

**České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro účetní jednotky,
u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání“)**

Číslo	Název
401	Účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví
402	Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka
403	Inventarizační rozdíly
404	Kurové rozdíly
405	Deriváty
406	Cenné papíry, podíly a směnky
407	Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti
408	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
409	Dlouhodobý majetek
410	Zásoby
411	Zúčtovací vztahy
412	Náklady a výnosy
413	Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky

**Český účetní standard pro účetní jednotky,
u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 401**

**Účty, účtování na účtech
a vnitroorganizační účetnictví**

1. Cíl

Cílem tohoto standardu je obecně vymezit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) účty, účtování na účtech a vnitroorganizační účetnictví za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Obsahové vymezení

2.1. Okamžik uskutečnění účetního případu

2.1.1. Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde zejména ke splnění dodávky, vzniku závazku, 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 zvláštních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popř. účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (např. bankovní výpisy, výpisy ze Střediska cenných papírů). Pro výpočet kursových rozdílů je dnem uskutečnění účetního případu u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu.

2.1.2. Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se za den uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Dojde-li k povolení vkladu, účetní zápisy k tomuto dni se nemění. Není-li vklad povolen, musejí se účetní zápisy u zúčastněných stran zpětně opravit. Podmíněnost uskutečnění účetního případu nabytím právního účinku vkladu se vyjádří poznámkou na analytických účtech a při inventarizaci v inventurním soupisu.

2.2. Metoda účtování časového rozlišení

2.2.1. Náklady a výnosy zachycují účetní jednotky podle těchto zásad:

- a) náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisí,
- b) opravy nákladů nebo výnosů minulých účet-

ních období se účtují na účtech nákladů a výnosů, kterých se týkají,

- c) náhrady vynaložených nákladů minulých účetních období se účtují do výnosů běžného roku,
- d) náklady a výdaje, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě
 - nákladů příštích období (účet 381),
 - výdajů příštích období (účet 383),
- e) výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit ve formě
 - výnosů příštích období (účet 384),
 - příjmů příštích období (účet 385).

2.2.2. Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že je znám jejich titul (věcné vymezení), výše a období, kterého se týkají.

2.2.3. Účty časového rozlišení podléhají inventarizaci a při ní se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

2.2.4. Časové rozlišení není nutno používat v případech, pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.

2.2.5. Postup při časovém rozlišení účetní jednotka upraví vnitřním předpisem, který nesmí každoročně měnit. Ke změně může dojít jen zcela výjimečně a je nutné přitom postupovat podle zákona o účetnictví.

2.3. Syntetické účty

2.3.1. V účtové osnově jsou uplatněny syntetické účty končící číselnými znaky 1 až 9.

2.3.2. Účetní jednotky mohou na základě svého rozhodnutí použít analytické členění k syntetickým účtům podle bodu 2.4.

2.4. Analytické účty - hlediska pro vytváření analytického členění účtů

2.4.1. Při vytváření analytického členění účtů berou účetní jednotky v úvahu následující hlediska, pokud tato nejsou již zohledněna přímo syntetickými účty účtové osnovy:

- a) členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob a míst uložení či umístění při účtování o majetku. Odděleně se sleduje majetek daný do zástavy, popř. kterým se ručí za závazky. U pohledávek je členění podle jednotlivých dlužníků. U cenných papírů se na oddělených analytických účtech sledují cenné papíry v umořovacím řízení,
- b) členění závazků podle jednotlivých věřitelů,
- c) členění podle časového hlediska u závazků, tj. zda jde o hodnoty krátkodobé povahy (do jednoho roku včetně) nebo dlouhodobé (nad jeden rok), pokud se o nich nemusí účtovat v účtové skupině 95,
- d) členění na českou a cizí měnu v případech stanovených zákonem,

- e) členění podle položek účetní závěrky,
- f) členění nákladů a výnosů na činnosti, z nichž příjmy (výnosy) jsou předmětem daně z příjmů a v rámci toho členění na činnosti, z nichž příjmy jsou od daně osvobozeny,
- g) členění pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření ze zdaňované činnosti 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.,
- h) členění pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- i) členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky,
- j) členění podle druhu činnosti účetní jednotky, pokud to vyžaduje zvláštní právní předpis,
- k) členění podle požadavků externích uživatelů údajů z účetnictví, zejména orgánů státní statistiky.

2.5. Podrozvahové účty

2.5.1. Na podrozvahových účtech v účtových skupinách 97 až 99 se sledují důležité skutečnosti, o kterých se neúčtuje a jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů. Jedná se především o využívání cizího majetku, ke kterému nemá účetní jednotka vlastnické právo, popř. právo hospodaření, dále evidence práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky), nebo materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních předpisů, např. materiál civilní obrany a jiné.

2.5.2. Na podrozvahových účtech se sledují zejména:

- přijatá depozita a hypotéky,
- najatý majetek,
- majetek svěřený do úschovy,
- zásoby přijaté ke zpracování,
- přísně zúčtovatelné tiskopisy,
- materiál ve skladech civilní ochrany a ostatní materiál specifického použití,
- program 222,
- deriváty,
- směnky k inkasu použité k úhradě do doby jejich splatnosti,
- pohledávky, které se odepisují podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 593/1992 Sb.,

o rezervách, ve znění pozdějších předpisů, (zejména zákona č. 132/1995 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů),

- závazky ze smluvních pokut a úroků z prodlení,
- pohledávky ze smluvních pokut a úroků z prodlení,
- odepsané pohledávky,
- poskytnuté záruky a jiné obdobné závazky,
- přijaté záruky a jiné obdobné pohledávky,
- poskytnuté zástavy, pokud se o nich neúčtuje podle *Českého účetního standardu č. 409 Dlouhodobý majetek*,
- přijaté zástavy,
- závazky z leasingu,
- pohledávky z leasingu,
- pohledávky z pevných termínových operací,
- závazky z pevných termínových operací,
- pohledávky z opcí,
- závazky z opcí.

2.6. Vnitroorganizační účetnictví - účty účtové třídy 7 a 8.

2.6.1. Formu, organizaci a zaměření vnitroorganizačního účetnictví si účetní jednotka stanoví sama, přitom musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady:

- a) o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- b) pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- c) pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

2.6.2. Vnitroorganizační účetnictví lze organizovat:

- a) v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví,
- b) v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolí účty v rámci volných účtových tříd 7 a 8. 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,
- c) kombinací přístupů podle bodů a) a b).

2.6.3. Spojovací účty prokazující návaznost mezi finančním a vnitroorganizačním účetnictvím při jeho organizaci v samostatném účetním okruhu si účetní jednotka zvolí v rámci účtů účtových tříd 7 a 8, popř. jejich funkci nahradí technické prostředky.

2.6.4. Účty vnitroorganizačního účetnictví uvede účetní jednotka v účtovém rozvrhu.

**Český účetní standard pro účetní jednotky,
u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 402**

Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka

1. Cíl

Cílem tohoto standardu je obecně vymezit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Obsahové vymezení

- 2.1. Otevírání a uzavírání účetních knih se řídí ustanovením § 17 zákona.
- 2.2. Otevírání účetních knih.
 - 2.2.1. Účty hlavní knihy se otevírají účetními zápisy. Stav jednotlivých rozvahových položek (aktiva a pasiva) vykázané na účtu 962 - *Konečný účet rozvahový* musí navazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek (aktiva a pasiva) účtu 961 - *Počáteční účet rozvahový*.
 - 2.2.2. Účetními zápisy na vrub účtu 961 a ve prospěch příslušných nově otevíraných účtů pasiv a účetními zápisy ve prospěch účtu 961 a na vrub příslušných nově otevíraných účtů aktiv se zaúčtují jejich počáteční zůstatky.
 - 2.2.3. Zisk, popř. ztráta, zaúčtovaný ve prospěch, popř. na vrub, účtu 962 - *Konečný účet rozvahový* se při otevírání účtů hlavní knihy zaúčtují ve prospěch, popř. na vrub, účtu 931 - *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení* se souvztažným zápisem na vrub, popř. ve prospěch, účtu 961 - *Počáteční účet rozvahový*.
 - 2.2.4. Po otevření účetních knih se jako účetní případ prvního měsíce nového účetního období zruší účetní zápisy na účtech 386 - *Kurové rozdílly aktivní* a 387 - *Kurové rozdílly pasivní* se souvztažným účetním zápisem na těch účtech, na nichž se tyto zápisy vytvořily při uzavírání účetních knih.
 - 2.2.5. Stav účtu 931 - *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení* se vyrovná:
 - a) v případě dosažení zisku ve prospěch účtu 901 - *Vlastní jmění* nebo účtu 911 - *Fondy*, případně účtu 932 - *Nerozdělený zisk*, neuhrazená ztráta minulých let,

- b) v případě vzniklé ztráty na vrub účtu 901 - *Vlastní jmění* nebo účtu 911 - *Fondy*, případně účtu 932 - *Nerozdělený zisk*, neuhrazená ztráta minulých let.

Způsob vypořádání dosaženého zisku nebo vzniklé ztráty je stanoven buď zvláštním právním předpisem nebo statutem, stanovami či jinou zřizovací listinou účetní jednotky nebo vlastními předpisy o hospodaření nebo předpisy vyšších orgánů popř. rozhodnutím příslušného oprávněného orgánu účetní jednotky.

- 2.2.6. Nevypořádaná ztráta, případně nerozdělený zisk, z minulých účetních období zaúčtovaná na účtu 932 - *Nerozdělený zisk*, neuhrazená ztráta minulých let se zaúčtuje na vrub nebo ve prospěch účtu 931 - *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení*.
- 2.3. Uzavírání účetních knih
 - 2.3.1. Účty hlavní knihy se uzavírají účetními zápisy.
 - 2.3.2. Konečné stavy účtů nákladů se přeúčtují na vrub účtu 963 - *Účet výsledku hospodaření*, konečné stavy účtů výnosů se přeúčtují ve prospěch účtu 963. Výsledný zůstatek účtu 963 se podle své povahy přeúčtuje ve prospěch, příp. na vrub účtu 962.
 - 2.3.3. Konečné zůstatky aktivních účtů se přeúčtují na vrub účtu 962 - *Konečný účet rozvahový*, konečné zůstatky pasivních účtů se přeúčtují ve prospěch účtu 962. Na vrub nebo ve prospěch účtu 962 se přeúčtuje též zůstatek účtu 963 - *Účet výsledku hospodaření* (podle toho, zda byl dosažen zisk nebo vykázána ztráta).
- 2.4. Účetní závěrka a uzavírání účetních knih
 - 2.4.1. Obsahové vymezení účetní závěrky účetní jednotky stanovuje § 18 zákona.
 - 2.4.2. Uzavírání účetních knih je činnost, při níž se podle 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,
 - c) zjistí se základ daně z příjmů a splatná daňová povinnost účetní jednotky za účetní období,
 - d) zjistí se účetní výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub účtu 963 - *Účet výsledku hospodaření* a převodem výnosových účtů ve prospěch účtu 963,

- e) uzavře se účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku účtu 963 - *Účet výsledku hospodaření* na účet 962 - *Konečný účet rozvahový*.

- 2.4.3. Na podkladě údajů účtu 962 - *Konečný účet rozvahový*, a účtu 963 - *Účet výsledku hospodaření* se sestaví účetní závěrka.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 403

Inventarizační 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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "vyhláška") postupy účtování inventarizačních rozdílů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Obsahové vymezení

Rozdíly zjištěnými při inventarizaci majetku a závazků jsou

- a) inventarizační rozdíly vymezené v § 30 odst. 5 zákona a
- b) ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, které nejsou podle ustanovení § 30 odst. 5 písm. a) zákona mankem; jedná se o technologické a technické ztráty vzniklé např. rozprachem nebo vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu do výše ekonomicky zdůvodněné normy stanovené účetní jednotkou; normy přirozených úbytků zásob pro příslušné účetní období účetní jednotka stanoví ve svém vnitřním předpisu.

3. Postup účtování

- 3.1. Za inventarizační rozdíl vymezený § 30 odst. 5 zákona se považují případy, kdy
 - a) skutečný stav je nižší (manko, popř. schodek u peněžních hotovostí a cenin) než stav na účtech a rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat

jiným způsobem stanoveným zákonem (mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající např. rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu - jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob). Rozdíl se dále posuzuje zejména podle příslušných ustanovení občanského a obchodního zákoníku, zákoníku práce o odpovědnosti za škodu,

- b) skutečný stav je vyšší (přebytek) než stav na účtech a rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným způsobem stanoveným zákonem. Rozdíl se dále posuzuje mimo jiné podle příslušných ustanovení občanského zákoníku o věci ztracené, skryté, opuštěné, majetkovém prospěchu.

- 3.2. Rozdíly podle bodu 3.1. se účtují podle ustanovení zákona vždy do nákladů, popř. výnosů, účetního období, za které se inventarizace provádí, s výjimkou

- a) schodku u pokladní hotovosti a cenin, které se zaúčtují vždy jako pohledávka vůči hmotně odpovědné osobě, pokud byla uzavřena dohoda o hmotné odpovědnosti,
- b) chybějících cenných papírů, kdy je nutno úbytek z tohoto titulu uvést na oddělených analytických účtech „Cenné papíry v umořovací řízení“ a zahájit umořovací řízení,
- c) přebytku dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, který se zachytí na vrub účtu majetku a ve prospěch účtu oprávek. Přebytek neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zachytí na vrub účtu majetku a ve prospěch účtu 901 - *Vlastní jmění*.

- 3.3. Inventarizace zásob pro účetní jednotky účtující způsobem A

- 3.3.1. Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly u nakupovaného materiálu a zboží zaúčtují takto:
- úbytky na vrub účtu 548 - *Manka a škody*, jde-li o manka nad normy přirozených úbytků nebo kdy normy nejsou stanoveny,
 - úbytky na vrub účtu 501 - *Spotřeba materiálu*, případně 504 - *Prodané zboží*, pokud se jedná o ztráty do normy přirozených úbytků,
 - přebytky zásob ve prospěch účtu 649 - *Jiné ostatní výnosy*, popř. ve prospěch účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*, je-li prokázán vznik přebytku chybným účtováním do nákladů v témže účetním období.
- 3.3.2. Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly zásob vlastní výroby účtují:
- na vrub účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*, jde-li o ztráty do výše norem přirozených úbytků,
 - na vrub účtu 548 - *Manka a škody* v případě manka nad normu přirozených úbytků nebo nejsou-li normy stanoveny,
 - u přebytků zásob ve prospěch účtů účtových skupin 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*.
- 3.4. Ustanovení inventarizace zásob pro účetní jednotky účtující způsobem B
- 3.4.1. Inventarizační rozdíly u nakupovaného materiálu a zboží v případě, že se jedná o manka nad normy přirozených úbytků, se zachytí na vrub účtu 548 - *Manka a škody* a ve prospěch příslušného účtu zásob, přebytky zásob se zaúčtují ve prospěch účtu 649 - *Jiné ostatní výnosy*, popř. ve prospěch účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* a na vrub příslušného účtu zásob.
- 3.4.2. Inventarizační rozdíly u zásob vlastní výroby v případě, že se jedná o manka nad normy přirozených úbytků, se zachytí na vrub účtu 548 - *Manka a škody*. Přebytky zásob se zaúčtují souvztačně s příslušnými účty účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 404

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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují 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

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení kursových rozdílů uvedené v § 17 a 25 vyhlášky a § 42 vyhlášky - Metoda kursových rozdílů.

