

Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky
č. 701
Účty a zásady účtování na účtech

1. Cíl

Cílem tohoto standardu je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon“) a vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky (dále jen „vyhláška“), základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

2. Účtový rozvrh

Účetní jednotka sestavuje účtový rozvrh v souladu s § 14 odst. 2 a 3 zákona a s § 78 vyhlášky.

3. Syntetické účty a analytické účty

3.1. Syntetické účty zřizuje účetní jednotka v souladu se směrnou účtovou osnovou podle § 14 zákona a § 76 až 78 vyhlášky.

3.2. V rámci syntetických účtů vytváří účetní jednotka analytické účty. Při vytváření analytických účtů bere účetní jednotka v úvahu zejména následující hlediska, pokud tato nejsou již zohledněna přímo syntetickými účty směrné účtové osnovy nebo zajištěna jinými nástroji pro členění syntetických účtů:

- a) členění podle jednotlivých druhů majetku, hmotně odpovědných osob, případně podle míst uložení či umístění majetku,
- b) zatížení majetku zástavním právem nebo věcným břemenem, popřípadě převedené nebo poskytnuté zajištění,
- c) změna reálné hodnoty u majetku určeného k prodeji podle § 64 odstavce 1 vyhlášky,
- d) další významné skutečnosti, například u pohledávek členění podle jednotlivých dlužníků nebo u cenných papírů cenné papíry v umořovacím řízení,
- e) členění závazků podle jednotlivých věřitelů,
- f) členění na českou a cizí měnu v případech stanovených v § 4 odst. 12 zákona,
- g) členění pro účely přenosu účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu podle technické vyhlášky o účetních záznamech¹ a podle jiných právních předpisů²,
- h) členění pro účely sestavení přílohy podle § 45 vyhlášky a podle závazného vzoru uvedeného v příloze č. 5 k vyhlášce,
- i) členění rozpočtových příjmů a výdajů v souladu s vyhláškou č. 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, ve znění pozdějších předpisů,

¹ Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).

² Vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů Regionálních rad regionů soudržnosti.

j) oddělené sledování nákladů, výnosů a výsledků hospodaření za hlavní a hospodářskou činnost,

k) členění pro daňové účely, tzn. pro transformaci účetního výsledku hospodaření před zdaněním na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména pokud jde o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zdaňované příjmy, pro potřeby daně z přidané hodnoty, spotřebních daní, apod.,

l) členění pro potřeby zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,

m) členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky,

n) členění podle požadavků externích uživatelů údajů z účetnictví na základě jiného právního předpisu.

4. Podrozvahové účty

4.1. V knihách podrozvahových účtů se účtuje o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, avšak nejsou splněny všechny podmínky pro provedení účetního zápisu v hlavní knize, a to jak v průběhu účetního období, tak ke konci rozvahového dne.

4.2. V knihách podrozvahových účtů se na podrozvahových účtech v účtových skupinách 90 až 99 v souladu s ustanoveními § 47 až 55 vyhlášky účtuje o významných skutečnostech, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejich ekonomických zdrojů, které lze využít, nebo jejichž zachycení a zobrazení v účetní závěrce podává jejímu uživateli informaci využitelnou pro jeho rozhodování nebo úsudek.

4.3. Zápisy v knize podrozvahových účtů se uskutečňují tak, že se provádí na stranu MÁ DÁTI nebo na stranu DAL podrozvahového účtu, která je stejná jako při předcházejícím nebo následujícím zápisu na příslušný (související) účet v hlavní knize. Zápisy na účtu 999 se provádí tak, že strana MÁ DÁTI zajišťuje podvojný zápis na straně DAL jiného podrozvahového účtu, a naopak. Zápisy v knize podrozvahových účtů lze provádět také s kladným nebo záporným znaménkem tak, že podle výše uvedeného je přírůstek stavu příslušného podrozvahového účtu označován kladným znaménkem a snížení stavu příslušného podrozvahového účtu je označován záporným znaménkem.

4.4. Zjistí-li účetní jednotka, že nejsou již splněny podmínky pro účtování v knize podrozvahových účtů a tato skutečnost zakládá povinnost provedení zápisu v hlavní knize, provádí se zápis v knize podrozvahových účtů a zápis v hlavní knize ve stejný okamžik (například jsou již splněny všechny podmínky pro účtování o pohledávce, a proto zanikají podmínky pro účtování o podmíněné pohledávce). Okamžik zápisů v těchto knihách je také stejný, pokud zanikl důvod pro zachycení určité skutečnosti v hlavní knize, a z toho důvodu je účtováno o snížení určité položky aktiva nebo pasiva, a zároveň byly splněny podmínky pro zápis v knize podrozvahových účtů (například uplynutím času došlo k promlčení pohledávky, avšak je zde předpoklad úhrady dluhu ručitelem nebo jsou splněny podmínky pro upuštění od vymáhání pohledávky podle jiného právního předpisu a zároveň účetní jednotka již nemá povinnost vykazovat pohledávku v rozvaze, avšak má povinnost tuto pohledávku nadále sledovat).

5. Účetní zápisy

5.1. Účetní zápisy na jednotlivých účtech v účetních knihách se provádějí způsobem stanoveným v § 12, 13 a 16 zákona.

