

RELEVANCE SVĚTOVÝCH TRENDŮ V OBLASTI SNIŽOVÁNÍ HODNOTY AKTIV

RELEVANCE OF GLOBAL TRENDS IN ASSET VALUE DEPRECIATION

Jana Fialová¹

¹ Ing. Jana Fialová, Ph.D., Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, fialova.jana@svse.cz

Abstract: The article is focused on contrasting different approaches to the allocation of value of fixed assets to costs within two accounting systems - on the International Financial Reporting Standards IAS / IFRS and on the national accounting system of the Czech Republic. First, a comparative analysis was carried out based on the description of long-term assets. In addition, a survey was carried out mapping the methods of determining the depreciation of the joint stock companies in the Czech Republic. The research sample consisted of the joint-stock companies, because they are more likely to listing on a stock exchange, and hence a higher likelihood of application of IAS / IFRS. The research has revealed the wide use of the linear depreciation method, the use of group depreciation in the agriculture sector, the sporadic use of the component depreciation method, the setting of the boundary for tangible and intangible fixed assets and the intervals of depreciation years. The last part of the paper demonstrates the impact of the selected differences on the performance and financial situation of the enterprises.

Keywords: Asset, depreciation, accounting, reporting

JEL Classification: M21, M41

ÚVOD

Podniky hospodaří nejen s rychle se obracejícím majetkem, ale taktéž s majetkem, který je v podnikání vázán dlouhodobě, svoji hodnotu jednorázově nespotřebovává, avšak dochází u něho k postupnému opotřebování. Peněžní vyjádření částky, o níž se dlouhodobé aktivum v daném účetním období opotřebovalo, vyjadřují odpisy, které zrcadlí buď fyzické zhoršení stavu v důsledku používání majetku, nebo morální opotřebování dané zastaráním, resp. nesouladem s novými požadavky podniku. Odpisy přenášejí hodnotu dlouhodobých aktiv systematicky do nákladů, čímž ovlivňují výsledek hospodaření i celkovou bilanční hodnotu, z čehož lze dedukovat, že způsob stanovení odpisů má přímý vliv na výkonnost i finanční situaci podniků.

Z tohoto důvodu je příspěvek zaměřen na kontrastování odlišných přístupů k alokaci hodnoty dlouhodobých aktiv do nákladů v rámci dvou účetních systémů – jednak Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a dále dle národního účetního systému ČR.

O daném tématu publikují např. Vanová, et. al. (2015), která pojednává o vlivu účetních a daňových předpisů na hodnotu fixního majetku ve Slovenské republice, dále Yuan, et. al. (2017), který pojednává o správě aktiv v souvislosti s dopravní infrastrukturou, a nebo Lutilsky & Ivic (2013), kteří zkoumali různé metody odpisování v telekomunikačním průmyslu podle účetních a ekonomických pravidel. Tento příspěvek nebude zaměřen na konkrétní segment národního hospodářství, má za úkol kontrastovat pravidla dvou vybraných účetních systémů.

1. CÍL PŘÍSPĚVKU A POUŽITÉ METODY

Cílem příspěvku je:

1. provést komparaci přístupů k trvalému snižování hodnoty aktiv dle českých právních předpisů a koncepčních východisek mezinárodního účetnictví IAS/IFRS se zaměřením na změny

(aktuální trendy) mezinárodních standardů v oblasti odpisů,

2. prezentovat výsledky výzkumu zjišťujícího způsoby trvalého snižování hodnoty aktiv u podniků účtujících a vykazujících dle českých účetních předpisů,
3. kvantifikovat vliv odlišností ve způsobech trvalého snižování hodnoty aktiv dle českých právních předpisů a IAS/IFRS na finanční situaci a výkonnost podniků.

Komparativní analýza bude provedena na základě deskripce základních právních předpisů účetního výkaznictví ČR – tzn. zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu pro podnikatele účtující v režimu podvojného účetnictví a českých účetních standardů. Deskripce byly podrobeny taktéž ustanovení IAS/IFRS pojednávající o snižování hodnoty aktiv.

