

ZÁKON O ÚČETNICTVÍ V PRAXI

MD

D

- *právní stav k 1. 1. 2011*
- *nová pravidla pro používání mezinárodních účetních standardů*
- *změny pravidel pro konsolidaci*
- *nová pravidla pro udělování pokut*

**5. aktualizované
vydání**

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 **trestně stíháno**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umisťování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.



Copyright © Grada Publishing, a.s.



Copyright © Grada Publishing, a.s.

Edice Účetnictví a daně

Ing. František Louša

Zákon o účetnictví v praxi

5. aktualizované vydání

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 4 294. publikaci

Realizace obálky Jan Dvořák

Sazba Jan Šístek

Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová

Počet stran 144

Páté vydání, Praha 2002, 2004, 2006, 2009, 2011

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s.

© GRADA Publishing, a.s., 2011

ISBN 978-80-247-3848-2 (tištěná verze)

GRADA Publishing: tel.: 234 264 401, fax 234 264 400, www.grada.cz

ISBN 978-80-247-7400-8 (elektronická verze ve formátu PDF)

© Grada Publishing, a.s. 2012

Obsah

ÚVOD	7
ZÁKON Č. 563/1991 SB., O ÚČETNICTVÍ, S VÝKLADEM K 1. 1. 2011	9
ČÁST PRVNÍ Obecná ustanovení	9
§ 1	9
§ 2 Předmět účetnictví	13
§ 3	14
§ 4	17
§ 5	25
§ 6	26
§ 7	27
§ 8	33
ČÁST DRUHÁ Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy	
a účetní knihy	35
§ 9 Rozsah vedení účetnictví	35
§ 10	37
§ 11	37
§ 12 Účetní zápisy	40
§ 13 Účetní knihy	43
§ 13a Zjednodušený rozsah účetnictví	46
§ 14 Směrná účtová osnova a účtový rozvrh	48
§ 15	50
§ 16 Ostatní ustanovení o účetních knihách	50
§ 17 Otevírání a uzavírání účetních knih	50
ČÁST TŘETÍ Účetní závěrka	53
§ 18 Účetní závěrka	53
§ 19 Rozvahový den	55
§ 19a Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a stanovení účetní závěrky	63
§ 20 Ověřování účetní závěrky auditorem	65
§ 21 Výroční zpráva	68
§ 21a Způsoby zveřejňování	70
§ 22	74
§ 22a	74
§ 22b	75
§ 23	77
§ 23a Použití mezinárodních účetních standardů v konsolidaci	78
§ 23b	79
ČÁST ČTVRTÁ Způsoby oceňování	80
§ 24	80
§ 25	84
§ 26	87
§ 27	90
§ 28	94

ČÁST PÁTÁ	Inventarizace majetku a závazků	97
§ 29		97
§ 30		99
ČÁST ŠESTÁ	Úschova účetních záznamů	103
§ 31		103
§ 32		104
ČÁST SEDMÁ	Ustanovení společná, přechodná a závěrečná	105
§ 33	Účetní záznam	105
§ 33a	Průkaznost účetního záznamu	109
§ 34	Přenos průkazného účetního záznamu	113
§ 35	Opravy a ostatní ustanovení o účetních záznamech	114
§ 36		116
§ 37	Správní delikty	117
§ 37a	Sankce	118
§ 37aa		120
§ 37ab	Společná ustanovení ke správním deliktům	121
§ 37b		122
§ 38		122
§ 38a		122
Čl. II zákona č. 353/2001 Sb.	Přechodná ustanovení	123
Čl. II zákona č. 304/2008 Sb.	Přechodná ustanovení	124
Čl. II zákona č. 410/2010 Sb.	Přechodná ustanovení	124
Výtah z důvodové zprávy k novele zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb.		124
Výtah z důvodové zprávy k novele zákona o účetnictví č. 304/2008 Sb.		132
Výňatek z informací MF k některým skutečnostem uvedeným v zákoně o účetnictví ve znění platném od 1. 1. 2005		136
Poznámka autora k podpisování účetních dokladů		137
Poznámka autora k zálohám na dlouhodobý majetek v cizí měně		139

Úvod

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. (dále jen Zákon) zaznamenal od posledního vydání této publikace (ke stavu platnému od ledna 2009) další 3 novely, z toho dvě byly pouze formální. Ta poslední novela, č. 410/2010 Sb. je poněkud rozsáhlejší a proto bylo potřeba tuto publikaci novelizovat.

