

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

**Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví**

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Hmotná aktiva z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví a komparace s českými účetními standardy a US GAAP

Vedoucí bakalářské práce:
Ing. Miroslav Máče, CSc., Ph.D.

Autorka:
Lenka Joanidisová

2007

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Hmotná aktiva z pohledu mezinárodních standardů účetního výkaznictví a komparace s českými účetními standardy a US GAAP vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Borovanech, dne 20.4.2007

Anotace

Cílem této bakalářské práce je popis účtování dlouhodobých hmotných aktiv dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a nalezení a popsání rozdílů mezi tímto systémem, Americkými všeobecně uznávanými účetními zásadami (US GAAP) a českou účetní legislativou (ČÚL).

V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), které jsou v této práci hlavní zkoumanou úpravou účetnictví, se problematice dlouhodobých hmotných aktiv věnuje standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Od tohoto standardu se odvíjí komparace s US GAAP a ČÚL.

Teoretická část bakalářské práce rozebírá problematiku dlouhodobých hmotných aktiv podle uvedených účetních systémů a popisuje zjištěné odlišnosti. Praktická část zobrazuje aplikaci uvedených standardů ve společnosti E.ON Česká republika, a.s., která účtuje ve všech třech zkoumaných legislativách a dále uvádí příklad rozdílného účtování konkrétního majetku v této společnosti.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS, Americké všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP, česká účetní legislativa – ČÚL, dlouhodobá hmotná aktiva, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, E.ON Česká republika, a.s.

Annotation

This thesis aims to describe long-lived assets accounting according to International Financial Reporting Standards (IFRS) and analyze the differences between this system, United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) and Czech Accounting Legislation (CAL).

In the International Financial Reporting Standards (IFRS), the central subject of this study, the standard IAS 16 - Property, plant and equipment is dedicated to the problem of long-lived assets. The following comparison of US GAAP and CAL is based on this particular standard.

The theoretical part of the thesis analyses the problem of long-lived assets according to mentioned accounting systems and describes the found differences. The practical part pictures the application of the mentioned standards in E.ON Czech Republic, a.s., which accounts in all three examined legislations, and brings an example of a different accounting of concrete property in this company.

Key Words: International Financial Reporting Standards – IFRS, United States Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP, Czech Accounting Legislation – CAL, long-lived assets, IAS 16 - Property, plant and equipment, E.ON Czech republic, a.s.

Děkuji vedoucímu bakalářské práce panu Ing. Miroslavu Máčemu, CSc.,Ph.D. za pomoc, rady a připomínky při zpracování mé práce.

Dále bych ráda poděkovala paní Ivě Tancerové a Mileně Hartové ze společnosti E.ON Česká Republika, a.s., paní Ing. Marcele Cvrkové ze společnosti Jihočeská plynárenská, a.s. a paní Ing. Ivě Čížkové ze společnosti E.ON IS, s.r.o. za neocenitelnou pomoc při získávání teoretického i praktického pohledu na zkoumanou problematiku.

Obsah:

ÚVOD.....	9
I. TEORETICKÁ ČÁST.....	11
1. VYMEZENÍ HMOTNÝCH AKTIV	11
2. KLASIFIKACE HMOTNÝCH AKTIV DLE JEDNOTLIVÝCH PRÁVNÍCH ÚPRAV	12
2.1. ZÁVĚR	12
3. TŘÍDY DHM.....	13
3.1. VYKAZOVÁNÍ.....	13
3.2. ZÁVĚR	14
4. OCEŇOVÁNÍ DHM.....	15
4.1. HISTORICKÁ CENA	15
4.2. POŘIZOVACÍ NÁKLADY	16
4.2.1. <i>Cena pořízení</i>	16
4.2.2. <i>Poplatky za zprostředkování</i>	17
4.2.3. <i>Cena dopravy</i>	17
4.2.4. <i>Cena instalace a zavedení do provozu</i>	17
4.2.5. <i>Očekávané náklady na vyřazení</i>	18
4.2.6. <i>Výpůjční náklady</i>	19
4.3. VÝROBNÍ NÁKLADY	20
4.3.1. <i>Přímý materiál</i>	20
4.3.2. <i>Přímé mzdy</i>	20
4.3.3. <i>Výrobní režie</i>	20
4.4. FAIR VALUE (REÁLNÁ HODNOTA).....	21
4.5. KOMPONENTY	21
4.6. NÁSLEDNÉ VÝDAJE	22
4.6.1. <i>Opravné položky</i>	23
4.6.2. <i>Generální prohlídky</i>	23
4.7. NEPENĚŽNÍ TRANSAKCE.....	23
4.7.1. <i>Nákup za finanční nástroj</i>	24
4.7.2. <i>Dary</i>	24
4.8. STÁTNÍ DOTACE	24
4.9. UVEDENÍ MAJETKU DO UŽÍVÁNÍ	25
4.10. NÁSLEDNÉ OCENĚNÍ AKTIV - PŘECENĚNÍ.....	25
4.10.1. <i>Model historických nákladů</i>	25
4.10.2. <i>Model reálné hodnoty (přeceňovací model)</i>	25
4.11. ZÁVĚR	28
5. ODPISY (DEPRECIATION).....	29
5.1. DOBA POUŽITELNOSTI AKTIVA.....	29
5.2. ZBYTKOVÁ HODNOTA (SALVAGE VALUE)	30
5.3. METODY ODPISŮ	30
5.3.1. <i>Lineární metoda</i>	31
5.3.2. <i>Metoda DDB</i>	32
5.3.3. <i>Metoda SYD</i>	33
5.3.4. <i>Metoda annuity</i>	34

5.3.5.	<i>Výkonová metoda</i>	36
5.4.	ODEPISOVÁNÍ KOMPONENTŮ.....	37
5.5.	POZEMKY A BUDOVY	38
5.6.	DROBNÝ MAJETEK	38
5.6.1.	<i>Skupinová metoda</i>	39
5.6.2.	<i>Smišená metoda</i>	39
5.7.	ODPISY ZA ČÁST ROKU.....	40
5.8.	ZMĚNY ODPISOVÉ DOBY A METODY	41
5.9.	ZÁVĚR	41
6.	SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV – ZNEHODNOCENÍ.....	43
6.1.	INDIKACE ZNEHODNOCENÍ	43
6.2.	VYČÍSLENÍ ZPĚTNĚ ZÍSKATELNÉ ČÁSTKY, TEST NA SNÍŽENÍ HODNOTY	44
6.2.1.	<i>Vyčíslení zpětně ziskatel­né částky</i>	44
6.2.2.	<i>Test znehodnocení</i>	45
6.3.	UZNÁNÍ A VYČÍSLENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV	46
6.4.	RUŠENÍ ZTRÁTY ZE SNÍŽENÍ HODNOTY	46
6.5.	ZÁVĚR	46
7.	VYNĚTÍ Z ROZVAHY	47
7.1.	NEDOBROVOLNÁ LIKVIDACE	47
7.2.	MAJETEK DRŽENÝ ZA ÚČELEM LIKVIDACE PRODEJEM.....	47
7.3.	MAJETEK DRŽENÝ ZA ÚČELEM LIKVIDACE JINAK NEŽ PRODEJEM.....	48
7.4.	ZÁVĚR	48
8.	ZVEŘEJŇOVÁNÍ.....	49
II.	PRAKTICKÁ ČÁST	50
9.	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI E.ON ČR, A.S.	51
10.	ÚČTOVÁNÍ.....	52
10.1.	OCENĚNÍ DHM VE SPOLEČNOSTI E.ON ČR.....	53
10.2.	ODEPISOVÁNÍ A VYŘAZENÍ DHM	53
10.2.1.	<i>Majetek na prodej</i>	54
10.3.	DOTACE A DARY	55
10.4.	ROZDÍLY V ÚČTOVÁNÍ DLE IFRS, US GAAP A ČÚL.....	55
10.4.1.	<i>Účtování</i>	56
10.4.2.	<i>Odepisování</i>	56
11.	PODPORA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ INFORMAČNÍM SYSTÉMEM SAP R/3	58
11.1.	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ SAP R/3	58
11.2.	ORGANIZAČNÍ STRUKTURY Z POHLEDU FI	58
11.3.	ZÁKLADNÍ KOMPONENTY FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ SAP R/3	59
11.4.	UKÁZKA ÚČTOVÁNÍ ELEKTROMĚŘŮ V SYSTÉMU SAP R/3	60
11.4.1.	<i>Příjem elektroměrů do skladu</i>	60
11.4.2.	<i>Výdej elektroměrů ze skladu do spotřeby</i>	61
11.4.3.	<i>Převod elektroměrů do DHM</i>	62
11.4.4.	<i>Zaiúčtování pořizovací hodnoty a navržení odpisů</i>	63
11.4.5.	<i>Zaiúčtované odpisy v průběhu roku 2006</i>	64
12.	BUDOUCNOST A VÝVOJ IFRS A US GAAP	66

13.	ZÁVĚR.....	66
14.	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	68
15.	PŘÍLOHY.....	69
15.1.	REPORTING V SYSTÉMU SAP R/3.....	69
15.2.	ÚČTY POUŽÍVANÉ PRO ÚČTOVÁNÍ DHM VE SPOLEČNOSTI E.ON, A.S.	74

Úvod

Rozdíly v národních úpravách účetnictví způsobují problémy při srovnávání a hodnocení společností z různých národních prostředí. Z toho důvodu a z důvodu rostoucí globalizace ekonomiky a propojování mezinárodních trhů se v 70. letech minulého století objevila snaha o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Výsledkem této snahy jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS (International Financial Reporting Standards, dříve IAS – International Accounting Standards). Dalším mezinárodně uznávaným účetním systémem jsou Americké všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles).

Hlavním orgánem, který tvoří IFRS je Výbor pro mezinárodní účetní standardy – IASB (International Accounting Standards Board). Orgánem, který tvoří US GAAP je Výbor pro finanční účetní standardy – FASB (Financial Accounting Standards Board).

IFRS a US GAAP jsou systémy finančního vykazování (reportingu). Nejedná se tedy o účetní systémy, jsou to systémy formulované především principiálně. IFRS ani US GAAP nenařizují jaké používat účetní postupy (nepředepisují souvztažnosti účtů), nepředepisují účetní osnovu ani konkrétní formu a pevně danou strukturu účetních výkazů. Jsou založeny na požadavku pravdivé, spolehlivé, ucelené a věrné výpovědi o celkovém finančním stavu reportující společnosti a výsledku jejího podnikání.

IFRS a US GAAP jsou orientovány na celou širokou škálu potenciálních uživatelů účetních výkazů - investory, vlastníky, zákazníky, dodavatele, banky, pojišťovny, burzy, akademické instituce a mnoho dalších. Oproti tomu Česká účetní legislativa (ČÚL) je zaměřena především daňově. Kdy Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, má rozhodující vliv na vedení finančního účetnictví a úpravu a vypovídací schopnost účetních výkazů.

IFRS byly od počátku vyvíjeny jako světové standardy, za široké mezinárodní spolupráce se světovou odbornou veřejností. US GAAP byly vyvíjeny hlavně pro potřeby prostředí USA, proto má Evropská komise obavu, že by se společnosti uplatňující US GAAP dostaly pod dohled americké Komise pro cenné papíry a burzy (SEC), což by znamenalo neopodstatněnou výhodu pro americké zájmy v Evropě.

V září 2002 nabylo účinnosti nařízení Evropského parlamentu a Rady o aplikaci Mezinárodních účetních standardů. Podle tohoto nařízení mají být IFRS aplikovány na konsolidované účetní závěrky společností, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry (registrované cenné papíry) nejpozději od roku 2005. Národní legislativy pak mohou rozšířit povinnost aplikace IFRS i na individuální účetní závěrky. Zároveň bylo možné aplikaci IFRS oddálit do roku 2007 u společností, které emitovaly pouze dluhové cenné papíry a u společností, které emitovaly registrované cenné papíry, avšak již před publikací tohoto nařízení aplikovaly jiné mezinárodně uznávané účetní standardy (například US GAAP). Krupová(4)

Přesto, že se systém standardů neustále vyvíjí, lze vždy narazit na situaci, která je nová a kterou IFRS ani US GAAP neřeší. V takovém případě je nutné hledat především smysl, logiku, principy a obecnou metodologii, kterou sledují standardy. Cílem této práce je tedy popis účtování dlouhodobých hmotných aktiv dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a nalezení a popsání rozdílů mezi tímto systémem, Americkými všeobecně uznávanými účetními zásadami (US GAAP) a českou účetní legislativou. Srovnání proběhne ve dvou rovinách – teoretické a praktické. Teoretická část rozebere problematiku dlouhodobých hmotných

aktiv uvedených systémů, praktická část zobrazí reálnou aplikaci těchto standardů ve společnosti E.ON Česká republika, a.s., která účtuje ve všech třech zkoumaných legislativách.

I. Teoretická část

1. Vymezení hmotných aktiv

Z hlediska IFRS hmotná aktiva náleží do skupiny dlouhodobých aktiv (long-lived assets), která dále zahrnuje Nehmotná aktiva (Intangible assets), Dlouhodobé investice (Investments) a Zdroje (Resources).

Problematice hmotných aktiv se v IFRS věnuje standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení (Property, plant and equipment). V České účetní legislativě (ČÚL) se dlouhodobým hmotným aktivům věnují: vybrané paragrafy Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. A uceleně se jim věnuje Český účetní standard pro podnikatele č. 013, ve kterém je problematika hmotných aktiv řešena společně s nehmotnými aktivy. Dalším faktorem majícím vliv na účetnictví a vykazování v oblasti dlouhodobého majetku je již výše zmíněný zákon o daních z příjmů. Na rozdíl od IFRS a české legislativy, US GAAP nedisponuje žádnou vyhláškou, která by tuto účetní oblast komplexně řešila. K problematice hmotného majetku se v US GAAP vztahuje několik dílčích vyhlášek (např. ARB 43, kapitola 9: odpisy, vyhláška SFAS 34: kapitalizace úroků, SFAS 144: náklady na vyřazení), ale ucelená vyhláška věnující se komplexně hmotným aktivům neexistuje.

Podle US GAAP většina účetních postupů nevychází z oficiálních vyhlášek a interpretací, ale z „nepsaných pravidel“. Správný postup proto často vychází z praxe, ze zvyklostí a z profesního konsensu o tom, jak se postupovat má, nikoli z příkazu, jak se postupovat musí. Jediné, co se na této situaci během posledních několika let změnilo, je, že dnešní US GAAP neodráží konsensus pouze americký, ale mezinárodní. Mládek(5)

Přestože taková „nepsaná“ pravidla jsou v praxi poněkud flexibilnější než ta psaná, bylo by vážným omylem je degradovat (jak se občas stává) na úroveň pouhých doporučení. Je to proto, že většina auditorů má výhrady vůči jakémukoliv nestandardnímu řešení, a také proto, že americká Komise pro cenné papíry všeobecně očekává, že firmy se budou nestandardním řešením vyhýbat. Jinak řečeno, pouze proto, že US GAAP nějaký postup výslovně nezakazuje, neznamená, že se smí používat. Zároveň pouze proto, že jiný nepřikazuje, neznamená, že není povinný. Mládek(5)

2. Klasifikace hmotných aktiv dle jednotlivých právních úprav

Dlouhodobý majetek, je majetek, který není vysoce likvidní s dobou použitelnosti, která je delší než jeden rok.

Doba použitelnosti může být definována jako:

- a) doba, po kterou se předpokládá, že bude aktivum účetní jednotkou užíváno; nebo
- b) očekávané množství výrobků, které může účetní jednotka z aktiva získat.

IFRS definuje aktiva (assets) všeobecně jako ekonomický zdroj, kontrolovaný podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Dalšími podmínkami uznání aktiva je dostatečná jistota budoucího ekonomického prospěchu a spolehlivá ocenitelnost aktiva. Také událost, jejímž důsledkem je právo společnosti na ekonomický prospěch, již musela nastat.

IFRS a US GAAP nestanovují žádnou konkrétní peněžní hranici pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv. Stanovení této hranice nechávají plně v kompetenci účetní jednotky. ČÚL stanovuje pro účely požadavků podle zákona o daních z příjmů finanční limit 40 tis. Kč pro samostatné movité věci, které se stávají odpisovaným hmotným majetkem. Vnitropodniková směrnice může dále stanovit finanční limit pro dlouhodobý majetek, který je účtován v účetní třídě 0, ale jeho ocenění je nižší než 40 tis. Kč. Pro účely zákona o daních z příjmů budou u tohoto drobného dlouhodobého majetku uznány náklady ve výši účetních odpisů podle stanoveného odpisového plánu.

Majetek, který sice má životnost delší než jeden rok, ale jeho ocenění je nižší, než firma stanovila ve vnitropodnikové směrnici je označován jako „drobný hmotný majetek“ a ihned po vydání do užívání je účtován rovnou do nákladů.

2.1. Závěr

Z výše uvedeného vyplývá, že IFRS, US GAAP i ČÚL definují aktiva obdobným způsobem. V otázce finančního limitu pro zařazení aktiva do dlouhodobého hmotného majetku ČÚL stanovuje povinnou peněžní hranici pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Pro vlastní potřeby si účetní jednotka může, stejně jako v případě IFRS a US GAAP, tento limit sama vymezit.

3. Třídy DHM

Třída pozemků, budov a zařízení je seskupením aktiv stejné povahy. IAS 16 uvádí následující **příklady** možných majetkových tříd:

- pozemky (land)
- pozemky a budovy (land and buildings)
- stroje (machinery)
- lodě (ships)
- letadla (aircrafts)
- motorové dopravní prostředky (motor vehicles)
- nábytek a inventář (furniture and fixtures)
- kancelářské zařízení (office equipment)

Majetkové třídy jsou chápány jako první klasifikační úroveň hmotného majetku. Jsou to položky, které se vykazují v samotné rozvaze.

ČÚL vymezuje v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek dvě účtové skupiny pro potřeby dlouhodobého hmotného majetku. Tyto skupiny se pak dále dělí na položky (účty) majetku.

- účtová skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný
 - 021 – Stavby
 - 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
 - 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
 - 026 – Základní stádo a tažná zvířata
 - 029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- účtová skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný
 - 031 – Pozemky
 - 032 – Umělecká díla a sbírky

Položky 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů a 026 – Základní stádo a tažná zvířata řeší v IFRS standard IAS 41, tato práce se jimi nebude dále zabývat.

3.1. Vykazování

IFRS a US GAAP nepředepisují přesně, jak by se měl hmotný majetek vykazovat. Při jeho vykazování se podnik má řídit zásadami materiality a pravdivého a věrného obrazu. Toto udělá, pokud každou materiální položku (třidu, skupinu, seskupení nebo jednotlivý celek) vykáže na vlastní řádce pod názvem, který se dá považovat za rozumně popisný (responsably descriptive). Materiální položkou je položka, jejíž hodnota přesáhne 1% – 5% hodnoty celkového majetku. Mládek(5)

3.2. Závěr

Zatímco IFRS uvádí pouze příklady možných tříd majetku, ČÚL pro své potřeby nařizuje použití konkrétních účtů a jejich názvů. V případě IFRS a US GAAP je důležitý požadavek na věrný a rozumně popisný název třídy pozemků, budov a zařízení. Třídy uvedené v IAS 16 lze tedy (na rozdíl od ČÚL) chápat pouze jako příklad, firma si sama zvolí názvy svých dlouhodobých aktiv, tak aby co nejlépe popisovaly skutečnost. Důležité je, aby uživatelé účetních výkazů byli schopni posoudit finanční stav reportující firmy.

4. Oceňování DHM

IFRS a US GAAP prvotně oceňují pořízené položky pozemků, budov a zařízení:

- historickou cenou (historical cost), nebo též pořizovací hodnotou (acquisition cost); nebo
- vlastními náklady.

IFRS dále dovoluje následné ocenění/přecenění na:

- reálnou hodnotu (fair value).

ČÚL oceňuje pořízený DHM:

- pořizovací cenu, jedná-li se o DHM pořízený úplatně;
- vlastními náklady, jedná-li se o DHM pořízený vlastní činností; nebo
- reprodukční pořizovací cenou, jedná-li se o DHM pořízený bezúplatně nebo vlastní činností, kde nelze zjistit výši vlastních nákladů.

4.1. Historická cena

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení dle IFRS a US GAAP obecně oceňují historickou cenou, která se též nazývá pořizovací hodnota. Tato oceňovací báze je v současné době převládajícím způsobem oceňování aktiv ve finančním účetnictví a ve zveřejňovaných výkazech a je užívána i v ČÚL.

Vedle nesporných předností této báze (je nejobektivněji determinovaná a nezávisle ověřitelná) má oceňování na bázi historických nákladů i některá vážná omezení. Tím nejzávažnějším je skutečnost, že tato oceňovací báze vyjadřuje tržní podmínky v době pořízení příslušné položky aktiv, a to se všemi negativními důsledky, které z toho – v období změn cen – pro účetnictví a jím poskytované informace vyplývají. Nejzávažněji se tyto důsledky projevují právě v případě dlouhodobých aktiv. Kovanicová(3)

Historická cena obsahuje i vedlejší náklady spojené s pořízením. Tyto náklady mohou mít dvojí podobu:

- pořizovací náklady/výdaje
- výrobní náklady

S pořizovacími náklady/výdaji se setkáváme v případě nakupovaných aktiv, zatímco výrobní náklady vznikají u aktiv vlastní výroby.

