

Účetní versus daňové odpisy[#]

(Polemika k článku Děrgel, M.: *Účetní a daňové odpisy – smysl odlišování. Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2007, roč. 8, č. 2, s. 42-47.)

*Dana Dvořáková**

Článek Martina Děrgela „Účetní a daňové odpisy – smysl odlišování“ vyšel v časopisu *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*. Martin Děrgel ve svém článku upozorňuje na to, že není vhodné užívání „daňových odpisů“ (tedy odpisů vypočtených na základě požadavků zákona o daních z příjmů) pro účely účetnictví, tedy pro vyčíslení nákladů na odpisy a následné zjištění výsledku hospodaření účetní jednotky.

Podle autora se sice nedá popřít, že užití daňových odpisů v účetnictví je pro účetní jednotku pohodlné (snižuje administrativní náročnost evidence dlouhodobého majetku, pro účely zjištění základu daně z příjmů není nutné opravovat výsledek hospodaření o rozdíl účetních a daňových odpisů, při vyřazení majetku je shodná účetní i daňová zůstatková cena). Přes tyto výhody je dle autora v řadě případů užití daňových odpisů v účetnictví nevhodné, s tímto názorem nelze než souhlasit. Zdůvodnění příčin odpisování, metod odpisování a stanovení doby odpisování provedené v tomto článku však obsahuje některé podstatné nedostatky. Autor v úvodní pasáži uvádí, že odpisy jsou vyjádřením trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku (podrobněji viz Děrgel, 2007). Teprve následně uvádí, že odpis představuje de facto rozložení pořizovacího výdaje na dlouhodobé aktivum do jednotlivých účetních období tak, aby byla zachována věcná souvislost výnosů a nákladů (matching principle). Teoreticky by zdůvodnění odpisování a volba adekvátních metod odpisování měla být založena především na analýze budoucích efektů, které aktivum účetní jednotce přinese, právě v tomto bodě lze spatřit slabinu celého příspěvku, absence tohoto základního východiska vede v dalším výkladu k řadě nepřesností. Důsledkem uvedeného přístupu je i to, že se autor věnuje výkladu jednotlivých metod odpisování majetku v účetnictví (uvádí odpisy závislé na čase – lineární či nelineární a odpisování výkonové), prakticky se však nezabývá řešením otázky, jakou metodu odpisování by měla účetní jednotka v konkrétní situaci zvolit. Autor rovněž nepředpokládá, že by při odpisování mohla být uvažována tzv. zbytková hodnota – tedy hodnota, o kterou je snížena pořizovací cena či jinak zjištěná základna pro odpisování, naopak v příspěvku výslovně uvádí, že... „Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví...“

Cíle článku – tedy vysvětlení smyslu odlišování účetních a daňových odpisů – nemůže být plně dosaženo, jestliže primárně nebudou vyloženy teoretické základy odpisování. V článku by měla být jasně uvedena jako výchozí teze – že odpisování je naplněním principu přiřazování nákladů souvisejícím výnosům. Při volbě metody odpisování, úvaze o relevantnosti eventuální zbytkové ceny, ale zejména při stanovení doby používání dlouhodobého majetku je nanejvýš důležité odpovědět na dvě základní otázky:

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Doc. Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ddvorak@vse.cz>.

1. Jaké užitky může dlouhodobý majetek účetní jednotce přinést, vzhledem k záměrům, které má účetní jednotka při jeho používání?
2. V závislosti na odpovědi na prvou otázku pak účetní jednotka rozhodně, zda bude účetní odpisy vztahovat k času či k výkonu, jako k nezávislým proměnným.

Dlouhodobé užitky z aktiva

Užitky, které dlouhodobý majetek přinese, jsou především výnosy z používání, které účetní jednotka očekává, že bude prostřednictvím dlouhodobého aktiva realizovat. Pro tento typ užitků je třeba odhadnout, jak dlouho jich bude účetní jednotka dosahovat. Dobu užívání je možno definovat vzhledem k času či k výkonu. Východiskem pro volbu nezávisle proměnné a pro následnou volbu odpisovací metody, tedy zda má být odpis lineární, zrychlený (degresivní průběh funkce) či zpomalený (progresivní průběh funkce), musí být očekávaný průběh výnosů, které majetek účetní jednotce přinese. Tedy – pokud budou očekávané výnosy na počátku nejvyšší a v dalších letech budou mít klesající tendenci (například vlivem předpokládaného nasycení trhu), je třeba zvolit pro výpočet odpisu odpovídající degresivní funkci. V případě, že budou výnosy v průběhu používání dlouhodobého majetku naopak narůstat, je třeba zvolit pro výpočet odpisů funkci, jejíž průběh je progresivní. V případě, že průběh výnosu bude lineární, bude účetní jednotka volit lineární rozprostření odpisů do jednotlivých účetních období. Pokud se očekávané výnosy budou odvíjet od výkonů zařízení a pokud lze určit celkovou kapacitu zařízení, je vhodné užít odpisů výkonových. Uvedená základní východiska pro volbu odpisových metod v článku uvedena nejsou. Čtenář je tedy informován o nástrojích, které pro výpočet odpisů má, ale není sděleno, jakého nástroje má v konkrétní situaci použít.