Výzkum v oblasti zjišťování způsobů snižování hodnoty aktiv bylo provedeno na vzoru 200 výrobních podniků (a. s. – z důvodu vyšší pravděpodobnosti kotace na trhu cenných papírů) České republiky, které účtují a vykazují dle českých právních předpisů. Zdrojem dat byla příloha v účetní závěrce těchto podniků, která byla získávána z oficiálního serveru českého soudnictví (www.justice.cz).

Vliv odlišností na finanční situaci a výkonnost výrobních podniků bude dále kvantifikován, a to prostřednictvím mediánu hodnot aktiv vybraného (statisticky významného) vzorku podniků.

Celý příspěvek se zabývá pouze problematikou účetních odpisů, neboť účetní systém IAS/IFRS obsahuje čistě účetní pojetí snižování hodnoty aktiv. Daňové hledisko dle zákona o daních z příjmů tedy není zahrnuto.

2. KOMPARACE PŘÍSTUPŮ VE SNIŽOVÁNÍ HODNOTY MAJETKU

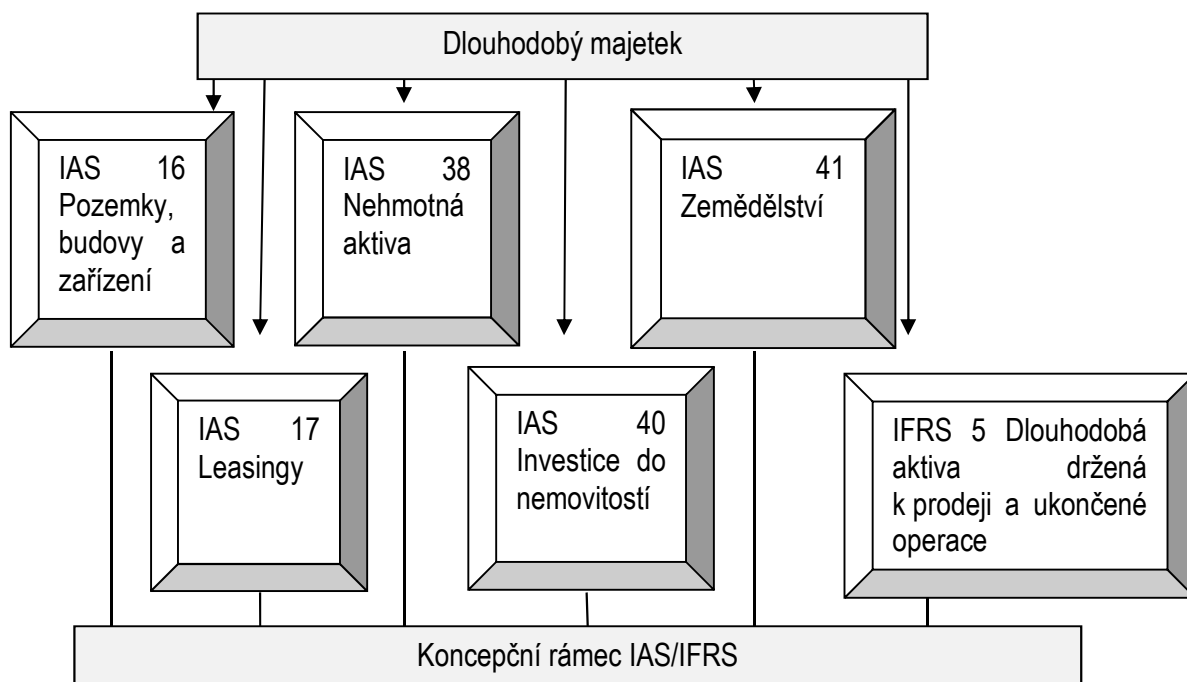
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví stanoví jen rámcové zásady pro účetní odpisování, proto v případě konkrétních účetních postupů se v § 4 odst. 8 odvolává na prováděcí předpisy. V tomto zákoně lze nalézt odpověď na otázku, zda je odpisování povinné či nikoli. § 25 odst. 3 (ÚZ, 2017) pojednává o tom, že účetní jednotka musí vykázat snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Pokud tedy dochází reálně ke snižování hodnoty majetku, jsou účetní odpisy povinné – jako realizace zásady opatrnosti, neboť v opačném případě by účetní závěrka nepodávala věrný obraz skutečnosti. § 28 zákona o účetnictví (ÚZ, 2017) dále stanoví, kdo je oprávněn odepisovat majetek.

