



## Interpretace Národní účetní rady

### I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

---

*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.*

#### Popis problému

1. Při pořizování technologicky anebo finančně náročných investic musí účetní jednotky správně určit okamžik zahájení pořízení majetku a okamžik ukončení pořízení majetku a jeho zařazení do používání. Správné vymezení období, po které se dlouhodobý hmotný majetek nachází ve fázi pořizování, je klíčové pro správné vyčíslení nákladů spojených s pořizováním majetkem pro potřeby určení pořizovací ceny majetku při jeho zařazení do používání.
2. Otázku stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku řeší Interpretace I-5. Okamžik zařazení dlouhodobého majetku do používání je upraven vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.). Dle ustanovení §7 odst. 11 „*dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení. Toto ustanovení se nepoužije v případě nabytých věcí, které před nabytím byly uvedeny do stavu způsobilého k užívání a nevyžadují montáž u nabyvatele.*“
3. Uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání je tedy podmíněno splněním technicko-ekonomických funkcí (tj. dokončení věci) a právními aspekty (tj. splněním technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání daného majetku – tzv. získání osvědčení o způsobilosti k provozu). Ustanovení vyhlášky nedefinují pojem dokončení věci a také jsou nejednoznačná, zda splnění podmínek způsobilosti k provozu nastává okamžikem obdržení osvědčení od příslušné veřejné (nebo jiné pověřené) instituce, anebo již v okamžiku splnění všech podmínek, které podmiňují

vydání osvědčení. V některých situacích se tedy může odlišovat technicko-ekonomický okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k používání od okamžiku právního.

4. Podmínka splnění „povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu)“ je též nejednoznačná z hlediska vymezení obsahové podstaty pojmu „způsobilost k provozu“. V úvahu přicházejí dvě možnosti, které mohou mít vliv na určení okamžiku zařazení dlouhodobého majetku do používání:
  - a) způsobilost k provozu v širším smyslu slova, tj. všechna osvědčení, včetně i „vedlejších“, která se nevztahují k hlavním funkčním charakteristikám pořizovaného majetku;
  - b) způsobilost k provozu v užším smyslu slova, tj. pouze ta osvědčení, která se vztahují k hlavním funkčním charakteristikám pořizovaného majetku.
5. Tato interpretace se zabývá účetním řešením určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do používání, jestliže se dokončení majetku (věci) odlišuje od okamžiku obdržení právního osvědčení o způsobilosti majetku k provozu. Při zařazování dlouhodobého hmotného majetku musí účetní jednotka posoudit,
  - a) v kterém okamžiku je pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek dokončen z technicko-ekonomického hlediska;
  - b) v kterém okamžiku je pořizovaný dlouhodobý hmotný majetek způsobilý k provozu podle právních předpisů;
  - c) liší-li se okamžiky v odstavci 5a a 5b, zda se bude aplikovat postup podle odstavce 7a, 7b, nebo 7c této Interpretace.
6. Tato Interpretace řeší pouze stanovení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do používání. Veškeré ostatní aspekty související s pořízením majetku (např. určení pořizovací ceny, stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku, zmetky vzniklé při pořízení, atd.) nejsou předmětem této Interpretace. Tato Interpretace částečně nahrazuje Interpretaci I-6 Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. Tato Interpretace se nezabývá zařazováním částí majetku. Vzhledem ke specifickým se tato Interpretace nezabývá určením okamžiku zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání, byť obecné principy vymezené Interpretací lze použít jako východisko pro účetní zachycení obdobných případů i u dlouhodobého nehmotného majetku.

## Řešení

7. V případech, kdy volba mezi ekonomickým (účetním) pohledem na okamžik zařazení majetku do používání je v rozporu s právním přístupem, musí účetní jednotka zvolit v souladu s ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) postup, který respektuje ekonomickou podstatu transakce a nezastírá skutečný stav. Při naplňování tohoto požadavku musí účetní jednotka posoudit povahu naplnění podmínky způsobilosti k provozu ve vazbě na určení okamžiku zařazení majetku do používání:
  - a) jestliže uvedení pořizovaného majetku do používání je podmíněno vydáním osvědčení příslušnou veřejnou institucí, je ekonomické dokončení majetku závislé na právním stavu majetku a účetní jednotka zařadí majetek do používání k datu, ke kterému nabylo účinnost osvědčení o způsobilosti k provozu;
  - b) jestliže osvědčení o způsobilosti k provozu má povahu následného nebo podmíněně následného ověření a potvrzení splnění všech podmínek a majetek může být používán