Složkami historické ceny, dle IFRS a US GAAP, v případě pořízení aktiv nákupem jsou:

- cena pořízení (purchase price)
- vedlejší náklady pořízení:
 - poplatky za zprostředkování (agent's fees)

- cena dopravy (transportation)
- cena instalace a zavedení do provozu (installation and break-in)
- náklady na přípravu místa
- očekávané náklady na vyřazení (disposal costs)
- výpůjční náklady (borrowing costs)
- očekávané náklady na technická zhodnocení (capitalized subsequent costs)

Složkami historické ceny v případě pořízení aktiv vlastní výrobou jsou:

- přímý materiál (direct material)
- přímé mzdy (direct wages)
- výrobní režie (overhead)

IAS 16 dále uvádí příklady nákladů, které se **nezahrnují do ocenění** položek pozemků, budov a zařízení. Jsou jimi např.:

- náklady na otevření nového závodu;
- náklady na zavedení nového produktu nebo služby (včetně nákladů na propagační činnost a reklamu);
- náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou skupinou odběratelů (včetně nákladů na vyškolení pracovníků);
- administrativní náklady a ostatní všeobecné režijní náklady;
- náklady vznikající během doby, kdy je položka schopna provozu, třebaže dosud nebyla uvedena do provozu nebo je provozována s nižší než plnou kapacitou;
- počáteční provozní ztráty vzniklé například z důvodu teprve vznikající poptávky po výstupu dané položky; a
- náklady na přemístění nebo reorganizaci části nebo veškerých činností firmy.

ČÚL definuje pořizovací cenu jako cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady s pořízením související. Dále uvádí seznam příkladů možných nákladů souvisejících s pořízením DHM, který však není konečný. Účetní jednotka by při oceňování majetku měla především posuzovat, zda daný náklad souvisí s jeho pořízením.

4.2. *Pořizovací náklady*

4.2.1. **Cena pořízení**

Jedná se o částku, která byla zaplacená dodavateli za samotný majetek. Je to čistá kupní cena – musí být očištěna od jakýchkoli obchodních slev a rabatů.

4.2.2. Poplatky za zprostředkování

Zahrnování těchto poplatků do pořizovací ceny není výslovně dovoleno, přesto jsou tyto náklady do pořizovací ceny zahrnovány. Důvodem je skutečnost, že využití prostředníka umožní uskutečnit obchod za lepších podmínek, v opačném případě by firma služeb obchodníka nevyužila.

Pokud nákup aktiva zprostředkovávají vlastní zaměstnanci, je povoleno do pořizovací ceny zahrnout náklady na zaměstnanecké výhody (platy a mzdy), vzniklé v přímé souvislosti s výrobou nebo nákupem položky hmotného majetku. Pro zajištění oprávněnosti zahrnutí těchto nákladů do pořizovací ceny a reálnosti jejich výše by měla firma zajistit adekvátní dokumentaci.

4.2.3. Cena dopravy

Jedná se o všechny náklady vynaložené na to, aby se pořízený majetek dopravil na místo, kde se bude používat. Pokud náklady na přepravu hradil prodejce, nevznikají žádné účetní komplikace. Náklady jsou zahrnuty již do pořizovací ceny majetku, proto se ani nemusí zvlášť vyčíslit.

Pokud však kupující hradí dopravu sám, může do ceny majetku zahrnout náklady na:

- samotnou přepravu
- mzdu pracovníků, kteří přepravu zajišťovali
- pojištění (insurance)
- cla (customs duties)
- nevratné daně a poplatky (non-refundable taxes and fees), atd.

V případě mzdy pracovníků by si měla firma stejně jako v předchozím případě připravit adekvátní dokumentaci k obhajobě kapitalizované částky. Touto dokumentací může být například kniha jízd a časové karty zaměstnanců.

4.2.4. Cena instalace a zavedení do provozu

IAS 16 dovoluje do pořizovací ceny zahrnout náklady na seřízení a instalaci a náklady na odzkoušení majetku.

Těmito náklady jsou:

- přímý materiál, přímá mzda (direct material, direct wages)
- nepřímé náklady (indirect costs)
- profesní služby (professional fees)
- školení pracovníků (employee training)

Přímý materiál, přímá mzda

Všechny přímé náklady, které jsou spojeny s instalací a zavedením do provozu, mohou být zahrnuty do pořizovací hodnoty. Jsou to například mzdy pracovníků související s instalací a zavedením do provozu a materiál, který se během fáze instalace spotřeboval.

Materiál znehodnocený za účelem seřízení a vyzkoušení stroje je materiál spotřebovaný ve fázi zavedení do provozu. Je-li materiál v této fázi znehodnocen jen částečně, zahrne se do pořizovací ceny hmotného majetku pouze rozdíl mezi pořizovací cenou a částkou, za kterou byl tento materiál prodán.

Dalšími přímo souvisejícími náklady mohou být například náklady na odvoz na skládku a bezpečnou likvidaci nebezpečných látek.

Nepřímé náklady

Jsou to náklady, které se nemohou považovat za přímý materiál ani přímou mzdu, ale přesto souvisí se zavedením majetku do provozu. Nesmí se však jednat o správní nebo všeobecné režijní náklady.

V praxi je pak nutné potvrdit skutečnost, že konečná hodnota majetku je reálná. Protože takovéto potvrzení se v praxi obvykle těžko získá, mnoho firem se rozhodne tyto položky rovnou dát do nákladů, nebo postupovat podobně jako u majetku vyrobeného ve vlastní režii, kde se do pořizovací hodnoty majetku zahrnou pouze tzv. přímé-nepřímé costs¹. Mládek(5)

Profesní služby

IFRS dovoluje zahrnout do pořizovací hodnoty majetku profesní služby (např. projektové nebo architektonické práce), naopak US GAAP považuje tyto položky za náklady období, které by se neměly zahrnovat do pořizovací ceny majetku.

Školení pracovníků

Jak US GAAP, tak IFRS výslovně zakazují kapitalizaci školení pracovníků. Tento zákaz se vztahuje jak na vyslovené školení (kde si firma školení objedná od nezávislé firmy), tak na implicitní školení (kde dodavatel zahrne školení „zdarma“ do pořizovací ceny majetku, nebo kde školení provedou pracovníci dodavatele). V případě implicitního školení firmě vzniká povinnost odhadnout jeho reálnou hodnotu a o tuto částku snížit pořizovací cenu majetku (ke kterému se školení vztahuje). Mládek(5) Odhad se uskuteční na základě zjištění, kolik by stálo srovnatelné školení u nezávislé, dobrovolně jednající firmy.

Důvodem pro zákaz kapitalizace školení pracovníků je nesplnění jedné z podmínek pro uznání majetku jako dlouhodobého aktiva a tím je požadavek na kontrolu podniku nad aktivem.

ČÚL také zakazuje zahrnovat náklady na školení pracovníků do pořizovací ceny majetku.

4.2.5. Očekávané náklady na vyřazení

Pokud se u majetku při vyřazení očekávají náklady na:

- demontáž
- ekologickou likvidaci
- obnovu životního prostředí
- sanaci pozemku

¹ Z důvodu citace byl výraz „přímé-nepřímé costs“ ponechán v původním znění.

musí se tyto náklady, dle IFRS a US GAAP, zohlednit už při jeho pořízení v pořizovací ceně a závazcích (rezerva na vyřazení). Tento závazek se musí vykazovat v současné hodnotě, která se musí alespoň jednou ročně aktualizovat a v případě zjištění změny upravit. Pokud firma zjistí vznik nákladů na vyřazení v průběhu životnosti aktiva, lze rezervu na vyřazení vytvořit i později. Podmínkami její tvorby jsou pak 85-90% jistota vzniku nákladů a možnost vytvoření rozumného odhadu.

IAS 16 pouze vyžaduje tvorbu těchto rezerv, ale podrobně ji dále neřeší. Při tvorbě těchto rezerv lze postupovat podle US GAAP, kde je tato problematika řešena podrobně.

ČÚL zahrnování očekávaných nákladů na vyřazení do pořizovací ceny nijak blíže neřeší, pouze zakazuje zahrnovat do pořizovací ceny majetku náklady na biologickou rekultivaci a náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu.

4.2.6. Výpůjční náklady

Výpůjční náklady jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů na aktivum tehdy, když je pravděpodobné, že budou mít za následek budoucí ekonomické užitky pro účetní jednotku, a když tyto náklady mohou být zjištěny spolehlivě. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad v období, v němž jsou vynaloženy. IASCF(2)

Základní rozdíl mezi US GAAP a IFRS je v tom, že podle US GAAP se výpůjční náklady kapitalizovat musí, zatímco podle IFRS se kapitalizovat můžou. V ČÚL je rozhodnutí o tom, zda zahrnovat náklady na úroky do pořizovací ceny majetku plně v kompetenci účetní jednotky. Náklady na úroky může firma do doby zařazení majetku do užívání dle ČÚL zahrnovat do jeho pořizovací ceny, nebo je může uplatnit jako přímý náklad.

Kapitalizace podle IFRS (US GAAP) je povolena (popř. nařízena) v případě tzv. způsobilých aktiv (qualifying assets), které IFRS charakterizuje jako aktiva, která k tomu, aby byla připravená pro zamýšlené použití nebo prodej, nezbytně potřebují značné časové období. Mezi tyto aktiva patří:

- Majetek vytvořený ve vlastní režii (self-manufactured assets)
- Projekty na prodej nebo pronájem (projects intended for sale or lease)

Výpůjční náklady se aktivují pouze po dobu, kdy se na projektu aktivně pracuje. To je v případě, kdy probíhají nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. Přeruší-li se práce na projektu, přeruší se také kapitalizace výpůjčních nákladů.

Není-li aktivum financováno z finančních prostředků získaných specificky za účelem pořízení konkrétního aktiva, ale z finančních prostředků obecně půjčených, nemůže firma kapitalizovat skutečně placené výpůjční náklady. V takovém případě musí firma výši výpůjčních nákladů určit pomocí míry aktivace – váženým průměrem výpůjčních nákladů. Náklady zjištěné v jednotlivých obdobích se vynásobí průměrnou úrokovou sazbou za stejné období. Takto vypočítaná částka výpůjčních nákladů však nesmí překročit výpůjční náklady skutečně zaplacené v daném období.

K ukončení kapitalizace výpůjčních nákladů dojde v okamžiku, kdy je majetek způsobilý k užívání (když jsou skončeny veškeré podstatné činnosti).

4.3. Výrobní náklady

Výrobními náklady se oceňuje majetek, který firma vytvořila vlastní činností pro vlastní potřebu.

Pokud předmětem běžné činnosti účetní jednotky je výroba podobných aktiv pro prodej, rovnají se obvykle vlastní náklady nákladům na vytvoření aktiv pro prodej (viz. IAS 2 Zásoby). IASCF(2)

ČÚL definuje vlastní náklady jako veškeré přímé a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením majetku vlastní činností (tj. výrobní režie), případně nepřímé náklady správního charakteru, pokud je vytvoření majetku dlouhodobého charakteru (přesahuje jedno účetní období).

4.3.1. Přímý materiál

Jedná se o materiál, který je při výrobě aktiva spotřebován a lze jej tedy přímo přiřadit. IFRS tuto položku ocenění označuje jako náklady na nákup (costs of purchase).

Do ocenění přímého materiálu (nákladů na nákup) vstupují stejné složky jako do ocenění dlouhodobých aktiv pořízených nákupem. Jsou to:

- cena pořízení,
- nevratné daně a dovozní cla,
- doprava,
- náklady na manipulaci,
- ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení.

IFRS uvádí, že náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a podobné položky. US GAAP dále upřesňuje, že slevou je jakákoliv peněžní kompenzace. Jedná-li se o bonus, tedy naturální plnění, účtuje se tato nepeněžní kompenzace u odběratele do výnosů a u dodavatele do nákladů.

Za přímý materiál se podle IFRS a US GAAP nepovažuje materiál, který je během výroby spotřebován, jako jsou paliva, maziva, šroubky a matky a jiný podobný drobný materiál.

4.3.2. Přímé mzdy

Přímé mzdy zahrnuje IFRS spolu s výrobní režii pod označení náklady na přeměnu (costs of conversion). Přímé mzdy jsou veškerým osobním ohodnocením pracovníků, souvisejícím s pořízením (výrobou) aktiva např. hodinová mzda, přesčasy, sociální a zdravotní pojištění, bonusy, prémie a další.

4.3.3. Výrobní režie

Výrobní režii dělíme na fixní a variabilní výrobní režii. Fixní výrobní režie jsou nepřímé výrobní náklady, které se se změnou objemu produkce nemění, nebo mění jen velmi málo. Jsou to například odpisy stroje, který se k výrobě majetku použil.

Naproti tomu variabilní výrobní náklady se mění s objemem výroby přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně. Pod variabilní výrobní režii lze zařadit například elektřinu, kterou spotřeboval stroj použitý k výrobě aktiva.

4.4. Fair value (reálná hodnota)

Fair value je částka, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými a ochotnými smluvními stranami za obvyklých podmínek, tj. při transakci, která není z přinucení ani není likvidačním prodejem.

Nejčastěji je za fair value považována tržní cena. Podmínkou pro zjištění tržní ceny je existence aktivního trhu, na kterém lze najít ochotné kupující i prodávající a kde jsou ceny veřejně známé. Pokud neexistuje aktivní trh s daným aktivem, může se zjistit se fair value například na základě:

- tržní ceny podobného aktiva,
- poslední známé ceny na méně aktivním trhu s úpravou odrážející všechny změny, k nimž došlo od doby posledních transakcí v těchto cenách,
- posudku nezávislého znalce,
- současné hodnoty očekávaných čistých peněžních toků diskontované tržní úrokovou mírou před zdaněním.

Způsob a okolnosti ocenění ve fair value je nutné uvést v příloze k účetním výkazům.

Ekvivalentem k fair value by v ČÚL v oblasti DHM teoreticky mohla být **reprodukční pořizovací cena**. Tato forma ocenění je ČÚL definována jako hodnota, za kterou by mohl být majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Jak již bylo řečeno výše, tato cena se užívá v případě bezúplatného pořízení majetku (dary, nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený majetek, vklad DHM atd.) a tehdy, nelze-li zjistit vlastní náklady u majetku vytvořeného vlastní činností.

Pro stanovení reprodukční pořizovací ceny se z hlediska účetnictví obvykle použije odborný odhad, pro účely daňových předpisů je požadován znalecký posudek.

4.5. Komponenty

Náhradní díly (spare part) a součástky (part) jsou obvykle evidovány jako zásoby a při spotřebě jsou zachyceny ve výsledovce jako náklady období. Pokud však podnik očekává, že bude hlavní náhradní díly a přídatná zařízení používat po více než jedno období a zároveň, že bude mít jinou životnost než celý majetek, klasifikují se podle IFRS jako komponenty (components) pozemků, budov a zařízení. Další podmínkou pro uznání náhradního dílu jako komponentu je velikost pořizovacích nákladů. Jsou-li pořizovací náklady významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům (cca 10 % celého majetku), je podnik povinen tento náhradí díl účtovat a odepisovat jako komponent.

Firma se může sama rozhodnout, zda bude vést komponenty v účetnictví zvlášť, nebo zda budou součástí ocenění aktiva. Pokud jsou komponenty sledovány v účetnictví zvlášť, promítne firma (při vyřazení komponentu) do výsledovky rozdíl mezi účetní hodnotou a částkou získanou za prodej. V případě, že firma nesleduje

komponenty zvlášť a zároveň nezná hodnotu vyřazované součástky, použije jako vodítko k odhadnutí jeho ceny pořizovací náklady nové součástky.

I když podnik sleduje komponenty v účetnictví, nemusí je vykazovat v rozvaze separátně od aktiv ke kterým náleží.

US GAAP výslovně neukládá povinnost účtovat o komponentech, postup by měl být však obdobný.

Pro účely ČÚL jsou veškeré náhradní díly považovány za materiál, který se ihned při výdeji účtuje do nákladů. Účtovat o komponentech není povoleno. Naopak lze v ČÚL účtovat o souboru dlouhodobého hmotného majetku, který je však na rozdíl od komponentního přístupu účtován a odepisován v souhrnném ocenění jako jedna položka. Pouze při vyřazení části tohoto souboru se ocenění souboru sníží o ocenění vyřazené části (míra odepsanosti této části je shodná s mírou vyřazenosti celého souboru). Tímto majetkem je:

- a) soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, který slouží jednotnému účelu;
- b) soubor jiného dlouhodobého hmotného majetku (např. jedná-li se o umělecká díla, která jsou součástí stavby).

4.6. Následné výdaje

Následnými výdaji se rozumí veškeré náklady spojené s opravami, údržbou, generálními opravami, rekonstrukcí rozšířením a dalšími podobnými náklady, které vznikly až po uvedení majetku do provozu. Pro posouzení, zda se jedná o technické zhodnocení, které zvyšuje účetní hodnotu majetku aplikuje IFRS stejné podmínky jako pro prvotní pořízení majetku, čili:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky spojené s danou položkou poplynou do účetní jednotky; a
- je možné spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky.

Pokud nejsou splněna obě požadovaná kritéria, jedná se o náklady běžného období.

US GAAP uznává následné výdaje jako zhodnocení a kapitalizuje je v případě, že tyto náklady buď zvýší produktivitu majetku nebo zvýší kvalitu produkce, případně zlepší obojí. Pokud však následné výdaje pouze udržují aktiva na původní úrovni nebo je na původní úroveň vrací, jedná se o běžné opravy a údržbu, které jsou účtovány do výsledovky jako náklady běžného období.

Náklady na reinstalaci, relokaci a reorganizaci US GAAP povoluje zahrnout do majetku v případě, že z nich firma očekává ekonomický prospěch. IFRS tento postup nedovoluje.

ČÚL dělí následné výdaje na:

- opravy;
- údržbu; a
- technické zhodnocení

Opravy odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení majetku do předchozího nebo provozuschopného stavu. **Údržba** je

soustavná činnost, kterou se zpomaluje proces fyzického opotřebení. Opravy a údržba se považují za náklady období.

Technickým zhodnocením se rozumí rekonstrukce, modernizace, nástavby, přístavby a různé stavební úpravy majetku, které se stávají součástí ocenění majetku. **Modernizací** je rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. **Rekonstrukce** má za následek změnu účelu, použití nebo technických parametrů majetku. Zákon o daních z příjmů stanoví limit vynaložených finančních prostředků na technické zhodnocení na 40 000 Kč za zdaňovací období. Firma může svou vnitřní směrnici tento limit snížit.

ČÚL tedy zahrnuje následné výdaje do ocenění majetku jen za podmínky splnění kritérií pro technické zhodnocení.

4.6.1. Opravné položky

IFRS neumožňuje tvorbu opravných položek. Naopak US GAAP tento postup nezakazuje. Zde se nejedná o „rezervu“ (jaká se tvoří podle českého národního systému), ale o opravnou položku (která se smí vytvářet pouze v rámci jednoho ročního období a která nemá žádný dopad na daňovou povinnost). Rezerva na opravu a údržbu (jak se tvoří podle českého národního systému) je zakázána jak podle US GAAP, tak podle IFRS. Mládek(5)

Firma takto může postupovat například v případě, kdy provádí většinu oprav v jednom čtvrtletí, ale chce tyto náklady rovnoměrně rozprostřít do celého roku. V prvním čtvrtletí odhadne náklady za celý rok a každé čtvrtletí pak zaúčtuje náklady na opravy a údržbu oproti opravné položce, kterou rozpustí na konci čtvrtého kvartálu.

4.6.2. Generální prohlídky

Pokud je provádění generálních prohlídek podmínkou pro správnou funkci majetku, je podle IFRS náklad na tyto prohlídky uznán jako výměna, jsou-li splněna kritéria pro uznání. Tyto náklady se pak stávají součástí účetní hodnoty aktiva.

ČÚL problém generálních prohlídek nijak blíže neřeší. Významné náklady související s generální údržbou však lze časově rozlišit.

4.7. Nepeněžní transakce

Jedna nebo více položek pozemků, budov a zařízení mohou být pořízeny směnou za nepeněžní aktivum nebo aktiva nebo za kombinaci peněžních a nepeněžních aktiv. Pořizovací náklady takové položky pozemků, budov a zařízení se podle IFRS **oceňují její reálnou hodnotou** (fair value) s výjimkou případů, kdy:

- a) směna postrádá komerční charakter, nebo
- b) reálnou hodnotu získaného aktiva nebo hodnotu postoupeného aktiva nelze spolehlivě stanovit.

Pokud pořízená položka **není oceněna reálnou hodnotou**, jsou její pořizovací náklady rovny **účetní hodnotě postoupeného aktiva**. IASCF(2)

O **směnu s komerčním charakterem** podle IAS 16 jde, když:

- a) struktura peněžních toků přijatého aktiva se liší od struktury postoupeného aktiva; nebo
- b) se v důsledku směny změní specifická hodnota pro účetní jednotku dané části činností účetní jednotky, která je ovlivněna transakcí; a
- c) rozdíly popsané v bodech a) a b) jsou významné vzhledem k reálným hodnotám směněných aktiv.

