

**SLOVENSKÁ POĽNOHOSPODÁRSKA UNIVERZITA V NITRE**

**FAKULTA EKONOMIKY A MANAŽMENTU**

**BAKALÁRSKA PRÁCA**

**2008**

**Beáta Kosturová**

**SLOVENSKÁ POĽNOHOSPODÁRSKA UNIVERZITA  
V NITRE**

Rektor: prof. Ing. Mikuláš Látečka, PhD.

FAKULTA EKONOMIKY A MANAŽMENTU

Dekan: Dr. h. c. prof. Ing. Peter Bielik, PhD.

**Odpisová politika podniku**  
**Bakalárska práca**

Katedra informačných systémov  
Vedúci katedry: doc. Ing. Milan Kučera, CSc.

Vedúci práce: Ing. Richard Hulík, PhD.

Beáta Kosturová

Nitra 2008

## Summary

The main subject of this bachelor work is to present the law principles of depreciation of fixed tangible assets and fixed intangible assets and its categorization into depreciation groups. This work is focused on assets depreciation from several perspectives, one according to accountancy and the other point of view connected with taxes.

Depreciation in the same time represents the costs and also the resources. Depreciation charge influences the amount of total costs and therefore the management results as well. It is actually financial resource of a company. Our current legislative regulations differentiate between taxable and accounting depreciation charges. Convenient depreciation policy can be an important tool for influencing company's stability and providing resources for further reproduction. To the most used methods of depreciation in accounting belongs:

- ❁ *timing linear depreciation method* - it uniformly charges costs during the period of depreciation, but it not describes the real usage of assets,
- ❁ *degressive depreciation principle* - used in early years, when assets are not most efficient, therefore they do not require costs for maintenance. The resources are accumulating for the next time period, when the production equipment is faultier and requires often repairing,
- ❁ *progressive depreciation method* - within early years the depreciations are lower, but when the assets became more and more old because of often repairing, they wears down, so they are losing value.

The content of my bachelor work is to present factual side of accounting and taxable depreciations in connection with legal setting of current depreciation policy, to show the alternative attitudes of businessmen to depreciation of assets, to refer to selected problems of amendment of legal standards of property depreciation and to analyse their impact on accounting and taxable expenses with the impact on accounting economic result and income tax base. The topic of assets depreciation is still relevant and problematic in company practice.

**Kľúčové slová:** účtovný odpis, daňový odpis, dlhodobý hmotný majetok, dlhodobý nehmotný majetok, metódy odpisovania, opotrebenie, oprávky, odpisová skupina

**Key words:** book depreciations, tax deductions, fixed tangible assets, fixed intangible assets, depreciation methods, wearing, accumulated depreciation, depreciation group

## ČESTNÉ VYHLÁSENIE

Čestne vyhlasujem, že som bakalársku prácu „Odpisová politika podniku“ vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru súvisiacu so zameraním bakalárskej práce.

Nitra .....

.....  
podpis autorky bakalárskej práce

Touto cestou vyslovujem poďakovanie pánovi Ing. Richardovi Hulíkovi, PhD. za pomoc, odborné vedenie, cenné rady a pripomienky pri vypracovaní mojej bakalárskej práce.

Nitra .....

.....  
podpis autorky bakalárskej práce

## Použité označenie

<b>DM</b>	dlhodobý majetok
<b>DHM</b>	dlhodobý hmotný majetok
<b>DNM</b>	dlhodobý nehmotný majetok
<b>DFM</b>	dlhodobý finančný majetok
<b>SHV</b>	samostatne hnutelné veci a súbory hnutelných vecí
<b>VC</b>	vstupná cena
<b>OC</b>	obstarávacia cena
<b>ZC</b>	zostatková cena
<b>ÚO</b>	účtovné odpisy
<b>DO</b>	daňové odpisy
<b>atď.</b>	a tak ďalej
<b>EÚ</b>	európska únia
<b>tzv.</b>	takzvaný
<b>kol.</b>	kolektív
<b>ods.</b>	odsek
<b>resp.</b>	respektíve
<b>Sk</b>	Slovenská koruna
<b>Z. z.</b>	zbierka zákonov
<b>FO</b>	fyzická osoba
<b>SR</b>	Slovenská republika
<b>BČ</b>	bežná činnosť
<b>FČ</b>	finančná činnosť
<b>HČ</b>	hospodárska činnosť
<b>MČ</b>	mimoriadna činnosť
<b>ÚO</b>	účtovné obdobie
<b>Ro</b>	ročný odpis
<b>ÚS</b>	účtovné obdobie
<b>ÚS</b>	účtovná skupina
<b>ÚT</b>	účtovná trieda
<b>ZS</b>	začiatočný stav
<b>DPH</b>	daň z pridanej hodnoty
<b>ÚJ</b>	účtovná jednotka

# Obsah

Úvod .....	7
1. Prehľad o súčasnom stave riešenej problematiky .....	9
2. Cieľ práce .....	19
3. Metodika práce.....	21
4. Vlastná práca .....	22
4.1. Vymedzenie majetku v podnikateľskom subjekte .....	22
4.1.1. Dlhodobý hmotný majetok z účtovného hľadiska.....	22
4.1.2. Hmotný majetok z daňového hľadiska.....	24
4.1.3. Dlhodobý nehmotný majetok z účtovného hľadiska.....	25
4.1.4. Nehmotný majetok z daňového hľadiska .....	26
4.1.5. Hmotný a nehmotný majetok vylúčený z odpisovania .....	27
4.1.6. Technické zhodnotenie.....	27
4.2. Oceňovanie DHM a DNM .....	28
4.3. Účtovné odpisy.....	29
4.3.1. Odpisový plán .....	30
4.3.2. Metódy odpisovania .....	34
4.4. Daňové odpisy.....	37
4.4.1. Zaradovanie majetku do odpisových skupín .....	41
4.5. Porovnanie účtovných a daňových odpisov .....	49
5. Záver.....	54
6. Použitá literatúra .....	56

## Úvod

Po vstupe Slovenskej republiky do EÚ postupne dochádza k zjednocovaniu legislatívy v každej sfére vrátane účtovníctva. Dôvodom je aj fakt, že EÚ stanovila pre niektoré účtovné jednotky povinnosť používania IAS/IFRS (medzinárodné účtovné štandardy) s cieľom zabezpečenia vyššej transparentnosti a dôveryhodnosti účtovníctva. Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IAS/IFRS sa týka spoločností, ktorých CP sú obchodované na verejných regulovaných trhoch v EÚ počnúc rokom 2005.

Z hľadiska zvyšovania efektívnosti, kvality a rozvoja obchodnej spoločnosti je dôležité, aby sa majetok obchodnej spoločnosti využíval v plnej miere. Majetok spoločnosti sa prostredníctvom transformačného procesu spotrebováva a premieňa sa na produkty určené k výmene za peňažné prostriedky. Každý podnik zaujíma výška dosiahnutého ekonomického efektu, ktorá závisí predovšetkým od množstva spotrebovaného majetku podniku a od rýchlosti premeny na peniaze.

Niektoré aktíva obchodnej spoločnosti, ktoré používané dlhodobo, sa nespotrebovávajú jednorázovo, ale prenášajú svoju hodnotu do hodnoty nových výkonom postupne a niektoré aktíva sa nespotrebovávajú vôbec, ale naopak, počas doby používania sa zhodnocujú ako napr. umelecké diela, zbierky, pozemky atď.

Štruktúra hmotného majetku účtovnej jednotky závisí od účelu jeho použitia a od charakteru výrobného resp. nevýrobného procesu. Iné zloženie majetku ma účtovná jednotka zaoberajúca sa stavebnou výrobou, iné účtovné jednotky, ktorej predmet činnosti je priemyselná výroba a iné zloženie ma účtovná jednotka poskytujúca služby.

Kúpou, resp. okamihom obstarania HM, sa jeho hodnota nepremietne hneď do daňových výdavkov, ale postupne prostredníctvom odpisov. Odpisovaním DNM a DHM sa rozumie postupné prenášanie vstupnej (obstarávacej) ceny do daňových výdavkov. Predstavuje taktiež trvalé zníženie hodnoty majetku. Účtovná jednotka je povinná odpisovať DHM okrem zásob a DNM okrem pohľadávok v súlade s účtovnými metódami a účtovnými zásadami. Pred začatím odpisovania si účtovná jednotka zostaví odpisový plán, na základe ktorého vykonáva odpisovanie majetku, ktorý sa odpisuje len do výšky jeho ocenenia v účtovníctve.

Bakalárska práca je zameraná na problematiku odpisovania majetku jednak z hľadiska účtovného a jednak z hľadiska daňového, pretože téma odpisov je neustále aktuálna a problematická v podnikateľskej praxi. Cieľom bakalárskej práce je oboznámiť



sa s právnou úpravou odpisovania hmotného a nehmotného majetku a jeho zarad'ovaním do odpisových skupín. Stručne priblížime **odpisovú politiku podniku**.

# 1. Prehľad o súčasnom stave riešenej problematiky

Oblasť odpisovej politiky dlhodobého majetku popisujú a analyzujú mnohí slovenskí aj zahraniční autori. V tejto kapitole priblížim najmä teoretickú časť problému, akou sú názory, poznatky, prístupy, metódy a princípy vybraných autorov.

**Bielik, P. (2005)** konštatuje, že historicky prvá koncepcia odpisovej politiky vychádza z požiadavky, že odpisy majú v nákladoch výrobkov čo najpresnejšie vyjadrovať opotrebenie dlhodobého majetku, ktoré súvisí s výrobou daných výrobkov. Pri takomto ponímaní odpisy plnia svoje funkcie ako pasívny registrátor procesov opotrebovávania dlhodobého majetku. V tomto prípade sa bude od odpisov vyžadovať, aby čo najpresnejšie vyjadrovali skutočný priebeh a rozsah opotrebovávania dlhodobého majetku.

Druhá, moderná koncepcia odpisovej politiky vychádza z požiadavky, aby odpisy umožnili v čo najkratšej dobe odpísať obstarávaciu cenu dlhodobého majetku bez ohľadu na skutočný priebeh opotrebovávania.

Podľa **Kaletovej, V. (2005)** odpisovanie je súčasťou oceňovania majetku a predstavuje trvalé zníženie hodnoty majetku. Účtovné jednotky sú povinné odpisovať hmotný majetok okrem zásob a nehmotný majetok okrem pohľadávok v súlade s účtovnými metódami a účtovnými zásadami. V nadväznosti na zásadu posudzovania skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva z pohľadu ekonomického úžitku, je do zákona doplnená povinnosť odpisovať aj majetok využívaný na základe zmluvy o výpožičke počas doby zabezpečovania záväzku prevodom práva, ako aj v iných prípadoch používania majetku účtovnou jednotkou na základe osobitných predpisov, aj keď účtovná jednotka nemá k majetku vlastnícke právo (napr. finančný prenájom). Zákon vymedzuje majetok, ktorý sa neodpisuje. Nehmotný majetok, ktorým je goodwill, aktivované zriaďovacie náklady a náklady na vývoj sa musia odpísať do 5 rokov od jeho obstarania. Pri nehmotnom odpisovanom majetku je účtovná jednotka povinná odpisovať s ohľadom na opotrebovanie zodpovedajúce bežným podmienkam jeho používania. Postup odpisovania hmotného majetku je podrobne rozpracovaný v postupoch účtovania.

**Kočner, M. – Mušák, J. (2004)** definuje ekonomickú podstatu odpisovania dlhodobého majetku nasledovne. Odpisy predstavujú opotrebenie hodnoty dlhodobého majetku, ktorá je vyjadrená v peňažnej forme. Kalkuláciami sa prenáša na hodnotu nových výkonov. Odpisy sú zachytávané vo výsledovke podniku. Odpisy je treba odlišovať od pojmu oprávky k dlhodobému majetku. Tie vyjadrujú kumulovaný súhrn uskutočnených odpisov dlhodobého majetku za dobu jeho používania. Sú zachytávané v súvahe podniku.

Porovnaním oprávok so vstupnou cenou je možné približne vyjadriť stupeň opotrebenia majetku. Odpisy sú zahrnuté do nákladov a teda neznižujú vykazovaný zisk. Odpisy zároveň nie sú výdajom a neznižujú stav peňažných prostriedkov podniku.

Ako tvrdia **Šlosárová, A., Baštincová, A. a Soukupová, B. (2004)** oprávky predstavujú sumu odpisov, ktoré už boli zahrnuté do nákladov, trvalé zníženie ceny dlhodobého hmotného majetku v dôsledku jeho používania. Kým odpisy (ako nákladová položka) predstavujú ročnú mieru opotrebenia, oprávky (ako korekčná položka majetku) vyjadrujú výšku opotrebenia za celú dobu životnosti dlhodobého hmotného majetku, t.j. od jeho uvedenia do užívania až po vyradenie. Rozdiel medzi obstarávacou (reprodukčnou obstarávacou) cenou a sumou vytvorených oprávok tvorí zostatkovú, resp. účtovnú cenu. Odpisy sa účtujú do výšky 100% obstarávacej (reprodukčnej obstarávacej) ceny, resp. vlastných nákladov pri obstaraní dlhodobého hmotného majetku vo vlastnej réžii.

Metodike účtovných odpisov sa venuje **Hacherová, Ž. (2005)**. Účtovné odpisy vyjadrujú skutočné opotrebenie dlhodobého hmotného a nehmotného majetku. Účtovná jednotka povinne zostavuje tzv. odpisový plán, ktorý obsahuje vecnú a metodickú časť. Vecná časť je tvorená vo väzbe na príslušné syntetické účty účtovných skupín 01, 02 a nadväznú analytické účty k nim. Táto časť odpisového plánu slúži aj ako podklad pre plánovanie opráv. Metodická časť odpisového plánu vyjadruje postup odpisovania – zvolenú metódu odpisovania, dobu účtovného odpisovania, odpisovú sadzbu. Predsavuje vlastný postup podnikateľa zvolenému spôsobu odpisovania v nadväznosti na intenzitu využívania a výkonnosť daného dlhodobého hmotného a nehmotného majetku, teda sama účtovná jednotka rozhoduje o výške účtovných odpisov v súlade so zákonom o účtovníctve a postupmi účtovania pre podnikateľov.

Odpis predstavuje peňažné vyjadrenie opotrebenia v korunách. Pre podnikateľský subjekt je to vždy náklad, poukazuje **Hercegová, K. (2003)**. Od 1. 1. 1993 sa uplatňuje v praxi dvojité odpisovanie – účtovné a daňové. Účtovné odpisy sa účtujú v súlade so zákonom o účtovníctve č. 431/2002 - § 28, podľa odpisového plánu, ktorý si zostaví podnikateľský subjekt sám. Daňové odpisovanie usmerňujú podľa § 22-28 zákona o dani z príjmov. Daňové odpisovanie sa uplatňuje len pre účely dane z príjmov. Daňové odpisy slúžia pre vyhotovenie daňového priznania, t.j. pre daňové účely. Rovnako pre účtovné i daňové odpisy platí, že sa počítajú z ceny, v ktorej je dlhodobý majetok v účtovníctve ocenený. Podľa zákona o účtovníctve to môže byť: obstarávacia cena, reprodukčná obstarávacia cena alebo cena vlastných nákladov a odpisy sa vykonávajú najviac do výšky týchto cien.