- již před vydáním osvědčení, účetní jednotka zařadí majetek do používání k okamžiku, ke kterému byl majetek uveden do stavu, aby mohl být využíván k zamýšlenému účelu;
- c) jestliže osvědčení o způsobilosti k provozu je získáno před tím, než je majetek ekonomicky dokončen, účetní jednotka zařadí majetek do používání až k okamžiku, kdy je majetek ve stavu k zamýšlenému používání.
8. Účetní jednotka zařadí majetek do používání k okamžiku splnění podmínek způsobilosti k provozu, které se vztahují k hlavním funkčním charakteristikám pořizovaného majetku, a to v souladu s odstavcem 7a, nebo 7b dle povahy osvědčení o způsobilosti k provozu. Jestliže získání osvědčení o způsobilosti k provozu má charakter několika časově navazujících kroků, účetní jednotka posoudí, zda se na daný krok vztahují ustanovení odstavce 7a, nebo 7b.
9. Při posuzování, zda jsou splněny podmínky pro získání osvědčení o způsobilosti k provozu pořizovaného majetku, účetní jednotka zohlední veškeré dostupné informace, tj.:
- a) vnitřní informace o splnění všech podmínek uložených právními předpisy, které budou posuzovány příslušným úřadem; a
- b) výsledky průběžných fází schvalovacího procesu a případná dílčí vyjádření dotčených orgánů.
10. Posouzení (ne)splnění podmínek pro zařazení majetku do používání není možné revokovat, pokud nebylo chybou.

## Zdůvodnění závěrů

11. Účetní předpisy řeší určení okamžiku zařazení dlouhodobého majetku do používání nejednoznačně. Účetní jednotky při konkrétní aplikaci musí dodržovat obecné účetní zásady v kontextu zákona o účetnictví. Základním požadavkem je respektování věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce. V případě nesprávného určení okamžiku zařazení majetku do používání může dojít k porušení zásady opatrnosti a k porušení zásady věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím. Vzhledem k charakteru dlouhodobého hmotného majetku tato porušení obecných účetních zásad mohou vést k chybnému vykázání částek v účetní závěrce nejen za běžné období, nýbrž i v obdobích následujících.
12. *Zdůvodnění odstavce 7a:* Neumožňují-li právní předpisy používat majetek dříve, než příslušná instituce vydá povolení k provozu, nemůže účetní okamžik zařazení používání nastat dříve, než je osvědčení o způsobilosti k provozu získáno. Případné dřívější užívání by bylo v rozporu s příslušnými právními předpisy a zařazení majetku do užívání by vedlo k porušení zásady uvedené v ustanovení §8 odst. 2 zákona o účetnictví.
13. *Zdůvodnění odstavce 7b:* Má-li osvědčení o způsobilosti pouze potvrzující povahu, může majetek generovat výnosy používáním již před samotným vydáním osvědčení, přičemž majetek je podmíněně používán. Podmíněně používání je dáno po dobu trvání lhůty, která je stanovena k odstranění nedostatků nebo jiné nápravě vyvolané právními předpisy. Lhůta končí zjednáním nápravy, doplněním nebo obdobným úkonem nebo jeho marným uplynutím. Účetní jednotka zařadí majetek do používání k okamžiku, ve kterém je majetek uveden do stavu, ve kterém je z technicko-ekonomického hlediska připraven k užívání způsobem zamýšleným účetní jednotkou. Pokud by účetní jednotka odsunula zařazení do používání až do okamžiku vydání příslušného potvrzujícího osvědčení, může mj. dojít k podhodnocení odpisů (a tedy nadhodnocení majetku a výsledku hospodaření)

v aktuálním období a nadhodnocení odpisů (a tedy podhodnocení majetku a výsledku hospodaření) v obdobích následujících.