Specifická hodnota je současná hodnota peněžních toků, jejichž vznik účetní jednotka očekává ze stálého užívání aktiva a z jeho vyřazení na konci jeho doby použitelnosti, nebo které se očekávají v souvislosti s vyrováním závazku. IASCF(2)

Pokud je cena majetku stanovena ve směnné smlouvě, požaduje ČÚL ocenění v pořizovací ceně nebo v reprodukční pořizovací ceně. Zůstatková cena předaného majetku se stává nákladem a zůstatková cena převzatého majetku se stává výnosem.

4.7.1. Nákup za finanční nástroj

Finančním nástrojem může být například faktura, směnka, půjčka, akcie. Pokud má finanční nástroj lépe zjištěnou hodnotu, oceňuje se transakce v hodnotě nástroje. V opačném případě se transakce oceňuje v hodnotě majetku.

Úrok, který vzniká při nákupu za finanční nástroj je nutné podle IFRS i US GAAP zohlednit v účetnictví, pokud:

- a) Podmínky nákupu (například nákupní smlouva) s platbou úroku výslovně počítají.
- b) Platba (v části nebo v celku) je odložena o více než jeden rok.
- c) Finanční komponent transakce (úrok) je materiální. Mládek(5)

4.7.2. Dary

Přijaté dary firma dle IFRS i US GAAP promítne do výsledovky jako zisk. US GAAP dále umožňuje přijatý dar od majitele promítnout buď jako zisk na výsledovku nebo rovnou do kapitálu jako darovaný kapitál.

Poskytnuté dary se považují za náklad. Dříve než je majetek darován, je nutné provést test na znehodnocení majetku. Pokud podle tohoto testu došlo ke znehodnocení, je nutné účtovat o ztrátě ze znehodnocení majetku.

Přijaté dary se podle ČÚL promítnou do vlastního kapitálu jako přírůstek účtu Ostatní kapitálové fondy. Poskytnuté dary se v ČÚL také považují za náklad.

4.8. Státní dotace

Státní dotace se dle IAS 20 nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že:

- a) účetní jednotka splní s nimi spojené podmínky; a že
- b) dotace budou přijaty.

IAS 20 povoluje dvě metody vykazování dotací vztahujících se k aktivům. První metoda uvádí dotaci jako výnos příštích období, který se uznává jako výnos po celou dobu životnosti aktiva. Druhá metoda snižuje účetní hodnotu aktiva při oceňování o částku přijaté dotace. Dotace se pak promítá jako výnos po celou dobu životnosti aktiva ve formě snížených odpisů.

Je-li na pořízení DHM poskytnuta dotace, ocenění majetku se podle ČÚL o výši této dotace sníží. Bylo-li by poskytnutím dotace sníženo ocenění majetku pod limit, který si firma zvolila pro zařazení majetku jako dlouhodobého, vede se tento majetek na účtu, na kterém by byl veden, kdyby dotace poskytnuta nebyla. Pokryje-li dotace plně pořizovací cenu majetku, je tento majetek veden na podrozvahových účtech a v analytické evidenci se poznamená výše dotace, která se k majetku vztahuje.

4.9. Uvedení majetku do užívání

Majetek je podle IFRS uveden do užívání jakmile jsou splněny podmínky pro jeho provozuschopnost (kompletace), aktivum je na určeném místě a je připraveno pro provoz v souladu se záměry vedení firmy (toto platí i v případě, není-li ještě používán). ČÚL ještě navíc vyžaduje před uvedením majetku do užívání splnění veškerých zákonných požadavků.

4.10. Následné ocenění aktiv - přecenění

Dle IAS 16 si účetní jednotka musí zvolit jeden z modelů pro následné ocenění aktiv. Prvním je model oceňování pořizovacími náklady (historickými náklady), druhým je přeceňovací model (model reálná hodnota - fair value). Na rozdíl od IFRS, US GAAP a ČÚL přeceňování zakazují (ČÚL sice dovoluje přecenění na reálnou hodnotu, ale pouze v případě, kdy se jedná o dlouhodobý finanční majetek).

4.10.1. Model historických nákladů

U modelu historických nákladů zůstává položka aktiv oceňována na bázi prvotního ocenění historickými cenami. V tomto případě se pořizovací náklady snižují o oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

4.10.2. Model reálné hodnoty (přeceňovací model)

Položky pozemků, budov a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravek a následných kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni. IASCF(2)

Pokud firma přistoupí k přecenění některé položky aktiv, nařizuje IAS 16 přecenění celé třídy pozemků, budov a zařízení, do které dotčené aktivum náleží. Nelze tedy aktiva přeceňovat selektivně.

Pokud je účetní hodnota aktiva v důsledku přecenění vyšší, promítne se toto zvýšení ve prospěch vlastního kapitálu v položce „fond z přecenění“. Zvýšení se však uzná jen v rozsahu, v jakém se ruší předchozí přecenění téhož aktiva směrem dolů, které bylo uznáno ve výsledovce. A naopak, pokud existuje fond z přecenění s aktivním zůstatkem a novým přeceněním se hodnota aktiva snížila, uzná se toto snížení jen do výše již zmíněného aktivního zůstatku.

IAS 16 dovoluje upravení opravek v případě přecenění dvěma způsoby. Oprávky jsou buď:

- a) přepočteny proporcionálně ke změně brutto účetní hodnoty aktiva, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění bude rovnat přeceněné částce. Tato metoda je používána, když je aktivum přeceňováno pomocí indexu vztaženému k odepsaným reprodukčním nákladům;
- b) vyloučeny z účetnictví proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto hodnota aktiva je pak přepočtena na přeceněnou částku aktiva. Tento způsob se často používá pro budovy.

Částka úpravy vznikající z přepočtených nebo vyloučených opravek **tvoří část zvýšení nebo poklesu** účetní hodnoty, která je zaúčtována v souladu s výše popsaným účtováním na fond z přecenění. IASCF(2)

Při vyřazení aktiva se přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu může převést přímo do nerozděleného zisku. V době používání aktiva lze převést do nerozděleného zisku pouze část fondu z přecenění. Tato část by se měla rovnat rozdílu mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty majetku a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva. Převod přírůstku z přecenění se nezachycuje ve výsledovce.

Následující příklad byl zpracován pouze na základě domněnky autorky o účtování přecenění majetku na reálnou hodnotu. Není tedy podložen žádným jiným vzorovým příkladem, ani praktickou zkušeností.

Zkratky použité ve vzorečkách:

O_i – roční odpis

PC – pořizovací cena (pořizovací náklady)

n – počet let životnosti

PO – přepočtené oprávky za předchozí roky

k – index pro přepočtení opravek, vztažený k odepsaným reprodukčním nákladům

RH – reálná hodnota (nová účetní hodnota)

Příklad 1: Firma pořídila v roce 2005 majetek (zařízení) v hodnotě 1 mil. Kč. V roce 2006 se firma rozhodla tento majetek přeceňovat modelem reálné hodnoty, přičemž zjistila, že se reálná hodnota zvýšila na 1 200 000 Kč. V roce 2007 se reálná hodnota snížila na 900 000 Kč. Pro zjednodušení příkladu předpokládáme, že má zařízení životnost 10 let, zbytkovou hodnotu nulovou a odepisuje se lineární metodou. Také ve třídě majetku, kde je majetek veden není žádné jiné aktivum.

Tab.1 Účtování přecenění majetku na reálnou hodnotu

Text	Účtování	
	MD	D
Pořízení majetku 2005		
<ul style="list-style-type: none"> • peníze • majetek 	1 000 000	1 000 000
Odpisy majetku za rok 2005¹		
<ul style="list-style-type: none"> • oprávky • odpisy 	100 000	100 000
Přecenění majetku v roce 2006 (účtování na konci roku)		
<ul style="list-style-type: none"> • fond z přecenění (vlastní kapitál) • majetek 	200 000	200 000
<ul style="list-style-type: none"> • přepočtené oprávky za předchozí roky² • odpisy 	20 000	20 000 ³
<ul style="list-style-type: none"> • oprávky • odpisy 	120 000	120 000 ⁴
Přecenění majetku v roce 2007 (účtování na konci roku)⁵		
<ul style="list-style-type: none"> • fond z přecenění (vlastní kapitál) • majetek 	200 000	200 000
<ul style="list-style-type: none"> • přepočtené oprávky za předchozí roky • odpisy 	40 000 ⁶	40 000
<ul style="list-style-type: none"> • oprávky • odpisy 	100 000	100 000 ⁷

¹ Výpočet ročního odpisu:

$$O_{2005-2014} = \frac{PC}{n} = \frac{1000000}{10} = 100000$$

² Zde pouze za rok 2005.

³ Dosud byla odepsána částka 100 tis., což se rovná jedné desetině původní pořizovací ceny (index k):

$$PO_{2006} = k \times RH - O_{2005} = \frac{1}{10} \times 1200000 - 100000 = 20000$$

⁴ Výpočet odpisů pro další roky (ve jmenovateli je zohledněn počet let dosavadního odepisování):

$$O_{2006-2014} = \frac{RH - O_{2005} - PO_{2005}}{n-1} = \frac{1200000 - 100000 - 20000}{9} = 120000$$

⁵ Pokud existuje fond z přecenění s aktivním zůstatkem a novým přeceněním se hodnota aktiva snížila, uzná se toto snížení jen do výše aktivního zůstatku.

⁶ Za roky 2005 a 2006 jsou odepsány dvě desetiny hodnoty:

$$PO_{2007} = \frac{2}{10} \times 1000000 - 240000 = -40000$$

⁷ Výpočet odpisů pro další roky (ve jmenovateli je zohledněn počet let dosavadního odepisování):

$$O_{2007-2014} = \frac{1000000 - 240000 - (-40000)}{8} = 100000$$

Zdroj: autorka

4.11. Závěr

Základní oceňovací bázi pro položky pozemků, budov a zařízení je v IFRS, US GAAP i ČÚL model historické ceny neboli pořizovací ceny (hodnoty). Firma může dle IFRS dále pokračovat v této oceňovací bázi, nebo může zvolit následné ocenění v podobě přecenění na reálnou hodnotu (fair value). US GAAP přecenění na reálnou hodnotu nedovoluje, stejně jako česká legislativa, která dovoluje přecenění na reálnou hodnotu pouze pokud se jedná o dlouhodobý finanční majetek.

Jedná-li se o výpůjční náklady, IFRS a US GAAP nařizují, za jakých podmínek firma smí/musí tyto náklady kapitalizovat a kdy výpůjční náklady kapitalizovat nelze. ČÚL nechává plně v kompetenci firmy rozhodnutí o aktivaci úroků do pořizovací ceny majetku.

Očekávané náklady na vyřazení se podle IFRS a US GAAP musí zohlednit v pořizovací ceně, ČÚL tuto otázku nijak blíže neřeší.

Podle IFRS i US GAAP by se měly náhradní díly s významnými pořizovacími náklady a s dobou životnosti delší než jeden rok účtovat a odepisovat zvlášť v dlouhodobém majetku jako komponenty. ČÚL komponentní přístup nedovoluje. Všechny náhradní díly považuje za materiál a nařizuje je ihned po výdeji do spotřeby plně účtovat do nákladů.

IFRS uznává následné výdaje jako součást ocenění majetku pouze v případě, že tyto výdaje splní stejné podmínky uznání, jako kterékoli jiné aktivum. US GAAP uznává následné výdaje jako zhodnocení a kapitalizuje je v případě, že tyto náklady buď zvýší produktivitu majetku nebo zvýší kvalitu produkce, případně zlepší obojí. ČÚL uzná následné výdaje jako součást ocenění aktiva splní-li podmínky technického zhodnocení.

Majetek, který je zkompletován na určeném místě je podle IFRS uveden do užívání. ČÚL navíc ještě požaduje splnění všech zákonných podmínek.

5. Odpisy (depreciation)

Pořizovací náklady pozemků, budov a zařízení, u nichž se předpokládá, že budou dávat užitek po dobu delší než jedno účetní období, jsou systematicky, postupně odepisovány po celou dobu jejich použitelnosti.

Odpis je peněžním odhadem částky, o niž bylo aktivum v daném účetním období opotřebováno.

Odpis se v každém období obvykle vykazuje ve výsledovce. Pokud je však dlouhodobé aktivum použito při výrobě jiných aktiv, částka odpisu pak představuje část pořizovacích nákladů jiného aktiva a je zahrnuta do jeho pořizovacích nákladů.

Ke stanovení odpisů majetku je třeba podle IFRS a US GAAP znát nebo určit následující veličiny:

1. pořizovací náklady aktiva
2. dobu použitelnosti nebo odhad výkonnosti
3. zbytkovou hodnotu
4. odpisovou metodu

Odpisy dle ČÚL lze rozdělit na:

- odpisy podle zákona o účetnictví (účetní odpisy); a
- odpisy podle zákona o daních z příjmů (daňové odpisy).

Účetní odpisy mají stejnou formu jako odpisy v případě IFRS a US GAAP. Stanovení techniky odepisování a doby použitelnosti je plně v kompetenci firmy. Odpisy se počítají z celkové výše ocenění majetku (není tedy zohledněna zbytková hodnota).

Daňové odpisy jsou vymezeny zákonem o daních z příjmů, který striktně stanoví techniku a dobu odepisování majetku. Na rozdíl od IFRS a US GAAP má podnik právo, nikoli povinnost majetek odepisovat.

5.1. *Doba použitelnosti aktiva*

Doba životnosti aktiva (economic life) je omezena. K tomuto omezení dochází v důsledku buď fyzického opotřebení nebo morálního zastarávání. Fyzickým opotřebením se rozumí zhoršení stavu vlivem používání aktiva. K morálnímu opotřebením dochází ve chvíli, kdy je aktivum sice v dobrém fyzickém stavu, ale potřebám firmy již přestalo stačit, popřípadě zastaralo v důsledku vývoje kvalitnějších a výkonnějších zařízení.

Firma stanoví dobu životnosti aktiva a metodu odepisování co nejlépe podle všech dostupných fakt. IAS 16 stanoví faktory, které je třeba brát v úvahu při stanovení doby použitelnosti aktiva. Jsou to:

- a) očekávané užívání aktiva s ohledem na očekávanou kapacitu aktiva a na jeho výkon;
- b) očekávané fyzické opotřebení a zastarání;

- c) technická nebo obchodní zastaralost;
- d) zákonná nebo podobná omezení užívání aktiva (např. datum souvisejících leasingů).

Odepisování se zahájí okamžikem, kdy je aktivum připravené k užívání, tzn. jakmile se nachází na místě určení a je v provozuschopném stavu. Odepisování aktiva končí buď ke dni, ke kterému je aktivum klasifikováno jako aktivum držené pro prodej nebo ke dni vyřazení aktiva. Pokud se aktivum přestane využívat, firma **nesmí přerušit odepisování**. Pouze v případě, kdy je aktivum odepisováno výkonovou metodou, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě. ČÚL přerušování odepisování majetku dovoluje.

Doba použitelnosti aktiva může být kratší než jeho ekonomická životnost. Závisí na politice firmy v oblasti řízení aktiv, jak dlouho hodlá aktivum používat než jej vyřadí (v takovém případě je doba životnosti v angličtině vyjádřena výrazem useful life).

5.2. Zbytková hodnota (salvage value)

Zbytková hodnota je odhad reálné hodnoty na konci doby životnosti. Zbytková hodnota by se měla vždy zohlednit při stanovení odpisů. Pokud však existuje důkaz o nevýznamné zbytkové hodnotě, nemusí se tato zohledňovat. ČÚL se zbytkovou hodnotou v tomto pojetí nezná.

5.3. Metody odpisů

Podle IFRS a US GAAP by se při výběru metody odepisování mělo postupovat rozumně a systematicky. Konkrétní metody odepisování IFRS ani US GAAP nepředepisují. Použitá metoda odepisování by však měla odrážet způsob, kterým podnik využívá ekonomické užitky plynoucí z aktiva. Podnik by měl tedy odpisy (náklady) vykázat ve stejném období jako výnosy související s konkrétním aktivem. IAS 16 nařizuje prověření použité metody odepisování alespoň jednou ročně při účetní závěrce a dále při výskytu významných změn v očekávaném rozložení budoucích ekonomických užitků plynoucích z aktiva.

Metody odepisování se dělí do dvou základních skupin:

1. metody založené na čase;
2. metody založené na výkonu aktiva.

Nejčastější metody založené na čase:

1. Lineární metoda (straight-line method)
2. Zrychlené (klesající, degresivní) metody:
 - a) Metoda DDB (double declining nebo diminishing balance method)
 - b) Metoda SYD (sum-of-years' digits method)
3. Zpomalená (stoupající, progresivní) metoda
 - a) Metoda annuity (annuity method)

Metody založené na výkonu aktiva reprezentuje Výkonová metoda (activity method).

Metody odepisování dle ČÚL jsou obdobné:

1. Rovnoměrné odepisování (lineární)
2. Zrychlené odepisování (degresivní)
3. Výkonové odepisování (pouze u zákonem o daních z příjmů striktně vymezeného majetku)

Zákon o daních z příjmů stanoví pro účel odepisování tabulky ročních odpisových sazeb. V následujícím textu budou popsány pouze metody odpisů používaných dle IFRS.

5.3.1. Lineární metoda

Lineární odepisování vede ke konstantnímu účtování po dobu použitelnosti aktiva, pokud se nemění zbytková hodnota aktiva.

Tato metoda se využije v případě stálého výkonu aktiva, které je používáno pro vytváření různých výkonů (nevytváří pouze jeden výrobek/výkon, ale řadu různých výrobků/výkonů). Tedy tam, kde nelze použít výkonovou metodu.

Výpočet lineárních odpisů:

$$O_r = \frac{PC - ZH}{n}$$

O_r – roční odpis

PC – pořizovací cena (pořizovací náklady)

ZH – zbytková hodnota

n – počet let životnosti (popř. měsíců, jedná-li se měsíční odpisy)

Příklad 2: Společnost si pořídila stroj v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Zbytková hodnota stroje činí 200 tis. Kč a předpokládaná doba životnosti jsou 4 roky.

Výpočet ročních odpisů lineární metodou:

$$O_r = \frac{2000000 - 200000}{4} = 450000$$

Tab.2 Lineární odpisy

Rok	Pořizovací cena	Odpisová hodnota	Odpis	Zůstatková cena
1	2 000 000	1 800 000	450 000	1 550 000
2	2 000 000	1 800 000	450 000	1 100 000
3	2 000 000	1 800 000	450 000	650 000
4	2 000 000	1 800 000	450 000	200 000

Zdroj: autorka

5.3.2. Metoda DDB

Metody zmenšujícího se základu – zrychlené metody, vedou ke klesajícím odpisům po dobu použitelnosti aktiva. Tyto metody umožňují odepisovat aktivum rychleji než lineární metoda.

Použití některé z těchto metod je vhodné tehdy, jestliže je dané aktivum v počátečních letech výkonnější (výkony jsou na počátku životnosti vyšší) nebo jestliže v té době vyvolává vyšší servisní náklady.

Výpočet odpisů metodou DDB:

Při použití této metody se nejprve vypočte **procento lineárního odpisu**. Toto procento **násobíme předem zvoleným koeficientem**, který vyjadřuje zrychlení. Výsledným upraveným procentem (převedeném do podoby koeficientu) násobíme **celkovou pořizovací hodnotu** majetku a v následujících obdobích jím násobíme **aktuální zůstatkovou cenu** (účetní hodnotou na počátku roku). Při výpočtu odpisů metodou DDB se nebere v úvahu zbytková hodnota.

$$\%DDB = \frac{100}{n} \times k$$

$$O_r = \frac{\%DDB}{100} \times ZC$$

O_r – roční odpis

k – koeficient zrychlení

n – počet let životnosti

ZC – zůstatková cena (v prvním roce představovaná pořizovací cenou)

V základní aplikaci této metody se používá koeficient 2 (což je také vysvětlení pro anglický název metody – double), lze však také použít jiný koeficient zrychlení (např. 1,5 nebo 3 atd.). Změnou tohoto koeficientu v průběhu odepisování lze snadno upravit odpisy s ohledem na zjištění změn ve využití aktiva. Tato flexibilita je důvodem, proč se metoda DDB používá v praxi častěji než metoda SYD.

Příklad 3: Společnost si pořídila stroj v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Předpokládaná doba životnosti jsou 4 roky (stejně zadání jako v příkladě 1).

Výpočet ročních odpisů metodou DDB:

1. Výpočet odpisového procenta:

$$\%DDB = \frac{100}{4} \times 2 = 50\%$$

2. Výpočet prvního odpisu:

$$O_1 = \frac{50}{100} \times 2000000 = 1000000$$

Tab.3 Odpisy metodou DDB

Rok	Účetní hodnota na počátku roku	Odpisová sazba	Odpis	Účetní hodnota na konci roku
1	2 000 000	50%	1 000 000	1 000 000
2	1 000 000	50%	500 000	500 000
3	500 000	50%	250 000	250 000
4	250 000	50%	125 000	125 000

Zdroj: autorka

5.3.3. Metoda SYD

O této metodě se IFRS výslovně nezmiňuje, primárně ji využívá US GAAP. Protože je ale konzistentní s požadavky na systematickosti a rozumnost, lze ji při aplikaci IFRS použít.

Metoda SYD je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odepisované částce. Tato metoda zohledňuje zbytkovou hodnotu.

Výpočet odpisů metodou SYD:

Nejprve se vypočte odepisovaná částka. Vypočtená částka se pak násobí koeficientem odepsání. Tento koeficient je ve tvaru zlomku, kde v čitateli je počet let, které zbývají do konce předpokládané životnosti majetku a jmenovatel představuje součet všech čísel reprezentujících za sebou jdoucí roky životnosti.

$$OC = PC - ZH$$

$$O_r = \frac{n-r+1}{(n+1)\frac{n}{2}} \times OC$$

O_r – roční odpis

OC – odepisovaná částka

PC – pořizovací cena (pořizovací náklady)

ZH – zbytková hodnota

n – počet let životnosti

r – rok odepisování

Příklad 4: Společnost si pořídila stroj v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Zbytková hodnota stroje činí 200 tis. Kč a předpokládaná doba životnosti jsou 4 roky (stejně zadání jako v příkladě 1).

Výpočet ročních odpisů metodou SYD:

1. Výpočet odepisované částky:

$$OC = 2000000 - 200000 = 1800000$$

2. Výpočet koeficientu pro první rok:

$$O_1 = \frac{4-1+1}{(4+1)\frac{4}{2}} = \frac{4}{1+2+3+4} = \frac{4}{10}$$

Tab.4 Odpisy metodou SYD

Rok	Odepisovaná částka	Zbývající doba životnosti	Podíl	Odpis	Účetní hodnota na konci roku ¹
1	1 800 000	4	$\frac{4}{10}$	720 000	1 280 000
2	1 800 000	3	$\frac{3}{10}$	540 000	740 000
3	1 800 000	2	$\frac{2}{10}$	360 000	380 000
4	1 800 000	1	$\frac{1}{10}$	180 000	200 000

¹ Účetní hodnota na konci roku = PC – odpis
Zdroj: autorka

5.3.4. Metoda annuity

Jak již bylo na začátku kapitoly řečeno, použitá metoda odepisování by měla odrážet způsob, kterým podnik využívá ekonomické užitky plynoucí z aktiva. Pokud tedy aktivum přináší firmě na začátku své životnosti nižší výnosy než v pozdější době, měla by se v takovém případě použít pro stanovení odpisů zpomalená metoda. V praxi se však tato metoda téměř nepoužívá.

Na to, aby se tato metoda použila, je nejprve nutné zjistit implicitní sazbu (implicit rate), se kterou se počítalo, že aktivum firmě při pořízení přinese. Pomocí implicitní sazby se vypočítá roční umořovaná částka – annuita a tato částka se rozdělí na úrok a úmor.

Annuita – roční splátka úvěru (A):

$$A = U \frac{i(1+i)^n}{(1+i)^n - 1}$$

Počáteční hodnota umořovaná (U):

$$U = PC - ZH$$

Výpočet podílu na zúročení (PZ):

$$PZ = HU_n \times i$$

Hodnota umořovaná počátkem n-tého roku odepisování (HU_n):

$$HU_n = U - \sum_{j=1}^{n-1} O_j$$

Výpočet podílu na odpis v n-tém roce (O_n):

$$O_n = A - PZ$$

i - implicitní sazba

PC – pořizovací cena

ZH – zbytková hodnota

n – počet let

Příklad 5: Společnost si pořídila stroj v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Zbytková hodnota stroje činí 200 tis. Kč a předpokládaná doba životnosti jsou 4 roky (stejně zadání jako v příkladě 1). Implicitní sazba je 15%.

Výpočet odpisů metodou anuity:

Výpočet anuity:

$$A = 1800000 \frac{0,15(1+0,15)^4}{(1+0,15)^4 - 1} = 630477,75$$

Tab.5 Odpisy metodou anuity

Rok	Hodnota umořovaná počátkem roku	Anuita ¹	Rozdělení anuity		Účetní hodnota na konci roku ²
			Zúročení	Odpis	
1	1 800 000	630 478	270 000	360 478	1 639 522
2	1 439 522	630 478	215 928	414 550	1 224 972
3	1 024 972	630 478	153 746	476 732	748 240
4	548 240	630 478	82 236	548 240 ³	200 000

¹ Částka je zaokrouhlena na celé Kč nahoru.

² Účetní hodnota na konci roku = PC – odpis

Zdroj: autorka

5.3.5. Výkonová metoda

Metoda výkonových odpisů vede k účtování založeném na očekávaném užití nebo výkonu aktiva. Je tedy vhodná například pro stroje, u nichž lze očekávanou životnost určit množstvím vyrobených výstupů.

Výpočet odpisů výkonovou metodou:

$$O_r = o \times MP_r$$
$$o = \frac{PC - ZH}{MP_{celkem}}$$

O_r – roční odpis

PC – pořizovací cena (pořizovací náklady)

ZH – zbytková hodnota

MP_{celkem} – celkové odhadované množství produkce z daného aktiva za celou dobu jeho životnosti

MP_r – množství produkce vyrobené za období

o – odpisová sazba

***Příklad 6:** Společnost si pořídila stroj v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Zbytková hodnota stroje činí 200 tis. Kč (stejně zadání jako v příkladě 1). Celkové odhadované množství produkce z daného aktiva za celou dobu jeho životnosti je 900 tis. výrobků. Počet výrobků vyrobených v jednotlivých letech životnosti je zadán v tabulce.*

Výpočet ročních odpisů výkonovou metodou:

Výpočet odpisové sazby:

$$o = \frac{2000000 - 200000}{900000} = 2$$

Tab.6 Odpisy výkonovou metodou

Rok	Počet výrobků	Sazba	Odpis	Zůstatková cena
1	260 000	2	520 000	1 480 000
2	180 000	2	360 000	1 120 000
3	220 000	2	440 000	680 000
4	100 000	2	200 000	480 000
5	140 000	2	280 000	200 000

Zdroj: autorka

5.4. Odepisování komponentů

Jak již bylo řečeno v kapitole Komponenty, standard IAS 16 považuje náhradní díly dlouhodobé povahy jejichž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům za dlouhodobý majetek. Pro určení odpisů se uplatňuje tzv. **komponentní přístup**, tj. jednotlivé složky majetku se odepisují zvlášť.

ČÚL tento postup odepisování nedovoluje.

Příklad 7: Společnost si pořídila stroj v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Součástí stroje jsou dva komponenty:

- Komponent A v hodnotě 250 tis. Kč, se zbytkovou hodnotou 10 tis. Kč a životností 3 roky (náklad na výměnu komponentu vzniká na začátku každého 4. roku).
- Komponent B v hodnotě 320 tis. Kč, s nulovou zbytkovou hodnotou a životností 2 roky (náklad na výměnu komponentu vzniká na začátku každého 3. roku).

Zbytková hodnota stroje činí 200 tis. Kč a předpokládaná celková doba životnosti stroje je 6 let. Stroj a komponent B jsou odepisovány lineárně, komponent A metodou SYD.

Tab.7 Odepisování stroje, jsou-li komponenty chápány jako náhradní díl (zásoba).

Rok	Odpis stroje	Náklad na výměnu náhradních dílů		Celková zůstatková cena	Vliv na výsledek hospodaření
		A	B		
1	300 000			1 700 000	- 300 000
2	300 000			1 400 000	- 300 000
3	300 000		320 000	1 100 000	- 620 000
4	300 000	250 000		800 000	- 550 000
5	300 000		320 000	500 000	- 620 000
6	300 000			200 000	- 300 000

Zdroj: autorka

Tab.8 Odepisování stroje komponentním přístupem.

Rok	Odpis stroje ¹	Odepisování komponentů		Celková zůstatková cena	Vliv na výsledek hospodaření
		A	B		
1	205 000	120 000	160 000	1 515 000	- 485 000
2	205 000	80 000	160 000	1 070 000	- 445 000
3	205 000	40 000	160 000	985 000 ²	- 405 000
4	205 000	120 000	160 000	740 000 ³	- 485 000
5	205 000	80 000	160 000	615 000	- 445 000
6	205 000	40 000	160 000	210 000 ⁴	- 405 000

¹ Odepisovaná hodnota stroje = pořizovací cena stroje – komponent A – komponent B – zbytková hodnota stroje:

$$2000000 - 250000 - 320000 - 200000 = 1230000$$

Roční odpis:

$$O = \frac{1230000}{6} = 205000$$

² Na začátku třetího roku byl vyřazen komponent B a nahrazen novým, čímž se navýšila celková odepisovaná hodnota stroje (zároveň byl u komponentu B proveden první odpis):

$$1070000 - 405000 + 320000 = 985000$$

³ Komponent A byl vyřazen v pořizovací ceně, tj. 250 tis. Kč.

$$985000 - 485000 - 10000 + 250000 = 740000$$

⁴ Zůstatková cena stroje + zůstatková cena komponentu A.

Zdroj: autorka

Z uvedených výpočtů je patrné, že použití komponentního přístupu vede k rovnoměrnému rozprostření nákladů v průběhu doby použitelnosti majetku.

5.5. Pozemky a budovy

Pozemky a budovy jsou oddělenými aktivy a účtuje se o nich odděleně, i v případě, když jsou pořízeny společně. Na rozdíl od budov mají pozemky neomezenou dobu použitelnosti a proto se neodepisují. Výjimky z tohoto pravidla nastávají např. v případě skládek odpadů, pak se pozemek odepisuje způsobem, který odráží užitky plynoucí z takového využití.

Jestliže náklady na pozemek zahrnují náklady na demontáž budovy, její odstranění a uvedení do původního stavu, daná část pořizovacích nákladů na pozemek se odepisuje během období, kdy plynou užitky získané vynaložením těchto nákladů.

5.6. Drobný majetek

IFRS ani US GAAP nepředepisují měrnou jednotku ani cenovou hranici pro uznání položky pozemků, budov a zařízení. Základním kritériem pro zařazení pořízeného majetku do dlouhodobých aktiv je doba životnosti, která musí být delší než jeden rok. Proto standard IAS 16 dovoluje agregovat některé cenově nevýznamné položky stejného nebo podobného charakteru, jako jsou formy, matrice a nástroje a poté aplikovat kritéria na souhrnnou hodnotu. V reportingu je tento majetek uveden souhrnně v samostatné třídě pod rozumně popisným názvem (viz. praktický příklad – elektroměry).

V praxi (podle US GAAP) vznikly dvě metody, které se mohou použít při účtování o drobném majetku:

1. Skupinová metoda (Group method)
2. Smíšená metoda (Composite method)

V ČÚL se drobný hmotný majetek, tedy ten, jehož ocenění je nižší než limit stanovený účetní jednotkou, účtuje při výdeji rovnou do nákladů a tedy se neodepisuje.

5.6.1. Skupinová metoda

Používá se v případě, kdy jsou jednotlivé položky homogenní – mají přibližně stejnou životnost. Firma vytvoří pro drobný majetek samostatnou skupinu, kde eviduje souhrnné částky za jednotlivé roky, které odepisuje. Pro určení odpisů použije prostý průměr.

Příklad 8: Společnost pořídila 1 000 elektroměrů za rok v pořizovací ceně 1 500 Kč/ks, s dobou životnosti 5 let, zbytková hodnota je nulová.

V účetnictví budou elektroměry vedeny v celkové hodnotě 1 500 000 Kč. Společnost bude každý rok odepisovat částku 300 000 Kč.

$$\frac{1000 \times 1500}{5} = 300000$$

5.6.2. Smíšená metoda

Tato metoda se použije na heterogenní majetek – jednotlivé položky v dané třídě mají různou dobu životnosti. Majetek se účtuje stejně jako v případě group metody, pro určení doby odepisování se však použije vážený průměr.

Příklad 9: Společnost pořídila za rok 1 000 elektroměrů v pořizovací ceně 1 500 Kč/ks, s dobou životnosti 5 let a 500 elektroměrů v pořizovací ceně 1 000 s dobou životnosti 4 roky. Zbytková hodnota je v obou případech nulová.

V účetnictví budou elektroměry vedeny ve stejné skupině v celkové hodnotě 2 000 000 Kč.

Výpočet doby odepisování:

$$\frac{1500000}{2000000} \times 5 + \frac{500000}{2000000} \times 4 = 3,75 + 1 = 4,75$$

Elektroměry se budou odepisovat 4,75 roku (tj. 57 měsíců).

Tab.9 Odpisy formou Composite method

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Zůstatková cena
1	2 000 000	421 053 ¹	1 578 974
2	2 000 000	421 053	1 157 894
3	2 000 000	421 053	736 841
4	2 000 000	421 053	315 788
5	2 000 000	315 788	0

¹ Zaokrouhleno na celé Kč nahoru.

Zdroj: autorka

5.7. Odpisy za část roku

Protože se v praxi majetek vždy nepořizuje k začátku účetního období, ale i v jeho průběhu, může si podnik sám zvolit, od kterého data začne majetek odepisovat (jakým způsobem odpisy časově rozliší).

IFRS ani US GAAP výslovně nenařizují, kdy má firma začít odepisovat majetek pořízený v průběhu roku. Je tedy možné vycházet jak z roku, tak z měsíce, týdne i dne pořízení majetku.

Příklad 10: Společnost si pořídila ke 15.8. stroj v pořizovací ceně 2 mil. Kč. Zbytková hodnota stroje činí 200 tis. Kč a předpokládaná doba životnosti jsou 4 roky. Společnost se rozhodla odepisovat stroj lineární metodou.

Tab.10 Možné způsoby časového rozlišení odpisů

	1	2	3	4	5
Den pořízení	168 750 ¹	450 000	450 000	450 000	281 250
Měsíc uvedení do provozu	187 500 ²	450 000	450 000	450 000	262 500
Následující měsíc po uvedení do provozu	150 000	450 000	450 000	450 000	300 000
Polovina ročního odpisu v roce pořízení, polovina v roce vyřazení	225 000	450 000	450 000	450 000	225 000
Celý odpis v roce pořízení, nulový v roce vyřazení	450 000	450 000	450 000	450 000	0
Nulový odpis v roce pořízení, celý odpis v roce vyřazení	0	450 000	450 000	450 000	450 000

¹ Rok = 360 dní, měsíc = 30 dní.

$$450000 \times \frac{135}{360} = 168750$$

$$2 \quad 450000 \times \frac{5}{12} = 187500$$

Zdroj: autorka a (1)

Nejčastějšími metodami v praxi jsou metoda měsíce uvedení do provozu a metoda měsíce následujícího po měsíci uvedení do provozu.

Dle zákona o daních z příjmů jsou důležitými determinanty pro stanovení roční odpisové částky skutečnosti:

- kdy byl majetek v účetnictví evidován (ke konci nebo na počátku zdaňovacího období); a
- je-li společnost prvním vlastníkem, který majetek odepisuje.

Pokud je společnost prvním vlastníkem, který majetek odepisuje a eviduje-li majetek ke konci zdaňovacího období, uplatní roční odpis v plné výši. Pokračuje-li společnost v odepisování započatém původním vlastníkem, nebo je-li u ní majetek evidován na počátku zdaňovacího období a v průběhu tohoto období dojde k jeho vyřazení z účetnictví, uplatní odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

5.8. Změny odpisové doby a metody

IAS 16 nařizuje prověřit zbytkovou hodnotu aktiva, dobu jeho použitelnosti a metodu odepisování alespoň jednou ročně. Pokud firma zjistí, že bude majetek pravděpodobně používat delší dobu, než předpokládala, nebo naopak předpokládá dřívější vyřazení aktiva, je povinna upravit dobu odepisování. Když firma provádí takové změny průběžně, použije postup „změna odhadu“. V tomto případě se projeví změna v běžném období a v obdobích následujících. Zjistí-li se však, že firma dobu odepisování neaktualizovala a z toho důvodu stále používá majetek, který je již účetně plně odepsán, má povinnost otevřít všechna účetní období, na která má tato chyba vliv a provést opravu. Poté musí všechny ovlivněné výroční zprávy vydat znovu. Podle US GAAP musí firma ještě vydat okamžitou tiskovou zprávu, neprodleně podat zprávu Komisi pro cenné papíry a zajistit všechny související dokumenty.

Zákon o daních z příjmů v ČÚL zakazuje změnu odpisové metody. Odpisovou dobu lze dle tohoto zákona pouze prodloužit (nikoli zkrátit) a to v případě, kdy společnost na určitou dobu přerušila odepisování majetku.

5.9. Závěr

Pořizovací náklady dlouhodobého hmotného majetku jsou systematicky odepisovány po celou dobu jejich použitelnosti. Odpis je peněžním odhadem částky, o niž bylo aktivum v daném účetním období opotřebováno.

Pro potřebu výpočtu odpisů podle IFRS a US GAAP musí firma zjistit nebo stanovit pořizovací náklady aktiva, dobu použitelnosti nebo odhad výkonnosti, zbytkovou hodnotu a odpisovou metodu.

Odpisy dle ČÚL lze rozdělit na účetní odpisy a daňové odpisy. Účetní odpisy mají podobnou formu jako odpisy v případě IFRS a US GAAP. S tím rozdílem, že ČÚL nezná pojem zbytkové hodnoty v takovém smyslu, v jakém ho chápe IFRS a US GAAP. Daňové odpisy jsou vymezeny zákonem o daních z příjmů, který striktně stanoví techniku a dobu odepisování majetku. IFRS a US GAAP daňové odpisy neznají.

IFRS a US GAAP všeobecně zakazují přerušování odepisování majetku. Pouze v případě, kdy je aktivum odepisováno výkonovou metodou, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě. ČÚL přerušování odepisování majetku dovoluje. Důvodem je zřejmě fakt, že ČÚL klade důraz na daňovou stránku

výkaznictví (firma při přerušení odepisování vykáže vyšší základ daně z příjmů), zatímco pro IFRS a US GAAP je primárním a nejdůležitějším rysem reportingu schopnost pravdivě a věrně vypovídat o stavu majetku firmy, tedy nejen o jeho opotřebením, ale také o zastarání. Toto je též důvodem pro skutečnost, že ČÚL na rozdíl od IFRS a US GAAP přiznává účetní jednotce odepisování majetku jako právo, nikoli jako povinnost.

Používané metody odpisů jsou stejné jak v IFRS a US GAAP, tak v ČÚL (která však nepoužívá zpomalenou – progresivní metodu odpisů). Hlavní rozdíl v odpisových metodách je ve skutečnosti, že zákon o daních z příjmů jak již bylo zmíněno nezná pojem zbytkové hodnoty.

IFRS a US GAAP dovolují změnu odpisové doby a metody v případě, že firma zjistí, že dosavadní způsob odepisování neodpovídá skutečnost (rychlosti opotřebením a zastarání majetku). ČÚL zakazuje změnu metody odepisování. Doba odepisování se však dle ČÚL může prodloužit, a to v případě, kdy firma na nějakou dobu přeruší odepisování.

IFRS a US GAAP dovolují firmě, aby si sama zvolila, kdy začne odepisovat majetek pořízený v průběhu roku. V ČÚL stanoví podmínky odepisování v takových případech zákon o daních z příjmů.

Drobný hmotný majetek je podle IFRS a US GAAP agreguje do skupin, které pak odepisuje jako jeden celek, zatímco ČÚL tento majetek ihned po výdeji do spotřeby účtuje do nákladů.

6. Snížení hodnoty aktiv – znehodnocení

Pokud existuje náznak (indikace), že by aktivum nebo peněžotvorná jednotka mohlo mít sníženou hodnotu, je firma dle IFRS i US GAAP povinná odhadnout jeho zpětně ziskatelnou částku (provést test na znehodnocení). Tuto částku pak firma porovná s účetní hodnotou majetku a pokud se snížení hodnoty potvrdí, účtuje se o znehodnocení (impairment).

V IFRS řeší tuto problematiku standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, v US GAAP vyhláška SFAS 144.

Peněžotvorná jednotka (cash-generating units) je nejmenší identifikovatelná skupina aktiv, která vytváří peněžní příjmy výrazně nezávislé na peněžních příjmech z jiných aktiv nebo skupiny aktiv.

Účetní hodnota (carrying amount) je částka, v níž je aktivum uznáno po odečtení všech kumulovaných odpisů a ztrát ze snížení hodnoty.(1)

V ČÚL stanoví povinnost vždy k rozvahovému dni posoudit, zda nedošlo ke snížení hodnoty majetku. Způsob, jakým má firma postupovat při zjišťování hodnoty majetku však není určen.

6.1. Indikace znehodnocení

Firma stanoví, zda existuje indikace o znehodnocení ke každému rozvahovému dni. V určení situace, kdy musí být vyčíslena zpětně ziskatelná částka se IFRS a US GAAP vesměs shodují.

