

Jana Pilátová

Zákon o účetnictví 2017

s komentářem

s účinností od 1. 1. 2017

- pravidla pro účetní závěrku 2016 poprvé ponovu
- nová pravidla pro vznik povinnosti auditu
- nová pravidla pro zveřejňování
- nová povinnost zveřejnění nefinančních informací
- nové vymezení subjektů (účetních jednotek), kterých se týkají přeměny
- nová úprava jednoduchého účetnictví

s komentářem
od prezidentky
Svazu účetních
ČR



Jana Pilátová

Zákon o účetnictví 2017

s komentářem

s účinností od 1. 1. 2017

Grada publishing



Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

*Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **tretně stíháno**.*

Jak je již dobrým zvykem u publikací úplných znění, změny, jejichž účinnost nastává od 1. 1. 2017 nebo nastala v průběhu roku 2016, jsou odlišeny různým typem písma.

Tučný text – změny s účinností od 1. 1. 2017 (netýká se nadpisů).

Tučný text kurzíva – změny s účinností v průběhu roku 2016 (netýká se nadpisů).

Edice Účetnictví a daně

Ing. Jana Pilátová

Zákon o účetnictví 2017 s komentářem

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400
www.grada.cz
jako svou 6483. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odborná redaktorka: Ing. Michaela Průšová
Počet stran 104
Druhé vydání, Praha 2017
Vytiskla tiskárna Tisk Centrum, s. r. o., Moravany

© GRADA Publishing, a.s., 2017

ISBN 978-80-271-9629-6 (ePub)
ISBN 978-80-271-9628-9 (pdf)
ISBN 978-80-271-0430-7 (print)

Obsah

1. Úvod	7
1.1 Transpozice evropské směrnice do právního řádu ČR	7
1.2 Reakce na nové právní předpisy	9
1.3 Změny souvisejících zákonů	9
1.4 Dokončení rekodifikačních úprav	10
1.5 Nová úprava jednoduchého účetnictví	10
1.6 Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy	11
2. Předmět účetnictví a účel účetní závěrky	12
2.1 Předmět účetnictví	12
2.2 Vedení účetnictví	13
3. Účel účetní závěrky	16
4. Členění účetních jednotek	17
4.1 Mikro účetní jednotka	18
4.2 Malá účetní jednotka	18
4.3 Střední účetní jednotka	19
4.4 Velká účetní jednotka	19
4.5 Subjekty veřejného zájmu	19
4.6 Malá skupina účetních jednotek	19
4.7 Střední skupina účetních jednotek	20
4.8 Velká skupina účetních jednotek	20
4.9 Definice pojmů	20
4.10 Zásady pro zařazení do příslušné kategorie ÚJ nebo skupiny ÚJ	20
4.11 Shrnutí kategorií účetních jednotek	21
4.12 Shrnutí kategorií skupin účetních jednotek	21
5. Jednoduché účetnictví	22
5.1 Kritéria pro možnost vedení jednoduchého účetnictví	22
5.2 Předmět jednoduchého účetnictví	23
5.3 Jednoduché účetnictví – účetní knihy, přehledy	23
5.4 Sankce za nesprávné vedení jednoduchého účetnictví	25
5.5 Daňové rezervy v jednoduchém účetnictví	25
5.6 Vybrané části Důvodové zprávy vztahující se k jednoduchému účetnictví	26
6. Účetní závěrka nově od roku 2016	28
6.1 Novinky týkající se účetní závěrky	28
6.2 Vybrané části Důvodové zprávy týkající se novinek při sestavování účetní závěrky	30
7. Ověřování účetní závěrky auditorem – nově od roku 2016	32
7.1 Nové znění § 20 odstavce 1 ZOÚ	32
7.2 Vybrané části Důvodové zprávy vztahující se k povinnosti ověření účetní závěrky auditorem	35
8. Způsoby zveřejňování	37
8.1 § 21a Způsoby zveřejňování – znění platné od roku 2016	37
8.2 Vybrané části Důvodové zprávy ke změnám týkající se zveřejnění údajů z účetnictví	38
9. Oceňování zásob vlastní výroby	39
9.1 Nové znění § 25 odst. 5 ZOÚ	39
9.2 Vybrané části z Důvodové zprávy týkající se změn v oceňování vlastních výkonů	39
10. Podíly na zisku	40
10.1 Nová omezující podmínka pro výplatu podílů na zisku	40

