

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Název tématu:

Oceňování v podmínkách českých účetních předpisů a IFRS na příkladu konkrétní účetní jednotky

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Autor

Bc. Lenka Vacková

2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka VACKOVÁ**
Osobní číslo: **E11234**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Oceňování v podmínkách českých účetních předpisů a IFRS na příkladu konkrétní účetní jednotky.**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Analýza metod oceňování v účetnictví dle českých účetních předpisů a IFRS na příkladu konkrétní účetní jednotky.

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Literární přehled
 - Oceňování majetku a závazků dle ČÚP
 - Oceňování dle IFRS
 - Stavební smlouvy
 - Pozemky, budovy, zařízení
 - Leasingy
 - Zásoby
 - Výnosy
 - Výpůjční náklady
3. Metodika
4. Praktická část
 - Představení podniku
 - Srovnání oceňování dle ČÚP a IFRS
 - Vyhodnocení a návrhy
5. Závěr
 - Summary + Keywords v AJ
 - Seznam literatury
 - Seznam obrázků, tabulek a grafů
 - Seznam příloh
 - Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1
Fireš, B., Zelenka, V. Oceňování majetku a dluhů v účetnictví. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85943-24-7
Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. 9. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

1. března 2012

Termín odevzdání diplomové práce:

30. dubna 2013


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích, 30. 8. 2013

Podpis

Poděkování

Děkuji vedoucí práce Ing. Zitě Drábkové, Ph. D. za cenné rady a konzultace při zpracování této diplomové práce.

Obsah

Obsah	1
1 Úvod.....	3
2 Teoretická část	5
2.1 Oceňování majetku a závazků dle ČÚP.....	5
2.2 Oceňování dle IFRS.....	5
2.3 Stavební smlouvy – IAS 11	7
2.3.1 Předmět standardu.....	7
2.3.2 Definice.....	7
2.3.3 Segmentování a kombinování stavebních smluv.....	8
2.3.4 Náklady na stavební smlouvy	8
2.3.5 Výnosy ze stavební smlouvy	9
2.3.6 Vykazování výnosů a nákladů ze stavebních smluv.....	10
2.3.7 Ocenění stavební smlouvy	11
2.3.8 Zveřejnění a vykazování	12
2.4 Pozemky, budovy, zařízení – IAS 16	13
2.4.1 Rozsah působnosti	13
2.4.2 Definice.....	13
2.4.3 Vykázání pozemků, budov a zařízení	14
2.4.4 Výchozí ocenění	15
2.4.5 Ocenění navazující na výchozí vykázání.....	16
2.4.6 Odpisy.....	17
2.4.7 Zveřejňování	18
2.5 Leasingy – IAS 17	19
2.5.1 Rozsah působnosti	19
2.5.2 Definice základních pojmů	20
2.5.3 Indikátory finančního leasingu	21
2.5.4 Finanční leasing z pozice pronajímatele	22
2.5.5 Finanční leasing z pozice nájemce.....	23
2.6 Zásoby – IAS 2	26
2.6.1 Rozsah působnosti	26
2.6.2 Definice.....	26
2.6.3 Oceňování zásob	26

2.6.4 Zveřejnění	27
2.7 Výnosy – IAS 18.....	28
2.7.1 Rozsah působnosti	28
2.7.2 Definice.....	29
2.7.3 Oceňování a kritéria výnosů	29
2.7.4 Zveřejnění	32
2.8 Výpůjční náklady – IAS 23	32
2.8.1 Definice.....	33
2.8.2 Postup účtování.....	33
2.8.3 Aktivace	34
2.8.4 Zveřejnění	35
3 Metodika	36
4 Praktická část	37
4.1 Představení podniku.....	37
4.2 Srovnání oceňování dle ČÚL a IFRS	41
4.2.1 Stavební smlouvy.....	43
4.2.2 Pozemky, budovy a zařízení	43
4.2.3 Leasingy	53
4.2.4 Zásoby.....	57
4.2.5 Výnosy	60
4.2.6 Výpůjční náklady	61
4.3 Vyhodnocení a návrhy	62
5 Závěr	64
Summary.....	66
Keywords	66
Seznam literatury	67
Seznam tabulek	66
Seznam obrázků.....	66
Seznam příloh	67
Přílohy.....	68

1 Úvod

Cílem diplomové práce je provést analýzu metod oceňování v účetnictví ve dvou národních úpravách. Mezi zkoumané účetní systémy patří Česká účetní legislativa (ČÚL) a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Jsou využity při oceňování konkrétní účetní jednotky, v tomto případě se jedná o společnost E.ON Česká republika, s. r. o.

Oblast oceňování představuje problematiku v každém účetnictví, obsahuje soubor pravidel, kterými se firma řídí. Vykázané výsledky jsou závislé na použitém způsobu oceňování. Změny v tržních cenách aktiv společnosti a změny kupní síly vedou také k různým odlišnostem. Navíc mohou být použity určité metody kreativního účetnictví, kdy účetní jednotka ocení aktiva takovým způsobem, aby bylo dosaženo příznivějšího stavu v účetních výkazech.

Každý stát se řídí svými zákony a svými účetními postupy, proto se v různých zemích mohou vykazované účetní informace lišit. Z uvedeného textu vyplývá, že rozdíly v národních legislativách způsobují problémy při mezinárodním srovnávání. V současném světě, kdy společnosti obchodují i na mezinárodní úrovni, dochází postupem času v důsledku rostoucí globalizace k mezinárodní harmonizaci účetnictví. Výsledkem tohoto souladu je regulace a větší srovnatelnost a srozumitelnost účetních informací pro uživatele všech států. Podle IFRS jsou sestaveny konsolidované účetní závěrky společností, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných a obchodovaných na kapitálových trzích.

Zásadním rozdílem mezi srovnávanými účetními legislativami je, že české předpisy upřednostňují právní formu před obsahem, nařizují účetní postupy, předepisují účetní osnovu a podobně. Naproti tomu IFRS preferuje zachycení podstaty účetní transakce před formou.

Diplomová práce je rozdělena na 2 části, srovnání je provedeno nejprve teoreticky, a poté popsáno v praktické části s uvedením příkladů u vybraných kapitol. Teoretická část vyzdvihuje základní rozdíly mezi oceňováním podle České účetní legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, dále charakterizuje vybrané mezinárodní standardy týkající se oblastí dlouhodobého hmotného majetku, zásob, výnosů a výpůjčních nákladů. Praktická část obsahuje základní informace o účetní jednotce E.ON ČR, s. r. o., aplikuje zkoumané legislativy na vybrané skupiny aktiv, výnosů a výpůjčních nákladů a rozebírá rozdíly v oceňování z pohledu ČÚL a z pohledu IFRS.

2 Teoretická část

2.1 Oceňování majetku a závazků dle ČÚP

Česká účetní legislativa (ČÚL) je naopak národním účetním systémem, který je založen na **pravidlech**. Hlavním pilířem české účetní legislativy je Zákon o účetnictví. Tento zákon obsahuje úpravu účetních metod a výkaznictví pro všechny účetní jednotky na území státu.

Požadavkem účetní závěrky podle ČÚL a tedy i jejím cílem je vedení účetnictví takovým způsobem, aby daná účetní závěrka podala věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční pozice účetní jednotky. Zákon zároveň vymezuje obsah výroční zprávy, jejímž cílem je informovat o vývoji činnosti podniku a o jeho současné ekonomické situaci, a to vyčerpávajícím, vyváženým a komplexním způsobem.

České účetní legislativě není obsažen koncepční rámec. Z části je nahrazen českým zákonem o účetnictví. Koncepční rámec na rozdíl od Zákona není standardem, vztahuje se primárně na účetní závěrky a vykazování. Česká účetní legislativa se týká nejen účetních závěrek, ale i účetních záznamů a detailů účtování.

Účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu, a to pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Druhým okamžikem, kdy je povinen podnik ocenit aktiva a dluhy je ke konci rozvahového dne či k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Toto ocenění se týká pouze vybraných aktiv a závazků podniku. V tomto případě použije účetní jednotka ocenění reálnou hodnotou či ekvivalencí (tzn. protihodnotou). Případné rozdíly se vypořádají buď výsledkově, nebo rozvahově.

2.2 Oceňování dle IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), anglicky International Financial Reporting Standards, jsou jedny z nejdůležitějších standardů účetního výkaznictví ve světě.

Jedná se o soubor standardů, který je vydáván Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Je to účetní systém založený na **principech**. Ačkoliv tyto standardy nejsou obecně platnou právní normou, mohou být v menší či větší míře přijímány do národních nebo nadnárodních legislativ, a to v závislosti na typu právního prostředí. V České republice použijí Mezinárodní standardy účetního výkaznictví takové účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.

Cíl účetní závěrky podle IFRS je poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční situaci podniku, které jsou užitečné pro okruh uživatelů, jež činí ekonomická rozhodnutí.

V IFRS je velice důležitý **konceptní rámec**, je základním východiskem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V konceptním rámci jsou definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – majetek, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady uvedené v Konceptním rámci ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce zásadním způsobem. Jednotlivé standardy, zabývající se konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí. Pochopení Konceptního rámce je proto důležitým předpokladem pro porozumění všem standardům.

Oceňovací základny, které konceptní rámec uvádí, jsou následující:

- historická cena,
- realizovatelná hodnota,
- běžná reprodukční cena,
- současná hodnota.

Konceptní rámec i Zákon používají obdobné obecné oceňovací báze, s výjimkou současné hodnoty, kterou Česká účetní legislativa nezná. Jedná se o takový oceňovací přístup, při kterém je majetek podniku oceňován v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, jež účetní jednotka v budoucnu získá daným aktivem. Závazky se oceňují obdobně, a to v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů. Konceptní rámec předepisuje pouze obecné požadavky, kdežto konkrétní údaje uvádí jednotlivé standardy. Proto tento způsob zabývající se problematikou ocenění, se zdá být logičtější a více srozumitelnější.

Mezi oběma zmíněnými účetními systémy existuje řada rozdílů, kterými se tato práce bude dále zabývat.

2.3 Stavební smlouvy – IAS 11

2.3.1 Předmět standardu

Standard IAS 11 – Stavební smlouvy (jiný možný překlad názvu standardu je „smlouvy o zhotovení“) se používá pro účtování stavebních smluv v účetní závěrce dodavatelů. Standard upravuje specifickou oblast dlouhodobých kontraktů vznikajících ve stavební výrobě, týká se dlouhodobě probíhajících stavebních činností i dlouhodobého konstruování aktiv obecně, včetně zařízení a strojů.

Předmětem stavebních smluv je buď výstavba jednotlivého aktiva (budova, silnice, loď) nebo výstavba souboru aktiv (komplexní části nákupních center). Stavební smlouva zahrnuje činnosti od projektování, čili služeb architektů, přes činnosti týkající se přímo výstavby, až po činnosti spojené s obnovou aktiva, případně s likvidací.

2.3.2 Definice

Stavební smlouva – smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo souboru aktiv, které jsou vzájemně úzce propojeny nebo vzájemně závislé z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití.

Smlouva za pevnou cenu – stavební smlouva, ve které je určena na základě dohody mezi dodavatelem a odběratelem pevná smluvní cena nebo pevná sazba za jednotku výkonu. V některých případech jsou tyto typy smluv doplněny ustanovením o možném zvyšování nákladů.

Smlouvy typu náklady plus přírážka – stavební smlouva, podle níž jsou dodavatelé uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady plus procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.

2.3.3 Segmentování a kombinování stavebních smluv

Pro spolehlivé a kvalitní ocenění stavebních smluv je důležité vymezení rozsahu předmětu. Předmětem může být jednotlivá stavební smlouva, avšak za určitých podmínek se může jednat o skupinu smluv.

Segmentování znamená, že jednotlivé části stavební smlouvy se posuzují samostatně. Tento postup je realizovatelný v případě, že stavební smlouva pokrývá výstavbu několika aktiv a zároveň jsou splněny následující podmínky:

- pro každé aktivum jsou předloženy samostatné návrhy;
- podmínky výstavby každého aktiva byly projednány samostatně; a
- je možno spolehlivě určit náklady a výnosy na jednotlivé aktivum.

Kombinování znamená, že větší množství smluv se více zákazníky je posuzováno jako jedna stavební smlouva, pokud:

- skupina smluv je projednána najednou;
- smlouvy jsou úzce vzájemně propojeny, tvoří jeden celek s celkovou marží pro dodavatele;
- smlouvy jsou prováděny souběžně nebo plnění po sobě následují.

Stavební smlouva rovněž umožňuje dodatečné zhotovení aktiva podle přání odběratele. Se zhotovením dodatečných aktiv se zachází jako se samostatnou stavební smlouvou, pokud se aktivum výrazně liší od aktiva v původní smlouvě, nebo je-li cena aktiva sjednávána samostatně bez ohledu na původní smlouvu.

2.3.4 Náklady na stavební smlouvy

Náklady stavební smlouvy představují vynaložené náklady související s výstavbou aktiva. Člení se do třech základních skupin:

- a) náklady, které se vztahují ke konkrétní stavební smlouvě;
- b) náklady, které se obecně vztahují ke stavební smlouvě;
- c) jiné náklady, které jsou podle podmínek smlouvy vyúčtovány zákazníkovi.

Do první skupiny spadají především náklady na pracovní sílu, včetně stavebního dozoru, spotřeba materiálu pro výstavbu, odpisy budov, zařízení a strojů použitých při stavbě, odhadované náklady na opravy a záruční práce, nájem budov a zařízení používaných při stavebních činnostech, technické expertizy a právní nároky třetích stran. Druhá skupina se týká nákladů, které mohou být obecně na stavbu alokovatelné. Patří sem pojištění, náklady na projekt a technickou pomoc a stavební režie.

Standardu definuje, které náklady **nelze** stavebnímu dílu **přiřadit**. Zejména se jedná o odbytové náklady (náklady na reklamu, marketing); náklady na výzkum a vývoj, pokud není sjednána jejich úhrada ve smlouvě; odpisy budov a zařízení, které nejsou přímo používány u konkrétní stavební smlouvy a všeobecné administrativní náklady.

2.3.5 Výnosy ze stavební smlouvy

Celkový výnos ze stavební smlouvy zahrnuje původní smluvně dohodnutou sumu výnosu a odchylky ve smluvní práci, právní nároky dodavatele a stimulační platby, a to pokud je pravděpodobné, že budou vykázány jako výnos a je-li možné tyto výnosy spolehlivě stanovit.

Odchylky = vznikají na základě pokynu zákazníka (či domluvy se zákazníkem) a mění rozsah práce, která má být provedena.

Právní nároky = částka, kterou se dodavatel snaží získat od zákazníka na úhradu nákladů, které nebyly součástí smluvní ceny.

Stimulační platby = dodatečné částky, jejichž zaplacení dodavateli je vázáno k dodržení nebo naopak k překročení určitého parametru. Jako příklady lze uvést prémii za dokončení stavby před termínem či naopak ve smlouvě sjednané penále za nedodržení stanoveného termínu.

2.3.6 Vykazování výnosů a nákladů ze stavebních smluv

Posouzení se provádí vždy k rozvahovému dni. Postup účtování je závislý na tom, zda je možné spolehlivě odhadnout hospodářský výsledek z dané smlouvy.

Ziskové smlouvy – očekávaným výsledkem je zisk, kdy podmínkou pro jeho uznání je spolehlivý odhad výnosů, náklady a výnosy se určují na základě metody rozpracovanosti.

Ztrátové smlouvy – očekávaná ztráta se uzná okamžitě v plné výši jako náklad.

Smlouvy s nejistým výsledkem – neznáme-li hospodářský výsledek, nevykazujeme ani zisk ani ztrátu, náklady se vykážou v období, kdy byly vynaloženy, a výnosy jsou uznány ve výši zpětně získatelných nákladů.

Smlouva za pevnou cenu

V případě smlouvy za pevnou cenu lze výsledek stavební smlouvy se spolehlivostí odhadnout, pokud jsou zároveň splněny následující podmínky:

- celkový výnos ze smlouvy lze spolehlivě určit;
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené se stavební smlouvou poplynou podniku;
- k datu sestavení účetní závěrky lze spolehlivě stanovit náklady na dokončení smlouvy i stupeň rozpracovanosti stavební smlouvy; a
- náklady přiřitatelné smlouvě lze spolehlivě identifikovat a ocenit a porovnat s jejich odhady.

Smlouva typu náklad plus přírážka

Pokud se jedná o smlouvu typu náklad plus přírážka, lze dle standardu výsledek stavební smlouvy spolehlivě odhadnout, jestliže jsou zároveň splněny obě následující podmínky:

- je pravděpodobné, že ekonomický prospěch ze stavební smlouvy poplyne do podniku;
- smluvní náklady přiřaditelné smlouvě lze jednoznačně identifikovat a spolehlivě ocenit.

2.3.7 Ocenění stavební smlouvy

Oceňování výnosů podle standardu vychází z aktuální hodnoty stavební smlouvy, což umožní rozpoznat výnosy příslušné jednotlivým obdobím, kdy probíhá stavební činnost. Klíčovým problémem je tedy spolehlivost ocenění dosahovaných výnosů. IAS 11 vyžaduje oceňování výnosů ze stavebních smluv ve fair value. Logickým východiskem standardu je charakteristika a klasifikace konkrétních stavebních smluv, fair value proto v tomto případě neodpovídá obecné definici.

Oceňování stavebních smluv je závislé na tom, jestli lze výnos očekávaný ze stavební smlouvy spolehlivě odhadnout či nikoli.

Ocenění stavební smlouvy metodou procenta rozpracovanosti

Pokud lze výnos se spolehlivostí odhadnout, účetní jednotka využije metodu procenta rozpracovanosti.

Stupeň rozpracovanosti je možno určit několika způsoby:

1. jako poměr vynaložených nákladů za dosud vykonanou práci k celkovým odhadovaným nákladům do data dle smlouvy;
2. zjištěním stavu vykonané práce na základě kvalifikovaného odhadu;
3. ve vazbě na dokončení určitého fyzicky definovaného objemu smluvní práce.

Ocenění stavební smlouvy metodou nulového zisku

Pokud výnos nelze spolehlivě odhadnout, standard vyžaduje použití metody nulového zisku. V případech, kdy není výsledek stavební smlouvy spolehlivě měřitelný, se výnos uzná ve výši zpětně získatelných nákladů, tzn. u kterých je pravděpodobná jejich úhrada odběratelem čili návratnost. Případná ztráta ze stavební smlouvy, neboli překročení nákladů, je okamžitě vykázána jako náklad.

Výnosy ze stavebních smluv nelze se spolehlivostí odhadnout zejména v počátečních fázích výstavby. Standard uvádí příklady nákladů, u nichž není pravděpodobná návratnost. Jsou to náklady vynaložené na smlouvu se zákazníkem, který nebude schopen dostát svým závazkům vyplývajícím ze smlouvy. Opačným příkladem mohou být náklady na smlouvu, u níž dodavatel není schopen stavební dílo dokončit.

Pokud pominou pochybnosti spojené se stavební smlouvou, účetní jednotka je povinna přejít k ocenění stavební smlouvy včetně odpovídajícího zisku a využít metodu procenta rozpracovanosti.

2.3.8 Zveřejnění a vykazování

Standard vyžaduje v souvislosti s dlouhodobými kontrakty, aby podnik zveřejnil:

- výši výnosů vykázané jako výnosy běžného účetního období;
- metody použité k určení těchto výnosů;
- metody použité k určení procenta rozpracovanosti.

Pro nedokončené kontrakty by měl podnik dále zveřejnit:

- souhrnné částky dosud vynaložených nákladů,
- výši obdržенých záloh,
- částky zádržného – tj. části postupných fakturací, které budou zaplacené až po splnění stanovených podmínek.

Podnik by měl vykazovat celkovou částku, kterou zákazníci dluží podniku za smluvní práci jako aktivum, či kterou podnik dluží zákazníkům za smluvní práci jako závazek. Tuto částku lze stanovit na základě následujícího vzorce:

vynaložené náklady + vykázané zisky – součet postupných fakturací a vykázaných ztrát

2.4 Pozemky, budovy, zařízení – IAS 16

2.4.1 Rozsah působnosti

Tento standard se používá při vykazování pozemků, budov a zařízení, tedy dlouhodobých hmotných aktiv používaných při běžné podnikové činnosti, s výjimkou případů, ve kterých jiný standard vyžaduje odlišené zpracování. Do působnosti standardu nepatří:

- biologická aktiva (viz IAS 41 Zemědělství);
- nerostná práva nerostné zdroje (viz IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů);
- dlouhodobá aktiva pořízená formou finančního leasingu (viz IAS 17 – Leasingy);
- nemovitosti, které účetní jednotka pronajímá nebo drží s úmyslem kapitálového zhodnocení (viz IAS 40 – Investice do nemovitostí), aj.

2.4.2 Definice

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva držena pro použití ve výrobě nebo pro dodání zboží nebo služeb a jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období.

Systematické alokování odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho životnosti je vyjádřeno pomocí **odpisů**.

Odpisovatelnou částkou se rozumí pořizovací cena aktiva snižená o zbytkovou hodnotu.

Životnost se odvíjí buď od očekávané doby použitelnosti aktiva, nebo podle očekávaného objemu produkce, který bude aktivem vytvářen.

Pořizovací cena je uhrazená peněžní suma či reálná hodnota ostatních protihodnot, které souvisejí s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby.

Zbytková hodnota je předpokládaná částka, kterou by účetní jednotka získala nyní při vyřazení aktiva (po odečtení nákladů spojených s vyřazením), kdyby aktivum v současnosti bylo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby své životnosti.

Reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možné aktivum směnit mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.

Účetní hodnota je hodnota, ve které je aktivum vykazováno po odečtení opravek a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty neboli zůstatková cena.

Ztráta ze snížení hodnoty je částka, o níž účetní hodnota aktiva převyšuje jeho zpětně ziskatelnou částku.

2.4.3 Vykázání pozemků, budov a zařízení

Položka pozemků, budov a zařízení musí při prvním vykázání splňovat obě následující kritéria:

- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s aktivem poplyne do podniku; a
- pořizovací cenu nebo reálnou hodnotu aktiva lze spolehlivě stanovit.

Účetní jednotka se rozhodne, které položky pozemků, budov a zařízení budou vykázány samostatně.

Položky, které jsou hodnotově nevýznamné (např. formy, nástroje atd.), ale jsou využívány podnikem v takovém objemu, že celkově je jejich hodnota významná, jsou agregovány a vykázány jako celek.

Významné náhradní díly, u kterých podnik předpokládá, že je bude používat déle než jedno účetní období, jsou klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení nikoli jako zásoby.

Účetní jednotka postupuje stejně u náhradních dílů, které lze použít pouze ve vztahu ke konkrétní položce pozemků, budov a zařízení.

Při prvotním vykázání podnik klasifikuje samostatně jednotlivé komponenty pozemků, budov a zařízení, které mají různou dobu životnosti, a odpisuje je samostatně.

2.4.4 Výchozí ocenění

Součásti pořizovací ceny

Součástí pořizovací ceny aktiva je jeho pořizovací cena (nákupní cena), včetně cla a nerefundovatelných daní (po odečtu obchodních a množstevních slev), a další přímo přiřaditelné náklady, které zahrnují:

- náklady na přípravu místa;
- náklady na dodání a manipulaci;
- náklady na instalaci a montáž;
- mzdové a osobní náklady, které se přímo vztahují k výstavbě nebo pořízení pozemků, budov a zařízení;
- platby specializovaným odborníkům (např. inženýrům a architektům).

Do pořizovací ceny naopak nepatří:

- náklady na otevření nového provozu;
- správní náklady;
- náklady na uvedení nového výrobku nebo služby;
- náklady na reklamu;
- náklady na přemístění provozu.

Aktiva vytvořená vlastní činností

Pořizovací cena (vlastní náklady) je stanovena shodným způsobem jako u aktiv pořízených nákupem. Pokud účetní jednotka tato aktiva vyrábí a současně prodává, jsou vlastní náklady stanoveny v souladu se standardem IAS 2 Zásoby.

Standard vylučuje, aby vlastní náklady obsahovaly nerealizovaný interní zisk podniku.

Odložené platby

Je-li peněžní částka za pořízení položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, pořizovací cena aktiva se stanoví jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán jako nákladový úrok po dobu splatnosti závazku, pokud není zahrnut do pořizovací ceny aktiva v souladu se standardem IAS 23 Výpůjční náklady.

2.4.5 Ocenění navazující na výchozí vykázání

Podnik si vybere jeden ze dvou následujících modelů a použije jej na celou třídu pozemků, budov a zařízení. Příkladem dané skupiny aktiv mohou být veškeré pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorová vozidla, nábytek a příslušenství nebo kancelářské zařízení.

Model pořizovací ceny

Pozemky, budovy a zařízení jsou vykazovány v pořizovací ceně, snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (viz IAS 36 Snížení hodnoty aktiv).

Model přecenění

Pozemky, budovy a zařízení jsou vykazovány v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Reálnou hodnotou, použitou při přecenění pozemků a budov, je obvykle tržní cena, kterou stanoví profesionální odhadce.

Není-li průkazný doklad o tržní ceně movitých věcí (např. vzhledem k jejich zvláštní povaze nebo jedná-li se o položky, které se prodávají pouze zřídka), jsou tato aktiva ohodnocena ve výši svých odepsaných reprodukčních nákladů.

Další přecenění je závislé na pohybu reálné ceny. Změní-li se tržní ceny přeceněných aktiv významně, je nutné další přecenění. V ostatních případech se následné přecenění provede po třech až pěti letech.

Ke dni přecenění jsou oprávky přepočteny stejným poměrem, jako je poměr reálné a účetní hodnoty aktiva. Stejným poměrem je pak přepočtena i hrubá hodnota, takže účetní hodnota aktiva po přecenění se rovná reálné hodnotě. Druhá možnost spočívá v eliminaci opravek takovým způsobem, aby se účetní hodnota rovnala reálné hodnotě. Je-li reálná hodnota vyšší než původní pořizovací cena aktiva, je nutné ještě navýšit hrubou hodnotu aktiva.

Zvýšení účetní hodnoty podnik účtuje ve prospěch vlastního kapitálu, v položce „fond z přecenění“. Pokud ale byla hodnota aktiva v minulosti snížena a toto snížení bylo vykázáno v nákladech, je zvýšení hodnoty vykázáno jako výnos ve výsledovce až do výše nákladu uznaného v minulosti.

Snížení účetní hodnoty se vykáže jako náklad, pokud k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořen fond z přecenění. V tomto případě by se snížení hodnoty promítlo přímo ve vlastním kapitálu, a to až do výše vytvořeného fondu.

Přebytek vzniklý přeceněním je možno převést přímo do nerozděleného zisku v okamžiku realizace (např. prodejem aktiva). Tento převod neovlivní výsledovku, jedná se pouze o pohyb mezi účty vlastního kapitálu.

Část přebytku je realizována prostřednictvím odpisů. Část odpisů, související s navýšenou hodnotou aktiva, je převedena z fondu z přecenění do nerozděleného zisku, ale pouze jako pohyb mezi účty vlastního kapitálu, to znamená bez vlivu na výsledovku.

Přecenění má dopad i na vykazování odložené daně v souladu se standardem IAS 12 Daně ze zisku.

2.4.6 Odpisy

Účetní jednotka odepisuje samostatně jednotlivé části položky pozemků, budov a zařízení, jejichž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové pořizovací ceně dané položky. Pokud mají tato aktiva stejnou životnost a shodný způsob odpisování, jsou pro účel výpočtu odpisů seskupovány.

Odpisové zatížení pro každé období by mělo být vykázáno jako náklad, není-li zahrnuto v účetní hodnotě jiného aktiva.

Zvolená odpisová metoda by měla odrážet model, ve kterém je aktivum opotřebováno. Existují tři hlavní metody pro stanovení odpisů. Jedná se o rovnoměrné odpisy (konstantní odpisování), zrychlené odpisy (snižující se roční odpis během doby životnosti aktiva) a výkonovou metodu. Třetí metoda spočívá ve stanovení odpisu na jednotku výkonu (kg, km, atd.) a podle skutečného objemu se následně určí odpis za období.

Odpisování začíná okamžikem, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí v době vyřazení nebo prodeje. Dočasné nebo trvalé nevyužití aktiva neznamena přerušování odpisování. Pokud ale účetní jednotka používá způsob výpočtu odpisů založený na jednotkách výkonu, bude odpovídající odpis roven nule.

Snížení hodnoty aktiv je stanoveno a vykázáno v souladu se standardem IAS 36 Snížení hodnoty aktiv.

2.4.7 Zveřejňování

Účetní jednotka zveřejní pro všechny třídy aktiv:

- základní způsob oceňování; použité odpisové metody;
- životnost nebo použité odpisové sazby;
- hrubou účetní hodnotu a akumulované odpisy (včetně akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty) na počátku a konci období;
- sesouhlasení zůstatků vykázané účetní hodnoty na počátku a na konci období ukazující přírůstky, úbytky, pořízení v rámci podnikových kombinací, zvýšení či snížení v důsledku přecenění, ztráta ze snížení hodnoty, odpisy a ostatní pohyby.

Pro položky vykázané v přeceněných cenách podnik zveřejní:

- datum účinnosti přecenění;
- zda se podílel nezávislý odhadce;
- účetní hodnota každé třídy pozemků, budov a zařízení, která by byla zahrnuta do účetní závěrky, kdyby aktiva nebyla přeceněna;
- doložení rozdílu mezi počátečním a konečným stavem u fondu z přecenění.

2.5 Leasingy – IAS 17

2.5.1 Rozsah působnosti

Podle IFRS (IAS 17) pojem leasing obecně zahrnuje situace, kdy jeden ekonomický subjekt (nájemce) získá právo po jistou dobu užívat majetek patřící druhému subjektu (pronajímateli) za určitou úplatu či za sérii plateb. IAS 17 je prvním standardem, kde byla důsledně uplatněna zásada „přednost obsahu nad formou“.

Cílem standardu IAS 17 je stanovení účetních postupů pro zobrazení leasingů v účetních závěrkách nájemců a pronajímatelů.

Podle České účetní legislativy o aktivu účtuje pronajímatel, nájemce pouze vykazuje časově rozlišené leasingové splátky ve výsledovce. Vykázání leasingů je jedním z nejvýraznějších rozdílů mezi účetní závěrkou zpracovanou podle Českých účetních standardů a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Ke standardu IAS 17 se přímo vztahují tři interpretace:

- SIC 15 Operativní leasingy – pobídky;
- SIC 27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu;
- IFRIC 4 Určení, zda smlouva obsahuje leasing.

Pod pojmem leasing se v české praxi obvykle rozumí pouze jeden typ pronájmu, který je založen na leasingové smlouvě. Z hlediska IFRS je ovšem nutné pod tímto termínem chápat i další smluvní vztahy, např. pronájem kancelářských prostorů, které společnost využívá k administrativním účelům, pronájem pozemků, zapůjčení věci aj.