Stále nelze tvrdit, že po všech novelách je naše účetnictví zcela kompatibilní s pravidly, vyhlášenými mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS), které jsou od roku 2005 povinni aplikovat všichni emitenti cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, tj. na burzách a u nás též v RMS.¹ Dovolují si dokonce tvrdit, že tomu tak ani nikdy nebude, pokud se použití standardů nestane v rámci EU povinností. Ne všechny IAS/IFRS jsou implementovány do současné podoby našich účetních předpisů. Jde například o IAS 11 – Stavební smlouvy, IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 – Leasingy, IAS 38 – Nehmotná aktiva, IAS 40 – Investice do nemovitostí a další. Na druhé straně, obzvláště pro malé účetní jednotky, není ani plné přizpůsobení mezinárodním standardům potřebné. Jde spíše o to, aby byly zohledněny alespoň základní principy, jako přednost obsahu před formou, způsoby oceňování, stanovení odpisové základny a metod odpisování atd. Domnívám se ale, že dokud nedojde k odstranění vazby výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví na výpočet základu daně z příjmů, tak k některým podstatnějším úpravám nemůže dojít, a to ani v novém Zákonu, jehož vydání je stále v nedohlednu.

Účetnictví je systém, jehož hlavním cílem je podat hospodářskému vedení účtujícího subjektu a jeho vlastníkům co nejpřesnější informace o tom, jaký je stav majetku, závazků a výsledek hospodaření příslušné účetní jednotky a díky čemu bylo dosaženo vykazovaného stavu. Informace získané z účetnictví využívají či mohou využívat též investoři, úvěrující osoby, zaměstnanci, dodavatelé a zákazníci, vláda a její orgány i obecná veřejnost. Tyto osoby jsou nazývány uživateli účetnictví. Mezi tyto uživatele můžeme zahrnout též menšinové akcionáře, kteří nemohou či nejsou schopni se jiným způsobem seznámit s hospodařením společnosti. Všem těmto uživatelům, kteří mají zájem o ekonomické informace příslušné účetní jednotky, jsou tyto předávány prostřednictvím účetních výkazů. Manažeri a vlastníci mají možnost získat všechny potřebné informace i bez sestavení účetní závěrky, a proto ti se mezi uživatele obvykle nezahrnují.

Současný zákon o daních z příjmů předpokládá, že základ daně se odvíjí od výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví. I když byla zrušena soustava jednoduchého účetnictví (určitým vybraným účetním jednotkám však byla tato možnost zachována), zůstal zachován systém různého zdanění, nyní podnikatelských účetních jednotek a podnikatelů, kteří nejsou účetní jednotkou a těch, co vedou účetnictví. Je zřejmé, že tato situace se podobá situaci, v jaké by např. byli dva rybáři, kdy ten, který má loď přesahující jisté, státem předem dané rozměry, by musel mít též větší oka na síti. V našem případě dva obchodníci na jedné ulici nemají stejné daňové poměry, protože jeden z nich překročil jisté, předem dané hranice a z toho mu vyplývá povinnost vést účetnictví. V důsledku toho, kromě jiného, smí odčítat nakoupené zásoby od základu daně z příjmů až při jejich spotřebě a na druhé straně je mu daňový základ tvořen i vystavenými a nezinkasovanými fakturami. Jeho konkurent, který předepsaných hranic nedosáhl, při výpočtu své daně provádí naprostý opak, tj. nakoupené zásoby okamžitě odčítá od daňového základu a zahrnuje do něj pouze zinkasované tržby. Ten první sice může zahrnovat do daňového základu i nezaplacené dodavatelské faktury na služby a nezahrnovat přijaté a zaplacené zálohy, to ale v převážné většině případů nemůže nahradit uvedené nevýhody. Z toho důvodu se drobní podnikatelé brání vést účetnictví, i když jim dává lepší podklady pro jejich podnikatelskou činnost než pouhá daňová evidence. Tomuto tlaku podlehl i vláda

