**Vyhláška pro podnikatele a neziskové účetní jednotky**

**Draft věcného řešení**

# Část: Účetní závěrka - obecně

## Podoba a uspořádání výkazů

|  |
| --- |
| **Účetní závěrka:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou obsah a uspořádání položek účetních výkazů a podrobnější obsah přílohy a v případě účetních jednotek veřejného sektoru obsah a uspořádání položek podmíněných aktiv a podmíněných dluhů.  **Stálá a oběžná aktiva:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob rozlišení aktiv, pohledávek a dluhů podle odstavce 1 |

1. Struktura účetních výkazů (rozvaha, výkaz výsledku hospodaření, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu) a uspořádání položek v nich uvedených je uvedeno v příloze této vyhlášky
2. Zvláštnosti výkazů NÚJ (neziskových účetních jednotek): Rozvaha: jiná struktura vlastního kapitálu (název pro VK: vlastní jmění), Výkaz výsledku hospodaření, Výkaz financování NNO
3. Vymezení obsahu přílohy k účetním výkazům je uvedeno
   1. V zákoně
   2. U vymezení jednotlivých položek účetní závěrky a účetních metod
   3. Ve zvláštní části této vyhlášky
4. Stejná pravidla pro zjednodušené výkaznictví dle velikosti účetní jednotky jako dosud

## Řádky

1. Ve výkazech se neuvádí číslování řádků uvedené ve vyhlášce (tj. neuvádí se legální reference)
2. V daném řádku se uvádí odkaz související bod/kapitolu přílohy
3. Nevyužité řádky se neuvádí
4. Lze doplnit řádek, jedná-li se o významnou položku
5. Součtové řádky se neuvádí, pokud daná kategorie obsahuje jen jednu položku

## Sloupce - srovnávací údaje a jejich úprava

1. Každý výkaz obsahuje dva sloupce číselných údajů: za běžné období a srovnávací údaje za minulé období. Rozvaha obsahuje pouze účetní hodnoty, nikoli jejich rozpad na brutto a korekce.
2. Vyžaduje se úprava srovnávacích údajů, pokud dojde ke změně metody nebo opravě významné chyby minulých let.
3. V případech, kdy je srovnání zavádějící nebo prakticky neproveditelné (např. Nestejně dlouhá účetní období), se srovnávací údaje neuvádí (může se týkat jen některých výkazů)
4. Převzetí úpravy z interpretace NÚR č. I-30

## Kompenzace prvků účetní závěrky na úrovni účetních výkazů

|  |
| --- |
| **Kompenzace:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou případy, kdy lze položky účetních výkazů účetní závěrky vzájemně kompenzovat a kdy nemusí být vykazována jejich výše před vzájemnou kompenzací. |

1. Kompenzací se rozumí netto vykázání různých prvků účetní závěrky ve výkazech. Kompenzace se odlišuje od zúčtování a zápočtu.
2. Z kompenzace nevyplývá, že se dané prvky účetní závěrky kompenzují i v účetním informačním systému.
3. V případě kompenzace příloha obsahuje rozpis prvků účetní závěrky před jejich kompenzací.
4. Zápočet není kompenzací; je transakcí, při které zanikají pohledávky a dluhy.
5. Kompenzují se výnosy a náklady, jejichž primární příčinou není dosahovat předmětu/cíle činnosti účetní jednotky. U účetních jednotek, jejichž předmětem činnosti je prodej výrobků, zboží nebo služeb se může jednat např. o následující položky:
   1. náklady a výnosy z prodeje dlouhodobých aktiv,
   2. kurzové zisky a ztráty,
   3. úrokové výnosy a náklady,
   4. manka a přebytky,
   5. náklady na škodu a nárok na její refundaci
   6. přefakturace nákladů
6. Dále se kompenzují položky, o kterých to stanoví vyhláška v rámci popisu jednotlivých účetních metod. Mělo by se jednat o:
   1. Dluhy (včetně odhadnutých) záloh na jejich uhrazení
   2. dlužná na daň z příjmů a zálohy na její uhrazení
   3. odložená daňová pohledávka a dluh za stanovených podmínek

Pozn.: Slevy snižují výnosy a náklady přímo (zúčtovávají se), nejedná se o kompenzaci na úrovni účetního výkazu. Dobropisy se započítávají, nejedná se o kompenzaci na úrovni účetního výkazu

## Mezitímní účetní závěrka

1. U pravidelně se opakujících účetních závěrek sestavovaných pro části účetního období se použije postup dle interpretace NÚR č. 31.
2. U jednorázové mezitímní závěrky se použije postup dle interpretace NÚR č. 31. Tato mezitímní účetní závěrka neobsahuje srovnávací údaje.

# Obecná ustanovení k oceňování prvků účetní závěrky

## Pořizovací výdaje

|  |
| --- |
| **Prvotní a následné oceňování:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější postup prvotního a následného ocenění aktiv a dluhů.  *Poznámka: Specifické postupy budou dále uvedeny u příslušných účetních metod.* |

1. Pořizovací výdaje se oceňují hodnotou vynaložených protiplnění, přičemž hodnotou
   1. úhrady v penězích je jmenovitá hodnota těchto peněz
   2. dluhu se splatností do jednoho roku, který má být vypořádán v penězích, je jmenovitá hodnota peněz potřebných k jeho vypořádání
   3. dluhu, se splatností nad jeden rok, který má být vypořádán v penězích, je současná hodnota peněz potřebných k jeho vypořádání; mikro a malé účetní jednotky mohou v tomto případě postupovat dle písmena b).
   4. úhrady spočívající ve vynaložení jiného aktiva, reálná hodnota tohoto aktiva.
2. Jsou-li při pořízení spotřebována nebo použita aktiva účetní jednotky, při ocenění pořizovacího výdaje se vychází z účetní hodnoty spotřebovaných nebo použitých aktiv.
3. Pořizovací výdaj v cizí měně se přepočte na funkční měnu kursem platným k datu vzniku povinnosti úhrady.
4. Pro ocenění následných pořizovacích výdajů a pořizovacích výdajů při prvotním ocenění platí stejná pravidla (tj. jedná se o vždy o pořizovací výdaje).

