

Vydává federální ministerstvo financí ve spolupráci se Státní bankou československou

© SNTL — nakladatelství technické literatury, n. p., Spálená 51, Praha 1

Adresa redakce:

Krakovská 8, 113 02 Praha 1, Nové Město

Telefon: 26 43 51—8

meziměstské hovory: 26 43 07

Vedoucí redaktor:

Ing. Ivan Kočárník, CSc.

OBSAH

Ing. V. KLAUS, CSc.: Problémy přechodu k tržní ekonomice 505

Ceny

Ing. J. OLŠOVSKÝ: Problematika využití zahraničních hodnotových kritérií při tvorbě tuzemských cen 510

Ing. A. NEUSTADT, CSc.: Problém propojení světových cen s vnitřními a kontraktními cenami vzájemného obchodu zemí RVHP 522

Ekonomická reforma

Ing. M. BLATNÝ: Odpisová politika v přípravě ekonomické reformy 530

Finance a úvěr v zahraničí

Ing. K. KNĚZ — Ing. V. VÁLEK, CSc.: Vytvoření měnové, hospodářské a sociální unie mezi SRN a NDR 540

Ing. I. KLAČANSKÝ: Trh pracovních sil a jeho ovlivňování v Maďarsku 559

Ing. M. KOŠTEL, CSc.: Základní cíle, opatření a východiska jugoslávské ekonomické reformy 567

Recenze

Ing. A. BULÍŘ: Teorie veřejné volby (D. C. Mueller) 573

REDAKČNÍ RADA: ing. Belo Bosák, CSc., ing. Aleš Bulíř, ing. Václav Formánek, ing. Miroslav Hrnčíř, DrSc., ing. Tomáš Ježek, CSc., ing. Milan Jurčeka, CSc., ing. Miroslav Kerouš, ing. Jaroslav Klapal, ing. Ivan Kočárník, CSc., ing. Jozef Kučerák, CSc., ing. Vratislav Kulhánek, ing. Kamil Mikulič, CSc., prom. mat. Vladimír Rudlovčák, CSc., ing. Ivan Svitek, ing. Stanislav Šourek, prof. ing. Miroslav Tuček, CSc., ing. Vladimír Valach, ing. Anton Vavro, CSc., ing. Jan Velek, doc. ing. Karol Vlachynský, CSc., ing. Jan Vrba, ing. Jaromír Zahradník

Издает Федеральное министерство финансов, в сотрудничестве с Государственным банком Чехословакии

© SNTL — издательство технической литературы, н. п., Спалена № 51, Чехословакия

Редакция: Краковска 8, 113 02 Прага 1, ЧСФР

Телефон: 26 43 51

Главный редактор: Иван Кочарник

СОДЕРЖАНИЕ

В. КЛАУС: Проблемы перехода к рыночной экономике 505

Цены

И. ОЛШОВСКИ: Problematika использования внешних стоимостных критериев в образовании внутренних цен 510

А. НЕЙШТАДТ: Проблема увязки мировых цен с внутренними и контрактными ценами во взаимной торговле стран-членов СЭВ 522

Экономическая реформа

М. БЛАТНЫ: Амортизационная политика в экономической реформе 530

Финансы и кредит за рубежом

К. КНЕЗ — В. ВАЛЕК: Создание валютного, экономического и социального союза между ФРГ и ГДР 540

И. КЛАЧАНСКИ: Рынок рабочей силы и воздействие на него в Венгрии 559

М. КОШТЕЛ: Основные цели, мероприятия и исходные точки югославской экономической реформы 567

Рецензия

А. БУЛИРЖ: Теория общественного выбора (Ф. Ц. Мюллер) 573

ekonomická reforma

DT: 658.152.5 (437)

Odpisová politika v přípravě ekonomické reformy (1)

Ing. Milan BLATNÝ

V souvislosti s reformou hospodářského mechanismu se dostává do popředí úloha finančních nástrojů, peněz a vůbec finanční problematika. Je proto logické, že více pozornosti se věnuje také odpisové politice. Svědčí o tom i diskuse vedené v odborném tisku, a to s rozdílnými představami a zájmy, které proto vystupují jako množina neslučitelných požadavků, jimž všem pochopitelně nemůže odpisová politika vyhovět.

Tuto okolnost pokládám za účelné předeslat již v úvodě, protože vždy nutně zůstanou neuspokojeny některé požadavky, z kterých pak následně budou vyplývat kritické připomínky. Ale jinak situaci řešit nelze, protože názorů a požadavků je mnoho, ale právní úprava může být jen jedna.

Především je zřejmé, že zásady odpisové politiky nelze vyvozovat izolovaně z ní samé, nýbrž v souvislostech s celým hospodářským mechanismem a v dimenzích jeho fungování. Odpisová politika je nutně závislá na ekonomickém prostředí a celkových podmínkách hospodářství a do tohoto rámce musí zapadat formou i obsahem.

Východiska zásad odpisové politiky

Celkové podmínky hospodářství, v nichž odpisová politika působí, lze velmi stručně charakterizovat jako stav ekonomické nerovnováhy, trh prodávajícího s monopolními výrobci, přežilou výrobní strukturou a vysoký podíl materiálové a energeticky náročné výroby, kdy v důsledku nedostatečné mezinárodní dělby práce se vyrábí asi 310 tisíc druhů výrobků, což je přibližně 70 % světového sortimentu. Velká část přírůstku národního důchodu je pohlcována v zásobách.

