

Negativní dopad daňově účinné rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku na věrný a poctivý obraz účetní závěrky[#]

Marie Zelenková*

Úvod

Specialitou České republiky je možnost tvorby rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Kritickým místem tohoto nástroje, díky němuž v řadě jiných zemí není a s největší pravděpodobností nikdy nebude tvorba rezervy na tyto účely možná, je postupné zvyšování účetních nákladů¹, které navíc při splnění podmínek vymezených v zákoně o rezervách, budou daňově uznatelné², o poměrnou výši předpokládaných nákladů na opravu, a to dříve, než k této opravě ve skutečnosti dojde. S ohledem na skutečnost, že pojem rezervy v České republice není definován, neboť je vymezen jen výčtem příkladů rezerv, které je možné za rezervy považovat a jako o rezervách o nich účtovat, není divu, že účetní jednotky v účetní závěrce, konkrétně v závazcích, vykazují rezervy, které nesplňují definiční znaky závazku a mají tak negativní dopad na vypovídací schopnost celé účetní závěrky.

Rezerva na opravy dlouhodobého majetku dle zákona o rezervách

Zákon o dani z příjmů uznává tvorbu rezerv a opravných položek k pohledávkám za daňově účinný náklad, pokud tato tvorba splňuje všechny podmínky stanovené ve zvláštním zákoně, čímž se má v tomto případě na mysli zákon o rezervách. Ačkoliv je v názvu tohoto zákona obsažen pouze pojem rezervy (resp. „... o rezervách“), tento zákon upravuje kromě rezerv ještě problematiku daňové uznatelnosti vytvářených opravných položek k pohledávkám.

Plánuje-li účetní jednotka provedení opravy například za 5 let, pak by podle zákona o rezervách měla tvořit rezervu do nákladů od prvního do čtvrtého roku ve výši 25 % odhadnuté výše nákladů. Pokud se účetní jednotce podaří odhadnout výši nákladů, které si oprava vyžádá, pak při dodržení podmínek uvedených v zákoně, bude o poslední poměrné části těchto odhadnutých nákladů účtovat naposledy rok (případně až dva roky) před provedením opravy. Za předpokladu, že v pátém (nebo v šestém) roce bude tato oprava skutečně provedena, a pokud by navíc byla uskutečněna ve výši odhadnutých nákladů, pak náklady pátého (ani šestého) roku nebudou touto opravou vůbec ovlivněny, neboť oprava ovlivnila náklady daleko dříve před jejím vlastním uskutečněním. Již tato možnost negativním způsobem ovlivňuje vývoj výsledku hospodaření v čase. Za situace, kdy k opravě v pátém (nebo v šestém) roce nakonec nedorazí (účetní jednotka dlouhodobý hmotný majetek těsně

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM 6138439903.

* Ing. Marie Zelenková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <zelenm@vse.cz>.

¹ Neboť daňové předpisy požadují zaúčtování této rezervy.

² Toto bývá hlavním důvodem jejich tvorby.

před uskutečněním opravy např. prodá nebo jiným způsobem vyřadí ze svých aktiv), pak náklady prvního až čtvrtého roku byly zvýšeny (a výsledek hospodaření v těchto letech snižován), aniž k tomu byl reálný důvod. Jediným pro účetní jednotku pozitivním efektem by mohla být skutečnost, že v pátém (nebo v šestém) roce, kdy je bezpodmínečně nutné tuto rezervu rozpustit a navýšit tak výsledek hospodaření o takto vytvořenou rezervu, bude sazba daně ze zisku nižší, než kolik činila v roce, kdy se rezerva tvořila, a účetní jednotka tak uspoří na dani ze zisku nejen v důsledku jejího časového posunu, ale i v absolutní výši. Tento vedlejší efekt doprovázející v České republice tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku by rozhodně neměl být tím faktorem, který nakonec o tvorbě rezervy rozhodne, avšak nepochybně jím je.

Zřejmě ve snaze eliminovat vytváření daňově uznatelné rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku zejména kvůli optimalizaci daňové povinnosti byla od letošního roku do zákona zakomponována novinka, která požaduje, aby byly peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance. Tento účet smí být určen výhradně pro ukládání prostředků souvisejících s tvorbou této rezervy a tyto prostředky na něm musí být uloženy nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání³. Od tohoto opatření se očekává, že odradí účetní jednotky od tvorby této rezervy. Zda tomu tak skutečně bude, praxe teprve ukáže.

