

*Názov: Ocenenie
a účtovanie kúpeného
nevyhradeného ložiska
nerastu*

Spravodajca

*meno: Ing. Mária Horváthová
za: SKAU*

Definícia problematiky a rozsah interpretácie:

1. Cieľom interpretácie je účtovanie o pozemku s ložiskom nevyhradeného nerastu, ak dôvodom jeho kúpy je ložisko nevyhradeného nerastu. Ložisko nevyhradeného nerastu je definované v zákone č. 44/1988 Zb. o ochrane nerastného bohatstva (banský zákon) v znení neskorších predpisov. Ide o ložiská stavebného kameňa, štrkopiesky, tehliarske suroviny a podobne, ktorých vlastníkom je majiteľ pozemku. Vyhradené ložiská nerastov sú národným bohatstvom vo vlastníctve štátu.
2. Predmetom interpretácie je ocenenie a zaradenie kúpeného majetku. Účtovanie o produkte, kde priamymi nákladmi je vyťažený nerast, aktivácia nákladov v procese jeho výroby v účtovníctve ťažbára a zároveň vlastníctvo pozemku.
3. Základná otázka je, či sa má ložisko na účely účtovníctva osobitne oceniť a účtovať oddelene od pozemku. Rozhodne, pri kúpe pozemku ložisko zvyšuje jeho cenu. V zahraničí sú známe dva prístupy, buď sa ložisko chápe ako súčasť pozemku, alebo ako samostatný majetok s účtovnou a trhovou hodnotou. Možné sú oba prístupy, a to podľa podmienok v čase obstarania pozemku.
4. U nás je postup účtovania ustanovený v § 38 ods. 1 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. Ložisko nerastných surovín sa účtuje na účte 031 – Pozemky, pričom ocenenie pozemku je vrátane ceny ložiska nerastných surovín. Obstarávacia cena pozemku sa znižuje postupne formou opravnej položky o hodnotu vyťažených surovín. Po vyťažení ložiska a jeho rekultivácie sa suma zaúčtovanej opravnej položky zníži o výdavky na rekultiváciu, maximálne však do výšky zaúčtovanej opravnej položky.
5. Ložisko nerastu a pozemok sú na účely účtovníctva chápané ako jeden celok. Spôsob účtovania je vhodný, ak účtovná jednotka má dlhodobo pozemok a následne ide na ňom ťažiť nerast, prípadne ak ide o nadobudnutie pozemku s ložiskom nerastu v rámci privatizácie štátneho podniku (v minulosti

bolo vyhradené aj nevyhradené ložisko len vo vlastníctve štátu bez osobitného ocenenia).

Interpretácia:

6. Právna úprava pre oblasť účtovníctva explicitne nerieši postup účtovania, ak účelom obstarania pozemku je práve nevyhradené ložisko nerastu. Hodnota nevyhradeného ložiska nerastu môže byť stanovená na základe geologického posudku. Pri stanovení postupu účtovania je potrebné oprieť sa o základné definície ustanovené v § 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
7. Máme za to, že nevyhradené ložisko nerastu spĺňa podmienky:
 - a) samostatne identifikovateľného majetku, pri ktorom je takmer isté, že v budúcnosti zvýši ekonomické úžitky účtovnej jednotky,
 - b) spoľahlivého ocenenia ako samostatnej oceníteľnej a účtovanej zložky majetku.
8. Za účelom verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovania, sa obstarávacia cena rozdelí na dve zložky a bude sa osobitne účtovať o pozemku a osobitne o nevyhradenom ložisku nerastu. Ocenenie ložiska nerastu sa stanoví na základe posudku, ktorý zohľadňuje objem overených zásob nerastu a nákladov na prieskum ložiska. Účtuje sa o ňom na účte 112 – Materiál. Ložisko na účte 112 – Materiál sa oceňuje vrátane nákladov spojením s jeho obstaraním (napríklad odkrytie ložiska). Rozdiel medzi kúpnu cenou a hodnotou nevyhradeného ložiska nerastu tvorí ocenenie pozemku, o ktorom sa účtuje na účte 031 – Pozemky.
9. Spotreba vyťaženej suroviny sa účtuje na účte 501 – Spotreba materiálu. Použije sa účtovanie aktivácie výrobku, ktorý je výsledkom vyťaženej a spracovaného nerastu.
10. Pozemok na účte 031 – Pozemky sa neodpisuje. V súlade s § 28 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov sa vychádza z predpokladu, že pozemok môže byť len dočasne znehodnotený a obnovuje sa rekultiváciou. Počas realizácie ťažby sa v účtovníctve tvorí rezerva na rekultiváciu a obnovu pozemku.

Odôvodnenie záverov:

11. Pri kúpe pozemku je na účely účtovníctva opodstatnený dôvod zaradiť nevyhradené ložisko nerastu ako samostatný majetok. Na účely verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva je dôležité, aby hodnota nerastu tvorila priamy náklad predávaného produktu.
12. Pozemok má samostatné ekonomické úžitky najmä po skončení ťažby. Počas ťažby sa tvorí do nákladov rezerva na rekultiváciu pozemku.
13. Pri stanovení interpretácie sme aplikovali v právnych predpisoch zakotvené účtovné zásady a účtovné metódy:
 - verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva v nadväznosti na definíciu majetku a existenciu dvoch oddeliteľných majetkov, ktoré prinášajú rôzne ekonomické úžitky,
 - zásada vecnej a časovej súvislosti nákladov a výnosov.

Použité materiály / zoznam príloh:

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

Opatrenie MF SR č. 202354/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov

Diskutujúce subjekty

Interpretácia bola prekonzultovaná na Ekonomickej univerzite v Bratislave.

Došlo k zhode názorov nasledovne:

- identifikácia dvoch majetkov so samostatnými ekonomickými úžitkami,
- zaradenie ložiska nerastu do krátkodobého majetku – zásoby

Vypracované podľa právneho stavu k 3. 6. 2024

Schválená dňa: 3. júna 2024

Garant interpretácie: Ing. Mária Horváthová

Podpisy:

Za Slovenskú komoru daňových poradcov

Meno: **Mag. et Mgr. Branislav Kováč, v.r.**

Funkcia: viceprezident SKDP

Za Slovenskú komoru audítorov

Meno: **Ing. Milan Mozolák, v.r.**

Funkcia: prezident SKAU

Za Ekonomickú univerzitu v Bratislave

Meno: **prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD., v.r.**

Funkcia: vedúci katedry účtovníctva a audítorstva fakulty
hospod. informatiky EUBA