Podľa **Baštinovej, A. (2003)** vzťah výsledku hospodárenia a základu dane z príjmov sa odvíja od koncepcie, zamerania a správnej regulácie finančného účtovníctva. Systém účtovníctva je možné principiálne koncipovať dvojako:

- ako systém, ktorý rešpektuje primárne daňové právo. Účtovníctvo sa orientuje predovšetkým na poskytovanie priamych informácií na zistenie základu dane z príjmov. To znamená, že všetky transakcie a účtovné prípady, ktoré sú v rozpore s daňovým zákonom, sú v účtovníctve kvalifikované ako neprípustné. Sledujú sa len náklady a výnosy daňovo uznané, z ich rozdielu sa zistí výsledok hospodárenia, ktorý predstavuje súčasne základ dane
- ako systém, ktorý rešpektuje primárne požiadavku reálneho zobrazenia majetkovej, finančnej a výnosovej situácie podniku. Účtovníctvo sa orientuje na poskytovanie objektívnych informácií o majetkovej, finančnej a výnosovej situácii podniku bez ohľadu na daňové predpisy. Daňové požiadavky sa v tomto prípade riešia sekundárne a základ dane sa zisťuje neúčtovným spôsobom. V podmienkach trhovej ekonomiky sa preferuje práve tento model účtovníctva.

Výdavok spojený s obstaraním hmotného majetku a nehmotného majetku časovo predchádza nielen možnostiam budúceho zabezpečenia zdaniteľného príjmu, ale aj možnosti uplatnenia daňového výdavku (nákladu) vyjadreného práve vo forme daňových odpisov znižujúcich základ dane z príjmov v budúcich zdaňovacích obdobiach, konštatuje **Kováčová, Z. (2004)**. Práve z tohto dôvodu – ovplyvňovania výšky daňovej povinnosti podnikateľov voči štátnemu rozpočtu, a tým aj samotnej výšky príjmov štátneho rozpočtu, sa odpisovaniu hmotného majetku a nehmotného majetku zo strany štátu venuje sústavná pozornosť. Okrem toho odpisovanie majetku, spôsob (metódy) odpisovania, lehoty odpisovania a odpisové sadzby sú všetkými štátmi individuálne upravované, najčastejšie v daňových predpisoch a sú vyjadrením orientácie a zámerov odpisovej politiky konkrétneho štátu. Prostredníctvom odpisov štát nepriamo:

- motivuje podnikateľskú sféru k rýchlejšej obnove výrobných zariadení a zavádzaniu nových progresívnejších technológií do výrobného procesu,
- ovplyvňuje rozvoj určitých odvetví alebo území,
- podporuje zavedenie niektorých vybraných technológií aj pomocou mimoriadnych odpisových sadzieb (napr. v rokoch 1995 a 1996 pri zavádzaní evidencie tržieb elektronickými registračnými pokladnicami),
- ovplyvňuje celkovú daňovú povinnosť podnikateľských subjektov.

V súčasnosti je úroveň uplatňovania daňových odpisov v Slovenskej republike porovnateľná so štátmi Európskej únie a v mnohých prípadoch dokonca podstatne výhodnejšia.

Na problematiku daňových odpisov poukazuje **Cenigová, A. (2005)**. Tvrdí, že pod daňovými odpismi sa rozumejú odpisy vyčíslené v súlade s § 22 – 29 zákona o dani z príjmov, ktoré sa v účtovníctve neúčtujú a ich kvalifikácia je potrebná len pre účely určenia základu dane z príjmov. Podľa citovaného zákona daňovník dane z príjmov sám určí spôsob odpisovania, t.j. rovnomerné alebo zrýchlené odpisovanie, ktoré nemôže zmeniť po celú dobu odpisovania jednotlivého majetku. Za pozornosť stojí ustanovenie § 22 ods. 9 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovník môže uplatňovanie odpisov hmotného majetku prerušiť a to na jedno celé zdaňovacie obdobie alebo viac celých zdaňovacích období a v ďalšom zdaňovacom období pokračuje v odpisovaní tak, ako by nebolo prerušené, pričom celková doba odpisovania sa predlžuje o dobu prerušenia odpisovania. Prerušenie odpisovania nemôže uplatniť fyzická osoba – podnikateľ, ak uplatňuje paušálne výdavky. Vypočítané odpisy môže daňovník uplatniť v daňových výdavkoch, len ak odpisovaný majetok používa na zabezpečenie zdaniteľných príjmov a má majetok zaúčtovaný v účtovnej triede 0 – Dlhodobý majetok.

**Bielik, P. (2005)** konštatuje, že odpisová politika vyjadruje použitie odpisov na interné financovanie podnikov (hospodárskych subjektov) na strane jednej a zaťažovanie nákladov na strane druhej. Odpisy sú predmetom špekulácií (možnosť regulácie hospodárskeho výsledku).

Odpisy ako súčasť daňových nákladov predstavujú najvýznamnejšiu časť nepeňažných nákladov. Jedna úroveň je daňová a druhá toková.

Na odpis sa pozeráme ako na náklad, ktorý znižuje daňový základ, ale na druhej strane (tokový pohľad) nepredstavuje peňažný výdaj. V podniku tvorí jednu z foriem disponibilných finančných zdrojov.

Záver zjednotenia odpisovej politiky:

- Aby sa odpisy stali stimulom
- Doby odpisovania sa predlžujú, keď ekonomika nemá peniaze.

Z hľadiska účtovného sa odpisovaním rozumie postupné zahrňovanie odpisov majetku používaného na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, ktorý je evidovaný v majetku daňovníka, do daňových nákladov tohoto daňovníka.

Z ekonomického hľadiska – odpisy vyjadrujú pokles hodnoty aktív a sú vlastne náhradou za kapitálovú spotrebu. Odpis chápeme ako nepeňažný náklad, ktorý znižuje zisk, avšak zároveň na druhej strane, umožňuje podnikom zhromažďovať peňažné náklady pre zabezpečenie obnovy opotrebovaného dlhodobého majetku.

Ekonomickým problémom dlhodobého hmotného a nehmotného majetku je stanovenie optimálnej ekonomickej životnosti, počas ktorej sa postupne opotrebováva vo výrobnom procese, čím stráca schopnosť plniť výrobnú funkciu, resp. Plní ju nedokonale pri vyšších prevádzkových nákladoch. Úroveň opotrebovania dlhodobého hmotného majetku významne determinuje hospodárnosť výrobného procesu. Opatrebovanosť dlhodobého hmotného majetku je potrebné posudzovať nielen z hľadiska fyzického opotrebenia v dôsledku produktívnej spotreby, ale aj neproduktívneho opotrebovania typického najmä pre poľnohospodárske stroje, ktoré sa vyznačujú charakterom špecializovaných mechanizmov a ich využitie je podmienené sezónnosťou.

Odpisy na jednej strane prostredníctvom oprávok zreálnujú hodnotu majetku a na strane druhej prostredníctvom nákladov ovplyvňujú vyčíslenie hospodárskeho výsledku a tým aj cenovú úroveň produkovaných tovarov a služieb.

Metodickú časť odpisového plánu popisuje **Mušák, J. (2004)**. Konštatuje, že postup odpisovania (metóda sadzby, doba účtovného odpisovania) je subjektívnou záležitosťou ekonomického rozhodovania podniku a tvorí súčasť poznámok účtovnej závierky a analytickej evidencie dlhodobého majetku. Metodická časť odpisového plánu môže byť úplne ľubovoľná. Je ohraničená legislatívne (zákonom o účtovníctve, opatrenie o postupoch účtovania pre podnikateľov) a to nasledovne:

- a) odpisovať možno majetok len do výšky jeho ocenenia a to nepriamo
- b) dlhodobý hmotný majetok sa odpisuje vzhľadom na intenzitu opotrebenia zodpovedajúcu bežným podmienkam používania (počet vyrobených kusov, plán opráv, technické a morálne zastaranie, ...)
- c) zmena odpisovania je v priebehu odpisovania možná vzhľadom na reálne vykázanie opotrebenia majetku.

Dlhodobým majetkom neodpisovaným sa zaoberajú **Valder, A. – Ryska, J. (2004)**. Vo svojom príspevku uvádzajú, že hodnota pozemkov je v účtovných výkazoch vyjadrená účtovnou, obvykle historickou cenou, ktorá sa v priebehu jednotlivých finančných období nemení. Do účtovníctva bola vložená v minulosti ako administratívna cena pozemkov.

Podľa **Šlosárovej, A. , Baštincovej, A. a Soukupovej, B. (2004)** vlastnosťou dlhodobého hmotného majetku je jeho viacnásobné používanie v pôvodnej forme. Napríklad auto alebo

počítač má v prvom i štvrtom roku svojho používania v podstate rovnakú podobu a plní rovnaké funkcie. Tieto isté skutočnosti možno pozorovať aj pri iných druhoch dlhodobého hmotného majetku. Rokmi sa však dlhodobý majetok mení v dôsledku jeho využívania v rámci podnikateľskej činnosti. Tieto permanentné zmeny postupom času nepriaznivo vplyvajú tak na výkonnosť ako aj na kvalitu vykonanej práce – v konečnom dôsledku sa majetok stáva nepoužiteľným. Postupné znižovanie hodnoty dlhodobého majetku sa nazýva opotrebenie.

Rozboru výsledku hospodárenia sa venuje **Hacherová, Ž., Bojňanský, J., Hulík, R. (2003)**. Štruktúra výsledku hospodárenia podľa jednotlivých činností vypovedá o rozdielnych úrovniach jeho tvorby. Ťažisko predstavuje prevádzkový výsledok hospodárenia zobrazujúci výsledok hospodárenia v rámci hlavného predmetu činnosti.

**Pataky, J. (2005)** poukazuje na to, že v priebehu podnikateľskej činnosti dochádza ku kolobehu majetku, pod ktorým rozumieme pohyb majetku v podnikateľskom subjekte a v styku s okolím, t. j. v prevádzkovom cykle. Kolobeh dlhodobého majetku je charakteristický tým, že všetky vklady peňažných prostriedkov sú vynaložené za účelom obstarania nehmotného, hmotného a finančného majetku. Po obstaraní sa zaradí do stavu dlhodobého majetku v používaní. V procese výroby dochádza k postupnému opotrebovaniu dlhodobého majetku počas viacerých rokov. Opotrebenie dlhodobého majetku za stanovené obdobie (rok) nazývame odpisy dlhodobého majetku. Prostredníctvom odpisov, dlhodobý majetok vo výrobnom procese postupne odovzdáva svoju hodnotu do výrobkov, ktoré v procese obehu speňažuje, t. j. dochádza k zmene ich naturálnej formy na peňažnú.

**Petrovická, I. (2004)** uvádza, že odpisovanie alebo amortizácia je najčastejším spôsobom, akým možno výdavky spojené s obstaraním hmotného majetku a nehmotného majetku preniesť do daňových, resp. účtovných nákladov. Postupným prenášaním hodnoty majetku do daňových výdavkov (nákladov) dochádza k významnému ovplyvňovaniu výšky základu dane počas niekoľkých zdaňovacích období, a tým aj k ovplyvňovaniu výšky príjmov štátneho rozpočtu.

**Medzinárodné účtovné štandardy IAS (International Accounting Standards) / IFRS (International Financial Reporting Standards)** charakterizujú odpisy ako alokáciu odpisovateľnej sumy majetku na jeho odhadovanú dobu použiteľnosti. Odpis za účtovné obdobie je účtovaný na ťarchu čistého zisku alebo straty za obdobie buď priamo alebo nepriamo. Odpisovateľná suma odpisovateľného majetku je historicky náklad alebo iná suma nahrádzajúca historicky náklad v účtovných závierkach po odpočítaní odhadovanej

zostatkovej hodnoty. Odpisovateľná suma odpisovateľného majetku by mala byť alokovaná systematicky na každé účtovné obdobie počas doby použiteľnosti majetku. Odpisovateľný majetok obsahuje významný podiel na majetku mnohých podnikov. Odpis preto môže mať významný účinok na stanovenie a prezentovanie finančnej situácie a výsledkov operácie týchto podnikov.

Keďže účtovné odpisy na jednej strane cez oprávky znižujú hodnotu majetku a na strane druhej cez náklady ovplyvňujú výsledok hospodárenia a kalkulácií vlastných nákladov, výrobkov a služieb, je žiadúce, aby účtovná jednotka objektívne posúdila podmienky používania majetku a tomu prispôsobila postupy účtovania, poukazuje **Cenigová, A. (2003)**. Rozdielom medzi sumou účtovných a daňových odpisov sa nevyhne žiadna účtovná jednotka, preto je nevyhnutné zabezpečiť všetky požadované informácie osobitne o účtovných a osobitne o daňových odpisoch podľa jednotlivých položiek odpisovaného dlhodobého majetku.

**Michňová, A. (2005)** vo svojom článku konštatuje, že odpisovanie hmotného a nehmotného majetku, o ktorom daňovník účtuje vo svojom majetku, je postupné prenášanie vstupnej (obstarávacej) ceny do daňových výdavkov.

Z ekonomického hľadiska plnia odpisy

- cenovú funkciu, ktorá vyjadruje prenos hodnoty používaného majetku do novovytvorenej hodnoty tovaru alebo poskytnutých služieb
- daňovú funkciu, ktorá vyjadruje podiel výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na skutočné príjmy.

Základom na určenie výšky daňového odpisu, píše **Mušák, J. (2004)**, je vstupná cena.

Vstupnú cenu tvorí:

- a) obstarávacia cena v tých prípadoch, ak podnik majetok obstaral kúpou,
- b) suma vo výške vlastných nákladov, ak podnik vytvoril majetok vlastnou činnosťou
- c) reprodukčná obstarávacia cena zistená podľa osobitných predpisov, alebo stanovená súdnym znalcom (pri peňažných vkladoch do základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva).

Súčasťou vstupnej ceny je aj technické zhodnotenie vykonané v prvom roku odpisovania.

**Mušák, J. (2004)** vo svojom príspevku upozorňuje, že podnik si na začiatku odpisovania musí veľmi dobre premyslieť, aký spôsob odpisovania (rovnomerné § 27, zrýchlené § 28) z daňového hľadiska uplatní. Existujú rozdiely v pripočítateľných položkách (+) a odpočítateľných položkách (-) pri rovnomernom a zrýchlenom odpisovaní. Z toho vyplýva, že podnik by si mal odhadnúť výšku budúcich výnosov a účtovný výsledok



hospodárenia, aby sa nedostal umelo do stratového výsledku hospodárenia, ale aby mohol efektívne upravovať základ pre výpočet dane z príjmov. Účtovná jednotka nemôže meniť spôsob a výšku daňových odpisov, preto je dôležité uvedomiť si rozdiely vo výške ročných daňových odpisov. Vzhľadom k ročnej vyťažnosti a využiteľnosti dlhodobého majetku si podnik môže zostaviť vlastný odpisový plán. Účtovné odpisy sú teda zaúčtované v účtovníctve. V poznámkach k účtovnej závierke musí podnik vykázať rozdiely daňovo uznaných nákladov a schváleného odpisového plánu. Pripočítateľné položky, označené ako (+), zvyšujú základ pre výpočet daňovej povinnosti, a naopak odpočítateľné položky, označené ako (-), takýto základ dane znižujú.

K najčastejším metódam odpisovania v účtovníctve podľa **Michňovej, A. (2005)** patrí:

- časová lineárna metóda odpisovania – rovnomerne zaťažuje náklady počas celej doby odpisovania, nevyjadruje však reálne opotrebenie majetku,
- metóda degresívnych odpisov – v prvých rokoch, keď majetok pracuje najvýkonnejšie, nevyžaduje náklady na opravu, akumulujú sa prostriedky na neskoršie časové obdobie, kedy je výrobné zariadenie poruchovanejšie a vyžaduje si časté opravy,
- metóda progresívnych odpisov – naopak v prvých rokoch sú odpisy nižšie, ale čím je majetok starší, tým rýchlejšie v dôsledku častých opráv sa opotrebuje a stráca svoju hodnotu.