Některé smlouvy jsou ovšem z působnosti standardu IAS 17 vyloučeny. Jde o leasingové smlouvy týkající se průzkumu a využívání neobnovitelných přírodních zdrojů, těžby nerostných surovin, nafty, ropy a plynu a licenční smlouvy na distribuci a veřejné provozování autorských děl (videozáznamy, filmy, divadelní hry, rukopisy, autorská práva, průmyslová práva a patenty). Ze standardu jsou dále vyjmuta biologická aktiva, oceňovaná v souladu s IAS 41 Zemědělství, a investice do nemovitostí, o kterých účtuje nájemce či pronajímatel v souladu s IAS 40 Investice do nemovitostí.

2.5.2 Definice základních pojmů

Leasing je standardem definován jako dohoda, na základě které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo za sérii plateb.

Finanční leasing vzniká na základě takové smlouvy, která přenáší na nájemce v podstatě všechna rizika a užitky spojené s užíváním aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být převedeno. To znamená, že pro tento leasing není rozhodující, zda dojde po jeho skončení k převodu vlastnického práva. Finanční leasing ve své podstatě představuje jeden ze způsobů financování pořízení aktiva.

Operativní leasing je leasing jiný než finanční leasing, představuje poskytovanou službu, která spočívá v umožnění užívání cizí věci. Operativní leasing nepřevádí všechna rizika a ekonomické užitky z vlastnictví aktiva.

Nevypověditelný leasing je leasing, který lze vypovědět podle specifikace standardu pouze v těchto případech:

- a) je-li splněna nějaká málo pravděpodobná skutečnost;
- b) se souhlasem pronajímatele;
- c) pokud nájemce uzavře novou smlouvu o nájmu stejného nebo podobného aktiva a se stejným pronajímatelem;
- d) pokud v případě ukončení leasingu nájemce zaplatí dostatečně velkou dodatečnou částku, ze které lze na počátku leasingu usoudit, že ukončení leasingu není sice nemožné, ale pro nájemce je nevýhodné.

Doba použitelnosti odpovídá očekávanému období od zahájení leasingu, ve kterém bude podnik spotřebovávat ekonomické užitky plynoucí z aktiva. Doba použitelnosti není omezena dobou trvání leasingu.

2.5.3 Indikátory finančního leasingu

Standard IAS 17 uvádí následující situace, které obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu:

1. Vlastnické právo je převedeno na nájemce do konce nájemní doby.
2. Nájemce má právo po skončení leasingu koupit majetek za výhodnou cenu, která bude podstatně nižší, než reálná hodnota (fair value), je-li dostatečně jisté, že toto právo bude využito.
3. Sjednaná doba leasingu představuje významnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví nebude převedeno (nájemce si přisvojí podstatnou část užitků). Při aplikaci IFRS se za významnou část považuje 75 % nebo více.
4. Současná hodnota minimálních leasingových plateb je vyšší než v podstatě celá reálná hodnota (fair value) pronajímaného majetku. To znamená, že nájemce v podstatě zaplatí v průběhu leasingu minimálně hodnotu aktiva, kterou by zaplatil na trhu při koupi majetku v současné době. Při aplikaci IFRS se za v podstatě celou reálnou hodnotu považuje 90 % nebo více.
5. Pronajaté aktivum je natolik zvláštní povahy, že jej bez významných úprav nemůže využít nikdo jiný než konkrétní nájemce (byl vyroben na zakázku pro nájemce).

Vedle pěti hlavních indikátorů se zvažují také tato dodatečná kritéria:

6. Nájemce má právo vypovědět leasing za předpokladu, že ponese pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu.
7. Zisky nebo ztráty vlivem pohybu reálné výše zbytkové hodnoty připadající nájemci (tato podmínka připadá v úvahu pouze v případě zaručené zbytkové hodnoty).
8. Nájemce má možnost pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

Společným jmenovatelem všech uvedených faktorů je, že jasně naznačují, že se s vysokou pravděpodobností jedná o profinancování pořízení aktiva. Takovou transakci je třeba zachytit v souladu s její ekonomickou podstatou. Je třeba vykázat pořízené aktivum v rozvaze nájemce, i když nenastal převod vlastnických práv, a zároveň také závazek z finančního leasingu, jenž je zdrojem krytí tohoto aktiva.

2.5.4 Finanční leasing z pozice pronajímatele

Z pohledu pronajímatele je zapůjčení nepeněžního aktiva formou finančního leasingu podobné jako poskytnutí dlouhodobé půjčky či úvěru. Pronajímatel ve své rozvaze vykazuje pohledávku za nájemcem, v souladu s tím je nutné oddělit hodnotu pohledávky a finanční výnosy v podobě úroků. Leasingové platby následně snižují hodnotu této pohledávky a zároveň jsou vykázány jako finanční výnos. Z uvedeného textu vyplývá, že pronajímatel nevykazuje aktivum v jeho hmotné podstatě, a tudíž ani odpisy daného majetku.

Prvotní ocenění pohledávky

Celkový úrokový výnos z finančního leasingu je určen rozdílem tzv. hrubé investice do leasingu a čisté investice do leasingu za dobu finančního pronájmu.

Hrubá investice do leasingu zahrnuje minimální leasingové platby a nezaručenou zbytkovou hodnotu. Je tedy celkovým příjmem, který pronajímatel z leasingu získá.

Čistá investice do leasingu je hrubá investice do leasingu diskontovaná za použití implicitní úrokovou mírou leasingu.

Implicitní úroková míra leasingu je taková úroková míra stanovená na počátku leasingu, při které platí:

$$\text{současná hodnota minimální leasingových plateb} + \text{nezaručená zbytková hodnota} = \\ \text{reálná hodnota pronajatého aktiva} + \text{počáteční přímé náklady pronajímatele}$$

Následné ocenění

Platby od nájemce je nutno rozčlenit na:

- splátky pohledávky z titulu leasingu aktiva (minimální leasingové splátky);
- podmíněné nájemné;
- platby za poskytnuté služby;
- daň z přidané hodnoty nebo jinou obdobnou daň u plátce.

Přijaté splátky za nájem aktiva budou účtovány jako snížení dlouhodobé pohledávky z leasingu. Zároveň bude tato pohledávka zvyšována o časově příslušný úrok. Každou splátku nájmu je tedy nutné rozdělit na úhradu úroku a úmor pohledávky.

Podmíněné nájemné a služby budou ve věcné a časové souvislosti zachyceny ve výnosech. Daň z přidané hodnoty bude zaúčtována jako závazek vůči příslušnému finančnímu úřadu.

Požadavky na zveřejnění informací

V souladu s požadavkem IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování pronajímatelé zveřejní následující informace:

- a) rozdíl budoucích minimálních leasingových plateb a současné hodnoty minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni, rozdělení budoucích příjmů z časového hlediska na:
 - splatné do jednoho roku;
 - splatné za období delší než jeden rok a kratší než pět let;
 - splatné za období delší než pět let;
- b) nerealizovaný finanční výnos, který je rozdílem mezi hrubou investicí a čistou investicí do leasingů;
- c) nezaručenou zbytkovou hodnotu;
- d) kumulované opravné položky vytvořené k nedobytným pohledávkám z leasingu;
- e) podmíněné nájemné, které bylo v průběhu účetního období zachyceno ve výnosech;
- f) obecnou informaci o významných leasingových smlouvách.

2.5.5 Finanční leasing z pozice nájemce

Účetní zachycení leasingu u nájemce je zrcadlovým obrazem účetního zachycení leasingu z pozice pronajímatele.

Prvotní ocenění aktiva a závazku

Při zahájení leasingu nájemce oceňuje aktivum a závazek plynoucí z finančního leasingu v reálné hodnotě (fair value) najatého majetku nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, a to v té, která je nižší. Hodnota aktiva se zvýší o počáteční přímé náklady vynaložené nájemcem.

Pro určení současné hodnoty minimálních leasingových plateb je nezbytné správně stanovit minimální leasingové platby, dobu leasingu a úrokovou míru.

Pro diskontování minimálních leasingových plateb je potřeba využít vhodnou úrokovou míru. Nejlepší způsob je využít implicitní úrokovou míru leasingu, tedy takovou, kterou za financování požaduje pronajímatel. Nájemce však od něj nemusí mít vždycky k dispozici údaje pro výpočet implicitní úrokové míry leasingu. V tom případě je nutno použít tzv. přírůstkovou výpůjční úrokovou míru, kterou by nájemce musel zaplatit za podobný leasing, nebo kdyby si za obdobných okolností prostředky vypůjčil v bance.

Následné ocenění aktiva a závazku

Platby prováděné nájemcem budou analogicky jako u pronajímatele rozčleněny na:

- splátky dlouhodobého závazku z titulu leasingu (minimální leasingové splátky);
- podmíněné nájemné;
- platby hrazené za poskytnuté služby;
- daň z přidané hodnoty nebo jinou obdobnou daň, která bude plátcí refundována.

Splátky dlouhodobého závazku z titulu nájmu aktiva, budou účtovány jako snížení dlouhodobého závazku z leasingu. Tyto splátky budou rozděleny na úhradu časově příslušného úroku a úmor dlouhodobého závazku.

Úrok bude stanoven pomocí té úrokové míry, která byla použita pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek. Pokud byl závazek z leasingu oceněn ve výši fair value najatého aktiva, bude se muset použít pro zjištění úrokové míry výpočet.

Částka úroku v jednotlivých obdobích se rovná násobku úrokové míry a aktuální výše nesplaceného závazku z leasingu.

Podmíněné nájemné a služby budou ve věcné a časové souvislosti zachyceny v nákladech. Daň z přidané hodnoty bude zaúčtována jako pohledávka vůči příslušnému finančnímu úřadu.

Odpisy najatého aktiva by měly být účtovány konzistentně s aktivy, která nájemce vlastní. Odpisování bude prováděno v souladu s pravidly, která jsou uvedena v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nebo v IAS 38 – Nehmotná aktiva.

Je-li doba použitelnosti delší než sjednaná doba leasingu a předpokládá-li se přechod vlastnictví po skončení leasingu, bude aktivum odepisováno po celou dobu použitelnosti. Pokud však neexistuje přiměřená jistota, že dojde po ukončení leasingu k převodu vlastnického práva na nájemce, musí nájemce odepsat aktivum v průběhu trvání leasingu, není-li delší než je doba použitelnosti aktiva.

Požadavky na zveřejnění informací

Standard klade následující požadavky na zveřejnění informací:

- a) čistou účetní hodnotu najatých aktiv k rozvahovému dni;
- b) rozdíl celkových budoucích minimálních leasingových plateb a jejich současné hodnoty k rozvahovému dni a rozdělení budoucích plateb z hlediska časového:
 - splatné do jednoho roku,
 - splatné za období delší než jeden rok a kratší než pět let,
 - splatné za období delší než pět let;
- c) podmíněné nájemné vykázané jako náklad v období;
- d) celkovou částku minimálních leasingových plateb z nevypověditelných leasingů, kterou účetní jednotka obdrží v budoucnu z poskytnutých sub-leasingů;
- e) obecný popis významných leasingových smluv, který obsahuje zejména:
 - popis způsobu, jakým je určena podmíněná výše nájemného;
 - datum, kdy bude mít účetní jednotka případně právo na obnovení leasingu nebo na odkup aktiva;
 - omezení stanovená leasingovými smlouvami, týkající se například uzavření dalšího leasingu, dodatečného dluhu apod.

2.6 Zásoby – IAS 2

2.6.1 Rozsah působnosti

Předmětem standardu IAS 2 jsou veškeré nakupované i vyrobené zásoby účetní jednotky. Standard se nevztahuje na nedokončenou výrobu vznikající v souvislosti se stavebními smlouvami, finanční nástroje, biologická aktiva využívaná v zemědělské produkci, a dále na zásoby zemědělských a lesních produktů a nerostných rud, jsou-li oceněny čistou realizovatelnou hodnotou.

2.6.2 Definice

Zásoby jsou aktiva, která účetní jednotka drží za účelem opětovného prodeje v běžném podnikání. Jedná se o majetek ve výrobním procesu, určený k prodeji nebo ve formě materiálu, surovin spotřebovaných ve výrobě.

Zásoby nakoupené představují zboží určené k dalšímu prodeji a materiál pro další spotřebu.

Zásoby vyráběné zahrnují výrobky a nedokončenou výrobu.

Čistá realizovatelná hodnota odpovídá odhadnuté prodejní ceně v běžném podnikání, od které se odečítají odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady nezbytné k uskutečnění prodeje.

Reálná hodnota je částka, za kterou by aktivum mohlo být směněno mezi znalými a ochotnými stranami za běžných podmínek.

2.6.3 Oceňování zásob

Základem pro ocenění zásob podle standardu IAS 2 je pořizovací cena, která ale při vykazování nesmí převyšovat čistou realizovatelnou hodnotu. To znamená, že zásoby se oceňují na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a jejich čisté realizovatelné hodnoty.

Oceňování zásob při pořízení

V okamžiku pořízení se zásoby oceňují v hodnotě pořizovacích nákladů. Tato hodnota zahrnuje náklady na nákup zásob a náklady na jejich další přeměnu v rámci výroby. Mezi náklady na nákup zásob se řadí především cena pořízení, dovozní cla a nerefundovatelné daně, doprava, manipulace. Obchodní a množstevní slevy naopak hodnotu zásob snižují. Druhá skupina zahrnuje náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu, poté na dokončené výrobky. Jedná se například o mzdy. Standard IAS 2 vyžaduje rozdělení výrobní režie na variabilní část a na část fixní.

V případě, že není možno stanovit skutečnou pořizovací cenu pro jednotlivé zásoby, lze zvolit metodu standardních nákladů nebo metodu maloobchodního prodeje, blíží-li se jejich výsledky ocenění na úrovni skutečných nákladů pořízení.

Oceňování spotřeby zásob

V okamžiku spotřeby či prodeje zásob lze využít buď metodu individuálního ocenění (u zásob majících individuálních charakter), nebo lze použít tzv. nákladové vzorce – tedy oceňovací techniky FIFO (anglicky first in first out) a váženého aritmetického průměru. Metoda FIFO je založena na předpokladu, že zásoby, které jsou pořízeny jako první, jsou také jako první spotřebovány. Při spotřebě či prodeji se tedy bere vždy cena nejstarší dodávky na skladě. Alternativou této metody je oceňovací technika LIFO, která byla ale v roce 2003 zakázána.

2.6.4 Zveřejnění

Standard vyžaduje, aby v účetní závěrce podniku byly zveřejněny tyto informace:

- účetní pravidla použitá pro ocenění zásob, vč. použitých nákladových vzorců;
- celková účetní hodnota zásob v obvyklém členění;
- celková výše zásob oceněná čistou realizovatelnou hodnotou;
- účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo zásob, které slouží jako záruka.

2.7 Výnosy – IAS 18

2.7.1 Rozsah působnosti

Tento standard se zabývá problematikou účtování výnosů a jejich správnou klasifikací. Předmětem standardu jsou provozní i finanční výnosy. IAS 18 se uplatňuje u následujících transakcí a událostí:

- prodej zboží a výrobků
 - podnikem vyprodukované statky určené k dalšímu prodeji a také statky zakoupené s cílem dále je prodat, např. obchodní zboží opatřené maloobchodníkem, pozemky a jiný majetek držený za účelem dalšího prodeje;
- poskytování služeb
 - vykonání smluvně sjednaného úkolu v průběhu dohodnutého období;
- užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky a dividendy
 - úroky – zaúčtované za použití peněz, peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných podniku;
 - licenční poplatky – zaúčtované za použití dlouhodobých aktiv podniku, např. obchodních značek, patentů, počítačového softwaru;
 - dividendy – zaúčtované při rozdělování zisku mezi vlastníky.

Předmětem standardu nejsou výnosy z leasingových smluv (IAS 17), výnosy spojené se stavebními smlouvami (IAS 11), výnosy z pojistných smluv u pojišťoven (IFRS 4), výnosy ze změn reálné hodnotě u finančních aktiv, výnosy ze změn v hodnotě jiných běžných aktiv, výnosy u biologických aktiv a z prvotního vykázání zemědělské produkce (IAS 41) a výnosy z těžby nerostů (IFRS 6).

2.7.2 Definice

Výnosy – hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnou podnikovou činností, pokud vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, vyjma jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky od vlastníků podniku.

Reálná hodnota – částka, za kterou by bylo možné aktivum směnit nebo vyrovnat závazek, mezi informovanými partnery, kteří by byli ochotni uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.

Okamžik realizace – moment vzniku výnosů – obvykle jím bývá předání zboží, výrobků, prací nebo služeb odběrateli, zároveň v tomto momentě vzniká bezpodmínečný nárok na úhradu těchto výnosů. Příklady vykázání výnosů jsou uvedeny v příloze č. 1.

2.7.3 Oceňování a kritéria výnosů

Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě (fair value) obnosu přijatého, nebo nárokovaného, včetně zohlednění souvisejících obchodních a množstevních slev. Po odečtení právě zmíněných slev je výsledkem cena, určená na základě smlouvy mezi kupujícím a prodávajícím nebo uživatelem aktiva.

Je-li platba odložena, reálná hodnota výnosu je pak stanovena diskontováním všech budoucích příjmů při použití implicitní úrokové míry. Účetní jednotka má dvě možnosti. Buď použije úrokovou míru podobného finančního nástroje (např. bankovního úvěru) nebo využije takovou úrokovou míru, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží či služby za hotové.

Pro všechny typy výnosů obecně platí stanovené podmínky. Výnosy lze tedy uznat v případě, kdy:

- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do podniku;
- náklady již vzniklé nebo náklady, které ve spojení s transakcí teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny;
- částka výnosů může být se spolehlivostí oceněna.

Při vykazování výnosů je potřeba dodržovat pravidlo souvislosti nákladů a výnosů. Toto pravidlo se týká akruálního principu. Výnosy a náklady, které se vztahují k téže transakci, nebo k jiné stejné události, se zachycují současně. Další kritéria pro vykázání výnosů jsou uvedena v rámci jednotlivých podkapitol.

Prodej zboží

Další kritéria pro uznání výnosů jsou:

- významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků byly převedeny na kupujícího;
- účetní jednotka si nezachová pokračující manažerskou angažovanost, ani kontrolu dalšího nakládání s tímto zbožím či výrobky.

Převedení významných rizik a odměn z vlastnictví je důležitým okamžikem pro vykázání výnosů. Když si účetní jednotka podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a případ lze uznat jako výnos. V případě, že došlo pouze k převodu vlastnictví z právního titulu, a podnik si ponechá významná rizika, není taková transakce považována za prodej. Standard uvádí situace, kdy výnos nevzniká:

- podnik má stále závazek vyplývající z nedostatečného plnění, který není krytý normální zárukou, nebo
- přijetí výnosů z určitého prodeje zboží či výrobků je závislé na výnosech z dalšího prodeje, nebo
- zboží je dodáno s podmínkou instalace nebo kontroly, která je ve smlouvě významnou složkou a která dosud nebyla podnikem dokončena, nebo
- kupující je oprávněn zrušit nákup z důvodů uvedených ve smlouvě a podnik nemá jistotu o pravděpodobnosti výnosů, tzn. výnos je nejistý.

Poskytování služeb

Standard se věnuje problému vykazování výnosů spojených s nedokončenými transakcemi, které zahrnují poskytování služeb.

K rozvahovému dni lze uznat výnosy, pokud může být spolehlivě odhadnut výsledek transakce. Pokud výsledek transakce není možné se spolehlivostí odhadnout, výnosy se vykážou pouze v rozsahu vynaložených nákladů, které lze zpětně získat. Jestliže nelze spolehlivě odhadnout výsledek celé transakce, nemůže účetní jednotka vykázat zisk. Pro uznání výnosů musí být současně splněny následující podmínky:

- částka výnosu může být se spolehlivostí oceněna;
- je pravděpodobné, že podniku ve spojení s transakcí poplynou ekonomické užitky;
- k rozvahovému dni lze spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce neboli stupeň rozpracovanosti;
- vynaložené náklady dané transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.

Pro ocenění výnosů z prodeje služeb se používá metoda procenta rozpracovanosti. Stupeň rozpracovanosti může být stanoven například na základě analýza vykonaného díla, podílem dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům na danou transakci nebo podílem služeb vykonaných k určitému datu k celkovým službám, které měly být poskytnuty, nebo i podílem celkového vynaloženého času k předpokládané době trvání díla.

Dodatek standardu obsahuje podrobnější klasifikaci pro vykázání výnosů u služeb. IAS 18 rozlišuje instalační poplatky, poplatky za servis zahrnuté v ceně výrobku, zprostředkovatelské odměny za reklamu a pojišťovacích agentur, poplatky za finanční služby, vstupné, školné, zápisné, koncesní poplatky, poplatky za vývoj softwaru na zakázku.

Úrok, licenční poplatky a dividendy

Tyto výnosy vznikají v souvislosti s užíváním podnikových aktiv jinými stranami a zachycují se, pokud:

- je pravděpodobné, že ekonomický prospěch ve spojení s danou transakcí poplyne podniku;
- částka výnosů může být se spolehlivostí oceněna.

Standard uvádí pro uznání těchto výnosů určité zásady. Věcný a časový soulad mezi náklady a výnosy je zajištěn splněním následujících požadavků. Úroky je třeba zachycovat na poměrné časové bázi s použitím efektivní úrokové míry. Licenční poplatky je nutné zachytit na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy. Dividendy mají být vykazovány v okamžiku, kdy akcionáři vzniká právo na přijetí platby.

2.7.4 Zveřejnění

Podnik ve své účetní závěrce zveřejní:

- účetní pravidla a metody uplatňované při vykazování výnosů;
- částky všech významných kategorií výnosů dosažených v průběhu účetního období, včetně výnosů vyplývajících z:
 - prodeje zboží;
 - poskytování služeb;
 - úroků;
 - licenčních poplatků;
 - dividend;
- částku výnosů ze směny zboží nebo služeb, zahrnutých v rámci každé z významných kategorií výnosů.

2.8 Výpůjční náklady – IAS 23

Rada pro mezinárodní účetní standardy vydala v roce 2007 novelu standardu IAS 23, jejíž hlavní změny lze shrnout následujícím způsobem:

- je povolen jen jeden způsob vykazování výpůjčních nákladů, který byl v dřívějším znění standardu pod názvem Povolena alternativa;
- dřívější Základní řešení (= vykazování všech výpůjčních nákladů do výsledovky běžného období) bylo zrušeno.

Novelizovaný standard je povinně platný pro účetní období začínající po 1. lednu 2009, jeho dřívější použití je vítáno.

2.8.1 Definice

Výpůjční náklady jsou úroky a ostatní náklady, které podnik vynaložil v souvislosti s vypůjčením cizích zdrojů financování. Standard IAS 23 řeší podmínky aktivace těchto nákladů do pořizovacích nákladů aktiva. Výpůjční náklady zahrnují:

- úroky z bankovních úvěrů, krátkodobých i dlouhodobých půjček;
- amortizace diskontů nebo premií souvisejících s půjčkami a úvěry;
- odpisování vedlejších nákladů, vynaložených ve spojení s uzavřením půjček;
- finanční náklady vznikající z titulu finančních leasingů uznaných v souladu s IAS 17 Leasingy;
- kurzové rozdíly vzniklé z půjček v cizí měně v rozsahu, v jakém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

Způsobilé aktivum je aktivum, které nezbytně potřebuje značné časové období, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej. Těmito aktivy mohou být:

- zásoby, které vyžadují dlouhou dobu výroby, než jsou schopny prodeje;
- dlouhodobá aktiva s účelem budoucího užívání v podniku (výrobní továrny, zařízení na výrobu energie);
- investice do nemovitostí, jejichž pořizování vyžaduje značný časový interval.

Za způsobilé aktivum se ale nepovažují zásoby s krátkou dobou výrobního cyklu či aktiva připravená pro zamýšlené použití nebo prodej okamžikem pořízení.

2.8.2 Postup účtování

Výpůjční náklady, které jsou přímo účelově vztaheny k nákupu, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, jsou aktivovány jako součást pořizovací ceny aktiva. Částka výpůjčních nákladů způsobilá pro aktivaci se určí v souladu s tímto standardem.

Výpůjční náklady, které nejsou předmětem aktivace a nejsou přímo přiřaditelné k pořizovanému aktivu, se účtují jako náklad v období, ve kterém jsou vynaloženy.

2.8.3 Aktivace

Lze aktivovat jen takové výpůjční náklady, které souvisí se zdroji financování získanými přímo účelově na pořízení daného aktiva. Financování způsobilých aktiv může být dvojího typu:

- účelová půjčka na pořízení konkrétního aktiva
 - od částky výpůjčních nákladů způsobilých k aktivaci je nutno odečíst veškerý investiční výnos z dočasného investování této půjčky;
- portfolio půjček, které podnik používá k pořízení více způsobilých aktiv
 - hodnota výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci se určuje pomocí výpočtu míry aktivace.

Míra aktivace je stanovena jako vážený průměr výpůjčních nákladů z nesplacených půjček podniku během období, a které nejsou účelově vázány na pořízení konkrétního způsobilého aktiva. Jedná se tedy o vážený průměr z příslušných efektivních úrokových sazeb jednotlivých půjček či úvěrů.

Míra aktivace je následně vztažena na výdaje na pořízení způsobilých aktiv. Skutečné výdaje mohou být ve výpočtu nahrazeny průměrnou účetní hodnotou aktiva v průběhu daného účetního období.

Částka výpůjčních nákladů aktivovaná během období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů, které byly během období vynaloženy.

Zahájení aktivace

Aktivace začíná v okamžiku, kdy:

- jsou vynaloženy výdaje za aktivum;
- jsou vynakládány výpůjční náklady; a
- probíhají nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo pro prodej.

Výdaje na aktivum zahrnují platby peněžními prostředky, převody jiných aktiv nebo převzetí úrokem zatížených závazků. Tyto výdaje jsou sníženy o všechny obdržené platby a dotace.

Mezi činnosti nezbytné k přípravě aktiva pro jeho použití či prodej patří fyzické zhotovení aktiva a technické a administrativní práce, vykonané před počátkem fyzické výstavby (např. získání stavebního povolení).

Přerušení aktivace

Během období, kdy neprobíhá aktivní příprava, se aktivace přeruší. K tomuto přerušení ale nedojde tehdy, je-li dočasné zdržení nezbytnou součástí procesu přípravy aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej.

Ukončení aktivace

Aktivace výpůjčních nákladů je ukončena, když všechny podstatné činnosti nezbytné pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho použití a prodej skončí. To je v případech, je-li dokončena:

- fyzická výstavba (administrativní práce ještě mohou pokračovat);
- výstavba dílčí části, která může být samostatně používána.

2.8.4 Zveřejnění

Podnik v účetní závěrce zveřejní:

- přijatá účetní pravidla pro výpůjční náklady;
- částku výpůjčních nákladů aktivovanou během účetního období;
- míru aktivace, která byla použita pro určení hodnoty výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci.

3 Metodika

Cílem diplomové práce je analyzovat metody oceňování v účetnictví dle českých účetních předpisů a IFRS na příkladu konkrétní účetní jednotky. Práce je rozdělena na teoretickou část a praktickou část. Teoretická část diplomové práce byla zpracována na základě odborných publikací, které jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Tato část charakterizuje základní rozdíly mezi oceňováním podle ČÚL a podle IFRS a popisuje následující mezinárodní účetní standardy:

- IAS 11 – Stavební smlouvy;
- IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení;
- IAS 17 – Leasingy;
- IAS 2 – Zásoby;
- IAS 18 – Výnosy;
- IAS 23 – Výpůjční náklady.

Praktická část se zaměřuje na aplikaci zkoumaných metod oceňování na konkrétní účetní jednotku, v tomto případě jde o vybranou společnost E.ON ČR, s. r. o. Při zpracování této části byly použity interní materiály zvolené firmy, výroční zpráva, a další důležité podklady. Zároveň se vycházelo z poznatků získaných z teoretické části. Na základě shromážděných zdrojů a teoretických znalostí jsou součástí praktické části konkrétní příklady na danou problematiku. Jedná se o výpočet odpisů podle ČÚL a podle IFRS, dopad přecenění dlouhodobého aktiva na reálnou hodnotu, zachycení leasingu podle ČÚL a IFRS a oceňování náhradních dílů. Nedílnou součástí diplomové práce jsou i návrhy a zhodnocení, týkající se oblasti oceňování a získaných výsledků.

4 Praktická část

4.1 Představení podniku

Společnost E.ON Česká republika, s. r. o. byla založena zakladatelskou listinou sepsanou ve formě notářského zápisu v roce 1998. Jednalo se o fúzi formou sloučení uskutečněnou mezi společnostmi E.ON Česká republika, a. s. jako zanikající společností a společností E.ON Bohemia, s. r. o. jako nástupnickou společností.

Zmíněná účetní jednotka je součástí konsolidačního celku E.ON Energie AG Mnichov. Funkci vedení koncernu plní společnost E.ON AG se sídlem v Düsseldorfu, dohlíží a koordinuje činnost celého koncernu. Předmět podnikání zahrnuje zejména:

- pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor;
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, mezi obory činnosti patří například:
 - velkoobchod a maloobchod, zprostředkování obchodu a služeb,
 - pronájem a půjčování věcí movitých, ubytovací služby, realitní činnost,
 - provozování vodovodů a kanalizací a úprava a rozvod vody,
 - potrubní a pozemní doprava (vyjma železniční a silniční motorové dopravy),
 - testování, měření, analýzy a kontroly, a další.
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů, přístrojů a elektrických a telekomunikačních zařízení,
- projektová činnost ve výstavbě,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,
- montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny,
- montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny,
- montáž, opravy, revize a zkoušky zdvihacích zařízení,
- technicko-organizační činnost v oblasti požární ochrany.

Základní kapitál společnosti činí 2 000 000 Kč, je tvořen peněžitými vklady společníků a byl splacen v celé výši.

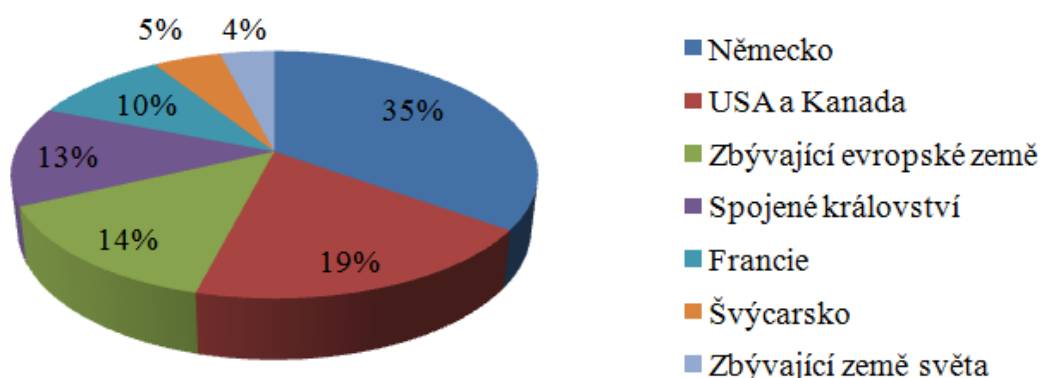
Společnost má tři jednatele. Každý jednatel je povinen vést společnost v souladu se zákonem, zakladatelskou listinou v platném znění, rozhodnutími a nařízeními jediného společníka a jednacím řádem. Jednatelům náleží obchodní vedení společnosti. Jménem společnosti jednají navenek vždy alespoň dva jednatele společně.