Proto musí být vytvořen systém priorit a mechanismus selektivního rozvoje a útlumu a dojíti k rozvoji mezinárodní dělby práce, která by realisticky formovala exportní odvětví s ohledem na ekologickou zátěž a teritoriální orientaci. Je potřebné vytvářet přirozené ekonomické prostředí, protože podnikatelské aktivity nelze nastolit v nenáročných a nesoutěžních podmínkách. Finanční a úvěrová politika musí v tomto směru vytvářet tvrdší podmínky pro orientaci zdrojů do nejefektivnějších akcí. Stojí za zmínku, že v ČSFR je rozestavěno více než 20 tisíc staveb a ještě více je rozpracováno úkolů výzkumu a vývoje, z nichž mnohé nemají náležitou efektivnost.

(1) Rukopis vznikl v prosinci 1989 jako reakce na některé články, které k danému tématu byly v té době publikovány v odborném tisku. Článek proto z pochopitelných důvodů neodpovídá změnám v ekonomické situaci, vzniku nových vlastnických forem a podnikatelských aktivit a terminologii, které v době do uveřejnění článku proběhly.

V mnoha podnicích nejsou zvládnuty — a ne vinou podniků — komerčně podnikatelské aktivity a v mnoha případech převládá spíše technickoadministrativní a správní činnost. Příliš dlouho byly tyto aktivity vyloučeny jako starému mechanismu neústrojně. Posun v ekonomickém myšlení, nevyspělost zbožně-peněžních vztahů a bilanční metody horizontální součinnosti mezi podniky nelze překonat okamžitě nebo jednorázově. Někdy panují zjednodušené představy, že k podnikání jsou nejdůležitější zdroje a výsledky se dostávají mechanicky jejich vynaložením, popř. že se bude podnikat jen vůči zahraničí. Požadavky a názory podniků na odpisovou politiku jsou mnohdy neseny tímto proudem a nemusejí proto vždy nutně vyplývat z racionálních a myšlenkově nových pozic.

Intenzivní ekonomický rozvoj, nastolování potřebné míry hodnotové a tržní orientace, profilování exportních oborů, růst hospodářské soutěže a objektivizovaných ekonomických měřítek klade důraz na zisková kritéria. Avšak monopolní postavení výrobců na trhu prodávajícího nepodněcují k tržní orientaci a mobilizaci nabídkové strany ekonomiky, což se projevuje i v návrzích investičních akcí a úkolů výzkumu a vývoje, v toporném reagování na nové potřeby. Podniky se stále dosti snadno dostávají ke zdrojům. Měřítko rozhodování jsou z minulosti značně deformována a někdy jsou to jen formálně administrativní kritéria bez reálného ekonomického obsahu. Ani provedená přestavba organizační struktury výrobní základny není v tomto směru bez problémů. V poslední době činil v průmyslu podíl podniků s méně než 500 zaměstnanci z celkového počtu podniků v ČSFR asi 9 %, zatímco v Rakousku 98 %, v USA a SRN 95 % a v NDR a Polsku 63 %.

Načrtnuté problémy ukazují, že je nelze ponechat k tříbení jen trhu a podnikům, ale že vyžadují i řídicí funkce centra, a to při platnosti pokud možno stabilních, obecných a jednotně působících nástrojů, což vyžaduje i selektivní zásahy v rámci usměrňování vývoje ekonomiky. Tyto principy, podle mého soudu, plně platí i pro zásady odpisové politiky.

Ke změnám finanční politiky v rámci uskutečňované hospodářské reformy rovněž patří omezení redistribuce v souvislosti se samofinancováním podniků. Jistým problémem v tomto směru je, že některé podniky budou disponovat většími objemy odpisů, než potřebují, i když je pochopitelně žádoucí, aby si vytvářely rezervy a akumulovaly odpisy pro budoucí potřeby. Problém podle mě není řešitelný jen depozitní politikou, protože nemusí jít jen o cílevědomé rezervy, ale i odložené úspory v důsledku nerovnováhy, jež budou nasazeny v momentě získání investičního dodavatele. Do řešení proto musejí být zapojeny i nástroje mimo odpisovou politiku, včetně peněžního a kapitálového trhu.

V čs. ekonomice převládá sklon k investování a investičně náročný typ technického rozvoje. Podniky zpravidla investují v momentě, kdy získají zdroje, a proto samofinancování může zpočátku vyvolávat tlak na investice všeho druhu, zdaleka ne jen na výrobní techniku. Tím vzniká přeinvestovanost a rozšířeně se reprodukcující objem základních prostředků, které nejsou náležitě využívány. Chronické problémy, kterými trpí investiční výstavba jako prostředek restrukturalizace, jsou známy. Nadměrné kapacity jsou vázány v rozestavenosti při nedostatečné technické úrovni, zatímco objemy rekonstrukcí a modernizací jsou nízké, a přitom často mají jen formálně administrativní podobu. Zdravá podnikatelská aktivita naopak vyžaduje investovat v době nadějného odbytu a rostoucího zisku.

