

KOMPONENTNÍ ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU – KOMPARACE STANDARDU IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY¹

Component depreciation of fixed Assets – Comparison of IFRSs accounting Legislation Czech

Václav Černý

Tento článek se zabývá porovnáním pojetí komponentního odpisování dlouhodobého majetku podle mezinárodních účetních standardů IFRS a české účetní legislativy se zaměřením na podnikatelské subjekty. Zároveň bude zaměřen na využití tohoto druhu odpisování v české účetní praxi, tak jak vyplývá ze zveřejněných účetních závěrek vybraných jednotlivých podnikatelských subjektů.

Zákon o účetnictví č.563/1991 Sb., ve znění pozdějších doplňků a novel, upravuje postup při odpisování dlouhodobého majetku v paragrafu 28; přesný postup odkazuje na příslušné vyhlášky; problematiku komponentního odpisování zákon o účetnictví přímo neřeší.

Použití komponentních odpisů v českém účetnictví umožňuje (nikoliv nařizuje) paragraf 56a vyhlášky č. 500/2002² s ohledem na významnost a princip věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a s přihlédnutím k finančním možnostem účetní jednotky. V tomto paragrafu v odstavci 2 je komponenta definována pro účely této vyhlášky jako „určená část majetku nebo souboru majetku podle odstavce 1 (stavby, byty, nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí) nebo určená kontrola 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 majetku nebo souboru majetku. Určení kontroly výskytu závad jako komponenty účetní jednotka provádí k okamžiku uvedení do provozu majetku nebo souboru majetku.“ Použije-li účetní jednotka metodu komponentního odpisování, musí průběh používání, způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb doložit průkazným účetním záznamem. Komponenta se odepisuje odděleně od ostatních komponent a částí majetku. V případě výměny komponenty se ocenění majetku upravuje v souladu s touto vyhláškou tak, že se snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o výši ocenění nové komponenty včetně hodnoty náhradních dílů použitých při výměně a o náklady související s výměnou této komponenty v souladu s paragrafem 47 této vyhlášky³. Není-li k okamžiku vyřazení komponenta plně odepsána, účetní jednotka odepíše zůstatkovou cenu této komponenty do nákladů. O tomto majetku (včetně opravek) se účtuje (i vykazuje) jako o celku. Účetní jednotka prokazuje postup při výpočtu odpisů komponent například vhodně zvolenou analytickou účetní evidencí k nákladovému účtu odpisů. Při prvním použití metody komponentního odpisování u majetku, který již byl uveden do používání, se na komponenty rozděljuje celkové ocenění majetku a celková výše opravek k tomuto majetku; přitom nesmí být součet zůstatkových cen všech komponent majetku vyšší než zůstatková cena celého majetku. Účetní operace opravující výši vykázanych odpisů a opravek v předcházejících obdobích se neprovádějí.⁴

¹ Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory dlouhodobého koncepčního rozvoje výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2013

² 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.

³ Tento paragraf upravuje způsoby ocenění hmotného nehmotného dlouhodobého majetku při pořízení a vymezuje položky vstupující do pořizovací ceny majetku

⁴ Odstavec 6, paragrafu 56a vyhlášky č. 500/2002

České účetní standardy pro podnikatele v ČÚS 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v odstavci 4 odkazuje na paragraf 28 zákona o účetnictví a paragraf 56 vyhlášky č. 500/2002, avšak již nikoliv na paragraf 56a, který upravuje právě komponentní odpisování, takže ČÚS také problematiku komponentního odpisování neřeší.