3. Postup účtování

3.1. Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně se přepočítávají na českou měnu podle § 24 odst. 6 a 7 zákona směnným kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. Při přepočtu cizích měn, které nejsou obsaženy v kursech devizového trhu stanovených Českou národní

bankou, se pro přepočet použijí oficiální střední kursy centrálních bank, popř. aktuální kursy na mezibankovním trhu, k americkému dolaru nebo k EURu. Pro přepočet nakoupených nebo prodaných valut a deviz se může použít k okamžiku uskutečnění účetního případu kurs, za který byl obchod uskutečněn.

- 3.2. Na účtech pohledávek a závazků (účtová třída 3 a 9), účtů úvěrů a finančních výpomocí (z účtové třídy 2 a 9) se účtují kursové rozdíly vznikající v účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu z titulu platby závazků, popř. inkasa pohledávek do výdajů (nákladů), popř. do příjmů (výnosů).
- 3.3. Kursové rozdíly zjištěné k okamžiku stanovenému v § 24 odst. 2 písm. b) zákona na bankovních účtech se účtují:
- a) na finančních účtech účtových skupin 21 a 22 a na vrub účtu 545 - *Kursové ztráty*, popř. ve prospěch účtu 645 - *Kursové zisky*,
 - b) na účtech pohledávek, závazků, úvěrů, finančních výpomocí na účtu 067 - *Ostatní dlouhodobé půjčky* se souvztažnými zápisy na příslušných účtech aktiv a pasiv v účtové skupině 38,
 - c) kursové rozdíly z cenných papírů znějících na cizí měnu oceněných reálnou hodnotou

(tj. cenné papíry k obchodování a k prodeji) se ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, považují za součást ocenění reálnou hodnotou. V případě, kdy se cenné papíry nebo podíly neoceňují reálnou hodnotou, pak se kursové rozdíly zaúčtují na účet 386 - *Kursové rozdíly aktivní* nebo na účet 387 - *Kursové rozdíly pasivní*.

3.4. 386 - *Kursové rozdíly aktivní*

3.4.1. Účtují se zde aktivní (ztrátové) kursové rozdíly z přepočtu dlouhodobého finančního majetku, pohledávek a závazků v cizí měně včetně účtů termínovaných vkladů na účtu 069 - *Ostatní dlouhodobý finanční majetek*, úvěrových účtů a účtů finančních výpomocí se souvztažnými zápisy na příslušných účtech dlouhodobého finančního majetku, pohledávek a závazků v cizí měně. Jako aktivní kursové rozdíly se účtují částky snížení pohledávek a dlouhodobého finančního majetku, jakož i částky zvýšení zůstatků úvěrů a zvýšení ostatních závazků, a to v důsledku

přepočtu podle platného kursu k poslednímu dni daného účetního období.

3.4.2. V následujícím účetním období se účetní zápisy provedené podle předcházejícího bodu zruší.

3.5. 387 - *Kursové rozdíly pasivní*

3.5.1. Účtují se zde pasivní (ziskové) kursové rozdíly z přepočtu dlouhodobého finančního majetku, pohledávek a závazků v cizí měně včetně účtů termínovaných vkladů na účtu 069 - *Ostatní dlouhodobý finanční majetek*, úvěrových účtů a účtů finančních výpomocí se souvztažnými zápisy na příslušných účtech dlouhodobého finančního majetku, pohledávek a závazků v cizí měně. Jako pasivní kursové rozdíly se účtují částky zvýšení dlouhodobého finančního majetku, pohledávek, jakož i částky snížení zůstatků úvěrů a snížení ostatních závazků, a to v důsledku přepočtu podle platného kursu k poslednímu dni daného účetního období.

3.5.2. V následujícím účetním období se účetní zápisy provedené podle předcházejícího bodu zruší.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 405

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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování derivátů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení položky „A.I.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ a § 35 a 36 vyhlášky týkající se oceňovacích rozdíků při uplatnění reálné hodnoty u zajišťovacích derivátů a derivátů k obchodování.

3. Oceňování

- 3.1. Deriváty se oceňují podle § 25 a § 27 zákona.
- 3.2. Není-li k dispozici reálná hodnota (tržní) z veřejného trhu, použije účetní jednotka odborný

odhad nebo posudek znalce. Pro účely tohoto ustanovení se požaduje zejména, aby byl použit věrohodný model oceňování a údaje vložené do tohoto modelu byly prokazatelné (např. kursy ČNB, zveřejněné úrokové sazby mezibankovního trhu, kotace organizátorů nebo tvůrců veřejného trhu, veřejně dostupné ratingy ratingových agentur apod.). Nesplňuje-li odborný odhad zejména výše uvedené charakteristiky, nelze-li jej provést nebo pokud jsou náklady na získání informace o přecenění neúměrné jejímu významu, pak o reálné hodnotě účetní jednotka neúčtuje, není-li zřejmé, že došlo k významnému znehodnocení derivátu.

4. Postup účtování

- 4.1. O derivátech účtují účetní jednotky, pokud to připouští příslušný právní předpis.
- 4.2. Derivátem se pro účely tohoto předpisu rozumí finanční nástroj (tj. pro účely tohoto článku smlouva, podle které vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zpravidla finanční závazek jiné účetní jednotky);
 - a) jehož reálná hodnota se mění v závislosti na změně úrokové míry, kursu cenného papíru, ceny komodity, měnového kursu, cenového indexu, na úvěrovém hodnocení

- (ratingu) nebo úvěrovém indexu, resp. v závislosti na jiné proměnné (tzv. podkladová aktiva),
- b) který ve srovnání s ostatními typy kontraktů, v nichž je zakotvena obdobná reakce na změny tržních podmínek, vyžaduje malý nebo nevyžaduje žádný počáteční náklad nebo výdaj,
- c) který bude vypořádán v budoucnosti, přičemž doba od sjednání obchodu do jeho vypořádání je u něho delší než u obvyklé (tzv. spotové) operace (tj. účetní případy nákupu a prodeje finančních aktiv s obvyklým termínem dodání).
- 4.3. Za deriváty se pro účely tohoto standardu a standardu č. 401 nepovažují zejména:
- a) repo obchody (tj. úvěry, půjčky se zajišťovacím převodem zejména cenných papírů, půjčky cenných papírů zajištěné převodem hotovosti, prodeje cenných papírů se současně sjednaným zpětným nákupem, nákupy cenných papírů se současně sjednaným zpětným prodejem),
- b) smlouvy o nákupu, prodeji, nájmu hmotného majetku a nehmotného majetku, zásob s výjimkou komodit, se kterými se může obchodovat na komoditních burzách (např. zemědělské produkty, nerostné suroviny, drahé kovy, energie), kdy dochází k finančnímu vypořádání. Opce, na jejímž základě má být pořízeno nebo prodáno nefinanční aktivum, se nepovažuje za derivát podle tohoto standardu a pro účely standardu č. 401; účtuje se však o ní na účtech 378 - *Jiné pohledávky a 379 - Jiné závazky*, ale na oddělených analytických účtech. Reálná hodnota se nezjišťuje. Při vypořádání opční prémie (např. uplatnění, neuplatnění, propadnutí, postoupení) se účtuje podle bodu 4.6.,
- c) smlouvy, které vyžadují úhradu v souvislosti s klimatickými, geologickými nebo jinými fyzikálními faktory, obvykle považované za pojistky.
- 4.4. Deriváty se pro účely tohoto standardu a standardu č. 401 člení na pevné termínové operace (tj. forwardy, futures a swapy) a opce. Opce se rozumí, že kupující opce (majitel) má právo u nákupní opce (call opce) koupit nebo finančně vypořádat a u prodejní opce (put opce) právo prodat nebo finančně vypořádat stanovený podkladový nástroj (finanční aktivum) za předem určenou cenu k určitému datu, nebo kdykoliv před splatností opce. Na druhé straně prodávající opce (výstavce) má u nákupní opce povinnost prodat nebo finančně vypořádat a u prodejní opce povinnost nakoupit nebo finančně vypořádat podkladový nástroj (finanční aktivum) za předem pevně určenou cenu. Ostatní deriváty se považují za pevné termínové operace).
- 4.5. O derivátech je účtováno na podrozvahových, rozvahových a výsledkových účtech.
- 4.6. V rozvaze jsou u pevných termínových operací zaúčtovány až změny reálné hodnoty jako pohledávka nebo závazek na účtu 373 - *Pohledávky a závazky z pevných termínových operací*. V případě opcí je nákup opce zaúčtován na samostatném analytickém účtu k účtu 378 - *Jiné pohledávky* a prodej opce (vystavená opce) na samostatném analytickém účtu k účtu 379 - *Jiné závazky*. Na těchto účtech je též účtováno o změnách reálných hodnot opcí.
- 4.7. Změny reálné hodnoty derivátů se účtují podle povahy na vrub nebo ve prospěch účtů 373, 378, 379 souvztažně s účtem 921 - *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*. Při realizaci kontraktů (např. vypořádání, uplatnění, neuplatnění, prodej) se přecenění zruší stornováním. Bude-li uplatněna nakoupená nákupní opce, vstupuje její cena do pořizovací ceny aktiva. V ostatních případech bude pořizovací cena opce (ostatní případy jsou např. uplatnění, neuplatnění, postoupení, propadnutí) vyúčtována do nákladů nebo do výnosů na účet 549 - *Jiné ostatní náklady a 649 - Jiné ostatní výnosy*.

5. Analytické a podrozvahové účty

- 5.1. Na podrozvahových účtech účtují účetní jednotky od okamžiku sjednání derivátu do jeho vypořádání v hodnotě podkladového nástroje.
- 5.2. Rozvahové pohledávky a závazky se na analytických účtech člení podle jednotlivých derivátů.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 406

Cenné papíry, podíly a směnky

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. 504/2002 Sb.,

kteřou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování operací s cennými papíry a podíly a účtování o směnkách za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení cenných papírů a podílů uvedené v § 9 a 16 vyhlášky a směnek jako platebního prostředku uvedené v § 12, 20 a 21 vyhlášky.

3. Oceňování

- 3.1. Cenné papíry a podíly se při pořízení oceňují podle § 25 zákona. Součástí pořizovací ceny cenného papíru jsou přímé náklady s pořízením související, např. poplatky a provize makléřům, poradcům, burzám. Součástí pořizovací ceny nejsou zejména úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a náklady spojené s držbou cenného papíru a podílu.
- 3.2. Cenné papíry a podíly uvedené v bodu 4.2. písm. a) se oceňují pořizovací cenou podle § 25 zákona, případně mohou být oceněny ekvivalencí (protihodnotou) podle § 27 odst. 7 zákona.
- 3.3. Cenné papíry uvedené v bodu 4.2. písm. b) se oceňují při pořízení pořizovací cenou podle § 25 zákona. K rozvahovému dni se oceňují podle § 27 odst. 7 zákona.
- 3.4. Cenné papíry uvedené v bodu 4.2. písm. c) a d) se oceňují reálnou hodnotou podle § 27 odst. 1 zákona, která se zjišťuje k okamžiku stanovenému v § 24 odst. 2 písm. b) zákona.
- 3.5. Oceněním ekvivalencí (protihodnotou) se rozumí, že majetková účast je při pořízení oceněna pořizovací cenou, která je k okamžiku stanovenému v § 24 odst. 2 písm. b) zákona upravena na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast. Změna v ocenění se účtuje na účet 921 - *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*. Ocenění účasti je následně:
 - snižováno o přijaté dividendy, popř. o další příspěvky z rozdělení, (účtuje se na příslušný bankovní účet souvztažně s účtem 061 nebo 062),
 - zvyšováno o podíl na zisku nebo snižováno o podíl na ztrátě vzniklých po datu akvizice ve společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast, (účtuje se na účet 921 souvztažně s účtem 061 nebo 062),
 - dále je ocenění účasti snižováno či zvyšováno podíly na změnách ve vlastním kapitálu spo-

lečnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast, přičemž tyto změny nebyly zahrnuty do výkazu zisku nebo ztráty, (účtuje se na účet 921 souvztažně s účtem 061 nebo 062).

- 3.6. 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.
- 3.7. Směnky jsou cenným papírem a oceňují se při pořízení podle § 25 zákona.

4. Postup účtování operací s cennými papíry a podíly

- 4.1. V průběhu pořizování lze složky pořizovací ceny nakupovaných cenných papírů a podílů účtovat na účet 043 - *Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* (v případě dlouhodobého finančního majetku) nebo na účet 259 - *Pořizovaný krátkodobý finanční majetek* (v případě krátkodobého finančního majetku).
- 4.2. Cenné papíry a podíly se pro účely Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které nejsou založeny za účelem podnikání člení na:
 - a) majetkové účasti, to jsou cenné papíry a podíly, které představují podstatný nebo rozhodující vliv; (účet 062 - *Podíly v osobách pod podstatným vlivem* a účet 061 - *Podíly v ovládaných a řízených osobách*),
 - b) dluhové cenné papíry držené do splatnosti, to jsou cenné papíry, které mají stanovenou splatnost a u nichž má účetní jednotka úmysl a schopnost je držet do splatnosti. Účtuje se zde i o cenných papírech držených do splatnosti se splatností kratší než jeden rok; (účet 063 - *Dluhové cenné papíry držené do splatnosti*),
 - c) cenné papíry určené k obchodování, to jsou cenné papíry držené po dobu kratší než jeden rok za účelem obchodování a dosahování zisku z cenových rozdílů v krátkodobém časovém období; (účet 251 - *Majetkové cenné papíry k obchodování* a účet 253 - *Dluhové cenné papíry k obchodování*),
 - d) ostatní cenné papíry, které nelze zařadit pod písm. a) až c); (účet 069 - *Ostatní dlouhodobý finanční majetek*).
- 4.3. Dluhovým cenným papírem je cenný papír úvěrové povahy, např. kupónový dluhopis, bezkupónový dluhopis a směnky (pokud nejsou platebním prostředkem).
- 4.4. Změna reálné hodnoty se zaúčtuje na vrub nebo ve prospěch analytického účtu příslušného finančního majetku a ve prospěch nebo na vrub účtu 921 - *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*. Při prodeji nebo jiném úbytku se takto zaúčtovaný rozdíl zruší souvztažně s analytickým účtem příslušného finančního majetku.