a parlament, což se projevilo ve zvýšení limitu, při jehož překročení je nutno vést (podvojně) účetnictví (viz zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů č. 261/2007 Sb.).

Pro správné vedení účetnictví je třeba leckdy zaúčtovat i operace, které nemají vliv na základ daně a nebo jsou daňově nevýhodné. Tomu se podnikatel pochopitelně brání. Proto se již delší dobu navrhuje odloučení účetnictví od daní. K takovému závěru došla i již neexistující „Komise ministra financí pro otázky regulace a dalšího rozvoje účetnictví a auditu“, která navrhovala, kromě vyššího propojení našich účetních postupů na mezinárodní účetní standardy, i zrušení vazby daňového základu na výsledek zjištěný v účetnictví. To by mělo být uskutečněno, cituji: „*Definováním základu daně jako rozdílu mezi daňově relevantními příjmy a daňově relevantními výdaji, bez ohledu na to, jak (nebo zda vůbec) jsou zobrazeny v účetnictví.*“ Za výsledek práce této komise lze považovat i zrušení jednoduchého účetnictví a zavedení zjednodušeného (podvojného) účetnictví, tak jak upravuje současná verze Zákona. Vazba výsledku hospodaření zjištěného účetnictvím na daňový základ však zůstala zachována. Činnost této komise po vydání zákona č. 437/2003 Sb., skončila. V roce 2005 byla ustanovena nová komise, která měla připravovat další úpravy. V rámci této komise byly vytvořeny různé sekce, mimo jiné i pro rozvoj účetnictví. V roce 2006 by, mimo jiné, měla komise dle doporučení zprávy Světové banky provést analýzu potřebnosti možnosti vzniku nového orgánu, který by zajišťoval přípravu návrhů ČÚS v podnikatelské sféře, při čemž se předpokládala možnost připustit k přípravě standardů širokou veřejnost. Bylo navrhováno, aby do nového vydání Zákona byly návrhy na změny ČÚS připravovány sekci pro rozvoj účetnictví této komise. Mezi další úkoly patřilo třeba zvážení možnosti širšího používání mezinárodních standardů atd. V současné době již ani o činnosti této komise není nic slyšet.

Vyhlášky, kterými jsou od roku 2003 rozváděny některá ustanovení Zákona, byly též novelizovány, a to v roce 2003, 2005, 2007 a 2008. Poslední novela (č. 419/2010 Sb.) platí od účetního období zahájeného v roce 2011, některá její opatření se použijí již v účetním období zahájeném v roce 2010.

Platnost postupů účtování skončila prosincem 2003, ale jejich téměř doslovné znění bylo vydáno ve Finančním zpravodaji 1/2004 jako České účetní standardy. Poté vyšly 3 novely (2005, 2007 a 2009), poslední drobnou novelu ČÚS č. 013 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, platnou od roku 2011, vydalo MF ve Finančním zpravodaji č. 6/2010 pod čj. 281/115 874/2010-281.

Protože celý Zákon pojednává pouze o podvojném účetnictví, není v něm používáno slovo „podvojně“.

V této publikaci jsou rozváděna ustanovení Zákona po novele č. 410/2010 Sb., která je účinná od 1. ledna 2011. Některá ustanovení této novely platí již pro konsolidované účetní závěrky za účetní období zahájené v roce 2010 a pro sestavení výkazů vybraných účetních jednotek za tento rok. Na tato ustanovení je v textu upozorněno za příslušným odstavcem či paragrafem.

