

Věcné řešení vyhlášky pro podnikatele a neziskové účetní jednotky

Pojmy a zkratky

Zákon – nový zákon o účetnictví

Část A. Část: Účetní závěrka - obecně

I. Podoba a uspořádání výkazů

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
 - (a) V zákoně
 - (b) U vymezení jednotlivých položek účetní závěrky a účetních metod
 - (c) Ve zvláštní části této vyhlášky
4. Stejná pravidla pro zjednodušené výkaznictví dle velikosti účetní jednotky jako dosud

II. 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

III. 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 hodnoty brutto a korekce.
2. Vyžaduje se úprava srovnávacích údajů, pokud dojde ke změně metody nebo opravě významné chyby minulých let. V takovém případě jsou srovnávací údaje v záhlaví sloupce označeny jako „upravené“.
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

IV. Kompenzace prvků účetní závěrky na úrovni účetních výkazů

1. Kompenzací se rozumí netto vykázaní 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:
 - a. náklady a výnosy z prodeje dlouhodobých aktiv,
 - b. kurzové zisky a ztráty,

- c. úrokové výnosy a náklady,
 - d. manka a přebytky,
 - e. náklady na škodu a nárok na její refundaci
 - f. přefakturace nákladů
6. Dále se kompenzují položky, o kterých to stanoví vyhláška v rámci popisu jednotlivých účetních metod. Mělo by se jednat o:
- a. Dluhy (včetně odhadnutých) záloh na jejich uhrazení
 - b. dlužná na daň z příjmů a zálohy na její uhrazení
 - c. 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

V. 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.

VI. Náhradní metody u nevýznamných transakcí

1. Nevýznamná (jednotlivě i jako pořizovaný soubor) drobná stálá aktiva lze vykázat rovnou jako náklad.
2. Soubor drobných aktiv lze považovat za jedno aktivum. Příkupy se považují za následné zhodnocení. Tento soubor se odpisuje „přímo“, tj. o odpisu se účtuje proti aktivu, nikoli oprávkám (tedy podobně, jak se rozpouští náklady příštích období). O vyřazení jednotlivých aktiv ze souboru se neúčtuje.
3. Pořízení nevýznamného materiálu, který neslouží k výrobě zásob, lze účtovat přímo do nákladů.
4. Nevýznamné časové rozlišování lze zanedbat, tj. o nákladech a výnosech lze účtovat v okamžiku úhrady nebo fakturace (vč. přijatých a poskytnutých záloh).
5. Opravy nevýznamných chyb lze účtovat jako transakce, které nastaly v běžném období, tj. neprovede retrospektivní vykazání opravy chyby.
6. Nevýznamná dodatečná zhodnocení lze účtovat jako náklad.
7. U nevýznamné investice, která by jinak musela být v konsolidované účetní závěrce vykazána v ekvivalenční metodě, se ekvivalenční metoda nemusí použít.

VII. Náhradní metody u neproveditelných účetních metod

1. Nelze-li u fúze mateřské a 100% dceřiné účetní jednotky vyjít z účetních hodnot uvedených v konsolidované účetní závěrce, majetek a dluhy nabyté přeměnou se ocení účetními hodnotami zúčastněné účetní jednotky, ze které tento majetek a dluhy pochází.

VIII. Změna metody, opravy chyb minulých let a změny odhadů

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

IX. Události po datu rozvahy

1. Viz NUR I - 24

Část B. Obecná ustanovení k oceňování prvků účetní závěrky

I. Pořizovací výdaje

- Pořizovací výdaje se oceňují hodnotou vynaložených protiplnění, přičemž hodnotou
 - úhrady v penězích je jmenovitá hodnota těchto peněz
 - dluhu se splatností do jednoho roku, který má být vypořádán v penězích, je jmenovitá hodnota peněz potřebných k jeho vypořádání
 - 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).
 - úhrady spočívající ve vynaložení jiného aktiva, reálná hodnota tohoto aktiva.
- Jsou-li při pořízení spotřebována nebo použita aktiva účetní jednotky, při ocenění pořizovacího výdaje se vychází z účetní hodnoty spotřebovaných nebo použitých aktiv.
- Pro ocenění dodatečného zhodnocení platí stejná pravidla jako pro ocenění pořizovacích výdajů (tj. jedná se fakticky o dodatečné pořizovací výdaje).