Shrneme-li použití komponentního odpisování v české účetní legislativě, připouští možnost (nikoliv povinnost) použití této metody výslovně pouze paragraf 56a vyhlášky č. 500/2002. Ovšem celou problematiku spojenou s komponentním odpisováním nesmíme posuzovat izolovaně, ale v návaznosti na použití rezerv na opravy dlouhodobého majetku, které tvoří v českém účetnictví určitý specifický prvek, a jejichž tvorbu mezinárodní standardy nepřipouštějí. Paragraf 57 vyhlášky č. 500/2002 zakazuje souběžné použití komponentního odpisování a tvorbu rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Je to logické, neboť obě metody (tvorba rezerv na opravy dlouhodobého majetku a komponentní metody odpisování dlouhodobého majetku) mají řešit identický problém – vytvoření odpovídajících zdrojů na obnovu komponent majetku s významnou finanční hodnotou a výrazně odlišnou dobou životnosti. V české praxi je zakořeněna spíše druhá metoda, tj. odpisování majetku jako celku a souběžné tvorby rezerv na opravu dlouhodobého majetku. Určitou nápravu přináší výše uvedená úprava vyhlášky č. 500/2002, umožňující použití metody komponentního odpisování pro oblast účetnictví, avšak tím, že není tato úprava doprovázena navazujícími kroky v daňové legislativě, je snížena motivace podniků upřednostňovat metodu komponentního odpisování před metodou odpisování celého dlouhodobého majetku v kombinaci s tvorbou rezervy na opravu dlouhodobého majetku.

Daňová legislativa v oblasti komponentního odpisování dlouhodobého majetku postupuje odlišně od účetní legislativy. Konkrétně paragraf 23, odstavec 2, písmeno a) zákona o daních z příjmu 586/1992 Sb., ve znění pozdějších doplňků a novel, stanoví, 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“.

Tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého majetku upravuje zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších doplňků a novel. Nejuceleněji se problematikou tvorby a užití rezerv na opravy dlouhodobého majetku zabývá paragraf 7.

Tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku je na rozdíl od použití komponentního odpisování považována za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů za předpokladu, že je vytvářená rezerva složena ve finanční podobě na účtu banky členské země Evropské unie. Tato rezerva se týká majetku odpisovaného po dobu delší 5 let, který je ve vlastnictví, správě, nájmu (nájemci) účetní jednotky. Rezerva nesmí být tvořena jednorázově a doba její tvorby je závislá na zařídění dlouhodobého majetku do příslušné odpisové skupiny, tato doba se pohybuje od tří až do deseti zdaňovacích období. Dále rezerva nesmí být tvořena na odstranění škod, pravidelné roční opravy, pokud je poplatník v konkursu.

V mezinárodních standardech IFRS je použití komponentních odpisů upraveno standardem 16 Pozemky, budovy a zařízení. Konkrétně v části nazvané odpisy v bodě 42 se stanoví, že „každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejichž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně.“ V porovnání s českou legislativou z dikce IFRS nevyplývá fakultativnost, ale nutnost použití metody komponentního odpisování. Podle tohoto standardu účetní jednotka rozdělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do jejích významných komponent a tyto komponenty odepisuje samostatně⁵.

⁵ IAS/IFRS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, bod 44

Standard pripouští možnosť slučovania komponent o stejné době životnosti do společných skupin. Odepisuje-li účetní jednotka významné komponenty samostatně, odepisuje také samostatně zbytek předmětné položky, tento zbytek obsahuje ostatní komponenty, které jsou samostatně nevýznamné. Účetní jednotka se také může rozhodnout odepisovat samostatně komponenty položky, jejichž pořizovací náklady nejsou významné ve srovnání s celkovými pořizovacími náklady položky.

Mezinárodní standard IAS/IFRS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky definuje jasné znaky nutné k tomu, aby daná položka mohla být vykázána jako rezerva. Podle tohoto standardu se rezerva vykáže, když má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulé události a zároveň je pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch a zároveň může být proveden spolehlivý odhad výše závazku. Nejsou-li splněny všechny tyto podmínky, nemůže být položka uznána a vykázána jako rezerva. Jelikož u nás tvořené rezervy na opravy dlouhodobého majetku nesplňují tuto definici, neměly by být podle mezinárodních standardů IFRS tvořeny. Jejich tvorbu však umožňuje jednak vyhláška č. 500/2002, jednak zákon o rezervách. Touto problematikou se kromě jiného zabývala také M. Zelenková (2010)⁶.

