

Novela zákona o účetnictví

Světlana Dubská*

Důvodem novelizace zákona bylo zapracovat ustanovení Směrnic EU, přičemž bylo nutno přihlédnout k našemu právnímu řádu, zejména k obchodnímu zákoníku. Byly uplatněny i některé prvky z Mezinárodních účetních standardů, zejména ty, které nejsou v n souladu se Směrnicemi EU.

Připravená novela zákona o účetnictví byla vydána ve dvou částech: první část této novely byla vydána jako zákon č. 492/2000 Sb., ve druhé části jako zákon č. 353/2001 Sb. Když tedy dne 18. září 2001 schválila Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, byla tím dokončena novelizace zákona o účetnictví.¹

V přechodných ustanoveních zákon mj. řeší situaci, která vzniká vydáním zákona a úkolem vydat prováděcí vyhlášky s ročním zpožděním. Do doby nabytí účinnosti vyhlášek se proto používají vydaná opatření (viz čl. II zákona č. 353/2001 Sb.).

V § 36 je řešena situace, která nastane po vydání vyhlášek, kdy nebude již možno vydávat opatření a metodické návody ve vyhláše nemohou být obsaženy. Zákon tuto situaci řeší vydáváním Českých účetních standardů. Jejich tvorbu a vydávání zajišťuje Ministerstvo financí. Může postupovat i tak, že může o vydání standardu uzavřít smlouvu s právnickou osobou, která se ke zpracování přihlásí a bude vybrána ve výběrovém řízení. Vydání standardů oznamuje ministerstvo ve Finančním zpravodaji a vede registr vydaných standardů. Obsahem standardů bude popis účetních metod nebo postupy účtování. Obsah standardů nesmí být v rozporu se zákonem a ostatními právními předpisy. I když standardy nebudou právním předpisem, jejich použití v účetních jednotkách nebude povinné, dají účetním jednotkám při jejich uplatnění jistotu, že jejich účetnictví plní ustanovení o účetních metodách podle zákona.

Novelizovaný zákon nepopisuje podrobně metody

nebo obsah účetní závěrky, ale v § 4 stanovuje **dodržování směrné účtové osnovy, uspořádání a obsahové vymezení položek účetní závěrky, vymezuje účetní metody** (tj. způsoby oceňování, postup tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, tvorbu a použití rezerv). Pro rok 2002 je nutno pamatovat, což vyplývá z výše uvedeného textu, že některá zásadní ustanovení novely zákona a s nimi související změny vnitřních předpisů mj. zásadního přístupu k tvorbě účtových rozvrhů dojdou realizace až po vydání prováděcích vyhlášek Ministerstvem financí. Postupy účtování pro podnikatele zůstávají v r. 2002 ještě v platnosti, ale doznají podstatných úprav.

Zákon ukládá (§ 8) vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Správnost je definována tak, že účetnictví je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví způsobem neodporujícím tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm podle zákona zaúčtovat měla, a veškeré tyto skutečnosti má podloženy účetními záznamy přehledně uspořádanými. Dále je pro úplnost třeba sestavit do konce účetního období účetní závěrku za období předcházející, vyhotovit výroční zprávu, zveřejnit informace, jak je v zákoně uloženo. Účetnictví je průkazné, jestliže veškeré účetní záznamy jsou průkazné a byla provedena inventarizace.² Účetnictví je srozumitelné, pokud lze spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů. Požadavek trvanlivosti účetních záznamů je splněn, jestliže účetní jednotka je schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou (§ 31), aniž by se účetní záznamy staly v uvedené době nečitelné.

Tam, kde právní předpisy používají termín „roční účetní závěrka“, rozumí se tím řádná účetní závěrka

* Ing. Světlana Dubská, Katedra národního hospodářství Právnické fakulty Masarykovy univerzity, Brno

¹ Rozhodnutí o vydání novely padlo před více jak 4 lety, následovalo dvouleté projednávání a schvalování. Nebyl vydán zákon nový, znamená to, že rozsah platnosti zůstává beze změny, tj. zákon se vztahuje na veškeré typy účetních jednotek a řeší podvojně účetnictví i tzv. jednoduché účetnictví.

² O účetním záznamu a tzv. průkaznosti účetních záznamů se zmíním dále.

podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění tohoto zákona (viz čl. II zákona 353/2001 Sb.).

V § 7 je ustanovení, že účetnictví je povinností vést tak, aby na jeho základě sestavená účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. Zobrazení je podle zákona věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami podle tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Dále tento paragraf stanoví, že tam, kde účetní jednotka může volit mezi více metodami, je povinná použít tu, která více odpovídá požadavku na dosažení věrného obrazu.

Otevírání a uzavírání účetních knih je upraveno v § 17. Účetní závěrka je definována v § 18 jako nedílný celek, který tvoří rozvahy, výkaz zisku a ztráty a příloha. Závěrka může být sestavena v plném či zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrku v zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní jednotky, které nepodléhají povinnému auditu. Součástí účetní závěrky může být i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu (pozn. popis změn vlastního kapitálu v průběhu účetního období definuje příl. 3 k opatření čj. 281/71 701/1995 v čl. IV jako: rozpis případů, které měly vliv na zvýšení či snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu, zejména z titulu zvýšení nebo snížení základního kapitálu, případně emisního ážia, dary a dotace do kapitálu, výplata dividend, nere realizované zisky a ztráty účtované na účtu 414, pohyby mezi fondy, nerozděleným ziskem minulých let, resp. neuhrazenou ztrátou minulých let a hospodářským výsledkem minulého účetního období). V bodě 2 § 18 je taxativně vyjmenováno, co musí účetní závěrka obsahovat.

Novela přinesla změny v ustanovení o ověřování účetní závěrky auditorem. Podle § 20 jsou povinny mít účetní závěrku ověřenu auditorem akciové společnosti, ostatní obchodní společnosti a družstva, zahraniční osoby, fyzické osoby účtující v podvojném účetnictví a účetní jednotky, kterým povinnost stanoví zvl. předpis, pokud ke konci rozvahového dne účetního období a období bezprostředně předcházejícího překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří následujících kritérií:

1. úhrn rozvahy více než 40 000 000 Kč, úhrnem rozvahy se rozumí neupravený úhrn, tzv. brutto, pro účely tohoto zákona je to úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o rezervy (rezervy na rizika a ztráty, rezervy na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci, technické rezervy a jiné dle zvl. předpisů), opravné položky (vyjadřují přechodné sniže-

ní hodnoty majetku), a odpisy majetku (vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku),

2. čistý obrat více než 80 000 000 Kč, čistým obratem se pro účely tohoto zákona rozumí výnosy snížené o prodejní slevy, daň z přidané hodnoty a ostatní daně přímo spojené s obratem,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců, včetně pracovního vztahu člena k družstvu více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvl. předpisu zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

Zákonem vymezená kritéria se uplatní pro audit účetní závěrky, která byla zpracována na základě účetnictví vedeného již na základě poslední novely zákona.

Výroční zpráva a povinnosti s ní spojené upravuje § 21, v němž jsou stanoveny způsoby zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy uložením do sbírky listin obchodního rejstříku. Konsolidované závěrce, povinnosti jejího sestavení a metodám jejího sestavení jsou věnovány §§ 22 a 23.

Tam, kde právní předpisy používají jakékoli označení účetní písemnosti, rozumí se tím účetní záznam podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění tohoto zákona (čl. II zákona č. 353/2001 Sb.)

Účetní záznam: v podstatě jde o data, která jsou nositeli informací týkající se předmětu účetnictví nebo jeho vedení.³ Zákon zrovnoprávňuje písemnou formu a technickou formu účetního záznamu. Pokud však účetní jednotka vede účetnictví v technické formě, musí být kdykoliv schopna převést veškeré účetní záznamy do čitelné podoby pro fyzickou osobu. Tato podmínka samozřejmě platí i po celou stanovenou dobu uschování účetních záznamů. V § 33 je stanoveno, který účetní záznam je z hlediska zákona považován za průkazný. Průkazný záznam v účetnictví je takový:

- obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje;
- jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů;
- účetní záznam přenesený pouze prostřednictvím informačního systému nebo jiným způsobem, který splňuje požadavky průkaznosti a dále požadavky ochrany a bezpečnosti odpovídající charakteru přenášených informací podle zvl. předpisů (§ 34 zákona) týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné za obsah účetního záznamu.

³ Pozn. předmětem účetnictví, vymezené § 2 je stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, náklady, výnosy nebo výdaje a příjmy a výsledek hospodaření.

Zákon v § 35 mj. stanoví, že úpravy v účetnictví se musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak i jeho obsah po opravě.

Důležitá změna je obsažena v § 24 a následujících. Jde o **oceňování majetku a závazků**. Oceňování majetku a závazků je rozděleno do dvou částí, a to oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu a dále oceňování majetku a závazků ke konci rozvahového dne. Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu doznalo změny jen v ocenění cenných papírů, které se nadále budou oceňovat v pořizovací ceně, nikoliv v ceně pořízení jako dosud.

Počínaje r. 2001 platí pro **odpisování nehmotného majetku** podle účetních předpisů pro dvojnásobné účetnictví stejná pravidla jako pro odepisování hmotného majetku. Pořídí-li účetní jednotka počínaje 1. lednem 2001 nehmotný majetek, musí zvážit, jak dlouho bude předmětný majetek využívat a podle toho stanovit účetní odpisový plán. Dojde-li např. k závěru, že předmětný nehmotný majetek bude využívat po dobu následujících 10 let, rozpočítá účetní odpisy na tuto dobu.⁴

Inventarizace majetku a závazků (§ 29) se má provádět vždy k okamžiku, ke kterému se sestavuje řádná či mimořádná účetní závěrka a pro účely podání návrhu na vyrovnání. Žádný majetek není z této povinnosti vyňat, ani není žádná prodloužená lhůta, např. jedenkrát za dva roky jako tomu bylo dříve. Fyzickou inventuru, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popř. v prvním měsíci následujícího účetního období. Inventarizaci lze provádět i v průběhu roku, jako tzv. průběžnou inventarizaci. Tu lze uplatnit pouze u zásob, o nichž se účtuje podle druhů, nově i u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní je v soustavném pohybu a nemá stále místo kam náleží. Při uplatnění průběžné inventarizace musí každý druh zásob a uvedeného majetku být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období. Provedení inventarizace musí účetní jednotka archivovat po dobu pěti let po jejím provedení.

Účetní období (§ 3) je stanoveno jako 12 po sobě jdoucích měsíců. Pokud začíná 1. ledna jedná se o **kalendářní rok**, pokud jde o 1. den jiného měsíce, jedná se o **hospodářský rok**. Účetní období může být delší než 12 měsíců v případě:

- a) vzniku účetní jednotky – a to 3 měsíce před koncem kalendářního roku,

- b) zániku účetní jednotky – 3 měsíce po skončení kalendářního roku.

Účetní jednotky, které jsou podnikateli, mohou uplatnit hospodářský rok pouze se souhlasem příslušného správce daně, ostatní účetní jednotky pouze se souhlasem Ministerstva financí.⁵ Přitom zahraniční a fyzické osoby vedou účetnictví ode dne zahájení do dne ukončení činnosti, právnické a organizační složky státu ode dne svého vzniku do dne svého zániku.

Novelizovaný zákon o účetnictví v (§ 3) popisuje tzv. **akruální princip** dvojnásobného účetnictví: že o všech skutečnostech se účtuje do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Přitom o veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Jednoduché účetnictví tento princip nemá, zákon stanoví, že o příjmech a výdajích se účtuje v okamžiku jejich skutečného zaplacení či přijetí.

Používání cizí měny – paragraf 4 novely zákona ukládá povinnost vést účetnictví v jednotkách české měny. Je nutno použít současně i cizí měnu, pokud v této měně byly vyjádřeny: **pohledávky, závazky, podíly** (§ 61 obchodního zákoníku), **cenné papíry a deriváty** (§ 1 zákona č. 591/1992 Sb. o cenných papírech ve znění pozdějších předpisů), **ceniny, devizové hodnoty s výjimkou zlata** (§ 1 písm. d zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění zákona č. 362 Sb.), **pokud majetek a závazky, kterých se týkají, je vyjádřen v cizí měně, také opravné položky, rezervy a technické rezervy.**

Sdělení ministerstva financí a ČNB o postupu při zavedení jednotné evropské měny (čj. 282/100 329/2000 a čj. 2000/1 605/610), označuje dosavadní měny účastnických států DEM, FRF, NGL, BEF, LUF, ITL, ATS, ESP, PTE, FIM, IEP jako „denominace eura“, jejich kurzy vůči euru byly zafixovány pomocí přepočítacích koeficientů. Současně s kurzy devizového trhu uveřejňuje ČNB od 1. 1. 1999 i kurz eura na tři desetinná místa a přepočítací poměry denominací eura (nejsou kurzy). Při přepočtu majetku a závazků vyjádřených v jedné z denominací eura na euro, resp. naopak, nevznikají žádné kurzové rozdíly. **Majetek a závazky, popř. vzájemné platby vyjádřené v euru se přepočítávají na české koruny kursem eura. Majetek se závazky, popř. vzájemné platby vyjádřené v denominacích eura se přepočítávají na české koruny kurzem eura a prostřednictvím přepočítacích koeficientů. Zjišťování a účtování kurzových rozdílů v průběhu účetního období a při uzavírání účetních knih ke dni sestavení účetní závěrky není tímto sdělením dotčeno a postu-**

⁴ Pro nehmotný majetek pořízený poplatníkem již před 1. lednem 2001 platí přechodné ustanovení zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2000, a to až do doby vyřazení z majetku poplatníka.

⁵ O změnu je nutno požádat s uvedením předpokládaného dne a důvodu přísl. orgán nejpozději 3 měsíce přede dnem uvedeným v žádosti. Pomine-li důvod změny, musí jednotka informovat orgán a požádat znovu o změnu účetního období.

puje se v souladu s příslušnými ustanoveními jednotlivých účtových osnov a postupů účtování.⁶

Na závěr stručně zmíním subjekty, na které se zákon a všechny jeho změny vztahují a které jsou tzv. „účetními jednotkami“. Z § 1 zákona o účetnictví jsou to:

- právnické osoby mající sídlo na území ČR,
- zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost dle zvl. předpisů,
- organizační složky státu dle zvl. předpisu,
- fyzické osoby podnikající nebo provozující jinou samost. výdělečnou činnost, pokud chtějí prokázat své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu pro účely zjištění základu daně z příjmu.

SUMMARY

This article is describing legislative regarding the novel of the law about book-keeping. I mention some in my opinion important instructions. I notice how lead book-keeping by the novel correctly, fully, evidentially. I mention some changes concerning annual balance, book-keeping entry, changes in appreciation of assets, changes in depreciation of intangible property. I am writing about book-keeping period, changes in rules of stockaking, about accrual principle of double book keeping, about using foreing curency (including euro). At last in the end of the article it is a mention about so called book-keeper unitas for which this law and changes in this law holds.

⁶ Čl. XIII Postupů účtování pro podnikatele – příl. č. 2 k opatření FMF čj. V/20 100/1992.