

3 ZMĚNY V ÚČETNÍ LEGISLATIVĚ NA ZÁKLADĚ NOVÉHO ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ

Návrh nového zákona o účetnictví přináší řadu změn, z nichž mezi nejdůležitější patří zejména:

- změny pojmosloví,
- definice druhů účetních jednotek a změna limitů v souvislosti s kategorizací účetních jednotek a kategorizací konsolidačních skupin,
- vymezení účetního období, měny účetnictví a vykazovací měny,
- změny v oblasti individuální a konsolidované účetní závěrky,
- vytvoření koncepčního rámce, který dosud v zákoně o účetnictví chyběl. Koncepční rámec mimo jiné definuje prvky účetního výkaznictví (aktiva, dluhy, rezervy, výnosy, náklady apod.) a dále zásady účetního výkaznictví,
- rozšíření možností použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví přijatých Evropskou unií (IFRS) včetně okruhu účetních jednotek, které je budou moci využívat,
- změny v oceňování aktiv a pasiv. V oblasti oceňování se předpokládá například zavedení diskontování na současnou hodnotu a další přiblížení se k oceňovacím rámcům známým z mezinárodních účetních standardů,
- možnosti vedení peněžního účetnictví,
- významných změn dozná také oblast přestupků a za ně následně stanovených pokut,
- zákon zavádí pojem „účetní zprávy“, který zahrnuje zprávu vedení, zprávu o platbách správním entitám, také zprávu o daních z příjmů a zprávu o udržitelnosti. Dvě poslední vymezené zprávy již mají povinnost sestavovat dotčené jednotky s účinností od 1. ledna 2024, kdy jim tato povinnost vznikla novelou stávajícího zákona o účetnictví,
- ověřování vykazovaných informací,
- zpřístupnění vykazovaných informací,
- **v oblasti nefinančního výkaznictví k dalšímu rozšíření nefinančních reportů s ohledem na povinnou implementaci evropské směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (CSRD).**

3.1 Pojmy

V úvodu této části knihy považujeme za nutné shrnout nejdůležitější změny v pojmosloví, které jsou obsaženy v návrhu nového zákona o účetnictví. Pojmy jsou seřazeny abecedně dle prvního sloupce.

Pojem stávajícího zákona o účetnictví	Pojem dle návrhu nového zákona o účetnictví
Historická cena	Historická hodnota
Jednoduché účetnictví	Peněžní účetnictví
Kompenzace	Zákaz kompenzace
Konsolidovaná účetní jednotka	Dceřiná entita
Konsolidující účetní jednotka	Mateřská účetní jednotka
Požizovací náklady	Požizovací výdaje
Příloha účetní závěrky	Příloha účetních výkazů
Roční úhrn čistého obratu	Výnosy za účetní období
Účetní jednotka pod společným vlivem	Společně ovládaná entita
Výkaz zisku a ztráty	Výkaz výsledku hospodaření
Zásada bilanční kontinuity	Bilanční kontinuita
Zásada konzistence	Konzistence
Zásada trvání účetní jednotky	Předpoklad trvání účetní jednotky
Zásada věrného a poctivého obrazu	Věrné a poctivé zobrazení
Zásada významnosti	Významnost
Zpřístupnění/nezpřístupnění	Zveřejnění/nezveřejnění

Zdroj: vlastní zpracování

Návrh nového zákona o účetnictví se jednoznačně vyznačuje vyšší mírou volby.

Důraz bude prioritně kladen zejména na účetní výkaznictví, to znamená na sestavení účetní závěrky, která bude podávat věrný a poctivý obraz finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, nikoliv na samotné účetní zachycení jednotlivých hospodářských operací. Tento požadavek je v podstatě spojen se snahou snížit účetním jednotkám administrativní zátěž spojenou s účetnictvím. V současné době musí povinně vést účetnictví fyzické osoby, pokud jejich roční příjmy dosahují výše 25 milionů korun. Tento požadavek je z návrhu nového zákona o účetnictví vypuštěn, to znamená, že takové fyzické osoby se budou moci dobrovolně rozhodnout, zda povedou účetnictví, nebo nikoliv. Návrh nového zákona o účetnictví poté stanovuje okamžiky, kdy se účetní jednotka stává účetní jednotkou a kdy jí naopak přestává být.