Závěr:

Pozitivním krokem směrem ke zvýšení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví bylo umožnění použít metodu komponentních odpisů v české ekonomice na základě novely vyhlášky č. 500/2002. Protože však při řešení problematiky komponentního odpisování dlouhodobého majetku byla připuštěna pouze možnost a nikoliv povinnost, zůstaly podniky při jejím využití opatrné. Zůstala – z hlediska podniku – rovnocenná varianta „starou metodou“, kdy se uvedená položka odepisovala (odepisuje) jako celek a náklady na výměnu komponenty jsou považovány za náklady na opravu. Ovšem na opravu v roce jejího uskutečnění zpravidla chyběly podniku zdroje, které by bylo nutno vytvářet po více účetních obdobích. Česká legislativa přijala řešení pomocí daňově uznatelné tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Tím, že nově česká účetní legislativa umožňuje použití komponentních odpisů, vyslala podnikům pozitivní signál. Zároveň je ponechána možnost použít starého způsobu celkových odpisů s vazbou na tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Vznikla tak určitá dvojkolejnost v legislativě, kdy dokonce určitou dobu bylo paralelně umožněno jak používat komponentních odpisů, tak také vytvářet rezervy. Tato dvojkolejnost byla odstraněna novelou vyhlášky č. 500/2002, kdy nelze nadále tvořit rezervy na opravu dlouhodobého majetku, používá-li podnik komponentního odpisování. V této fázi by bylo toto řešení ideální, avšak podle mého názoru jako nadbytečné a demotivující se jeví řešení dle paragrafu 23, odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde se za základ daně v případě, že podnik použije komponentní odpisování, považuje výsledek hospodaření bez vlivu komponentního odpisování. Tím dochází ke zvýšení daňového základu a podnik je znevýhodňován za to, že použil vhodnější metodu odpisování. Pozitivním řešením by bylo změnit dikci vyhlášky č. 500/2002 a nahradit slovo „může“ slovem „musí“ použít metodu komponentního odpisování. Vhodné by bylo umožnit tvorbu komponentních odpisů nejen v účetnictví, ale rovněž daňově. Dále by bylo možné vypustit paragraf 23, odst. 2 ze zákona o daních z příjmů, ze zákona o rezervách pak vypustit možnost tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku.

Z předložené účetní závěrky účetní jednotky Plzeňský prazdroj, a.s., nevyplývá, že by společnost používala metodu komponentních odpisů. Také z přílohy k účetním výkazům

⁶ 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

společnosti Telefonica Czech Republic, a.s., nevyplývá, že by používali komponentní odpisy. Ani z přílohy společnosti Vodafone Czech Republic, a.s., není zřejmé, že by používala metodu komponentních odpisů. Všechny výše uvedené podniky používají metodu lineárních účetních odpisů. Společnost T – mobile Czech Republic používá metodu lineárních odpisů, nepoužívá komponentní odpisy a vytváří rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Také ze závěrky ČEZ, a.s., nevyplývá používání komponentního odpisování dlouhodobého majetku. Ani Škoda Auto, a.s., nepoužívá komponentní odpisy, náklady na opravu dlouhodobého majetku účtuje přímo do nákladů. Je samozřejmé, že pouhá miniproverka šesti účetních jednotek, byť s klíčovým významem pro českou ekonomiku, má minimální vypovídací schopnost, přesto byla použita pro dokreslení současné situace v České republice v této oblasti účetnictví.

Abstrakt

Článek je zaměřen na aplikaci komponentního odpisování v České republice. Porovnává tuto metodu s „klasickým modelem“, kdy je majetek odpisován jako celek, souběžně s tvorbou rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Komponentní odpisování je porovnáno rovněž s aplikací mezinárodních standardů IFRS.

Klíčové slová: Komponentní odpisování, rezervy na opravy dlouhodobého majetku

Summary

This article focuses on the application component depreciation in the Czech Republic. Describes this method with the "classical model" when the property is depreciated as a whole in parallel with the creation of reserves for repairs of long terms assets. Component depreciation is compared with the application in accordance with international standards IFRS.

Key words: Component depreciation, reserves for repairs of long terms assets

JEL klasifikace: M41,

Použitá literatura

- [1] 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
- [2] Zákon č. 563/1991 o účetnictví ve znění pozdějších doplňků a novel.
- [3] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších doplňků a novel.
- [4] Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně ve znění pozdějších doplňků a novel.
- [5] 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.
- [6] České účetní standardy pro podnikatele, ČÚS 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- [7] Mezinárodní účetní standardy IFRS, úřední věstník EU 1126/2008, standardy IAS č. 16 a 37, dle www.kacr.cz/ceske-zneni-ifsrs-preklad-eu
- [8] [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, náměstí Winstona Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 224 095 159, cernyvac@vse.cz