Společnost vytváří rezervní fond z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce za rok, v němž poprvé společnost čistý zisk vytvoří. Obchodní rok je identický s kalendářním rokem. Společnost sestaví roční uzávěrku v souladu s příslušnými právními předpisy a ostatními předpisy. Na jejím základě společnost rozhoduje o rozdělení zisku či úhradě ztráty.

Společnost E.ON je významnou energetickou firmou, jejímž vlastníkem jsou investoři. Organizační uspořádání je zárukou, že v celé organizaci jsou jasně definované role a odpovědnost tak, aby mohlo být dosaženo cílů tím nejefektivnějším možným způsobem. Činnost je rozdělena do globálních a regionálních jednotek (divizí).

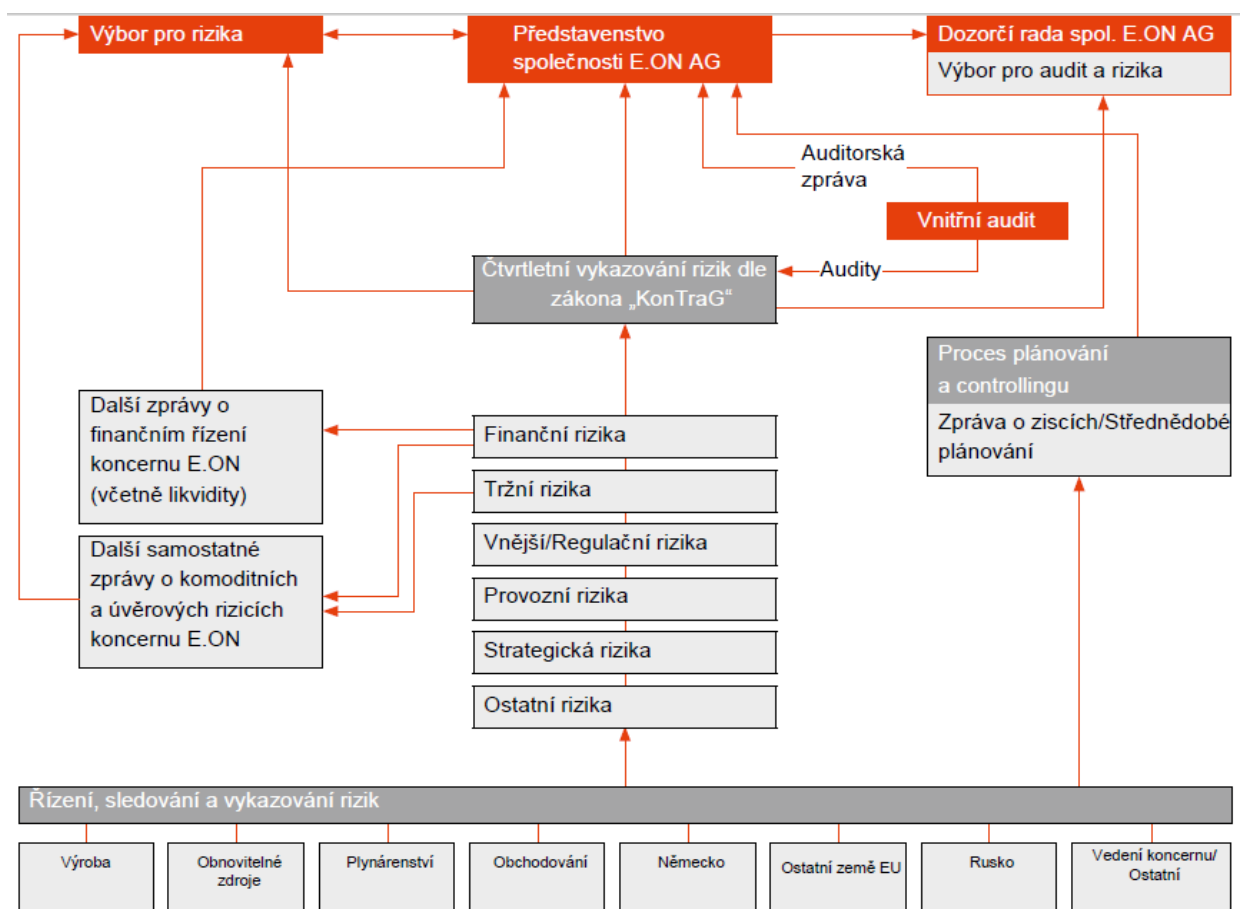
Vztahy s investory jsou založeny na čtyřech zásadách: otevřenost, kontinuita, důvěryhodnost a rovné zacházení se všemi investory. Každý rok společnost usilovně pracuje na tom, aby se v každé z těchto oblastí dále zlepšovala.

Obrázek 1: Struktura akcionářů podle zemí



Mezi důležité vybrané finanční údaje týkající se koncernu E.ON patří ukazatel tržeb, EBITDA, EBIT, základní čistý zisk upravený o mimořádné vlivy, dividenda na akcii a výplata dividend. Tržby se v roce 2011 zvýšily na 113 mld. EUR, přičemž tržby za prodej elektřiny stouply o 11 % a tržby za prodej plynu o 28 % ve srovnání s předcházejícím rokem. EBITDA představuje upravený zisk před zdaněním a odečtením úroků a odpisů. Tento ukazatel za rok 2011 dosáhl úrovně 9,3 mld. EUR, byl o 30 % nižší než vysoké výsledky dosažené v minulém roce. Jsou v něm odraženy dva hlavní vlivy, a to jednorázový záporný dopad související s předčasným uzavřením jaderných elektráren v Německu a ztrátou v naší plynárenské velkoobchodní činnosti. Základní čistý zisk činil 2,5 mld. EUR. Peněžní toky z provozní činnosti zaznamenaly pokles o 38 %. Doporučená výplata peněžité dividendy za rok 2011 je 1 EURO na akcii. Společnost E.ON plánuje vyplatit dividendu ve výši 1,1 EUR na akcii za finanční rok 2012 a nejméně 1,1 EUR za finanční rok 2013.

Obrázek 2: Systém řízení rizik



Společnost E.ON sestavila konsolidovanou účetní závěrku, což je účetní závěrka skupiny podniků, která slučuje stav aktiv a závazků a dosažené hospodářské výsledky mateřského podniku s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích. Tyto podniky kontroluje nebo v nich má podstatný či rozhodující vliv. Cílem je podat akcionářům mateřského podniku a odborné veřejnosti komplexní informace o celkovém majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech a výnosech za seskupení podniků, které jsou kapitálově propojeny.

Součástí konsolidované účetní závěrky je:

- konsolidovaná rozvaha,
- konsolidovaný výkaz zisku a ztrát,
- konsolidovaný výkaz peněžních toků,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- příloha konsolidované účetní závěrky.

Představenstvo společnosti odpovídá za sestavení konsolidované účetní závěrky podle IFRS a v souladu s dalšími požadavky německého obchodního zákoníku, a dále za zajištění toho, aby tato účetní závěrka podala věrný a pravdivý obraz čistých aktiv, finanční pozice a výsledku hospodaření koncernu. Je nutno sestavit konsolidovanou účetní závěrku tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

U konsolidované účetní závěrky musí být proveden audit. Audit byl proveden v souladu s německým obchodním zákoníkem a německými účetními předpisy. Dále bylo přihlédnuto i k Mezinárodním auditorským standardům (ISA). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit v souladu s etickými požadavky tak, aby získal přiměřenou jistotu, že konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Výrok auditora je uveden v příloze č. 2.

4.2 Srovnání oceňování dle ČÚL a IFRS

Přístupy k oceňování jsou podle českých předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví odlišné. Česká účetní legislativa vymezuje nejen účtování, ale zároveň vedení účetních knih. IFRS se zaměřují převážně na účetní výkaznictví. Tyto standardy preferují, jak jednotlivé položky vykazovat, zatímco ČÚL upřednostňuje zachycení všech účetních operací a na správné účty.

Při počátečním ocenění majetku používají porovnávané legislativy obdobné metody. Jedná se o ocenění na základě historických cen, kdy je přesně stanoveno, které položky lze zahrnout a naopak které nesmí vstoupit do pořizovací ceny aktiva. Odlišný přístup obou účetních systémů je například k nákladům na odstranění aktiva. Podle IFRS jsou tyto náklady součástí pořizovací ceny majetku, avšak podle ČÚL nikoli.

Další odlišnost ve srovnání obou legislativ se týká přecenění na fair value čili reálnou hodnotu. Mezinárodní standardy tuto možnost povolují, a to oběma směry nahoru i dolů, zatímco česká legislativa přecenění směrem nahoru nepovoluje. Přepočtení na fair value se provádí proto, aby se příliš nelišila reálná hodnota od účetního ocenění. Podle českých předpisů se snížení hodnoty aktiva zachytí v účetnictví tvorbou opravné položky k dlouhodobému majetku.

Porovnáme-li vymezení dlouhodobého hmotného majetku, najdeme následující odlišnosti. V rámci IFRS jsou považovány za dlouhodobý hmotný majetek pozemky, budovy a zařízení splňující definici aktiva, která je obsažena v Koncepčním rámci. Na druhé straně české předpisy přesně určují, která aktiva spadají do dlouhodobého hmotného majetku. Podle zákona o dani z příjmů je stanovena minimální hranice pro tento majetek, a to ve výši 40 000 Kč. Majetek, který tuto hranici nepřesáhne, nemůže být podle ČÚL zachycen jako dlouhodobý.

Problematika vymezení dlouhodobého hmotného majetku se týká i náhradních dílů. V souladu s IFRS se významné náhradní díly berou jako položky pozemků, budov a zařízení, a to očekává-li se jejich doba použitelnosti více než 1 rok a přinesou-li společnosti ekonomický užitek za dané účetní období. Česká legislativa zahrnuje náhradní díly do zásob bez ohledu na jejich ocenění.

Tabulka 1: Základní rozdíly v oceňování dle ČÚL a dle IFRS

Rozdíly	Úprava dle ČÚL	Úprava dle IFRS
Věrné zobrazení skutečnosti	Pokud je použití účetní metody dle ČL neslučitelné s poctivým a věrným obrazem = odchýlení.	Dle IAS 1 bude věrného obrazu dosaženo při postupu dle IFRS.
Definice vykazování základních prvků ÚZ	Neobsahuje základní definice aktiv, závazků, nákladů, výnosů a kritéria pro vykazování.	Obsahuje základní definice aktiv, závazků, nákladů, výnosů a kritéria pro vykazování.
Oceňovací báze	Není povoleno oceňování současnou hodnotou.	Je povoleno oceňování současnou hodnotou.
Formáty finančních výkazů	Přesně definované formáty finančních výkazů.	IAS 1: minimální požadavky na rozvahu, výkaz zisku a ztrát, výkaz změn vlastního kapitálu, IAS 7: požadavky na výkaz CF
Složky účetní závěrky	Výkaz CF, výkaz změn VK někdy dobrovolné.	Výkaz CF, výkaz změn VK vždy povinné.
Mimořádné náklady a výnosy	Vykazovány samostatně ve výkazu zisku a ztrát.	Vykazovány v rámci běžných činností.
Změna účetních pravidel	Dopady změn přes výkaz zisku a ztrát.	IAS 8 – dopady retrospektivně – do nerozdělených zisků.
Oprava chyb	Dopady změn přes výkaz zisku a ztrát.	Oprava v období vzniku – dopad nerozdělených zisků.

Zdroj: Vlastní zpracování

Práce se zabývá způsoby oceňování v účetnictví podle ČÚL a IFRS a vyzdvihuje základní rozdíly mezi těmito použitými metodami. Z důvodu rozsáhlého tématu se tato práce zaměřuje zejména na dlouhodobý hmotný majetek, okrajově jsou zmíněny kapitoly týkající se zásob, výnosů a výpůjčních nákladů.

Dlouhodobého majetku se týkají standardy IAS 11 – Stavební smlouvy a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Problematikou dlouhodobého hmotného majetku se mimo jiné zabývá i několik dalších standardů, například IAS 17 – Leasingy. Dále se práce zabývá zásobami, jejichž definici říká IAS 2 – Zásoby, co se týče výnosů, je tato položka shrnuta v souladu s IAS 18 – Výnosy a v poslední řadě je zmíněna podkapitola, která je řešena standardem IAS 23 – Výpůjční náklady.

4.2.1 Stavební smlouvy

Cílem standardu IAS 11 – Stavební smlouvy je stanovení způsobu účtování výnosů a nákladů, které souvisejí se stavebními smlouvami.

ČÚL neobsahuje žádné ustanovení o stavebních smlouvách, ale jen konstatuje, že výnosy a náklady jsou účtovány na akruální bázi. České účetnictví nepovoluje uplatňování metody procenta dokončení a výnosy jsou obecně uznány na základě dohodnutých termínů a dokončení jednotlivých prací nebo po dokončení celé výstavby. Pokud nejsou ve smlouvě stanoveny termíny pro dokončení jednotlivých fází výstavby, vykážou se všechny platby obdržené zhotovitelem jako závazky.

4.2.2 Pozemky, budovy a zařízení

Standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení popisuje účetní ošetření majetku a jeho změn tak, aby čtenář účetní závěrky získal potřebné informace.

Z provedené analýzy přístupů k oceňování dlouhodobého hmotného majetku podle české účetní legislativy a mezinárodních standardů finančního výkaznictví vyplývají rozdíly, které jsou uvedeny v tabulce.

Tabulka 2: Rozdíly v oceňování u položky Pozemky, budovy a zařízení

Rozdíly	Úprava dle ČÚL	Úprava dle IFRS
Náhradní díly	Náhradní díly jsou většinou klasifikovány v položce zásoby. Zásoby se neodepisují, ale zúčtují do nákladů v době spotřeby.	Hlavní náhradní díly jsou součástí položky pozemky, budovy a zařízení a odepisují se.
Komponentní odpisování	Komponentní odpisování není povoleno.	Každá část položky pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací cena je významná vzhledem k celkové hodnotě položky má být odpisována samostatně.
Náklady spojené s odstraněním aktiva a s uvedením místa do původního stavu	Na tyto náklady se většinou tvoří rezerva.	Tyto náklady jsou součástí pořizovací ceny aktiva a odepisují se.
Generální prohlídky	Na tyto náklady se většinou tvoří rezerva nebo se přímo vykazují v nákladech.	Náklady na generální prohlídky jsou zachyceny jako samostatné aktivum a odepisují se do doby další generální prohlídky.
Směna aktiv	Účtuje se jako nákup a prodej.	Možnost ocenění nabyté položky reálnou hodnotou nebo účetní hodnotou; záleží na tom, zda má transakce komerční povahu.
Přecenění na reálnou hodnotu	Není povoleno.	Položky pozemků, budov a zařízení mohou být vedeny v reálné hodnotě snížené o oprávků a kumulativní ztráty ze snížení hodnoty.

Odpisovatelná částka	Odpisovatelná částka není snížena o zbytkovou hodnotu.	Odpisovatelná částka je snížena o zbytkovou hodnotu.
Snížení hodnoty	Není detailně propracováno. Přejížděné snížení hodnoty majetku se účtuje pomocí opravných položek a trvalé snížení prostřednictvím opravěk.	Aplikuje se standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv. Standard nerozlišuje mezi trvalým a přechodným snížením.

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost E.ON oceňuje pozemky, budovy a zařízení při výchozím uznání pořizovacími náklady nebo výrobními náklady. Pořizovací náklady zahrnují cenu, za níž byl daný majetek získán včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením. Dále sem patří náklady na vyřazení z provozu nebo na obnovu, které se musí na základě předpokládané doby použitelnosti aktivovat a odepsat. Majetek společnosti je zařazen do jednotlivých skupin, kde pro každou z nich je stanovena doba amortizace v letech. Doba použitelnosti jednotlivých hlavních komponent pozemků, budov a zařízení je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 3: Doba použitelnosti pozemků, budov a zařízení

Budovy	10 – 50 let
Technické pozemky, budovy a zařízení	10 – 65 let
Ostatní zařízení a inventář	3 – 25 let

Zdroj: Výroční zpráva 2011

Při použití metod oceňování podle české účetní legislativy se o hmotném majetku, jehož pořizovací cena je nižší než 40 000 Kč, účtuje jako o zásobách. V okamžiku spotřeby je vykazován v nákladech.