II. Prvotní hodnota dluhu

- 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 (např. poplatek bance, náklady na emisi dluhopisů); mikro a malé účetní jednotky, které si nezvolí používání současné hodnoty, transakční poplatky vykáží rovnou jako náklad.
- 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.
- Dluh z pořízení aktiva, který má být uhrazen jiným aktivem, se ocení reálnou hodnotou aktiva určeného k úhradě dluhu.

III. Úrokové míry pro výpočet současné hodnoty

- Současnou hodnotou se oceňují (1a) dlouhodobé peněžité dluhy z pořízení aktiv, (1b) dluhy z dlouhodobých nájmu a finančních leasingů (tj. z pořízení práva užívání), (2) dlouhodobé obchodní pohledávky a (3) dlouhodobé rezervy.
- Současná hodnota dluhu z pořízení aktiva a dluhu z leasingu se stanoví diskontováním budoucích úhrad za použití přírůstkové úrokové míry.
- Přírůstková úroková míra je taková úroková míra, za kterou by dostupná banka byla ochotna poskytnout úvěr na stejný účel, pro který vznikl daný dluh.
- 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.
- Současná hodnota rezervy se stanoví pomocí tržní úrokové míry se zohledněním rizika specifického pro tento dluh (IAS 37.47).

IV. Pořízení vkladem nebo přeměnou

- Aktiva a dluhy pořízené vkladem nebo přeměnou se oceňují reálnou hodnotou.

2. Pokud však vklad nebo přeměna postrádá tržní podstatu (tj. uskutečňuje se mezi účetními jednotkami v rámci skupiny), převezme se ocenění u vkladatele resp. zúčastněné účetní jednotky.

V. Přeceňovací model u stálých hmotných aktiv

1. Zvolí-li si jednotka tento model, nemůže z něj vystoupit, leda že by šlo o změnu metody.
2. Přecenění není součástí disponibilního VK k rozdělení. Postupně se však bude stávat rozdělitelné a to ve stejném tempu, jak bude přeceněné aktivum odpisováno.
3. Řešení bude odpovídat přeceňovacímu modelu popsaném v IAS 16.
4. Pozn.: předpokládá se, že použití přeceňovacího modelu bude mít nulový daňový efekt.

VI. Nepeněžitá distribuce vlastního kapitálu

1. Dluh z nepeněžitě distribuce se ocení reálnou hodnotou. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva, kterou bude tento dluh uhrazen a výší dluhu bude vykázán jako výsledek hospodaření. Příjemce ocení přijaté plnění reálnou hodnotou.
2. Půjde-li o distribuci výhradně v rámci skupiny, dluh z nepeněžitě distribuce se ocení účetní hodnotou. Celá transakce proběhne v této účetní hodnotě, včetně ocenění přijaté distribuce na straně příjemce.

VII. 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

VIII. Dodatečné zhodnocení (obdoba dosavadního technické zhodnocení)

1. Rozhodujícím rysem dodatečného zhodnocení aktiva je, že má charakter investice, tj. přinese budoucí výnosy nebo úspory nákladů, kterých by nezhodnocené aktivum nebylo schopno. Zároveň se však nejedná o opravu nebo údržbu vymezenou zákonem.
2. Dodatečné zhodnocení zvyšuje ocenění aktiva včetně práva užívání.
3. Dodatečné zhodnocení může být vykázáno jako samostatné aktivum, pokud má charakter samostatné investice, tj. výnosy z něj jsou jasně oddělitelné od původního aktiva. Příkladem je SW projekt, který staví na stávající SW infrastruktuře, ale má své oddělené zákazníky. Naopak zateplení budovy, které přinese významné úspory vytápění, přináší benefity pouze v kontextu používání budovy jako celku.

