

Scope of Accounting, Financial Statements and Disclosure after Amendment to the Act on Accounting in the Czech Republic

Václav Černý

University of Economics
Faculty of Finance and Accounting, Department Financial Accounting and Auditing
Winston Churchill Sq.4, 130 67 Prague 3, Czech Republic
E-mail: cemyvac@vsc.cz

Abstract: *this article focuses on the scope of accounting, compilation and disclosure of financial statements and deals with the changes that have occurred following the amendment to the Act on Accounting in the Czech Republic. These changes are due to the introduction of new categories of entities according to selected criteria. As a result of the transformation of the European Parliament and Council Directive 2013/34 / EU, the amendment to the Act on Accounting is due to the transformation. Since the amendment to the Act on Accounting is complicated and relatively incomprehensible, the aim of this article is to contribute to the clarification of the whole issue and the promotion of critical positions.*

Keywords: *Accounting, Accounting Act, Scope of Accounting, Financial Statements, Disclosure*

JEL codes: M 41

1 Kategorizace účetních jednotek podle zákona o účetnictví

Zákon o účetnictví v novelizovaném znění v souladu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU rozděluje podniky (účetní jednotky) do čtyř kategorií. Kategorizace podniků je řešena v paragrafu 1b tohoto zákona. Pro začlenění do jednotlivých kategorií je určující překročení dvou ze tří ukazatelů ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. Těmito ukazateli jsou celková hodnota aktiv (v hodnotě netto), roční úhrn čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období. Podle hodnot těchto údajů jsou účetní jednotky rozděleny na mikro (aktiva pod 9 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátu pod 18 mil. Kč a počet zaměstnanců pod 10), malé (pod 100 milionů Kč, 200 milionů Kč a 50 zaměstnanců), střední (pod 500 milionů Kč, 1 000 milionů Kč, 250 zaměstnanců) a velké (ty které překračují dva ze tří ukazatelů pro střední podniky). Bez ohledu na výše uvedené ukazatele jsou velkými účetními jednotkami subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky.

Subjektem veřejného zájmu jsou podle paragrafu 1a zákona o účetnictví účetní jednotky uvedené v paragrafu 19a, odstavce 1 (účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu – sestavují závěrky podle mezinárodních standardů IFRS), bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem, pojišťovnou nebo zajišťovnou, penzijní společností a zdravotní pojišťovnou. Speciální režim těchto jednotek není předmětem tohoto článku.

Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

Pro účely tohoto článku se nebudu zabývat skupinami podniků, ani konsolidovanými účetními jednotkami. Předmětem mého zájmu nebudou ani účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Výše uvedená kategorizace účetních jednotek je pak jedním z hledisek pro určení, v jakém rozsahu má vést účetní jednotka svoje účetnictví, v jakém rozsahu sestavovat svoji účetní závěrku a v jakém rozsahu tuto závěrku zveřejňovat. Spoluurčujícími faktorem také může být hledisko, zda se jedná o účetní jednotku s povinným nebo nepovinným auditem.

S novelou zákona o účetnictví se situace komplikuje, již neplatí základní jednoduchá úměra, že účetní jednotky zveřejňují svoji účetní závěrku v rozsahu, v jakém ji sestavují.

2 Rozsah vedení podvojného účetnictví

V tomto článku se budu zabývat pouze účetními jednotkami, které účtují v soustavě podvojného účetnictví, s ohledem na rozsah článku a jeho přehlednost se nebudu zabývat účetními jednotkami, které mohou vést jednoduché účetnictví (podle paragrafu 1f zákona o účetnictví neplátcí DPH, jejichž příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 miliony korun, jejichž hodnota majetku současně nepřesáhne 3 miliony korun a jedná se o spolek nebo pobočný spolek, odborovou organizaci, organizaci zaměstnavatelů, církví nebo honební společenství).

Podvojně finanční účetnictví mohou podniky vést ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. Podle zákona o účetnictví účtují podniky v plném rozsahu, pokud nesplní podmínky zákona o účetnictví a jiných předpisů, podle kterých mohou účtovat ve zjednodušeném rozsahu.

Ve zjednodušeném rozsahu mohou svoje účetnictví vést účetní jednotky, které splní následující podmínky:

- Pokud tak u příspěvkové organizace rozhodne její zřizovatel,
- je malou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem (které to jsou je stanoveno v paragrafu 20 zákona, eventuálně jiných předpisech),
- je spolkem nebo pobočným spolkem,
- je odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
- je organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů, pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
- je církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví, náboženskou společností,
- je honebním společenstvem,
- je obecně prospěšnou společností,
- je nadačním fondem,
- je ústavem,
- je společenstvím vlastníků jednotek,
- je bytovým družstvem nebo
- je sociálním družstvem.

