

IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÁ AKTIVA, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY

- IAS 37 se zabývá vykazováním, oceňováním a rozpoznáním rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv
- Standard neupravuje rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky z titulu finančních nástrojů, pojistných smluv

Podmíněné aktivum

- Pravděpodobné aktivum, které vzniklo jako důsledek minulých událostí
- Budoucí ekonomický prospěch závisí na splnění podmínek, uskutečnění podmínek je nejisté a podnik na to nemá vliv
- Aktivum je spolehlivě ocenitelné

Podmíněný závazek

- Existuje pravděpodobný závazek, který bude potvrzen budoucí událostí, tato událost není plně pod kontrolou podniku
- Existuje současný závazek, který může, ale pravděpodobně nebude vyžadovat odtok finančních prostředků, nebo jejich výši nelze spolehlivě odhadnout

- Podmíněná aktiva, podmíněné závazky – nelze vykazovat v rozvaze
- Vykazují se v příloze k účetním výkazům

Příklad 1 – Podmíněné aktivum, podmíněné závazek

Určete, zda se bude jednat o aktivum, podmíněné aktivum, závazek, podmíněné závazek

Účetní jednotka vyhrála soudní spor v souvislosti s neoprávněným užitím svého patentu jiným podnikatelem. Náhrada škody byla soudem stanovena. Žalovaná společnost podala odvolání. Odvolací řízení proběhne až v dalším účetním období.

Náhradu škody nelze vykázat jako pohledávku (aktivum), musí být vykázáno v příloze jako podmíněné aktivum z důvodu podaného odvolání

Rezerva dle IAS 37

- podnik má současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní) vzniklý jako důsledek minulé činnosti
- je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odliv zdrojů představujících ekonomický prospěch společnosti (tj. převod ekonomického prospěchu je pravděpodobný)
- částku závazku lze spolehlivě ocenit

- Rezervu lze uznat na např.:
 - Ztrátové smlouvy
 - Záruční opravy na služby nebo výrobky
- Rezervu nelze uznat na např.:
 - Budoucí provozní ztráty
 - Školení zaměstnanců
 - Opravy a údržby dlouhodobého majetku

Příklad 2 – Rezervy

Autodružstvo, a.s. poskytuje záruku na výrobky této společnosti v délce 2 let. Reklamováno je v průměru 5 % výrobků.

Energie, a.s. při provozování své činnosti způsobují kontaminaci okolní půdy. Dle platné legislativy je společnost povinna obnovit znečištěné životní prostředí.

Autodružstvo, a.s. má zájem vykázat část zisku tohoto roku formou zvýšení rezervy, která bude čerpána v dalším roce, neboť je očekáváno, že dojde k silnému poklesu o výrobky této společnosti a společnost tak bude ztrátová. Tato rezerva by pak sloužila na úhradu ztráty.

Energie, a.s. očekává, že v roce 2025 provede rozsáhlou modernizaci (technické zhodnocení) výrobního zařízení. Částku nákladů je schopna účetní jednotka spolehlivě vyčíslit. Majetek je ve 4. odpisové skupině.

Oceňování rezerv

- Částka je určena nejlepším odhadem výdajů nutných k vypořádání závazku
- Pokud je více výsledků, použije se metoda střední hodnoty
- Je-li významný dopad časové hodnoty, nutno vykazovat v současné hodnotě, následně k rozvahovému dni se provede aktualizace hodnoty

Příklad 3 – Ocenění rezervy

Nábytek, a.s. prodal celkem 10 000 ks výrobků. U těchto výrobků deklaruje, že po dobu 9 měsíců opraví jakékoliv výrobní vady, které se po dobu prvních 9 měsíců používání projeví. Dle zkušeností z minulých let může nastat menší vada, náklady na opravu jsou 5 000 Kč, v případě větší závady jsou náklady 15 000 Kč. V souladu s prodejem a reklamacemi v minulých letech je odhadováno, že 85 % výrobků bude bez vady, 10 % může mít menší závady a 5 % výrobku bude mít větší závady. Stanovte, v jaké hodnotě bude rezerva vykázána.

Výše rezervy se stanoví metodou střední hodnoty

Příklad 4 – Ocenění rezervy

Zákazník společnosti Energie, a.s., zahájil soudní spor o náhradu škody, která mu vznikla z důvodu dočasného přerušení dodávky energie z důvodu na straně dodavatele. Právní zástupci dodavatele – společnosti Energie a.s. odhadují, že je 25 % pravděpodobnost, že společnosti bude uložena pokuta 500 000 Kč, 50 % pravděpodobnost pokuty 1 000 000 Kč, a 25 % pravděpodobnost pokuty 1 500 000 Kč. Úroková míra v ekonomice je 5 %. Odhadováno je, že celý soudní proces potrvá přibližně 2 roky.

Rezerva bude stanovena v hodnotě odhadu závazku nejpravděpodobnějšího výsledku.

Účtování rezerv

- Rezerva se účtuje jako závazek – ve výši současné hodnoty
- Současně vzniká náklad
- Závazek i náklad se účtují jednorázově v období vzniku rezervy
- Neplatí v případě pozemků, budov, zařízení – účetní zachycení proti aktivu

Příklad 5 – Účtování rezervy

Enregie, a.s. uvedlo do provozu výrobní zařízení 1.1.2022. Při provozu tohoto zařízení dochází ke kontaminaci půdy. Zařízení bude používáno celkem 3 roky. Dle odhadu bude nutné vynaložit na sanaci pozemku 750 000 Kč (v roce 2025). Úroková míra je 10 %. Účetní jednotka v roce 2024 na sanaci pozemku vynaložila částku 1 000 000 Kč. Zaúčtujte tyto skutečnosti při respektování pravidel IAS 37. Pořizovací cena výrobního zařízení (zakoupeného 1.1.2022) je 9 000 000 Kč. Majetek je odpisován lineárně.

Výpočet současné hodnoty rezervy

Karta rezervy

Rok	PS	Úrok	KS
2022	563 486		
2023	619 835		
2024	681 819		

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	Nákup výrobního zařízení – faktura	9 000 000	Majetek	Závazk
2.	Tvorba rezervy k 1.1.2022	563 486		
3.	Úrok za rok 2022	56 349		
4.	Odpis za rok 2022	3 000 000		
5.	Úrok za rok 2023	61 984		
6.	Odpis za rok 2023	3 000 000		
7.	Úrok za rok 2024	68 181		
8.	Odpis za rok 2024	3 000 000		
9.	Zrušení rezervy	750 000		
10.	Náklady na sanaci pozemku	1 000 000		

Příklad 6 – Účtování rezerv

Energie, a.s. stanovily metodou nejpravděpodobnějšího výsledku rezervu na soudní spor v částce 1 000 000 Kč. Jedná se o spor, kde společnost Energie je v pozici obžalovaného a má zaplatit svému dodavateli náhradu za škodu, která mu vznikla z důvodu přerušení dodávky energie. Soudní spor byl zahájen na začátku roku 2022. Jelikož se jedná o složitý spor, očekává Energie a.s. rozhodnutí soudu za 2 roky. Zaúčtujte níže uvedené účetní přípravy v souvislosti s tvorbou rezervy na soudní spory. Úroková míra v ekonomice je 5 %. Za účelem zjednodušení výpočtu je předpoklad zahájení soudního sporu 1.1.2022 a vydání rozhodnutí a úhrada pokuty 31.12.2023. Na základě rozhodnutí soudu musí Energie a.s. zaplatit 1 100 000 Kč.

