

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

# **Emisní povolenky v energetickém průmyslu**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Monika TURKOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.

**Znojmo, 2020**

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Emisní povolenky v energetickém průmyslu* zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Hany Březinové, CSc., a že jsem veškeré použité zdroje uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30. 4. 2020

Monika Turková

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí doc. Ing. Haně Březinové, CSc., za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Další poděkování patří mé rodině a přátelům, kteří mi pomáhali při realizaci mé bakalářské práce, za poskytnutou podporu.



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	<b>Monika TURKOVÁ</b>
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	<b>Emisní povolenky v energetickém průmyslu</b>
Název (v angličtině)	<b>Emission allowances in energy industry</b>

### Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Zpracování metodického postupu účtování emisních povolenek včetně evidence majetku v energetickém průmyslu

### Postup práce:

1. Zpracovat literární rešerši o emisních povolenkách.
2. Charakteristika postupu účtování podle legislativy.
3. Charakteristika prostředí vybrané energetické společnosti.
4. Analýza postupů v dané společnosti.
5. Závěry a návrhy možných postupů.

Metody: literární rešerše, analýza postupů, komparace zjištěných informací, syntéza.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 4. 2019 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: Anag, 2019, 351 s. ISBN 978-80-7554-209-0.
2. CHEMIŠINEC, Igor et al. *Obchod s elektřinou*. Příbram: CONTE, 2010, 201 s. ISBN 978-80-254-6695-7.
3. Kolektiv autorů. *Metodické aktuality Svazu účetních*. ISSN 1211-41378.
4. RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 19. vyd. Olomouc: Anag, 2019, 1 079 s. ISBN 978-80-7554-192-5.
5. Zákon č. 695/2004 Sb. Zákon o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění zákonů č. 212/2006 Sb. a č. 315/2008 Sb. Částka 235/2004, platnost od 31. 12. 2004, účinnost od 31. 12. 2004.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2019

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2020



*Turková*

Monika TURKOVÁ  
Student

*[Signature]*

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.  
vedoucí bakalářské práce

*[Signature]*

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.  
garant studijního oboru

*[Signature]*

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.  
rektorka SVŠE Znojmo

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce je zaměřena na emisní povolenky a všechno, co je s nimi spojené. Co je to emisní povolenka, k čemu slouží, jakým způsobem je získávána, jaké je její oceňování a jak je o ní účtováno vč. evidence majetku. V účetnictví je emisní povolenka zatím vykazována jako ostatní dlouhodobý nehmotný majetek. Projdeme si historii Kjótského protokolu a systém EU ETS, který je specializovaný na obchodování s emisními povolenkami. V praktické části se podíváme na společnost ABC, a. s., která je v energetickém průmyslu dlouho a vypouští do ovzduší skleníkový plyn CO<sub>2</sub>. Ukážeme si, jak je to s emisními povolenkami v praxi a zda je ve společnosti účtováno podle platných účetních předpisů. V poslední kapitole je ze všech poznatků vytvořený metodický postup, který může v budoucnu posloužit i jiné společnosti. V závěru bakalářské práce je vzneseno několik otázek k zamyšlení, zda v nejbližší době nedojde z pohledu účetnictví k významné změně. Tato problematika je v současnosti na stole Národní účetní rady a jistě se stane podnětem i pro nové předpisy v oblasti účetnictví, které se předpokládají v roce 2022.

**Klíčová slova:** cena, CO<sub>2</sub>, obchodování, povolenka, protokol

## **ABSTRACT**

The bachelor thesis focuses on emission permits and all the corresponding issues, e.g. the definition of emission permits, their purpose, and methods of acquiring them, next their evaluation and accounting including property records. In accounting the emission permits are reported as other long-term intangible assets. Next, the history of Kyoto protocol and the system EU ETS specialized in emission permits trading are presented. The practical part presents the ABC JSC, which has been in energy industry for a long time and releases green-house gas CO<sub>2</sub> into the atmosphere. Dealing with emission permits in practice is shown here and the right method of their accounting in the company is checked. In the last chapter a method based on all the findings is worked out, which can be used in other companies, too. In the conclusion of the bachelor thesis there are several questions presented for discussion, e.g. if there is going to be a substantial change concerning the accounting methods. The issue is being dealt with by the National Accounting Council at present and it will surely become an incentive for new accounting regulations which are expected in 2022.

**Keywords:** price, CO<sub>2</sub>, trading, allowance/ permit, protocol

# OBSAH

<b>1</b>	<b>ÚVOD .....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>CÍL PRÁCE A METODIKA .....</b>	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>11</b>
3.1	KJÓTSKÝ PROTOKOL .....	11
3.1.1	Vznik Kjótského protokolu .....	12
3.1.2	Cíl Kjótského protokolu .....	12
3.1.3	Mechanismy Kjótského protokolu .....	13
3.2	SYSTÉM EU ETS .....	14
3.3	EMISNÍ OBCHODOVÁNÍ.....	16
3.3.1	Baseline and Credit.....	16
3.3.2	Cap and Trade.....	17
3.3.3	Offset .....	17
3.4	POVOLENKY NA EMISE V ÚČETNICTVÍ .....	18
3.4.1	Zatřídění a vykazování emisních povolenek .....	19
3.4.2	Ocenění emisních povolenek.....	19
3.4.3	Účtování emisních povolenek u prvního držitele .....	20
3.4.4	Spotřeba emisních povolenek.....	22
3.4.5	Prodej emisních povolenek.....	23
3.5	POVOLENKY NA EMISE A JEJICH ZDANĚNÍ .....	27
3.6	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI .....	27
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>29</b>
4.1	STANOVENÍ MNOŽSTVÍ EMISÍ CO <sub>2</sub> SPOLEČNOSTÍ ABC, A. S. ....	29
4.2	SPOTŘEBA EMISNÍCH POVOLENEK SPOLEČNOSTÍ ABC, A. S. ....	30
4.3	PŘIDĚLOVÁNÍ EMISNÍCH POVOLENEK Z ALOKAČNÍHO PLÁNU.....	30
4.4	NAKUPOVÁNÍ EMISNÍCH POVOLENEK VE SPOLEČNOSTI ABC, A. S. ....	31
4.4.1	Nákup a prodej emisních povolenek .....	31
4.4.2	Nákup a prodej emisních povolenek na burze.....	32
4.5	ÚČTOVÁNÍ EP A JEJICH EVIDENCE V MAJETKU SPOLEČNOSTI ABC, A. S. ....	34
4.5.1	Spotřeba emisních povolenek.....	35
4.5.2	Přidělené emisní povolenky .....	37
4.5.3	Nakoupené emisní povolenky od dodavatele .....	38
4.5.4	Prodané emisní povolenky odběrateli .....	40
4.5.5	Nákup a prodej emisních povolenek na burze.....	41
4.6	VYTVOŘENÍ METODICKÉHO POSTUPU PRO SPOLEČNOST ABC, A. S. ....	43

<b>5</b>	<b>ZÁVĚR</b> .....	<b>49</b>
<b>6</b>	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</b> .....	<b>51</b>
<b>7</b>	<b>SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ</b> .....	<b>53</b>
<b>8</b>	<b>SEZNAM ZKRATEK</b> .....	<b>54</b>
<b>9</b>	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b> .....	<b>55</b>
<b>10</b>	<b>PŘÍLOHY</b> .....	<b>56</b>



# 1 ÚVOD

V dnešní době se velmi často řeší otázka znečišťování životního prostředí, a hlavně vypouštění skleníkových plynů do ovzduší. Na prvním místě se jedná o oxid uhličitý ( $\text{CO}_2$ ), který pochází především ze spalování uhlí, ropy a zemního plynu v elektrárnách, z letecké, kamionové či automobilové dopravy nebo těžkého průmyslu. Dále sem patří také oxid dusný ( $\text{N}_2\text{O}$ ), metan ( $\text{CH}_4$ ), částečně fluorované uhlovodíky (HFC), zcela fluorované uhlovodíky (PFC) a fluorid sírový ( $\text{SF}_6$ ). Znečišťování ovzduší má velmi negativní vliv například na klimatické změny (globální oteplování), zdraví člověka, vývoj vegetace a další.

Tento problém je velmi závažný, je potřeba ho řešit na celosvětové úrovni, a nejen přímo u nás v České republice nebo v Evropské unii. V první řadě je zapotřebí politická spolupráce, vytváření zákonů o ochraně ovzduší. Jedním takovým důležitým dokumentem je Kjótský protokol, ve kterém se státy zavázaly snížit emise skleníkových plynů pomocí emisních povolenek.

Ukážeme si zde další efektivní nástroje, které mohou průmyslové společnosti plně využívat.

První kapitola teoretické části je věnovaná Kjótskému protokolu, kdy vznikl, co je jeho cílem a jaké jsou jeho mechanismy.

Druhá kapitola teoretické části seznamuje se systémem EU ETS, což je největší systém emisního obchodování, který funguje od roku 2005. Je rozdělený do určitých období a každý stát musí mít stanovený národní alokační plán.

Třetí kapitola je rozčleněna podle druhů emisního obchodování.

V předposlední, nejobsáhlejší kapitole teoretické části je popsána účetní problematika, v jednotlivých podkapitolách jsou vysvětleny relevantní pojmy, definice emisní povolenky, její zařídění a vykazování, ocenění, účetní postupy týkající se pohybů emisních povolenek, jejich pořízení, nákup, prodej a spotřeba.

V poslední, páté kapitole teoretické části je pro dokreslení celého účetního postupu popsáno zdanění emisních povolenek, které si také prochází velmi složitým procesem. Cílem této bakalářské práce však není rozebrat danou problematiku do větších podrobností.

## **2 CÍL PRÁCE A METODIKA**

Cílem bakalářské práce je zpracování metodického postupu účtování emisních povolenek včetně evidence majetku v energetickém průmyslu.

Teoretická část zahrnuje seznámení s daným tématem, co je to emisní povolenka, k čemu slouží, jakým způsobem vzniká její cena, a především jakým způsobem je zachycena v účetnictví podle platných účetních postupů.

Praktická část představuje společnost ABC, a. s., která působí v energetickém průmyslu. Jedná se o společnost, která provozuje uhelnou elektrárnu a emise skleníkových plynů vypouští do ovzduší. Jedná se o reálnou společnost, ale z důvodu ochrany dat a citlivých údajů byla pro účely této bakalářské práce přejmenována a číselné údaje, které budou jen pro názornost vykazování uváděny, se nezakládají na pravdě. U této společnosti bude provedena analýza, jakým způsobem vykazuje emisní povolenky a zda je vykazuje v souladu s účetními postupy podle platných právních předpisů. Dále bude provedena komparace zjištěných informací a také syntéza.

Výstupem této bakalářské práce bude pro firmu ABC, a. s., návrh metodického pokynu na účtování emisních povolenek vč. evidence emisních povolenek v majetku. Tento metodický pokyn by mohl v budoucnu posloužit i jiným energetickým společnostem.

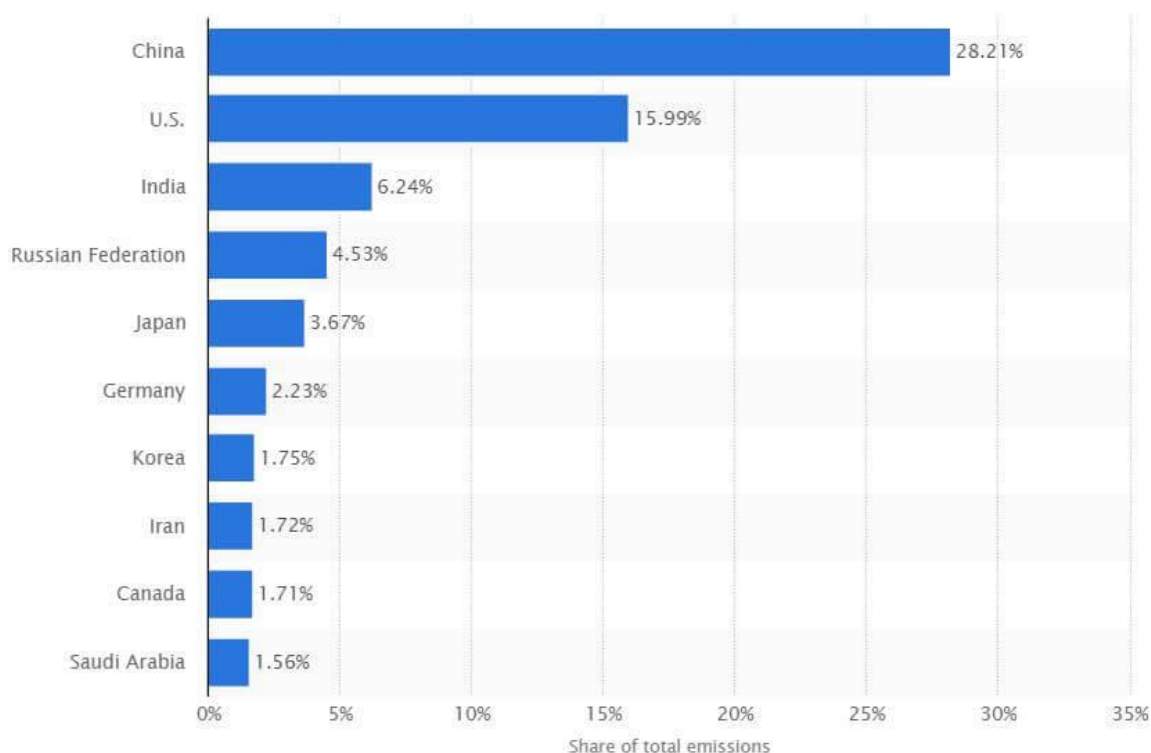
### 3 TEORETICKÁ ČÁST

V této části bude shrnuta celá historie povolenek na emise, vysvětlení nejrůznějších pojmů k danému tématu a bude popsán účetní postup podle platných předpisů.