5.2. Při určení okamžiku uskutečnění účetního případu účetní jednotka posoudí, zda:

a) nastala určitá právní skutečnost, například došlo k právnímu úkonu učiněnému buď účetní jednotkou, nebo jinou osobou,

b) byla s touto právní skutečností účetní jednotka seznámena nebo je možné oprávněně požadovat po účetní jednotce, aby se s touto skutečností seznámila,

c) je informace o této skutečnosti významná a

d) náklady na získání informace nepřevyšují přínos plynoucí z této informace.

5.3. Okamžikem uskutečnění účetního případu je zejména den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, vzniku závazku, platbě závazku, vzniku pohledávky, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím z jiných právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popř. existují odpovídající listiny (účetní záznamy) týkající se účetních případů (např. bankovní výpisy).

5.4. Při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se za okamžik uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Dojde-li k povolení vkladu, účetní zápisy k tomuto dni se nemění. Není-li vklad povolen, provede účetní jednotka odpovídající opravu účetním zápisem. Podmíněnost okamžiku uskutečnění účetního případu nabytím právního účinku vkladu vyjádří účetní jednotka na účetním záznamu, který obsahuje i označení příslušného analytického účtu, uvede o tomto informaci v příloze účetní závěrky a v inventurních soupisech.

5.5. Významnost informace o skutečnosti, která je předmětem účetnictví je obecně posuzována ve vztahu k jejímu uživateli a možnosti ovlivnění jeho úsudku nebo rozhodování (§ 19 odst. 6 zákona). Uživatelem se v tomto smyslu rozumí nejen uživatel účetní závěrky sestavované účetní jednotkou, ale též uživatel účetních výkazů sestavených za Českou republiku, příp. za dílčí konsolidační celek státu. Účetní jednotka v tomto případě postupuje buď v souladu s jiným právním předpisem, nebo podle vnitřního předpisu, který stanoví pravidla významnosti, a to například způsobem stanovení procentní hranice, určením jednotlivých druhů účetních případů, případně kombinací obou způsobů.

5.6. Ve vztahu k mezitímní účetní závěrce se považují za významné informace související s použitím účetních metod a s účetními operacemi k rozvahovému dni pouze ve vztahu k dalším informacím, které jsou účetní jednotkou předávány do centrálního systému účetních informací státu, příp. vyžadovány podle jiných právních předpisů, například u položek účetní závěrky vztahujících se k operativním účetním záznamům.

5.7. Ve vztahu k účtování na podrozvahových účtech se považuje informace za významnou, pokud je využitelná pro uživatele účetní závěrky sestavované ke konci rozvahového dne nebo pro rozhodování řídicích pracovníků účetní jednotky nebo je nutná pro plnění dalších informačních povinností účetní jednotky; s ohledem na tuto významnost může v případě některých účetních případů být okamžikem účtování na podrozvahových účtech rozvahový den. Za významnou informaci se považuje vždy informace o transferu, který se z části nebo zcela týká prostředků ze zahraničí.

6. Vnitroorganizační účetnictví

6.1. Formu, organizaci a zaměření vnitroorganizačního účetnictví určí účetní jednotka sama, vnitřním předpisem, přičemž zabezpečí pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

6.2. Vnitroorganizační účetnictví lze organizovat

- a) v rámci analytických účtů k finančnímu účetnictví,
- b) v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolí účty v rámci volných účtových tříd 7 a 8. Obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí účetní jednotka sama,
- c) kombinací přístupů podle bodu a) a b).

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

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

7. První použití účetní metody

7.1. V případě prvního použití účetní metody účetní jednotka posuzuje ve vztahu k příslušným účetním případům, které se uskutečnily v minulých účetních obdobích a mají vztah k použití účetní metody, zejména:

- a) jakým způsobem by se použití účetní metody projevilo v předchozích účetních závěrkách, pokud by daná účetní metoda byla použita u příslušného účetního případu a
- b) významnost informace získané podle písmene a).

7.2. V případě prvního použití účetní metody nebo v případě finančních údajů u položek účetní závěrky členěných rozpočtovou skladbou účetní jednotka účtuje rozvahově prostřednictvím syntetického účtu 406 – Oceňovací rozdíly při změně metody, a to u těchto účetních metod:

- a) oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou,
- b) opravné položky,
- c) odpisy a
- d) rezervy.

7.3. Účetní jednotka oceňuje reálnou hodnotou podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona majetek, o jehož určení k prodeji rozhodla účetní jednotka nebo jiná oprávněná osoba po okamžiku jeho nabytí. Majetek, který účetní jednotka nabývá za účelem zcizení, např. zboží nebo jiné zásoby, se reálnou hodnotou neoceňuje.

8. Opravy chyb minulých období

V případě opravy chyb minulých období účetní jednotka posuzuje zejména:

- a) zda je možné provést opravu, zejména s ohledem na ustanovení § 35 odst. 3 zákona,
- b) zda je informace získaná provedením opravy dané chyby minulých období významná.

9. Utajované informace

Ozbrojené síly, ozbrojené bezpečnostní sbory a zpravodajské služby podle ustanovení § 36 odst. 3 zákona použijí tento standard přiměřeně na činnosti, které jsou předmětem utajení.³

³ Zákon č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 154/1994 Sb., o Bezpečnostní informační službě, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 67/1992 Sb., o Vojenském obranném zpravodajství, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů.