

Úplné znění Českého účetního standardu č. 003 – Odložená daň pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Referent: Ing. Jana Svatošová, tel.: 257 044 335
Ing. Jana Trávníčková, tel.: 257 044 108

Č.j.: MF – 20 773/2012/28-281

V souladu s ustanovením § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, oznamuje Ministerstvo financí vydání úplného znění Českého účetního standardu č. 003 – Odložená daň pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jehož vydání bylo oznámeno ve Finančním zpravodaji č. 11-12/1/2003 ze dne 31. 12. 2003, ve znění účinném k 1. 1. 2012.

Český účetní standard pro podnikatele č. 003

Odložená daň

1. Cíl

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

2. Obsahové vymezení

- 2.1. Rozsah povinnosti účtovat o odložené dani a základní principy jejího vyčíslení stanoví § 59 vyhlášky.
- 2.2. Daňová povinnost odložená vyplývá z rozdílů, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví.
- 2.3. Z titulu odlišného účetního a daňového pohledu vznikají rozdíly, které mají povahu rozdílů pře-

chodných. Přechodné rozdíly mohou být

- a) zdanitelné, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k odloženému daňovému závazku (například je-li účetní hodnota dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely),
- b) odčitatelné, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k odložené daňové pohledávce (například je-li účetní hodnota pohledávek snižena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňové uznatelných opravných položek).

2.4. Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, tj. nejen mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i dalších rozdílů (například opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů, při převedení nevyužitých daňových ztrát z předchozích let).

2.5. Odloženými daňovými závazky se rozumí částky daně z příjmů k úhradě v budoucích obdobích z titulu rozdílů (viz bod 2.3. písm. a)).

2.6. Odloženými daňovými pohledávkami se rozumí částky daně z příjmů, které budou uplatněny v příštích obdobích. Tyto pohledávky mohou vzniknout z titulu

- a) odčitatelných přechodných rozdílů,
- b) převedených nevyužitých daňových ztrát,
- c) převedených nevyužitých daňových odpočtů a jiných časově převoditelných daňových nároků (nároků převoditelných do budoucna).

2.7. Ke konci rozvahového dne účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se

sníží. Snížení se provádí v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný. Účetní jednotka vykazuje předchozí nezachycenou odloženou daňovou pohledávku v tom rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že budoucí zdanitelný zisk bude schopen odloženou daňovou pohledávku pokrýt.

- 2.8. Odložená daň se člení na činnost běžnou a mimořádnou. Do běžné činnosti se zahrnuje činnost provozní a činnost finanční.
- 2.9. Pokud v účetním období vznikne v jedné činnosti (podle bodu 2.8.) odložená daňová pohledávka a ve druhé odložený daňový závazek, je třeba tuto skutečnost ve výkazu zisku a ztráty uvést.
- 2.10. Odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky vyúčtované na příslušném účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* se vykazují po vzájemném vyúčtování jako zůstatek tohoto účtu při respektování podmínek uvedených v bodě 2.7.

3. Postup účtování

- 3.1. Při prvním účtování o odložené dani se část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na příslušných účtech účtové skupiny 42 – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, na příslušných účtech účtové skupiny 59 – *Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*. V následujících letech se na příslušném účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka* účtuje zvýšení nebo snížení odložené daně meziročně vypočtené ze všech přechodných rozdílů.
- 3.2. V případě změny metody (tj. i změna způsobu počítání odložené daně) se vzniklé rozdíly zaúčtují na příslušných účtech účtové skupiny 42 – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* s vysvětlením příslušné položky v příloze.
- 3.3. O odloženém daňovém závazku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 59 – *Daň z příjmů*,

převodové účty a rezerva na daň z příjmů a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka*.

