**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

b) Účetní jednotka obdržela fakturu za dodávku materiálu. Částka na faktuře je uvedena a bude uhrazena v dalším roce.

Závazek

**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 vykázaná.

Výše rezervy se stanoví metodou střední hodnoty

Rezerva je na dobu do 12 měsíců, není nutno provést úpravu na současnou hodnotu

**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.

K datu vzniku sporu bude vykázán závazek 907 029 Kč. Tento závazek musí být postupně upravován na aktuální (současnou hodnotu) dle úrokové míry.

**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 sport, kde společnost Energie je v pozici obžalovaného a má zaplatil 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. zaplati 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 x 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. | Doúčtování rezervy dle stavu k 1.1.2023 | 952 381 |  |  |
| 2. | Úrok za rok 2023 | 142 857 |  |  |

(1 814 059 + 952 381) x 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
* nevyužité 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) |