

DOPADY TRANSPOZICE SMĚRNICE EU DO ÚČETNICTVÍ JEDNOTLIVÝCH TYPŮ ÚČETNÍCH JEDNOTEK V ČESKÉ REPUBLICE OD 1. 1. 2016

IMPACTS OF TRANSPOSITION OF THE EU DIRECTIVE INTO THE ACCOUNTING OF INDIVIDUAL TYPES OF ENTITIES IN THE CZECH REPUBLIC SINCE 1. JANUARY 2016

Jana Gláserová

Abstrakt: *Evropský parlament a rada vydaly 26. června 2013 směrnici o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem obchodních korporací. Důvodem a smyslem vzniku směrnice je ze strany Evropské unie zvýšit konkurenceschopnost a výkonnost malých a středních podniků. Členské státy mají povinnost implementovat směrnici do národních úprav účetnictví do 20. 7. 2015, případně v průběhu roku 2016. Záměrem příspěvku je stanovit dopady transpozice směrnice o účetních závěrkách do jednotlivých typů účetních jednotek v České republice. Příspěvek bude zaměřen na identifikaci dopadů v případě jednotlivých typů účetních jednotek s ohledem na jejich velikost. Pozornost je věnována jednak věcným změnám, které přináší směrnice a jednak změnám v oblasti formulační.*

Klíčová slova: *harmonizace účetnictví, směrnice EU, účetní závěrka, zákon o účetnictví, kategorizace účetních jednotek, kategorizace konsolidačních skupin*

Abstract: *The European Parliament and the Council has published the Directive on the annual accounts, the consolidated financial statements and related reports of certain types of companies. The EU would like to increase the competitiveness and performance of SMEs through the published Directive. The EU Member States are obliged to implement the Directive into the national accounting until 20 July, 2015 or during 2016. The aim of this paper is to determine the impact of transposition of the*

Directive into the accounting of different types of entities in the Czech Republic. The contribution will focus on the identification of effects for various types of accounting entities with respect to their size. The attention is paid both to the substantive changes and the changes in the formulation, which the Directive brings.

Keywords: *harmonization of accounting, EU Directives, financial statements, Accounting Act, categorization of accounting entities, categorization of consolidation groups*

JEL Classification: M 41

1 ÚVOD

1.1 Harmonizace účetnictví

Hlavním smyslem účetních závěrek je poskytování informací nejrozumnějším uživatelům, jako jsou investoři, věřitelé, orgány dohledu a široká veřejnost o finanční situaci a výsledku hospodaření dané účetní jednotky. Účetní výkazy, které jsou založeny na národní legislativě daného státu, však nemohou podat srozumitelné informace všem potenciálním uživatelům, zejména zahraničním. Vyvstává tedy potřeba propojení, sblížení a zejména potřeba srovnatelnosti informací vykazovaných v účetnictví. (Bohušová 2008)

Použité účetní metody musí být u všech osob shodné, jelikož všichni uživatelé účetních výkazů chtějí jednoduše porovnávat finanční výkazy, aniž by byli nuceni detailně zkoumat použité účetní postupy. Z toho důvodu je potřeba uživatelům poskytnout informace o finanční pozici a výkonnosti podniku v podobě, která je založena na mezinárodně uznávaných účetních zásadách a standardech. Pojem „harmonizace“ představuje proces celkového sblížení finančního účetnictví a výkaznictví. (Bohušová 2008, Jílek a Svobodová 2013)

V současné době existují tři významné systémy, které splňují uvedené požadavky. Jedná se o Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy US GAAP, které jsou využívány na finančních trzích ve Spojených státech amerických. (Bohušová 2008, Dvořáková 2011)

1.2 Harmonizace účetnictví v Evropě

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od vydání prvních směrnic, které se týkaly účetnictví. Byly přijaty směrnice, které tvořily kodex účetní legislativy Evropské unie a staly se základním harmonizačním nástrojem Evropské komise pro oblast účetnictví. Jednalo se o:

- **Čtvrtou směrnicí Rady Evropského společenství z 25. června 1978, která je zaměřena především na obsah účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností.** Tato směrnice představovala v rámci Evropy nejvýznamnější pravidla v oblasti účetnictví.
- **Sedmou směrnicí Rady z 13. června 1983, která byla věnována postupům při sestavování konsolidovaných účetních závěrek.**
- **Osmou směrnicí Evropského parlamentu a Rady ze dne 10. dubna 1984, upravující kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek.**

Směrnice EU jsou závazné pro všechny členské státy, avšak nemají charakter právních norem. Jejich realizace je uskutečňována prostřednictvím zapracování do národních úprav členských států. Do českých právních předpisů byla směrnice částečně implementována prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění)

2 CÍL A METODY

Cílem příspěvku je stanovit dopady transpozice směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků do účetnictví jednotlivých typů účetních jednotek v České republice od 1. 1. 2016. Příspěvek bude zaměřen na identifikaci konkrétních dopadů v případě jednotlivých typů účetních jednotek s ohledem na jejich velikost.

Pozornost je věnována jednak věcným změnám, které jsou na základě směrnice EU zapracované do návrhu zákona o účetnictví a jednak změnám v oblasti formulační. Důsledky těchto změn jsou názorně vyjádřeny prostřednictvím komparačních tabulek.