IX. Odpisy stálých hmotných a nehmotných aktiv

1. Odpisováním se snižuje účetní hodnota aktiva.
2. Odpisy jsou nákladem, ledaže jsou zahrnuty do účetní hodnoty jiného aktiva např. při výrobě (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 užítky 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 zvaží oddělené odpisování významných částí aktiva, které mají významně odlišnou životnost (komponentní odpis).
9. Odpisy nelze použít pro vyjádření znehodnocení aktiva. (tj. odpisy nelze nahradit ztrátou 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.

X. Následné znehodnocení (doposud „opravné položky“)

1. Znehodnocením se snižuje účetní hodnota aktiva.
2. Znehodnocení je nákladem.
3. Očekávaná návratnost
 - (a) stálého aktiva se stanoví jako vyšší z následujících částek: (a) reálná hodnota aktiva a (b) hodnota z užívání aktiva, nestanoví-li tento předpis jinak,
 - (b) zásob určených k dalšímu zpracování se určí jako očekávaná prodejní cena produkce, která z nich bude vytvořena, snižena o prodejní náklady a náklady na dokončení,
 - (c) zásob určených k prodeji se určí jako jejich očekávaná prodejní cena snižena o náklady na prodej,
 - (d) 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).

Část C. Uznání a oceňování prvků účetní závěrky

I. 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
 - a. je oddělitelné od účetní jednotky (lze ho např. prodat, pronajmout) nebo

- b. 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:
 - a. Dokončení aktiva tak, aby mohlo být používáno nebo prodáno, je technicky proveditelné
 - b. Účetní jednotka plánuje dokončení nehmotného aktiva a jeho následné používání nebo prodej
 - c. Účetní jednotka je schopna užívání nebo prodeje nehmotného aktiva
 - d. Je možné demonstrovat, jaké užítky nehmotné aktivum bude přinášet (tj. existuje trh pro užítky z daného aktiva nebo pro aktivum samotné, nebo, má-li být aktivum použito pro vlastní potřebu, je zřejmá jeho ekonomická užitečnost)
 - e. Účetní jednotka má k dispozici potřebné zdroje k dokončení vývoje aktiva a k jeho užívání nebo prodeji
 - f. Účetní jednotka je schopna spolehlivě určit pořizovací výdaje nehmotného aktiva.
 3. 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 nespĺňující podmínky z předchozího bodu nelze uznat ani za následné pořizovací výdaje ke stávajícímu nehmotnému aktivu nebo aktivům.
 4. Za pořizovací výdaje nehmotného aktiva lze uznat výdaje až od okamžiku, kdy je splněno 6 výše uvedených podmínek (viz písm. a – f výše).
 5. Za nehmotné aktivum vytvořené účetní jednotkou nelze uznat firmu, obchodní značku, názvy produktů, seznamy zákazníků a jim podobná aktiva.
 6. Pro určení, zda se jedná o aktivum vytvořené účetní jednotkou, není rozhodné, zda aktivum bezprostředně vytvořili zaměstnanci účetní jednotky.
 7. 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.
 8. Goodwill je nehmotným aktivem.
 9. 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.
 10. Nedokončená nehmotná aktiva a goodwill podléhají každý rok testu na následné znehodnocení.
 11. 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).
 12. 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.

