

## 48

Ministerstvo financí ČR, dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, oznamuje vydání Českých účetních standardů.

České účetní standardy jsou zveřejněny ve finančním zpravodaji č. 11-12/2003 a na internetových stránkách MF ČR.

**České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.,  
ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“)**

číslo	název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kursově rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnaní, nucené vyrovnaní, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

## Český účetní standard pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Obsahové vymezení

2.1. Účty zřizuje účetní jednotka podle § 14 zákona a § 46 vyhlášky.

2.2. Analytické účty

2.2.1. V rámci syntetických účtů vytváří účetní jednotka analytické účty. Při vytváření analytických účtů bere v úvahu následující hlediska, pokud tato nejsou již zohledněna přímo syntetickými účty:

- a) členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob a míst uložení či umístění při účtování o majetku. Odděleně se sleduje majetek zatížený zástavním právem nebo věcným břemenem, popřípadě převedené nebo poskytnuté zajištění. U pohledávek je členění podle jednotlivých dlužníků; u cených papírů se na analytických účtech sledují cenné papíry v umořovacím řízení,
- b) členění závazků podle jednotlivých věřitelů,
- c) členění podle časového hlediska u pohledávek a závazků, to je podle § 19 odst. 7 zákona na krátkodobé nebo dlouhodobé pohledávky a závazky,
- d) členění na českou a cizí měnu v případech stanovených v § 4 odst. 12 zákona,
- e) členění podle položek účetní závěrky (včetně požadavků na sestavení přílohy),
- f) členění pro daňové účely; tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy pro potřeby daně z přidané hodnoty, spotřebních daní, apod.,
- g) členění pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- h) členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky,
- i) členění podle požadavků externích uživatelů údajů z účetnictví, zejména bank, burz, orgánů státní statistiky.

2.2.2. Další požadavky na analytické účty jsou uvedeny v

*Českých účetních standardech pro podnikatele* řešících účtování jednotlivých složek majetku a závazků.

2.3. Podrozvahové účty

2.3.1. Na podrozvahových účtech v účtových skupinách 75 až 79 se sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít. Jedná se především o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, popřípadě právo hospodaření s majetkem státu, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), nebo materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních předpisů, například materiál civilní ochrany.

2.3.2. Na podrozvahových účtech se sledují zejména

- a) přijatá depozita a hypotéky,
- b) najatý majetek,
- c) majetek přijatý do úschovy,
- d) zásoby přijaté ke zpracování,
- e) směnky k inkasu použité k úhradě do doby jejich splatnosti,
- f) přísně zúčtovatelné tiskopisy,
- g) materiál ve skladech civilní ochrany a ostatní materiál specifického použití,
- h) program 222,
- i) závazky ze smluvních pokut a úroků z prodlení (účtované do 31. 12. 2000),
- j) pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení (účtované do 31. 12. 2000),
- k) odepsané pohledávky,
- l) poskytnutá zástavní práva a věcná břemena a převedená a poskytnutá zajištění, pokud se o nich neúčtuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* na příslušných účtech účtové třídy 0,
- m) přijatá zástavní práva a přijatá zajištění,
- n) závazky z leasingu,
- o) pohledávky z leasingu,
- p) pohledávky z pevných termínových operací,
- q) závazky z pevných termínových operací,
- r) pohledávky z opcí,
- s) závazky z opcí,
- t) evidenční účet - v případě účtování na podrozvahových účtech.

2.4. Účetní zápisy

2.4.1. Účetní zápisy na jednotlivých účtech v účetních knihách se provádějí způsobem stanoveným v § 12, 13 a 16 zákona.

2.4.2. Účetní zápisy se provádějí ke dni uskutečnění účetního případu.

- 2.4.3. Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (například bankovní výpisy, výpisy Střediska cenných papírů).
- 2.5. Vnitropodnikové účetnictví
- 2.5.1. Formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví určí účetní jednotka sama; přitom musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady
- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
  - pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
  - pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.
- 2.5.2. Vnitropodnikové účetnictví lze organizovat
- v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví, přičemž se využije účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které se zařadí do účtových skupin 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a 69 - *Převodové účty*,
  - v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolí účty v rámci volných účtových tříd 8 a 9. Obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí účetní jednotka sama. Účetní jednotka si v tomto případě zvolí i účetní období, pokud jím bude kratší období než kalendářní rok,
  - kombinací přístupů podle písmen a) a b).
- 2.5.3. Spojovací účty prokazující návaznost mezi finančním a vnitropodnikovým účetnictvím, pokud je organizováno v samostatném účetním okruhu, si účetní jednotka zvolí v rámci účtů účtových tříd 8 a 9, popřípadě jejich funkci nahradí technické zpracování dat.
- 2.5.4. Účty vnitropodnikového účetnictví uvede účetní jednotka v účtovém rozvrhu.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 002 Otevírání a uzavírání účetních knih

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy při otevírání a uzavírání účetních knih za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Postup při otevírání a uzavírání účetních knih

Při otevírání a uzavírání účetních knih podle ustanovení § 17 zákona postupují účetní jednotky takto:

#### 2.1. Otevírání účetních knih

2.1.1. Účty hlavní knihy se otevírají účetními zápisy. Stav jednotlivých rozvahových položek (aktiva a pasiva) vykázané na příslušném účtu účtové skupiny 70 - *Účty rozvahové*, který slouží k uzavírání účetních knih, (dále jen „konečný účet rozvahový“) musí navazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiv a pasiv) příslušného

účtu účtové skupiny 70 - *Účty rozvahové*, který slouží k otevírání účetních knih, (dále jen „počáteční účet rozvahový“).

2.1.2. Účetními zápisy na vrub počátečního účtu rozvahového a ve prospěch příslušných nově otevíraných účtů pasiv a účetními zápisy ve prospěch počátečního účtu rozvahového a na vrub příslušných nově otevíraných účtů aktiv se zaúčtují jejich počáteční zůstatky.

2.1.3. Zisk, popřípadě ztráta, zaúčtovaný ve prospěch, popřípadě na vrub, konečného účtu rozvahového se při otevírání účtů hlavní knihy zaúčtuje ve prospěch, případně na vrub, příslušného účtu účtové skupiny 43 - *Výsledek hospodaření* se souvztažným zápisem na vrub, případně ve prospěch, počátečního účtu rozvahového.

2.1.4. Po otevření účetních knih se podle ustanovení § 4 odst. 15 a § 7 odst. 4 zákona zaúčtují případné rozdíly ze změn použitých způsobů oceňování majetku (jako účetní případ prvního měsíce nového účetního období) souvztažným zápisem na vrub mimořádných nákladů, popřípadě ve prospěch mimořádných výnosů.

- 2.1.5. Stav příslušného účtu účtové skupiny 43 - *Výsledek hospodaření* se vyrovná:
- a) u účetních jednotek, které nejsou individuálními podnikateli, po schválení návrhu na rozdělení zisku, případně na úhradu ztráty, příslušným orgánem účetní jednotky:
    1. v případě zisku účetními zápisy zejména ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy*, 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*, popřípadě ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva*; ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*, který vyjadřuje nerozdělený zisk minulých let, se účtuje, pokud se nerozdělený zisk převádí do dalších let.
    2. v případě ztráty účetními zápisy zejména na vrub příslušných účtů účtových skupin 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy*, 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*, popřípadě na vrub příslušného účtu účtové skupiny 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva*; na vrub příslušného účtu účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*, který vyjadřuje neuhrazenou ztrátu minulých let, se účtuje, pokud se neuhrazená ztráta převádí do dalších let.
  - b) u individuálního podnikatele účetními zápisy ve prospěch, případně na vrub, příslušného účtu účtové skupiny 49 - *Individuální podnikatel*.
- 2.1.6. Pořadí rozdělení zisku, popřípadě způsob úhrady ztráty, u účetních jednotek, které nejsou individuálními podnikateli, stanoví obecně závazný právní předpis, společenská smlouva, stanovy obchodní společnosti nebo družstva, rozhodnutí valné hromady.
- 2.2. Uzavírání účetních knih
- 2.2.1. Účty hlavní knihy se uzavírají účetními zápisy.
- 2.2.2. Konečné stavy účtů nákladů se přeúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát*, konečné stavy účtů výnosů se přeúčtují ve prospěch tohoto účtu. Výsledný zůstatek tohoto účtu se podle své povahy přeúčtuje ve prospěch, případně na vrub, konečného účtu rozvažného.
- 2.2.3. Konečné zůstatky aktivních účtů se přeúčtují na vrub konečného účtu rozvažného, konečné zůstatky pasivních účtů se přeúčtují ve prospěch konečného účtu rozvažného. Na vrub konečného účtu rozvažného se přeúčtuje též zůstatek účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát* (v případě ztráty). Ve prospěch konečného účtu rozvažného se přeúčtuje též zůstatek účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát* (v případě zisku).
- 2.2.4. Veřejné obchodní společnosti při uzavírání účetních knih zaúčtují nárok na podíl na výsledku hospodaření společníků na příslušných účtech účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a účtové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva*, popřípadě účtové skupiny 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva* podle povahy výsledku hospodaření. Dále veřejná obchodní společnost postupuje podle bodů 2.2.1. a 2.2.2. s tím, že příslušný účet účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát* nebude vykazovat zůstatek.
- 2.2.5. Obdobně jako v bodě 2.2.4. postupuje i komanditní společnost ve vztahu ke komplementářům.
- 3. Účetní závěrka a uzavírání účetních knih**
- 3.1. Obsahové vymezení účetní závěrky účetní jednotky stanoví § 18 zákona a vyhláška.
- 3.2. Uzavírání účetních knih je činnost, při níž se ve smyslu ustanovení § 17 zákona
- a) zjišťují obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů, popřípadě při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu obraty účtových skupin,
  - b) zjišťují konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy účtů nákladů a výnosů, popřípadě při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu zůstatky účtových skupin,
  - c) zjistí se základ daně z příjmů a daňová povinnost splatná, popřípadě odložená, účetní jednotky za účetní období, případně se zaúčtuje rezerva na daň z příjmů ve smyslu § 26 odst. 3 zákona,
  - d) zjistí se účetní výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub příslušného účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát* a převodem výnosových účtů ve prospěch tohoto účtu,
  - e) uzavře se účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku příslušného účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát* na konečný účet rozvažný.
- 3.3. Na podkladě údajů konečného účtu rozvažného a příslušného účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát* se sestaví účetní závěrka.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 003 Odložená daň

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování o odložené dani za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami ve vykazovaných položkách „C.II.8. Odložená daňová pohledávka“ nebo „B.II.10. Odložený daňový závazek“ a položkách „Q.2. Daň z příjmů za běžnou činnost odložená“ nebo „L.2. Daň z příjmů za běžnou činnost odložená“ a „S.2. Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená“ nebo „N.2. Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená“ za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

### 2. Obsahové vymezení

- 2.1. Rozsah povinnosti účtovat o odložené dani a základní principy jejího vyčíslení stanoví § 59 vyhlášky.
- 2.2. Daňová povinnost odložená vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví.
- 2.3. Z titulu odlišného účetního a daňového pohledu vznikají rozdíly, které mají povahu rozdílů přechodných. Přechodné rozdíly mohou být
  - a) zdanitelné, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k odloženému daňovému závazku (například je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely),
  - b) odčitatelné, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k odložené daňové pohledávce (například je-li účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek).
- 2.4. Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, tj. nejen mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i dalších rozdílů (například opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů, při nerealizované ztrátě z předchozích let).
- 2.5. Odloženými daňovými závazky se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z titulu rozdílů (viz bod 2.3. písm. a)).
- 2.6. Odloženými daňovými pohledávkami se rozumí částky daně z příjmů, které budou uplatněny v příštích obdobích. Tyto pohledávky mohou vzniknout z titulu
  - a) odčitatelných přechodných rozdílů,
  - b) převedených nevyužitých daňových ztrát,
  - c) převedených nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků (nároků převoditelných do budoucna).
- 2.7. Ke konci rozvahového dne účetní jednotka pro věřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snižování se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt.
- 2.8. Odložená daň se člení na činnost běžnou a mimořádnou. Do běžné činnosti se zahrnuje činnost provozní a činnost finanční.
- 2.9. Pokud v účetním období vznikne v jedné činnosti (podle bodu 2.8.) odložená daňová pohledávka a ve druhé odložený daňový závazek, je třeba tuto skutečnost ve výkazu zisku a ztráty uvést.
- 2.10. Odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky vyúčtované na příslušném účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka* se vykazují po vzájemném vyúčtování jako zůstatek tohoto účtu při respektování podmínek uvedených v bodě 2.7.

### 3. Postup účtování

- 3.1. V prvním roce účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na příslušných účtech účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*. V následujících letech se na příslušném účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka* účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů.

- 3.2. V případě změny metody (tj. i změna způsobu počítání odložené daně) se vzniklé rozdíly zaúčtují na příslušných účtech účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* s vysvětlením příslušné položky v příloze.
- 3.3. O odloženém daňovém závazku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 59 - *Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*.
- 3.4. O odložené daňové pohledávce se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 59 - *Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly (viz bod 2.3. písm. b)), je dosažitelný. K tomu, aby základ daně mohl být považován za dosažitelný, musí existovat dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k téže zdaňované účetní jednotce, u níž se očekává vrácení
- ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitelných přechodných rozdílů nebo
  - v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatnitelná nebo převedena do dalších období.
- Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka zaúčtována v období, ve kterém odčitelné přechodné rozdíly vznikají.
- 3.5. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*.
- 3.6. Přecenění aktiv při přeměnách společností a při vkladech majetku dává vzniknout rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Přítom účetní hodnota majetku je zvýšena na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně. Aktiva, u nichž tyto rozdíly vznikají, účetní jednotka zahrne do výpočtu odložené daně následujícím způsobem. U těch položek, které jsou zúčtovány přímo ve prospěch nebo na vrub vlastního kapitálu (tj. při přeměně u zanikající společnosti), se odložená daň zúčtuje přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu. V případě vkladů účtuje nabývající účetní jednotka odložený daňový závazek souvztažně na účet neuhrazené ztráty minulých let, popřípadě odloženou daňovou pohledávku souvztažně na účet nerozděleného zisku minulých let účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 004 Rezervy

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování o tvorbě a použití rezerv za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

#### B.I. Rezervy

##### B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů

- Rezerva na důchody a podobné závazky
- Rezerva na daň z příjmů
- Ostatní rezervy

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

### 2. Obsahové vymezení

- Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení rezerv uvedené v § 16 vyhlášky.
- V položce „B.I.4. Ostatní rezervy“ jsou vykazovány i rezervy na rizika a ztráty podle § 26 zákona, které jsou tvořeny účetní jednotkou.

### 3. Postup tvorby a použití rezerv

- Při tvorbě a použití rezerv se postupuje podle § 16, 26, 31 a 57 vyhlášky ve smyslu § 26 odst. 3 zákona.
- Rezervy se člení na:
  - Rezervy vykazované v položce „B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů“, jejichž tvorba, výše a použití jsou stanoveny zvláštním právním předpisem, především daňovými zákony.
  - Rezervy vykazované v položce „B.I.2. Rezerva na důchody a podobné závazky“,

- jejichž tvorba, výše a použití jsou stanoveny smlouvou nebo právním předpisem.
- c) Rezervy vykazované v položce „B.I.3. Rezerva na daň z příjmů“ a „B.I.4. Ostatní rezervy“, o nichž si rozhoduje účetní jednotka sama.
- 3.3. Rezervu na restrukturalizaci může účetní jednotka tvořit na základě programu restrukturalizace schváleného orgánem k tomu příslušným podle zvláštního právního předpisu, případně společnosti. Restrukturalizací se pro účely tohoto standardu rozumí program, kterým se významně mění předmět činnosti účetní jednotky nebo způsob, jakým je činnost účetní jednotky prováděna; restrukturalizace může zahrnovat zejména
- a) přemístění podnikatelských aktivit do jiné oblasti, případně uzavření provozu,
  - b) utlumení nebo ukončení části podnikatelských aktivit.
- Rezervu na restrukturalizaci lze tvořit a čerpat pouze na náklady uvedené v § 16 odst. 4 vyhlášky. K těmto nákladům nepatří náklady na přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří zůstanou nadále v zaměstnaneckém poměru, náklady na marketing apod.
- 3.4. Rezervy vymezené zákonem se vytvářejí procentem z určeného základu nebo v absolutní částce, pokud zvláštní právní předpis<sup>1)</sup> přímo nestanoví způsob tvorby rezerv.
- 3.5. Rezervy podléhají dokladové inventuře a při inventarizaci se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.
- 3.6. Účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání.

#### 4. Postup účtování

- 4.1. O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 - *Rezervy se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů*
- a) účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů*, pokud se týkají provozní činnosti,
  - b) účtové skupiny 57 - *Rezervy a opravné položky finanční nákladů*, pokud se týkají finanční činnosti,
  - c) účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady*, například rezerva na restrukturalizaci,
  - d) v účtové skupině 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*, pokud se týkají rezervy na daň z příjmů.
- 4.2. O použití rezerv nebo jejich zrušení pro nepotřebnost se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 45 - *Rezervy se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu nákladů účtových skupin 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů, 57 - Rezervy a opravné položky finanční nákladů, 58 - Mimořádné náklady nebo 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*.
- 4.3. Analytické účty se vedou podle jednotlivých rezerv.

<sup>1)</sup> Například zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 005 Opravné položky

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování o opravných položkách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Obsahové vymezení

Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku za podmínek uvedených v § 55 vyhlášky.

### 3. Postup tvorby a použití

- 3.1. Při tvorbě a použití opravných položek se postupuje podle § 55 vyhlášky ve smyslu § 26 odst. 3 zákona.
- 3.2. Tvorba opravných položek se provádí na vrub nákladů na základě inventarizace, pokud zvláštní právní předpis<sup>1)</sup> nestanoví jinak, a při ní zjištěným ocenění majetku v případech, kdy takto zjištěná hodnota je nižší než ocenění majetku zachycené v účetnictví na příslušných majetkových účtech.
- 3.3. Pokud se na určitý titul snížení hodnoty majetku vytváří rezerva, nelze současně tvořit opravnou položku.
- 3.4. V případě trvalého snížení ocenění majetku se snížení vyúčtuje na vrub nákladů (například odpis pohledávky na základě soudního rozhodnutí o jejím vyrovnání podle zvláštního právního předpisu<sup>2)</sup>).
- 3.5. V případě, že se při inventarizaci závazků zjistí, že jejich částka je vyšší než jejich výše v účetnictví, nevytvářejí se opravné položky, ale zvýšení se zaúčtuje přímo na účtu závazků a souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů.

### 4. Postup účtování

- 4.1. Opravné položky u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
  - 4.1.1. O přechodném snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje v rámci uzavírání účetních knih pomocí oprav-

ných položek na účtech účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku*.

- 4.1.2. Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení opravek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru).
- 4.2. Opravné položky k zásobám
  - 4.2.1. Tvorba opravných položek k zásobám se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 19 - *Opravné položky k zásobám*.
  - 4.2.2. Snížení nebo rozpuštění opravných položek k zásobám se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 19 - *Opravné položky k zásobám* souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů*. V případě prodeje zásob se opravná položka k nim vytvořená vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů*.
- 4.3. Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
 

Na účtech účtové skupiny 29 - *Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku* se účtují ve výjimečných případech opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku vedeného na účtech účtové skupiny 25 - *Krátkodobý finanční majetek*.
- 4.4. Opravné položky k pohledávkám
  - 4.4.1. Na příslušném účtu účtové skupiny 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování* se účtuje tvorba opravných položek k pohledávkám, jakož i jejich snížení, popřípadě zrušení. Na analytických účtech se člení opravné položky vytvořené v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>1)</sup> a ostatní opravné položky k pohledávkám.
  - 4.4.2. Opravné položky k pohledávkám se vytvářejí k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení a k nepromlčeným pohle-

<sup>1)</sup> Například zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2)</sup> Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.



dávkám, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994, a to ve výši stanovené zvláštním právním předpisem<sup>1)</sup> a popřípadě i ve výši přesahující zvláštním právním předpisem<sup>1)</sup> stanovenou tvorbu.

4.4.3. Výše opravné položky, vytvářené podle zvláštního právního předpisu<sup>1)</sup> nebo nad jeho rámec, nesmí přesáhnout účetní hodnotu pohledávky na rozvahovém účtu, k níž je opravná položka tvořena. V případech, ve kterých bude opravná položka vytvořena ve výši 100 % hodnoty nepromlčené pohledávky, může být tato pohledávka odepsána a opravná položka k ní zrušena s výjimkou pohledávek za dlužníky v konkursním

a vyrovnacím řízení. Takto odepsaná pohledávka se dále sleduje na podrozvahových účtech s výjimkou těch pohledávek, u kterých došlo k jejich zániku. Přijatá úhrada odepsané pohledávky se vyúčtuje jako výnos na příslušném účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy* a zachytí se na podrozvahových účtech.

4.5. Postup účtování opravných položek na vrub či ve prospěch příslušných účtů nákladů je uveden v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy*.

4.6. Při prodeji majetku se opravné položky, které se k němu váží, zruší vyúčtováním ve prospěch příslušného nákladového účtu.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování kursových rozdílů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Obsahové vymezení

- 2.1. Základní ustanovení pro zjišťování kursových rozdílů jsou obsažena v zákoně, zejména v § 24 odst. 6 a 7, a v § 60 vyhlášky; okamžik ocenění podle § 24 odst. 6 písm. a) zákona je okamžik uskutečnění účetního případu a okamžik ocenění podle § 24 odst. 6 písm. b) zákona je ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.
- 2.2. U kursových rozdílů, které vznikají v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona, se skutečným účetním případem rozumí zejména
- a) úhrada závazku a inkaso pohledávky,
  - b) postoupení pohledávky a vklad pohledávky,
  - c) převzetí dluhu u původního dlužníka,
  - d) vzájemné započtení pohledávek,

- e) úhrada úvěru nebo půjčky novým úvěrem nebo půjčkou,
- f) převod záloh na úhradu pohledávek a závazků.

2.3. Kursové rozdíly nevznikají při

- a) oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele v případě, že za jeho dlužníka bude plnit dlužník jiný,
- b) dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků s výjimkou změny na Kč,
- c) splácení peněžitých vkladů do obchodních společností a družstev.

### 3. Postup účtování

- 3.1. Základní pravidla účtování kursových rozdílů stanoví § 60 vyhlášky.
- 3.2. Při přepočtu měny, která není obsažena v kursech devizového trhu vyhlášených Českou národní bankou, se pro přepočet použijí oficiální střední kursy centrální banky příslušné země, popřípadě aktuální kurs mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru.
- 3.3. Při postupném vzniku závazku z úvěrů nebo půjček, například v rámci smluvního úvěrového rámce, a následném postupném splácení uvedených závazků, lze použít pro vyčíslení kursových rozdílů metodu FIFO (viz § 25 odst. 3 zákona) nebo vážený aritmetický průměr kursů za období poskytování úvěru nebo půjčky. Postup stanoví účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu.

**Český účetní standard pro podnikatele č. 007**  
**Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob**

**1. Cíl**

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování o inventarizačních rozdílech a ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

**2. Obsahové vymezení**

- 2.1. Za inventarizační rozdíl se ve smyslu § 30 odst. 5 zákona považují výlučně případy, kdy
- a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví (manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin) a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem,
  - b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví (přebytek) a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem.
- 2.2. Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu - jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.
- 2.3. Inventarizační rozdíl podle § 30 odst. 5 písm. a) zákona (tj. manko nebo schodek) se dále posuzuje zejména podle příslušných ustanovení občanského a obchodního zákoníku a zákoníku práce o odpovědnosti za škodu.
- 2.4. Inventarizační rozdíl podle § 30 odst. 5 písm. b) zákona (tj. přebytek) se dále posuzuje mimo jiné podle příslušných ustanovení občanského zákoníku o věci ztracené, skryté, opuštěné a majetkovém prospěchu.

