

Teze k prováděcí vyhlášce zákona o účetnictví pro podnikatele a neziskové účetní jednotky

Část A. Definice vybraných aktiv a dluhů a pojmy pro účely jejich členění a oceňování

1. Finanční nástroje
 - (a) Finančním nástrojem se pro účely účetnictví rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů.
 - (b) Emisní povolenka, která není určena k užití účetní jednotkou, se pro účely účetnictví považuje za finanční nástroj.
 - (c) Finančním aktivem se pro účely účetnictví rozumí finanční aktivum podle mezinárodních účetních standardů.
2. Deriváty
 - (a) Derivátem se pro účely účetnictví rozumí derivát podle mezinárodních účetních standardů.
 - (b) Za derivát se pro účely účetnictví považuje také vložený derivát, který účetní jednotka oddělila od hostitelského nástroje v souladu s účetním předpisem.
 - (c) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podmínky, za kterých lze oddělit vložený derivát od hostitelského nástroje.
3. Kryptoaktiva
 - (a) Kryptoaktivem se pro účely účetnictví rozumí kryptoaktivum podle čl. 3 odst. 1 bodu 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2023/1114.
 - (b) Na kryptoaktivum, které není kryptoměnou, se pro účely účetnictví hledí jako na právo nebo povinnost, které digitálně představuje.
 - (c) Kryptoměnou se pro účely účetnictví rozumí kryptoaktivum, které není nikým vydané. Na kryptoměnu, je-li aktivem, se pro účely účetnictví hledí jako na finanční aktivum.
4. Peněžní ekvivalenty
 - (a) Peněžním ekvivalentem je oběžné vysoce likvidní aktivum, které je snadno a pohotově směnitelné za známou částku peněz a u něhož je pravděpodobnost změny jeho hodnoty zanedbatelná.
5. Stálá a oběžná aktiva
 - (a) Oběžným aktivem je aktivum,
 - i. u něhož účetní jednotka
 - zamýšlí, že k jeho spotřebě, prodeji nebo splacení dojde v rámci provozního cyklu, nebo
 - očekává, že k jeho splacení dojde do 12 měsíců,
 - ii. které je určeno v první řadě k obchodování,
 - iii. které je penězi nebo peněžním ekvivalentem, jejichž směna nebo použití pro splacení dluhu nebude omezena po dobu nejméně 12 měsíců, nebo
 - iv. které je aktivem z odložené daně.
 - (b) Stálým aktivem je aktivum jiné než oběžné.
6. Stálá hmotná a nehmotná aktiva
 - (a) Stálým nehmotným aktivem je stálé aktivum bez hmotné podstaty určené k užívání účetní jednotkou.
 - (b) Stálým hmotným aktivem je stálé aktivum s hmotnou podstatou určené k užívání účetní jednotkou.
 - (c) Užíváním stálého aktiva účetní jednotkou se pro účely účetnictví rozumí jeho užívání

- i. při výrobě nebo prodeji zásob,
 - ii. při poskytování služeb,
 - iii. pro administrativní účely.
- (d) Užíváním stálého aktiva při poskytování služeb je také jeho poskytování k užívání jinému, ledaže jde o nemovité aktivum.
7. Investiční aktiva
- (a) Investičním aktivem je stálé aktivum, které není stálým nehmotným aktivem ani stálým hmotným aktivem.
 - (b) Investičním nehmotným aktivem je investiční aktivum bez hmotné podstaty, které není finančním aktivem.
 - (c) Investičním hmotným aktivem je investiční aktivum s hmotnou podstatou, které není finančním aktivem.
 - (d) Investičním finančním aktivem je investiční aktivum, které je finančním aktivem.
8. Dlouhodobé a krátkodobé dluhy
- (a) Krátkodobým dluhem je
 - i. dluh nebo jeho část se splatností do 12 měsíců,
 - ii. dluh, jehož splacení lze požadovat do 12 měsíců,
 - iii. dluh, který je určen v první řadě k obchodování.
 - (b) Dlouhodobým dluhem je dluh jiný než krátkodobý.
 - (c) Má-li účetní jednotka právo odložit splatnost svého dluhu tak, že se stane splatným nejdříve za 12 měsíců, jedná se o dlouhodobý dluh.
 - (d) Je-li dluh refinancován po okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, k refinancování se pro účely určení splatnosti dluhu nepřihlíží.

Část B. Předmět úpravy a působnost

9. V této části bude popsán vztah vyhlášky a zákona, tj. informace o tom, jaká zmocňovací ustanovení vyhláška provádí a na jaké účetní jednotky se vyhláška vztahuje (podnikatelské účetní jednotky, které nepoužívají IFRS a neziskové účetní jednotky)

Část C. Účetní závěrka - obecně

I. Podoba a uspořádání výkazů

1. Účetní jednotka je povinna dodržet strukturu účetních výkazů (rozvaha, výkaz výsledku hospodaření, výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu) a uspořádání položek v nich uvedených dle přílohy této vyhlášky
2. Zvláštnosti výkazů neziskových účetních jednotek: Rozvaha: jiná struktura vlastního kapitálu (název pro VK: vlastní jmění), Výkaz výsledku hospodaření v jiném členění
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 (nároky na podrobnější členění rostou s velikostí účetní jednotky).

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 i 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 vykázání různých prvků účetní závěrky ve výkazech. Kompenzace se odlišuje od zúčtování a zápočtu.
2. Z kompenzace nevyplyvá, že se dané prvky účetní závěrky kompenzují i v účetním informačním systému; v takovém případě se jedná o „zúčtování“. Zúčtovat dané položky lze, pokud se kompenzují a je výslovně povoleno jejich zúčtování.
3. Zápočet není kompenzací; je právem definovanou transakcí, při které zanikají pohledávky a dluhy.
4. V případě kompenzace příloha obsahuje rozpis prvků účetní závěrky před jejich kompenzací.
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:
 - (d) náklady a výnosy z prodeje dlouhodobých aktiv,
 - (e) kurzové zisky a ztráty,
 - (f) úrokové výnosy a náklady,
 - (g) manka a přebytky,
 - (h) náklady na škodu a nárok na její refundaci
 - (i) 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
 - (d) slevy
 - (e) Dobropisy
7. Slevy snižují výnosy a náklady přímo (zúčtovávají se), nejedná se o kompenzaci na úrovni účetního výkazu. Dobropisy se zúčtovávají, 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.

Část D. Obecná ustanovení k oceňování

1. Přechodné vyloučení ocenění reálnou hodnotou do fondu z přecenění
 - (a) Výnos nebo náklad z následného ocenění investičního aktiva reálnou hodnotou s výjimkou výnosu nebo nákladu, které odpovídají úroku nebo kurzovému rozdílu zahrnutým do změny reálné hodnoty, se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění.
 - (b) Výnos nebo náklad z následného ocenění derivátu, který je účetní jednotkou určen v souladu s účetním předpisem k zajištění peněžních toků, reálnou hodnotou se přechodně vyloučí z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění. Tento výnos nebo náklad se vyjímou z fondu z přecenění v okamžiku, ve kterém
 - i. zajišťovaná transakce ovlivní výsledek hospodaření za účetní období nebo
 - ii. přestanou být plněny podmínky účetního předpisu pro určení derivátu k zajištění peněžních toků, nastane-li tento okamžik dříve.
2. Oceňování při změně kategorie účetní jednotky
 - (a) Přestane-li účetní jednotka v důsledku změny kategorie účetní jednotky následně oceňovat aktiva nebo dluhy reálnou hodnotou, účetní hodnota těchto aktiv nebo dluhů se při této změně nemění.
 - (b) Začne-li účetní jednotka v důsledku změny kategorie účetní jednotky pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku používat jeho jmenovitou hodnotu, účetní hodnota aktiv a dluhů a výše nákladů a výnosů, které byly dotčeny touto účetní metodou, se při změně kategorie účetní jednotky nemění. Obdobně postupuje účetní jednotka, která přestala používat Mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy přijatý přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím přijímání některých mezinárodních účetních standardů3).
 - (c) V případech neuvedených v odstavcích 1 a 2 se na změnu oceňování v důsledku změny kategorie účetní jednotky použijí ustanovení o změně metody.
3. Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce
 - (a) Jednotlivá aktiva a jednotlivé dluhy dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky se pro účely této účetní závěrky prvotně ocení reálnou hodnotou; to neplatí pro
 - i. aktivum nebo dluh z odložené daně ,
 - ii. goodwill.
 - (b) Goodwillem při nabytí dceřiné účetní jednotky je kladný rozdíl mezi
 - i. prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a
 - ii. podílem účetní jednotky na rozdílu mezi
 - úhrnem reálných hodnot aktiv oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu aktiva z odložené daně a
 - úhrnem reálných hodnot dluhů oceněných reálnou hodnotou podle odstavce 1 zvýšeným o prvotní účetní hodnotu dluhu z odložené daně.
 - (c) Goodwill při nabytí dceřiné účetní jednotky je pro účely konsolidované účetní závěrky stálým nehmotným aktivem .
 - (d) Je-li rozdíl podle odstavce 2 záporný, je pro účely konsolidované účetní závěrky výnosem.
4. Prvotní ocenění v konsolidované účetní závěrce při transakci bez tržní podstaty
 - (a) Je-li nabytí dceřiné účetní jednotky transakcí bez tržní podstaty, jednotlivá aktiva a jednotlivé dluhy dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky se pro účely této účetní závěrky prvotně ocení účetní hodnotou u dceřiné účetní jednotky a vlastní kapitál se upraví o rozdíl mezi

- i. prvotní účetní hodnotou podílu v dceřiné účetní jednotce a
 - ii. podílem účetní jednotky na rozdílu mezi
 - úhrnem účetních hodnot jednotlivých aktiv dceřiné účetní jednotky a
 - úhrnem účetních hodnot jednotlivých dluhů dceřiné účetní jednotky.
- (b) Rozdíl podle odstavce 1 je výnosem nebo nákladem, které se trvale vylučují z výsledku hospodaření za účetní období; ustanovení o fondu z přecenění se nepoužije.