## Prvotní hodnota dluhu

1. Dluh z přijetí peněz (úvěr, zápůjčka, přijatá záloha, výnosy příštích období) se ocení reálnou hodnotou (tedy výší přijaté částky). V případě velkých a středních účetních jednotek se dluh dále sníží o transakční poplatky; mikro a malé účetní jednotky, které si nezvolí používání současné hodnoty, transakční poplatky vykáží rovnou jako náklad.
2. Peněžitý dluh z pořízení aktiv jiných než peněz se ocení částkou potřebnou k úhradě dluhu, jde-li o dluh splatný do 1 roku. Jde-li o dluh splatný za dobu delší, ocení se současnou hodnotou; tento dluh mohou mikro a malé účetní jednotky ocenit jmenovitou hodnotou.
3. Dluh z pořízení aktiva, který má být uhrazen jiným aktivem, se ocení reálnou hodnotou aktiva určeného k úhradě dluhu.

## Úrokové míry pro výpočet současné hodnoty

1. Současnou hodnotou se oceňují (1a) dlouhodobé peněžité dluhy z pořízení aktiv, (1b) dluhy z leasingů (tj. z pořízení práva užívání), (2) dlouhodobé obchodní pohledávky a (3) dlouhodobé rezervy.
2. Současná hodnota dluhu z pořízení aktiva a dluhu z leasingu se stanoví pomocí přírůstkové úrokové míry.
3. Přírůstková úroková míra je taková úroková míra, za kterou by dostupná banka byla ochotna poskytnout úvěr na stejný účel, pro který vznikl daný dluh.
4. Současná hodnota dlouhodobé obchodní pohledávky se odvodí ze vztahu nominální výše pohledávky a částky, kolik by činila prodejní cena, kdyby se prodej uskutečnil s okamžitou resp. krátkodobou splatností. Přechodné ustanovení platné s plánovanou časově omezenou účinností: Současná hodnota dlouhodobé obchodní pohledávky však nemůže však být nižší než současná hodnota sjednaných plateb vypočtená při úrokové míře stanovené jako PRIBOR zvýšený o osm procentních bodů. Je-li funkční měnou jiná měna než česká koruna, PRIBOR se nahradí obdobnou úrokovou mírou relevantní pro danou měnu.
5. Současná hodnota rezervy se stanoví pomocí tržní úrokové míry se zohledněním rizika specifického pro tento dluh (IAS 37.47).

## Pořízení vkladem nebo přeměnou

1. Aktiva a dluhy pořízené vkladem nebo přeměnou se oceňují reálnou hodnotou.
2. Pokud ke vkladu nebo přeměně dojde pod stejnou kontrolou, vklad nemá obchodní podstatu a vkladatel je účetní jednotkou, převezme se ocenění u vkladatele.

## Změny prvotního pořizovacího výdaje

1. Následné změny prvotního pořizovacího výdaje se uznávají prospektivně, tj. tyto změny ovlivní ocenění aktiva od okamžiku, kdy nastanou.
2. Pokud se tyto změny vztahují i k období od prvotního uznání aktiva až k následné změně prvotního pořizovacího výdaje, o kumulativní dopad vztahující se k tomuto období se upraví oprávky a odpis za účetní období, ve kterém došlo ke změně prvotního pořizovacího výdaje.
3. Za následné změny prvotního pořizovacího výdaje se obvykle považuje změna odhadu pořizovacího výdaje určeného k prvotnímu rozeznání aktiva.
4. Příklady: vyvolaný pořizovací výdaj

## Pořizovací výdaje následného zhodnocení (následné pořizovací výdaje)

1. Následné pořizovací výdaje zvyšují ocenění aktiva včetně práva užívání.

## Odpisy dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv

1. Odpisováním se snižuje účetní hodnota aktiva.
2. Odpisy jsou nákladem, ledaže jsou zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva (viz pořizovací výdaje).
3. Účetní jednotka aktivum systematicky odpisuje po dobu jeho užitečné životnosti, jejíž odhad pravidelně zpřesňuje.
4. Metoda odpisování zohledňuje způsob, jak účetní jednotka spotřebovává ekonomické užitky představované aktivem.
5. Účetní hodnotu aktiva nelze odpisováním snížit pod zbytkovou hodnotu.
6. Není-li zbytková hodnota významná, lze ji zanedbat (tj. považuje se za 0).
7. Aktivum se počíná odpisovat od okamžiku, od kterého ho lze používat, tj. nachází se v takovém místě a stavu, že může být použito zamýšleným způsobem.
8. Při výpočtu odpisů u významných aktiv účetní jednotka zváží oddělené odpisování významných částí aktiva, které mají významně odlišnou životnost.
9. Odpisy nelze použít pro vyjádření znehodnocení aktiva. (tj. odpisy nelze nahradit ztrátu ze znehodnocení). Byla-li část účetní hodnoty aktiva snížena o znehodnocení, nelze toto znehodnocení zrušit a nahradit ho odpisem.
10. Náhradní díly, které plní úlohu „záložního systému“, se vykazují jako stálá aktiva a odpisují se.

