

KOMONENTNÍ ODPISOVÁNÍ VERSUS REZERVA NA OPRAVY¹

Components method of depreciation versus provisions for reparations

Libuše Müllerová

1. Tradiční způsob odpisování

Dosavadní praxe českého účetního odpisování zachází s dlouhodobým majetkem jako celkem, bez ohledu na to, že jeho jednotlivé části mohou mít různou životnost a budou muset být opraveny nebo vyměněny. V případě, že se jedná o dlouhodobý majetek, u kterého budou v průběhu jeho používání vyměňovány jednotlivé části, jsou tyto části připravené pro výměnu zpravidla evidovány jako zásoby náhradních dílů na skladě materiálu. Jejich výměna neovlivní zůstatkovou hodnotu dlouhodobého majetku, ale je účtována přímo do spotřeby a jednorázově ovlivní náklady. Ukažme si to na následujícím příkladě:

Příklad 1

Stavební podnik pořídil a uvedl do užívání k 1. lednu sledovaného účetního období vrtnou soupravu za 14 160 000 Kč, jejíž životnost se odhaduje na šest let. Součástí vrtné soupravy jsou dvě výměnné součásti (komponenty), které budou muset být v průběhu používání vrtné soupravy vyměněny:

1. komponenta v hodnotě 900 000 Kč s předpokládanou životností dva roky,
2. komponenta v hodnotě 600 000 Kč s předpokládanou životností tři roky.

Podnik používá rovnoměrný způsob účetního odpisování (pro zjednodušení předpokládáme v prvním i v posledním roce celoroční používání).

V následující tabulce vyčíslíme v jednotlivých letech dle současných českých účetních předpisů

- a) postup odpisování vrtného zařízení a jeho zůstatkovou (účetní) hodnotu²,
- b) výměnu náhradních dílů,
- c) dopad těchto transakcí do výsledku hospodaření.

Rok	Odpis zařízení	1. náhradní díl	2. náhradní díl	Účetní hodnota zařízení	Dopad do VH
1.	2 360 000			11 800 000	- 2 360 000
2.	2 360 000			9 440 000	- 2 360 000
3.	2 360 000	900 000		7 080 000	- 3 260 000
4.	2 360 000		600 000	4 720 000	- 2 960 000
5.	2 360 000	900 000		2 360 000	- 3 260 000
6.	2 360 000			0	- 2 360 000
Celkem	14 160 000	1 800 000	600 000		- 16 560 000

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ s registračním číslem MSM6138439903

² Neuvažujeme zbytkovou hodnotu, která byla zavedena do účetních předpisů teprve novelou účetních předpisů od roku 2009 (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 56)

Na uvedeném příkladu je vidět nerovnoměrné zatížení výsledku hospodaření v období provedení opravy (výměny komponenty). České předpisy se tento nedostatek snaží řešit tvorbou rezervy na opravy dlouhodobého majetku v letech před očekávaným rokem opravy (výměny komponenty).

2. Rezerva na opravy dlouhodobého majetku

Rezervou na opravy dlouhodobého majetku se průběžně tvoří zdroj na tyto opravy na vrub nákladů tak, aby v roce jejich provedení nebyl zatížen výsledek hospodaření jednorázově ve výši vynaložených nákladů na opravu.

Vzhledem k tomu, že rezerva na opravy dlouhodobého majetku má i daňové dopady a je upravená zákonem o rezervách, vzniká otázka, zda lze v souladu s tímto zákonem považovat každou výměnu za samostatnou opravu, na kterou lze vytvářet samostatnou rezervu, nebo zda je možné vytvářet pouze jednu rezervu na každý jednotlivý majetek. V § 7 odst. 4 zákona o rezervách se totiž uvádí: „Výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy“³. Tuto dikci lze chápat dvojnám způsobem – jednotlivý majetek by znamenal jednu rezervu, charakter opravy spíše nastiňuje postupné opravy. Ať tak či onak, ani v jednom případě nedojde k tomu, aby byl výsledek hospodaření zatížen rovnoměrně po dobu používání majetku.