Další novinkou, účinnou od 1. 1. 2010, která ještě více prohloubí absolutní nevhodnost a nesmyslnost tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku, je legislativní umožnění komponentního odepisování⁴ v účetnictví. Účetní jednotka by měla tuto metodu použít v případě, že část dlouhodobého aktiva má tyto znaky: výše ocenění této části je v poměru k výši ocenění celého dlouhodobého aktiva významná⁵ a doba použitelnosti této části majetku se významně liší od doby použitelnosti zbytku majetku. Za těchto podmínek je možné část majetku, označovanou jako „komponenta“, účetně odepisovat odděleně po předpokládanou (většinou kratší) dobu životnosti, bez ohledu na to, že zbylé aktivum bude odepisováno (obvykle) delší dobu.

Na jednu stranu je zde tedy markantní snaha daňové legislativy zabránit nebo alespoň omezit tvorbu rezervy na opravy dlouhodobého majetku a na straně druhé je tu možnost účetně odepisovat jednotlivé části majetku po dobu, po kterou se přepokládá, že skutečně budou přinášet ekonomický užitek. Obě tyto změny v legislativě lze hodnotit výhradně pozitivně. Bohužel však legislativa (alespoň zatím) nezabránila tomu, aby účetní jednotky od roku 2010 nemohly současně v jednom účetním období tvořit jak daňově uznatelnou rezervu na opravy dlouhodobého majetku, tak zároveň pro účetní odepisování použít metodu komponentního odepisování. Tato kombinace ještě více násilně rozkolísá výsledek hospodaření v jednotlivých účetních obdobích, než kdyby byla tvořena pouze rezerva na opravy dlouhodobého majetku a komponentní odepisování umožněno nebylo⁶. Hovořit o věrném zobrazení výsledku hospodaření v této souvislosti rozhodně nelze.

Dalším negativem zákona o rezervách je jeho vlastní znění. Cituji z §4 tohoto zákona:

„Výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy a opravné položky, se musí přednostně uhradit z těchto rezerv a opravných položek; ...“

³ Za rok 2009 tedy do 31. 3. 2010 příp. do 30. 6. 2010.

⁴ Tato metoda se vztahuje pouze na výpočet účetních odpisů a je uvedena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

⁵ Co se pod pojmem „významné“ rozumí, však není Vyhláškou č. 500/2002 Sb. v aktuální znění definováno.

⁶ Toto tvrzení je dále podpořeno názorným příkladem.

Výdaje související např. s úhradou faktury za opravu dlouhodobého hmotného majetku se obvykle hradí penězi. Nelze dodavateli opravu uhradit rezervou. V souvislosti s tvorbou opravných položek k pohledávkám výše uvedená věta teprve nedává smysl. Opravnou položkou rozhodně nelze „uhradit“ pohledávku. Zákonodárci zřejmě měli na mysli, že je nutné tyto náklady kompenzovat rozpuštěním k nim vytvořené rezervy či opravné položky, tj. zúčtovat tyto rezervy a opravné položky ve stejném účetním období, kdy byly proúčtovány náklady v této souvislosti vznikající, aby se tím eliminoval dopad na výsledek hospodaření, neboť výsledek hospodaření již byl ovlivněn v období, kdy došlo k tvorbě rezervy nebo opravné položky.

Výše uvedený text v §4 lze samozřejmě spojit s tím, že se v souvislosti s tvorbou rezerv podniky zároveň ukládají peněžní prostředky na zvláštní účet vytvořený výhradně na tyto účely a z něho je nutné přednostně uhradit výdaje, kvůli nimž byl tento účet tvořen. Pak by ale znění zákona mělo požadovat úhradu výdajů s tímto účelem souvisejících z tohoto zvláštního účtu a nikoliv z rezerv. Rozhodně by tedy bylo vhodné nahradit výše uvedený text a zejména slovo „uhradit“ např. tímto zněním:

„Skutečné náklady (popř. výdaje u těch, kteří nevedou účetnictví), v jejichž souvislosti byly dříve vytvořeny rezervy nebo opravné položky, se přednostně kompenzují (nebo zúčtují proti) rozpuštěním těchto rezerv či opravných položek.“

Charakteristika účetního pojmu rezervy

Pochopení problematiky rezerv je samo o sobě poměrně komplikované. V české legislativě bohužel neexistuje definice tohoto pojmu. Ve vyhlášce 500/2002 Sb. jsou rezervy vymezeny pouze jejich výčtem, tj. pouze vyjmenováním jednotlivých příkladů rezerv. Dále vyhláška uvádí, že jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Toto znění u odborné veřejnosti mnohdy mylně vyvolává představu, že rezervy jsou budoucími závazky. Mezinárodní účetní standard č. 37 (IAS 37)⁷, zabývající se rezervami, naprosto přesně definuje rezervy jako závazek, nebo-li jako současnou povinnost podniku, která vznikla jako důsledek události v minulosti a jejíž vypořádání způsobí podniku odtok prostředků představujících ekonomický prospěch, přičemž tento závazek má obvykle nejistý časový rozvrh a nejistou výši. Tzn., že i rezervy musí splňovat všechny podmínky jako jakýkoliv jiný závazek vykazovaný v účetní závěrce, aby mohly být mezi těmito závazky v rozvaze vykázány. Blíže se charakteristikou rezerv podle Mezinárodních účetních standardů věnuje např. Epstein a Jermakowicz (2008), Alfredson aj. (2007), Kovanicová (2005).

U nás tvořené rezervy na opravy dlouhodobého majetku rozhodně tyto podmínky nesplňují a podle IFRS (International Financial Reporting Standards)⁸ by v žádném případě nemohly být vykázány jako závazek v rozvaze. V jiných zemích není rezerva na opravu dlouhodobého majetku možná právě proto, že se nejedná o v současnosti existující závazek, ale v České republice se tato položka v rozvaze jako závazek přesto vykazuje, ačkoliv podmínky pro vykázání závazku nesplňuje.

⁷ International Accounting Standard IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

⁸ International Financial Reporting Standards, tj. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Ukázkový příklad

Jak původní Mezinárodní účetní standard 16 – Pozemky, budovy a zařízení⁹, tak i (v roce 2005) novelizovaný IAS 16 umožňuje komponentní odepisování¹⁰. Obvyklým příkladem, na kterém se vysvětluje komponentní odepisování, bývají letadla. Komponentou u letadla bývá motor do letadla, který je nutné z pochopitelných a logických důvodů udržovat, opravovat a měnit v pravidelných intervalech. S ohledem na autorčinu snahu alespoň o malou variabilitu těchto příkladů, nechť je předmětem tohoto příkladu loď, kterou si účetní jednotka pořídila za účelem zkoumání mořského dna. Nechť je loď vybavena speciálními přístroji, sondami, navigací apod., které jsou zakomponovány přímo v lodi (ve dně lodi, na přídi atp.). Tyto speciální součásti lodi budou pro účely tohoto příkladu považovány za samostatnou komponentu, kterou v důsledku povětrnostních podmínek na moři, vyvíjejících se nových technologií a z řady dalších důvodů musí účetní jednotka obměňovat jednou za pět let. Pro zjednodušení příkladu nechť jsou náklady na výměnu komponenty (tj. pořizovací náklady nové komponenty) po celou dobu neměnné. Nechť pořizovací cena lodi (včetně komponenty) činí 37,5 mil. Kč a komponenta tvoří významnou, a to 20% hodnotu lodi.

Loď bude po dobu své ekonomické životnosti účetní jednotce přinášet užitek lineárně¹¹. Ekonomickou životnost lodi (respektive zbytku lodi) účetní jednotka odhaduje na 30 let. Loď je daňově¹² zařazena do 3. odpisové skupiny (daňová doba odepisování je tedy 10 let). Pro zjednodušení a lepší názornost příkladu, nechť je loď zařazena do používání 1. 1. 2010.