## Znehodnocení aktiv (opravné položky)

|  |
| --- |
| Viz zmocnění v zákoně |

1. Znehodnocením se snižuje účetní hodnota aktiva.
2. Znehodnocení je nákladem.
3. Očekávaná návratnost
   1. stálého aktiva se stanoví jako vyšší z následujících částek: (a) reálná hodnota aktiva a (b) hodnota z užívání aktiva, nestanoví-li tento předpis jinak,
   2. zásob určených k dalšímu zpracování se určí jako očekávaná prodejní cena produkce, která z nich bude vytvořena, snížená o prodejní náklady a náklady na dokončení,
   3. zásob určených k prodeji se určí jako jejich očekávaná prodejní cena snížená o náklady na prodej,
   4. pohledávek se určí jako částka, jejíž obdržení je pravděpodobné.
4. Je-li účetní hodnota aktiva vyšší než jeho očekávaná návratnost, účetní hodnota aktiva se sníží na tuto částku.
5. Výpočet očekávané návratnosti se vyžaduje pouze v případě, existují-li náznaky znehodnocení, kterými je nepříznivý vývoj na relevantním trhu, zastarání aktiva, poškození aktiva, změny v úmyslu využití aktiva účetní jednotkou nebo zkušenosti účetní jednotky z minulých let ohledně návratnosti.
6. Znehodnocení aktiva je obvykle důsledek změny tržních podmínek, poruch nebo jiných nečekaných událostí.
7. Znehodnocení aktiva není důsledkem používání aktiva zamýšleným způsobem a nelze ho použít pro vyjádření spotřeby ekonomických užitků představovaných aktivem účetní jednotkou (tj. nelze jím nahradit odpisy).
8. Pominou-li příčiny znehodnocení, znehodnocení může být částečně nebo zcela zrušeno, pominou-li pro ně důvody. To neplatí v případě goodwillu.
9. Dokud aktivum splňuje podmínky rozeznání, jeho znehodnocení se zaznamenává v účetní systému odděleně (tímto se např. odlišuje vyřazení pohledávky od opravené položky k pohledávkám).

# Uznání a oceňování prvků účetní závěrky

|  |
| --- |
| **Operace účtované do VK:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou skupiny účetních případů vyloučených z výsledku hospodaření tak, aby se jednalo pouze o účetní případy, které nejsou výsledkem činnosti účetní jednotky. Bude uvedeno u příslušných účetních metod.  **Okamžik uznání aktiva, dluhu, výnosu a nákladu:** Aktivum, dluh, vlastní kapitál, náklad a výnos se vykáží v účetní závěrce sestavené za účetní období, ve kterém naplní podmínky pro jejich vykázání. Ministerstvo financí stanoví vyhláškou okamžik naplnění podmínek pro jejich vykázání. Bude uvedeno u příslušných účetních metod.  **Účetní metody:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou účetní metody vhodné pro naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. |

## Stálá aktiva nehmotná

1. Nehmotným aktivem je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty.
2. Budoucí úspory se považují za budoucí ekonomické užitky pro účely vyhodnocení, zda nehmotné aktivum splňuje podmínky definice aktiva a jeho uznání.
3. Aktivum je identifikovatelné pokud
   1. je oddělitelné od účetní jednotky (lze ho např. prodat, pronajmout) nebo
   2. vzniklo ze závazku nebo jiným způsobem na základě právního předpisu (např. obchodní tajemství, patent)
4. Pokud je nehmotné aktivum vytvořeno (ať s využitím interních nebo externích zdrojů) účetní jednotkou, rozezná se jako nehmotné aktivum, pouze pokud se jedná o výsledek vývoje (definice vývoje viz IAS 38) a jsou splněny následující podmínky:
   1. Dokončení aktiva tak, aby mohlo být používáno nebo prodáno, je technicky proveditelné
   2. Účetní jednotka plánuje dokončení nehmotného aktiva a jeho následné používání nebo prodej
   3. Účetní jednotka je schopna užívání nebo prodeje nehmotného aktiva
   4. Je možné demonstrovat, jaké užitky nehmotné aktivum bude přinášet (tj. existuje trh pro užitky z daného aktiva nebo pro aktivum samotné, nebo, má-li být aktivum použito pro vlastní potřebu, je zřejmá jeho ekonomická užitečnost)
   5. Účetní jednotka má k dispozici potřebné zdroje k dokončení vývoje aktiva a k jeho užívání nebo prodeji
   6. Účetní jednotka je schopna spolehlivě určit pořizovací výdaje nehmotného aktiva.
5. Vývoj splňující podmínky z předchozího bodu lze uznat za samostatné aktivum, byť by se jednalo o následné pořizovací výdaje ke stávajícímu nehmotnému aktivu nebo aktivům. Výdaje na vývoj nesplňující podmínky z předchozího bodu nelze uznat ani za následné pořizovací výdaje ke stávajícímu nehmotnému aktivu nebo aktivům.
6. Za pořizovací výdaje nehmotného aktiva lze uznat výdaje až od okamžiku, kdy je splněno 6 výše uvedených podmínek (viz písm. a – f výše).
7. Za nehmotné aktivum vytvořené účetní jednotkou nelze uznat firmu, obchodní značku, názvy produktů, seznamy zákazníků a jim podobná aktiva.
8. Pro určení, zda se jedná o aktivum vytvořené účetní jednotkou, není rozhodné, zda aktivum bezprostředně vytvořili zaměstnanci účetní jednotky.
9. Za nehmotné aktivum nelze uznat výsledky výzkumu, zřizovací náklady, náklady na přípravu provozu, náklady na školení, náklady na reklamu (vč. katalogů a obdobného elektronického obsahu), náklady na reorganizaci účetní jednotky.
10. Goodwill je nehmotným aktivem.
11. Přírůstkové náklady na sjednání smlouvy se zákazníkem jsou nehmotným aktivem, pokud lze očekávat, že tyto náklady budou pokryty budoucími výnosy z dané smlouvy. Za přírůstkové náklady se považují náklady, které by bez uzavření dané smlouvy nevznikly, např. provize za zprostředkování uzavření smlouvy. Za přírůstkové náklady se nepovažují běžné prodejní a marketingové náklady jako např. mzdy zaměstnanců v obchodním oddělení.
12. Nedokončená nehmotná aktiva a goodwill podléhají každý rok testu na znehodnocení.
13. Definice výzkumu a vývoje – viz IAS 38. Pozn.: Vymezení výzkumu a vývoje pro účely účetnictví je nezávislé na jiných definicích obsažených v právním řádu nebo jiných metodikách (např. Frascati).
14. Cost vs benefit: Účetní jednotka může o pořizovací výdaje nehmotného aktiva a jeho následného zhodnocení (následné pořizovací výdaje)snížit výsledek hospodaření a nevykázat tak nehmotné aktivum resp. nezvýšit účetní ocenění nehmotného aktiva, pokud v daném účetním období nepřesáhnou kumulovanou částku vztaženou k jednomu aktivu stanovenou účetní jednotkou s ohledem na významnost. V případě, že účetní jednotka změní limit pro uznání pořizovacích nákladů za aktivum, změněný limit se použije prospektivně, tj. na pořizovací náklady vzniklé po změně limitu.