Ukažme to nejprve na druhé z uvedených možností, kdy preferujeme charakter opravy a považujeme každou výměnu za samostatnou opravu a samostatný titul pro tvorbu rezervy. (tedy celkem tři samostatné opravy). V tom případě však po poslední výměně náhradního dílu rezervu dále nelze tvořit, protože životnost majetku skončí a k výměně již nedojde.

Příklad 2

Vyjdeme z výše uvedeného zadání příkladu 1, jehož řešení by v tomto případě vypadalo následovně:

Rok	Odpis zařízení	Rezerva na 1. náhradní díl	Rezerva na 2. náhradní díl	Účetní hodnota zařízení	Rozpuštění rezervy	Dopad do VH
1.	2 360 000	450 000	200 000	11 800 000		- 3 010 000
2.	2 360 000	450 000	200 000	9 440 000		- 3 010 000
3. ^{x)}	2 360 000	450 000	200 000	7 080 000	900 000	- 3 010 000
4. ^{x)}	2 360 000	450 000	0	4 720 000	600 000	- 2 810 000
5. ^{x)}	2 360 000	0	0	2 360 000	900 000	- 2 360 000
6.	2 360 000	0	0	0		- 2 360 000
Celkem	14 160 000	1 800 000	600 000			- 16 560 000

Poznámka

^{x)} V těchto letech dojde k předání náhradního dílu do spotřeby a zároveň k rozpuštění rezervy ve stejné výši, takže dopad do výsledku hospodaření bude neutrální.

Z uvedeného příkladu je zřejmé, že tvorba rezervy rovnoměrnost zatížení výsledku hospodaření neřeší.

³ Zákon č. 595/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, § 7 odst. 4

V prípade, že by v súlade se zákonem o rezervách byla tvořena pouze jedna rezerva na opravu jednotlivého majetku, byla by nerovnoměrnost zatížení výsledku hospodaření ještě výraznější, pokud bychom vycházeli z celkového rozpočtu nákladů na opravy 2 400 000 Kč (900 000 + 900 000 + 600 000), na který bychom dle pravidel zákona o rezervách vytvářeli rezervu jen první dva roky, od třetího roku by se pak opravovalo a rezerva by se už jen rozpouštěla ve výši nákladů na opravy (hodnoty výměnných zařízení).

Příklad 3

Vyjdeme opět ze zadání příkladu 1, jehož řešení by v tomto případě vypadalo následovně:

Rok	Odpis zařízení	Tvorba rezervy	Účetní hodnota zařízení	Rozpuštění rezervy	Dopad do VH
1.	2 360 000	1 200 000	11 800 000		- 3 560 000
2.	2 360 000	1 200 000	9 440 000		- 3 560 000
3.	2 360 000	0	7 080 000	900 000	- 2 360 000
4.	2 360 000	0	4 720 000	600 000	- 2 360 000
5.	2 360 000	0	2 360 000	900 000	- 2 360 000
6.	2 360 000	0	0		- 2 360 000
Celkem	14 160 000	2 400 000			- 16 560 000

V uvedeném příkladu jsme ovšem porušili jedno pravidlo zákona o rezervách uvedené v § 7 odst. 5, které uvádí: „*Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena*“⁴. V souladu s tímto ustanovením bychom tedy museli zrušit celou rezervu již ve čtvrtém zdaňovacím období, bez ohledu na to, že oprava ještě nebyla dokončena výměnou poslední komponenty.

