

KOMPONENTNÍ ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU NEBO OPRAVY?¹³

Component depreciation long-terms Assets or Repairs?

Václav Černý

Úvod

Obdobným tématem, i když z jiného úhlu pohledu, jsem se zabýval v příspěvku na tuto konferenci v roce 2013.¹⁴ Loňský příspěvek byl zaměřen na porovnání přístupu ke komponentnímu odpisování podle mezinárodních standardů IFRS a české účetní legislativy. Kromě jiných se touto problematikou také zabývala dr. Zelenková¹⁵. Tento příspěvek bude zaměřen výlučně na českou legislativu a to jak účetní tak daňovou. Širšímu praktickému využití komponentního odpisování vybraného hmotného dlouhodobého majetku brání v ČR totiž paradoxně daňová legislativa.

Komponentní odpisování – jeho vymezení v české účetní legislativě

Komponentní odpisování dlouhodobého majetku je v České republice upraveno v § 56a vyhlášky č. 500/2002¹⁶. Tento paragraf poskytuje účetním jednotkám možnost (nikoliv povinnost) za přesně vymezených podmínek používat metodu komponentního odpisování hmotného dlouhodobého majetku jako jsou stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité a věci a soubory movitých věcí v případě, kdy se předpokládá dosažení významnosti a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Podle této vyhlášky nejprve účetní jednotka vymezení druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, způsob určení komponenty včetně jejího ocenění a předpokládanou dobu životnosti podle podmínek podniku a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem. Komponentu výše uvedený paragraf vymezuje jako určenou část majetku nebo souboru majetku nebo určenou kontrolu výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti

¹³ Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014.

¹⁴ Černý, V.: Komponentní odpisování dlouhodobého majetku – komparace standardu IFRS a české účetní legislativy.

¹⁵ ZELENKOVÁ, M.: Negativní dopad daňově účinné rezervy na opravy dlouhodobého majetku na věrný a poctivý obraz účetní závěrky, Český finanční a účetní časopis č. 1/2010, VŠE Praha

¹⁶ Vyhláška č. 500/2002, 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

celého majetku nebo souboru majetku. Určení kontroly výskytu závad jako komponenty se provádí k okamžiku uvedení majetku do používání. Každá komponenta se odepisuje samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku. Při výměně komponenty se ocenění majetku upravuje tak, že se snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o výši ocenění nově zařazované komponenty včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a o náklady související s výměnou této komponenty podle ustanovení § 47 vyhlášky¹⁷. Není-li vyřazovaná komponenta k okamžiku vyřazení komponenty plně odepsána, odepíše účetní jednotka zůstatkovou cenu vyřazované komponenty do nákladů. O majetku a oprávkách k němu se v účetnictví účetní jednotky účtuje jako o celku, majetek se tak i vykazuje. Účetní jednotka prokáže výpočet výše odpisu tohoto majetku jako celku například vhodným členěním účtu opravek na analytických účtech. Při prvním použití metody komponentního odpisování majetku, který byl již uveden do užívání, se na komponenty rozdělují celkové ocenění majetku a celková výše opravek k majetku; přitom nesmí být součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé komponenty vyšší než zůstatková cena celého majetku. Účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích obdobích se neprovádějí. Součástí paragrafu 57 vyhlášky zabývajícího se postupem tvorby a použití rezerv je podmínka navazující na komponentní odpisování podle paragrafu 56a. Tato podmínka stanoví, že účetní jednotka, která používá metodu komponentního odpisování dlouhodobého majetku podle § 56a neúčtuje o rezervě na opravy dlouhodobého majetku.

Komponentní odpisování v české daňové legislativě

V paragrafu 23 „Základ daně“ zákona o daních z příjmů¹⁸ je i v platném znění stanoveno, že „pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování“.

