

Metodické usmernenie č. MF/013292/2017-352 zo dňa 29.5.2017 o odpisovaní dlhodobého majetku v znení dodatku č. 1

Ministerstvo financií Slovenskej republiky ako konsolidátor a zároveň zostavovateľ súhrnnej účtovnej závierky verejnej správy vydáva metodické usmernenie za účelom zabezpečenia dodržania zásady použitia rovnakých účtovných metód a zásad v súhrnnom celku.

Rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky vedú účtovníctvo v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a na základe Opatrenia MF SR č. 16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov (ďalej len „Opatrenie“).

Rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky odpisujú dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok nepriamo prostredníctvom účtovných odpisov. Zostatková cena sa zisťuje pomocou oprávok k dlhodobému nehmotnému a dlhodobému hmotnému majetku. Dlhodobý hmotný majetok sa odpisuje počas predpokladanej doby používania zodpovedajúcej spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z majetku. Ak sa zmenia podmienky používania majetku, prehodnotí sa odpisový plán a upraví sa zostatková doba odpisovania alebo sadzby odpisovania.

Štátne rozpočtové organizácie mali v súlade so zákonom č. 291/2002 Z. z. o štátnej pokladnici od 1.1.2003 do 31.12.2004 povinnosť používať odpisové sadzby v súlade so zákonom č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Do 31.12.2002 štátne rozpočtové organizácie neodpisovali dlhodobý majetok. Výnos MF SR č. 24557 z 20. decembra 2002 ktorým sa ustanovuje spôsob a postup určenia zostatkovej ceny majetku vo vlastníctve Slovenskej republiky v správe klienta Štátnej pokladnice, ktorému vznikla povinnosť takýto majetok odpisovať ustanovil, že zostatková cena majetku sa zisťuje rozdielom medzi ocenením takéhoto majetku podľa zákona o účtovníctve a odpismi k tomuto majetku, vo výške, ktorej by boli vytvorené k 31. decembru 2002, ak by klient Štátnej pokladnice, takýto majetok odpisoval podľa osobitného predpisu, a to rovnomerne. Osobitným predpisom sa rozumie zákon č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov.

Štátne príspevkové organizácie podľa zákona č. 303/1995 Z. z. o rozpočtových pravidlách v znení neskorších predpisov odpisovali dlhodobý majetok rovnomerne podľa sadziieb v súlade so zákonom č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov.

Obce a rozpočtové organizácie v ich zriaďovateľskej pôsobnosti nemali stanovené zo zákona, akým spôsobom odpisovať a stanoviť zostatkovú hodnotu majetku k 1.1.2003. Podľa Metodického usmernenia k postupu pri odpisovaní dlhodobého nehmotného a hmotného majetku obcí z 10. apríla 2003 č. 8410/2003-92 si účtovné jednotky mohli zvoliť spôsob výpočtu účtovných odpisov a sadzby účtovných odpisov, pričom mohli využiť aj sadzby zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov a to rovnomerne, alebo podľa času, alebo uskutočnených výkonov.

Zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov zrušil povinnosť pre organizácie verejnej správy používať odpisové sadzby podľa zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov s účinnosťou od 1.1.2005. Od 1.1.2005 sa postupuje podľa § 22 ods. 2 Opatrenia MF SR z 11. decembra 2003, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, štátne fondy, príspevkové organizácie, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov, podľa ktorého sa dlhodobý hmotný majetok odpisuje s ohľadom na opotrebovanie zodpovedajúce bežným podmienkam jeho používania. Tento princíp sa používa aj v súčasne platnom Opatrení MF SR č. 16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov.

Účtovná jednotka zostavuje odpisový plán v súlade so zákonom o účtovníctve a postupmi účtovania pre štátnu správu a samosprávu, a to nadväzne na spotrebovávané ekonomické úžitky viažuce sa ku konkrétnemu druhu dlhodobého odpisovaného majetku. V prípade ak účtovná jednotka pri zostavení odpisového plánu nepostupovala v súlade s uvedenými predpismi a pre účely vykázania účtovných odpisov vychádzala iba zo sadziieb podľa zákona o dani z príjmov, je potrebné zosúladiť účtovníctvo s platnou legislatívou.