## Stálá aktiva hmotná

1. Stálá hmotná aktiva jsou aktiva s fyzickou podstatou, která účetní jednotka hodlá držet po dobu delší než rok.
2. Klasifikace – viz vzor rozvahy
3. Náhradní díly (viz také IAS 16.8)
   1. Náhradní díly jsou dlouhodobým hmotným majetkem, pokud slouží jako rezervní díly pro případ poruchy, aniž by bylo předem zřejmé, zda po dobu životnosti aktiva budou nebo nebudou využity.
   2. Náhradní díly spotřebního charakteru, tj. které se obměňují v souladu s očekáváním, jsou zásobami.
4. Soubory věcí se stejným technicko-ekonomickým určením (dnes §24/4) Při pořízení souboru hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které slouží jednotnému účelu, popřípadě u dalších souborů stanovených prováděcím právním předpisem, se ocení soubor jako celek.
5. Prvotní pořizovací výdaje
   1. ZC předchozí stavby nevstupuje do prvotních pořizovacích nákladů nové stavby
   2. Vyvolané investice (viz Interpretace NÚR č. 20 a také ZDP §23u)
   3. Za prvotní pořizovací náklad lze uznat úroky z půjček na financování pořízení aktiva, a to jen ty úroky, které vzniknou v období od zahájení pořizování do zahájení odpisování.
   4. Rezerva na likvidaci aktiva vstupuje do pořizovacích nákladů. Její stanovení – viz část rezervy. Dojde-li ke změně rezervy jiné než v důsledku jejího úročení, jedná se o následnou změnu prvotního pořizovacího nákladu.
   5. Příkladmý výčet pořizovacích nákladů - obdobně jako IAS 16
   6. Zahájení pořizování (viz Interpretace NÚR č. 5)
6. Následné pořizovací výdaje
   1. Pokud v souvislosti s následnými pořizovacími výdaji dojde k nahrazení části aktiva, původní část se vyřadí.
7. Při částečném vyřazení účetní jednotka odhadne zůstatkovou cenu následovně (výše uvedené body mají přednost před níže uvedenými body):
   1. Jsou-li dohledatelné pořizovací výdaje části, vyřadí se tato hodnota snížená o oprávky této části (relevantní zejména pokud jsou použity komponentní odpisy).
   2. Jedná-li se o částečné vyřazení v důsledku nahrazení dané části aktiva, odhad účetní hodnoty vyřazené části bude odvozen od hodnoty nové části snížené o odpisy. Odpisy se vypočtou jako: stáří vyřazované části/celková doba životnosti aktiva × cena nové části. Pokud nelze zjistit stáří vyřazované části, má se za to, že je shodné se stářím aktiva. Celkovou životností aktiva se má na mysli odhadovaná životnost aktiva měřená od svého vzniku (např. kolaudace budovy), tj. jedná se o součet odhadu životnosti aktiva provedený ÚJ a odhadu stáří aktiva k datu jeho pořízení.
   3. Odhad účetní hodnoty vyřazené části bude stanoven jako procentní část ze zůstatkové hodnoty aktiva, podle toho, jaký poměr pořizovacích nákladů by na danou část připadlo dnes, pokud by aktivum bylo pořizováno.
8. Cost vs benefit: Účetní jednotka může o pořizovací náklady hmotného aktiva a následné pořizovací náklady hmotného aktiva snížit výsledek hospodaření a nevykázat tak hmotné aktivum resp. nezvýšit účetní ocenění hmotného aktiva, pokud v daném účetním období nepřesáhnou kumulovanou částku vztaženou k jednomu aktivu stanovenou účetní jednotkou s ohledem na významnost. V případě, že účetní jednotka změní limit pro uznání pořizovacích nákladů za aktivum, změněný limit se použije prospektivně, tj. na pořizovací náklady vzniklé po změně limitu. Tento postup se použije i při jednorázovém pořízení většího množství dlouhodobých aktiv, jejichž pořizovací náklady jsou pod uvedeným limitem.
9. Úprava přeceňovacího modelu se přebírá z IAS 16 s výjimkou toho, že pro převod fondu z přecenění se bude používat pouze metoda postupného převádění fondu z přecenění do výsledku hospodaření minulých let (tj. nebude se používat jednorázové převedení až při vyřazení aktiva).

## Nájmy

1. Střední a velké účetní jednotky postupují dle IFRS 16.
2. Stejný postup mohou zvolit i mikro a malé účetní jednotky za podmínek stanovených zákonem (používání současné hodnoty na všechny dlouhodobé pohledávky a dluhy).