Část E. Prvky účetní závěrky

I. Stálá aktiva nehmotná

Vymezení a způsobilost k vykázání

Identifikovatelnost aktiv

1. Nehmotné aktivum je způsobilé k vykázání, pokud splňuje obecné podmínky pro způsobilost aktiv v zákoně a je identifikovatelné. Podmínka identifikovatelnosti neplatí pro goodwill.
2. 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. licence, obchodní tajemství, patent).

Vytvoření aktiv účetní jednotkou

3. Pokud je nehmotné aktivum vytvořeno účetní jednotkou, je způsobilé k vykázání, pouze pokud se jedná o výsledek vývoje 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 zřejmé, jak bude nehmotné aktivum přinášet užítky (tj. existuje trh pro výstupy 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.
4. Pro určení, zda nehmotné aktivum je vytvořeno účetní jednotkou, není podstatné, zda k tomu došlo za využití interních nebo externích zdrojů (např. vlastních zaměstnanců nebo dodavatele). Pro toto vytvoření je charakteristické, že nehmotné aktivum se začalo vytvářet na základě zadání účetní jednotky (interně nebo např. na základě smlouvy o dílo s třetí stranou). K vytváření nedochází, pokud účetní jednotka pořizuje aktivum již vytvořené někým jiným (typicky kupní nebo licenční smlouvou).
5. Vývojem je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb za účelem jejich komerční výroby nebo využití, a to do okamžiku zahájení této výroby nebo tohoto využití.
6. Za nehmotné aktivum vytvořené účetní jednotkou nelze uznat firmu, obchodní značku, názvy produktů, seznamy zákazníků a jim podobná aktiva.

Zvláštní případy nehmotných aktiv

7. Přírůstkové náklady na sjednání smlouvy se zákazníkem jsou nehmotným aktivem, pokud
 - (a) lze očekávat, že tyto náklady budou pokryty budoucími výnosy z dané smlouvy a
 - (b) užítky z této smlouvy poplynou účetní jednotce po dobu delší 12 měsíců.

8. Za přírůstkové náklady na sjednání smlouvy 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.
9. Emisní povolenka určená k vlastnímu použití je nehmotným aktivem, které se neodpisuje.

Nehmotná aktiva nezpůsobilá k vykázání

10. 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.
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).

Pořizovací výdaj

12. Za pořizovací výdaje nehmotného aktiva vytvořeného účetní jednotkou lze uznat tyto výdaje tehdy, pokud k jejich uskutečnění došlo až po okamžiku splnění 6 podmínek pro způsobilost nehmotného aktiva vytvořeného účetní jednotkou k vykázání (viz podmínky pod písm. a – f výše). Pro tyto účely se vychází z ustanovení o (okamžiku) uskutečnění pořizovacího výdaje v zákoně.

Dodatečné zhodnocení nehmotného aktiva

13. Na dodatečné zhodnocení nehmotného aktiva účetní jednotkou se obdobně použijí ustanovení o vytvoření nehmotného aktiva účetní jednotkou.
14. Nehmotné aktivum vytvořené vlastní činností lze uznat za (jediné) samostatné aktivum, byť by se jednalo o dodatečné zhodnocení více stávajících aktiv.

II. Stálá aktiva hmotná

Vymezení

1. Náhradní díly
 - (a) Náhradní díly jsou stálým hmotným aktivem, 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.

Pořizovací výdaj

2. Do prvotní účetní hodnoty aktiva se zahrnují pořizovací výdaje uskutečněné (úprava uskutečnění pořizovacího výdaje viz zákon) od okamžiku zahájení pořizování (určení tohoto okamžiku viz Interpretace NÚR č. 5.) do okamžiku způsobilosti aktiva k užívání (vymezení „způsobilosti aktiva k užívání“ viz zákon),
3. Vyvolané investice se zahrnují po pořizovacího výdaje (viz Interpretace NÚR č. 20 a také ZDP §29/1)
4. Za pořizovací výdaj lze uznat úroky z půjček na financování pořízení aktiva, a to jen ty úroky, které vzniknou v období od zahájení pořizování do okamžiku, kdy se aktivum stane způsobilým k užívání.
5. Hodnota výdaje na likvidaci aktiva se určí podle ustanovení pro ocenění rezervy na likvidaci. Dojde-li ke změně odhadu rezervy, o tuto změnu se změní prvotní účetní hodnota aktiva k okamžiku změny rezervy. V důsledku toho se upraví odpisový plán.
6. Příklady obvyklých pořizovacích výdajů (pokud vznikly v přímé souvislosti s pořizováním nebo vytvořením aktiva):

- (a) mzdy,
 - (b) příprava stavebního pozemku,
 - (c) doprava a zpracování,
 - (d) montáž,
 - (e) testování, zda je aktivum způsobilé k užívání,
 - (f) poradenství.
7. Příklady, které nevedou ke vzniku pořizovacího výdaje:
- (a) výdaje na otevření nové továrny,
 - (b) výdaje na promování nového produktu,
 - (c) náklady na přesun činnosti/aktiva do nového místa nebo k novému zákazníkovi,
 - (d) administrativní a obecné náklady,
 - (e) počáteční ztráty z provozování aktiva,
 - (f) výdaje na znovuvvedení aktiva do stavu způsobilého k užívání.
8. Případné výnosy z produkce vzniklé z použití aktiva před tím, než bylo uvedeno do stavu způsobilého k užívání, nesnižují pořizovací výdaje.

Přeceňování stálých hmotných aktiv na reálnou hodnotu

9. Přeceněné aktivum se odpisuje z přeceněné hodnoty. Po každém přecenění se aktualizuje odpisový plán.
10. Z přecenění stálých hmotných aktiv ve vlastním kapitálu vzniká „fond z přecenění“. Tento fond je vázaný k přeceňovanému majetku, sdílí jeho osud a nelze ho tedy v souladu se ZOK rozdělit vlastníkům.
11. Fond z přecenění se zvyšuje/snižuje podle růstu/poklesu účetní hodnoty aktiva při jeho přecenění na reálnou hodnotu. Je-li potřeba přecenit směrem dolů v případě, kdy již nelze dále snižovat fond z přecenění, přecenění se účtuje výsledkově (jako náklad). Následné případné zvýšení reálné hodnoty v takovém případě je pak výnosem, a to až do výše účetní hodnoty, kterou by aktivum mělo, kdyby nebylo přeceňováno. Další přecenění směrem nahoru vede opět ke vzniku fondu z přecenění.
12. Mimo pohyby fondu dané změnou reálné hodnoty lze tento fond zrušit/odúčtovat pouze při odpisování nebo vyřazení SHA. Za vyřazení se však nepovažuje jeho vklad, jde-li o vklad bez tržní podstaty – v takovém případě se fond začne vázat ke vzniklému podílu a bude rozpouštěn až při jeho prodeji; obdobně se postupuje při přeměně bez tržní podstaty. Fond lze snižovat při odpisování tak, že se fond snižuje o rozdíl mezi účtovaným odpisem a vyšší hypotetického odpisu, vypočteného tak, jako by k přeceňování stálého hmotné aktiva na reálnou hodnotu nedocházelo.
13. O zrušení/odúčtování fondu podle předchozího odstavce se upraví výsledek hospodaření minulých let (nikoli výsledek hospodaření ze běžné období).
14. Zvolí-li si jednotka model přeceňování stálých hmotných aktiv, nemůže z něj vystoupit, leda že by šlo o změnu metody. V takovém případě se vrací k původním historickým hodnotám, tj. po změně nelze navázat na přeceněné hodnoty.
15. Podrobnější postup viz také přeceňovací model dle IAS 16.

III. Společná ustanovení pro nehmotná a hmotná stálá aktiva

Odpisy stálých hmotných a nehmotných aktiv

Obsahová ustanovení

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 aktualizuje.
4. Metoda odpisování zohledňuje způsob, jakým účetní jednotka spotřebovává ekonomické užítky představované aktivem.
5. Účetní hodnotu aktiva nelze odpisováním snížit pod zbytkovou hodnotu.
6. Nemá-li zbytková hodnota významná, lze ji zanedbat (tj. považuje se za 0).
7. Aktivum se počíná odpisovat od okamžiku, od kterého je způsobilé k užívání.
8. Odpisy nelze použít pro vyjádření následného znehodnocení aktiva.
9. Byla-li část účetní hodnoty aktiva snížena o následné znehodnocení, nelze toto znehodnocení zrušit z důvodu snížení účetní hodnoty odpisováním, tj. nelze ho zrušit a nahradit odpisem.
10. Je-li vyřazováno aktivum z důvodu skončení jeho plánované užitečné životnosti a toto aktivum není prodáno, zbývající účetní hodnota aktiva se odepíše.

Komponentní odpisování

Vymezení komponenty

11. Lze-li ve stálém hmotném nebo nemovitém investičním aktivu následně neoceňovaném reálnou hodnotou identifikovat část s významnou účetní hodnotou vzhledem k účetní hodnotě celého aktiva, odepisuje se každá taková část odděleně. Tato část se nazývá komponentou.
12. Nemá-li taková komponenta identifikována, komponentní odpisování se nepoužije.
13. Komponentní odpisování nemusí použít malé a mikro účetní jednotky.

Odpisování

14. Komponenta se odpisuje samostatně, tj. podle své odhadnuté užitečné životnosti a vzhledem k vlastní zbytkové hodnotě.
15. Komponenty se stejnou užitečnou životností a stejným způsobem odpisování lze pro účely určení odpisu sdružit.
16. Zbývá část aktiva (tedy aktivum bez zahrnutí komponent) se odpisuje jako jeden celek.

Vyřazení a výměna komponenty

17. Při vyřazení komponenty se její zůstatková cena odúčtuje do nákladů (zároveň dojde k odúčtování příslušné pořizovací ceny a opravek dané komponenty).
18. Nově zařazená komponenta představuje dodatečné zhodnocení.

Vykázání

19. Na stálé aktivum, u kterého je identifikována komponenta, se pro účely vykazování hledí jako na jediné stálé aktivum (tj. komponenty se nevykazují odděleně).