II. 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)
 - a. Náhradní díly jsou stálým hmotným majetkem, pokud slouží jako rezervní díly pro případ poruchy, aniž by bylo předem zřejmé, zda po dobu životnosti aktiva budou nebo nebudou využity.
 - b. 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
 - a. ZC předchozí stavby nevstupuje do prvotních pořizovacích nákladů nové stavby
 - b. Vyvolané investice (viz Interpretace NÚR č. 20 a také ZDP §23u)
 - c. 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.
 - d. 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.
 - e. Příkladný výčet pořizovacích nákladů - obdobně jako IAS 16
 - f. Zahájení pořizování (viz Interpretace NÚR č. 5)
 - g. Úroky z úvěru na pořízení aktiva naběhlé po dobu jeho pořizování, lze účtovat jako náklad nebo jako pořizovací výdaj.
6. Následné pořizovací výdaje
 - a. 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):
 - a. Jsou-li dohledatelné pořizovací výdaje části, vyřadí se tato hodnota snížená o oprávkky této části (relevantní zejména pokud jsou použity komponentní odpisy).
 - b. 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.
 - c. 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 výdaje hmotného aktiva a dodatečně zhodnocení 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 stálých aktiv, jejichž pořizovací náklady jsou pod uvedeným limitem.

9. Úprava přečtenovacího 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).

III. 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. Pokud:
 - a. Doba nájmu nebo výpovědní doba u nájmu na dobu neurčitou není delší než rok u obou smluvních stran („krátkodobý nájem“) nebo
 - b. součet nájemného je nižší než částka stanovená jako limit pro vykázání stálých aktiv, účetní jednotka nepoužije postup níže a účtuje o nájmu jako o přijaté službě, tj. jedná se o náklad za dodržení požadavků na jeho časové rozlišení.
2. Nájmem (pachtem apod. – dále jen „nájem“) nájemce nabývá právo užívat nebo požívat cizí hmotný majetek. Toto právo („právo užívání“) nájemce vykáže jako aktivum, které se pro účely vykazování klasifikuje jako stálé hmotné aktivum dle charakteru předmětu práva užívání (dále také „předmět nájmu“).
3. Právem užívání z finančního leasingu je právo užívání, u kterého je zřejmé, že předmět nájmu navíc přejde na konci nájmu do vlastnictví účetní jednotky. Zřejmé to může být buď z důvodu, že je převod vlastnictví sjednán na začátku smluvního vztahu, nebo je zjevně pro účetní jednotku ekonomicky výhodný a pronajímatel nemá právo převod vlastnictví odmítnout. Popsaný režim finančního leasingu se přebírá ze zákona o DPH, resp. z příslušné evropské směrnice harmonizující úpravu DPH v EU.
4. Nájemce zaúčtuje právo užívání jako aktivum k datu zahájení nájmu. Zahájením nájmu se rozumí okamžik, kdy je nájemci předmět nájmu zpřístupněn k užívání.
5. Prvotní ocenění práva užívání odpovídá prvotnímu ocenění souvisejícího dluhu („dluh z pořízení práva užívání“ nebo „dluh z práva užívání“) zvýšenému o vedlejší pořizovací výdaje a předem zaplacené úhrady.
6. Dluhem z práva užívání se rozumí povinnost hradit nájemné po zahájení nájmu. Prvotní ocenění dluhu z práva užívání se stanoví jako nominální hodnota dosud neuhrazeného nájemného.
7. Za nájemné se pro účely výpočtu dluhu z práva užívání a jeho následné považuje následující:
 - a. sjednané fixní platby za užívání předmětu nájmu po dobu trvání nájmu snížené o nárok na nájemní pobídky,
 - b. 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)
8. Jde-li o právo užívání z finančního leasingu splácení (a také pohledávky z finančního leasingu u pronajímatele), za nájemné se dále považuje
 - a. nabývací náklady na předmět nájmu (kupní cena), přechází-li vlastnictví k předmětu nájmu na nájemce,
 - b. platba za využití práva (opce) na koupi předmětu nájmu, pokud je sjednána
9. 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.

10. 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 práva užívání.
11. Právo užívání se odpisuje:
 - a. V případě práva užívání z finančního leasingu se právo užívání odpisuje po dobu užitečné doby životnosti předmětu nájmu.
 - b. V opačném případě se právo užívání odepisuje po užitečnou dobu životnosti práva užívání.
12. Dluh z práva užívání se následně snižuje o uhrazené nájemné.
13. Koupě předmětu nájmu je pouhou reklasifikací práva užívání na samotný předmět nájmu (tj. neúčtuje se vyjma např. sledování na analytice a popisu změny v příloze).
14. Započaté pachtu lze účtovat dle dosavadních postupů.