Stejně podmínky budou nastaveny i pro malé neziskové organizace, pokud jejich roční úhrn příjmů i aktiv je nižší než 3 miliony korun a zároveň pokud nejsou plátcí daně z přidané hodnoty.

Návrh nového zákona o účetnictví již nepracuje s pojmem vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní jednotky nově tedy povedou buď podvojně (akruální), nebo peněžní účetnictví. Rozlišujícím kritériem pro výběr bude předmět jejich výkaznictví, tedy zda jsou zachycovány změny ve finanční situaci na akruální bázi, nebo na peněžní bázi.

3.2 Kategorizace účetních jednotek a konsolidačních celků

Další změna se dotkne limitů v případě kategorizace účetních jednotek. K této změně dochází s cílem optimalizace povinností pro jednotlivé kategorie účetních jednotek. V případě menších a středních účetních jednotek je důraz kladen na zjednodušení a dosažení výrazného a dlouhodobého snížení jejich administrativní zátěže. V případě velkých účetních jednotek a nejvýznamnějších korporací a skupin účetních jednotek je cíleno na dosažení jejich vyšší transparentnosti, kdy jejich vyšší náklady spojené s povinnostmi budou plně kompenzovány vyšším užitekem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací.

V návrhu nového zákona o účetnictví v této souvislosti jsou definovány druhy účetních jednotek. Základní druh účetní jednotky je podnikatelská účetní jednotka. Tou je v případě, že má formu obchodní společnosti nebo vykonává jako svou hlavní činnost podnikání, kdy musí být ověřovány další skutečnosti z hlediska formálního i materiálního. Dalšími druhy účetních jednotek jsou účetní jednotky veřejného sektoru a neziskové účetní jednotky. Účetní jednotky veřejného sektoru jsou:

- organizační složky státu,
- státní fondy,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace,
- zdravotní pojišťovny.

Subjekt veřejného zájmu není druhem účetní jednotky, ale představuje zvláštní kategorii. Bez ohledu na splnění zařazení do kategorií patří vždy do velkých účetních jednotek s výjimkou povinnosti vyhotovení zpráv o udržitelnosti a zpráv o daních z příjmů. Jako subjekt veřejného zájmu je konkrétně definována účetní jednotka se sídlem v České republice, která je:

- obchodní korporací, jejíž investiční cenné papíry jsou obchodovány na evropském regulovaném trhu,
- investiční fond nebo podfond investičního fondu, jejichž cenné papíry kolektivního investování jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,

- bankou,
- spořitelním a úvěrním družstvem,
- pojišťovnou, zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo státem jako pojistitelem, zdravotní pojišťovnou,
- systémově významným obchodníkem.

Subjektem veřejného zájmu budou na rozdíl od stávajícího stavu i investiční fondy a podfondy investičních fondů, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Naopak ze současného vymezení subjektů veřejného zájmu v novém zákonu o účetnictví vypadnou penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření.

Neziskovou účetní jednotkou je taková účetní jednotka, která není podnikatelskou účetní jednotkou ani jednotkou veřejného sektoru. Konkrétní vymezení těchto účetních jednotek je následující:

- právnické osoby podle právního řádu České republiky, kdy se jedná pouze o tzv. tuzemské právnické osoby, jejichž osobní status se řídí právními předpisy České republiky,
- organizační složky státu nebo entity s obdobným postavením, pokud jiný zákon nestanoví jinak,
- svěřenský fond podle občanského zákoníku,
- fond obhospodařovaný penzijní společností,
- podílový fond,
- podfond investičního fondu,
- fondy ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