14. *Zdůvodnění odstavce 7c:* V některých případech účetní jednotka získává osvědčení, že majetek vyhovuje všem právním, hygienickým, bezpečnostním a jiným požadavkům, přestože majetek ještě nevyhovuje vnitřním požadavkům jednotky na kvalitu, výkonnost nebo funkčnost daného majetku. Takový majetek není ve stavu zamýšleném k používání, a nemůže být proto zařazen do používání.
15. *Zdůvodnění odstavce 8:* Účetní jednotka může uspořádáním svých provozních aktivit zabezpečit stav, při kterém lze, v souladu s právními předpisy, pořízený majetek používat a generovat z něj výnosy, i když zatím nebylo vydáno osvědčení o způsobilosti vztahující se k vedlejším funkčním charakteristikám pořizovaného majetku. Případné chybějící osvědčení o způsobilosti k provozu, které se vztahuje k vedlejším funkčním charakteristikám pořizovaného majetku, nemá tedy vliv na určení okamžiku zařazení majetku do používání.
16. *Zdůvodnění odstavců 9 a 10:* Při naplňování požadavků odstavců 7 a 8 musí účetní jednotka při posuzování, zda byly splněny podmínky pro zařazení majetku do používání, zohlednit veškeré informace, které jsou k okamžiku sestavení účetní závěrky dostupné, tj. včetně událostí po rozvahovém dni v souladu s Interpretací I-24. Jestliže následný vývoj po rozhodnutí o (ne)zařazení majetku do používání vede k opačnému výsledku, účetní jednotka zpětně upraví účetní řešení pouze v případě, že původní rozhodnutí o (ne)zařazení majetku bylo chybou. Při rozhodování, zda se (ne)jedná o chybu, účetní jednotka postupuje podle Interpretace I-29. Posuzování, zda byly splněny podmínky pro zařazení majetku do používání, provádí účetní jednotka průběžně.
17. Při naplňování požadavků této směrnice se účetním jednotkám doporučuje vytvořit vnitřní účetní směrnici, která bude zároveň řešit i identifikaci stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku v souladu s Interpretací I-5.

## Definice

**Dokončením věci (majetku)** se rozumí uvedení majetku na místo a stavu, ve kterém majetek je schopen soustavně generovat výnosy způsobem zamýšleným účetní jednotkou.

**Hlavní funkční charakteristiky pořizovaného majetku** jsou takové technicko-ekonomické vlastnosti majetku, které umožňují majetek využívat ke generování výnosů způsobem zamýšleným účetní jednotkou.

**Datum schválení:** 18. ledna 2016

**Zpracoval:**

doc. Ing. David Procházka, Ph.D.  
katedra finančního účetnictví a auditingu  
Fakulta financí a účetnictví  
VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

## Ilustrativní příklady

Národní účetní rada vydává tyto příklady za účelem ilustrace použití interpretace NI-52 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. Příklady nejsou součástí této interpretace, pouze ilustrují vybrané situace a nejsou zdaleka vyčerpávající.

### Příklad 1 – Ilustrace odstavce 7a

*Letecká přepravní společnost rozšiřuje svoji flotilu o nový model letadla pro veřejnou dopravu osob, který zatím nebyl typově schválen Úřadem pro civilní letectví (ÚCL). Přepravce ve spolupráci s výrobcem letadla předal ÚCL veškerou předepsanou průvodní technickou dokumentaci v prosinci 20X1. Dle vyjádření výrobce jsou splněny veškeré technické požadavky (včetně hluku a emisí) i bezpečnostní standardy vyžadované ÚCL. V minulosti byla všechna letadla daného výrobce ze strany ÚCL schválena pro provoz. Standardní osvědčení o letové způsobilosti bylo ze strany ÚCL vydáno v dubnu 20X2.*

#### Řešení:

Osvědčení o letové způsobilosti je nutnou podmínkou k tomu, aby letadlo mohlo být provozováno. Letadlo bude zařazeno do používání v dubnu 20X2, tj. po získání příslušného osvědčení.

### Příklad 2 – Ilustrace odstavce 7b

*Lesnická společnost pro potřeby svozu dřeva z těžko dostupných lesních porostů pořizuje pár koní ze zahraničí. Dovoz koní proběhl v průběhu listopadu 20X1, po izolaci (zdravotní karanténě) bylo v prosinci 20X1 povoleno jejich zařazení do chovu lesnické společnosti. V prosinci 20X1 byly zaslány předepsané dokumenty pro ohlášení trvalého dovozu a registraci koní Ústřední evidenci koní ČR, která provedla registraci v únoru 20X2.*

#### Řešení:

Osvědčení o registraci v rejstříku vedeném Ústřední evidencí koní ČR má potvrzující povahu. Jsou-li splněny všechny ostatní podmínky ustanovení § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (tj. dokončení věci a splnění technických funkcí), Lesnická společnost zařadí koně do používání již v prosinci 20X1.