Částečné vyřazení hmotných a nehmotných aktiv

20. Při částečném vyřazení (nejedná-li se o vyřazení celé komponenty) 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 oprávkové této části.
 - (b) Jsou-li odhadnutelné pořizovací výdaje části, vyřadí se tato odhadnutá hodnota snížená o oprávkové vypočtené z této hodnoty a skutečné doby používání této části.
 - (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 připadl dnes, pokud by aktivum bylo pořizováno.
21. Jde-li o vyřazení nevýznamné části, účetní jednotka takové vyřazení může zanedbat (tj. nadále se s aktivem účetně pracuje, jako by k vyřazení nedošlo).

Dodatečné zhodnocení

22. 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.
23. Na rozdíl od stávajícího konceptu „technického zhodnocení“ nejsou technické parametry určující pro rozhodnutí, zda se jedná nebo nejedná o dodatečné zhodnocení; zásadní je posouzení ekonomických parametrů. Tím však není popřeno, že ekonomické důsledky (dodatečné budoucí výnosy nebo úspory) mohou být více či méně determinovány změnou technických parametrů; proto nadále zůstává porozumění technické stránce dodatečného zhodnocení potřebným (nikoli však určujícím).
24. Dodatečné zhodnocení zvyšuje ocenění aktiva.
25. 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 a nelze ho chápat jako samostatné aktivum (může být však považováno za komponentu).

Drobná stálá aktiva

26. Účetní jednotka si za účelem úspory administrativních nákladů může zvolit limit prvotní účetní hodnoty stálého hmotného nebo nehmotného aktiva. Aktiva s prvotní účetní hodnotou do tohoto limitu se označují jako „drobná stálá aktiva“ a tento limit se označuje za limit pro drobná stálá aktiva (dále také jen „limit“).
27. Drobná stálá aktiva lze jednorázově odepsat (není-li níže stanoveno jinak).
28. Limit pro drobná stálá aktiva musí být zvolen s ohledem jednorázového odpisu těchto aktiv na významnost. Významnost se posuzuje s ohledem na jednotlivá aktiva i s ohledem na úhrnný dopady účtování drobných stálých aktiv za celé účetní období (s výjimkou drobných stálých aktiv, která jsou zahrnuta do souboru nebo skupiny a které se jednorázově neodpisují – viz dále).
29. Limit pro drobná stálá aktiva se nepoužije u stálého aktiva
 - (a) před okamžikem jeho způsobilosti k užívání, nebo
 - (b) které je nemovité.
30. Jednorázově nelze odepsat drobné stálé aktivum, které je zahrnuto do souboru aktiv nebo skupiny aktiv (viz soubory a skupiny aktiv).
31. Při jednorázovém odpisu se účetní hodnota stálého aktiva k okamžiku jeho způsobilosti k užívání sníží na nulu; takto vzniklý náklad je odpisem. Takto odepsaná aktiva se v účetní závěrce nevykazují.
32. V případě, že účetní jednotka změní limit pro stálá drobná aktiva, změněný limit se použije prospektivně, tj. na pořizovací náklady vzniklé po změně limitu.
33. Obdobně se postupuje u dodatečného zhodnocení.

Soubor aktiv

Vymezení

34. Souborem aktiv je soubor složený z fyzicky oddělitelných, avšak vzájemně propojených aktiv, která fungují jako jeden celek nebo systém.

Aplikace limitu pro stálá drobná aktiva

35. U aktiv, která tvoří soubor, se s limitem pro stálá drobná aktiva porovnává úhrn prvotních účetních hodnot těchto aktiv. Tj. je-li aktivum jedním z aktiv souboru, nelze ho s limitem pro stálá drobná aktiva porovnávat individuálně, byť pro účely oceňování a vykazování (viz níže) může být nadále chápáno jako samostatné aktivum.

Účetní metody

36. Na soubor aktiv lze pro účely jejich oceňování a vykazování hledět jako
- (a) na jednotlivá (samostatná) aktiva bez ohledu na to, zda prvotní ocenění samostatného aktiva nedosáhne limitu pro stálá drobná aktiva; způsobilost aktiva k užívání bude obvykle způsobilost souboru aktiv k užívání pro jejich funkční propojenost;
 - (b) na jediné aktivum.
37. Pokud účetní jednotka na soubor aktiv hledí jako na jediné aktivum:
- (a) Namísto způsobilosti aktiv k užívání se posuzuje způsobilost souboru těchto aktiv k užívání.
 - (b) Při zařazení do souboru, který se již stal způsobilým k užívání, se postupuje stejně jako při dodatečném zhodnocení. V tomto případě se s limitem porovnává úhrnná hodnota aktiv zařazovaných do souboru v daném účetním období. Zařazením do souboru se rozumí funkční propojení aktiva se souborem (tj. nově zařazená aktiva jsou způsobilá ke společnému užívání se zbytkem souboru).
 - (c) Soubor se odepisuje jako celek s využitím komponentních odpisů, jsou-li pro to splněny podmínky.
 - (d) Při vyřazování ze souboru se postupuje jako při vyřazení části aktiva; nevýznamné vyřazení (jedná-li se o vyřazení části s nevýznamnou hodnotou) lze zanedbat.
38. Za složku souboru nelze považovat pozemek nebo právo užívání.

Skupina aktiv

Vymezení

39. Skupinou aktiv se rozumí drobná stálá aktiva s podobnou podstatou, podobným využitím a podobnou dobou životnosti, která ve svém úhrnu jsou významná. Tyto vlastnosti se souhrnně označují za charakteristiky skupiny.

Účetní metody

40. Na skupinu aktiv se hledí jako na jediné aktivum, přičemž:
- (a) Drobná stálá aktiva, která tvoří skupinu, se jednorázově neodpisují.
 - (b) Skupina aktiv se odepisuje jako celek v souladu s odpisovými metodami pro skupiny aktiv.
 - (c) Při přidávání aktiv do skupiny a vyřazování ze skupiny se postupuje v souladu s odpisovými metodami pro skupiny aktiv. Nejde-li o vyřazení významné části skupiny, na vyřazené aktivum se dále hledí jako na nevyřazené.

Odpisové metody pro skupiny aktiv

Společná ustanovení

41. Pro účely stanovení odpisů se sleduje při zařazování aktiv do skupiny (tj. při jejím vzniku a jejím doplňování):
- (a) prvotní ocenění aktiv zařazovaných do skupiny a
 - (b) jejich užitečná životnost.
42. Odpisovými metodami pro skupiny aktiv je rovnoměrné časové odpisování na základě metody
- (a) váženého aritmetického průměru,
 - (b) postupného zařazování („Richardovy odpisy“).
43. Společným zařazením se pro účely odpisů rozumí, že k zařazení do souboru došlo ve stejném okamžiku; přitom na tento okamžik lze hledět tak, jako by nastal později, než ve skutečnosti nastal, nejpozději však ke konci účetního období. Tímto se umožňuje sdružování aktiv zařazovaných do skupiny v různých částech účetního období, a tudíž jednodušší určení odpisů.
44. Aktiva, která tvoří skupinu, se odpisují přímo. Přímé odpisování spočívá v přímém určení účetní hodnoty aktiv namísto jejího určení pomocí rozdílu (a) prvotní účetní hodnoty upravené o dodatečné zhodnocení a částečné vyřazení (brutto hodnota) a (b) kumulovaných odpisů

(oprávek). Prvotní účetní hodnoty a kumulované odpisy se při přímém odpisování v účetní závěrce nevykazují. Tím není dotčeno vykazování následného znehodnocení.

Metoda váženého aritmetického průměru

45. Na zařazení aktiva do skupiny po jejím vzniku se hledí jako na její dodatečné zhodnocení.
46. Při odpisování na základě váženého aritmetického průměru se při každém zařazení do skupiny váženým aritmetickým průměrem vypočte nová zbývajících užitečná životnost. Nový odpisový plán pak vychází z přepočtené užitečné životnosti a účetní hodnoty aktiv ve skupině k okamžiku zařazení nových aktiv do skupiny.
47. Váhami jsou
 - (a) úhrnná účetní hodnota aktiv zařazených do stávající skupiny a
 - (b) úhrnná prvotní účetní hodnota aktiv společně zařazovaných do skupiny.
48. Váhami se váží
 - (a) zbývajících užitečná životnost aktiv zařazených do stávající skupiny a
 - (b) užitečná životnost aktiv společně zařazovaných do skupiny
49. Při vyřazení ze skupiny se aktivum vyřazuje v průměrné účetní hodnotě.

Metoda postupného zařazování

50. Při metodě postupného zařazování se na každé společné zařazení aktiv do skupiny hledí jako na samostatnou skupinu (dále „podskupinu“). Tj. každá podskupina se odpisuje samostatně. Jsou-li aktiva podskupiny zcela odepsána, podskupina zaniká.
51. Při vyřazení ze skupiny se aktivum vyřazuje v účetní hodnotě podle toho, do které podskupiny patří. Pokud podskupinu nelze určit, na vyřazené aktivum se hledí, jako by bylo z nejstarší existující podskupiny.

IV. Užívání cizího majetku (nájem)

Pojem „nájem“

1. Nájemem se pro účely této vyhlášky rozumí právo používat cizí hmotnou věc za úplaty bez ohledu na právní klasifikaci takového práva. Může se jednat o právo užívání z nájmu, pachtu, věcného břemene nebo práva stavby.
2. Strana oprávněná k užívání se pak nazývá nájemce, protistrana pak pronajímatel.
3. Předmět práva užívání se nazývá předmětem nájmu.

Střední a velké účetní jednotky

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

Nájemce (mikro a malé účetní jednotky)

Výjimka z obecného řešení

6. Účetní jednotka nepoužije postup níže a účtuje o nájmu jako o přijaté službě (tj. jako o nákladu za dodržení požadavků na jeho časové rozlišení), 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 po (i) sjednanou dobu nebo (ii) výpovědní dobu, je-li smlouva sjednána na dobu neurčitou, je nižší než částka stanovená jako limit pro drobná stálá aktiva.

Právo užívání

7. Toto právo („právo užívání“) nájemce vykáže jako stálé hmotné aktivum, které se pro účely vykázání v rozvaze klasifikuje jako stálé hmotné aktivum dle charakteru předmětu práva užívání (dále také „předmět nájmu“).