Návrh nového zákona zachovává stávající kategorii účetních jednotek, avšak v případě stanovení hodnotových kritérií došlo ke zvýšení hranic v případě kritérií aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obrátu. Rovněž došlo k úpravě definice čistého obrátu tak, že by velikost účetní jednotky, resp. skupiny, měla být závislá na schopnosti generovat tržby a neměla by být ovlivněna jednorázovými či nahodilými transakcemi. Nově se výslovně stanoví pravidla pro změnu kategorie od druhého účetního období účetní jednotky a pro změnu kategorie v případě přeměn. Kategorizace se nebude vztahovat na účetní jednotky veřejného sektoru. Nově se také navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou a která zároveň není subjektem veřejného zájmu, při určení kategorie účetních jednotek vychází z hodnot, které vyplývají z konsolidace za celý její konsolidační celek, nikoli pouze z hodnot za mateřskou účetní jednotku.

Kategorie podnikatelských a neziskových účetních jednotek jsou účetní jednotky mikro, malé, střední a velké. Za mikro účetní jednotku se bude považovat účetní jednotka splňující alespoň dvě z následujících podmínek, a to hodnota aktiv celkem je do 11 milionů korun, roční úhrn čistého obrátu do 22 milionů

korun a průměrný počet zaměstnanců za účetní období do 10. Malá účetní jednotka potom nesmí být mikro účetní jednotkou a dále musí splňovat alespoň dvě z následujících podmínek, a to hodnota aktiv celkem je do 120 milionů korun, roční úhrn čistého obratu do 240 milionů korun a průměrný počet zaměstnanců za účetní období do 50. Střední účetní jednotkou je účetní jednotka, která není mikro ani malou účetní jednotkou a splňuje alespoň dvě z následujících podmínek, a to hodnota aktiv celkem je do 600 milionů korun, roční úhrn čistého obratu do 1 200 milionů korun a průměrný počet zaměstnanců za účetní období do 250. Za velkou účetní jednotku je považována účetní jednotka splňující alespoň dvě z následujících podmínek, kterými jsou hodnota aktiv celkem nad 600 milionů korun, roční úhrn čistého obratu nad 1 200 milionů korun a průměrný počet zaměstnanců za účetní období nad 250.

Současně s novými limity je třeba počítat v případě nastavení povinnosti auditu tak, aby byl v souladu s evropským minimálním standardem, který u této oblasti předpokládá evropská směrnice. U těchto kritérií dojde ke zmírnění. Současná povinnost auditu je nastavena pro účetní jednotky, u kterých jsou splněna nejméně dvě kritéria z následujících tří kritérií: netto hodnota aktiv přes 40 milionů korun, roční obrat přes 80 milionů korun a počet zaměstnanců více než 50. Návrh nového zákona o účetnictví zvyšuje první dva limity, a to konkrétně netto hodnotu aktiv na částku přesahující 120 milionů korun a roční obrat nastavuje na částku více než 240 milionů korun.

Současně návrh nového zákona o účetnictví přináší definici aktiv celkem, jako úhrn jejich účetní hodnoty zjištěný z rozvahy. Čistým obratem účetní jednotky za rok je výše výnosů, na nichž je založen její obchodní model, to znamená, že je kladen důraz na podstatu činnosti účetní jednotky pro její zákazníky.

Na kategorizaci účetních jednotek navazuje kategorizace konsolidačních celků. Oproti stávajícímu zákonu o účetnictví návrh nového zákona přináší následující změny. První změna se týká hodnoty pro stanovení kategorie konsolidačního celku, které mohou být posuzovány buď na konsolidovaném základě, tedy podle dosavadní právní úpravy, nebo na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské účetní jednotky a dceřiné entity, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot, čímž dochází ke snížení administrativní zátěže. V tomto případě se podmínky pro aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu stanovené pro účely určení kategorie konsolidačního celku zvyšují o 20 %. Tyto úpravy by prováděla mateřská účetní jednotka s povinností konsolidace. V případech konsolidačních celků, jejichž součástí je subjekt veřejného zájmu, platí bez splnění jakýchkoliv kritérií zařazení do velkého konsolidačního celku, ale mají výjimku z ustanovení týkajících se sestavování zpráv o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů.