- 3.4. O odložené daňové pohledávce se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 59 – *Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů* a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek a pohledávka*. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly (viz bod 2.3. písm. b)), je dosažitelný. K tomu, aby základ daně mohl být považován za dosažitelný, musí existovat dostatečné zdanitelné přechodné rozdíly, které se vztahují ke stejným správcům daní z příjmů a k téže zdaňované účetní jednotce, u níž se očekává vrácení
- a) ve stejném období, ve kterém je očekáván návrat odčitatelných přechodných rozdílů nebo
 - b) v obdobích, ve kterých daňová ztráta, která vyplývá z odložené daňové pohledávky, může být zpětně uplatnitelná nebo převedena do dalších období. Za těchto okolností je odložená daňová pohledávka zaúčtována v období, ve kterém odčitatelné přechodné rozdíly vznikají.

- 3.5. Změní-li se sazba daně z příjmů, je nutno přepočítat zůstatek účtu odložené daně a rozdíl zaúčtovat prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 59 – *Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů*.
- 3.6. Přecenění aktiv při přeměnách společností a při vkladech majetku dává vzniknout rozdílům, které vyústí v odloženou daň. Přitom účetní hodnota majetku je zvýšena (případně snížena) na reálnou hodnotu, ale daňová základna zůstává v původní pořizovací ceně. Při účtování o odložené dani použije účetní jednotka postup podle vyhlášky § 59 odst. 6 věty první.

Ing. Petr Plesnivý, v. r.
ředitel odboru 28 – Účetnictví a audit

Úplné znění Českého účetního standardu č. 011 – Operace s podnikem pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Referent: Ing. Jana Svatošová, tel.: 257 044 335
Ing. Jana Trávníčková, tel.: 257 044 108

Č.j.: MF – 20 773/2012/28-281

V souladu s ustanovením § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, oznamuje Ministerstvo financí vydání úplného znění Českého účetního standardu č. 011 – Operace s podnikem, pro účetní jednotky které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jehož vydání bylo oznámeno ve Finančním zpravodaji č. 11-12/1/2003 ze dne 31. 12. 2003 a jehož změny byly oznámeny ve Finančním zpravodaji č. 10/2007 ze dne 31. 12. 2007, ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2008 ze dne 19. 12. 2008 a ve Finančním zpravodaji č. 1-2/2009 ze dne 26. 1. 2009, ve znění účinném k 1. 1. 2012.

Český účetní standard pro podnikatele č. 011

Operace s podnikem

1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „vyhláška“) základní postupy při prodeji podniku nebo jeho části, nájmu podniku nebo jeho části a při přeměnách účetních jednotek podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku a zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „zákon o přeměnách“) za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Postup účtování při přeměně společnosti

2.1. Účetní závěrky sestavují zúčastněné účetní jednotky podle příslušných ustanovení zákona o přeměnách.

2.1.1. Při sestavování konečné účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodný den zúčastněné účetní jednotky rozhodnou, zda oceňovací rozdíly k nabytému majetku, goodwill, opravné položky k jednot-

livým druhům majetku, přechodná aktiva a pasiva, rezervy a zajišťovací deriváty budou převáděny na nástupnickou účetní jednotku; důvody rozhodnutí uvedou v příloze.

2.1.2. Při změně právní formy položky uvedené v bodu 2.1.1. přecházejí do zahajovací rozvahy účetní jednotky beze změn.

2.2. Odložená daň přechází na nástupnickou účetní jednotku. Podkladem pro stanovení odložené daně mohou být pouze položky, které přecházejí na nástupnickou účetní jednotku. O odložené dani se účtuje podle § 59 vyhlášky a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 Odložená daň.

2.3. zrušen

2.4.

2.4.1. O oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou při přeměně společnosti účetní jednotky účtují zejména v souladu se zákonem § 17 odst. 3 až 6 a vyhláškou § 6 odst. 3 a § 7 odst. 10, § 14a, § 54 až 54b.

