetok v čase, keď sa nevyužíva,
- technické alebo komerčné zastaranie vyplývajúce zo zmien alebo zlepšení vo výrobe alebo zo zmeny v dopyte po výrobku na trhu,
- zo zákona vyplývajúce alebo podobné obmedzenia týkajúce sa spôsobu používania majetku (napr. majetku obstaraného formou finančného prenájmu).

Doba použiteľnosti majetku sa určí na základe očakávanej užitočnosti majetku pre účtovnú jednotku. Môže byť kratšia ako jeho ekonomická životnosť – to závisí od rozhodnutia účtovnej jednotky, či majetok vyradí po stanovenej dobe alebo po spotrebovaní len určitej časti budúcich ekonomických úžitkov, ktoré sa s majetkom spájajú. Odhad doby použiteľnosti majetku je vecou posúdenia založeného na skúsenostiach účtovnej jednotky s podobným majetkom. Pozemky majú (až na určité výnimky) neobmedzenú dobu použiteľnosti a preto sa neodpisujú.

Odpisovateľnú sumu dlhodobého majetku, t.j. obstarávaciu cenu zníženú o reziduálnu hodnotu, je potrebné rozvrhnúť na dobu jeho použiteľnosti na systematickom základe. Na rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty majetku na dobu jeho použiteľnosti na systematickom základe existujú rôzne metódy odpisovania. Tieto metódy zahŕňajú lineárnu metódu, metódu zrýchleného odpisovania a metódu vyrobených jednotiek. Pri výbere metódy odpisovania účtovná jednotka zohľadňuje tú, ktorá najlepšie odráža predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku.

3. Odpisovanie dlhodobého hmotného majetku podľa národnej úpravy SR

Účtovné odpisy v slovenskej legislatíve upravuje zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve a postupy účtovania pre podnikateľov. Je z neho zrejmá podobnosť slovenskej úpravy odpisovania dlhodobého hmotného majetku so štandardom IAS 16. Podľa zákona o účtovníctve dlhodobý hmotný majetok odpisuje účtovná jednotka počas predpokladanej doby používania zodpovedajúcej spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z majetku. Citovaný zákon definuje:

- subjekty, ktoré odpisujú dlhodobý hmotný majetok,
- majetok, ktorý podlieha odpisovaniu a majetok, ktorý sa neodpisuje,
- odpisový plán ako podklad na stanovenie účtovných odpisov,
- dobu odpisovania (i keď len nepriamo – so zreteľom na opotrebenie zodpovedajúce bežným podmienkam jeho používania).

Zo zákonnej úpravy účtovných odpisov vyplýva, že účtovné jednotky majú určitú mieru voľnosti vo vybraných oblastiach (odpisový plán, sadzby odpisov, doba odpisovania). Táto miera voľnosti vyplýva zo samotnej podstaty účtovných odpisov. Účtovný odpis by mal vyjadrovať reálne opotrebenie dlhodobého hmotného majetku za dané obdobie, pretože zohľadňuje skutočnú mieru použiteľnosti tohto majetku .

Podľa postupov účtovania sa pri tvorbe odpisového plánu zohľadňuje doba použiteľnosti, počet výrobkov alebo podobných jednotiek, u ktorých sa predpokladá ich získanie prostredníctvom majetku. Pri určovaní účtovných odpisov je potrebné zohľadniť okrem očakávaného použitia majetku, jeho fyzického opotrebenia, technického a morálneho zastarania, zákonných alebo iných obmedzení na používanie majetku aj rôznu dobu použiteľnosti a rôzny priebeh opotrebenia jednotlivých oddeliteľných súčastí dlhodobého majetku podľa potrieb účtovnej jednotky. Z uvedenej úpravy (aktuálnej od 1.1.2007) je evidentná snaha o pokračujúcu aproximáciu nadnárodnej úpravy zakotvenej v IAS/IFRS (IAS 16) do národnej úpravy SR aj v oblasti odpisovania dlhodobého hmotného majetku.

Príspevok vznikol s podporou grantu Ministerstva školstva SR, VEGA č. 1/2629/05.

Abstrakt

Príspevok je zameraný na odpisovanie dlhodobého hmotného majetku. Autori v ňom prezentujú ekonomickú podstatu odpisov a analyzujú odpisovanie tohto majetku (alokáciu a kapitalizáciu nákladov podľa doby použiteľnosti majetku) v rámci IFRS - IAS 16 a slovenskej účtovnej legislatívy. Na základe komparácie uvedených úprav zásadné rozdiely neexistujú.

Kľúčová slova: dlhodobý hmotný majetok, účtovné odpisy, IAS/IFRS, IAS 16

Summary

The paper focuses on depreciation of long-term assets. It provides an overview of economic fundamentals of depreciation. The authors' aim was to analyse the depreciation (allocation of capitalized costs over the useful life of the asset) according to two accounting standards – the IFRS (IAS 16) and the Slovak legislation.

Key words: long-term assets, accounting depreciation, IAS/IFRS, IAS 16

JEL klasifikácia: M41

Literatura:

- [1] BAŠTINCOVÁ, A.: Vykazovanie dlhodobého hmotného majetku v účtovnej závierke podľa IAS/IFRS. In: UAD č. 4/2007
- [2] SOUKUPOVÁ, B.- ŠLOSÁROVÁ, A.- BAŠTINCOVÁ, A.: Účtovníctvo. Druhé, prepracované vydanie. Bratislava: IURA EDITION, 2004.
- [3] Epstein, J. B., - Jermakowicz E. K.: Wiley IFRS 2007, United states of America: JOHN WILLEY & SONS, INC. 2007
- [4] IAS 16 Property, Plant and Equipment
- [5] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [6] Opatrenie MF SR č. 23 054/2002-92, ktorým a ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov
- [7] <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=4487>

Kontakt

Anna Baštinová, Ing., CSc., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, e-mail: bastincova@pobox.sk

Ján Solík, Ing., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, e-mail: jan@solik.sk