- 4.5. Není-li objektivně možné stanovit reálnou hodnotu nebo pokud náklady na získání informace o reálném ocenění převyšují přínosy plynoucí z této informace, pak účetní jednotka reálnou hodnotu neoceňuje. Účtuje však o alikvotním úrokovém výnosu podle bodu 4.6.
- 4.6. U dluhových cenných papírů se účtuje o úrokovém výnosu na vrub analytického účtu k příslušnému účtu cenných papírů a ve prospěch příslušných účtů v účtové skupině 65.
- 4.6.1. O úrokovém výnosu se účtuje ve věcné a časové souvislosti (tj. v průběhu doby, která uplyne mezi nákupem a splatností cenného papíru).
- 4.6.2. Úrokovým výnosem u dluhových cenných papírů se rozumí:
- u dluhových cenných papírů s úrokovou sazbou (kuponové dluhové cenné papíry) výnos stanovený touto sazbou, zaúčtovaný podle *Českého účetního standardu č. 412 Náklady a výnosy* bodu 3.9.,
 - u bezkuponových dluhových cenných papírů a směnek rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a pořizovací cenou,
- 4.6.3. U kuponových dluhových cenných papírů držení do splatnosti se rozdíl mezi pořizovací cenou bez kuponu a jmenovitou hodnotou zaúčtuje ve věcné a časové souvislosti podle své povahy buď na vrub účtu 553 - *Prodané cenné papíry a podíly* nebo ve prospěch příslušného účtu skupiny 65 souvztažně s účtem finančního majetku. O nabíhající úrokovém výnosu se účtuje podle bodu 4.6.2. písm. a). U bezkuponových dluhových cenných papírů a směnek držení do splatnosti se ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 65 účtuje ve věcné a časové souvislosti rozdíl mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou.
- 5. Postup účtování o směnkách**
- 5.1. O směnkách se účtuje:
- o směnkách jako o cenných papírech v účtových skupinách 06 a 25 podle bodu 4.
 - o směnkách jako o platebních prostředcích se účtuje u věřitele na účtu 312 - *Směnky k inkasu*. Pořizovací cenou cenného papíru je hodnota pohledávky. Hodnota cenného papíru na účtu 312 - *Směnky k inkasu* se zvyšuje o alikvotní úrokový výnos. Účetní jednotka postupuje při jeho účtování analogicky jako u směnek v písm. a) (úrokový výnos účtuje v brutto částce). U dlužníka se o těchto směnkách účtuje na účtech 322 - *Směnky k úhradě* a 958 - *Dlouhodobé směnky k úhradě*,
 - o směnkách jako o zajišťovacích prostředcích se účtuje na podrozvahových účtech.
- 5.2. Směnky jako platební prostředek, vyúčtované na účtu 312 - *Směnky k inkasu*, se při prodeji účtují obdobně jako postoupení pohledávky.
- 5.3. Při eskontu směnky bankou se směnka převede na účet 313 - *Pohledávky za eskontované cenné papíry* 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 účtu 232 - *Eskontní úvěry*, jde-li o závazek dlouhodobý, účtuje se ve prospěch účtu 951 - *Dlouhodobé bankovní úvěry*.

6. Analytické a podrozvahové účty

- 6.1. Cenné papíry se účtují na příslušný účet v analytickém členění minimálně podle druhu cenných papírů a dále podle emitentů a jmenovitých hodnot, popř. podle měn, na které cenné papíry znějí. Podíly se sledují na příslušném účtu v analytickém členění minimálně podle měny, na kterou znějí, a podle společností, ve kterých má účetní jednotka podíl.
- 6.2. 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 snižuje o splacené částky při částečném splacení.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407

Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti

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. 504/2002 Sb.,

kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování opravných položek k pohledávkám, rezerv a pohledávek

po lhůtě splatnosti za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení opravných položek uvedené v § 15 vyhlášky a rezerv uvedené v § 19 vyhlášky.

3. Postup účtování

- 3.1. Postup tvorby a použití opravných položek stanoví § 37 vyhlášky. Postup tvorby a použití rezerv stanoví § 40 vyhlášky.
- 3.2. Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku v případech snížení jejich ocenění v účetnictví prokázaném na podkladě údajů inventarizace majetku podle § 26 odst. 2 zákona. Tyto položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. V případě trvalého snížení ocenění majetku se vyúčtuje snížení na vrub nákladů (např. odpis pohledávek na základě soudního rozhodnutí o jejím vyrovnání), popř. se u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku provede mimořádný odpis a upraví se odpisový plán.
- 3.3. Přijatá úhrada odepsané pohledávky se vyúčtuje ve prospěch účtu 643 - *Platby za odepsané pohledávky*. O částku provedené úhrady se sníží zůstatek pohledávek zaúčtované na podrozvahových účtech.
- 3.4. Tvorba opravných položek se provádí na vrub nákladů na základě inventarizace a při ní zjištěného snížení ocenění majetku v případech, kdy takto zjištěná hodnota je nižší než cena majetku vedená v účetnictví na příslušných majetkových účtech.
- 3.5. Opravné položky k pohledávkám se vytvářejí za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení a k nepromlčeným pohledávkám, vzniklým z titulu zdaňované činnosti, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994, a to ve výši stanovené zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tvorba opravných položek se zaúčtuje na vrub účtu 559 - *Tvorba opravných položek* a ve prospěch účtu 391 - *Opravná položka k pohledávkám*. Snížení nebo zrušení vytvořené opravné položky se vyúčtuje ve prospěch účtu 659 - *Zúčtování opravných položek* a na vrub účtu 391 - *Opravná položka k pohledávkám*.
- 3.6. Na účtu 941 - *Rezervy* se účtuje o tvorbě a použití rezerv souvztažně s účty 556 - *Tvorba rezerv* a 656 - *Zúčtování rezerv*. Rezervy se vytvářejí na tituly a ve výši, kterou ukládají příslušné obecně platné právní předpisy, především daňové zákony, popř. zvláštní zákony.
- 3.7. Rezervy se čerpají v souladu s obecně platnými právními předpisy.
- 3.8. Pohledávky po lhůtě splatnosti
 - 3.8.1. 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 3.8.2 nebo 3.8.3.
 - 3.8.2. U vybraných pohledávek, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, lze uplatnit jako výdaj ročně nejvýše zákonem 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 jako ostatní výnos.
 - 3.8.3. Vybrané pohledávky, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, lze soustředit na jednom souhrnném analytickém účtu k účtu 311 - *Odběratelé* 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, v nichž se kromě stavu pohledávek zachycují pouze jejich úhrady, nikoliv procentní odpis podle zákona. 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 procentní 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.
 - 3.8.4. 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 ostatní výnos se účtuje až ta část úhrady, kterou již nelze zaúčtovat jako úhradu na uvedený souhrnný analytický účet vybraných pohledávek, protože by úhrada převýšila výši případného aktivního zůstatku tohoto účtu.
 - 3.8.5. 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 lze vytvořit opravnou položku jen ve výši, která nebyla již odepsána.
 - 3.8.6. U pohledávek, které lze podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

ve znění pozdějších předpisů, plně odepsat, se do nákladů zahrne ta část pohledávek, která nebyla odepsána procentním odpisem a zároveň se tato pohledávka odúčtuje z podrozvahových účtů, resp. z analytických účtů dlužníků.

- 3.8.7. U pohledávek, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994 a je u nich zákonem umožněn procentní odpis, se při uzavírání účetních knih nezjišťují ani neúčtují kursové rozdíly.
- 3.8.8. K vybraným nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 lze vytvářet opravné

položky ve výši stanovené zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Opravné položky se vytvářejí k jednotlivým pohledávkám na základě inventarizace. U pohledávek v cizí měně, ke kterým se tvoří zákonná opravná položka, se při uzavírání účetních knih nezjišťují ani neúčtují kursové rozdíly.

- 3.8.9. Opravné položky lze vytvářet a procentní odpis lze uplatnit pouze u pohledávky, vzniklé z titulu zdaňované činnosti.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 408

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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují 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

B.III. Krátkodobý finanční majetek celkem

1. Pokladna
2. Ceniny
3. Účty v bankách
4. Majetkové cenné papíry k obchodování
5. Dluhové cenné papíry k obchodování
6. Ostatní cenné papíry
7. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
8. Peníze na cestě

B. III. Krátkodobé závazky celkem

18. Krátkodobé bankovní úvěry
 19. Eskontní úvěry
- vykazovaných za podmínek stanovených § 3 a 4 vyhlášky.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení krátkodobého finančního majetku uvedené v § 16 a ostatních závazků uvedené v § 24 vyhlášky.

3. Oceňování

Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry se oceňují podle § 25 a § 27 zákona a § 33 vyhlášky.

4. Postup účtování

- 4.1. Finanční účty v cizích měnách se vedou v účetnictví v českých korunách i v cizích měnách.
- 4.2. Na účtech účtové skupiny 21 se účtuje o stavu a pohybu hotovosti na základě pokladních dokladů. Rozdíly vzniklé při inventarizaci pokladní hotovosti a cenin se považují za schodek, popř. přebytek.
- 4.3. Na účtech účtových skupin 22 a 23 se účtuje na základě oznámení banky o přijatých nebo provedených platbách (bankovní výpisy). Vklady nebo výběry peněz v hotovosti, převody mezi bankovními účty, se účtují prostřednictvím účtu *261 - Peníze na cestě*.
- 4.4. Na účtu *211 - Pokladna* se účtuje stav a pohyb peněz v hotovosti, šeků přijatých místo hotových peněz a poukázek k zúčtování (např. poukázky na odběr zboží, služeb apod.). Stav peněz v pokladně nelze nahrazovat stvrzenkami či úpisy. Součástí pokladní hotovosti jsou nasáčkované výplaty, depozita, pokud nebyly ve výplatní den předány příjemcům. Jednotlivé účetní případy musí být doloženy pokladními doklady.
- 4.5. Na účtu *213 - Ceniny* se účtuje stav zejména poštovních známek, kolků, dálničních kupónů, karet (benzinových, telefonních), které představují určitou majetkovou hodnotu s limitem čerpání, ze které bude moci být po vydání do používání čerpáno). Na tomto účtu se účtují rovněž stravenky do provozoven veřejného stravování. Ceniny svěřené zaměstnancům, funkcionářům a členům na předem stanovené

- účely se účtují jako pohledávky za zaměstnanci resp. na účtu 378 - *Jiné pohledávky*. Účetní jednotka může stanovit, které druhy cenin (s výjimkou telefonních, benzinových karet a stravenek) při jejich nákupu nebo vydání ke spotřebě bude přímo zahrnovat do provozních nákladů.
- 4.6. Na účtu 221 - *Účty v bankách* se účtuje stav a pohyb peněžních prostředků účetní jednotky v bankách. Účty v bankách mají zpravidla aktivní zůstatek. Pasivní zůstatek může být vykázán u běžného účtu, pokud je to umožněno v souladu s postupem banky. V rozvaze je pasivní zůstatek vykazován jako poskytnutý bankovní úvěr.
- 4.7. Na účtu 231 - *Krátkodobé bankovní úvěry* se účtují úvěry poskytnuté bankou na dobu jeden rok a kratší se souvztažným zápisem na vrub účtu 221 - *Účty v bankách*. Uhradí-li banka platební doklad, např. fakturu dodavatele, přímo z bankovního úvěru, vyúčtuje se poskytnutý úvěr ve výši provedené úhrady ve prospěch příslušného bankovního úvěru se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu závazku, např. 321 - *Dodavatelé*.
- 4.8. Na účtu 232 - *Eskontní úvěry* se účtují úvěry poskytované bankou na eskontované směnky, popř. jiné cenné papíry, které do doby jejich splatnosti převzala banka k inkasu. Na vrub účtu 232, po obdržení avíza od banky o úhradě směnky či jiného cenného papíru dlužníkem, vyúčtuje účetní jednotka úhradu úvěru se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 313 - *Pohledávky za eskontované cenné papíry*. Na vrub účtu 232 se účtuje i o vrácení neuhrazené směnky nebo jiného cenného papíru bankou, a to se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 221 - *Účty v bankách* (splacení eskontního úvěru).
- 4.9. Na účtu 241 - *Vydané krátkodobé dluhopisy* se účtuje o krátkodobých dluhopisech, které mají dobu splatnosti do 1 roku.
- 4.10. Na účtu 249 - *Ostatní krátkodobé finanční výpomoci* se účtuje o přijatých krátkodobých finančních výpomocích (půjčkách) poskytnutých účetní jednotce ostatními osobami, s výjimkou bank, na základě smluv popř. účetní jednotkou vystavených cenných papírů, s výjimkou krátkodobých dluhopisů (účet 241). Jedná se např. o finanční výpomoci účetní jednotce poskytnuté na základě jí vystavených hypotečních zástavních listů, komerčních papírů.
- 4.11. Na účtu 251 - *Majetkové cenné papíry k obchodování* se účtuje o krátkodobých vkladových cenných papírech majetkové povahy, které v době pořízení jsou splatné, popř. určené k prodeji, a to nejpozději do 1 roku od jejich pořízení. Jsou jimi např. akcie, podílové listy investičních společností.
- 4.12. Na účtu 253 - *Dluhové cenné papíry k obchodování* se účtuje stav, pořízení, úbytek cenných papírů úvěrové povahy, které má účetní jednotka v držení převážně za účelem obchodování s nimi. Nakoupeným dluhovým papírem je např. dluhopis, obligace, vkladový list, pokladniční poukázka, úvěrový a dividendový kupon, směnka pořízená za účelem obchodování apod.
- 4.13. Na účtu 255 - *Vlastní dluhopisy* účtuje účetní jednotka o vlastních dluhopisech, které může mít v držení v souladu s právními předpisy.
- 4.14. Na účtu 256 - *Ostatní cenné papíry* účtuje účetní jednotka o cenných papírech, které nelze zařadit do jiných účtů účtové skupiny 25. Účtují se zde i nakoupené opční listy. Pokud nakoupené opční listy jsou v držení až do dne uplatnění přednostního práva, odepíše se v tento den do nákladů na účet 549 - *Jiné ostatní náklady*, ať je právo uplatněno či nikoliv.
- 4.15. Na účtu 259 - *Pořizovaný krátkodobý finanční majetek* účtuje účetní jednotka podle Českého účetního standardu č. 406 *Cenné papíry, podíly a směnky*.
- 4.16. Účet 261 - *Peníze na cestě* se používá pro překlenutí časového nesouladu mezi vklady a výběry peněz, šeků a přijetím bankovních výpisů při převodech mezi jednotlivými účty vedenými bankou.

5. Analytické a podrozvahové účty

- 5.1. Analytické účty:
- stavu a pohybu valut, šeků a poukázek k zúčtování znějících na cizí měnu na účtu 211 - *Pokladna* se vede odděleně podle jednotlivých měn,
 - k účtu 213 - *Ceniny* se vedou podle jednotlivých druhů cenin,
 - k účtům skupiny 22 se vedou podle jednotlivých účtů otevřených účetní jednotce v bankách,
 - k účtu 231 - *Krátkodobé bankovní úvěry* (resp. 232 - *Eskontní úvěry*) se vedou podle jednotlivých druhů poskytnutých úvěrů,
 - k účtu 241 - *Vydané krátkodobé dluhopisy* se vedou podle jednotlivých dluhopisů,
 - k účtu 249 - *Ostatní krátkodobé finanční výpomoci* se vedou podle jednotlivých věřitelů,
 - k účtu 251 - *Majetkové cenné papíry k obchodování* a 253 - *Dluhové cenné papíry k obchodování* se vedou podle jednotlivých druhů cenných papírů,
 - k účtu 255 - *Vlastní dluhopisy* se vedou podle jednotlivých druhů dluhopisů,
 - k účtu 256 - *Ostatní cenné papíry* se vedou podle jednotlivých druhů cenných papírů.

**Český účetní standard pro účetní jednotky,
u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 409**

Dlouhodobý 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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování dlouhodobého majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

A. Dlouhodobý majetek celkem

I. Dlouhodobý nehmotný majetek

1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
2. Software
3. Ocenitelná práva
4. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
5. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
6. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

II. Dlouhodobý hmotný majetek celkem

1. Pozemky
2. Umělecká díla, předměty a sbírky
3. Stavby
4. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
5. Pěstitelské celky trvalých porostů
6. Základní stádo a tažná zvířata
7. Drobný dlouhodobý hmotný majetek
8. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
9. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
10. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

III. Dlouhodobý finanční majetek celkem

1. Podíly v ovládaných a řízených osobách
2. Podíly v osobách pod podstatným vlivem
3. Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
4. Půjčky organizačním složkám
5. Ostatní dlouhodobé půjčky
6. Ostatní dlouhodobý finanční majetek
7. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

IV. Oprávky k dlouhodobému majetku celkem

1. Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

2. Oprávky k softwaru
3. Oprávky k ocenitelným právům
4. Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku
5. Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku
6. Oprávky ke stavbám
7. Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
8. Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
9. Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
10. Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku
11. Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení dlouhodobého majetku uvedené v § 7, 8, 9 a 43 vyhlášky.