Pronajímatel

1. V případě nájmu, který není finančním leasingem, pronajímatel pouze časově rozlišuje sjednané nájemné.
2. V případě finančního leasingu pronajímatel vykáže pohledávku z finančního leasingu k okamžiku zahájení nájmu ve výši účetní hodnoty předmětu nájmu. To platí, pokud aktivum bylo pořízeno, aby bylo dále poskytnuto na finanční leasing. Pokud pronajímatelem s daným aktivem běžně obchoduje nebo ho vyrábí, pohledávka z finančního leasingu se ocení v obvyklé prodejní ceně. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a touto hodnotou pohledávky se vykáže jako zisk z prodeje aktiva.
3. Rozdíl mezi celkovým nájemným a prvotním účetním oceněním pohledávky z leasingu se uzná jako výnos postupně po dobu trvání nájmu rovnoměrným způsobem.
4. Pohledávka z finančního leasingu se snižuje o přijaté splátky nájemného a zvyšuje o časově rozlišený výnos z nájemného.
5. O prodeji předmětu nájmu při finančním leasingu neúčtuje.
6. Není-li nájem klasifikován jako finanční leasing, pronajímatel o předmětu nájmu účtuje jako o stálém hmotném aktivu běžným způsobem.
7. Jedná-li se o pacht obchodního závodu zahájený před účinností zákona, lze postupovat dle dosavadních předpisů.

Dodatečné zhodnocení předmětu nájmu nájemcem

1. Provede-li dodatečné zhodnocení předmětu nájmu nájemce, tak o toto zhodnocení navýší účetní hodnotu práva užívání. Pokud se jedná o krátkodobý nájem, půjde o samostatné aktivum (obdobné nákladu příštích období), které se bude časově rozlišovat; toto se nicméně v praxi moc nepředpokládá, protože nájem skončí nebo může skončit do jednoho roku výpovědí pronajímatele a nájemce tak nemá uvedené zhodnocení pod kontrolou, pokud neexistuje jiný motiv zachování nájmu ze strany pronajímatele.
2. Pronajímatel:
 - a. Pokud se nájemce dané zhodnocení zaváže na konci nájmu odstranit nebo toto zhodnocení bude mít na konci nájmu zanedbatelnou zbytkovou hodnotu, o ničem neúčtuje.
 - b. Pokud dané zhodnocení má na konci nájmu přejít na pronajímatele, jedná se nepeněžitě plnění z nájmu ve prospěch pronajímatele. Pronajímatel proto o toto zhodnocení (ve stejné částce jako nájemce) navýší hodnotu pronajímaného aktiva a upraví odpisové plány. Zároveň vykáže výnos příštích období, který se stane postupně výnosem po dobu trvání nájmu (protože ekonomicky se jedná o nepeněžitě nájemné).
 - c. Pokud se nájemce dané zhodnocení zaváže na konci nájmu odstranit a na konci nájmu dojde ke změně dohody (tj. nájemce zhodnocení neodstraní), pronajímatel vykáže jednorázový

výnos ve výši reálné hodnoty daného zhodnocení stanovené k datu předání pronajímateli a o tuto částku zvýší účetní hodnotu aktiva, které bylo pronajato.

IV. 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 než investiční nebo spekulativní.
2. Nefinanční investice dlouhodobého charakteru se přeceňují na RH.
3. Řešení cenných papírů bude obdobné jako dnes.

V. Deriváty

1. Řešení derivátů bude obdobné jako dnes.
2. Viz vyhláška pro banky platná do konce roku 2017.

VI. Zajišťovací účetnictví

1. Řešení zajišťovacího účetnictví bude obdobné jako dnes.
2. Viz vyhláška pro banky platná do konce roku 2017.

VII. Emisní povolenky

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

VIII. Biologická aktiva

Biologická aktiva se budou řešit stejně jako doposud.