Změněný nebo nový text Zákona oproti stavu, který byl popsán v předchozím vydání této publikace, tj. k 1. lednu 2009, je uveden tučně, zrušený text je ponechán, ale jeho písmo je přeškrtnuto.

Citace předpisů jsou uváděny kurzivou.

Podtržený text uvedený před citací Zákona upozorňuje na odstavce, jejichž nedodržení je pokutováno.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s výkladem k 1. 1. 2011

ČÁST PRVNÍ Obecná ustanovení

§ 1

- (1) Tento zákon stanoví v souladu s právem **Evropské unie**¹⁾ rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.
- (2) Tento zákon se vztahuje na
- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
 - b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
 - c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
 - d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
 - e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrát podle zákona o dani z přidané hodnoty^{1a)} včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obrátu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
 - f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
 - g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu,^{1b)} pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) nebo,
 - h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis, (dále jen „účetní jednotky“).

Ustanovení písmen d) až h) se použijí i pro zahraniční fyzické osoby

- (3) Tento zákon dále stanoví podmínky zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu. Zjišťováním účetních záznamů pro potřeby státu se rozumí soubor činností, které směřují ke shromažďování účetních záznamů od vybraných účetních jednotek v centrálním systému účetních informací státu a k sestavení účetních výkazů za Českou republiku. Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí,

Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

- (4) *Zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu, včetně sestavování účetních výkazů za Českou republiku, provádí Ministerstvo financí (dále jen „ministerstvo“), které též spravuje centrální systém účetních informací státu.*

¹⁾ Čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, ve znění směrnic Rady 83/349/EHS, 84/569/EHS, 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS, 94/8/ES, 1999/60/ES, směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES a 2009/49/ES.

Sedmá směrnice Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách, ve znění směrnic Rady 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS, směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES a 2009/49/ES.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008.

^{1a)} § 6 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

^{1b)} § 829 a následující občanského zákoníku.

V prvním odstavci prvního paragrafu je poukázáno na soulad Zákonu s právem Evropské unie a na několik základních norem. V dalším odstavci je stanoveno, kdo se musí řídit tímto Zákonem a že ty osoby, na které se vztahuje, se nazývají účetní jednotka. Zákon ale v § 19a a v § 23a stanoví, na koho se jeho ustanovení vztahují jen omezeně, protože musí používat mezinárodní účetní standardy a v § 9 též podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Především je nutno řešit, co se rozumí „vedením“ účetnictví, protože Zákon v základním ustanovení prvního odstavce stanoví, že se zabývá rozsahem a způsobem vedení účetnictví, přičemž je třeba vzít v úvahu ustanovení § 3, dle kterého je účetnictvím pouze podvojně účetnictví. Rozsah vedení účetnictví je stanoven v § 9 Zákonu, ale co se rozumí „vedením účetnictví“ v Zákoně není upřesněno, i když by se z formulace prvního odstavce dalo odvodit, že vedením účetnictví je vše co Zákon obsahuje, kromě stanovení rozsahu vedení účetnictví, požadavků na průkaznost a podobných dalších ustanovení, které se netýkají přímo účetnictví, jako je udělení zmocnění pro MF, pokutování atp.

Zákon stanoví, co vše je potřebné pro správné vedení účetnictví. V § 4 odst. 8 je předepsáno při vedení účetnictví dodržovat směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody. V § 8 odst. 3 je stanoveno, že účetnictví je úplné, pokud je, mimo jiné, sestavena účetní závěrka a výroční zpráva. Pod pojmem vedení účetnictví si lze pak představit veškerou činnost s účetnictvím přímo související a popsanou v Zákoně, tj. především vystavování účetních dokladů a jejich zapisování do účetních knih včetně sestavování účetní závěrky. Do vedení účetnictví patří vedení skladové evidence, sestavování různých přehledů s účetnictvím souvisejících, finanční analýzy informací získaných účetnictvím atp. Součástí vedení účetnictví je jistě i oceňování majetku a závazků jak před jejich zapsáním do účetních knih, tak i k rozvahovému dni. Inventarizace je jistě součástí vedení účetnictví, i když není uvedena ve výčtu toho, co tvoří účetnictví úplným, protože její neprovedení má za důsledek neprůkaznost účetnictví. Domnívám se však, že je sporné, zda do vedení účetnictví patří i archivace, ale vzhledem k ustanovení prvního odstavce bychom i tuto činnost mohli považovat za její součást. Ustanovení o průkaznosti jsou v preambuli k zákonu uvedeny, takže jediné co nám zbývá a co