Dále odpisy majetku upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli. Tato vyhláška (ÚZ, 2017) v § 56 vyjmenovává majetek, jenž je možno odepisovat, dále stanoví povinnost sestavit odpisový plán a vyjasňuje vstupní hodnotu do odpisu. Stanoví taktéž, že průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas (např. na výkon). Následující § 56a pojednává o aplikaci metody komponentního odpisování majetku.

Třetím právním předpisem je Český účetní standard č. 013 - Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, konkrétně jeho čtvrtá část (ÚZ, 2017), která řeší zaokrouhlování a zúčtování odpisů, včetně řešení odpisu specifických aktiv (dospělých zvířat a pěstitelských celků).

V účetním systému IAS/IFRS je dlouhodobý majetek řešen více standardy. Jedná se zejména o standardy zobrazené v následujícím schématu:

Obr. 1: Úprava dlouhodobého majetku v systému IAS/IFRS



Zdroj: Hinke, 2013

Z hlediska trvalého snižování hodnoty majetku jsou nejdůležitější standardy IAS 16 a IAS 38 (IASB, 2012), které mají shodný koncept sestavený z modelu pořizovací ceny a modelu přecenění na reálnou hodnotu. Dle Dvořákové (2011) je aktivum odpisováno od okamžiku, kdy je způsobilé k používání a zastaveno v okamžiku, kdy je pozbyto (prodáno či

zlikvidováno), nebo v okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držena k prodeji. Krupová (2009) dále poukazuje na IAS 8, podle kterého je zpřesňování výše odpisu změnou v účetním odhadu, nikoli účetní chybou.

Komparace jednotlivých aspektů v rámci odpisování majetku uvádí následující tabulka:

Tab. 1: Komparace aspektů v rámci odepisování majetku dle právních předpisů ČR a IAS/IFRS

Aspekt	Řešení dle právních předpisů ČR	Řešení dle IAS/IFRS
Možnost volby modelu ocenění dl. majetku	Nejsou definovány modely, existuje jediná možnost – prvotní ocenění snižovat (ať již dočasně, či trvale)	Existence modelu pořizovací ceny (korekce prvotního ocenění pouze směrem dolů) a modelu přecenění (možnost přecenění na reálnou hodnotu). Účetní jednotka může vybrat model pro každou třídu majetku
Postup a metody odepisování	Průběh užívání může být vyjádřen ve vazbě na čas či na výkony. Konkrétní metody nejsou definovány	Volba metod měla odrážet ekonomické užítky. Vedle lineární časové metody existovaly zrychlené metody SYD, DDB. V současnosti preference lineární metody odpisu
Určitelnost doby použití	Odhadem doby ekonomické životnosti či celkového výkonu	Standardy rozlišují aktiva s určitelnou dobou použitelnosti, která se odepisují a aktiva s neurčitelnou dobou životnosti, která se odepisovat nemají (testují se na snížení hodnoty)
Možnost komponentního odepisování	Pouze u vybraných aktiv – dle § 56a prováděcí vyhlášky: stavby, byty a nebytové prostory, hmotné movité věci a jejich soubory	Všeobecná aplikace, z níž vyplývá nemožnost tvorby rezervy na opravu majetku
Odpisování	Náhradní díly jsou do nákladů přenášeny	Významné náhradní díly dlouhodobé povahy

významných náhradních dílů	jednorázově – jako jejich spotřeba	jsou evidovány jako dlouhodobé majetkové složky a jsou odepisovány po dobu jejich odhadované ekonomické životnosti
Odpisování při leasingu	Ve většině případů odepisuje pronajímatel, nájemce pouze ve specifických případech technického zhodnocení profinancovaného nájemcem	U operativního leasingu pronajímatel, u finančního leasingu nájemce – z předem stanovené ceny: nižší z reálné hodnoty a současné hodnoty minimálních leasingových plateb
Odepisování biologických aktiv	Stejný přístup jako u ostatních dlouhodobých aktiv	Podle rozdělení na zralá a nezralá. Zralá biologická aktiva se řídí IAS 16, tak jako budovy a zařízení
Ustanovení o zúčtování odpisu	Je dáno prováděcí vyhláškou, zúčtování na vrub nákladů a ve prospěch opravek	Určení způsobu účtování není primárním cílem žádného standardu, pouze informace o způsobu vykazování. Růst reálné hodnoty v modelu přecenění nad prvotní ocenění je zúčtováno rozvahově, pokles reálné hodnoty pod prvotní ocenění je zúčtováno výsledkově
Možnost agregace položek	Ano – v rámci skupinového odpisu	Ano – položky stejného technicko-ekonomického určení
Okamžik ukončení odpisů	Do okamžiku ukončení odpisu dle odpisového plánu (resp. do konce ekonomické životnosti)	Do okamžiku, kdy je pozbyto, nebo do okamžiku, kdy je v souladu s podmínkami IFRS 5 zařazeno mezi aktiva držená k prodeji