Příklad 4

V tom případě by náš příklad vypadal následovně:

Rok	Odpis zařízení	Tvorba rezervy	Účetní hodnota zařízení	Rozpuštění rezervy	Dopad do VH
1.	2 360 000	1 200 000	11 800 000		- 3 560 000
2.	2 360 000	1 200 000	9 440 000		- 3 560 000
3.	2 360 000	0	7 080 000	900 000	- 2 360 000
4. ^{x)}	2 360 000	0	4 720 000	1 500 000	- 1 460 000
5.	2 360 000	0	2 360 000		- 3 260 000
6.	2 360 000	0	0		- 2 360 000
Celkem	14 160 000	2 400 000			16 560 000

Poznámka:

^{x)}Ve čtvrtém roce byla rozpuštěna celá nevyčerpaná rezerva 1 500 000 Kč, aniž by byla oprava dokončena. Náklady na opravu v pátém roce ve výši 900 000 Kč pak již nejsou pokryty rozpuštěním rezervy.

⁴ Zákon č. 595/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, § 7 odst. 5

3. Komponentní odpisování

Mezinárodní účetní standardy tvorbu rezerv na opravy neznají; rezerva je podle nich „závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší, je současnou povinností účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a jejíž vypořádání způsobí účetní jednotce odtok prostředků představujících ekonomický prospěch“⁵. Kromě toho je částkou rezervy současná hodnota budoucích výdajů, které budou nezbytné pro vypořádání závazku. Částka rezervy jako dlouhodobého závazku se tedy diskontuje. Těmto pravidlům rezerva na opravy dlouhodobého majetku neodpovídá.

Různou dobu opotřebení jednotlivých částí dlouhodobého majetku řeší IFRS formou **komponentního odpisování**. IAS 16 v této souvislosti uvádí: „Každá komponenta položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně. Účetní jednotka rozdělí částku původně uznanou v souvislosti s položkou pozemků, budov a zařízení do jejich významných **komponent** a tyto komponenty odepisuje samostatně. Samostatně odepisovat lze například trup letadla a jeho motory, bez ohledu na to, zda je vlastní nebo je předmětem finančního leasingu“⁶.

Příklad 5

Náš příklad by pak vypadal následovně (na rozdíl od předchozího českého přístupu se zde předpokládá zbytková hodnota 180 000 Kč)

Rok	Odpis zařízení	Odpis 1. komp.	Odpis 2. komp.	Účetní hodnota zařízení	Účetní hodnota 1.komp.	Účetní hodnota 2.komp.	Dopad do VH
1.	2 080 000	450 000	200 000	10 580 000	450 000	400 000	- 2 730 000
2.	2 080 000	450 000	200 000	8 500 000	0	200 000	- 2 730 000
3.	2 080 000	450 000	200 000	6 420 000	450 000	0	- 2 730 000
4.	2 080 000	450 000	200 000	4 340 000	0	400 000	- 2 730 000
5.	2 080 000	450 000	200 000	2 260 000	450 000	200 000	- 2 730 000
6.	2 080 000	450 000	200 000	180 000	0	0	- 2 730 000
Celkem	12 480 000	2 700 000	1 200 000				- 16 380 000

Rozdělení položky dlouhodobého majetku na jednotlivé komponenty se dle IAS 16 provádí i tehdy, jestliže mají tyto komponenty stejnou předpokládanou dobu životnosti. V tom případě IAS 16 uvádí: „Významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení může mít dobu použitelnosti a odpisovou metodu shodné s dobou použitelnosti a odpisovou metodou jiné významné komponenty stejné položky. Takové komponenty lze při stanovení výše odpisů seskupit“⁷.

