

REZERVY NA ZÁRUČNÍ OPRAVY A JEJICH PRAKTICKÁ APLIKACE V ČESKÉ EKONOMICE¹

Provisions for warranty service and their practical application in the Czech economy

Václav Černý

Tento článek se zabývá specifickým druhem rezerv, splňujícím kritéria standardu IAS/IFRS č. 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Jedná se o rezervy vytvářené na budoucí záruční opravy. Výše uvedený standard IAS/IFRS předpokládá tvorbu této rezervy, uvádí dokonce příklad jejího výpočtu. Rezervy obecně mají být podle standardu č. 37 vykázány, pokud jsou splněny následující podmínky:

- a) podnik má současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), vzniklý v důsledku minulých událostí,
- b) je pravděpodobné, že v důsledku vyrovnání závazku dojde k úbytku peněžních prostředků, představujících ekonomický prospěch,
- c) může být proveden spolehlivý odhad výše závazku.

Přestože národní úprava účetnictví v České republice je v oblasti legislativy, která se týká rezerv, poněkud roztržštěná do více zdrojů (zákon číslo 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu ve znění pozdějších doplňků a novel, český účetní standard pro podnikatele č. 004 – Rezervy, okrajově zákon o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb.)², ve vyhlášce 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 v hlavě 2, paragrafu 16, odstavci 4 je stanoveno, že v položce rozvahy B.I.4 „Ostatní rezervy“ se kromě jiného vykazují rezervy na garanční (záruční) opravy. Takže nově už i česká účetní legislativa předpokládá tvorbu této položky. Tato rezerva je však zřejmě daňově neúčinná, neboť podle paragrafu 16 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zahrnuje položka ostatní rezervy i rezervy na garanční opravy, avšak paragraf 10 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v taxativním výčtu daňově účinných rezerv ji neuvádí. Z logiky věci je to správné, protože stát by neměl mít zájem daňově podporovat nekvalitní výrobky. Avšak z hlediska základních předpokladů finančního účetnictví je žádoucí, aby tento druh rezerv byl tvořen. Přispívá totiž významně k naplnění principu věrného a poctivého obrazu skutečnosti v účetnictví, věcnému a časovému souladu tvořené rezervy na záruční opravy a tržeb za prodanou produkci a k naplnění zásady opatrnosti. Při správném přístupu k účetnictví by totiž měly být porovnány tržby za prodané výrobky s náklady na jejich výrobu (avšak zvýšené o náklady na odstranění závad), při dvou- a víceletých záručních lhůtách však není zabezpečen časový soulad a proto je žádoucí formou odhadnuté výše nutných nákladů na odstranění závad porovnat ve shodném časovém okamžiku s vyšší tržeb za prodané výrobky.

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

² Více též ČFÚČ 2008/3 in Černý, V.: Rezervy automatické zabezpečení dostatku peněžních prostředků?

V ďalšej časti článku sa zaměřím na analýzu výročních zpráv a zveřejněných účetních závěrek vybraných velkých výrobních podniků, působících v české ekonomice a pokusím se posoudit do jaké míry je v praxi tato rezerva aplikována.

Významným výrobním podnikem působícím v České republice je výrobce osobních automobilů Škoda Auto Česká republika Mladá Boleslav, jejímž jediným akcionářem je Volkswagen International Finance N.V. Při pohledu do výroční zprávy podniku, uveřejněné na jeho webových stránkách zjistíme, že společnost vytváří dlouhodobé rezervy 6 304 mil. Kč a krátkodobé rezervy ve výši 8 028 mil. Kč (dle rozvahy k 31. 12. 2010). Náhledem do přílohy k účetním výkazům jsem zjistil, že dlouhodobá rezerva byla vytvořena na zaměstnanecké požitky a v příloze k ostatním rezervám společnost uvádí obecné citace IFRS bez konkrétní specifikace rezerv. Ze zveřejněných údajů tedy nelze posoudit, zda společnost rezervy na garanční opravy vytváří a vykazuje. Také z výsledovky nelze usoudit, zda společnosti vznikly náklady na opravu nekvalitní produkce (na reklamace), neboť údaje ve výsledovce jsou silně agregované.