Rozdíl mezi vedením účetnictví ve zjednodušeném a plném rozsahu upravuje paragraf 13a zákona o účetnictví. Podle tohoto paragrafu účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

- sestavují účtový rozvrh členěný pouze do účtových skupin,
- mohou spojit účtování v účetním deníku s účtováním v hlavní knize,
- nepoužijí ustanovení paragrafu 25, odst. 3 zákona s výjimkou odpisů (účtování pouze jistých zisků, přihlídnutí k zásadě opatrnosti),
- nepoužijí ustanovení paragrafu 26, odst. 3 zákona, týkající se opravných položek a rezerv, s výjimkou rezerv a opravných položek podle zvláštních právních předpisů,
- nepoužijí ustanovení paragrafu 27 zákona (oceňování zejména tržní hodnotou).

Na vedení účetnictví buď ve zjednodušeném, nebo v plném rozsahu podle splnění příslušných, výše popsaných podmínek navazuje sestavování účetních závěrek.

3 Sestavování účetní závěrky

Náležitosti a rozsah účetní závěrky upravuje paragraf 18 zákona o účetnictví. Podle tohoto paragrafu účetní závěrku tvoří rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce, obsahující důležité informace k sestaveným účetním výkazům a použitým metodám. Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje i přehled o peněžních tocích (cash-flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu. Podle téhož paragrafu účetní jednotky uvedené v paragrafu 1a písmeno b) až d) přehled o peněžních tocích nesestavují (banky, živnostenská a spotřební družstva, pojišťovny nebo zajišťovny, penzijní společnosti). Povrchní aplikace tohoto paragrafu by mohla vést k mylnému závěru, že tyto výše uvedené subjekty veřejného zájmu přehled o peněžních tocích nesestavují. Avšak tentýž paragraf stanoví, že konkrétní podmínky sestavení účetní závěrky a obsah přílohy upravují prováděcí předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek (vyhlášky č. 500–510/2002 Sb.), takže při postupu v konkrétních případech nestačí se řídit pouze zákonem o účetnictví, ale musí být brány v úvahu i ustanovení prováděcích předpisů a příslušných Českých účetních standardů.

Účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrky v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu mohou účetní závěrku sestavovat účetní jednotky (pokud zákon nestanoví jinak), které nemají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem mají účetní jednotky podle paragrafu 20 zákona o účetnictví (kromě účetních jednotek, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní zákon). Jedná se o:

- velké účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek), které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni, za něž se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z dosažených hodnot – aktiva celkem 40 milionů Kč, roční úhrn čistého obrátu 80 milionů Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,
- ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly 2 nebo více z výše uvedených hodnot.

Povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem může stanovovat také jiný předpis – např. zákon 248/1995 Sb., který stanoví tuto povinnost obecně prospěšným společnostem, pokud jsou příjemcem dotací ze státního rozpočtu nebo rozpočtu územně správních celků

ve výši přes 1 milion Kč nebo nezřídily dozorčí radu nebo výše čistého obrátu přesáhne 10 milionů Kč. (Paragraf 19, odst. 2 zákona 248/1995 Sb.).

Účetní jednotky, které mají za povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, musí podle paragrafu 21 zákona o účetnictví sestavovat výroční zprávu, která kromě dalších informací obsahuje údaje z účetní závěrky včetně zprávy auditora.

Paragraf 19a zákona o účetnictví předepisuje pro účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, účtování a sestavování účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS).

4 Zveřejňování účetní závěrky

Účetní závěrka je sestavována proto, aby přinášela informace širokému okruhu uživatelů. Paragraf 21a zákona o účetnictví upravuje způsoby zveřejňování účetní závěrky. Podle tohoto paragrafu musí účetní závěrku nebo přehled o majetku a závazcích a výroční zprávu zveřejňovat ty, které jsou zapsány ve veřejném rejstříku nebo jim tuto povinnost stanoví zvláštní předpis. Účetní závěrku sestavují účetní jednotky v rozsahu, v jakém byla sestavena, účetní jednotky mající za povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem ji zveřejňují v rozsahu a znění v jakém byla ověřena. Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit také zprávu auditora, pokud mají za povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Tento paragraf dále upravuje lhůty zveřejnění, které je nutno dodržet.

Zajímavostí je, že malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost neukládá jiný předpis.

5 Závěr

V článku jsem se zabýval kategorizací účetních jednotek, rozsahem vedení jejich účetnictví, následným způsobem sestavování účetní závěrky a jejím zveřejňováním. V souvislosti s nutností provést rekonstrukci Směrnice Evropského parlamentu a Rady Evropy 2013/34 EU do zákona o účetnictví a jiných předpisů České republiky došlo k jistému znehlednění a zkomplikování celé problematiky. Dostát všem regulacím nejen zákona o účetnictví, ale také všem zvláštním předpisům vyžaduje erudici a hlubokou orientaci v problematice. Další aplikace v budoucnosti ukáží další nejasnosti a problémy, které jistě budou řešeny cestou novel. Krátkost platnosti těchto novel zatím neumožňuje hlubší analýzy.

Cílem článku bylo přispět k informovanosti a zprůhlednění této problematiky.

Literární zdroje a jiné odkazy / References

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů ve znění pozdějších předpisů