8. Právo užívání se rozlišuje na právo užívání z finančního leasingu a ostatní (někdy také označované za operativní leasing). Znaky finančního leasingu definuje zákon. Finanční leasing na straně nájemce má tato specifika (viz také níže):
 - (a) do nájemného se počítá i kupní cena,
 - (b) doba odpisování se neřídí dobou nájmu, nýbrž užitečnou životností předmětu nájmu,
 - (c) koupě předmětu nájmu se účtuje pouze jako reklasifikace práva užívání.
9. Právo užívání se stane aktivem způsobilým k vykazání k datu zahájení nájmu. Zahájením nájmu se rozumí okamžik, kdy je nájemci předmět nájmu zpřístupněn k užívání.

Ocenění práva užívání a souvisejícího dluhu

10. 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.
11. Dluhem z práva užívání se rozumí povinnost hradit nájemné po zahájení nájmu. Prvotní ocenění dluhu z práva užívání se stanoví jako jmenovitá hodnota dosud neuhrazeného nájemného.
12. Za nájemné se pro účely ocenění dluhu z práva užívání 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).
13. Jde-li o právo užívání z finančního leasingu (a také pohledávky z finančního leasingu u pronajímatele), za nájemné se dále považuje
 - (a) pořizovací výdaj 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.
14. 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.
15. 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 změnou odhadu, o kterou se upraví prvotní ocenění práva užívání v účetním období, kdy ke změně došlo.

Odpisování práva užívání a amortizace dluhu

16. Právo užívání se odpisuje:
 - (a) V případě práva užívání z finančního leasingu se právo užívání odpisuje během užitečné životnosti předmětu nájmu.
 - (b) V ostatních případech se právo užívání odepisuje po dobu nájmu.
17. Dluh z práva užívání se následně snižuje o uhrazené nájemné.

Koupě předmětu nájmu u finančního leasingu

18. Koupě předmětu nájmu je pouhou reklasifikací práva užívání na samotný předmět nájmu (tj. dopad spočívá ve změně popisu dosavadního předmětu nájmu v příloze).

Pronajímatel (mikro a malá účetní jednotka)

Operativní leasing

19. V případě nájmu, který není finančním leasingem, pronajímatel pouze časově rozlišuje výnos ze sjednaného nájemného.
20. Není-li nájem klasifikován jako finanční leasing, pronajímatel k movitému předmětu nájmu přistupuje jako ke stálému hmotnému aktivu.

21. Není-li nájem klasifikován jako finanční leasing, nemovitý předmět nájmu je investičním aktivem. Přitom si pronajímatel může zvolit, zda předmět nájmu bude oceňovat:
- (a) na základě historických hodnot podle pravidel pro stálá hmotná aktiva (bez možnosti použít přeceňování na reálnou hodnotu) nebo
 - (b) na základě reálných hodnot podle pravidel pro investiční aktiva, tj. tak, že aktivum nebude odpisováno a bude přeceňováno na reálnou hodnotu do kapitálu.

Finanční leasing

22. 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 pronajímatel 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 ve výsledku hospodaření – výnosem je hodnota pohledávky, nákladem je účetní hodnota aktiva.
23. Rozdíl mezi celkovým nájemným a prvotním účetním oceněním pohledávky z leasingu se uzná jako výnos postupně po dobu trvání nájmu rovnoměrným způsobem.
24. Pohledávka z finančního leasingu se snižuje o přijaté splátky nájemného a zvyšuje o časově rozlišený výnos z nájemného.
25. O prodeji předmětu nájmu se při finančním leasingu neúčtuje.

Dodatečné zhodnocení předmětu nájmu nájemcem

26. Provede-li dodatečné zhodnocení předmětu nájmu nájemce, tak o toto zhodnocení navýší účetní hodnotu práva užívání.
27. Pokud do provedení dodatečného zhodnocení nájemce právo užívání nevykazoval a dodatečné zhodnocení bude způsobilé k vykazání jako aktivum, vykáže se toto dodatečné zhodnocení jako samostatné právo užívání, splňuje-li podmínky způsobilosti aktiva k vykazání. Tyto podmínky se považují za splněné, pokud se pronajímatel zaváže dodatečné zhodnocení v případě ukončení nájmu nájemci nahradit.
28. 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 o 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.

V. Investiční aktiva

Vymezení

1. Investiční aktiva jsou stálá aktiva, která nejsou určena k užívání účetní jednotkou při výrobě, prodeji, poskytování služeb nebo administrativě. Místo toho jsou určena k uložení volných prostředků, zhodnocení nebo k pasivním výnosům (mají tedy investiční nebo spekulativní charakter). V případě podílů jde také o získání a případně vykonávání vlivu.
2. Obvyklými investičními aktivy jsou, za podmínky, že se jedná o stálá aktiva:
 - (a) finanční aktiva (podíly, akcie, dluhopisy, pohledávky z úvěrů a zápůjček, směnky),
 - (b) hmotná aktiva (zlato, sbírky, umělecká díla, veteráni, víno, nemovitosti),

- (c) nehmotná aktiva (autorská práva jako investice),
- (d) ostatní (některá kryptoaktiva, emisní povolenky).

Ocenění – obecný přístup

3. Investiční aktiva se oceňují reálnou hodnotou, pokud
 - (a) není využito výjimky z oceňování reálnou hodnotou nebo
 - (b) účetní předpis nestanoví jiný postup.
4. Při ocenění reálnou hodnotou se investiční aktiva přeceňují přímo do vlastního kapitálu, do fondu z ocenění RH.
5. Investiční aktiva oceňovaná reálnou hodnotou se neodpisují.
6. Výjimky z povinnosti následného ocenění reálnou hodnotou:
 - (a) Malé a mikro účetní jednotky nemusí následně oceňovat reálnou hodnotou.
 - (b) Investiční aktiva, jejichž reálná hodnota není přímo pozorovatelná z aktivního a likvidního trhu (což investiční nemovitosti splňují vždy), nemusí být oceňovány reálnou hodnotou.
 - (c) Aktiva, u nichž nelze spolehlivě určit reálnou hodnotu, nejsou oceňována reálnou hodnotou.
7. Investiční aktiva se zvláštním postupem následného ocenění:
 - (a) finanční aktiva (viz kapitola Finanční aktiva),
 - (b) emisní povolenka k vlastnímu užití (viz kapitola Nehmotná aktiva).

Výjimky z obecného přístupu

8. Nejsou-li aktiva oceňována reálnou hodnotou, použijí se postupy pro oceňování historickou hodnotou podle zákona.
9. V případě investičních aktiv s hmotnou podstatou nelze použít přeceňování stálých hmotných aktiv na reálnou hodnotu.

VI. Finanční aktiva

Vymezení a klasifikace

1. Vymezení finančních aktiv viz IAS 32. Jedná se typicky o
 - (a) podíly včetně akcií,
 - (b) peněžité pohledávky včetně nakoupených dluhopisů a směnek,
 - (c) deriváty s vypořádáním v penězích,
 - (d) peníze.
2. Finanční aktiva mohou být
 - (a) stálá nebo
 - (b) oběžná.
3. Peněžité pohledávky z obchodních vztahů (z prodejů) jsou vždy oběžnými aktivy. V případě splatnosti větší než 12 měsíců od konce účetního období se jedná o dlouhodobé pohledávky vykazované v oběžných aktivech.
4. Peníze uložené s termínem možného vybrání za více než 12 měsíců od data, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, jsou investičním aktivem.

Následné oceňování stálých finančních aktiv (investiční aktiva, která jsou finančními aktivy)

Obecný přístup

5. Stálá finanční aktiva se oceňují
 - (a) naběhlou hodnotou, jde-li o stálá finanční aktiva držená výhradně za účelem inkasa jistiny a úroků (typicky úvěry, dluhopisy držené do splatnosti, směnky držené do splatnosti);
 - (b) reálnou hodnotou, jde-li o stálá finanční aktiva držená jak za účelem prodeje, tak i za účelem inkasa jistiny a úroků (typicky realizovatelné dluhopisy);

- (c) reálnou hodnotou v ostatních případech (typicky podíly včetně akcií); to neplatí v případě podílů s významným vlivem (podíly v dceřiných, společně ovládaných a přidružených účetních jednotkách), pokud jsou splněny podmínky uvedené níže.
- 6. Následné ocenění reálnou hodnotou nemusí použít malé a mikro účetní jednotky.
- 7. Následné ocenění reálnou hodnotou se nepoužije, pokud reálnou hodnotu nelze spolehlivě určit.

Podíly s významným vlivem

- 8. Podíly v dceřiných, společně ovládaných a přidružených účetních jednotkách se neocení reálnou hodnotou, pokud
 - (a) účetní jednotka zvolí ocenit je ekvivalenční metodou;
 - (b) účetní jednotky, v nichž jsou drženy podíly, jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce; v takovém případě se ocení prvotní účetní hodnotou sníženou o následné znehodnocení.

Oceňování reálnou hodnotou

- 9. O změnu reálné hodnoty stálých finančních aktiv oceňovaných reálnou hodnotou se upravuje přímo vlastní kapitál – fond z ocenění RH.
- 10. Úrokový výnos plynoucí z dluhového nástroje se ale vykáže ve výsledku hospodaření za účetní období; obdobně se přistupuje ke kurzovým rozdílům. Úrok se vypočte stejným způsobem, jako by dluhový nástroj byl držen do splatnosti (tj. oceněn naběhlou hodnotou).
- 11. Při prodeji (realizaci) finančního aktiva se související fond z ocenění reálnou hodnotou stane součástí výsledku hospodaření za běžné období. Následné ocenění reálnou hodnotou se naposledy provede bezprostředně před prodejem na úroveň prodejní ceny; reálná hodnota v takovém případě bude rovna prodejní ceně.
- 12. Přiznané dividendy jsou výnosem.