**Vaňová, A. (2004)** sa zameriava na zmeny, ku ktorým došlo od 1. 1. 2004 v odpisovaní majetku, a to nasledovne:

- skrátenie doby odpisovania hmotného majetku, konkrétne budov a stavieb z dôvodu zrušenia 5. odpisovej skupiny a jej zlúčenia so 4. odpisovou skupinou, t. j. doba odpisovania 20 rokov. V súvislosti s tým sa vykonávajú zmeny aj pri majetku odpisovanom podľa predchádzajúceho predpisu, pričom už uplatnené odpisy sa spätne neupravujú.
- Daňové odpisy je možné uplatňovať na základe tzv. ekonomického vlastníctva k majetku (napr. prenajatý nehnuteľný majetok, dlhodobý hnutel'ný majetok, ku ktorému vlastnícke právo prechádza na kupujúceho až úplným zaplatením kúpnej ceny, finančný prenájom majetku a iné) t.j. jeho využívanie na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu. Dlhodobý majetok sa môže odpisovať, ak sa o ňom účtuje v účtovníctve podnikateľa.

- ročný daňový odpis podľa rovnomernej metódy odpisovania sa uplatní v každom roku v rovnakej výške a určí sa ako podiel vstupnej ceny hmotného majetku a priradenej doby odpisovania
- zrušenie možnosti ulatňovať odpis vo výške polovice ročného odpisu (napr. daňovým výdavkom bude celá daňová zostatková cena predaného hmotného majetku), pričom ročný odpis je možné uplatniť len z hmotného majetku, o ktorom sa účtuje k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia (vo vybraných príkladoch sa pri vyradení odpisovaného majetku počas zdaňovacieho obdobia uplatní odpis alikvótne pripadajúci na počet mesiacov, počas ktorých sa o majetku účtovalo). Daňové odpisy dlhodobého nehmotného majetku sa uplatňujú na základe zaúčtovaných účtovných odpisov.
- už nie sú limitované odpisy, ani daňová vstupná cena osobných dopravných prostriedkov (osobné automobily, osobné terénne a nákladné terénne automobily, lietadlá a lode). V tejto súvislosti daňovník, ktorý obstaral a odpisoval dopravné prostriedky, na ktoré sa vzťahovala limitovaná vstupná cena pokračuje v odpisovaní z preukázanej vstupnej ceny, pričom môže do daňových výdavkov zhrnúť len odpisy pripadajúce na zdaňovacie obdobia.
- v prípade technického zhodnotenia sa zosúladiť účtovné a daňové predpisy v tom, že pokiaľ sa účtovná jednotka rozhodne považovať za technické zhodnotenie aj také, ktorého ocenenie sa rovná alebo neprevyšuje sumu ustanovenú zákonom o daní z príjmov, zvolený postup je záväzný aj pre účtovné účely.

Z hľadiska toku peňažných prostriedkov sú odpisy významné pre každý podnikateľský subjekt tým, že často predstavujú jediný stabilný kladný peňažný tok aj pri veľmi nízkej efektívnosti podnikovej činnosti, tvrdí **Hacherová, Ž., Bojňanský, J., Hulík, R. (2003)**. Predpokladom toho je však, aby trh uznal ceny realizovanej produkcie aspoň na úrovni vlastných nákladov súčasťou ktorých sú aj odpisy, čo v prípade realizácie poľnohospodárskych produktov a služieb nie je vždy pravidlom.

Z hľadiska daňového sú odpisy pre podnik aj významnou nákladovou položkou znižujúcou daňový základ a následne daňovú povinnosť. Zákon o daniach z príjmov však ustanovuje podmienky, na základe ktorých náklady z titulu účtovných odpisov neuznáva, limituje resp. uznáva za daňové výdavky.

Opotrebovanosť dlhodobého hmotného majetku je potrebné posudzovať nielen z hľadiska fyzického opotrebenia v dôsledku produktívnej spotreby, ale aj neproduktívneho

opotrebenia typického najmä pre poľnohospodárske stroje, ktoré sa vyznačujú charakterom špecializovaných mechanizmov a ich využitie je podmienené sezónnosťou.

V porovnaní s obchodnými spoločnosťami vykazujú poľnohospodárske družstvá vyšší stupeň opotrebovanosti strojov a zariadení, čo je dané najmä dlhšou existenciou poľnohospodárskych družstiev a s tým súvisiacou väčšou mierou opotrebenia dlhodobého majetku.

Podľa **Kočnera, M. (2003)**, sú odpisy dôležité z toho dôvodu, že na konci zúčtovacieho obdobia ich zaúčtovaním do výdavkov sa upraví daňový základ.

Odpisovaním sa rozumie zahrňovanie odpisov z hmotného a nehmotného majetku evidovaného v majetku daňovníka k 31. decembru bežného roka, ktorý sa vzťahuje na zabezpečenie zdaniteľného príjmu, do výdavkov (nákladov) na zabezpečenie tohto príjmu.

Pri vyradení hmotného a nehmotného majetku v dôsledku predaja pred 31. decembrom bežného roka evidovaného majetku daňovníka k 1. januáru bežného roka možno uplatniť odpis vo výške jednej polovice z vypočítaného ročného odpisu za zdaňovacie obdobie.

Odpisovanie (daňové odpisovanie) je postupné započítavanie odpisov hmotného majetku a nehmotného majetku používaného na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, ktorý je evidovaný v majetku daňovníka, do daňových výdavkov. Ak daňovník hmotný a nehmotný majetok evidovaný v majetku daňovníka nepoužíva len na podnikanie alebo v súvislosti s podnikaním, ale využíva ho aj na iné účely (obvyčajne na súkromné účely), do daňových výdavkov môže započítať len časť odpisov z tohto majetku.

**Pataky, J. a Škorecová, E. (2005)** konštatujú, že prostredníctvom odpisov, dlhodobý majetok vo výrobnom procese postupne odovzdáva svoju hodnotu do výrobkov, ktoré v procese obehu speňajú t. j. dochádza k zmene ich naturálnej formy na peňažnú. Vzhľadom k bezhotovostnému platobnému styku vzniká najprv právny nárok na peňažné prostriedky t. j. pohľadávka voči odberateľovi. Po jej uhradení (zaplatení) získa podnikateľský subjekt peňažné prostriedky, ktoré znovu môže použiť na obnovu dlhodobého majetku.

Ako tvrdí **Bielik, P. a kol. (2001)**, odpisy v procese financovania majú svoje zvláštne postavenie a prejavujú sa predovšetkým v podobe tzv. *refinančného efektu*, ktorý na rozdiel od hospodárskeho výsledku podniku (za predpokladu, že je ním zisk) nepredstavujú formu akumulácie majetku, ale iba formu transformácie majetku.

## 2. Cieľ práce

Jednou z úloh účtovníctva je zobraziť stav a zmeny stavu majetku podniku a jeho zdrojov, ktorý tvorí podstatnú časť predmetu účtovníctva. Bakalárska práca je preto zameraná na problematiku dlhodobého hmotného a nehmotného majetku. Významnou oblasťou pri správe dlhodobého majetku je stanovenie doby jeho životnosti a opotrebenia, ktoré sa vyjadruje prostredníctvom odpisov.

Cieľom bakalárskej práce je analyzovať účtovné a daňové odpisy dlhodobého hmotného a dlhodobého nehmotného majetku vo väzbe na súčasné platné normy, vymedzenie možných prístupov k odpisovaniu majetku a následne ich vplyv na majetkovú, výnosovú a finančnú situáciu podniku.

*Parciálne ciele bakalárskej práce tvoria nasledovné okruhy problémov:*

1) Analýza účtovných odpisov – účtovné odpisy legislatívne upravuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a postupy účtovania pre podnikateľov. Zo zákonnej úpravy účtovných odpisov pri dlhodobom hmotnom majetku vyplýva, že podniku sa ponecháva určitá miera voľnosti vo vybraných oblastiach (odpisový plán, sadzby odpisov, doba odpisovania). Účtovný odpis by mal vyjadrovať reálne opotrebenie dlhodobého hmotného majetku za dané obdobie, pretože zohľadňuje skutočnú mieru využiteľnosti tohto majetku a jeho reálnu dobu životnosti.

Účtovné odpisy dlhodobého hmotného majetku plnia tri navzájom späté funkcie:

- sú prostriedkom na vyjadrenie trvalého poklesu hodnoty dlhodobého hmotného majetku vzhľadom na jeho reálne opotrebenie,
- sú súčasťou nákladov na hospodársku činnosť, a tým priamo ovplyvňujú výšku vykázaného výsledku hospodárenia,
- vytvárajú sa z nich voľné peňažné prostriedky, ktoré možno použiť na akýkoľvek účel,
- cez kalkulácie vstupujú do ocenenia výkonov.

Metodickým prostriedkom na stanovenie účtovných odpisov je odpisový plán, ktorý obsahuje vecnú a metodickú časť. Vecná časť je tvorená vo väzbe na príslušné syntetické účty účtovných skupín 01. a 02. a nadväznú analytické účty k nim. Táto časť odpisového plánu slúži aj ako podklad pre plánovanie opráv. Metodická časť odpisového plánu vyjadruje postup odpisovania – zvolenú metódu odpisovania, sadzby a dobu účtovného odpisovania. Je ohraničená legislatívne.

2) Analýza daňových odpisov – daňové odpisy legislatívne upravuje zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov a uplatňuje sa len pre účely dane z príjmov. Odpisovaním sa rozumie postupné zahrňovanie hodnoty dlhodobého hmotného a nehmotného majetku do daňových výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Cieľom bakalárskej práce bude aj vzájomné porovnanie účtovných a daňových odpisov.

### 3 Metodika práce

Podkladom pre spracovanie danej problematiky sú platné legislatívne opatrenia. Patria sem hlavne zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva a o zmene a doplnení niektorých opatrení.

Stanovenému cieľu v teoretickej rovine zodpovedá výber použitých metód:

- ❖ metóda analýzy – metóda, ktorá skúma celok pomocou jeho rozkladania na menšie časti s cieľom pochopenia ich vzájomnej závislosti a spojitosti, použitá pri hodnotení majetkovej a finančnej štruktúry, analýze opotrebenia a odpisov dlhodobého hmotného majetku,
- ❖ metóda komparácie – využíva sa na porovnanie dvoch alebo viacerých skutočností. V práci je použitá pri porovnaní stanovísk jednotlivých autorov k problematike odpisovania,
- ❖ metóda syntézy – je založená na zlúčení, zhrnutí jednotlivých častí do jedného celku, je použitá pri formulácii záveru
- ❖ metóda selekcie – použitá pri prehľade riešenej problematiky doma a v zahraničí pri zhromažďovaní a následnom výbere vhodných literárnych prameňov zaoberajúcich sa danou problematikou.

## 4 Vlastná práca

### Odpisovanie dlhodobého hmotného a nehmotného majetku

Hlavným problémom spojeným s dlhodobým majetkom je skutočnosť, že na rozdiel od materiálu alebo rôznych surovín sa vo výrobnom procese nespotrebováva naraz, ale sa postupne opotrebováva. Prenáša teda svoju hodnotu do hodnoty výrobkov, ktoré sa s jeho pomocou vyrábajú. Ekonomickým vyjadrením opotrebenia je odpis.

Odpis chápeme ako nepeňažný náklad, ktorý znižuje zisk, ale zároveň na druhej strane umožňuje podnikom akumulovať peňažné prostriedky pre zabezpečenie obnovy opotrebovaného dlhodobého majetku.

Odpisová politika vyjadruje použitie odpisov na interné financovanie podnikov, ale aj zaťažovanie nákladov. Môžu byť predmetom špekulácií, pretože pomocou nich možno regulovať výsledok hospodárenia.

Z daňového hľadiska predstavujú odpisy náklad, ktorý znižuje daňový základ, majú teda vplyv na daň z príjmov. Odpisy však nepredstavujú peňažný výdaj. Je dôležité, aby každý podnikateľský subjekt, ktorý využíva a odpisuje dlhodobý majetok, poznal stanovené zákonné predpisy a opatrenia.

### 4.1 Vymedzenie majetku v podnikateľskom subjekte

Majetkom sa v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve rozumie časť aktív účtovnej jednotky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, dajú sa oceniť a vykazujú sa v účtovnej závierke, vo výkaze Súvaha.

#### 4.1.1 Dlhodobý hmotný majetok z účtovného hľadiska

Základnou právnou normou, ktorá sa zaoberá definíciou dlhodobého majetku je Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92 zo dňa 16.12. 2002 v znení neskorších zmien, ktorými sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.

Podľa tohto opatrenia sa za dlhodobý majetok považuje majetok, ktorého doba použiteľnosti, dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok. Dlhodobý majetok sa člení na:

- a) dlhodobý nehmotný majetok
- b) dlhodobý hmotný majetok

- c) dlhodobý finančný majetok
- d) dlhodobé pohľadávky

**Dlhodobým hmotným majetkom sa rozumejú:**

- **stavby – účet 021**

Za stavbu sa považuje stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou, alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu.

- **samostatne hnutelné veci a súbory hnutelných vecí – účet 022**

Patria sem samostatne hnutelné veci s výnimkou umeleckých diel, zbierok a predmetov z drahých kovov 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 § 22 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov, t. j. ak je obstarávacia cena vyššia ako 30 000 Sk. Podľa klasifikácie produkcie sa za samostatne hnutelné veci prípadne za súbory hnutelných vecí považujú hlavne:

- stroje a zariadenia (kancelárske stroje a počítače, zdravotnícke prístroje a pod.)
- dopravné prostriedky
- inventár (nábytok, hudobné nástroje, ...)

- **pestovateľské celky trvalých porastov – účet 025**

Účtujú sa tu pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky. Nepatria sem lesné porasty, ktoré sa neodpisujú a sú súčasťou obstarávacej ceny pozemku, ak sa les kúpil za účelom jeho pestovania. Patria sem vinice, chmeľnice a ovocné sady.

- **základné stádo a ťažné zvieratá – účet 026**

Na tomto účte sa bez ohľadu na obstarávaciu cenu účtujú dospelé plemenné a chovné zvieratá za účelom hospodárskeho využitia. Hospodárskym úžitkom sa rozumie hlavne narodenie mláďať, produkcia mlieka, vlny, využitia ťažnej sily zvieratá, komerčné využitie. Medzi zvieratá základného stáda bez ohľadu na ich cenu patria najmä kravy a plemenné býky, prasnice a plemenné kance, bahnice a plemenné barany, kozy a plemenné capy, kobyly a plemenné žrebce, dospelé somáre, muly a plemenné mulice, dospelé plemenné husi a gunáre.

- **ostatný dlhodobý hmotný majetok – účet 029**



V rámci tohto účtu sa účtujú: otvárký nových lomov, pieskovní, hlinísk a technická rekultivácia, ak nie sú súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku.

Podnikateľský subjekt v zmysle Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnovy pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších zmien a predpisov, môže podľa vlastného uváženia zaradiť k majetku aj dlhodobý hmotný majetok, ktorého obstarávacia cena je rovná alebo nižšia ako 30.000,- Sk a doba použiteľnosti dlhšia ako 1 rok. Účtovná jednotka môže tento majetok považovať za majetok krátkodobého charakteru a účtovať o ňom ako o spotrebe materiálu na účte 501 alebo ho môže považovať za majetok dlhodobého charakteru a účtovať o ňom ako o spotrebe materiálu na účte 501 alebo ho môže považovať za majetok dlhodobého charakteru a účtovať na analytickom účte k účtu 022 – samostatne hnutelné veci a súbory hnutelných vecí. V tomto prípade je súčasťou odpisového plánu. Hmotný majetok, ktorého ocenenie je nižšie ako 30.000,- Sk a doba použiteľnosti dlhšia ako 1 rok, ktorý nebol zaradený do DHM, možno považovať za zásoby.