**3. Postup účtování**

- 3.1. Rozdíly podle bodu 2.1. se účtují v souladu s ustanoveními § 30 zákona na vrub příslušného účtu jiných provozních nákladů nebo ve prospěch příslušného účtu jiných provozních výnosů nebo na vrub příslušného účtu finančních nákladů nebo ve prospěch příslušného účtu finančních výnosů s výjimkou
- a) chybějících cenných papírů, kdy je nutno úbytek z tohoto titulu uvést na odděleném analytickém účtu „Cenné papíry v umořovací řízení“ a zahájit umořovací řízení,
  - b) přebytku odpisovaného dlouhodobého

nehmotného a hmotného majetku účtovaného podle bodu 3.5. písm. b) a přebytku neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku účtovaného podle bodu 3.6. písm. b),

- c) přebytku nakoupených zásob, pokud se má oprávněně za to, že k němu došlo chybným účtováním při jejich vyskladnění; účtuje se ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*;
  - d) přebytků u zásob vlastní výroby včetně zvířat, které se účtují na příslušné účty změny stavu vnitropodnikových zásob.
- 3.2. Účtování o zásobách způsobem A (viz **Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby**)
- 3.2.1. Nákupy od jiných subjektů  
 Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob zaúčtují
- a) na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*, jde-li o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
  - b) na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* v případě mank vymezených v bodě 2.1. písm. a) a
  - c) u přebytků zásob ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*, popřípadě ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*.
- 3.2.2. Zásoby vlastní výroby  
 Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob zaúčtují
- a) na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*, jde-li o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
  - b) na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* v případě mank vymezených v bodě 2.1. písm. a) a
  - c) u přebytků zásob ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*.
- 3.3. Účtování o zásobách způsobem B (viz **Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby**)
- 3.3.1. Nákupy od jiných subjektů  
 Při uzavírání účetních knih se
- a) inventarizační rozdíly v případě, že se jedná o manka vymezená v bodě 2.1. písm. a), zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* a ve prospěch příslušného účtu zásob,
  - b) přebytky zásob zaúčtují ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní*

- výnosy, popřípadě ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* a na vrub příslušného účtu zásob.
- 3.3.2. Zásoby vlastní výroby  
Při uzavírání účetních knih se
- manka vymezená v bodě 2.1. písm. a) zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady*,
  - přebytky zásob zaúčtují ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*.
- 3.4. Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy, jsou-li zásoby evidovány podle jednotlivých druhů a jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob. Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka manka částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko; převyšuje-li částka přebytků částku manka, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek (jedná se o výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky).
- 3.5. Při uzavírání účetních knih se zaúčtují inventarizační rozdíly dlouhodobého majetku odpisovaného takto:
- v případě, že se jedná o manka, zůstatková cena majetku se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*; majetek se vyřadí,
  - v případě, že se jedná o přebytek, zaúčtuje se inventarizační rozdíl na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek* nebo 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.
- 3.6. Při uzavírání účetních knih se zaúčtují inventarizační rozdíly dlouhodobého majetku neodpisovaného takto:
- v případě, že se jedná o manko, vyřazovaný majetek se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*,
  - v případě, že se jedná o přebytek, zaúčtuje se inventarizační rozdíl na vrub příslušného účtu účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý majetek neodpisovaný* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy*.
- 3.7. Pohledávka za odpovědnou osobou z titulu náhrady manka se zaúčtuje souvztačně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*, pokud tato pohledávka nemá charakter dohadné položky pasivní.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy při účtování cenných papírů a podílů za účelem docelení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Postup účtování

#### 2.1. Směnky

##### 2.1.1. Směnky jako cenné papíry

O směnkách jako o dlužných cenných papírech se účtuje v účtových skupinách 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* a 25 - *Krátkodobé cenné papíry a krátkodobý finanční majetek*.

##### 2.1.2. Směnky jako platební prostředky

Pořizovací cenou tohoto cenného papíru u věřitele je hodnota pohledávky. Hodnota cenného papíru se zvyšuje o alikvotní úrokový výnos. U dlužníka se o těchto směnkách účtuje na příslušných účtech účtových skupin 32 - *Závazky (krátkodobé)* a 47 - *Dlouhodobé závazky*.

Při eskontu směnky bankou se směnka převede na příslušný účet účtové skupiny 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)* v ocenění směnečnou sumou (jmenovitou hodnotou), vzniklý rozdíl bude zaúčtován ve věcné a časové souvislosti

ve prospěch výnosů. Do doby splacení eskontované směnky směnečným dlužníkem trvá závazek prodávajícího vůči bance. O tomto závazku se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 23 - *Krátkodobé bankovní úvěry*, jde-li o závazek dlouhodobý, účtuje se ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 46 - *Dlouhodobé bankovní úvěry*.

2.1.3. Směnky jako zajišťovací prostředky  
O směnkách jako o zajišťovacích prostředcích se účtuje na podrozvahových účtech.

2.1.4. Ručení pozdějším majitelům směnky, které vzniklo z titulu převodů (indosamentu) směnky, s výjimkou eskontu, se účtují na podrozvahových účtech, a to od okamžiku převodu do dne vyinkasování směnky. Ručení se snižují o splacené částky při částečném splacení.

2.2. Cenné papíry oceňované reálnou hodnotou

2.2.1. Změny reálných hodnot cenných papírů, které nejsou určeny účetní jednotkou k obchodování s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém horizontu (tzv. realizovatelných cenných papírů nebo tzv. cenných papírů určených k prodeji), se účtují na samostatný analytický účet příslušného účtu finančního majetku souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaným v položce „A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“. Při prodeji nebo jiném úbytku se takto zaúčtovaný rozdíl zruší so vztažně s analytickým účtem příslušného majetku. O úrokovém výnosu se účtuje na výnosových účtech.

2.2.2. Změna reálné hodnoty majetkových cenných papírů k obchodování se zaúčtuje ve prospěch, respektive na vrub, příslušného účtu finančního majetku; při úbytku hodnoty souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* vykazovaném v položce „L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů“ výkazu zisku a ztráty v druhovém členění, respektive v položce „G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů“ výkazu zisku a ztráty v účelovém členění; při přírůstku hodnoty souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy* vykazovaném v položce „IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů“ výkazu zisku a ztráty v druhovém členění, respektive v položce „VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů“ výkazu zisku a ztráty v účelovém členění.

2.2.3. Změna reálné hodnoty dluhových cenných papírů k obchodování se účtuje podle následujících pravidel:

a) snížení jmenovité hodnoty kupónových dluhopisů se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* vykazovaného v položce „K. Náklady z finančního majetku“ výkazu zisku a ztráty v druhovém

členění, respektive v položce „F. Náklady z finančního majetku“ výkazu zisku a ztráty v účelovém členění; její zvýšení ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy* vykazovaném v položce „VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku“ výkazu zisku a ztráty v druhovém členění, respektive v položce „V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku“ výkazu zisku a ztráty v účelovém členění souvztažně s příslušným účtem finančního majetku. Nabíhající alikvotní úrokový výnos se účtuje podle bodu 3.4.,

b) u diskontovaných cenných papírů je změna v ocenění reálnou hodnotou součástí úrokového výnosu.

2.3. Oceňování ekvivalencí (protihodnotou)

Oceněním ekvivalencí se rozumí, že majetková účast je při pořízení oceněna pořizovací cenou, která je k okamžiku stanovenému v § 24 odst. 2 písm. b) zákona upravována na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast. Změna v ocenění se účtuje podle bodu 4.2. Účetní jednotka ocení majetkovou účast nulou, pokud její podíl na ztrátách ve společnosti, v níž má majetkovou účast, je roven nebo převyšuje ocenění její účasti.

2.4. Úrokový výnos

2.4.1. U dluhových cenných papírů se účtuje o úrokovém výnosu na vrub analytického účtu k příslušnému účtu cenných papírů a ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 66 - *Finanční výnosy*:

c) u dluhových cenných papírů s úrokovou sazbou je úrokovým výnosem výnos stanovený touto sazbou,

d) u diskontovaných dluhových cenných papírů je úrokovým výnosem rozdíl mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a pořizovací cenou,

e) pokud účetní jednotka u diskontovaných dluhových cenných papírů podle stávajícího programového vybavení účtovala ve věcné a časové souvislosti o rozdílu mezi jmenovitou hodnotou dluhopisu a jeho nižším emisním kursem, je možno takto postupovat až do vyřazení těchto cenných papírů.

2.4.2. U kupónových dluhových cenných papírů držných do splatnosti se rozdíl mezi pořizovací cenou bez kupónu a jmenovitou hodnotou zaúčtuje ve věcné a časové souvislosti podle své povahy buď na vrub příslušného účtu účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* nebo ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy* souvztažně s příslušným účtem finančního majetku. Další účetní operací je zaúčtování úrokového výnosu. U diskontovaných cenných papírů držných do splatnosti se ve prospěch pří-

slušného účtu účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy* účtuje ve věcné a časové souvislosti rozdíl mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou.

## 2.5. Přesuny mezi jednotlivými skupinami cenných papírů

Pro zákazy přesunu mezi jednotlivými skupinami cenných papírů platí vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, a *České účetní standardy pro finanční instituce*.

### 3. Analytické a podrozvahové účty

Pro vedení analytických a podrozvahových účtů platí přiměřeně ustanovení *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 014 Dlouhodobý finanční majetek*.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 009 Deriváty

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“), a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy při účtování derivátů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení derivátů uvedené v § 52 a 53 vyhlášky.

### 3. Postup účtování

Pro postupy účtování neupravené v § 52 a 53 vyhlášky se přiměřeně použijí postupy účtování podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, a *Českých účetních standardů pro finanční instituce*.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 010 Zvláštní operace s pohledávkami

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) postup pro účtování o pohledávkách po lhůtě splatnosti za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Postup účtování

2.1. Zákon o daních z příjmů umožňuje účetním jednotkám vybrané pohledávky po lhůtě splatnosti uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V účetnictví se zajistí podklady pro daňové účely buď postupem podle bodu 2.2. nebo postupem podle bodu 2.3.

2.2. Pohledávky, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994 - metoda 1.

U vybraných pohledávek, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, lze uplatnit jako výdaj ročně nejvýše zákonem o daních z příjmů stanovené procento z neuhrazené části hodnoty pohledávky nebo pořizovací ceny u pohledávky nabyté postoupením. Odpis uvedené výše pohledávky se účtuje na jednotlivých analytických účtech uvedených pohledávek vždy z jejich neuhrazené části bez ohledu na v minulých účetních obdobích uplatněný odpis. V případě úhrady pohledávky, která již byla plně nebo částečně odepsána, se odepsaná část vyúčtuje na příslušný účet účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*.

2.3. Pohledávky, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994 - metoda 2.

2.3.1. Vybrané pohledávky, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, lze soustředit na jed-

nom souhrnném analytickém účtu v účtové skupině 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)* a odpis provádět z celkové částky neuhrazených pohledávek bez ohledu na v minulých účetních obdobích uplatněný odpis. Přehled o jednotlivých účtech dlužníků poskytují v tomto případě podrozvahové účty, na kterých se kromě stavu pohledávek zachycují pouze jejich úhrady, nikoli procentický odpis podle zákona o daních z příjmů. Místo zřízení podrozvahových účtů může účetní jednotka postupovat i tak, že zachová přehled o jednotlivých účtech dlužníků v rámci analytických účtů k příslušnému souhrnnému analytickému účtu vybraných pohledávek a pro procentický odpis zřídí dále k souhrnnému analytickému účtu vybraných pohledávek samostatný analytický účet, na kterém bude účtovat souhrnný odpis na straně Dal. V tomto případě se úhrady účtují na souhrnném analytickém účtu vybraných pohledávek a i na analytických účtech jednotlivých dlužníků k tomuto účtu.

2.3.2. V případě úhrady vybraných pohledávek zahrnutých na účtu vybraných pohledávek se snižuje uvedený účet o úhradu bez ohledu na to, jaká část z uhrazených pohledávek již byla odepsána. Jako výnos se účtuje až ta část úhrady, kterou již nelze zaúčtovat jako úhradu na uvedený sou-

hrnný analytický účet vybraných pohledávek, protože by úhrada převýšila výši případného aktivního zůstatku tohoto účtu.

- 2.3.3. V případě, že v souboru pohledávek jsou i pohledávky za dlužníky, kteří vstoupili do konkursu a vyrovnání, je nutno přeúčtovat původní hodnotu pohledávky na samostatný analytický účet dlužníka a k této pohledávce vytvořit opravnou položku jen ve výši, která nebyla již odepsána.
- 2.3.4. U pohledávek, které lze podle zákona o daních z příjmů plně odepsat, se do nákladů zahrne ta část pohledávek, která nebyla odepsána procentickým odpisem, a zároveň se tato pohledávka odúčtuje z podrozvahových účtů, respektive z analytických účtů dlužníků.
- 2.4. U pohledávek, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994 a je u nich zákonem o daních z příjmů umožněn procentický odpis, se při uzavírání účetních knih kursové rozdíly účtují na podrozvahových účtech.
- 2.5. K vybraným nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 lze vytvářet opravné položky ve výši stanovené zákonem o rezervách jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Opravné položky se vytvářejí k jednotlivým pohledávkám na základě inventarizace, pokud zákon o rezervách nestanoví jinak.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy při prodeji podniku nebo jeho části, nájmu podniku nebo jeho části a při přeměnách účetních jednotek podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Postup účtování při přeměně společnosti

2.1. Účetní závěrky a zahajovací rozvahy sestavují zúčastněné účetní jednotky podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku. Při sestavování účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodný den, s výjimkou změny právní formy, zúčastněné účetní jednotky rozhodnou o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku, o goodwillu,

o opravných položkách k jednotlivým druhům majetku, o přechodných aktivech a pasivech a o rezervách a důvody rozhodnutí uvedou v příloze. V případě, že opravné položky k jednotlivým druhům majetku a oceňovací rozdíl k nabytému majetku nebo goodwill budou převáděny na nástupnickou účetní jednotku, je nutné tyto položky vyjádřit v zahajovací rozvaze. Při změně právní formy uvedené položky přecházejí do zahajovací rozvahy účetní jednotky beze změn.

- 2.2. Odložená daň přechází na nástupnickou účetní jednotku. Podkladem pro stanovení odložené daně mohou být pouze položky, které přecházejí na nástupnickou účetní jednotku. O odložené dani se účtuje podle § 59 vyhlášky a *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 Odložená daň*.
- 2.3. Vyžaduje-li obchodní zákoník ocenění jmění, promítne se toto ocenění do konečných účetních závěrek zanikajících účetních jednotek sestavených ke dni předcházejícímu rozhodný den (ve smyslu § 27 odst. 3 zákona) a tím následně

- do zahajovací rozvahy nástupnické účetní jednotky, popřípadě nástupnických účetních jednotek.
- 2.4. Rozdíly mezi účetními cenami a oceněním reálnými hodnotami se u zanikajících účetních jednotek vyúčtují na příslušné majetkové účty a účty závazků, popřípadě s využitím položky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku podle ustanovení § 6 odst. 3 a § 7 odst. 10 vyhlášky souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 41- *Základní kapitál a kapitálové fondy*, který je určen pro účtování oceňovacího rozdílu při přeměně společnosti a vykazovaný v položce „A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách“. U majetku a závazků, u kterých se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos, se postupuje podle ustanovení § 51 až § 53a vyhlášky.
- 2.5. Konečný zůstatek příslušného účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* bude v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky zachycen v rámci účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy*, 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* podle smlouvy o fúzi, smlouvy o převzetí, projektu rozdělení nebo smlouvy o rozdělení.
- 2.6. V případě změny právní formy nedochází ke změně ocenění majetku a závazků účetní jednotky.
- 2.7. Při přeměně společnosti jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny vzájemné pohledávky a závazky zúčastněných účetních jednotek. O případné rozdíly vzniklé vyloučením vzájemných pohledávek a závazků se upraví vlastní kapitál (příslušné účty účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* určené pro účtování o nerozděleném zisku nebo neuhrazené ztrátě minulých let) v zahajovací rozvaze.
- 2.8. Obchodní podíly a akcie (dále v tomto standardu jen „akcie“) vydané zúčastněnými zanikajícími účetními jednotkami v držení jiné zúčastněné účetní jednotky jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v pořizovacích cenách.
- 2.9. Akcie vydané nástupnickou účetní jednotkou v držení jiné zúčastněné účetní jednotky se vykáží v zahajovací rozvaze jako vlastní akcie v ocenění, ve kterém byly zachyceny v účetnictví jiné zúčastněné zanikající účetní jednotky.
- 2.10. Účetní jednotky k zahajovací rozvaze mohou připojit písemné vysvětlení, které bude obsahovat všechny relevantní skutečnosti spojené s těmito operacemi.
- 2.11. Účetní jednotky zúčastněné na přeměně společnosti otevírají účetní knihy k rozhodnému dni přeměny společnosti, vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne přeměny společnosti do dne zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku. Při samostatném vedení účetnictví zúčastněných účetních jednotek je třeba v případě odmítnutí zápisu do obchodního rejstříku zajistit účetnictví zúčastněných účetních jednotek tak, jako by k přeměně společnosti nedošlo. Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se neuzavírají účetní knihy.
- 2.12. Je třeba dbát na řádné oceňování výkonů s ohledem na skutečnost, že podle výsledku zápisu přeměny společnosti nebo odmítnutí zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku je na tyto výkony možné pohlížet jako na vnitropodnikové výkony nebo výkony pro cizí (podle povahy přeměny společnosti). Zároveň je nutné vnitřním předpisem upravit způsob číslování a ukládání účetních dokladů v tomto období.
- 2.13. Pokud obchodní zákoník stanoví vyrovnání či doplatky některým akcionářům či společníkům, snižují vyplácené prostředky složky vlastního kapitálu s výjimkou základního kapitálu.
- 3. Postup účtování při prodeji podniku nebo jeho části**
- 3.1. Při prodeji podniku nebo jeho části prodávající zruší rezervy (s výjimkou rezerv povinně vytvářených podle zvláštních zákonů - například atomový zákon, zákon o odpadech) a opravné položky, které se váží k prodávanému majetku, ve prospěch nákladů, zruší se oceňovací rozdíl k nabytému majetku či goodwill (z předešlých transakcí či vkladů) nepřímo prostřednictvím účtů opravek a příslušných účtů účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* nebo 64 - *Jiné provozní výnosy* podle povahy daného zůstatku. Časové rozlišení související s prodejem podniku nebo jeho části se v případě, že jeho povaha umožňuje převod na kupujícího, vyúčtuje podle bodu 3.2. obdobně jako prodej pohledávky nebo jako převod závazku, v ostatních případech se zaúčtuje do výsledku hospodaření. Dohadné položky aktivní přecházejí jako pohledávka na kupujícího, dohadné položky pasivní jako závazek, který přebírá kupující.
- 3.2. Proávající vyúčtuje prodávaný majetek na příslušný účet ostatních mimořádných nákladů a tržbu z prodeje na příslušný účet ostatních mimořádných výnosů. Předávané závazky a rezervy povinně vytvářené podle zvláštních zákonů uvedené v bodu 3.1. vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu ostatních mimořádných nákladů.
- 3.3. Kupující zachytí v účetnictví kupní cenu podniku nebo části podniku a převzatý majetek a předané závazky, popřípadě rezervy dle bodu 3.1., s případným využitím položky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku podle ustanovení § 6 a § 7 vyhlášky.

#### 4. Postup účtování při nájmu podniku nebo jeho části

- 4.1. Smluvní strany musí jednoznačně identifikovat majetek a závazky, které náleží k podniku nebo jeho části a které podle ustanovení obchodního zákoníku přecházejí z pronajímatele na nájemce.
- 4.2. Pokud je ve smlouvě o nájmu podniku dohodnuto, že najatý dlouhodobý majetek bude odpisovat nájemce, majetek přenechaný k užívání pronajímatel převede z příslušných účtů účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*, 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*, 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek*. Pokud jsou k majetku účtovány opravné položky, zruší se vyúčtováním ve prospěch příslušného účtu nákladů. Dále se majetek ze strany Dal příslušného účtu účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* vyúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky* (příslušný účet účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* není nutno použít, lze účtovat přímo na příslušný účet účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky*), majetek přenechaný k užívání nájemce vyúčtuje na příslušné účty účtové třídy 0 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* v ocenění majetku u pronajímatele a uvedeném ve smlouvě.
- 4.3. V účetnictví se postupuje u složek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v případě, kdy je hrazené nájemné vyšší než odpisy, následovně. Celková částka sjednaná ve smlouvě se rozdělí na příslušné složky a mimo jiné na složku odpovídající:
- výši odpisů (popřípadě částce na budoucí odkoupení majetku), o které se účtuje na vrub příslušného účtu dlouhodobého závazku u nájemce a ve prospěch příslušného účtu dlouhodobé pohledávky u pronajímatele, a
  - nájemnému, o které nájemce účtuje na vrub příslušného účtu nákladů a pronajímatel ve prospěch příslušného účtu výnosů.
- 4.4. V případě, kdy bude hrazené nájemné nižší než (uplatňované) odpisy, použije se následující postup:
- nájemce o částku hrazeného nájemného sníží příslušný dlouhodobý závazek (příslušný účet účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky*), o rozdíl mezi odpisy a hrazeným nájemným se sníží příslušný dlouhodobý závazek (příslušný účet účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky*) ke konci rozvahového dne do výnosů,
  - pronajímatel v tomto případě o částku přijatého nájemného sníží příslušnou dlouhodo-
- bou pohledávku za nájemcem (příslušný účet účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky*) a ke konci rozvahového dne zaúčtuje rozdíl mezi odpisy a částkou přijatého nájemného na vrub příslušného účtu nákladů a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky*.
- 4.5. Umožní-li smlouva o nájmu podniku účtovat u nájemce o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku nebo goodwillu vytvořeném pronajímatelem před započítáním nájmu podniku, částka odpisů k danému oceňovacímu rozdílu nebo goodwillu (do nákladů či do výnosů) bude korigovat účet příslušného dlouhodobého závazku (příslušný účet účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky*) u nájemce a příslušné dlouhodobé pohledávky (příslušný účet účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky*) u pronajímatele.
- 4.6. Majetek vrácený po skončení nájmu nájemce vyúčtuje ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 - Dlouhodobý nehmotný majetek neodpisovaný*, na vrub příslušných účtů účtových skupin 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky*. Majetek vrácený po skončení nájmu pronajímatel vyúčtuje na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*, ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky*. (Pokud by měl být vrácený majetek znovu pronajat, vyúčtuje se na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky*).
- 4.7. Přechod vlastnictví k příslušným zásobám bude uskutečněn formou prodeje.
- 4.8. Cenné papíry, pokud budou součástí pronajímatelského podniku, přejdou v souladu se smluvním ujednáním a podle smluvního ujednání o nich bude účtováno.
- 4.9. Pohledávky a závazky přecházejí ze zákona a účtuje se o nich jako o prodeji pohledávek a převzetí závazků.
- 4.10. V případě, že při vracení najatého podniku vznikne rozdíl mezi hodnotou vráceného podniku (tj. rozdíl hodnoty aktiv a závazků) a dlouhodobou pohledávkou (závazkem), je nutné jej vyrovnat. Pokud není ve smlouvě dohodnuto jinak, nájemce doplatí rozdíl (účtová skupina



47 - *Dlouhodobé závazky MD/účetová skupina 22 - Účty v bankách D*) a pronajímatel zaúčtuje příjem (účetová skupina 22 - *Účty v bankách MD/účetová skupina 37 - Dlouhodobé závazky D*). V případě, že nájemce vrací vyšší hodnoty, než je zůstatek účtu dlouhodobého závazku (účetová skupina 47 - *Dlouhodobé závazky*), účtuje uvedený rozdíl do provozních nákladů a pronajímatel do provozních výnosů, pokud není ve smlouvě dohodnuto jinak.

4.11. U rezerv a účtů časového rozlišení, které nájemce využije, je nutno dohodnout, zda souvisí s podnikem a zda se budou převádět; účtuje

se o nich na základě ustanovení ve smlouvě. Rezervy podle zvláštních právních předpisů (vykazované v položce „B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů“) se nepřevádějí, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

4.12. Při účtování pronajatého majetku odpisovaného nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění platném do konce roku 2000 se u smluv sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005, postupuje obdobně jako při nájmu podniku nebo jeho části.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování změn vlastního kapitálu za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Obsahové vymezení

Tento standard řeší některé případy změn vlastního kapitálu u obchodních společností a družstev a kmenového jmění státních podniků a jejich účtování u zúčastněných účetních jednotek (tj. například akcionářů, společníků). Při účtování případů neřešených tímto standardem se postupuje podle obchodního zákoníku, zákona a ostatních právních předpisů s přihlédnutím k účetním postupům stanoveným tímto standardem.

### 3. Postup účtování

3.1. Akciová společnost

3.1.1. Vznik

a) K datu zápisu do obchodního rejstříku (tj. vzniku) sestavuje akciová společnost (dále jen a. s.) zahajovací rozvahu, která obsahuje v aktivech splacené vklady, pohledávku ve výši nesplacených vkladů, v pasivech zapsaný kapitál v obchodním rejstříku, emisní ážio, rezervní fond vytvořený dle zakládacích dokumentů, případně závazek vůči vkladatelům vzniklý dle § 163a odst. 3 obchodního zákoníku.

b) Vkladatel po zápisu do obchodního rejstříku, kdy dojde k výměně potvrzení o převzetí vkladu za akcie nebo zatímní listy, účtuje na vrub příslušného účtu cenných papírů a podílů a ve prospěch příslušného účtu účetové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva* celkovou hodnotu upsaného vkladu; zároveň odúčtuje zůstatek analytického účtu v účetové skupině 37 - *Jiné pohledávky a závazky* (tj. již odúčtovaná aktiva ve prospěch nabyvatele) na vrub příslušného účtu účetové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva*; v případě nepeněžitýho vkladu se tento postup uplatní přiměřeně s ohledem na ustanovení **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 014 Dlouhodobý finanční majetek**.

3.1.2. Zvyšování základního kapitálu

a) O zvýšení zapisovaného základního kapitálu se účtuje až na základě zápisu v obchodním rejstříku na příslušný účet účetové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaný v položce „A.I.1. Základní kapitál“.

b) Zvýšení základního kapitálu, který ještě nebyl zapsán do obchodního rejstříku se účtuje ve prospěch příslušného účtu účetové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaného v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“; okamžik uskutečnění účetního případu volí účetní jednotka v závislosti na způsobu zvyšování základního kapitálu s přihlédnutím k právní úpravě tohoto způsobu a to tak, aby bylo zajištěno správné vykazování struktury vlastních a cizích zdrojů, přičemž musí být vysoce pravděpodobné, že základní kapitál bude zvýšen.

- c) Při zvyšování základního kapitálu upsáním nových akcií účtuje a. s. vklady splacené před okamžikem účtování na příslušný účet účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky* na vrub účtu příslušného aktiva. V okamžiku účtování na příslušný účet účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* účtuje a. s. na vrub příslušného účtu účtové skupiny 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva* vykazovaného v položce „A. Pohledávky za upsané vlastní kapitál“ a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaného v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“ celkovou hodnotu upsaného vkladu. Ve stejném okamžiku se hodnota účtu vykazovaného v položce „A. Pohledávky za upsané kapitál“ sníží o zůstatek analytického účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky* (již převzatá aktiva). V okamžiku zápisu do obchodního rejstříku se účet vykazovaný v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“ vyrovná přeúčtováním na účet vykazovaný v položce „A.I.1. Základní kapitál“.
- d) Postup u akcionáře je v případě zvyšování základního kapitálu upsáním nových akcií analogický jako v bodu 3.1.1. písm. b); při zvyšování základního kapitálu z volných zdrojů společnosti akcionář neupravuje ocenění již dříve získaného cenného papíru (například pořizovací cenu).

### 3.1.3. Snižování základního kapitálu

- a) Na účet vykazovaný v položce „A.I.1. Základní kapitál“ účtuje a. s. při snížení základního kapitálu až v okamžiku zápisu do obchodního rejstříku. V případech, kdy podle obchodního zákoníku předložení, zrušení, zničení akcií nesmí předcházet dni zápisu výše základního kapitálu do obchodního rejstříku, zaúčtuje a. s. zápis do obchodního rejstříku na vrub účtu vykazovaného v položce „A.I.1. Základní kapitál“ a ve prospěch účtu vykazovaného v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“. Následné zrušení či zničení akcií zaúčtuje účetní jednotka ve prospěch účtu vykazovaného v položce „A.I.2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly“ a na vrub účtu vykazovaného v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“. Rozdíl mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou akcií vypořádá a. s. s účtem vlastního kapitálu.
- b) Při snižování jmenovité hodnoty akcií a zatímních listů při úhradě ztráty akcionář neupravuje ocenění již dříve získaného cen-

ného papíru (například pořizovací cenu). Při bezplatném vzetí akcií z oběhu účtuje akcionář ve prospěch příslušného účtu cenných papírů a podílů a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 56 - *Finanční náklady*. Při úplatném vzetí akcií z oběhu a vzetí akcií z oběhu na základě losování účtuje akcionář o prodeji akcií. Při snížení jmenovité hodnoty akcií a zatímních listů s výplatou bude částka přijatá akcionářem zdaněná zvláštní sazbou daně zaúčtována v netto částce ve prospěch účtu finančních výnosů. Zbývá část částky k výplatě bude zaúčtována jako přímé snížení hodnoty cenných papírů a podílů. Bude-li tato částka vyšší než pořizovací cena, pak akcionář zaúčtuje tento rozdíl na účet finančních výnosů.

### 3.1.4. Likvidace

- a) Likvidovaná a. s. postupuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace*.
- b) Akcionář vyúčtuje k okamžiku schválení návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku pohledávku na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 68 - *Finanční výnosy* (ve vyplácené výši, tj. snížené o případnou srážkovou daň). Cenný papír odúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 56 - *Finanční náklady*. Bude-li pohledávka uhrazena nepeněžitě, bude pořizovací cenou příslušného aktiva hodnota pohledávky (nikoli zůstatková hodnota aktiva).

3.2. Společnost s ručením omezeným (dále jen s.r.o.) postupuje při vzniku, zvyšování základního kapitálu, účtování o obchodním podílu analogicky jako a. s. Při snižování základního kapitálu použije postup jako a. s. přiměřeně s ohledem na příslušná ustanovení obchodního zákoníku.

3.2.1. Příplatky společníků mimo základní kapitál na vytvoření vlastního kapitálu poskytované společníky společnosti podle § 121 obchodního zákoníku jsou zaúčtovány na vrub příslušných účtů aktiv a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaného v položce „A.II.2. Ostatní kapitálové fondy“. Společník účtuje na vrub účtu příslušného podílu.

3.2.2. Při úhradě nabytého uvolněného podílu nepeněžitě se vypočítaná výše vypořádacího podílu vyúčtuje u s. r. o. jako závazek vůči společníkovi na účet účtové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva* souvztačně s příslušným účtem účtové skupiny 25 - *Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek* vykazovaným

v položce „A.I.2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly“. Při nepeněžitě úhradě vypořádá s.r.o. tento závazek přímo se zůstatkovou cenou odpisovaného dlouhodobého majetku, pořizovací cenou neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku, případně souvztažně s účtem jiného majetku. Rozdíl, který může vzniknout na účtu závazku, bude zaúčtován ve prospěch účtu ostatních finančních výnosů, případně na vrub účtu ostatních finančních nákladů. Společník odúčtuje podíl na vrub finančních nákladů a zároveň vyúčtuje pohledávku souvztažně s účtem finančních výnosů. Pořizovací cenou nabytého aktiva je hodnota vyúčtované pohledávky.

### 3.3. Družstvo

3.3.1. O zvýšení základního kapitálu na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.I.1. Základní kapitál“ se účtuje při přijetí nového člena, při upsání dalších vkladů, ke kterým se zavázali členové družstva a které nejsou určeny ke zvýšení zapsaného základního kapitálu do obchodního rejstříku, při zvýšení základního kapitálu z disponibilního zisku družstva na základě stanov, popřípadě dle rozhodnutí členské schůze.

3.3.2. O snížení základního kapitálu na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.I.1. Základní kapitál“ se účtuje v případě vypořádacího podílu člena z vlastního kapitálu družstva (s výjimkou nedělitelného fondu, popřípadě s výjimkou dalších fondů, pokud je použití těchto dalších fondů upraveno ve stanovách), při úhradě ztráty pokud družstvo nemá ve stanovách zakotvenou uhrazovací povinnost členů nebo pokud stanovy neupravují jinak úhradu ztráty, a dále v případě snížení již upsaných členských vkladů.

3.3.3. Pohyb základního a vlastního kapitálu družstva nevznikne při převodu členských práv nebo pokud se dědic stane členem družstva.

3.3.4. Při účtování o zvyšování či snižování základního kapitálu nemá družstvo povinnost účtovat prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny

41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaného v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“.

3.3.5. Vypočítanou výši vypořádacího podílu účtuje družstvo analogicky jako u s.r.o.

3.4. Komanditní společnost - při účtování operací se základním kapitálem se použijí výše uvedené postupy přiměřeně s ohledem na znění obchodního zákoníku.

3.5. Státní podnik - v účetnictví státního podniku se postupuje při účtování o kmenovém jmění obdobně s přihlédnutím k ustanovení zvláštního právního předpisu (zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů).

3.6. Převody zisku a úhrada ztráty na základě smlouvy o převodu zisku, popřípadě ovládací smlouvy

3.6.1. Řízená společnost vyúčtuje rozdělení zisku s tím, že zaúčtuje závazek vůči řídicí společnosti.

3.6.2. Řídicí společnost zaúčtuje převedený zisk do ostatních finančních výnosů podle příslušných ustanovení **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy**.

3.6.3 V případě, že ze smlouvy vyplývá závazek řídicí společnosti poskytnout přiměřené vyrovnání mimo stojícím společníkům, se tento závazek vůči mimo stojícím společníkům (a případně závazek odvést srážkovou daň z částky, která převyšuje částku převedeného zisku podléhající zvláštní sazby daně) vyúčtuje souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 56 - *Finanční náklady*, a sice podle výše závazků, případně v rozdělení na částky již zdaněné zvláštní sazbou daně z příjmu a částky, které podléhají této dani z příjmů.

3.6.4 V případě, že hospodaření řízené společností skončilo ztrátou a řídicí společnost má povinnost tuto ztrátu uhradit (viz příslušná ustanovení obchodního zákoníku), řídicí společnost zaúčtuje hrazení ztráty do finančních nákladů běžného roku souvztažně s příslušným účtem závazku vůči řízené společnosti. Řízená společnost nárok na úhradu ztráty zaúčtuje ve prospěch příslušné složky vlastního kapitálu s výjimkou základního kapitálu a zákonného rezervního fondu souvztažně s účtem pohledávek za řídicí společností.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

#### B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek

##### B.I.1. Zřizovací výdaje

2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
3. Software
4. Ocenitelná práva
5. Goodwill
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

#### B.II. Dlouhodobý hmotný majetek

##### B.II.1. Pozemky

2. Stavby
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
4. Pěstitelské celky trvalých porostů
5. Základní stádo a tažná zvířata
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 4 vyhlášky.

### 2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku uvedené v § 6, 7 a § 69 odst. 3 vyhlášky.

### 3. Oceňování

- 3.1. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle § 25 zákona a § 47, 61 a 61a vyhlášky.
- 3.2. Reprodukční pořizovací cenou se ocení i vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud neza-

chycený (například inventarizační přebytek).

- 3.3. Vlastními náklady se rozumí podle § 25 odst. 4 písm. d) zákona veškeré přímé náklady a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností (výrobní režie), popřípadě nepřímé náklady správního charakteru, pokud vytvoření majetku je dlouhodobé povahy (přesahuje období jednoho účetního období).
- 3.4. Ocenění souboru movitých věcí se zvýší o pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu nebo vlastní náklady věci do souboru dodatečně zařazené. Při vyřazení části souboru movitých věcí se ocenění souboru sníží o ocenění vyřazené části, přičemž míra odepsanosti vyřazené části je shodná s mírou odepsanosti souboru.
- 3.5. Součástí ocenění dlouhodobého majetku nejsou kromě položek uvedených v § 47 odst. 2 vyhlášky například
  - a) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba<sup>1)</sup>,
  - b) náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
  - c) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
  - d) náklady na biologickou rekultivaci,
  - e) náklady spojené s přípravou a zabezpečením výstavby vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.
- 3.6. O trvalém snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje prostřednictvím oprávek (účty účtové skupiny 07 - *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 - *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*); přitom je nutné upravit odpisový plán.
- 3.7. Při částečné likvidaci jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku trvalým vyřazením věci, aniž by se majetek znehodnotil nebo ztratil způsobilost užívání, a vyřazená věc byla součástí ocenění majetku a po vyřazení má povahu samostatné movité věci, se ocenění majetku sníží o ocenění vyřazené věci. Míra odepsanosti vyřazení věci je shodná s mírou odepsanosti původního majetku.

### 4. Odpisování

- 4.1. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odpisuje podle § 28 zákona a § 56 vyhlášky.
- 4.2. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

<sup>1)</sup> § 6 zákona 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění zákona č. 576/2002 Sb.

- 4.3. Odpisy s výjimkou odpisů záporného goodwillu a odpisů vyjadřujících postupné umořování záporného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*.
- 4.4. Zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného je rozdílem mezi oceněním majetku a oprávkami dlouhodobého majetku odpisovaného, které se vytvářejí podle účetních odpisů.
- 4.5. Postup účtování odpisů u majetku najatého podle § 488b a následujících obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodl, je uveden v **Českém účetním standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem** (obdobně se postupuje i u smluv o pronajátém majetku odpisovaném nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2000, sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005).
- 4.6. Odpisy záporného goodwillu se účtují rovnoměrně šedesát měsíců na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*.
- 4.7. Odpisy vyjadřující postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se účtují rovnoměrně sto osmdesát měsíců:
- při aktivním oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* nebo
  - při záporném oceňovacím rozdílu na vrub příslušného účtu účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*.
- 4.8. Při odpisování zvířat základního stáda a tažných zvířat lze postupovat tak, že odpisy se vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let v chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově.

### 5. Postup účtování

- 5.1. Pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se uskutečňuje zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv

k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

- 5.1.1. Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* nebo přímo na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* nebo 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek nedopisovaný*, pokud při pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení nevznikají náklady související s jeho pořízením, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtových skupin například
- 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* v případě bezúplatného převodu z finančního leasingu,
  - 21 - *Peníze* v případě koupě nebo nabytí práva k výsledkům duševní tvořivé činnosti a v případě poplatků, služeb a jiných nákladů souvisejících s pořízením za hotové,
  - 32 - *Závazky (krátkodobé)* nebo 47 - *Dlouhodobé závazky* v případě koupě nebo nabytí práva k výsledkům duševní tvořivé činnosti a v případě poplatků, služeb a jiných nákladů souvisejících s bezhotovostním pořízením (například faktura hrazená z bankovního účtu),
  - 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva* v případě vkladu za upsaný základní kapitál,
  - 37 - *Jiné pohledávky a závazky* v případě uplatnění práva nákupní opce a v případě úroků z úvěrů a půjček do doby uvedení do užívání,
  - 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaného v položce „A.I.1. Základní kapitál“ v případě majetku nabytého státním podnikem delimitací a v případě bezúplatně převedeného majetku,
  - 49 - *Individuální podnikatel* v případě převodu majetku z osobního užívání do podnikání a
  - 62 - *Aktivace* v případě vytvoření majetku vlastní činností.
- 5.1.2. Nevyfakturované dodávky dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se ke konci rozvahového dne účtují jako dohadné položky pasivní na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*.

- 5.1.3. Uvedení majetku a technického zhodnocení do užívání, pokud již nebyl majetek a technické zhodnocení pořízen a zaúčtován přímo v účtových skupinách 01, 02 nebo 03, se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* nebo 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*.
- 5.1.4. Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku směnnou smlouvou se stává nákladem každé strany zůstatková cena majetku ke směně předaného a výnosem cena majetku směnou pořízeného; v případě, že rozdíl mezi zůstatkovou cenou a pořizovací cenou bude uhrazen, pak tento rozdíl snižuje výnos na straně nabyvatele, který rozdíl uhradí (rozdíl je účtován jako závazek) a zvyšuje výnos na straně prodávajícího, který platbu obdrží (rozdíl je účtován jako pohledávka).
- 5.1.5. Použití dotace poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*; dotace na úhradu úroků nezahrnovaných do pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se ve věcné a časové souvislosti účtuje do ostatních finančních výnosů; příjem dotace poskytnuté pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 22 - *Účty v bankách*.
- 5.1.6. Účetní jednotka může na příslušný účet účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* účtovat náklady charakteru technického zhodnocení na cizím dlouhodobém hmotném majetku v průběhu jeho pořizování, pokud se prokazatelně má stát nájemcem dlouhodobého hmotného majetku nebo jeho příslušné části a následně technické zhodnocení bude odepisovat. Vlastník dlouhodobého hmotného majetku neúčtuje náklady charakteru technického zhodnocení v průběhu pořizování dlouhodobého hmotného majetku a technické zhodnocení odepisované tímto nájemcem.
- 5.1.7. Technické zhodnocení odepisované nájemcem se účtuje na účtu, na kterém se účtuje pronajatý majetek, a v případě finančního leasingu na účtu, na kterém se bude účtovat majetek převzatý nájemcem do vlastnictví.
- 5.2. Náklady charakteru technického zhodnocení, které v úhrnu za účetní období nepřevyšují částku uvedenou v § 33 zákona o daních z příjmů, lze účtovat jako
- technické zhodnocení,
  - ostatní služby v případě dlouhodobého nehmotného majetku,
  - ostatní provozní náklady v případě dlouhodobého hmotného majetku.
- 5.3. O technickém zhodnocení se neúčtuje v případě pěstitelských celků trvalých porostů, základního stáda a tažných zvířat a majetku v účtové skupině 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*.
- 5.4. Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se uskutečňuje zejména prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního užívání.
- 5.4.1. Vyřazení dlouhodobého majetku odpisovaného a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtových skupin 07 - *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 - *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek* nebo 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*; zůstatková cena dlouhodobého majetku odpisovaného se účtuje zejména na vrub příslušného účtu účtových skupin například
- 54 - *Jiné provozní náklady* v případě prodeje, v případě bezúplatného převodu a v případě manka nebo škody,
  - 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* v případě likvidace,
  - 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva* v případě vkladu do jiné obchodní společnosti nebo družstva,
  - 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* v případě delimitace, popřípadě restituce majetku státního podniku a
  - 49 - *Individuální podnikatel* v případě převodu z podnikání do osobního užívání a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 - *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 - *Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*.
- 5.4.2. Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku neodpisovaného se účtuje na vrub shodných účtů jako v bodu 5.4.1. písm. a) až e) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*.

- 5.4.3. Vyřazení nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje na vrub shodných účtů jako v bodu 5.4.1. písm. a) až e) a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*; vyřazení nedokončeného dlouhodobého majetku a technického zhodnocení, které je trvale zastaveno a vlastníkem v něm nebude pokračováno, se při likvidaci účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*.
- 5.5. Účtování technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu:
- nájemce účtuje případně vzniklou zůstatkovou cenu do nákladů, popřípadě jako úhradu závazku z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením; náklady na uvedení najatého majetku do předchozího stavu účtuje nájemce do ostatních provozních nákladů,
  - pronajímatel zvýší o technické zhodnocení pořizovací cenu pronajatého majetku se souvztázným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*, popřípadě jako úhradu pohledávky z pronájmu, je-li nájemné naturálně plněno technickým zhodnocením,
  - v případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku převzatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v průběhu užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené pořizovací ceny.
- 5.6. Postup účtování dlouhodobého majetku najatého podle § 488b a následujících obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodl, je uveden v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem* (obdobně se postupuje i u smluv o pronajátém majetku odpisovaném nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2000, sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005).
- 5.7. Účetní jednotka, která vlastnila pozemky nebo měla právo hospodaření s pozemky ve vlastnictví státu a nezavedla je do účetnictví v roce 1991, přestože je evidovala v operativní evidenci, následně pozemky zaúčtuje do účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a vykazuje je v položce „B.II.1. Pozemky“ v ocenění podle vyhlášky č. 393/1991 Sb., o cenách staveb, pozemků, trvalých porostů, úhradách za zřízení práva osobního užívání pozemků a náhradách za dočasné užívání pozemků.
- 5.8. Rezervy k dlouhodobému hmotnému majetku se tvoří a používají podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 004 Rezervy*.
- 5.9. Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku se tvoří a používají podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 005 Opravné položky*.
- 5.10. Inventarizační rozdíly dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtují podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*.

## 6. Analytické a podrozvahové účty

- 6.1. Analytické účty se vedou podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech*.
- 6.2. Analytické účty účetní jednotka vede podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývajících z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech počítače.
- 6.3. Kniha analytických účtů podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku slouží k jeho identifikaci a obsahuje zejména název, popis majetku nebo číselné označení, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do užívání, datum zaúčtování na účet účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*, ocenění, údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období, částky účetních a daňových odpisů za účetní a zdaňovací období, datum a způsob vyřazení; u majetku, k němuž účetní jednotka nemá vlastnické právo nebo je zatížen zástavním právem nebo věcným břemenem anebo na jehož pořízení byla poskytnuta dotace, se uvede vlastní majetku, zástavní věřitel, účastník věcného břemene, výše dotace a další skutečnosti prokazující úplnost účetního případu; v případě souboru movitých věcí se rovněž uvádějí jednotlivé části souboru věcně a v hodnotovém vyjádření; pokud se k souboru přiřadí další věc nebo se naopak vyřadí, uvádí se datum přiřazení nebo vyřazení této věci; v poznámce se uvede podmíněnost uskutečnění okamžiku účetního případu nabytím právního účinku vkladu při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí.
- 6.4. Plátcí DPH, kteří ve smyslu příslušných předpisů neuplatnili nárok na odpočet DPH a mají uvedený majetek oceněný včetně DPH, sledují DPH na analytickém účtu.

- 6.5. Analytické účty se vedou odděleně za
- najatý majetek za podmínek podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do konce roku 2000,
  - technické zhodnocení najatého majetku, jež odpisuje nájemce za podmínek stanovených v § 28 zákona o daních z příjmů,
  - vypůjčený dlouhodobý hmotný majetek, jehož vlastnictví zajištěním závazku převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazku odpisuje výpůjčitel,
  - dlouhodobý majetek najatý podle § 488b a následujících obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli.
- 6.6. Na samostatném analytickém účtu se účtují při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, jsou-li součástí nákladů souvisejících s pořízením, náklady na zhotovování věcí materiální povahy (například prototypy, modely nebo vzorky), na kterých se práce zkoušejí a ověřují; jsou-li věci materiální povahy pro další práce nepotřebné, naloží se s nimi podle toho, budou-

li prodány, likvidovány nebo využity ve vlastní činnosti (v posledním případě se zaúčtují na příslušný majetkový účet).

- 6.7. Na podrozvahových účtech účtových skupin 75 až 79 se sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů, které lze využít. Jedná se především o využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, popřípadě právo hospodaření s majetkem státu, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), o majetek a technické zhodnocení při dotaci ve výši 100%. Na podrozvahových účtech se sledují zejména přijaté hypotéky, najatý majetek, majetek přijatý do úschovy, poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky, poskytnutá zástavní práva a věcná břemena a převedená zajištění, pokud se o nich neúčtuje v účtových skupinách 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*, přijatá zástavní práva a věcná břemena a přijatá zajištění, závazky z leasingu a pohledávky z leasingu.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 014 Dlouhodobý finanční majetek

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování dlouhodobého finančního majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

B.III. Dlouhodobý finanční majetek

B.III.1. Podíly v ovládaných a řízených osobách

- Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- Půjčky a úvěry - ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv
- Jiný dlouhodobý finanční majetek
- Požizovaný dlouhodobý finanční majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

### 2. Obsahové vymezení

- Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení dlouhodobého finančního majetku uvedené v § 8 vyhlášky.
- Jiným dlouhodobým finančním majetkem jsou i dlouhodobé termínované vklady.
- Dlouhodobým finančním majetkem se stávají majetkové složky okamžikem uskutečnění účetního případu.