Ocenění naběhlou hodnotou

- 13. Dluhové nástroje držené k inkasu se prvotně ocení pořizovacím výdajem, tj. zapůjčenou částkou, kupní cenou dluhopisu apod. zvýšeným o vedlejší pořizovací výdaje (typicky transakční poplatky). Malé a mikro účetní jednotky transakční náklady nemusí aktivovat.
- 14. Rozdíl mezi touto hodnotou a sumou všech očekávaných plateb (jistiny a úroků) je úrokem, který musí být časově rozlišen pomocí efektivní úrokové míry nebo rovnoměrně, jedná-li se o malou nebo mikro účetní jednotku používající ocenění rovnoměrně naběhlou hodnotou.
- 15. Efektivní úroková míra je definována v zákoně. V podstatě se jedná o vnitřní výnosové procento daného dluhového nástroje; přitom se nestanovuje, jaké úrokovací období má účetní jednotka použít (ne však delší, než jeden rok; tím by byl popřen smysl této metody, který spočívá v aplikaci složeného úročení).
- 16. V případě poskytnutí úvěru bez transakčních nákladů je efektivní úrokovou mírou úroková míra sjednaná ve smlouvě o úvěru.

Ekvivalenční metoda

- 17. Při prvotním ocenění určenému k datu pořízení podílu následně oceňovaného ekvivalenční hodnotou účetní jednotka zjistí, jaký má podíl na účetní hodnotě vlastního kapitálu v investovaném podniku. Rozdíl mezi prvotním oceněním a tímto podílem se dále rozdělí na podíl na rozdílu mezi reálnými hodnotami aktiv a dluhů a jejich účetními hodnotami a goodwill.
- 18. Při oceňování ekvivalenční metodou se stávající účetní hodnota následně upraví o:
 - (a) podíl na změně účetní hodnoty vlastního kapitálu v investovaném podniku,
 - (b) odpisy rozdílu mezi reálnými hodnotami aktiv a dluhů a jejich účetními hodnotami zjištěnými k datu prvotního ocenění a
 - (c) odpisy goodwillu.
- 19. Změny účetní hodnoty investice se promítnou přímo do vlastního kapitálu do fondu z ocenění ekvivalencí. O tento fond se upraví výsledek hospodaření při prodeji (realizaci) dané investice.

20. Přiznané dividendy jsou výnosem.

Oběžná finanční aktiva

21. Oběžnými finančními aktivy jsou finanční aktiva určená k obchodování („trading“); tím se nemá na mysli „k možnému prodeji“.
22. Oběžnými finančními aktivy jsou obvykle akcie nebo dluhopisy určené k obchodování.
23. Oběžná finanční aktiva se oceňují reálnou hodnotou. Změny reálné hodnoty se projevují ve výsledku hospodaření za běžné období.
24. Vedlejší pořizovací výdaje (typicky transakční poplatky) při pořízení těchto aktiv jsou nákladem (nejsou součástí ocenění aktiva).
25. Následné ocenění reálnou hodnotou nemusí použít malé a mikro účetní jednotky.
26. Následné ocenění reálnou hodnotou se nepoužije, pokud reálnou hodnotu nelze spolehlivě určit.

VII. Deriváty

1. Definice derivátu viz IFRS. Stručně, derivátem je smlouva
 - (a) se zanedbatelnou počáteční investicí,
 - (b) s dodáním v budoucnu a
 - (c) jejíž hodnota se mění v závislosti na změnách hodnoty podkladového aktiva.
2. Derivátem nejsou smlouvy, kde je cílem fyzické dodání a nejsou určeny ke spekulaci.
3. Deriváty se oceňují stejně jako oběžné finanční nástroje.
4. Přecenění derivátu ovlivní vlastní kapitál (fond) pouze v případě, jde-li o zajištění budoucích peněžních toků.
5. Další podrobnosti viz vyhláška pro banky platná do konce roku 2017 (tj. stávající řešení v českých účetních předpisech). Pozn.: do budoucna je zvažováno převzetí charakteristik zajištění z IFRS 9.

VIII. Stálá biologická aktiva

Vymezení a klasifikace

1. Biologické aktivum: aktivum, které je živé (zvířata, rostliny).
2. Stálá biologická aktiva: aktivum, jehož účelem je
 - (a) poskytování služeb (tažný i závodní kůň, hlídací pes, zvířata v ZOO, poník na pouti)
 - (b) přinášet účetní jednotce své plody (užitky, jejichž poskytování není zásahem do podstaty biologického aktiva). Příklady aktiv a jejich užitků jsou: jablko – jablko, kráva – mléko, ovce – vlna, slepice – vejce, chovná fena – štěňata na prodej.
3. Stálým biologickým aktivem je aktivum i před tím, než se stane způsobilým k užívání (např. jalovice).

Oceňování

4. Na stálá biologická aktiva se použijí ustanovení o skupinách aktiv s těmito výjimkami:
 - (a) Zvířata lze sdružit do skupin i tehdy, nejedná-li se o drobná stálá aktiva, pokud tvoří přirozené skupiny (např. stáda). Závodní koně do skupiny sdružit nelze.
 - (b) Pripouští se i jiné metody odpisování, pokud lépe vystihnou rozložení užitků z biologických aktiv v čase (toto ustanovení je dočasné do doby, než bude prozkoumána stávající praxe v oblasti odpisování v zemědělství).
5. Namísto ustanovení o skupinách lze pro skupiny biologických aktiv použít ustanovení o souborech aktiv (s výjimkou samotného vymezení souboru).
6. Ke stálým biologickým aktivům se přistupuje stejně jako ke stálým hmotným aktivům s tím, že
 - (a) krmení před dospělostí zvířete je součástí pořizovacích výdajů; ke krmení dospělého zvíře se přistupuje stejně jako k údržbě (jedná se o náklad);
 - (b) pokud je reálná hodnota mláděte při jeho narození významnou součástí jeho účetní hodnoty v dospělosti, narozené mládě se ocení reálnou hodnotou (zároveň se jedná o výnos);

(c) plody ani jejich sběr nemění účetní hodnotu aktiva.

IX. Oběžná biologická aktiva

Vymezení

1. Oběžná biologická aktiva: aktivum, které přinese užitek jednorázově (prodejem, využitím v dalším výrobním procesu). Příklady aktiv a užitků jsou: pórak – pórak, býk – maso, norek – kůže, strom – dřevo.

Oceňování

2. K oběžným biologickým aktivům se přistupuje stejně jako k výrobkům s tím, že
 - (a) krmení zvířete je součástí pořizovacích výdajů (viz oceňování výrobků),
 - (b) pokud je reálná hodnota mláděte při jeho narození významnou součástí jeho dosažitelné účetní hodnoty, narozené mládě se ocení reálnou hodnotou (zároveň se jedná o výnos),
 - (c) náklady na sadbu, setí, sázení a ošetřování rostlin jsou součástí pořizovacích výdajů.

X. Zásoby

Oceňování

1. Zásoby se oceňují pořizovacím výdajem. To platí i pro vyrobené zásoby, kde za pořizovací výdaj se považuje také spotřeba nebo použití vlastních aktiv.
2. Pořizovací výdaj při nákupu zásob obvykle zahrnuje jejich dopravu, pojištění při přepravě, nevratné daně. Přesun hotových zásob mezi sklady není pořizovacím výdajem (přesun při výrobě, včetně přesunu potřebného k zabalení a návratu na sklad ano). Náklady na skladování nejsou pořizovacím výdajem, ledaže skladování je součástí výroby (např. stažení, zrání apod.).
3. Následně se zásoby oceňují prvotní účetní hodnotou sníženou o následné znehodnocení (stávající „opravné položky“).
4. Komodity lze oceňovat reálnou hodnotou s přeceněním do výsledku hospodaření; v takovém případě vedlejší pořizovací výdaje nejsou součástí prvotní účetní hodnoty. Tuto možnost mají ale pouze licencovaní obchodníci s komoditami na organizovaných trzích.
5. Pro úbytek zásob lze použít techniku FIFO nebo metodu váženého aritmetického průměru.

Výroba

6. Do pořizovacích výdajů výrobků nevstupují administrativní a prodejní náklady.
7. Do pořizovacích výdajů dále nevstupuje neúčelně spotřebovaný materiál, cena prostojů a odpisy odpovídající nevyužitě kapacitě výrobních zařízení. Definice nevyužitě kapacity viz IAS 2.
8. Pro alokaci nepřímých nákladů účetní jednotka zvolí vhodné rozvrhové základny.
9. Výrobu lze oceňovat na základě předem stanovené kalkulace pořizovacích výdajů (obvykle na základě operativní kalkulace). Kalkulace musí účetní jednotka pravidelně revidovat, zda se neodchylují od skutečných nákladů výroby. Předem stanovené náklady mohou být vztaženy k různým základnám, v případě živočišné výroby např. ke kilogramu přírůstku živé váhy.
10. Do pořizovacích výdajů výrobků lze zahrnout úroky naběhlé po dobu výroby z financování výroby daného výrobku (relevantní zejména pro stavitele a developery).
11. Dále se uplatní interpretace Národní účetní rady I - 35.

Plnění smluv o zhotovení

12. Postupné plnění uzavřených smluv se zákazníky se účtuje postupně do nákladů a do výnosů podle stupně dokončení zakázky (postupně tedy bude vykazován zisk ze zakázky, jak dílo bude pokračovat). Pokud postupné plnění není průběžně hrazeno ani fakturováno, vzniklá pohledávka se označí jako příjmy příštích období.
13. Výnosy se vykazují na základě časového rozlišení celkového sjednaného výnosu za dílo podle tzv. procenta dokončení. Toto procento lze zjistit pomocí podílu již prostavěných nákladů v poměru

k celkovým očekávaným nákladům na dílo nebo jiným způsobem, který bude aproximovat míru dokončenosti díla.

XI. Pohledávky a dluhy obchodních vztahů

Vymezení

1. Pohledávkou a dluhem z obchodních vztahů se mají na mysli pohledávky a dluhy z titulu nákupů a prodejů s výjimkou poskytnutých a přijatých záloh. Pohledávky a dluhy z leasingů viz samostatná kapitola.
2. Pohledávky a dluhy z úvěrů jsou upraveny v části finanční aktiva/dluhy.