#### **4.1.2 Hmotný majetok z daňového hľadiska**

Daňový právny predpis, ktorá sa zaoberá majetkom je Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Pri porovnaní pomenovania DM definovaného v účtovnej legislatíve a v daňovom zákone je iba nepatrný rozdiel, a to v tom, že v daňovom zákone chýba slovo „dlhodobý“. To znamená, že ten istý majetok v účtovníctve sa označuje za DHM, DNM, DFM, zatiaľ čo v Zákone č. 595/2003 Z. z. o DzP v znení neskorších zmien za hmotný, nehmotný a finančný majetok.

##### **Hmotným majetkom odpisovaným sú:**

- a) samostatné hnutelné veci, prípadne súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 30.000,- Sk a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako 1 rok,
- b) budovy a iné stavby
- c) pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako 3 roky,
- d) zvieratá
- e) iný majetok, do ktorého sa zahrňujú:
  - otvárký nových lomov, pieskovní, hlinísk, skládok odpadov,

- technické rekultivácie,
- technické zhodnotenie nehnuteľnej kultúrnej pamiatky vyššie ako 30.000,- Sk,
- technické zhodnotenie prenajatého majetku vyššie ako 30.000,- Sk vykonané a odpisované nájomcom,
- technické zhodnotenie plne odpísaného hmotného majetku vyššie ako 30.000,- Sk
- technické zhodnotenie hmotného majetku obstaraného formou finančného prenájmu.

Technickým zhodnotením sú výdavky na dokončené nadstavby, prístavby, stavebné úpravy, rekonštrukcie a modernizácie prevyšujúce pri jednotlivom hmotnom majetku a nehmotnom majetku 30.000,- Sk v úhrne za zdaňovacie obdobie.

#### **4.1.3 Dlhodobý nehmotný majetok z účtovného hľadiska**

Dlhodobý nehmotný majetok sa vymedzuje ako majetok, ktorého ocenenie je vyššie ako 50.000,- Sk a doba použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok.

Rovnako ako u hmotného majetku, tak aj u dlhodobého nehmotného majetku sa môže podnikateľský subjekt rozhodnúť o jeho evidovaní v prípade, že jeho obstarávacia cena je rovná alebo nižšia ako 50.000,- Sk a doba použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok.

##### K DNM patria:

- **zriaďovacie náklady – účet 011**

Na tomto účte sa účtujú náklady súvisiace so zakladaním účtovnej jednotky, t. j. náklady typu súdnych a notárskych poplatkov, náklady na pracovné cesty do stanoveného limitu cestovných náhrad, mzdové a zákonné sociálne náklady, nájomné. Nepatria sem náklady súvisiace s obstaraním dlhodobého hmotného majetku, zásob, reprezentačné a ďalšie náklady, ktoré podľa zákona o dani z príjmov nie sú daňovým nákladom. Ak sú zriaďovacie náklady nižšie ako 50 000 Sk, účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, či ich bude považovať za dlhodobý nehmotný majetok alebo bude o nich účtovať ako o nákladoch.

- **aktivované náklady na vývoj – účet 012**

Predstavujú DNM vytvorený vlastným vývojom. Ide o aplikáciu zistení výskumu alebo iných znalostí na plánovanie alebo návrh výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím ich výroby alebo používania.

- **softvér – účet 013**

Účtuje sa o ňom bez ohľadu na to, či je alebo nie je predmetom autorských práv, ak je kúpený samostatne, a nie je súčasťou dodávky hardvéru, ak je vytvorený vlastnou činnosťou za účelom používania pre potreby účtovnej jednotky alebo na účely obchodovania s ním, ak nejde o softvér na zákazku alebo súčasť dodávky hardvéru.

- **oceniteľné práva – účet 014**

Patria sem hlavne výrobnotechnické poznatky, licencie, užívacie práva a vydavateľské práva a vydavateľské tituly, autorské práva, dovozné kvóty, obchodné značky a ochranné známky, receptúry, predmety priemyselných práv, iné výsledky duševnej tvorivej činnosti, ktoré sa obstarali za odplatu.

- **goodwill – účet 015**

Predstavuje kladný rozdiel medzi obstarávacou cenou a podielom obstarávateľa na reálnej hodnote obstaraného identifikovateľného majetku a záväzkov v deň obstarania. Ak je tento rozdiel záporný, ide o záporný goodwill, a účtuje sa v prospech účtu goodwill.

- **ostatný dlhodobý nehmotný majetok – účet 019**

na tomto účte sa účtuje taký DHM, ktorého ocenenie sa rovná resp. je nižšie ako 50 000 Sk a doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Taký majetok, ktorý nebol zaradený do DHM, sa účtuje na ľarchu účtu 518 – Ostatné služby.

#### **4.1.4 Nehmotný majetok z daňového hľadiska**

Za nehmotný majetok sa podľa zákona o dani z príjmov pokladajú:

- práva priemyselného vlastníctva
- autorské práva alebo práva príbuzné autorskému právu vrátane počítačových programov a databáz,
- projekty,
- výrobné a technologické postupy,
- utajované informácie,
- lesné hospodárske plány,
- technické a hospodársky využiteľné znalosti, ktorých vstupná cena je vyššia ako 50.000,- Sk a majú prevádzkovo technické funkcie alebo použiteľnosť dlhšiu ako 1

rok a sú obstarané odplatne alebo vytvorené vlastnou činnosťou s cieľom obchodovať s nimi,

- aktivované náklady na vývoj,
- zriaďovacie výdavky vyššie ako 50.000,- Sk
- technické zhodnotenie plne odpisovaného nehmotného majetku vyššie ako 30.000,- Sk.

Nehmotným majetkom nie sú marketingové štúdie a prieskumy trhu.

#### 4.1.5 Hmotný a nehmotný majetok vylúčený z odpisovania

Z odpisovania je vylúčený najmä ten hmotný majetok, ktorý plynutím času ne stráca na hodnote. Ide napr. o:

- pozemky,
- umelecké diela,
- hnutelné kultúrne pamiatky,
- predmety múzejnej a galerijnej hodnoty,
- prírodné bohatstvo.

#### 4.1.6 Technické zhodnotenie

Pod technickým zhodnotením sa rozumejú výdavky na:

- ❖ *dokončené nadstavby, prístavby a stavebné úpravy* – ide o formy technického zhodnotenia, ktoré sa viažu vždy len k stavbám a realizujú sa na základe stavebného povolenia,
- ❖ *modernizácie a rekonštrukcie* – vzťahujú sa k stavbám, ale aj k ostatným samostatným hnutelným veciam a nehmotnému majetku.

Význam uvedených pojmov je nasledovný:

- a) **nadstavby** – zmeny na stavbe, ktorými sa dokončená stavba zvyšuje,
- b) **prístavby** – zmeny, ktorými sa stavby rozširujú,
- c) **stavebné úpravy** – zmeny, pri ktorých sa zachováva vonkajšie pôdorysné a výškové ohraničenie stavby,
- d) **modernizácia** – rozšírenie vybavenosti alebo použiteľnosti hmotného a nehmotného majetku o také súčasti, ktorý pôvodný majetok neobsahoval, pričom tvoria neoddeliteľnú súčasť tohto majetku,

- e) **rekonštrukcia** – zásahy do hmotného majetku, ktoré majú za následok zmenu jeho účelu použitia, kvalitatívnu zmenu jeho výkonnosti alebo technických parametrov.

Je dôležité rozlišovať pojmy rekonštrukcia, modernizácia, opravy a udržiavanie, pretože vynaložené výdavky, ktoré sa klasifikujú ako oprava a udržiavanie majú z časového hľadiska iný vplyv na základ dane, ako keby sa klasifikovali ako technické zhodnotenie.

Technické zhodnotenie je potrebné posudzovať podľa stanoveného limitu 30.000,- Sk tak, že ak je vyššie ako uvedená suma, tak výdavky sa vždy považujú za technické zhodnotenie hmotného a nehmotného majetku. Ak je technické zhodnotenie vykonané v rovnakej sume alebo nižšej ako zákonom stanovenej (30.000,- Sk), tak daňovník sa môže rozhodnúť či:

- považuje výdavky za technické zhodnotenie – v tomto prípade sa výdavky odpisujú ako súčasť vstupnej ceny, zvýšenej vstupnej ceny alebo zvýšenej zostatkovej ceny hmotného a nehmotného majetku,
- ich zaúčtuje jednorázovo a potom ide aj o uznaný daňový výdavok.

## 4.2 Oceňovanie DHM a DNM

Pri odpisovaní je východiskom pre stanovenie odpisov **vstupná cena majetku**.

Rozumie sa ňou:

- obstarávacia cena
- vlastné náklady
- reprodukčná obstarávacia cena

Súčasťou vstupnej ceny je aj technické zhodnotenie v tom období, v ktorom bolo dokončené a zaradené do používania. Technické zhodnotenie vyššie ako 30.000,- Sk, ktoré bolo vykonané v prvom roku odpisovania je tiež súčasťou vstupnej ceny. Pri zvýšení alebo znížení vstupnej ceny, ku ktorému dochádza už pri odpisovanom hmotnom majetku z iného dôvodu, ako je jeho technické zhodnotenie, sa odpis určí z upravenej vstupnej (zostatkovej) ceny pri zachovaní platnej ročnej odpisovej sadzby alebo koeficientu.

V nadväznosti na vyššie uvedené poznáme *zvýšenú vstupnú cenu*, ktorou rozumieme cenu zvýšenú o hodnotu technického zhodnotenia hmotného majetku.

**Obstarávacia cena** – je to cena, za ktorú sa majetok obstaral vrátane nákladov súvisiacich s jeho obstaraním. Oceňuje sa ňou napríklad hmotný a nehmotný majetok obstaraný kúpou, pri preradení majetku z osobného užívania fyzickej osoby do obchodného majetku, pri darovaní, ak ide o hmotný a nehmotný majetok vylúčený z odpisovania. Náklady, ktoré súvisia s obstaraním majetku sa označujú ako vedľajšie

náklady. V prípade, že je hmotný majetok obstaraný formou finančného prenájomu, tak daň z pridanej hodnoty nie je súčasťou obstarávacej ceny u nájomcu.

**Vlastné náklady** – oceňuje sa nimi hmotný a nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou. Za vlastné náklady považujeme:

- priame náklady (patrí sem napr. spotreba materiálu, aktivácia vlastných činností, súvisiacich so zhotovením napr. doprava vlastnými vozidlami...)
- nepriame náklady bezprostredne súvisiace s vytvorením hmotného a nehmotného majetku vlastnou činnosťou (výrobná réžia)
- nepriame náklady správneho charakteru, pokiaľ vytvorenie majetku presahuje obdobie jedného roka.

**Reprodukčná obstarávacia cena** – je cena, za ktorú by sa majetok obstaral v čase, keď sa o ňom účtuje. Ide teda o cenu, ktorá sa používa momentálne v trhovom prostredí.

Oceňuje sa ňou majetok:

- hmotný a nehmotný majetok ak je bezodplatne nadobudnutý (darovaním, dedením, vkladom do základného imania, ...)
- hmotný a nehmotný majetok preradený z osobného vlastníctva do podnikania,
- nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou, ak sú vlastné náklady vyššie ako reprodukčná obstarávacia cena tohto majetku,
- hmotný a nehmotný majetok zistený pri inventarizácii, ktorý nebol doteraz zachytený v účtovníctve
- hmotný a nehmotný majetok nadobudnutý na základe osobitných predpisov – napr. reštitučným zákonom.

**Zostatková cena** – vyjadruje rozdiel medzi vstupnou cenou hmotného a nehmotného majetku a celkovou výškou odpisov z tohto majetku zahrnutých do výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. V podstate zostatková cena majetku ukazuje, aká časť obstarávacej ceny sa ešte nepreniesla pomocou odpisov do nákladov.

### 4.3 Účtovné odpisy

Účtovné odpisy legislatívne upravuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a postupy účtovania pre podnikateľov. Citovaný zákon definuje:

- subjekty, ktoré odpisujú dlhodobý hmotný majetok,

- majetok, ktorý podlieha odpisovaniu,
- 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 pri dlhodobom hmotnom majetku vyplýva, že zákonodarca ponecháva podniku 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 využiteľnosti tohto majetku a jeho reálnu dobu životnosti.

Účtovné odpisy dlhodobého hmotného majetku plnia tri navzájom späté funkcie:

1. sú prostriedkom na vyjadrenie poklesu hodnoty dlhodobého hmotného majetku vzhľadom na jeho reálne opotrebenie,
2. sú súčasťou nákladov na hospodársku činnosť, a tým priamo ovplyvňujú výšku vykázaného výsledku hospodárenia,
3. vytvárajú sa z nich voľné peňažné prostriedky, ktoré možno použiť na akýkoľvek účel ( nie sú účelovo viazané na osobitnom účte).

Aby účtovné odpisy mohli plniť uvedené funkcie, musia byť optimálne stanovené. Metodickým prostriedkom na stanovenie účtovných odpisov je **odpisový plán**.

#### 4.3.1 Odpisový plán

Podľa postupov účtovania sa pri tvorbe odpisového plánu zohľadňuje doba použiteľnosti, počet výrobkov alebo podobných jednotiek, pri ktorých sa predpokladá ich získanie prostredníctvom dlhodobého hmotného majetku, pričom sa predovšetkým zohľadňuje:

- a) očakávané použitie majetku a intenzita jeho využitia
- b) očakávané fyzické opotrebenie majetku, ktoré závisí od bežných podmienok jeho využívania, ako sú smennosť, plán opravy a údržby, starostlivosť o majetok v čase, keď sa nevyužíva,
- c) technické a morálne zastaranie,
- d) zákonné alebo iné obmedzenia na používanie majetku.

Z uvedenej právnej úpravy možno odvodiť dve navzájom súvisiace časti odpisového plánu:

- 1) vecnú a
- 2) metodickú.

**Vecná časť odpisového plánu** predstavuje zostavu, t. j. súhrn odpisovaného majetku vrátane plánovaných prírastkov a úbytkov v príslušnom odpisovanom období. Preto je využiteľná aj na daňové odpisovanie. Reálny stav odpisovaného majetku, upravený o skutočné prírastky a úbytky, je overiteľný (preukázateľný) a podlieha inventarizáciám. Vecná časť odpisového plánu má nadväznosť na príslušné syntetické účty, analytické účty a analytickú evidenciu dlhodobého hmotného majetku. Súčasne môže slúžiť aj ako podklad na zostavenie plánu opráv a údržby dlhodobého hmotného majetku.

V odpisovom pláne si môže podnik spájať odpisovaný majetok do čiastkových celkov podľa interných potrieb, napr. stroje v rezerve (vzhľadom na nižšie opotrebenie), drobný dlhodobý hmotný majetok a pod. Pri zavedení tejto zložky dlhodobého hmotného majetku je potrebné, aby si podniky určili sumu, od ktorej sa tento majetok považuje za dlhodobý. Ďalšie členenie majetku je možné podľa spôsobu odpisovania dlhodobého hmotného majetku.