### 3. Oceňování

- Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje podle 25 a 27 zákona a § 48 a 51 vyhlášky.
- Cenné papíry a podíly se podle zákona a vyhlášky oceňují pořizovací cenou (včetně emisního ážia); jsou-li však cenné papíry a podíly nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva, jejich oceněním u vkladatele je zůstatková (účetní) cena nepeněžitěho vkladu v obchodní společnosti nebo družstvu. Tato zůstatková (účetní) cena se zvyšuje o daň z přidané hodnoty, pokud zákon o dani z přidané hodnoty považuje tento vklad za zdanitelné plnění. Pokud by účetní cena vkladu, s ohledem na závazky pře-



cházející současně s vkladem, dosáhla záporných hodnot, je na účtech cenných papírů a podílů nulové ocenění a rozdíl je zúčtován do výnosů (cenný papír a podíl je účtován na podrozvahových účtech).

#### 4. Postup účtování

4.1. Pořizování dlouhodobého finančního majetku se uskutečňuje zejména koupí, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby, poskytnutím půjčky, převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady.

4.1.1. Pořízení dlouhodobého finančního majetku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* nebo přímo na vrub příslušných účtů účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek*, pokud při pořízení dlouhodobého finančního majetku nevznikají náklady související s jeho pořízením, se souvztažným zápisem například ve prospěch příslušných účtů účtových skupin

- a) 21 - *Peníze*, 32 - *Závazky (krátkodobé)* nebo 47 - *Dlouhodobé závazky* v případě koupě a v případě poplatků, služeb apod. souvisejících s pořízením,
- b) 22 - *Účty v bankách* v případě poskytnutí půjčky a úvěru, přímé koupě dlouhodobého finančního majetku, převodu finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady,
- c) 34 - *Zúčtování daní a dotací* v případě, kdy zákon o DPH stanoví, že věcný vklad je zdaňovatelným plněním,
- d) 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva* v případě upsání vkladu do a.s., vkladu společníka do s.r.o. nebo členů do družstva, vkladu komplementáře do komanditní společnosti a vkladu do v.o.s, vytváří-li základní kapitál,
- e) 37 - *Jiné závazky a pohledávky* v případě uplatnění práva nákupní opce,
- f) 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* v případě bezúplatně převedeného majetku.

4.1.2. Převod pořizovaného dlouhodobého finančního majetku do dlouhodobého finančního majetku, pokud již nebyl majetek přímo pořízen v účtové skupině 06 - *Dlouhodobý finanční majetek*, se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*.

4.2. Zúčtování úroků se provede podle ustanovení *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly*.

4.3. Postup účtování o směnkách, o změnách reálných hodnot cenných papírů, o změnách ocenění ekvivalencí a pravidla při přesunu mezi jednotlivými skupinami cenných papírů je stanoven v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly*.

4.4. Snížení dlouhodobého finančního majetku se uskutečňuje zejména prodejem, inkasem splatných cenných papírů, splacením půjčky a úvěru, odpisem ztrátové pohledávky u dlouhodobých půjček, bezúplatným převodem (darováním), výběrem dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu a účtuje se ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 22 - *Účty v bankách* v případě příjmu splátky dlouhodobé půjčky a úvěru, inkasa splatných cenných papírů a výběru dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu, 54 - *Jiné provozní náklady* v případě bezúplatného převodu a v případě odpisu ztrátové pohledávky u dlouhodobých půjček, 56 - *Finanční náklady* v případě prodeje; v případě prodeje dluhových cenných papírů je nutno k okamžiku prodeje doúčtovat naběhlý alikvotní výnosový úrok.

4.5. Postup účtování dlouhodobého majetku naja-tého podle § 488b a následujících obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli, je uveden v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem* (obdobně se postupuje i u smluv o pronajate-m majetku odpisovaném nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění platném do konce roku 2000 sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005).

4.6. Inventarizační rozdíly dlouhodobého finančního majetku se účtují podle ustanovení *Českého účetního standardu č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*.

#### 5. Analytické a podrozvahové účty

5.1. Analytické účty se vedou podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech*.

5.2. Analytické účty dlouhodobého finančního majetku se vedou podle jeho jednotlivých složek; u záloh, půjček a úvěrů podle jednotlivých dlužníků. Obsahují údaje potřebné k identifikaci dlouhodobého finančního majetku, popřípadě údaje stanovené zvláštními předpisy.

- 5.3. Analytické účty k cenným papírům a podílům se vedou minimálně podle druhu cenných papírů a dále podle emitentů a jmenovitých hodnot, popřípadě podle měn, na které cenné papíry a podíly znějí.
- 5.4. U dluhových cenných papírů se úrokový výnos sleduje na analytickém účtu k příslušnému účtu cenných papírů.
- 5.5. Při inventarizaci zjištěném chybějícím cenném papíru je nutno úbytek z tohoto titulu uvést na odděleném analytickém účtu „Cenné papíry v umořovacím řízení“.
- 5.6. Na podrozvahových účtech účtových skupin 75 až 79 se sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít, například cenný papír nebo podíl, kdy jeho ocenění je nulové (viz bod 3.2.).

## Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování o zásobách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

C.I. Zásoby

C.I.1. Materiál

2. Nedokončená výroba a polotovary
3. Výrobky
4. Zvířata
5. Zboží
6. Poskytnuté zálohy na zásoby

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

### 2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení zásob uvedené v § 9 vyhlášky.

### 3. Ocenování

- 3.1. Zásoby se oceňují podle § 25 zákona a § 49 vyhlášky pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady, jejich úbytky lze oceňovat též cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou „první do skladu - první ze skladu“.
- 3.2. Vážený aritmetický průměr podle bodu 3.1. se v případě využití této metody počítá nejméně jednou za měsíc.
- 3.3. Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady

s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.

- 3.4. Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby. Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby
    - a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, v níž se účtují mzdy až na výrobky nebo polotovary, a to pouze v položkách přímých materiálových nákladů (přímý materiál, polotovary),
    - b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),
    - c) v malosériové a kusové (zakázkové) výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem položkami přímých nákladů, výrobní, popřípadě správní režie ( touto položkou jen zcela výjimečně v případě, že výrobní cyklus přesahuje jeden rok).
  - 3.5. Zásoby pořízené bezplatně, nalezené (přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se ocení reprodukční pořizovací cenou.
  - 3.6. Ocenění zásob na skladě se zvyšuje o vyúčtovanou cenu za zpracování materiálu či o vlastní náklady na zpracování materiálu provedené vlastní činností.
  - 3.7. Nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou, zvířata vlastního odchovu (příchovky) vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady.
- ### 4. Postup účtování
- 4.1. Účtování o pořízení a úbytku zásob se provádí způsobem A nebo B. Účetní jednotka může

účtovat zásoby způsobem A i způsobem B. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.

#### 4.2. Způsob A

##### 4.2.1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží

V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob zaúčtují na vrub příslušného účtu pořízení materiálu účtové skupiny *11 - Materiál* nebo na vrub příslušného účtu pořízení zboží účtové skupiny *13 - Zboží* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3. Vnitropodnikové služby, které souvisí s přepravou dodávek zásob se aktivují. Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů zásob a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny *62 - Aktivace*. Převzetí materiálu a zboží na sklad se zaúčtuje (v pořizovacích cenách u nákupů a ve vlastních nákladech u zásob vlastní výroby) na vrub účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny *11 - Materiál* nebo na vrub účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny *13 - Zboží* a ve prospěch příslušného účtu pořízení materiálu nebo ve prospěch příslušného účtu pořízení zboží. Spotřeba materiálu a prodej zboží se účtují běžně na vrub příslušných účtů účtové skupiny *50 - Spotřebované nákupy* a u prodeje materiálu na vrub příslušného účtu určeného ke sledování prodaného materiálu účtové skupiny *54 - Jiné provozní náklady*.

##### 4.2.2. Zásoby vlastní výroby

V průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny *61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Při vyskladnění zásob se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny *61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby*.

##### 4.2.3. Nákupy materiálu lze účtovat přímo na účet určený ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny *11 - Materiál*, nákupy zvířat na příslušný účet účtové skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby* a nákupy zboží na příslušný účet určený ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny *13 - Zboží*.

#### 4.3. Způsob B

##### 4.3.1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží

a) v průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny *50 - Spotřebované nákupy* se souvztažným zápisem

na příslušných účtech účtové třídy 2 nebo 3; vnitropodnikové služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob, se aktivují; aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny *50 - Spotřebované nákupy* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny *62 - Aktivace*,

b) při uzavírání účetních knih se počáteční stavy příslušných účtů účtových skupin *11 - Materiál* a *13 - Zboží* převedou na vrub příslušných účtů spotřeby materiálu a prodaného zboží účtové skupiny *50 - Spotřebované nákupy*; stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub příslušného účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny *11 - Materiál* nebo na vrub příslušného účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny *13 - Zboží* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny *50 - Spotřebované nákupy*.

##### 4.3.2. Zásoby vlastní výroby

a) v průběhu účetního období se v účtové skupině *12 - Zásoby vlastní výroby* neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5,

b) při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob zaúčtované na příslušných účtech účtové skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby* převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny *61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny *12 - Zásoby vlastní výroby* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny *61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

4.3.3. Při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.

#### 4.4. Společná ustanovení ke způsobu účtování A a B

4.4.1. Při uzavírání účetních knih se u obou způsobů účtování zásob účtuje o zásobách na cestě na vrub příslušného účtu účtových skupin *11 - Materiál* nebo *13 - Zboží*. Zásobami na cestě se rozumí vyúčtování (například faktury) za dodání zásob (§ 412 a následující obchodního zákona), které účetní jednotka ještě nepřevzala. Nevyfakturované dodávky se účtují ve prospěch dohadných účtů pasivních účtové skupiny *38 - Přechodné účty aktiv a pasiv*.

4.4.2. Renovace náhradních dílů a úprava zásob prováděná ve vlastní režii se vyúčtuje jako aktivace a náklady na renovaci a úpravu jsou složkou ocenění náhradních dílů a zásob na skladě.

4.4.3. Převedení zásob vlastní výroby do vlastních prodejen se účtuje prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny *62 - Aktivace*.

- 4.4.4. Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.
- 4.4.5. Na ztrátu a brakování hejna slepic určeného ke snášení konzumních vajec může účetní jednotka vytvářet rezervu v rámci příslušného účtu účtové skupiny 45 - *Rezervy*.
- 4.4.6. Opravné položky k zásobám se tvoří a používají podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 005 Opravné položky*.
- 4.4.7. Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly zaúčtují postupem uvedeným v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*.
- 5. Analytické a podrozvahové účty**
- 5.1. Analytické účty se vedou podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech*.
- 5.2. Účty v účtových skupinách 11 - *Materiál*, 12 - *Zásoby vlastní výroby*, 13 - *Zboží*, 15 - *Poskytnuté zálohy na zásoby* a 19 - *Opravné položky k zásobám* se stanoví tak, aby účetní jednotka byla schopna sestavit rozvahu v příslušném členění předepsaném vyhláškou.
- 5.3. Analytické účty se vedou se zohledněním předmětu činnosti účetní jednotky podle druhů či skupin zásob ve skladové evidenci (u zásob zboží v maloobchodní činnosti aspoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení).
- 5.4. Analytické účty jednotlivých druhů či skupin zásob slouží k jejich identifikaci; obsahují zejména označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, údaje o množství.
- 5.5. O zásobách daných ke zpracování jiné účetní jednotce, do konsignačních skladů či zapůjčených mimo účetní jednotku musí být účtováno na analytických účtech s uvedením místa uložení.
- 5.6. O zásobách předaných účetní jednotce ke zpracování, vypůjčených, došlých organizaci omylem a o konsignačním zboží se účtuje na podrozvahových účtech s uvedením druhu zásob a jejich ocenění.

### **Český účetní standard pro podnikatele č. 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry**

#### **1. Cíl**

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování krátkodobého finančního majetku a krátkodobých bankovních úvěrů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

#### C.IV. Krátkodobý finanční majetek

##### C.IV.1. Peníze

##### 2. Účty v bankách

##### 3. Krátkodobé cenné papíry a podíly

##### 4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek

#### A.I.2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)

#### B.IV.3. Krátkodobé bankovní úvěry

##### 4. Krátkodobé finanční výpomoci

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

#### **2. Obsahové vymezení**

- 2.1. Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení krátkodobého finančního majetku uvedené v § 12 vyhlášky.
- 2.2. U dlouhodobých bankovních úvěrů se zbytkovou splatností jeden rok a kratší, které jsou vykazovány v položce „C.IV.3. Bankovní úvěry krátkodobé“ se postupuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky*.
- 2.3. Majetek a závazky podle bodu 2.1. jsou účtovány v účtové třídě 2, která obsahuje
- a) hotovosti účetní jednotky (peníze, šeky, poukázky k zúčtování) a ceniny,
  - b) účty v bankách,
  - c) krátkodobé bankovní úvěry,
  - d) krátkodobé finanční výpomoci,
  - e) krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek,
  - f) převody mezi finančními účty,
  - g) opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku.
- 2.4. Charakteristickým rysem finančního majetku účtovaného v účtové třídě 2 je zejména vysoká

likvidnost, bezprostřední obchodovatelnost, předpokládaná držba či smluvená splatnost do jednoho roku vztažená k okamžiku uskutečnění účetního případu.

### 3. Postup účtování

- 3.1. Finanční účty v cizích měnách se v účetnictví vedou v českých korunách i v cizích měnách.
- 3.2. Účtová skupina 21 - *Peníze*
  - 3.2.1. Účtuje se zde o stavu a pohybu hotovosti na základě pokladních dokladů; o stavu a pohybu šeků přijatých místo hotových peněz, poukázek k zúčtování (například poukázky na odběr zboží, služeb). Součástí pokladní hotovosti jsou nasáčkované výplaty, depozita, pokud nebyly ve výplatní den předány příjemcům. Stav peněz v pokladně nelze nahrazovat stvrzenkami či úpisy. Peníze v hotovosti svěřené pracovníkům k použití na předem stanovené účely a šeky vydané k použití se účtují jako pohledávky za zaměstnanci, popřípadě společníky. Na analytických účtech se vede stav a pohyb valut, šeků, poukázek k zúčtování znějících na cizí měnu odděleně podle jednotlivých měn.
  - 3.2.2. Účtuje se zde o stavu a pohybu cenin (například poštovní známky, dálniční nálepky, kolký, telefonní a ostatní karty, mají-li hodnotu, ze které bude moci být po vydání do užívání čerpáno) před jejich vydáním. Jako ceniny se účtují i zakoupené stravenky do provozoven veřejného stravování apod. Ceniny svěřené pracovníkům k použití na předem stanovené účely se účtují jako pohledávky za zaměstnanci, popřípadě společníky.
  - 3.2.3. Rozdíly vzniklé při inventarizaci pokladní hotovosti a cenin se považují za schodek, popřípadě přebytek.
- 3.3. Účtová skupina 22 - *Účty v bankách*
  - 3.3.1. Účtuje se zde na základě oznámení banky o přijatých nebo provedených platbách (bankovní výpisy). Vklady nebo výběry peněz v hotovosti a převody mezi bankovními účty lze účtovat prostřednictvím účtu určeného účetní jednotkou pro účtování peněz na cestě.
  - 3.3.2. Účtuje se zde o stavu a pohybu peněžních prostředků účetní jednotky u bank; jde například o běžný účet, vkladový účet, devizový účet. Analytické účty se vedou podle jednotlivých účtů otevřených v bankách účetní jednotce. Bankovní účty mají zpravidla aktivní zůstatek. Pasivní zůstatek může být ke konci rozvahového dne vykázan u běžného účtu, pokud je to bankou umožněno. V rozvaze je pak pasivní zůstatek vykazován jako poskytnutý krátkodobý bankovní úvěr.
- 3.4. Účtová skupina 23 - *Krátkodobé bankovní úvěry*
  - 3.4.1. Účtuje se zde na základě oznámení banky o přijatých nebo provedených platbách (bankovní výpisy). Účtuje se zde o krátkodobých bankovních úvěrech poskytnutých nejvýše na dobu jednoho roku, o překlenovacích úvěrech, pokud nebyly řešeny v rámci běžného účtu, o krátkodobých úvěrech poskytnutých na základě eskontovaných směnec apod. Analytické účty se vedou podle jednotlivých účtů bankovních úvěrů otevřených účetní jednotce.
  - 3.4.2. Souvztažným zápisem k účtu úvěrů je zápis na příslušném účtu účtové skupiny 22 - *Účty v bankách*. Uhradí-li banka platební doklad, například fakturu dodavatele, přímo z bankovního úvěru, vyúčtuje se poskytnutý úvěr ve prospěch příslušného bankovního úvěru se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtových skupin 32 - *Závazky (krátkodobé)*, respektive 47 - *Dlouhodobé závazky*.
  - 3.4.3. Na vrub příslušného účtu eskontních úvěrů, po obdržení avíza od banky o úhradě směnky či jiného cenného papíru dlužníkem, vyúčtuje účetní jednotka úhradu úvěru se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu určeného pro účtování pohledávek za eskontované cenné papíry. Na vrub příslušného účtu eskontních úvěrů se účtuje i o vrácení neuhrazené směnky nebo jiného cenného papíru bankou, a to souvztažným zápisem ve prospěch bankovního účtu (splacení eskontního úvěru).
- 3.5. Na příslušné účty účtové skupiny 24 - *Krátkodobé finanční výpomoci* se účtují krátkodobé finanční výpomoci (závazky) poskytnuté účetní jednotce jinými osobami než bankami (třetími osobami) a společníky obchodních společností. Jedná se například o poskytnuté peněžní prostředky na základě účetní jednotkou vystavených krátkodobých dluhopisů, vystavených hypotečních zástavních listů.
- 3.6. Účtová skupina 25 - *Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek* tvoří část finančního majetku, který má účetní jednotka převážně v držení pouze do jednoho roku, například cenné papíry k obchodování a cenné papíry se splatností do jednoho roku, vlastní akcie a vlastní obchodní podíly, vlastní dluhopisy, ostatní realizovatelné cenné papíry a ostatní cenné papíry, například nakoupené opční listy. Pokud jsou nakoupené opční listy v držení až do dne uplatnění přednostního práva, odepíší se v tento den do nákladů na příslušný účet účtové skupiny 56 - *Finanční náklady*, ať je právo uplatněno či nikoliv. Analytické účty se vedou podle druhů cenných papírů. Pro účtování o cenných papírech se použijí ustanovení *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly*.
- 3.7. Účtová skupina 26 - *Převody mezi finančními účty* se používá pro překlenutí časového nesouladu mezi vklady, výběry peněz, šeků a jiných hoto-

vostí a přijetím příslušných bankovních výpisů účetní jednotkou. Obdobně se zde účtuje o účetních případech, při kterých dochází k časovému nesouladu při převodech mezi účty účetní jednotky v bankách. Na příslušných účtech účtové skupiny 26 - *Převody mezi finančními účty* se vklady nebo výběry peněz v hotovosti a šeků účtují podle pokladních dokladů nebo výpisů z bankovních účtů. Na těchto účtech je možné účtovat i směnky na cestě.

- 3.8. Na příslušných účtech účtové skupiny 29 - *Opravné položky ke krátkodobému finančnímu*

*majetku* se účtují ve výjimečných případech opravné položky k ocenění krátkodobého finančního majetku vedeného na příslušných účtech účtové skupiny 25 - *Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek*. Postup účtování opravných položek je stanoven *Českým účetním standardem pro podnikatele č. 005 Opravné položky*.

- 3.9. Inventarizační rozdíly se účtují podle ustanovení *Českého účetního standardu pro podnikatele 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování zúčtovacích vztahů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

- A. Pohledávky za upsaný základní kapitál
- C.II. Dlouhodobé pohledávky
  - C.II.1. Pohledávky z obchodních vztahů
    - 2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba
    - 3. Pohledávky - podstatný vliv
    - 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
    - 5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
    - 6. Dohadné účty aktivní
    - 7. Jiné pohledávky
- C.III. Krátkodobé pohledávky
  - C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů
    - 2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba
    - 3. Pohledávky - podstatný vliv
    - 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
    - 5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
    - 6. Stát - daňové pohledávky
    - 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy
    - 8. Dohadné účty aktivní
    - 9. Jiné pohledávky
- D.I. Časové rozlišení
  - D.I.1. Náklady příštích období
    - 2. Komplexní náklady příštích období
    - 3. Příjmy příštích období

- B.II.8. Dohadné účty pasivní
  - B.III. Krátkodobé závazky
    - B.III.1. Závazky z obchodních vztahů
      - 2. Závazky - ovládající a řídicí osoba
      - 3. Závazky - podstatný vliv
      - 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
      - 5. Závazky k zaměstnancům
      - 6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
      - 7. Stát - daňové závazky a dotace
      - 8. Krátkodobé přijaté zálohy
      - 9. Vydané dluhopisy
      - 10. Dohadné účty pasivní
      - 11. Jiné závazky
    - C.I. Časové rozlišení
      - C.I.1. Výdaje příštích období
        - 2. Výnosy příštích období
- vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

### 2. Obsahové vymezení

- 2.1. Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení pohledávek za upsaný základní kapitál, dlouhodobých a krátkodobých pohledávek, časového rozlišení v aktivech a pasivech rozvahy, krátkodobých závazků a dohadných položek aktivních a pasivních uvedené v § 5, 10, 11, 13, 17, 18 a 19 vyhlášky.
- 2.2. U dlouhodobých závazků se zbytkovou splatností jeden rok a kratší, které jsou účtovány v účtové třídě 4 a jsou vykazovány v položkách „B.III.1. Závazky z obchodních vztahů“ až „B.III.11. Jiné závazky“ se postupuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky*.

2.3. Aktiva a pasiva podle bodu 2.1. jsou účtována v účtové třídě 3, která obsahuje

- a) pohledávky z obchodních vztahů, tj. dlouhodobé a krátkodobé pohledávky za odběrateli a poskytnuté zálohy dodavatelům, s výjimkou záloh na dlouhodobý majetek a poskytnutých záloh na zásoby (účtová skupina 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)*); rozlišení na dlouhodobé a krátkodobé pohledávky ve vztahu k dohodnuté lhůtě splatnosti se zajišťují na analytických účtech k jednotlivým účtům,
- b) krátkodobé závazky z obchodních vztahů, tj. krátkodobé závazky vůči dodavatelům a přijaté krátkodobé zálohy od odběratelů (účtová skupina 32 - *Závazky (krátkodobé)*),
- c) zúčtování se zaměstnanci ze závislé činnosti, jakož i ostatní tituly zúčtování ve vztahu k nim, včetně zúčtování sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění je pojímáno jak ve vztahu k účetní jednotce, tak ve vztahu k zaměstnancům, jakož i ke společníkům v obchodních společnostech, kteří jsou zároveň v pracovněprávním vztahu ke společnosti (účtová skupina 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi*); účtová skupina 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi* nezahrnuje zúčtování ke společníkům v obchodních společnostech a členům družstva ze závislé činnosti,
- d) zúčtování s finančními orgány z titulu přímých a nepřímých daní, poplatků a dlouhodobých a provozních dotací (účtová skupina 34 - *Zúčtování daní a dotací*),
- e) zúčtování krátkodobých poskytnutých půjček a úvěrů v rámci účetních jednotek konsolidačního celku, pohledávky za upsaný základní kapitál, krátkodobé pohledávky za společníky, pohledávky ze sdružení podle smlouvy o sdružení a pohledávky za členy družstva (účtová skupina 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva*),
- f) zúčtování krátkodobých závazků z přijatých půjček a úvěrů v rámci účetních jednotek konsolidačního celku, závazky ke společníkům, závazky ze sdružení podle smlouvy o sdružení a závazky ke členům družstva (účtová skupina 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva*),
- g) zúčtování pohledávek a závazků z prodeje podniků, pohledávky z emise dluhopisů, jakož i zúčtování jiných pohledávek a závazků, jež nejsou zachyceny na účtech v předcházejících účtových skupinách (účtová skupina 37 - *Jiné pohledávky a závazky*),

h) zúčtování na přechodných účtech aktiv a pasiv pro zajištění nezávislosti jednotlivých účetních období,

i) zúčtování opravné položky k pohledávkám, vnitřních vztahů v rámci účetní jednotky a vzájemných vztahů mezi účastníky sdružení podle smlouvy o sdružení.