Zdroj: Vlastní zpracování dle ÚZ a IASB, 2017

Výše uvedená tabulka odhaluje odlišnosti mezi českými právními předpisy a IAS/IFRS. V oblasti českých právních předpisů došlo v posledních deseti letech k největší vlně změn v souvislosti s implementací směrnice: „2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS“ (Účetní portál, 2013), a to k 1. lednu 2016. Tato vlna změn však nepřinesla žádné změny týkající se trvalého snižování hodnoty majetku, až na odpisování zřizovacích výdajů, jejichž aktivování, resp. postupné přenášení do nákladů formou odpisů, bylo zrušeno. V rámci účetního systému IAS/IFRS došlo v poslední době ke dvěma změnám:

1. k vynětí zralých biologických aktiv z díkce IAS 41 (který lpěl na ocenění reálnou hodnotou) a zařazení těchto aktiv do díkce IAS 16 (který umožňuje volbu modelu pořizovací ceny či modelu přecenění – myšleno přecenění na reálnou hodnotu). Tato změna tedy přináší možnost odchýlit se od reálné hodnoty k pořizovací ceně, kterou je

možno korigovat pouze směrem dolů – formou odpisů (při trvalém snížení hodnoty) či formou opravných položek (při dočasném snížení hodnoty),

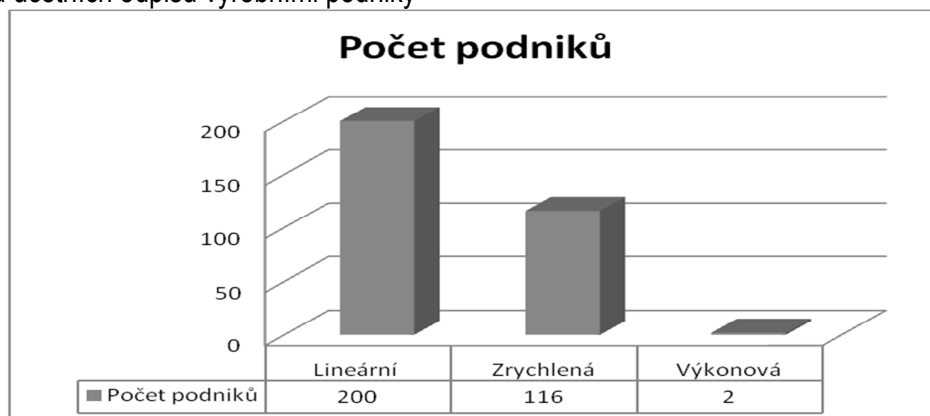
2. specifikace akceptovatelných metod odpisování. Tato změna byla schválena v květnu 2014 s účinností od 1. 1. 2016 a vyplývá ze změny standardů IAS 16 a IAS 38 (IASB, 2014), podle kterých dlouhodobá aktiva nesmí být odepisována na bázi výnosové metody, neboť se tento přístup neshoduje s nastaveným principem odpisování. Na výnosy mají vliv i jiné proměnné, které nesouvisí přímo s využitím aktiva – např. cena nebo objem prodávaných výrobků. Proto IASB klade preference na lineární metody odepisování. Vašek (2015) uvádí pouze dvě výjimky z tohoto pravidla: (i) pokud je nehmotné aktivum oceněním výnosu – např. právo provozovat dálnici až do výběru určité částky a (ii) vysoká korelace výnosů a spotřeby ekonomických benefitů nehmotného aktiva.

Vliv těchto změn bude taktéž podroben kvantifikaci v další kapitole tohoto článku.