3. Ocenění dlouhodobého majetku

- 3.1. Dlouhodobý majetek se oceňuje podle § 25 a 27 zákona a § 32 a 33 vyhlášky.
- 3.2. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje
 - a) dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořízený bezúplatně (darováním),
 - b) dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit, nebo pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady,
 - c) dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně pořízený z finančního leasingu; účtuje se souvztažným zápisem na příslušný účet oprávek,
 - d) dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nevedený (např. inventarizační přebytek); účtuje se souvztažným zápisem na příslušný účet oprávek, v případě neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 901 - *Vlastní jmění*,
 - e) vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn jinak, např. podle zakladatelské smlouvy, nebo obdobného dokumentu o založení účetní jednotky.

- 3.3. Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku se zvyšuje o náklady (výdaje) na technické zhodnocení, pokud u jednotlivého majetku převýšily částku stanovenou zákonem o daních z příjmů a technické zhodnocení je v tomto roce uvedeno do užívání. Ocenění odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se zvyšuje o náklady (výdaje) na technické zhodnocení, pokud v úhrnu za rok převyšují částku stanovenou zákonem o daních z příjmů a technické zhodnocení je v tomto roce uvedeno do užívání.
- 3.4. Pokud ocenění technického zhodnocení je nižší než stanovená částka a účetní jednotka je zahrne do výdajů na pořízení dlouhodobého majetku, zaúčtuje se na účet 549 - Jiné ostatní náklady v případě hmotného majetku nebo na účet 518 - *Ostatní služby* v případě nehmotného majetku.
- 3.5. Pořizovací cena souboru movitých věcí se zvýší o pořizovací cenu věci do souboru dodatečně zařazené. Při vyřazení části souboru movitých věcí se pořizovací cena souboru sníží o pořizovací cenu vyřazené části, přičemž míra odepsanosti vyřazené části je shodná s mírou odepsanosti souboru.
- 3.6. Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje pořizovací cenou. Jsou-li však cenné papíry a majetkové účasti nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva, oceňují se u vkladatele zůstatkovou (účetní) cenou vloženého majetku, bez ohledu na případné jiné ocenění tohoto 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, přecházející současně s vkladem, dosáhla záporných hodnot, je na účtech cenných papírů a vkladů nulové ocenění a rozdíl je zúčtován do výnosů (cenný papír a vklad je účtován na podrozvahových účtech).
- 3.7. Dlouhodobý majetek bezúplatně získaný v rámci delimitací složkami vlastní organizace se oceňuje pořizovací cenou, ve které byl veden u předávající účetní jednotky, je-li správná a prokazatelná; v opačném případě se oceňuje reprodukční pořizovací cenou.
- 3.8. Oceněním ložiska nacházejícího se na jednotlivém pozemku je kladný rozdíl mezi pořizovací cenou jednotlivého pozemku s ložiskem a cenou tohoto pozemku podle právního předpisu platného v době pořízení.
- 3.9. Do pořizovací ceny pozemku se zahrne hodnota koupeného lesa. Pořizovací cenou koupeného pozemku osázeného stromy nebo keři, které nejsou pěstitelským celkem trvalých porostů¹⁾, je cena včetně osázení.
- 3.10. Účetní jednotka může rozhodnout vnitřním předpisem o snížení stanovené dolní hranice ocenění u drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku stanovené ve vyhlášce.
- 3.11. Příslušenstvím²⁾ dlouhodobého hmotného majetku jsou předměty, které tvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek a jsou součástí jeho ocenění a účtování. Příslušenství je součástí dodávky hlavní věci nebo se k hlavní věci přiřazuje dodatečně. Pokud příslušné předměty netvoří s hlavní věcí jeden majetkový celek, jde o samostatné movité věci.
- 3.12. O zvýšení ocenění dlouhodobého majetku, pokud tak nestanoví tento standard či zvláštní právní předpis, se neúčtuje.
- 3.13. O trvalém snížení ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje prostřednictvím opravek (účty účtových skupin 07 a 08); přitom je nutné upravit odpisový plán.

4. Účtování

- 4.1. V účtové třídě 0 - *Dlouhodobý majetek*, účtuje účetní jednotka o majetku, ke kterému má právo vlastnické a dále zejména:
- o koupeném dlouhodobém movitém majetku, jehož vlastnictví kupující nabývá zaplacením a do nabytí vlastnictví (zaplacení) kupující majetek užívá,
 - o souborech movitých a nemovitých věcí pronajímaných jako celek podle § 28 zákona o daních z příjmů, pokud smlouva byla sjednána před 1. lednem 2001 do sjednaného ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005,
 - která je nájemcem, o technickém zhodnocení, jež odpisuje za podmínek stanovených v § 28 zákona o daních z příjmů,
 - o technické rekultivaci, která není součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku a účetní jednotka ji provádí na pozemcích ve vlastnictví jiné osoby,
 - o nehmotném majetku, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od jiné osoby,
 - o vypůjčeném dlouhodobém hmotném majetku, jehož vlastnictví zajištěním závazku převodem práva přešlo na půjčitele, avšak tento majetek na základě smlouvy o vypůjčce po dobu zajištění závazku odpisuje vypůjči-

¹⁾ § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

²⁾ § 121 odst. 1 občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., § 42 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

- tel. Ocenění majetku převodem práva a výpůjčkou se nemění,
- g) nájemce o najatém podniku nebo jeho části podle § 488b a násl. obchodního zákoníku, pokud se tak pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodli.
- 4.2. Dlouhodobým majetkem nejsou
- zásoby (včetně náhradních dílů),
 - krátkodobý (oběžný) finanční majetek (účtovaný na účtech účtové třídy 2 - *Finanční účty*).
- 4.3. Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek, který byl zaúčtován do 31. 12. 1995 na majetkové účty, se vede na těchto účtech až do vyrazení.
- 4.4. Jedná-li se o
- předměty z drahých kovů, pokud nejsou dlouhodobým finančním majetkem,
 - věci z finančního leasingu koupené nájemcem, popřípadě bezúplatně převzaté a oceněné reprodukční pořizovací cenou, nepřevyšující výši ocenění určené účetní jednotkou (§ 8 odst. 4 vyhlášky),
- účtují se jako drobný dlouhodobý majetek vždy, bez ohledu na výši pořizovací ceny.
- 5. Pořizování dlouhodobého majetku**
- 5.1. Dlouhodobý majetek se pořizuje zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným nabytím (včetně darování), převodem podle právních předpisů. Dlouhodobým nehmotným nebo hmotným majetkem se stává též technické zhodnocení drobného nehmotného nebo hmotného majetku (§ 7 odst. 5 a § 8 odst. 8 vyhlášky), který účetní jednotka zaúčtovala do nákladů nebo do zásob.
- 5.2. Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stávají věci uvedené do používání. Uvedením do používání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými.
- 5.3. Dlouhodobým finančním majetkem se stávají věci uvedené v § 9 vyhlášky okamžikem uskutečnění účetního případu.
- 5.4. Na účtu 041 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek* a 042 - *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek* se účtuje pořízený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek do doby jeho uvedení do užívání včetně výdajů spojených s jeho pořízením.
- 5.5. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností se vyúčtuje na vrub účtu účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* a ve prospěch účtů 623 - *Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku* a 624 - *Aktivace dlouhodobého hmotného majetku*.
- 5.6. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nabytý bezúplatně (včetně darování) se vyúčtuje na vrub účtové skupiny 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, pořizovaný dlouhodobý finanční majetek* a ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 9.
- 5.7. Dlouhodobý nehmotný majetek, u kterého nevznikají výdaje spojené s jeho pořízením a který se ihned uvádí do užívání, je možno účtovat přímo na příslušné účty účtové skupiny 01 - *Dlouhodobý nehmotný majetek*.
- 5.8. Dlouhodobý hmotný majetek, u kterého nevznikají náklady spojené s jeho pořízením a který se ihned uvádí do užívání, je možno účtovat přímo na příslušné účty účtové skupiny 02 - *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* nebo 03 - *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*.
- 5.9. Na účtech účtové skupiny 05 - *Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* se účtují zálohy dlouhodobé i krátkodobé.
- 5.10. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek se při pořízení účtuje na vrub účtu 018 - *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek* a ve prospěch účtu 078 - *Oprávký k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku*. Pořizovací cena tohoto majetku se hradí vždy jako provozní výdaj a účtuje se na vrub účtu 518 - *Ostatní služby*.
- 5.11. Drobný dlouhodobý hmotný majetek se účtuje na vrub účtu 028 - *Drobný dlouhodobý hmotný majetek* a ve prospěch účtu 088 - *Oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku*. Pořizovací cena tohoto majetku se hradí vždy jako provozní výdaj a účtuje se na vrub účtu 501 - *Spotřeba materiálu*.
- 5.12. Při pořízení dlouhodobého hmotného majetku směnnou smlouvou je nákladem každé strany zůstatková cena majetku ke směně předaného a výnosem je cena majetku směnnou smlouvou pořízeného, tj. buď pořizovací cena, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, anebo reprodukční pořizovací cena, nejsou-li ceny ve smlouvě sjednány.
- 5.13. Je-li součástí výdajů spojených s pořízením (§ 7 odst. 3 a 4 vyhlášky) zhotovování věcí materiální povahy (např. modelů, prototypů a vzorků), na kterých se práce zkoušejí nebo ověřují, účtují se na samostatném analytickém účtu. V případě, že věci materiální povahy pro další práce jsou 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.
- 5.14. Účetní jednotka, která po 1. 1. 1997 koupí pozemek s ložiskem nevyhrazeného nerostu nebo jeho částí (dále jen „ložisko“), vyúčtuje zvlášť pozemek a zvlášť ložisko (účet 029 - *Ostatní dlouhodobý hmotný majetek*).

6. Odpisování dlouhodobého majetku

- 6.1. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se odpisuje na základě odpisového plánu nepřímo prostřednictvím účetních odpisů, které stanoví účetní jednotka podle zákona. Zůstatková cena se zjišťuje pomocí oprávek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku vytvářených v souladu s účetními odpisy.
- 6.2. Účetní odpisy se počítají z ceny, za kterou je dlouhodobý nehmotný nebo hmotný majetek oceněn v účetnictví (bod 3), a to do její výše.
- 6.3. Sazby účetních odpisů si stanoví účetní jednotka např. z hlediska času, předpokládané doby upotřebitelnosti nebo též ve vztahu k výkonům (např. u dopravních prostředků).
- 6.4. Při odpisování zvířat základního stáda a tažných zvířat lze postupovat tak, že se účetní odpisy vyjádří podílem pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci (čítatel) a předpokládaného počtu let chovu základního stáda (jmenovatel). Tažná zvířata, dostihová a plemenní koně se odpisují individuálně, ostatní zvířata základního stáda lze odpisovat skupinově.
- 6.5. V případě dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v podílovém spoluvlastnictví provádí každý spoluvlastník účetní odpisy ze svého vlastnického podílu.
- 6.6. Ložisko těžené podle vyhlášky č. 175/1992 Sb. se odpisuje odpisovou sazbou na jednotku těženého množství na základě skutečné těžby. Odpisová sazba na jednotku těženého množství (Kč/t, Kč/m³) je podíl pořizovací ceny ložiska na jednotlivém pozemku a zásob nevyhrazeného nerostu (t, m³) prokázaných geologickým průzkumem na tomto pozemku.
- 6.7. Účetní odpisy se účtují ve prospěch účtů účtových skupin 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 - Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* a na vrub účtu 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*.
- 6.8. Účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

7. Vyřazování dlouhodobého majetku

- 7.1. Dlouhodobý majetek se vyřazuje zejména prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darováním), převodem na základě právních předpisů, vkladem dlouhodobého majetku do obchodní společnosti či družstva, a v důsledku manka nebo škody.
- 7.2. 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, ocenění majetku se sníží o pořizovací cenu vyřazené věci. Míra odepsa-

nosti vyřazené věci je shodná s mírou odepsanosti původního majetku. Obdobně se postupuje v případě dlouhodobého nehmotného majetku.

- 7.3. Je-li účetní jednotka povinna bezúplatně převést dlouhodobý hmotný majetek podle právních předpisů, jednorázově odepíše pořizovací cenu do nákladů a jako plně odepsaný bezúplatně převede nabývací organizaci, která jej neodpisuje.
- 7.4. Zůstatková cena odpisovaného dlouhodobého majetku a pořizovací cena neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku se vyúčtuje na vrub účtů
 - a) 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* v případě jeho likvidace,
 - b) 548 - *Manka a škody* v případě manka nebo škody,
 - c) 546 - *Dary*, jde-li o darování majetku,
 - d) 552 - *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* v případě prodeje,
 - e) 367 - *Závazky z upsaných nesplacených cených papírů a vkladů* při nepeněžním vkladu do obchodní společnosti či družstva,
 - f) 901 - *Vlastní jmění* při vyřazení neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku v pořizovací ceně.
- 7.5. Při prodeji dlouhodobého finančního majetku (cenných papírů a vkladů) se cena, ve které se účtuje na příslušných účtech účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek*, vyúčtuje na vrub účtu 553 - *Prodané cenné papíry a podíly*.
- 7.6. Pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, které je trvale zastaveno a vlastníkem v něm nebude pokračováno, jakož i dodávky prací, které se v průběhu pořizování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku staly neupotřebitelné v důsledku následně vydaných právních předpisů, se odepíše na vrub účtu 549 - *Jiné ostatní náklady*.

8. Účtování o pronájmu

- 8.1. Při účtování pronajatého majetku odpisovaného nájemcem podle § 28 zákona o daních z příjmů se postupuje takto:
 - a) majetek přenechaný k užívání pronajímatel převede z účtu účtových skupin 01, 02, 03, 07 a 08 na vrub účtu 069 - *Ostatní dlouhodobý finanční majetek*. Dále se majetek ze strany Dal účtu 069 - *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* vyúčtuje na vrub účtu 378 - *Jiné pohledávky*,
 - b) majetek přenechaný k užívání nájemce vyúčtuje na vrub účtu účtových skupin 01, 02 a 03 a ve prospěch účtu 954 - *Závazky z pronájmu*, v ocenění majetku u pronajímatele a uvedeném ve smlouvě,

- c) majetek vrácený po zániku nájemní smlouvy nájemce vyúčtuje ve prospěch účtů účtových skupin 01, 02 a 03, na vrub účtů účtových skupin 07 a 08 a na vrub účtu 954 - *Závazky z pronájmu*,
- d) majetek vrácený po zániku nájemní smlouvy pronajímatel vyúčtuje na vrub účtových skupin 01, 02 a 03 a ve prospěch účtů účtových skupin 07, 08 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 378 - *Jiné pohledávky*. Pokud by měl být vrácený majetek znovu pronajat, vyúčtuje se na vrub účtu 069 - *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* a ve prospěch účtu 378 - *Jiné pohledávky*.
- 8.2. Při účtování nájemného v případě pronajatého majetku podle bodu 8.1. se postupuje tak, že celková částka za pronájem sjednaná ve smlouvě se rozdělí na dvě části:
- a) na složku odpovídající výši odpisů, popřípadě částce na budoucí odkoupení majetku, o které účtuje nájemce na vrub účtu 954 - *Závazky z pronájmu*, a pronajímatel ve prospěch účtu 378 - *Jiné pohledávky*,
- b) na složku nájemného, o které účtuje nájemce na vrub účtu 518 - *Ostatní služby* a ve prospěch účtu 321 - *Dodavatelé*, pokud nájemcem je účetní jednotka, která vede účetnictví podle této účtové osnovy, a pronajímatel na vrub účtu 311 - *Odběratelé* a ve prospěch účtu 657 - *Výnosy z dlouhodobého finančního majetku*.
- 8.3. Vypořádání případných závazků a pohledávek podle bodu 8.2. po zániku nájemní smlouvy, tj. v případě zůstatku účtu 954 - *Závazky z pronájmu* a 378 - *Jiné pohledávky*, se provede v souladu s ujednáním ve smlouvě.
- 8.4. Při účtování technického zhodnocení odpisovaného nájemcem podle § 28 zákona o daních z příjmů se při zániku nájemní smlouvy postupuje takto:
- a) nájemce vyúčtuje zůstatkovou cenu technického zhodnocení na vrub účtu 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* a ve prospěch účtové skupiny 08, popř. podle nájemní smlouvy jako úhradu závazku z pronájmu,
- b) pronajímatel vyúčtuje technické zhodnocení na vrub účtové skupiny 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a ve prospěch účtu 649 - *Jiné ostatní výnosy*, popř. podle nájemní smlouvy jako úhradu pohledávky z pronájmu.
- 8.5. Podle bodů 8.1. až 8.3. se postupuje pouze u smluv sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005. Obdobně podle bodů 8.1. až 8.3. se účtuje v případě smlouvy o pronájmu podniku nebo jeho části podle § 488b a násl. obchodního zákoníku, pokud se pronajímatel s nájemcem ve smlouvě dohodl, že o najatém podniku nebo jeho části bude účtovat nájemce.