Prvotní ocenění

3. Peněžitá pohledávka a dluh se splatností do 12 měsíců od svého vzniku se ocení sjednanou částkou peněz k úhradě. V případě mikro a malých účetních jednotek se tento postup použije u všech peněžitých pohledávek z obchodních vztahů, pokud se nerozhodnou pro postupy určené pro velké a střední účetní jednotky.
4. Peněžitá pohledávka se splatností větší než 12 měsíců od svého vzniku se ocení částkou, za kolik účetní jednotka obvykle prodává dané plnění za běžných (tj. krátkodobých) platebních podmínek.
5. Peněžitý dluh se splatností větší než 12 měsíců od svého vzniku se ocení diskontovanými budoucími částkami k úhradě; úroková míra se odvodí od úrokové míry, která je na trhu nabízena bankami k financování podobných nákupů; přitom lze vyjít z posledních dostupných úrokových měr sjednaných účetní jednotkou se svou financující bankou.

Následné ocenění (úročení)

6. Pohledávka nebo dluh se navyšuje o naběhlý úrok vypočtený pomocí efektivní úrokové míry.
7. Naběhlý úrok je zaúčtován alespoň k datu, ke kterému byla sestavena účetní závěrka, a datu splatnosti.

XII. Účetní odhady v oblasti položek časového rozlišení

Odchyly od dosavadní praxe (komentář)

1. Dohadné položky jako zvlášť vykazované pohledávky a dluhy zanikají. Pohledávky a dluhy s odhadovanou výší budou prezentovány v rámci běžných dluhů (např. vůči zaměstnancům, dodavatelům).
2. Komplexní náklady příštích období zaniknou. V některých případech půjde o nehmotné aktivum, v ostatních o náklad.
3. Náklady příštích období budou výhradně pohledávkou. Jejich dosavadní použití např. pro zařazení většího množství drobného majetku nebo časové rozlišení nákladů na uzavření smlouvy (např. provize makléři) se řeší v rámci problematiky stálých hmotných a nehmotných aktiv.

Vymezení pojmů

4. Příjmy příštích období jsou pohledávky z plnění uskutečněných účetní jednotkou, které nebyly vyfakturovány (tj. nebyla odeslána žádost o platbu). Vykazují se společně s obsahově podobnými pohledávkami (např. pohledávky za odběrateli).
5. Výdaje příštích období jsou dluhy z plnění přijatých účetní jednotkou, které jí nebyly vyfakturovány (tj. nebyla přijata žádost o platbu). Vykazují se společně s obsahově podobnými dluhy (např. vůči dodavatelům, zaměstnancům).
6. Náklady příštích období jsou pohledávky spočívající v nároku na předplacená plnění. Vykazují se společně s poskytnutými zálohami.
7. Výnosy příštích období jsou dluhy spočívající v nároku jiných stran na jimi předplacená plnění od účetní jednotky. Vykazují se společně s přijatými zálohami.

8. Položky časového rozlišení mohou být předmětem odhadu.
9. Změnu odhadu lze zúčtovat rozvahově i výsledkově (tj. odhad lze celý rozpustit a místo něj zaúčtovat nový odhad, nebo lze odhad jen upravit o potřebný rozdíl).

XIII. Rezervy, podmíněná aktiva a dluhy

1. Rezervy jsou dluhy s nejistotou ohledně toho,
 - (a) zda dluh existuje (je však pravděpodobný),
 - (b) jak je velký,
 - (c) kdo je věřitelem nebo
 - (d) kdy je splatný.
2. Příklady takový dluhů jsou:
 - (a) rezervy na záruční opravy (nejistota ohledně existence dluhu, jeho výše, věřitelů i splatnosti),
 - (b) rezerva na náhradu škody (nejistota ohledně existence dluhu, jeho výše, věřitelů i splatnosti),
 - (c) rezerva na likvidaci (nejistota ohledně výše dluhu, věřitelů i splatnosti),
 - (d) rezerva na útlum (nejistota ohledně výše dluhu, věřitelů i splatnosti),
 - (e) rezerva na reorganizaci (nejistota ohledně výše dluhu, věřitelů i splatnosti)
 - (f) rezerva na ztrátovou smlouvu (nejistota ohledně výše dluhu).
3. Rezervou nejsou dluhy z přijatých plnění, jako např. z
 - (a) přijatých služeb,
 - (b) pořízených aktiv,
 - (c) práce zaměstnanců, včetně dluhů z nároku na dovolenou, která nebyla do konce roku zaměstnancem nastoupena, nebo dluhů z bonusů připadajících zaměstnanci na základě příslibu poskytnutého účetní jednotkou. Příslibem se rozumí, že na bonus má zaměstnanec právní nárok, nebo že je vyvoláno očekávání zaměstnanců, že bonus bude poskytnut, takovým způsobem, že účetní jednotka nemá reálnou možnost se vyplacení bonusů vyhnout.
4. Rezervou nejsou:
 - (a) daňová rezerva na opravy stálého aktiva,
 - (b) očekávané ztráty z nepříznivého vývoje hospodářské situace,
 - (c) ztráty hodnoty aktiv,
 - (d) dluhy vůči státu z titulu daně z příjmu; případná nejistota ohledně této daně se popíše v příloze.
5. Vznik rezervy je nákladem, ledaže vznik souvisí s pořízením aktiva (např. při výrobě nebo se jedná o rezervu na likvidaci).
6. Změna rezervy je nákladem nebo snížením nákladu.
7. Náklad ze vzniku nebo snížení rezervy je nákladem příslušně klasifikovaným dle svého druhu (náklad na náhradu škody, náklad na reklamace apod.). V případě absence řádku s daným názvem ve výkazu výsledku hospodaření se uvádí v ostatních provozních nákladech.
8. Současná hodnota rezervy se stanoví pomocí tržní úrokové míry se zohledněním rizika specifického pro tento dluh (viz také IAS 37.47). Dlouhodobá rezerva postupně narůstá o úrok; ten je vždy nákladem.
9. Pojem „náklady na tvorbu rezerv“ se používá jen z důvodu jednotného označení těchto nákladů pro potřeby účetních či daňových předpisů. Jinak se tento název při účtování nebo vykazování nepoužívá.
10. Změna rezervy na likvidaci aktiva se řeší stejně jako dle IFRIC 1.
11. Podmíněná aktiva a dluhy musí být popsány v příloze.

XIV. 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).

XV. Vykazování daně z příjmů

Splatná daň

1. Splatná daň a odhad splatné daně (nově se nebude nazývat rezervou) se účtuje stejně. Jedná se o náklad v období, za které se daň odvádí.
2. Srážková daň se účtuje jako náklad poplatníka (tj. výnos zdaněný srážkou u zdroje se účtuje v brutto výši a dále se účtuje o nákladu na daň; pohledávka se účtuje v netto výši).
3. Dorovnávací daň se považuje za typ daně z příjmů. Její řešení bude stejné jako ve stávající vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Odložená daň

4. Odložená daň se účtuje z přechodných rozdílů u aktiv a dluhů vyjma rozdílů z prvotního uznání; tato výjimka se netýká prvotního uznání v důsledku nabytí aktiv nebo dluhů v kapitálové transakci (při nepeněžitém vkladu nebo přeměně).
5. Z prvotního uznání goodwillu odložená daň nevzniká.
6. První účtování o odložené dani představuje změnu účetní metody a účetní řešení v daném případě odpovídá řešení pro změnu účetní metody. Za první účtování o odložené dani se nepovažuje situace, kdy účetní jednotka v bezprostředně předcházejícím účetním období nevykázala aktivum z odložené daně z důvodu jeho nejisté uplatnitelnosti.
7. O aktivu z odložené daně se účtuje pouze ve výši, ve které bude v budoucnu pravděpodobně uplatnitelné. Aktivum z odložené daně nepodléhá následnému znehodnocení, neboť se účtuje vždy pouze již o „netto“ výši tohoto aktiva.
8. Definice daňové základny pro aktiva a dluhy jsou převzaty z IAS 12.
9. Odložená daň se účtuje analogicky podle transakce, která je její příčinou (tj. proti výsledku hospodaření, fondu z přecenění nebo jinému fondu).
10. O odložené dani musí účtovat účetní jednotky, které jsou
 - (a) střední a velké,
 - (b) podléhají povinnému auditu nebo
 - (c) jsou součástí konsolidačního celku.

XVI. Vlastní kapitál

1. Fond z přecenění stálých hmotných aktiv, investičních aktiv nebo derivátů a podílů oceněných ekvivalenční hodnotou představuje fond, který nelze dle ZOK rozdělit.
2. Pohledávky z upsaného vlastního kapitálu a vlastní podíly jsou snížením vlastního kapitálu ve výši jejich prvotního ocenění.
3. Dluh z nepeněžitě distribuce vlastního kapitálu mimo skupinu (s tržní podstatou) se oceňuje reálnou hodnotou nepeněžitě plnění. Rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva, kterou bude tento dluh uhrazen, a výší dluhu bude vykázán jako výsledek hospodaření za účetní období. Příjemce ocení přijaté plnění reálnou hodnotou.
4. 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.
5. Jinak se vypořádací podíl řeší v souladu s interpretací Národní účetní rady I - 46.

XVII. Kapitálové transakce (nepeněžitě vklady a přeměny) bez tržní podstaty

Vymezení

1. Kapitálová transakce bez tržní podstaty se obvykle uskutečňuje mezi účetními jednotkami v rámci skupiny. Klíčovým znakem je, že tato transakce postrádá nezávislou stranu, se kterou by bylo vedeno jednání o parametrech transakce (tj. o oceněních, výměnných poměrech nebo poměrných podílech na jměních či základních kapitálech dotčených účetních jednotek).
2. Za nezávislou stranu se nepovažuje strana, která je k jednání vázána dohodami a nezávislost toliko předstírá.

