

Interpretace NÚR

I-34

Rezervy na likvidace

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2, Předmět účetnictví).

Tato interpretace musí být aplikována v kontextu s Předmlouvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních standardů.

Popis problému

1. Účetním jednotkám může vzniknout povinnost provést likvidaci následků své vlastní činnosti či, obvykle na konci jejich doby užitečné životnosti, provést likvidaci vybraných aktiv (dále jen „likvidace“).
2. Povinnost likvidace může být ukládána zvláštními právními předpisy (např. ze zákona o odpadech), může vyplývat ze smluv (např. povinnost uvést najatou věc do původního stavu či odstranit stavbu k okamžiku zániku práva stavby) či případně jiných okolností. Povinnost likvidace může vzniknout jednorázově (např. v důsledku pořízení specifického aktiva), nebo může být vyvolána postupně činností účetní jednotky či používáním aktiva.
3. V některých případech mohou právní předpisy vyžadovat, aby za účelem uhrazení likvidace účetní jednotky ukládaly peněžní prostředky na zvláštní účty nebo je převáděly třetím stranám.
4. Otázkou je:
 - a) Jak by se povinnost likvidace měla promítnout v účetnictví včetně toho, zda by se tak mělo dít jednorázově, či postupně,
 - b) jak by mělo být účtováno ukládání peněžních prostředků určených na pokrytí budoucí likvidace.

Řešení

5. Povinnost provést likvidaci účetní jednotka ve svém účetnictví vyjádří jako rezervu („rezerva na likvidaci“). Tato rezerva se tvoří postupně, jak je provozována činnost vyvolávající povinnost likvidace („rezerva na likvidaci následků činnosti“) nebo používáno aktivum, jehož likvidaci je účetní jednotka povinna provést („rezerva na likvidaci aktiva“).
6. Výše rezervy na likvidaci následků činnosti je k rozvahovému dni stanovena na základě nejlepšího odhadu částky výdajů, která by byla potřebná na úhradu likvidace následků činnosti uskutečněné k rozvahovému dni. Pokud se vychází z odhadu celkových výdajů potřebných na

úhradu likvidace po ukončení příslušné činnosti, při stanovení výše rezervy k rozvahovému dni se zohlední poměrná míra doposud uskutečněných činností.

7. Výše rezervy na likvidaci aktiva je k rozvahovému dni stanovena na základě odhadu celkových výdajů potřebných na úhradu likvidace po ukončení používání aktiva a míry dosavadního využití aktiva. Při stanovení míry dosavadního využití aktiva se vychází ze stejných údajů jako při stanovení jeho odpisů.
8. V některých případech se povinnost likvidace vztahuje jak na aktivum účetní jednotky, tak i následky její činnosti (např. skládka a následné ukládání odpadu na ní). V takovém případě se výše rezervy k rozvahovému dni stanoví vždy jako součet rezervy na likvidaci aktiva a rezervy na likvidaci následků činnosti.
9. Budoucí události se vezmou v úvahu při stanovení výše rezervy, jen pokud je dostatečně pravděpodobné, že nastanou. Takovými budoucími událostmi jsou např. vynalezení nových technologií pro likvidace škod nebo změny v právních předpisech.
10. Při stanovení výše rezervy na likvidaci aktiv se nezohledňuje očekávaný výnos z vyřazení likvidovaných aktiv. Tento výnos by měl být zohledněn v jejich zbytkové hodnotě.
11. Změna rezervy stanovené dle odst. 6 až 10 je nákladem na tvorbu rezerv vyjma případu uvedeném v odst. 12. Vzhledem k tomu, že náklad na tvorbu rezerv je rozdílem výše rezerv vypočtených ke konci předcházejícího a běžného období, tvorba rezervy nemusí být rovnoměrná a náklad na tvorbu rezerv se může v jednotlivých obdobích lišit.
12. V případě, že účetní jednotka pořídila aktivum spjaté s povinností likvidace, které již bylo používáno resp. převzala činnost, v rámci jejíhož provozu již vznikla povinnost likvidace jejích následků předchozímu provozovateli, a současně s tím na účetní jednotku přešla povinnost likvidace aktiva resp. dosavadních následků převzaté činnosti, účetní jednotka vykáže k datu pořízení aktiva nebo převzetí činnosti rezervu na likvidaci ve výši stanovené dle odst. 6 až 10, která odpovídá dosavadní míře využití aktiva resp. provozované činnosti. Vznik této rezervy účetní jednotka zaúčtuje podle charakteru transakce, nikoli však jako náklad. Další změny této rezervy se účtují dle odst. 11.
13. Postup dle odst. 12 se použije také v případech, kdy účetní jednotka převzala aktiva nebo činnosti uvedené v odst. 12 v rámci přijetí vkladu obchodního závodu nebo přeměn obchodních korporací. Pokud však účetní jednotka v rámci uvedených transakcí přebírá položky aktiv a pasiv od předchozího provozovatele v účetních hodnotách, převezme v účetních hodnotách i rezervy na likvidace.
14. Rezerva vč. odhadů potřebných k jejímu výpočtu podléhá inventarizaci.
15. Pokud zvláštní právní předpis vyžaduje, aby účetní jednotka převáděla peněžní prostředky na zvláštní bankovní účty (dále „vinkulované účty“) za účelem jejich pozdějšího využití k likvidaci, je účtování stejné jako u běžných převodů peněz (např. na vrub běžného bankovního účtu a ve