9. Analytické a podrozvahové účty

- 9.1. Analytické účty vede
- a) účetní jednotka podle jednotlivých složek dlouhodobého majetku. V případě souboru movitých věcí a majetkové složky, v jejímž ocenění je příslušenství, se rovněž uvádějí jednotlivé části souboru a jednotlivé kusy příslušenství věcně a v hodnotovém vyjádření. Pokud se k souboru přiřadí další věc a k majetkové složce příslušenství přiřadí nebo naopak vyřadí, uvádí se datum přiřazení této věci nebo příslušenství,
- b) účetní jednotka podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývajícího z požadavků vlastního řízení,
- c) nájemce odděleně za majetek uvedený v bodě 4.1. písm. b) a c).
- 9.2. Analytické účty podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku slouží k jeho identifikaci, zejména obsahují název nebo popis majetku, popř. číselné označení, datum a způsob jeho pořízení a uvedení do používání, datum zaúčtování na účet účtové skupiny 01, 02 a 03, ocenění, údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování, roční sazby účetních a daňových odpisů za zdaňovací období, datum a způsob vyřazení. Dále obsahují analytické účty údaje o výši odpočtu daně z přidané hodnoty. Plátcí DPH, kteří ve smyslu příslušných předpisů neuplatnili nárok na odpočet DPH a mají uvedený majetek oceněný včetně DPH, sledují částku DPH na analytických účtech. Na analytických účtech je nutno uvádět vlastníka majetku, pokud k uvedenému majetku nemá účetní jednotka vlastnické právo.
- 9.3. Analytické účty dlouhodobého finančního majetku se vedou podle jeho jednotlivých složek; u záloh a půjček podle jednotlivých dlužníků. Obsahují údaje potřebné k identifikaci dlouhodobého finančního majetku, popř. údaje stanovené zvláštními předpisy.

**Český účetní standard pro účetní jednotky,
u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 410**

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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování zásob za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

B.I. Zásoby celkem

1. Materiál na skladě
 2. Materiál na cestě
 3. Nedokončená výroba
 4. Polotovary vlastní výroby
 5. Výrobky
 6. Zvířata
 7. Zboží na skladě a v prodejnách
 8. Zboží na cestě
 9. 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 § 11 vyhlášky.

3. Oceňování

- 3.1. Zásoby se oceňují podle § 25 zákona a § 33a vyhlášky.
- 3.2. Příchovky zvířat se oceňují vlastními náklady, nelze-li je zjistit, reprodukčními pořizovacími cenami, které si stanoví podle zákona účetní jednotka sama.
- 3.3. Zásoby pořízené bezúplatně, nalezené (přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se ocení reprodukční pořizovací cenou.
- 3.4. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny včetně nákladů s jejich pořízením souvisejících (např. přeprava, provize, clo, pojistné, skonto).
- 3.5. Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí přímé náklady na ně vynaložené, popř. i část nepřímých nákladů, která se k této činnosti vztahuje. Finanční náklady související s použitím cizích zdrojů (např. úroky), mohou být zahrnuty do vlastních nákladů pouze tehdy, spadají-li do období jejich vytváření.

- 3.6. Náklady podle bodu 3.5. se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše podle operativních (plánových) kalkulací. Náklady podle operativních (plánových) kalkulací jsou náklady stanovené v konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínkách určených technickou přípravou výroby pro uskutečňování výkonů.
- 3.7. Zásoby stejného druhu lze vést na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Vážený aritmetický průměr je nutné počítat nejméně jednou za měsíc. V rámci jednoho analytického účtu zásob je nutno používat buď ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob.
- 3.8. Pořizovací cenu zásob lze na analytických účtech rozdělit na cenu zásob, za kterou byl majetek pořízen a náklady s pořízením související nebo na předem stanovenou cenu zásob a odchylku od skutečné ceny zásob a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popř. odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.
- 3.9. Vyskladnění zásob účetní jednotka provede v cenách, v nichž jsou zásoby oceňovány na skladě (viz bod 3.1. až 3.3. a 3.7.).
- 3.10. Dodávky nevyúčtované dodavatelem se ocení podle uzavřené smlouvy, popř. odborným odhadem.

4. Postup účtování

- 4.1. Účtování pořízení a úbytku zásob se provádí podle způsobu A nebo B.
- 4.2. V případě účtování způsobem A postupuje účetní jednotka způsobem uvedeným v bodu 4.2.1 až 4.2.2.
 - 4.2.1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu a zboží
 - 4.2.1.1. V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub účtu *111 - Pořizovaný materiál* nebo *131 - Pořizované zboží* se souvztahným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů, popř. na finančních účtech. Vnitroorganizační služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob se aktivují. Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub

- příslušných účtů zásob a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 62 - *Aktivace*.
- 4.2.1.2. Převzetí materiálu a zboží na sklad provádí účetní jednotka v pořizovacích cenách u nákupů a ve vlastních nákladech u zásob vlastní výroby účetním zápisem na vrub účtu 112 - *Materiál na skladě* nebo 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* a ve prospěch účtu 111 - *Pořizovaný materiál* nebo 131 - *Pořizované zboží*. Spotřeba materiálu se účtuje na vrub účtu 501 - *Spotřeba materiálu*, prodej materiálu na vrub účtu 554 - *Prodaný materiál*. Hodnota prodaného zboží se účtuje na vrub účtu 504 - *Prodané zboží*.
- 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 účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*. Při vyskladnění zásob se účtuje na vrub účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob* a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby*.
- 4.3. V případě účtování způsobem B postupuje účetní jednotka způsobem uvedeným v bodu 4.3.1 až 4.3.3.
- 4.3.1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu a zboží
- 4.3.1.1. V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů nebo na finančních účtech. Vnitroorganizační služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob, se aktivují. Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 62 - *Aktivace*.
- 4.3.1.2. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů 112 - *Materiál na skladě* a 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* převedou na vrub účtů 501 - *Spotřeba materiálu* a 504 - *Prodané zboží*. Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje u materiálu na vrub účtu 112 - *Materiál na skladě* souvztažně s účtem 501 - *Spotřeba materiálu* a na vrub účtu 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* souvztažně s účtem 504 - *Prodané zboží*.
- 4.3.2. Zásoby vlastní výroby
- 4.3.2.1. V průběhu účetního období se v účtové skupině 12 - *Zásoby vlastní výroby* nepro-
vádějí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5 - *Náklady*.
- 4.3.2.2. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob účtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby* převedou na vrub účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby* a ve prospěch účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*.
- 4.3.3. Při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob (např. na skladních kartách, v datových souborech počítače apod.).
- 4.4. Společná ustanovení k účtování zásob
- 4.4.1. Při uzavírání účetních knih se u obou způsobů účtování zásob účtují zásoby na cestě na vrub účtu 119 - *Materiál na cestě* nebo 139 - *Zboží na cestě*. Dodavatelem nevyúčtované dodávky se účtují ve prospěch účtu 389 - *Dohadné účty pasivní*.
- 4.4.2. Při způsobu A lze nákupy materiálu účtovat přímo na účet 112 - *Materiál na skladě*, nákupy zvířat na účet 124 - *Zvířata* a nákupy zboží na účet 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách*.
- 4.4.3. O zásobách daných ke zpracování jiné účetní jednotce, do konsignačních skladů či zapůjčených mimo účetní jednotku musí být vedeny analytické účty s uvedením místa uložení.
- 4.4.4. O vyúčtovanou cenu za zpracování materiálu či o vlastní náklady na zpracování materiálu provedené vlastní činností se zvyšuje ocenění zásob na skladě.
- 4.4.5. O zásobách převzatých účetní jednotkou ke zpracování, vypůjčených, došlých omylem a o konsignačním zbožím se vedou podrozvahové účty s uvedením druhu zásob a jejich ocenění.
- 4.4.6. 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.
- 4.4.7. Účetní jednotka může stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodne o druzích materiálu účtovaných přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že potřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.
- 4.4.8. Převod zásob vlastní výroby do vlastních prodejen se účtuje prostřednictvím účtu 621 - *Aktivace materiálu a zboží*.
- 4.4.9. Inventarizační rozdíly zásob se účtují podle § 30 zákona a *Českého účetního standardu č. 403 Inventarizační rozdíly*.

5. Analytické a podrozvahové účty

5.1. Analytické účty se vedou podle druhů či skupin zásob na skladních kartách či v datových souborech počítače (u zásob zboží v maloobchodní činnosti alespoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení).

5.2. Analytické účty podle druhů či skupin zásob slouží k jejich identifikaci a obsahují zejména označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, údaje o množství.

5.3. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze způsob A nebo B.

**Český účetní standard pro účetní jednotky,
u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 411**

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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují 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

B.II. Pohledávky celkem

1. Odběratelé
2. Směnky k inkasu
3. Pohledávky za eskontované cenné papíry
4. Poskytnuté provozní zálohy
5. Ostatní pohledávky
6. Pohledávky za zaměstnanci
7. Pohledávky za institucemi sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění
8. Daň z příjmů
9. Ostatní přímé daně
10. Daň z přidané hodnoty
11. Ostatní daně a poplatky
12. Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem
13. Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem orgánů územních samosprávných celků
14. Pohledávky za účastníky sdružení
15. Pohledávky z pevných termínových operací
16. Pohledávky z vydaných dluhopisů
17. Jiné pohledávky
18. Dohadné účty aktivní
19. Opravná položka k pohledávkám

B.IV. Jiná aktiva celkem

1. Náklady příštích období
2. Příjmy příštích období

B. III. Krátkodobé závazky celkem

1. Dodavatelé
2. Směnky k úhradě
3. Přijaté zálohy
4. Ostatní závazky
5. Zaměstnanci
6. Ostatní závazky vůči zaměstnancům
7. Závazky k institucím sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění
8. Daň z příjmů
9. Ostatní přímé daně
10. Daň z přidané hodnoty
11. Ostatní daně a poplatky
12. Závazky ze vztahu k státnímu rozpočtu
13. Závazky ze vztahu k rozpočtu orgánů územních samosprávných celků
14. Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a podílů
15. Závazky k účastníkům sdružení
16. Závazky z pevných termínových operací
17. Jiné závazky
20. Vydané krátkodobé dluhopisy
21. Vlastní dluhopisy
22. Dohadné účty pasivní
23. Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

B.IV. Jiná pasiva celkem

1. Výdaje příštích období
 2. Výnosy příštích období
- vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení pohledávek z obchodních závazkových vztahů, pohledávek z pracovněprávních vztahů, pohledávek z titulu daní a dotací a ostatních pohledávek uvedené v § 12 až 15 vyhlášky, závazků z obchodních závazkových vztahů, závazků z pracovněprávních vztahů, závazků z titulu daní a dotací a ostatních závazků uvedené v § 21 až 24 vyhlášky, jiných aktiv a jiných pasiv (časové rozlišení) uvedené v § 17 a 25 vyhlášky.

3. Oceňování

Pohledávky a závazky vymezené v bodu 2 se oceňují podle § 25 zákona a § 33b vyhlášky.

4. Postup účtování

4.1. Pohledávky

4.1.1. Na účtu 311 - *Odběratelé* se pohledávka za odběratelem vyúčtuje při splnění závazku vůči odběrateli ve smyslu příslušných ustanovení smlouvy v oblasti obchodních závazkových vztahů. Neúčtují se sem pohledávky směnečné.

4.1.2. Na účtu 312 - *Směnky k inkasu* se účtuje příjem smének cizích a smének cizích na vlastní řad od odběratelů a od jiných dlužníků.

4.1.3. Na účtu 313 - *Pohledávky za eskontované cenné papíry* se účtují pohledávky za směnky předané bance k proplacení do doby splatnosti směnky, jakož i jiné cenné papíry předané k eskontu bance. Ve prospěch účtu se účtují směnky a jiné cenné papíry bankou zinkasované a směnky a jiné cenné papíry neproplacené, bankou vrácené.

4.1.4. Na účtu 314 - *Poskytnuté provozní zálohy a zálohy na zásoby* se účtují zálohy poskytnuté dodavatelům před splněním smlouvy ze strany dodavatele.

4.1.5. Na účtu 315 - *Ostatní pohledávky* se účtují ostatní pohledávky z obchodních vztahů, např. reklamace vůči dodavatelům.

4.2. Závazky

4.2.1. Závazek vůči dodavateli se na účtu 321 - *Dodavatelé* vyúčtuje při vzniku závazku ve smyslu příslušných ustanovení smlouvy v oblasti obchodních závazkových vztahů. Na tento účet se neúčtují závazky směnečné.

4.2.2. Na účtu 322 - *Směnky k úhradě* se účtují směnky vlastní i akceptované směnky cizí při jejich použití k uspokojování závazků vůči dodavateli, kde směnečný závazek pro účetní jednotku je jeden rok a kratší.

4.2.3. Na účtu 324 - *Přijaté zálohy* se účtují přijaté krátkodobé zálohy od odběratelů před splněním závazků vůči odběratelům.

4.2.4. Na účtu 325 - *Ostatní závazky* se účtují ostatní krátkodobé závazky z obchodních vztahů, např. uplatněné reklamace odběrateli.

4.3. Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

4.3.1. Na účtu 331 - *Zaměstnanci* se účtují závazky z pracovněprávních vztahů včetně sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění k zaměstnancům, popřípadě jiným fyzickým osobám a jejich zúčtování. Mzdová evidence se vede podle jednotlivých zaměstnanců.

4.3.2. Na účtu 333 - *Ostatní závazky vůči zaměstnancům* se účtují různé závazky vůči zaměstnancům, např. nárok zaměstnanců na náhradu cestovních výdajů, pokud se přímo neproplácí.

4.3.3. Na účtu 335 - *Pohledávky za zaměstnanci* se účtují různé pohledávky za zaměstnanci, např. poskytnuté zálohy na cestovní

výdaje, zálohy k vyúčtování, uplatnění náhrady za zaměstnanci.

4.3.4. Na účtu 336 - *Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění* se ve prospěch tohoto účtu 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 účtu 524 - *Zákonné sociální pojištění* nebo na účet 525 - *Ostatní sociální pojištění* u částek hrazených zaměstnavatelem. Částky hrazené zaměstnancem se vyúčtují na vrub účtu 331 - *Zaměstnanci*. Na vrub účtu 336 se účtují nároky na výplaty sociálních dávek souvztažně se zápisem ve prospěch účtu 331 - *Zaměstnanci*.