Prepočet odpisov od 1.1.2005 v dôsledku opravy chyby v odpisovom pláne sa použije pri výpočte odpisov budov a stavieb resp. majetku, ktorého hodnota je významná. Oprava chyby v odpisovom pláne sa komentuje v poznámkach účtovnej závierky. Z hľadiska účtovníctva ide o opravu nákladov minulých účtovných období, ktorá sa účtuje na účet 428 – Výsledok hospodárenia súvzťažne na príslušný účet oprávok a v ďalšom texte sa uvádza ako „oprava odpisov“. Zároveň, ak bol majetok obstaraný z transferu, zaúčtuje sa aj oprava účtovania transferových vzťahov, súvzťažne s účtom 428 – Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov, a to v tej istej výške ako sa účtovala oprava odpisov. V prípade opravy odpisov za bežné účtovné obdobie, sa oprava transferového vzťahu účtuje súvzťažne na účty účtovnej skupiny 68 - Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v štátnych rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách, alebo 69 – Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov v obciach, vyšších územných celkoch a v rozpočtových organizáciách a príspevkových organizáciách zriadených obcou alebo vyšším územným celkom. Z toho vyplýva, že pri oprave transferov vo výške opravy odpisov za bežné účtovné obdobie, sa oprava neúčtuje na účet 428 – Nevysporiadaný výsledok hospodárenia minulých rokov.

Pri oprave odpisov sa posudzujú všetky stavby resp. majetok vyššej hodnoty a to aj taký, ktorý má nulovú zostatkovú hodnotu a naďalej sa používa.

Ak účtovná jednotka vychádza pri zostavovaní odpisového plánu zo sadzby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, a rozhodne sa opraviť odpisový plán a počítat odpisy podľa skutočnej ekonomickej životnosti, je potrebné opraviť spätne odpisy zaúčtované v minulých účtovných obdobiach ako opravu významnej chyby minulých účtovných období.

Oprava odpisov sa netýka majetku, ktorý mal nulovú zostatkovú cenu k 1.1.2005. Ak organizácia nemá k dispozícii informácie o vstupných a zostatkových cenách stavieb k 1.1.2005, vykoná opravu od dátumu, ku ktorému sú údaje známe.

Príklad č. 1 - Oprava odpisov podľa odpisového plánu (skrátene doby životnosti) pri majetku obstaranom pred 1.1.2005

Budova obstaraná v roku 1999 je odpisovaná 40 rokov (od 1999 do 2038),

Obstarávacia cena: 14 000 000 EUR.

Ročný odpis: 350 000 EUR

Kumulované oprávky k 31.12.2004 (350 000 x6 rokov) : 2 100 000 EUR

Kumulované oprávky k 31.12.2017 (350 000 x19 rokov) : 6 650 000 EUR

K 31.12.2017 sa organizácia rozhodla, že prehodnotí používanie daňových odpisov a stanoví dobu životnosti majetku na 30 rokov (od roku 1999 do roku 2028). Do 31.12.2004 nemení odpisy.

Zostatkovú cenu k 31.12.2004 vo výške 11 900 000 EUR si rozloží na 24 rokov.

Ročný odpis 495 834 EUR (odpis zaokrúhlený na celé Eurá nahor)

Kumulované oprávky k 31.12.2017 (350 000 x6 rokov + 495 834 x 13) = 8 545 842 EUR

Rozdiel k 31.12.2017: 1 895 842 EUR

Z toho za predchádzajúce roky: 1 750 008 EUR

Za rok 2017: 145 834 EUR

Rozdiel vo vyčíslených oprávkach sa zaúčtuje nasledovne:

Účtovný prípad	SUMA	MD	D
Rozdiel v oprávkach za obdobie od 1.1.2005 do 31.12.2016	1 750 008	428	081
Rozdiel v oprávkach za obdobie od 1.1.20017 do 31.12.2017	145 834	551	081

Príklad č. 2 - Oprava odpisov podľa odpisového plánu (predĺženie doby životnosti) pri majetku obstaranom pred 1.1.2005

Budova obstaraná v roku 1999 bola odpisovaná 40 rokov (od 1999 do 2038),

Obstarávacia cena: 14 000 000 EUR.