**Metodická časť odpisového plánu**, t. j. postup odpisovania (metóda, sadzby, doba účtovného odpisovania) je na rozdiel od vecnej časti subjektívnou záležitosťou ekonomického rozhodovania podniku, uvádza sa v poznámkach (v samostatnej súčasti účtovnej závierky) a v analytickej evidencii dlhodobého hmotného majetku. To však neznamená, že metodická časť odpisového plánu môže byť úplne ľubovoľná. Je ohraničená legislatívne (zákonom o účtovníctve, postupmi účtovania pre podnikateľov), a to takto:

- odpisovať možno majetok len do výšky jeho ocenenia v účtovníctve,
- majetok sa odpisuje vzhľadom na opotrebenie zodpovedajúce bežným podmienkam používania,
- zohľadňuje sa doba použiteľnosti, počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré sa predpokladajú získať pomocou prostredníctvom tohto majetku,
- prehodnotí sa podľa meniacich sa podmienok a upraví sa zostatková doba odpisovania alebo sadzby odpisovania,
- neumožňuje jednorázový odpis žiadnej zložky dlhodobého hmotného majetku.

Účtovné odpisy si môže podnik stanoviť niekoľkými spôsobmi:

- a) sadzby účtovných odpisov si určí percentom z obstarávacej ceny dlhodobého hmotného majetku vo vzťahu k výkonom v závislosti od doby životnosti, t. j. časový odpis



- b) výšku účtovných odpisov si môže určiť podľa dosiahnutých výkonov v príslušnom roku k celkovým predpokladaným výkonom, ktoré očakáva od dlhodobého hmotného majetku v priebehu jeho životnosti – ide o výkonové odpisy.

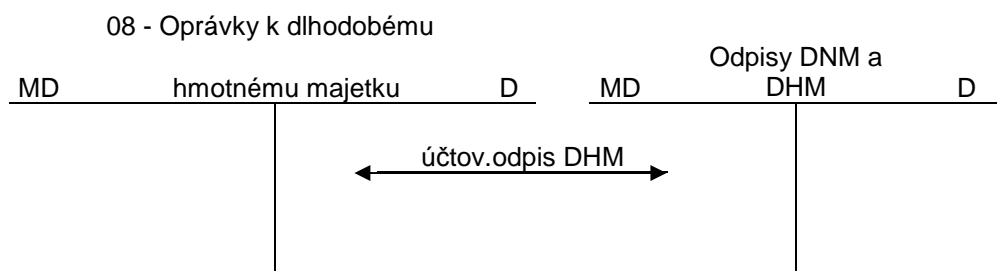
V praxi môže vzniknúť problém v súvislosti s odpisovaním hmotného majetku s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok v ocenení 30.000,- Sk a menej (tzv. drobným dlhodobým hmotným majetkom). Tento majetok už nemôže podnik, ktorý ho považuje za súčasť dlhodobého hmotného majetku, odpísať účtovne jednorázovo do nákladov. Môže zvoliť rovnakú odpisovú metódu ako pri podobných zložkách hnutelného majetku s cenou vyššou ako stanovuje osobitný predpis, resp. inú metódu, ktorá zabezpečí vecný a časový súlad výnosov a nákladov daného účtovného obdobia. Určité špecifiká má aj odpisovanie pestovateľských celkov trvalých porastov, zvierat a iných zložiek dlhodobého hmotného majetku.

Pri odpisovaní zvierat základného stáda a ťažných zvierat možno postupovať tak, že sa vyjadria podielom obstarávacej ceny zníženej o predpokladanú tržbu pri brakovaní (čítateľ) a predpokladaného počtu rokov v chove základného stáda (menovateľ). Ťažné zvieratá, dostihové a plemenné kone sa odpisujú individuálne, ostatné zvieratá základného stáda možno odpisovať skupinovo.

S odpisovaním pestovateľských celkov trvalých porastov sa začína až po dosiahnutí plodonosného veku. Začiatok ich plodnosti veku zvyčajne stanovujú odrodové certifikáty dodávané spolu s dodávkou sadeníc, príp. projekty výsadby vypracované autorizovanými organizáciami.

Účtovné odpisy zaokrúhlené na celé koruny nahor sa účtujú mesačne na ťarchu nákladov, na účet 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného a dlhodobého hmotného majetku a súvzťažne na účty oprávok v účtovej skupine 08. – Oprávky k dlhodobému hmotnému majetku.

Schéma 1



Ku každej zložke dlhodobého hmotného majetku , ktorá je v účtovníctve zachytená na účtoch účtovej skupiny 02 – Dlhodobý hmotný majetok – odpisovaný existuje samostatný účet oprávok:

Tabuľka 1

Účet účtovej skupiny 02	Účet účtovej skupiny 08
021 – Stavby	081 – Oprávky k stavbám
022 – Samostatne hnuteľné veci a súbory hnuteľných vecí	082 – Oprávky k samostatným hnuteľným veciam a k súboru hnuteľných vecí
025 - Pestovateľské celky trvalých porastov	085 – Oprávky k pestovateľským celkom trvalých porastov
026 – Základné stádo a ťažné zvieratá	086 – Oprávky k základnému stádu a ťažným zvieratám
029 – Ostatný dlhodobý hmotný majetok	089 – Oprávky k ostatnému dlhodobému hmotnému majetku

**V účtovníctve sa používa nepriamy spôsob odpisovania dlhodobého hmotného majetku**, pri ktorom sa priamo neznižuje obstarávacia, resp. reprodukčná obstarávacia cena dlhodobého hmotného majetku evidovaného na účtoch účtovnej skupiny 02. Ak by sa toto zníženie účtovalo priamo v prospech uvedených majetkových účtov, t. j. na strane Daľ účtu 021, 022, 025 a ďalších, znížila by sa vypovedacia schopnosť účtovníctva o výške ich obstarávacej ceny. Preto sa uplatňuje nepriamy spôsob odpisovania, pri ktorom sa zníženie ceny jednotlivých zložiek dlhodobého hmotného majetku v dôsledku opotrebenia zachytáva na príslušných opravných účtoch 081, 082, 085 a ďalších. Odpísané sumy sa zachytávajú oddelene ako oprávky. **Oprávky** predstavujú sumu odpisov, ktoré už boli zahrnuté do nákladov, trvalé zníženie ceny dlhodobého hmotného majetku v dôsledku jeho používania. Kým odpisy (ako nákladová položka) predstavujú ročnú mieru opotrebenia, oprávky (ako korekčná položka majetku) vyjadrujú výšku opotrebenia za celú dobu životnosti dlhodobého hmotného majetku , t. j. od jeho uvedenia do užívania až po vyradenie. **Rozdiel medzi obstarávacou cenou a sumou vytvorených oprávok tvorí zostatkovú, resp. účtovnú cenu. Odpisy sa účtujú do výšky 100 % obstarávacej**

**(reprodukčnej obstarávacej) ceny, resp. vlastných nákladov pri obstaraní dlhodobého hmotného majetku vo vlastnej rézii.**

### **4.3.2 Metódy odpisovania**

Vo všeobecnosti sú známe dva základné typy odpisových metód:

- výkonová metóda odpisov
- časová metóda odpisov

Pri aplikácii výkonovej metódy sa odpisy vypočítavajú na báze skutočných a predpokladaných výkonov. Používajú sa najmä pri odpisovaní strojov, zariadení a motorových vozidiel.

Pri aplikácii časovej metódy odpisov je základom obstarávacia cena alebo z nej odvodená zostatková cena a doba odpisovania.

#### **a ) Výkonová metóda odpisov**

Pri použití výkonovej metódy odpisov sa berie do úvahy len predpokladaný a skutočný výkon, na základe ktorého sa vypočíta ročný odpis. Pred začiatkom odpisovania sa stanoví orientačná metóda životnosti a predpokladaný výkon. Ročný odpis sa vypočíta podľa vzorca:

$$O = OC : V_p \times V_s$$

kde: O – ročný odpis

OC – obstarávacia cena

$V_p$  – výkon predpokladaný

$V_s$  – výkon skutočný v danom období

#### **Príklad 1**

Obstarávacia cena stroja bola 270 000,- Sk, orientačná doba životnosti je 11 rokov a celkový predpokladaný výkon za dobu životnosti je 2 700 000 ks výrobkov. Skutočný výkon v prvom roku bol 60 000 ks výrobkov, v druhom až siedmom roku 350 000 ks výrobkov, v ôsmom až jedenástom roku 135 000 ks výrobkov.

Výpočet ročných odpisov:

Odpis v 1. roku:  $270\,000 : 2\,700\,000 \times 60\,000 = 6\,000,-$  Sk

Odpis v 2. – 7. roku:  $270\,000 : 2\,700\,000 \times 350\,000 = 35\,000,-$  Sk

Odpis v 8. – 11. roku:  $270\,000 : 2\,700\,000 \times 135\,000 = 13\,500,-$  Sk

Rok	Ročný výkon v ks	Ročný odpis	Odpisy spolu
1.	60 000	6 000,-	6 000,-
2. – 7.	350 000	35 000,-	210 000,-
8. – 11.	135 000	13 500,-	54 000,-
Spolu:	-	-	270 000,-

### b) Časová metóda odpisov

K najpoužívanejším metódam v praxi patrí časová lineárna (rovnomerná) metóda odpisovania dlhodobého hmotného majetku. Jej prednosťou je jednoduchosť výpočtu a rovnomerné zaťažovanie nákladov počas celej doby odpisovania. Jej nevýhodou je to, že nevyjadruje reálne opotrebenie dlhodobého hmotného majetku. Časová metóda odpisovania sa uplatňuje u vybraného okruhu majetku, ktorými sú:

- otváranky nových lomov, pieskovní, hlinísk a technické rekultivácie
- dočasné stavby
- skládky odpadov
- prevádzkové banské diela

Ide o okruh stavieb, ktorých doba trvania, doba použiteľnosti je vopred daná, resp. je obmedzená. Tieto stavby z hľadiska odpisovania sú považované za tzv. dočasné stavby, čo znamená, že ich doba použiteľnosti vyplýva z technickej a projektovej dokumentácie stavby, stavebného, resp. kolaudačného povolenia a takto stanovená doba trvania je rozhodujúca aj pre uplatnenie daňových odpisov. Predpokladaná doba použitia tohto druhu majetku vyplynie logicky z podnikateľského zámeru, v ktorom sa počíta s určitou intenzitou využitia majetku.

Ročný odpis sa vypočíta podľa vzorca:

$$O = OC / n$$

Kde: O – ročný odpis

OC – obstarávacia cena

n – počet rokov odpisovania

#### Príklad 2

Obstarávacia cena stroja je 350 000,- Sk, doba odpisovania je 5 rokov.

Výpočet ročných odpisov:

Ročný odpis:  $350\,000 : 5 = 70\,000,-$  Sk

Tabuľka 2: Výpočet ročných odpisov časovou metódou odpisovania

Rok	Ročný odpis	Účtovná (zostatková) cena
1.	70 000,-	280 000,-
2.	70 000,-	210 000,-
3.	70 000,-	140 000,-
4.	70 000,-	70 000,-
5.	70 000,-	0,-

Zdroj: Vlastné prepočty

Mieru opotrebenia dlhodobého hmotného majetku reálnejšie vyjadruje časová variabilná metóda odpisov. Môže byť degresívna, ak výška ročného odpisu z roka na rok klesá, alebo progresívna, ak výška odpisu v čase stúpa.

**Klesajúce (degresívne odpisy)** – vychádza sa pri nich z úvahy, že nový dlhodobý hmotný majetok zaradený do užívania je v prvých rokoch najpresnejší, pracuje najvýkonnejšie a vyžaduje minimálne náklady na opravu. Naproti tomu pri staršom majetku rastie poruchovosť, rastú náklady na opravu, znižuje sa výkon a stúpa aj spotreba energie. Preto je nevyhnutné odpísať v prvých rokoch čo najviac, aby sa naakumovali prostriedky na následnú obnovu dlhodobého hmotného majetku. Degresívne odpisy môžu klesať aritmetickým radom alebo geometrickým radom.

**Rastúce (progresívne odpisy)** – pri ich výpočte sa vychádza z predpokladu, že efektívnosť dlhodobého hmotného majetku klesá najprv pomaly, ale čím je majetok starší, tým rýchlejšie sa v dôsledku porúch a častých opráv opotrebuje a stráca svoju hodnotu. Progresívne odpisy môžu rásť aritmetickým radom alebo geometrickým radom.

### c) Lízingová metóda odpisovania

Táto tzv. „lízingová“ metóda odpisovania je upravená zákonom o dani z príjmov a je obdobného charakteru ako časová metóda odpisovania.

Lízingová metóda odpisovania je kombináciou:

- a) lehôt odpisovania ustanovených pre jednotlivé druhy hmotného majetku v § 26 ZDP a
- b) časovej metódy odpisovania.

Podstata lízingovej metódy odpisovania spočíva v tom, že ZDP stanovuje výhodnejšie podmienky (kratšiu lehotu odpisovania) pre hmotný majetok, ktorý nájomca obstaráva formou finančného prenájmu (lízingu).

Lízingovou metódou sa odpisuje majetok za dobu trvania lízingovej zmluvy a odpisy sa počítajú mesačne.

### Príklad 3

Cena majetku obstaraného formou finančného lízingu: 600 000,- Sk  
leasing. zmluva trvá 36 mesiacov, t.z.  $600\,000/36 = 16\,666,66$   
zaokruhlene = 16 667,- Sk.....t.j odpis na jeden mesiac.

Podľa IAS sa pri odpisovaní neobežných aktív môže uplatniť aj komponentné odpisovanie, to znamená, že samostatní sa odisujú významné, ale aj nevýznamné komponenty neobežných aktív. Jednotlivé komponenty sa teda v zmysle IAS môžu odpisovať rôznymi metódami a môže sa im priradiť rôzna životnosť. Slovenská legislatíva takého odpisovanie dlhodobého majetku zatiaľ neumožňuje.

V podmienkach vyspelých ekonomík sa často využívajú tieto odpisové metódy:

**a) metóda dvojitého odpisovania z klesajúceho zostatku** – je metódou zrýchleného odpisovania. Odpis je najvyšší v prvom období a v nasledujúcich obdobiach klesá. Ročný odpis sa vypočíta podľa nasledujúceho vzťahu:

$$Ro = [(VC - ZC) - \text{celkové odpisy za predchádzajúce obdobia}] * \text{faktor}/\text{životnosť}$$

Faktor je miera poklesu zostatku.

**b) metóda odpisovania s faktorom súčtu čísel rokov** – ročný odpis sa stanoví:

$$Ro = [(VC - ZC) + (\text{životnosť} - za + 1) * 2] / [(\text{životnosť}) * (\text{životnosť} + 1)]$$

## 4.4 Daňové odpisy

Výdavky vynaložené na obstaranie dlhodobého hmotného majetku nemožno ani z daňového hľadiska premietnuť do daňových výdavkov (nákladov) jednorazovo, pretože ide o majetok dlhodobého charakteru. Tieto výdavky možno do daňovo uznaných nákladov zahrnúť postupne prostredníctvom daňových odpisov. Daňové odpisovanie dlhodobého hmotného majetku upravuje zákon o dani z príjmov. Úprava odpisovania platí jednotne pre všetky podnikateľské subjekty.