### Příklad 3 – Ilustrace odstavce 8

*A) Spediční společnost pořídila nový nákladní automobil v prosinci 20X1. Dne 29. prosince 20X1 obdržela od prodejce tabulku zvláštní registrační značky pro jednorázové použití za účelem vykonání potřebné jízdy do místa registrace vozidla. Osvědčení o registraci v centrálním registru silničních vozidel bylo příslušným orgánem uděleno dne 3. ledna 20X2.*

*B) Zemědělská společnost pořídila v březnu 20X1 nový secí stroj od zahraničního dodavatele. Secí stroj vyhovuje definici zvláštního vozidla dle zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Veškerá dokumentace potřebná pro registraci vozidla byla předána příslušnému dopravnímu inspektorátu v dubnu 20X1. Povolení k provozu na pozemních komunikacích bylo uděleno*

v červenci 20X1. Jarní práce na polích započaly v březnu 20X1. Protože účetní jednotka ještě neobdržela osvědčení o registraci v centrálním registru silničních vozidel, nemůže secí stroj být provozován na pozemních komunikacích. Zemědělská společnost proto převezla secí stroj pomocí jiného, již registrovaného vozidla, na pole, aby tento stroj mohl být využit při jarních pracích.

### Řešení:

Ad A) Spediční společnost si pořídila nákladní automobil s cílem využít ho při přepravě zásilek klientů. Běžný provoz nákladního automobilu na pozemních komunikacích není možný dříve než 3. ledna 20X2. Až od okamžiku řádné registrace může být používáním nákladního automobilu dosahováno výnosů a tedy okamžik zařazení automobilu do používání může nastat nejdříve 3. ledna 20X2.

Ad B) Vzhledem k povaze pořizovaného stroje (speciální konstrukce, nadměrná velikost, atd.) musí projít dané zvláštní vozidlo speciálním posouzením před tím, než je povolen jeho provoz na pozemních komunikacích. Zemědělská společnost ovšem pořídila nový secí stroj nikoliv za účelem dosahování výnosů prostřednictvím jeho provozu na pozemních komunikacích, nýbrž s cílem používat ho při setí plodin. Uspořádáním svých provozních aktivit, tj. převozem secího stroje na pole pomocí jiného vozidla, může využít pořízený majetek ke generování výnosů (neboť pole nejsou pozemními komunikacemi). Povolení k provozu na pozemních komunikacích se vztahuje k vedlejším funkčním charakteristikám pořízeného majetku a nemá odkladný účinek na zařazení majetku do používání. Účetní jednotka zařadí majetek do používání již v březnu 20X1, kdy byly splněny veškeré technicko-ekonomické předpoklady pro jeho využití ve výdělečné činnosti.

### Příklad 4 – Ilustrace odstavce 9

Účetní jednotka pořizuje dvě nové stavby, u kterých dotčené orgány nařídily zkušební provoz. První stavbou je budova skladu a předmětem zkušebního provozu je ověření dodržování hlukových limitů. Účetní jednotka stejné stavby pořizovala i v minulosti; tyto stavby podmínky předepsané právními předpisy vždy splňovaly a zkušební provoz byl úspěšně ukončen vydáním povolení k užívání stavby.

Druhou stavbou je výrobní hala, jejíž součástí je i výrobní technologie. Účetní jednotka nemá se schvalovacím řízením obdobné stavby předchozí zkušenosti, neboť technologie je zcela nová a unikátní pro daný typ stavby. Dotčený orgán si vyžádal celoroční zkušební provoz z důvodu ověření hlukových a emisních limitů, a to s ohledem na možné rozdíly v závislosti na ročním období. Při zahájení zkušebního provozu je zařízení podle pokynů dotčeného orgánu kapacitně využíváno na 50 %. Předpokládejme dva scénáře průběhu zkušebního provozu:

#### Scénář (A)

Během průběžných zkoušek nebylo zaznamenáno žádné porušení podmínek vymezených právními předpisy týkajícími se ochrany životního prostředí. Dotčený orgán na základě výsledků zkoušek povolil v souladu s předpisy řízené postupné zvyšování využití kapacity až na 90 %.

#### Scénář (B)

Zkoušky během letního provozu zaznamenaly emise výrazně překračující povolené limity a zásadní porušení podmínek vymezených právními předpisy na ochranu životního prostředí.