IX. Zásoby

1. U materiálu a zboží stejné řešení jako doposud s výjimkou komodit.
2. Licencovaný obchodník s komoditou komodity oceňuje reálnou hodnotou
3. Do pořizovací ceny výrobků lze zahrnout úroky naběhlé po dobu výroby z financování výroby daného výrobku (relevantní zejména pro stavitele a developery).
4. Postupné plnění uzavřených smluv se zákazníky se účtuje postupně do nákladů a do výnosů podle stupně dokončení zakázky. Konkrétní podmínky budou analogické připravované interpretaci NÚR na smlouvy o zhotovení (tzv. metoda procenta dokončení).

X. Pohledávky a dluhy (oceňování naběhlou hodnotou)

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

XI. 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 doprovázená nejistotou ohledně věřitele nebo splatnosti dluhu.
5. Dluhy z přijatých plnění (např. přijatá služba nebo zboží) se považují za jisté, není-li prokázán opak. Dluh z titulu nevybrané dovolené (ať z důvodu odchodu nebo „posunu“ dovolené do dalšího účetního období) je jistým dluhem.

XII. Pojistné smlouvy

Pojišťovny vykazují dle IFRS. Dosavadní úprava bude zachována pro případy, kdy pojistné smlouvy bude uzavírat účetní jednotka, která není pojišťovnou (např. Česká kancelář pojistitelů)

XIII. 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).

XIV. Vlastní kapitál

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

XV. 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. Zvažována je i varianta, že hlavní část plnění se ocení reálnou hodnotou a zbývající částka se rozpočte na zbývající plnění dle poměru jejich reálné hodnoty.
4. Při dodání s právem vrácení se výnosy snižují o odhad vrátek. Tento odhad se účtuje jako rezerva a snížení výnosů.

XVI. 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 neziskových účetních jednotek bude vykazován jako rezerva a tvorba jako náklad.

XVII. 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).

XVIII. 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.
3. Přebere se řešení všech interpretací NÚR, které se týkají kurzových rozdílů.

XIX. Použití funkční měny

1. Stejně jako v IAS 21.

XX. Dotace – u podnikatelů

2. Dotace nikdy nesnižují pořizovací výdaje.
3. Dotace se účtuje do výnosů postupně, jak jsou plněny podmínky dotace.
4. Podmínky udržitelosti se odvíjí od ustanovení dotační smlouvy; lze je prodloužit jednostranným veřejným příslibem, které bude sděleno poskytovateli dotace, zveřejněno na webu, v příloze účetní závěrky a v místě provozování dotované investice.
5. V případě nevýznamných dotací (dle interní směrnice) se účtují dotace do výnosů postupně tak, aby kryly výši snižování hodnoty dotovaných aktiv.
6. 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.

XXI. Dotace (neziskové účetní jednotky)

1. Dotace nikdy nesnižují pořizovací výdaje stálých aktiv.
2. Dotace se účtuje do výnosů postupně, jak jsou plněny podmínky dotace; v případě neziskových účetních jednotek pak obdobně jako se stálé aktivum odepisuje (nulový dopad na VH)
3. U neziskových účetních jednotek jsou investiční dotace vykazovány jako fond ve vlastním kapitálu.
4. V případě neplnění podmínek dotace se tento fond překlasifikuje na dluh (hrozí-li vrácení).

Část D. 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

Část E. Zvláštní ustanovení pro neziskové účetní jednotky

Bude zveřejněno ve zvláštním dokumentu.