3. SNIŽOVÁNÍ HODNOTY MAJETKU U VÝROBNÍCH PODNIKŮ ČR

Analýzou příloh v účetních závěrkách vybraného vzorku 200 výrobních podniků došlo k následujícím zjištěním:

Obr. 2: Metody výpočtu účetních odpisů výrobními podniky



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z výše uvedeného grafu je patrné, že lineární metoda odpisu má své uplatnění u všech podniků stanoveného vzorku, a to alespoň pro vybrané majetkové složky. Většina podniků aplikuje tuto metodu odpisu u nově pořízeného majetku, tzn. majetku, jehož je prvním

vlastníkem. Zrychlená metoda odpisu je aplikována u starších prostředků a dále v případě, kdy se účetní odpisy rovnají daňovým. Výkonový odpis aplikují pouze 2 podniky, a to pouze u dopravních prostředků.

Tab. 2: Poměr aktiv odepisovaných individuálně a skupinově

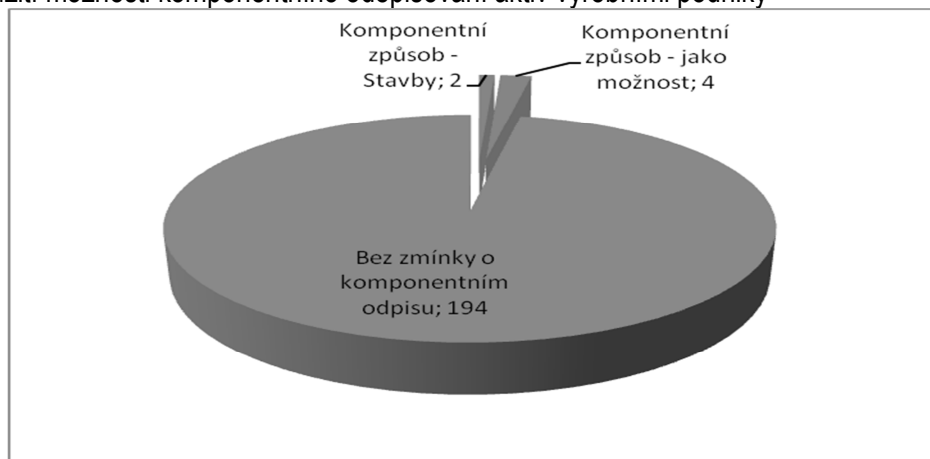
Poměr	Skupinový odpis	Individuální odpis
v počtu podniků	41	159
v procentech	20,5	79,5

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Skupinové odpisy jsou aplikovány pouze u výrobních podniků z oboru zemědělství, jež byly ve výzkumném vzorku zastoupeny padesáti procenty. Z počtu sta zemědělských

podniků deklarovalo skupinový odpis vybraných chovů dobytka 41. Ostatní podniky buď tento způsob nevyužívají, nebo nedisponují chovy, u nichž by byl tento způsob odpisu přínosný.

Obr. 3: Využití možnosti komponentního odepisování aktiv výrobními podniky



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Komponentní způsob odpisu byl zjištěn u středních podniků podléhajících povinnosti auditu účetní závěrky a výroční zprávy. Ve dvou případech byla metoda zmíněna u rozkladu dílčích majetkových složek v případě stavby jako hlavní majetkové složky, ve čtyřech dalších případech byl komponentní způsob odpisu uveden jako zvolená možnost pro případ, že by v rámci hlavní majetkové složky byly identifikovány dílčí složky s výrazně jinou dobou ekonomické životnosti. Velký podíl podniků, jež

komponentní způsob odpisu neuplatňují, si autorka vysvětluje skutečností, že takto vypočtené odpisy nejsou daňově uznatelným nákladem. Pokud se o nich tedy podniky zmiňují, tak pouze jako o alternativě k tvorbě rezerv na opravu majetku (v případě zvoleného vzorku podniků byla často zmiňována tvorba rezerv na opravu střech objektů). Následující tabulka určuje hranici ocenění majetku, od níž je majetek do nákladů přenášen postupně (nikoli tedy jednorázovým způsobem):

Tab. 3: Hranice hodnoty majetku pro jeho postupné odepisování (v tis. Kč)