Ročný odpis: 350 000 EUR

Kumulované oprávky k 31.12.2004 (350 000 x6 rokov) : 2 100 000 EUR

Kumulované oprávky k 31.12.2017 (350 000 x19 rokov) : 6 650 000 EUR

K 31.12.2017 sa organizácia rozhodla, že prehodnotí používanie daňových odpisov a stanoví dobu životnosti majetku na 50 rokov (od roku 1999 do roku 2048). Do 31.12.2004 nemení odpisy.

Zostatkovú cenu k 31.12.2004 vo výške 11 900 000 EUR si rozloží na 44 rokov.

Ročný odpis 270 455 EUR (odpis zaokrúhlený na celé Eurá nahor)

Kumulované oprávky k 31.12.2017 (350 000 x 6 rokov + 270 455 x 13 rokov) = 5 615 915 EUR

Rozdiel k 31.12.2017: 1 034 085 EUR (zníženie)

Z toho za predchádzajúce roky: 954 540 EUR

Za rok 2017: 79 545 EUR

Rozdiel vo vyčíslených oprávkach sa zaúčtuje nasledovne:

Účtovný prípad	SUMA	MD	D
Rozdiel v oprávkach za obdobie od 1.1.2005 do 31.12.2016	954 540	081	428
Rozdiel v oprávkach za obdobie od 1.1.20017 do 31.12.2017	79 545	081	551

Príklad č. 3 - Oprava odpisov podľa odpisového plánu (skrátene doby životnosti) pri majetku obstaranom po 1.1.2005

Budova obstaraná v roku 2010 je odpisovaná 12 rokov,
Obstarávacia cena: 36 000 EUR.
Ročný odpis: 3 000 EUR
Kumulované oprávky k 31.12.2017 (3 000 x8 rokov) : 24 000 EUR

K 31.12.2017 sa organizácia rozhodla, že prehodnotí používanie daňových odpisov a stanoví dobu životnosti majetku na 20 rokov (od roku 2010 do roku 2029).

Obstarávaciu cenu vo výške 36 000 EUR si rozloží na 20 rokov.
Ročný odpis 1 800 EUR (odpis zaokrúhlený na celé Eurá nahor)
Kumulované oprávky k 31.12.2017: 14 400 EUR
Rozdiel k 31.12.2017: 9 600 EUR (zníženie)
 Z toho za predchádzajúce roky: 8 400 EUR
 Za rok 2017: 1 200 EUR

Rozdiel vo vyčíslených oprávkach sa zaúčtuje nasledovne:

Účtovný prípad	SUMA	MD	D
Rozdiel v oprávkach za obdobie od obstarania do 31.12.2016	8 400	081	428
Rozdiel v oprávkach za obdobie od 1.1.20017 do 31.12.2017	1 200	081	551

Zmena odpisového plánu pri prehodnotení doby odpisovania

Vyššie uvedený postup účtovná jednotka nepoužije, ak sa zmenia podmienky používania majetku a ako dôsledok toho účtovná jednotka prehodnotí odpisový plán. V tomto prípade účtovná jednotka upravuje odpisy perspektívne, bez úpravy výsledku hospodárenia minulých období. Tento postup sa použije pri majetku, ktorý je nižšej hodnoty a nie je potrebné vykonať opravu odpisov za predchádzajúce roky. Tiež sa používa aj pri prehodnotení doby odpisovania.

Účtovná jednotka pri inventarizácii posudzuje okrem existencie aj správnosť ocenenia majetku. Pri odpisovanom dlhodobom majetku odpisy znižujú ocenenie majetku v účtovníctve, preto je potrebné posúdiť, či je nastavená správna doba odpisovania. Ak sa majetok opotrebováva rýchlejšie, ako je nastavený odpisový plán, je potrebné zostatkovú cenu rozložiť na kratšie obdobie, ako doteraz stanovená zostatková doba životnosti, čím sa zvýši hodnota ročných odpisov.

Ak sa majetok opotrebováva pomalšie, ako je nastavený odpisový plán, je potrebné zostatkovú cenu rozložiť na dlhšie obdobie, ako doteraz stanovená zostatková doba životnosti, čím sa zníži hodnota ročných odpisov.

Príklad č. 4 – Úprava odpisového plánu – predĺženie zostatkovej doby životnosti

Plechová garáž obstaraná v roku 2010 v cene 40 000 Eur. Doba odpisovania podľa doby životnosti nastavená na 20 rokov. Pri inventarizácii v roku 2017 sa prehodnotí doba dopisovania – predĺži sa o 5 rokov, čiže namiesto 12 zostávajúcich rokov sa bude odpisovať 17 rokov.