Návrh nového zákona o účetnictví v oblasti konsolidace definuje výchozí skutečnosti. Mateřská účetní jednotka je taková účetní jednotka, která ovládá jinou entitu s výjimkou účetní jednotky veřejného sektoru. Pro posouzení míry ovládnutí se vychází ze zákona o obchodních korporacích. Dceřiná entita je entita ovládaná mateřskou účetní jednotkou. Návrh zákona přímo uvádí situace, kdy mateřská

účetní jednotka nemá povinnost zahrnout do konsolidačního celku dceřinou entitu. Jedná se o následující situace:

- zcela výjimečné případy, kdy nelze údaje dceřiné entity pro splnění konsolidační povinnosti získat bez nepřiměřených nákladů, případně by jejich získání vedlo k prodlení ve splnění konsolidační povinnosti,
- kdy podíl v dceřiné entitě je držen výhradně za účelem jeho následného úplatného převodu,
- kdy závažná a dlouhodobá omezení podstatným způsobem brání mateřské účetní jednotce ve výkonu práv v oblasti nakládání s majetkem nebo při obchodním vedení této entity,
- kdy je dceřiná entita z hlediska konsolidačního celku nevýznamná.

Konsolidační celky se člení do tří skupin, shodně nazvaných jako ve stávajícím zákoně o účetnictví, avšak opět došlo k navýšení hodnot jednotlivých kritérií. Za malý konsolidační celek je považován celek splňující alespoň dvě z následujících podmínek, a to hodnota aktiv do 120 milionů korun, roční úhrn čistého obratu do 240 milionů korun a průměrný počet zaměstnanců za konsolidační účetní období do 50. Střední konsolidační celek není malým konsolidačním celkem a musí splňovat alespoň dvě z podmínek, kterými jsou hodnota aktiv do 600 milionů korun, roční úhrn čistého obratu do 1 200 milionů korun a průměrný počet zaměstnanců za konsolidační účetní období do 250. Pokud konsolidační celek splňuje alespoň dvě z podmínek, kterými je hodnota aktiv celkem nad 600 milionů korun, úhrn ročního čistého obratu nad 1 200 milionů korun a průměrný počet zaměstnanců za konsolidační účetní období nad 250, potom se jedná o velký konsolidační celek.

Pokud je součástí konsolidačního celku subjekt veřejného zájmu, pak je chápán jako velký konsolidační celek s výjimkou ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů.

Konsolidační povinnost plní mateřská účetní jednotka a tato povinnost spočívá v sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a ve vyhotovení konsolidované účetní zprávy. Návrh zákona rovněž definuje obecnou výjimku z konsolidační povinnosti, k níž dochází, pokud všechny dceřiné entity jsou z hlediska konsolidačního celku jednotlivě i v úhrnu nevýznamné nebo pokud nemusí být zahrnuté do konsolidačního celku a také když konsolidační celek je malým konsolidačním celkem. Kromě obecné výjimky z konsolidační povinnosti návrh zákona o účetnictví ustanovuje podmínky pro výjimku z konsolidační povinnosti při konsolidaci v nadřazeném konsolidačním celku a také výjimky z konsolidační povinnosti neziskových účetních jednotek.

Ke změně v kategorii konsolidačních celků dochází až při nesplnění stanovených podmínek ve dvou po sobě bezprostředně následujících konsolidačních obdobích, a to pro další bezprostředně navazující konsolidační účetní období. Pokud nastane změna ve složení konsolidačního celku, kdy například přibude účetní jednotka nebo naopak účetní jednotka přestane být součástí konsolidačního celku, zohlední se tato změna v tom konsolidačním období, ve kterém tato změna nastala.