2.4.2. Postup účtování na příslušném účtu vykazovaném v položce „A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“

Účetní jednotka stanovená vyhláškou k okamžiku stanovenému vyhláškou

a) účtuje při způsobu ocenění podle § 24 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o rozdílech vzniklých z ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou na vrub nebo ve prospěch příslušných analytických účtů majetku a závazků souvztažně s příslušným účtem vykázaným v položce „A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností“. Souvztažně s tímto účtem zaúčtuje účetní jednotka na příslušný účet vykazovaný v položce „A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“ oceňovací rozdíly, které se vztahují k úbytkům majetku a závazků ode dne následujícího po rozvahovém dni pro ocenění do rozhodného dne,

b) zaúčtuje při způsobu ocenění podle § 24 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona převzetí jednotlivých

složek majetku a závazků na vrub nebo ve prospěch příslušných účtů majetku a závazků souvztažně s příslušným účtem vykázaným v položce „A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností“. Souvztažně s tímto účtem zaúčtuje účetní jednotka i oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Výše oceňovacího rozdílu k nabytému majetku zaúčtovaná na příslušném účtu vykazovaném v položce „B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku“ se stanoví podle ocenění k rozvahovému dni pro ocenění. Existuje-li k rozhodnému dni ocenění jmění posudkem znalce a na základě tohoto ocenění jmění by došlo k úbytku položky „B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku“ oproti její původní výši stanovené k rozvahovému dni pro ocenění, zaúčtuje účetní jednotka tento úbytek na příslušný účet vykazovaný v položce „B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku“ souvztažně s příslušným účtem vykazovaným v položce „A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“.

2.5 zrušen

2.6. zrušen

2.7.

2.7.1. Úpravami podle vyhlášky § 54b může být například i:

- vykázání všech aktiv a závazků, které se vykazují v souladu se zákonem a vyhláškou,
- vylovení aktiv a závazků, které nejsou vykazovány v souladu se zákonem a vyhláškou,
- přehodnocení aktiv a závazků, které byly vykazovány podle účetní legislativy zanikající účetní jednotky jako určitá složka aktiv a pasiv tak, aby byly vykazovány v souladu se zákonem a vyhláškou,
- při použití metody stanovené v § 24 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona, vykazování jednotlivých složek aktiv a pasiv v ocenění v souladu se zákonem a vyhláškou při respektování principu významnosti.

2.7.2. Pokud při výše uvedených úpravách vzniknou rozdíly, vypořádají se s příslušným účtem vykazovaným v položce „A.II.5. Rozdíly z přeměn společností“.

2.8. Podíly vydané zanikajícími účetními jednotkami v držení jiné zúčastněné účetní jednotky, jsou v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky plně vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v ocenění uvedeném na účtu příslušného podílu v účetnictví účetní jednotky, která tyto podíly držela. Obdobně se postupuje v případě ostatních přeměn, pokud v souladu se zvláštními právními předpisy (napří-

klad zákonem o přeměnách) podíly v důsledku přeměny zanikají.

2.9. Podíly vydané při sloučení nástupnickou účetní jednotkou v držení zúčastněné zanikající účetní jednotky se vykáží v zahajovací rozvaze jako vlastní podíly v ocenění, ve kterém byly tyto podíly oceněny na příslušných účtech cenných papírů a podílů v účetnictví zúčastněné zanikající účetní jednotky. Jsou-li podíly použity v souladu se zvláštním právním předpisem k výměně za podíly společníkům zanikající společnosti, jsou v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v ocenění, ve kterém byly podíly oceněny v účetnictví zúčastněné zanikající účetní jednotky. Obdobně se postupuje v případě ostatních přeměn, pokud na účetní jednotku v souladu se zvláštními právními předpisy upravujícími problematiku přeměn (například zákon o přeměnách) přejdou vlastní podíly nebo jsou použity k výměně společníkům. Do doby výměny se o těchto podílech účtuje na podrozvahových účtech.

2.10. zrušen

2.11. Při přeměně společnosti postupují účetní jednotky při vedení účetnictví zejména podle § 17 odst. 3 až 6 zákona. Při samostatném vedení účetnictví zúčastněných účetních jednotek je třeba v případě odmítnutí zápisu do obchodního rejstříku zajistit účetnictví zúčastněných účetních jednotek tak, jako by k přeměně společnosti nedošlo. Ke dni zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku se neuzavírají účetní knihy.