Zákon o dani z príjmov pristupuje k odpisovaniu hmotného majetku na daňové účely ako k daňovej kategórii a na jej uplatnenie stanovuje vlastné pravidlá a postupy. Tieto

pravidlá a postupy sú v zákone konštruované tak, aby umožnili podniku ako daňovníkovi premietnuť náklady vynaložené na obstaranie dlhodobého hmotného majetku využívaného v súvislosti so zabezpečením zdaniteľných príjmov do daňových výdavkov, ktoré znižujú tieto príjmy. Pri výdavkoch zákon vyžaduje ich preukaznosť, to znamená, že iba konkrétne preukázanie ceny, za ktorú sa tento majetok obstaral, môže byť predmetom odpisovania na daňové účely. Odpis má charakter celkového ročného daňového výdavku (nákladu) a jeho uplatnenie nie je podmienené ani intenzitou využívania majetku, ani jeho efektívnosťou či hospodárnosťou používania v priebehu odpisového obdobia. Na uplatnenie odpisov za dané zdaňovacie obdobie je postačujúce preukázať, že podnik má dlhodobý hmotný majetok v evidencii na konci zdaňovacieho obdobia a používal ho v priebehu tohto obdobia na zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Pretože zdaňovacie obdobie je jeden rok, nie je dôvod na určenie iného obdobia ani pre odpisy. Na uplatnenie odpisov nie je dôležité, či podnik používal tento svoj majetok v súvislosti so zabezpečením zdaniteľných príjmov počas všetkých 12 mesiacov roka alebo len 5 mesiacov. Odpis v prvom roku odpisovania uplatní rovnako ten podnik, ktorý svoj majetok obstaral v decembri a využíval ho v súvislosti so zabezpečením zdaniteľných príjmov jeden mesiac, ako ten, ktorý ho obstaral v januári a na zabezpečenie zdaniteľných príjmov ho používal 11 mesiacov.

**Podmienkou na uplatňovanie daňových odpisov** je, že podnik k dlhodobému hmotnému majetku:

- a. má vlastnícke právo alebo právo správy (ak ide o majetok štátu, obce alebo vyššieho územného celku) a preukáže súvislosť jeho používania na zabezpečenie zdaniteľných príjmov,
- b. nemá vlastnícke právo alebo právo správy, ale účtuje o tomto majetku ako o
  - prenajatom majetku, ktorý využíva na podnikanie počas celého zdaňovacieho obdobia, pričom nájomca môže odpisovať na základe písomnej zmluvy len počas trvania nájomnej zmluvy,
  - majetku prenajatom formou finančného prenájmu,
  - dlhodobom hmotnom hnuteľnom majetku, ku ktorému vlastnícke právo prechádza na kupujúceho až úplným zaplatením kúpnej ceny (napr. pri kúpe na splátky, pri ktorej si predávajúci uplatnil výhradu vlastníctva) a do nadobudnutia vlastníckeho práva majetok kupujúci užíva,
  - nehnuteľnej veci obstaranej na základe zmluvy, pri ktorej sa vlastnícke právo nadobúda povolením vkladu do katastra nehnuteľností, ak do nadobudnutia vlastníckeho práva nehnuteľnosť užíva,

- hmotnom majetku pri prevode vlastníckeho práva z dôvodu zabezpečenia záväzku prevodom práva na veriteľa, ak sa pôvodný vlastník (dlžník) písomne dohodne s veriteľom na výpožičke tohto majetku počas trvania zabezpečenia záväzku.

Z uvedeného vyplýva, že zákon o dani z príjmov s účinnosťou od 1. 1. 2004 rozšíril možnosti podnikov pri uplatňovaní daňových odpisov, aj keď nemajú k majetku vlastnícke právo, v niektorých prípadoch boli zosúladené možnosti uvedené v účtovnej legislatíve so zákonom o dani z príjmov.

Technické zhodnotenie prenajatého hmotného majetku uhradené nájomcom môže odpisovať nájomca na základe písomnej zmluvy s vlastníkom, ak vlastník nezvýšil vstupnú cenu hmotného majetku o tieto výdavky. Týka sa to len výdavkov vynaložených na technické zhodnotenie prenajatého majetku v sume vyššej ako 30.000,- Sk a menej za rok, t. j. zdaňovacie obdobie, je možné ju považovať za priamy daňový výdavok (náklad).

Technické zhodnotenie si podnik ako nájomca zaradí do tej istej odpisovej skupiny, v ktorej je zaradený prenajatý dlhodobý hmotný majetok. Ak podnik uskutočnil technické zhodnotenie na vlastnom plne odpísanom dlhodobom hmotnom majetku, ktorého cena je vyššia ako 30.000,- Sk za zdaňovacie obdobie – odpisuje sa v rovnakej odpisovej skupine, do ktorej bol zaradený pôvodný (plne odpísaný) majetok.

Ak podnik má dlhodobý hmotný majetok v spoluvlastníctve s iným subjektom, každý zo spoluvlastníkov odpisuje jeho cenu pomerom podľa výšky spoluvlastníckeho podielu.

Jednou z podmienok uplatnenia daňových odpisov je existencia vlastníckeho práva k dlhodobému hmotnému majetku. Vlastnícke právo k tomuto majetku možno preukázať kúpnu zmluvou, darovacou zmluvou, výpisom z katastra nehnuteľností a pod. Z hľadiska odpisovania je dôležitým údajom deň, keď podnik nadobudol k majetku vlastnícke právo. Z hľadiska vlastníckeho práva nie je podstatné, či už došlo k úhrade za dlhodobý hmotný majetok alebo nie. V obchodných spoločnostiach a družstvách možno takýmto spôsobom odpisovať aj dlhodobý hmotný majetok, ktorý predstavuje nepeňažný vklad spoločníkov, resp. členov družstva do základného imania, inak sa používa na zabezpečenie zdaniteľných príjmov.

Podobné zásady platia aj v prípade uplatnenia daňových odpisov z majetku, ku ktorému podnik nemá vlastnícke právo, ale používa ho na dosiahnutie zdaniteľných príjmov (výnosov).



Z daňového zákona vyplýva, že odpisy sú dobrovoľným nákladom, ktoré môže podnik uplatniť v daňových výdavkoch. Podnik však nemá povinnosť ich uplatniť. Právo podniku na uplatňovanie daňových odpisov tiež znamená, že ak začal majetok odpisovať, v nasledujúcom období môže odpisovanie prerušiť a v ďalšom období pokračovať v odpisovaní tak, ako keby prerušenie nenastalo.

**Základom na určenie výšky daňového odpisu je vstupná cena.** Vstupnú cenu tvorí:

- obstarávacia cena v tých prípadoch, ak podnik majetok obstaral kúpou (za úhradu, tzv. odplatne),
- suma vo výške vlastných nákladov, ak podnik vytvoril majetok vlastnou činnosťou,
- reprodukčná obstarávacia cena zistená podľa osobitných predpisov (napr. podľa zákona o cenách stavieb, pozemkov, trvalých porastov...) alebo stanovená súdnym znalcom.

Súčasťou vstupnej ceny je aj technické zhodnotenie vykonané v tom období, v ktorom bolo dokončené a zaradené do užívania.

Ročný daňový odpis si môže podnik uplatniť z dlhodobého hmotného majetku evidovaného k poslednému dňu príslušného zdaňovacieho obdobia vo výške, ktorú si sám vypočíta podľa zákona o dani z príjmov, pričom môže využiť rovnomerné alebo zrýchlené odpisovanie.

#### **Postup pri odpisovaní dlhodobého hmotného majetku podľa zákona o dani z príjmov**

V prvom roku odpisovania zaradí podnik ako daňovník odpisovaný majetok v triedení podľa Klasifikácie produkcie a Klasifikácie stavieb (uvedenej vo vyhláske Štatistického úradu Slovenskej republiky) do odpisových skupín uvedených v prílohe zákona o dani z príjmov. Doba odpisovania od 1. 1. 2004 je:

<b>Odpisová skupina</b>	<b>Doba odpisovania</b>
1.	4 roky
2.	6 rokov
3.	12 rokov
4.	20 rokov

Dlhodobý hmotný majetok, ktorý nemožno zaradiť do odpisových skupín podľa uvedenej prílohy a doba jeho použiteľnosti nevyplýva z iných predpisov, si podnik zaradí do 2. odpisovej skupiny. Súbor hnutelných vecí si zaradí do odpisovej skupiny podľa hlavného funkčného celku.

#### 4.4.1 Zarad'ovanie majetku do odpisov'ych skupin

Pri urcovaní daňových odpisov zaradenie majetku do odpisov'ych skupin sa vykonáva podľa prílohy k zákonu č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov podľa:

- **KP – kód klasifikácie produkcie** vydaný vyhláškou Štatistického úradu SR č. 632/2002 Z. z., ktorý je rozhodujúci na zaradenie hmotného majetku do odpisovej skupiny,
- **KS – kód klasifikácie stavieb** vyhlásený opatrením Štatistického úradu SR č. 128/2000 Z. z., ktorým sa vyhlasuje klasifikácia stavieb.

Majetok sa zaradí vo výške vstupnej ceny. Pri hmotnom majetku, ktorý nemožno zaradiť podľa prílohy k zákonu, zaradí sa do 2. odpisovej skupiny.

Tabuľka 3 : Významné zmeny v stanovených lehotách odpisovania od roku 2002 – 2004

Odpisová skupina	Doby odpisovania platné od konca r. 2002	Doby odpisovania platné v r. 2003	Doby odpisovania platné od r. 2004
1	4 roky	4 roky	4 roky
2	8 rokov	6 rokov	6 rokov
3	15 rokov	12 rokov	12 rokov
4	30 rokov	20 rokov	20 rokov
5	40 rokov	30 rokov	-

Z tabuľky je vidieť, že od roku 2004 sa znížil počet odpisov'ych lehôt z 5 na 4, t. j. 4. a 5. odpisová skupina sa zlúčili do jednej odpisovej skupiny s dobou odpisovania pre budovy a stavby – 20 rokov.

#### Ako zaradiť majetok do odpisov'ych skupin

**Hmotný majetok** od 1. 1. 2004 sa do odpisov'ych skupin zaraďuje nasledovne:

**1. až 3. odpisová skupina:** samostatne hnutelné veci

**4. odpisová skupina:** budovy a stavby, výnimkou sú:

**a) položky uvedené v prílohe č. 1 ZDP:**

- technické zhodnotenie nehnuteľnej kultúrnej pamiatky, ktoré sa odpisuje v 2. odpisovej skupine
- diaľkové telekomunikačné siete a vedenia
- miestne elektrické a telekomunikačné rozvody a vedenia, odpisované v 3. odpisovej skupine a

- drobné stavby vymedzené v § 139 zákona č. 50/1976 Z. z. v znení neskorších predpisov, odpisované v 3. odpisovej skupine.

**b) dočasné stavby uvedené v § 26 odst. 6 ZDP:**

- u nich platí zásada, že ich doba odpisovania závisí od skutočnej doby použiteľnosti týchto stavieb. U tohto okruhu majetku sa celková doba odpisovania prepočíta na mesiace. Mesačný odpis sa vypočíta ako podiel vstupnej ceny a doby trvania stavby určenej v mesiacoch.

**c) formy, modely, šablóny uvedené v § 26 odst. 7 ZDP:**

u nich platí zásada, že ich doba odpisovania závisí od skutočného počtu výrobkov, výliskov alebo skutočnej doby ich použiteľnosti.

**Nehmotný majetok** bol od 1. 1. 2000 z prílohy vylúčený, čo znamená, spôsob, metóda odpisovania a doba odpisovania je upravená zákonom o účtovníctve. Do konca roku 2005 platila zásada, že nehmotný majetok sa odpíše najneskôr do piatich rokov.

Od 1. 1. 2005 nehmotný majetok charakteru softvérov (účet 013) a nehmotný majetok charakteru oceneľné práva (účet 014) sa odpisuje podľa skutočnej doby použiteľnosti, t. j. aj dlhšie ako 5 rokov.

Ak daňovník zistí, že na základe štatistického zatriedenia nie je možné majetok (samostatne hnutelnú vec) zaradiť do žiadnej z položiek 1. a 3. odpisovej skupiny, zaradí takýto majetok do 2. odpisovej skupiny.

U zvierat:

a) zvieratá zaradené do 1. odpisovej skupiny:

hovädzí dobytok plemenný a chovný,  
ovce plemenné a chovné,  
kozy plemenné a chovné,  
somáre, muly a mulice plemenné,  
ošípané plemenné a chovné,  
hydina plemenná a chovná – len husi a gunáre,

b) zvieratá zaradené do 2. odpisovej skupiny:

kone plemenné, úžitkové a chovné

Ťažné zvieratá, dostihové a plemenné kone sa odpisujú individuálne, pri ostatných sa môže vychádzať aj zo skupinového ocenenia.

Ostatné zvieratá sa považujú za zásoby. Sú to mladé zvieratá vo výkrme, kožušinové zvieratá, včelstvá, krdle sliepok, kačíc, moriek, perličiek, ale aj chovné a strážne psy.

Pri vzniku problému týkajúceho sa zatriedenia majetku do odpisových skupín je možné obrátiť sa na Štatistický úrad SR so žiadosťou o zatriedenie majetku do odpisových skupín.

**Spôsob odpisovania** určí podnik pre každý novoobstaraný majetok a nemožno ho zmeniť počas celej doby jeho odpisovania. Dlhodobý hmotný majetok podnik odpisuje najviac do výšky vstupnej ceny, prípadne zvýšenej zostatkovej ceny. Vykonaním technického zhodnotenia sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu.

Pri **rovnomernom odpisovaní** sa ročný odpis určí ako podiel vstupnej ceny majetku a doby odpisovania ustanovenej pre príslušnú odpisovú skupinu takto:

Odpisová skupina	Ročný odpis
1.	1/4
2.	1/6
3.	1/12
4.	1/20

Pozn.: ročný odpis sa zaokrúhľuje na celé koruny nahor

Od roku 2004 je pri rovnomernom odpisovaní rovnaký odpis v prvom roku odpisovania i ďalších rokoch odpisovania. Nie je dôležité, kedy bol odpisovaný majetok zaradený do užívania počas roka. Rozhodujúce je, aby bol evidovaný v obchodnom majetku k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia.

Na porovnanie úpravy rovnomerného odpisovania dlhodobého hmotného majetku možno uviesť, že do roku 2003 sa odpisovým skupinám priradovali tieto ročné odpisové sadzby:

Tabuľka 4: Odpisové sadzby do roku 2003

Odpisová skupina	Ročná odpisová sadzba		
	v prvom roku odpisovania	v ďalších rokoch odpisovania	pre zvýšenú vstupnú cenu
1.	14,2	28,6	25,0
2.	8,5	18,3	16,7
3.	4,3	8,7	8,4
4.	3,1	5,1	5,0
5.	1,4	3,4	3,4

Zdroj: Zákon č. 366/1999 Z. z. O daniach z príjmov

Z porovnania zákonnej úpravy odpisovania dlhodobého hmotného majetku na daňové účely vyplýva, že od roku 2003 boli pri rovnomernom odpisovaní rozdielne odpisy v prvom roku odpisovania, v ďalších rokoch odpisovania a pri zvýšení vstupnej ceny o technické zhodnotenie. Zákon o dani z príjmov účinný od roku 2004 zjednodušil postup odpisovania pri aplikácii rovnomernej metódy: odpisuje sa rovnaký podiel zo vstupnej ceny, preto stanovenie odpisov v ďalších rokoch a zo zvýšenej vstupnej ceny je bezpredmetný.