2.4. Analytické účty se vedou podle jednotlivých dlužníků a věřitelů a podle jednotlivých druhů měn.

2.5. Přesuny ze skupiny a do skupiny pohledávek, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování nejsou přípustné.

### 3. Postup účtování

3.1. Účtová skupina 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)*

3.1.1. Účtují se zde zejména pohledávky za odběrateli. Pohledávka za odběratelem se vyúčtuje při splnění dodávky vůči odběrateli ve smyslu příslušných ustanovení smlouvy v oblasti obchodních závazkových vztahů. Dále se zde účtují poskytnuté zálohy dodavatelům před splněním smlouvy ze strany dodavatele, ostatní pohledávky z obchodních vztahů, například reklamace vůči dodavatelům, nárok na záruční paušál při převzetí závazků za záruční opravy.

3.1.2. Účtují se zde zejména pohledávky za směnky předané bance k proplacení do doby splatnosti směnky, jakož i jiné cenné papíry předané k eskontu bance; ve prospěch účtu pohledávek za směnky předané bance k proplacení se účtují směnky a jiné cenné papíry bankou zinkasované, jakož i směnky a jiné cenné papíry neproplacené, bankou vrácené.

3.2. Účtová skupina 32 - *Závazky (krátkodobé)*

3.2.1. Účtují se zde závazky vůči dodavatelům. Závazek vůči dodavateli se vyúčtuje při vzniku závazku ve smyslu příslušných ustanovení smlouvy v oblasti obchodních závazkových vztahů. Dále se zde účtují přijaté krátkodobé zálohy od odběratelů před splněním závazků vůči odběratelům, účtují se zde ostatní krátkodobé závazky z obchodních vztahů, například uplatněné reklamace odběrateli, závazek vůči obchodnímu partnerovi, který přebírá záruční závazky za podané výkony (z poskytování záručního paušálu).

3.2.2. Účtují se zde směnky vlastní a akceptované směnky cizí při jejich použití k uspokojení závazku vůči dodavateli, kde směnečný závazek pro účetní jednotku je jeden rok a kratší.

3.2.3. U pravidelně se opakujících zálohových plateb od uživatelů bytů a nebytových prostor (služby spojené s užíváním bytů a nebytových prostor a nájemné či příspěvek vlastníka jednotky) lze účtovat o předpisu záloh.

3.3. Účtová skupina 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi*

3.3.1. Účtují se zde závazky z pracovněprávních vztahů včetně sociálního zabezpečení a zdravotního

- pojištění k zaměstnancům, popřípadě jiným fyzickým osobám (s výjimkou závazků ke společníkům ze závislé činnosti), a jejich zúčtování. Analytické účty se vedou podle jednotlivých zaměstnanců (fyzických osob) na mzdových listech.
- 3.3.2. Dále se zde účtují různé závazky vůči zaměstnancům, například nárok zaměstnanců na náhradu cestovních výdajů, různé pohledávky za zaměstnanci, například poskytnuté zálohy na cestovní výdaje, zálohy k vyúčtování, uplatnění náhrady za zaměstnanci.
- 3.3.3. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi* se účtují závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění k příslušným institucím, jak ze zákonné výše, tak z dobrovolného plnění, a sice se souvztažnými zápisy buď na vrub příslušných účtů účtové skupiny 52 - *Osobní náklady* u částek hrazených zaměstnavatelem, nebo na vrub příslušných účtů závazků vůči zaměstnancům z pracovněprávních vztahů a příslušného účtu účtové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva* u částek hrazených zaměstnancem.
- 3.3.4. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi* se účtují nároky na výplaty sociálních dávek se souvztažnými zápisy ve prospěch příslušných účtů závazků vůči zaměstnancům z pracovněprávních vztahů i příslušných účtů účtové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva*.
- 3.4. Účtová skupina 34 - *Zúčtování daní a dotací - Daň z příjmů*
- 3.4.1. Účtují se zde placené zálohy na daň z příjmů v průběhu roku a sražená daň z příjmů zdaněných zvláštní sazbou daně v případech, kdy podle zákona o daních z příjmů lze sraženou daň započítat na celkovou daňovou povinnost.
- 3.4.2. Ke konci rozvahového dne se zde vyúčtuje závazek účetní jednotky ze splatné daně k finančnímu orgánu za zdaňovací období podle daňového přiznání, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* pro účtování daně z příjmů z běžné činnosti splatné nebo pro účtování daně z příjmů z mimořádné činnosti splatné.
- 3.4.3. Není-li k okamžiku sestavení účetní závěrky známa skutečná daňová povinnost, postupuje se podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 004 Rezervy*.
- 3.4.4. Dále se zde účtuje daň z příjmů, jejíž odvod finančnímu orgánu zajišťuje účetní jednotka jako plátce daně za daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům daně, například zaměstnancům.
- 3.5. Účtová skupina 34 - *Zúčtování daní a dotací - Daň z přidané hodnoty*
- 3.5.1. Ve prospěch příslušného účtu se účtuje podle daňových dokladů daňová povinnost účetní jednotky ze splatné daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období především vůči finančnímu orgánu, a to se souvztažným zápisem zejména na vrub příslušného účtu účtových skupin 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)*, 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi*, 37 - *Jiné pohledávky a závazky*, respektive na vrub příslušného účtu účtových tříd 0, 1 a 5, jestliže zdanitelné plnění bylo uskutečněno pro vlastní potřebu účetní jednotky nebo při bezplatném plnění ve prospěch jiných osob.
- 3.5.2. Účtuje se zde i daňový dobropis (snížení daně) a vrubopis (zvýšení daně) při opravě základu daně, podle něhož byl původní závazek vyúčtován.
- 3.5.3. Na vrub příslušného účtu se účtuje podle daňových dokladů nárok především vůči finančnímu orgánu na odpočet DPH ve zdaňovacím období, ve kterém po zaúčtování plátce uplatnil nárok na odpočet daně, a to se souvztažným zápisem zejména ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 32 - *Závazky (krátkodobé)*, 37 - *Jiné pohledávky a závazky*, 47 - *Dlouhodobé závazky*. Na vrub tohoto účtu se dále účtuje placení daně finančnímu orgánu.
- 3.5.4. Dále se zde účtuje vrácení daně při uplatnění nadměrného odpočtu.
- 3.5.5. Účtování musí být uspořádáno tak, aby účetní jednotka na jeho podkladě prokázala především finančnímu orgánu v návaznosti na daňové přiznání
- daňový závazek za zdaňovací období,
  - odpočet daně v členění nároku na nadměrný odpočet podle zdaňovacích období,
  - zúčtování DPH, kterým se vyjádří celkový výsledný vztah vůči finančnímu orgánu za zdaňovací období, se zřetelem k postupu při nadměrném odpočtu, jakož i k postupu při uplatnění nároku na vrácení daně.
- 3.5.6. Oprávněný vývozce prokazuje finančnímu orgánu výše uvedené údaje odděleně pro vývoz zboží do zahraničí.
- 3.6. Účtová skupina 34 - *Zúčtování daní a dotací - Ostatní daně a poplatky*
- 3.6.1. Ve prospěch příslušného účtu se účtuje podle daňových dokladů daňová povinnost účetní jednotky ze spotřebních daní za zdaňovací období vůči finančnímu orgánu, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtových skupin 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)*, 33 - *Zúčtování se zaměstnanci a institucemi* a 37 - *Jiné pohledávky a závazky*, respektive na vrub příslušného účtu účtových tříd 1 a 5, jestliže zdanitelné plnění bylo uskutečněno



- pro vlastní potřebu účetní jednotky nebo při bezplatném plnění ve prospěch jiných osob, jakož i při vzniku manka a škody na vybraných výrobcích.
- 3.6.2. Na vrub příslušného účtu se účtuje odvod daně nebo zálohové pevné částky a vyrovnání daňové povinnosti ze spotřebních daní. Dále se na vrub příslušného účtu účtuje podle daňových dokladů nárok vůči finančnímu orgánu na vrácení daně za zdaňovací období, a to se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 32 - *Závazky (dlouhodobé)*, 37 - *Jiné pohledávky a závazky*, 47 - *Dlouhodobé závazky*.
- 3.6.3. Účtování o spotřebních daních musí být uspořádáno tak, aby účetní jednotka na jeho podkladě prokázala finančnímu orgánu, v návaznosti na daňové přiznání
- daňový závazek za zdaňovací období,
  - nárok na vrácení daně za zdaňovací období,
  - zúčtování spotřebních daní, kterým se vyjádří celkový výsledný vztah vůči finančnímu orgánu za zdaňovací období.
- 3.6.4. Účtuje se zde i o dalších daních podle příslušných daňových předpisů, například o dani silniční, dani z nemovitostí, dani dědické, dani darovací, dani z převodu nemovitostí.
- 3.6.5. Poplatky se účtují ve prospěch příslušného účtu (příslušného příjemce poplatků) se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 53 - *Daně a poplatky*. Placení poplatků se vyúčtuje na vrub příslušného účtu.
- 3.7. Účtová skupina 34 - *Zúčtování daní a dotací* - Dotace (§ 47 odst. 4 vyhlášky)  
Příjem dotace k úhradě nákladů se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací* se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 22 - *Účty v bankách*; použití dotace se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací* a ve prospěch ostatních provozních a finančních výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel. Dotace na úhradu úroků nezahrnovaných do pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se ve věcné a časové souvislosti účtuje do ostatních finančních výnosů. Dotace na pořízení dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku a technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek*.
- 3.8. Účtová skupina 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva*
- 3.8.1. V této účtové skupině se účtují například krátkodobé půjčky a úvěry za účetními jednotkami konsolidačního celku.
- 3.8.2. Dále se zde účtují pohledávky za upisovateli, tj. akcionáři, či společníky a členy družstva. Zůstatek účtu představuje upsané nesplacené akcie nebo podíly vykazované v položce „A. Pohledávky za upsaný základní kapitál“.
- 3.8.3. Účtují se zde rovněž například krátkodobé pohledávky za společníky ve veřejné obchodní společnosti, jakož i za komplementáři v komanditní společnosti, popřípadě za společníky ve společnosti s ručením omezeným, ve výši předepsané úhrady ztráty, a to souvztažně k příslušnému účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* vykazovanému v položce „T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům“ nebo „O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům“, popřípadě k příslušnému účtu účtové skupiny 43 - *Výsledek hospodaření*.
- 3.8.4. Účtují se zde například krátkodobé pohledávky z půjček a úvěrů společníkům v obchodní společnosti, úrok z prodlení při opožděném splacení peněžitého vkladu společníka ve veřejné obchodní společnosti, v komanditní společnosti, či ve společnosti s ručením omezeným.
- 3.8.5. Účtují se zde pohledávky za účastníky sdružení, které není právnickou osobou.
- 3.9. Účtová skupina 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva*
- 3.9.1. Účtují se zde například krátkodobé závazky k účetním jednotkám v rámci konsolidačního celku z přijatých půjček a úvěrů.
- 3.9.2. Účtují se zde závazky ke společníkům včetně akcionářů v obchodních společnostech nebo členům v družstvech ve výši jejich podílu na zisku společnosti nebo družstva, a to se souvztažným zápisem na příslušném účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* vykazovaném v položce „T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům“ nebo „O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům“, pokud jde o společníky ve veřejné obchodní společnosti a komplementáře v komanditní společnosti a příslušného účtu účtové skupiny 43 - *Výsledek hospodaření*, pokud jde o společníky v ostatních obchodních společnostech a členy v družstvech, jakož i komanditisty v komanditní společnosti.
- 3.9.3. Účtují se zde například krátkodobé závazky z půjček a úvěrů od společníků obchodní společnosti.
- 3.9.4. Účtují se zde závazky ke společníkům ve společnosti s ručením omezeným a komanditistům komanditních společností a členům družstev ze závislé činnosti, tj. z pracovněprávních vztahů včetně sociálního zabezpečení, a jejich zúčtování.
- 3.9.5. Účtují se zde závazky účetní jednotky, jako akcionáře či společníka v jiné obchodní společnosti, za převzaté zatímní listy nebo dosud nesplacené vklady.

- 3.9.6. Účtují se zde závazky k účastníkům sdružení, které není právnickou osobou.
- 3.10. Účtová skupina 37 - *Jiné pohledávky a závazky*
- 3.10.1. Na příslušném účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky* prodávající účtuje o pohledávce z prodeje podniku nebo jeho části nebo nájmu podniku či jeho části a kupující účtuje o závazku z koupě podniku či jeho části podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem**.
- 3.10.2. Účtuje se zde podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 009 Deriváty** o pohledávkách a závazcích z pevných termínovaných operací, o nakoupených a prodaných opcích. Analytické účty se vedou v členění na nákupní a prodejní opce.
- 3.10.3. Rovněž zde účtuje emitent dluhopisů o pohledávce z emitovaných dluhopisů. Na vrub příslušného účtu se účtuje vydání
- dlouhodobých dluhopisů souvztažně k příslušnému účtu účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky*,
  - krátkodobých dluhopisů souvztažně k příslušnému účtu účtové skupiny 24 - *Jiné krátkodobé finanční výpomoci*.
- Ve prospěch účtu se účtuje úhrada dluhopisů od majitele. Analytické účty se vedou podle jednotlivých emisí.
- 3.10.4. Účtuje se zde i o dalších pohledávkách a krátkodobých závazcích, například
- pohledávka na náhradu škody či manka za odpovědnou osobou, souvztažně k příslušnému účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*, pokud tato pohledávka nemá charakter dohadné položky aktivní,
  - závazek z odpovědnosti za způsobenou škodu, souvztažně k příslušnému účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady*, pokud tento závazek nemá charakter dohadné položky pasivní,
  - závazek nebo pohledávka řízené společností podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu**,
  - pohledávka nebo závazek řídicí společnosti podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu**,
  - lze zde účtovat i závazek vůči celnímu orgánu z titulu cel, daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) a závazek ze spotřebních daní při dovozu. Na analytických účtech vede účetní jednotka zvlášť zúčtování cel a zvlášť zúčtování DPH a jednotlivých spotřebních daní při dovozu. V návaznosti na daňové příznání k DPH a ke spotřební dani musí být účtování v rámci analytických účtů k příslušnému účtu účtové skupiny 37 - *Jiné pohledávky a závazky* uspořádáno tak, aby se prokázalo placení DPH a spotřebních daní celnímu orgánu a nárok na odpočet DPH a na vrácení spotřebních daní vůči finančnímu orgánu.
- Jako o pohledávce se účtuje o vkladu do obchodní společnosti a družstva do doby zápisu vkladu do základního kapitálu v obchodním rejstříku, respektive do doby vydání akcií či zatímních listů.
- 3.11. Účtová skupina 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*
- V této účtové skupině se účtuje o přechodných účtech aktiv a pasiv; na příslušných účtech se časově rozlišují náklady a výnosy v souvislosti s konkrétním titulem v určité známé výši, jakož i v dohadné výši v souvislosti s konkrétním titulem, a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími. Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody.
- 3.11.1. Na příslušném účtu vykazovaném v položce „D.I.1. Náklady příštích období“ se účtují výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5, například náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání, nájemné placené předem, předplatné; zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí.
- 3.11.2. Na příslušném účtu vykazovaném v položce „D.I.2. Komplexní náklady příštích období“ se účtují náklady a výdaje příštích období, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, například náklady na přípravu a záchytné výkony a náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují), náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na předzásobení (na skladování); zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně souvisejí, nejpozději však do čtyř let od zaúčtování nákladů na příslušný účet účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*, s výjimkou případů vyplývajících ze smluv, respektive platných předpisů.
- 3.11.3. Prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv* vykazovaného v položce „C.I.1. Výdaje příštích období“ se vyúčtují náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. Lze vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Účtuje se zde například nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku.
- 3.11.4. Na příslušném účtu vykazovaném v položce „C.I.2. Výnosy příštích období“ se účtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, například nájemné přijaté předem, částky přijatých pau-

šálů předem na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné. Vlastník rozvodného zařízení může časově rozlišovat po dobu nejdéle 20 let přijaté úhrady podle příslušného zákona za účelně vynaložené náklady spojené s připojením a se zajištěním požadovaného příkonu a v případě přeložek rozvodných zařízení za samostatné stavby s nimi souvisejícími. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, s kterým věcně souvisejí.

- 3.11.5. Na příslušném účtu vykazovaném v položce „D.I.3. Příjmy příštích období“ se účtují částky účetní jednotkou nepřijaté (neinkasované), které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči právníkům a fyzickým osobám. Jsou to zejména výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby. Účtuje se souvztažnými zápisy ve prospěch příslušných účtů účtové třídy 6.
- 3.11.6. Na příslušném účtu vykazovaném v položkách „C.II.6. Dohadné účty aktivní“ nebo „C.III.8. Dohadné účty aktivní“ se účtují dohadné položky aktivní. Jde například o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady. Patří sem i výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, respektive toto bankovní vyúčtování bylo chybné, jakož i odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků. Výše uvedené případy se vyúčtují se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 64 - *Jiné provozní výnosy* nebo 66 - *Finanční výnosy*.
- 3.11.7. Na příslušném účtu vykazovaném v položkách „B.II.8. Dohadné účty pasivní“ nebo „B.III.10. Dohadné účty pasivní“ se účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, například nevyfakturované dodávky.

Účtují se sem i nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, respektive toto bankovní vyúčtování je chybné, a závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno ke konci rozvahového dne stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtových skupin 56 - *Finanční náklady* a příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady*, popřípadě na vrub příslušného účtu majetku, respektive nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce. Účtuje se zde i poměrná část silniční daně při účtování v hospodářském roce.

- 3.12. Účtová skupina 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování*
- 3.12.1. V této účtové skupině se účtuje tvorba opravných položek k jednotlivým pohledávkám, jakož i jejich snížení, popřípadě zrušení *podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 005 Opravné položky*.
- 3.12.2. Dále se zde účtuje o vztazích mezi jednotlivými vnitřními organizačními útvary účetní jednotky v závislosti na organizaci účetnictví účetní jednotky. Příslušný účet účtové skupiny 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování* při uzavírání účetních knih nemá zůstatek.
- 3.12.3. V účtové skupině 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování* se účtuje převod nákladů a výnosů mezi účastníky sdružení, které není právníkou osobou. Případný zůstatek příslušného účtu účtové skupiny 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování* se koncem roku vyrovná vyúčtovanou pohledávkou či závazkem za příslušnými účastníky sdružení (účtová skupina 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva nebo 36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení nebo k členům družstva*).

## Český účetní standard pro podnikatele č. 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími

v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování na kapitálových účtech a dlouhodobých závazků za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

A.I. Základní kapitál

A.I.1. Základní kapitál

- 3. Změny základního kapitálu
- A.II. Kapitálové fondy
- A.II.1. Emisní ážio
  - 2. Ostatní kapitálové fondy
  - 3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
  - 4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
- A.III.1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
  - 2. Statutární a ostatní fondy
- A.IV. Výsledek hospodaření minulých let
- A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
  - 2. Neuhrazená ztráta minulých let
- A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ - /
- B.II. Dlouhodobé závazky
- B.II.1. Závazky z obchodních vztahů
  - 2. Závazky - ovládací a řídicí osoba
  - 3. Závazky - podstatný vliv
  - 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
  - 5. Dlouhodobé přijaté zálohy
  - 6. Vydané dluhopisy
  - 7. Dlouhodobé směnky k úhradě
  - 9. Jiné závazky
  - 10. Odložený daňový závazek
- B.IV.1. Bankovní úvěry dlouhodobé vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

## 2. Obsahové vymezení

- 2.1. Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků uvedené v § 14, 15, 17 a 18 vyhlášky.
- 2.2. Pasiva podle bodu 2.1., dlouhodobé závazky se zbytkovou splatností jeden rok a kratší, které jsou vykazovány v položkách „B.III.1. Závazky z obchodních vztahů“ až „B.III.11. Jiné závazky“ a dlouhodobé bankovní úvěry se zbytkovou splatností jeden rok a kratší, které jsou vykazovány v položce „B.IV.3 Bankovní úvěry krátkodobé“, jsou účtovány v účtové třídě 4, která obsahuje
  - a) základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy, převedené výsledky hospodaření, výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení (vlastní kapitál),
  - b) rezervy,
  - c) dlouhodobé bankovní úvěry,
  - d) dlouhodobé závazky,
  - e) odložený daňový závazek a pohledávku,
  - f) účet individuálního podnikatele.