prospěch vinkulovaného účtu). Pokud jsou peněžní prostředky převáděny za stejným účelem třetím osobám, účtuje se o pohledávkách.

16. Pokud je zvláštním právním předpisem vyžadované ukládání peněžních prostředků účetními předpisy označeno jako rezerva podle zvláštních právních předpisů (dále „zákonná rezerva“), odchylka rezervy stanovené dle odst. 6 až 10 a zákonné rezervy se v rozvaze vykáže mezi ostatními rezervami. Rezerva dle odst. 6 až 10 se popíše v příloze včetně jejího rozdělení v rozvaze na zákonnou a ostatní rezervu.
17. Pro rezervu a případnou pohledávku z převedených peněžních prostředků dle odst. 13 platí zákaz kompenzace, a to i kdyby svěřené prostředky měly být využity přímo k zákonem vyžadované likvidaci stranou, které byly tyto prostředky svěřené.
18. V příloze v účetní závěrce se uvede způsob stanovení rezervy na likvidaci a období, ve kterém se očekává provedení likvidace. V případě rezervy na likvidaci aktiva se uvede také odhad částky výdajů potřebných na úhradu likvidace aktiva.

Zdůvodnění

19. Rezerva na likvidaci reprezentuje dluh účetní jednotky spočívající v povinnosti uhradit likvidaci následků své činnosti, použití aktiva nebo jeho samotného pořízení. Typickými příklady je povinnost rekultivovat skládku nebo povinnost zlikvidovat ekologicky nebezpečná aktiva, jako jsou např. solární panely. Často tyto povinnosti vyplývají ze zvláštních zákonů, mohou však vyplývat z jiných okolností jako např. ze smluvní povinnosti odstranit stavbu postavenou na základě práva stavby před jeho zánikem nebo uvést najatý majetek do původního stavu.
20. Z uvedeného je patrné, že dluh spočívající v povinnosti likvidace může vzniknout jednorázově (např. v důsledku pořízení nebezpečného aktiva nebo v důsledku provedení technického zhodnocení na najatém majetku) nebo může vznikat postupně (např. v důsledku rozšiřováním skládky). Vzniká-li dluh postupně, jeho nárůst je nákladem (tvorbou rezervy). Tento náklad může být případně i aktivován, např. pokud povinnost likvidace vzniká v důsledku výroby výrobků.
21. Vzniká-li dluh spočívající v povinnosti likvidace jednorázově, měl by správně být zaúčtován proti pořizovací ceně příslušného aktiva, neboť takové aktivum nelze bez uvedené povinnosti pořídit. Národní účetní rada nicméně pro toto řešení nenalezla dostatečnou oporu v účetních předpisech. Zároveň však s ohledem na princip věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů nelze připustit jednorázové vytvoření takové rezervy do nákladů. Proto se v Interpretaci navrhuje postupná tvorba rezervy.
22. Rezervu účetní jednotka vykáže jednorázově pouze v případě, když pořídila aktivum nebo převzala aktivitu od jiné účetní jednotky, která už toto aktivum používala nebo činnost provozovala. V takovém případě účetní jednotka vykáže rezervu ve výši, v jaké by byla, kdyby toto aktivum používala nebo činnost provozovala sama (výše rezervy u předchozí účetní jednotky se přitom nebere v úvahu). Toto řešení je v souladu s principem, na kterém je založena tato Interpretace, a sice, že rezerva se zásadně tvoří postupně, jak je používáno

příslušné aktivum nebo provozována příslušná činnost, a to bez ohledu na to, kdo aktivum užíval nebo kdo činnost provozoval. Vzhledem k tomu, že takové zaúčtování rezervy není změnou rezervy v důsledku vlastní činnosti, nelze vznik této rezervy zaúčtovat jako náklad. Místo toho bude účtována v souladu s danou transakcí (např. v rámci účtování koupě obchodního závodu nebo souboru aktiv a dluhů).