Návrh nového zákona o účetnictví dále přináší nové pojmy, jako je nadřazená entita a nadřazený konsolidační celek, kterým se rozumí takový konsolidační celek, jehož všechny entity jsou zahrnuty do širšího konsolidačního celku a konsolidační povinnost plní v tomto případě nadřazená entita. To znamená, že mateřské účetní jednotce nevzniká konsolidační povinnost. Za nadřazenou entitu je považována entita, která je v postavení mateřské účetní jednotky v nadřazeném konsolidačním celku a plní konsolidační povinnost podle tohoto zákona nebo podle právního řádu jiného státu než České republiky, tj. tato nadřazená entita může být mateřskou účetní jednotkou ve smyslu tohoto zákona, ale též entitou v obdobném postavení v zahraničí. Nadřazený konsolidační celek je širší konsolidační celek, v jehož rámci je zahrnut užší konsolidační celek. Současně širší konsolidační celek může být jak konsolidačním celkem s českou mateřskou účetní jednotkou, tak konsolidačním celkem se zahraniční konsolidující entitou (resp. konsolidující entitou, která se řídí právem jiného státu než České republiky). Dalším novým pojmem v této oblasti je pojem „rovnocenné plnění povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu“. K vymezení tohoto pojmu dochází opět z důvodu rozšíření výjimek z konsolidační povinnosti, které se vztahují na mateřské účetní jednotky konsolidačních celků, jejichž veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného členského státu Evropské unie.

Na tomto místě je zapotřebí také zmínit skutečnost, že dne 21. prosince 2023 byla v Úředním věstníku Evropské unie zveřejněna novela směrnice 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, která ve vazbě na inflaci zvyšuje přibližně o 25 % hodnotu obrátu a aktiv pro kategorizaci účetních jednotek. Tato novela nabyla účinnosti dne 24. prosince 2023. Limit vztahující se k počtu zaměstnanců zůstává beze změny. V této souvislosti jsou tedy očekávány změny, které jsou již obsaženy v návrhu nového zákona o účetnictví s předpokládanou účinností od 1. ledna 2025, jak bylo uvedeno výše. Pro lepší přehlednost uvádíme ještě jednou v následujících tabulkách.

Změna limitů pro kategorizaci účetních jednotek – předpoklad od 1. 1. 2025

Kategorizace účetních jednotek							
Kategorie	Hodnota	Směrnice EU 2013/34/EU ve znění 2023/2775 od 24. 12. 2023		ZÚ v aktuálním znění § 1b ZÚ	Návrh novely ZÚ od 1. 1. 2025 § 36/2 až 5 ZÚ	Nárůst hodnoty po novele ZÚ	ÚJ / skupina patří do kategorie, pokud
		V EUR	Přepočet (Kč)*				
Mikro účetní jednotka	Aktiva (bilanční suma)	450 000	11 065 050	9 000 000	11 000 000	22 %	Nepřekračuje alespoň 2 z hodnot = mikro účetní jednotka
	Čistý obrát	900 000	22 130 100	18 000 000	22 000 000	22 %	
	Počet zaměstnanců	10	x	10	10	0 %	
Malá účetní jednotka	Aktiva (bilanční suma)	5 000 000	122 945 000	100 000 000	120 000 000	20 %	Nepřekračuje alespoň 2 z hodnot = malá účetní jednotka
	Čistý obrát	10 000 000	245 890 000	200 000 000	240 000 000	20 %	
	Počet zaměstnanců	50	x	50	50	0 %	
Střední účetní jednotka	Aktiva (bilanční suma)	25 000 000	614 725 000	500 000 000	600 000 000	20 %	Nepřekračuje alespoň 2 z hodnot = střední účetní jednotka
	Čistý obrát	50 000 000	1 229 450 000	1 000 000 000	1 200 000 000	20 %	
	Počet zaměstnanců	250	x	250	250	0 %	
Velká účetní jednotka	Aktiva (bilanční suma)	25 000 000	614 725 000	500 000 000	600 000 000	20 %	Překračuje alespoň 2 z hodnot = velká účetní jednotka
	Čistý obrát	50 000 000	1 229 450 000	1 000 000 000	1 200 000 000	20 %	
	Počet zaměstnanců	250	x	250	250	0 %	