Situacemi, které indikují znehodnocení jsou:

- **Významný pokles tržní ceny** aktiva nebo skupiny aktiv (peněžotvorné jednotky) než se původně očekávalo. Významným poklesem v tržní ceně se rozumí pokles tržní ceny srovnatelného aktiva.
- **Jiná nepříznivá externí změna** ovlivňující aktivum nebo peněžotvornou jednotku. Mohou to být změny v technologickém, tržním, ekonomickém nebo právním prostředí, ve kterém firma operuje. Tyto změny nevedou k poklesu majetku jako takového, ale k poklesu ceny výrobků nebo služeb, které majetek pro firmu zajišťuje.
- **Zvýšení tržní úrokové míry nebo jiné tržně orientované míry výnosnosti investic** a toto zvýšení pravděpodobně ovlivní určení **hodnoty z užívání** aktiva nebo peněžotvorné jednotky a významně sníží jeho zpětně ziskatelnou částku. Požadavek na provedení testu v tomto případě nařizuje pouze IFRS, nikoli US GAAP.
- **Nepříznivá interní změna** ovlivňující aktivum nebo peněžotvornou jednotku. Existuje konkrétní důkaz o zastarání, fyzickém poškození nebo odcizení majetku.
- **Nepříznivé změny v operacích firmy** ovlivňující aktivum nebo peněžotvornou jednotku. Mezi tyto změny patří například rozhodnutí o ukončení některé činnosti, restrukturalizace, reorganizace, likvidace a jiné změny v obchodní jednotce, ke které majetek patří.

- Operativní evidence naznačuje, že **výkonnost** aktiva nebo peněžotvorné jednotky **je nebo bude nižší**, než se původně očekávalo. IFRS i US GAAP ukládají povinnost prověřovat, zda se výkon majetku nesnížil.
- Pokud jsou **náklady na pořízení nebo vytvoření majetku vyšší, než se původně očekávalo**, je firma povinna potvrdit, zda je rozumné v pořizování majetku pokračovat.
- **Účetní hodnota čistých aktiv firmy je vyšší než její tržní kapitalizace**. Tento požadavek opět obsahuje pouze IFRS.

6.2. Vyčíslení zpětně ziskatelné částky, test na snížení hodnoty

Jakmile firma zaznamená jednu nebo více indikací znehodnocení aktiva nebo peněžotvorné jednotky, vyžaduje IFRS vyčíslení zpětně ziskatelné částky, US GAAP pak vyžaduje provedení testu znehodnocení (impairment test).

V ČÚL není žádný test na snížení hodnoty specifikován.

6.2.1. Vyčíslení zpětně ziskatelné částky

Nejprve uvedeme základní pojmy, jak je definuje IAS 36:

Zpětně ziskatelná částka (recoverable amount) je vyšší částka z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej a hodnoty z užívání.

Pokud by se však jednalo o likvidaci z tísně, IAS 36 umožňuje zohlednit i nižší částku, což US GAAP zakazuje. Tato možnost se však smí použít pouze v případě, že je vedení firmi nuceno uskutečnit okamžitou likvidaci/prodej.

Reálná hodnota snížená o náklady na prodej (fair value) je částka, kterou lze získat z prodeje aktiva nebo peněžotvorné jednotky při transakci za obvyklých podmínek, mezi informovanými, ochotnými stranami, snížená o náklady na prodej.

Náklady prodeje jsou přírůstkové náklady přímo přiřaditelné prodeji aktiva nebo peněžotvorné jednotky, s výjimkou finančních nákladů a daňových nákladů.

Hodnota z užívání (value in use) je současná hodnota budoucích peněžních toků, které se očekávají, že budou získány z aktiva nebo peněžotvorné jednotky.

Aktivní trh je trh, na kterém jsou splněny všechny následující podmínky:

1. položky, se kterými se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé;
2. obvykle je možné kdykoliv najít ochotné kupující a prodávající; a
3. ceny jsou veřejně dostupné.(1)

Při **vyčíslení reálné hodnoty** snížené o náklady na prodej se vychází ze:

1. Závazné nabídky na odkup konkrétního aktiva nebo peněžotvorné jednotky.
2. Nepodaří-li se závazná nabídka získat, vychází se z ceny na aktivním trhu pro srovnatelný majetek.
3. Neexistuje-li aktivní trh pro srovnatelný majetek, vychází se z odhadu, za kolik by se mohl majetek prodat „na délku paže“ (dobrovolná transakce, která proběhla bez nátlaku mezi nezávislými stranami).

4. Nakonec se odečtou náklady na prodej/vyřazení.

Ve **výpočtu hodnoty z užívání** musí být zobrazeny následující prvky:

1. odhad budoucích peněžních toků, které aktivum firmě přinese;
2. očekávání možných odchylek v částce nebo časovém průběhu těchto budoucích peněžních toků;
3. časová hodnota peněz, vyjádřená současnou tržní bezrizikovou úrokovou sazbou;
4. cena za nejistotu plynoucí z aktiva; a
5. další faktory, např. likvidita, kterou by ostatní účastníci trhu zohlednili při oceňování budoucích peněžních

V praxi firma nejprve vyčíslí tu hodnotu, kterou je jednodušší vyčíslit. Pokud je tato hodnota vyšší než účetní hodnota, je potvrzeno, že ke znehodnocení nedošlo a firma už nemusí vyčíslit druhou z částek. Pokud je však tato hodnota nižší než účetní hodnota, je firma povinna zjistit i druhou částku.

6.2.2. Test znehodnocení

Testu znehodnocení se v US GAAP říká test se dvěma kroky (two-step test). Postup testu se dvěma kroky:

1. krok:

- a) Odhadnou se čisté peněžní toky související s aktivem (nebo penězotvornou jednotkou) do konce jeho životnosti.
- b) Čisté peněžní toky se sečtou. V tomto okamžiku se nediskontují.
- c) Porovná se suma čistých peněžních toků a čistá účetní hodnota. Pokud je součet peněžních toků vyšší než čistá účetní hodnota, ke znehodnocení nedošlo, je-li však vyšší čistá účetní hodnota, je nutné přejít ke druhému kroku.

2. krok:

- a) Odhadne se reálná hodnota aktiva.
- b) Porovná se reálná hodnota a čistá účetní hodnota. Je-li čistá účetní hodnota vyšší než reálná hodnota, zaúčtuje se rozdíl mezi těmito částkami jako odpis proti ztrátě.

Zjištění reálné hodnoty podle US GAAP:

1. Získání nabídek z aktivního trhu ve formě průměru několika nabídek na odkup a několika nabídek na prodej srovnatelného aktiva (jsou-li tyto údaje k dispozici). Pokud je to možné, měli by být nabídky na odkup a prodej ve stejném poměru (nejlépe 3:3).
2. Není-li možné získání nabídek z aktivního trhu, zjistí se cena obvyklá pro srovnatelný majetek; nebo
3. Použije se jiná oceňovací metoda. Touto metodou se rozumí současná metoda budoucích peněžních toků. Přednostně se při výpočtu použije zohlednění rizika při odhadu samotných peněžních toků, další metodou je pak zohlednění rizika v diskontní sazbě.

6.3. Uznání a vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty aktiv

IFRS i US GAAP vyžadují, aby firma okamžitě jak zjistí znehodnocení majetku, promítla ztrátu ze znehodnocení do výsledovky. Toto platí v případě, že firma vede majetek v historických cenách. Pokud ale firma aplikuje na aktiva model přecenění na reálnou hodnotu (fair value), snížení hodnoty neovlivní výsledovku, ale přímo vlastní kapitál prostřednictvím účtu „fond z přecenění“.

Předpokládá-li firma, že je ztráta hodnoty dočasného rázu, účtuje znehodnocení podle ČÚL na účet Opravná položka k DHM, pokud společnost očekává trvalé snížení hodnoty, provede jednorázový odpis.

6.4. Rušení ztráty ze snížení hodnoty

IFRS pokládá ztrátu ze snížení hodnoty za přechodné. Proto ukládá firmě povinnost, aby ke každému rozvahovému dni prověřil, zda neexistuje indikace, že ztráta ze snížení hodnoty, která byla v minulosti pro aktivum uznána, již nadále není oprávněná. Existuje-li taková indikace, firma odhadne zpětně ziskatelnou částku aktiva a na základě výsledku původní ztrátu buď sníží nebo úplně vyruší. Zvýšená účetní hodnota aktiva však nesmí převýšit původní účetní hodnotu (sníženou o odpisy), kterou by aktivum mělo nedošlo-li by ke znehodnocení.

Je-li aktivum vedeno v historických cenách, projeví se zvýšení hodnoty ve výsledovce jako snížení nebo zrušení ztráty. Pokud je na aktivum aplikován model ocenění reálnou hodnotou, pak je zvýšení hodnoty zobrazeno přímo ve vlastním kapitálu ve formě zisku z dřívějšího přecenění.

US GAAP považuje jednou vykázané snížení hodnoty aktiva za nevratné a proto firmám výslovně zakazuje navýšit dříve sníženou hodnotu majetku.

Jestliže firma podle ČÚL zaúčtovala snížení hodnoty jako dočasné, lze opětovně navýšit hodnotu daného majetku zrušením Opravné položky k DHM. Pokud však firma očekávala trvalé snížení hodnoty majetku a znehodnocení zaúčtovala jako jednorázový odpis, není již možné hodnotu majetku opětovně navýšit.

6.5. Závěr

IFRS a US GAAP stanoví indikace znehodnocení, při jejichž vzniku je nutné provést odhad zpětně ziskatelné částky/testu znehodnocení. Dále pak určují způsob zjištění snížení hodnoty majetku. ČÚL nařizuje prověření hodnoty majetku ke každému rozvahovému dni, způsob tohoto prověření však neurčuje.

IFRS na rozdíl od US GAAP povolují opětovné navýšení dříve snížené hodnoty majetku. ČÚL vychází z dřívějších předpokladů trvalosti snížení hodnoty majetku. Považoval-li podnik snížení hodnoty majetku za dočasné, lze dříve sníženou hodnotu opětovně navýšit, bylo-li snížení hodnoty považováno za trvalé, opětovně navýšit hodnotu nelze.

7. Vynětí z rozvahy

Účetní hodnota aktiva se vyjme z rozvahy:

1. při vyřazení; nebo
2. když se z použití nebo vyřazení položky neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

Zisk nebo ztráta pocházející z vynětí aktiva z rozvahy se zahrnou do výsledovky, ve chvíli tohoto vynětí. Zisk není považován za výnos.

ČÚL oproti IFRS a US GAAP podrobně stanoví způsoby vyřazení DHM. Jsou to:

- likvidace (ať už dobrovolná nebo nedobrovolná);
- prodej;
- darování;
- vklad do základního kapitálu jiného subjektu;
- bezúplatný převod podle právních předpisů;
- přeřazení z obchodního majetku do osobního užívání individuálního podnikatele.

Veškeré zisky a ztráty z vyřazení majetku jsou zahrnuty do hospodářského výsledku jako výnosy a náklady.

7.1. *Nedobrovolná likvidace*

Mezi nedobrovolné likvidace patří krádeže, poškození a zničení aktiva. Na tyto situace se použijí stejná pravidla jako na znehodnocení.

7.2. *Majetek držený za účelem likvidace prodejem*

Podle IFRS a US GAAP se majetek na prodej eviduje v oběžných aktivech.

Do majetku na prodej je zařazen dlouhodobý majetek v období, kdy splní všechna následující kritéria:

1. Vedení společnosti (představenstvo) schválilo záměr prodeje majetku.
2. Majetek je připraven okamžitě k prodeji
3. Je aktivně vyhledáván kupec
4. Kompletní prodej majetku se pravděpodobně uskuteční do 12 měsíců
5. Majetek je připraven na prodej za běžnou cenu a za běžných podmínek (možno prodej za cenu nižší, nikoli však vyšší než je účetní hodnota)
6. Aktivity spojené s plánovanou likvidací indikují, že není pravděpodobná změna nebo pozastavení plánu

Majetek klasifikovaný jako majetek na prodej je dle IFRS vykazován v čisté účetní hodnotě nebo reálné hodnotě (Fair Value) snížené o náklady na prodej, podle toho, která je nižší. Náklady na prodej představují veškeré přímé náklady spojené

s prodejem, s výjimkou daní. Pokud je čistá účetní hodnota **vyšší** než čistá prodejní cena je na rozdíl těchto dvou hodnot zaúčtován impairment (IFRS 5).

7.3. Majetek držení za účelem likvidace jinak než prodejem

Majetek , který bude firma likvidovat jiným způsobem než je prodej se nadále vykazuje jako hmotný majetek. Odpisy takového majetku se zrychlí, aby měl při vyřazení nulovou hodnotu.

7.4. Závěr

IFRS uvádí obecný návod na vyřazení majetku (odúčtování), ČÚL naopak stanovuje seznam možných případů vyřazení.

8. Zveřejňování

V účetní závěrce musí být pro každou třídu majetku zveřejněny následující informace:

1. oceňovací báze určená k určení brutto účetní hodnoty;
2. použité odpisové metody;
3. doby použitelnosti nebo použité odpisové sazby;
4. brutto účetní hodnota a oprávky (spolu s kumulovanými ztrátami ze snížení hodnoty), a to k začátku a ke konci období; a
5. vysvětlení rozdílů mezi účetní hodnotou na počátku a na konci období, zobrazující:
 - a) přírůstky;
 - b) aktiva držená pro prodej nebo zahrnuté do skupiny držené pro prodej podle IFRS 5 a ostatní vyřazení;
 - c) pořízení v rámci podnikových kombinací;
 - d) přírůstky nebo úbytky vyplývající z přecenění a ze ztrát ze snížení hodnoty vykázaných nebo zrušených přímo ve vlastním kapitálu podle IAS 36;
 - e) ztráty ze snížení hodnoty vykázané ve výsledovce v souladu s IAS 36;
 - f) ztráty ze snížení hodnoty vrácené do výsledovky v souladu s IAS 36;
 - g) odpisy;
 - h) čisté kurzové rozdíly vznikající při převodu účetní závěrky z funkční měny do jiné měny, ve které se závěrka prezentuje, včetně převodu zahraničních operací do měny prezentace u vykazující účetní jednotky; a
 - i) jiné změny. IASCF(2)

Jestliže položky pozemků, budov a zařízení jsou uváděny v přeceněných částkách, musí být zveřejněny následující informace:

1. datum, ke kterému došlo k přecenění;
2. zda ocenění provedl nezávislý znalec;
3. metodu a významné předpoklady použité při stanovení reálných hodnot položek;
4. rozsah, ve kterém byly stanoveny reálné hodnoty přímo odkazem na zjistitelné ceny z aktivního trhu nebo na základě nedávných tržních transakcí mezi nezávislými stranami, nebo byly odhadnuty pomocí oceňovacích technik;
5. za každou přeceňovanou třídu pozemků, budov a zařízení účetní hodnota, která by byla vykázána na základě modelu oceňování pořizovacími náklady; a
6. zůstatek fondu z přecenění včetně změny za období a jakákoli omezení výplaty zůstatku fondu akcionářům. IASCF(2)

II. Praktická část

Praktická část bakalářské práce vychází z aplikace účetních předpisů ve společnosti E.ON Česká republika, a.s.

E.ON je mezinárodní firma, která působí na trzích v Evropě, ale i v Americe. Aby mohla společnost působit na amerických trzích je povinna vykazovat své účetnictví podle amerických účetních standardů US GAAP. Z toho důvodu požaduje mateřská společnost po svých dceřinných podnicích výkazy podle US GAAP.

Od roku 2007 přijala Evropská unie za své Mezinárodní účetní standardy a společnosti kotované na evropských burzách jsou povinny vykazovat své účetnictví podle těchto standardů IFRS.

Společnost E.ON začala s vykazováním podle IFRS již v roce 2006, z důvodu zajištění srovnatelného období pro rok 2007.

Od 1.1.2007 bude společnost E.ON Česká republika (dále jen E.ON ČR) pro potřeby mateřské společnosti reportovat své údaje prioritně podle IFRS a teprve tyto údaje převádět na US GAAP.

9. Základní údaje o společnosti E.ON ČR, a.s.

Společnost E.ON Česká republika, a.s. je součástí konsolidačního celku E.ON Energie AG Mnichov, respektive koncernu E.ON se sídlem v Dusseldorfu.

Společnost E.ON ČR reportuje údaje své mateřské společnosti do Mnichova. Reporting se vypracovává za celou Českou republiku tzv. český teilkonzern, který tvoří:

- E.ON Česká republika, a.s.
- E.ON Energie, a.s.
- E.ON Distribuce, a.s.
- Jihočeská plynárenská, a.s.
- Teplárna Otrokovice, a.s.

Tento oddíl se bude dále zabývat způsobem účtování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti s poukázáním na rozdílné přístupy IFRS, US GAAP a České účetní legislativy ke klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku.

Nejdříve bude popsán způsob účtování dle jednotlivých legislativ s následným zaměřením na rozdíl v oblasti účtování elektroměrů mezi IFRS a US GAAP na straně jedné a ČÚL na straně druhé.

Další kapitola bude věnována problematice reportingu se zaměřením na výše zmíněný rozdíl.

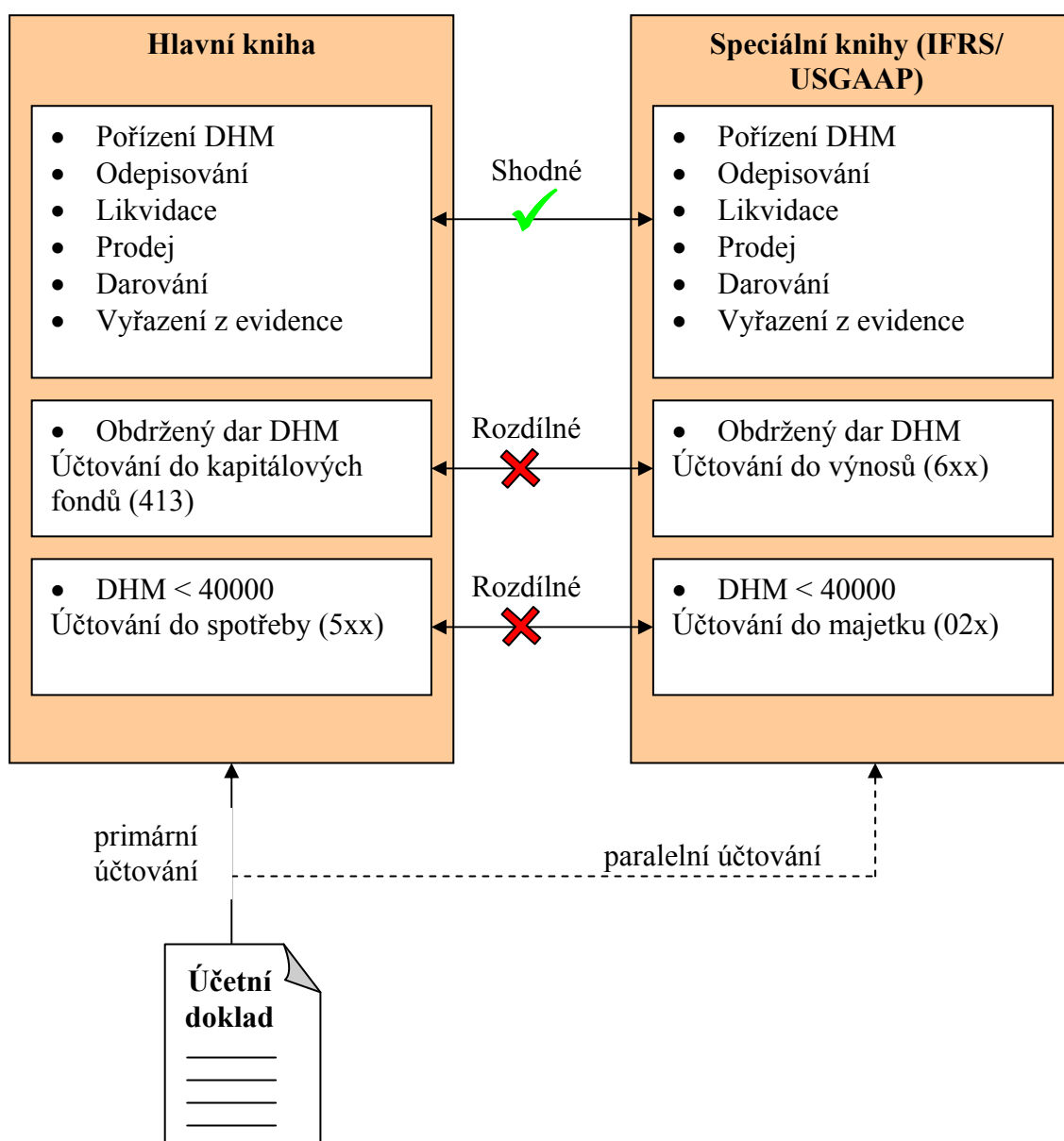
V poslední kapitole bude popsána podpora finančního účetnictví informačním systémem SAP R/3.

10. Účtování

Veškerý dlouhodobý majetek se účtuje a eviduje v informačním systému SAP R/3. Účtování probíhá v modulu FI (finanční účetnictví) a evidence majetku v FI-AA (účetnictví investičního majetku). Každý majetek má svou kartu, kde se eviduje datum pořízení, doba životnosti, způsob odpisování, pohyby majetku, datum vyřazení.