#### 3.1 Kjótský protokol

Kjótský protokol je první mezinárodní smlouva o snížení exhalace skleníkových plynů, především oxidu uhličitého (CO<sub>2</sub>), kterého je celosvětově vypouštěno do ovzduší nejvíce, přibližně 81 % (informace z roku 2017). Mezi největší znečišťovatele CO<sub>2</sub> na světě patří země viz obrázek č. 1:

Obrázek 1: Největší producenti CO<sub>2</sub> na světě



Zdroj: Hrozek, 2017

Výše uvedený graf ukazuje deset největších producentů skleníkového plynu CO<sub>2</sub> na světě s procentuálním podílem jednotlivých zemí na celosvětových emisích v roce 2016, což je zhruba 68 % z celkového podílu. Dva největší znečišťovatelé (Čína a USA) tvoří téměř dvě třetiny této produkce, tedy 44 % celosvětových emisí. (Hrozek, 2017)

### 3.1.1 Vznik Kjótského protokolu

Jedná se o dodatek k Rámcové smlouvě OSN o změně klimatu, která byla přijata v roce 1992. Protokol byl schválený v roce 1997 na konferenci COP-3 v japonském Kjótu. K tomu, aby protokol vstoupil v roce 2005 v platnost, musely být splněny určité podmínky. Jednou z podmínek byla ratifikace alespoň 55 vyspělými státy, které jsou zodpovědné za minimálně 55 % emisí skleníkových plynů emitovaných v roce 1990. (Cmíral, 2011, s. 359)

Česká republika protokol podepsala v listopadu 1998, ratifikovala ho v listopadu 2001, svoje závazky plní v rámci EU. Členské země EU mohou stanovených cílů dosáhnout kolektivním způsobem, to zahrnuje možnost kompenzace států, které jsou ve snižování emisí úspěšné, za ty, kterým se emise snižovat nedaří.

### 3.1.2 Cíl Kjótského protokolu

Hlavním cílem protokolu je závazné stanovení redukčního cíle pro vyspělé státy, které jsou vyjmenovány v Dodatku 1 Rámcové smlouvy OSN o změně klimatu, viz tabulka č. 1.

**Tabulka 1: Dodatek 1 Rámcové smlouvy OSN o změně klimatu**

Redukční cíl v %	Státy Dodatku 1
8	Evropská unie (15), Bulharsko, Česká republika, Lichtenštejnsko, Pobaltské republiky, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Švýcarsko
7	USA
6	Japonsko, Kanada, Maďarsko, Polsko
5	Chorvatsko
0	Nový Zéland, Rusko, Ukrajina
-1	Norsko
-8	Austrálie
-10	Island

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Kjótský protokol k rámcové úmluvě OSN o změně klimatu „Příloha B“

Nutno dodat, že některé z uvedených zemí nakonec Kjótský protokol neratifikovaly a závazek tak pro ně tudíž nebyl závazný (např. Chorvatsko, Monako a USA), případně svou ratifikaci odvolaly nebo od dohody odstoupily.

Sledovanými skleníkovými plyny podle protokolu jsou (Chemišinec, 2010, s. 138):

- oxid uhličitý (CO<sub>2</sub>),

- metan (CH<sub>4</sub>)
- oxid dusný (N<sub>2</sub>O),
- hydrogenované fluorovodíky (HFCs), polyfluorovodíky (PFCs),
- fluorid sírový (SF<sub>6</sub>).

U všech vyjmenovaných plynů, kromě oxidu uhličitého, musí dojít k přepočítání na ekvivalent oxidu uhličitého, protože jednotlivé skleníkové plyny mají nejen různou schopnost vyvolávat skleníkový efekt, ale i různou životnost v atmosféře (Chemišinec, 2010, s. 139).

### 3.1.3 Mechanismy Kjótského protokolu

Aby byla neustálá motivace k redukci skleníkových plynů na národní úrovni, má Kjótský protokol ještě další tři možné mechanismy, které to umožňují:

#### 1. Obchod s jednotkami přiděleného množství (AssignedAmountUnits – AAU).

- Každá 1 přidělená jednotka AAU je ekvivalentem 1 tuny CO<sub>2</sub>. (Cmíral, 2011, s. 359)
- Základním principem je umožnit zemi, která vypustila do ovzduší méně CO<sub>2</sub>, než má stanoveno v protokolu, prodat ušetřené emise jiné zemi a napomoci jí tak splnit její závazek. (Chemišinec, 2010, s. 139)
- Vznikla nová komodita pro členské země EU, které mají přes systém EU ETS alokované určité množství evropských povolenek EUA (EU Allowance), kde 1 EUA odpovídá 1 tuně CO<sub>2</sub> podle schválených národních alokačních plánů. (Chemišinec, 2010, s. 139)

#### 2. Projekt Společné implementace (Joint Implementation – JI)

- Jde o projekty realizované ve vyspělých zemích a uvedených v Dodatku 1, např. projekt na využití skládkového plynu v Rumunsku. (Cmíral, 2011, s. 360)
- Schvalování JI projektů probíhá na národní úrovni (v ČR schvaluje Ministerstvo životního prostředí) nebo mezinárodním výborem JISC (Joint Implementation Supervisory Committee). K těmto projektům jsou navázány tzv. ERU jednotky (Emission Reduction Unit), které vznikají konverzí z přidělených AAU v národním

rejstříku. (Chemišinec, 2010, s. 139)

### **3. Mechanismus čistého rozvoje (Clean Development Mechanism – CDM)**

- Jedná se o projekty realizované v rozvojových zemích a tyto země nejsou uvedeny v Dodatku 1, např. stavba větrné farmy v Číně. (Cmíral, 2011, s. 360)
- Schvalování CDM projektů se děje prostřednictvím CDM Executive Board a k jejich administraci existuje příslušný rejstřík, který následně za uskutečněné projekty vydává CER jednotky (Certified Emission Reduction). (Chemišinec, 2010, s. 140)

## **3.2 Systém EU ETS**

Největším systémem emisního obchodování je European Union Emission Trading Scheme (EU ETS), kterého se jako členský stát EU účastní i Česká republika.

Systém obchodování funguje v praxi od roku 2005. Je rozdělený do určitých obchodovacích období (Často kladené otázky: Rejstřík Unie, 2018):

1. Období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2007 je tzv. „nulté období“
2. Období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 je tzv. „první období“
3. Období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2020 (závazný redukční cíl EU ETS snížení emisí skleníkových plynů o 21 % do roku 2020 v porovnání s rokem 2005)
4. Období od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2030

Do systému EU ETS jsou zahrnuta průmyslová odvětví EU definovaná směrnicí, která se výrazně podílejí na produkci skleníkových plynů v EU. Od roku 2012 přibyla k těmto odvětvím i oblast letectví. (Cmíral, 2011, s. 361)

**Tabulka 2: Přehled odvětví podle Kjótského protokolu**

<b>Odvětví</b>	<b>Kategorie zdrojů</b>	
Energie	Spalování paliv	Energetika
		Výroba a stavebnictví
		Doprava
		Jiná odvětví
		Ostatní
	Fugitivní emise z paliv	Pevná paliva
		Ropa a zemní plyn
		Ostatní
<b>Odvětví</b>	<b>Kategorie zdrojů</b>	
Průmyslové procesy	Nerostné produkty	
	Chemický průmysl	
	Výroba kovů	
	Jiná výroba	
	Výroba halogenovaných uhlovodíků a fluoridu sírového	
	Spotřeba halogenovaných uhlovodíků a fluoridu sírového	
	Ostatní	
Zemědělství	Enterická fermentace	
	Nakládání s hnojem	
	Pěstování rýže	
	Zemědělské půdy	
	Řízené vypalování savan	
	Spalování zemědělských zbytků na polích	
	Ostatní	
Odpady	Odstraňování pevných odpadů na souši	
	Nakládání s odpadními vodami	
	Spalování odpadů	
	Ostatní	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Kjótský protokol k rámcové úmluvě OSN o změně klimatu „Příloha B“

Podle požadované metodiky jsou jednotliví provozovatelé daných zařízení odpovědní za sledování emisí a musí si každý rok nechat verifikovat nezávislým auditorem skutečné množství emisí. Dále jsou povinni k danému datu (poslední den v měsíci dubna) vyřadit množství emisních povolení za předchozí kalendářní rok, tj. pokrýt emise zařízení emisními povolenkami nebo jejich variantami, jako jsou kredity z projektů CDM a JI, v určitých limitech dle pravidel stanovených v Národních alokačních plánech. (Cmíral, 2011, s. 361)

Jen pro představu, podle Ministerstva životního prostředí *EU ETS zahrnuje přes 11 000 zařízení z kategorie zdrojů energetiky, výroby oceli a železa, cementu a vápna, celulózy a papíru, sklo-*

*keramického průmyslu, chemického průmyslu, rafinérií a letecké přepravy v 31 státech a pokrývá cca 2 mld. t CO<sub>2</sub> ročně. V roce 2020 budou emise v EU ETS o 21 % nižší ve srovnání s rokem 2005. (Emisní obchodování, 2020)*

Národní alokační plán (NAP) je předem stanovený a také musí být schválený Evropskou komisí. Jsou v něm stanovena pravidla. V prvním a druhém obchodovacím období byla většina povolenek přidělována bezúplatně a alokační pravidla mezi jednotlivá zařízení byla více různorodá napříč státy EU. (Pro první obchodovací období Nařízení vlády 315/2005 Sb., ze dne 20. července 2005 o Národním alokačním plánu České republiky pro roky 2005 až 2007). Ve třetím obchodovacím období se začaly povolenky rozdělovat mechanismem dražby/aukce. (Cmíral, 2011, s. 361)

### **3.3 Emisní obchodování**

Emisní obchodování je nástroj motivující ke snížení emisí skleníkových plynů co nejeftivnějším způsobem. Subjekty, které mají možnost redukovat emise s nižšími náklady, mohou uspořené emisní povolenky nebo jiné emisní kredity prodat těm, u nichž by taková redukce byla nákladnější. Obchodovat mezi sebou mohou státy Dodatku 1 Kjótského protokolu v rámci flexibilního mechanismu Mezinárodní emisní obchodování (International Emission Trading, IET).