10.2	Vybraná část z Důvodové zprávy vztahující se k omezení výplaty podílů na zisku	41
10.3	Navazující ustanovení ze zákona o obchodních korporacích	41
10.3.1	Omezení výplaty zisku nebo jiných vlastních zdrojů	41
10.3.2	Zákonný rezervní fond	42
10.3.3	Podíly na zisku	42
11.	Vybrané části z Důvodové zprávy vztahující se ke konsolidované účetní závěrce	45
12.	Vybrané části z Důvodové zprávy vztahující se ke zprávě o platbách	47
13.	Novinky zákona o účetnictví účinné od 1. ledna 2017	49
	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s výkladem k 1. 1. 2017	55

1. Úvod

Zákonem č. 221/2015 Sb., který byl zveřejněn ve Sbírce zákonů dne 10. září 2015, je změněn nejen zákon o účetnictví, ale též:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a;
- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Při studiu novely zákona je určitě vhodné začít na jeho konci, tzn. získat informace, od kdy jsou novinky účinné. Obecně platí pravidlo, že ustanovení novely zákona použijí účetní jednotky poprvé v účetním období, které započalo v roce 2016 nebo později.

Výjimky tvoří plnění povinností týkající se zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy účetních jednotek, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem (blíže viz kapitola týkající se povinnosti zveřejnění údajů z účetnictví).

Speciální režimy týkající se novinek nalezneme v přechodných ustanoveních k dalším oblastem, mezi které patří:

- zařazení účetních jednotek do jednotlivých kategorií v roce 2016,
- změny týkající se oceňování majetku a závazků,
- řízení o uložení pokuty.

Vysvětlení, proč bylo nutné novelizovat zákon o účetnictví, nalezneme v Důvodové zprávě Ministerstva financí ČR k vládnímu návrhu novely zákona o účetnictví, která je součástí sněmovního tisku č. 398/0 (dále jen „Důvodová zpráva“).

Prioritně se jedná o povinnost členských zemí Evropské unie transponovat směrnici 2013/34/EU do svých národních legislativ. Další změny se týkají vazeb na rekodifikaci soukromého práva a dále nebylo možné opomenout i vazby na další zákony, kterých se změny v účetnictví bezprostředně dotýkají.

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o vládní novelu zákona o účetnictví, považují za důležité uvést i vybrané pasáže z Důvodové zprávy, a to jak v úvodu, tak i u jednotlivých změn konkrétních ustanovení. Celým komentářem se tedy jako ona pověstná „červená nitka“ potáhnou i vybrané pasáže z Důvodové zprávy.

1.1 Transpozice evropské směrnice do právního řádu ČR

Největší zásady do zákona o účetnictví vyplývají z transpozice evropské směrnice. Tyto změny budou dále rozpracovány v prováděcích vyhláškách k zákonu o účetnictví a následně též v českých účetních standardech.

V následujícím textu jsou uvedeny vybrané pasáže z Důvodové zprávy k novele ZOÚ:

„Cílem Strategie Evropa 2020 pro inteligentní a udržitelný růst je snížit administrativní zátěž a zlepšit podnikatelské prostředí, zejména pro malé a střední podniky, a podpořit jejich internacionalizaci. Evropská rada na svém zasedání ve dnech 24. a 25. března 2011 rovněž vyzvala k tomu, aby byla na úrovni Evropské unie i na úrovni členských států snížena celková regulační

zátěž, a to zejména pro malé a střední obchodní korporace, a navrhla opatření ke zvýšení produktivity, například odstranění byrokracie a zdokonalení regulačního rámce pro malé a střední obchodní společnosti.