Základními komponenty modulu FI jsou Hlavní kniha a Vedlejší knihy, které jsou primárně používány pro ČÚL a tzv. Speciální knihy, do kterých jsou položky zaúčtovány paralelně ve chvíli pořízení zápisu do Hlavní knihy. O této problematice dále pojednává čtvrtá kapitola - Podpora finančního účetnictví informačním systémem SAP R/3.

Obr.1 Schéma návazností mezi účtováním v ČÚL a IFRS, US GAAP v rámci účtování majetku (Zdroj: autorka)



10.1. Ocenění DHM ve společnosti E.ON ČR

- **Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek** ve společnosti, je vykázán v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Tento způsob ocenění je stejný i pro IFRS a US GAAP.
- **Majetková aktiva získaná formou daru** jsou vykázána v reprodukční pořizovací ceně k datu převzetí příslušného majetku. Pro potřeby reportingu podle IFRS a US GAAP se darovaný majetek vylučuje z kapitálových fondů a účtuje se do výsledovky.
- Pro potřeby České účetní legislativy je **hmotný majetek, jehož pořizovací cena nepřevyšuje 40 000 Kč** za položku, považován za zásoby a účtován do nákladů při spotřebě.

Při konverzi společnosti na US GAAP/IFRS, kterou prováděla při akvizici firma PWC Mnichov byla pro US GAAP/IFRS stanovena pro zařazení drobného hmotného majetku do dlouhodobého hmotného majetku hranice 15 000 CZK. **Pro potřeby US GAAP/IFRS se tedy na rozdíl od české legislativy předměty od této hranice zařazují do dlouhodobého hmotného majetku a odepisují se přiměřeně k době životnosti. Do této klasifikace spadají elektroměry, jejichž účtování je popsáno dále v samostatné podkapitole.**

- **Technické zhodnocení** účtuje firma do nákladů a pokud dosáhne za příslušný rok hodnota pro jeden majetek více jak 40 000 CZK, je toto technické zhodnocení aktivováno.
- **Majetek vytvořený vlastní činností** je oceňován vlastními náklady.
- **Rezerva na opravy majetku** se ve společnosti netvoří. Pokud by byla tvořena v ČÚL, musela by se pro potřeby reportingu zrušit, US GAAP a IFRS nepovolují tvorbu rezervy na opravy.
- Společnost E.ON ČR nepoužívá přecenění na **fair value**, proto se také v její účetní osnově nevyskytuje fond z přecenění.

10.2. Odepisování a vyřazení DHM

Společnost E.ON ČR užívá pro potřeby účetních a daňových odpisů různé techniky odepisování. V případě účetních odpisů se jedná o lineární odepisování a daňové odpisy jsou realizovány formou degresivní.

Majetek je rozdělený do jednotlivých skupin a pro každou skupinu je stanovena doba odepisování v letech na základě předpokládané životnosti. **Odpisové doby i metody jsou stejné i pro US GAAP a IFRS.**

DHM pořízený v průběhu roku začne společnost odepisovat v měsíci, kdy proběhla jeho aktivace.

Vyřazení majetku probíhá převážně likvidací, dalšími možnostmi jsou prodej případně darování, což má vliv na účtování. Různý vliv na způsob účtování mají také případy, kdy je buď majetek plně odepsán, nebo je účtováno o zůstatkové ceně.

Tab.11 Účtování vyřazení majetku ve společnosti E.ON ČR

Text	Účtování	
Plně odepsaný majetek - vyřazení z evidence		
<ul style="list-style-type: none"> • CSA • IFRS, US GAAP 	08x G08x	02x G02x
Likvidace		
<ul style="list-style-type: none"> • zůstatková cena CSA • vyřazení CSA • zůstatková cena IFRS, US GAAP • vyřazení IFRS, US GAAP 	551 400 08x G551 400 G08x	08x 02x G08x G02x
Prodej		
<ul style="list-style-type: none"> • zůstatková cena - prodej CSA • vyřazení CSA • zůstatková cena - prodej IFRS, US GAAP • vyřazení IFRS, US GAAP 	541 08x G541 G08x	08x 02x G08x G02x
Darování (stejně účtování pro CSA i IFRS a US GAAP)		
<ul style="list-style-type: none"> • zůstatková cena - darování CSA • vyřazení CSA 	543 08x	08x 02x

Zdroj: autorka

Proti nákladu z prodeje se pak poměrují výnosy z prodeje. V ČÚL účetnictví se náklady a výnosy z prodeje vykazují zvlášť, v reportingu se náklady a výnosy z prodeje vykazují netto buď ve výnosech, nebo nákladech.

10.2.1. Majetek na prodej

V případě, že společnost identifikuje majetek na prodej, porovná jeho zůstatkovou hodnotu vůči tržní hodnotě a pokud je tržní hodnota výrazně nižší, účtuje o impairmentu (znehodnocení) do výsledovky na extra analytiku proti opravkám.

Tab.12 Účtování o znehodnocení

Text	Účtování	
Účtování impairmentu		
<ul style="list-style-type: none"> • US GAAP – vykazuje se v reportingu jako snížení pořizovací ceny • IFRS – vykazuje se jako zvýšení opravek 	G551xxx G551xxx	G02x G08x

Zdroj: autorka

V případě, že pominou důvody pro zaúčtování impairmentu, je možné jej v IFRS, nikoli však v US-GAAP reverzovat.

10.3. Dotace a dary

Společnost nedostává od státu žádné dotace na majetek. Pouze od odběratelů může dostávat příspěvky podle zákona na zajištění připojení a příkonu nebo zvýšení příkonu. Tyto příspěvky jsou podle zákona vypočítané a odběratel se tak částečně podílí na vybudování majetku. Po vybudování je majetek zařazen do DHM společnosti a odepisován podle doby životnosti. Příspěvky přijaté od odběratelů účtuje společnost jako výnosy příštích období a podle vyhlášky časově rozlišuje po dobu 20 let.

Obdržené dary společnosti účtuje do vlastního kapitálu na účet kapitálových fondů. Pro reporting podle IFRS a US GAAP se tyto dary vylučují z vlastního kapitálu – z kapitálových fondů a účtují se do výsledovky na účet G648.

Tab.13 Účtování dotací a darů

Text	Účtování	
Dotace od odběratelů		
příjem dotace	221	384
rozlišení (ročně 1/20)	384	648
Tento postup je stejný pro všechna vykazování.		
Obdržené dary		
obdržený dar - ČÚL	042	413
vyloučení z vlastního kapitálu dle IFRS, US GAAP	G413	G648

Zdroj: autorka

10.4. Rozdíly v účtování dle IFRS, US GAAP a ČÚL

Elektroměry s pořizovací cenou do 40 000 CZK jsou podle českého účetnictví drobný hmotný majetek, který se při svém pořízení účtuje do zásob a ihned při výdeji do spotřeby 100% odepisuje. Pro potřeby reportingu podle IFRS a US GAAP však bylo při konverzi společnosti na US GAAP/IFRS (prováděné firmou PWC Mnichov - Pricewaterhouse Coopers) stanoveno, že elektroměry jsou dlouhodobým hmotným majetkem, který je třeba odepisovat. Důvodem pro tuto interpretaci je splnění všech podmínek stanovených IFRS a US GAAP pro zařazení tohoto majetku jako dlouhodobého, tj. elektroměry jsou ekonomickým zdrojem kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Plní i další podmínky pro uznání jako jsou:

- dostatečná jistota budoucího ekonomického prospěchu
- spolehlivá ocenitelnost aktiva
- událost, jejímž důsledkem je právo společnosti na ekonomický prospěch, již v případě instalace elektroměru nastala

Majetek pořízený a vydaný do spotřeby se pro potřeby reportingu ze spotřeby vyloučí, zahrne se do dlouhodobého hmotného majetku a odepisuje po dobu 10 let. Odpisová doba byla stanovena podle předpokládané doby životnosti a odsouhlasena auditorskou firmou PWC. Tato úprava se provádí měsíčně.

10.4.1. Účtování

V únoru 2006 společnost pořídila a nainstalovala 2 900 kusů elektroměrů v celkové hodnotě 3 471 870,- Kč.

Tab.14 Účtování o elektroměrech

Text	Částka (Kč)	Účtování	
CSA			
Příjem elektroměrů na sklad (2 900 ks)	3 471 870,-	112310	111100
Spotřeba elektroměrů	3 471 870,-	501310	112310
IFRS/US GAAP¹			
Převod elektroměrů do DHM	3 471 870,-	G022131	G999999
Vyloučení elektroměrů ze spotřeby	3 471 870,-	G999999	G518813
Měsíční odpis elektroměrů	28 932,-	G551200	G081131
Vyřazení elektroměrů po 10-ti letech	3 471 870,-	G081131	G022131

¹ Pro potřeby reportingu v IFRS a US GAAP firma účtuje pomocí „G“ účtů
Zdroj: autorka

10.4.2. Odepisování

Účetní odpisy ve společnosti jsou, lineární. Daňově se tento majetek neodepisuje, neboť společnost sestavuje daňové přiznání podle českých účetních předpisů a zde jsou elektroměry zásobou.

Zůstatková hodnota pro stanovení odpisů je stanovena nulová.

Protože byly elektroměry pořízeny v únoru, bude roční odpis pro rok 2006 následující:

$$RO = \frac{3471870}{120} \times 11 = 318255$$

RO – roční odpis

120 – počet měsíců za 10 let životnosti

11 – počet měsíců odepisování v roce 2006

Tab.15 Roční odpisy elektroměrů

Rok	Pořizovací cena	Odpis	Zůstatková hodnota
2006	3 471 870	318 255 ¹	3 153 615
2007	3 471 870	347 187	2 806 428
2008	3 471 870	347 187	2 459 241
2009	3 471 870	347 187	2 112 054
2010	3 471 870	347 187	1 764 867
2011	3 471 870	347 187	1 417 680
2012	3 471 870	347 187	1 070 493
2013	3 471 870	347 187	723 306
2014	3 471 870	347 187	376 119
2015	3 471 870	347 187	28 932
2016	3 471 870	28 932 ²	0

¹ Odpis za 11 měsíců (únor – prosinec 2006)

² Odpis za poslední měsíc životnosti – leden 2016

Zdroj: autorka

11. Podpora finančního účetnictví informačním systémem SAP R/3

Společnost E.ON ČR využívá pro potřeby finančního účetnictví systém SAP R/3. Systém SAP R/3 obsahuje množinu integrovaných komponent finančních aplikací. Data jsou udržována centrálně, to znamená do systému se zadávají pouze jednou a jsou úplná a aktuální. Sdílený přístup k datům vylučuje nadbytečnost či duplicitu a zajišťuje jejich plnou integritu.

Základní moduly, které vytváří tzv. CORE systému SAP R/3 jsou:

FI	Finanční účetnictví,
FI AA	Účetnictví investičního majetku,
CO	Controlling,
MM	Materiálové hospodářství,
SD	Prodej a distribuce,
PS	Řízení projektů,
PM	Řízení a plánování údržby,
HR	Personalistika, a další

11.1. Finanční účetnictví SAP R/3

Finanční účetnictví R/3 poskytuje komplexní informace v rámci organizace pro tvorbu strategických rozhodnutí. Finanční účetní data lze centrálně sledovat v mezinárodním rámci mnoha společností, různých jazyků, měn a účtových rozvrhů. Finanční účetnictví odpovídá mezinárodním účetním standardům a zároveň splňuje a respektuje požadavky místní legislativy země, ve které je implementováno.

11.2. Organizační struktury z pohledu FI

Klient

Klient je nejvyšší hierarchická úroveň v systému SAP. Je nejvyšší datovou a definiční úrovní na úrovni jedné instalace systému R/3. Definice, které se provedou na úrovni klienta, nebo data, která se na této úrovni zadají, platí pro všechny interní organizační struktury. Tyto definice a data není tudíž nutno pořizovat vícekrát. Centrální údržba těchto údajů zaručuje jednotný stav dat.

V rámci jedné instalace systému je běžně definováno více navzájem datově nezávislých klientů.

Účetní okruh

Účetní okruh je účetní jednotka představující samostatný právní subjekt, pro který se zpracovává ze zákona povinně rozvaha a výsledovka. Pro každého klienta je možno zřídit několik účetních okruhů, tj. lze současně vést účetnictví několika samostatných firem.

Účetní rozvrh

Jedná se o účtovou osnovu jako soubor syntetických a k nim příslušných analytických účtů hlavní knihy .

Účetnímu okruhu je jednoznačně přiřazen účetní rozvrh.

Z pohledu systému může být účetní rozvrh použit pro více firem (účetních okruhů).

11.3. Základní komponenty Finančního účetnictví SAP R/3

- Účetnictví Hlavní knihy
- Účetnictví pohledávek a závazků – Vedlejší knihy
- Speciální knihy
- Elektronický bankovní styk
- Pokladny

Hlavní kniha

Hlavní úlohou účetnictví hlavní knihy je celkové zobrazení externího účetnictví. Ústřední oblastí hlavní knihy jsou běžné účetnictví a roční závěrka.

Účetnictví pohledávek a závazků – Vedlejší knihy

Komponenty pohledávek a závazků nabízí globální finanční přehled obchodních partnerských vztahů. Účtování se provádí ve vedlejších knihách a tyto jsou integrovány jak s hlavní knihou prostřednictvím kontrolních účtů tak s oblastmi odbytu a materiálového hospodářství.

Speciální knihy

Umožňují vytvořit si vlastní databázové tabulky, nestandardní pole pro speciální požadavky účetnictví a výkaznictví, aniž by se narušila data v Hlavní a Vedlejší knize. Speciální kniha se s výhodou využívá například pro vykazování dle mezinárodních účetních standardů US GAAP a IFRS.

Elektronické bankovníctví

Bankovní účetnictví zahrnuje údržbu centrálního číselníku bank systému R/3 a evidenci firemních bank včetně bankovních účtů s propojením do hlavní knihy. Platební styk s bankovními domy lze realizovat automaticky (elektronický banking) nebo manuálně (tisk papírového příkazu do banky a ruční pořízení bankovního výpisu do systému R/3). Automatizovaný platební styk v SAP R/3 je řešen prostřednictvím „Bankovního interface pro Českou republiku, který zahrnuje 47 bankovních domů a zahrnuje i elektronický styk do zahraničí.

Pokladny

V systému lze založit až 10 000 pokladen, kdy pro každou pokladnu je veden samostatný pokladní deník. Účtování transakcí do hlavní knihy probíhá automaticky na základě definovaných obchodních případů pokladny. V pokladnách se tiskne pokladní stvrženka a pokladní deník.

11.4. Ukázka účtování elektroměrů v systému SAP R/3

11.4.1. Příjem elektroměrů do skladu

- účetní okruh 30 (E.ON ČR) – únor 2006

Obr.2 Doklad v CZK

Přehled dokladů

Dr.dokl. : WE (MM Příjem mater.) Normální doklad
 Čís.dokladu 50001328 Účetní okruh 30 Fiskální rok 2006
 Dat.dokl. 08.02.2006 Dat.účtování 01.02.2006 Období 02
 Referen. 5010395
 Měna dokladu CZK

Pol	ÚK	Účet	Krátký text: Účet	Přiřazení	Dě	Částka	Množství	ZMJ	PrCtr	Zakázka	Nákl.stř.	Dny1	Dn
2	96	111100	POŘÍZENÍ MATERIÁLU	2310007741		432.000,00-	400-	KS				0	
1	89	112310	MĚŘ.EE DO 40TIS VČE	0010		432.000,00	400	KS				0	

Zdroj: autorka

Obr.3 Doklad v EUR a CZK

Přehled dokladů

Dr.dokl. : WE (MM Příjem mater.) Normální doklad
 Čís.dokladu 50002049 Účetní okruh 30 Fiskální rok 2006
 Dat.dokl. 22.02.2006 Dat.účtování 21.02.2006 Období 02
 Referen. 652001-1
 Měna dokladu EUR

Pol	ÚK	Účet	Krátký text: Účet	Dě	Částka	Částka ve FM	Text
2	96	111100	POŘÍZENÍ MATERIÁLU		107.000,00-	3.039.870,00-	
1	89	112310	MĚŘ.EE DO 40TIS VČE		107.000,00	3.039.870,00	

Zdroj: autorka

11.4.2. Výdej elektroměrů ze skladu do spotřeby

- účetní okruh 30 - únor 2006

Obr.4 Spotřeba elektroměrů

Pol	ÚK	Účet	Krátký text: Účet	Přřazení	Dň	Částka	Množství	ZMJ	PrCtr	Zakázka	Nákl.stř.	Dny1	Dn
1	99	112310	MĚŘ.EE DO 40TIS VČE	0010		432.000,00-	400-	KS				0	
2	81	501310	SP.MĚŘIDEL<=40 T.KČ			432.000,00	400	KS	39010006	414300200001		0	

Zdroj: autorka

Obr.5 Spotřeba elektroměrů

Pol	ÚK	Účet	Krátký text: Účet	Přřazení	Dň	Částka	Množství	ZMJ	PrCtr	Zakázka	Nákl.stř.	Dny1	Dn
1	99	112310	MĚŘ.EE DO 40TIS VČE	0010		3.039.870,00-	2.500-	KS				0	
2	81	501310	SP.MĚŘIDEL<=40 T.KČ			3.039.870,00	2.500	KS	39010006	414300200001		0	

Zdroj: autorka

- Datum dokladu** :datum ve tvaru ddmrrr
- Druh dokladu** :definovaný dvoumístný kód, který umožňuje rozčlenění dokladů společnosti do skupin a přiřazení číselného intervalu.
- Účetní okruh** :společnost
- Datum účtování** :ve tvaru ddmrrr
- Období** :účetní období - přiřadí se automaticky podle datumu účtování
- Měna** :CZK, ATS, DEM... / je možné zadat kurz z dokladu, nebo systém automaticky přiřadí kurz z platného kurzovního lístku, udržovaného v systému
- Číslo dokladu** :interní číslování, systém přiřadí automaticky v závislosti na druhu dokladu
- Reference** :variabilní symbol
- Částka** :částka dokladu v CZK nebo v cizí měně
- Účet** :příslušný účet hlavní knihy
- Částka** :částka dokladu v CZK nebo v cizí měně
V případě ukončení účtování lze v poli částka zadat „ * „ , systém automaticky doplní zbylou částku.

11.4.3. Převod elektroměrů do DHM

- v účetním okruhu 10 (E.ON Distribuce) – únor 2006

Na základě SLA smlouvy (Servis Level Agreement) vystavuje účetní okruh 30 fakturu pro účetní okruh 10. V účetním okruhu 30 je pak tento převod účtován jako tržba za služby a v účetním okruhu 10 jako náklad za služby. Z nákladů za služby se pak elektroměry vyloučí ze spotřeby, jak již bylo popsáno v kapitole Účtování.

Elektroměry jsou vyfakturovány ve stejné výši jako jsou v ECR na účtu 501310. O tuto výši se poníží účet 518813 na ECD, protože v této výši jsou elektroměry dále vedeny v majetku.

Tab.16 Účtování SLA smlouvy

Text	Účtování	
Účetní okruh 30 – ECR		
• spotřeba elektroměrů	501310	112310
• vystavení faktury SLA	311xxx	602813
Účetní okruh 10 – ECD		
• příjem faktury	395xxx	321xxx
• náklad za služby	518813	395xxx
• vyloučení elektroměrů ze spotřeby	G999999	G518813

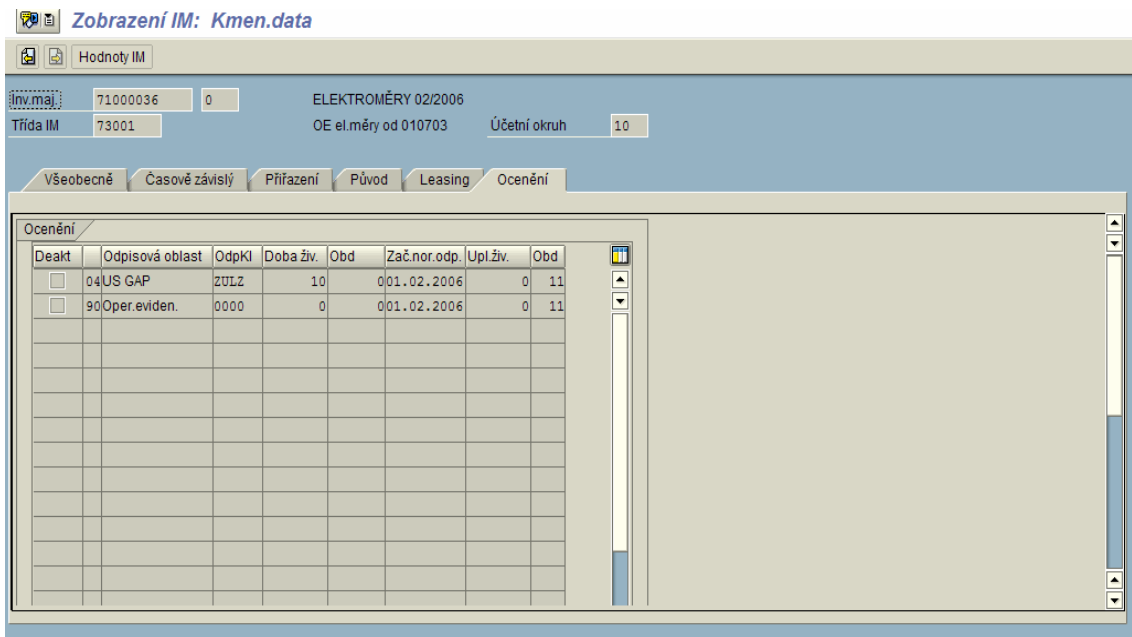
Zdroj: autorka

Obr.6 Zobrazení evidenční karty – všeobecné údaje

The screenshot shows a software window titled "Zobrazení IM: Kmen.data". At the top, there are several input fields: "inv.ma:" with value "71000036", "0", "ELEKTROMĚRY 02/2006", "Třída IM" with value "73001", "OE el.měry od 010703", and "Účetní okruh" with value "10". Below these are tabs: "Všeobecně", "Časově závislý", "Přřazení", "Původ", "Leasing", and "Ocenění". The "Všeobecně" tab is active, showing a form with the following fields: "Označení" (ELEKTROMĚRY 02/2006), "Text hlav. čísla IM" (ELEKTROMĚRY 02/2006), "Nalezení účtu" (G22131 OE elektroměry), "Sériové číslo", "Inventár. číslo", "Množství" (0,000), and a checked "Vedení historie" checkbox. Below this is the "Inventura" section with "Posl.inventura dne", "Pozn.k invent.", and a checked "Zahrnutí IM do invent.seznamu" checkbox. At the bottom, there is a section for "Informace o účtování".