4.4. Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování

4.4.1. Na účtu 341 - *Daň z příjmů* se účtují placené zálohy na daň z příjmů v průběhu roku a sražená daň z příjmů zdaněných zvláštní sazbou daně v případech, kdy ve smyslu zákona o daních z příjmů lze sraženou daň započíst na celkovou daňovou povinnost. Při uzavírání účetních knih 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 účtu 591 - *Daň z příjmu*.

4.4.2. Na účtu 342 - *Ostatní přímé daně* se účtuje daň z příjmů, jejíž odvod finančnímu orgánu zajišťuje účetní jednotka jako plátce daně za daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům daně, např. zaměstnancům.

4.4.3. Ve prospěch účtu 343 - *Daň z přidané hodnoty* se účtuje podle daňových dokladů daňová povinnost účetní jednotky, pokud je plátcem daně, ze splatné daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období vůči finančnímu orgánu, a to se souvztažným zápisem na vrub účtu 311 - *Odběratelé*, 315 - *Ostatní pohledávky*, 335 - *Pohledávky za zaměstnanci*, 378 - *Jiné pohledávky*, resp. na vrub účtů v účtových třídách 0, 1 a 5, jestliže zdanitelné plnění bylo uskutečněno pro vlastní potřebu účetní jednotky nebo při bezúplatném plnění ve prospěch jiných osob. Účtuje se zde i daňový dobropis (snížení daně) a vrubopis (zvýšení daně) při opravě základu daně, podle něhož byl původní závazek vyúčtován. Na vrub účtu se účtuje podle daňových dokladů nárok vůči finančnímu orgánu na odpočet DPH ve zdaňovacím období, ve kterém plátce daně daň na vstupu zaúčtoval, a to se souvztažným zápisem ve prospěch účtů 321 - *Dodavatelé*, 325 - *Ostatní závazky*, 379 - *Jiné závazky*, 954 - *Závazky z pronájmu*, 959 - *Ostatní dlouhodobé závazky*. Dále se zde účtuje nárok na vrácení daně při uplatnění nadměrného odpočtu daně, jakož i vrácení daně. Oprávněný vývozcem prokazuje finančnímu orgánu výše uvedené údaje odděleně

pro vývoz zboží do zahraničí. Účtování na tomto účtu musí být uspořádáno tak, aby účetní jednotka na jeho podkladě prokázala finančnímu orgánu v návaznosti na daňové příznání:

- daňový závazek za zdaňovací období na výstupu,
- odpočet daně v členění nároku na nadměrný odpočet podle zdaňovacích období,
- zaplacené zálohy na daň,
- 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, dojde-li k přesunu nadměrného odpočtu do dalších zdaňovacích období.

4.4.4. Ve prospěch účtu 345 - *Ostatní daně a poplatky* 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 účtu 311 - *Odběratelé, 315 - Ostatní pohledávky, 335 - Pohledávky za zaměstnanci, 378 - Jiné pohledávky*, resp. na vrub účtů v účtové třídě 1 a 5, jestliže zdanitelné plnění bylo uskutečněno pro vlastní potřebu účetní jednotky nebo při bezúplatném plnění ve prospěch jiných osob, jakož i při vzniku manka a škody na vybraných výrobcích. Na vrub účtu se účtuje odvod daně nebo zálohové pevné částky a vyrovnání daňové povinnosti ze spotřebních daní. Dále se na vrub účtu účtuje podle daňových dokladů nárok vůči finančnímu orgánu na vrácení daně za zdaňovací období, a to se souvztažným zápisem ve prospěch účtů 321 - *Dodavatelé, 325 - Ostatní závazky, 379 - Jiné závazky, 959 - Ostatní dlouhodobé závazky*. Účtování o spotřebních daních musí být uspořádáno tak, aby účetní jednotka na jeho podkladě prokázala finančnímu orgánu, v návaznosti na daňové příznání:

- 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.

Účtuje se zde i o dalších daních ve vztahu k příslušným daňovým předpisům, např. o dani silniční, dani z nemovitostí, dani dědické, dani darovací, dani z převodu nemovitostí. Poplatky se účtují ve prospěch tohoto účtu (příslušného příjemce poplatků) se souvztažným zápisem na vrub účtu 538 - *Ostatní daně a poplatky*. Placení poplatků se vyúčtuje na vrub tohoto účtu. Poplatky se účtují ve prospěch tohoto účtu (příslušného příjemce poplatků) se souvztažným zápisem na vrub účtu 538 - *Ostatní daně a poplatky*. Placení poplatků se vyúčtuje na vrub tohoto účtu.

4.4.5. Na vrub účtů 346 - *Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem* a 348 - *Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územních samosprávných celků* se účtují nároky účetní jednotky na dotace poskytované ze státního rozpočtu nebo rozpočtu orgánů územních samosprávných celků. Nároky na dotace na pořízení dlouhodobého majetku se účtují na vrub těchto účtů a ve prospěch účtu 901 - *Vlastní jmění*, nároky dotací na provozní činnost ve prospěch účtu 691 - *Provozní dotace*. O nároku se účtuje současně s úhradou, ke dni účetní závěrky se účtuje o předpisu vždy, je-li nárok právně doložen. Na těchto účtech účetní jednotka vypořádá případnou povinnost vrátit část dotace (nepoužité nebo použité neoprávněně) a ostatní závazky finančního charakteru se státním rozpočtem a rozpočtem územních samosprávných celků, pokud pro ně nejsou stanoveny samostatné syntetické účty.

4.5. Pohledávky ke sdružení

Na účtu 358 - *Pohledávky za účastníky sdružení* se účtují pohledávky při sdružování podle smlouvy o sdružení v případech, kdy z tohoto titulu nevzniká právnická osoba.

4.6. Závazky ke sdružení

4.6.1. Na účtu 367 - *Závazky z upsaných nesplacených cenových papírů a vkladů* se účtují závazky účetní jednotky, jako akcionáře v jiné společnosti, za převzaté a dosud nesplacené akcie nebo zatímní listy.

4.6.2. Na účtu 368 - *Závazky k účastníkům sdružení* se účtují závazky při sdružování podle smlouvy o sdružení v případech, kdy z tohoto titulu nevzniká právnická osoba.

4.7. Jiné pohledávky a závazky

4.7.1. Na účtu 373 - *Pohledávky a závazky z pevných termínových operací* se účtují pohledávky a závazky podle *Českého účetního standardu č. 405 Deriváty*.

4.7.2. Na účtu 375 - *Pohledávky z vydaných dluhopisů* účtuje emitent dluhopisů. Na vrub účtu se účtuje upsání

- dlouhodobých dluhopisů souvztažně k účtu 953 - *Vydané dluhopisy*,
- krátkodobých dluhopisů souvztažně k účtu 241 - *Vydané krátkodobé dluhopisy*.

Ve prospěch účtu se účtuje úhrada dluhopisů od majitele.

4.7.3. Na účtech 378 - *Jiné pohledávky* a 379 - *Jiné závazky* se účtuje o krátkodobých pohledávkách a závazcích, které nejsou obsaženy na předcházejících účtech pohledávek a závazků v účtové třídě 3, např.:

- pohledávka na náhradu škody za odpovědnou osobou, souvztažně s účtem 649 - *Jiné ostatní výnosy*,
- závazek z odpovědnosti za způsobenou škodu se souvztažným zápisem na vrub účtu 548 - *Manka a škody*,

- závazek vůči celnímu orgánu z titulu cel, DPH a závazek ze spotřebních daní při dovozu.
- Dále se zde účtují vztahy k vlastním funkcionářům a členům (např. zálohy na cestovné). Na účtu 378 se účtují nakoupené opce (opční premie). Cena opce se v okamžiku realizace, resp. propadnutí vyúčtuje do nákladů jako „jiné ostatní náklady“, v případě uplatnění opce její cena vstupuje do pořizovací ceny či ceny podkladového aktiva. Na účtu 379 se účtují prodané opce (opční premie). Cena opce se v okamžiku uplatnění, resp. propadnutí vyúčtuje ve prospěch výnosů jako „jiné ostatní výnosy“.
- 4.8. Přechodné účty aktiv a pasiv
- 4.8.1. Na účtech účtové skupiny 38 se časově rozlišují náklady a výnosy v určité známé výši v souvislosti s konkrétním titulem (přechodné položky - účty 381 - *Náklady příštích období*, 383 - *Výdaje příštích období*, 384 - *Výnosy příštích období*, 385 - *Příjmy příštích období*, 386 - *Kurové rozdílly aktivní*, 387 - *Kurové rozdílly pasivní*), jakož i v dohadné výši v souvislosti s konkrétním titulem (účty 388 - *Dohadné účty aktivní* a 389 - *Dohadné účty pasivní*), a sice mezi dvěma nebo více za sebou jdoucími účetními obdobími.
- 4.8.2. Časově rozlišovat nelze pokuty, penále, manka a škody.
- 4.8.3. Na účtu 381 - *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, nájemné placené předem, předplatné. Zúčtování nákladů příštích období na příslušný účet nákladů se provede v účetním období, s nímž časově rozlišené náklady věcně a časově souvisejí, a to nejpozději do čtyř let od zaúčtování nákladů na účet 381, s výjimkou nájemného a dalších případů vyplývajících ze smluv, resp. platných předpisů.
- 4.8.4. Prostřednictvím účtu 383 - *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 např. nájemné placené pozadu, premie a odměny zúčtované po uplynutí účetního období.
- 4.8.5. Na účtu 384 - *Výnosy příštích období* se účtují příjmy v běžném účetním období, které hospodářsky patří do výnosů v příštích obdobích, např. nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů na zajištění servisních služeb předem, a sice se souvztažným zápisem na vrub účtů peněžních prostředků, nebo účtů účtové třídy 6, pokud byly již na tyto účty zaúčtovány. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, s kterým hospodářsky souvisejí.
- 4.8.6. Na účtu 385 - *Příjmy příštích období* se účtují výnosy, které souvisejí s běžným účetním obdobím, avšak nebyly doposud vyúčtovány jako pohledávky. Jako příklad příjmů příštích období lze uvést např. úrok ze státních cenných papírů za běžné účetní období splatný pozadu v následujícím účetním období.
- 4.8.7. Na účtu 388 - *Dohadné účty aktivní* se účtují k poslednímu dni daného účetního období dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnos z těchto položek přísluší do daného účetního období, resp. je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům. Jde např. o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případech, kdy nebyla ještě poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila do data uzavírání účetních knih konečnou výši náhrady. Patří sem i úrokové výnosy, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování bylo chybné, jakož i odhad částek poplatků za pronajímání licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků. Výše uvedené případy se vyúčtují se souvztažným zápisem ve prospěch účtů 644 - *Úroky*, 649 - *Jiné ostatní výnosy*.
- 4.8.8. Na účtu 389 - *Dohadné účty pasivní* se účtují k poslednímu dni daného účetního období dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý závazek, jako např. nevyfakturované dodávky. Účtují se sem i nákladové úroky s výjimkou úroků z prodlení, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období, resp. toto bankovní vyúčtování je chybné, závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu v případech, kdy není možno při uzavírání účetních knih stanovit konečnou výši závazku, a to se souvztažným zápisem na vrub účtů 544 - *Úroky* a 549 - *Jiné ostatní náklady* a na vrub účtů nehmotného a hmotného majetku, resp. nákladů v případě nevyfakturovaných dodávek. Účtuje se zde i náhrada za nevybranou dovolenou, pokud bude proplacena v příštím roce.
- 4.9. Opravné položky k zúčtovacím vztahům, vnitřní zúčtování, spojovací účet
- 4.9.1. Opravné položky k zúčtovacím vztahům (resp. pohledávkám) upravuje Český účetní standard č. 407 *Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti*.
- 4.9.2. Na účtu 395 - *Vnitřní zúčtování* se účtuje o vztazích mezi jednotlivými organizačními útvary účetní jednotky v závislosti na pojetí účetního systému účetní jednotky. Tento účet při uzavírání účetních knih nemá zůstatek.
- 4.9.3. Na účtu 396 - *Spojovací účet při sdružení* se účtuje převod nákladů a výnosů mezi účastníky sdru-

žení na základě smlouvy o sdružení v případech, kdy z tohoto titulu nevzniká právnická osoba. Případný zůstatek tohoto účtu se koncem účetního období vyrovná vyúčtovanou pohledávkou či závazkem za příslušnými účastníky sdružení (účet 358 nebo 368).

5. Analytické a podrozvahové účty

- 5.1. Analytické účty k účtům účtové třídy 3 - *Zúčtovací vztahy* se vedou podle jednotlivých dlužníků a věřitelů a podle jednotlivých druhů měn.
- 5.2. Analytický účet k účtu 346 - *Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem* a 348 - *Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územních samosprávných celků* se vede podle jednotlivých druhů dotací a jejich poskytovatelů.

- 5.3. Analytický účet k účtu 375 - *Pohledávky z vydaných dluhopisů* se vede podle jednotlivých emisí.
- 5.4. V případě závazku vůči celnímu orgánu z titulu cel, DPH a závazku ze spotřebních daní při dovozu se analytické účty k účtům 378 - *Jiné pohledávky* a 379 - *Jiné závazky* vedou zvlášť pro účtování cel a zvlášť pro účtování DPH a jednotlivých spotřebních daní při dovozu. V návaznosti na daňové přiznání k DPH a ke spotřební dani musí být účtování v rámci analytických účtů k účtu 379 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.
- 5.5. Analytické účty k účtech 378 a 379 v případě účtování o opcích se vedou v členění na nákupní opce a prodejní opce.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 412

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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují 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 v položkách

A. Náklady

I. Spotřebované nákupy celkem

1. Spotřeba materiálu
2. Spotřeba energie
3. Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
4. Prodané zboží

II. Služby celkem

5. Opravy a udržování
6. Cestovné
7. Náklady na reprezentaci
8. Ostatní služby

III. Osobní náklady celkem

9. Mzdové náklady
10. Zákonné sociální pojištění
11. Ostatní sociální pojištění

12. Zákonné sociální náklady

13. Ostatní sociální náklady

IV. Daně a poplatky celkem

14. Daň silniční
15. Daň z nemovitosti
16. Ostatní daně a poplatky

V. Ostatní náklady celkem

17. Smluvní pokuty a úroky z prodlení
18. Ostatní pokuty a penále
19. Odpis nedobytné pohledávky
20. Úroky
21. Kursové ztráty
22. Dary
23. Manka a škody
24. Jiné ostatní náklady

VI. Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek celkem

25. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
26. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
27. Prodané cenné papíry a podíly
28. Prodaný materiál
29. Tvorba rezerv
30. Tvorba opravných položek

VII. Poskytnuté příspěvky celkem

31. Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami
32. Poskytnuté členské příspěvky

VIII. Daň z příjmů celkem

33. Dodatečné odvody daně z příjmů

B. Výnosy**I. Tržby za vlastní výkony a za zboží celkem**

1. Tržby za vlastní výrobky
2. Tržby z prodeje služeb
3. Tržby za prodané zboží

II. Změny stavu vnitroorganizačních zásob celkem

4. Změna stavu zásob nedokončené výroby
5. Změna stavu zásob polotovarů
6. Změna stavu zásob výrobků
7. Změna stavu zvířat

III. Aktivace celkem

8. Aktivace materiálu a zboží
9. Aktivace vnitroorganizačních služeb
10. Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
11. Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

IV. Ostatní výnosy celkem

12. Smluvní pokuty a úroky z prodlení
13. Ostatní pokuty a penále
14. Platby za odepsané pohledávky
15. Úroky
16. Kursové zisky
17. Zúčtování fondů
18. Jiné ostatní výnosy

V. Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opravných položek celkem

19. Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
20. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
21. Tržby z prodeje materiálu
22. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
23. Zúčtování rezerv
24. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
25. Zúčtování opravných položek

VI. Přijaté příspěvky celkem

26. Přijaté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami
27. Přijaté příspěvky (dary)
28. Přijaté členské příspěvky

VII. Provozní dotace celkem

29. Provozní dotace

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení nákladů uvedené v § 26 vyhlášky a výnosů uvedené v § 27 vyhlášky.