#### **Existují tři typy systémů emisního obchodování:**

1. Baseline and Credit
2. Cap and Trade
3. Offset

Nejčastěji využívaný je systém Cap and Trade nebo může docházet ke kombinaci všech tří systémů. (Často kladené otázky: Rejstřík Unie, 2018)

#### **3.3.1 Baseline and Credit**

Určí se referenční úroveň znečištění (baseline), což je trajektorie znečištění, předpokládající pokračování současného stavu znečištění bez jakýchkoli opatření. Určí se období, po které se bude uplatňovat opatření redukce emisí. Na konci daného období je porovnáno množství emisí,



keré by zdroj emitoval bez realizace opatření (baseline) a skutečných emisí. Na základě rozdílu mezi referenčním scénářem (baseline) a skutečnými emisemi jsou přiděleny emisní jednotky odpovídající tomuto rozdílu, které lze následně obchodovat. Tyto emisní jednotky jsou znečišťovateli přiděleny zpětně po uplynutí daného období. (Cmíral, 2011, s. 357)

Baseline se stanovuje pro každý projekt samostatně nebo může jít o skupinu stejných projektů (např. biomasa, zateplování budov, energetická opatření v nemocnicích a školách). (Glosář termínů, 2018)

Credit se uděluje na základě počtu tun dosaženého snížení ekvivalentu CO<sub>2</sub> v porovnání s referenční úrovní emisí (baseline). (Glosář termínů, 2018)

### **3.3.2 Cap and Trade**

Určí se celkové množství emisí za určité období, tzv. cap. Jsou dopředu alokována emisní povolení mezi jednotlivé účastníky. Alokace je buď zdarma, prostřednictvím dražby, nebo jejich kombinací. Každý znečišťovatel je oprávněn emitovat takové množství emisí, které odpovídá množství emisních práv, která vlastní. Pokud by emitoval více, než je počet povolení, vystavuje se sankcím. (Cmíral, 2011, s. 358)

Počet přidělených povolenek do systému každý rok klesá a tím klesá i množství emisí, které provozovatelé mohou vypustit do ovzduší. (Hrozek, 2015)

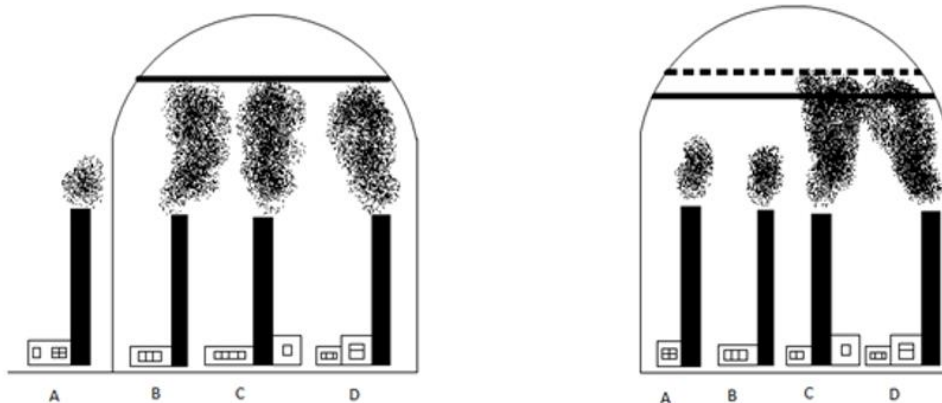
### **3.3.3 Offset**

Jde o doplnění systému cap-and-trade pro řešení začlenění nových zdrojů či expanze zdrojů stávajících, případně pro řešení specifické regionální situace. Nové zdroje musí dokoupit emisní povolení od stávajících zdrojů, aby nebyl zvýšen celkový cíl daný regulátorem. Obdobou může být i modifikace systému baseline and credit, kdy nový zdroj obdrží určité množství emisních práv a emise nad tuto úroveň musí nakoupit. (Cmíral, 2011, s. 358)

V praxi to znamená, že díky programu offset je možné do oblasti umístit nový podnik nebo rozšířit počet podniků za předpokladu, že získají certifikáty od existujících zdrojů.

Tuto situaci znázorňuje obrázek č. 2

**Obrázek 2: Začlenění nových zdrojů**



Podnik A se chce usídlit v oblasti se zhoršeným životním prostředím.

Podnik B omezil své emise. Přestože v území přibyl nový podnik, celkové emise musí zůstat stejné nebo se snížit.

Zdroj: Jílková, 1996, str. 42

### **3.4 Povolenky na emise v účetnictví**

#### **Věcně právními předpisy k povolenkám na emise jsou:**

Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů.

Zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

Vyhláška č. 192/2013 Sb., o stanovení formulářů žádostí o přidělení povolenek pro provozovatele letadla a o vydání povolení k emisím skleníkových plynů.

Nařízení vlády č. 315/2005 Sb., o Národním alokačním plánu České republiky na roky 2005 až 2007.

Nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008–2012.

Národní investiční plán České republiky 2020–2050.

Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 441/2004 Sb.

***Povolenkou na emise se rozumí majetková hodnota, odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce ekvivalent tuny CO<sub>2</sub>. Ekvivalentem tuny CO<sub>2</sub> je jedna metrická tuna oxidu uhličitého nebo množství jiného skleníkového plynu, které má stejný účinek globálního ohřevu na klimatický systém Země.*** (Ryneš, 2019, s. 121)

**Provozovatelem** zařízení se rozumí osoba, která zařízení skutečně provozuje, pokud taková osoba není, považuje se za provozovatele zařízení jeho vlastník. (Často kladené otázky: Rejstřík Unie, 2018)

*Povolenky může provozovatel nakupovat, prodávat či jinak převádět na další osoby. Povolenky nesmí být předmětem zástavního práva a ani nemohou představovat vklad do základního kapitálu obchodní společnosti.* (Hanková, 2009, s. 1)

### **3.4.1 Zatřídění a vykazování emisních povolenek**

*Vyhláška zatřídila povolenky na emise a preferenční limity bez ohledu na výši jejich ocenění pod položku dlouhodobý nehmotný majetek. V rozvaze se vykazují pod položkou „B.I.4. Ostatní dlouhodobý majetek“.* (Ryneš, 2019, s. 121)

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se emisní povolenky neodepisují.

Každá povolenka má své identifikační číslo. Jejich evidence je vedena v Rejstříku obchodování s povolenkami emise skleníkových plynů ([www.povolenky.cz](http://www.povolenky.cz)). Správcem rejstříku v České republice je Operátor trhu s elektřinou (OTE). (Metodické aktuality Svazu účetních, 2006, s. 37)

### **3.4.2 Ocenění emisních povolenek**

K „vyskladňování“ povolenek, ať již z důvodu vypouštění emisí do ovzduší, či obchodování s nimi, může docházet dvěma způsoby, a to buď cenou reprodukční, nebo cenou pořizovací. Lze postupovat metodou FIFO či využít vážený aritmetický průměr (opora v právních předpisech není dána). *Uvedené metody lze podle § 25 odst. 3 zákona o účetnictví použít pouze u zásob a cenných papírů, ČSÚ č. 006 bod 3.3 umožňuje tyto metody využít také v případě*

*postupného vzniku a splácení závazků z úvěru nebo půjček.* (Metodické aktuality Svazu účetních, 2006, s. 37)

**Pořizovací cena (PC)** = cena pořízení + náklady související s pořízením např. přepravné vč. vnitropodnikové dopravy, clo, provize, pojištění (§ 25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

**Reprodukční cena (RPC)** = cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (§ 25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

**Metoda FIFO** = název je zkratkou anglického first-in first-out, neboli první dovnitř – první ven. Znamená to, že při oceňování se jako první účetně vyskladňují kusy, které byly první nakoupeny.

**Vážený aritmetický průměr** = přepočítává se po každém novém přírůstku zásob dle vzorce: (stávající zásoby na skladě v Kč + poslední přírůstek zásob v Kč) / (stávající zásoby v množství + poslední přírůstek v množství)

**Povolenky a preferenční limity je možné nabýt** (Ryneš, 2019, s. 121):

- **Bezúplatně** – správce registru obchodování s povolenkami (OTE) přidělí každému provozovateli poměrnou část emisních povolenek, které stanovilo MŽP národním alokačním plánem. Tyto povolenky budou oceněny reprodukční pořizovací cenou z veřejného trhu. Tržní cenu povolenek je možné zjistit například na stránkách Energetické burzy EEX v Lipsku ([www.eex.de](http://www.eex.de)), protože povolenky jsou běžně obchodovatelné.
- **Úplatně** – emisní povolenky jsou pořízené na trhu a budou oceněny pořizovací cenou podle § 24 ZoÚ.

### **3.4.3 Účtování emisních povolenek u prvního držitele**

Bezúplatné nabytí povolenek na emise prvním držitelem nebo provozovatelem se účtuje a vykazuje jako poskytnutí dotace ve výši ocenění reprodukční pořizovací cenou. Účtování o poskytnutí dotace znamená, že nabytí (připsání) povolenek bude účtováno do nehmotných aktiv a souvztažně na zúčtovací účet ve skupině 34 – Zúčtování daní a dotací. Při spotřebě, prodeji či jiném úbytku těchto nehmotných aktiv nabytých prvním držitelem se odpovídající

částka zaúčtovaná ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 zaúčtuje na příslušné účty výnosů (ostatní provozní výnosy) ve věcné a časové souvislosti s náklady. (Ryneš, 2019, s. 122)

**Tabulka 3: Pořízení bezúplatného nabytí EP u prvního držitele**

		Částka	MD	Dal
1.	Bezúplatné nabytí povolenek/dotace (1 ks/10)	100	041	34.
2.	Aktivace – ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (1 ks/10)	100	019	041
3.	Evidence ks EP na podrozvaze	10	75.	79.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

Pro případ, že provozovateli nestačí na jeho provoz počet přidělených emisních povolenek, musí si je zajistit jiným způsobem. Má na výběr dvě možnosti – počkat si na přidělené povolenky z dalšího roku anebo nákupem. V tom případě ale musí změnit i způsob jejich oceňování. Při pořízení povolenek nákupem použije pořizovací cenu. Z hlediska lepší přehlednosti účetnictví i evidence je vhodné použít dvě samostatné analytiky podle druhu získávání, a to emisní povolenky přidělené a emisní povolenky nakoupené. (Jirka, 2006, s. 2)

Nákup lze provést dodavatelsky, a to od firem, které mají přebytky emisních povolenek anebo s nimi obchodují přímo na burze, např. ČEZ, a. s., Vertis Environmental Finance, AXPO Solutions AG. Emisní povolenky se obvykle obchodují v cizí měně, takže se musí pro účtování a jejich následnou evidenci v majetku vždy přepočítat na Kč ke dni pořízení.

Pokud je účetní hodnota nakoupené povolenky k datu účetní závěrky vyšší, než je její reálná hodnota, společnost zaúčtuje snížení hodnoty formou opravné položky (Langr, 2006, s. 22).

**Tabulka 4: Pořízení nakoupených EP u prvního držitele**

		Částka	MD	Dal
1.	Nákup chybějících povolenek na emise (1 ks/10)	500	041	32.
2.	Aktivace – ostatní dlouhodobý nehmotný majetek (1 ks/10)	500	019	041
3.	Dnes režim přenesené daňové povinnosti § 92d ZDPH	105	343	343
4.	Evidence ks EP na podrozvaze	50	75.	79.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

### 3.4.4 Spotřeba emisních povolenek

Spotřeba povolenek na emise se vykazuje k rozvahovému dni 31. 12., i když (Hanková, 2005, s. 1):

- výkaz o množství emisí skleníkových plynů ze zařízení za přecházející kalendářní rok je předkládán do 28. 2. následujícího roku,
- provozovatel vyřazuje z evidence (registru povolenek) nejpozději do 30. 4. takové množství povolenek, které odpovídá množství emisí v předchozím roce, ale může i dříve např. v lednu, únoru nebo březnu.

Spotřeba, případně ostatní náklady při úbytku související s bezúplatně nabytou povolenkou u prvního provozovatele, nesmějí ovlivnit výsledek hospodaření účetní jednotky. Tyto zúčtované náklady jsou „vyrovnány“ výnosem z rozpuštění „dotace“. (Langr, 2006, s. 21)

**Tabulka 5: Vyřazení emisních povolenek do spotřeby**

		Částka	MD	Dal
1.	Spotřeba přidělených povolenek na emise	100	548	019
2.	Spotřeba nakoupených povolenek na emise	100	548	019
3.	Rozpuštění dotace přidělených povolenek na emise	100	34.	648
4.	Evidence ks EP na podrozvaze	10	79.	75.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

Pokud provozovatel neodevzdá (nevyřadí ze své evidence) povolenku za tunu emisí CO<sub>2</sub>, jsou pro takové případy stanovené sankce, a to v této výši:

- pro nulté období je to 40, – EUR za ks
- pro další období je to 100, – EUR za ks

V případě, že provozovatel pokutu zaplatí, musí stejně odevzdat (vyřadit ze své evidence) příslušné množství povolenek z rejstříku emisních povolenek. Odpovědnosti se nelze zbavit. (Jirka, 2006, s. 2)

Pokud budou provozovateli na konci roku chybět povolenky na emise, které vypustil do ovzduší, a z nějakého důvodu se mu nepodaří povolenky získat jinak, např. nákupem, nebo počítá s tím, že emise pokryjí povolenky přidělené v následujícím roce, musí na konci účetního

období vytvořit dohadnou položku pasivní. Jedná se o odhad nákladu chybějících povolenek (vyřazení do spotřeby), který proběhne následující rok. (Jirka, 2006, s. 3)

**Tabulka 6: Vyřazení emisních povolenek do spotřeby – tvorba DP**

		Částka	MD	Dal
1.	Tvorba dohadné položky pasivní	.....	548	389

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

Účetní jednotka může též tvořit rezervu pro případ, kdy předpokládá zvýšenou potřebu emisních povolenek v dalším období. Tvorba rezerv není daňově uznatelným nákladem. Obdobně jako k jiným složkám aktiv tvoříme i k povolenkám opravné položky, a to v případě, že tržní cena je nižší než cena uvedená v účetnictví. Z hlediska daňového se opět jedná o daňově neuznatelné náklady.