Předpokladem pro naplnění cíle je provedení analýzy účetně právní úpravy zkoumané problematiky. Jedná se zejména o výše uvedenou směrnici EU a návrh zákona o účetnictví v České republice. Vzhledem k tomu, že východiskem návrhů směrnice EU je kategorizace účetních jednotek, bude také poukázáno na dosud platné doporučení Evropské komise č. 2003/361/EC. K dalším použitým zdrojům patří převážně odborné publikace, řešící sledovanou problematiku v České republice, ale i předmětná ustanovení mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Kromě vědeckých metod, kterými jsou metody deskripce, komparace a především analýzy jsou v příspěvku využity metody založené na principech logického myšlení, zejména metoda dedukce. V závěrečné části příspěvku je použita metoda syntézy pro účely formulace důsledků směrnice na jednotlivé typy účetních jednotek a vlastních závěrů.

3 AKTUÁLNÍ VÝVOJ ÚČETNÍHO PRÁVA V EVROPSKÉ UNII A VZTAH K ÚPRAVĚ ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICĚ

3.1 Účetní právo v Evropské unii

První dvě výše uvedené směrnice Rady Evropského společenství (4. a 7.) byly v průběhu roku 2013 nahrazeny jedinou novou směrnicí, vydanou Evropským parlamentem a Radou č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků (dále jen „směrnice“).

Důvodem a smyslem vzniku směrnice je ze strany Evropské unie snaha zvýšit konkurenceschopnost a výkonnost malých a středních podniků, což by mohlo velmi výrazně ovlivnit ekonomiku a hospodářský růst celé Evropské unie. Malé a střední podniky totiž tvoří podstatnou část společností působících v členských zemích Evropské unie. Příčiny nízkého zapojení malých a středních společností do podnikání na jednotném trhu (přeshraničních aktivit) ve srovnání s velkými společnostmi jsou způsobeny různými skutečnostmi. Nerudová, Bohušová, (2006) za stěžejní skutečnosti považují překážky, které vyplývají z nejednotné úpravy systémů účetnictví, týkajících se malých a středních podniků v jednotlivých zemích.

Ve všech členských státech EU by směrnice měla nabýt platnosti do 20. 7. 2015, případně v průběhu roku 2016 dle individuálního rozhodnutí členského státu.

V České republice budou ustanovení směrnice zapracována do zákona o účetnictví. V současné době jsou navrhovaná ustanovení zákona o účetnictví v procesu vnějšího připomínkového řízení. Transpozice směrnice do zákona o účetnictví, jehož novela by měla být schválena v průběhu roku 2015 a měla by být účinná od 1. 1. 2016, tak přinese mnohé změny významné pro konkrétní účetní jednotky v České republice. V návaznosti na změny v zákoně o účetnictví budou upraveny prováděcí vyhlášky MF a také české účetní standardy. Zákon o účetnictví bude nadále samostatným zákonem, bude však obsahovat části, které budou zahrnovat oddělená ustanovení pro podnikatelský sektor, nepodnikatelský sektor a subjekty veřejného zájmu. (Deloitte, Účetní zpravodaj 2014).

Nová směrnice nevnáší do přípravy účetních závěrek zásadní inovace, čemuž odpovídá i její poměrně skromný rozsah - necelých 60 stran. Směrnice má spíše upřesňující, či tzv. kompromisní charakter a členským státům je ponechána velká možnost od některých pravidel podniky osvobodit, či naopak udělit velkému podniku (či velkým skupinám podniků) dodatečné povinnosti. Předpokládá se rovněž, že směrnice bude uplatňována na základě principu „comply or explain“ – dodržuj nebo vysvětli. Stejně jako čtvrtá a sedmá směrnice, i nová směrnice se zabývá roční účetní závěrkou, neřeší vedení účetnictví jako takové nebo jiné druhy účetních závěrek mimo závěrky roční. Nadále pak platí Nařízení EP a Rady EU 1606/2002 o používání IFRS ve znění přijatém Evropskou unií. (Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví)

Směrnice v některých svých ustanoveních umožňuje členským státům projev vlastní vůle při jejich aplikaci do národních úprav, nicméně tato aplikace musí být za účelem dosažení cílů a požadavků směrnice. Východiskem konkrétních ustanovení směrnice jsou obecné účetní zásady. Významným konceptem směrnice je zásada „podstata nad formou“ („substance over form“), kdy vykazování položek v účetních závěrkách má zohledňovat ekonomickou skutečnost či obchodní podstatu uskutečněné transakce či ujednání. Členské státy však mají možnost podniky od uplatňování této zásady osvobodit. Členskému státu je také dána možnost omezit povinné uplatňování zásady významnosti (materiality) pouze na vykazování a zveřejňování. Členské státy mají možnost požadovat nebo povolit jako alternativní metodu oceňování i oceňování finančních nástrojů a jiných aktiv reálnou hodnotou. Další změnou je osvobození podniku od povinnosti se vyjádřit k předpokladu trvání podniku („going concern“), nicméně směrnice doporučuje tuto skutečnost v účetní závěre uvést.