## 3. Postupy účtování

- 3.1. Vlastní kapitál
- 3.1.1. Na účtech účtových skupin 41 - *Základní kapitál*

*a kapitálové fondy až 43 - Výsledek hospodaření se účtuje o vlastním kapitálu účetní jednotky.*

- 3.1.2. Fondy se člení do účtových skupin podle toho, zda jsou tvořeny a doplňovány z kapitálových vkladů peněžních i nepeněžních (kapitálové fondy) nebo ze zisku (ostatní fondy). Fondy nelze tvořit na vrub nákladů či výnosů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.
- 3.1.3. Na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.I.1. Základní kapitál“ se zachycuje základní kapitál a jeho změny podle právní formy účetní jednotky a účtuje se na něm podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu. O zvýšení či snížení zapisovaného základního kapitálu se účtuje až na základě zápisu v obchodním rejstříku.
- 3.1.4. Odděleně se na analytickém účtu sleduje
  - a) základní kapitál vytvořený vklady,
  - b) základní kapitál vytvořený přímo nebo zprostředkovaně ze zisku,
  - c) u družstev základní kapitál v členění na zapsaný a nezapsaný,
  - d) a dále podle jednotlivých osob, které vložily vklad.
- 3.1.5. Na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.II.1. Emisní ážio“ se účtuje rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a částkou, za kterou společnost akcie vydává (emisní kurs), popřípadě vkladů při zvyšování základního kapitálu upsáním nových akcií, popřípadě nových vkladů. Dále se zde účtují další případy uvedené v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu*.
- 3.1.6. Na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.II.2. Ostatní kapitálové fondy“ se účtují ostatní kapitálové vklady peněžní i nepeněžní, které při jejich vytvoření nezvyšují základní kapitál účetní jednotky a není pro ně v předcházejících účtech této účtové skupiny samostatný syntetický účet. Ve prospěch účtu se účtují také přijaté dary; u družstev rovněž členské podíly na družstevní bytovou výstavbu a státní příspěvek apod. Analytické účty se vedou podle jednotlivých kapitálových fondů s odděleným sledováním darů a členských podílů a státního příspěvku.
- 3.1.7. Na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ se účtuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly* a *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 009 Deriváty*.
- 3.1.8. Na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce

- „A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách“ se účtuje podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem**.
- 3.1.9. Na příslušném účtu účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“ se účtuje podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu**. Analytické účty se vedou podle jednotlivých osob, které se zavázaly vložím vkladu zvýšit základní kapitál.
- 3.1.10. Tvorba a čerpání fondů tvořených ze zisku (účtová skupina 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*) se řídí podle právní povahy účetní jednotky právními předpisy, společenskou smlouvou, stanovami, rozhodnutím valné hromady nebo členské schůze, popřípadě představenstva akciové společnosti. V případě příslušného účtu účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.III.1. Zákonný rezervní fond“ se analytické účty vedou podle jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku, která stanoví povinnost vytvářet rezervní fond obchodní společnosti, a u příslušného účtu účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.III.2. Statutární a ostatní fondy“ se vedou analytické účty podle jednotlivých fondů a dále podle jednotlivých druhů čerpání fondů tvořených ze zisku.
- 3.1.11. Příslušný účet účtové skupiny 43 - *Výsledek hospodaření* je určen k rozdělení účetního zisku, nebo vypořádání účetní ztráty podle pravidel stanovených obchodním zákoníkem, popřípadě jiným předpisem, rozhodnutím orgánů účetní jednotky či podle rozhodnutí individuálního podnikatele. Na vrub tohoto účtu se účtují i tantiémy a dividendy k výplatě podle příslušných rozhodnutí o rozdělení zisku v případech, kdy se na uvedené tituly netvoří zvláštní fondy ze zisku. Tento účet nesmí mít k okamžiku uzavření účetních knih zůstatek. Pokud k okamžiku uzavření účetních knih není rozhodnuto o použití výsledku hospodaření, převede se zůstatek tohoto účtu ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.IV.1 Nerozdělený zisk minulých let“, popřípadě na vrub příslušného účtu účtové skupiny 42 - *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let“.
- 3.2. Na účtech účtové skupiny 45 - *Rezervy* se účtuje podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 004 Rezervy**.
- 3.3. Dlouhodobé úvěry a dlouhodobé závazky
- 3.3.1. Na příslušném účtu účtové skupiny 46 - *Dlouhodobé bankovní úvěry* vykazovaném v položce „B.IV.1 Bankovní úvěry dlouhodobé“ se účtuje o bankovních úvěrech, které mají dlouhodobý charakter (delší než jeden rok). Rovněž se zde účtuje o dlouhodobých bankovních úvěrech, které se poskytují při eskontu směnek. Analytické účty se vedou podle jednotlivých účtů úvěrů otevřených účetní jednotce.
- 3.3.2. Na příslušných účtech účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* se účtuje o závazcích z obchodního i neobchodního styku s dobou splatnosti delší než jeden rok. Analytické účty se vedou podle jednotlivých věřitelů.
- 3.3.3. Na příslušných účtech účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* vykazovaných v položce „B.II.1. Závazky - ovládací a řídicí osoba“ nebo „B.II.2. Závazky - podstatný vliv“ respektive „B.III.1. Závazky - ovládací a řídicí osoba“ nebo „B.III.2. Závazky - podstatný vliv“ se zachycují závazky v rámci konsolidačního celku. Odděleně se na analytických účtech sledují závazky z kapitálových operací a z obchodního styku.
- 3.3.4. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* vykazovaném v položce „B.II.6. Vydané dluhopisy“ účtuje emitent dluhopisů vydané dluhopisy ve výši emise souvztažné s účtem určeným pro účtování pohledávek z emitovaných dluhopisů.
- 3.3.5. Účetní jednotka zvolí v rámci účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* účet, na kterém účtuje zejména při nájmu podniku nebo jeho části podle § 488b a následujících obchodního zákoníku podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem**.
- 3.3.6. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* vykazovaném například v položce „B.II.5. Dlouhodobé přijaté zálohy“ respektive „B.III.8. Krátkodobé přijaté zálohy“ se účtují přijaté zálohy od odběratelů před splněním závazku vůči odběrateli.
- 3.3.7. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* vykazovaném v položce „B.II.7. Dlouhodobé směnky k úhradě“ se zachycují směnky vlastní a akceptované směnky cizí.
- 3.3.8. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky* vykazovaném v položce „B.II.9. Jiné dlouhodobé závazky“ respektive „B.III.11. Jiné závazky“ se zachycují ostatní dlouhodobé dluhy neúčtované na předcházejících účtech účtové skupiny 47 - *Dlouhodobé závazky*. V této položce se vykazují také závazky vyplývající z tichého společenství.
- 3.3.9. U pravidelně se opakujících zálohových plateb od uživatelů bytů a nebytových prostor (služby spojené s užíváním bytů a nebytových prostor a nájemné či příspěvek vlastníka jednotky) lze účtovat o předpisu záloh.

- 3.4. Na příslušném účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka* vykazovaném v položce „B.II.10. Odložený daňový závazek“ se účtují částky odloženého daňového závazku podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 Odložená daň*.
- 3.5. Účtová skupina 49 - *Individuální podnikatel*
- 3.5.1. Na příslušném účtu účtové skupiny 49 - *Individuální podnikatel* vykazovaném v položce „A.I.1. Základní kapitál“ se u fyzické osoby zachycují osobní vklady, včetně vkladu

na začátku podnikatelské činnosti, výběrů individuálního podnikatele a přijatých darů. Při otvírání účetních knih se na tento účet převede zisk, popřípadě ztráta za předcházející účetní období se souvztažným zápisem na účtu určeném k zaúčtování výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení. Tento účet může nabýt pasivní, popřípadě i aktivní zůstatek.

- 3.5.2. Odděleně se sledují na analytických účtech přijaté dary, převedený zisk nebo ztráta.

### Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy

#### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování nákladů a výnosů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

#### 2. Obsahové vymezení

- 2.1. Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení nákladů a výnosů uvedené v § 20 až 38 vyhlášky.
- 2.2. Účtová třída 5 obsahuje prvotní a ve vybraných případech i druhotné náklady. Na jednotlivé účty této účtové třídy se účtují účetní případy narůstajícím způsobem od začátku účetního období.
- 2.3. Účtová třída 6 obsahuje výnosy narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Prvotní výnosy se v této účtové třídě zachycují časově rozlišené. Daň z přidané hodnoty vyznačená na vystaveném daňovém dokladu (například faktuře) není součástí tržeb, ale účtuje se přímo ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací*.

#### 3. Postup účtování

- 3.1. Účtová třída 5 - Náklady
- 3.1.1. Zůstatky účtů v účtové třídě 5 se při uzavírání účetních knih převádějí na vrub příslušného účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát*.
- 3.1.2. Analytické účty v účtové třídě 5 je třeba přizpůsobit ustanovením zákona o daních z příjmů. Zejména je nutno u účtů, na nichž se zachycují připočitatelné a odpočitatelné položky pro zjištění

základu pro výpočet daňové povinnosti, sledovat tyto položky odděleně; u položek, které se z hlediska ovlivnění daňového základu uznávají podle ustanovení zákona o daních z příjmů jen ve zvlášť stanovených případech (například cestovné, dary), je nutné zajistit v účetnictví podklady pro analýzu těchto položek z hlediska daňového.

- 3.1.3. Pokud ve vyúčtováních (fakturách) za přijaté služby nebo nákladech zúčtovaných podle jiných dokladů budou zahrnuty také částky, které nepatří do nákladů účetní jednotky (například soukromé telefonní hovory, přepravné, nájemné, elektrický proud apod.), lze postupovat takto:
- a) zjistí-li se před zaúčtováním příslušných vyúčtování (faktur) nároky, které mají pracovníci, popřípadě jiné účetní jednotky uhradit, částky takových nároků se zaúčtují přímo na příslušné účty účtové třídy 3,
  - b) nezjistí-li se tyto částky před zachycením příslušných vyúčtování (faktur), zaúčtují se částky na příslušné účty účtové třídy 5. O dodatečně přijaté náhrady nebo vyúčtované nároky na ně na účtech v účtové třídě 3 se sníží zachycené náklady v účtové třídě 5,
  - c) u účetních jednotek, které poskytují služby (například v cestovních kancelářích, ve veřejném stravování), se v nákladech v účtové třídě 5 účtují celé částky faktur či jiných dokladů a tržby za poskytnuté služby se vyúčtují v účtové třídě 6.

- 3.2. Účtová skupina 50 - *Spotřebované nákupy*
- 3.2.1. Na účtech této účtové skupiny se účtuje v závislosti na zvoleném způsobu účtování o zásobách.
- 3.2.2. Při uplatnění způsobu A se postupuje takto:
- a) v průběhu účetního období spotřebované položky materiálu a zboží se běžně vyúčtovávají na vrub příslušných účtů

- účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* se souvztažným zápisem ve prospěch účtů zásob,
- b) při uzavírání účetních knih případné rozdíly mezi fyzickým stavem zásob zjištěných při inventarizaci a účetním stavem na příslušných účtech zásob se vyúčtují podle své povahy podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob**.
- 3.2.3. Při uplatnění způsobu B se postupuje takto:
- a) v průběhu účetního období náklady, které tvoří pořizovací cenu jednotlivých položek nákupu, se účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*,
- b) při uzavírání účetních knih počáteční zůstatky účtů vyjadřujících stav materiálu a zboží na skladě a v prodejnách se vyúčtují souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*. Konečné stavy zásob materiálu a zboží ověřené inventarizací se vyúčtují na vrub příslušných účtů účtových skupin 11 - *Materiál* a 13 - *Zboží* (které slouží k účtování materiálu na skladě a zboží na skladě a v prodejnách) a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*. U inventarizačních rozdílu se postupuje podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob**.
- 3.2.4. Na příslušných účtech účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* se účtují neskladovatelné nákupy.
- 3.3. Účtová skupina 51 - *Služby*  
Na účtech této účtové skupiny se účtují prvotní náklady za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek. Výjimku tvoří příslušný účet sloužící k účtování nákladů na reprezentaci, kde se účelově shromažďují náklady týkající se reprezentace a kde se účtuje i o vlastních výkonech, které se použijí pro účely reprezentace. Na příslušném účtu účtové skupiny 51 - *Služby* se účtuje drobný nehmotný majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem, podle § 6 odst. 2 písm. b) vyhlášky.
- 3.4. Účtová skupina 52 - *Osobní náklady*  
Na příslušných účtech účtové skupiny 52 - *Osobní náklady* se účtují veškeré požitky zaměstnanců včetně příjmů společníků a členů družstva ze závislé činnosti. Na těchto účtech se účtují mzdy zásadně v hrubých částkách. Do hrubé mzdy musí být zahrnuta také naturální mzda, je-li součástí mzdy. Nepeněžní plnění mezd (naturální mzda) se účtuje v cenách obvyklých, které uznává zákon o daních z příjmů.
- 3.5. Účtová skupina 53 - *Daně a poplatky*
- 3.5.1. V této účtové skupině se zachycují daně, odvody a podobné platby charakteru nákladů v případech, kdy je účetní jednotka poplatníkem, s výjimkou daně z příjmů, která se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*.
- 3.5.2. V této účtové skupině se účtují též doměrky těchto daní za minulá léta včetně daně z přidané hodnoty za minulá léta v případech, kdy o tuto daň již nelze zvýšit hodnotu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, zásob, pohledávek apod. Dále se zde účtují doměrky spotřební daně vztahující se k vlastní spotřebě vyrobených výrobků v souladu se zákonem o spotřebních daních.
- 3.6. Účtová skupina 54 - *Jiné provozní náklady*
- 3.6.1. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* se účtuje rozdíl mezi cenou prodávaných předmětů vedenou na účtech účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a vytvořenými opravkami. Dále se na vrub tohoto účtu účtuje cena prodaného neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku evidovaná na účtech účtové skupiny 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a hodnota úplatně převedených nákladů na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku z příslušných účtů účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*.
- 3.6.2. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* se účtuje úbytek materiálu v ocenění, které vychází z ocenění tohoto materiálu na příslušných účtech v účtové třídě 1.
- 3.6.3. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* se účtuje bezplatné předání majetku, k němuž není účetní jednotka povinna. Patří sem například zůstatková cena darovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku včetně daňové povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty vztahující se na bezplatné plnění.
- 3.6.4. Na vrub příslušného účtu (sloužícího k vyjádření určitých smluvních pokut a úroků z prodlení) se účtují částky závazků bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv, a to
- smluvní pokuty a úroky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Obchodního zákoníku s výjimkou úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru,
  - poplatky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Občanského zákoníku,
  - penále, popřípadě jiné sankce, ze smluvních vztahů,
  - postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového,
  - odstupné podle § 355 Obchodního zákoníku.

- 3.6.5. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* (pro účtování ostatních pokut a penále) se účtují částky závazků podle příslušných dokladů bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv.
- 3.6.6. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* se účtují případy odpisu pohledávky v souladu s § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Případný odpis pohledávek nad uvedený rámec, například odpis pohledávky, u které ze všech okolností případu je zřejmé, že náklady na její vymáhání přesáhnou její výtěžek nebo je podle sdělení příslušného orgánu (policie, soudy apod.) dlužník neznámého pobytu, se sleduje na oddělených analytických účtech k tomuto účtu. Dále se zde účtuje odpis pohledávky v souladu s článkem V (přechodná ustanovení k Čl. 1), bod 1 zákona č. 149/1995 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jmenovitá hodnota těchto pohledávek se při plném či částečném odepsání sleduje na podrozvahových účtech. Na vrub tohoto účtu se účtuje i hodnota pohledávky při jejím postoupení.
- 3.6.7. Na vrub příslušného účtu (příslušných účtů) účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* se účtují ostatní položky neúčtované na předcházejících účtech, které se týkají provozní oblasti.
- 3.6.8. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* (pro vyjádření manka a škod) se účtují manka a škody na majetku. Jedná se například o manka a škody na dlouhodobém majetku, manka nad normu přirozených úbytků zásob (nakoupených i vlastní výroby), úplnou či částečnou škodu na nedokončené výrobě. Částečnou škodu na nedokončené výrobě lze vyjádřit ve výši úhrady od pojišťovny. Jsou-li stanoveny normy přirozených úbytků zásob, neúčtuje se na tomto účtu o úbytcích v rámci těchto norem. Ty se účtují podle charakteru zásob na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* nebo na vrub příslušného účtu účtové skupiny 61 - *Změna stavu zásob vlastní činnosti*. Nutné porážky zvířat a konfiskáty se účtují jako prodej zvířat, a to i v případě, že není dosaženo tržby.
- 3.7. Účtová skupina 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů*
- 3.7.1. V této účtové skupině se zachycují položky týkající se provozní (běžné) činnosti, tj. bez finančních a mimořádných nákladů a k nim se vztahujících opravných položek (účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* až 58 - *Mimořádné náklady*).
- 3.7.2. Kromě odpisů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se v této účtové skupině dále účtuje tvorba rezerv podle zvláštních právních předpisů, tvorba ostatních rezerv vztahujících se k provozní oblasti s výjimkou rezervy na daň z příjmů, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 45 - *Rezervy*. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* se účtuje použití rezerv podle zvláštních právních předpisů a ostatních rezerv nebo jejich zrušení pro nepotřebnost vztahujících se k provozní oblasti s výjimkou rezervy na daň z příjmů se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu rezerv v účtové skupině 45 - *Rezervy*.
- 3.7.3. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* pro zúčtování komplexních nákladů příštích období se zachycují položky provozního charakteru se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*. Ve prospěch tohoto účtu se zachycují položky provozního charakteru se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*.
- 3.7.4. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* se účtují částky vyjadřující postupně umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku nebo goodwillu se souvztažným zápisem ve prospěch účtu oprávek v účtové skupině 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo účtové skupině 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku*.
- 3.7.5. Souvztažnými účty k účtům pro účtování tvorby opravných položek podle § 55 vyhlášky jsou účty účtových skupin 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* (s výjimkou účtů sloužících k účtování opravných položek k poskytnutým zálohám a k dlouhodobému finančnímu majetku, k účtování o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku, k účtování o oprávkách k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku, 19 - *Opravné položky k zásobám* a 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování*. Ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* se účtuje částečné nebo plné rozpuštění opravných položek, když pominuly důvody pro jejich existenci, se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtových skupin 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku*, až na výše uvedené výjimky, 19 - *Opravné položky k zásobám* a 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování*.
- 3.8. Účtová skupina 56 - *Finanční náklady*
- 3.8.1. Na příslušný účet účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* se účtuje úbytek cenných papírů a podílů souvztažně se zápisy na příslušných účtech účto-



- vých skupin 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* a 25 - *Krátkodobý finanční majetek* v případě jejich prodeje. V případech prodeje dlužných cenných papírů je nutno k okamžiku prodeje doúčtovat naběhlý alikvotní výnosový úrok.
- 3.8.2. Na příslušném účtu účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* (pro vyjádření nákladových úroků) se účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, v případě půjček, finančních operací (například eskontace cenných papírů). Nepatří sem kapitalizované úroky, které se zahrnují do pořizovací ceny dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku podle § 47 odst. 1 písm. b) vyhlášky. Kapitalizace úroků se zahájí prvním použitím úvěru nebo půjčky na tento účel. Je-li úvěr nebo půjčka použit i na jiný účel, a to doložený věcně i hodnotově, účtují se úroky proporcionálně na jednotlivé účely.
- 3.8.3. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* se účtují kursové rozdíly podle § 60 vyhlášky a podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly*.
- 3.8.4. Na vrub příslušných účtů účtové skupiny 56 - *Finanční náklady* se účtuje podle § 51 až § 53a vyhlášky a podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly* a *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 009 Deriváty*.
- 3.8.5. V účtové skupině 56 - *Finanční náklady* se dále účtují náklady peněžního styku, zejména bankovní výlohy, pojistné, náklady spojené se získáním bankovních záruk a obdobné bankovní výlohy, jakož i depozitní poplatky s výjimkou případů, kdy se tyto položky stávají součástí pořizovací ceny majetku.
- 3.9. Účtová skupina 57 - *Rezervy a opravné položky finančních nákladů*
- 3.9.1. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 57 - *Rezervy a opravné položky finančních nákladů* se účtuje tvorba rezerv týkajících se finančních nákladů s výjimkou rezervy na daň z příjmů se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 - *Rezervy*. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 57 - *Rezervy a opravné položky finančních nákladů* se účtuje použití rezerv nebo jejich zrušení pro nepotřebnost s výjimkou rezervy na daň z příjmů se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 45 - *Rezervy*.
- 3.9.2. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 57 - *Rezervy a opravné položky finančních nákladů* se účtuje tvorba opravných položek souvztažně ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* (opravné položky k poskytnutým zálohám, k dlouhodobému finančnímu majetku) a účtů účtové skupiny 29 - *Opravné položky ke krátko-*
- dobému finančnímu majetku*. Ve prospěch tohoto účtu se účtuje částečné nebo plné rozpuštění opravných položek, když pominuly důvody pro jejich existenci, se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* (opravné položky k poskytnutým zálohám, k dlouhodobému finančnímu majetku) a účtové skupiny 29 - *Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku*.
- 3.10. Účtová skupina 58 - *Mimořádné náklady*
- 3.10.1. Na účtech této účtové skupiny se zachycují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i případy mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.
- 3.10.2. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady* (vyjadřujícího náklady na změnu metody) se účtují změny ve způsobu ocenění majetku (podle § 4 odst. 15 a § 7 odst. 4 zákona) se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného majetkového účtu.
- 3.10.3. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady* se účtují škody na majetku vzniklé z příčin pro účetní jednotku zcela mimořádných.
- 3.10.4. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady* se účtují položky rezerv na náklady charakteru mimořádných nákladů s výjimkou rezervy na daň z příjmů se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 - *Rezervy* (například rezerva na restrukturalizaci). Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady* se účtuje použití rezerv nebo jejich zrušení pro nepotřebnost s výjimkou rezervy na daň z příjmů se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 45 - *Rezervy*.
- 3.10.5. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady* se účtují například opravy nákladů minulých účetních období, pokud jde o významné položky, jakož i náklady z titulu postoupení, popřípadě ukončení hospodářské činnosti, či složky hospodářské činnosti účetní jednotky se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů*, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (vyjadřující převod provozních nákladů, popřípadě převod finančních nákladů). Na tomto účtu účtuje prodávající při prodeji podniku nebo jeho části podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem*.
- 3.10.6. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady* se účtují opravné položky souvztažně ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* (s výjimkou účtu pro účtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a oprávek k němu), 19 - *Opravné položky k zásobám*

- a 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování*, pokud mají vztah k mimořádným nákladům. Ve prospěch příslušného účtu se účtuje použití opravných položek souvztažně na vrub příslušných účtů účtových skupin 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku* až na výjimky uvedené výše, 19 - *Opravné položky k zásobám* a 39 - *Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování*, jestliže se jedná o položky mající vztah k mimořádným výnosům.
- 3.11. Účtová skupina 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*
- 3.11.1. Výše splatných daní při uzávěrce účetního období se zachycuje na vrub příslušného účtu pro část týkající se výsledku hospodaření z běžné činnosti, na vrub příslušného účtu pro část týkající se mimořádného výsledku hospodaření, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací* pro účtování daně z příjmů účetní jednotky.
- 3.11.2. Výše odložených daní se účtuje v souladu s § 59 vyhlášky podle svého charakteru na příslušném účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* pro část týkající se výsledku hospodaření z běžné činnosti, a na příslušném účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* pro část týkající se mimořádného výsledku hospodaření, se souvztažným zápisem na vrub, popřípadě ve prospěch účtu účtové skupiny 48 - *Odložený daňový závazek a pohledávka*.
- 3.11.3. V účtové skupině 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* se dále účtují doměrky daně za minulá léta a ve prospěch tohoto účtu vratky daně za minulá léta.
- 3.11.4. Na příslušném účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* se účtuje nárok na podíl na zisku či povinnost úhrady ztráty vůči společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti (souvztažný zápis je na příslušném účtu účtové skupiny 36 - *Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva* nebo na příslušném účtu účtové skupiny 35 - *Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva*).
- 3.11.5. Ve prospěch účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* (vyjadřujícího převod provozních nákladů) se účtují například náklady související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti, či složky hospodářské činnosti účetní jednotky se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady* nebo na vrub příslušných účtů účtové skupiny 56 - *Finanční náklady*, jestliže se jedná o náklady finančního charakteru.
- 3.11.6. Ve prospěch účtu účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* (vyjadřující převod finančních nákladů) se účtuje převod na vrub provozních nákladů, popřípadě na vrub některého z účtů účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady*, v zájmu objektivního vykazání provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.
- 3.11.7. Účtuje se zde také o tvorbě a použití rezervy na daň z příjmů podle § 16 odst. 3 vyhlášky a **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 004 Rezervy**.

#### 4. Postup účtování

##### 4.1. Účtová třída 6 - Výnosy

4.1.1. Slevy a srážky jsou u dodavatele součástí tržeb, mohou však být pro ně zřízeny samostatné analytické účty. Za slevy a srážky se považují všechny položky bez zřetele k tomu, zda zákazník měl předem na slevu nárok, či zda jde o slevu dodatečně uznanou, například pro špatnou jakost.

4.1.2. V případě úrokových výnosů (příjmů), které se podle zákona o daních z příjmů zdaňují zvláštní sazbou daně a sraženou daň je možno započíst na celkovou daňovou povinnost, se sražená daň z příjmů vyúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 - *Zúčtování daní a dotací*. V ostatních případech se úrokový výnos (příjem) účtuje v netto částce; pokud se uvedený úrokový výnos (příjem) účtuje v brutto částce, je nutno vyúčtovat částku srážkové daně odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu na příslušný účet účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*. Dividendy, podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, plynou-li ze zahraničí, se účtují v brutto částce, a plynou-li z tuzemska, se účtují v netto částce.

4.1.3. Právně zaniklé závazky se vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů (s výjimkou například splnění, splynutí, započtení, dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým, narovnání, pokud jde o stejné částky (případný rozdíl se zaúčtuje do výnosů)).

4.1.4. Zůstatky účtů v účtové třídě 6 se při uzavírání účetních knih převádějí ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 71 - *Účet zisků a ztrát*.

4.2. Účtová skupina 60 - *Tržby za vlastní výkony a zboží*  
Ve prospěch účtů této účtové skupiny se účtují na základě příslušných dokladů (například faktur) tržby se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)*, popřípadě příslušného účtu účtové skupiny 21 - *Peníze*.

4.3. Účtová skupina 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*

Na účtech této účtové skupiny se účtují v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob pří-

růstky a úbytky zásob vlastní výroby, popřípadě změna stavu zásob vyplývající z inventarizace jako rozdíl mezi výší stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a zvířat ke konci a k počátku účetního období, popřípadě měsíce, čtvrtletí či pololetí. Souvztažnými účty jsou příslušné účty v účtové třídě 1. Je-li hodnota zásob koncem příslušného období vyšší než na počátku období, vyúčtuje se rozdíl ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*, v opačném případě se rozdíl vyúčtuje na vrub příslušných účtů této účtové skupiny.

#### 4.4. Účtová skupina 62 - *Aktivace*

4.4.1. Ve prospěch příslušného účtu (pro vyjádření aktivace materiálu a zboží) se účtuje hodnota vyrobeného materiálu a zboží ve vlastní režii se souvztažným zápisem na vrub účtů zásob, popřípadě příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob.