Dalším podnikem, u kterého lze předpokládat případnou tvorbu rezerv na záruční opravy, je Tatra a.,s., zabývající se výrobou především nákladních automobilů. Z výroční zprávy za rok 2009 vyplývá, že zůstatek společností vytvářených rezerv činí celkově 392 281 tis. Kč, z toho převážnou část na ostatní rezervy, rezervy ve výši 276 tis. Kč na rezervy dle zvláštních předpisů. K vytvářeným rezervám společnost v příloze k účetním výkazům konstatuje, že „společnost tvoří rezervy, pokud má současný závazek, a je pravděpodobné, že bude na vyrovnání tohoto závazku třeba vynaložit vlastní zdroje a pokud existuje spolehlivý odhad výše závazku.“ Tedy opět z předložené účetní závěrky nelze identifikovat, na jaké účely konkrétně společnost vytváří rezervy. Z předložené výsledovky navíc nevyplývá, že by společnosti vznikaly náklady v souvislosti se záručními opravami prodané produkce.

Třetím zkoumaným subjektem je Tonak a.s., působící v textilním průmyslu. Z jeho publikovaných údajů v účetní závěrce za rok 2009 vyplývá, že vytváří k 31. 12. 2009 rezervy ve výši 7 700 tis. Kč (dle vysvětlení v příloze na kursově ztráty). Z uvedeného vyplývá, že společnost Tonak rezervy na záruční opravy nevytváří. Z výsledovky však nevyplývá, zda společnosti vznikly nějaké náklady v souvislosti se záručními opravami.

Cílem tohoto příspěvku bylo ve stručnosti porovnat, jakým způsobem vymezují a předpokládají tvorbu rezerv na záruční opravy jednak mezinárodní standardy IAS/IFRS, jednak česká účetní legislativa a na příkladu vybraných účetních jednotek ilustrovat, nakolik se tyto rezervy projevují v české účetní praxi. Pro analýzu jsem vybral tři významné podniky, působící v České republice. Ani u jednoho se nepodařilo prokázat, že by vytvářel rezervy na záruční opravy (alespoň to výslovně neuvedl v účetní závěrce), z výsledovek všech podniků navíc nevyplývalo, že by jim vznikaly náklady v souvislosti se záručními opravami. V předložených výročních zprávách a účetních závěrkách (zejména přílohách a komentářích k nim) se k této problematice podniky nevyjadřují. Ovšem předpoklad, že by všechny podniky dosáhly 100 % bezporuchovosti produkce se zdá být iluzorní. Je však zřejmé, že zveřejnění těchto dat (tj. nákladů na odstranění nekvalitní produkce a tvorbu rezervy na tyto účely) je proti zájmům obchodní politiky podniků a tvoří předmět obchodního tajemství a zveřejnění o výši nekvalitní produkce není zrovna nejlepší propagací podniku. Proto mají podniky zájem tyto položky (pokud je vůbec tvoří) skrývat do celkových globálních položek a nezveřejňovat je, ani je komentovat. Je tedy otázkou, kdy se tyto položky stanou součástí národních účetních výkazů zejména výrobních podniků. Dalším sporným bodem pak je, nakolik je naplněn věrný a poctivý obraz skutečnosti v účetnictví.

Abstrakt

Článek je zaměřen na tvorbu rezerv na záruční opravy a jejich legislativní úpravu v mezinárodním účetnictví a v účetní legislativě České republiky. Dále je na příkladu tří českých výrobních podniků zkoumáno, nakolik jsou tyto rezervy aplikovány v účetní praxi.

Klíčová slova: Rezervy, záruční opravy, účetní závěrka

Summary

The article is focused on the creation of provisions for warranty repairs and their legislative regulation in the international accounting and accounting legislation in the Czech republic. It is an example of three Czech manufacturing companies examined how the provisions are applied in accounting practice.

Key words: Provisions, Warranty service, Financial Statements

JEL klasifikace: M 41

Použitá literatura

- [1] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ> - Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002,
- [2] <http://www.kacr.cz> – České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- [3] <http://www.kacr.cz> – 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,
- [4] Černý, V.: Rezervy automatické zabezpečení dostatku peněžních prostředků?, Český finanční a účetní časopis – ČFÚČ č.2008/3

Kontakt

Václav Černý, Ing., Ph.D., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: +420 224 095 xxx, cernyvac@vse.cz