2.12. Při vedení účetnictví od rozhodného dne je třeba dbát na řádné oceňování výkonů s ohledem na skutečnost, že podle výsledku zápisu přeměny společnosti nebo odmítnutí zápisu přeměny společnosti do obchodního rejstříku je na tyto výkony možné pohlížet jako na vnitropodnikové výkony nebo výkony pro cizí (podle povahy přeměny společnosti). Zároveň je nutné vnitřním předpisem upravit způsob číslování a ukládání účetních dokladů v tomto období.

2.13. Pokud zákon o přeměnách stanoví vyrovnání či doplatky nebo vypořádání některým akcionářům či společníkům, snižují vyplácené prostředky složky vlastního kapitálu s výjimkou základního kapitálu.

2.14. Přechodné ustanovení

pokud jsou při přeměně společnosti nebo družstva příslušné smlouvy o přeměně nebo projekty o přeměnách uloženy do sbírky listin obchodního rejstříku přede dnem 1. ledna 2009, použijí účetní jednotky ustanovení bodu 2 standardu pro podnikatele č. 011 ve znění účinném do 31. prosince 2008. Účet-

ní jednotky mohou použít ustanovení bodů 1., 2.1., 2.4., 2.5., 2.7. až 2.10. a 2.13. standardu pro podnikatele č. 011 účinné od 1. ledna 2009, při přeměně společnosti nebo družstva, pokud projekt přeměny byl uložen do sbírky listin v obchodním rejstříku v období od 1. července 2008 do 31. prosince 2008.

3. Postup účtování při prodeji podniku nebo jeho části

- 3.1. Při prodeji podniku nebo jeho části prodávající zruší rezervy (s výjimkou rezerv povinně vytvářených podle zvláštních zákonů – například atomový zákon, zákon o odpadech) a opravné položky, které se váží k prodávánému majetku, ve prospěch nákladů, zruší se oceňovací rozdíl k nabytému majetku či goodwill (z předešlých transakcí či vkladů) nepřímo prostřednictvím účtů opravěk a příslušných účtů účtové skupiny 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* nebo 64 – *Jiné provozní výnosy* podle povahy daného zůstatku. Časové rozlišení související s prodejem podniku nebo jeho části se v případě, že jeho povaha umožňuje převod na kupujícího, vyúčtuje podle bodu 3.2. obdobně jako prodej pohledávky nebo jako převod závazku, v ostatních případech se zaúčtuje do výsledku hospodaření. Dohadné položky aktivní přecházejí jako pohledávka na kupujícího, dohadné položky pasivní jako závazek, který přebírá kupující.
- 3.2. Proávající vyúčtuje prodáváný majetek na příslušný účet ostatních mimořádných nákladů a tržbu z prodeje na příslušný účet ostatních mimořádných výnosů. Předávané závazky a rezervy povinně vytvářené podle zvláštních zákonů uvedené v bodu 3.1. vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu ostatních mimořádných nákladů.
- 3.3. Kupující zachytí v účetnictví kupní cenu podniku nebo části podniku a převzatý majetek a předané závazky, popřípadě rezervy dle bodu 3.1., s případným využitím položky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku podle ustanovení § 6 a § 7 vyhlášky.

4. Postup účtování při nájmu podniku nebo jeho části

- 4.1. Smluvní strany musí jednoznačně identifikovat majetek a závazky, které náleží k podniku nebo jeho části a které podle ustanovení obchodního zákoníku přecházejí z pronajímatele na nájemce.
- 4.2. Pokud je ve smlouvě o nájmu podniku dohodnuto, že najatý dlouhodobý majetek bude odpisovat nájemce, majetek přenechaný k užívání pronajímatel převede z příslušných účtů účtových skupin 01 –

Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný, 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek*. Pokud jsou k majetku účtovány opravné položky, zruší se vyúčtováním ve prospěch příslušného účtu nákladů. Dále se majetek ze strany Dal příslušného účtu účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* vyúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky* (příslušný účet účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* není nutno použít, lze účtovat přímo na příslušný účet účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky*), majetek přenechaný k užívání nájemce vyúčtuje na příslušné účty účtové třídy 0 a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* v ocenění majetku u pronajímatele a uvedeném ve smlouvě.