### Nájemce (mikro a malé účetní jednotky)

1. Právo užívání nájemce uzná za aktivum, které se pro účely vykazování a oceňování klasifikuje dle charakteru předmětu nájmu.
2. Nájemce uzná právo užívání jako aktivum k datu zahájení nájmu. Zahájením nájmu se rozumí okamžik, kdy je nájemci aktivum zpřístupněno k užívání.
3. Prvotní ocenění práva užívání odpovídá prvotnímu ocenění dluhu z leasingu.
4. Dluhem z leasingu se rozumí povinnost hradit nájemné po zahájení nájmu. Prvotní ocenění dluhu z leasingu se stanoví jako nominální hodnota nájemného.
5. Za nájemné se pro účely výpočtu dluhu z leasingu a jeho následné splácení (a také pohledávky z leasingu u pronajímatele a její splácení) považuje následující:
   1. sjednané fixní platby za užívání předmětu nájmu po dobu trvání nájmu snížené o nárok na nájemní pobídky,
   2. sjednané variabilní platby za užívání předmětu nájmu po dobu trvání nájmu, které jsou vázány na indexy nebo sazby (vypočtené při výši indexů nebo sazeb platných k datu zahájení nájmu)
   3. nabývací náklady na předmět nájmu (kupní cena), přechází-li vlastnictví k předmětu nájmu na nájemce,
   4. platba za využití práva (opce) na koupi předmětu nájmu, pokud je sjednána
6. Za dobu trvání nájmu se považuje doba, po kterou ani jedna ze stran nájemního vztahu nemá právo jednostranně ukončit nájemní smlouvu, nebo takové právo má, ale jeho uplatnění je spojené s nikoli zanedbatelným postihem.
7. Variabilní platby za užívání předmětu nájmu, které jsou vázány na indexy nebo sazby, se aktualizují za použití indexů nebo sazeb platných v daném účetním období. Změna těchto plateb je následnou změnou prvotního ocenění práva užívání a dluhu z leasingu.
8. Právo užívání se odepisuje:
   1. V případě, že se považuje za jisté, že předmět nájmu přejde do vlastnictví nájemce, právo užívání se odepisuje po dobu užitečné doby životnosti předmětu nájmu.
   2. V opačném případě se právo užívání odepisuje po užitečnou dobu životnosti práva užívání.
9. Dluh z leasingu se následně snižuje o uhrazené nájemné.
10. Koupě předmětu leasingu je pouhou reklasifikací práva užívání na samotný předmět nájmu.
11. Pokud:
12. Doba nájmu není delší než rok nebo
13. součet nájemného je nižší než částka stanovená jako limit pro vykázání dlouhodobých aktiv,

nájemné je nákladem za dodržení požadavků na jeho časové rozlišení.

1. Pokud propachtovatel zemědělského obchodního závodu účtuje pacht jako finanční leasing, dluh z leasingu u pachtýře lze ocenit i ve výši účetní hodnoty stálých aktiv u propachtovatele.
2. Je-li předmětem nájmu zemědělský obchodní závod (pacht obchodního závodu) o kterém propachtovatel účtuje jako o finančním leasingu, přebírá pachtýř do účetnictví aktiva a dluhy v účetní hodnotě evidované u propachtovatele (obdoba vkladu obchodního závodu u osob pod stejnou kontrolou). Jinak postup dle ČÚS 011 bod 4.

### Pronajímatel

1. V případě operativního leasingu pronajímatel pouze časově rozlišuje sjednané nájemné.
2. Finančním leasingem se rozumí nájem, při kterém na nájemce přechází veškerá podstatná rizika a užitky spojené s předmětem nájmu. Finančním leasingem je vždy nájem, kdy najatá věc přechází na nájemce (tj. je to sjednáno, nebo je to pravděpodobné z důvodu ekonomické výhodnosti).
3. V případě finančního leasingu pronajímatel vykáže pohledávku z finančního leasingu k okamžiku zahájení nájmu ve výši účetní hodnoty předmětu nájmu.
4. Rozdíl mezi celkovým nájemným a prvotním účetním oceněním pohledávky z leasingu se uzná jako výnos postupně po dobu trvání nájmu rovnoměrným způsobem.
5. Pohledávka z finančního leasingu se snižuje o přijaté splátky nájemného a zvyšuje o časově rozlišený výnos z nájemného.
6. O prodeji předmětu nájmu se neúčtuje.
7. Není-li nájem klasifikován jako finanční leasing, pronajímatel o předmětu nájmu účtuje jako o dlouhodobém hmotném aktivu běžným způsobem.
8. Jedná-li se o pacht zemědělského obchodního závodu, propachtovatel může určit, že pacht bude účtován metodou finančního leasingu.

## Investice

1. Investice zahrnují i nefinanční investice, což může být např. zlato, sbírky, umělecká díla, kryptoaktiva, emisní povolenky apod. pokud splňují podmínku, že nemají jiný charakter (např. stálého dlouhodobého aktiva, je-li dané aktivum využíváno při činnosti účetní jednotky).
2. Nefinanční investice dlouhodobého charakteru se ne přeceňují na RH.
3. Řešení cenných papírů bude obdobné jako dnes.

## Deriváty

1. Řešení derivátů bude obdobné jako dnes.
2. Viz vyhláška pro banky.

## Zajišťovací účetnictví

1. Řešení cenných papírů bude obdobné jako dnes.
2. Viz vyhláška pro banky

## Emisní povolenky

1. Emisní povolenky k vlastnímu užití se účtují v pořizovacích výdajích.
2. Emisní povolenky ostatní se považují za investice/cenné papíry.

## Biologická aktiva

Otázka: Má být povoleno oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou?

## Zásoby

1. U materiálu a zboží stejné řešení jako doposud s výjimkou komodit.
2. Licencovaný obchodník s komoditou může komodity oceňovat reálnou hodnotou. Jakmile je začne oceňovat reálnou hodnotou, nelze se vrátit k oceňování historickými cenami. Všechny komodity daného druhu musí mít stejný režim ocenění.
3. Do pořizovací ceny výrobků lze zahrnout úroky z financování dané výroby.
4. Postupné plnění uzavřených smluv se zákazníky se účtuje postupně do nákladů podle stupně dokončení zakázky. Konkrétní podmínky budou analogické připravované interpretaci NÚR na smlouvy o zhotovení.