Komponentní odpisování v mezinárodních účetních standardech může komplikovat volba oceňovací základny, neboť je možné zvolit oceňování dlouhodobého majetku reálnou hodnotou. V tom případě dochází k datu účetní závěrky k přecenění majetku. IAS 16 v této

⁵ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), český překlad 2005, ISBN 1-90 4230-79-2, IAS 37- Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky, s. 1561, odst. 10

⁶ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), český překlad 2005, ISBN 1-90 4230-79-2, IAS 16- Pozemky, budovy a zařízení, s. 868, odst. 43 a 44

⁷ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), český překlad 2005, ISBN 1-90 4230-79-2, IAS 16- Pozemky, budovy a zařízení, str. 868, odst. 45

souvislosti uvádí: „Jestliže dochází k přecenění položky pozemků, budov a zařízení, všechny oprávkky k datu přecenění jsou buď

- a) přepočteny proporcionálně ke změně brutto účetní hodnoty aktiva, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění bude rovnat přeceněné částce. Tato metoda je často používání, když je aktivum přeceňováno pomocí indexu vztaženému k odepsaným reprodukčním nákladům,
- b) vyloučeny z účetnictví proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto hodnota aktiva je pak přepočtena na přeceněnou částku aktiva. Tento způsob se často používá pro budovy“⁸.

V českém účetnictví není povoleno přeceňovat dlouhodobý majetek na reálnou hodnotu, takže tento problém nehrozí. Zavedení komponentního odpisování do české účetní legislativy je zamýšleno jako možnost, tedy nikoliv jako povinnost. Do vyhlášky č. 500/2002 byl vložen nový paragraf 56a, který komponentní odpisování upravuje:⁹:

(1) Stavby [§ 7 odst. 2 písm. a)], byty [§ 7 odst. 2 písm. d)], samostatné movité věci a soubory movitých věcí [§ 7 odst. 3 písm. b)] může účetní jednotka s ohledem na významnost a při zachování věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky odpisovat metodou komponentního odpisování majetku. Účetní jednotka vymezí druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem.

(2) Komponentou se pro účely této vyhlášky rozumí určená část majetku nebo souboru majetku podle odstavce 1 nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významné 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 majetku podle odstavce 1 do užívání (§ 7 odst. 11).

(3) Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku podle odstavce 1.

(4) Při výměně komponenty se ocenění majetku podle odstavce 1 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. Pokud vyřazovaná komponenta není k okamžiku vyřazení odepsána do výše jejího ocenění, provede účetní jednotka odpis zůstatkové ceny vyřazované komponenty do nákladů.

(5) O majetku podle odstavce 1 a jeho oprávkách se účtuje jako o celku; majetek se i jako celek vykazuje. Účetní jednotka prokáže výpočet výše odpisu tohoto majetku jako celku například tím, že metodě komponentního odpisování přizpůsobí účtování o odpisech na analytických účtech.

(6) Při prvním použití metody komponentního odpisování u majetku podle odstavce 1, který byl již uveden do užívání, nesmí být součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé

⁸ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), český překlad 2005, ISBN 1-90 4230-79-2, IAS 16- Pozemky, budovy a zařízení, str. 867 odst. 35

⁹ 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, § 56a)

komponenty vyšší než zůstatková cena celého majetku; neprovádějí se účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a oprávek v předchozích obdobích.“.

Záměrem uvedené úpravy je umožnit používat metodu komponentního odpisování těm účetním jednotkám, které sice nemají povinnost účtovat a vykazovat podle mezinárodních účetních standardů, ale mají vlastníka, který od nich požaduje reportování postupů dle IFRS pro potřeby konsolidace. Pokud si tedy účetní jednotka tento způsob odpisování zvolí, vzniká při jeho prvním použití otázka, co již s odpisovaným majetkem. Vyhláškou výše uvedený postup v odst. (6) není správný.

Účetní jednotka by měla při přechodu na komponentní způsob odpisování zaúčtovat změnu metody, tzn. upravit dosavadní oprávkou jednotlivých částí majetku (komponent) tak, jaké by byly, kdyby se tímto způsobem odpisovalo od samého začátku. Retrospektivní aplikaci požaduje i standard IAS 8, který uvádí: „*Je-li odstavcem 19 (změny v účetních pravidlech – poznámka autorky) vyžadována retrospektivní aplikace, musí být změna účetního pravidla aplikována retrospektivně s výjimkou případů, kdy je neproveditelné určit dopad změny na konkrétní období nebo kumulativní dopad změny*“¹⁰. Retrospektivní aplikace znamená účtování proti vlastnímu kapitálu, kde by to již bylo, kdyby se tak postupovalo od samého počátku (viz například první rok účtování o odložené dani).