Zdroj: autorka

Obr.7 Zobrazení evidenční karty - ocenění

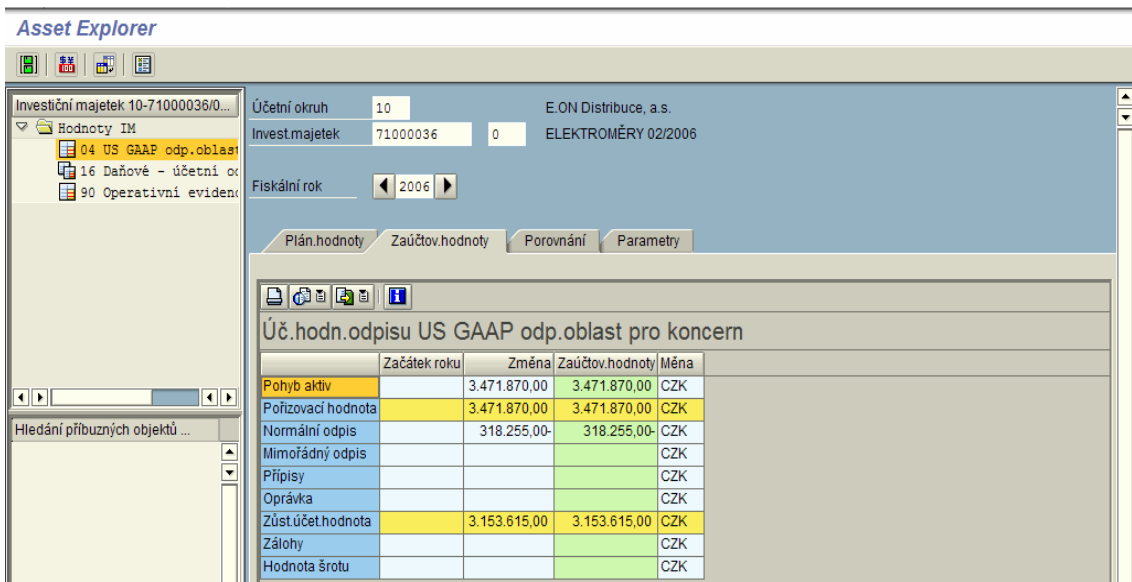


Zdroj: autorka

OdpKI :Odpisový klíč

11.4.4. Zaúčtování pořizovací hodnoty a navržení odpisů

Obr.8 Zaúčtování pořizovací hodnoty- G022131/G999999



Zdroj: autorka

11.4.5. Zaúčtované odpisy v průběhu roku 2006

Obr.9 Zaúčtování odpisů - G551200/G082131

Asset Explorer

Investiční majetek 10-71000036/0...
 Účetní okruh 10 E.ON Distribuce, a.s.
 Invest.majetek 71000036 0 ELEKTROMÉRY 02/2006
 Fiskální rok 2006

Plán.hodnoty Zaúčtov.hodnoty Porovnání Parametry

Zaúčtované/plánované odpisy

Obd	Status	z	NormOdpis	z MimOdpZúč	z Rezerva	z ZvHOdpZaúč	Měna
2	Zaúčtováno	28.933,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
3	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
4	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
5	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
6	Zaúčtováno	28.933,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
7	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
8	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
9	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
10	Zaúčtováno	28.933,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
11	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
12	Zaúčtováno	28.932,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK
		318.255,00-	0,00	0,00	0,00	0,00	CZK

Zdroj: autorka

Rozdíl mezi odpisy vznikl z důvodu zaokrouhlení na celé koruny dolů.

$$MO = \frac{3471870}{120} = 28932,25$$

Každý čtvrtý měsíc pak probíhá vyrovnání tohoto rozdílu.

Obr.10 Zaúčtování odpisů – životnost aktiva

The screenshot displays the 'Asset Explorer' software interface. On the left, a tree view shows the asset hierarchy: 'Investiční majetek 10-71000036/0...' expanded to 'Hodnoty IM', which includes '04 US GAAP odp.oblas...', '16 Daňové - účetní o...', and '90 Operativní evidenci...'. The main area is titled 'Účetní okruh' and shows 'E.ON Distribuce, a.s.' and 'ELEKTROMĚRY 02/2006'. The 'Invest.majetek' is '71000036' and 'Fiskální rok' is '2006'. Below this are tabs for 'Plán.hodnoty', 'Zaúčtov.hodnoty', 'Porovnání', and 'Parametry'. The 'Parametry' tab is active, showing 'Odpisový klíč' as 'ZULZ Účetní odpis lineární z životnosti (cz link)'. The 'Doba trvání' section includes 'Životnost' (10 / 0), 'Uplyn životnost' (0 / 0), and 'Zůst.životnost' (10 / 0). The 'Začátek výpočtu' section shows 'Normální odpis' starting on '01.02.2006'. The 'Indexové údaje' section includes 'Index řada' and 'Index dle stáří'. The 'Další údaje' section includes 'Rok změny' and 'Invest dotace'. A 'Zobrazení odpis.klíče' button is at the bottom.

Zdroj: autorka

12. Budoucnost a vývoj IFRS a US GAAP

Vývoj IFRS ani US GAAP není a nikdy nebude ukončen. Účetnictví musí reagovat na změny v národním a nadnárodním ekonomickém prostředí a musí reagovat na nové podněty z rozvíjejících se světových tendencí (např. v účetnictví, managementu) a musí zohledňovat stále nová rizika, nové způsoby financování a nové formy obchodování.

V roce 2002 se IASB a FASB dohodli na projektu Konvergence. Cílem tohoto projektu je co nejužší harmonizace úpravy obou systémů, tím, že bude vybráno jedno nejlepší řešení a následná záruka dalšího společného vývoje. Systém standardů, který vznikne z projektu Konvergence pak bude kompatibilní v evropském i americkém (a tudíž celosvětovém) ekonomickém prostředí.

13. Závěr

Cílem této práce byl popis podstaty účtování dlouhodobých hmotných aktiv dle tří různých legislativ a nalezení základních rozdílů mezi nimi. Hlavní zkoumanou úpravou účetnictví, od které se odvíjel základ této práce, tedy komparace, jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které byly popsány ve vyšší míře než druhé dva účetní systémy – Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP) a česká účetní legislativa (ČÚL). Nutno říci, že IFRS a US GAAP přistupují k problematice dlouhodobých hmotných aktiv převážně stejným způsobem – zdůrazňují potřebu pravdivé, spolehlivé, ucelené a věrné výpovědi výkazů, zatímco ČÚL je zaměřena především na vytvoření potřebných podkladů pro daňové účely.

V rámci **teoretické části** byla popsána samotná problematika účtování majetku.

Poměrně velká část teorie byla věnována jednomu z hlavních problémů účetnictví, kterým je oceňování majetku při jeho pořízení. Všechny tři legislativy se shodují v otázce prvotního ocenění aktiv, v ocenění pořizovací cenou (hodnotou), která je též nazývána historická cena. Jejich názor se však rozchází v otázce následného ocenění, kdy pouze IFRS umožňuje přecenění na reálnou hodnotu, US GAAP a ČÚL tuto praxi zakazují. Kromě drobných rozdílů např. v oblasti zahrnutí nákladů na vyřazení a výpůjčních nákladů do ocenění, definování a kapitalizace následných výdajů, a okamžiku uvedení do užívání, byl identifikován další podstatný rozdíl. Tento rozdíl spočívá v přístupu k náhradním dílům s významnými pořizovacími náklady a s dobou životnosti delší než jeden rok. Podle IFRS i US GAAP by se tyto náhradní díly měly účtovat a odepisovat zvlášť v dlouhodobém majetku jako tzv. komponenty. ČÚL komponentní přístup nedovoluje, všechny náhradní díly považuje za materiál a nařizuje je ihned po výdeji do spotřeby plně účtovat do nákladů.

Další významná část práce je věnována problematice odpisů, jejich metodám, komponentnímu odepisování, možnostem změn v oblasti odpisů a časovému rozlišení odpisů.

ČÚL rozeznává odpisy účetní a daňové, IFRS a US GAAP znají pouze odpisy účetní. Zde je nutné vyzdvihnout rozdíly v chápání odpisů jako položky nákladů, kdy se ČÚL věnuje především daňovému chápání nákladů, a tudíž přiznává účetní jednotce „právo“ odepisovat majetek, zatímco IFRS a US GAAP chápou odpisy jako nástroj, který vypovídá o opotřebením a zastarání majetku, a proto odepisování naopak

nařizují. Z toho dále vychází i skutečnost, že IFRS a US GAAP vesměs zakazují přerušení odepisování, ČÚL toto dovoluje.

Závěrem se teoretická část věnuje otázkám účtování znehodnocení, vyřazení a zveřejňování majetku. V případě účtování o znehodnocení byl identifikován významný rozdíl spojený s možností opětovného navýšení dříve snížené hodnoty. IFRS toto navýšení dovoluje, US GAAP zakazuje a ČÚL zpětně navýšit dříve sníženou hodnotu povoluje za splnění určitých podmínek.

Praktická část byla zpracována ve společnosti E.ON Česká republika, a.s.. Tato společnost účtuje ve všech třech účetních systémech. Důvodem pro tuto skutečnost je fakt, že společnost E.ON působí na trzích v Evropě, ale i v Americe a tudíž je povinna vykazovat jak podle IFRS, tak podle US GAAP.

Veškerý dlouhodobý majetek ve společnosti se účtuje a eviduje v informačním systému SAP R/3. Účtování probíhá v modulu FI (finanční účetnictví) a evidence majetku v FI-AA (účetnictví investičního majetku).

V praktické části je všeobecně popsán způsob oceňování, odepisování a účtování dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti. Dále je zde podrobněji rozvedena a popsána problematika rozdílného účtování v závislosti na požadavcích na účtování a vykazování dle standardů IFRS a US GAAP na straně jedné a ČÚL na straně druhé a to na příkladech účtování o elektroměrech.

Významný rozdíl v účtování o elektroměrech spočívá v rozdílném chápání drobného hmotného majetku podle ČÚL, kde se tento majetek ihned po výdeji účtuje do nákladů a podle IFRS a US GAAP, ve kterých jsou elektroměry účtovány a evidovány jako dlouhodobý hmotný majetek. Podstatou chápání elektroměrů jako položky pozemků, budov a zařízení v IFRS a US GAAP je jejich dlouhodobá životnost.

Na konci praktické části je příklad elektroměrů opět prezentován, tentokrát ve způsobu zobrazení v informačním systému SAP R/3, tato kapitola též obsahuje stručný popis tohoto informačního systému.

V přílohové části je zobrazen pohled na rozvahu a výsledovku generovaný v systému SAP R/3 pouze pro problematiku elektroměrů a seznam účtů používaných ve společnosti pro potřeby dlouhodobého hmotného majetku.

14. Seznam použité literatury

- (1) Bokšová, J., Janhuba, M., Král, B., Krupová, L., Müllerová, L., Nováková, Š., Roubíčková, J., Švejda, R., Vašek, L., Vodička, M. *Účetnictví II*. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2004. 548 s. ISBN 80-86716-08-2
 - (2) International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRSTM) včetně Mezinárodních účetních standardů (IASTM) a Interpretací k 1. lednu 2005: Úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005*. Praha: Svaz účetních, 2005. 2249 s. ISBN 80-239-5721-X
 - (3) Kovanicová, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 5. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7
 - (4) Krupová, L., Vašek, L., Černý M. R. *IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Principy, metodologie, interpretace*. Praha: 1. VOX, a.s., 2005. 1052 s. ISBN 80-86324-44-3
 - (5) Mládek, R. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 1. díl. 3. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2
- Fišerová, E., Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., Tkáč, R., Vlach, P. *Abeceda (podvojného) účetnictví pro podnikatele*. 3. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2005. 400 s. ISBN 80-7263-267-1
- Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2007. 928 s. ISBN 978-80-7263-368-5
- Šoljaková, L., Král, B., Fibířová, J., Wagner, J. *Slovník účetních pojmů*. Praha: Aspi, a.s., 2006. 314 s. ISBN 80-7357-197-8

15. Přílohy

15.1. Reporting v systému SAP R/3

Informační systém SAP R/3 umožňuje nejen sestavování standardních výkazů, ale také vytvoření reportů, jejichž obsah lze předem nadefinovat dle požadavků uživatelů. Účetní výkazy v této příloze jsou díky této možnosti omezeny pouze na účty použité v praktickém příkladě účtování o elektroměrech. Také srovnávací a srovnávané období jsou nadefinována na základě požadavku uvedeného příkladu.

Obr.11 Rozvaha – Účetní okruh 10, srovnání 1. a 2. měsíc 2006

Rozvaha/Výsledovka							
E.ON Distribuce, a.s. České Budějovice		US GAAP ENG.		Čas 19:17:15	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 10 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. Ok..	Prac úsek	Texty.....	...Vykaz.období {02.2006-02.2006}	Srovnávací období {01.2006-01.2006}	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Štup sum.
10		G022131 US-GAAP -ELEKTROMĚRY DO 40000,- VČ. OD	667.443.219,34	663.971.349,34	3.471.870,00	0,5	
10		G082131 US-GAAP-OPRÁV. K ELEKTROMĚRŮM DO 40 00	108.259.372,19-	102.697.347,19-	5.562.025,00-	5,4-	
			559.183.847,15	561.274.002,15	2.090.155,00-	0,4-	*6*
			559.183.847,15	561.274.002,15	2.090.155,00-	0,4-	*5*
			559.183.847,15	561.274.002,15	2.090.155,00-	0,4-	*4*
			559.183.847,15	561.274.002,15	2.090.155,00-	0,4-	*3*
			559.183.847,15	561.274.002,15	2.090.155,00-	0,4-	*2*
			559.183.847,15	561.274.002,15	2.090.155,00-	0,4-	*1*

E.ON Distribuce, a.s. České Budějovice		US GAAP ENG.		Čas 19:17:15	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 10 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. Ok..	Prac úsek	Texty.....	...Vykaz.období {02.2006-02.2006}	Srovnávací období {01.2006-01.2006}	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Štup sum.
			559.183.847,15-	561.274.002,15-	2.090.155,00	0,4	*3*
			559.183.847,15-	561.274.002,15-	2.090.155,00	0,4	*2*
			559.183.847,15-	561.274.002,15-	2.090.155,00	0,4	*1*

Zdroj: autorka

Obr.12 Výsledovka – Účetní okruh 10, srovnání 1. a 2. měsíc 2006

E.ON Distribuce, a.s. České Budějovice		US GAAP ENG.		Čas 19:17:15	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 10 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. Ok..	Prac úsek	Texty.....	...Vykaz.období {02.2006-02.2006}	Srovnávací období {01.2006-01.2006}	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Štup sum.
10		G51200 US-GAAP - ODPISY DHM	4.638.461,00	2.319.369,00	2.319.092,00	100,0	
			4.638.461,00	2.319.369,00	2.319.092,00	100,0	*5*
			4.638.461,00	2.319.369,00	2.319.092,00	100,0	*4*
			4.638.461,00	2.319.369,00	2.319.092,00	100,0	*3*
			4.638.461,00	2.319.369,00	2.319.092,00	100,0	*2*
10		518813 ZAJIŠTĚNÍ MĚŘ. V DS VČETNĚ JEHO VYHODNO	70.530.186,00	0,00	70.530.186,00		
10		G518813 US GAAP - VYLOUČENÍ ELEKTROMĚRŮ Z NÁKLA	3.471.870,00-	0,00	3.471.870,00-		
			67.058.316,00	0,00	67.058.316,00		*4*
			67.058.316,00	0,00	67.058.316,00		*3*
			67.058.316,00	0,00	67.058.316,00		*2*
			71.696.777,00-	2.319.369,00-	69.377.408,00-	2991,2-	*2*
			0,00	0,00	0,00		*1*

Zdroj: autorka

V aktivech rozvahy účetního okruhu 10 (Obr.11) je patrný nárůst elektroměrů v únoru o částku, která byla uvedena v praktickém příkladě (účet G022131 – absolutní odchylka mezi 1. a 2. měsícem = 3 471 870). Tuto částku lze též najít řádku účtu G518813 (Obr.12), ze kterého je dále patrné, že společnost ve 2. měsíci účtovala v roce 2006 o elektroměrech poprvé (lednová částka je nulová) a ve výsledovce účetního okruhu 30, jako náklad na účtu 501310 (Obr.14). Účet G082131 zobrazuje nárůst opravěk k elektroměrům a účet G551200 nárůst celkových odpisů DHM. Účet 518813 spojuje výsledovku účetního okruhu 10 s účtem 602813 výsledovky účetního okruhu 30 (účtování o SLA smlouvě) (Obr.14).