Směrnice v jednotlivých ustanoveních umožňuje, aby členský stát povolil mikro a malým účetním jednotkám určitá zjednodušení či přímo osvobození z některých povinností, které se jinak bez výhrady týkají středních a velkých účetních jednotek, včetně subjektů veřejného zájmu. Možnosti zjednodušení či osvobození se týkají zejména uvádění údajů a informací v účetní závěrce a zveřejňování účetních závěrek, sestavování a zveřejňování výročních zpráv, ověřování účetních závěrek a výročních zpráv auditorem. V zásadě se tak zaměřuje na malé a střední podniky, od upřesnění jejich charakteristik po vyčlenění jejich povinností. Cílem směrnice a jejích ustanovení je pak harmonizovat požadavky na malé podniky, jež působí v rámci EU, a zároveň ulehčit jejich současné administrativní zátěži. (Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/EU)

Z výše uvedených ustanovení směrnice jednoznačně vyplývá, že mikropodniky jsou Směrnicí EU „chráněny“ a členské země jim nesmí přidávat žádné administrativní povinnosti. Na závěr lze uvést, že přestože výše uvedené změny, které směrnice přináší, jsou důležité, přijetí směrnice nezpůsobí zásadní změny, neboť se z velké části jedná pouze o přepracování dosud platné čtvrté a sedmé účetní směrnice EU.

Konečný dopad směrnice na české účetnictví nyní záleží na Ministerstvu financí ČR, které bude připravovat začlenění směrnice do českého právního systému.

3.2 Zhodnocení platného účetně právního stavu v České republice

Systém účetnictví je v České republice upraven zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o účetnictví“). Tento zákon byl naposledy novelizován zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., v reakci na nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, a zákona č. 90/2012 Sb., zákona o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), a to dnem 1. ledna 2014.

4 K HLAVNÍM NAVRHOVANÝM ZMĚNÁM ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ OD 1. 1. 2016

Směrnice přináší věcné úpravy ale i formulační změny, které je nutno do návrhu novely zákona o účetnictví promítnout. Předložený návrh novely zákona o účetnictví v maximální možné míře přebírá možnosti zjednodušení či osvobození, s ohledem na snižování administrativní zátěže mikro a malých účetních jednotek.

Směrnice napomáhá omezit administrativní zátěž účetních jednotek tím, že vymezuje určité povinnosti, které nemohou být od malých nebo mikro účetních jednotek vyžadovány, nebo dává členským státům možnost malé a mikro účetní jednotky od určitých povinností osvobodit. Na základě předběžných odborných diskusí bylo respektováno doporučení, aby osvobození byla poskytnuta těm účetním jednotkám, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. U účetních jednotek, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je velikost účetních jednotek, respektive jejich významnost, taková, že možná osvobození by uživatelům účetní závěrky nepřinesla dostatečné informace o finanční situaci těchto účetních jednotek.

4.1 Zásadní věcné úpravy

K hlavním věcným úpravám zákona o účetnictví je možno zahrnout:

- zavedení kategorizace účetních jednotek,
- zavedení kategorizace konsolidačních skupin,
- stanovení „subjektu veřejného zájmu“,
- zavedení povinnosti sestavovat a zveřejňovat zprávu o platbách vládám
- znovuzavedení soustavy jednoduchého účetnictví. (Návrh zákona o účetnictví)

4.1.1 Kategorizace účetních jednotek

Evropská komise vydala již v roce 2003 doporučení č. 2003/361/EC, které provedlo následující dílčí rozlišení podniků:

- společnosti střední velikosti, které mají 250 a méně zaměstnanců, obrat nižší než 50 mil EUR a/nebo bilanční sumou nižší než 43 mil EUR,
- malé společnosti, které mají méně než 50 zaměstnanců, obrat nižší než 10 mil EUR a/nebo bilanční sumou nižší než 10 mil EUR,
- mikro společnosti, které mají 10 a méně zaměstnanců, obrat nižší než 2 mil EUR a/nebo bilanční sumou nižší než 2 mil EUR.

Společnosti s více než 250 zaměstnanci byly považovány za velké.

Toto rozlišení bylo používáno deset let, až směrnice 2013/34/EU ze dne 26. června přinesla nové hranice při rozlišení velikosti podniků, které jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 1 Kategorizace účetních jednotek v souladu se směrnicí 2013/34/EU

| Kategorie účetní jednotky | Hodnota aktiv | Čistý obrat | Průměrný počet zaměstnanců | Podmínka |
|---------------------------|----------------|----------------|----------------------------|----------------------------|
| Mikro účetní jednotka | 350 000 EUR | 750 000 EUR | 10 | Nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Malá účetní jednotka | 4 000 000 EUR | 8 000 000 EUR | 50 | Nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Střední účetní jednotka | 20 000 000 EUR | 40 000 000 EUR | 250 | Nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Velká účetní jednotka | 20 000 000 EUR | 40 000 000 EUR | 250 | Překročí 2 ze 3 kritérií |

Zdroj: Vlastní zpracování podle směrnice 2013/34/EU

Přitom směrnice dává členským podnikům možnost určit vyšší hodnoty a to tak, že v případě mikropodniků a malých podniků nesmí překročit bilanční suma 6 000 000 EUR a obrat 12 000 000 EUR. Shodné hodnoty platí i pro malé, střední a velké skupiny podniků, kde se hodnoty týkají konsolidovaného základu.

Návrh zákona o účetnictví obsahuje v návaznosti na směrnici 2013/34/EU členění účetních jednotek právě v závislosti na jejich velikosti. Jeho schválením by se tak poprvé začlenila tato skutečnost do účetně právních norem v České republice. Jednotlivé kategorie účetních jednotek včetně podmínek, které musí splňovat podle návrhu zákona o účetnictví, jsou přehledně uvedeny v tabulce 2.