3. Postup účtování nákladů a výnosů - úvodní ustanovení

- 3.1. Na vrub účtů účtové třídy 5 - *Náklady* se účtuje o nákladech a výdajích vynaložených na činnosti organizace. Součástí těchto nákladů (výdajů) jsou i výdaje hrazené na vrub fondů vytvářených organizací.
- 3.2. Na účtech účtové třídy 5 se neúčtují externí náklady vynaložené na pořízení dlouhodobého majetku.
- 3.3. 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 počátku účetního období.
- 3.4. Výčet nákladů u jednotlivých syntetických účtů není vyčerpávající. Na jednotlivé syntetické účty se mohou účtovat další náklady, které svou povahou odpovídají ekonomické náplni těchto účtů.
- 3.5. Pokud ve vyúčtováních za přijaté služby nebo nákladech zúčtovaných podle jiných dokladů budou zahrnuty také částky, které nepatří do nákladů účetní jednotky (např. soukromé telefonní hovory, přepravné, nájemné, elektrický proud apod.), lze postupovat takto:
 - a) zjistí-li se před zaúčtováním příslušných vyúčtování nároky, které mají zaměstnanci, popř. účetní jednotky uhradit, částky takových nároků se zaúčtují přímo na příslušné účty v účtové třídě 3 - *Zúčtovací vztahy*,
 - b) nezjistí-li se tyto částky před zaúčtováním příslušných vyúčtování, 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 zaúčtované náklady v účtové třídě 5.
- 3.6. Zůstatky účtů v účtové třídě 5 se při uzavírání účetních knih převádějí na vrub účtu 963 - Účet výsledku hospodaření.
- 3.7. Ve prospěch účtové třídy 6 se účtují veškeré výnosy narůstajícím způsobem od začátku účetního období. Daň z přidané hodnoty vyznačená na vystaveném daňovém dokladu není součástí tržeb, ale účtuje se přímo ve prospěch účtu 343 - *Daň z přidané hodnoty*.
- 3.8. 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, např. pro špatnou jakost.
- 3.9. V případě příjmů (výnosů), které se ve smyslu zákona o daních z příjmů zdaňují zvláštní sazbou daně a sraženou daň je možno započíst na celkovou daňovou povinnost, se sražená daň vyúčtuje na vrub účtu 341 - *Daň z příjmů* a brutto úrok ve prospěch účtu 644 - *Úroky*. 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 účet 591 - Daň z příjmů. Dividendy, podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění ze zahraničí se účtují v brutto částce a plynou-li z tuzemska, účtují se v netto částce.

- 3.10. Právně zaniklé závazky se vyúčtují na příslušný účet ostatních výnosů (s výjimkou splnění, započtení, dohody o nahrazení dosavadního závazku závazkem novým, splnutím, narovnání).
- 3.11. Zůstatky účtů v účtové třídě 6 se při uzavírání účetních knih převádějí ve prospěch účtu 963 - *Účet výsledku hospodaření*.

4. Postupy účtování - náklady

4.1. Účtová skupina 50 - *Spotřebované nákupy*

4.1.1. Na účtech této účtové skupiny se účtuje v závislosti na zvoleném způsobu účtování o zásobách.

4.1.2. Při uplatnění způsobu A se postupuje takto:

- v průběhu účetního období spotřebovávané položky materiálu a zboží se běžně vyúčtovávají na vrub účtů 501 - *Spotřeba materiálu* a 504 - *Prodané zboží* se souvztažným zápisem ve prospěch účtů zásob,
- při uzavírání účetních knih se případné rozdíly mezi fyzickým stavem zásob zjištěným při inventarizaci a účetním stavem na příslušných účtech zásob vyúčtují podle své povahy podle *Českého účetního standardu č. 410 Zásoby* a č. 403 *Inventarizační rozdíly*,

4.1.3. Při uplatnění způsobu B se postupuje takto:

- v průběhu účetního období náklady, které tvoří pořizovací cenu jednotlivých položek nákupu, se účtují na vrub účtů 501 - *Spotřeba materiálu* a 504 - *Prodané zboží*,
- při uzavírání účetních knih počáteční zůstatky účtů 112 - *Materiál na skladě* a 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* se vyúčtují souvztažným zápisem na vrub účtů 501 - *Spotřeba materiálu* a 504 - *Prodané zboží*. Konečné stavy zásob materiálu a zboží ověřené inventarizací se vyúčtují na vrub účtů 112 - *Materiál na skladě* a 132 - *Zboží na skladě a v prodejnách* a ve prospěch účtů 501 - *Spotřeba materiálu* a 504 - *Prodané zboží*. Přehled o stavu a pohybu zásob, jakož i mankách, přebytcích a škodách poskytuje skladová evidence.

4.1.4. Na účtech 502 - *Spotřeba energie* a 503 - *Spotřeba ostatních neskkladovatelných dodávek* se účtují neskkladovatelné nákupy.

4.2. Účtová skupina 51 - *Služby*

4.2.1. Na účtech této účtové skupiny se účtují prvotní náklady za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek. Výjimkou tvoří účet 513 - *Náklady na reprezentaci*, kde se účelově shromaž-

dují náklady týkající se reprezentace a kde se účtuje i o vlastních výkonech, které se použijí pro účely reprezentace.

4.2.2. Na účtu 518 - *Ostatní služby* se účtuje také drobný dlouhodobý nehmotný majetek podle § 7 odst. 5 vyhlášky.

4.3. Účtová skupina 52 - *Osobní náklady*

4.3.1. Na účtu 521 - *Mzdové náklady* se účtují veškeré požitky zaměstnanců ze závislé činnosti. Na tomto účtu 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. Na tomto účtu se účtují i náklady na civilní službu patřící do mzdových nákladů, vyplácené v souladu se zvláštními právními předpisy.

4.3.2. Na vrub účtu 524 - *Zákonné sociální pojištění* se účtují závazky z titulu zákonné povinnosti zaměstnavatele platit na sociální a zdravotní pojištění.

4.3.3. Na účtu 525 - *Ostatní sociální pojištění* se účtují závazky k příslušným institucím z titulu dobrovolného plnění sociálního pojištění.

4.3.4. Na účtu 527 - *Zákonné sociální náklady* se účtují náklady podle § 24 odst. 2, písm. j), zákona o daních z příjmů.

4.3.5. Na účtu 528 - *Ostatní sociální náklady* se účtují ostatní sociální náklady. Na tomto účtu se účtují i ostatní náklady na civilní službu, vyplácené v souladu se zvláštními právními předpisy.

4.4. Účtová skupina 53 - *Daně a poplatky*

4.4.1. 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 účtů účtové skupiny 59 - *Daň z příjmů*.

4.4.2. Na účtu 538 - *Ostatní daně a poplatky* se účtují též doměrky těchto daní za minulá zdaňovací období včetně daně z přidané hodnoty za minulá zdaňovací období v případech, kdy o tuto daň již nelze zvýšit hodnotu hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek apod. Dále se zde účtují doměrky spotřební daně vztahující se k vlastní spotřebě vybraných výrobků v souladu se zákonem o spotřebních daních.

4.5. Účtová skupina 54 - *Ostatní náklady*

4.5.1. Na vrub účtu 541 - *Smluvní pokuty a úroky z prodlení* se účtují částky závazků bez ohledu na to, zda byly zaplacené 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, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů,

- postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového,
 - odstupné podle Obchodního zákoníku.
- 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, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů, postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového, odstupné podle § 355 Obchodního zákoníku, o kterých bylo ve smyslu příslušných ustanovení postupů účtování do 31. 12. 2000 účtováno až při zaplacení nebo přijetí a do té doby byly účtovány na podrozvahových účtech, budou zaúčtovány do rozvahy a hospodářského výsledku až okamžikem zaplacení, přijetí nebo započtení. 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 podrozvahových účtů (tj. nedochází k jejich „aktivaci“ v rozvaze a výkazu zisku a ztráty).
- 4.5.2. Na vrub účtu 542 - *Ostatní pokuty a penále* se účtují částky závazků podle příslušných dokladů bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv.
- 4.5.3. Na vrub účtu 543 - *Odpis nedobytné pohledávky* se ve zdaňované činnosti účtují případy odpisu pohledávky v souladu s § 24, odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dále se na účtu 543 účtuje ve zdaňované činnosti odpis pohledávky v souladu s čl. V (přechodná ustanovení k čl. I) 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. Na tomto účtu se účtují i ztrátové položky, k jejichž úhradě nestačí likvidační podstata dlužníků podle zákona o konkursu a vyrovnání. Na tento účet se účtují i postoupené pohledávky z hospodářské činnosti.
- 4.5.4. Na účtu 544 - *Úroky* se účtuje platební povinnost z titulu úroků vůči bankám nebo jiným věřitelům včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, v případě půjček, finančních operací (např. eskont cenných papírů). Nepatří sem kapitalizované úroky, které se zahrnují do pořizovací ceny nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku. 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.
- 4.5.5. Na vrub účtu 545 - *Kurové ztráty* se účtují kurové rozdíly vznikající na účtech pohledávek a závazků při inkasu či platbě a na finančních účtech (účtech účtových skupin 21, 22, 24, 25, 26), vznikajících při uzavírání účetních knih.
- 4.5.6. Na vrub účtu 546 - *Dary* se účtuje bezúplatné předání majetku. Jedná se zejména o darování zásob, zůstatkovou cenu darovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Neúčtuje se zde o neodpisovaném dlouhodobém hmotném majetku a o zaplacených členských příspěvcích.
- 4.5.7. Na vrub účtu 548 - *Manka a škody* se účtují manka a škody na majetku s výjimkou schodku u pokladní hotovosti a cenin, které se zaúčtují vždy jako pohledávka vůči hmotně odpovědné osobě, a dále částky chybějících cenných papírů, kdy je nutno vést tyto položky na oddělených analytických účtech k příslušnému účtu v účtových skupinách 06 a 25 „*Cenné papíry v umořovací řízení*“ a zahájit umořovací řízení. Nároky na náhradu manka a škod se účtují ve prospěch účtu 649 - *Jiné ostatní výnosy*. V případě rozhodnutí o zrušení připravované nebo rozestavěné výstavby (zmařené investice) se výdaje vztahující se k této výstavbě a zaúčtované na vrub účtu 042 - *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek jednorázově odepíší* na vrub účtu 549 - *Jiné ostatní náklady*, a to v okamžiku rozhodnutí o zrušení výstavby. Jsou-li stanoveny normy přirozených úbytků zásob, o těchto úbytcích se neúčtuje na účtu 548. Úbytek zásob v rámci stanovených norem přirozených úbytků se účtuje podle charakteru zásob na vrub účtu 501 - *Spotřeba materiálu*, 504 - *Prodané zboží* nebo na vrub příslušného účtu účtové skupiny 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*.
- 4.5.8. Na vrub účtu 549 - *Jiné ostatní náklady* se účtují ostatní položky neúčtované na předcházejících účtech, které se týkají provozní činnosti, dále náklady peněžního styku, tj. bankovní výlohy, pojistné, náklady spojené se získáváním bankovních záruk a obdobné bankovní výlohy, jakož i depozitní poplatky s výjimkou případů, kdy se tyto položky stávají součástí pořizovací ceny majetku, odstupné za uvolnění bytů.
- 4.6. Účtová skupina 55 - *Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opravných položek*.
- 4.6.1. Na účtu 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* se účtují účetní odpisy podle odpisového plánu a zůstatková cena dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku při jeho fyzické likvidaci v důsledku opotřebení. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se účtuje na vrub účtu 552 - *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*. Zůstatková cena vyřazeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v důsledku manka a škody se účtuje na vrub účtu 548 - *Manka a škody*.

- 4.6.2. Na účtu 553 - *Prodané cenné papíry a podíly* se účtuje úbytek cenných papírů souvztažně se zápisy na účtech účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek*, 251 - *Majetkové cenné papíry k obchodování*, 253 - *Dluhové cenné papíry k obchodování* a 255 - *Vlastní dluhopisy* v ocenění vedeném na těchto účtech a 385 - *Příjmy příštích období* v případech prodeje dlužných cenných papírů, k nimž je na účet 385 *vyúčtován alikvotní úrokový výnos*.
- 4.6.3. Na účtu 554 - *Prodaný materiál* se účtuje v souvislosti s prodejem úbytku materiálu v ocenění, které vychází z ocenění tohoto materiálu na příslušných účtech v účtové třídě 1.
- 4.6.4. Na vrub účtu 556 - *Tvorba rezerv* se účtuje tvorba rezerv se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 941 - *Rezervy*. Použití nebo zrušení rezerv se zaúčtuje na vrub účtu 941 a ve prospěch účtu 656 - *Zúčtování rezerv*.
- 4.6.5. Na vrub účtu 559 - *Tvorba opravných položek* se účtuje souvztažně ve prospěch účtu 391 - *Opravná položka k pohledávkám*. Snížení nebo zrušení opravných položek se účtuje ve prospěch účtu 659 - *Zúčtování opravných položek* souvztažně s účtem 391 - *Opravná položka k pohledávkám*.
- 4.7. Účtová skupina 58 - *Poskytnuté příspěvky*
- 4.7.1. Na účtech účtové skupiny 58 - *Poskytnuté příspěvky* se účtují příspěvky v rámci vlastní činnosti účetní jednotky poskytnuté právními osobám k okamžiku jejich úhrady.
- 4.7.2. Na vrub účtu 581 - *Poskytnuté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami* se zaúčtují příspěvky na provoz poskytnuté organizačním složkám, pokud jsou účetními jednotkami, se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 221 - *Účty v bankách* nebo 211 - *Pokladna*.
- 4.7.3. Na vrub účtu 582 - *Poskytnuté členské příspěvky* se zaúčtují zaplacené členské příspěvky vyplývající z nepovinného členství, se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 221 - *Účty v bankách* nebo 211 - *Pokladna*.
- 4.8. Účtová skupina 59 - *Daň z příjmů*
- 4.8.1. Na vrub účtu 591 - *Daň z příjmů* se účtuje výše splatných daní podle daňového přiznání při uzavěření účetního období, se souvztažným zápisem ve prospěch účtů 341 - *Daň z příjmů*.
- 4.8.2. Na vrub účtu 595 - *Dodatečné odvody daně z příjmů* se účtují doměrky daně za minulá období a ve prospěch tohoto účtu vratky daně za minulá období.
- 5. Postupy účtování - výnosy**
- 5.1. Účtová skupina 60 - *Tržby za vlastní výkony a za zboží*
Ve prospěch účtů této účtové skupiny se účtují na základě příslušných dokladů tržby se souvztažným zápisem na vrub účtů účtové skupiny 31 - *Pohledávky*, popř. účtu 211 - *Pokladna*.
- 5.2. Účtová skupina 61 - *Změny stavu vnitroorganizačních zásob*
- 5.2.1. Na účtech této účtové skupiny se účtují v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, popř. 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, popř. 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, v opačném případě se rozdíl vyúčtuje na vrub příslušných účtů této účtové skupiny.
- 5.2.2. V případě použití vlastních výrobků k účelům reprezentace účtuje se na vrub účtu 513 - *Náklady na reprezentaci* a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61.
- 5.3. Účtová skupina 62 - *Aktivace*
- 5.3.1. Ve prospěch účtu 621 - *Aktivace materiálu a zboží* se účtuje hodnota vyrobeného materiálu a zboží ve vlastní režii se souvztažným zápisem na vrub účtů zásob, popř. účtu 501 - *Spotřeba materiálu* nebo účtu 504 - *Prodané zboží* v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob.
- 5.3.2. Ve prospěch účtu 622 - *Aktivace vnitroorganizačních služeb* se účtuje např. vnitroorganizační přeprava se souvztažným zápisem na vrub účtů 111 - *Požizovaný materiál*, 131 - *Požizované zboží*, 041 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*, 042 - *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*, 501 - *Spotřeba materiálu*, 504 - *Prodané zboží*, popř. na vrub účtu 513 - *Náklady na reprezentaci*, jde-li o použití vnitroorganizačních služeb pro účely reprezentace.
- 5.3.3. Ve prospěch účtů 623 - *Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku* a 624 - *Aktivace dlouhodobého hmotného majetku* se účtuje aktivace dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vyrobeného ve vlastní režii se souvztažným zápisem na vrub účtů 041 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek* a 042 - *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*.
- 5.4. Účtová skupina 64 - *Ostatní výnosy*
- 5.4.1. Ve prospěch účtů 641 - *Smluvní pokuty a úroky z prodlení* se účtují částky pohledávek bez ohledu na to, zda byly zaplacené 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, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů,

- postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového,
 - odstupné podle Obchodního zákoníku.
- 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, popř. jiné sankce ze smluvních vztahů, postižní částky ve smyslu příslušných ustanovení zákona směnečného a šekového, odstupné podle § 355 Obchodního zákoníku, o kterých bylo ve smyslu příslušných ustanovení postupů účtování 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 okamžikem zaplacení, přijetí nebo započtení. 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 podrozvahových účtů (tj. nedochází k jejich „aktivaci“ v rozvaze a výkazu zisku a ztráty).
- 5.4.2. Ve prospěch účtu 642 - *Ostatní pokuty a penále* se účtují částky pokut a penále, neuvedené v bodě 5.4.1., bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv.
- 5.4.3. Ve prospěch účtu 643 - *Platby za odepsané pohledávky* se účtují úhrady pohledávek, které byly v minulosti odepsány na vrub nákladů a od tohoto okamžiku se v účetnictví neúčtovaly. Na tento účet se účtují i výnosy z postoupení pohledávek z činností, z nichž příjmy jsou předmětem daní z příjmů.
- 5.4.4. Ve prospěch účtu 644 - *Úroky* se účtují v souladu s výpisem banky úrokové výnosy přijaté od banky a jiných dlužníků a obdobná plnění.
- 5.4.5. Ve prospěch účtu 645 - *Kursově zisky* se účtují kursově rozdíly vznikající na účtech pohledávek a závazků, při inkasu či platbě, a na finančních účtech (na účtech účtových skupin 21, 22, 24, 25, 26) vznikají při uzavírání účetních knih.
- 5.4.6. Ve prospěch účtu 648 - *Zúčtování fondů* se zúčtuje snížení fondů podle *Českého účetního standardu č. 413 Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky* bod 4.2.4.
- 5.4.7. Ve prospěch účtu 649 - *Jiné ostatní výnosy* se účtuje nárok na náhradu za manka a škody od fyzických i právnických osob, přebytky na majetku s výjimkou přebytků dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ostatní výnosy nezaúčtované na předcházejících účtech této účtové skupiny.
- 5.5. Účtová skupina 65 - *Tržby z prodeje majetku, zúčtování rezerv a opravných položek.*
- 5.5.1. Ve prospěch účtu 652 - *Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* se účtují tržby, jakož i odhad částek poplatků za pronájem licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není známa výše poplatků, se souvztázným zápisem na vrub účtu 311 - *Odběratelé, 315 - Ostatní pohledávky*, popř. 388 - *Dohadné účty aktivní*.
- 5.5.2. Ve prospěch účtu 653 - *Tržby z prodeje cenných papírů a podílů* se účtuje prodej cenných papírů dlouhodobého i krátkodobého charakteru, účtovaných na účtech účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek* a účtové skupiny 25 - *Krátkodobý finanční majetek*.
- 5.5.3. Ve prospěch účtu 654 - *Tržby z prodeje materiálu* se účtují částky vyfakturované odběratelům za prodaný materiál.
- 5.5.4. Ve prospěch účtu 655 - *Výnosy z krátkodobého finančního majetku* se účtují např. dividendy či úroky, vyplývající z vlastnictví tohoto majetku vedeného na účtech účtové skupiny 25 - *Krátkodobý finanční majetek*.
- 5.5.5. Ve prospěch účtu 656 - *Zúčtování rezerv* se účtuje rozpuštění rezerv se souvztázným zápisem na vrub účtu 941 - *Rezervy*.
- 5.5.6. Ve prospěch účtu 657 - *Výnosy z dlouhodobého finančního majetku* se účtují např. dividendy či úroky, vyplývající z vlastnictví tohoto majetku vedeného na účtech účtové skupiny 06 - *Dlouhodobý finanční majetek*.
- 5.5.7. Ve prospěch účtu 659 - *Zúčtování opravných položek* se účtuje částečné nebo úplné rozpuštění opravných položek, když pomínuly důvody pro jejich existenci, se souvztázným zápisem na vrub účtu 391 - *Opravná položka k pohledávkám*.
- 5.6. Účtová skupina 68 - *Přijaté příspěvky*
- 5.6.1. Přijaté příspěvky na provozní činnost od organizačních složek, pokud jsou účetními jednotkami, se účtují ve prospěch účtu 681 - *Přijaté příspěvky zúčtované mezi organizačními složkami* a na vrub účtu 221 - *Účty v bankách* nebo účtu 211 - *Pokladna*.
- 5.6.2. Přijaté příspěvky (dary) od právnických a fyzických osob na provozní činnost účetní jednotky se účtují ve prospěch účtů 682 - *Přijaté příspěvky (dary)* a na vrub účtu 221 - *Účty v bankách* nebo účtu 211 - *Pokladna*.
- 5.6.3. Přijaté členské příspěvky dle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin se účtují ve prospěch účtu 684 - *Přijaté členské příspěvky* a na vrub účtu 211 - *Pokladna* nebo účtu 221 - *Účty v bankách*. Pokud se na členských příspěvcích podílí vyšší (popř. nižší) organizační složka (účetní jednotka), účtuje se její podíl na stejných účtech, ale na obrácených stranách. Případný předpis podílu se zachytí v účtové třídě 3 - *Zúčtovací vztahy*.

5.7. Účtová skupina 69 - Provozní dotace

5.7.1. Ve prospěch účtu 691 - Provozní dotace se účtují dotace na provozní činnost účetní jednotky. Předpis nároku na dotaci na provozní činnost se účtuje ve prospěch účtu 691 a na vrub účtu 346 - Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem nebo

na vrub účtu 348 - Nároky na dotace a ostatní zúčtování s rozpočtem územních samosprávných celků až k okamžiku přijetí finančních prostředků. Případný závazek k poskytovateli dotace z důvodu vrácení dotace nebo její části se zaúčtuje na vrub účtu 691 a ve prospěch účtu 346 nebo 348.

Český účetní standard pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 413

Vlastní zdroje 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. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy účtování vlastních zdrojů a dlouhodobých závazků za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách

A.I. Jmění celkem

1. Vlastní jmění
2. Fondy
3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

A.II. Výsledek hospodaření celkem

1. Účet výsledku hospodaření
2. Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
3. Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let

B.II. Dlouhodobé závazky celkem

1. Dlouhodobé bankovní úvěry
2. Vydané dluhopisy
3. Závazky z pronájmu
4. Přijaté dlouhodobé zálohy
5. Dlouhodobé směnky k úhradě
6. Dohadné účty pasivní
7. Ostatní dlouhodobé závazky

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

2. Obsahové vymezení

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení vlastních zdrojů uvedené v § 18 vyhlášky a dlouhodobých závazků uvedené v § 20 vyhlášky.

3. Oceňování

Vlastní zdroje a dlouhodobé závazky se oceňují podle § 25 zákona.

4. Postup účtování

4.1. Vlastní jmění

4.1.1. Vlastní jmění je vlastním zdrojem krytí majetku účetní jednotky.

4.1.2. Na tomto účtu účtují všechny účetní jednotky, které mají vlastní majetek jako zdroj krytí dlouhodobého a krátkodobého majetku, podle předpisů platných pro jednotlivé druhy účetních jednotek.

4.1.3. Ve prospěch účtu 901 - Vlastní jmění se účtuje zejména

- vklad zakladatele, pokud tak stanovuje zvláštní právní předpis,
- přijatá dotace nebo finanční dar na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, určených pro vlastní činnost účetní jednotky,
- bezúplatně převzatý dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, určený pro vlastní činnost účetní jednotky,
- převod zisku (nebo jeho části) za minulé účetní období z účtu 931 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, pokud se nepřevádí do fondů,
- převod zdrojů z fondů při jejich použití na nákup dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, pokud jsou zřízeny,
- převod zdrojů při zrušení nebo snížení fondů,
- pořizovací cena nově zjištěného a v účetnictví doposud nezaúčtovaného neodpisovaného dlouhodobého majetku.

4.1.4. Na vrub účtu 901 se účtuje zejména

- převod ztráty za minulé účetní období (maximálně však do výše zůstatku vykázaném na tomto účtu) z účtu 931 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení,
- povinnost finančního vypořádání dotace poskytnuté v minulých letech v případech, pokud se vztahovala k vlastní činnosti,
- pořizovací cena bezúplatně předaného dlouhodobého majetku snížená o vyúčtované oprávkky,

- tvorba fondu pokud to umožňuje zvláštní právní předpis (např. fond reprodukce investičního majetku u vysokých škol)
 - poměrná část odpisů majetku pořízeného z dotace zúčtovaná do výnosů.
- 4.2. Fondy
- 4.2.1. Tvorba a čerpání fondů se řídí příslušnými právními předpisy,¹⁾ stanovami, statutem či jinými zřizovacími listinami, interními předpisy účetní jednotky, případně rozhodnutím oprávněného orgánu účetní jednotky. Fondy se tvoří ze zisku po zdanění, pokud není stanoveno jinak.
- 4.2.2. O úroky se zvyšuje stav fondu jen v případě, kdy je tak stanoveno statutem fondu. Účty účtové skupiny 91 - *Fondy* nemohou vykazovat aktivní zůstatek. Prostředky fondu lze čerpat pouze do výše vytvořených fondů.
- 4.2.3. Ve prospěch fondů se účtuje zejména
- majetek a finanční prostředky nabyté za účelem darování jiným osobám v souladu s hlavní činností účetní jednotky, se souvztažným zápisem na vrub příslušných majetkových účtů nebo účtu 221 - *Účty v bankách* případně 211 - *Pokladna*,
 - tvorba fondů ze zisku po zdanění, se souvztažným zápisem na vrub účtu 931 - *Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení*,
 - tvorba fondů podle příslušných právních předpisů (např. fond reprodukce investičního majetku u vysokých škol),
 - ostatní tvorba fondů podle bodu 4.2.1.
- 4.2.4. Na vrub fondů se účtuje zejména
- převod zdrojů na pořízení dlouhodobého majetku pro vlastní činnost účetní jednotky souvztažně ve prospěch účtu 901 - *Vlastní jmění* (např. fond reprodukce investičního majetku u vysokých škol),
 - darovaný majetek a finanční prostředky jiným osobám v souladu s hlavní činností účetní jednotky, souvztažně se zaúčtuje ve prospěch příslušných majetkových účtů nebo účtů 221 - *Účty v bankách*, případně 211 - *Pokladna*. Pokud se z darovaných finančních prostředků pro jiné osoby pořídí majetek nebo služby, zúčtuje se snížení fondu ve prospěch účtu 648 - *Zúčtování fondů*,
 - ostatní převod zdrojů podle bodu 4.2.1.
- 4.2.5. Během účetního období je možno tvorbu fondů vyúčtovat na vrub účtu 901 - *Vlastní jmění* nebo účtu 932 - *Nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let*, v souladu s předpisy platnými pro jednotlivé druhy účetních jednotek.
- 4.3. Oceňovací rozdíly
- Na účtu 921 - *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků* účtuje účetní jednotka podle *Českých účetních standardů č. 405 Deriváty a č. 406 Cenné papíry, podíly a směnky*.
- 4.4. Výsledek hospodaření
- Výsledek hospodaření vypořádá účetní jednotka podle *Českého účetního standardu č. 402 Otevírání a uzavírání účetních knih a účetní závěrka*.
- 4.5. Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky
- 4.5.1. Na účtech účtové skupiny 95 - *Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky* se účtuje o
- úvěrech, které mají dlouhodobý charakter (delší než jeden rok). Rovněž se zde účtuje o dlouhodobých bankovních úvěrech, které se poskytují při eskontu směnky.
 - dlouhodobých půjčkách a závazcích z obchodního i neobchodního styku s dobou splatnosti delší než jeden rok.
- 4.5.2. Na účtu 951 - *Dlouhodobé bankovní úvěry* se účtuje stav a pohyb dlouhodobých úvěrů poskytovaných účetní jednotce.
- 4.5.3. Na účtu 953 - *Vydané dluhopisy* účtuje emitent vydané dluhopisy ve výši emise souvztažně s účtem 375 - *Pohledávky z vydaných dluhopisů*.
- 4.5.4. Účet 954 - *Závazky z pronájmu* se používá při pronájmu nehmotného a hmotného majetku, který vytváří soubor zahrnující zároveň věci movité i nemovité a který je využíván na základě písemné smlouvy nájemcem pro zajištění příjmů po celé zdaňovací období jako celek (§ 28 zákona o daních z příjmů). Výše závazku k pronajímateli se zachytí ve výši zůstatkové ceny pronajatého příslušného dlouhodobého majetku a uměřuje se v zásadě ve výši odpisů vyúčtovaných za příslušný dlouhodobý majetek do nákladů s přihlédnutím k platebním podmínkám podle smlouvy. V případě, kdy roční nájemné dle smlouvy je nižší než odpisy, sníží se závazek z pronájmu o rozdíl odpisů a nájemného při účetní závěrce do výnosů. Takto bude postupováno pouze u nájemných smluv uzavřených před 1. 1. 2001 do sjednaného ukončení smlouvy, avšak nejpozději do 31. 12. 2005.
- 4.5.5. Na účtu 955 - *Přijaté dlouhodobé zálohy* se účtují přijaté zálohy od odběratelů před splněním závazku vůči odběrateli.
- 4.5.6. Na účtu 958 - *Dlouhodobé směnky k úhradě* se zachycují směnky vlastní a akceptované směnky cizí.
- 4.5.7. Na účtu 959 - *Ostatní dlouhodobé závazky* se zachycují ostatní dlouhodobé závazky, pro které není v účtové skupině 95 určen samostatný syntetický účet.

¹⁾ Např. zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech.

4.6. Závěrkové účty

Na účtech 961 - *Počáteční účet rozvažný*, 962 - *Konečný účet rozvažný* a 963 - *Účet výsledku hospodaření* se účtuje podle bodu 4.4.

5. Analytické a podrozvahové účty

Analytické účty účtové skupiny 95 - *Dlouhodobé bankovní úvěry a závazky* se vedou podle jednotlivých bankovních úvěrů poskytnutých účetní jednotce, jednotlivých půjček, závazků a nebankovních úvěrů.