Obr.13 Rozvaha – Účetní okruh 30, srovnání 1. a 2. měsíc 2006

Rozvaha/Výsledovka							
E.ON Česká republika, a.s. České Budějovice		Rozvaha - ČR -AKTUALIZOVANÁ VERZE JČE9		Čas 19:26:59	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 30 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. Ok..	Prac. úsek	Texty.....	...Vykaz.období (02.2006-02.2006)	Srovnávací období (01.2006-01.2006)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
		C.I. 032					
		C.I.l. 033					
30		112310 MĚŘIDLA ELEKTRICKÉ ENERGIE V PC DO 400	62.453,87	62.453,87	0,00		
		MATERIÁL	62.453,87	62.453,87	0,00		*4*
		ZÁSOBY	62.453,87	62.453,87	0,00		*3*
		OBĚŽNÁ AKTIVA	62.453,87	62.453,87	0,00		*2*
		A K T I V A CELKEM	62.453,87	62.453,87	0,00		*1*

E.ON Česká republika, a.s. České Budějovice		Rozvaha - ČR -AKTUALIZOVANÁ VERZE JČE9		Čas 19:26:59	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 30 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. Ok..	Prac. úsek	Texty.....	...Vykaz.období (02.2006-02.2006)	Srovnávací období (01.2006-01.2006)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
		068					
		A. 069					
		A.V. 085					
		VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ - ZTRÁTA	4.908.866,43	3.422.117,47	1.486.748,96	43,4	*3*
		VLASTNÍ KAPITÁL	4.908.866,43	3.422.117,47	1.486.748,96	43,4	*2*
		B. 086					
		B.III. 102					
		10. 112					
30		111100 POŘÍZENÍ MATERIÁLU	4.971.320,30-	3.484.571,34-	1.486.748,96-	42,7-	
		DOHADNÉ ÚČTY PASIVNÍ	4.971.320,30-	3.484.571,34-	1.486.748,96-	42,7-	*4*
		KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	4.971.320,30-	3.484.571,34-	1.486.748,96-	42,7-	*3*
		CIZÍ ZDROJE	4.971.320,30-	3.484.571,34-	1.486.748,96-	42,7-	*2*
		P A S I V A CELKEM	62.453,87-	62.453,87-	0,00		*1*

Zdroj: autorka

Obr.14 Výsledovka – Účetní okruh 30, srovnání 1. a 2. měsíc 2006

E.ON Česká republika, a.s. České Budějovice		Rozvaha - ČR -AKTUALIZOVANÁ VERZE JČE9		Čas 19:26:59	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 30 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. §	Prac. úsek	Texty.....	...Výkaz.období (02.2006-02.2006)	Srovnávací období (01.2006-01.2006)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
		063					
		** 052					
		* 030					
		+ 011					
		II. 004					
		II. 1. 005					
30		602813 ZAJIŠTĚNÍ MĚŘ. V DS VČETNĚ VYHODNOC.SLA	70.530.186,00-	0,00	70.530.186,00-		
		TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKU A SLUŽEB	70.530.186,00-	0,00	70.530.186,00-		*7*
		VÝKONY	70.530.186,00-	0,00	70.530.186,00-		*6*
		B. 008					
		B.1.009					
30		501310 SPOTŘEBA TECH.PROST.MĚŘ. (TPM) DO 40000,	3.471.870,00	0,00	3.471.870,00		
		SPOTŘEBA MATERIÁLU A ENERGIE	3.471.870,00	0,00	3.471.870,00		*7*
		VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	3.471.870,00	0,00	3.471.870,00		*6*
		PŘIDANÁ HODNOTA	67.058.316,00-	0,00	67.058.316,00-		*5*
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	67.058.316,00-	0,00	67.058.316,00-		*4*
		VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST	67.058.316,00-	0,00	67.058.316,00-		*3*
		VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	67.058.316,00-	0,00	67.058.316,00-		*2*
		*** 060					
		VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ	67.058.316,00	0,00	67.058.316,00		*2*
		Kontrolní číslo	0,00	0,00	0,00		*1*

Zdroj: autorka

Informativně jsou dále zařazeny obrázky srovnávající roky 2005 a 2006 v účetních okruzích 10 a 30 (Obr.15 – Obr.18):

Obr.15 Rozvaha – Účetní okruh 10, srovnání roku 2005 a 2006

E.ON Distribuce, a.s. České Budějovice		US GAAP ENG.		Čas 19:20:15	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 10 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. §	Prac. úsek	Texty.....	...Výkaz.období (01.2006-16.2006)	Srovnávací období (01.2005-16.2005)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
10		G022131 US-GAAP -ELEKTROMĚRY DO 40000,- VČ. OD	775.361.211,15	663.971.349,34	111.389.861,81	16,8	
10		G082131 US-GAAP-OPRÁV. K ELEKTROMĚRŮM DO 40 00	155.736.454,00-	97.164.240,19-	58.572.213,81-	60,3-	
			619.624.757,15	566.807.109,15	52.817.648,00	9,3	*6*
			619.624.757,15	566.807.109,15	52.817.648,00	9,3	*5*
			619.624.757,15	566.807.109,15	52.817.648,00	9,3	*4*
			619.624.757,15	566.807.109,15	52.817.648,00	9,3	*3*
			619.624.757,15	566.807.109,15	52.817.648,00	9,3	*2*
			619.624.757,15	566.807.109,15	52.817.648,00	9,3	*1*

E.ON Distribuce, a.s. České Budějovice		US GAAP ENG.		Čas 19:20:15	Datum 03.04.2007		
Účetní okruh 10 Pracovní úsek ****				Částky v CZK			
Úč. §	Prac. úsek	Texty.....	...Výkaz.období (01.2006-16.2006)	Srovnávací období (01.2005-16.2005)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
			619.624.757,15-	566.807.109,15-	52.817.648,00-	9,3-	*3*
			619.624.757,15-	566.807.109,15-	52.817.648,00-	9,3-	*2*
			619.624.757,15-	566.807.109,15-	52.817.648,00-	9,3-	*1*

Zdroj: autorka

Obr.16 Výsledovka – Účetní okruh 10, srovnání roku 2005 a 2006

Úč. š Ok..		Prac úsek	Texty.....	....Vykaz.období (01.2006-16.2006)	Srovnávací období (01.2005-16.2005)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
10			G551200 US-GAAP - ODPISY DHM	27.959.266,68	27.678.206,52	281.060,16	1,0	
				27.959.266,68	27.678.206,52	281.060,16	1,0	*5*
				27.959.266,68	27.678.206,52	281.060,16	1,0	*4*
				27.959.266,68	27.678.206,52	281.060,16	1,0	*3*
				27.959.266,68	27.678.206,52	281.060,16	1,0	*2*
10			518813 ZAJIŠTĚNÍ MĚŘ. V DS VČETNĚ JEHO VYHODNO	480.588.609,00	425.080.806,00	55.507.803,00	13,1	
10			G518813 US GAAP - VYLOUČENÍ ELEKTROMĚRŮ Z NÁKLA	154.795.699,23-	161.046.673,11-	6.250.973,88	3,9	
				325.792.909,77	264.034.132,89	61.758.776,88	23,4	*4*
				325.792.909,77	264.034.132,89	61.758.776,88	23,4	*3*
				325.792.909,77	264.034.132,89	61.758.776,88	23,4	*2*
				353.752.176,45-	291.712.339,41-	62.039.837,04-	21,3-	*2*
				0,00	0,00	0,00		*1*

Zdroj: autorka

Obr.17 Rozvaha – Účetní okruh 30, srovnání roku 2005 a 2006

Úč. š Ok..		Prac úsek	Texty.....	....Vykaz.období (01.2006-16.2006)	Srovnávací období (01.2005-16.2005)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
			001					
			C. 031					
			C.I. 032					
			C.I.I. 033					
30			112310 MĚŘIDLA ELEKTRICKÉ ENERGIE V PC DO 400	62.453,87	62.453,87	0,00		
			MATERIÁL	62.453,87	62.453,87	0,00		*4*
			ZÁSoby	62.453,87	62.453,87	0,00		*3*
			OBEŽNÁ AKTIVA	62.453,87	62.453,87	0,00		*2*
			A K T I V A CELKEM	62.453,87	62.453,87	0,00		*1*

Úč. š Ok..		Prac úsek	Texty.....	....Vykaz.období (01.2006-16.2006)	Srovnávací období (01.2005-16.2005)	.....Absolutní.....odchylka	...Rel ..odch	Stup sum.
			068					
			A. 069					
			A.V. 085					
			VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ - ZISK	62.453,87-	62.453,87-	0,00		*3*
			VLASTNÍ KAPITÁL	62.453,87-	62.453,87-	0,00		*2*
			P A S I V A CELKEM	62.453,87-	62.453,87-	0,00		*1*

Zdroj: autorka

Obr.18 Výsledovka – Účetní okruh 30, srovnání roku 2005 a 2006

Úč. Ok.		Prac. úsek	Texty.....	...Výkaz.období (01.2006-16.2006)	Srovnávací období (01.2005-16.2005)	.....Absolutní.....odchylna	...Rel. ..odch	Štup sum.
			063					
		**	052					
		*	030					
		+	011					
		II.	004					
		II. 1.	005					
30			602813 ZAJIŠTĚNÍ MĚŘ. V DS VČETNĚ VYHODNOC.SLA	480.588.609,00-	425.080.806,00-	55.507.803,00-	13,1-	
			TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ A SLUŽEB	480.588.609,00-	425.080.806,00-	55.507.803,00-	13,1-	*7*
			VÝKONY	480.588.609,00-	425.080.806,00-	55.507.803,00-	13,1-	*6*
			B. 008					
			B.1.009					
30			501310 SPOTŘEBA TECH.PROST.MĚŘ.(TPM) DO 40000,	137.288.655,23	161.046.673,11	23.758.017,88-	14,8-	
			SPOTŘEBA MATERIÁLU A ENERGIE	137.288.655,23	161.046.673,11	23.758.017,88-	14,8-	*7*
			VÝKONOVÁ SPOTŘEBA	137.288.655,23	161.046.673,11	23.758.017,88-	14,8-	*6*
			PŘIDANÁ HODNOTA	343.299.953,77-	264.034.132,89-	79.265.820,88-	30,0-	*5*
			PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	343.299.953,77-	264.034.132,89-	79.265.820,88-	30,0-	*4*
			VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST	343.299.953,77-	264.034.132,89-	79.265.820,88-	30,0-	*3*
			VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM	343.299.953,77-	264.034.132,89-	79.265.820,88-	30,0-	*2*
			*** 060					
			VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ	343.299.953,77	264.034.132,89	79.265.820,88	30,0	*2*
			Kontrolní číslo	0,00	0,00	0,00		*1*

Zdroj: autorka

**15.2. Účty používané pro účtování DHM ve společnosti E.ON,
a.s.**

Tab.17

Číslo účtu	Názvy účtů
ČÚL	
021100	STAVBY
021200	STAVBY VEDENÍ
021999	STAVBY - PŘECENĚNÍ
022100	STROJE, PŘÍSTROJE, ZAŘÍZENÍ –ENERGETICKÉ
022200	STROJE, PŘÍSTROJE, ZAŘÍZENÍ –NEENERGETICKÉ
022300	DOPRAVNÍ PROSTŘEDKY
022400	INVENTÁŘ
022410	INVENTÁŘ - OSTATNÍ STAVBY
022500	SMV - VÝROBA EL.ENERGIE VE
022999	SAMOSTATNÉ MOVITÉ VĚCI - PŘECENĚNÍ
027100	OCEŇOVACÍ ROZDÍL K NABYTÉMU MAJETKU - JČE, A.S.
027200	OCEŇOVACÍ ROZDÍL K NABYTÉMU MAJETKU - JME, A.S.
027300	OCEŇOVACÍ ROZDÍL K NABYTÉMU MAJETKU - MEAS, A.S.
027400	OCEŇ. ROZDÍL K NABYTÉMU MAJ. - E.ON BOHEMIA, S.R.O.
029100	OST.DL.MAJETEK - TECH.ZH.-LEASING
029200	OST.DL.MAJETEK - TECH.ZH.-CIZÍ MAJETEK
029300	TECHN.ZH.ROZVODNÁ ZAŘÍZENÍ
029400	DRAHÉ KOVY
029888	OPERATIVNÍ EVIDENCE S PŘECENĚNÍM-POŘIZOVACÍ CENA
029999	OSTATNÍ DLOUH.HMOTNÝ MAJETEK - PŘECENĚNÍ
031100	POZEMKY
032100	UMĚLECKÁ DÍLA
042100	POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU
042400	POŘÍZENÍ DLOUH.HMOT.MAJETKU - DOHADNÁ POLOŽKA
042900	POŘÍZENÍ DLOUH.HMOT.MAJETKU – MIGRACE
052089	KOR.POSK.ZÁLOHY NA DLOUH.HM.MAJ.-KURZ.ROZD.
052100	POSKYTNUTÉ ZÁLOHY NA DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK
052343	DPH Z POSKYT.ZÁLOH NA DLOUHODOBÝ HMOT. MAJETEK
052900	POŘÍZENÍ .HMOT.ZÁLOH - MIGRACE
052910	AKTIVACE ZÁLOH NA INVESTIČNÍ ZAKÁZKU
052920	ODÚČTOVÁNÍ ZÁLOH NA INVESTIČNÍ ZAKÁZKU
081100	OPRÁVKY KE STAVBÁM
081200	OPRÁVKY KE STAVBÁM - VEDENÍ
082100	OPRÁVKY K STROJŮM, PŘÍSTROJŮM A ZAŘÍZENÍM ENERGEI
082200	OPRÁVKY KE STROJŮM PŘÍSTROJŮM A ZAŘÍZENÍM NEENERGE
082300	OPRÁVKY K DOPRAVNÍM PROSTŘEDKŮM
082400	OPRÁVKY K INVENTÁŘI
082410	OPRÁVKY K INVENTÁŘI - OSTATNÍ STAVBY
082500	OPRÁVKY K SMV - VÝROBA EL.ENERGIE - VE
087100	OPRÁVKY K OC.ROZD. K NABYT.MAJETKU - JČE, A.S.
087200	OPRÁVKY K OC.ROZD. K NABYT.MAJETKU - JME, A.S.
087300	OPRÁVKY K OC.ROZD. K NABYT.MAJETKU - MEAS, A.S.
087400	OPRÁVKY K OC.ROZD. K NABYT.MAJETKU - E.ON BOHEMIA
089100	OPRÁVKY K OST.HM.MAJ.-TZ PŘEDMĚTU LEASINGU
089200	OPRÁVKY K OST.HM.MAJ. - TZ NA CIZÍM MAJETKU
089300	OPRÁVKY K OST.HM.MAJ. - TZ NA DHIM - ROZV.ZAŘÍZENÍ
089400	OPRÁVKY K OST. HM. MAJ. - DRAHÉ KOVY
089888	OPERATIVNÍ EVIDENCE S PŘECENĚNÍM - OPRÁVKY
092100	OPRAVNÁ POLOŽKA K BUDOVÁM
092200	OPRAVNÁ POLOŽKA K MOVITÉMU MAJETKU
092300	OPRAVNÁ POLOŽKA K DHM - POZEMKY
094100	OPRAVNÁ POLOŽKA K NEDOK. HMOT.MAJETKU

413010	ROZDÍL JMĚNÍ Z PRIVATIZACE JČE
413020	ROZDÍL JMĚNÍ Z PRIVATIZACE JME
413100	PŘÍSPĚVEK NA ROZVOJ EL. SÍTÍ PŘIJATÝ
413200	PŘIJATÉ PŘÍSPĚVKY NA SDRUŽ.PROSTŘ.NA DHM
413300	PŘIJATÉ DARY
413400	BEZPLATNĚ PŘEVZATÝ DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK
413450	BEZPLATNĚ PŘEVZATÝ DROBNÝ HMOTNÝ MAJETEK
413500	INVENTURNÍ PŘEBYTKY NEODPISOVANÉHO MAJETKU
459130	REZERVA - OPRAVY MAJETKU
518813	ZAJIŠTĚNÍ MĚŘ. V DS VČETNĚ JEHO VYHODNOC.SLA31-60
541200	ZŮSTATKOVÁ CENA PRODANÉHO DLOUH.HMOTNÉHO MAJETKU
541210	ZŮSTATKOVÁ CENA PROD. DLOUH.HMOT, MAJETKU (ÚČ.ODPI
541300	PRODEJ POZEMKŮ
543100	DARY PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ
543900	DARY OSTATNÍ
548500	TECH.ZHODNOCENÍ DL.HMOTNÉHO MAJ. DO KČ 40000,- VČE
549200	MANKA A ŠKODY - DLOUHODOBÝ MAJETEK
551200	ODPISY DLOUHODOB.HMOT. MAJETKU
551210	ODPISY DLOUH. HMOT. MAJ. ÚČET.ODP= DAŇOVÝ
551400	ZŮST. HODN. DL. HMOT. MAJ. PŘI VYŘAZENÍ
551410	ZŮST. HODNOTA DL. HMOT. MAJ. PŘI VYŘAZENÍ ÚČ.ODP.
554130	ZMĚNA STAVU REZERV NA OPRAVY MAJ.
559910	ZMĚNA STAVU OP K DLOUHOD.HMOT.MAJETKU
624100	AKTIVACE DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU
641200	TRŽBY Z PRODEJE DLOUHODOB.HMOTNÉHO MAJETKU
641300	TRŽBY Z PRODEJE POZEMKŮ
648300	VÝNOSY Z LIKVIDACE MAJETKU
648350	VÝNOSY Z PRODEJE DROBN.HMOTNÉHO MAJETKU
648420	NÁHRADY ZA MANKA A ŠKODY (K ÚČTU 549)
701110	POČÁTEČNÍ ÚČ. ROZVÁŽNÝ - DLOUHODOBÝ MAJETEK JČE
701210	POČÁTEČNÍ ÚČ. ROZVÁŽNÝ - DLOUHODOBÝ MAJETEK JME
701310	POČÁTEČNÍ ÚČ. ROZVÁŽNÝ - DLOUHOD. MAJETEK MEAS
US GAAP, IFRS¹	
G021100	US-GAAP - G BUDOVY BRUTTO
G021110	US-GAAP - G BUDOVY KOREKCE JČE
G021120	US-GAAP - G BUDOVY MARŽE
G021130	US-GAAP - ST. IC MARŽE BUDOVY (K 1132100000)
G021199	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G021230	US-GAAP - ST.IC MARŽE ENERGO ST.,VEDENÍ (K 1135310000)
G021299	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G022130	US-GAAP - ST.IC MARŽE - ENERGO ZAŘÍZENÍ (1135310000)
G022131	US-GAAP - ELEKTROMĚRY DO 40000,- VČ. OD 1.7.2003
G022132	US-GAAP - DISTR.ZAŘÍZENÍ V PC OD15000,-OD 1.7.2003
G022199	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G022230	US-GAAP - ST.IC MARŽE NEENERGO ZAŘÍZENÍ (1136100000)
G022599	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G022910	US-GAAP - DHM V PC OD15000,- DO 40000,-OD 1.7.2003
G022911	US-GAAP - OPRAVA
G022920	US-GAAP - DROBNÝ HMOTNÝ MAJETEK V PC NAD 410,-EUR
G022930	US-GAAP - DHM V PC OD15000,- DO 40000,- EBO
G022940	US-GAAP - DHM V PC OD15000,- DO 40000,- MEAS
G022999	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G029100	US-GAAP - MAJETEK URČENÝ K PRODEJI
G02928	US-GAAP - SLA
G029998	US-GAAP - STORNO PREC.ECD
G029999	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ OPERATIVNÍ EVIDENCE
G042100	US-GAAP - POŘÍZENÍ DHM IC MARŽE (1137000000)
G042131	US-GAAP - POŘÍZENÍ ELEKTROMĚRŮ
G042199	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G042910	US-GAAP - POŘÍZENÍ DHM NAD 15000,-KČ

G052100	US-GAAP - INVESTIČNÍ ZÁLOHY POSK. ECD
G081100	US-GAAP - OPRÁVKY - SJEDNOCENÍ ODPISŮ - 50 LET
G081110	US-GAAP - OPR. BUDOVI KOREKCE JČE
G081120	US-GAAP - OPRÁVKY KE STAVBÁM MARŽE
G081130	US-GAAP - STORNO IC MARŽE OPR BUDOVI (K 1132100000)
G081199	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G081200	US-GAAP - OPRÁVKY - G BUDOVI JME
G081230	US-GAAP - ST.IC MARŽE OPR.ENERGO ST.,VEDENÍ (1135310000)
G082130	US-GAAP - ST.IC MARŽE - OPR ENERGO ZAŘÍZENÍ (1135310000)
G082131	US-GAAP - OPRÁV. K ELEKTROMĚRŮM DO 40 000,- VČETNĚ
G082132	US-GAAP - OPRÁV. K DISTR.ZAŘ. V PC OD15000,-
G082150	US-GAAP - OPRÁV. K LEASING - TRAFKA
G082199	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G082200	US GAAP - OPRÁVKY - SJEDNOCENÍ ODPISŮ - PŘÍSTROJE
G082230	US-GAAP - ST.IC MARŽE OPR.NEENERGO ZAŘÍZENÍ (1136100000)
G082299	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G082310	US-GAAP - OPRÁV. K LEASING - AUTOMOBILY
G082400	US-GAAP - OPRÁV. K LEASING - IT
G082599	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G082910	US-GAAP - OPRÁVKY K DHM V PC OD15000,- OD 1.7.2003
G082911	US-GAAP - OPRÁVKY - OPRAVA
G082920	US-GAAP - OPRÁVKY K DHM V PC OD 410 EUR DO 30.6.2003
G082930	US-GAAP - OPRÁVKY K DHM V PC OD15000,- EBO
G082940	US-GAAP - OPRÁVKY K DHM V PC OD15000,- MEAS
G082998	US-GAAP - OPRÁVKY K NEPOTŘEBNÉMU MAJETKU
G082999	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G087400	US-GAAP - STORNO OPR.K OR NAB.MAJETKU - EBO
G089100	US-GAAP - OPRÁVKY MAJETKU URČENÉHO K PRODEJI
G089998	US-GAAP - STORNO PREC.ECD - OPRÁVKY
G089999	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ OPERATIVNÍ EVIDENCE
G092100	US-GAAP - OPRÁVNÁ POLOŽKA - BUDOVI
G092300	US-GAAP - OPRÁVNÁ POLOŽKA - POZEMKY
G112310	US GAAP-ELEKTROMĚRY NA SKLADĚ
G413100	US-GAAP - PŘÍSPĚVEK NA ROZVOJ EL.SÍTÍ PŘIJATÝ
G413200	US-GAAP - PŘIJ.PŘÍSPĚVEK NA SDRUŽENÍ - 1994
G413400	US-GAAP - BEZPLATNĚ PŘEVZ. DLOUH. HMOT. MAJETEK
G518813	US GAAP - VYLOUČENÍ ELEKTROMĚRŮ Z NÁKLADŮ
G541200	US-GAAP - ZŮSTATKOVÁ CENA PRODANÉHO DHM
G541210	US-GAAP - ZŮSTATKOVÁ CENA PRODANÉHO DDHM
G541299	US-GAAP - STORNO PŘECENĚNÍ
G551200	US-GAAP - ODPISY DHM
G551210	US-GAAP - ODPISY DDHM OD 15000,--
G551220	US-GAAP - ODPISY DDHM NAD 410 EUR -DO 30.6.2003
G551230	US-GAAP - SJEDNOCENÍ ODPISŮ
G551240	US-GAAP - STORNO ODPISŮ DHM IC MARŽE
G551400	US-GAAP - ZŮST.CENA DHM PŘI VYŘAZENÍ
G551410	US-GAAP - ZŮST.CENA DDHM OD 15000,-- PŘI VYŘAZENÍ
G641200	US-GAAP - TRŽBY Z PRODEJE DLOUH.HMOT.MAJETKU
G648200	US-GAAP - OSTATNÍ VÝNOSY
G999999	US-GAAP - PŘÍRŮSTKY K ÚČTŮM GXXXXXX

¹ Účty US GAAP se používají i pro potřeby účtování v IFRS.

Zdroj: autorka