Majetek/Statistická charakteristika	Interval	Modus	Průměr
Hmotný majetek	10 - 40	30	28
Nehmotný majetek	15 - 60	60	54

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Další tabulka uvádí rozpětí doby odpisu pro (v majetku nejčastěji zastoupené) položky aktiv:

Tab. 4: Rozpětí intervalů doby odpisu stanovené shlukem deklarovaných dob odpisu vybraného vzorku podniků (v letech)

Druh majetku	Interval doby odpisu
Stavby	20 - 50 let
Stroje	5 - 20 let
Dopravní prostředky	4 - 10 let
Jiný dlouhodobý majetek	3 - 15 let

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z rozboru odpisových politik vybraného vzorku 200 výrobních podniků vyplývají následující závěry:

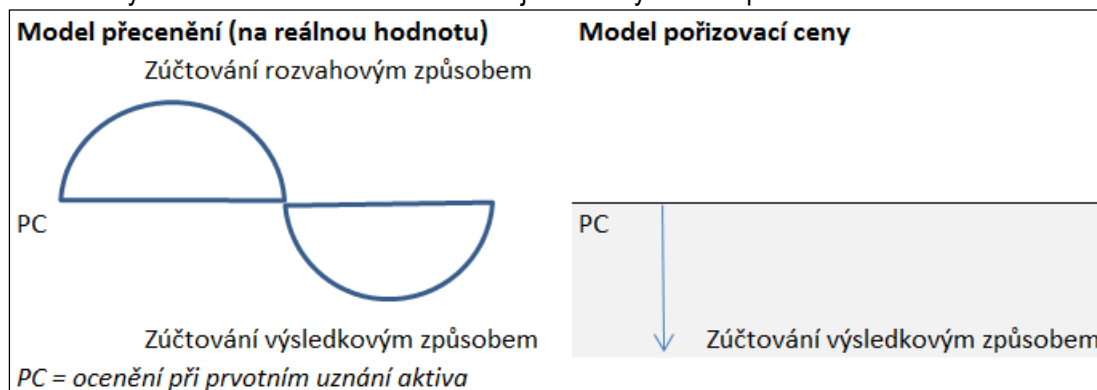
- veškeré podniky mají uplatnění pro lineární metodu odpisu (alespoň u části majetku),
- zrychlené odpisy byly nejčastěji identifikovány u starších prostředků (případně pokud se účetní odpisy rovnají daňovým),
- skupinové odpisy jsou aplikovány pouze u podniků z oboru zemědělství, a to u odpisů vybraných chovů,
- komponentní způsob odpisu je využíván zcela ojediněle, a to u staveb,
- nejčastěji se vyskytující hranice pro hmotný majetek je stanovena na 30 tis. Kč, u nehmotného majetku na 60 tis. Kč,

- shlukem intervalů počtu let odpisu lze identifikovat rozpětí intervalů odpisu u hlavních majetkových složek,
- výše uvedená zjištění obsahovala nízkou míru variability, proto je názorem autorky, že výsledky lze považovat za obecně platné.

4. KVANTIFIKACE VLIVU ODLIŠNOSTÍ NA FINANČNÍ SITUACI A VÝKONNOST PODNIKŮ

První (v tab. č. 1) identifikovanou odlišností byla možnost IAS/IFRS volit pro následné přecenění majetkových složek model pořizovací ceny a model přecenění. Vliv volby mezi těmito dvěma modely na výkonnost podniku ukazuje následující schéma:

Obr. 4 Vliv volby modelu následného ocenění majetku na výkonnost podniku



Zdroj: Vlastní zpracování dle IAS 16, IAS 38 (IASB, 2014), 2017

Kvantifikace této odlišnosti na vybraném vzorku podniku však v tomto případě nebyla možná, neboť podniky v účetních závěrkách nedeklarují majetkové složky, které by měly tendenci na hodnotě růst. Stejný důvod vyznívá proti kvantifikaci změny IASB z roku 2014, kdy byla zralá biologická aktiva vyňata z díkce IAS 41 a vpravena do IAS 16. Tato změna však paradoxně přináší přiblížení se způsobu odpisování biologických aktiv českým právním předpisům.