## Pohledávky a dluhy (oceňování naběhlou hodnotou)

1. Naběhlý úrok je zaúčtován alespoň k datu účetní závěrky a datu splatnosti.
2. Stejné účtování jako dnes u nabíhání úroků z půjček a úvěrů.

## Rezervy, podmíněná aktiva a dluhy

1. Jisté pohledávky a dluhy s nejistou výší se budou označovat běžnými názvy pro pohledávky a dluhy, nikoli jako dohadné položky. Nebude předepsáno, zda změna odhadu se účtuje rozvahově nebo výsledkově.
2. Změna rezervy na likvidaci aktiva se bude řešit stejně jako dle IAS 37 a IAS 16.
3. Podmíněná aktiva a dluhy musí být popsány v příloze.
4. Znakem rezervy je nejistota ohledně existence dluhu, ohledně věřitele nebo splatnosti dluhu.

## Splatná a odložená daň z příjmů

1. Splatná daň a odhad splatné daně (nově se nebude nazývat rezervou) se účtuje stejně.
2. Srážková daň se účtuje jako náklad poplatníka (tj. výnos zdaněný srážkou u zdroje se účtuje v brutto výši)
3. Odložená daň se účtuje z přechodných rozdílů vyjma rozdílů z prvotního uznání včetně prvotního uznání goodwillu.
4. Odložená daň se účtuje analogicky podle transakce, která je její příčinou (tj. proti výsledku hospodaření nebo kapitálovému fondu).

## Vlastní kapitál

1. Lepší propojení na zákaz distribuce podle ZOK.
2. Pohledávky za upsaný VK budou snížením VK
3. Vlastní podíly snižují VK

## Výnosy

1. Výnos nastává v okamžiku, kdy zákazník převezme kontrolu na předmětem prodeje. Má se za to, že takový okamžik nastává dodáním.
2. V případě postupného plnění závazku vůči zákazníkovi se výnos účtuje postupně.
3. Je-li protiplnění od zákazníka za více plnění (víceprvkový prodej), celkové plnění se rozdělí na jednotlivé výnosy včetně jejich časového rozlišení podle reálné hodnoty jednotlivých prvků.
4. Při dodání s právem vrácení se výnosy snižují o odhad vratek. Tento odhad se účtuje jako rezerva a snížení výnosů.

## Zaměstnanecké benefity

1. Nevyplacená dovolená bude zahrnovat veškerou nevyplacenou dovolenou, tj. včetně převáděné do dalšího roku u pokračujících zaměstnanců. Tento odhad bude dluhem vůči zaměstnancům, nikoli rezervou.
2. Plnění ze sociálního fondu bude osobním nákladem. FKSP u neziskovek bude vykazován jako rezerva a tvorba jako náklad.

## Položky časového rozlišení a dohadné položky

1. Dohadné položky jako pojem zaniknou. Odhady budou prezentovány v rámci běžných dluhů (zaměstnanci, dodavatelé) – preference prezentace důvodu dluhu před tím, že to je odhad.
2. Komplexní náklady příštích období zaniknou. V některých případech půjde o nehmotné aktivum, v některých o náklad.
3. Běžnému časovému rozlišení bude ponechán jeho název, vykazovat se bude v rámci odpovídajících pohledávek nebo dluhů (PPO, Výdaje PO – jmenovitě nerozlišovány), včetně záloh (NPO, Výnos PO).

## Kurzové rozdíly

1. Účtování se nemění, mění se případy, kdy se o KR účtuje (nerealizované KR se účtují pouze u peněžních položek)
2. V případě poboček v zahraničí lze postupovat jako dnes nebo jako kdyby pobočka byla dcerou s vlastní funkční měnou.

## Použití funkční měny

|  |
| --- |
| **Změna měny v účetnictví:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob přepočtu  a) účetnictví při změně měny účetnictví |

|  |
| --- |
| **Přepočet měny pobočky:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup vypořádání rozdílů vzniklých přepočtem měny účetnictví zahraniční pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky |

## Dotace

1. Dotace nikdy nesnižují pořizovací výdaje.
2. Dotace se účtuje do výnosů postupně, jak jsou plněny podmínky dotace.
3. Podmínky udržitelnosti se odvíjí od ustanovení dotační smlouvy; lze je prodloužit jednostranným veřejným příslibem, které bude zveřejněno na webu, v příloze účetní závěrky a v místě provozování dotované investice.
4. V případě nevýznamných dotací (dle interní směrnice) se účtují dotace do výnosů postupně tak, aby kryly výši snižování hodnoty dotovaných aktiv.
5. VK/Z vzniklý v případě dotovaného neodpisovaného aktiva se do výnosů nerozpouští ani nemůže být přímo nebo nepřímo rozdělen (VK). To se netýká případů, kdy dojde k prodeji předmětného aktiva.