Společnost účtuje o technickém zhodnocení jako o nákladech, ale pokud jeho hodnota přesáhne za příslušné období částku 40 000 Kč, musí být technické zhodnocení aktivováno.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stanovují hranici 15 000 Kč, od které je majetek považován za drobný hmotný majetek a spadá do klasifikace dlouhodobého majetku. Z uvedeného textu vyplývá, že na rozdíl od české legislativy se aktiva od této částky musí také odepisovat.

Společnost E.ON Česká republika, s. r. o. používá různé metody amortizace. V případě účetních odpisů se jedná o lineární odpisování, v případě daňových to bývá obvykle technika rovnoměrných odpisů, pokud není výjimečně vhodné zvolit jinou odpisovou metodu. Metody amortizace jsou stejné jak pro ČÚL, tak pro IFRS. Je-li dlouhodobý hmotný majetek pořízen v průběhu roku, je důležité, aby začátek odepisování nastal v měsíci, kdy proběhla aktivace majetku.

Výpočet odpisů podle ČÚL a podle IFRS

Společnost E.ON ČR, s. r. o. koupila 1. 4. 2002 budovu v hodnotě 9 720 000 Kč. Zároveň bylo pořízené aktivum zařazeno do obchodního majetku a od stejného data je odepisováno. Doba použitelnosti byla stanovena na 20 let podle příslušné odpisové skupiny. Jelikož společnost zařadila aktivum do majetku firmy během účetního období, musí být určena výše odpisů za poměrnou část roku. Účetní jednotka při výpočtu odpisů v rámci IFRS zohledňuje zbytkovou hodnotu, kterou ČÚL neřeší. Společnost počítá se zbytkovou hodnotou ve výši 420 000 Kč.

Amortizace dle ČÚL

výpočet ročního odpisu:	$9\,720\,000 / 20 = 486\,000$ Kč
výpočet měsíčního odpisu:	$486\,000 / 12 = 40\,500$ Kč
odpis v roce 2002:	$40\,500 * 9 = 364\,500$ Kč
odpisy v letech 2003 – 2021:	$40\,500 * 12 = 486\,000$ Kč
odpis v roce 2022:	$40\,500 * 3 = 121\,500$ Kč

Amortizace dle IFRS

výpočet ročního odpisu:	$(9\,720\,000 - 420\,000) / 20 = 465\,000$ Kč
výpočet měsíčního odpisu:	$465\,000 / 12 = 38\,750$ Kč
odpis v roce 2002:	$38\,750 * 9 = 348\,750$ Kč
odpisy v letech 2003 – 2021:	$38\,750 * 12 = 465\,000$ Kč
odpis v roce 2022:	$38\,750 * 3 = 116\,250$ Kč

Tabulka 4: Odpisy budovy v jednotlivých letech dle ČÚL (v Kč)

Rok	Počet měsíců	ČÚL		
		Roční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2002	9	364500	364500	9355500
2003	12	486000	850500	8869500
2004	12	486000	1336500	8383500
2005	12	486000	1822500	7897500
2006	12	486000	2308500	7411500
2007	12	486000	2794500	6925500
2008	12	486000	3280500	6439500
2009	12	486000	3766500	5953500
2010	12	486000	4252500	5467500
2011	12	486000	4738500	4981500
2012	12	486000	5224500	4495500
2013	12	486000	5710500	4009500
2014	12	486000	6196500	3523500
2015	12	486000	6682500	3037500
2016	12	486000	7168500	2551500
2017	12	486000	7654500	2065500
2018	12	486000	8140500	1579500
2019	12	486000	8626500	1093500
2020	12	486000	9112500	607500
2021	12	486000	9598500	121500
2022	3	121500	9720000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 5: Odpisy budovy v jednotlivých letech dle IFRS (v Kč)

Rok	Počet měsíců	IFRS		
		Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2002	9	348750	348750	9371250
2003	12	465000	813750	8906250
2004	12	465000	1278750	8441250
2005	12	465000	1743750	7976250
2006	12	465000	2208750	7511250
2007	12	465000	2673750	7046250
2008	12	465000	3138750	6581250
2009	12	465000	3603750	6116250
2010	12	465000	4068750	5651250
2011	12	465000	4533750	5186250
2012	12	465000	4998750	4721250
2013	12	465000	5463750	4256250
2014	12	465000	5928750	3791250
2015	12	465000	6393750	3326250
2016	12	465000	6858750	2861250
2017	12	465000	7323750	2396250
2018	12	465000	7788750	1931250
2019	12	465000	8253750	1466250
2020	12	465000	8718750	1001250
2021	12	465000	9183750	536250
2022	3	116250	9300000	420000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulek vyplývá závěr, že odpisy vyjádřené pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví dosahují nižších hodnot během doby životnosti aktiva než při výpočtu podle české účetní legislativy. Důvodem je zohlednění zbytkové hodnoty při výpočtu základní hodnoty, že které se odpisy počítají. V případě využití IFRS se tedy jedná o výpočet amortizace z nižší částky, z čehož logicky vyplývají i nižší výsledné hodnoty. Zůstatková cena v roce 2022 dle metodiky IFRS činí 420 000 Kč, což odpovídá zbytkové hodnotě.

Podle ČÚL jsou položky pozemků, budov a zařízení oceňovány na základě historických cen a nelze je přecenit. Na druhé straně IFRS tuto možnost přecenění hmotných aktiv na reálnou hodnotu povoluje, a to oběma směry nahoru i dolů. Přecenění se provádí z důvodu, aby se účetní zůstatková hodnota výrazně neodchylovala od reálné hodnoty.

Nastanou-li okolnosti, na základě kterých se hodnota dlouhodobého majetku může snížit, budou položky pozemků, budov a zařízení testovány na snížení hodnoty podle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

Dopad přecenění dlouhodobého aktiva na reálnou hodnotu

Společností E.ON ČR, s. r. o. bylo k datu 1. května 2001 pořízeno hmotné aktivum, jehož základní informace jsou shrnuty v tabulce č. 5. Ke stejnému datu byla položka pozemků, budov a zařízení zařazena do užívání. Tento majetek byl primárně oceněn v pořizovacích cenách podle ČÚL. Účetní jednotka v souladu s IFRS a na základě odborného odhadu přecenila aktivum na reálnou hodnotu k datu 31. 12. 2003. Při výpočtu odpisů u přeceněného majetku v rámci IFRS je nutné zohlednit nejen zbytkovou hodnotu majetku, ale také ztrátu ze snížení hodnoty aktiva.

Tabulka 6: Přehled údajů o nakoupeném majetku (v Kč)

Kategorie majetku	Pořizovací cena k 1. 5. 2001	Doba odepisování	Zbytková hodnota	Reálná hodnota k 31. 12. 2003
Stroje	5320800	12	381600	3600000

Zdroj: Vlastní zpracování

Amortizace dle ČÚL

výpočet ročního odpisu: $5\,320\,800 / 12 = 443\,400$ Kč

výpočet měsíčního odpisu: $443\,400 / 12 = 36\,950$ Kč

odpis v roce 2001: $36\,950 * 8 = 295\,600$ Kč

odpisy v letech 2002 – 2012: $36\,950 * 12 = 443\,400$ Kč

odpis v roce 2013: $36\,950 * 4 = 147\,800$ Kč

Tabulka 7: Odpisy stroje v jednotlivých letech dle ČÚL (v Kč)

Rok	Počet měsíců	ČÚL		
		Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2001	8	295600	295600	5025200
2002	12	443400	739000	4581800
2003	12	443400	1182400	4138400
2004	12	443400	1625800	3695000
2005	12	443400	2069200	3251600
2006	12	443400	2512600	2808200
2007	12	443400	2956000	2364800
2008	12	443400	3399400	1921400
2009	12	443400	3842800	1478000
2010	12	443400	4286200	1034600
2011	12	443400	4729600	591200
2012	12	443400	5173000	147800
2013	4	147800	5320800	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Amortizace dle IFRS

výpočet ročního odpisu:	$(5\,320\,800 - 381\,600) / 12 = 411\,600 \text{ Kč}$
výpočet měsíčního odpisu:	$411\,600 / 12 = 34\,300 \text{ Kč}$
odpis v roce 2001:	$34\,300 * 8 = 274\,400 \text{ Kč}$
odpisy v letech 2002 – 2004:	$34\,300 * 12 = 411\,600 \text{ Kč}$
odpisy v letech 2005 – 2012:	$(3\,841\,600 - 381\,600 - 241\,600) / 100 * 12 =$ $= 386\,208 \text{ Kč}$
odpis v roce 2013:	$(3\,841\,600 - 381\,600 - 241\,600) / 100 * 4 =$ $= 128\,736 \text{ Kč}$

Tabulka 8: Odpisy stroje v jednotlivých letech dle IFRS (v Kč)

Rok	Počet měsíců	IFRS	
		Roční odpis	Zůstatková cena
2001	8	274400	4664800
2002	12	411600	4253200
2003	12	411600	3841600
2004	12	411600	3600000
2005	12	386208	3213792
2006	12	386208	2827584
2007	12	386208	2441376
2008	12	386208	2055168
2009	12	386208	1668960
2010	12	386208	1282752
2011	12	386208	896544
2012	12	386208	510336
2013	4	128736	381600

Zdroj: Vlastní zpracování

Problematika odpisování dlouhodobého majetku podle ČÚL a podle IFRS se velmi neliší. Výjimka spočívá v odhadované zbytkové hodnotě, která musí být v souladu s IFRS ve výpočtu zahrnuta. ČÚL nezohledňuje zbytkovou hodnotu, tudíž se s ní ve vyjádření odpisů nepočítá, bere se v úvahu jako nulová.

Uvedený příklad se týká přecenění majetku na reálnou hodnotu a snížení hodnoty tohoto aktiva. ČÚL řeší toto snížení tvorbou opravných položek. Jde-li o dočasné snížení hodnoty stroje, tak společnost vytvoří opravnou položku k dlouhodobému hmotnému majetku. Pokud bude v budoucnosti snížení hodnoty majetku trvalého charakteru, musí účetní jednotka opravnou položku rozpustit a současně vyúčtovat trvalé snížení hodnoty aktiva.

Ať je použito ocenění v rámci ČÚL nebo IFRS, v obou případech má snížení hodnoty aktiva dopad na výsledek hospodaření společnosti.

Z údajů předcházejících tabulek lze vyčíst, že náklady ve formě odpisů dosáhly nižších hodnot v případě oceňování podle IFRS. Důvodem je již zmiňovaná odhadovaná zbytková hodnota, která je zohledněna v rámci této metodiky, a dále skutečností, že došlo ke snížení hodnoty stroje v roce 2003.

V opačném případě, došlo-li by ke zvýšení hodnoty aktiva, je řešení následující. České předpisy nepřipouští navýšení hodnoty majetku čili přecenění směrem nahoru. Byla by porušena zásada opatrnosti v účetnictví, protože aktiva se nesmí nadhodnocovat.

Jak již bylo dříve řečeno, IFRS umožňuje přeceňovat dlouhodobý majetek v obou směrech. Účetní jednotka zachytí přecenění aktiva ve fondu z přecenění, který je součástí vlastního kapitálu.

4.2.3 Leasingy

Kapitola IAS 17 se věnuje problematice leasingu. Standard jasně vysvětluje odlišnosti mezi finančním a operativním leasingem. Základním předpokladem pro kategorizaci leasingu je dopad rizik a odměn, souvisejících s vlastnictvím pronajímaného majetku, na nájemce či pronajímatele.

Účetní jednotka klasifikuje leasingové transakce podle leasingových smluv a základních rizik a užitků, které jsou v nich stanoveny, v souladu s IAS 17 – Leasingy. Dále IFRIC 4 – Určení, zda smlouva obsahuje leasing, definuje kritéria, která určují, jestli smlouva umožňující používat dané aktivum, splňuje definici leasingu.

Jsou-li splněna příslušná kritéria, je možné smlouvy o nákupu a dodávkách v plynárenském a elektrárenském odvětví a také určitá práva užívání klasifikovat jako leasing. Společnost E.ON ČR, s. r. o. je smluvní stranou některých smluv, ve kterých vystupuje jako pronajímatel, a jiných smluv, ve kterých je nájemcem.

Leasingové transakce, ve kterých je účetní jednotka nájemcem, jsou klasifikovány buď jako finanční leasing nebo jako operativní leasing. Nese-li společnost všechna podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím najatého aktiva čili předmětu leasingu, je leasing klasifikován jako finanční leasing. V bilanci firmy je poté vykazováno aktivum a související závazek ve stejné výši.

Na počátku doby trvání leasingu vykazuje společnost finanční leasing v částkách odpovídajících reálné hodnotě najatého aktiva nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, je-li nižší. Najatý majetek se odepisuje na základě ekonomické životnosti aktiva nebo po dobu trvání leasingu, pokud je kratší. Závazek je následně oceňován metodou efektivní úrokové sazby.

Ostatní transakce, ve kterých je společnost E.ON ČR, s. r. o. nájemcem, jsou klasifikovány jako operativní leasing. Platby zrealizované v rámci operativního leasingu jsou obvykle účtovány do nákladů po dobu trvání leasingu.

Leasingové operace, ve kterých vystupuje účetní jednotka jako pronajímatel a všechna podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím najatého aktiva jsou převedeny na nájemce, jsou klasifikovány jako finanční leasing. U tohoto typu leasingu společnost vykazuje pohledávku, a to ve výši současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Uhrazené platby od nájemce jsou poměrně rozděleny mezi snížení leasingové pohledávky a výnosový úrok. Firma vykazuje výnosy z těchto smluv po dobu trvání leasingu metodou efektivní úrokové sazby.

O všech ostatních transakcích, ve kterých je společnost E.ON ČR, s. r. o. pronajímatelem, se účtuje jako o operativním leasingu. Účetní jednotka si ponechá najaté majetek ve své rozvaze jako aktivum a leasingové platby od nájemce obvykle vykazuje rovnoměrně jako výnos po dobu trvání leasingu.

Zachycení leasingu podle ČÚL a IFRS

Společnost E.ON ČR, s. r. o. si pořídila 1. ledna 2003 majetek v ceně 690 000 Kč prostřednictvím finančního leasingu. Vystupuje tedy v tomto případě jako nájemce. Reálná hodnota aktiva činila 550 000 Kč a byla uvedena v leasingové smlouvě. Předmětem nákupu byl osobní automobil s předpokládanou dobou použitelnosti 36 měsíců. Na konci doby leasingu 31. prosince 2005 účetní jednotka odkoupila aktivum za cenu 30 000 Kč. Ve splátkovém kalendáři a zachycení účetních operací jsou uvedeny hodnoty za rok pro zjednodušené znázornění průběhu leasingu.