Druhou identifikovanou odlišností je použití komponentního způsobu odpisu. Ve výzkumu

způsobu odpisu bylo identifikováno použití komponentního způsobu odpisu u staveb. Medián hodnoty staveb v rozvahách vybraného vzorku podniků činí 247 790 tis. Kč a průměr délky jejího odpisu 40 let. V případě, že by 10 % hodnoty této stavby bylo tvořeno dílčí majetkovou složkou s výrazně nižší dobou životnosti (předpoklad 10 let), byl by vliv na výsledek hospodaření následující (při náhradě komponenty po uplynutí předpokládané doby životnosti za cenu o 10% vyšší):

Tab. 5: Průběh hodnoty ročního odpisu v jednotlivých letech při různém přístupu k využití komponentní metody (v tis. Kč)

Přístup k odpisu/Rok	1. - 10. rok	11. - 20. rok	21. - 30. rok	31. – 40. rok
Bez komponentního způsobu	6 194,75	6 194,75	6 194,75	6 194,75
S komponentním odpisem				
Odpis hlavní majetkové složky	5 575,28	5 575,28	5 575,28	5 575,28
Odpis komponenty	2 478,00	2725,69	2998,26	3298,09
Celkem	8 053,28	8 300,97	8 573,54	8 873,37

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky jsou zřejmé vyšší hodnoty ročních odpisů u metody odpisu s využitím komponentního odpisu, které by bylo nutné nahradit tvorbou rezerv. V případě ignorace komponentního způsobu odpisu či tvorby rezerv by docházelo k jednorázovým výkyvům v nákladech při uplynutí doby životnosti komponenty, což by negativně ovlivnilo věrný a poctivý obraz účetnictví.

Další identifikovanou odlišností v problematice odpisů mezi výše uvedenými účetními systémy je preference lineárních odpisů dle IAS/IFRS. Medián roční hodnoty odpisu vybraného vzorku podniků činil 27. 051 tis. Kč a tato roční

hodnota demonstruje ve výkazech zisku a ztráty průměrně 13,02 % provozních nákladů, což ukazuje, že volba metody odpisu ovlivní průběh provozních nákladů a tím i výsledku hospodaření v řádech desítek tis. Kč. Relevance (resp. významnost) volby metody odpisu může být tedy potvrzena.

ZÁVĚR

Odpis představuje systematickou alokaci hodnoty aktiva (stanovené při prvotním uznání či při přecenění) do nákladů, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Jeho

zúčtování přímo ovlivňuje výkonnost podniku a prostřednictvím korekce v rozvaze upravuje hodnotu majetku pro hodnocení finanční situace podniku. Z tohoto důvodu je nezbytné věnovat pozornost všem aspektům stanovení odpisu u hmotného i nehmotného majetku. V uvedeném příspěvku byla deklarována relevance volby modelu ocenění a metod výpočtu odpisu (včetně komponentního způsobu odepisování) na hodnocení výkonnosti a finanční situace podniků.

Yuan, Ch., McClure, T., Cai, H., & Dunston, P. (2017). Life-Cycle Approach to Collecting, Managing, and Sharing Transportation Infrastructure Asset Data *Journal of construction engineering and management*. 143(6).

LITERATURA

Dvořáková, D. (2011). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s.

Hinke, J. (2013). *IAS/IFRS a vykazování finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství.

IASB. (2014). *IFRS – A Guide through IFRS*. London: IFRS Foundation.

KAČR. (2013). Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK. Retrieved February 22, 2017, from: <http://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-383-c.html>.

Kolektiv autorů. (2017). *ÚZ - Úplné znění zákonů: Účetnictví podnikatelů – audit*. Ostrava: Sagit.

Krupová, L. (2009). *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, a.s. – Nakladatelství.

Lutlisky, I. D., Ivic, M. (2013). Valuation of Long-Term Tangible Asset under LRIC Methodology. *Proceedings of the 12th International Conference on Telecommunications (CONTEL 2013)*. University of Zagreb. 297-302.

Vanova, A. F., et. al. (2015). Depreciation influence of fixed assets on accounting reset and corporate income tax base pursuant accounting and tax legislation in the Slovak Republic. *Finance and Performance of Firms in Science, Education and Practice*. Tomas Bata University. Zlin. 287-296.

Vašel, L. (2015). *IFRS – Aktuálně a další očekávaný vývoj. Podklady k semináři*. Praha: VOX, a.s. – Nakladatelství.