Česká legislativní ustanovení umožňují celkem čtyři variantní řešení. Prvním řešením, umožněným letos poprvé, je možnost použití komponentního odepisování (dále označované jako Varianta 1). Toto řešení spočívá v tom, že komponenta bude samostatně účetně odepisovaná pouze po dobu, po kterou bude skutečně přinášet užitek, tj. po dobu pěti let. Po pěti letech bude vždy v důsledku opravy výměnou zcela nahrazena. Zbytek lodi bude účetně odepisován 30 let. Při použití časových lineárních odpisů budou v jednotlivých účetních obdobích náklady konstantní, tj. vždy ve výši jedné pětiny pořizovací ceny komponenty a jedné třicetiny pořizovací ceny zbytku lodi. Výměna komponenty v pátém, desátém, patnáctém, dvacátém a dvacátém pátém roce bude považována za znovupořízení komponenty a bude vždy nově lineárně odepisována po dobu následujících pěti let.

Výpočet:

Pořizovací cena komponenty: $20 \% \cdot 37,5 \text{ mil. Kč} = 7,5 \text{ mil. Kč}$.
Pořizovací cena zbytku lodi: $37,5 \text{ mil. Kč} - 7,5 \text{ mil. Kč} = 30 \text{ mil. Kč}$.
Náklady (odpisy) 1. – 30. rok: $1/5 \cdot 7,5 \text{ mil.} + 1/30 \cdot 30 \text{ mil.} = 2,5 \text{ mil. Kč}$.

Novinku popsanou ve Variantě 1 jako komponentní odepisování lze zkombinovat se stále ještě umožněnou tvorbou rezervy na opravu dlouhodobého majetku (dále v textu bude označováno jako Varianta 2). Účetním jednotkám legislativa v situaci, kdy se rozhodly pro komponentní odepisování, bohužel nebrání tuto rezervu tvořit, jen nastavuje určité omezení, že spolu s účetní tvorbou rezervy je nezbytné odeslat příslušnou výši peněžních prostředků na zvláštní účet, který bude možné čerpat pouze v souvislosti s těmito účely. Pokud by se

⁹ International Accounting Standard IAS 16 – Property, Plant and Equipment.

¹⁰ Podrobněji se této problematice věnuje např. Krupová (2009), Dvořáková (2008), Zelenková (2002).

¹¹ Tato informace je důležitá pro správný výběr metody odepisování. Přináší-li dlouhodobý majetek účetní jednotce stále stejný ekonomický prospěch, měly by se také náklady, které je potřeba přiřadit k tomuto ekonomickému užítu (v tomto příkladě zejména odpisy), rozpočítávat lineárním způsobem.

¹² Dle zákona o daních z příjmů.

rozdělila celková životnost lodi na pětileté úseky, pak toto řešení způsobí, že náklady v prvních čtyřech letech každého tohoto úseku budou nadhodnocené právě o výši vytvořené rezervy zúčtované do nákladů a každý pátý rok těchto intervalů bude tato chyba „napravena“ rozpuštěním takto za čtyři roky vytvořené rezervy ve prospěch nákladů. Jinými slovy, v prvních čtyřech letech bude výsledek hospodaření podhodnocen o výši takto vytvořené rezervy a v pátém roce naopak nadhodnocen o čtyřnásobek ročně vytvářené rezervy. Výměna komponenty v pátém, desátém, patnáctém, dvacátém a dvacátém pátém roce bude považována za znovupořízení komponenty a v důsledku komponentního odepisování bude vždy nově lineárně odepisována po dobu následujících pěti let. V důsledku komponentního odepisování nebudou tedy ovlivněny jednorázově pouze náklady 5., 10., 15., 20. a 25. roku.

Výpočet:

Účetní odpisy 1. – 5. rok ¹³ :	$1/5 \cdot 7,5 \text{ mil.} + 1/30 \cdot 30 \text{ mil.} = 2,5 \text{ mil. Kč.}$
Tvorba rezervy 1. – 4. rok ¹⁴ :	$1/4 \cdot 7,5 \text{ mil.} = 1,875 \text{ mil. Kč.}$
Celkové náklady 1. – 4. rok:	$2,5 \text{ mil.} + 1,875 \text{ mil.} = 4,375 \text{ mil. Kč.}$
Rozpuštění rezervy (snížení nákladů) 5. rok ¹⁵ :	$4 \cdot 1,875 \text{ mil.} = 7,5 \text{ mil. Kč.}$
Celkové náklady 5. roku:	$2,5 \text{ mil.} - 7,5 \text{ mil.} = -5 \text{ mil. Kč.}$