Obstarávacia cena: 40 000 Eur
Ročný odpis do 31.12.2017: 2 000 Eur
Vytvorené oprávky do 31.12.2017: 16 000 Eur
Zostatková cena k 31.12.2017: 24 000

Odpisy od roku 2018 do roku 2034: 1 412 Eur (zaokrúhlené na celé Eurá nahor, v dôsledku čoho odpis za posledné obdobie bude nižší)

Príklad č. 5 – Úprava odpisového plánu – skrátene zostatkovej doby životnosti

Plechová garáž obstaraná v roku 2010 v cene 40 000 Eur. Doba odpisovania podľa doby životnosti nastavená na 20 rokov. Pri inventarizácii v roku 2017 sa prehodnotí doba dopisovania – skrátí sa o 3 roky, čiže namiesto 12 zostávajúcich rokov sa bude odpisovať 9 rokov.

Obstarávacia cena: 40 000 Eur
Ročný odpis do 31.12.2017: 2 000 Eur
Vytvorené oprávky do 31.12.2017: 16 000 Eur
Zostatková cena k 31.12.2017: 24 000

Odpisy od roku 2018 do roku 2026: 2 667 Eur (zaokrúhlené na celé Eurá nahor, v dôsledku čoho odpis za posledné obdobie bude nižší).

Príklad č. 6 – Oprava odpisov pri prehodnotení odpisového plánu (predĺženie doby životnosti) pri majetku obstaranom pred 1.1.2005 – majetok bol odpísaný a používa sa naďalej v účtovnej jednotke

Budova obstaraná v roku 1995 je odpisovaná 20 rokov (od 1995 do 2014),

Obstarávacia cena: 3 000 000 EUR.

Ročný odpis: 150 000 EUR

Kumulované oprávky k 31.12.2004 (350 000x10 rokov) : 1 500 000 EUR

Kumulované oprávky k 31.12.2017 (350 000 x 20 rokov) : 3 000 000 EUR (zostatková cena budovy k 31.12.2017 je nulová, budova bola doodpisovaná v roku 2014, ale naďalej sa používa).

K 31.12.2017 sa organizácia rozhodla, že prehodnotí používanie daňových odpisov a stanoví dobu životnosti majetku na 30 rokov (od roku 1995 do roku 2024). Do 31.12.2004 nemení odpisy.

Keďže zostatková cena v roku 2017 je nulová, je potrebné prerátať, aká má byť výška oprávok k 31.12.2017.

Zostatkovú cenu k 31.12.2004 vo výške 1 500 000 EUR si rozloží na 20 rokov.

Ročný odpis 75 000 EUR (odpis zaokrúhlený na celé Eurá nahor)

Kumulované oprávky k 31.12.2017: (150 000 x 10 rokov + 75 000 x 13 rokov) = 2 475 000 EUR

Rozdiel k 31.12.2017: 525 000 EUR

Rozdiel vo vyčíslených oprávkach sa zaúčtuje nasledovne:

Účtovný prípad	SUMA	MD	D
Rozdiel v oprávkach za obdobie od 1.1.2005 do 31.12.2017	525 000	081	428

Keby sa organizácia rozhodla, že budovu bude používať 40 rokov, oprava účtovania by vyzerala nasledovne:

Zostatkovú cenu k 31.12.2004 si rozloží na 30 rokov.

Ročný odpis 50 000 EUR (odpis zaokrúhlený na celé Eurá nahor)

Kumulované oprávky k 31.12.2017 (150 000 x 10 rokov + 50 000 x 13 rokov) = 2 150 000 EUR

Rozdiel k 31.12.2017: 850 000 EUR

Rozdiel vo vyčíslených oprávkach sa zaúčtuje nasledovne:

Účtovný prípad	SUMA	MD	D
Rozdiel v oprávkach za obdobie od 1.1.2005 do 31.12.2017	850 000	081	428

Dátum: 29. 1. 2018

Vypracovali: Ing. Ladislav Zakhar, PhD.
vedúci samostatného oddelenia legislatívy a metodiky verejnej správy

Schválila: Ing. Miriam Majorová, PhD.
generálna riaditeľka sekcie štátneho výkazníctva