*Dotčený orgán proto na základě výsledků zkoušek nařídil v souladu s právními předpisy dočasné zastavení zkušebního provozu, úpravu technologie a obnovení zkušebního provozu s prodloužením jeho lhůty o dalších 12 měsíců pro opětovné ověření dodržování emisních limitů.*

**Řešení:***Budova skladu:*

Má-li účetní jednotka k dispozici indicie svědčící o vydání povolení k užívání stavby, zařadí budovu do používání v okamžiku dokončení majetku (věci) definovaného touto interpretací, a to i když zkušební provoz nebude ještě ukončen.

*Výrobní hala:*

Vzhledem ke specifickému charakteru stavby/technologie nemá účetní jednotka přiměřenou jistotu o výsledku zkušebního provozu při jeho zahájení. O případném zařazení majetku do používání účetní jednotka rozhodne na základě výsledků průběžných zkoušek v jednotlivých etapách zkušebního provozu a případných dílčích vyjádření dotčených orgánů.

**Řešení Scénář (A)**

Veškeré informace a podklady, které má účetní jednotka k dispozici z průběhu zkušebního provozu (výsledky zkušebních testů, průběžná rozhodnutí dotčených orgánů), indikují s vysokou pravděpodobností, že pořízovaný majetek získá potřebná povolení k provozu. Jsou-li splněny veškeré ostatní podmínky, účetní jednotka zařadí výrobní halu/výrobní technologii již v průběhu zkušebního provozu, a to i před jeho formálním ukončením.

**Řešení Scénář (B)**

Veškeré informace a podklady, které má účetní jednotka k dispozici z průběhu zkušebního provozu (výsledky zkušebních testů, průběžná rozhodnutí dotčených orgánů), prokazují, že majetek nespĺňuje podmínky pro získání povolení k provozu. Protože jsou nutné technické úpravy majetku za účelem získání osvědčení o způsobilosti k provozu, nemůže účetní jednotka zatím majetek zařadit do používání.

Účetní jednotka posoudí případné splnění podmínek pro zařazení do používání na základě výsledků v rámci obnoveného zkušebního provozu.

## Vypořádání připomínek z vnějšího připomínkového řízení

---

### 1) Ing. Milan Šelle

#### a) *Připomínka k řešení Příkladu 4 A:*

Připomínka se týká prvního návrhu interpretace, který byl přepracován. V novém návrhu příklad již obsažen není.

#### b) *Řešení situací, kdy je majetek způsobilý k provozu dříve, než je dokončen z technicko-ekonomického hlediska a předán uživateli:*

Situaci, kdy právní povolení k provozu je již získáno, ale ekonomicky majetek dokončen není, řeší odstavec 7c.

Okamžik předání majetku zhotovitelem investorovi interpretace neřeší, neboť určení tohoto okamžiku je výsledkem smluvního ujednání obou stran.

### 2) KPMG Česká republika, s.r.o.

#### a) *Pro zvýšení jistoty účetních jednotek doporučujeme se v Návrhu vypořádat s otázkou, zda se jednotlivé body týkají rovněž předčasného užívání:*

Interpretace se aplikuje stejným způsobem na všechny možné právní režimy povolování pro všechny typy dlouhodobého hmotného majetku, tedy i na předčasné užívání staveb.

V případě předčasného užívání stavby je nutné upozornit, že v porovnání se zkušebním provozem existuje větší míra nejistoty ohledně výsledku konečného povolovacího řízení (stavba v režimu předčasného užívání není zatím právně považována za dokončenou), navíc z ekonomického hlediska stavba ještě nemusí být zcela připravena k účelu zamýšlenému účetní jednotkou (a interpretace neřeší dle odstavce 6 částečné zařazení majetku).

#### b) *V Příkladu 4, varianta „výrobní hala“ odlišit spíše případ, kdy na začátku zkušebního provozu existovala či neexistovala pochybnost o úspěšném provedení testů:*

Odlišení uvedených dvou případů je řešeno pomocí rozdílných východisek u Příkladu 4 ve variantě „budova skladu“ (pochybnosti nejsou – o zařazení se rozhodne v okamžiku splnění technicko-ekonomických funkcí) v porovnání s variantou „výrobní hala“ (pochybnosti jsou – o zařazení se rozhodne až na základě (průběžných) výsledků zkušebního provozu).

#### c) *Návrh neřeší situaci, je-li majetek zařazen do používání, ale následné zkoušky ukáží nesplnění podmínek pro získání povolení k provozu:*

Tuto situaci řeší odstavec 10. Bližší postup v doplněném zdůvodnění v odstavci 16.