- 4.3. V účetnictví se postupuje u složek dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v případě, kdy je hrazené nájemné vyšší než odpisy, následovně. Celková částka sjednaná ve smlouvě se rozdělí na příslušné složky a mimo jiné na složku odpovídající:
 - a) vyšší odpisů (popřípadě částce na budoucí odkoupení majetku), o které se účtuje na vrub příslušného účtu dlouhodobého závazku u nájemce a ve prospěch příslušného účtu dlouhodobé pohledávky u pronajímatele, a
 - b) nájemnému, o které nájemce účtuje na vrub příslušného účtu nákladů a pronajímatel ve prospěch příslušného účtu výnosů.
- 4.4. V případě, kdy bude hrazené nájemné nižší než (uplatňované) odpisy, použije se následující postup:
 - a) nájemce o částku hrazeného nájemného sníží příslušný dlouhodobý závazek (příslušný účet účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky*), o rozdíl mezi odpisy a hrazeným nájemným se sníží příslušný dlouhodobý závazek (příslušný účet účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky*) ke konci rozvahového dne do výnosů,
 - b) pronajímatel v tomto případě o částku přijatého nájemného sníží příslušnou dlouhodobou pohledávku za nájemcem (příslušný účet účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky*) a ke konci rozvahového dne zaúčtuje rozdíl mezi odpisy a částkou přijatého nájemného na vrub příslušného účtu nákladů a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky*.
- 4.5. Umožní-li smlouva o nájmu podniku účtovat u nájemce o oceňovacím rozdílu k nabytému majetku nebo goodwillu vytvořeném pronajímatelem před započítáním nájmu podniku, částka odpisů k danému

- oceňovacímu rozdílu nebo goodwillu (do nákladů či do výnosů) bude korigovat účet příslušného dlouhodobého závazku (příslušný účet účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky*) u nájemce a příslušné dlouhodobé pohledávky (příslušný účet účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky*) u pronajímatele.
- 4.6. Majetek vrácený po skončení nájmu nájemce vyúčtuje ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a 03 – *Dlouhodobý nehmotný majetek neodpisovaný*, na vrub příslušných účtů účtových skupin 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky*. Majetek vrácený po skončení nájmu pronajímatel vyúčtuje na vrub příslušných účtů účtových skupin 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*, 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný* a 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*, ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky*. (Pokud by měl být vrácený majetek znovu pronajat, vyúčtuje se na vrub příslušného účtu účtové skupiny 06 – *Dlouhodobý finanční majetek* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky*).
- 4.7. Přechod vlastnictví k příslušným zásobám bude uskutečněn formou prodeje.
- 4.8. Cenné papíry, pokud budou součástí pronajímaného podniku, přejdou v souladu se smluvním ujednáním a podle smluvního ujednání o nich bude účtováno.
- 4.9. Pohledávky a závazky přecházejí ze zákona a účtuje se o nich jako o prodeji pohledávek a převzetí závazků.
- 4.10. V případě, že při vracení najatého podniku vznikne rozdíl mezi hodnotou vráceného podniku (tj. rozdíl hodnoty aktiv a závazků) a dlouhodobou pohledávkou (závazkem), je nutné jej vyrovnat. Pokud není ve smlouvě dohodnuto jinak, nájemce doplatí rozdíl (účtová skupina 47 – *Dlouhodobé závazky* MD/účtová skupina 22 – *Účty v bankách* D) a pronajímatel zaúčtuje příjem (účtová skupina 22 – *Účty v bankách* MD/účtová skupina 37 – *Dlouhodobé závazky* D). V případě, že nájemce vrací vyšší hodnoty, než je zůstatek účtu dlouhodobého závazku (účtová skupina 47 – *Dlouhodobé závazky*), účtuje uvedený rozdíl do provozních nákladů a pronajímatel do provozních výnosů, pokud není ve smlouvě dohodnuto jinak.
- 4.11. U rezerv a účtů časového rozlišení, které nájemce využije, je nutno dohodnout, zda souvisejí s podnikem a zda se budou převádět; účtuje se o nich na základě ustanovení ve smlouvě. Rezervy podle zvláštních právních předpisů (vykazované v položce „B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů“) se nepřevádějí, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.
- 4.12. Při účtování pronajatého majetku odpisovaného nájemcem podle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve znění platném do konce roku 2000 se u smluv sjednaných před 1. lednem 2001 do sjednaného termínu ukončení smlouvy, nejpozději však do 31. prosince 2005, postupuje obdobně jako při nájmu podniku nebo jeho části.