Třetím řešením (označeným jako Varianta 3) je řešení, které bylo v České republice doposud nejčastější, možná právě proto, že až do letošního roku nebylo umožněno komponentní odepisování. Účetní jednotky tedy odepisovaly konkrétní položku dlouhodobých aktiv vybraným způsobem účetního odepisování bez ohledu na skutečnost, že určitá část tohoto majetku odslouží v podniku za dobu kratší. Potřeba nahradit významnou část dlouhodobého aktiva v kratším intervalu, než v jakém plynou užítky ze zbývajících částí aktiva, byla kompenzována tvorbou rezervy na opravy dlouhodobého majetku. V roce, kdy byla komponenta vyměněna (resp. opravena výměnným způsobem), byly náklady na tuto opravu kompenzovány rozpuštěním vytvořené rezervy. V roce provedení opravy měly tedy na výši výsledku hospodaření v této souvislosti vliv pouze odpisy.

Výpočet:

Účetní odpisy 1. – 30. rok:	$1/30 \cdot 37,5 \text{ mil.} = 1,25 \text{ mil. Kč.}$
Tvorba rezervy 1. – 4. rok ¹⁶ :	$1/4 \cdot 7,5 \text{ mil.} = 1,875 \text{ mil. Kč.}$
Celkové náklady 1. – 4. rok:	$1,25 \text{ mil.} + 1,875 \text{ mil.} = 3,125 \text{ mil. Kč.}$
Rozpuštění rezervy (snížení nákladů) 5. rok ¹⁷ :	$4 \cdot 1,875 \text{ mil.} = 7,5 \text{ mil. Kč.}$
Celkové náklady 5. roku:	$1,25 \text{ mil.} + 7,5 \text{ mil.} - 7,5 \text{ mil.} = 1,25 \text{ mil. Kč.}$

Posledním možným řešením je účetní odepisování dlouhodobého aktiva bez ohledu na nutnost vyměnit komponentu vždy po pěti letech a zároveň netvoření rezervy na opravy dlouhodobého majetku. V důsledku tohoto řešení budou sice účetní odpisy do 30 let ekonomické životnosti lodi rozděleny do nákladů lineárně, avšak každý pátý rok budou tyto náklady jednorázově navýšeny o náklady na opravu komponenty výměnným způsobem, tj. vždy zvýšeny o 20 % pořizovací ceny dlouhodobého aktiva.

¹³ Stejně tak 6. – 10. rok, 11. – 15. rok, 16. – 20. rok, 21. – 25. rok a 26. – 30. rok.

¹⁴ Stejně tak 6. – 9. rok, 11. – 14. rok, 16. – 19. rok a 21. – 24. rok.

¹⁵ Stejně tak 10. rok, 15. rok, 20. rok a 25. rok.

¹⁶ Stejně tak 6. – 9. rok, 11. – 14. rok, 16. – 19. rok a 21. – 24. rok.

¹⁷ Stejně tak 10. rok, 15. rok, 20. rok a 25. rok.

Výpočet:

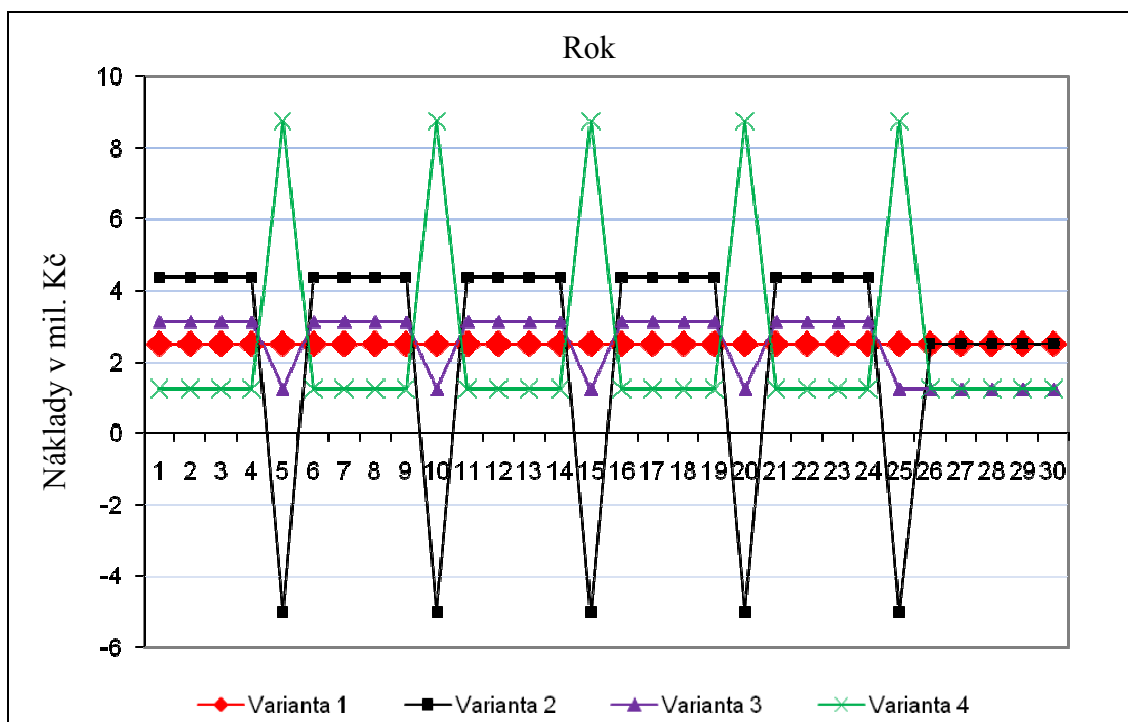
Účetní odpisy 1. – 30. rok: $1/30 \cdot 37,5 \text{ mil.} = 1,25 \text{ mil. Kč.}$
 Celkové náklady 1. – 4. rok: 1,25 mil. Kč.
 Celkové náklady 5. roku¹⁸: $1,25 \text{ mil.} + 7,5 \text{ mil.} = 8,75 \text{ mil. Kč.}$

Výše nákladů, ovlivňující výsledek hospodaření v jednotlivých letech podle jednotlivých variant řešení, je přehledně uspořádaná do následující tabulky, jejíž názornost ještě více podtrhuje graf, který následuje za touto tabulkou.

Tab. 1: Výše nákladů v jednotlivých letech podle jednotlivých variant řešení (v tis. Kč)

Rok	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3	Varianta 4
1. – 4	2 500	4 375	3 125	1 250
5.	2 500	-5 000	1 250	8 750
6. – 9.	2 500	4 375	3 125	1 250
10.	2 500	-5 000	1 250	8 750
11. – 14.	2 500	4 375	3 125	1 250
15.	2 500	-5 000	1 250	8 750
16. – 19.	2 500	4 375	3 125	1 250
20.	2 500	-5 000	1 250	8 750
21. – 24.	2 500	4 375	3 125	1 250
25.	2 500	-5 000	1 250	8 750
26. – 29.	2 500	2 500	1 250	1 250
30.	2 500	2 500	1 250	1 250
Celkové náklady za 30 let	75 000	75 000	75 000	75 000

Obr. 1: Vývoj nákladů v čase podle jednotlivých variant řešení



¹⁸ Stejně tak 10. rok, 15. rok, 20. rok a 25. rok.

Shrnutí negativních dopadů tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku na účetní závěrku

Při vyhodnocení, které z variantních řešení je nejlepší, je potřeba vzít v úvahu, že ekonomický užitek, který loď bude přinášet v průběhu 30 let jejího používání, bude lineární. Z tohoto důvodu by i náklady vyplývající z používání lodi měly být v průběhu těchto 30 let lineární. Jak vyplývá z ukázkového příkladu a zejména pak z výše uvedeného grafu, optimálním řešením se jeví pouze Varianta 1, tedy komponentní odepisování bez tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Jedině tak budou náklady po dobu 30 let lineární a výsledek hospodaření nebude rozkolébán dopadem nutnosti výměny části majetku.

Do konce roku 2008 účetní jednotky v ČR nejvíce využívaly řešení podle Varianty 3. Tato varianta v prvních letech pravidelného intervalu vykazuje vyšší náklady, než kolik by vycházely čistě lineárním rozložením (viz Varianta 1), a vždy na konci intervalu toto nadhodnocení nákladů kompenzuje rozpuštěním rezervy ve prospěch nákladů. Varianta 3 by měla shodný průběh jako Varianta 1, pokud by se upravily podmínky tvorby této rezervy v zákoně o rezervách. V této souvislosti by stačilo, aby byl do výpočtu v zákoně požadované roční výše rezervy zahrnut i rok, ve kterém dochází k opravě dlouhodobého hmotného aktiva. I tak je ale odklon této varianty od optimální varianty daleko menší, než jaký je u Variant 2 a 4.

Řešení podle Variant 2 a 4 jsou nejhorší možná. Kombinace komponentního odepisování s tvorbou rezervy na opravy dlouhodobého majetku (Varianta 2) by způsobilo extrémně vysoké náklady v prvních letech pravidelného intervalu a následné prudké narovnání této „chyby“ v posledním roce intervalu. Z tohoto důvodu měla být s legislativním zavedením možnosti komponentního odepisování zároveň zakázána současná tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Avšak namísto toho byla tvorba rezervy pouze omezena, a to nutností poukazovat peněžní prostředky na speciální účet u banky, jehož použití bude vázáno pouze k těmto účelům.

Varianta 4 je inverzí k řešení dle Varianty 2, neboť zde jsou naopak v prvních letech intervalu náklady nižší, protože neberou v potaz nutnost významné opravy. Následně v posledním roce pravidelného intervalu, kdy je oprava (výměna komponenty) provedena, tyto náklady extrémně narostou o 100% výši těchto nákladů na opravu. Toto řešení bylo až do roku 2008 dalším nejvíce používaným řešením u nás.

Čtenář samozřejmě může namítnout, že je možné navigaci a ostatní přístroje, které se vyměňují v pravidelném pětiletém intervalu zařadit samostatně, a tudíž je samostatně odepisovat po jejich skutečnou dobu použitelnosti¹⁹. Pak necht' si čtenář představí jinou komponentu, která bude neoddělitelnou součástí lodi, bude ji nezbytně vyměnit v intervalu, který bude kratší, než je celková životnost lodi, a která bude tvořit významnou část pořizovací ceny lodi. Příklad měl být pouze názornou ukázkou, jak tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku tak, jak je u nás požadována podle zákona o rezervách, negativně ovlivňuje vývoj výsledku hospodaření v čase.

Výběr konkrétní varianty řešení v účetní jednotce samozřejmě velmi významně ovlivňuje daňový dopad tohoto řešení. Zda je v důsledku konkrétního řešení možná úspora na dani či nikoli. Velmi často v České republice účetní jednotky tvoří rezervu na opravy dlouhodobého majetku právě s cílem optimalizovat svůj daňový základ. Neberou při tom však ohled na

¹⁹ To bude mít stejný efekt, jako použití komponentního odepisování.

skutečnost, že tvorba této rezervy má dost zásadní vliv nejen na samotnou daň vykázanou v účetních výkazech, ale dále také na výši rezerv (což může být významná položka v rámci vykazované výše dluhů), na výši účetního výsledku hospodaření, o jehož rozdělení posléze vlastníci účetní jednotky rozhodují atd. Všechny tyto položky pak samozřejmě ovlivňují i ukazatele počítané při analýze účetní závěrky a nepochybně mají vliv i na její celkovou vypovídací schopnost.