V oblasti účetnictví došlo k realizaci shora uvedených záměrů a cílů vydáním směrnice. Směrnice byla vydána s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie (dále „Smlouva“), zejména čl. 50 odst. 1 Smlouvy. Do její působnosti náleží společnosti zejména s omezeným ručením, jako jsou společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti. Dále se směrnice vztahuje i na veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti. V souladu s čl. 50 odst. 2 písm. g) Smlouvy jsou z působnosti této směrnice vyloučeny účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku. V působnosti směrnice nejsou ani družstva. Cílem navrhované právní úpravy je transpozice a přizpůsobení s ohledem na Smlouvu zákona o účetnictví požadavkům, které vyplývají z výše uvedené směrnice. Článek 53 odstavec 1 směrnice v prvním pododstavci ukládá členským státům, aby uvedly v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 20. července 2015 s tím, že – v souladu se zněním druhého pododstavce tohoto odstavce – tyto předpisy se poprvé použijí na účetní závěrky sestavené za účetní období počínající dne 1. ledna 2016 nebo v průběhu kalendářního roku 2016. Jak je výše uvedeno, směrnice zrušuje tzv. Čtvrtou směrnicí (78/660/EHS) a Sedmou směrnicí (83/349/EHS) a v zásadě slučuje ustanovení těchto směrnic do směrnice jedné. V minulosti – včetně před vstupem České republiky do Evropské unie – byla již celá řada ustanovení Čtvrté a Sedmé směrnice transponována, jak do zákona o účetnictví (zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v původním znění z 12. prosince 1991, zákon č. 353/2001 Sb., ze dne 18. září 2001, zákon č. 437/2003 Sb., ze dne 25. listopadu 2003, a zákon č. 410/2010 Sb., ze dne 9. prosince 2010), tak do příslušných prováděcích předpisů vydaných k těmto zákonům. Část směrnice týkající se výkazu o správě a řízení podniku (čl. 20 směrnice) byla již také v minulosti transponována do zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů (zákonem č. 104/2008 Sb.).

Nově navrhovaná transpoziční úprava zákona o účetnictví se tedy týká výhradně nových ustanovení směrnice, případně se jedná o návrh zpřesňující dřívější úpravy v souvislosti s požadavky směrnice. Směrnice v některých svých ustanoveních umožňuje členským státům projev vlastní vůle při jejich aplikaci, nicméně tak, aby bylo dosaženo cílů a požadavků směrnice. Z výše uvedených důvodů se i rozdílová tabulka týká výhradně transpozice nových požadavků směrnice.“

V Důvodové zprávě nalezneme důležité informace nejen o skutečnostech, které se mění, ale též informace o tom, které úpravy nejsou akceptovány a proč:

„V důvodové zprávě k návrhu směrnice (číslo dokumentu Komise: KOM (2011) 684 v konečném znění ze dne 27. 10. 2011, důvodová zpráva, článek 4 – Komentáře k článkům) je uvedeno, že „Do celého textu byla zapracována řada změn, jež mají pojmosloví směrnice sladit s moderní účetní terminologií; těmito změnami však není dotčena obsahová podstata příslušných ustanovení. K těmto změnám patří například: náhrada pojmu „účetní závěrky“ za „finanční výkaz“ a náhrada „výroční zprávy“ za „zprávu vedení společnosti“. V současné době se nepovažuje za vhodné tuto moderní terminologii do současného znění zákona o účetnictví přebírat. Navrhuje se i nadále používat obecný pojem „účetní jednotka“, případně v dalších souvislostech „obchodní korporace“ v souladu s českým právním řádem, a nikoli pojem „podnik“. Stejně tak se navrhuje i nadále používat pojem „účetní závěrka“ na místo pojmu „finanční výkazy“ a navrhuje se i nadále používat pojem „výroční zpráva“ na místo pojmu „zpráva vedení podniku“. V případě, že by byly tyto nově používané pojmy zavedeny do stávajícího znění zákona o účetnictví, musela by tato terminologická změna proběhnout v celé řadě jiných právních předpisů, které uvedené

pojmy používají či se na ně odkazují. Pokud by taková úprava v celém českém právním řádu nebyla provedena, nastal by stav právní nejistoty, nehledě na nákladnost provedení těchto úprav.“

1.2 Reakce na nové právní předpisy

„V návrhu novely zákona o účetnictví se také reaguje na existenci jiných právních předpisů, které mají přímý dopad do povinností ukládaných účetním jednotkám právě zákonem o účetnictví. Zejména se jedná o zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. V návrhu novely zákona o účetnictví se v této souvislosti pojem „obchodní rejstřík“ nahrazuje pojem „veřejný rejstřík“.