Při praktickém provádění finanční politiky je proto potřebné zvažovat, kdy je účelnější poskytnout úlevu např. vyloučením podniku z odpisování nebo poskytnout dotaci. Ze strany podniků je preferováno poskytnutí úlevy, která je méně průhledná a kontrolovatelná, naopak ze strany centra poskytnutí účelo-

vé dotace, která vypovídá o účincích zamýšleného záměru a vyvozuje tlak na objektivizaci cen. Tato problematika patří k závažným otázkám usměrňování vývoje ekonomiky.

Požadavky podniků na zdroje jsou vyvolávány i komplexní přestavbou velkoobchodních a nákupních cen k 1. 1. 1989, která mnoha podnikům ztížila přístup k ziskovým zdrojům, ale tím zároveň podnítila tlak na odpisové zdroje. Důchodovou polarizací na základě cenové přestavby má tento zájem o odpisy různou intenzitu. Silný je zejména v podnicích, u nichž je podíl odpisů v nákladech nízký nebo u kterých v důsledku monopolního postavení na trhu prodávajícího a nákladových cen lze hradit v nákladech nejen vyšší odpisy, ale i různé stavební akce a rekonstrukce financované z provozních prostředků.

Zásadním problémem, s kterým se cenová přestavba pochopitelně nemohla vyrovnat, jsou nákladové ceny. Jejich nevýhodou z hlediska odpisové politiky je zejména narušení vztahu mezi dynamikou cen a růstem užitečných parametrů. Tento nesoulad existuje vzor velkým výdajům věnovaným na dosahování technicky dokonalejších a ekonomicky účinnějších základních prostředků. V 8. pětiletce činil objem investic asi 900 mld. Kčs prací a dodávek, ke kterým je nutné připočítat 3,9 % národního důchodu na výzkum a vývoj; tedy asi 30 % vytvořeného národního důchodu má vazbu na investiční výstavbu. Tuto spojitost ve výdajích na investiční a výzkumně-vývojovou činnost je nutné vždy vidět, protože 80 až 90 % tzv. realizačních výstupů výzkumu a vývoje předpokládá realizaci investiční výstavby.

Do okruhu těchto otázek, ke kterým je potřebné v zásadách odpisové politiky přihlížet, spadá i nezdravý pokles v celkové péči o základní prostředky. Pro ilustraci lze uvést domovní a bytový fond. Podniky bytového hospodářství národních výborů v ČSFR obhospodařují 132 tisíc domů s více než 1,4 mil. bytů. Podle odborného hodnocení technického stavu domů a bytů představuje zanedbání údržby u komunálních bytů 26,9 mld. Kčs a u družstevních bytů 7,7 mld. Kčs. Nedostatečná péče o základní prostředky je jedním z širokých požadavků podniků na další zdroje, aby si pořídily nové základní prostředky místo dosavadních se zanedbávanou údržbou a opravami.

Z dosavadního chování podniků plynou dva dílčí závěry. Především ten, že moment investování je spojován s disponibilitou zdrojů, pochopitelně existuje-li hmotné krytí. Dále pak to, že podle těchto představ by obnovovat měly paušálně a bez rozdílu všechny podniky, které mají starší stroje, a že tedy opotřebení základních prostředků je výhradním argumentem pro nárokování obnovy a zdrojů.

Podle mne jsou tyto názory nesprávné, protože objemy odpisů jsou sice předpokladem samostatného rozhodování, avšak samy o sobě neurčují dobu, způsob a alokaci použití. Pokud by mělo jít o použití na investice, pak je nutné rozhodovat na základě ekonomických potřeb a možností s ohledem na vývoj techniky, ne na základě pouhé disponibilnosti odpisů.

Ze stručně uvedeného vyplývá, že v nejbližším období bude potřebné zajišťování ekonomické rovnováhy. Neúměrné požadavky podniků na dodatečné zdroje by mohly konzervovat extenzivní struktury a vyvolávat inflační tlaky. Postup proto musí být koordinovaný a na všech úsecích, a to jak v makro-, tak mikroekonomické sféře.

K úloze odpisů v mechanismu samofinancování

Odpisy — na rozdíl od minulosti — zůstávají k dispozici podnikům. Toto zvýšení pravomoci a odpovědnosti je umocněno zrušením povinnosti vést od-

pisy, resp. prostředky fondu rozvoje na samostatném bankovním účtě. Konkrétně to znamená možnost široké záměny výrobních činitelů, tj. směřování odpisů buď na investice, nebo na výzkum a vývoj, anebo na vývoj oběžných prostředků, hlavně zásob. Použití odpisů je pochopitelně omezeno jejich tvorbou. Proto převod mezi fondem základních prostředků a investic a fondem rozvoje se uskuteční za současného převodu nákladů na účet investic jen za předpokladu, že výstavba je financována z fondu rozvoje nebo z překlenovacího úvěru na krátkodobý nedostatek zdrojů ve fondu rozvoje. Naopak při výstavbě financované z dlouhodobého nebo střednědobého úvěru se převod mezi fondy uskuteční až v době splátek tohoto investičního úvěru.