*V odborné literatuře se často vyskytuje názor, že na pokrytí vyšší emise, než na kolik provozovatel získal povolenky, je třeba vytvořit rezervu (MD 554 / Dal 459). Jsme toho názoru, že je správnější účtovat vytvoření dohadných položek pasivních, neboť se jedná o zachycení nákladů souvisejících s tvorbou emisí do správného účetního období. Rezervy se vytvářejí na nepředvídatelná rizika a ztráty, které nastanou v budoucnu. (Jirka, 2006, s. 2)*

### 3.4.5 Prodej emisních povolenek

Při prodeji bezúplatně nabytých povolenek prvním provozovatelem vzniká okamžitý zisk.

**Tabulka 7: Vyřazení emisních povolenek prodejem**

		Částka	MD	Dal
1.	Prodej povolenek na emise (1 ks/10)	800	31.	641
2.	Vyřazení prodaných povolenek na emise (1 ks/10) – v pořízené hodnotě	500	541	019
3.	Dnes režim přenesené daňové povinnosti § 92d ZDPH	168	343	343
4.	Evidence ks EP na podrozvaze	50	79.	75.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

Pokud provozovatel/majitel začne s povolenkami na emise obchodovat, nastane trošku složitější situace. Pro lepší pochopení zde uvedu názorný příklad.

V 1. roce u provozovatele, který všechny své povolenky nabyt bezúplatně a část jich prodal za těchto podmínek (Jirka, 2006, s. 3):

- Nabytí 100 povolenek za 500 Kč/ks
- Prodej 30 povolenek za 300 Kč/ks
- 1. nákup 10 povolenek za 250 Kč/ks
- 2. nákup 10 povolenek za 350 Kč/ks
- Předběžná potřeba odevzdat povolenky za rok 1 je 85 povolenek.

	<b>Popis transakce</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>	<b>Kč</b>
1.	Bezúplatné nabytí 100 povolenek	041	347	50 000
1.1.	Aktivace – bezúplatně nabytí 100 povolenek	019.1	041	50 000
2.1.	Prodej 30 povolenek	315	641	9 000
2.2.	Vyřazení povolenek z DNM	541	019.1	15 000
2.3.	Rozpouštění dotace na vyřazené povolenky	347	648	15 000
2.4.	Úhrada pohledávky za prodej	221	315	9 000
3.1.	Nákup 1. (10 ks / 250 Kč)	019.2	325	2 500
3.2.	Zaplacení závazků za nákup 1.	325	221	2 500
4.1.	Nákup 2. (10 ks / 350 Kč)	019.3	325	3 500
4.2.	Zaplacení závazků za nákup 2.	325	221	3 500
5.	Tvorba dohadné položky pasivní na spotřebu povolenek, které provozovatel nenabyt bezúplatně (10 ks / 250 Kč, 5 ks / 350 Kč dle FIFO)	548	389	4 250

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

*Pokud by cena povolenky v období, kdy provozovatel účtuje o konci roku 1, na trhu klesla pod hodnotu, za kterou nakoupil volné povolenky (na jejichž spotřebu netvořil rezervu) – v našem případě je hodnota povolenek v den, kdy účetní provozovatele uzavírá účty dle harmonogramu účetní závěrky, na energetické burze v Lipsku po přepočtu na Kč: 400 Kč / 1 ks povolenky, pak účtuje (Jirka, 2006, s. 3):*

6.	Tvorba opravné položky k 5 ks nedotovaných nakoupených povolenek ve výši rozdílu ceny při pořízení 350 Kč a cenou na trhu 200 Kč	569	091.3	750
----	--	-----	-------	-----

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

Jedná se o povolenky v pořizovací ceně, které provozovatel nespotřebuje, zůstávají mu volné do dalšího roku a musí podle účetní metody zásady opatrnosti zreálnit jejich hodnotu.



V účetní závěrce provozovatel vykáže tyto hodnoty pro rok 1:

### Rozvaha k 31. 12. roku 1

<b>AKTIVA</b>	<b>Kč</b>	<b>PASIVA</b>	<b>Kč</b>
019 – Nehmotný majetek 90 ks	41 000	347 – Ostatní dotace	35 000
091 – Opravné položky k DNM	- 750	389 – Dohadné účty pasivní	4 250
221 – Bankovní účet	3 000		
<b>CELKEM</b>	<b>43 250</b>		<b>39 250</b>
		<b>Zisk</b>	<b>4 000</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

### Přehled podle analytické evidence na účtu 019 v prvním roce:

019.1 70 ks emisních povolenek bezúplatně nabytých za 500 Kč/ks (dotace – oceněné RPC)

019.2 10 ks emisních povolenek nakoupených za 250 Kč/ks (použitých v rezervě na spotřebu – oceněných PC)

019.3 10 ks emisních povolenek nakoupených za 350 Kč/ks (PC), z toho:

5 ks využitých emisních povolenek v dohadné položce na spotřebu a

5 ks „volných“ emisních povolenek s vytvořenou opravnou položkou za 150 Kč/ks

### Výsledovka k 31. 12. roku 1

<b>NÁKLADY</b>	<b>Kč</b>	<b>VÝNOSY</b>	<b>Kč</b>
541 – ZC prodaného majetku	15 000	641 – Tržby z prodeje majetku	9 000
548 – Ostatní provozní náklady	4 250	648 – Ostatní výnosy (rozpuštění dotace)	15 000
559 – Tvorba OP k majetku	750		
<b>CELKEM</b>	<b>20 000</b>		<b>24 000</b>
<b>Zisk</b>	<b>4 000</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

V 2. roce u provozovatele nastaly tyto podmínky (Jirka, 2006, s. 3):

V únoru bylo podle alokačního plánu provozovateli připsáno na jeho účet v registru u OTE dalších 100 povolenek, cena jedné povolenky na trhu v té době byla 250 Kč/ks, v dubnu na základě přesného měření odevzdal provozovatel 86 povolenek (tj. o 1 ks více než při uzavírání účtu rok 1 předpokládal). (Jirka, 2006, s. 4):

	<b>Popis transakce</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>	<b>Kč</b>
1.	Bezúplatné nabytí 100 povolenek Odevzdání 86 ks povolenek	041	347	25 000
1.1.	Aktivace – bezúplatně nabytí 100 povolenek	019.4	041	25 000
2.1.	Vyřazení 70 ks dotovaných povolenek z DNM	548	019.1	35 000
2.2.	Rozpuštění dotace na vyřazené povolenky	347	648	35 000
2.3.	Vyřazení nakoupených povolenek (10 ks / 250 Kč)	548	019.2	2 500
2.4.	Vyřazení nakoupených povolenek (6 ks / 350 Kč)	548	019.3	2 100
Ještě musí být zúčtována DP a část OP.				
2.5.	Zúčt. DP pasivní na spotřebu nakoupených povolenek z 31. 12. minulého roku	548	389	- 4 250
2.6.	Rozpuštění OP 1 ks za 350 Kč nakoupené povolenky, která měla být podle předpokladu provozovatele při účetní závěrce minulého roku „volná“	559	091.3	- 150

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

Transakce 2.5. a 2.6. mohou být účtovány na opačné strany s plusovým znaménkem, v případě, že tento zvolený postup neumožňuje příslušný účetní software, např. SAP.

V účetní závěrce provozovatel vykáže tyto hodnoty pro rok 2:

### **Rozvaha k 31. 12. roku 2**

<b>AKTIVA</b>	<b>Kč</b>	<b>PASIVA</b>	<b>Kč</b>
019 – Nehmotný majetek 74 ks	26 400	347 – Ostatní dotace	25 000
091 – Opravné položky k DNM	- 600	428 – Nerozdělený zisk minulého roku	4 000
221 – Bankovní účet	3 000		
<b>CELKEM</b>	<b>28 800</b>		<b>29 000</b>
		<b>Ztráta</b>	<b>- 200</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

### **Přehled podle analytické evidence na účtu 019 v druhém roce:**

019.3 4 ks emisních povolenek nakoupených za 350 Kč/ks s vytvořenou opravnou položkou za 150 Kč/ks

019.4 100 ks emisních povolenek bezúplatně nabytých za 250 Kč/ks s dotací

## Výsledovka k 31. 12. roku 2

NÁKLADY	Kč	VÝNOSY	Kč
548 – Ostatní provozní náklady	35 350	648 – Ostatní výnosy (rozpuštění dotace)	35 000
559 – Tvorba OP k majetku	- 150		
<b>CELKEM</b>	<b>35 200</b>		<b>35 000</b>
		<b>Ztráta</b>	<b>200</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od Jirky, 2006

*Tato ztráta je způsobena odevzdáním o 1 ks povolenky z 019.3 víc, než bylo v původní dohadné položce na spotřebu povolenek počítáno. (Jirka, 2006, s. 5):*

### 3.5 Povolenky na emise a jejich zdanění

Na začátku listopadu 2010 vláda přednesla návrh zdanění emisních povolenek ve výši 32 %. Senát tento návrh schválil a prezident ČR ho podepsal.

Zdaněny měly být povolenky, které byly vydány bezúplatně v roce 2011 a 2012. Cena, ze které se vypočítala daň z emisní povolenky, byla stanovena jako průměrná tržní cena povolenky k 28. únoru 2011. Díky tomu, že mohlo docházet ke stagnaci na trzích s emisními povolenkami v jednom obchodovacím dni, tj. k 28. únoru, bylo zvoleno delší časové období ke stanovení průměrné tržní ceny. Toto období bylo od 1. ledna 2011 do 28. února 2011. Během tohoto období na burze v České republice nebyly realizovány žádné obchody. Proto byla průměrná cena emisního certifikátu stanovena z nejlikvidnějšího spotového trhu s emisními povolenkami (burza BlueNext) jako vážený průměr uzavíracích cen za každý obchodovací den na burze. Vážený průměr cen byl přepočítáván na Kč podle platného kurzu vyhlášeného ČNB pro daný den. Takto byla stanovena cena emisní povolenky k 28. únoru 2011 ve výši 349,84 Kč. (Pinkasová, 2011, s. 31)

### 3.6 Shrnutí teoretické části

V teoretické části bakalářské práce jsem představila důležité téma související se životním prostředím, které v dnešní době hýbe světem. Jedná se o vypouštění skleníkových plynů do ovzduší, konkrétně CO<sub>2</sub>. Popsala jsem jeho historii, vysvětlila základní pojmy a nástroje, se kterými nejen průmyslové společnosti mohou pracovat. Dále jsem charakterizovala účty a popsala základní účtování emisních povolenek. Zmínila jsem se o zákonech a předpisech, které

se danou problematikou zabývají. V této oblasti není zrovna hodně zdrojů, které by se tímto tématem detailněji zaobíraly.

V rámci toho jsem se pokusila načerpat co nejuspokojivější množství informací, které se stanou stěžejní pro praktickou část této bakalářské práce. V ní se, jak jsem uvedla v cíli této práce, zaměřím na konkrétní energetickou společnost a prozkoumám, jakým způsobem účtuje emisní povolenky, a navrhnu jí metodický postup, který by ve své firmě mohla řádně využívat.

## 4 PRAKTICKÁ ČÁST

Společnost ABC, a. s., se pohybuje v energetickém průmyslu dlouhá léta. Jedná se o elektrárnu, která spaluje ve svých blocích hnědé uhlí. Společnost ABC, a. s., kromě výroby elektrické energie zajišťuje i dodávky tepla. Z důvodu ochrany dat citlivých údajů byl pro účely této bakalářské práce změněn její název.