Opět se vrátíme k našemu příkladu a budeme předpokládat, že účetní jednotka přešla na komponentní způsob odpisování ve třetím roce. Pokud by tedy byl komponentní způsob odpisování uplatňován již v předchozích dvou letech, byl by výsledek hospodaření v prvním i ve druhém roce menší o 370 000 Kč (2 730 000 – 2 360 000), neboť by součástí nákladů byl i odpis obou komponent. Ve třetím roce je již účtováno komponentním způsobem a zaúčtuje se změna metody snížením vlastního kapitálu o částku 740 000 Kč, který by byl o tuto částku nižší, kdyby se komponentně odpisovalo od samého počátku.

Příklad 6

Při přechodu na komponentní způsob odpisování a při zaúčtování změna metody by náš příklad vypadal následovně:

Rok	Vrtné zařízení	1. komponenta	2. Komponenta	Dopad do VH	Změna metody
1.	2 360 000			- 2 360 000	
2.	2 360 000			- 2 360 000	
3.	2 080 000	450 000	200 000	- 2 730 000	740 000
4.	2 080 000	450 000	200 000	- 2 730 000	
5.	2 080 000	450 000	200 000	- 2 730 000	
6.	2 080 000	450 000	200 000	- 2 730 000	
Celkem	13 040 000	1 800 000	800 000	- 15 640 000	740 000

4. Závěr

V rámci harmonizačních procesů bylo do českých účetních předpisů zavedeno ustanovení o komponentní metodě odpisování, kterou používají IFRS. V případě přechodu na tuto metodu odpisování je však předepsaný postup nedůsledný a způsob přechodu na komponentní metodu odpisování je zcela nesystémový. Snaha o sladění českých účetních postupů s mezinárodními účetními standardy tak zůstala v tomto případě pouze na půl cesty.

¹⁰ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), český překlad 2005, ISBN 1-90 4230-79-2, IAS 8-Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, str. 7077 odst. 23

Abstrakt

Text abstraktu Článek porovnává způsob odpisování dlouhodobého majetku podle českých účetních předpisů spolu s tvorbou rezervy na opravy tohoto majetku s komponentní metodou odpisování podle IFRS. Na konkrétních příkladech ukazuje nerovnoměrný dopad do výsledku hospodaření v případě dodržování českých účetních předpisů. Komponentní způsob odpisování tento nedostatek odstraňuje. Novela českých účetních předpisů umožňuje účetním jednotkám metodu komponentního odpisování použít, aniž by však respektovala změnu metody v prvním roce jejího použití u již odpisovaného majetku.

Klíčové slová: Dlouhodobý majetek, odpisování, rezerva na opravy, komponentní metoda odpisování.

Summary

The article deals with the method of fixed assets depreciation by Czech accounting rules, together with the provision on reparation, as compared with component method of depreciation by IFRS. By help of concrete examples it explains unequal impact on profit and loss if Czech accounting rules are observed. Component method of depreciation removes this shortage. By the amendment of Czech accounting rules the entities are allowed to apply the component method of depreciation without taking into account the change of the method in the first year of its application for the already depreciated assets.

Key words: Fixed assets, depreciation, provision on reparation, component method of depreciation.

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- [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] Zákon č. 595/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů
- [4] IAS 16-Pozemky, budovy a zařízení, český překlad 2005, ISBN 1-90 4230-79-2
- [5] IAS 8-Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Kontakt

Libuše Müllerová, prof. Ing. CSc., Katedra účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel +420 224 095 133, muller@vse.cz