## Transakce s vlastním kapitálem

1. Nepeněžní distribuce viz IFRIC 17.

## Transakce s obchodním závodem

1. Viz podrobná úprava v NZÚ
2. Přeměny - odchylky od stávající úpravy:
   * U oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou při přeměně účetní jednotky postupují v souladu s obecnými ustanoveními k RH, u přeměn pod stejnou kontrolou může dojít k přecenění stálých aktiv metodou přeceňovacího modelu stálých aktiv viz IAS 16 nebo směrnice čl. 7
   * Veškeré rozdíly z ocenění při přeměnách se vykazují na položku rozvahy „Oceňovací rozdíly z přeměn obchodních korporací“, stávající dělení na účty
     1. „A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)“;
     2. „A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)“.;
   * „A.II.2.3 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách zaniká.
   * Struktura a vliv na výši položky rozvahy „Oceňovací rozdíly z přeměn obchodních korporací“ popíše účetní jednotka v komentáři k zahajovací rozvaze a dále uvede v příloze účetní závěrky za účetní období, ve kterém přeměna nabyla účinnosti.
   * Auditovaná účetní jednotka popíše v příloze k zahajovací rozvaze a dále uvede v příloze účetní závěrky za účetní období, ve kterém přeměna nabyla účinnosti, vliv přeměny na vykázanou odloženou daň.
   * Podíly na zanikající zúčastněné účetní jednotce jsou při přeměně
   * Žádná položky Oceňovací rozdíly z přeměn obchodních korporací nesmí být přímo ani nepřímo rozdělena, pokud nepředstavuje skutečně realizovanou změnu hodnoty ve vazbě na přeceněné aktiva a dluhy.
3. Vklad obchodního závodu
   * Při vkladu obchodního závodu se se na nabyvatele převádí veškerá aktiva a dluhy, které jsou předmětem vkladu v ocenění reálnou hodnotou, nebo v případě stálých aktiv oceňovacím modelem dle IAS 16 (sm. Čl. 7), nebo v účetních hodnotách, jedná-li se o vklad pod stejnou kontrolou.
   * Auditovaná účetní jednotka samostatně popíše vliv vkladu na výši odložené daně.
   * U vkladatele není v současných předpisech definován postup. Navrhujeme tedy následující:
   * U vkladatele dochází k vykázání Investice (podíly ovládané entity nebo kvalifikované podíly) a to v účetní hodnotě vkládaných aktiv snížené o vkládané závazky.
   * Rozpuštění opravných položek, oprávek stálých aktiv ani převáděných rezerv není povoleno. Může k tomu dojít pouze v rámci opravy chyb, změn odhadů apod. Nikoli však v souvislosti s vkladem.
   * Účetní jednotka provede inventarizaci aktiv a závazků, které jsou součástí vkladu obchodního závodu a vykáže případné rozdíly.

## Změna metody a opravy chyb minulých let

|  |
| --- |
| **Zásada konzistence:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou případy, kdy lze změnit používanou účetní metodu nebo uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky |

1. Obdobně jako dnes.
2. Viz interpretace NÚR I-29

## Události po datu rozvahy

1. Viz NUR I - 24

## Posuzování propojených transakcí

1. Pokud spolu transakce souvisí, jejich ekonomický dopad se posuzuje ve vzájemných souvislostech.

# Zveřejňování

**Stručný nástin obsahu**

1. V této části budou uvedeny náležitosti přílohy jako celku (tj. pro velké účetní jednotky); dále pak budou uvedeny výjimky pro menší ÚJ
2. Zvláštní úprava přílohu zahajovací rozvahy: převzetí § 11 zákona o přeměnách, který se ruší + další informace viz stanovisko KAČR k ověřování zahajovací rozvahy
3. Informace požadované směrnicí
4. Prohlášení osob odpovědných za účetnictví závěrku

# Zvláštní ustanovení pro neziskové účetní jednotky

Bude zveřejněno ve zvláštním dokumentu do 4. 6. 2024

# Přechod z IFRS na české účetnictví

# Přechod z hotovostního účetnictví na akruální účetnictví

# Konsolidace

## Podmínky pro zahrnutí do konsolidace

|  |
| --- |
| **Podmínky pro konsolidaci**  Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob výpočtu hodnot pro účely posouzení naplnění podmínek pro zařazení do kategorie konsolidačních celků na konsolidovaném základě |

## Metody konsolidace

|  |
| --- |
| **Konsolidace:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou bližší vymezení metod konsolidace a jejich použití a způsoby vykazovaní účetních informací o uskupení konsolidovaných entit |

|  |
| --- |
| **Ekvivalence:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup při ocenění podílu ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce. |

### Metoda plné konsolidace

### Metoda ekvivalence

## Přepočet na měnu vykazování

|  |
| --- |
| **Změna měny v účetnictví:** Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob přepočtu  b) účetních závěrek účetních jednotek zahrnutých v konsolidované účetní závěrce na měnu konsolidované účetní závěrky. |

# Účetní informační systém

|  |
| --- |
| **VKS:** Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou podrobnější požadavky kontrolních postupů a opatření zajišťujících řádné vedení účetnictví |

|  |
| --- |
| **Směrná účtová osnova:** Ministerstvo financí vyhláškou stanoví náležitosti účtů a závaznou strukturu účtového rozvrhu |

|  |
| --- |
| **Inventarizační protokol:** Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou další náležitosti inventarizačního protokolu pro jednotlivé účetní jednotky |

# Přechodná ustanovení

|  |
| --- |
| **Změna účetní metody:** Účetní jednotka nepostupuje podle odstavce 1, pokud účetní předpis stanoví jiný postup při změně účetní metody. Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou jiný postup při změně účetní metody vyvolané změnou účetních předpisů. |

