

Koncept vykazování rezerv ve finančním účetnictví

Ladislav Mejzlík

děkan fakulty

Fakulta financí a účetnictví

Vysoká škola ekonomická v Praze

Co je cílem účetnictví?

■ Originálním úkolem účetnictví bylo zachycovat minulost:

- Náhrada paměti
- Registrace toho, co se nezvratně stalo

■ Změna paradigmatu:

- Rozvoj, integrace a globalizace kapitálových trhů
- Vznik institucionálních investorů

■ Účetnictví se nyní snaží předvídat:

- Služba uživatelům – lepší podklad pro rozhodování
- Důvod ke kritice z důvodu subjektivity

Koncepční rámec US GAAP

- *„The objective of general purpose external financial reporting is to provide information that is useful to present and potential investors and creditors and others in making investment, credit, and similar resource allocation decisions.*
- *To help achieve its objective, financial reporting should provide information to help present and potential investors and creditors and others **to assess the amounts, timing, and uncertainty of the entity's future cash inflows and outflows (the entity's future cash flows).**“*

Koncepční rámec IFRS

- *„The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. Those decisions involve buying, selling or holding equity and debt instruments, and providing or settling loans and other forms of credit.*
- *Information about the nature and amounts of a reporting entity’s economic resources and claims can help users to identify the reporting entity’s financial strengths and weaknesses. **That information can help users to assess the reporting entity’s liquidity and solvency, its needs for additional financing and how successful it is likely to be in obtaining that financing. Information about priorities and payment requirements of existing claims helps users to predict how future cash flows will be distributed among those with a claim against the reporting entity.**“*

Koncepční rámec IPSAS

- *„Information about the financial position of a government or other public sector entity will enable users to identify the resources of the entity and claims to those resources at the reporting date. This will provide information useful as input to assessments of such matters as:*
 - *The extent to which management has discharged its responsibilities for safekeeping and managing the resources of the entity;*
 - *The extent to which resources are available to support future service delivery activities, and changes during the reporting period in the amount and composition of those resources and claims to those resources; and*
 - **The amounts and timing of future cash flows necessary to service and repay existing claims to the entity’s resources.**“

Podmíněnost Nejistoty

Negativní dopad

Pozitivní dopad

Pravděpodobný

Možný

Možný

Rezervy

Podmíněné
závazky

Podmíněná
aktiva

Rozvaha

Příloha

IPSAS 19
IAS 37
ACS 450, ACS
460

Definice v IPSAS 19:

- **Rezerva** je závazek s nejistým časovým rozvrhem nebo výší.
- **Závazek** je současná povinnost účetní jednotky, která vznikla na základě minulé události a v důsledku jejíhož vypořádání se očekává odtok ekonomických užitků nebo využitelného potenciálu účetní jednotky.
 - Právně závazná povinnost
 - Jinak než právně závazná povinnost
- **Událost** zakládající povinnost je taková událost, která zakládá právně nebo jinak než právně závaznou povinnost, jejímž důsledkem je to, že účetní jednotka nemá žádnou reálnou alternativu než tuto povinnost splnit.

Právně a jinak než právně závazná povinnost:

- **Právně závazná povinnost je povinnost, která vzniká:**
 - ze smlouvy (prostřednictvím jejích explicitních nebo implicitních ustanovení),
 - z právních předpisů, nebo
 - z ostatních aplikací zákonů.
- **Jinak než právně závazná povinnost je povinnost, která vzniká z takových aktivit účetní jednotky, kde:**
 - účetní jednotka dává zavedeným způsobem chování v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a veřejným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní povinnosti, a
 - v důsledku toho vytvořila jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové povinnosti budou splněny.

Vykázání rezervy:

- **Rezerva se vykáže když:**
 - má účetní jednotka **současnou** povinnost (právně nebo jinak než právně závaznou), která je důsledkem **minulé** události,
 - je **pravděpodobné**, že k vypořádání povinnosti bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, a
 - může být proveden **spolehlivý** odhad výše povinnosti.
- **Pokud nejsou tyto podmínky splněny, žádné rezervy se neuznají.**

Pravidla vykazování:

- Výše rezervy se stanoví jako nejlepší možný odhad výdajů nezbytných k vypořádání (úhradě) současné povinnosti k rozvahovému dni:
 - Budoucí události
 - Časová hodnota peněz
 - Zisky z vyřazení aktiv
- Náhrady od třetích stran:
 - Pouze pokud jsou prakticky jisté
 - V rozvaze jako samostatné aktivum
 - Nesmí převýšit částku rezervy
- Provize se musí prověřovat (inventarizovat) vždy k rozvahovému dni a na základě toho upraveny nebo zrušeny
- Rezervy se smí použít jen v souladu s účelem, ke kterému byly vytvořeny
- Rezervy se nesmí tvořit na budoucí provozní ztráty

Příklady:

- Restrukturalizace
- Nevýhodné smlouvy
- Záruky (zástavy)
- Garance (reklamace)
- Ekologická opatření
- Vracení zboží
- Soudní spory
- Opravy a údržba (revize)
- Likvidace (odstranění) a rekultivace

Rozdíly mezi IAS 37, IPSAS 19 a ČÚS

- **IPSAS 19 vychází z IAS 37:**
 - Není mezi nimi zásadní koncepční rozdíl
 - Text obou standardů je prakticky totožný
 - Upravena byla pouze některá terminologie tak, aby odpovídala veřejnému sektoru
- **Obecné ustanovení týkající se rezerv v zákonu o účetnictví je koncepčně zásadně odlišné:**
 - Definice rezerv v zákonu je stručná a v určitém ohledu matoucí: *„Rezervy jsou určeny k pokrytí **závazků nebo nákladů**, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“*
- **Česká praxe chápe rezervy převážně daňově jako daňovou úlevu na základě zvláštního zákona**
- **Český veřejný sektor se učí vykazovat rezervy na základě nových pravidel vytvořených v rámci reformy účetnictví státu**

Veřejný sektor vs. podnikatelé

- **Obecná definice rezerv v zákonu je doprovázena prováděcími vyhláškami a Českými účetními standardy:**
 - Prováděcí vyhlášky a účetní standardy pro veřejný sektor a podnikatele se liší
 - Regulace rezerv pro vybrané účetní jednotky je modernější a částečně implementuje IPSAS
- **České účetní předpisy zcela ignorují:**
 - Časovou hodnotu peněz (diskontování rezerv)
 - Možnost tvorby rezerv do pořizovací ceny aktiv

Děkuji za
pozornost...

...a rád odpovím na Vaše
otázky!



Naše účetnictví je vyvážené. 50 % čísel v něm je skutečných a 50 % vymyšlených!

Ladislav Mejzlík

děkan fakulty

Fakulta financí a účetnictví

Vysoká škola ekonomická v Praze