logicky nemůže být součástí vedení účetnictví, jsou sankce. Obávám se však, že neuvedení sankcí ve výčtu obsahu zákona bohužel asi nemá za následek nemožnost jejich udělení.

Slovo „způsob“ se v Zákoně vyskytuje mnohokrát, např. způsob oceňování, způsob inventury, použití účetních metod určitým způsobem atp. To ale nevysvětluje, co se rozumí způsobem vedení účetnictví. Zákon se konečně ani dle mého názoru přímo nezabývá způsobem zapisování do účetních knih a sestavování účetní závěrky, to je spíše úkolem prováděcích vyhlášek a standardů.

V širším pojetí pak do vedení účetnictví patří i sestavování předběžných a výsledných kalkulací a dokonce i tzv. manažerské účetnictví, v kterém se sestavují podklady pro manažerská rozhodování. Tyto věci ale již nejsou upraveny tímto Zákonem, protože jeho účelem je zajistit takové zpracování účetnictví, které je zaměřeno na účetní závěrku určenou investorům a jiným osobám stojícím mimo účetní jednotku.

Zvýraznění stanovení požadavků na průkaznost účetnictví v předmětu Zákona jistě také není nevýznamné.

Účetní jednotkou jsou všechny právnické osoby, bez ohledu na to, zda podnikají.

Právnické osoby, jsou osoby vymezené v § 18 občanského zákoníku takto:

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob,
- b) účelová sdružení majetku,
- c) jednotky územní samosprávy,
- d) jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon, jako např. zákon č. 72/1994 Sb., o společenství vlastníků bytových jednotek, jak je uvedeno v jeho § 9.

Sdružení fyzických osob je právnickou osobou tehdy, když je ustaveno dle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů. Sdružení právnických osob je možné založit dle ustanovení § 20f – 20j občanského zákoníku; stát je právnickou osobou, pokud se stane účastníkem občanskoprávních vztahů, jak je uvedeno v § 21 občanského zákoníku. Od roku 2010 bylo zavedeno účetnictví státu, ale stát se účetní jednotkou nestává. Zákon při tom stanoví v § 1 odst. 3, kdo se stává tzv. vybranou účetní jednotkou.

Mezi jiné subjekty, které jsou ze zákona právnickou osobou, patří především obchodní společnosti a družstva, protože to tak stanoví § 56 a 222 obchodního zákoníku. I příspěvkové a další organizace vyjmenované v § 54 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích, patří mezi právnické osoby.

Právnickou osobou není sdružení vytvořené dle Hlavy XVI (§ 829–841) občanského zákoníku. Je třeba nezapomenout, že účastníkem takového sdružení mohou být jak fyzické, tak i právnické osoby. Zmíněné ustanovení občanského zákoníku nevylučuje ani organizační složku státu z možnosti být účastníkem takového sdružení.

Kdo je zahraniční osobou je upraveno v § 21 obchodního zákoníku. Takovouto osobou se rozumí fyzická osoba s bydlištěm nebo právnická osoba se sídlem mimo území České republiky. Toto ustanovení znamená, že cizinec, který má u nás povolen trvalý pobyt, je považován za tuzemce, kdežto náš občan s bydlištěm v cizině je zahraniční osobou, protože není rozhodující státní příslušnost, ale bydliště. Na druhé straně obchodní společnost se sídlem u nás, není zahraniční osobou, i když jejími vlastníky jsou zahraniční osoby ať již právnické či fyzické.

