

Interpretace I–5

Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku

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.

Popis problému

1. Než začne účetní jednotka realizovat technologicky i finančně náročnější investici, často vynaloží celou řadu nákladů, které nemusí mít přímou souvislost s budoucím dlouhodobým hmotným majetkem. Takovéto náklady nevstupují do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku. Nesprávné zachycení do vstupní ceny může způsobit nesprávné ocenění majetku, zkreslení aktiv (jejich nadhodnocení) v účetní závěrce, a tím porušení zákona o účetnictví.
2. Vyhlášky provádějící některá ustanovení zákona o účetnictví vymezují náklady související s pořízením dlouhodobého hmotného majetku. Nejedná se však o konečný výčet položek. To může vést k tomu, že účetní jednotka uvede nesprávně do vstupní ceny i takové položky, které mají být součástí výkazu zisku a ztráty.
3. Vzhledem k tomu, že uvedená problematika není řešena ani Českými účetními standardy, vzniká otázka, zda je možno stanovit obecnější pravidla pro stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku.

Řešení problému

4. Okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, je možno stanovit jako okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice. Účetní jednotka může ve vnitřním předpise zpracovat postup prací pro stanovení okamžiku, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku. Tento okamžik účetní jednotka nemůže každoročně měnit, ke změně může dojít jen zcela výjimečně a je nutno postupovat v souladu s § 7 odst. 4 zákona o účetnictví. Veškeré náklady, které se časově a věcně váží do okamžiku rozhodnutí o pořízení investice budou provozními náklady, které budou promítnuty do výkazu zisku a ztráty v plné výši při vzniku tohoto nákladu, popř. bude uplatněna zásada časového rozlišení. (Takovéto náklady budou i součástí základu daně z příjmu, a to v souladu s § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb.)
5. Jako důkazní prostředek může sloužit např. zápis z jednání představenstva či písemné rozhodnutí jednatele společnosti o zahájení prací spojených s pořízením

investice. V uvedeném dokumentu (rozhodnutí) by měl být stanoven cíl jako budoucí stav, ke kterému účetní jednotka směřuje a o jehož dosažení usiluje. Předpokladem realizace cílů je zajištěné financování a také existence nástrojů, které budou využity při realizaci stanovených cílů. Dalším důkazním prostředkem pro stanovení okamžiku, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, může být i datum uvedené na písemném zpracování projektu – jde o soubor jednoznačně popsaných postupů včetně výkresové a jí odpovídající dokumentace (schémata, stavební výkresy a dokumenty, konstrukční výkresy a dokumenty, technologické postupy) a postup zavedení do praxe.

6. Běžným provozním nákladem v době vzniku, popř. při dodržení zásady časové souvislosti před stanovením okamžiku, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, jsou především položky:

6.1 Stanovení koncepce – vymezení okruhu cílů, např. při rozvoji podniku. Pokud podnik cítí, že je třeba hledat nové cesty, aby se udržel na trhu, hledá cestu, tzn. zadá zpracování koncepce, která ale nakonec nemusí být realizována.

6.2 Marketing – pomocí této služby hledá podnikatel na trhu mezery, které by vyplnil, zjišťuje neuspokojené potřeby spotřebitele, hledá cestu, jak změnit tyto zjištěné nedostatky do podoby nabídky, hledá způsoby, jak dostat příslušné výrobky ke spotřebitelům. Zkoumá se i poloha vlastního trhu. Výsledky marketingu však mohou být pro danou účetní jednotku nepřijatelné, příliš náročné, a potom tato část nemusí být zakončena pořízením dlouhodobého majetku.

6.3 Průzkum trhu – jedná se o službu, jejíž součástí je i průzkum potřeb, pomocí něhož se stanovuje tzv. tržní a prodejní potenciál. Tržní potenciál se chápe jako maximální množství odbytových příležitostí pro dodavatele. Prodejní potenciál se omezuje na odbytové příležitosti jen na účetní jednotku, neboli vyjadřuje odbytovou prognózu účetní jednotky.

6.4 Výběrové řízení, tendr - před rozhodnutím, zda účetní jednotka pořídí dlouhodobý majetek či nikoliv, ověřuje si cenovou dostupnost investice. Touto formou zjišťuje hodnotu subdodávek určitých služeb, výrobků, prací. V některých případech může být veřejná soutěž odvolána, pak účetní jednotka nahradí účastníkům soutěže, kteří zcela nebo zčásti splnili podmínky, náklady. Tato část nepodléhá zákonu o zadávání veřejných zakázek a nevede k výběru konkrétního dodavatele investice. Postup zadávání výběrového řízení bude vyplývat z vnitřních norem účetní jednotky.

6.5 Náklady na vyřazení stavby – v případě, že došlo k vyřazení stavby nebo části stavby bez přímé souvislosti na rozhodnutí o nové výstavbě či o provedení technického zhodnocení stávající nemovitosti.

7. Náklady, které bude mít účetní jednotka po stanovení okamžiku, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, tzn. po vytýčení cíle, který bude v rozhodnutí pojmenován a vymezen, budou souvisejícími náklady na pořízení dlouhodobého majetku, a účetní jednotka je zachytí v účetnictví na kalkulační účet účtové skupiny 04 – Pořízení dlouhodobého majetku.

Zdůvodnění

8. Právní předpisy tento okamžik nedefinují, což vede k tomu, že účetní jednotka musí při rozhodování dbát některých obecných účetních pravidel – především respektování věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce. Z tohoto ustanovení vyplývá, že není možné hodnotu aktiv nadhodnocovat, a tím vylepšovat pohled na účetní jednotku, neboli není možno zapomínat na další obecnou účetní zásadu, a tou je zásada opatrnosti (§ 26 odst. 3 a § 25 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

9. Ani opačný přístup k ocenění dlouhodobého majetku není v souladu s právními předpisy. Pokud by účetní jednotka stanovila okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku pozdě, mohlo by se stát, že související náklady, které měly navyšovat vstupní cenu dlouhodobého majetku, budou v běžných provozních nákladech. Tím bude nižší výsledek hospodaření za dané účetní období, bude nižší i hodnota aktiv celkem a v následujících letech bude lepší výsledek hospodaření.

10. Vzhledem k tomu, že dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává, promítají se do provozních nákladů odpisy několik účetních období, může to být i několik desítek let. V případě chybného ocenění dlouhodobého majetku se tato chyba projevuje v nákladech podle odpisového plánu dlouhou dobu. Tato chyba může mít negativní dopad jak do výsledku hospodaření v jednotlivých letech, tak i do vnitropodnikového řízení společnosti, vč. dopadu na rentabilitu a efektivnost řízení podniku.

Datum schválení této interpretace NÚR 27. února 2006

Zpracovatel interpretace:

Ekonomická poradna s.r.o.
Ing. Miloslava Halusková
Resslova 206/12
770 10 Olomouc
fax: 585 422 701, 585 422 704
e-mail: mhaluskova@volny.cz