# Příloha

**Uspořádání a označování položek rozvahy (podnikatelské účetní jednotky)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Aktiva** | | | |
|  |  |  | **STÁLÁ AKTIVA** |
| **A.** | **I.** |  | **Nehmotná aktiva** |
|  |  | 1. | Nehmotné výsledky vývoje |
|  |  | 2. | Ocenitelná práva a software |
|  |  | 3. | Goodwill |
|  |  | 4. | Nedokončená nehmotná aktiva |
| **A.** | **II.** |  | **Hmotná aktiva** |
|  |  | 1. | Pozemky a stavby |
|  |  | 2. | Stroje a zařízení |
|  |  | 3. | Nedokončená hmotná aktiva |
|  |  | 4. | Ostatní hmotná aktiva |
| **A.** | **III.** |  | **Investice** |
|  |  | 1. | Podíly – ovládané účetní jednotky |
|  |  | 2. | Půjčky – ovládané účetní jednotky |
|  |  | 3. | Podíly – významný vliv |
|  |  | 4. | Půjčky – významný vliv |
|  |  | 5. | Půjčky – ostatní |
|  |  | 6. | Ostatní investice |
| **B.** |  |  | **OBĚŽNÁ AKTIVA** |
| **B.** | **I.** |  | **Zásoby** |
|  |  | 1. | Materiál |
|  |  | 2. | Nedokončená výroba a polotovary |
|  |  | 3. | Výrobky a zboží |
| **B.** | **II.** |  | **Dlouhodobé pohledávky** |
|  |  | 1. | Pohledávky z obchodních vztahů |
|  |  | 2. | Pohledávky ve skupině |
|  |  | 3. | Provozní zálohy |
|  |  | 4. | Odložená daňová pohledávka |
|  |  | 5. | Pohledávky ostatní |
| **B.** | **III.** |  | **Krátkodobé pohledávky** |
|  |  | 1. | Pohledávky z obchodních vztahů |
|  |  | 2. | Pohledávky ve skupině |
|  |  | 3. | Provozní zálohy |
|  |  | 4. | Pohledávky ostatní |
| **B.** | **IV.** |  | **Investice** |
|  |  | 1. | Podíly – ovládané entity |
|  |  | 2. | Ostatní investice |
| **B.** | **V.** |  | **Peníze a peněžní ekvivalenty** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Vlastní kapitál a dluhy celkem** | | | |
| **A.** |  |  | **VLASTNÍ KAPITÁL** |
| **A.** | **I.** |  | **Základní kapitál** |
|  |  | 1. | Základní kapitál (vč. nezapsaných změn) |
|  |  | 2. | Pohledávky za upsaný základní kapitál (-) |
|  |  | 3. | Vlastní podíly (-) |
| **A.** | **II.** |  | **Ážio** |
| **A.** | **III.** |  | **Fondy** |
|  |  | 1. | Rezervní fondy |
|  |  | 2. | Statutární fondy |
|  |  | 3. | Oceňovací rozdíly z přecenění aktiv a dluhů |
|  |  | 4. | Oceňovací rozdíly z přeměn obchodních korporací |
|  |  | 5. | Ostatní kapitálové fondy |
| **A.** | **IV.** |  | **Výsledek hospodaření minulých let (+/-)** |
| **A.** | **V.** |  | **Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)** |
| **B.** |  |  | **DLUHY** |
| **B.** | **I.** |  | **Rezervy** |
| **B.** | **II.** |  | **Dlouhodobé dluhy** |
|  |  | 1. | Vydané dluhopisy |
|  |  | 2. | Půjčky a leasingy (vč. úvěrů) |
|  |  | 3. | Dluhy z obchodních vztahů |
|  |  | 4. | Dluhy ve skupině |
|  |  | 5. | Přijaté zálohy |
|  |  | 6. | Odložený daňový dluh |
|  |  | 7. | Ostatní dluhy |
| **B.** | **III.** |  | **Krátkodobé dluhy** |
|  |  | 1. | Vydané dluhopisy |
|  |  | 2. | Půjčky a leasingy (vč. úvěrů) |
|  |  | 3. | Dluhy z obchodních vztahů |
|  |  | 4. | Dluhy ve skupině |
|  |  | 5. | Dluhy vůči zaměstnancům |
|  |  | 6. | Dluhy vůči veřejné správě |
|  |  | 7. | Přijaté zálohy |
|  |  | 8. | Ostatní dluhy |

**Uspořádání a označování položek výkazu výsledku hospodaření – druhové členění (podnikatelské účetní jednotky)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **1.** |  | + | **Tržby** |
|  | 1. | + | Tržby z prodeje výrobků a služeb |
|  | 2. | + | Tržby za prodej zboží |
| **2.** |  | - | **Prodané zboží** |
| **3.** |  | - | **Spotřeba materiálu, surovin a energií** |
| **4.** |  | - | **Služby** |
| **5.** |  | - | **Osobní náklady** |
|  | 1. | - | Mzdové náklady |
|  | 2. | - | Náklady na zákonné pojistné |
| **6.** |  | - | **Odpisy** |
| **7.** |  | -/+ | **Změna stavu vyrobených zásob** |
| **8.** |  | + | **Aktivace výroby do stálých aktiv** |
| **9.** |  | -/+ | **Výsledek z pozbytí ostatních aktiv a dluhů** |
| **10.** |  | -/+ | **Znehodnocení provozních aktiv** (vč. vyřazení v důsledku znehodnocení) |
|  | 1. | -/+ | Znehodnocení stálých aktiv |
|  | 2. | -/+ | Znehodnocení zásob |
|  | 3. | -/+ | Znehodnocení pohledávek |
| **11.** |  | -/+ | **Změna rezerv** (provozních) |
| **12.** |  | -/+ | **Ostatní provozní náklady a výnosy** (včetně daní a poplatků) |
| **\*** |  | **\*** | **PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)** |
| **13.** |  | + | **Podíly na zisku** |
| **14.** |  | + | **Výnosové úroky** |
|  | 1. | + | Výnosové úroky ve skupině |
|  | 2 | + | Výnosové úroky mimo skupinu |
| **15.** |  | - | **Nákladové úroky** |
|  | 1. | - | Nákladové úroky ve skupině |
|  | 2. | - | Nákladové úroky mimo skupinu |
| **16.** |  | -/+ | **Změny hodnot ve finanční oblasti** |
| **17.** |  | -/+ | **Výsledek z pozbytí finančních nástrojů** |
| **18.** |  | -/+ | **Kurzové rozdíly** |
| **19.** |  | + | **Ostatní finanční výnosy a náklady** |
| **\*\*** |  | **\*\*** | **FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)** |
| **\*\*\*** |  | **\*\*\*** | **VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (+/-)** |
| **20.** |  | -/+ | **Daň z příjmů** |
|  | 1. | -/+ | Daň z příjmů - splatná |
|  | 2. | -/+ | Daň z příjmů - odložená |
| **\*\*\*\*** |  | **\*\*\*\*** | **VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ (+/-)** |