Vklad

3. Pokud vklad postrádá tržní podstatu, příjemce přebírá účetní hodnoty u vkladatele, a to včetně struktury jejich ocenění a souvisejících fondů.
 - (a) aktiva přechází v jejich brutto hodnotě včetně kumulovaných odpisů a znehodnocení,
 - (b) k aktivům se duplikují jejich fondy, jako jsou fondy z přecenění (ty však zároveň zůstávají i u vkladatele a vážou se nově k podílu vzniklému vkladem).
4. K ocenění vkladu pro účely ZOK se nepřihlíží. Bude-li základní kapitál vzniklý v důsledku vkladu převyšovat jeho účetní hodnotu, vykáže se záporný fond ve vlastním kapitálu.
5. Do vlastního kapitálu vzniklého v důsledku vkladu se duplikují fondy, které se váží k vloženým aktivům. Vlastní kapitál se upraví o odloženou daň. Zbývající část vlastního kapitálu může být označena jako zisky minulých let, pokud u vkladatele takové zisky byly, a to do jejich výše.
6. Vkladatel oceňuje podíl vzniklý vkladem v účetních hodnotách vkládaných aktiv a dluhů. Pokud by taková hodnota byla záporná, vklad se ocení nulou a rozdíl se vykáže ve fondu z přecenění, jako by šlo o přecenění na reálnou hodnotu investičního aktiva.
7. Vkladatelův vlastní kapitál ani jeho struktura se vkladem nemění.

Přeměna

8. K přeměně bez tržní podstaty se na straně příjemce jmění přistupuje jako ke vkladu bez tržní podstaty do míry, jak je to jen možné. K vyčlenění se přistupuje identicky jako ke vkladu.
9. Při přeměně bez tržní podstaty
 - (a) se pro účely účetnictví nepřihlíží k ocenění aktiv a dluhů reálnou hodnotou vyžadovanému zákonem o přeměnách,
 - (b) u přebíraných aktiv a dluhů přebírá příjemce účetní hodnoty u předávající účetní jednotky, a to včetně struktury jejich ocenění a souvisejících fondů,
 - (c) při které dochází ke zvýšení nebo vzniku základního kapitálu nástupnické účetní jednotky ze jmění zanikající či rozdělované účetní jednotky, se souvztažně se zvýšením či vznikem základního kapitálu snižuje položka „ostatní kapitálové fondy“,
 - (d) jde-li o nabytí aktiva nebo dluhu přeměnou bez tržní podstaty mateřskou účetní jednotkou od dceřiné účetní jednotky, tato aktiva a dluhy se prvotně ocení jejich účetní hodnotou uvedenou v konsolidované účetní závěrce, která by byla sestavena k rozhodnému dni bez zohlednění této přeměny,
 - (e) nástupnická účetní jednotka v příloze k účetním výkazům popíše přebírané následné znehodnocení,
 - (f) u přebíraných odepisovatelných aktiv nástupnická účetní jednotka přehodnotí původní odpisové plány tak, aby odpovídaly jí plánovanému využití aktiva,
 - (g) u přebíraných aktiv a dluhů, jejichž ocenění je dáno účetním odhadem, nástupnická účetní jednotka vyjde pro potřeby ocenění z nejlepších informací dostupných k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky přímo předcházející zahajovací rozvahu.
10. U účetních jednotek, kterým se při přeměně mění podíly nebo nové podíly vznikají (např. mateřské účetní jednotce se dceřiná účetní jednotka rozdělí, vznikne nový podíl vyčleněním, je

získán nový podíl na pokračující jednotce za podíl na účetní jednotce zaniklé sloučením), se při změnách těchto podílů vychází z účetních hodnot těchto podílů.

XVIII. Kapitálové transakce (nepeněžitě vklady a přeměny) s tržní podstatou

Obecné řešení

1. Na kapitálové transakce s tržní podstatou se použije účetní řešení pro směnu.

Vklady

2. Příjemce vkladu vkládaná aktiva a dluhy ocení reálnou hodnotou (v případě obchodního závodu se určí reálná hodnota obchodního závodu); má se za to, že reálnou hodnotu určil znalec ve svém posudku pro účely ocenění nepeněžitě vkladu podle ZOK. Struktura původního ocenění (kumulované odpisy, následné znehodnocení) se nepřebírá.
3. Jedná-li se o vklad obchodního závodu, jeho reálná hodnota se rozdělí na reálnou hodnotu jednotlivých převzatých aktiv a dluhů. Přitom není podstatné, zda dané aktivum vkladatel účetně vykazoval (tj. lze vykázat např. nehmotná aktiva vkladatelem vytvořená a nevykazovaná). Rozdíl mezi reálnou hodnotou obchodního závodu a reálnou hodnotou jednotlivých aktiv a dluhů je goodwill; je-li rozdíl záporný, je výnosem.
4. Ve stejné výši dojde ke zvýšení vlastního kapitálu s případnou korekcí o odloženou daň. Zvýšený vlastní kapitál se dělí na základní kapitál a ážio. O případnou odloženou daň se upraví ážio. Původní fondy spjaté s vkládanými aktivy s nimi nepřechází.
5. Vkladatel ocení podíl vzniklý z vkladu reálnou hodnotou vložených aktiv a dluhů; přitom vezme v úvahu posudek znalce pro účely ocenění nepeněžitě vkladu podle ZOK. Rozdíl mezi touto hodnotou a jejich původní účetní hodnotou ovlivní výsledek hospodaření běžného období – jedná se o směnu aktiv za podíl.
6. Fond z přecenění ve vlastním kapitálu vkladatele, který se vázal k vloženým aktivům a dluhům, se rozpouští (buď do výsledku hospodaření běžného období, nebo do výsledku hospodaření minulých let, podle typu přeceněných aktiv nebo dluhů). Jedná se o realizaci vložených aktiv a vypořádání dluhů.

Přeměna

7. Při přeměně s tržní podstatou se vychází z nepeněžitě vkladu s tržní podstatou do míry, do které to je možné. Řešení vyčlenění je identické jako u nepeněžitě vkladu.
8. Při přeměně s tržní podstatou
 - (a) se převzatá aktiva a dluhy ocení reálnou hodnotou k rozhodnému dni; při jejich stanovení se vezme v úvahu posudek znalce pro účely ocenění jmění;
 - (b) v případě převzetí obchodního závodu vzniká goodwill nebo výnos stejně jako u vkladu;
 - (c) zvýšení vlastního kapitál v přebírající účetní jednotce je tvořeno jen základním kapitálem a ážiem; ážio se případně upraví o odloženou daň. Žádné fondy ani zisk minulých let se nepřebírají.
9. U účetních jednotek, kterým se při přeměně mění podíly nebo nové podíly vznikají (např. vznikne nový podíl vyčleněním sloučením, je získán nový podíl na pokračující jednotce za podíl na účetní jednotce zaniklé sloučením), se změny těchto podílů považují za směnu. Nové podíly jsou oceněny reálnou hodnotou aktiv a dluhů, o které účetní jednotka při přeměně přišla. Rozdíl této hodnoty a jejich původní účetní hodnoty ovlivní výsledek hospodaření za účetní období.

XIX. Výnosy

1. Výnos nastává v okamžiku splnění závazku vůči zákazníkovi; to je obvykle v okamžiku, kdy zákazník převezme kontrolu nad dodaným plněním (službou, zbožím, výrobkem).

2. Výnos nastává postupně, plní-li účetní jednotka svůj závazek postupně. Účetní jednotka plní svůj závazek postupně, pokud:
 - (a) zákazník průběžně dodávané plnění zároveň průběžně spotřebovává,
 - (b) účetní jednotka vytváří nebo vylepšuje aktivum kontrolované zákazníkem nebo
 - (c) účetní jednotce vzniká vymahatelná pohledávka za dosud dodané částečné plnění a zároveň tímto plněním nevzniká účetní jednotce aktivum, s kterým by mohla volně disponovat.
3. V případě postupného plnění závazku vůči zákazníkovi se výnos účtuje postupně. Přitom účetní jednotka postupuje:
 - (a) metodou výstupů, která dosažený postup určuje dle hodnoty výstupů dosud předaných zákazníkovi v porovnání s hodnotou zbývajících výstupů určených k předání, nebo
 - (b) metodou vstupů, která dosažený postup určuje dle dosud vynaložených vstupů v porovnání s celkovou hodnotou vstupů nutných ke splnění závazku.
4. Spočívá-li závazek účetní jednotky v dodání více plnění najednou (víceprvkový prodej), celková prodejní cena se rozdělí na jednotlivá plnění včetně jejich časového rozlišení podle poměru reálné hodnoty těchto plnění. Nelze-li identifikovat jednotlivá plnění nebo jsou-li vedlejší plnění nevýznamná, vykáže účetní jednotka celý kontrakt jako jedno plnění.
5. V případě dodání plnění se splatností úhrady za něj delší než 12 měsíců se výnos určí ve výši prodejní ceny odpovídající obvyklým (tedy krátkodobým) platebním podmínkám.
6. Při dodání s právem vrácení se výnosy snižují o odhad vratek. Tento odhad se účtuje jako rezerva a snížení výnosů.

XX. Zaměstnanecké benefity

1. Nevyplacená dovolená bude zahrnovat veškerou nevyplacenou dovolenou, tj. včetně dovolené převáděné do dalšího roku u pokračujících zaměstnanců. Tento odhad bude dluhem vůči zaměstnancům, nikoli rezervou.
2. Plnění ze sociálního fondu tvořeného ze zisku na základě stanov nebo rozhodnutí valné hromady bude osobním nákladem (mzdou). Zároveň dojde ke snížení sociálního fondu ve prospěch nerozdělených zisků minulých let. Pokud k takovým plněním bude účetní jednotka povinná, takový dluh vykáže jako rezervu proti osobním nákladům; zároveň dojde ke snížení sociálního fondu ve prospěch nerozdělených zisků minulých let
3. FKSP u neziskových účetních jednotek bude vykazován jako rezerva a jeho tvorba jako náklad.

