AKRUALIZACE DANÍ, OPOTŘEBENÍ FIXNÍHO KAPITÁLU A INVESTICE V SEKTORU VLÁDNÍCH INSTITUCÍ

Jaroslav Sixta, Jakub Fischer, VŠE v Praze*

1. Úvod

Článek autorů Hrdličky, Ištvánfyové a Vítka (2010) v Politické ekonomii přinesl inspirativní pohled na způsob evidence hospodaření vládních institucí pohledem účetních. Jde o problematiku, která je v současné době budování Státní pokladny velmi aktuální, a diskuse o tom, jak má být hospodaření vládních institucí evidováno, zachycováno a kontrolováno, je velmi široká. Byly dobře popsány problémy, které aktuální účetní systém přináší. Domníváme se nicméně, že nebyly dostatečně zdůrazněny některé prvky, které přínosy aktualizace značně umocňují.

Na úvod je třeba doplnit to, co bylo skryto mezi řádky a co si zaslouží explicitní vysvětlení. Vládní instituce již aktuální systém účetnictví mají. Jsou jím národní účty České republiky, které jsou pravidelně sestavovány Českým statistickým úřadem. Pro Českou republiku jakožto členskou zemi EU platí závazný standard ESA 95 a další předpisy, které se vztahují k měření vládního deficitu a dluhu. Bohužel je třeba si uvědomit, jaké jsou rozdíly mezi statistikou a účetnictvím.¹ Přesnost, která je nezbytnou součástí účetnictví každé jednotky, je nemožná při tak rozsáhlých agregacích, jakými je celý sektor vládních institucí. Jde o to, že není možné dodržet při všech možných transakcích, které nastávají, zcela identický způsob účtování. Tento jev je velmi obvyklý při předávání majetku mezi jednotkami vládních institucí, ke kterému každoročně dochází. Problémem je, jak jednotka nabytí a na druhé straně předání majetku zaúčtuje. Zde dochází k stejnému zařazení aktiv, k ocenění v rozdílné výši a v neposlední řadě i ke značným časovým posunům.

Národní účetnictví je statistickým modelem ekonomiky a rozděluje národní hospodářství do pěti rezidentských sektorů (nefinanční podniky, finanční instituce, vládní instituce, domácnosti a neziskové instituce sloužící domácnostem). Jeho hlavní

* Reakce na článek v Politické ekonomii 2/2010 „Systémy účetnictví a evidence daňových příjmů vládních institucí“ autorů Zdeňka Hrdličky, Jany Ištvánfyové a Leoše Vítka. Článek vznikl za podpory grantu Grantové agentury České republiky „Historické časové řady HDP ČR“, č. projektu 402/10/1275.

1 Srov. např. Fischer (2003).

výhodou je časová, věcná a prostorová srovnatelnost. Jde tedy o to, že hospodaření vládních institucí by mělo být srovnatelně měřeno v čase a mělo by být srovnatelné v prostoru, tedy mezi sektory navzájem a mezinárodně. Z tohoto důvodu pak i tzv. maastrichtská kritéria dluhu a deficitu jsou založena na národních účtech.

Obecným problémem evropské (a tím i české) statistiky vládních institucí v národních účtech je absurdně pojatá přesnost. Tento problém vyplývá i z textu, který byl autory původního článku předložen. Bohužel to, co platí na mikro úrovni, nemusí platit na makro úrovni. Tato „přesnost“, která je kontrolována především Eurostatem, spočívá v tom, že národní statistický úřad musí umožnit pohled z celkových agregátů až na mikro úroveň jednotlivých jednotek. Kdo někdy viděl, jak vypadají a jaké jsou zákonitosti statistických dat, ví, že je to typický problém, pro stromy nevidět les. Zde si v tomto smyslu klademe kacířskou otázku, jestli by obecné hodnocení souvislostí a dobrý statistický systém, který je schopen být robustní na úrovni vyšších agregací jednotek, nebyly lepší pojistkou proti dalšímu „Řecku“ spíše než budování drahých a náročných účetních systémů.

V našem příspěvku se v návaznosti na citovaný text kolegů Hrdličky, Ištvánfyové a Vítka budeme věnovat třem oblastem. Jedná se o zachycení odpisů a o význam ocenění majetku metodou nepřetržité inventarizace (PIM), dále o zachycení investic v sektoru vládních institucí a konečně o některé aspekty aktualizace spotřebních daní a daně z přidané hodnoty.

2. Zachycení spotřeby fixního kapitálu

Jako jsou odpisy velmi důležitou součástí účetnictví, je i spotřeba fixního kapitálu důležitou součástí národního účetnictví. Problém má v případě vládních institucí dvojí rovinu. Tou první je, že vládní instituce neodepisují (převážně). Z toho plyne, že stát nemůže být dobrý hospodář, neboť nemá přehled o zastarávání svého majetku. Na úrovni podnikového účetnictví se vychází především z pořizovacích cen, v národním účetnictví pak z cen reprodukčních. Tím se dostáváme k dalšímu problému. Nedostatkem klasického podnikového účetnictví je to, že v časech růstu cen odpisy (především aktiv s dlouhou životností) přestávají vypovídat o zastarávání. Stejně tak mezinárodní srovnatelnost je zde velmi obtížná. Standardy národního účetnictví jsou relativně podrobné, a tak spotřeba fixního kapitálu by měla být mezisektorově i mezinárodně srovnatelná. Protože je spotřeba fixního kapitálu vyjádřena v běžných cenách (a spočtena z majetku oceněného reprodukční cenou), vyjadřuje v každém roce či čtvrtletí aktuální opotřebování majetku.

Spotřeba fixního kapitálu je tedy statistickou podobou odpisů a na výši podnikových odpisů je zcela nezávislá. Existuje celá řada metod, jak ji počítat, ale nejužívanější a nejvhodnější je tzv. metoda PIM (perpetual inventory method, metoda nepřetržité inventarizace). Její výhodou je to, že umožňuje ocenit majetek cenou, za kterou by dnes mohl být majetek ve stejné kvalitě pořízen. Podle ESA 95 má jít o aproximaci tržní ceny.² Nicméně se domníváme, že ocenění metodou nepřetržité inventarizace je výrazně

2 Viz, ESA 19, §7.25 „Každá jednotlivá položka v rozvaze by měla být oceněna, jako kdyby byla získána k datu, ke kterému se rozvaha váže, včetně všech s tím spojených nákladů na převody vlastnictví v případě nefinančních aktiv. Z toho vyplývá, že aktiva a pasiva se oceňují běžnými tržními cenami k datu, ke kterému se rozvaha vztahuje.“

vhodnější, než je ocenění přímo tržní cenou. Jak z nedávné doby víme (viz bankovní krize v USA), tržní cena je ukazatelem velmi volatilním. Historická (pořizovací) cena na druhé straně nevyjadřuje to, co potřebujeme pro národohospodářské úvahy; hlavní výhodou odhadů stavu aktiv pomocí metody PIM je srovnatelnost těchto odhadů jednak napříč sektory, jednak i s ostatními intervalovými a okamžikovými ukazateli. Kromě toho se statistické odpisy (spotřeba fixního kapitálu) počítají za všechny druhy fixních aktiv s výjimkou základního stáda, tedy například i za dopravní infrastrukturu. Díky snaze Eurostatu o harmonizaci odpisových sazeb (přesněji o stanovení intervalů životnosti) by pak i opotřebenění fixního kapitálu v oblasti dopravní infrastruktury mělo být metodicky mezinárodně srovnatelné.

Metoda PIM je založena na statistických modelech, které nejčastěji předpokládají, že životnost aktiva v odvětví je náhodnou veličinou s určitým pravděpodobnostním rozdělením. Zůstaňme však jen u nejjednoduššího specifického případu, kdy životnost je dána ve formě jednoho čísla. Jde o model jednorázového vyřazení, kdy platí, že aktivum, které dosáhlo tohoto stáří, je zlikvidováno (vyřazeno). Princip ilustrujeme na následujícím příkladu. Před tím je důležité zdůraznit, že životnost je zcela nezávislá na legislativě (sazbách daňových odpisů) a má jediný cíl, odrážet skutečnou ekonomickou životnost aktiva.