V hlavě IV. výše uvedeného zákona se v § 66 písm. c) uvádí, že sbírka listin mimo jiné obsahuje: „c) výroční zprávy, řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky, nejsou-li součástí výroční zprávy, stanoví-li povinnost jejich uložení do sbírky listin zákon upravující účetnictví a vyžaduje-li jejich vyhotovení jiný zákon, návrh rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty a jejich konečnou podobu, nejsou-li součástí účetní závěrky, a zprávu auditora o ověření účetní závěrky.“ Tím je jednoznačně vymezeno, aby zákon o účetnictví tuto povinnost stanovil, neboť předchozí právní úprava (§ 38i písm. c) obchodního zákoníku) takové ustanovení neobsahovala. Kromě toho sbírka listin podle citovaného zákona již není vázána pouze na obchodní rejstřík. Zároveň, v kombinaci zmíněného zákona s článkem 32 odst. 1 směrnice dochází i ke změně v okruhu účetních jednotek, kterých se zveřejnění týká. Jedná se o rozšíření povinností zveřejňování i na další účetní jednotky, například spolky nebo ústavy. Proto se v dotčených ustanoveních návrhu novely zákona o účetnictví provádí potřebné rozlišení účetních jednotek a zároveň se navrhuje využít téměř všech možností daných členským státům podle směrnice ve smyslu zjednodušení či osvobození od povinností.“

1.3 Změny souvisejících zákonů

„Navrhované změny zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách jsou vyvolané pouze navrhovanými změnami v zákoně o účetnictví a navazujících prováděcích právních předpisech.

V případě zákona o daních z příjmů je reagováno na zrušení kategorie zřizovací výdaje jako dlouhodobého nehmotného majetku a v případě zákona o rezervách na znovuzavedení režimu jednoduchého účetnictví při splnění nastavených kritérií pro určité účetní jednotky, které nejsou zpravidla založené za účelem podnikání.

Navrhovaná změna zákona o auditorech reaguje na skutečnost, že došlo k přesunu úpravy obsahu zprávy auditora z účetní směrnice do směrnice o auditorech (2006/43/ES), kam tato úprava logicky patří. Obsah a rozsah zprávy auditora je definován v zákoně o auditorech. Návrhy předmětných změn upravují obsah zprávy auditora pouze v rozsahu, který upravuje účetní směrnice. Další navrhovaná změna zákona o auditorech reaguje na změny v rozsahu povinného auditu, zejména z pohledu začlenění ověřování výroční zprávy do celkového konceptu povinného auditu, které přinesla směrnice. Ostatní navrhované změny zákona o auditorech mají pouze legislativně technický charakter vyvolaný faktem, že novela zákona o auditorech v současné době prochází legislativním procesem a nelze postupovat jinak, než nezbytně nutné změny promítnout i v této novele.“

1.4 Dokončení rekodifikačních úprav

„Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., byly provedeny základní úpravy zákona o účetnictví v souvislosti s rekodifikací. V návrhu novely zákona o účetnictví se provádějí další drobné úpravy tak, aby zákon o účetnictví byl již v souladu s občanským zákoníkem i zákonem o obchodních korporacích. Tyto úpravy mají minoritní dopady do zákona o účetnictví a jejich cílem je zejména zajistit právní jistotu uživatelů zákona o účetnictví. Jedná se zejména o výslovnou úpravu názvů neziskových právnických osob, dále například o terminologické úpravy pojmů podnik, nájem apod. V zákoně o účetnictví se ale nezaměňuje pojem dluh za pojem závazek.

V novele zákona o účetnictví v souvislosti s rekodifikací (zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.) byla v § 2 za slovo „závazků“ vložena slova „včetně dluhů“, protože pojem závazek vymezuje v účetních předpisech účetní kategorii, která není totožná s civilně právním obsahem tohoto pojmu.