ČÚL

Tabulka 9: Splátkový kalendář dle ČÚL (v Kč)

Období	Platba	Poznámka
2003 (leden)	240000	Akontace = 1. zvýšená splátka
2003 (prosinec)	140000	1. pravidelná splátka
2004 (prosinec)	140000	2. pravidelná splátka
2005 (prosinec)	140000	3. pravidelná splátka

Zdroj: Vlastní zpracování

výpočet poměrné části nákladů: $(690\,000 - 30\,000) / 3 = 220\,000$ Kč

V souladu s českými předpisy společnost E.ON ČR, s. r. o. zachytila v účetnictví následující transakce spojené s leasingem:

1) vznik závazku z leasingu	660 000 Kč	381 / 379
2) úhrada akontace	240 000 Kč	379 / 221
3) úhrada 1. pravidelné splátky	140 000 Kč	379 / 221
4) náklady za rok 2003	220 000 Kč	518 / 381
5) úhrada 2. pravidelné splátky	140 000 Kč	379 / 221
6) náklady za rok 2004	220 000 Kč	518 / 381
7) úhrada 3. pravidelné splátky	140 000 Kč	379 / 221
8) náklady za rok 2005	220 000 Kč	518 / 381
9) pořízení majetku za odkupní cenu	30 000 Kč	042 / 221
10) zařazení majetku do užívání	30 000 Kč	022 / 042
11) jednorázový odpis najatého aktiva	30 000 Kč	551 / 082

ČÚL při vykazování a účtování o leasingu preferuje právní hledisko. Z toho vyplývá, že firma, která je vlastníkem pronajímaného aktiva, neboli pronajímatel, má zahrnut majetek ve své rozvaze a zároveň ho i odepisuje po dobu trvání leasingové smlouvy. Nájemce (společnost E.ON ČR, s. r. o.) účtuje o předmětu leasingu pouze podrozvahově. Ve výkazu zisku a ztrát vykáže časově rozlišené splátky. Závazky vznikají postupně během doby trvání leasingu, dle splátkového kalendáře. Na konci leasingu nájemce zachytí pronajaté aktivum ve své rozvaze, a to v odkupní ceně. Výsledek hospodaření společnosti je v tomto případě ovlivněn pravidelnými splátkami, které se dostanou během leasingu do nákladů.

V rámci ČÚL můžeme říci, že dochází k podhodnocení majetku a závazků. Důvodem je majetek pořízený formou finančního leasingu, který není zahrnut v rozvaze nájemce. Celkový majetek společnosti E.ON ČR, s. r. o., který zahrnuje i využití majetku prostřednictvím leasingu, má vyšší hodnotu, než je uvedeno v účetnictví.

IFRS

Společnost E.ON ČR, s. r. o. použila úrokovou míru ve výši 20 % p. a. Tato sazba je odvozena od odhadovaných nákladů, které by firmě vznikly, pokud by majetek nakoupila, nikoliv prostřednictvím leasingu, ale pomocí bankovního úvěru.

Tabulka 10: Splátkový kalendář dle IFRS (v Kč)

Období	Platba	Úmor	Úrok	Celkový dluh
2003 (leden)	240000	240000	-	550000
2003 (prosinec)	140000	78000	62000	310000
2004 (prosinec)	140000	93600	46400	232000
2005 (prosinec)	170000	138400	31600	138400

Zdroj: Vlastní zpracování

výpočet úroku v roce 2003: $310\ 000 \cdot 20\ \% = 62\ 000\ \text{Kč}$

výpočet úmoru v roce 2003: $140\ 000 - 62\ 000 = 78\ 000\ \text{Kč}$

výpočet lineárního odpisu: $550\ 000 / 3 = 183\ 334\ \text{Kč}$

V rámci IFRS firma zachytí následující účetní operace v souvislosti s leasingem:

1) zařazení najatého aktiva ve fair value	550 000 Kč	022 / 474
2) úhrada 1. zvýšené splátky	240 000 Kč	474 / 221
3) úhrada 1. pravidelné splátky - úmor	78 000 Kč	474 / 221
- úrok	62 000 Kč	562 / 221
4) odpis najatého aktiva za rok 2003	183 334 Kč	551 / 082
5) úhrada 2. pravidelné splátky - úmor	93 600 Kč	474 / 221
- úrok	46 400 Kč	562 / 221
6) odpis najatého aktiva za rok 2004	183 334 Kč	551 / 082
7) úhrada 3. pravidelné splátky - úmor	138 400 Kč	474 / 221
- úrok	31 600 Kč	562 / 221
8) odpis najatého aktiva za rok 2005	183 332 Kč	551 / 082

IFRS dává přednost obsahu účetních operací před jejich formou. Leasingové transakce tedy společnost E.ON ČR, s. r. o. vykazuje v souladu s jejich podstatou. Podle mezinárodních standardů najaté aktivum zahrnuje do své bilance nájemce, který ho zároveň odepisuje po dobu použitelnosti majetku a zaúčtuje i závazek s ním spojený. Na počátku roku 2003 není vykázán žádný úrok, protože úhrada akontace proběhla ihned na začátku leasingového období. Do skončení nájemní doby je na nájemce převedeno vlastnické právo. Jednotlivé leasingové splátky snižují závazek celkového dluhu, skládají se ze dvou částí, úroku a úmoru.

V rozvaze nájemce podle IFRS se finanční leasing projeví zvýšením hodnoty majetku, oprávek a vznikem závazku z pronájmu. Na výsledek hospodaření společnosti mají pak dopad náklady ve formě odpisů a úroků.

4.2.4 Zásoby

Konkretizace účetních postupů vztahujících se k zásobám je cílem standardu IAS 2 – Zásoby. Oceňování zásob probíhá na nižší úrovni ze dvou, a to nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty.

ČÚL nezahrnuje žádné všeobecné definice zásob. Jednotlivé položky jsou popsány v rámci definic jednotlivých rozvahových položek. Oceňování podle ČÚL probíhá v pořizovacích cenách nebo ve vlastních nákladech. Ve specifických případech může být použita reprodukční pořizovací cena. Dočasné snížení hodnoty zásob řeší opravné položky, a pokud dojde k trvalému snížení hodnoty, měl by být proveden odpis.

ČÚL i standardy IFRS povolují kromě individuálního ocenění použít metodu „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo metodu váženého průměru. Ocenění zásob způsobem „poslední do skladu, první ze skladu“ (LIFO) není povoleno.

Významná účetní pravidla se ve společnosti E.ON ČR, s. r. o. týkají i oceňování zásob. Tato položka aktiv je oceňována pořizovací cenou, výrobními náklady anebo čistou realizovatelnou hodnotou, pokud je nižší.

Suroviny, hotové výrobky a zboží pořízené za účelem dalšího prodeje určovány na základě metody průměrných nákladů. Výrobní náklady mimo výrobních materiálů a mezd zahrnují také materiálovou a výrobní režii. Co se týče všeobecných administrativních nákladů, ty se neaktivují. V souvislosti s riziky spojenými se zásobami, jako je například přebytek zásob a jejich zastarávání, společnost vytváří opravné položky, díky kterým jsou položky zásob odepisovány na čistou realizovatelnou hodnotu.

IAS 2 – Zásoby nepovoluje přecenění zásob směrem nahoru na reálnou hodnotu. Zásady ČÚL jsou srovnatelné s požadavky týkajícími se problematiky přecenění dle IAS 2. Přesto lze spatřit rozdíly, a to především v oceňování položek náhradních dílů, majících dlouhodobý charakter. ČÚL jednoznačně zahrnuje náhradní díly do zásob, bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Rozdílný přístup je z pohledu IAS 2, který klasifikuje tuto položku aktiv jako dlouhodobý majetek. Odlišné pojetí se promítne do ocenění majetku a do výše odpisů. V souvislosti s tím je ovlivněna i výše hospodářského výsledku za dané účetní období.

Oceňování náhradních dílů

Společnost E.ON ČR, s. r.o. nakoupila 1. ledna 2000 stroj, jehož pořizovací cena byla 80 000 Kč. Doba životnosti stroje byla stanovena na 20 let. Součástí pořizovací ceny jsou náhradní díly v hodnotě 30 000 Kč a dobou použitelnosti 5 let. Po pěti letech jsou náhradní díly vyměněny za nové. Použití metodiky ČÚL a IFRS a jejich vlivy na výši ocenění, odpisů a výsledek hospodaření uvádí následující tabulky.

ČÚL

výpočet ročního odpisu: $80\,000 / 20 = 4\,000$ Kč

celkové náklady = odpisy stroje + spotřeba náhradních dílů

Tabulka 11: Celkové náklady podle ČÚL (v Kč)

Rok	Pořizovací cena stroje	Odpisy stroje	Zůstatková cena stroje	Spotřeba náhr. dílů	Celkové náklady
2000	80000	4000	76000	-	4000
2001	80000	4000	72000	-	4000
2002	80000	4000	68000	-	4000
2003	80000	4000	64000	-	4000
2004	80000	4000	60000	-	4000
2005	80000	4000	56000	30000	34000

Zdroj: Vlastní zpracování

IFRS

výpočet odpisu stroje: $50\ 000 / 20 = 2\ 500\ \text{Kč}$

výpočet odpisu náhradních dílů: $30\ 000 / 5 = 6\ 000\ \text{Kč}$

celkové náklady = odpisy stroje + odpisy náhradních dílů

Tabulka 12: Celkové náklady podle IFRS (v Kč)

Rok	PC stroje	Odpisy stroje	ZC stroje	PC náhradních dílů	Odpisy náhradních dílů	ZC náhradních dílů	Celkové náklady
2000	50000	2500	47500	30000	6000	24000	8500
2001	50000	2500	45000	30000	6000	18000	8500
2002	50000	2500	42500	30000	6000	12000	8500
2003	50000	2500	40000	30000	6000	6000	8500
2004	50000	2500	37500	30000	6000	0	8500
2005	50000	2500	35000	30000	6000	24000	8500

Zdroj: Vlastní náklady

Odlišné výsledné hodnoty jsou důsledkem rozdílného chápání náhradních dílů. Zatímco česká legislativa zahrnuje do celkových nákladů odpisy stroje v jednotlivých letech a spotřebu náhradních dílů jednorázově v šestém roce, mezinárodní standardy účetního výkaznictví zahrnují do celkových nákladů jednak odpisy stroje, ale také odpisy náhradních dílů v jednotlivých letech. Hodnoty celkových nákladů mají poté odlišný vliv na hospodářský výsledek společnosti.

4.2.5 Výnosy

Účtování výnosů vyplývajících z různých typů transakcí a událostí řeší standard IAS 18 – Výnosy. Primárním úkolem je stanovit, kdy výnos nastal. Zachycení výnosů je v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že podniku přinesou budoucí ekonomický prospěch, který lze spolehlivě ocenit.

Podle ČÚL je okamžik zaúčtování výnosů spojen s přechodem právního titulu, avšak v tomto případě není řešen přechod rizik a odměn. ČÚL neuvádí žádnou definici výnosů a ani se nezabývá jejich oceněním.

Tabulka 13: Rozdíly v oceňování u položky Výnosy

Rozdíly	Úprava dle ČÚL	Úprava dle IFRS
Vykazování výnosů z prodeje zboží	Obvykle převažuje právní forma. Neexistuje srovnatelná úprava.	IAS 18 – Výnosy povoluje vykázat výnos z prodeje až po splnění podmínek tohoto standardu. Podstata převažuje nad právní interpretací.
Vykazování výnosů od pojišťoven, státních dotací a dividend	V okamžiku, kdy má podnik nárok obdržet platbu, vykáže výnos (často užití dohadné položky).	Výnos se vykazuje až v okamžiku, kdy je jisté, že platba bude obdržena.
Oceňování výnosů	Výnosy se neoceňují současnou hodnotou.	Pokud je platba za zboží či služby odložena, výnosy se oceňují současnou hodnotou.

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost E.ON ČR, s. r. o. rozlišuje výnosy jako takové, dále výnosové úroky a výnosy z dividend a dodržuje následující zásady uznávání výnosů.

Účetní jednotka obvykle uznává výnosy po dodání produktů nebo po poskytnutí služeb zákazníkům. S dodáním souvisí i důležitý okamžik, ve kterém jsou rizika a prospěch spojený s vlastnictvím převedena na kupujícího v souladu se smlouvou. Dalším významným prvkem je smluvně určená odměna a skutečnost, je-li pravděpodobné, že výsledná pohledávka bude inkasovaná.

Výnosy související s prodejem zboží a služeb jsou oceňovány reálnou hodnotou přijaté protihodnoty nebo pohledávky. Společnost účtuje výnosy po odečtení daně z obratu, vratek, rabatů a slev.

Firmě plynou výnosy zejména z prodeje elektřiny a plynu, a to průmyslovým a obchodním zákazníkům, maloobchodním klientům a na velkoobchodních trzích. Do této položky spadají rovněž výnosy získané z distribuce elektřiny a plynu, z dodávek páry, tepla a vody.

Společnost uznává výnosové úroky poměrným způsobem, a to při použití metody efektivní úrokové sazby. Výnosy z dividend jsou vykázány v okamžiku vzniku nároku na jejich rozdělení.

4.2.6 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady společnost E.ON ČR, s. r. o. aktivuje a následně odepisuje společně s příslušným aktivem. Jedná se o náklady vzniklé v souvislosti s pořízením, výstavbou nebo výrobou způsobilého aktiva, a to od okamžiku pořízení či od začátku výstavby nebo výroby do okamžiku uvedení do provozu.

Pro konkrétní smluvní kontrakty týkající se financování jsou použity konkrétní výpůjční náklady. Nebyla-li stanovena konkrétní smluvní ujednání ohledně financování, byla v roce 2011 použita jednotná sazba financování pro celý koncern, a to ve výši 5 %. Ostatní výpůjční náklady účetní jednotka zahrnuje do nákladů.

4.3 Vyhodnocení a návrhy

Tato kapitola shrnuje výsledky řešených příkladů, tykajících se problematiky oceňování podle českých účetních předpisů v porovnání s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Významnou skutečností je, že Česká účetní legislativa je založena na pravidlech a důležitou roli hraje úzká souvislost s daňovými předpisy. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se využívají ve vyspělých tržních ekonomikách a vycházejí spíše z principů. Praktické příklady poukazují na jednotlivé rozdíly vzniklé na základě použitých legislativ.

První podkapitola se věnuje ocenění stavebních smluv. Standard IAS 11 – Stavební smlouvy vyžaduje postupné vykazování zisku, v okamžiku, kdy je možné výnosy spolehlivě ocenit. Financování probíhá pomocí postupných fakturací díla odběratelům, což je podle standardu také zveřejňováno. ČÚL nevěnuje této problematice přílišnou pozornost, v účetnictví je zachycena aktivace nedokončené výroby a postupné vykazování zisku není povoleno.

Druhá podkapitola se zabývá dlouhodobým majetkem, který řeší standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Praktický příklad je zaměřen na odchylky při propočtech amortizace dle ČÚL a IFRS. Důvodem odlišných částek vykazovaných odpisů je zohlednění zbytkové hodnoty při použití mezinárodního výkaznictví. Předpokládaná zbytková hodnota je odhadovaná částka, kterou může účetní jednotka pravděpodobně získat, kdyby majetek v současné době vyřadila, např. v důsledku prodeje. V praxi dochází k tomu, že společnost aktualizuje odpisový plán, aby věrněji zobrazila stav majetku. České předpisy zbytkovou hodnotu neřeší, předpokládají její nulovou výši.

Další praktická ukázka znázorňuje dopad přecenění dlouhodobého aktiva na reálnou hodnotu. IFRS povolují přecenění majetku směrem nahoru i dolů. Naproti tomu ČÚL umožňuje pouze zachytit dočasné snížení hodnoty majetku pomocí opravné položky. Příklad se týká snížení hodnoty aktiva. Na základě vypočtených hodnot v tabulce vyplývá závěr, že odpisy dosahují nižších hodnot při použití metodiky IFRS, a to v důsledku započtený zbytkové hodnoty a skutečnosti, že došlo ke snížení hodnoty majetku.