Zahraniční osoba se stává účetní jednotkou, pokud na území našeho státu podniká nebo provozuje jinou činnost podle zvláštního právního předpisu. Bližší vysvětlení, co se rozumí takovouto činností, případně které jsou to předpisy, Zákon neuvádí. Dá se ale předpokládat,

že to jsou činnosti a právní předpisy, které jsou vyjmenované v živnostenském zákoně² jako činnosti, které nejsou živností. Podnikáním podle obchodního zákoníku⁴ je i činnost vykonávaná podle zvláštního předpisu, a proto zmínka o vyvíjení jiné činnosti se zdá zbytečná. To by neplatilo v případě, že by byl úmysl postihnout i ty osoby, které nepodnikají soustavně, ale v tom případě by byl Zákon přísnější na zahraniční osoby než na české, protože u těch se o jiné činnosti nezmiňuje.

Od roku 2011 již neplatí, že zahraniční fyzická osoba, která na území našeho státu podniká (nebo provozuje jinou činnost dle zvláštních právních předpisů) je účetní jednotkou, i když nenaplní podmínky dané v písmenu e) § 1 Zákona. Naopak, i pro zahraniční fyzickou osobu platí tytéž podmínky jako pro občana České republiky (viz dále).

Která instituce je organizační složka státu je vymezeno v § 3 a 51 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Vyjmenované osoby jsou účetní jednotkou, i když nejsou právnickou osobou. Proto bylo nutno, aby byla organizační složka státu též uvedena ve výčtu subjektů, které mají povinnost vést účetnictví.

Účetní jednotkou se mohou stát též některé podnikající tuzemské fyzické osoby, a to:

- Fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku.³ Je třeba připomenout, že podnikající zahraniční osoby mají povinnost zápisu do obchodního rejstříku vždy, až na fyzické osoby, které jsou státními příslušníky členských států EU nebo jiných států, tvořících Evropský hospodářský prostor. Kromě těch osob, které jsou zapsány do obchodního rejstříku povinně, mohou být podnikající fyzické osoby zapsány též dobrovolně. I v tomto případě mají pak povinnost vést účetnictví.
- Ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli.⁴ Aby mohla být dle obchodního zákoníku činnost podnikáním, musí být provozována soustavně. Soustavná činnost nemusí být trvalá a nepřetržitá, musí však mít opakovaný, respektive pokračující charakter. Proto je soustavnou činností i činnost sezónní, která má krátkodobou povahu, ale vykazuje znak soustavnosti a podnikáním není činnost příležitostná či ojedinělá. Podnikání je tedy širší pojem, než jak je podána živnost v živnostenském zákoně. Proto jsou podnikateli i advokáti, lékaři, daňoví poradci, auditoři apod. Zákon ale nevyžaduje vedení účetnictví u všech těchto osob, ale pouze u těch, jejichž zdanitelný obrát dle § 6 odst. 2 zákona o DPH včetně výnosů osvobozených od této daně, které nejsou součástí obrátu definovaného zákonem o DPH, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok 25 mil. Kč. Zákon o DPH (ZDPH) definuje v § 6 obrát pro osoby, které nevedou účetnictví, jako souhrn úplat (viz § 4 odst. 1a ZDPH) bez daně včetně dotace k ceně za uskutečnění plnění a upřesňuje, které úplaty to jsou a které se do obrátu nezahrnují. V § 2 ZDPH je vysvětleno, co pro účely tohoto zákona je a co není předmětem daně (a v § 94 a 95 kdy vzniká povinnost registrace k DPH). Do obrátu (příjmů, úplat) na rozdíl od obrátu pro DPH, se pro zjištění, zda vzniká účetní jednotka, zahrnují též příjmy z převodu nebo nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (pokud jsou činitelny v rámci podnikatelské činnosti) a příjmy z finančních a pojišťovacích činností prováděných v rámci podnikání.
- Fyzické osoby, které se tak samy rozhodnou. Těmito osobami mohou být i nepodnikající osoby, např. ty, které pronajímají svůj majetek a které se rozhodnou v souladu s ustanovením § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů vést účetnictví.
- V neposlední řadě jsou účetní jednotkou i ty podnikající fyzické osoby, které jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, v kterém alespoň jeden z účastníků vede účetnictví, resp. má za povinnost účetnictví vést. Při posuzování splnění kriteria obrátu jednotlivými účastníky sdružení se rozdělí obrát získaný sdružením celkem v poměru podle zákona nebo smlouvy o sdružení. Tento druh sdružení nemůže být účetní jednotkou, protože jde o sdružení fyzických osob, při kterém nevzniká nová osoba. Z toho důvodu se musí posuzovat