Ing. Petr Plesnivý, v. r.
ředitel odboru 28 – Účetnictví a audit

Úplné znění Českého účetního standardu č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Referent: Ing. Jana Svatošová, tel.: 257 044 335
Ing. Jana Trávníčková, tel.: 257 044 108

Č.j.: MF – 20 773/2012/28-281

V souladu s ustanovením § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, oznamuje Ministerstvo financí vydání úplného znění Českého účetního standardu č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jehož vydání bylo oznámeno ve Finančním zpravodaji č. 11-12/1/2003 ze dne 31. 12. 2003, ve znění účinném k 1. 1. 2012.

Český účetní standard pro podnikatele č. 018

Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

1. Cíl

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

A.I. Základní kapitál

A.I. 1. Základní kapitál

3. Změny základního kapitálu

A.II. Kapitálové fondy

A.II. 1. Emisní ážio

2. Ostatní kapitálové fondy

3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností

5. Rozdíly z přeměn společností

6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností

A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

A.III. 1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond

2. Statutární a ostatní fondy

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let

A.IV. 1. Nerozdělený zisk minulých let

2. Neuhrazená ztráta minulých let

A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ – /

B.II. Dlouhodobé závazky

B.II. 1. Závazky z obchodních vztahů

2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba

3. Závazky – podstatný vliv

4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení

5. Dlouhodobé přijaté zálohy

6. Vydané dluhopisy

7. Dlouhodobé směnky k úhradě

9. Jiné závazky

10. Odložený daňový závazek

B.IV. 1. Bankovní úvěry dlouhodobé

vykazovaných za podmínek stanovených v § 3 a 4 vyhlášky.

2. Obsahové vymezení

2.1. Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků uvedené v § 14, 14a, 15, 17, 18, 54 až 54b vyhlášky.

2.2. Pasiva podle bodu 2.1., dlouhodobé závazky se zbytkovou splatností jeden rok a kratší, které jsou vykazovány v položkách „B.III.1. Závazky z obchodních vztahů“ až „B.III.11. Jiné závazky“ a dlouhodobé bankovní úvěry se zbytkovou splatností jeden rok a kratší, které jsou vykazovány v položce „B.IV.3 Bankovní úvěry krátkodobé“, jsou účtovány v účtové třídě 4, která obsahuje

- a) základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy, převedené výsledky hospodaření, výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení (vlastní kapitál),
- b) rezervy,
- c) dlouhodobé bankovní úvěry,
- d) dlouhodobé závazky,
- e) odložený daňový závazek a pohledávku,
- f) účet individuálního podnikatele.