Závěr

Ať už je snaha o separování daní od účetnictví nebo účetnictví od daňové problematiky sebevětší, daňová problematika jednoznačně měla, má a vždy bude mít do účetnictví dopad. Zakotvení možnosti tvorby rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku v daňové legislativě a požadování zaúčtování této rezervy však mělo a dosud má (v případě, že účetní jednotky tuto rezervu skutečně tvoří) negativní dopad na vypovídací schopnost účetní závěrky. Podle mého názoru rozhodně není správným řešením, namísto zrušení možnosti tvorby této rezervy, zavedení legislativního omezení zakládajícího se na nutnosti ukládat peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy na zvláštní účet. Že toto omezení přinese kýžený efekt a odradí účetní jednotky od tvorby této rezervy, se v realitě vůbec nemusí projevit. Zejména v podmínkách, kdy se z roku na rok snižuje jak sazba daně, tak i úroková sazba u bank, může u ekonomicky smýšlejícího podniku vyvolat reakci, že tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku bude pro podnik ekonomicky výhodnější, než „pouhé“ uložení volných peněžních prostředků na termínovaném účtu u banky. Má-li účetní závěrka splňovat základní předpoklad na ni kladený, tj. odrážet věrně a poctivě skutečnosti v ní zachycené, pak tento předpoklad musí být splněn bez výjimky všemi položkami vykázanými v účetní závěrce, tedy i položkami, které jsou daněmi ať už přímo nebo nepřímo ovlivněny.

Na závěr tohoto příspěvku nezbyvá než vyjádřit víru, že účetní jednotky, kterým záleží na dobré vypovídací schopnosti účetní závěrky i tehdy, kdy ji nemusí sestavovat podle IFRS, nebudou upřednostňovat legální „optimalizaci daňového základu“ na úkor pokřivení vypovídací schopnosti jejich účetní závěrky, čímž bezpochyby tvorba rezervy na opravy dlouhodobého majetku je.

Literatura

- [1] Alfredson, K. – Leo, K. – Picker, R. – Pacter, P. – Radford, J. – Wise, V. (2007): *Applying international financial reporting standards*. Milton, Wiley, 2007.
- [2] Dvořáková, D. (2008): *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno, Computer Press, 2008.
- [3] Epstein, B. J. – Jermakowicz, E. K. (2008): *Interpretation and application of International financial reporting standards*. Hoboken, Wiley, 2008.
- [4] Kovanicová, D. (2005): *Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS*. Praha, Polygon, 2005.
- [5] Krupová, L. (2009): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi. Stav k 1. 1. 2009*. Praha, VOX, 2009.
- [6] Zelenková, M. (2002): *Pozemky, budovy a zařízení podle IAS 16*. Účetnictví, roč. 2002, roč. 49, č. 9, s. 58-62, č. 10, s. 61-76.

Negativní dopad daňově účinné rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku na věrný a poctivý obraz účetní závěrky

Marie Zelenková

ABSTRAKT

V České republice je umožněno tvořit rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku. V důsledku této tvorby se předpokládané náklady na opravu dlouhodobého majetku odrazí ve snížení výsledku hospodaření dříve, než k této opravě ve skutečnosti dojde. Mnohdy se oprava plánovaná v budoucnu ani neuskuteční, a přesto byl výsledek hospodaření v předchozích letech ovlivněn (snížen).

Legislativní zakotvení tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku v zákoně o rezervách a odkaz zákona o daních z příjmů na tento zákon kvůli daňové uznatelnosti těchto nákladů, negativně ovlivňuje vypovídací schopnost účetní závěrky zejména tím, že podniky ve snaze uspořít daň ze zisku (případně alespoň oddálit část nebo celou daňovou povinnost) tuto rezervu tvoří.

Klíčová slova: Daň ze zisku; Odpisy; Rezervy; Účetní závěrka; Zisk nebo ztráta; Změny v daňových zákonech.

Negative Impact of Tax Deductable Provisions for Repair of Long-term Tangible Assets on True and Fair View of the Financial Statements

ABSTRACT

In the Czech Republic it is allowed to create a provision for the repair of the long-term tangible assets. In consequence of this creation the supposed expenses for the repair of the long-term tangible assets will reflect in the decrease of the net income before the repair is executed. The scheduled repair will not even be carried out most of the times but none the less the net income of the past years was influenced (reduced).

The legislative imbedding of the creation of the repair of the long-term tangible assets in the provision tax law and the cross-reference of the income-tax law to this law because of the tax deductible expenses affects the predicative ability of the financial statements in a negative way; in particular by the act of reducing the tax from profit (or at least putting off a part or whole tax duty) and creation of this provision on the part of the companies.

Key words: Tax from profit; Depreciation; Provisions; Financial statements; Profit or loss; Changes in tax laws.

JEL classification: M41.