### 4.1 Stanovení množství emisí CO<sub>2</sub> společností ABC, a. s.

Společnost ABC, a. s., má popsány v provozním předpisu dvě možnosti pro zjišťování emisí CO<sub>2</sub> ze stacionárních zařízení. Může využít metodiku založenou na měření nebo metodiku založenou na výpočtu. Obě tyto metodiky podléhají zvláštním ustanovením evropské legislativy.

Společnost ABC, a. s., na základě průměrných množství ověřených ročních emisí provozuje spalovací zařízení, která lze z hlediska vykazovaného množství emisí CO<sub>2</sub> zařadit do kategorie C. Zařízení kategorie C se rozumí zařízení s vykazovanými ročními emisemi za obchodovací období, které bezprostředně předchází aktuálnímu obchodovacímu období, které jsou větší než 500 kt CO<sub>2</sub> s výjimkou CO<sub>2</sub> pocházejícího z biomasy a před odečtením přemístěného CO<sub>2</sub>.

Pokud průměrné množství ověřených ročních emisí za obchodovací období, které bezprostředně předchází aktuálnímu obchodovacímu období, není pro dané zařízení dostupné nebo není přesné, je ke stanovení kategorie zařízení použit konzervativní odhad průměrných ročních emisí s výjimkou CO<sub>2</sub> pocházejícího z biomasy a před odečtením přemístěného CO<sub>2</sub>.

Zatímco pro výsledné zjišťování a vykazování emisí CO<sub>2</sub> je stanoveno období jednoho kalendářního roku, je nutno pro ekonomicky nezbytné průběžné bilancování počítat i s odvozováním odpovídajících vstupních dat (součtových nebo průměrných veličin) za kratší období – dílčí bilanční interval, a to v délce jednoho kalendářního měsíce.

Pro zařízení společnosti ABC, a. s., jsou emise skleníkových plynů zjišťovány za základě metodického pokynu schváleného Ministerstvem životního prostředí. Plán pro monitorování se skládá z podrobné, úplné a transparentní dokumentace metodiky monitorování konkrétního zařízení. Metodický pokyn má k dispozici v elektronické podobě na místě dostupném všem dotčeným zaměstnancům v procesu zjišťování a vykazování množství emisí CO<sub>2</sub>.

## 4.2 Spotřeba emisních povolenek společností ABC, a. s.

Společnost ABC, a. s., každý měsíc vykazuje množství vypouštění CO<sub>2</sub>. Celkové vykazované množství ke konci roku je verifikováno auditem, který probíhá během ledna následujícího roku po roce vykazovaném. Společnost ABC, a. s., nejpozději do konce dubna musí odevzdat příslušné množství emisních povolenek. Stejně jako každá změna v evidenci je i tato transakce vidět na výpisu OTE viz příloha č. 1.

**Tabulka 8: Přehled spotřebovaných emisních povolenek společností ABC, a. s.**

<b>Rok</b>	<b>Spotřebované množství CO<sub>2</sub> na rok / výpis OTE</b>	<b>Auditované množství CO<sub>2</sub> na rok</b>	<b>Rozdíl CO<sub>2</sub></b>
2014	3 000 000	3 000 000	0
2015	2 721 064	2 721 064	0
2016	2 531 851	2 531 851	0
2017	2 425 727	2 425 727	0
2018	3 476 482	2 476 479	-3
2019	2 961 994	2 961 995	1

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od společnosti ABC, a. s., 2020

## 4.3 Přidělování emisních povolenek z alokačního plánu

V teoretické části bylo popsáno, že existují různá obchodovací období a na každé období je stanovený limit emisních povolenek, tj. kolik která společnost obdrží na daný rok z alokačního plánu příslušného státu.

Na základě rozhodnutí Ministerstva životního prostředí je přiděleno společnosti určité množství povolenek pro daný rok. Toto množství každým rokem klesá. Emisní povolenky se přidělují 2× do roka. V únoru se pravidelně přidělují emisní povolenky na teplo a většinou v druhé polovině roku společnost ABC, a. s., obdrží emisní povolenky na elektrickou energii. V tabulce níže je vyčíslený přehled přidělených emisních povolenek společnosti ABC, a. s.

**Tabulka 9: Přehled přidělených emisních povolenek společnosti ABC, a. s.**

Rok	Počet ks přidělených emisních povolenek		
	Na teplo	Na elektrickou energii	Celkem
2014	7 760	1 000 000	1 007 760
2015	6 767	883 342	840 101
2016	5 830	666 666	672 496
2017	4 945	625 000	500 000
2018	4 140	333 334	337 474
2019	3 406	166 666	170 072

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od společnosti ABC, a. s., 2020

#### 4.4 Nakupování emisních povolenek ve společnosti ABC, a. s.

Ceny pro obchodování s emisními povolenkami se v průběhu druhého období výrazně lišily. Pro lepší představu si v následující tabulce ukážeme, jaký byl vývoj nákupních cen pro společnost ABC, a. s.

**Tabulka 10: Vývoj nákupních cen emisních povolenek společnosti ABC, a. s.**

Rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Cena v EUR/ks</b>	7,08	7,39	4,98	5,20	10,07	21,69	23,60

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od společnosti ABC, a. s., 2020

V případě, že společnost ABC, a. s., nemá už k dispozici žádné emisní povolenky na pokrytí spotřebovaného množství tun CO<sub>2</sub> na daný rok např. z alokačního plánu od státu, musí si emisní povolenky obstarat jiným způsobem. Lze to udělat dvěma způsoby viz následující podkapitoly.

##### 4.4.1 Nákup a prodej emisních povolenek

Společnost ABC, a. s., osloví dodavatele, kteří mají zásoby emisních povolenek a mají příslušné povolení s nimi obchodovat. Dle standardních obchodních podmínek je oběma stranami dohodnuto a potvrzeno:

- množství emisních povolenek, tj. počet ks např. 100 000 (minimum je 1 000),

- cena za jednotku v EUR např. 25 EUR /1 ks (cca dnešní cena emisní povolenky na trhu),
- cena celkem za celé množství v EUR,
- datum obchodu, tj. kdy se obchod mezi oběma stranami uskuteční.

Následně dojde vystavení daňového dokladu na společnost ABC, a. s., a vypořádání emisních povolenek v rejstříku u společnosti OTE, a. s., ke dni obchodu.

#### **4.4.2 Nákup a prodej emisních povolenek na burze**

Společnost ABC, a. s., v letech 2014 až 2017 obchodovala s emisními povolenkami na burzách, a to na burze ICE (Intercontinental Exchange) a na lipské energetické burze EEX (European Energy Exchange).

Na ICE probíhají primární aukce pro povolenky Spojeného království, dále zahrnuje sekundární spotový trh a trh s futures kontrakty. Obchodování probíhá na elektronické platformě ICE Futures Europe a v obchodních hodinách. Uzavření burzy je denně mezi 16:50–17:00 h místního času ve Spojeném království. Dochází ke stanovení závěrečné ceny v EUR /1 ks EP, a to váženým průměrem. Všechny převody se uskutečňují přes clearera. (EUA Futures, c2020)

EEX je přední energetickou burzou v Evropě. Nabízí produkty a služby pro německý, francouzský, český, slovenský, polský, maďarský a rumunský trh. Vyjmenujeme si alespoň pár komodit, které jsou pro naši společnost ABC, a. s., zajímavé. Jedná se o obchodování např. s emisními povolenkami, elektřinou, plynem, uhlím a další.

Obchodování na burze se rozděluje na primární a sekundární. Primární obchodování je aukce povolenek, kde je množství povolenek, které rozdává buď stát, nebo EU na základě alokačních plánů. Jde v řádech o milióny povolenek. Jedná se o spotové povolenky, tzv. fyzické povolenky. Aukce může probíhat jak na ICE, tak na EEX. Výsledná cena je na konci aukce pro všechny účastníky stejná. Tato částka musí být zaplacená v rozmezí jednoho až dvou dnů a následně jsou tyto povolenky připsány na registrační povolenkový účet u OTE.

Pro lepší představu si to ukážeme na příkladu, kde máme na burze nabízené množství 4 mil. ks povolenek a 100 účastníků aukce. Tato aukce probíhá anonymně a bývá krátkodobá, např. třicet minut. Po uplynutí doby se začne vyhodnocovat od nejvyšší nabídky k nejnižší pro daný objem nabízených povolenek.



**Tabulka 11: Příklad – primární aukce na burze**

Počet účastníků	Počet účastníků kumulovaně	Poptávaná cena v EUR/ks	Poptávané množství ks kumulativně	Poptávané množství ks kumulativně
20	20	28	1.000.000	1.000.000
30	50	26	1.000.000	2.000.000
30	80	22	1.000.000	3.000.000
<b>5</b>	<b>85</b>	<b>21</b>	<b>1.000.000</b>	<b>4.000.000</b>
15	100	19	1.000.000	5.000.000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2020

Z výše uvedené tabulky je tedy patrné, že v této aukci uspěje 85 poptávajících a výsledná cena bude 21 EUR/ks pro všech 85 poptávajících.

Sekundární obchodování probíhá na spotové (fyzické) bázi, ale hlavně na finanční bázi, kterému se říká futures. Jedná se o vytváření finančních pozic, kde se virtuálně fixují ceny příslušných komodit pro spotřebitele nebo producenty. Futures kontrakty se vypořádávají k datu expirace, zpravidla v polovině prosince daného roku, tzn. že dojde k uzavření trhu a vypořádání všech obchodů k tomuto dni. Finanční pozice se změní a výsledným saldem z nákupů a prodejů jednotlivých emisních povolenek za dané období vzniknou fyzické povolenky, které jsou připsány na registrační povolenkový účet u OTE.

Ceny jednotlivých burz se mohou lišit. Aby společnost mohla začít obchodovat na burze, musí mít sjednanou smlouvu s tzv. clearerem, tj. bankovním ústavem, přes který budou vypořádávány uzavřené obchody. Je potřeba složit příslušný depozit jako finanční zajištění obchodů a držet ho po celou dobu obchodování. Společnost má v obchodním databázovém systému jednotlivé komodity vedené vč. dalšího vnitřního členění, např. hedge (H) = výroba a trade (T) = spekulace.

Opět si to ukážeme na příkladu, kdy si vytvoříme finanční pozici BIG20-H na 1.000.000 ks povolenek s cenou 20 EUR/ks na ICE a 17 EUR/ks na EEX pro rok 2020.

**Tabulka 12: Příklad – sekundární aukce na burze**

Pozice pro EUA	Poř.	Množství v ks	Cena za ks/EUR	Typ aukce	B/S	Burza	Datum dodání	Datum expirace	Cena za ks/EUR ke dni expirace	Rozdíl/přecenění
BIG20-H	1/1	500 000	20	Futures	BUY	ICE	18.12.20	15.12.20	19	500 000
BIG20-H	1/2	500 000	17	Futures	BUY	EEX	18.12.20	15.12.20	18,5	-750 000
<b>CELKEM</b>		<b>1 000 000</b>								<b>-250 000</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, 2020

Tyto povolenky by společnost měla obdržet k 18. 12. 2020, aby pokryla svoji výrobu pro rok 2020. Tabulka nám ukazuje zafixovanou cenu povolenek v případě ICE na 20 EUR/ks a v případě EEX za 17 EUR/ks. Nyní dochází na jednotlivých burzách ke každodennímu přeceňování, které probíhá v závěrečné ceně za příslušný den. Přecenění následujícího dne se vztahuje vždy ke dni předchozímu. Přeceňování se připisuje každý pracovní den na příslušný clearingový účet. V případě, že je cena nižší než původně domluvená finanční pozice, musí společnost částku uhradit. V opačném případě je částka na clearingový účet společnosti připsána. Toto probíhá až do doby, než nastane den vypořádání burzy, tj. datum expirace.

V den, kdy se burza uzavře, tj. v tomto případě 15. 12. 2020, bude zjištěna závěrečná cena EUA, která je stanovena jak pro nákup, tak i prodej povolenek, a společnost musí příslušnou částku v EUR neprodleně odeslat na clearingový účet. V našem příkladě by společnost musela zaplatit na ICE 9.500.000 EUR a na EEX 9.250.000 EUR. Výsledný rozdíl z přecenění byl už předmětem každodenního přeceňování na burze, jak se ceny povolenek průběžně vyvíjely.

Obdobným způsobem probíhá i prodej povolenek na burze. Pokud by bylo vytvořeno finanční pozici pro společnost výhodnější prodat, ať už za účelem zisku, nebo poklesem produkce, tak společnost tuto pozici prodá. Následně si vytvoří novou finanční pozici atd.