Třetí podkapitola je zpracovaná na základě IAS 17 – Leasingy. Je nutné si uvědomit, že rozlišení na finanční leasing a operativní leasing je v první řadě závislé na ekonomické podstatě transakce. Rozdíly pak vznikají z důsledku odlišného přístupu k leasingu. České předpisy preferují právní hledisko, z čehož vyplývá, že aktivum je vykázáno v rozvaze pronajímatele. Nájemce vede majetek jen v podrozvahové evidenci. Společnosti vznikají závazky, jejichž výše a termíny splatnosti jsou sepsány v leasingové smlouvě. Výsledek hospodaření je ovlivněn časově rozlišenými splátkami ve formě odpisů. Metodiky IFRS vyžaduje, aby nájemce zahrnul majetek do dlouhodobých aktiv a zároveň ho odepisoval. Společnosti zároveň vzniká závazek z pronájmu, který je postupně snižován leasingovými splátkami. Výsledek hospodaření je ovlivněn odpisy a úrokem, který je součástí splátek.

Z uvedeného souhrnu vyplývá, že ČÚL oproti IFRS nezahrnuje aktiva související s leasingem do dlouhodobého majetku. Majetek firmy je tedy podhodnocen a je zkreslen věrný a poctivý obraz aktiv účetní jednotky. Jelikož mezinárodní standardy kladou větší důraz na to, komu plynou z majetku ekonomické užítky, domnívám se, že finanční situaci společnosti lépe zobrazují IFRS.

Čtvrtá podkapitola porovnává oceňování zásob prostřednictvím ČÚL a podle IAS 2 – Zásoby. Z provedeného srovnání nevyplývají zásadní rozdíly. Výjimku ovšem tvoří odlišné chápání náhradních dílů. Podle českých předpisů se o náhradních dílech účtuje jako o zásobách. Dojde-li k jejich spotřebě, jsou jednorázově zachyceny v nákladech. V rámci IFRS spadají náhradní díly do klasifikace dlouhodobých aktiv, splňují-li podmínku dostatečné jistoty budoucího ekonomického užitku a spolehlivé ocenitelnosti aktiva. Rozdíl spočívá v následujícím vlivu na rozvahu a výkaz zisku a ztrát. IFRS zachytí zvýšení hodnoty aktiv, který následně odepisuje, a to se promítne v nákladech.

Pátá podkapitola je zaměřena na výnosech. Standard IAS 18 – Výnosy je založen na základě 4 pilířů. Jedná se o přednost obsahu účetní operace před její právní formou; respektování akruálního principu, věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů a principu přiřazování nákladů a výnosů; zaúčtování výnosů v okamžiku splnění podmínek přiměřené jistoty úhrady; odlišení jednotlivých skupin výnosů.

Šestou podkapitolu řeší standard IAS 23 – Výpůjční náklady. Existují dvě možnosti zachycení úroků, a to buď jako součást pořizovací ceny aktiva, kdy jsou výpůjční náklady aktivovány a následně odepisovány anebo jsou zachyceny přímo v nákladech.

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo analyzovat metody oceňování v účetnictví v souladu s Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

V první části práce jsou charakterizovány oba účetní systémy a analýza základních rozdílů mezi nimi. Tato část dále popisuje vybrané mezinárodní účetní standardy. Praktické zachycení změn v oceňování v rámci vybrané účetní jednotky bylo znázorněno na konkrétních příkladech, týkajících se výpočtu odpisů dle ČÚL a IFRS, dopadu přecenění dlouhodobého aktiva na fair value, zachycení leasingu v souladu s ČÚL a IFRS a oceňování náhradních dílů. Dalším krokem bylo provedení vzájemného porovnání výsledků obou použitých účetních přístupů.

V důsledku globalizace a propojování mezinárodních trhů dochází k tzv. harmonizaci neboli sjednocování mezinárodních přístupů s českou účetní legislativou. Hlavním cílem je srozumitelnost, srovnatelnost a pravdivost jednotného účetního systému. Pokud by česká firma chtěla vstoupit na světový trh, musí poskytovat takové účetní informace, které požaduje mezinárodní ekonomika. K tomu mohou sloužit právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V závěru se vykazované údaje stávají čím dál více srovnatelné.

V rámci zpracování diplomové práce byly objeveny a analyzovány podstatné odlišnosti ve způsobech oceňování dle ČÚL a IFRS. Důvodem rozdílů je použití jednotlivých účetních přístupů, které mají jiné preference a jiné zásady, jimiž se řídí. Věrné a poctivé zobrazení majetku společnosti je u obou legislativ odlišné.

V ČR je situace následující. Snahou účetních jednotek je snižovat hospodářský výsledek z důvodu úzké návaznosti na daňové zákony. Společnosti berou v potaz skutečnost, že čím nižší bude vykázáný hospodářský výsledek, tím nižší daň z příjmů budou muset odvádět. Hlavním rozdílem je, že české předpisy preferují spíše právní stránku účetních transakcí. Česká účetní legislativa má striktně vymezená pravidla.

Naproti tomu metodika IFRS je založena spíše na principech. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upřednostňují podstatu účetní operace. Tento účetní systém má lepší předpoklady pro využití metod tzv. kreativního účetnictví. Management společnosti snahou o vykázání lepšího výsledku hospodaření do jisté míry „zkresluje“ účetní údaje, aby dostála dobrého jména podniku.

Na základě provedené analýzy shledávám oceňování dle České účetní legislativy trochu jednodušší. Použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je bezesporu obtížnější, avšak vykazované informace podávají věrnější obraz finanční situace společnosti.

Česká republika je členským státem EU, a ačkoliv se u nás mezinárodní výkaznictví moc nepoužívá, domnívám se, že postupem času a vlivem globalizace tomu bude právě naopak a toto téma bude stále více aktuální.

Přínosem diplomové práce je pohled na průběh oceňování v rámci ČÚL, ale i na mezinárodní úrovni, srovnání účetních legislativ, vykázání a vysvětlení odlišností na praktickém příkladě, včetně závěrečného porozumění. Mezi klady řadím i seznámení s významnou nadnárodní firmou z oblasti energetiky.

Summary

The aim of this work is to analyse the methods of valuation in accounting in accordance with Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards. This thesis compares different approaches on the example of the specific accounting entity. The company is called E.ON Czech Republic, s. r. o.

The area of valuation is a problem in each accounting, includes rules, which the company follows. The results are dependent on the method of valuation, market prices and purchasing power. Market prices are changed by supply and demand. Accounting harmonisation is an important process. The main aim is clarity and comparability of the uniform accounting system and provide a true and fair of the accounting.

The thesis is dividend into two parts. The theoretical part of the thesis describes accounting systems and defines some of the international standards. The basic differences between the Czech Accounting Legislation and the International Financial Reporting Standards are written on the basis of specialised publications.

The theoretical findings are used in the practical part. The practical part of the thesis characterizes the accounting entity and describes the found differences. The next point is the subsequent comparison and evaluation.

Keywords

accounting, valuation, Czech Accounting Legislation – CAL, International Financial Reporting Standards – IFRS, International Accounting Standards – IAS

IAS 11 – Construction Contracts

IAS 2 – Inventories

IAS 16 – Property, plant and equipment

IAS 18 – Revenue

IAS 17 – Leases

IAS 23 – Borrowing Costs

Seznam literatury

Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1

Sládková, E., Mrkvička, J., Šrámková, A. Finanční účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. ISBN 978-80-7357-434-5

Krupová, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, a. s., 2009. ISBN 978-80-86324-76-0

Mládek, R. Postupy účtování podle IFRS, IFRS Policies and Procedures. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4

Šrámková, A., Janoušková M., Vojáčková H. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a. s., 2009. ISBN 978-80-86716-61-9

Fireš, B., Zelenka, V. Oceňování majetku a dluhů v účetnictví. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85943-24-7

Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 9. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy finančního výkaznictví a Českou účetní legislativou. [online]. [cit. 2013-07-25]. Dostupné z:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/\\$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf)

Výroční zpráva 2011 E.ON Česká republika, s. r. o. [online]. [cit. 2013-08-11].

Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a348161&dokumentId=C+15066%2fSL125%40KSCB&partnum=0&variant=1&klic=li3mtv)

[sl.pdf?subjektId=isor%3a348161&dokumentId=C+15066%2fSL125%40KSCB&partnum=0&variant=1&klic=li3mtv](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a348161&dokumentId=C+15066%2fSL125%40KSCB&partnum=0&variant=1&klic=li3mtv)

Vlastní bakalářská práce

Seznam tabulek

Tabulka 1: Základní rozdíly v oceňování dle ČÚL a dle IFRS	42
Tabulka 2: Rozdíly v oceňování u položky Pozemky, budovy a zařízení	44
Tabulka 3: Doba použitelnosti pozemků, budov a zařízení	45
Tabulka 4: Odpisy budovy v jednotlivých letech dle ČÚL (v Kč)	47
Tabulka 5: Odpisy budovy v jednotlivých letech dle IFRS (v Kč)	48
Tabulka 6: Přehled údajů o nakoupeném majetku (v Kč)	49
Tabulka 7: Odpisy stroje v jednotlivých letech dle ČÚL (v Kč)	50
Tabulka 8: Odpisy stroje v jednotlivých letech dle IFRS (v Kč)	51
Tabulka 9: Splátkový kalendář dle ČÚL (v Kč)	54
Tabulka 10: Splátkový kalendář dle IFRS (v Kč)	56
Tabulka 11: Celkové náklady podle ČÚL (v Kč)	59
Tabulka 12: Celkové náklady podle IFRS (v Kč)	59
Tabulka 13: Rozdíly v oceňování u položky Výnosy	60

Seznam obrázků

Obrázek 1: Struktura akcionářů podle zemí	38
Obrázek 2: Systém řízení rizik	39

Seznam příloh

Příloha č. 1

Příklady vykazování výnosů

Příloha č. 2

Výrok auditora

Příloha č. 3

Konsolidovaná rozvaha – aktiva

Příloha č. 4

Konsolidovaná rozvaha – pasiva

Přílohy

Příloha č. 1 Příklady vykazování výnosů

PŘÍKLADY VYKAZOVÁNÍ VÝNOSŮ

Pro názornou ukázkou následující případy vysvětlují a popisují, v jakém okamžiku je možné vykázat výnos a jejich odůvodnění.

1. Vratný poplatek přijatý za příslib úvěru.
⇒ Výnos je vykázán v okamžiku poskytnutí přislíbeného úvěru.
2. Částka ve výši 90 % kupní ceny nemovitosti přijatá v okamžiku podpisu kupní smlouvy a žádosti o převod nemovitosti u notáře.
⇒ Výnos je možné vykázat až po zapsání změny vlastnictví nemovitosti v katastru nemovitostí.
3. Prodej elektroniky výrobcem obchodnímu řetězci, který má právo neprodané kusy do 60 dnů vrátit výrobci oproti vrácení peněz.
⇒ Výnos je možné vykázat až po uplynutí lhůty 60 dnů ve výši odpovídající nevráceným neprodaným kusům.
4. Prodej registrace internetové domény společně s poskytováním uživatelské podpory po dobu 5 let, celková částka splatná 30 dní od prodeje.
⇒ Rozlišitelná částka za prodej domény se vykáže v okamžiku, kdy jsou na jejího nového majitele převedena významná rizika a odměny jejího vlastnictví a je pravděpodobné, že tato částka bude novým majitelem uhrazena. Zbývající částka za uživatelskou podporu bude časově rozlišena po dobu 5 let.
5. Prodej předplatného na představení Národního divadla na nadcházející sezónu.
⇒ Výnos bude vykazován postupně podle odehraných představení, na která bylo předplatné prodáno.
6. Při zadání závazné objednávky kuchyňské linky s montáží je zaplacen výrobcí její plná cena; doba výroby kuchyňské linky je odhadována na 6 týdnů, dodání montáže proběhne o týden později.
⇒ Výnos bude vykázán až po vyrobení kuchyňské linky, jejím dodání odběrateli, provedení montáže dle smlouvy a přijetím dodávky odběratelem včetně provedené kontroly její bezzávadné montáže.

Výrok auditora

Podle § 322 odst. 3, 1. věta německého obchodního zákoníku prohlašujeme, že náš audit konsolidované účetní závěrky nevedl k žádným výhradám.

Podle našeho názoru, na základě zjištění auditu, konsolidovaná účetní závěrka je v souladu, ve všech významných ohledech, s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), ve znění přijatém Evropskou unií, a dalšími požadavky německého obchodního práva podle § 315a odst.1 německého obchodního zákoníku a podává pravdivý a věrný obraz čistých aktiv a finanční pozice koncernu k 31. prosinci 2011, jakož i hospodářského výsledku za hospodářský rok končící k tomuto datu, v souladu s těmito požadavky.

Příloha č. 3 Konsolidovaná rozvaha – aktiva

Konsolidované rozvahy společnosti E.ON AG a jejích dceřiných podniků - Aktiva			
v mil. eur	Bod přílohy účetní závěrky	31. prosince	
		2011	2010
Goodwill	(14)	14 083	14 588
Nehmotná aktiva	(14)	7 372	8 070
Pozemky, budovy a zařízení	(14)	55 869	60 870
Podniky, o kterých se účtuje ekvivalenční metodou	(15)	6 325	6 343
Ostatní finanční aktiva	(15)	6 812	6 104
<i>Podíly na vlastním kapitálu</i>		1 908	2 201
<i>Dlouhodobé cenné papíry</i>		4 904	3 903
Finanční pohledávky a ostatní finanční aktiva	(17)	3 619	3 357
Provozní pohledávky a ostatní provozní aktiva	(17)	2 842	4 022
Pohledávky z daně ze zisku (daňové pohledávky)	(10)	147	822
Odložené daňové pohledávky	(10)	5 152	2 481
Dlouhodobá aktiva		102 221	106 657
Zásoby	(16)	4 828	4 064
Finanční pohledávky a ostatní finanční aktiva	(17)	1 789	1 674
Pohledávky z obchodního styku a ostatní provozní aktiva	(17)	31 714	27 492
Pohledávky z daně ze zisku (daňové pohledávky)	(10)	4 680	2 678
Likvidní prostředky	(18)	7 020	8 273
<i>Cenné papíry a termínované vklady</i>		3 079	1 697
<i>Omezené peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty</i>		89	433
<i>Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty</i>		3 852	6 143
Aktiva držaná k prodeji	(4)	620	2 043
Krátkodobá aktiva		50 651	46 224
Aktiva celkem		152 872	152 881

Příloha č. 4 Konsolidovaná rozvaha – pasiva

Konsolidované rozvahy společnosti E.ON AG a jejích dceřiných podniků - vlastní kapitál a závazky -			
v mil. eur	Bod přílohy účetní závěrky	31. prosince	
		2011	2010
Základní kapitál	(19)	2 001	2 001
Emisní ažio	(20)	13 747	13 747
Nerozdělený zisk	(21)	23 796	29 026
Kumulované ostatní komplexní výnosy	(22)	-277	410
Vlastní akcie	(19)	-3 530	-3 531
Vlastní kapitál připadající na akcionáře společnosti E.ON AG		35 737	41 653
Menšinové podíly (před reklasifikací)		4 484	4 532
Reklasifikace týkající se prodejních opcí		-608	-600
Menšinové podíly	(23)	3 876	3 932
Vlastní kapitál		39 613	45 585
Finanční závazky	(26)	24 029	28 880
Provozní závazky	(26)	7 057	6 506
Daně ze zisku	(10)	3 585	3 406
Rezervy na důchody a podobné závazky	(24)	3 245	3 250
Různé rezervy	(25)	22 427	20 381
Odložené daňové závazky	(10)	6 786	7 157
Dlouhodobé závazky		67 129	69 580
Finanční závazky	(26)	5 885	3 611
Závazky z obchodního styku a ostatní provozní závazky	(26)	30 729	26 357
Daně ze zisku	(10)	4 425	2 578
Různé rezervy	(25)	4 985	4 950
Závazky spojené s aktivy drženými k prodeji	(4)	106	220
Krátkodobé závazky		46 130	37 716
Vlastní kapitál a závazky (pasiva) celkem		152 872	152 881