Podniky si tedy zabezpečují rozvojové potřeby fondem rozvoje, do kterého se přidělují jak zdroje nezdaněné, k nimž patří odpisy, tak zdroje zdaněné (podrobené odvodům ze zisku do státního rozpočtu), k nimž patří zisk. Jednotlivé zdroje jsou tedy pro podnik rozdílně „cenné“, protože z koruny odpisů získají korunu vlastních zdrojů, kdežto z koruny zisku jen půl koruny vlastních zdrojů. Tuto okolnost nelze pouštět ze zřetele.

V dosavadních metodách tvorby velkoobchodních cen, které jsou centrálně předepsány, mají odpisy jistý význam cenotvorný (např. při cenové přestavbě k 1. 1. 1989 nebyly do cen zahrnuty odpisy plně odepsaných základních prostředků). Tento význam by se neměl ztrácet ani při postupně se rozšiřujícím okruhu cen tvořených podniky nebo dohodou podniků. Pochopitelně v různé váze podle zastoupení odpisů v nákladech a postavení výrobce.

Tento cenotvorný vliv odpisů by měl působit buď na vyšší využití základních prostředků, nebo na racionální omezování jejich objemu, a to prostřednictvím zainteresovanosti na zisku. Spolu s účinkem dalších komponent působí symetrická stimulační funkce odpisů, na jejímž základě podíl odpisů na výkonech při rostoucím využití kapacit klesá, zatímco při klesajícím využití kapacit vzrůstá. Podniky — alespoň jistý okruh — i při snaze po vysoké tvorbě odpisů budou limitovány i tím, aby odpisy nesnížily zisk do té míry, že by se nedostával k rozdělení, tj. do fondu odměn a fondu kulturních a sociálních potřeb.

Kromě toho mají odpisy zásadní význam pro oceňování základních prostředků v evidenci. A to i za situace, že v důsledku ekonomické nerovnováhy a neadekvátní relace cen výrobků na jedné straně a cen oprav na druhé straně může být prodejní cena starších základních prostředků mnohem vyšší než pořizovací cena nebo že se naopak použité základní prostředky stávají nesměnitelné i při vysoké zůstatkové ceně.

Je pochopitelné, že na rychlou dynamiku cen některých skupin výrobků a následně pak základních prostředků nelze reagovat změnou odpisové sazby, nýbrž reprodukční pořizovací cenou, a tedy přeceněním příslušné skupiny strojních základních prostředků. V souladu s postupně aktivizovanými komponentami hospodářské reformy lze proto v podmínkách samofinancování, zejména v důsledku přechodu k volné tvorbě velkoobchodních cen, očekávat růst funkcí a potřebných účinků více souvisejících nástrojů.

Odpisy a zisk jsou zdroje velmi rozdílné. Odpisy jsou spíše složkou pasívní, jde vlastně o plody minulých aktivit, a proto dovolují i jistý čas žít z podstaty. Samy o sobě nevypovídají o efektivnosti výroby a odbytu, protože jsou vytvářeny i při ztrátové výrobě. Onou aktivní a směrodatnou složkou je zisk. O účinnosti základních prostředků vypovídá zisk, nikoliv odpisy, a proto ve struktuře podnikových zdrojů by neměl být kladen přílišný důraz na odpisy na úkor zisku.

Samofinancování a samostatné profilování výrobní náplně usměrňované rozvojovými a útlumovými opatřeními centra, jakož i narůstající specializace a kooperace v mezinárodním měřítku se projeví i novými dimenzemi likvidace, ob-

novy a využívání základních prostředků. Z hlediska metodických nástrojů hospodářského řízení je v tomto směru potřebné mít na paměti, že normativ povinného přídělů ze zisku do fondu rozvoje, jakož i tvorba fondu oprav nebo rezervy na opravy vycházejí z průměrného stavu základních prostředků v pořizovací ceně nebo z odepsanosti základních prostředků či podobných ukazatelů. Tato okolnost může mít vliv na chování podniků v tom směru, že s ohledem na tvorbu zdrojů přistupují s jistou rezervou k likvidaci a celkovému omezování rozsahu základních prostředků, aby jim neklesl ukazatel rozhodný pro tvorbu zdrojů.

Tvorba odpisů není dána jen instrumenty odpisování a oceňování základních prostředků, ale je také zásadně ovlivněna způsobem financování investic a vůbec režimem hospodaření podniků se základními prostředky. Tato situace je zatím poměrně nová a není proto také dostatečně doceňována.

Především jde o tuzemský leasing, finanční i provozní, a prodej strojů a zařízení na splátky, který u nás zatím existuje v netypické podobě. Dodavateli se totiž stroje a zařízení zaplatí jednorázově po splnění, a nemá-li odběratel dostatek prostředků, je úvěrován peněžním ústavem. Nákup se tedy vlastně splácí peněžnímu ústavu, a ne dodavateli. Prodej na splátky naopak spočívá v tom, že odběratel splácí dodavateli dodaný stroj postupně naněkolikrát ve sjednaných lhůtách. Splátkový prodej je tedy vlastně kombinací bankovního a obchodního úvěru, přičemž podnikatelské riziko ve vztahu k odběrateli nese dodavatel, ne peněžní ústav, a výrobce je pod větším tlakem.