Předpokládejme nákup bytu na počátku roku 2005 za 2,5 mil. Kč a životnost 60 let. Odpisy, resp. spotřeba fixního kapitálu, tedy v prvním roce činí $2,5 \text{ mil. Kč} / 60 = 41\,667 \text{ Kč}$. Ve druhém roce aktiva pak v podnikovém účetnictví stav hrubého kapitálu zůstává nezměněn, zatímco v národním účetnictví je třeba vzít v úvahu, kolik by stejný byt stál dnes. Tedy po vynásobení cenovým indexem (1,032) získáme 2,580 mil. Kč, z čehož je spotřeba fixního kapitálu 43 000 Kč. S postupujícím stářím aktiva a změnou cenové hladiny dochází k otevírání cenových nůžek mezi národním a podnikovým účetnictvím.

U prostorového srovnání, kdy jsou používány podnikové údaje, dochází ke značnému zkreslení reálné hodnoty aktiv v celém národním hospodářství. Například pokud uvažujeme dva podniky, které pořídí stejný byt v rozmezí 3 let, podnikové ocenění bude zcela zavádějící, neboť byt je aktivum s dlouhou životností a z hlediska kvality (poměru stavu čistého kapitálu k hrubému) nejde o podstatný rozdíl. Podstatný rozdíl může být však v ceně, protože například v roce 2007 ve srovnání s rokem 2005 byly ceny identických aktiv vyšší o 8,7% ($1,032 \cdot 1,053 = 1,087$).

Tabulka 1
Srovnání ocenění aktiv v podnikovém a národním účetnictví

Rok	Ukazatel	PU	NU	Cenový index
2005	Investice (byt 3+1)	2 500 000	2 500 000	X
	stav k 31.12	2 500 000	2 500 000	
	Odpisy / Spotřeba fixního kapitálu	41 667	41 667	
2006	stav k 31.12	2 500 000	2 580 000	103,2
	Odpisy / Spotřeba fixního kapitálu	41 667	43 000	
2007	stav k 31.12	2 500 000	2 716 740	105,3
	Odpisy / Spotřeba fixního kapitálu	41 667	45 279	

Vysvětlivky: PU podnikové účetnictví, NU národní účetnictví

3. Zachycení investic v sektoru vládních institucí

Velmi významným důvodem hovořícím pro nezbytnost aktuálního účetnictví je správné zachycení investic. V národním účetnictví jde o hrubou tvorbu fixního kapitálu (HTFK), čisté pořízení cenností, změnu zásob a čisté pořízení nevyrobených nefinančních aktiv (především pozemků).

Vládní instituce jsou významným investorem, investují do veřejné infrastruktury (silnic, železnic, vodovodů apod.) a do fixních aktiv sloužících k poskytování veřejných služeb, jako jsou školy, administrativní budovy apod. Z hlediska zachycení investic (např. při stavbě dálnic) nemůže být podstatné, zda dodavatel dostal zaplacen (z jeho hlediska samozřejmě ano), ale zda majetek vstoupil do účetnictví. V případě hotovostního plnění totiž může jít o významný faktor umožňující manipulování s výsledky hospodaření státu. V případě aktuálního a poctivě vedeného účetnictví je naopak manipulace velmi obtížná. Tento problém se netýká pouze investic, ale přelévání peněz obecně.

Graf 1 ilustruje podíl investic jednotlivých sektorů národního hospodářství. Vládní instituce s 19% podílem jsou na trhu investic významným hráčem. Pro srovnatelnost HTFK v rámci národního hospodářství nelze využít údaje o hotovostních tocích. Na rozdíl od běžných výdajů, které jsou zahrnovány do mezispotřeby, zde jsou aktuální a hotovostní údaje významně odlišné, a tak zdrojem dat pro ČSÚ je speciální šetření zaměřené na nefinanční a finanční investice.