#### **4.5 Účtování EP a jejich evidence v majetku společnosti ABC, a. s.**

Společnost ABC, a. s., pro vedení svého účetnictví používá softwarový účetní program SAP. V dnešní době je tento účetní systém používán standardně ve větších firmách, které vedou podvojný účetnictví. SAP má několik okruhových modulů. Účtování a evidence emisních povolenek probíhá ve dvou modulech. První je modul FI, kde probíhá vlastní účtování, a druhý je modul AM pro evidenci majetku. Společnost ABC, a. s., si zvolila pro účtování emisních povolenek metodu FIFO (první dovnitř – první ven), kterou používá pro druhé období.

Pořízené emisní povolenky jsou účtované na účet nedokončených investic 041 Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Účetní jednotka používá při pořízení emisních povolenek samostatná čísla nedokončených investic pro přidělené a pro nakoupené emisní povolenky.

Stejně tak má společnost ABC, a. s., rozdělenou i evidenci v modulu AM, a to na dvě inventární karty, kde jedna je pro emisní povolenky přidělené a druhá je pro emisní povolenky nakoupené.

Společnost ABC, a. s., emisní povolenky oceňuje v případě přidělených emisních povolenek reprodukční pořizovací cenou v Kč. Tu stanovuje ke dni přidělení/připsání emisních povolenek do rejstříku emisních povolenek u OTE. K tomuto datu najde příslušný útvar na burze ICE cenu povolenky v EUR/ks, kterou vynásobí přidělené množství povolenek a devizovým kurzem ČNB Kč/EUR.

Níže popsané účetní postupy vycházejí ze vzorového účtového rozvrhu společnosti ABC, a. s., viz příloha č. 2.

#### **4.5.1 Spotřeba emisních povolenek**

V případě, že společnost ABC, a. s., emisní povolenky fyzicky vlastní, musí příslušný útvar předat do účtárny vyřazovací protokol na spotřebované množství CO<sub>2</sub> za dané období. Účetní patřičné množství povolenek vyřadí z evidence majetku a zaúčtuje do účetnictví následujícím způsobem:

##### **Vyřazovací protokol obsahuje tyto náležitosti:**

- inventární číslo / inventární karta majetku,
- název majetku,
- počet ks emisních povolenek, které se mají vyřadit, a jakým způsobem (spotřeba nebo popř. prodej),
- hodnotu v Kč, která odpovídá počtu ks vyřazených povolenek (metoda FIFO), tzn. počet ks / cena EP v EUR / kurz ČNB ke dni DUZP),
- datum vyřazení ke dni, tj. poslední den v daném měsíci, kdy byla spotřeba emisních povolenek,
- nákladové středisko, popř. číslo zakázky (důležité pro vyřazování),

- jméno osoby, která vyřazovací protokol vystavila,
- jméno odpovědné osoby, která má inventární číslo / inventární kartu na starosti,
- jméno nadřízeného odpovědné osoby.

#### **Postup zaúčtování ve společnosti ABC, a. s.:**

- 1) Spotřeba přidělených povolenek na emise (modul AM) z inventárního čísla vyřadí hodnotu v Kč podle vyřazovacího protokolu

MD 548 x / DAL 019 x

- 2) Spotřeba nakoupených povolenek na emise (modul AM) z inventárního čísla vyřadí hodnotu v Kč podle vyřazovacího protokolu

MD 548 y / DAL 019 y

- 3) Rozpuštění dotace přidělených povolenek na emise (modul FI – interní doklad)

MD 346 / DAL 648

- 4) Z podrozvahy zaúčtovat úbytek, tj. počet ks emisních povolenek podle vyřazovacího protokolu (modul FI – interní doklad)

MD 791 / DAL 756 x, tj. příslušná analytika pro emisní povolenky přidělené

MD 791 / DAL 756 y, tj. příslušná analytika emisní povolenky nakoupené

Pokud společnost ABC, a. s., na konci roku nemá dostatek fyzických emisních povolenek, musí zaúčtovat dohadnou položku ve výši emisních povolenek, které ji chybí. Tuto dohadnou položku ocení reprodukční pořizovací cenou v Kč stanovenou k rozvahovému dni, tj. k 31. 12.

#### **Postup zaúčtování ve společnosti ABC, a. s.:**

- 1) Zaúčtování dohadné položky pasivní na chybějící emisní povolenky do spotřeby (modul FI – interní doklad)

MD 548 y / DAL 389

## 4.5.2 Přidělené emisní povolenky

Na základě Rozhodnutí Ministerstva životního prostředí o přidělení emisních povolenek vytvoří příslušný útvar podklad pro účtárnu, která na základě toho udělá vnitřní předpis a zaúčtuje přidělené povolenky jako nárok na dotaci. Toto množství emisních povolenek je připsáno na účet OTE.

### **Podklad od příslušného útvaru musí obsahovat výpočet na Kč:**

- datum, kdy byly emisní povolenky připsány na registrační účet u OTE,
- přidělené množství emisních povolenek,
- cenu v EUR za 1 ks emisní povolenky,
- kurz ČNB ke dni připsání emisních povolenek.

Dalším krokem je vytvoření aktivačního protokolu a následně jsou emisní povolenky zavedené do evidence majetku.

### **Aktivační protokol obsahuje tyto náležitosti:**

- číslo zápisu aktivačního protokolu (pořadové číslo),
- inventární číslo / inventární karta majetku,
- název majetku,
- počet ks emisních povolenek, které se mají zařadit,
- hodnotu v Kč, která odpovídá počtu ks zařazených povolenek tzn. počet ks / cena EP v EUR / kurz ČNB ke dni DUZP,
- datum dodání, tj. den, kdy byly emisní povolenky pořízeny (přepočteno pro EUR je kurz ČNB),
- číslo účetního dokladu, kterým byly emisní povolenky pořízeny na účet 041,
- číslo nedokončené investice (NI),
- třída majetku (19 x = emisní povolenky přidělené, 19 y = emisní povolenky

nakoupené),

- datum uvedení do užívání ke dni, tj. den, kdy byly emisní povolenky připsány na účet OTE,
- nákladové středisko, popř. číslo zakázky (důležité pro vyřazování),
- jméno osoby, která zařazovací protokol vystavila,
- jméno odpovědné osoby, která má inventární číslo / inventární kartu na starosti vč. nákladového střediska,
- jméno nadřízeného odpovědné osoby, která aktivační protokol schvaluje.

#### **Postup zaúčtování ve společnosti ABC, a. s.:**

- 1) Zaúčtování dotace (modul FI – interní doklad)

MD 041 – č. NIX / DAL 346

- 2) Aktivace přidělených povolenek na emise (modul AM) na inventární číslo zařadí hodnotu v Kč podle zařazovacího protokolu

MD 019 x / DAL 041 – č. NIX

- 3) Na podrozvahu zaúčtovat přírůstek, tj. počet ks emisních povolenek podle zařazovacího protokolu (modul FI – interní doklad)

MD 756 x / DAL 791

#### **4.5.3 Nakoupené emisní povolenky od dodavatele**

Společnost ABC, a. s., v případě, že nakoupí emisní povolenky přímo od dodavatele, účtuje pořízení emisních povolenek na základě daňového dokladu. Další kroky jsou shodné jako v případě přidělených povolenek.

#### **Aktivační protokol obsahuje tyto náležitosti:**

- číslo zápisu aktivačního protokolu (pořadové číslo),
- inventární číslo / inventární karta majetku,

- název majetku,
- počet ks emisních povolenek, které se mají zařadit,
- hodnotu v Kč, která odpovídá počtu ks zařazených povolenek tzn. počet ks / cena EP v EUR / kurz ČNB ke dni DUZP,
- datum dodání, tj. den, kdy byly emisní povolenky pořízeny (přepočteno pro EUR je kurz ČNB),
- číslo účetního dokladu, kterým byly emisní povolenky pořízeny na účet 041,
- číslo nedokončené investice (NI),
- třída majetku (19 x = emisní povolenky přidělené, 19 y = emisní povolenky nakoupené),
- datum uvedení do užívání ke dni, tj. den, kdy byly emisní povolenky připsány na účet OTE,
- nákladové středisko, popř. číslo zakázky (důležité pro vyřazování),
- jméno osoby, která zařazovací protokol vystavila,
- jméno odpovědné osoby, která má inventární číslo / inventární kartu na starosti vč. nákladového střediska,
- jméno nadřízeného odpovědné osoby, která aktivační protokol schvaluje.

**Postup zaúčtování ve společnosti ABC, a. s.:**

- 1) Pořízení nakoupených emisních povolenek z daňového dokladu

MD 041 – č. NIy / DAL 321

- 2) Aktivace nakoupených povolenek na emise (modul AM) na inventární číslo zařadí hodnotu v Kč podle zařazovacího protokolu

MD 019 y / DAL 041 – č. NIy

- 3) Na podrozvahu zaúčtovat přírůstek, tj. počet ks emisních povolenek podle zařazovacího protokol (modul FI – interní doklad)

MD 756 y / DAL 791

Společnost ABC, a. s., s emisními povolenkami obchoduje na burze, obchody jsou vyúčtovávány zpravidla 1x ročně, zhruba v polovině prosince.

#### **4.5.4 Prodané emisní povolenky odběrateli**

Pokud společnost ABC, a. s., má fyzický přebytek emisních povolenek, může s nimi obchodovat. A to za předpokladu, že bude mít dostatečné množství emisních povolenek na pokrytí vlastní spotřeby. Po domluvení obchodu příslušným útvarem je dán pokyn k fakturaci do účtárny.

##### **Příkaz k fakturaci obsahuje tyto náležitosti:**

- údaje o prodávajícím (název společnosti),
- údaje o kupujícím (název společnosti, IČO, DIČ),
- číslo smlouvy, popř. objednávky, na základě které se fakturuje,
- datum zdanitelného plnění (datum obchodu),
- bližší specifikace transakce (popis, co se fakturuje; množství emisních povolenek; cena za ks/EUR; měna; kurz příslušné měny od ČNB k datu DUZP; číslo zakázky, kam se budou výnosy účtovat),
- datum a podpis oprávněné osoby k vytvoření příkazu k fakturaci,
- v některých případech může být přílohou připojena confirmace.

Po obdržení takového příkazu účtárna vystaví daňový doklad příslušnému odběrateli se všemi náležitostmi daňového dokladu u účetního dokladu dle platných předpisů. Zároveň připraví vyřazovací protokol na příslušný objem prodaných ks emisních povolenek. Tento protokol je podobný vyřazovacímu protokolu na spotřebu. Rozdíl v protokolu je pouze v textu, že se jedná o prodej emisních povolenek (jiný druh vyřazení v modul AA). Společnost ABC, a. s., vyřazuje metodou FIFO.



### **Postup zaúčtování ve společnosti ABC, a. s.:**

- 1) Vystavení daňového dokladu

MD 311 / DAL 641 x

MD 311 / DAL 641 y

- 2) Vyřazení přidělených/nakoupených povolenek na emise (modul AM) z inventárního čísla vyřadí hodnotu v Kč podle vyřazovacího protokolu

MD 541 x / DAL 019 x

MD 541 y / DAL 019 y

- 3) Na podrozvahu zaúčtovat úbytek, tj. počet ks emisních povolenek podle vyřazovacího protokolu (modul FI – interní doklad)

MD 791 / DAL 756 x

MD 791 / DAL 756 y

### **4.5.5 Nákup a prodej emisních povolenek na burze**

Společnost ABC, a. s., v letech 2014 až 2019 obchodovala s emisními povolenkami na burze ICE. Nákup a prodej emisních povolenek společnost účtuje stejně jako nákup nebo prodej povolenek, jak je popsáno v kapitolách 4.5.3 a 4.5.4, pouze s tím rozdílem, že místo účtů 311 a 321 účtuje na účty 378 a 379. Účtárna obdrží každý měsíc k vyúčtování burzy poklady, např. měsíční výpis clearingového účtu, faktury za poplatky, přehled nákupů a prodejů emisních povolenek. V podkladu jsou položky rozděleny na fyzický futures a finanční futures, které jsou děleny ještě na hedge a trade. Další měsíc je přecenění vůči minulému měsíci stornované a opět naučtované podle reálných hodnot.