Splátkový prodej je tedy typický pro trh kupujícího, kdy dodavatelé soutěží o odběratele. U nás proto přichází v úvahu při rozšiřování parametrického prostředí, popř. v současné době u finálních výrobců s odbytovými potížemi. Pro výrobce je totiž prospěšnější stroj prodaný odběrateli na splátky než jako ležák na skladě. Z metodického hlediska vyžaduje zavedení splátkového prodeje zejména to, aby se stroje po převzetí nemusely platit jen najednou, jednorázově, nýbrž také postupně naněkolikrát ve sjednaných lhůtách a částkách.

Uvedený způsob financování investic zásadně ovlivňuje průběh tvorby odpisů ve vztahu k jejich užití. Při současném způsobu financování odběratel jednorázově zaplatí pořizovací cenu, ale v témže roce vytvoří odpisy ve výši např. jedné desetiny pořizovací ceny. Naopak v případě splátkového prodeje zaplatí v prvním roce např. pětinu pořizovací ceny, avšak prostřednictvím odpisů vytvoří v témže roce polovinu zaplacené částky, tj. zmíněnou desetinu pořizovací ceny.

Ještě markantnější vliv způsobu financování investic na odpisy má pronájem základních prostředků, tj. provozní a zejména finanční leasing, kdy nájemce platí nájemné z provozních prostředků. Základní prostředek zůstává ve vlastnictví pronajímatele a teprve po uplynutí nájemní lhůty přechází bezplatně do vlastnictví nájemce, který už v odpisování nepokračuje. Nájemce tedy vlastně podniká bez potřeby investičního kapitálu.

Vliv na tvorbu odpisů z hlediska financování investic má také sdružování prostředků, tj. podílová účast na investiční výstavbě jiných investorů, např. v případě nevýrobních investic sdružení prostředků s místními orgány nebo v případě výrobních investic v rámci výrobních specializací a kooperací. Příznivý vliv na odpisovou politiku lze očekávat v důsledku odstraňování nedostatku spočívajícího v tom, že podniky v podmínkách celkové nerovnováhy nadměrně investují s cílem zabezpečit si soběstačnost a nezávislost na nejistých dodavatelích.

Do okruhu těchto otázek také patří aktivní depozitní politika, zejména s dlouhodobější vazaností a přísnými pravidly použití, jakož i vytváření peněžního a kapitálového trhu — což však přesahuje rámec těchto úvah.

Odpisy v systému usměrňování vývoje ekonomiky

Odpisy jako součást finanční politiky patří k dlouhodoběji stabilním nástrojům ekonomického řízení. Jejich zvláštní charakter však současně dovoluje využít je v rámci usměrňování vývoje ekonomiky, např. ovlivňování restrukturalizace. Princip usměrňování vývoje ekonomiky musí být symetrický, tj. stimulační i restriktivní; je ho třeba uplatňovat i v odpisové politice, a to jak u předem projektovaných opatření (ex ante), tak u následného řešení důsledků nežádoucího vývoje (ex post).

Odpisovou politiku při usměrňování vývoje ekonomiky je nutné uplatňovat v systémové návaznosti s ostatními ekonomickými nástroji monetární (měnové a úvěrové) politiky, daňové a dotační politiky a cenové a mzdové politiky. Všechny tyto nástroje musejí být koordinovány tak, aby vzájemně spolupůsobily nebo aby aspoň šlo o vazbu neutrální a vzájemně se nekřížily. Musejí se pochopitelně uplatňovat při neměnnosti stabilních ekonomických nástrojů, avšak k ovlivnění chování všech nebo některých subjektů žádoucím směrem.

K usměrňování vývoje ekonomiky lze využívat následující možnosti v odpisové politice:

1. vyloučení stanoveného podniku nebo stanoveného druhu základních prostředků z odpisování, resp. mimo okruh nákladů a zdrojů. Postupné znehodnocování základních prostředků nebo jejich jednorázový odpis se uskuteční jen majetkově, odpisy se sledují ve fondu základních prostředků a investic a v oprávkách, tj. jako pasíva;

2. úpravy odpisových sazeb, tj. zrychlení nebo zpomalení odpisování, zpravidla strojních základních prostředků. Urychlené odpisování má smysl za předpokladu materiálního krytí obnovy; jinak dochází ke zvýšení podílu plně odepсанých a dále ponechávaných základních prostředků na celkovém jejich objemu, v podstatě tedy k inflačnímu tlaku, popř. k použití odpisů na jiné účely než obnovu. Urychleným odpisováním by nemělo docházet ke snižování náročnosti při řešení důchodové situace, např. když byla na úvěr pořízena investice buď neefektivní, anebo s nadsazenými očekávanými efekty k předstíranému naplnění úvěrových podmínek; za této situace by vyšší odpisy byly požadovány ke splácení úvěru. Stejně důsledky mají případy dovážené techniky, která je sice efektivní, avšak špatnou činností podniku se účinky nedostaví. Zpomalené odpisování bylo zatím použito zpravidla k řešení důchodové situace ke snížení nákladů apod.;

3. mimořádné odpisy formou daňových úlev, o kterých bude pojednáno v samostatné části;

4. odpisování z reprodukční pořizovací ceny na základě přecenění stanoveného druhu základních prostředků. U některých oborů nebo skupin strojů a zařízení dochází k rychlé dynamice velkoobchodních cen a v důsledku toho mají příslušné základní prostředky velmi rozdílné pořizovací ceny; proto tvorbu reálných odpisových zdrojů lze zajistit stanovením reprodukční pořizovací ceny. Tento účinek nelze zajistit úpravou odpisové sazby, protože odpisy by se i nadále počítaly z nerealistické odpisové základny (pořizovací ceny) a navíc by se odpisové sazby dostaly do nereálných vazeb s životností základního prostředku, zejména životností morální.

V rámci usměrňování vývoje ekonomiky byla dosud, zpravidla v souvislosti s rozhodnutím federální vlády, provedena opatření v odpisování těchto oborů základních prostředků nebo u těchto druhů organizací:

- jednoúčelové stroje a zařízení vlastní výroby,
- průmyslové roboty a manipulátory,

- budovy v majetku podniků bytového hospodářství národních výborů a bytových družstev,
- strojní základní prostředky v odvětví polygrafie,
- základní prostředky státních podniků zřízených národními výbory a družstev místní výroby a služeb do 100 pracovníků,
- základní prostředky drobných provozoven místních národních výborů s právní subjektivitou,
- základní prostředky akciových společností bez zahraniční majetkové účasti.

Centrální regulace při běžném usměrňování vývoje ekonomiky má tedy kromě státních zakázek a jmenovitých úkolů podobu zejména finanční aktivity opírající se o rozpočtové výdaje a příjmy. V obou případech je nutné respektovat materiální odpovědnost za učiněná rozhodnutí, fungování trhu a jeho kategorií, zejména funkci peněz. Uplatňování nástrojů v odpisové politice je v působnosti federace, resp. federálního ministerstva financí.

Některé náměty v zásadách odpisové politiky

Odpisová politika kromě plnění jiných funkcí je také metodickým nástrojem praktického hospodářského řízení, který musí být jednoduchý a administrativně nenáročný, široce srozumitelný a musí umožňovat nenákladné vedení agendy na počítači. Systém odpisování nemůže být proto komplikovaný a předmětem permanentních diskusí a vyjasňování. Toto hledisko je nutné mít stále na paměti při zvažování různých požadavků a námětů s důrazem na to, že zvýšení administrativy nelze připouštět.

Ze systémového hlediska je v odpisové politice až na jisté a přirozené odchylky názorová shoda v otázce pořizovací ceny jako odpisové základny, odpisování do výše pořizovací ceny (do 100 %) a v odpisech bez položky na generální opravy. Je realizována zásada, že odpisy jsou zdrojovou a výdajovou položkou fondu kulturních a sociálních potřeb, pokud příslušné základní prostředky jsou používány při činnosti financované z tohoto fondu. Stranou lze ponechat ryze technické názory např. toho druhu, aby odpisy přesně a pasívně registrovaly průběh stárnutí a opotřebenění základních prostředků, a proto by odpisové sazby měly být individualizovány ve velkém počtu pro jednotlivé konkrétní činnosti apod. Pro stručnost nechci podrobněji tuto problematiku rozvádět.

Rozdílné jsou však názory na výši odpisových sazeb, resp. na vytvářené objemy odpisových zdrojů. Tento článek není analýzou, hodnocením nebo polemikou s těmito názory, nicméně je nutné je brát v úvahu a zabývat se jimi. Na jedné straně je požadováno zvýšení odpisových zdrojů, na druhé straně jejich snížení. Zvýšení odpisových zdrojů bývá zpravidla motivováno záměrem nenáročně a bez vyšších aktivit získat zdroje na krytí přírůstku zásob, k investování a řešení úvěrové zadluženosti. Prostředkem by mělo být zkrácení doby odpisování, které bývá požadováno i s ohledem na zanedbávání údržby a oprav základních prostředků, k němuž dochází s cílem vylepšování hospodářského výsledku nebo pro nedostatek opravářských kapacit, náhradních dílů apod.

Získání větších odpisových zdrojů prostřednictvím odpisování bývá požadováno dvěma způsoby: buď uplatněním degresivní metody odpisování při zachování platné doby odpisování, anebo zvýšením odpisových sazeb, tj. zkrácením doby odpisování při zachování platné lineární metody odpisování.

Degresivní metoda odpisování je založena na tom, že větší část pořizovací ceny se odepíše již v počáteční fázi nasazení nové techniky. Cenou za toto

rychlejší získání odpisů jsou ovšem inflační tlaky, protože disponibilní zdroje jsou získány se značným předstihem před vytvořenými hodnotami — v tom lepším případě; v horším případě jsou získány při odbytově vůbec nerealizované produkci.

Ponecháme-li však stranou tyto a další okolnosti, např. složitost výpočtů odpisů pomocí aritmetických nebo geometrických řad či jinými výpočty, jsou překážkou regresivních metod odpisování také záběhové vícenáklady zavádění nové techniky a osvojování nových technologií.