Část F. 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 ve skupině
		2. Půjčky ve skupině
		3. Podíly s významným vlivem
		4. Půjčky – významný vliv
		5. Půjčky – ostatní
		6. Ostatní investice
B.		OBĚŽNÁ AKTIVA
B.	I.	Zásoby
		1. Materiál (vč. surovin)
		2. Výrobky a zboží
		3. Nedokončené zásoby (vč. záloh, polotovarů, nedokončené výroby)
B.	II.	Dlouhodobé pohledávky
		1. Pohledávky z obchodních vztahů
		2. Pohledávky ve skupině
		3. Předplacené náklady (?) – před ostatní
		4. Odložená daňová pohledávka
		5. Pohledávky ostatní (vč. zálohy na služby, NPO)
B.	III.	Krátkodobé pohledávky
		1. Pohledávky z obchodních vztahů
		2. Pohledávky ve skupině
		3. Předplacené náklady (?) – před ostatní
		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 (vč. nezapsaných změn)
A.	II.	Kapitálové fondy (Ažio + OKF + RF vkladem)
A.	III.	Korekce VK

		1.	Nesplacený VK (dříve Pohledávky za upsaný VK (-))
		2.	Vlastní podíly (-)
A.	IV.		Fondy z přecenění
		1.	Přecenění aktiv a dluhů
		2.	Přecenění z přeměn obchodních korporací
A.	V.		Fondy ze zisku (rezervní, statutární)
A.	VI.		Výsledek hospodaření
		1.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
		2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
		3.	Výsledek hospodaření účetního období (+/-)
		4.	Vyplacené zálohy na podíl na zisku (-)
B.			DLUHY
B.	I.		Rezervy
B.	II.		Dlouhodobé dluhy
		1.	Vydané dluhopisy
		2.	Půjčky a leasingy (vč. úvěrů)
			- Dluhy ve skupině
		3.	Dluhy z obchodních vztahů
		5.	Předplacené výnosy
		6.	Odložený daňový dluh
		7.	Ostatní dluhy
B.	III.		Krátkodobé dluhy
		1.	Vydané dluhopisy
		2.	Půjčky a leasingy (vč. úvěrů)
			- Dluhy ve skupině
		3.	Dluhy z obchodních vztahů
		5.	Dluhy vůči zaměstnancům
		6.	Dluhy vůči veřejné správě
		7.	Předplacené výnosy
		8.	Ostatní dluhy

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

1.		+	Tržby
	1.	+	Tržby z prodeje služeb
	2.	+	Tržby z prodeje výrobků
	3.	+	Tržby z prodeje zboží
2.		-	Prodané zboží
3.		-	Spotřeba materiálu a energií
4.		-	Služby
5.		-	Osobní náklady
	1.	-	Mzdové náklady
	2.	-	Náklady na zákonné pojistné
6.		-	Odpisy
7.		-/+	Přírůstky a úbytky vytvořených 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.		-/+	Ostatní provozní náklady a výnosy (včetně daní a poplatků)
*		*	PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)
12.		+	Podíly na zisku
13.		+	Výnosové úroky
	1.	+	Výnosové úroky ve skupině
	2.	+	Výnosové úroky mimo skupinu
14.		-	Nákladové úroky
	1.	-	Nákladové úroky ve skupině
	2.	-	Nákladové úroky mimo skupinu
15.		-/+	Změny reálných hodnot
16.		-/+	Znehodnocení finančních aktiv
17.		-/+	Výsledek z pozbytí finančních nástrojů
18.		-/+	Kurzové rozdíly
19.		+	Ostatní finanční výnosy a náklady
**		**	FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)
***		***	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM (+/-)
20.		-/+	Daň ze zisku
	1.	-/+	Splatná daň (vč. z příjmů, dorovnávací daně, nadměrných zisků)
	2.	-/+	Odložená daň
****		****	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PO ZDANĚNÍ (+/-)

Tvorba a rozpouštění rezerv se vykazuje dle druhu N.

1.		+	
	1.	+	Tržby z prodeje služeb
2.		-	Náklady na Prodané služby
	2.	+	Tržby z prodeje výrobků
			Náklady na Prodané výrobky
	3.	+	Tržby z prodeje zboží
			Náklady na Prodané zboží
3.		-	
4.		-	Prodejní
5.		-	
	1.	-	Správní náklady
	2.	-	
6.		-	Ostatní V
7.		-/+	Ostatní N
8.		+	
11.		-/+	
*		*	PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+/-)