4.4.2. Ve prospěch příslušného účtu (pro vyjádření aktivace vnitropodnikových služeb) se účtuje například vnitropodniková přeprava se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtových skupin 11 - *Materiál*, 13 - *Zboží*, 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízený dlouhodobý finanční majetek nebo 50 - Spotřebované nákupy*, popřípadě na vrub účtu sloužícího k účtování nákladů na reprezentaci v účtové skupině 51 - *Služby*, jde-li o použití vnitropodnikových služeb pro účely reprezentace.

4.4.3. Ve prospěch příslušných účtů (pro aktivaci dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku) se účtuje aktivace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vyrobeného ve vlastní režii se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízený dlouhodobý finanční majetek*.

#### 4.5. Účtová skupina 64 - *Jiné provozní výnosy*

4.5.1. Ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy* (pro účtování výnosů z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a materiálu) se účtují tržby, jakož i odhad poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků, se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 - *Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)*, popřípadě na vrub příslušného účtu účtové skupiny 38 - *Přechodné účty aktiv a pasiv*, jedná-li se o nepotvrzenou pohledávku.

4.5.2. Ve prospěch příslušného účtu (pro účtování výnosů ze smluvních pokut a úroků z prodlení) se účtují částky pohledávek bez ohledu na to, zda byly zaplacené či nikoliv, a to

a) smluvní pokuty a úroky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Obchodního zákoníku s výjimkou úroků z prodlení podle smlouvy a úvěru,

b) poplatky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení Občanského zákoníku,

c) penále, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,

d) postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového,

e) odstupné podle § 355 Obchodního zákoníku.

4.5.3. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy* se účtují úhrady pohledávek, které byly v minulosti odepsány na vrub nákladů a od tohoto okamžiku se v účetnictví neevidovaly. Na tento účet se účtují i výnosy z postoupení pohledávek z provozní činnosti.

4.5.4. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy* se účtují částky vyjadřující postupné umožňování oprávek k pasivnímu oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku nebo zápornému goodwillu se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu oprávek (účtové skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku*).

4.5.5. Ve prospěch příslušného účtu (či příslušných účtů) se účtují výnosy na předcházejících účtech neuvedené, mající vztah k provozní oblasti, rovněž se zde účtují nároky na náhradu škody účtované na příslušném účtu účtové skupiny 54 - *Jiné provozní náklady* (pro vyjádření mank a škod). Na tomto účtu se účtují dále inventarizační rozdíly podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci přirozených úbytků zásob**.

#### 4.6. Účtová skupina 66 - *Finanční výnosy*

4.6.1. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy* se účtuje prodej cenných papírů a podílů účtovaných v účtových skupinách 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* a 25 - *Krátkodobý finanční majetek*.

4.6.2. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy* (pro vyjádření výnosových úroků) se účtují nároky na přijaté úroky od peněžních ústavů a jiných dlužníků a obdobná plnění.

4.6.3. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy* se účtují kursové rozdíly podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly**.

4.6.4. V účtové skupině 66 - *Finanční výnosy* se účtuje podle **Českého účetního standardu pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 009 Deriváty**, dále například dividendy, podíly na zisku, nájemné vyplývající z vlastnictví dlouhodobého finančního majetku vedeného na účtech účtové

skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek*, dividendy či úroky, vyplývající z vlastnictví tohoto majetku vedeného na účtech účtové skupiny 25 - *Krátkodobý finanční majetek*.

4.6.5. V účtové skupině 66 - *Finanční výnosy* se dále účtují finanční výnosy nezachycované na předcházejících účtech této účtové skupiny.

4.7. Účtová skupina 68 - *Mimořádné výnosy*

4.7.1. Na účtech této účtové skupiny se zachycují zcela mimořádné operace vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i případy mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.

4.7.2. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 68 - *Mimořádné výnosy* (vyjadřujícího výnosy ze změny metody) se účtují například změny ve způsobu ocenění majetku (podle § 4 odst. 15 a § 7 odst. 4 zákona) se souvztažným zápisem na vrub příslušného majetkového účtu.

4.7.3. Ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 68 - *Mimořádné výnosy* se účtují zejména oprava výnosů minulých účetních období, pokud jde o významné položky, a dále výnosy z titulu postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti či složky hospodářské činnosti účetní jednotky se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 69 - *Převodové účty*. Na tomto účtu účtuje prodávající při prodeji podniku nebo jeho části podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem*. Dále se zde účtují náhrady škod účtovaných na příslušném účtu účtové skupiny 58 - *Mimořádné náklady*.

4.8. Účtová skupina 69 - *Převodové účty*

4.8.1. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 69 - *Převodové účty* se účtují například výnosy související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti či složky hospodářské činnosti účetní jednotky se souvztažným zápisem ve prospěch některého z účtů účtové skupiny 68 -

*Mimořádné výnosy*, popřípadě ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy*, jestliže se jedná o výnosy finančního charakteru.

4.8.2. Na vrub příslušného účtu účtové skupiny 69 - *Převodové účty* se účtuje převod ve prospěch provozních výnosů, popřípadě ve prospěch některého z účtů účtové skupiny 68 - *Mimořádné výnosy*, v zájmu objektivního vykazání provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.

## 5. Smluvní pokuty a úroky z prodlení (účtované do 31. 12. 2000 na podrozvahových účtech)

5.1. Smluvní pokuty a úroky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení obchodního zákoníku, včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, poplatky z prodlení ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku, penále, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů, postěžní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového, odstupné podle § 355 obchodního zákoníku, o kterých bylo ve smyslu příslušných ustanovení Opatření MF č. V/20 100/1992, ve znění změn a doplňků, platného do 31. 12. 2000 účtováno až při zaplacení nebo přijetí a do té doby byly účtovány na podrozvahových účtech, budou zaúčtovány do rozvahy a výsledku hospodaření až v okamžiku zaplacení, přijetí nebo započtení.

5.2. Ke dni platnosti započtení se zaúčtuje závazek nebo pohledávka z výše uvedených titulů na příslušný účet nákladů a výnosů, a to pouze ve výši, v jaké byla skutečně započtena. V případě postoupení podrozvahových pohledávek a závazků z výše uvedených titulů se tyto pohledávky a závazky pouze odúčtují z knihy podrozvahových účtů (tj. nedochází k jejich „aktivaci“ v rozvaze a výkazu zisku a ztráty).

## Český účetní standard pro podnikatele č. 020 Konsolidovaná účetní závěrka

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona, č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy při konsolidaci účetní závěrky za účelem

docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Vymezení pojmů pro účely postupů pro konsolidaci

2.1. Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka skupiny podniků (ekonomického seskupení účetních jednotek včetně zahraničních podniků), která slučuje stav majetku a závazků (dluhů) a dosažené výsledky hospodaření konsolidující účetní jednotky s jeho podílovou účastí

v ostatních účetních jednotkách případně zahraničních podnicích, které jsou ovládanou, spoluo-  
vládanou nebo řízenou osobou nebo ve kterých  
vykonává podstatný vliv.

- 2.2. Konsolidovaná účetní závěrka slouží k informo-  
vání akcionářů a společníků účetní jednotky,  
která kontroluje nebo uplatňuje podstatný vliv  
na podnikatelskou činnost jiných účetních jedno-  
tek případně zahraničních podniků. Neslouží  
pro účely daňové ani pro účely rozdělování  
výsledků hospodaření.
- 2.3. Podíly se zpětnou vazbou se rozumí cenné papíry  
a podíly konsolidující účetní jednotky v držení  
konsolidovaných účetních jednotek. Totéž platí  
i vůči konsolidujícím podnikům v dílčích konsoli-  
dačních celcích.

### 3. Konsolidační pravidla

- 3.1. Konsolidující účetní jednotka stanoví a vyhlásí  
konsolidační pravidla, podle kterých konsolido-  
vané účetní jednotky včetně zahraničních pod-  
niků (dále jen „konsolidované podniky“) upraví  
předkládané údaje pro sestavení konsolidované  
účetní závěrky.
- 3.2. Konsolidační pravidla obsahují zejména:
  - a) způsoby oceňování majetku a závazků,
  - b) požadavky na údaje určené pro konsolidaci,  
které předkládají konsolidované podniky,
  - c) termíny předkládání údajů, termíny předlo-  
žení konsolidovaných účetních závěrek niž-  
ších konsolidačních celků a termín sestavení  
konsolidované účetní závěrky za konsoli-  
dační celek v případě sestavování konsoli-  
dace po jednotlivých úrovních.
- 3.3. Konsolidující účetní jednotka vyhlásí kromě  
konsolidačních pravidel také vymezení konsoli-  
dačního celku, popřípadě dílčího konsolidačního  
celku ve formě organizačního schématu.

### 4. Charakteristika a etapy plné konsolidace

- 4.1. Charakteristika plné metody konsolidace  
Plnou metodou konsolidace se rozumí:
  - a) začlenění jednotlivých složek rozvahy  
a výkazů zisku a ztráty ovládaných a řízených  
osob v plné výši po případném přetřídění  
a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty  
konsolidující účetní jednotky,
  - b) vyloučení účetních případů mezi účetními  
jednotkami konsolidovaného celku, které  
vyjadřují vzájemné vztahy,
  - c) vykázání případného konsolidačního rozdílu  
a jeho odpis,
  - d) rozdělení vlastního kapitálu ovládaných  
a řízených osob a jejich výsledku hospodaření  
na podíl připadající ovládající a řídicí osobě  
a podíl menšinových držitelů podílových cen-  
ných papírů a podílů emitovaných konsolido-  
vanými podniky,

e) vyloučení podílových cenných papírů  
a podílů, jejichž emitentem je ovládaná  
a řízená osoba, a vlastního kapitálu této  
osoby, který se váže k vylučovaným podílo-  
vým cenným papírům a podílům,

f) vypořádání podílů se zpětnou vazbou.

#### 4.2. Etapy konsolidace plnou metodou

- 4.2.1. Přetřídění a úpravy položek účetních závěrek  
ovládajících a řídicích osob a ovládaných a říze-  
ných osob.

Přetřídění údajů za ovládající a řídicí osoby  
a za ovládané a řízené osoby se provede s ohle-  
dem na doplněné položky konsolidované roz-  
vahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty  
a jejich obsahovou náplň.

Úpravy se uskuteční podle vyhlášených principů  
oceňování v konsolidačních pravidlech. Úpravy  
tohoto charakteru se provedou pouze u těch  
ovládaných a řízených osob, jejichž oceňovací  
principy se odlišují od principů stanovených kon-  
solidačními pravidly a podstatným způsobem by  
ovlivnily pohled na ocenění majetku v konsoli-  
dované účetní závěrce a vykázaný výsledek hos-  
podaření.

Účetní závěrky ovládaných a řízených osob,  
které mají sídlo v zahraničí a vedou účetnictví  
v cizí měně, se přepočítávají kursem platným  
ke dni, ke kterému je sestavována konsolidovaná  
účetní závěrka.

- 4.2.2. Úpravy ocenění aktiv a závazků ovládané  
a řízené osoby.

Líší-li se významně ocenění aktiv a závazků  
v účetnictví ovládaných a řízených osob  
od reálné hodnoty, provede se v souvislosti se  
stanovením konsolidačního rozdílu úprava oce-  
nění na reálné hodnoty aktiv a závazků ke dni  
akvizice nebo ke dni zvýšení účasti na základním  
kapitálu. Do konsolidované účetní závěrky se  
zahrnou příslušná aktiva a závazky ovládané  
a řízené osoby v tomto upraveném ocenění.

Pokud dojde k úpravám ocenění aktiv a závazků  
podle výše uvedeného ustanovení bodu 4.2.2.,  
zároveň se provedou úpravy zachycující rozdíly  
z operací po dni akvizice nebo zvýšení účasti  
na základním kapitálu, které vyplývají ze zahrno-  
vání příslušných aktiv nebo zúčtování přísluš-  
ných závazků na vrub nebo ve prospěch výsledku  
hospodaření ovládané a řízené osoby v ocenění  
těchto položek v účetnictví ovládané a řízené  
osoby a těmito operacemi vyjádřenými (oceně-  
nými) v návaznosti na upravené ocenění přísluš-  
ných položek aktiv a závazků pro potřeby  
konsolidace.

- 4.2.3. Sumarizace údajů účetních závěrek ovládající  
a řídicí osoby a ovládaných a řízených osob.

Ovládající a řídicí osoba sečte přetříděné a upra-  
vené údaje ze své účetní závěrky s přetříděnými

a upravenými údaji účetních závěrek ovládaných a řízených osob.

4.2.4. Vyloučení vzájemných operací mezi ovládající a řídicí osobou a ovládanými a řízenými osobami.

4.2.4.1. Vyloučení účetních operací bez vlivu na výsledek hospodaření.

Kompletně se vyloučí vzájemné pohledávky a závazky a náklady a výnosy v rámci konsolidačního celku, které mají významný vliv na stav majetku, závazků a výsledkové položky v konsolidované účetní závěrce.

4.2.4.2. Vyloučení účetních operací s vlivem na výši výsledku hospodaření.

Při sestavování konsolidované rozvahy a konsolidovaného výkazu zisku a ztráty se vyloučí vzájemné operace mezi ovládající a řídicí osobou a ovládanou a řízenou osobou, respektive mezi ovládanými a řízenými osobami navzájem, s významným vlivem na výsledek hospodaření konsolidačního celku, mimo jiné v těchto případech:

- a) prodej a nákup zásob v rámci konsolidačního celku,
- b) prodej a nákup dlouhodobého majetku v rámci konsolidačního celku,
- c) přijaté a vyplacené dividendy nebo podíly na zisku v rámci konsolidačního celku.

Při použití plné metody konsolidace se vyloučí vzájemné operace mezi ovládající a řídicí osobou a ovládanými a řízenými osobami a také mezi ovládanými a řízenými osobami navzájem.

Vyloučení vzájemných operací s vlivem na výsledek hospodaření se provede v souladu s vyhlášenými konsolidačními pravidly.

V případě vylučování výsledku hospodaření realizovaného z nákupů a prodejů zásob v rámci konsolidačního celku je nutno opravit v konsolidované rozvaze a konsolidovaném výkazu zisku a ztráty ocenění zásob a výnosy dosažené z prodeje zásob. Pro účely této úpravy položek konsolidované účetní závěrky je možno využít pro úpravu výnosů a změnu ocenění zásob i průměrné rentability tržeb vypočítané u dodavatelů z celkového výsledku hospodaření nebo provozního výsledku hospodaření, popřípadě lze využít oborovou či výrobkovou výnosovou rentabilitu dodavatele či jiný přesnější postup.

V případě vylučování výsledku hospodaření z nákupu a prodeje dlouhodobého majetku se výnosy z prodeje dlouhodobého majetku opraví o rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou u dodavatele. Zároveň se upraví oprávky dlouhodobého majetku v konsolidované účetní závěrce.

O přijaté výnosy z dividend, respektive podílů na zisku se sníží výnosová položka konsolidovaného výkazu zisku a ztráty a zároveň zvýší nerozdělený zisk minulých let nebo sníží neuhrazená ztráta minulých let v konsolidované rozvaze.

4.2.5. Konsolidační rozdíl

Konsolidační rozdíl je rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidovaného podniku a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou, která vyplývá jako rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti (dalšího pořízení cenných papírů nebo podílů). Za den akvizice se považuje datum, od něhož začíná účinně ovládající a řídicí osoba uplatňovat příslušný vliv nad konsolidovaným podnikem.

Konsolidační rozdíl se odepisuje do 20 let rovnoměrným odpisem, pokud neexistují důvody pro kratší dobu odpisování. Zvolená doba odpisování musí být spolehlivě prokazatelná a nesmí porušovat princip věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Konsolidační rozdíl se zúčtovává do položky zúčtování aktivního konsolidačního rozdílu nebo zúčtování záporného konsolidačního rozdílu na vrub nákladů respektive ve prospěch výnosů z běžné činnosti.

Odpisy konsolidačního rozdílu se vykazují ve zvláštní položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty.

4.2.6. Rozdělení konsolidovaného vlastního kapitálu a vyloučení podílových cenných papírů a podílů. Rozdělením vlastního kapitálu v konsolidované rozvaze se rozumí vyčlenění většinového podílu tvořeného součtem vlastního kapitálu ovládající a řídicí osoby a jeho podílů na vlastním kapitálu ovládaných a řízených osob a jejich oddělení od menšinových podílů, tj. zbývajících podílů ostatních akcionářů a společníků na vlastním kapitálu těchto konsolidovaných podniků. Podíly, jejichž emitentem je ovládaná a řízená osoba, a vlastní kapitál ovládané a řízené osoby, který se váže k podílům v držení ovládající a řídicí osoby, se vyloučí z konsolidované rozvahy.

4.2.7. Menšinový vlastní kapitál

Jedná se o pasivní rozvahové položky, ve kterých se uvádějí menšinové podíly na vlastním kapitálu ovládaných a řízených osob v členění podílů na základním kapitálu, kapitálových fondech, fondech ze zisku, nerozděleném, popřípadě neuhrazeném, výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření běžného účetního období.

4.2.8. Rozdělení konsolidovaného výsledku hospodaření běžného období

Výsledek hospodaření běžného účetního období za konsolidační celek se v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty rozdělí v příslušném poměru na konsolidovaný výsledek hospodaření za účetní období vztahující se k ovládající a řídicí

osobě a na menšinový podíl na výsledku hospodaření vztahující se k ostatním akcionářům a společníkům ovládaných a řízených osob.

#### 4.2.9. Vypořádání podílů se zpětnou vazbou

Podíly se zpětnou vazbou se vypořádají v konsolidované účetní závěrce podle charakteru jejich pořízení.

V případě, že jsou pořizovány krátkodobě se záměrem jejich prodeje, se vykazují v aktivech konsolidované rozvahy v položce krátkodobého finančního majetku.

V případě jejich pořízení s cílem dlouhodobého vlastnictví jsou tyto podíly vykazány jako údaj představující snížení vlastního kapitálu v položce „základního kapitálu“ ve výši jmenovité hodnoty a případný rozdíl je vypořádán v položce kapitálových fondů v konsolidované rozvaze a jsou uvedeny v příloze.

### 5. Konsolidace ekvivalenční metodou

#### 5.1. Charakteristika konsolidace ekvivalenční metodou

Touto metodou se rozumí následující úprava údajů účetní závěrky účetní jednotky uplatňující podstatný vliv

a) vyloučení podílů z rozvahy účetní jednotky uplatňující podstatný vliv, jejichž emitentem je konsolidovaný podnik pod podstatným vlivem, a jejich nahrazení samostatnou rozvahovou položkou podílů v ekvivalenci oceněných ve výši podílu na vlastním kapitálu konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem,

b) vypořádání rozdílů mezi oceněním podílů a konsolidační rozvahovou položkou podílu v ekvivalenci vykazáním:

ba) poměrné části výsledku hospodaření konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem ve výši podílové účasti účetní jednotky uplatňující podstatný vliv v samostatné položce konsolidovaného výkazu zisku a ztráty „Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci“ a v samostatné rozvahové položce „Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci“,

bb) konsolidačního rezervního fondu, který představuje akumulované podíly na výsledcích hospodaření v ekvivalenci minulých let osob pod podstatným vlivem ode dne jejich akvizice. Konsolidační rezervní fond obsahuje též podíly konsolidovaného podniku na změnách v úhrnné výši ostatního vlastního kapitálu (tj. bez výsledku hospodaření) daného období.

5.2. Pokud se konsolidace provádí po jednotlivých úrovních (díličích konsolidačních celcích), část podílu na výsledku hospodaření konsolida-

ného podniku pod podstatným vlivem zachycená v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty díličního konsolidačního celku se zahrnuje v plné výši do položky „Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci“ v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty za vyšší konsolidační celek.

5.3. Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.

Podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci se týká výsledku hospodaření za běžné účetní období konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem a jeho výše se zjistí na základě podílové účasti účetní jednotky uplatňující podstatný vliv na konsolidovaný podnik pod podstatným vlivem a na základě skutečně dosaženého výsledku hospodaření za období konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem ode dne akvizice do konce účetního období v roce akvizice konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem. V následujících letech se konsolidovaný výsledek hospodaření v ekvivalenci počítá jako součin podílové účasti a výsledku hospodaření konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem za účetní období.

5.4. Pokud se konsolidace provádí přímou metodou, převezme se poměrná část na výsledku hospodaření konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem odpovídající podílové účasti účetní jednotky uplatňující podstatný vliv na konsolidovaném podniku pod podstatným vlivem na základě přímých i nepřímých podílů.

5.5. Při použití ekvivalenční metody se vylučují prokazatelně zjistitelné vzájemné vztahy, které mají významný dopad na hodnotu vlastního kapitálu a výsledku hospodaření běžného období konsolidovaného podniku pod podstatným vlivem.

5.6. Dividendy, respektive podíly na zisku obdržené od účetních jednotek konsolidovaných ekvivalenční metodou se vyloučí z výkazu zisku a ztráty účetní jednotky uplatňující podstatný vliv a zvýší se o jejich výši položka konsolidovaného rezervního fondu.

5.7. Konsolidační rozdíl se řeší stejně jako u plné metody.

### 6. Konsolidace poměrnou metodou

6.1. Poměrnou metodou konsolidace se rozumí

a) vzájemné vztahy včetně vypořádání podílů se zpětnou vazbou,

b) začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazu zisku a ztráty v poměrné výši odpovídající podílu ovládající a řídicí osoby na osobě, která je ovládána ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na základním kapitálu ovládané nebo řízené osoby po případném přetřídění a úpravách do rozvahy a výkazu zisku a ztráty konsolidující účetní jednotky,

- c) vykázání případného konsolidačního rozdílu a jeho odpis,
- d) vyloučení podílů, jejichž emitentem je osoba ovládaná ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na základním kapitálu ovládané nebo řízené osoby, a vlastního kapitálu, který se váže k vylučovaným podílům.
- 6.2. Etapy konsolidace poměrnou metodou  
Etapy konsolidace poměrnou metodou jsou obdobné etapám použitým při konsolidaci plnou metodou s tím, že vyloučení vzájemných operací mezi osobou ovládanou ve shodě s další nebo dalšími osobami v konsolidačním celku a vyloučení podílů se zpětnou vazbou se provede pouze v poměrné výši odpovídající podílu ovládající a řídicí osoby na osobě, která je ovládána ve shodě.
- 6.3. Konsolidační rozdíl  
Konsolidační rozdíly se řeší stejně jako u plné metody.
7. Obecná pravidla
- 7.1. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za příslušné účetní období k datu řádné účetní závěrky konsolidující účetní jednotky.
- 7.2. Konsolidovaná rozvaha zahrnuje minimálně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi doplněné o položky podle § 65 vyhlášky. Ve zveřejňovaných údajích se uvede pouze souhrnná pasivní položka „Menšinový vlastní kapitál“ bez podrobnějšího členění.
- 7.3. Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty zahrnuje minimálně položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi a výpočtové položky doplněné o položky podle § 66 vyhlášky.
8. Konsolidovaný přehled o peněžních tocích
- 8.1. Volba metody, koncepce a modelu přehledu o peněžních tocích, obsahová náplň peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a dalších ukazatelů je v pravomoci konsolidující účetní jednotky při respektování věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví.
- 8.2. Účetní jednotka uvede v příloze každou změnu v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů přehledu o peněžních tocích oproti předcházejícímu účetnímu období, zejména změnu zásad při určování součástí peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
- 8.3. Účetní jednotka prokáže soulad mezi částkami peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v přehledu o peněžních tocích a mezi odpovídajícími položkami vykazovanými v konsolidované rozvaze. Případné rozdíly účetní jednotka zdůvodní v příloze.
- 8.4. Účetní jednotka může zvolit podrobné členění položek přehledu o peněžních tocích nebo k syntetickým položkám, u kterých je to vhodné, uvede vysvětlivky.
- 8.5. Příklad možného řešení peněžních toků a ekvivalentů.  
Vymezení položek je shodné jako v případě příkladu možného řešení přehledu o peněžních tocích uvedeného v **Českém účetním standardu pro podnikatele č. 023 Přehled o peněžních tocích, s těmito odchylkami:**
- A.1.1. Odpisy stálých aktiv s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv a dále umožňování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu a odpis konsolidačních rozdílů.
- A.1.4. Výnosy z dividend a podílů na zisku s výjimkou vyplacených od účetních jednotek v konsolidačním celku.
- B.4. Peněžní toky z nákupu podniku nebo jeho části
- C.2.2. Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům mimo konsolidační celek (-)
- C.2.4. Úhrada ztráty společníky mimo konsolidační celek (+)
- C.2.6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně vztahující se k těmto nárokům a včetně finančního vypořádání se společníky ve veřejné obchodní společnosti a komplementáři u komanditních společností (-) kromě dividend a podílů vyplacených mezi účetními jednotkami konsolidačního celku.
- C.3. Přijaté dividendy a podíly na zisku od účetních jednotek mimo konsolidační celek, s výjimkou účetních jednotek, jejichž předmětem činnosti je investiční činnost (investiční obchodní společnost od podniků a fondy) (+).
- D. Rozdíly způsobené dopadem kursových rozdílů na základě zahrnutí konsolidovaných účetních jednotek do konsolidace.