Tab. 2 Kategorizace účetních jednotek podle návrhu zákona o účetnictví

| Kategorie účetní jednotky | Hodnota aktiv v Kč | Čistý obrat v Kč | Průměrný počet zaměstnanců | Podmínka |
|---------------------------|--------------------|------------------|----------------------------|----------------------------|
| Mikro účetní jednotka | 9 000 000 | 18 000 000 | 10 | Nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Malá účetní jednotka | 100 000 000 | 200 000 000 | 50 | Nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Střední účetní jednotka | 500 000 000 | 1 000 000 000 | 250 | Nepřekročí 2 ze 3 kritérií |
| Velká účetní jednotka | 500 000 000 | 1 000 000 000 | 250 | Překročí 2 ze 3 kritérií |

Zdroj: Vlastní zpracování podle návrhu zákona o účetnictví

Za velkou účetní jednotku se však vždy považují:

- subjekty veřejného zájmu,
- vybrané účetní jednotky (organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky a zdravotní pojišťovny).

Tab 3. Stav účetních jednotek v České republice v souladu s jejich kategorizací k 30. 4. 2014

| Právní forma | Registrované subjekty celkem | | Mikro | | Malé | | Střední | | Velké | |
|--------------|------------------------------|-------|--------|-------|-------|-------|---------|-------|-------|-------|
| | Počet | % | Počet | % | Počet | % | Počet | % | Počet | % |
| a.s. | 25 251 | 6,24 | 15 687 | 4,43 | 3623 | 12,44 | 1717 | 37,18 | 682 | 47,26 |
| s.r.o. | 371 634 | 91,85 | 331228 | 93,49 | 25348 | 87,03 | 2860 | 61,93 | 738 | 51,14 |
| k.s. | 759 | 0,18 | 580 | 0,16 | 72 | 0,25 | 32 | 0,69 | 19 | 1,32 |
| v.o.s. | 6 928 | 1,7 | 6 805 | 1,92 | 82 | 0,28 | 9 | 0,19 | 4 | 0,28 |
| Celkem | 404 572 | 100 | 354300 | 100 | 29125 | 100 | 4618 | 100 | 1443 | 100 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle důvodové zprávy MF ČR k návrhu zákona o účetnictví

K tabulce 3 je třeba poznamenat, že do jednotlivých skupin jsou zařazeny pouze obchodní společnosti, přestože se v návrhu novely zákona o účetnictví kategorizace účetních jednotek vztahuje na všechny účetní jednotky. Výše aktiv celkem a výše čistého obrátu je vázána na statistické údaje z roku 2012 (pozdější data ČSÚ zatím nejsou k dispozici, zatímco počet zaměstnanců je k březnu 2014). Počty účetních jednotek/procentní vyjádření dotčených subjektů je nutno brát pouze orientačně. Celkový počet registrovaných subjektů (404 572) nesouhlasí se součtem počtu subjektů uvedených v jednotlivých kategoriích. V celkovém počtu subjektů jsou zařazeny všechny aktivní subjekty, avšak ne všechny mohly být zařazeny do výběru z důvodu například chybějícího atributu požadovaného pro zařazení subjektu do příslušné kategorie podniků. (Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví)

Z výše uvedeného číselného vyjádření počtu (procenta) subjektů (obchodních společností) dotčených transpozicí směrnice vyplývá, že drtivá většina obchodních společností v České republice bude v kategorii mikro účetní jednotka a malá účetní jednotka. Z tohoto důvodu se navrhuje, aby kategorie malých účetních jednotek byla ještě dále rozčleněna. Jemnější rozčlenění do „podkategorií“ se navrhuje provést podle toho, zda malá účetní jednotka má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (viz zvláštní část důvodové zprávy k § 20). I mikro účetní jednotky jsou jemněji rozčleněny

podle povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem, ale v tomto případě bude „podkategorie“ auditovaných mikro účetních jednotek velmi malá. Bude obsahovat pouze takové mikro účetní jednotky, kterým povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem stanovuje zvláštní právní předpis. (Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví).

4.1.2 Podstatné účetní povinnosti ve vazbě na kategorie účetních jednotek

Jak je patrné níže, naprostá většina účetních povinností souvisí jednoznačně s povinností auditu účetní závěrky. Proto následující tabulka uvádí povinnost auditu účetní závěrky při stávající platné úpravě a pro navrhovanou právní úpravu. Kritéria jsou shodná jak pro stávající tak i pro navrhovanou úpravu (úhrn aktiv vyšší než 40 mil. Kč, čistý roční obrat vyšší než 80 mil. Kč a průměrný přepočtený počet zaměstnanců vyšší než 50).

Tab. 4. Povinnost auditu účetní závěrky (zestručněno) – stávající a navrhovaná právní úprava

| Stávající právní úprava | Navrhovaná právní úprava |
|--|---|
| Akciové společnosti a svěřenské fondy při dosažení jednoho kritéria | Velké účetní jednotky s výjimkou vybraných, které nejsou subjekty veřejného zájmu |
| Ostatní obchodní korporaci při dosažení dvou kritérií | Střední účetní jednotky |
| Účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis | Malé účetní jednotky – a.s. nebo svěřenské fondy při dosažení jednoho kritéria |
| | Ostatní malé účetní jednotky při dosažení dvou kritérií |
| | Účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis |

Zdroj: Vlastní zpracování na základě stávajícího zákona o účetnictví a podle návrhu nového zákona

Z tabulky vyplývá, že navrhovaná právní úprava vychází z kategorizace účetních jednotek, kdežto stávající právní úprava vychází z typu účetní jednotky.

Tab 5. Naplnění podstatných účetních povinností (zestručněno) - stávající a navrhovaná právní úprava

| Účetní povinnosti | Stávající úprava | Navrhovaná úprava | |
|---|---|---|---|
| | | Mikro a malé | Střední a velké |
| Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu | Povinnost mají vybrané účetní jednotky s povinností auditu | Nemusí sestavovat | Musí sestavovat |
| Výroční zpráva | Účetní jednotky s povinností auditu | Nemusí sestavovat, pokud nemají povinnost auditu | Účetní jednotky s povinností auditu |
| Zveřejňování výkazu zisku a ztráty | Účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku | Nemusí zveřejňovat, pokud nemají povinnost auditu | Musí zveřejňovat |
| Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu | Účetní jednotky bez povinnosti auditu a určité typy účetních jednotek | Mohou vést určité typy účetních jednotek, pokud nemají povinnost auditu | Nemohou vést |
| Účetní závěrka ve zjednodušeném/zkráceném rozsahu | Účetní jednotky bez povinnosti auditu (a.s. vždy v plném rozsahu) | Mohou sestavovat, pokud nemají povinnost auditu | Mohou sestavovat, pokud nemají povinnost auditu |

Zdroj: Vlastní zpracování na základě stávajícího zákona o účetnictví a podle návrhu nového zákona

K tabulce 5 doplňuji také formulační změnu v návrhu zákona, která se týká účetní závěrky. Stávající úprava používá pojem zjednodušený rozsah, který navrhovaná úprava mění na zkrácený rozsah.

V důsledku navrhovaná právní úprava přinese do praxe účetních jednotek náročnější přístup při praktické realizaci podstatných účetních povinností ve srovnání se stávající úpravou. Je to dáno postupem, který vychází nejprve z kategorizace účetní jednotky, navazuje na určitý typ účetní jednotky a současně na povinnost auditu dané účetní jednotky.

4.1.3 Kategorizace konsolidačních skupin

Na zavedení kategorizace účetních jednotek navazují změny v oblasti konsolidace účetní závěrky. Mění se jednak terminologické vymezení a návazně vzniká dílčí členění. Stávající pojem konsolidační celek bude nahrazen pojmem skupina podniků. Návrh zákona o účetnictví rozlišuje

malou konsolidační skupinu a ostatní konsolidační skupiny. Pro tyto obě skupiny jsou stanovena rozdílná kritéria na sestavení konsolidace.

Tab. 6 Konsolidace účetní závěrky

| | Stávající úprava | Navrhovaná úprava |
|------------------------------|--------------------------------|---|
| Terminologické vymezení | Konsolidační celek | Skupina podniků |
| Kategorizace – další členění | Neexistuje | Malá konsolidační skupina Ostatní konsolidační skupiny |
| Povinnost konsolidace | Pokud překročí 2 ze 3 kritérií | Malá konsolidační skupina – pokud překročí 2 ze 3 kritérií Ostatní konsolidační skupiny – pokud překročí 2 ze 3 kritérií |

Zdroj: Vlastní zpracování podle návrhu zákona o účetnictví

Malou skupinou účetních jednotek je skupina, která se skládá z konsolidujících účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek. Kritérii, zmíněnými v tab. 6 pro malé konsolidační skupiny jsou: úhrn aktiv ve výši 100 000 000 Kč, čistý obrat ve výši 200 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců 50. Ostatní konsolidační skupiny (střední a velké) sestavují povinně konsolidovanou účetní závěrku. Jedná se o skupiny podniků, které překročí dvě ze tří kritérií: úhrn aktiv 350 000 000 Kč, čistý obrat ve výši 700 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců 250.

Z výše uvedeného vyplývá, že navrhovaná kritéria jsou naplněna jinými hodnotami pro malé a pro ostatní konsolidační skupiny, přičemž kritéria pro ostatní konsolidační skupiny jsou shodná se stávající úpravou. Navrhovaná úprava tedy zpřísňuje povinnost sestavovat konsolidované účetní závěrky (malé konsolidační skupiny), to znamená, že se zvýší počet skupin podniků, které budou mít tuto povinnost.

4.1.4 Vymezení subjektů veřejného zájmu

Další věcnou změnou návrhu zákona o účetnictví je stanovení subjektů veřejného zájmu. V současné době je definice subjektů veřejného zájmu uvedena v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech. Navrhuje se, aby tato definice byla z uvedeného zákona vyjmuta, upravena a převedena do novely zákona o účetnictví. Zákon o auditorech bude nadále upravovat postupy při auditu subjektů veřejného zájmu, ale nebude je tedy vymezovat. Důvodem je podstata veřejného zájmu, která spočívá v informacích, které poskytuje účetní závěrka.

Jako subjekty veřejného zájmu jsou vymezeny:

- účetní jednotky se sídlem v ČR, které je obchodní společností a emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- účetní jednotky se sídlem v Evropském hospodářském prostoru, které jsou bankami (podle zákona upravujícího činnost bank) nebo spořitelními a úvěrními družstvy (podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev),
- účetní jednotky se sídlem v Evropském hospodářském prostoru, které jsou pojišťovny nebo zajišťovny (podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven),
- účetní jednotky, které jsou penzijními společnostmi (podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření),
- Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky nebo zdravotní pojišťovna (podle zákona upravujícího resortní, oborové, podnikové a další zdravotní pojišťovny).

Minimální rozsah definice subjektů veřejného zájmu určuje EU, česká definice je širší. (Mejzlík 2014).

4.1.5 Povinnost sestavovat a zveřejňovat zprávu o platbách vládám

Výsledkem požadavku nové směrnice EU je další věcná změna, která spočívá v zavedení povinnosti sestavovat a zveřejňovat zprávu o platbách vládám. Tuto zprávu budou sestavovat velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu především z důvodu větší transparentnosti plateb odváděných vládám. Bude se jednat o účetní jednotky, které působí v těžebním průmyslu (vykonávající jakoukoliv činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek) a v odvětví těžby dřeva v původních lesích.

Ve zprávě se budou vykazovat významné platby, které dotčené účetní jednotky odvádějí vládám zemí, ve kterých působí, a to z důvodu větší transparentnosti těchto plateb. Údaje ve zprávě budou uváděny v členění podle jednotlivých zemí a projektů. Nebudou se však uvádět platby, které nepřesáhnou za účetní období částku 100 000 EUR. Tímto vymezením je stanovená hladina významnosti. Údaje se uvádějí v českém jazyce a hodnoty v jednotkách české měny. Za platbu je považováno jak peněžité, tak nepeněžité plnění, přičemž vládou však rozumíme jakýkoliv ústřední, regionální či místní orgán členského státu nebo třetí země. Dopad tohoto

ustanovení návrhu zákona o účetnictví bude spočívat ve zvýšení transparentnosti dotčených poplatků.

4.1.6 Znovuzavedení soustavy jednoduchého účetnictví

Poslední, ovšem významnou úpravou v novém zákonu o účetnictví je znovuzavedení jednoduchého účetnictví, které se již řadu let v zákoně o účetnictví neobjevuje, i když některým účetním jednotkám byla ponechána možnost v systému jednoduchého účetnictví účtovat (občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní osobnost, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva), pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3.000.000 Kč.

Soustava jednoduchého účetnictví byla ze zákona o účetnictví vyřazena zákonem č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů s účinností od 1. ledna 2004. Přitom se na výše uvedené účetní jednotky vztahovala ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravovala účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. prosinci 2003. Předložený návrh zákona o účetnictví touto novou úpravou jednoduchého účetnictví konečně uvede do účetního práva skutečnost, kterou účetní jednotky prakticky využívaly i přes již zrušený právním předpis. To je také hlavní důvod opětovného zařazení jednoduchého účetnictví do zákona o účetnictví.

Tab. 7 Vymezení účetních jednotek a podmínek, za kterých mohou vést jednoduché účetnictví.

| Vymezení účetních jednotek | Vymezení podmínek pro vedení jednoduchého účetnictví |
|--|---|
| Spolky a pobočné spolky | Nejsou plátcí DPH |
| Odborové organizace nebo pobočné odborové organizacemi (včetně mezinárodních) | Jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3.000.000 Kč |
| Organizace zaměstnavatelů, pobočné organizace zaměstnavatelů (včetně mezinárodních) | |
| Církve a náboženskými společnostmi nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou registrovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností | Hodnota jejich majetku nepřesáhne 1.500.000 Kč |
| Honební společenstva | |

Zdroj: Vlastní zpracování podle návrhu zákona o účetnictví

Jak vyplývá z tab. 7, jednoduché účetnictví budou moci používat malé účetní jednotky, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost a musí naplnit stanovené podmínky. Jedná se o velmi malé účetní jednotky, pro které by vedení účetnictví formou podvojných účetních zápisů bylo finančně a administrativně velmi náročné. Jednoduché účetnictví je pro potřeby těchto účetních jednotek zcela postačující.

V této souvislosti je nutno připomenout dvě skutečnosti. Jedna se týká účetních jednotek, které účtují v soustavě podvojného účetnictví, které se znovu nebude nazývat podvojně účetnictví, ale zůstane nadále nazváno účetnictví. Druhá skutečnost, která vyplývá ze znovuzavedení jednoduchého účetnictví, je, že se žádným způsobem není dotčeno používání vedení daňové evidence.

4.2 Zásadní úpravy v oblasti formulační

Druhá skupina změn v navrhovaném zákonu o účetnictví představuje převážně změny formulačního charakteru, které jsou přehledně uvedeny v následující tabulce ve vztahu ke stávající úpravě.

Tab. 8 Přehled úprav v oblasti formulační

| Formulační změny | Stávající úprava | Navrhovaná úprava |
|---|--|--|
| Zásada věrného a pravdivého obrazu skutečnosti | Účetní závěrka má podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví | Navíc je požadavek na srozumitelné sestavení účetní závěrky |
| Definice účelu účetní závěrky | Neexistuje | Poskytování informací pro ekonomická rozhodování externích uživatelů |
| Události po rozvahovém dni | Povinnost tyto události uvést v příloze k účetní závěrce | Konkretizuje povinnosti a způsob uvádění těchto povinností |
| Vymezení obsahu vlastních nákladů u zásob vlastní výroby | Přímé náklady popřípadě část nepřímých nákladů, které se k výrobě vztahují | Přímé náklady popřípadě přiřaditelné nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. Vymezení přímých nákladů. |
| Vymezení obsahu vlastních nákladů u hmotného a nehmotného majetku | Přímé a nepřímé náklady vztahující se k výrobě | Přímé náklady popřípadě přiřaditelné nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. Vymezení přímých nákladů. |
| Definice rezerv | Vymezuje pouze jednotlivé druhy rezerv | Přináší definici rezerv a stanovuje postup při určení výše rezerv |
| Doplnění v oblasti oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou | Vymezení položek majetku a závazků, které podléhají ocenění reálnou hodnotou | Zpřesnění položek majetku a závazků, oceňovaných reálnou hodnotou a stanovení způsobů použití reálné hodnoty |

Zdroj: Vlastní zpracování podle návrhu zákona o účetnictví

Zákon zpřesňuje vymezení obsahu účetní zásady, kterou je věrný a pravdivý obraz skutečnosti. V souladu s návrhem novely zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. To znamená, že uživatelé účetní závěrky musí být schopni na jejím základě činit ekonomická rozhodnutí.

S tím přímo souvisí i další úprava, která představuje formulaci definice účelu účetní závěrky, kterým je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů. Tato formulace je do návrhu zákona o účetnictví zařazena poprvé v jeho historii a jednoznačně přispívá k naplnění základního požadavku kladeného na účetnictví a taktéž je v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Návrh zákona také konkretizuje události po rozvahovém dni. Nařizuje, že v účetnictví běžného účetního období musí být k rozvahovému dni zohledněn dopad událostí, které nastaly do konce rozvahového dne, i když se informace o těchto událostech staly účetní jednotce zřejmými až mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. V případě, že mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky došlo k významným událostem, které nastaly až po rozvahovém dni, musí být důsledky těchto událostí popsány a jejich ekonomické dopady kvantifikovány v příloze v účetní závěrce. Toto ustanovení podporuje zásadu účetního období.

Další oblastí, které se věnuje návrh zákona o účetnictví, je problematika vlastních nákladů u zásob vytvořených vlastní činností, které definuje jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, vztahující se k výrobě nebo k jiné činnosti. Také definuje přímé náklady jako pořizovací cenu materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností. Nová úprava tedy požaduje, aby ocenění obsahovalo veškeré oprávněné a přiřaditelné náklady.

Rovněž bude nově zákonem o účetnictví řešena problematika vlastních nákladů u hmotného a nehmotného majetku. Vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a u nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu

a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností. Nová úprava v této oblasti přináší shodné požadavky jako v případě oceňování zásob vlastní výroby a v obou případech zpřesňuje jejich naplnění.

Následující formulační úpravu představuje oblast rezerv. Uvádí, že rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni proto musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, §v případě závazků částku, která je zapotřebí k jejich vypořádání. Současně zakazuje rezervy použít k úpravám hodnot aktiv. Mezinárodní účetní standard IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva definuje rezervy jako závazky s nejistým časovým rozvrhem nebo nejistou výší. (International Financial Reporting Standards 2013). Vymezení rezerv, které přináší navrhovaná úprava, jednoznačně přispívá k důslednosti při praktické aplikaci zásady opatrnosti v účetnictví.

Ke konkretizaci došlo také v oblasti oceňování jednotlivých složek majetku a závazků reálnou hodnotou, které se nevztahuje na mikro účetní jednotky (až na výjimky v oblasti cenných papírů, investování). Stávající úprava použití reálné hodnoty byla doplněna, tak aby její použití bylo jasnější. Jedná se zejména o definice, pravidla určení reálné hodnoty a případy a způsoby jejího použití. K této úpravě došlo v souladu s nejnovějším mezinárodním účetním standardem IFRS 13 – Ocenění reálnou hodnotou, který byl uveden v platnost k 1. 1. 2014. Jak uvádějí Kašparovská, V., Gláserová, J., Laštůvková, J. (2014) přínos tohoto standardu je odbornou veřejností vnímán ve smyslu úpravy obsahu reálné hodnoty jako ceny založené na tržním principu, ve smyslu sjednocení problematiky oceňování reálnou hodnotou do jednoho dokumentu a ve smyslu zpřesnění postupů pro stanovení reálné hodnoty aktiv a závazků.

5 DISKUSE A ZÁVĚR

Je možné konstatovat, že předložený návrh novely zákona o účetnictví v České republice téměř v maximální možné míře přebírá možnosti zjednodušení či osvobození tak jak jsou uvedeny ve směrnici EU s ohledem na snižování administrativní zátěže mikro a malých účetních jednotek. Příkladem, který nepotvrzuje toto konstatování je ve směrnici EU možnost

nepoužít metodu časového rozlišení u mikropodniků, která nebyla převzata do návrhu zákona o účetnictví. Domnívám se, že tento přístup je správný a to s ohledem na význam metody časového rozlišení jako praktické aplikace akruálního principu v účetnictví, který je součástí účetních zásad, na kterých je účetnictví založeno.

Poprvé v historii zákona o účetnictví bude obsahovat definici účelu účetní závěrky, kterým je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů. Tento doplněk do zákona o účetnictví se podle mého názoru přiblížil významu účetní závěrky, který vychází z mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS).

Východiskem zjednodušení či osvobození od určitých účetních povinností je kategorizace účetních jednotek podle jejich velikosti, která je součástí navrhovaného zákona o účetnictví. V případě jeho schválení by se tak poprvé začlenila tato skutečnost do účetně právních norem v České republice. Pokud srovnáme kritéria k vymezení jednotlivých skupin podniků podle jejich velikosti použitá v návrhu zákona o účetnictví na základě směrnice EU a ve směrnici Evropské komise z roku 2003, zjistíme rozdíly v jejich naplnění. Za malé a střední podniky se v souladu s návrhem zákona o účetnictví budou považovat v České republice menší podniky (výši obrátu a hodnotou aktiv), za mikropodniky mnohem „menší“ podniky (opět výši obrátu a hodnotou aktiv). V případě vymezení velkých podniků směrnice vychází pouze z jediného kritéria, kterým je počet zaměstnanců a ten je shodný i v návrhu zákona o účetnictví, který ovšem navíc uvádí hodnotové vymezení zbývajících dvou kritérií (výši obrátu a hodnotu aktiv). Je třeba zdůraznit, že tato kritéria v navrhovaném zákonu o účetnictví v České republice jsou shodná s kritérii, která stanoví směrnice EU. Vzhledem k tomu, že naprostá většina podniků v České republice splňuje kriteria pro zařazení do skupiny malých a mikropodniků, bude mít transpozice směrnice EU do zákona o účetnictví dopady právě ve snížení požadovaných účetních povinností pro tyto skupiny podniků.

Na zavedení kategorizace účetních jednotek v návrhu zákona o účetnictví navazuje kategorizace konsolidačních skupin se současnou změnou v terminologii – bude se jednat o skupinu podniků, nikoli o dosud používaný konsolidační celek. Vznikly dvě skupiny podniků se současným vymezením kritérií v rozdílné výši pro povinnost konsolidace.

Zásadní důsledek, který rovněž vyplývá z návrhu zákona o účetnictví, je jednoznačné zdůraznění významu auditu účetní závěrky. Mnoho účetních

povinností s ohledem na kategorizaci podniku je nařízeno právě účetním jednotkám, které mají povinnost auditu. Toto zjištění je logické, neboť klade důraz na dodržování účetních zásad u příslušných účetních jednotek. Příkladem je povinnost sestavovat výkaz o peněžních tocích, který byl z českých účetních předpisů vypuštěn. Nyní se vrací zpět do zákona pro střední a velké podniky. Důvodem je skutečnost, že účetní závěrka je pro tyto kategorie podniků povinně auditovaná a chybějící výkaz o peněžních tocích by neposkytoval uživatelům účetní závěrky veškeré potřebné informace ve všech jejich vzájemných vazbách.

Návrh zákona o účetnictví také obsahuje zcela nová ustanovení, ve kterých jsou vymezeny subjekty veřejného zájmu a povinnost sestavovat a zveřejňovat zprávu o platbách vládám. Důvodem je významnost těchto informací.

Za pozitivní část návrhu zákona o účetnictví lze považovat opětovné zavedení jednoduchého účetnictví pro nejmenší účetní jednotky (za vymezení dalších podmínek), které nejsou založeny za účelem podnikání.

Na závěr je třeba připomenout skutečnost, že s novelou zákona o účetnictví souvisí i navrhované změny souvisejících právních norem v České republice, ke kterým patří zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách a zákon o auditorech.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BOHUŠOVÁ, HANA. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 9788073573669.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, DANA. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů
- [3] IFRS. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 326 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 9788025136522.
- [4] EUROPEAN COMMISSION, SMEs in Europe 2003, Observatory of European SMEs, 2003. No. 7, DG Enterprise Publications.
- [5] INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS 2013. (Red Book). London: IFRS Foundation, 2013. 3744 p. ISBN 978-19079877-77-3.

- [6] JÍLEK, JOSEF A SVOBODOVÁ. JITKA: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024747101.
- [7] KAŠPAROVSKÁ, V., GLÁSEROVÁ, J., LAŠTŮVKOVÁ, J: An Evaluation of the Readiness for the Implementation of the IFRS 13 Standard and its Impacts on the Financial Reporting of the Banks. In Nerudova, D. 17 th International Conference Enterprise And Competitive Environment 2014. Amsterdam, Netherlands: Elsevier Science Bv, 2014, s. 288- 295. ISSN 2212-5671.
- [8] MEJZLÍK, LADISLAV. Regulace účetnictví a auditu v EU: novely zákonů o účetnictví a auditu v ČR. Praha 2014. Dostupné z: http://kfua.vse.cz/media/Konference/peko/2014/prezentace_mejzlik_2014.pdf
- [9] NERUDOVÁ, D., BOHUŠOVÁ, H: Účetní a daňové aspekty podnikání SME na jednotném trhu. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis. 2006. sv. 54, č. 6, s. 123–130. ISSN 1211-8516.
- [10] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In:ASPI (právní Informační systém). Wolters Kluwer ČR.
- [11] Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Úřad vlády České republiky. Dostupný z: <https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9N6EU93J>
- [12] Důvodová zpráva MF ČR k návrhu zákona o účetnictví. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/pripominky-k-zakonom-a-navrh-y-zakonupredpisu>
- [13] Účetní zpravodaj 2014. Deloitte. Česká republika. Dostupné z: http://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2014/accounting_news_cz_1401.pdf
- [14] Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/eu ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1598/http___new.eur-lex.europa_česky.pdf

AUTOR:

Ing. Jana Gláserová, Dr., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, Brno, Česká republika, e-mail: jana.glaserova@gmail.com.

AUTHOR:

Ing. Jana Gláserová, Dr., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, Brno, Czech Republic, e-mail: jana.glaserova@gmail.com.