Součástí složitých, zpravidla stavebních celků bývají součásti (komponenty), které jsou významné svojí pořizovací cenou a významně se liší dobou použitelnosti. Po dosažení limitu použitelnosti významně rostou náklady, spojené s jejich údržbou a je nutno řešit jejich obnovu. V určitém období dochází k tomu, že jako ekonomičtější se jeví výměna této komponenty za novou než oprava stávající. Rozhodne-li se účetní jednotka tuto komponentu vyměnit, měla by tuto skutečnost zobrazit v účetnictví v souladu se skutečností a cílem dosažení věrného a poctivého zobrazení skutečnosti pomocí metody komponentního

¹⁷ § 47 – Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících

odpisování. Avšak účetní řešení by mělo být i v České republice zkoordinováno s oblastí daní z příjmů. Nejsou-li tyto účetní odpisy daňově uznatelné, ukazuje se pro účetní jednotky daňově optimálnější provádět raději opravu stávající komponenty než její, protože náklady na opravu jsou daňově uznatelné. Navíc mohou faktickou výměnu komponenty v účetnictví vykazovat jako opravu dlouhodobého majetku, v rozporu s realitou a zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Kromě toho mohou účetní jednotky na tuto opravu v souladu se zákonem o rezervách vytvářet rezervu na opravu dlouhodobého majetku. Daňová uznatelnost této rezervy pak vytváří v porovnání s daňovou neuznatelností komponentního odpisování impuls pro výběr účetní varianty tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku s následnou opravou. Účetní jednotky jsou při používání komponentního odpisování tak vlastně ekonomicky znevýhodňovány za to, že dodržují zásadu věrného a poctivého zobrazení. Navíc mezinárodní standardy IFRS tvorbu rezervy na opravy nepřipouštějí a doporučují využití metody komponentního odpisování.

Komponentní odpisování v současné praxi

Jak využívají tuto možnost vybrané účetní jednotky? Z účetní závěrky (respektive z přílohy k účetní závěrce) společnosti ČEZ a.s., sestavené za rok 2013, vyplývá, že akciová společnost ČEZ a.s. metodu komponentního odpisování používá. Z předložené výroční zprávy Plzeňského Prazdroje k účetní závěrce ke dni 31. 3. 2014 nevyplývá, že by tento podnik používal metodu komponentního odpisování, netvoří ani rezervu na opravy. Z výroční zprávy Budějovický Budvar, n. p. k 31. 12. 2013 také nevyplývá, že by tento podnik používal metodu komponentního odpisování, tvoří rezervy na blíže nespecifikované opravy. Zentiva Group, a.s. ve své výroční zprávě zpracované k 31. 12. 2012 neuvádí výslovně, že by používala metodu komponentního odpisování, avšak uvádí, že účetní závěrku sestavuje podle standardů IFRS. Na základě toho se domnívám, že zřejmě tedy v této oblasti používají komponentní odpisy. Ze zveřejněné výroční zprávy Vodafone Czech Republic, a.s. k 31. 3. 2013 nelze vyvodit, zda společnost používá metodu komponentního odpisování dlouhodobého majetku, rezervy na záruční opravy neuvádí. Také z účetní závěrky konsolidačního celku Agrofert, a.s. sestavené k 31. 12. 2012 nelze zjistit, zda společnost aplikuje komponentní odpisování. Používá metodu rovnoměrných odpisů, opravy účtuje do nákladů v roce jejich vynaložení. Avšak z toho, že v části týkající se rezerv uvádí, že „v souladu s českými účetními a daňovými předpisy jsou daňově uznatelné rezervy také tvořeny na významné opravy určitého dlouhodobého hmotného majetku, které bude podle odhadu vedení jednotlivých společností

¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších doplňků a novel

nutné provést v budoucích účetních obdobích“ lze usuzovat vcelku jednoznačně, že komponentní odpisy nepoužívá¹⁹. Přestože jsem vybral 6 podniků, byť velkých, představujících „vlajkové lodi“ naší ekonomiky a nelze z rozsahu vzorku vyvozovat významné závěry. Přestože uvedené podniky sestavily výroční zprávy o mnoha stranách, ani v jedné jsem (s výjimkou ČEZ) nenalezl informaci, umožňující přijmout jednoznačný závěr, zda tyto podniky používají metodu komponentního odpisování nebo ne. Podle mého názoru, většina uvedených podniků tuto metodu nepoužívá.

Závěr

Porovnáním účetní a daňové legislativy zjišťujeme, že účetní legislativa již připouští možnost komponentních odpisů dlouhodobého majetku a tím umožňuje podnikům kvalitnější zpracování účetních výkazů („věrnějším a poctivějším zobrazením,“). Naproti tomu daňová legislativa nepřipouští možnost uznání odpisů, tvořených metodou komponentního odpisování jako daňově uznatelného nákladu. Podle mého názoru je vhodný postup, kdy komponenty, které se významně liší svojí cenou, a dobou životnosti v porovnání se zbývajících částí dlouhodobého majetku (např. výtah v budově), jsou vyčleněny a odpisovány zvlášť. V případě opotřebení komponenty by měla účetní jednotka zvážit, zda opotřebení je řešitelné opravou (účetně náklady na opravu bez tvorby rezervy) nebo jako ekonomicky výhodnější se jeví výměna (pak vyřazení staré komponenty, eventuální doodepsání její zůstatkové hodnoty a zařazení nové komponenty, následně pak pokračování v komponentním odpisování). V daňové oblasti by podle mého názoru bylo vhodné vypustit příslušný výše uvedený odstavec paragrafu 23 zákona o daních z příjmů a přijmout komponentní odpisy jako danové.

Abstrakt

Článek je zaměřen na použití metody komponentního odpisování dlouhodobého majetku v České republice. Předmětem zkoumání je legislativní účetní a daňové vymezení komponentního odpisování v České republice. Posouzena je i alternativní metoda používaná v České republice, kdy je potřeba výměna komponenty účetně a daňově řešena jako oprava majetku s následnou tvorbou rezervy na opravu dlouhodobého majetku.

Klíčová slova: Dlouhodobý majetek, komponenta, odpis dlouhodobého majetku, rezervy na opravy dlouhodobého majetku

Summary

The paper focuses on the use of component depreciation method of longterms assets in the Czech Republic. The subject of research is the legislative and tax accounting definition of component depreciation in the Czech Republic. Assessment is an alternative method used in

¹⁹ Konsolidovaná výroční zpráva Agrofert, a.s., str. 33

the Czech Republic, where it is necessary to replace components accounting and tax solutions such as repair of the property with the subsequent formation of reserves for repairs of longterms assets.

Key words: Long-terms assets, component, depreciation, reserves for repairs longterms assests

JEL klasifikace: M40, M41,

Použitá literatura

- [1] ČERNÝ, V.: Komponentní odpisování dlouhodobého majetku – komparace standardu IFRS a české účetní legislativy, In. Vašková, M. - Hora, M: Účtovnictvo a auditorstvo v procese svetovej harmonizace. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie 2014, s. 19--22. ISBN 978-80-225-3821-3.
- [2] ZELENKOVÁ, M.: Negativní dopad daňově účinné rezervy na opravy dlouhodobého majetku na věrný a poctivý obraz účetní závěrky, Český finanční a účetní časopis č. 1/2010, VŠE Praha
- [3] Zákon č. 563/1991 o účetnictví ve znění pozdějších doplňků a novel.
- [4] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších doplňků a novel.
- [5] Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně ve znění pozdějších doplňků a novel.
- [6] Vyhláška 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.
- [7] [http:// www.justice.cz](http://www.justice.cz) – účetní závěrky jednotlivých společností, použité v textu.

Kontakt

Václav Černý, Ing., PhD., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: + 420 224 095 159, cernyvac@gmail.com