Vícenáklady záběhu nové techniky a osvojování nových technologií jsou nezbytnou, i když dočasnou počáteční fází využívání a zavádění nových strojů a zařízení, jakož i výrob. S ohledem na to, že podle charakteru činnosti představují i několikanásobek nákladů osvojené a běžné výroby, byly vždy stavěny za jednu z hlavních překážek zavádění výsledků technického rozvoje a inovačních aktivit podniků, a proto ke zmírnění jejich účinků byla uplatňována zejména tato opatření:

1. financování vícenákladů záběhů a osvojení z prostředků na výzkum a vývoj — a v případě státních úkolů tedy ze státního rozpočtu —, ačkoliv jde zcela jednoznačně o výrobní náklady podniků;

2. zvýhodněný bankovní úvěr na vícenáklady záběhu;

3. systém dvojích cen po dobu záběhu a osvojení, kdy pro dodavatele byly platné vyšší fakturované ceny (včetně nákladů na záběh a osvojení), kdežto pro odběratele nižší ceny vycházející z podmínek již osvojené a zaběhnuté výroby. Rozdíl mezi těmito cenami připadl k vyrovnání státnímu rozpočtu.

Je zřejmé, že snaha zatížit počáteční vícenáklady záběhu a osvojení ještě navíc dalšími vícenáklady v podobě zvýšených odpisů by vedla k prohloubení problémů s realizační fází inovačních cyklů a aktivit v tomto směru.

Druhou formou požadování větších odpisových zdrojů je zkrácení doby odpisování, které je zdůvodňováno zejména morálním opotřebením, a tedy dynamikou inovačních cyklů a tempem technického rozvoje. Těto argumentace nelze nedbat, zároveň však nelze přehlížet její spekulativní charakter. Inovační dynamika, na kterou se poukazuje, platí totiž v jiném prostředí, např. v Japonsku nebo USA, z kterého ovšem naše reprodukce může čerpat jen v omezené míře — převážně je odkázána na tuzemsko, kde inovační lhůty jsou i několikanásobně delší, než na jaké se poukazuje, a to ještě mají mnohdy jen formálně administrativní podobu pro účely odměňování a statistického výkaznictví.

Jednostranná preference zdrojové stránky odpisů zároveň svědčí o tom, že těmto podnikům nečiní problémy vyšší odpisy ve vícenákladech záběhu nebo vůbec v nákladech, zvláště když díky monopolnímu postavení na trhu prodávajícího nemusejí zatím příliš dbát na inovace a díky nákladovým cenám si uhradí i další náklady, např. určitou část výstavby financovanou z provozních prostředků.

Stoupenicím opačného názoru naopak požadují objemy odpisů snížit, a to prodloužením doby odpisování s cílem zmírnit bilanční napětí mezi přebytky zdrojů a nedostatkem hmotného krytí. Vycházejí ze skutečnosti, že jistý objem strojních základních prostředků po plném odepsání není podniky likvidován, nýbrž ponecháván v rezervě, dále používán nebo postupně rozebírán na náhradní díly a součástky. Tím podle nich jsou doba odpisování a doba životnosti dvě zcela odlišné kategorie, a proto průměrnou dobu odpisování strojních základních prostředků, která podle vyhlášky činí v průmyslu asi 13 let, by bylo možné prodloužit na 18 let.

Tvrzení, že doba odpisování a doba životnosti jsou zcela nezávislé, je však neúnosné. Podle této logiky by totiž bylo možné odpisovat např. vagóny 5 let

a vědecké přístroje 20 let. Nelogičnost je evidentní a každému je zřejmé, že tomu musí být naopak. Je sice pravda, že odpisy nejsou pasivní a věrnou registrací průběhu stárnutí jednotlivých základních prostředků v konkrétních podmínkách (pro což není ani důvod), ale svými oborovými průměry nemohou být odtrženy od své věcné podstaty. Realizační návrhu by se odpisy dostaly do nerealistických vazeb s životností, zejména morální. V souvislosti s výše uvedenou tuzemskou deformací inovačních cyklů proti vyspělým ekonomikám nevyplývá, že morální opotřebení lze ze zásad odpisové politiky škrtnout. Čs. inovační situace sice nedává prostor ke zkracování doby odpisování většiny strojních základních prostředků, avšak průběh a tempa technického pokroku nedovolují plošně, jednorázově a obecně prodloužit doby odpisování, protože by nešlo o cestu vpřed, ale zpátky.

Degresivní odpisování jako důsledek daňových opatření

V předchozích odstavcích padla zmínka o regresivním odpisování, u kterého se zastavíme několika stručnými poznámkami; v informacích z průmyslově vyspělých zemí bývá totiž jeho role často zveličována nebo také zkreslována. Degresivní odpisování bývá totiž zpravidla prezentováno jako zvláštní konstrukce odpisové metody, ačkoliv ve skutečnosti jde i o důsledek daňové úlevy formou mimořádných odpisů stanovených daňovým zákonem. Např. při mimořádném odpisu 30 % z pořizovací ceny v roce pořízení automaticky dochází k regresivnímu odpisování a zároveň urychlenému odepsání za 7 či 8 let proti deseti letům původně stanoveným pro řádné odpisy, i když sazby řádných odpisů zůstaly beze změny lineární.

V současném návrhu zákona o dani z příjmů obyvatelstva jsou stanoveny mimořádné odpisy v případě malých vodních elektráren a movitých, tj. strojních základních prostředků. Je zřejmé, že u těchto základních prostředků bude automaticky uplatněno regresivní odpisování, a to bez jakékoliv změny v odpisové metodě a lineárních odpisových sazbách uvedených ve vyhlášce o odpisování základních prostředků.