Graf 1
Struktura HTFK, 2007, v %

Poznámka: NISD – neziskové instituce sloužící domácnostem

Rozdíly mezi aktuálními a hotovostními údaji jsou pravidelným předmětem zkoumání pracovníků ČSÚ, v některých případech může jít o významné hodnoty. Hlavním důvodem jsou časové posuny, ale také specifické způsoby financování infrastruktury, jako jsou zálohy a fondy, přes které peníze skutečně tečou. Hlavní výhodou

národního účetnictví je v tomto případě oddělenost nefinančních a finančních transakcí. Nefinanční transakce pak mají svou protistranu ve finančních transakcích.

4. Aktualizace daní a dotací

Před samotným zamyšlením nad tím, co vlastně akruální daň je, je třeba zdůraznit specifika některých jednotlivých daní. V národním účetnictví není za daň automaticky považováno to, o čem je obecně hovořeno jako o dani. Např. podle legislativy (rozpočtové skladby) o daních jde zejména o dálniční známky, které jsou v daňových příjmech, ale z hlediska národního účetnictví se považují za poplatek za službu. Kromě toho jde o cla, která jsou příjmem rozpočtu EU a 25 % z předepsané částky cel (podle deklarací) České republiky EU hradí za službu spojenou s výběrem cel, což MF také považuje za daňový příjem. Existuje ještě celá řada poplatků, které jsou v daňových příjmech, a ČSÚ je zatřídí odlišně.

Daně jako povinné jednostranné platby jsou standardem ESA rozděleny do následujících skupin:

- a) Daně z výroby a z dovozu (D.2) – např. DPH, spotřební daně,
- b) Běžné daně z důchodů, jmění a jiné (D.5) – např. daně z příjmu,
- c) Kapitálové daně (D.91) – např. dědická a darovací daň.

Třídění dotací je obdobné. Sociální příspěvky nejsou v pojetí národního účetnictví, stejně jako v české daňové soustavě, daní. Stejně tak celý systém zdravotního pojištění je oddělený od daní. Dále existuje celá řada specifických transakcí, které jsou v národním účetnictví považovány za „poplatek za službu“, například mýto, dálniční známky a poplatek za využívání železniční dopravní cesty. Hlavní výhodou tohoto třídění je především mezinárodní srovnatelnost v rámci Evropské unie, neboť Eurostat se snaží pomocí doporučení koordinovat zatřídění jednotlivých daní a poplatků pro statistické účely.

4.1 DPH

Z hlediska zdrojů a užití HDP jsou nejzajímavější daně z výroby a z dovozu. Nejvýznamnějšími daněmi jsou DPH a spotřební daně, a tak se při diskusi o aktualizaci omezíme na ně. Autoři původního textu se poměrně podrobně zabývají otázkou, jak přejít na akruální údaje z hotovostních: jde o přístup časově upraveného hotovostního plnění a o přístup plně aktualizace s využitím daňových příznání. V případě DPH je zde ale ještě třetí velmi významná cesta. Tou je odhad DPH v rámci tabulek input-output, který je standardně prováděn a na jehož základě jsou založeny i odvody do rozpočtu EU (tzv. třetí vlastní zdroj). Principem je to, že akruální DPH vzniká v době spotřeby, nikoli v době podání daňového příznání. Rozdíl je v tom, že takto DPH platí pouze domácnosti a neplátcí této daně. V praxi fungující systém, kdy subjekt podá daňové příznání, uvalí daň na poskytnuté produkty a nárokuje odpočet daně, již v sobě samozřejmě skrývá zpoždění. V národních účtech (v systému tabulek input-output) je tedy odhad plně založen na straně užití a DPH vzniká až tehdy, když produkt koupí neplátcé daně (především domácnost). Výpočet se provádí podle následujícího vzorce:

$$DPH_i = \sum_j U_{i,j} s_j p_i ,$$

kde

DPH_i DPH zaplacená v aktuálním smyslu subjektem i ,

$U_{i,j}$ užití produktu j subjektem i

s_j sazba daně na produkt j

p_i poměr v jakém je subjekt i plátcem DPH

Tento postup má ještě jednu výhodu, při konstrukci čtvrtletních tabulek input-output umožňuje okamžitou aktualizaci. Upravená hotovostní metoda má totiž tyto zásadní nedostatky:

- a) nedokáže správně přiřadit období daně v případech, kdy dochází z nějakého titulu k opravě (doměrky daní),
- b) neumí se vyrovnat se situací, kdy část subjektů jsou měsíční plátcí DPH a část čtvrtletní plátcí DPH. Bohužel přes čtvrtletní plátce DPH jdou v ČR objemy v řádu stovek miliard korun.

Využití daňových přiznání k DPH má zase následující nedostatky:

- a) existuje zde prodleva mezi daní na vstupu a daní na výstupu, která vzniká z definice,
- b) nelze se vypořádat s daňovými podvody bez expertního odhadu, autoři původního textu zmiňují přístup pomocí koeficientu nevybrané daně.

Ideální cestou, jak z této problematiky ven, je pravděpodobně kombinace všech těchto cest. V podmínkách ČR je bohužel zatím upřednostňována metoda časového posunu (na základě doporučení Eurostatu), což vede k tomu, že odhady provedené v rámci tabulek input-output jsou přizpůsobeny metodě časového posunu, a také způsobuje nesoulad vývoje výdajů na konečnou spotřebu domácností a aktualizované DPH, viz graf 2.

Graf 2

Vývoj výdajů na konečnou spotřebu domácností a DPH, mil. Kč

4.2 Spotřební daně

V případě spotřebních daní na alkohol, paliva a tabák je situace o něco jednodušší. Metoda, kterou autoři původního textu popisují v tabulce 2, pracuje relativně spolehlivě až na dva dnes aktuální jevy:

- podvody na pohonných hmotách (zde je třeba vzít v úvahu, co je ještě daň a kdy a komu vzniká kapitálový transfer),
- předzásobení obchodníků kolky na tabákové výrobky při očekávaném zvýšení daní.

Podvody na pohonných hmotách byly v poslední době poměrně aktuálním tématem, z hlediska statistického zachycení však tato oblast ještě není dobře prozkoumaná, a tak je používána metoda upravené hotovosti.

Předzásobení kolky na cigarety je velmi zajímavým jevem, stát tímto přístupem přichází o nemalé peníze. Z hlediska statistického zachycení tento specifický problém aktualizace řešila skupina expertů ČSÚ poměrně detailně, dospěla k názoru, že předzásobení kolky, které jsou již nalepeny na krabičky cigaret (výrobci jsou předzásobeni nejen kolky, ale i cigaretami) patří do daní toho roku, kdy byly tyto cigarety vyrobeny nebo dovezeny a jsou součástí zásob obchodníků. Vývoj hodnoty zdrojů a užití tabákových výrobků ilustruje graf 3. Nabídku představuje produkce tabákových výrobků v základních cenách a jejich dovoz. V grafu nejsou zahrnuty marže obchodníků a DPH. V roce 2007 je vidět extrémní nárůst spotřební daně, který plyne z předzásobení tabákovými výrobky, přestože spotřeba domácností zachovávala svůj trend.

Graf 3

Vývoj nabídky a poptávky tabákových výrobků, mil. Kč

Závěr

Článek otištěný v *Politické ekonomii* 2/2010 nás zaujal do té míry, že jsme se rozhodli na něj navázat a v něčem s ním i polemizovat. S autory původního článku souhlasíme v tom, že aktuální princip je zcela zásadní, navíc se domníváme, že hotovostní princip je neprůhledný a náchylný k manipulaci. Chtěli jsme také doplnit, že žádný správný hospodář nemůže zapomenout na odpisy, bez nichž není účetnictví účetnictvím. Principy aktualizace daní jsou velmi důležité, je však třeba mít na paměti statistický rozměr úlohy. Zavedení centrálního účetnictví státu, tedy účetnictví pro každou institucionální jednotku, ještě neznamená, že celkové úhrny budou použitelné pro analýzu a řízení. V jisté fázi analýzy je nutné postupně přejít od čistého účetnictví, kde každá koruna je podložena účetními doklady, ke statistice, jakožto nástroji pro souhrnnou analýzu, kde se pohybujeme v určitých mantinelech a s jistou mírou nejistoty. K tomu nám dnes slouží systém národního účetnictví, tedy statistický model ekonomiky. Národní účetnictví nekonkuruje účetnictví státu. Národní účetnictví na něj navazuje, dokonce se dá říci, že sjednocené standardní postupy účtování všech vládních institucionálních jednotek povedou ke zkvalitnění národních účtů, neboť to bude představovat hlavní zdroj dat.

Literatura:

- ČADIL, J.; TOTH, P. 2003. Financial and Property Analysis. In *Evaluation Methods and Tools*. University of Manchester, CURE 2003.
- ČSÚ. 2000. *Evropský systém účtů* (ESA 1995). Praha: Český statistický úřad, 2000.
- ČSÚ. 2005. *GNI Inventory*. Praha: Český statistický úřad, 2005.
- EUROSTAT. 1995. European System of Accounts. Eurostat, 1995.
- EUROSTAT. 2004. GNI Committee's task force on consumption on fixed capital on roads, bridges etc. Eurostat, 2004.
- FISCHER, J. 2003. K využití dat podnikového účetnictví pro statistické účely. *Statistika*. 2003, Vol. 40, No. 3, pp. 44–46. ISSN 0322-788X.
- HRDLIČKA, Č.; IŠTVÁNFYOVÁ, J.; VÍTEK, L. 2010. Systémy účetnictví a evidence daňových příjmů vládních institucí. *Politická ekonomie*. 2010, Vol. 58, No. 2, pp. 253–270. ISSN 0032-3233.
- HRONOVÁ, S.; HINDLS, R.; FISCHER, J.; SIXTA, J. 2009. *Národní účetnictví – nástroj popisu globální ekonomiky*. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-153-6.
- OECD. 2005. Measuring Capital. OECD Manual, Second Edition. Paris: OECD, 2009.
- ONDRUŠ, V. 2003. Výpočet hrubého domácího produktu a jeho revize. *Statistika*. 2003, Vol. 83, No. 3, pp. 24–43. ISSN 0322-788x.
- SIXTA, J. 2007. Odhady spotřeby fixního kapitálu. *Statistika*. 2007, Vol. 87, No. 2, pp. 156–163. ISSN 0322-788X.
- SIXTA, J. 2004. The Influence of the Revision of Consumption of Fixed Capital on GDP. In *Statistics Investment in the Future*. Praha: ČSÚ, 2004. Str. 39.

ACCRUAL TAXES, CAPITAL FORMATION AND CONSUMPTION IN GOVERNMENT SECTOR

Jaroslav Sixta, Jakub Fischer, University of Economics, Prague, nám. W. Churchilla 4, CZ – 130 67 Praha 3 (sixta@vse.cz; fischerj@vse.cz).

Abstract

The paper focuses on accrual taxes, investment and depreciation in government sector from statistical point of view. The paper is a feedback on paper published in *Politická ekonomie* 2/2010 by authors Hrdlička, Ištvánfyová and Vitek. Original paper dealt with similar issue but from accountants' point of view. The statistical view of this matter is slightly different and it is influenced by current national accounts' standard ESA 1995. The most of the paper is devoted to the investment and depreciation, in national accounts terms capital formation and capital consumption. The sector of government is a very important investor and property owner in the Czech Republic. Therefore a good record of investment and depreciation is important not only for government sector itself but also for total economy.

Keywords

accrual taxes, capital formation, national account, investment and depreciation in government sector

JEL Classification

E20, E22, H25