3. Postupy účtování

3.1. Vlastní kapitál

- 3.1.1. Na účtech účtových skupin *41 – Základní kapitál a kapitálové fondy* až 43 – *Výsledek hospodaření* se účtuje o vlastním kapitálu účetní jednotky.
- 3.1.2. Fondy se člení do účtových skupin podle toho, zda jsou tvořeny a doplňovány z kapitálových vkladů peněžních i nepeněžních (kapitálové fondy) nebo ze zisku (ostatní fondy). Fondy nelze tvořit na vrub nákladů či výnosů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.
- 3.1.3. Na příslušném účtu účtové skupiny *41 – Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.I.1. Základní kapitál“ se zachycuje základní kapitál a jeho změny podle právní formy účetní jednotky a účtuje se na něm podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu*. O zvýšení či snížení zapisovaného základního kapitálu se účtuje až na základě zápisu v obchodním rejstříku.
- 3.1.4. Odděleně se na analytickém účtu sleduje
- a) základní kapitál vytvořený vklady,
 - b) základní kapitál vytvořený přímo nebo zprostředkovaně ze zisku,
 - c) u družstev základní kapitál v členění na zapsaný a nezapsaný,
 - d) a dále podle jednotlivých osob, které vložily vklad.
- 3.1.5. Na příslušném účtu účtové skupiny *41 – Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.II.1. Emisní ážio“ se účtuje zejména rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a částkou, za kterou společnost akcie vydává (emisní kurs), popřípadě vkladů při zvyšování základního kapitálu upsáním nových akcií, popřípadě nových vkladů. Dále se zde účtují další případy uvedené v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu*.
- 3.1.6. Na příslušném účtu účtové skupiny *41 – Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.II.2. Ostatní kapitálové fondy“ se účtují ostatní kapitálové vklady peněžní i nepeněžní, které při jejich vytvoření nezvyšují základní kapitál účetní jednotky a není pro ně v předcházejících účtech této účtové skupiny samostatný syntetický účet. Ve prospěch účtu se účtují také přijaté dary; u družstev rovněž členské podíly na družstevní bytovou výstavbu a státní příspěvek apod. Analytické účty se vedou podle jednotlivých kapitálových fondů s odděleným sledováním darů a členských podílů a státního příspěvku.
- 3.1.7. Na příslušném účtu účtové skupiny *41 – Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ se účtuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 008 Operace s cennými papíry a podíly* a *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 009 Deriváty*.
- 3.1.8. Na příslušných účtech účtové skupiny *41 – Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaných v položkách „A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností“, „A.II.5. Rozdíly z přeměn společností“ a „A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností“ se účtuje zejména podle vyhlášky § 14a a 54 až 54b.
- 3.1.9. Na příslušném účtu účtové skupiny *41 – Základní kapitál a kapitálové fondy* vykazovaném v položce „A.I.3. Změny základního kapitálu“ se účtuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 012 Změny vlastního kapitálu*. Analytické účty se vedou podle jednotlivých osob, které se zavázaly vložením vkladu zvýšit základní kapitál.
- 3.1.10. Tvorba a čerpání fondů tvořených ze zisku (účtová skupina *42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*) se řídí podle právní povahy účetní jednotky právními předpisy, společenskou smlouvou, stanovami, rozhodnutím valné hromady nebo členské schůze, popřípadě představenstva akciové společnosti. V případě příslušného účtu účtové skupiny *42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.III.1. Zákonný rezervní fond“ se analytické účty vedou podle jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku, která stanoví povinnost vytvářet rezervní fond obchodní společnosti, a u příslušného účtu účtové skupiny *42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.III.2. Statutární a ostatní fondy“ se vedou analytické účty podle jednotlivých fondů a dále podle jednotlivých druhů čerpání fondů tvořených ze zisku.
- 3.1.11. Příslušný účet účtové skupiny *43 – Výsledek hospodaření* je určen k rozdělení účetního zisku, nebo vypořádání účetní ztráty podle pravidel stanovených obchodním zákoníkem, popřípadě jiným předpisem, rozhodnutím orgánů účetní jednotky či podle rozhodnutí individuálního podnikatele. Na vrub tohoto účtu se účtují i tantiémy a dividendy k výplatě podle příslušných rozhodnutí o rozdělení zisku v případech, kdy se na uvedené tituly netvoří zvláštní fondy ze zisku. Tento účet nesmí mít k okamžiku uzavření účetních knih zůstatek. Pokud k okamžiku uzavření účetních knih není rozhodnuto o použití výsledku hospodaření, převede se zůstatek tohoto účtu ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny *42 – Rezervní fondy*,

- nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.IV.1 Nerozdělený zisk minulých let“, popřípadě na vrub příslušného účtu účtové skupiny 42 – *Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření* vykazovaného v položce „A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let“.
- 3.2. Na účtech účtové skupiny 45 – *Rezervy* se účtuje podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 004 Rezervy*.
- 3.3. Dlouhodobé úvěry a dlouhodobé závazky
- 3.3.1. Na příslušném účtu účtové skupiny 46 – *Dlouhodobé bankovní úvěry* vykazovaném v položce „B.IV.1 Bankovní úvěry dlouhodobé“ se účtuje o bankovních úvěrech, které mají dlouhodobý charakter (delší než jeden rok). Rovněž se zde účtuje o dlouhodobých bankovních úvěrech, které se poskytují při eskontu směnek. Analytické účty se vedou podle jednotlivých účtů úvěrů otevřených účetní jednotce.
- 3.3.2. Na příslušných účtech účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* se účtuje o závazcích z obchodního i neobchodního styku s dobou splatnosti delší než jeden rok. Analytické účty se vedou podle jednotlivých věřitelů.
- 3.3.3. Na příslušných účtech účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* vykazovaných v položce „B.II.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba“ nebo „B.II.3. Závazky – podstatný vliv“ respektive „B.III.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba“ nebo „B.III.3. Závazky – podstatný vliv“ se zachycují závazky v rámci konsolidačního celku. Odděleně se na analytických účtech sledují závazky z kapitálových operací a z obchodního styku.
- 3.3.4. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* vykazovaném v položce „B.II.6. Vydané dluhopisy“ účtuje emitent dluhopisů vydané dluhopisy ve výši emise souvztažně s účtem určeným pro účtování pohledávek z emitovaných dluhopisů.
- 3.3.5. Účetní jednotka zvolí v rámci účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* účet, na kterém účtuje zejména při nájmu podniku nebo jeho části podle § 488b a následujících obchodního zákoníku podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 011 Operace s podnikem*.
- 3.3.6. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* vykazovaném například v položce „B.II.5. Dlouhodobé přijaté zálohy“ respektive „B.III.8. Krátkodobé přijaté zálohy“ se účtují přijaté zálohy od odběratelů před splněním závazku vůči odběrateli.
- 3.3.7. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* vykazovaném v položce „B.II.7. Dlouhodobé směnky k úhradě“ se zachycují směnky vlastní a akceptované směnky cizí.
- 3.3.8. Na příslušném účtu účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky* vykazovaném v položce „B.II.9. Jiné dlouhodobé závazky“ respektive „B.III.11. Jiné závazky“ se zachycují ostatní dlouhodobé dluhy neúčtované na předcházejících účtech účtové skupiny 47 – *Dlouhodobé závazky*. V této položce se vykazují také závazky vyplývající z tichého společenství.
- 3.3.9. U pravidelně se opakujících zálohových plateb od uživatelů bytů a nebytových prostor (služby spojené s užíváním bytů a nebytových prostor a nájemné či příspěvek vlastníka jednotky) lze účtovat o předpisu záloh.
- 3.4. Na příslušném účtu účtové skupiny 48 – *Odložený daňový závazek* a pohledávka vykazovaném v položce „B.II.10. Odložený daňový závazek“ se účtují částky odloženého daňového závazku podle *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 Odložená daň*.
- 3.5. Účtová skupina 49 – *Individuální podnikatel*
- 3.5.1. Na příslušném účtu účtové skupiny 49 – *Individuální podnikatel* vykazovaném v položce „A.I.1. Základní kapitál“ se u fyzické osoby zachycují osobní vklady, včetně vkladu na začátku podnikatelské činnosti, výběrů individuálního podnikatele a přijatých darů. Při otevírání účetních knih se na tento účet převede zisk, popřípadě ztráta za předcházející účetní období se souvztažným zápisem na účtu určeném k zaúčtování výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení. Tento účet může nabýt pasivní, popřípadě i aktivní zůstatek.
- 3.5.2. Odděleně se sledují na analytických účtech přijaté dary, převedený zisk nebo ztráta.

Ing. Petr Plesnivý, v. r.
ředitel odboru 28 – Účetnictví a audit