Účetní kategorie závazku obsahuje z největší části dluhy, o kterých je účtováno k datu uskutečnění účetního případu, zpravidla později než v okamžiku vzniku jejich právního vztahu. Pod účetní pojem závazek se rovněž zahrnuje specifický účetní závazek typu odložené daně, přijaté zálohy apod. Jedná se o po mnoho let užívaný pojem a předpokládá se jeho použití i nadále v účetních výkazech.

Předpokládá se obecné vymezení pojmu závazek namísto dosavadního výčetového vymezení prostřednictvím struktury rozvahy a obsahového vymezení jejich položek až v novém zákoně o účetnictví, který bude připraven.“

1.5 Nová úprava jednoduchého účetnictví

„Systém jednoduchého účetnictví byl ze zákona o účetnictví vyřazen zákonem č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, s účinností od 1. ledna 2004, de facto článkem IV. Zrušovací ustanovení, kterým byla zrušena vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví s tím, že podle § 38a zákona o účetnictví bylo některým účetním jednotkám (občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní osobnost, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právní osobou a honební společenstva) umožněno i nadále vést jednoduché účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč. 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. Předloženým návrhem se upravuje neuspokojivý stav, kdy některým účetním jednotkám bylo umožněno postupovat v souladu s již zrušeným právním předpisem. Předkládaná úprava reflektuje společenskou poptávku po jednoduchém účetnictví, zejména ze strany velmi malých účetních jednotek, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání a které vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost. Nicméně jsou natolik malé a nedisponují dostatečnými vlastními kapacitami, které by jim umožňovaly vedení podvojného účetnictví či by toto vedení pro ně bylo finančně a administrativně náročné. Navrhovaný rozsah jednoduchého účetnictví je pro potřeby těchto účetních jednotek a požadavky na vykazování jejich finanční situace zcela postačující a neklade na ně další administrativní a finanční nároky. V souvislosti s účinností

nového občanského zákoníku vznikla od 1. ledna 2014 u dotčených účetních jednotek (a zároveň u spolků vzniklých do 1. ledna 2014) také určitá právní nejistota spočívající v tom, zda jak stávající, tak nově vzniklé účetní jednotky výše uvedeného charakteru mohou i nadále pokračovat ve vedení jednoduchého účetnictví, resp. zda mohou nově vzniklé účetní jednotky jednoduché účetnictví začít používat. Problematika nové úpravy jednoduchého účetnictví byla velmi podrobně diskutována nejen v rámci pracovní skupiny pro účetnictví při Ministerstvu financí, ale byla také předmětem podrobné diskuse na úrovni Národní účetní rady (složené ze zástupců Komory auditorů České republiky, Komory daňových poradců České republiky, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické v Praze) s tím, že byl přijat konsenzus o znovuzavedení a o legalizaci jednoduchého účetnictví. Problematika „obnovy“ jednoduchého účetnictví byla také řešena se zástupci dotčených účetních jednotek a má jejich podporu. Aby bylo docíleno vyšší právní jistoty nejen u dotčených účetních jednotek, ale též u správců daní, navrhuje se znovu zavést možnost vedení jednoduchého účetnictví některými, přesně specifikovanými účetními jednotkami při splnění určitých kritérií. Znovuzavedením jednoduchého účetnictví, při současném zrušení stávajícího § 38a, bude vedení jednoduchého účetnictví opět plně legalizováno.“

1.6 Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy

„Vzhledem k tomu, že směrnice vyžaduje, aby byla do národních právních systémů transponována do 20. července 2015 (s předpokládanou účinností od 1. ledna 2016), je nezbytné k uvedeným datům reagovat na požadavky, které směrnice klade, novelou zákona o účetnictví. Novela zákona o účetnictví reaguje jednak na změny vyplývající z této směrnice (dosud neexistující kategorizace účetních jednotek a konsolidačních celků, definice subjektů veřejného zájmu a dosud neexistující zpráva o platbách), tak i na změny vyplývající ze zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a na dokončení úprav v souvislosti s rekodifikací.“