obrat samostatně za každého účastníka sdružení. Kromě toho každý z účastníků může mít ještě vlastní obrat, který se do obratu sdružení nezahrnuje, ale ta konkrétní osoba musí za účelem zjištění, zda vznikla účetní jednotka, spojit obraty získané jak ve sdružení, tak individuálně.

Ministerstvo financí vydalo k problematice povinnosti vedení účetnictví fyzickými osobami výklad platný od 1. 1. 2005, který je stále využitelný, a proto je uveden na konci této publikace.

– Účetní jednotkou jsou i ty osoby, kterým jiný zákon ukládá povinnost vést účetnictví. Jsou to například tyto zákony:

č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích,

č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků,

č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech.

V zákoně č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních byla též povinnost vést účetnictví, ale tato povinnost byla z něj v roce 2004 vypuštěna. Podobně zmizela zmínka o účetnictví ze zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě a to s platností od července 2010.

Odstavce 3 a 4 upravují základní podmínky pro účetnictví státu a vymezují účetní jednotky, kterých se jeho zavedení dotkne. Více viz výtah z důvodové zprávy k zákonu č. 304/2008 Sb. na konci publikace.

§ 2

Předmět účetnictví

Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

V tomto paragrafu je vymezen předmět účetnictví. V následujícím textu je třeba vysvětlit důvody změn, které byly provedeny minulými úpravami, a zde používané pojmy.

Zákon již od roku 2002 neuvádí pojem „rozdíl majetku a závazků“ s odkazem na čisté obchodní jmění (nyní čistý obchodní majetek) dle § 6 odst. 2 obchodního zákoníku. Zákon též ale nestanoví definici pojmu „vlastní kapitál“, snad proto, že ta je dána v § 6 odst. 4 obchodního zákoníku jako vlastní zdroje financování obchodního majetku podnikatele vykázané v pasivech rozvahy. Obsah pojmu „vlastní kapitál“ je proto jednoznačně odlišen od obsahu pojmu „čistý obchodní majetek“, kterým je dle § 6 odst. 3 obchodního zákoníku obchodní majetek po odečtení závazků. Tento čistý obchodní majetek, tedy rozdíl mezi obchodním majetkem a závazky, není ztotožněn v obchodním zákoníku s vlastním kapitálem.

Pojem „jiná aktiva a pasiva“ byl zaveden od roku 2002 aniž by byl blíže vysvětlen. V důvodové zprávě je odkaz na prováděcí předpis, tj. příslušné vyhlášky, v kterých tento pojem ale též není definován. Z formulace § 2 nepřímě vyplývá, že „jiné aktivum“ je takové aktivum, které není majetkem, u pasiv je tomu tak obdobně. U aktiv jsou proto jinými aktivy přechodné účty. Pokud bychom vyšli z právní podstaty slova majetek, tak by jiným aktivem byl i majetek, ke kterému nemá účetní jednotka majetková práva, ale přesto o něm účtuje, jak vyplývá například z první věty § 28. Jiným aktivem by ale pak byl též takový majetek, u kterého byla v kupní smlouvě sjednána tzv. odkládací podmínka dle § 445 obchodního zákoníku. Proto lze oprávněně předpokládat, že pojem majetek v Zákoně není totožný s právním obsahem tohoto pojmu.

Je možno se též ptát, co to jsou opravné položky. Jsou součástí ocenění aktiv nebo jsou jiným aktivem, případně jiným pasivem? Protože jsou v rozvaze vykazovány v aktivech, jsou sou-

částí ocenění aktiv a nejsou proto jiným aktivem či pasivem. Tomu by mělo nasvědčovat i to, že v § 25 odst. 2, který upravuje oceňování k rozvahovému dni, se mají brát v úvahu snížené hodnoty a ty se vyjadřují právě opravnými položkami.

V této souvislosti je třeba litovat, že Zákon je skoupý na výklad pojmů. Tak je tomu i u pojmů majetek a závazky v účetnictví, protože je zřejmé, že ne vždy je význam určitého pojmu shodný v daních, účetnictví a v právu. Proto může při interpretaci Zákona vzniknout otázka, zda majetkem je míněn majetek obecně nebo pouze obchodní majetek, či něco jiného. V účetnictví jsou obvykle pod pojem majetek zahrnovány položky zaúčtované v souladu s platnou metodikou do aktiv, přičemž „majetek“, o němž je účtováno, nemusí vždy být ve vlastnictví účetní jednotky (například proto, že účetní jednotka hospodář s majetkem státu nebo je účtováno o předmětu dodávky, která byla splněna, i když majetkové právo dosud nepřešlo na kupujícího) a naopak ne všechny obchodní majetek účetní jednotky je obsažen v jejích aktivech (jako třeba drobný majetek, který nebyl zařazen do dlouhodobého majetku po jeho vyskladnění do používání). Obchodní majetek je pojem širší, protože obsahuje všechny majetek patřící podnikateli (u fyzické osoby pouze tu jeho část, která jí slouží k podnikání), tj. i ten, který byl zúčtován při pořízení přímo do nákladů a nebyl ještě spotřebován. Podobně je posuzován majetek dle občanského zákoníku. Závazek je v právu pojem širší než v účetnictví, protože zahrnuje vše, co je jedna strana povinna plnit druhé straně (viz třeba § 488 nebo 494 občanského zákoníku), tedy např. i závazky vyplývající z uzavřené, ale dosud nesplněné smlouvy a nebo dokonce může jít i o závazek se zdržet nějakého jednání. V účetnictví je naproti tomu účtováno pouze o takových závazcích, které vznikly z uskutečněné události, při které došlo ke změně stavu některé rozvahové položky. Může jít ale též o závazek na budoucí událost, např. zaúčtování důsledku způsobené škody, vždy však jde o důsledek minulé události, která byla účetním případem.

Pokud vše shrneme, v Zákoně je rozlišen majetek od jiných aktiv a závazky od jiných pasiv. Za jiná aktiva jsou považovány přechodné účty aktiv a za jiná pasiva složky vlastního kapitálu, rezervy a přechodné účty pasiv. Jsou to takové vztahy, které se zachycují na rozvahových účtech, ale nelze je nazvat majetkem či závazkem. Do jiných aktiv a pasiv již nepatří dohadné účty, protože tyto účty vyjadřují závazky za uskutečněná plnění, u kterých pouze není známa přesná částka. Pomocí přechodných účtů je prováděn převod mezi obdobími, jde proto o účetně-technický prostředek. Vlastní kapitál není právně závazkem vůči společníkům či družstevníkům, protože vyjadřuje hodnoty, kterých se tyto osoby vzdaly ve prospěch účetní jednotky. Teprve po zániku účetní jednotky jim vznikne právo na vrácení těchto hodnot, ale ne ve výši, kterou vložily, ale v té, která po likvidaci zbude. Závazkem nejsou ani rezervy, protože nevyjadřují současný, ale možný budoucí závazek. Proto jsou i tyto dvě položky součástí jiných pasiv.

§ 3

- (1) *Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.*

Účtování je pouze podvojně, což vyplývá ze začátku první věty, a proto pokud je někde v některém právním předpise uváděno slovo účetnictví, je míněno podvojně. Základním předpo-