23. Ustanovení odst. 12 nemá přednost před postupy předepsanými pro účtování vkladů obchodních závodů a přeměn obchodních korporací. Proto v případech, kdy účetní jednotka přebírá položky aktiv a pasiv od předchozího provozovatele v účetních hodnotách, nestanovuje výši přebírané rezervy sama, ale navazuje na její dosavadní účetní ocenění. Otázka vhodnosti převzetí položek aktiv a pasiv v účetních hodnotách v uvedených transakcích je předmětem Interpretace Národní účetní rady č. I-25 Ocenění po předchůdci.
24. Tato Interpretace nepředpokládá, že náklad na tvorbu rezervy bude vypočten jako odhad konečné výše rezervy vydělený počtem let tvorby rezervy. Takové zjednodušení lze připustit pouze v případě, kdy se předpokládá rovnoměrné rozložení činnosti nebo používání majetku vyvolávající povinnost likvidace. I v takovém případě je však třeba mít na paměti, že v každém období náklad na tvorbu rezervy bude složen z tvorby rezervy v důsledku uskutečněné činnosti a změny odhadu celkových nákladů na likvidaci (např. v důsledku dostupnosti nových technologií) v rámci inventarizace rezervy.
25. V případě souběhu rezervy na likvidaci aktiva a rezervy na likvidace důsledků činnosti (odst. 8) je nutné posuzovat tyto komponenty odděleně, protože využití aktiva může být v čase jinak rozloženo než průběh příslušné činnosti.
26. Výše dluhu spočívajícího v povinnosti uhradit likvidaci je odhadem, který je zcela v kompetenci účetní jednotky. Částky, které jsou různými zvláštními právními předpisy označovány za „rezervy“, se mohou shodovat se skutečnými náklady na likvidaci pouze náhodou, a proto z nich účetní jednotka při stanovení výše rezervy nevychází. Nicméně se předpokládá, že tyto předpisy obsahují jakési minimální odhady budoucích úhrad, a proto by účetní jednotka měla znovu vyhodnotit výše svých odhadů, pokud dospěla k menší částce rezerv, než kolik vyplývá z příslušných předpisů.
27. Pokud zvláštní předpisy stanovují, že účetní jednotka je povinna spořit na budoucí úhradu likvidace, spoření těchto částek se účtuje jako obyčejné převody peněžních prostředků. Povinně spořené prostředky jsou nezávislé na odhadech skutečných nákladů na likvidaci, a proto mezi účtováním rezerv a převody peněžních prostředků není žádná účetní vazba.
28. Rezervy vytvořené ve výši stanovené zvláštními předpisy mají obvykle zvláštní daňový režim, přičemž pro zajištění průkaznosti jejich tvorby a výše se využívá účetnictví. Proto tato Interpretace navrhuje, aby odchylky rezervy stanovené dle odst. 6 a následujících a zákonné rezervy byly zřetelně odlišené. S ohledem na obtížnou srozumitelnost dělení „jedné“ rezervy na její „zákonnou“ a „ostatní“ část musí být toto rozdělení popsáno v příloze.

29. V případě rezervy na likvidaci aktiva se v příloze uvede celá částka výdajů potřebných k úhradě likvidace aktiva, protože odpovídající rezerva se v souladu s odst. 5 tvoří postupně, a tudíž její částka v průběhu času vyjadřuje pouze část potřebných výdajů na likvidaci aktiva.

Datum prvního schválení
této interpretace NÚR: **16. června 2016**

Datum poslední aktualizace
této interpretace NÚR: **1. dubna 2019**

Zpracovatel interpretace: **Ing. Jiří Pelák, Ph.D.**
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Fakulta financí a účetnictví
Vysoká škola ekonomická v Praze
Nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3 – Žižkov