Přínos z aktiva po skončení jeho používání

Autor článku zcela pomíjí možnost, že aktivum po skončení používání může účetní jednotce ještě přinést užitek například při prodeji aktiva či jeho součástí. Pokud se takovýto užitek dá v budoucnu očekávat, účetní jednotka by měla jeho výši odhadnout a pro účely výpočtu odpisů tuto částku (označovanou jako zbytkovou hodnotu) odečíst, o zbytkovou cenu tak budou sníženy odpisy v jednotlivých obdobích používání aktiva. Opomenutí určení zbytkové hodnoty může, je-li její očekávané výše významná, ohrozit zachování věrného a poctivého obrazu účetní jednotky v účetnictví.

Faktory ovlivňující stanovení doby použitelnosti aktiva

Nejdůležitějším odhadem, který je třeba vzhledem k odpisování provést, je stanovení předpokládané doby používání aktiva. Autor se této problematice v článku nevěnuje a téměř zcela ji opomíjí. Přitom potřeba odhadu doby používání aktiva, která se odvíjí od konkrétních podmínek a záměrů účetní jednotky, je tím základním argumentem proti tomu aby účetní jednotky užívaly pro účely účetnictví odpisy vypočtených na základě požadavků daňových zákonů. Základním omezením použitelnosti daňových odpisů je právě to, že pevně determinují, bez ohledu na konkrétní potřeby účetní jednotky, dobu použitelnosti dlouhodobého majetku. Pokud tedy bylo cílem článku zdůraznit smysl odlišování účetních a daňových odpisů, neměl být tento nejvýznamnější argument odsunut stranou a v článku měl být věnován odpovídající prostor diskusi nad faktory, které ovlivní stanovení doby použitelnosti dlouhodobého majetku. Právě existence těchto faktorů, které musí účetní

jednotka brát v úvahu při určení doby životnosti a jejich individuální charakter, je tím nejdůležitějším důkazem, že „centrálně“ určená doba použitelnosti majetku podle jeho klasifikace do určitých skupin nevyhovuje pro účely účetnictví.

Faktory, které je třeba vzít v úvahu při stanovení doby použitelnosti dlouhodobého aktiva jsou zejména: (podrobněji viz International financial reporting standards – IASB, 2005).

1. *Fyzické opotřebení*, které závisí na kvalitě a způsobu použití aktiva, intenzitě jeho využívání, politice oprav a udržování apod. – zvážení těchto okolností umožní účetní jednotce zvážit a odhadnout, jak dlouho bude aktivum ve stavu způsobilém přinášet užitky.
2. *Morální zastarávání* aktiva – je odhadováno na základě dostupných informací o očekávaném vývoji technického pokroku v daném oboru, který způsobuje že:
 - a) další využívání aktiva se bude stávat neekonomickým (jsou k dispozici kvalitnější aktiva, která umožňují rychlejší, levnější či kvalitnější produkci);
 - b) poptávka po produkci, která je vyráběna prostřednictvím tohoto aktiva, bude klesat.

Odhad různých stránek morálního opotřebení umožní účetní jednotce stanovit, jak dlouho bude aktivum „chtít používat“.

3. Je třeba vzít rovněž v úvahu další faktory, které omezí dobu používání aktiva, například důsledky již platného, nebo očekávaného zákona, který omezuje používání aktiva z ekologických důvodů apod.

Při stanovení doby užívání je rovněž třeba dbát zásady opatrnosti a dobu užívání, ani zbytkovou hodnotu nenadhodnocovat.

Závěr

Záměrem článku Martina Děrgela je upozornit na nevhodnost využití odpisů vypočtených v souladu daňovými požadavky pro účely účetnictví. Autor však „nepostavil“ své argumenty na základních východiscích, který determinují smysl odpisování dlouhodobého majetku v účetnictví. Absence těchto východisek potom celkovou argumentaci o potřebě účetních odpisů stanovených na základě individuálních podmínek účetní jednotky výrazně oslabila.

Literatura

- [1] Děrgel, M. (2007): *Účetní a daňové odpisy – smysl odlišování*. Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále, 2007, roč. 8, č. 2, s. 42-47.
- [2] IASB (2005): *International financial reporting standards*. London, IASB, 2005.

Účetní versus daňové odpisy

Dana Dvořáková

ABSTRAKT

Příspěvek je věnován kritickému zhodnocení článku M. Děrgela: *Účetní a daňové odpisy – smysl odlišování*. Porovnává přístup autora článku k řešení problematiky odpisování s požadavky mezinárodních účetních standardů v této oblasti.

Klíčová slova: Odpisování; Aktiva; Metoda odpisování.

Accounting versus Tax Depreciation

ABSTRACT

The aim of this paper is a critical analysis of an article from M. Děrgel: *Accounting and tax depreciation – reason for differentiation*. Author's approach is compared with requirements of International Financial Reporting Standards.

Key words: Depreciation; Assets; Depreciation method.

JEL classification: M41.