XXI. Funkční měna a kurzové rozdíly

4. Kurzové zisky a ztráty vznikají
 - (a) při vypořádání aktiv a dluhů v cizí měně (definice viz zákon; tato definice se liší od stávajícího vymezení „majetku a závazků vyjádřených v cizí měně“, resp. zahrnuje jednoznačně pouze aktiva a dluhy, které jsou předmětem kurzového rizika),
 - (b) k okamžiku, ke kterému byla účetní závěrka sestavena, ke kterému se účetní hodnota aktiv a dluhů v cizí měně přepočítá na měnu účetnictví podle kurzu přepočtu na měnu účetnictví (definice viz zákon).
5. V případě pobočky účetní jednotky v zahraničí lze postupovat tak, že
 - (a) se každá transakce řeší z pohledu účetní jednotky (jako dnes) nebo
 - (b) na pobočku se hledí jako na samostatnou entitu s vlastní funkční měnou a výnosy, náklady, aktiva a dluhy se přebírají do účetnictví účetní jednotky jen periodicky (alespoň 1x za účetní období). Při tom se postupuje stejně, jako by se jednalo o dceru s vlastní funkční měnou při jejím zahrnutí do konsolidované účetní závěrky – tj. výnosy a náklady se přeberou v průměrném kurzu za dané období a aktiva a dluhy v závěrkovém kurzu.
6. Přebírá se řešení všech interpretací NÚR, které se týkají kurzových rozdílů.

XXII. Dotace – u podnikatelů

1. Přijatá dotace je dluhem (výnos příštích období).
2. Dotace nikdy nesnižují pořizovací výdaj stálých aktiv.
3. Dotace se účtuje do výnosů postupně, jak jsou plněny podmínky dotace.
4. Podmínky udržitelnosti se odvíjí od ustanovení dotační smlouvy; lze je prodloužit jednostranným veřejným příslibem vyvolávajícím očekávání třetích stran. Toho účetní jednotka dosáhne tak, že veřejný příslib alespoň:
 - (a) písemně sdělí poskytovateli dotace,
 - (b) zveřejní na webu promující dotované aktivum a webu účetní jednotky (pokud takové weby existují),
 - (c) uvede v příloze účetní závěrky a
 - (d) zveřejní trvalým a dostupným způsobem v místě provozování dotovaného aktiva (tam, kde se běžně vyskytují zákazníci).
5. V případě nevýznamných dotací lze dotace do výnosů účtovat postupně podle odpisu dotovaných aktiv.

XXIII. Dotace (neziskové účetní jednotky)

1. Přijatá dotace je fondem ve vlastním kapitálu.
2. Dotace nikdy nesnižují pořizovací výdaj stálých aktiv.
3. Dotace se z fondu účtuje do výnosů postupně, jak jsou plněny podmínky dotace; alternativně lze účtovat do výnosů podle toho, jak se stálé aktivum pořízené z dotace odpisuje.
4. V případě neplnění podmínek dotace se tento fond překlasifikuje na dluh (hrozí-li vrácení).

Část F. Zvláštní ustanovení k oceňování a účetním metodám

I. Pořizovací výdaje

1. Je-li platba splatná za více než 12 měsíců a účetní jednotka pořizovací výdaj oceňuje současnou hodnotou sjednané částky k úhradě, tato současná hodnota se zjistí jako odhad, kolik by za pořízení aktiva nebo služby bylo potřeba zaplatit dodavateli za běžných platebních podmínek (obvykle max. do 3 měsíců).
2. Není-li částka podle předchozího odstavce spolehlivá, určí se jako součet budoucích plateb diskontovaných za použití 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. Pro ocenění pořizovacího výdaje dodatečného zhodnocení platí stejná pravidla jako pro ocenění pořizovacích výdajů (tj. jedná se fakticky o „dodatečné“ pořizovací výdaje).

II. Ocenění dluhu

1. Dluh z přijetí peněz (úvěr, zápůjčka, přijatá záloha, výnosy příštích období) se ocení ve výši 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.
2. Peněžitý dluh z pořízení aktiv jiných než peněz se ocení částkou potřebnou k úhradě dluhu, jde-li o dluh splatný do 1 roku.
3. Jde-li o dluh splatný za dobu delší, ocení se současnou hodnotou (viz ustanovení výše o pořizovacím výdaji); tento dluh mohou mikro a malé účetní jednotky ocenit jmenovitou hodnotou.

4. Dluh se následně oceňuje naběhlou hodnotou, tj. narůstá o naběhlé úroky. To platí jak pro úročené dluhy z přijetí peněz, tak dluhy prvotně oceňované současnou hodnotou.

III. 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, snižená o prodejní náklady a náklady na dokončení,
 - (c) zásob určených k prodeji se určí jako jejich očekávaná prodejní cena snižená 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. To neplatí v případě goodwillu.
9. Dokud aktivum splňuje podmínky způsobilosti k vykázání, jeho znehodnocení se zaznamenává v účetním systému odděleně (tímto se např. odlišuje vyřazení pohledávky od jejího následného znehodnocení).

IV. Náhradní metody u nevýznamných transakcí

10. Stálá aktiva pod limit stálých drobných aktiv lze jednorázově odepsat (viz stálá aktiva).
11. Pořízení nevýznamného materiálu, který neslouží k výrobě zásob, lze účtovat přímo do nákladů.
12. Nevýznamné časové rozlišování lze zanedbat, tj. o nákladech a výnosech lze účtovat v okamžiku úhrady nebo fakturace (vč. přijatých a poskytnutých záloh). Stejně lze postupovat u pravidelně se opakujících nákladů nebo výnosů, pokud jejich odchylky (fluktuace) nejsou významné.
13. Opravy nevýznamných chyb mohou účetní jednotky účtovat jako transakce, které nastaly v běžném období, tj. neprovede se retrospektivní vykázání opravy chyby.
14. Nevýznamná dodatečná zhodnocení lze účtovat jako náklad (limit si stanovuje účetní jednotka).
15. U nevýznamné investice, která by jinak musela být v konsolidované účetní závěrce vykázána v ekvivalenční metodě, se ekvivalenční metoda nemusí použít.
16. Dopad na významnost se posuzuje jak u jednotlivé transakce, tak u všech transakcí, pro něž bylo zjednodušené řešení použito, v úhrnu.

V. Náhradní metody u prakticky neproveditelných účetních metod

17. 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.

VI. Změna metody, oprava chyby minulých let

18. Obdobně jako dnes „jiný výsledek hospodaření minulých let“ zůstává zachován.
19. Podrobněji viz interpretace Národní účetní rady I-29.

VII. Změna kategorie účetní jednotky

20. Upuštění od následného oceňování naběhlou nebo reálnou hodnotou v důsledku změny kategorie účetní jednotky nemá na dosavadní následné ocenění vliv.
21. Účetní hodnota práva užívání se v důsledku změny kategorie účetní jednotky z velké nebo střední účetní jednotky na malou nebo mikro účetní jednotku nemění.
22. V ostatních případech se na změnu oceňování v důsledku změny kategorie účetní jednotky použijí ustanovení o změně metody.
23. Pohledávku nebo dluh jiný než z pořízení práva užívání se splatností delší než jeden rok prvotně oceněné jmenovitou hodnotou peněžního toku lze i po změně kategorie účetní jednotky následně oceňovat jako pohledávku nebo dluh prvotně oceněné jmenovitou hodnotou peněžního toku, nevede-li takový postup k významné odchylce účetní hodnoty aktiva nebo dluhu; při tomto postupu se nemění ani původní účetní řešení aktiva, dluhu, výnosu nebo nákladu souvisejícího s pohledávkou nebo dluhem. Splatnost pohledávky nebo dluhu se pak pro účely následného oceňování posuzuje od okamžiku změny kategorie účetní jednotky.
24. Při změně kategorie účetní jednotky z malé nebo mikro účetní jednotky na velkou nebo střední účetní jednotku lze namísto postupu podle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví 16 Leasingy přijatého přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím přijímání některých mezinárodních účetních standardů nadále pokračovat v postupu podle ustanovení pro malé a mikro účetní jednotky, nevede-li takový postup k významné odchylce účetní hodnoty aktiva nebo dluhu.

VIII. Změna odhadu

25. Podrobněji viz interpretace Národní účetní rady I-29.

IX. Události po datu rozvahy

26. Viz interpretace Národní účetní rady I-24.

Část G. Přejícná ustanovení

1. Rozdíl mezi účetním přístupem dle dosavadních účetních předpisů a účetních předpisů vycházejících z nového zákona o účetnictví je změnou účetní metody. Jinak se postupuje pouze v případě, je-li tak výslovně stanoveno účetním předpisem.
2. Výnosy z prodeje aktiva nebo dodání služby s úhradou za více než 12 měsíců musí být alespoň ve výši současné hodnoty sjednaných plateb vypočtené 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. *Poznámka: toto přechodné ustanovení se plánuje na přechodnou dobu v délce 3 až 5 let.*

Část H. Struktura účetních výkazů

Uspořádání a označování položek rozvahy (podnikatelské účetní jednotky)

Aktiva			
			STÁLÁ AKTIVA
A.	I.		Nehmotná aktiva
		1.	Goodwill
		2.	Výsledky vlastního vývoje
		3.	Ostatní nehmotná aktiva
A.	II.		Hmotná aktiva
		1.	Pozemky a stavby
		2.	Stroje a zařízení
		3.	Nedokončená hmotná aktiva
		4.	Biologická aktiva
		5.	Ostatní hmotná aktiva
A.	III.		Investiční aktiva
		1.	Podíly ve skupině
		2.	Půjčky ve skupině
		3.	Podíly s významným vlivem
		4.	Půjčky – významný vliv
		5.	Půjčky – ostatní
		6.	Ostatní investiční aktiva
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.	Poskytnuté zálohy
		4.	Odložená daňová pohledávka
		5.	Pohledávky ostatní
B.	III.		Krátkodobé pohledávky
		1.	Pohledávky z obchodních vztahů
		2.	Pohledávky ve skupině
		3.	Poskytnuté zálohy
		4.	Pohledávky ostatní
B.	IV.		Jiná finanční a ostatní aktiva
		1.	Podíly – ovládané entity
		2.	Ostatní
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 (ážio + OKF + RF vkladem)
A.	III.		Korekce VK
		1.	Nesplacený VK (dříve Pohledávky za upsaný VK (-))
		2.	Vlastní podíly (-)

		3	Rozdíl z přeměn a vkladů bez tržní podstaty (-)
A.	IV.		Fond z přecenění
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)
		3.	Dluhy ve skupině
		4.	Dluhy z obchodních vztahů
		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 ve skupině
		4.	Dluhy z obchodních vztahů
		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 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.

Uspořádání a označování položek výkazu výsledku hospodaření – účelové členění (podnikatelské účetní jednotky; pouze provozní část)

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