### **Postup zaúčtování ve společnosti ABC, a. s.:**

- 1) Přecenění k poslednímu dni v měsíci – závazek

MD 567 / DAL 379

- 2) Přecenění k posledními dni v měsíci – pohledávka

MD 378 / DAL 667

- 3) Měsíční poplatky z burzovních obchodů

MD 567 (příslušná analytika) / DAL 376

- 4) Vyúčtování burzy v den expirace – nákup (v celkové výši počtu ks EP za rok  $\times$  závírací cena v EUR/ks  $\times$  kurz ČNB ke dni expirace)

MD 041 – č. NIy / DAL 379

- 5) Aktivace nakoupených povolenek na emise (modul AM) na inventární číslo zařadí hodnotu v Kč podle zařazovacího protokolu

MD 019 y / DAL 041 – č. NIy

- 6) Na podrozvahu zaúčtovat přírůstek, tj. počet ks emisních povolenek podle zařazovacího protokol (modul FI – interní doklad)

MD 756 y / DAL 791

- 7) Vyúčtování burzy v den expirace – prodej (v celkové výši počtu ks EP za rok  $\times$  závírací cena v EUR/ks  $\times$  kurz ČNB v den expirace)

MD 378 / DAL 641 y

- 8) Vyřazení nakoupených povolenek na emise (modul AM) z inventárního čísla vyřadí hodnotu v Kč podle vyřazovacího protokolu

MD 541 y / DAL 019 y

- 9) Na podrozvahu zaúčtovat úbytek, tj. počet ks emisních povolenek podle vyřazovacího protokolu (modul FI – interní doklad)

MD 791 / DAL 756 y

## 4.6 Vytvoření metodického postupu pro společnost ABC, a. s.

### Metodický postup: Účtování povolenek na emise

#### 1. Legislativa:

- Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů.
- Zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 192/2013 Sb., o stanovení formulářů žádostí o přidělení povolenek pro provozovatele letadla a o vydání povolení k emisím skleníkových plynů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví ve znění vyhlášky č. 441/2017 Sb.

#### 2. Věcně-právním předpisem k povolenkám na emise je zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změna některých zákonů., od roku 2013 podle zákona č. 383/2012 Sb. Podle tohoto zákona:

**Povolenkou** se rozumí majetková hodnota odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce ekvivalent tun CO<sub>2</sub>.

**Provozovatelem** zařízení se rozumí osoba, která zařízení skutečně provozuje, není-li taková osoba, považuje se za provozovatele zařízení vlastník zařízení.

Provozovatel zařízení **zjišťuje a vykazuje množství emisí skleníkových plynů** postupem stanovených prováděcím právním předpisem (vyhláška č. 696/2004 Sb., kterou se stanoví postup zjišťování, vykazování a ověřování množství skleníkových plynů) a dále podmínek uvedených v povolení k emisím skleníkových plynů. Od roku 2013 se postupuje podle zákona č. 383/2012 Sb. Výkaz o množství skleníkových plynů ze zařízení za předcházející rok předkládá provozovatel zařízení ve stanovené lhůtě Ministerstvu životního prostředí.

### **Přehled obchodovacích období:**

Od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2007 včetně = nulté obchodovací období.

Od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2012 včetně = první obchodovací období.

Od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2020 včetně

Od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2030 včetně – dle zákona č. 383/2012 Sb.

Pro každé obchodovací období se nařízením vlády až do roku 2012 stanovoval **národní alokační plán**, ve kterém bylo určeno celkové množství povolenek, které bylo pro toto období vydáno, a množství povolenek, které bylo jednotlivým provozovatelům přiděleno.

Se změnou evropských předpisů využila Česká republika podle čl. 10c Směrnice 2009/29/ES možnosti výjimky z pravidla, že výrobcům elektřiny od roku 2013 nepřiděluje žádné bezplatné povolenky na výrobu elektřiny. Od roku 2013 tak přiděluje výrobcům elektřiny bezplatné povolenky v souladu se žádostí ČR o bezplatném přidělování povolenek na výrobu elektřiny bezplatné povolenky v souladu se žádostí České republiky o bezplatném přidělování povolenek na výrobu elektřiny schválené Evropskou komisí. Provozovatelé ale musí prokázat, že hodnotu povolenek proinvestovali do modernizace výroby elektřiny a snížili tak emise skleníkových plynů a závislost České republiky na hnědém uhlí. **Národní plán investic** obsahuje alokaci pro jednotlivé výrobce elektřiny a jejich plánované investice. Každý rok tyto provozovatelé podávají zprávu o provedených investicích Ministerstvu životního prostředí.

Je zřízený veřejně přístupný rejstřík obchodování s povolenkami. Na každé obchodovací období vydá správce registru povolenky v množství stanoveném na příslušné obchodovací období národním plánem investic. Nejpozději do posledního dne měsíce února přidělí správce registru každému provozovateli zařízení poměrnou část z množství povolenek, které mu bylo přiděleno národním investičním plánem.

Povolenky je možno prodat nebo jinak převést na jinou osobu. Povolenky nemohou být vkladem do základního kapitálu obchodní společnosti.

Každý provozovatel zařízení je povinen do 30. dubna vyřadit z obchodování odpovídající množství povolenek odpovídajícímu množství emisí v předchozím kalendářním roce. Ke

splnění této povinnosti lze použít pouze povolenku vydanou na obchodovací období, v jehož kalendářním roce bylo množství emisí vykázáno a ověřeno.

### **3. Účtování u prvního provozovatele:**

**Podle účetní legislativy** jsou povolenky jiným dlouhodobým nehmotným majetkem bez ohledu na výši ocenění, který se neodepisuje. Povolenka bezúplatně nabytá je oceněna reprodukční pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

O bezúplatně nabytých povolenkách společnost účtuje v ocenění reprodukční pořizovací cenou k datu připsání povolenek na účet společnosti v registru povolenek.

U prvního provozovatele se účtuje o bezúplatném nabytí povolenky na emise jako o dotaci. Nejedná se o majetek pořízený z dotace, ale pouze o metodu účtování „o nabytí bezúplatně nabyté povolenky na emise jako o dotaci“. Není použita standardní metoda účtování o dotaci na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Dotace nesnižuje ocenění dlouhodobého nehmotného majetku, ale rozpouští se do výnosů ve stejném okamžiku a ve stejné výši jako jsou povolenky na emise spotřebovány nebo z jiného důvodu účtovány do nákladů. Do nákladů a výnosů se účtuje ve stejné výši nejen při spotřebě povolenky na emise, ale i při jiných úbytcích tohoto bezúplatně nabytého aktiva např. při prodeji. Účetní postup vychází z IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory.

O spotřebě povolenek na emise se účtuje k 31. 12. na základě technického auditu provedeného autorizovanou osobou (při emisích) bez ohledu na jejich skutečné vyřazení z registru k 30. 4. následujícího roku. V účetní závěrce se v položce „Ostatní provozní náklady“ výkazu zisku a ztrát vykáže spotřeba povolenek na základě zprávy o ověření zpracované autorizovanou osobou. V účetní závěrce musí být vyjádřeno, že došlo k emisím, tedy i ke „snížení hodnoty“ aktiva.

Spotřeba, případně ostatní náklady úbytku související s bezúplatně nabytou povolenkou u prvního provozovatele, nesmějí ovlivnit výsledek hospodaření účetní jednotky. Tyto zúčtované náklady jsou „vyrovnány“ výnosem z rozpuštění „dotace“.

Nakoupené povolenky účtuje provozovatel v pořizovací ceně jako pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Pokud je účetní hodnota nakoupené povolenky k datu vyšší, než je její reálná hodnota, společnost zaúčtuje snížení hodnoty formou opravné položky.

Přidělení a pořízení povolenek na emise, jejich vrácení a prodej provozovatel zařízení může evidovat na podrozvahovém účtu.

#### **4. Účtování nákupu a prodeje povolenek:**

Nakoupené povolenky účtuje provozovatel v pořizovací ceně jako pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a účtuje ho na účet 019, kde má analyticky rozdělené emisní povolenky nakoupené a přidělené.

Prodej povolenek se účtuje jako prodej neodpisovaného dlouhodobého nehmotného majetku a výsledek z prodeje se vykazuje jako rozdíl účtů 541 a 641.

Úbytky nakoupených povolenek při prodeji se účtují v původní pořizovací ceně jednotlivé povolenky. Bezúplatně nabyté povolenky, při nabytí oceněné reprodukční pořizovací cenou, provozovatel při prodeji vyřazuje v této reprodukční pořizovací ceně. Účetní jednotka vyřazuje povolenky na emise na vrub nákladů metodou FIFO.

Pokud je účetní hodnota nakoupené povolenky k datu účetní závěrky vyšší, než je jejich reálná hodnota, společnost zaúčtuje snížení hodnoty formou opravné položky.

#### **5. Účetní postupy:**

Číslo	Popis transakce	Účet	
		MD	DAL
1.	Bezúplatné nabytí povolenek na emise „dotace“	041 x	346
		019 x	041 x
		756 x	791
2.	Nákup chybějících povolenek na emise	041 y	321
		019 y	041 y
		756 y	791
	Režim přenesení daňové povinnosti § 92d ZDPH	343	343

Číslo	Popis transakce	Účet	
		MD	DAL
3.	Spotřeba nakoupených povolenek na emise	548 y	019 y
4.	Spotřeba přidělených povolenek na emise	548 x	019 x
5.	Rozpuštění dotace přidělených povolenek při spotřebě	346	648
6.	Vrácení povolenek provozovatelem (úbytek v ks EP na podrozvaze)	791 x 791 y	756 x 756 y
7.	Tvorba dohadné položky na vyšší emise (vyšší spotřeba než držené povolenky) – bude řešeno v následujícím roce nákupem povolenek	548 y	389
8.	Storno dohadné položky v následujícím roce	389	548 y
9.	Prodej přidělených povolenek provozovatelem – faktura  DPH se neuplatňuje, režim přenesení daňové povinnosti  - vyřazení povolenek na emise získaných bezúplatně  - rozpuštění dotace  - úbytek počtu ks na podrozvaze	311  541 x 346 791	641 x  019 x 648 756 x
10.	Nákup povolenek obchodníkem  Režim přenesení daňové povinnosti § 92d ZDPH	041 y 343 019 y 756 y	321 343 041 y 791
11.	Prodej povolenek obchodníkem – faktura	311	641 y

Číslo	Popis transakce	Účet	
		MD	DAL
	DPH nebude uplatňováno – režim PDP § 92d ZDPH vyřazení prodaných povolenek	541 y	019 y
12.	Opravná položka, pokud je reálná hodnota EP k rozvahovému dni účetní závěrky vyšší	091	019 y

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů od společnosti ABC, a. s., 2020



## 5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo na základě analýzy zjistit postup účtování emisních povolenek vč. evidence majetku u společnosti ABC, a. s., podle platných právních a účetních postupů a navrhnout jí metodický postup k emisním povolenkám.

V teoretické části bakalářské práce byla osvětlena historie emisních povolenek na základě Kjótského protokolu. Ten byl schválený v roce 1997 v japonském Kjótu s splatností od roku 2005 a vyspělé státy se v něm zavázaly snížit minimálně o 55 % emise skleníkových plynů oproti roku 1990 pomocí tří mechanismů, a to obchodu s jednotkami přiděleného množství (AAU), projekty Společné implementace (JI) nebo Mechanismy čistého rozvoje (CDM). Dále byl popsán systém EU ETS, který slouží k obchodování emisních povolenek a další tři nástroje emisního obchodování, kterými jsou Baseline and Credit, Cap and Trade a Offset.

V účetnictví byla provedena rešerše podle právních a účetních postupů: emisní povolenky jsou zaříděny jako ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, jejich ocenění je dvojího typu, a to v případě bezúplatného nabytí reprodukční pořizovací cenou a v případě nakoupení pořizovací cenou. Z možných teoretických přístupů, kterých je omezené množství, neboť právní předpisy České republiky ani Evropské unie tuto záležitost neřeší, byly vybrány postupy podle Ladislava Jirky a bylo ukázáno, jakým způsobem by měly být účtovány všechny druhy pohybů emisních povolenek, jako je přidělení, nakoupení a prodej vč. dohadný položek případné rezervy na emisní povolenky.