Výpočet současné hodnoty rezervy

Karta rezervy

Rok	PS	Úrok	KS
2022	907 029		
2023	952 381		

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	Tvorba rezervy k 1.1.2022	907 029		
2.	Úrok za rok 2022	45 352		
3.	Úrok za rok 2023	47 619		
4.	Zrušení rezervy	1 000 000		
5.	Náklady na platbu	100 000		

- Částka rezervy musí být každoročně ověřována, aby odpovídala nejlepšímu odhadu závazku
- Model pořizovací ceny: změny v rezervě ovlivňují hodnotu pořizovací ceny aktiva
- Model přecenění: zvýšení závazku má výsledkový dopad, snížení závazku ovlivňuje vlastní kapitál

Rezervy na restrukturalizaci

- Mimosmluvní závazek (např. prodej části podniku, uzavření provozu, přemístění, změny ve vedení, změna činnosti vyráběného sortimentu)
- Podmínky k vykázání rezervy:
 - Podrobný plán restrukturalizace
 - Restrukturalizace musí být zahájena nebo musí být zveřejněn plán aby bylo vyvoláno očekávání, že k restrukturalizaci dojde

Příklad 7 – Účtování rezerv

Energie, a.s. plánují k 1.1.2024 rozsáhlou restrukturalizaci své činnosti související s plánovanou změnou způsobu výroby energie od roku 2024. Na začátku roku 2022 byl zveřejněn podrobný plán restrukturalizace, odhadované náklady jsou 2 000 000 Kč.

Z důvodu změn na energetických trzích v průběhu roku 2022 byl plán restrukturalizace k 1.1.2023 přepracován a účetní jednotka očekává náklady na 3 000 000 Kč. Úroková míra v ekonomice je stanovena na 5 %. Zaúčtujte níže uvedené účetní případy. Skutečná výše nákladů byla 2 990 000 Kč.

Výpočet současné hodnoty rezervy dle původního odhadu nákladů = $2\,000\,000 / (1+0,05)^2 = 1\,814\,059$ Kč

Úrok za rok 2022 = $1\,814\,059 \times 5\% = 90\,703$ Kč

Karta rezervy

Rok	PS	Úrok	KS
2022	1 814 059		
2023	1 904 762 + 952 381		

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	Tvorba rezervy k 1.1.2022	1 814 059		
2.	Úrok za rok 2022	90 703		

Rozdíl mezi původním a novým odhadem nákladů na restrukturalizaci = 3 000 000 – 2 000 000 = 1 000 000 Kč

Výpočet současné hodnoty

$1\,000\,000 / 1 + 0,05 = 952\,381$ Kč

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	Doučtování rezervy dle stavu k 1.1.2023	952 381		
2.	Úrok za rok 2023	142 857		

$(1\,814\,059 + 952\,381) \times 5\% = 142\,587$

Účtování v roce 2024

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	Náklady na restrukturalizaci	2 990 000		
2.	Rozpuštění zbývající rezervy	10 000		

Jak by se změnilo účetní zachycení, pokud by náklady činily 3 100 000 Kč

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	Náklady na restrukturalizaci ve výši rezervy	3 000 000		
2.	Náklady na restrukturalizaci v částce nad rezervou	100 000		

Zveřejnění

- účetní hodnota na počátku a na konci účetního období
- vytvoření nových rezerv a již existujících rezerv
- čerpání rezerv
- nevyužitá částka rezerv
- nevyužití částky rezerv, které byly zrušeny

Podmíněné závazky

- stručný popis a podstatu podmíněných závazků
- nejistoty, u nichž se očekává, že ovlivní konečný výsledek podmíněného závazku
- odhad možného finančního dopadu
- možnost případné náhrady

Podmíněná aktiva

- stručný popis a podstatu potenciálních aktiv
- odhad možného finančního přínosu tam, kde je to z praktického hlediska možné uvést

Porovnání ČÚP X IFRS

Rozdíl	Úprava podle českých předpisů	Úprava podle IFRS
Vysvětlení pojmů rezerva, definice Kritérií, podmíněné závazky	Podrobně rozvádí IAS 37	Česká legislativa nezná
Oceňování rezerv	Rezervy se oceňují současnou hodnotou	Rezervy se neoceňují současnou hodnotou
Rezerva na restrukturalizaci	Přísnější kritéria a zveřejnění	Česká účetní legislativa zná
Rezerva na opravu DHM	Tvorba je zakázána.	Tvorba je povolena, (daňově uznatelná)