## Český účetní standard pro podnikatele č. 021 Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“), některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Vyrovnání

- 2.1. Sestavení účetní závěrky a zahajovací rozvahy
  - 2.1.1. Účetní jednotka, které bylo soudem povoleno vyrovnání<sup>1)</sup>, uzavře účetní knihy a sestaví účetní závěrku ke dni uvedenému v § 17 odst. 2 písm. f) zákona.
  - 2.1.2. Jestliže bylo vyrovnání soudem potvrzeno, uzavře účetní jednotka uvedená v bodu 2.1.1. ke dni uvedenému v § 17 odst. 2 písm. h) zákona účetní knihy.
- 2.2. Některé postupy účtování
  - 2.2.1. Ke dni účinnosti usnesení o potvrzení vyrovnání zaniká povinnost účetní jednotky uvedené v bodu 2.1.1. splnit věřitelům část závazků, k jejímuž plnění nebyl povinen podle obsahu vyrovnání. K tomuto dni vyúčtuje účetní jednotka uvedená v bodu 2.1.1. tyto zaniklé závazky na vrub příslušného účtu závazků a ve prospěch příslušného účtu mimořádných výnosů.
  - 2.2.2. Odepsané závazky podle bodu 2.2.1. je účetní jednotka povinna vést tři roky od účinnosti usnesení soudu o potvrzení vyrovnání na podrozvahových účtech.

### 3. Nucené vyrovnání

- 3.1. Sestavení účetní závěrky a zahajovací rozvahy
  - 3.1.1. Účetní jednotka, které bylo povoleno nucené vyrovnání s věřiteli podle zvláštního právního předpisu,<sup>2)</sup> uzavře účetní knihy a sestaví účetní závěrku ke dni uvedenému v § 17 odst. 2 písm. g) zákona.

- 3.1.2. Po splnění nuceného vyrovnání uzavře účetní jednotka uvedená v bodu 3.1.1. ke dni uvedenému v § 17 odst. 2 písm. i) zákona účetní knihy.
- 3.2. Některé postupy účtování
  - 3.2.1. Ke dni účinnosti usnesení o splnění nuceného vyrovnání je účetní jednotka uvedená v bodu 3.1.1. zproštěna závazku nahradit konkursním věřitelům újmu, kterou nuceným vyrovnáním utrpěli. K tomuto dni vyúčtuje tyto zaniklé závazky na vrub příslušného účtu závazků a ve prospěch příslušného účtu mimořádných výnosů.
  - 3.2.2. Odepsané závazky podle bodu 3.2.1. je účetní jednotka uvedená v bodu 3.1.1. povinna vést po tři roky od účinnosti usnesení soudu o splnění nuceného vyrovnání na podrozvahových účtech.

### 4. Konkurs

- 4.1. Sestavení účetní závěrky a zahajovací rozvahy
  - 4.1.1. Účetní jednotka, na jejíž majetek byl prohlášen konkurs podle zvláštního právního předpisu<sup>1)</sup> (dále jen „účetní jednotka v konkursu“), uzavře účetní knihy a sestaví účetní závěrku ke dni uvedenému v § 17 odst. 2 písm. e) zákona.
  - 4.1.2. Při uzavírání účetních knih podle bodu 4.1.1. se zaúčtují zůstatky těch přechodných účtů aktiv a pasív (zejména rezerv a opravných položek, dohadných účtů aktivních a pasivních, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období), které prokazatelně nebudou moci být zúčtovány v období konkursu a nebo které vstupem do konkursu ztratí své opodstatnění, a to podle své povahy buď na příslušné účty pohledávek a závazků nebo na příslušné účty nákladů a výnosů v souladu s příslušnou vyhláškou.
  - 4.1.3. Ke dni uvedenému v § 17 odst. 1 písm. e) zákona sestaví účetní jednotka v konkursu zahajovací rozvalu. Zůstatky účtů v zahajovací rozvaze musí navazovat na konečné zůstatky rozvahových účtů vykázané při uzavírání účetních knih podle bodu 4.1.1.
  - 4.1.4. Ke dni uvedenému v § 17 odst. 2 písm. j) zákona uzavře účetní jednotka v konkursu účetní knihy a sestaví účetní závěrku.

<sup>1)</sup> Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2)</sup> § 34 až 43 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.

#### 4.2. Některé postupy účtování

- 4.2.1. Předmětem účetnictví v období konkursu je celé obchodní jmění účetní jednotky v konkursu, tj. včetně majetku vyloučeného z konkursní podstaty, majetku, který konkursem nemůže být postižen, a závazků, které se konkursu z jakýchkoliv důvodů neúčastní a nebo se k nim při konkursu nepřihlíží.
- 4.2.2. Majetek nezachycený v zahajovací rozvaze zaúčtuje účetní jednotka v konkursu po jeho zjištění a ocenění<sup>3)</sup> na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch příslušného účtu mimořádných výnosů. Obdobně se postupuje i v případě majetku navráceného do vlastnictví účetní jednotky v konkursu prostřednictvím uplatnění právních nástrojů sloužících k dostižení uniklého majetku, například úspěšným odporováním právním úkonům účetní jednotky před konkursem, prokázáním neplatnosti jeho úkonů atd.
- 4.2.3. Majetek třetích osob zahrnutý do soupisu konkursní podstaty<sup>4)</sup> zaúčtuje účetní jednotka v konkursu ke dni jeho převzetí na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch příslušného účtu závazku vůči jeho vlastníkově ve výši vlastníkově nároku na vrácení neúčinného plnění. Případný rozdíl mezi peněžitým příjmem ze zpeněžení tohoto majetku a mezi závazkem vůči jeho vlastníkově se účtuje ve prospěch příslušného účtu mimořádných výnosů. Tento majetek se oceňuje výší nároku jeho vlastníka vůči úpadci na vrácení plnění z neúčinného právního úkonu. Není-li majetek jeho vlastníkem vydán nebo nedojde-li z jiných důvodů k jeho převzetí, účetní jednotka v konkursu o tomto majetku neúčtuje. V případě, že je tento nepřevzatý majetek zpeněžen ve prospěch účetní jednotky

v konkursu, účtuje se peněžitý příjem na vrub příslušného účtu peněžních prostředků a ve prospěch příslušného účtu závazku vůči jeho vlastníkově.

#### 5. Likvidace

- 5.1. Sestavení účetní závěrky a zahajovací rozvahy
- 5.1.1. V případě zrušení účetní jednotky s následnou likvidací uzavře účetní jednotka (dále jen „účetní jednotka v likvidaci“) účetní knihy a sestaví účetní závěrku ke dni uvedenému v § 17 odst. 2 písm. c) zákona. Ke dni uvedenému v § 17 odst. 1 písm. c) zákona účetní knihy otevře a sestaví zahajovací rozvahu. Při sestavování účetní závěrky a zahajovací rozvahy postupuje způsobem uvedeným v bodech 4.1.2. a 4.1.3. Zahajovací rozvaha se sestavuje též v případě obnovení likvidace z důvodu zjištění neznámého majetku, případně z jiného důvodu.<sup>5)</sup>
- 5.1.2. Ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku<sup>6)</sup> uzavře účetní jednotka v likvidaci účetní knihy a sestaví účetní závěrku, v níž vykáže závazek vůči státnímu rozpočtu ve výši splatné daňové povinnosti. K následujícímu dni otevře znovu účty majetku a závazků<sup>7)</sup> a zaúčtuje vypořádání daňové povinnosti a vyplacení podílů společníků na likvidačním zůstatku. V případě, že není účtováno o dodatečných výsledkových operacích, není nutno již sestavovat účetní závěrku ke dni podání návrhu na výmaz účetní jednotky v likvidaci z obchodního rejstříku.
- 5.1.3. V účetnictví státního podniku v případě jeho zrušení s následnou likvidací se postupuje obdobně s přihlédnutím k příslušným ustanovením zvláštního právního předpisu.<sup>8)</sup>

<sup>3)</sup> § 24 až 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>4)</sup> § 15 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5)</sup> § 75b zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>6)</sup> § 75 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7)</sup> § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>8)</sup> Zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 022

### Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby

#### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) postup v účetnictví státního podniku nebo jiné státní organizace, která není organizační složkou státu nebo příspěvkovou organizací, při privatizaci za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

#### 2. Postup v účetnictví

##### 2.1. Inventarizace a sestavení účetní závěrky

2.1.1. Ke dni předcházejícímu den přechodu majetku na Fond národního majetku ČR (dále jen „Fond“) podle zvláštního právního předpisu<sup>1)</sup> uzavře státní podnik nebo jiná státní organizace (dále jen „účetní jednotka“) účetní knihy a sestaví účetní závěrku podle příslušného prováděcího právního předpisu.<sup>2)</sup>

2.1.2. Účetní závěrka podle bodu 2.1.1. musí být podložena provedením inventarizace majetku a závazků podle zákona.

2.1.3. Inventarizace podle bodu 2.1.2. se provede za účasti zástupce účetní jednotky, nabyvatele privatizovaného majetku (dále jen „nabyvatel“)<sup>3)</sup> a pracovníka Fondu nebo pracovníka pověřeného Fondem. Uvedení zástupci potvrzují správnost inventurních soupisů skutečného stavu privatizovaného majetku a závazků.

2.1.4. Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob vyúčtuje účetní jednotka postupem uvedeným v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*.

2.2. Účetní operace při uzavírání účetních knih pro účely privatizace

2.2.1. Před uzavřením účetních knih podle bodu 2.1.1. účetní jednotka zaúčtuje v souladu se schváleným privatizačním projektem na vrub příslušných majetkových účtů se souvztažným zápisem

ve prospěch příslušného účtu vlastního kapitálu zvýšení majetku o:

- a) plně odepsaný drobný nehmotný a hmotný majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že o něm nebude účtovat na účtech dlouhodobého majetku, v ocenění uvedeném ve schváleném privatizačním projektu,
- b) rekonstrukce a modernizace prováděné (podle předpisů do roku 1989) společně s opravou, hrazené z provozních prostředků a nezahrnuté do ocenění dlouhodobého hmotného majetku, v ocenění uvedeném ve schváleném privatizačním projektu,
- c) technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku účtované podle vyhlášky v nákladech a nezahrnuté do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, v ocenění podle schváleného privatizačního projektu,
- d) ostatní hmotná a nehmotná aktiva, která nejsou vedena v účetnictví na rozvahových účtech, avšak jsou zahrnuta do hodnoty privatizovaného majetku ve schváleném privatizačním projektu, v ocenění podle tohoto projektu,
- e) pohledávky za manka a škody a pohledávky za poskytnuté půjčky z fondu kulturních a sociálních potřeb nebo ze sociálního fondu, pokud se sledují na podrozvahových účtech.

2.2.2. Snížení celkové hodnoty majetku uvedené ve schváleném privatizačním projektu účetní jednotka zaúčtuje za předpokladu, že se likvidace, přecenění nebo prodej majetku nepoužitelného pro podnikatelské účely uskutečnily do data uzavírání účetních knih podle bodu 2.1.1., tímto způsobem:

- a) přecenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zásob zaúčtuje na vrub příslušného účtu vlastního kapitálu se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných majetkových účtů v účtových třídách 0 a 1;
- b) prodej majetku nebo jeho likvidaci zaúčtuje podle příslušného prováděcího právního předpisu<sup>3)</sup> s tím, že ztrátu z těchto operací

<sup>1)</sup> § 11 zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2)</sup> Např. vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>3)</sup> § 15 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů.

- zaúčtuje na vrub příslušného účtu vlastního kapitálu se souvztažným zápisem ve prospěch mimořádných výnosů.
- 2.2.3. Postup uvedený v bodě 2.2.2. se nevztahuje na nemovitý majetek.
- 2.2.4. Snížení hodnoty majetku podle bodu 2.2.2. nelze v účetnictví účetní jednotky promítat v případech, kdy je nepoužitelnost majetku pro podnikatelské účely zohledněna snížením kupní ceny v rozhodnutí o privatizaci.
- 2.2.5. Při privatizaci uskutečněné přímým prodejem, veřejnou soutěží nebo veřejnou dražbou se zúčtují zůstatky přechodných účtů aktiv a pasiv, pokud jejich povaha umožňuje převod, na účty pohledávek a závazků, v ostatních případech na účty nákladů a výnosů. Zůstatky účtů rezerv, které se vztahují k privatizovanému majetku, se zúčtují ve prospěch příslušného účtu nákladů, s výjimkou finančních rezerv tvořených podle zvláštních zákonů<sup>4)</sup>. Správnost zůstatků těchto finančních rezerv v účetní závěrce podle bodu 2.1.1. potvrdí věcně příslušný správní úřad.
- 2.2.6. Při všech způsobech privatizace se při uzavírání účetních knih podle bodu 2.1.1. nevytvářejí opravné položky k majetku nebo se vytvořené opravné položky k majetku zúčtují ve prospěch příslušného účtu nákladů.
- 2.2.7. Při všech způsobech privatizace se závazky účetní jednotky vůči zaměstnancům podle uzavřené kolektivní smlouvy, jež mají být hrazeny z fondu odměn nebo ze zisku, vyčíslené k datu uzavírání účetních knih podle bodu 2.1.1., vyúčtují ve prospěch ostatních závazků vůči zaměstnancům.
- 2.3. Předkládání účetní závěrky sestavené pro účely privatizace
- 2.3.1. Účetní jednotka předloží zakladateli do jednoho měsíce od data přechodu majetku na Fond:
- rozvahu ve dvou vyhotoveních,
  - výkaz zisku a ztráty v jednom vyhotovení,
  - přílohu v jednom vyhotovení,
- příčemž akciové společnosti se 100% majetkovou účastí státu a státní podniky, které jsou transformovány na akciovou společnost, k rozvaze přiloží rozpis zůstatků jednotlivých statutárních a ostatních fondů.
- 2.3.2. Zakladatel předá v jednom vyhotovení rozvahu doloženou rozpisem zůstatků statutárních a ostatních fondů bez prodlení Fondu, jako podklad pro přechod majetku privatizovaného subjektu. Fond si může vyžádat i předložení výkazu zisku a ztráty a inventurních soupisů podle bodu 2.1.3.
- 2.4. Ověřování účetní závěrky sestavené pro účely privatizace
- 2.4.1. Ověřování účetní závěrky podle bodu 2.1.1. se provádí podle zvláštního právního předpisu<sup>5)</sup>. Účetní jednotka bez prodlení oznámí zakladateli změny v účetní závěrce provedené na základě výsledku jejího ověření. Zakladatel tyto změny bez prodlení oznámí Fondu.
- 2.4.2. Pracovník pověřený Fondem, který odpovídá za realizaci privatizačního projektu, předá nabyvateli účetní závěrku a inventurní soupisy privatizovaného majetku.
- 2.4.3. Účetní písemnosti účetní jednotky, která se podle zvláštního právního předpisu<sup>6)</sup> ruší bez likvidace, se na základě protokolu, jehož správnost je potvrzena podpisem zástupce účetní jednotky, pracovníka pověřeného Fondem a nabyvatele privatizovaného majetku, předají nabyvateli.

<sup>4)</sup> Např. zákon č. 44/1988Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2001, o odpadech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření (atomový zákon), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5)</sup> Např. zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>6)</sup> § 11 odst. 1 zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů.

## Český účetní standard pro podnikatele č. 023 Přehled o peněžních tocích

### 1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

### 2. Obsahové vymezení

- 2.1. Tento standard uvádí příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou.
- 2.2. Volba metody, koncepce a modelu přehledu o peněžních tocích, obsahová náplň peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a dalších ukazatelů je při respektování ustanovení § 40, 41, 42 a 43 vyhlášky v pravomoci vykazující účetní jednotky.

### 3. Postup

- 3.1. Účetní jednotka uvede v příloze každou změnu v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů přehledu o peněžních tocích oproti předcházejícímu účetnímu období, zejména změny zásad při určování součástí peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.
- 3.2. Účetní jednotka může zvolit podrobné členění položek přehledu o peněžních tocích nebo k syntetickým položkám, u kterých je to vhodné, uvede vysvětlivky.
- 3.3. Příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou s vysvětlivkami
  - 3.3.1. Možné řešení přehledu o peněžních tocích
- P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období

#### Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)

- Z. Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním (do ukazatele nejsou zahrnuty příslušné účty účtové skupiny 59 - *Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*)<sup>1)</sup>
- A.1. Úpravy o nepeněžní operace
    - A.1.1. Odpisy stálých aktiv<sup>2)</sup> (+) s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv, a dále umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku<sup>3)</sup> a goodwillu<sup>3)</sup> (+/-)
    - A.1.2. Změna stavu opravných položek,<sup>4)</sup> rezerv
    - A.1.3. Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv (-/+) (vyúčtování do výnosů „-“, do nákladů „+“)

- A.1.4. Výnosy z dividend a podílů na zisku (-)
- A.1.5. Vyúčtované nákladové úroky (+) s výjimkou kapitalizovaných úroků, a vyúčtované výnosové úroky (-)
- A.1.6. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace
  - A.\* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami
- A.2. Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu<sup>5)</sup>
  - A.2.1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti (+/-), aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních
  - A.2.2. Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti (+/-), pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů pasivních
  - A.2.3. Změna stavu zásob (+/-)
  - A.2.4. Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů
- A.\*\* Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami
- A.3. Výplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků (-)
- A.4. Přijaté úroky (+)
- A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za minulá období (-)
- A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření včetně uhrazené splatné daně z příjmů z mimořádné činnosti
- A.7. Přijaté dividendy a podíly na zisku (+) (lze postupovat odlišně v souladu s § 43 odst. 4 vyhlášky)
- A.\*\*\* Čistý peněžní tok z provozní činnosti

#### Peněžní toky z investiční činnosti

- B.1. Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv<sup>6)</sup>
- B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv
- B.3. Půjčky a úvěry spřízněným osobám
- B.\*\*\* Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti

#### Peněžní toky z finančních činností

- C.1. Dopady změn dlouhodobých závazků, popřípadě takových krátkodobých závazků,<sup>7)</sup> které spadají do oblasti finanční činnosti (například některé provozní úvěry) na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
- C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
  - C.2.1. Zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu, emisního ážia, popřípadě rezervního fondu včetně složených záloh na toto zvýšení (+)

- C.2.2. Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům (-)
- C.2.3. Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů (+)
- C.2.4. Úhrada ztráty společníky (+)
- C.2.5. Přímé platby na vrub fondů (-)
- C.2.6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně vztahující se k těmto nárokům a včetně finančního vypořádání se společníky veřejné obchodní společnosti a komplementáři u komanditních společností (-)
- C.\*\*\* Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti
- F. Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků
- R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období<sup>9)</sup>

### 3.3.2. Vysvětlivky k možnému řešení přehledu o peněžních tocích

- 1) Jedná se o nákladové položky splatné a odložené daně z příjmů, dodatečně odvozy daně z příjmů a převod podílu společníkům veřejných obchodních společností a komplementářům komanditních společností.
- 2) Tato položka obsahuje pravidelné odpisy dlouhodobého majetku podle odpisového plánu účetní jednotky. Dále se do tohoto údaje zahrnou také zůstatkové ceny, popřípadě pořizovací ceny fyzicky likvidovaných nebo darovaných stálých aktiv, kromě případů prodeje stálých aktiv. Údaj se vykáže se znaménkem „+“.
- 3) Odpis aktivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a odpis goodwillu se čerpá z příslušného účtu účtové skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů*. Údaj se vykáže se znaménkem „+“.  
Odpis pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a odpis záporného goodwillu se čerpá z příslušných účtů účtové skupiny 64 - *Jiné provozní výnosy*. Údaj se vykáže se znaménkem „-“.
- 4) Změna stavu opravných položek se vypočítá jako souhrnný rozdíl mezi konečným stavem opravných položek k majetkovým účtům a stavem těchto položek na počátku vykazovaného účetního období. Přírůstek se označí znaménkem „+“, úbytek znaménkem „-“.
- 5) Při výpočtu změny stavu položek pracovního kapitálu v oddílu A.2. se vychází z brutto stavů uvedených v rozvaze.  
Účetní jednotka si pro účely sestavení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou vymezí pohledávky a závazky, které se vztahují k provozní činnosti.
- 6) Pro účely tohoto přehledu může účetní jednotka zjistit výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku buď

- a) brutto způsobem, tzn. přírůstek (nabytí) dlouhodobého majetku se upraví o změnu závazků a poskytnuté zálohy související s pořízením dlouhodobého majetku, nebo
- b) netto způsobem, u kterého se vykáží skutečné výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku.

#### **Brutto způsob**

Za nabytí stálých aktiv se považuje zejména

- a) nákup,
- b) vytvoření vlastní činnosti,
- c) poskytnutí půjček a úvěrů charakteru finančních investic a půjček a úvěrů k účetním jednotkám v rámci konsolidačního celku a k ostatním spřízněným osobám.

Do nabytí stálých aktiv se nezahrnuje zvýšení nebo snížení jejich ocenění, které se účtuje souvztažným zápisem na příslušný účet účtové skupiny 41 - *Základní kapitál a kapitálové fondy*.

Údaje se čerpají z obrátů strany Má dáti příslušných účtů účtových skupin 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, 05 - *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek*, popřípadě příslušných účtů účtových skupin 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*, 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a příslušných účtů účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* (příslušná částka se vykáže se znaménkem „-“).

7) K dlouhodobým, popřípadě krátkodobým závazkům patří zejména závazky z titulu půjček, úvěrů, finančního leasingu včetně úvěrů a půjček k účetním jednotkám v rámci konsolidačního celku a k ostatním spřízněným osobám s výjimkou závazků z pořízení dlouhodobého majetku.

Spřízněnou osobou ve vztahu k vykazující účetní jednotce se pro účely tohoto standardu rozumí:

- a) účetní jednotky, které společně s vykazující účetní jednotkou tvoří konsolidační celek,
- b) společníci a akcionáři, popřípadě osoby blízké těmto společníkům a akcionářům, kteří přímo nebo nepřímo mohou uplatňovat podstatný nebo rozhodující vliv u vykazující účetní jednotky,
- c) členové statutárních, dozorčích a řídicích orgánů a osoby blízké těmto osobám,
- d) účetní jednotky, ve kterých osoby uvedené v písmenech b) a c) tohoto odstavce mají podstatný nebo rozhodující vliv,
- e) účetní jednotky, které mají společného člena vrcholového řízení s vykazující účetní jednotkou.

8) Výpočet ukazatelů přehledu peněžních toků:

$$A.^* = Z + A.1.$$

$$A.1. = A.1.1. \text{ až } A.1.6.$$

$$A.^** = A.^* + A.2.$$

$$A.2. = A.2.1. \text{ až } A.2.4.$$

$$A.^*** = A.^** + A.3. + A.4. + A.5 + A.6. + A.7.$$

$$B.^*** = B.1. + B.2. + B.3.$$

$$C.^*** = C.1. + C.2.$$

$$C.2. = C.2.1. \text{ až } C.2.6.$$

$$F = A.^*** + B.^*** + C.^***$$

$$R = P + F$$