Praktická část bakalářské práce seznámila se společností ABC, a. s., která se dlouho pohybuje v energetickém průmyslu a vypouští skleníkové plyny v podobě CO<sub>2</sub> do ovzduší. Společnost ABC, a. s., měla ve svých vnitřních předpisech stanoveno, že existují dvě možnosti výpočtu stanovení množství emisí CO<sub>2</sub>, a to měřením, nebo metodou bilančního výpočtu. Následně byla v tabulkách provedena analýza spotřebovaných emisních povolenek a přidělených emisních povolenek. Tady bylo vidět, že přidělené emisní povolenky rozhodně společnosti nemohly stačit k pokrytí výroby, protože přidělené emisní povolenky mají klesající tendenci, a musela si je obstarat jiným způsobem. Tady existují dvě možnosti nákupu, které byly ukázány, a to dodavatelsky, nebo na burze, což společnost ABC, a. s., plně využívá. Vzhledem k citlivosti uvedených dat byly použity pro reálné zobrazení fiktivní informace.

Dále byly analyzovány všechny účetní postupy, které s emisními povolenkami mohou nastat. Jednalo se o bezúplatné přidělování emisních povolenek, nákup a prodej emisních povolenek,

který probíhal dodavatelsko-odběratelsky nebo na burzách ICE nebo EEX. Na základě komparace bylo zjištěno, že společnost ABC, a. s., postupuje podle platných právních i účetních předpisů.

Na základě syntézy bylo vidět, že společnost ABC, a. s., dodržuje všechny účetní postupy podle platných norem. Každá účetní jednotka, která účtuje o emisních povolenkách, by měla mít stanovený metodický postup týkající se jak právních, tak účetních postupů na všechny druhy pohybu emisních povolenek, a to byl výsledek této práce, jímž se podařilo naplnit cíl bakalářské práce.

A něco k zamyšlení z poznatků zjištěných při zpracování daného tématu emisních povolenek. Mezinárodní účetní právo zatím neřeší způsob účtování a vykazování emisních povolenek. Tvůrci mezinárodních účetních standardů pokus udělali, když se pokusili vytvořit IFRIC 3 a přistoupili k myšlence považovat povolenky na emise za dlouhodobý nehmotný majetek ve smyslu IAS 20. V této interpretaci však nebyla shoda a nebyla tedy přijata. Zůstalo na jednotlivých členských státech Evropské unie, aby samy hledaly řešení. Tento přístup má logiku v tom, že se jedná o právo (nehmotná věc), avšak vzniká v této souvislosti celá řada problémů a otázek. Jedná se opravdu z hlediska doby držení a nakládání s aktivem o dlouhodobý majetek? Je cena jednotlivé povolenky významná natolik, že jde o stálé aktivum? Je v případě účetní závěrky a povinnosti vykázat spotřebu povolenek k rozvahovému dni vhodné použít dohadnou položku nebo uvažovat o rezervě? Ještě nějaký čas potrvá, než Národní účetní rada rozhodne a vydá pro oblast účetnictví nové předpisy.

## 6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Bezplatná alokace (na elektřinu), 2020. In: *Ministerstvo životního prostředí* [online]. [cit. 2020-02-08]. Dostupné z: [https://www.mzp.cz/cz/bezplatna\\_alokace\\_na\\_elektrinu](https://www.mzp.cz/cz/bezplatna_alokace_na_elektrinu)

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 4. 2019 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: Anag, 2019, 351 s. ISBN 978-80-7554-209-0.

CMÍRAL, Martin, 2011. *Trh s elektřinou*. Praha: Asociace Energetických Manažerů, 422 s.

Často kladené otázky: Rejstřík Unie, c2018. In: *Povolenky.cz* [online]. [cit. 2020-02-07]. Dostupné z: [https://www.povolenky.cz/cs/uzitecne-informace/pojmy\\_otazky\\_files/FAQs2.pdf](https://www.povolenky.cz/cs/uzitecne-informace/pojmy_otazky_files/FAQs2.pdf)

Emisní obchodování, 2020. In: *Ministerstvo životního prostředí* [online]. [cit. 2020-02-08]. Dostupné z: [https://www.mzp.cz/cz/emisni\\_obchodovani](https://www.mzp.cz/cz/emisni_obchodovani)

EUA Futures, 2020. In: *The ICE* [online]. [cit. 2020-04-25]. Dostupné z: <https://www.theice.com/products/197/EUA-Futures>

Glosář termínů, c2018. *Povolenky.cz* [online]. [cit. 2020-02-07]. Dostupné z: [https://www.povolenky.cz/cs/uzitecne-informace/pojmy\\_otazky\\_files/SlovPojCz.pdf](https://www.povolenky.cz/cs/uzitecne-informace/pojmy_otazky_files/SlovPojCz.pdf)

HANKOVÁ, Jaroslava, 2009. Emisní povolenky z daňového hlediska. In: *Apogeo* [online]. [cit. 2020-02-07]. Dostupné z: <https://www.apogeo.cz/novinky/emisni-povolenkyz-danoveho-hlediska-415>

HROZEK, Dian, 2015. Evropský boj s emisemi, aneb co je EU ETS a kam směřuje? (1. díl). In: *O energetice* [online]. [cit. 2020-02-07]. Dostupné z: <https://oenergetice.cz/evropska-unie/eu-ets-evropsky-system-obchodovani-s-emisemi>

HROZEK, Dian, 2017. Největší producenti CO<sub>2</sub> na světě a v Evropě. In: *O energetice* [online]. [cit. 2020-02-07]. Dostupné z: <https://oenergetice.cz/zahranicni/nejvetsi-producenti-co2-na-svete>

CHEMIŠINEC, Igor, et al., 2010. *Obchod s elektřinou*. Příbram: Conte, 201 s. ISBN 978-80-254-6695-7.

JÍLKOVÁ, Jiřina, 2003. *Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany ovzduší a klimatu*. Praha: IREAS, 156 s. ISBN 80-86684-04-0.

JIRKA, Ladislav, c2006. Návrh účtování emisních povolenek. In: *Docplayer* [online]. 2016 [cit. 2019-12-19]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/508132-Navrh-uctovani-emisnich-povolenek.html>

Kjótský protokol k rámcové úmluvě OSN o změně klimatu, 1997. In: *Ministerstvo životního prostředí* [online]. [cit. 2020-02-08]. Dostupné z: [https://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/kjotsky\\_protokol/\\$FILE/OMV-cesky\\_protokol-20081120.pdf](https://www.mzp.cz/C1257458002F0DC7/cz/kjotsky_protokol/$FILE/OMV-cesky_protokol-20081120.pdf)

LANGR, Ladislav, 2006. Komora auditorů. *Auditor 3/2006*. Roč. XIII, č. 3, s. 2122. ISSN 1210-9096.

Metodické aktuality Svazu účetních, 2006. *Postupy v účetnictví a daních*. Č. 4, s. 34. ISSN 1211-41378.

PINKASOVÁ, Romana. *Prodej emisních práv*. Pardubice, 2011. [cit. 2020-03-21]. Dostupné z: [https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/39443/PinkasovaR\\_ProdejEmisnich\\_IO\\_2011.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dk.upce.cz/bitstream/handle/10195/39443/PinkasovaR_ProdejEmisnich_IO_2011.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Bakalářská práce. Univerzita Pardubice.

RYNEŠ, Petr, 2019. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Praha: Nakladatelství ANAG, 1079 s. ISBN 978-80-7554-192-5.

Účtová osnova pro podnikatele 2020. In: *Účtování.net* [online]. 2020, [cit. 2020-02-08]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>

## 7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 1: Dodatek 1 Rámcové smlouvy OSN o změně klimatu.....	12
Tabulka 2: Přehled odvětví podle Kjótského protokolu.....	15
Tabulka 3: Pořízení bezúplatného nabytí EP u prvního držitele .....	21
Tabulka 4: Pořízení nakoupených EP u prvního držitele .....	21
Tabulka 5: Vyřazení emisních povolenek do spotřeby .....	22
Tabulka 6: Vyřazení emisních povolenek do spotřeby – tvorba DP .....	23
Tabulka 7: Vyřazení emisních povolenek prodejem .....	23
Tabulka 8: Přehled spotřebovaných emisních povolenek společností ABC, a. s.....	30
Tabulka 9: Přehled přidělených emisních povolenek společnosti ABC, a. s. ....	31
Tabulka 10: Vývoj nákupních cen emisních povolenek společnosti ABC, a. s. ....	31
Tabulka 12: Příklad – primární aukce na burze.....	33
Tabulka 13: Příklad – sekundární aukce na burze .....	34
Obrázek 1: Největší producenti CO <sub>2</sub> na světě .....	11
Obrázek 2: Začlenění nových zdrojů.....	18

## 8 SEZNAM ZKRATEK

### Použitá zjednodušení a seznam zkratk:

AAU	Assigned Amount Units = jednotky přiděleného množství
CO <sub>2</sub>	oxid uhličitý
ČR	Česká republika
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DP	Dohadná položka
EEX	European Energy Exchange
EP	Emisní povolenka
EU	Evropská unie
EUA	European Union Allowance
EU ETS	European Union Emissions Trading
NAP	Národní alokační plán
NIP	Národní investiční plán
OP	Opravná položka
OSN	Organizace spojených národů
OTE	Operátor trhu s elektřinou, a. s. – správce rejstříku systému evidence povolenek
ZC	Zůstatková cena
ZDPH	Zákon o DPH
ZoÚ	Zákon o účetnictví

## **9 SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha č. 1: Výpis z účtu OTE

Příloha č. 2: Vzorový účtový rozvrh společnosti ABC, a. s., a z toho použité účty

# 10 PŘÍLOHY

## Příloha I: Výpis z účtu OTE



OTE

### Výpis z účtu

Účet: EU-

Od: 01/04/2019

Do: 30/04/2019

	Na začátku	Na konci
Nekjótská jednotka	0	0
Povolenka před rokem	0	0
Povolenka	4,365,028	4,262
Letecká povolenka	0	0
AAU Nepodléhající	0	0
AAU Podléhající	0	0

	Na začátku	Na konci
RMU	0	0
ERU z AAU	0	0
ERU z RMU	0	0
CER	0	0
tCER	0	0
ICER	0	0
Bývalá EUA	0	0

#### A. Žádosti o transakci

Číslo transakce	Typ	Zdrojový účet	Cílový účet	Datum	Množství	Typ jednotky
---	---	---	---	---	---	---

#### B. Nedokončené transakce

Číslo transakce	Typ	Zdrojový účet	Cílový účet	Datum	Množství	Typ jednotky
---	---	---	---	---	---	---

#### C. Dokončené transakce

Číslo transakce	Typ	Zdrojový účet	Cílový účet	Datum	Množství	Typ jednotky
					Zůstatek na konci období	4,262
EU	10-02 Odevzdání povolenek	EU-	EU-	16/04/2019 14:44:10	-4,360,766	Povolenka



<b>C. Dokončené transakce</b>						
-------------------------------	--	--	--	--	--	--

Číslo transakce	Typ	Zdrojový účet	Cílový účet	Datum	Množství	Typ jednotky
					Zůstatek na začátku období	4,365,028

<b>D. Transakce ukončené s chybou</b>						
---------------------------------------	--	--	--	--	--	--

Číslo transakce	Typ	Zdrojový účet	Cílový účet	Datum	Množství	Typ jednotky
---	---	---	---	---	---	---

Tento výpis z účtu je vytvořen na základě údajů z Rejstříku Unie, který je provozován Evropskou komisí. V případě jakýchkoliv dotazů se, prosím, obraťte na svého národního správce.

**Příloha II: Vzorový účtový rozvrh společnosti ABC, a. s., a z toho použité účty**

Účet	Název účtu
041	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
019 x	Povolenky na emise skleníkových plynů – přidělené
019 y	Povolenky na emise skleníkových plynů – nakoupené
091	Opravné položky k nehmotnému majetku
311	Odběratelé
321	Dodavatelé
343	DPH
346	Ostatní dotace – emisní povolenky
376	Nakoupené opce
378	Jiné pohledávky
379	Jiné závazky
389	Dohadný účet pasivní
541 x	Pořizovací cena přidělených povolenek – prodej
541 y	Pořizovací cena nakoupených povolenek – prodej
548 x	Vyřazení přidělených emisních povolenek – spotřeba
548 y	Vyřazení nakoupených emisních povolenek – spotřeba
567	Mimořádné finanční náklady
559	Tvorba a zúčtování opravných položek k DNM, DHM
641 x	Prodej emisních povolenek přidělených
641 y	Prodej emisních povolenek nakoupených
648	Dotace – emisní povolenky
667	Mimořádné finanční výnosy
756 x	Povolenky na emise – přidělené (počet ks)
756 y	Povolenky na emise – nakoupené (počet ks)
791	Evidenční účet podrozvahový

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Účetní osnova společnosti ABC, a. s., 2020