Tabuľka 5: **Prehľad vývoja vstupných cien odpisovaného majetku v zmysle zákona o dani z príjmov pre účely klasifikácie majetku**

Majetok	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Dlhodobý hmotný majetok (v Sk)	10 000	10 000	20 000	20 000	20 000	30 000	30 000
Dlhodobý nehmotný majetok (v Sk)	20 000	20 000	40 000	40 000	40 000	50 000	50 000
Technické zhodnotenie dlhodobého nehmotného a hmotného majetku (Sk)	10 000	10 000	20 000	20 000	20 000	30 000	30 000

Zdroj: zákon č. 286/1992 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákon č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

#### Príklad 4

Podnik ABC, s. r. o., ostal v marci 2004 dlhodobý hmotný majetok – počítač s tlačiarňou – za 100 000,- Sk, ktorý zaradil do 1. odpisovej skupiny a uplatnil rovnomernú metódu odpisovania. Výpočet odpisov v jednotlivých rokoch:

Tabuľka 6: Výpočet daňových odpisov rovnomernou metódou

Rok	Vstupná cena	Ročný odpis	Ročný odpis daňový v Sk	Zostatková cena
2004	100 000 Sk	1/4	25 000 (100 000 : 4)	75 000
2005	100 000 Sk	1/4	25 000 (100 000 : 4)	50 000
2006	100 000 Sk	1/4	25 000 (100 000 : 4)	25 000
2007	100 000 Sk	1/4	25 000 (100 000 : 4)	0

Zdroj: Vlastné prepočty

Pri rovnomernom odpisovaní nemá vplyv na spôsob výpočtu odpisov technické zhodnotenie vykonané na odpisovanom hmotnom majetku. Technické zhodnotenie zvýši vstupnú cenu majetku v tom období, v ktorom bolo dokončené a zaradené do užívania. Odpisy sa vypočítajú zo vstupnej ceny, ktorej súčasťou budú aj výdavky na technické zhodnotenie. Rovnaký postup ako v účtovníctve, kde sa o technické zhodnotenie zvýši ocenenie dlhodobého hmotného majetku, z ktorého sa uplatňujú účtovné odpisy, platí aj pri rovnomerných daňových odpisoch.

### Príklad 5

Podnik ABC, s. r. o., ostaral v marci 2004 dlhodobý hmotný majetok – počítač s tlačiarňou – za 100 000,- Sk, ktorý zaradil do 1. odpisovej skupiny a uplatnil rovnomernú metódu odpisovania. V roku 2005 uskutočnil na tomto majetku technické zhodnotenie v sume 40 000 Sk. Výpočet odpisov v jednotlivých rokoch:

Tabuľka 7: Výpočet daňových odpisov rovnomernou metódou po uskutočnení technického zhodnotenia

Rok	Vstupná cena	Ročný odpis	Ročný odpis daňový v Sk	Zostatková cena
2004	100 000 Sk	1/4	25 000 (100 000 : 4)	75 000
2005	140 000 Sk	1/4	35 000 (140 000 : 4)	80 000
2006	140 000 Sk	1/4	35 000 (140 000 : 4)	45 000
2007	140 000 Sk	1/4	35 000 (140 000 : 4)	10 000
2008	140 000 Sk	1/4	10 000	0

Zdroj: Vlastné prepočty

Pri **zrýchlenom odpisovaní** hmotného majetku sa odpisovými skupinám priradujú tieto koeficienty pre zrýchlené odpisovanie:

Tabuľka 8: Koeficienty pre zrýchlené odpisovanie pre jednotlivé odpisové skupiny

Odpisová skupina	Koeficient pre zrýchlené odpisovanie		
	v prvom roku odpisovania	v ďalších rokoch odpisovania	pre zvýšenú zostatkovú cenu
1.	4	5	4
2.	6	7	6
3.	12	13	12
4.	20	21	20

Zdroj: §28 zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Pri zrýchlenom odpisovaní sa určia odpisy hmotného majetku takto:

- a) v prvom roku odpisovania ako podiel jeho vstupnej ceny a priradeného koeficientu pre zrýchlené odpisovanie platného v prvom roku odpisovania,
- b) v ďalších rokoch odpisovania ako podiel dvojnásobku jeho zostatkovej ceny a rozdielu medzi priradeným koeficientom pre zrýchlené odpisovanie platným v ďalších rokoch odpisovania a počtom rokov, počas ktorých sa už odpisoval.

Na porovnanie uvádzam koeficienty pre zrýchlené odpisovanie hmotného majetku ustanovené zákonom o daniach z príjmov (č. 336/1999 Z. z.) platné od roku 2003:

Tabuľka 9: Koeficienty pre zrýchlené odpisovanie pre jednotlivé odpisové skupiny platné do roku 2003

Odpisová skupina	Koeficient pre zrýchlené odpisovanie		
	v prvom roku odpisovania	v ďalších rokoch odpisovania	pre zvýšenú zostatkovú cenu
1.	4	5	4
2.	6	7	6
3.	12	13	12
4.	20	21	20
5.	30	31	30

Zdroj: zákon č. 336/1999 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Z porovnania vyplýva, že pri aplikácii zrýchlenej metódy odpisovania sa postup nemení, rozdiel je len v redukcii odpisových skupín a počte rokov odpisovania, čo má dopad na výsledok hospodárenia a vyčíslenie základu dane z príjmov.

### Príklad 6

Podnik ABC, s. r. o., ostal v marci 2004 dlhodobý hmotný majetok – počítač s tlačiarňou – za 100 000,- Sk, ktorý zaradil do 1. odpisovej skupiny a uplatnil zrýchlenú metódu odpisovania. Výpočet odpisov v jednotlivých rokoch:

Tabuľka 10: Výpočet daňových odpisov zrýchlenou metódou odpisovania

Rok	Vstupná cena	Koeficient	Ročný odpis daňový v Sk	Zostatková cena daňová
2004	100 000 Sk	4	20 000 (100 000 : 4)	75 000
2005	100 000 Sk	5	37 500 (2 x 75 000) : (5 - 1)	37 500
2006	100 000 Sk	5	25 000 (2 x 37 500) : (5-2)	12 500
2007	100 000 Sk	5	12 500 (2 x 12 500) : (5 - 3)	0

Zdroj: Vlastné prepočty

Pri zrýchlenom odpisovaní hmotného majetku po vykonaní technického zhodnotenia sa odpisy určujú takto:

- v roku zvýšenia zostatkovej ceny ako podiel dvojnásobku tejto ceny hmotného majetku a priradeného koeficientu zrýchleného odpisovania platného pre zvýšenú zostatkovú cenu,
- v ďalších rokoch odpisovania ako podiel dvojnásobku zostatkovej ceny hmotného majetku a rozdielu medzi priradeným koeficientom zrýchleného odpisovania platným pre zvýšenú zostatkovú cenu a počtom rokov, počas ktorých sa odpisoval zo zvýšenej zostatkovej ceny.

### Príklad 7

Podnik ABC, s. r. o., ostal v marci 2004 dlhodobý hmotný majetok – počítač s tlačiarňou – za 100 000,- Sk, ktorý zaradil do 1. odpisovej skupiny a uplatnil zrýchlenú metódu odpisovania. V roku 2005 uskutočnil na tomto majetku technické zhodnotenie v sume 40 000 Sk. Výpočet odpisov v jednotlivých rokoch:

Tabuľka 11: Výpočet daňových odpisov zrýchlenou metódou odpisovania po vykonaní technického zhodnotenia



Rok	Vstupná cena	Koeficient	Ročný odpis daňový v Sk	Zostatková cena daňová
2004	100 000 Sk	4	20 000 (100 000 : 4)	75 000
2005	140 000 Sk	4	57 500 [2 x (75 000+40 000)] : 4	57 500
2006	140 000 Sk	4	38 334 (2 x 57 500) : (4-1)	19 166
2007	140 000 Sk	4	19 166 (2 x 19 166) : (4-2)	0

Zdroj: Vlastné prepočty

Ak sa vyradí dlhodobý hmotný majetok v priebehu odpisovania predajom, likvidáciou, darovaním, alebo z dôvodu nezavinenej škody, potom v roku vyradenia nemožno uplatniť žiadny daňový odpis. Dôvodom je to, že zákon o dani z príjmov zrušil od 1. 1. 2004 uplatňovanie polročných odpisov. Podnik uplatňuje len ročný odpis dlhodobého hmotného majetku, o ktorom účtuje k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, čo je nevýhoda pre daňovníka, ale na druhej strane podľa §19 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zostatková cena vyradeného hmotného majetku a nehmotného majetku pri jeho vyradení v dôsledku likvidácie, predaja, darovania alebo z dôvodu nezavinenej škody je daňovo uznaná v plnej výške jako daňový výdavok.

Daňové odpisy podnik nie je povinný uplatniť v každom zdaňovacom období. Odpisovanie môže prerušiť a v ďalšom roku môže pokračovať v odpisovaní tak, ako keby k prerušeniu odpisovania nebolo došlo. Celková doba odpisovania sa predlžuje od dobu prerušenia odpisovania.

Od 1. 1. 2004 zákon o dani z príjmov nelimituje vstupnú cenu pre odpisovanie osobných dopravných prostriedkov.

Tabuľka 12: Prehľad limitov vstupných cien osobných automobilov

Odpisovaný majetok	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Osobný automobil	-	-	450 000	450 000	800 000	800 000	-
Finančný prenájom osobných automobilov	-	-	550 000	550 000	950 000	950 000	-

Zdroj: zákon č. 286/1992 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákon č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Daňový zákon vymedzuje tiež majetok, ktorý je z odpisovania vylúčený. Podľa citovaného zákona sú z odpisovania vylúčené napr.:

- o pozemky,

- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky, ktoré nedosiahli plodonosnú starobu,
- umelecké diela, ktoré nie sú súčasťou stavieb,
- predmety múzejnej a galerijnej hodnoty,
- kultúrne pamiatky a ich súbory,
- povrchové a podzemné vody, lesy, jaskyne,
- hmotný majetok prevzatý povinne bezplatne (napr. podľa vodného zákona),
- hmotný majetok u nájomcu po ukončení finančného prenájmu a prechode vlastníckych práv na nájomcu za kúpnu cenu, ktorá nepresiahne sumu 30 000 Sk,
- inventúrne prebytky hmotného majetku a nehmotného majetku zistené pri inventarizácii.

Z uvedeného vyplýva, že daňovo sa neodpisuje majetok, ktorý používaním nestráca svoju hodnotu (napr. pozemok), resp. nie je možné stanoviť jeho cenu podľa bežne platných pravidiel (napr. pri umeleckých dielach a i.). Triediace hľadiská použité v daňovom zákone (majetok odpisovaný, majetok vylúčený z odpisovania) sú určujúce na daňové účely, a preto nemusia byť totožné s triediacimi kritériami používanými v účtovníctve, príp. v iných právnych predpisoch na ich vlastné potreby. Na základe ustanovení zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1. 1. 2004, týkajúcich sa odpisovaného dlhodobého hmotného majetku, ktorý je vylúčený z odpisovania, sa do značnej miery zosúladiť daňová legislatíva s účtovnou legislatívou.

Okrem riadneho odpisovania dlhodobého hmotného majetku zákon určuje v konkrétnych prípadoch aj osobitné podmienky na odpisovanie a viaže jeho uplatňovanie na splnenie určených podmienok. Kým pri riadnom spôsobe odpisovania je doba odpisovania 4, 6, 12 a 20 rokov, pri osobitných podmienkach odpisovania zákon určuje odpisové doby odlišne, resp. uplatnenie odpisov limituje (napr. dočasné stavby, majetok prenajatý formou finančného prenájmu u nájomcu a pod.). K problematike daňových odpisov patria aj ďalšie okruhy problémov (napr. odpisovanie otvárok nových lomov, pieskovní, hlinísk a technickej rekultivácie, odpisovanie modelov, foriem, šablón a pod.).

#### **4.5 Porovnanie účtovných a daňových odpisov**

U daňovníkov, ktorí účtujú v sústave podvojného účtovníctva, je veľmi dôležité rozlišovať a zvlášť sledovať účtovné odpisy a zvlášť daňové odpisy. Rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi má dopad aj na vykázaný základ dane, z ktorého sa vypočítava daň z príjmov.

Účtovné odpisy (ako nákladová položka) ovplyvňujú výšku výsledku hospodárenia pred zdanením daňou z príjmov.

Daňové odpisy (ako súčasť daňových výdavkov) ovplyvňujú výšku základu dane z príjmov a súčasne výšku daňovej povinnosti (splatnej).

Účtovné odpisy sú mesačným účtovným prípadom, pre daňové odpisy je rozhodujúci koniec účtovného obdobia. Pre vyčíslenie rozdielov účtovných a daňových odpisov má preukaznú vypovedaciu schopnosť inventárna karta. Každý dlhodobý hmotný a nehmotný majetok musí byť evidovaný v inventárnej karte, kde sú zaznamenané všetky údaje o dlhodobom hmotnom a nehmotnom majetku. Inventárne karty sú v podstate analytickou evidenciou majetku. Inventárne karty majetku je potrebné uschovávať najmenej päť rokov nasledujúcich po vyradení majetku.

Ak účtovná jednotka použije účtovný odpis, musia platiť vzťahy:

- súčet účtovných odpisov sa musí rovnať obstarávacej cene dlhodobého hmotného a nehmotného majetku
- súčet daňových odpisov sa musí rovnať vstupnej cene dlhodobého hmotného a nehmotného majetku
- súčet rozdielov účtovných a daňových odpisov musí byť nula (ide o dočasný rozdiel medzi hospodárskym výsledkom pred zdanením a základom dane z príjmov) za celú dobu odpisovania

Daň z príjmov sa v zmysle postupov účtovania rozlišuje a osobitne účtuje ako:

- ❖ splatná daň
- ❖ odložená daň

**Splatná daň z príjmov** sa vypočítava z výsledku hospodárenia zvlášť z bežnej činnosti a zvlášť z mimoriadnej činnosti. Ak vznikne účtovnej jednotke kladný základ dane z jednej činnosti a záporný základ dane z činnosti druhej, je potrebné účtovať aj zápornú daňovú povinnosť, v prípade, ak celkový základ dane je kladný.

**Odložená daň z príjmov** sa vzťahuje na tie účtovné jednotky podľa § 19 zákona o účtovníctve, ktoré majú povinnosť mať overenú účtovnú závierku audítorom a o odloženej dani účtujú aj po zániku tejto povinnosti. Ostatné účtovné jednotky môžu na základe vlastného rozhodnutia účtovať o odloženej dani. Vypočítaná odložená daň z príjmov môže byť:

- odložená daňová pohľadávka
- odložený daňový záväzok

Pri vyčísl'ovaní odloženej daňovej pohľadávky alebo odloženého daňového záväzku sa použijú sadzby dane z príjmov, ktoré sa očakávajú, že budú platiť v tom období, v ktorom bude odložená daňová pohľadávka uplatená alebo odložený daňový záväzok vyrovnaný. Ak táto sadzba nie je známa, použije sa sadzba dane platná v nasledujúcom účtovnom období.