Degresivní odpisování jako důsledek daňové úlevy formou mimořádných odpisů však není novodobým vynálezem a bylo již uplatněno např. zákonem č. 76/1927 Sb., o přímých daních: „Poplatníci, kteří vedou řádně obchodní knihy a kteří vystaví, přistaví nebo nastaví budovy pro provozování podniků, včetně budov s byty pro vlastní úředníky nebo dělníky, anebo kteří vymění staré nebo pořídí nové stroje a zařízení, mohou si v pěti letech, počínajíc obdobím, v němž byla stavba dokončena anebo stroje a zařízení vyměněny nebo nově pořízeny, od příjmu v podniku dosaženého odepsati vedle obecně přípustných odpisů dalších 20 % nákladů na stavbu nebo stroje a zařízení prokazatelně vynaložených.“

V průmyslově vyspělých zemích bývá regresivní a urychlené odpisování v důsledku mimořádných odpisů stanovených daňovým zákonem časově omezeno; nejde tedy o trvalý režim, jak se často v tomto směru argumentuje. Načasování takového opatření je závažným rozhodnutím, které není bez rizik; navíc podle mého názoru nelze vyloučit, že zmíněné opatření zákona z roku 1927 vedlo k nadměrnému investování, a tím k prohloubení negativních účinků hospodářské krize v čs. podmínkách v třicátých letech.

Mimořádné odpisy, a tím regresivní odpisování se v současné finanční politice průmyslově vyspělých států také více používá v případě ekologických než výrobních investic. Např. v Lucembursku předpokladem pro přiznání mimořádných odpisů je, že zařízení spadá do seznamu ekologické techniky stanovené

právním předpisem, jeho pořizovací cena je nejméně 100 tisíc franků a zařízení je trvale využíváno na více než 50 %. Mimořádné odpisy činí nejvýše 30 % pořizovací ceny v případě nemovitých statků a 50 % v případě movitých statků a realizují se buď v jednom roce, nebo lineárně po dobu pěti let.

Průběh degressivního odpisování v důsledku mimořádných odpisů záleží také na rozhodnutí, zda se řádné odpisy provádějí souběžně s mimořádnými odpisy, nebo až po nich a zda se řádné odpisy počítají z pořizovací ceny, nebo z pořizovací ceny snížené o mimořádné odpisy.

Stručné závěry

Zásadní obrat v přístupu podniků k odpisům lze očekávat na základě zrušení fondu rozvoje a odpisů jako zvláštní kategorie zdrojů financování, kdy pořizování základních prostředků, stejně jako oběžných prostředků, se bude bez rozlišování hradit z peněžních prostředků krytých dlouhodobými i krátkodobými zdroji podniku. Do té doby bude však mnoha podniky, resp. těmi, jejichž náklady nejsou pod náležitým tržním tlakem, zdůrazňována zdrojová stránka odpisů.

Při rozhodování o možnostech obnovy jsou hodnotové vztahy měnitelné daleko rychleji než hmotné, které znamenají restrukturalizaci výroby, investic, zaměstnanosti i exportu a vyžadují pronikavější změny veřejné i podnikové infrastruktury.

Odpisová politika musí organicky zapadat do celkové finanční politiky — obsahem i formou. Rovněž je nutné mít na mysli, že odpisy jsou principiálním nástrojem evidenčního oceňování podstatné části hmotného majetku a musejí zaručovat jednotnou bázi pro vypovídací schopnost v evidenci, rozpočtu a celkovém hospodářském řízení.

Zrychlené a degressivní odpisování lze chápat jako stimulaci investování. Při stále silném sklonu k investování v čs. hospodářství, velké rozestavenosti a dlouhých lhůtách výstavby, nedostatečném využívání kapacit, trhu prodávajícího s monopolními výrobci a investičně náročném typu technického rozvoje by plošná a jednotná stimulace v tomto směru byla na pováženou, protože by byla přiléváním oleje do ohně. Průměrná doba odpisování strojních, tj. movitých základních prostředků se přibližně kryje s délkami čs. inovačních cyklů elektrotechnických a strojírenských výrobků.

Možnosti odpisové politiky je proto potřebné využívat v rámci běžného usměrňování vývoje ekonomiky v souhře s ostatními nástroji v rámci širších intenzifikačních a útlumových opatření podle scénáře ekonomické reformy.

V principech řádných, resp. běžných odpisů by bylo neúčelné nástroje individualizovat, resp. „šít na míru“ jednotlivým podnikům, oborům nebo skupinám základních prostředků. Je potřebné akceptovat v podnikové sféře všechny možnosti podnikatelských aktivit, které se pochopitelně projeví i v reprodukci základních prostředků, jež skýtá a rozvíjí ekonomická reforma.

Vyřazování základních prostředků před odepsáním, resp. vyřazování před uplynutím doby odepsání, stejně jako až po jejím uplynutí je plně v pravomoci podniků; podniky při tom nejsou nijak limitovány výší zůstatkové ceny nebo kráceny na zdrojích. Překážky obnovy nejsou na straně finančních zdrojů, nýbrž hmotného krytí. Rovněž je třeba brát v úvahu reprodukční efekt odpisů, a tedy automatickou schopnost zčásti financovat i rozšířenou reprodukci.