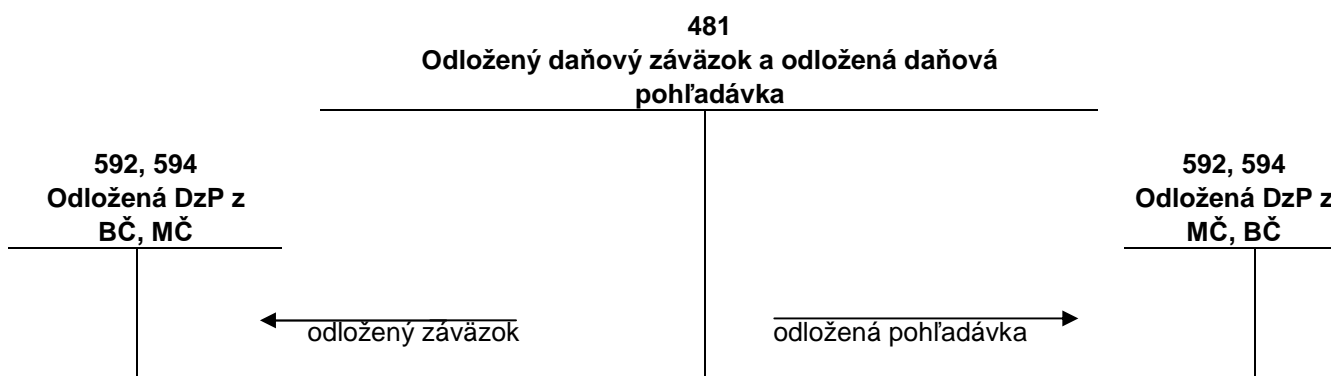
Jedným z dôvodov účtovania odloženej dane je aj rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi, pričom je potrebné upraviť o tento rozdiel daňový základ pre výpočet dane z príjmu. Rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi vzniká vtedy, ak sú uplatnené účtovné odpisy vyššie alebo nižšie ako daňové odpisy. Je to spôsobené tým, že účtovné odpisy si účtovná jednotka stanoví tak, aby zobrazovali skutočné opotrebenie majetku.

Ak sú uplatnené účtovné odpisy vyššie ako daňové, vzniknutý rozdiel je položkou zvyšujúcou základ dane z príjmov (tzv. pripočítateľná položka pri výpočte základu dane z príjmov).

Ak sú uplatnené účtovné odpisy nižšie ako daňové, rozdiel sa od základu dane z príjmov odpočíta (tzv. odpočítateľná položka pri výpočte základu dane z príjmov). Úpravy sa vykonávajú neúčtovne pri zostavovaní daňového priznania. Pri výpočte sa vychádza z rozdielu medzi účtovnou a daňovou zostatkovou cenou.

### Účtovanie odloženej daňovej pohľadávky a záväzku

Schéma 2



### **Príklad 8**

ÚJ v roku 2005 obstarala stroj, ktorého OC je 200 000,- Sk. Účtovné odpisy – uplatňuje sa lineárna metóda odpisovania, doba odpisovania je 4 roky. Z daňového hľadiska sa uplatňuje metóda zrýchleného odpisovania. Majetok patrí do 1. odpisovej skupiny. Povinnosť auditu vznikla ÚJ-e v roku 2007.

	ÚO	ZC úctovná	DO <sub>zrýchlené</sub>	ZC daňová	ZC <sub>úct.</sub> – ZC <sub>daň.</sub>	Odložená daň	Zúčtovanie odloženej dane
2005	50 000	150 000	50 000	150 000	0,-	-	- → nie je povinnosť
2006	50 000	100 000	75 000	75 000	25 000	-	- → nie je povinnosť
2007	k 1.1.					4 750	428,429/481 → audit odlož. daň. záväzok
	31. 12. 50 000	50 000	25 000	50 000	25 000	4750	KZ – ZS (4750 – 4750) 0,-
2008	50 000	0,-	25 000	0,-	0,-	0,-	- 4 750 481/428,429

rok 2007 – je prelomový, povinnosť účtovať odloženú daň

$$\text{ÚO} = 200\,000/4 = 50\,000,-$$

$$\text{DO}_z = 200\,000/4 = 50\,000,-$$

$$\text{DO}_z = 2 * 150\,000 / (5 - 1) = 75\,000,-$$

k 1. 1. Dočasný rozdiel minulých rokov =

$$ZC_{\text{úct.}} > ZC_{\text{daň.}}$$

$$\text{Odložená daň} = 25\,000 * 19\% = 4\,750,-$$

$$\text{Dočasný rozdiel k 31. 12.} = 25\,000,-$$

$$ZC_{\text{úct.}} > ZC_{\text{daň.}}$$

$$\text{Odložená daň} = 25\,000 * 19\% = 4\,750,-$$

$$2008 \text{ Dočasný rozdiel} = 0,-$$

$$ZC_{\text{úct.}} = ZC_{\text{daň.}}$$

$$\text{Odložená daň} = 0 * 19\% = 0,-$$

Odpisy majú vplyv aj na peňažné toky v podniku. V priebehu účtovného obdobia sa zúčtovávajú do nákladov, a tak pri vyčísl'ovaní výsledku hospodárenia ho znižujú a zároveň znižujú základ dane pre výpočet dane z príjmov. K zobrazeniu peňažných tokov slúži Prehľad peňažných tokov (cash flow). Sú známe dve metódy zostavenia a to:

- priama metóda – čistá priama metóda a modifikovaná priama metóda
- nepriama metóda

Pre zobrazenie vzťahu odpisov a výsledku hospodárenia je smerodajná nepriama metóda, pretože v nej sa výsledok hospodárenia z bežnej činnosti pred zdanením dane z príjmov upravuje o:

- nepeňažné operácie
- zmenu v stave pracovného kapitálu (zmena v stave zásob, pohľadávok a záväzkov, krátkodobého finančného majetku, ktorý nepatrí do finančných ekvivalentov),
- všetky ostatné položky, ktoré majú vplyv na investičnú a finančnú činnosť.

Do nepeňažných operácií patria okrem rezerv a opravných položiek aj odpisy. Odpisy sa pri vyčísl'ení výsledku hospodárenia odpočítavajú, no v prehľade peňažných tokov sa k výsledku hospodárenia pripočítavajú.

Odpisy teda predstavujú zdroj na financovanie reprodukcie majetku, pretože dlhodobý majetok viaže veľkú časť finančných prostriedkov podniku, na druhej strane však

napomáha produkcii výstupov, ktoré po realizácii na trhu, a tým v konečnom dôsledku prispieva k získaniu finančných zdrojov.

Na záver časti týkajúcej sa odpisovania dlhodobého hmotného majetku je potrebné dodať, že:

- účtovné odpisy (ako nákladová položka) ovplyvňujú výšku výsledku hospodárenia pred zdanením daňou z príjmov,
- daňové odpisy (ako súčasť daňových výdavkov) ovplyvňujú výšku základu dane z príjmov a súčasne aj výšku daňovej povinnosti (splatnej),
- rozdiel medzi účtovnou zostatkovou cenou a daňovou zostatkovou cenou (resp. medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovou základňou) ovplyvňuje výšku odloženej dane z príjmov a súčasne výšku výsledku hospodárenia po zdanení daňou z príjmu.

## 5 Záver

Teória odpisovej politiky, ktorá je prezentovaná v bakalárskej práci, charakterizuje súčasné postavenie odpisov podľa právnych noriem platných v Slovenskej republike.

V každom podnikateľskom subjekte je nevyhnutné venovať pozornosť efektívnemu využívaniu dlhodobého majetku. Dlhodobý majetok viaže veľkú časť finančných prostriedkov podniku, na druhej strane však napomáha produkcii výstupov, ktoré podnik realizuje na trhu, a tým v konečnom dôsledku prispieva k získaniu finančných zdrojov. Vzhľadom na veľké objemy investícií, ktoré sú viazané v dlhodobom majetku ako aj rýchle morálne zastaranie dlhodobého majetku, sa podnik snaží využiť dlhodobý majetok čo najlepšie a v čo najkratšom čase z neho získať maximálny podnikateľský prínos.

Bakalárska práca bola zameraná na problematiku odpisovej politiky vo väzbe na zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a zákon č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov. V práci sme sa venovali klasifikácií dlhodobého majetku z účtovného a daňového aspektu, spôsobom oceňovania majetku, vymedzením účtovných a daňových odpisov ako aj základnými metódami odpisovania dlhodobého majetku. Odpisovaním sa rozumie postupné zahrňovanie opotrebenia dlhodobého majetku do účtovných alebo daňových nákladov. Daňové odpisy sú ročnou kategóriou a účtovné odpisy sú mesačnou kategóriou a uplatňujú sa v ekonomických nákladoch spoločne podľa zákona o účtovníctve.

Odpisová politika patrí k dôležitým nástrojom ekonomickej efektívnosti podniku. Výška odpisov ovplyvňuje výsledok hospodárenia a teda aj základ dane. Problematike odpisovania by mal každý podnik venovať náležitú pozornosť.

V rámci systému účtovníctva dôležitý nástroj efektívneho riadenia účtovnej jednotky tvorí vlastná odpisová politika. Pri jej formovaní musí mať manažment podniku na zreteli predovšetkým právne normy ako aj jej vlastnú filozofiu v tejto oblasti, pretože sa jedná o významný nástroj pre ovplyvňovanie podnikateľskej ekonomickej efektívnosti. Na druhej strane predstavujú odpisy dôležitý finančný nástroj, prostredníctvom ktorého si štát zabezpečí daňové príjmy do štátneho rozpočtu. Z uvedeného vyplýva, že ak štát vykoná opatrenia v rámci zmien vo výške a dobe odpisovania dlhodobého hmotného a dlhodobého nehmotného majetku v jednotlivých odpisových skupinách, má to dopad jednak na výsledok hospodárenia účtovnej jednotky a jednak na výšku daňových príjmov do štátneho rozpočtu.

Nevýhodou nášho daňového systému je fakt, že majetok možno odpísať len do výšky vstupnej ceny, pričom kumulované prostriedky vo forme oprávok pod vplyvom inflácie nevytvoria dostatočný zdroj na nákup nového majetku.

Tým, že sa dlhodobý majetok účtovnej jednotky významnou mierou podieľa na celkovom objeme aktív, manažment podnikateľského subjektu by mal preto venovať dostatočnú vážnosť pri formovaní jeho vlastnej odpisovej filozofie.



## 6 Použitá literatúra

- BAŠTINCOVÁ, A.** 2003. *Úprava hospodárskeho výsledku na základ dane z príjmov*. In.: Dane a účtovníctvo v praxi roč. 8, č. 2., 2003. s. 48-50, ISSN 1335-7034.
- BIELIK, P. a i** 2001. *Podnikovo-hospodárska teória agrokomplexu*. Nitra: SPU, 2001. 270 s. ISBN 80-7137-861-5.
- BIELIK, P., GURČÍK, L., DVOŘÁK, M., BLCHÁČ, J.** 2003. *Ekonomika podnikov*, edícia: trendy v poľnohospodárstve – číslo publikácie:322, Nitra: SPU, 2003. 184 s. strana 21. ISBN 80-8069-069-3.
- CENIGOVÁ, A.** 2005. *Podvojný účtovníctvo podnikateľov*. Bratislava: Bratislava, 2005. Ing. Ľudovít Ceniga – Edoceo, s. 92, ISBN 80-969350-3-8.
- CENIGOVÁ, A.** 2003. *Podvojný účtovníctvo podnikateľov*. Bratislava: IBIPRINT, 2003, 510 s. ISBN 80-967483-7-8.
- HACHEROVÁ, Ž. a i.** 2005. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov*, Nitra: SPU, 2005. s. 19. ISBN 80- 8069-91-5.
- HACHEROVÁ, Ž., BOJŇANSKÝ, J., HULÍK, R.** 2003. *Majetok a kapitál v podnikoch poľnohospodárskej prvovýroby*. Nitra: SPU, 2003. 102 s. ISBN 80-8069-296-3.
- HACHEROVÁ, Ž., BOJŇANSKÝ, J., HULÍK, R.** 2003. *Majetok a kapitál v podnikoch poľnohospodárskej prvovýroby*. Nitra: SPU, 2003. 102 s., str. 15 – 18. ISBN 80-8069-296-3.
- HERCEGOVÁ, K.** 2003. *K otázke odpisov pestovateľských celkov trvalých porastov, K aktuálnym otázkam v oblasti legislatívy, výživy ľudí, marketingu, manažmentu a informačných systémov: vedecký seminár 2003*, Nitra: SPU, 2003. s. 55, ISBN 80-8069-65-3.

**KALETOVÁ, V.** 2004. *Komentár k zákonu o účtovníctve, daňový a účtovný poradca podnikateľa*. Žilina: Poradca podnikateľa, 2004. 284 s. ISSN 1335-0897.

**KOČNER, M., MUŠÁK, J.** 2004. Európska integrácia – výzva pre Slovensko. In Zborník vedeckých prác z medzinárodnej vedeckej konferencie. Nitra: SPU, 2004. 508 s. ISBN 80-8096-356-0.

**KOČNER, M. a i.** 2003. *Jednoduché účtovníctvo*. 1. vyd. Senica: ER-PRINT, 2003, str. 104, 110, 111, 221 s. ISBN 80-969056-0-0.

**KOVÁČOVÁ, Z.** 2003. Daňové odpisy. Seminár november 2004, Ekonomická kancelária – Ing. V. Chlebec

**MICHŇOVÁ, A.** 2005. *Daňové a účtovné odpisy*. In *Poradca*, 2005, č. 11-12, s. 271-272, Poradca: Žilina.

**MUŠÁK, J.** 2004. Porovnanie vplyvu účtovných a daňových odpisov na výsledok hospodáranie. In *Zborník vedeckých prác „MVD 2004 Európska integrácia – výzva pre Slovensko“*, Nitra: SPU, 2004, 765 s. ISBN 80-8096-356-0.

**MUŠÁK, J.** 2004. Európska integrácia – výzva pre Slovensko. In Zborník vedeckých prác z medzinárodnej vedeckej konferencie. Nitra: SPU, 2004. 764 s. ISBN 80-8096-356-0.

**PATAKY, J., ŠKORECOVÁ, E.** 2005. *Podvojnú účtovníctvo pre samoukov*. 1 vyd. Nitra: Effeta, 2005. s. 33-35. 232 s. ISBN 80-969113-7-6.

**PATAKY, J., Emília ŠKORECOVÁ, E.** 2005. *Podvojnú účtovníctvo pre samoukov*. 1. vyd. Nitra: Effeta, 2005. strana 34, 232 s. ISBN 80-969113-7-6.

**PETROVICKÁ, I.** 2004. Daňové odpisovanie hmotného a nehmotného majetku. In *Ekonomický a právny poradca podnikateľa*. Žilina: Poradca podnikateľa, 1/2004, s. 4, ISSN 1335-0897.

**ŠLOSÁROVÁ, A., BAŠTINCOVÁ, A. a SOUKUPOVÁ, B.** 2004. *Účtovníctvo*, Bratislava: IURA Edition, 2004.274 s. ISBN 80-8078-020-X.

**ŠLOSÁROVÁ, A., BAŠTINCOVÁ, A. a SOUKUPOVÁ, B.** 2004. *Účtovníctvo*, Bratislava: IURA Edition, 2004. 280 s. ISBN 80-8078-020-X.

**VALDER, A., RYSKA, J.** 2004. Účtovné ocenenie poľnohospodárskych podnikov. In Sborník z medzinárodnej Vedecké konferencie Obchod, jakost, finance v podnikách – determinanty konkurenceschopnosti III. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, 2004. 215 s. ISBN 80-213-1162-2.

**VAŇOVÁ, A.** 2004. Účtovné a daňové aspekty majetku podnikateľov. In Zborník z medzinárodného vedeckého seminára „Aktuálne problémy riešené v agrokomplexe“. Nitra: SPU, 2004. s. 579-583. ISBN 80-8069-488-6.

[http://www.akopodnikat.sk/index.php?option=com\\_content&task=category&sectionid=8&id=52&Itemid=78](http://www.akopodnikat.sk/index.php?option=com_content&task=category&sectionid=8&id=52&Itemid=78)

#### **Prehľad použitých právnych noriem:**

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Zákon č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov

Zákon č. 286/1992 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov