

2 ÚČETNICTVÍ – HLAVNÍ ZDROJ INFORMACÍ PRO VŠECHNY SKUPINY UŽIVATELŮ

Účetnictví zůstává hlavním zdrojem informací pro rozhodování široké skupiny uživatelů působících uvnitř i vně účetní jednotky.

Cílem všech uživatelů je jistě maximalizovat kvalitu a kvantitu získaných informací, které jim předložené účetnictví, resp. účetní výkazy, poskytují. Informace se zajisté netýkají pouze reportovaných čísel, kdy můžeme jen stěží očekávat, že po dosazení čísel z účetnictví do rozličných poměrových ukazatelů, vzorců získáme uniformní informace pro nejlepší možné rozhodnutí. Obraz reality je zobrazen v účetnictví, tj. účetnictví představuje její „zrcadlo“, kde se střetává „koktejl“ různých záměrů, vlivů a aspektů. Tento koktejl následně ovlivňuje obrázek, který v zrcadle může uživatel spatřit.

Dle dlouholeté daňové a účetní praxe autorky, stejně tak výsledků četných případových studií účetních jednotek, lze tvrdit, že nejsou účetní výkazy obdobné účetní jednotky působící za obdobných podmínek, ve stejném účetním systému, zcela srovnatelné. Záleží právě na jednotlivých přísadách, které ovlivňují konečný výsledek.

2.1 Účetní výkazy jsou zrcadlem účetních jednotek

Na účetní závěrku je potřeba pohlížet jako na „zrcadlo“, které by mělo být obrazem konkrétní společnosti (obchodní korporace). Jenomže dnešní pohled na oblast účetnictví není omezen pouze na stanovené účetní techniky, postupy, pravidla pro zaznamenání jednotlivých účetních operací stanovených finančněprávními normami příslušné země, ale sleduje i vývoj nesčetného množství dalších různorodých faktorů. Pokud se podaří zachytit jejich vliv, může být i analýza výsledků účetní závěrky postavena do širšího kontextu a vzroste význam vypovídací schopnosti účetnictví.

Vztah zjištěného výsledku hospodaření z účetnictví a stanovení základu daně pro daň z příjmů je v legislativních podmínkách České republiky stále poměrně úzký. Pro stanovení základu daně se tento rozdíl vykázaných výnosů a nákladů, resp. výsledek hospodaření, upraví o odpočitatelné a připočitatelné položky základu daně. První zásadní pokus o částečné oddělení účetnictví od daní proběhl zásadní

novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb. v oblasti srovnatelnosti (opravy chyb, změny účetních metod a odhadů). Aktuálně byly novelizovány zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, i vyhláška s účinností od 1. 1. 2016, kde došlo vedle nové kategorizace účetních jednotek ve vztahu ke stanoveným povinnostem dle těchto kategorií také k doplnění vymezení a definic týkajících se vybraných účetních kategorií a zpřesnění koncepčních zásad účetnictví.

Účetnictví tak představuje model, ve kterém se zobrazují jednotlivé účetní transakce oceněné dle požadavků daňových a účetních předpisů. Současně je to nástroj určující kdy, jak a zda a v jakých souvislostech bude daná transakce vykázána.

Tvůrci účetnictví pochopitelně sledují své specifické zájmy, které následují jejich priority business cílů a vyhodnocení významnosti a preference podnikatelských rizik. Je tedy pochopitelné, že tyto cíle a rizika budou promítány do účetních výkazů v různorodých účetních souvislostech, resp. účetní výkazy ponесou stopy deformace v kontextu motivace dosahování cílů a řízení rizika jejich tvůrců.

Pojem tzv. kreativního účetnictví je uváděn v teorii jako proces, při kterém jsou uskutečňovány přímo ekonomické transakce tak, aby bylo dosaženo příznivých výsledků účetnictví, nebo častěji jde o účelovou manipulaci s daty.

2.2 Metodické zásady vedení účetnictví – nástroj zrcadlení

Účetní metody a principy tvoří metodiku daného účetního systému (v této publikaci se zaměříme na CAS). Právě ty jsou „jazykem“, jehož prostřednictvím je promítána ekonomická realita do účetnictví a následně do sestavovaných účetních výkazů.

Obrázek č. 1 prezentuje vlivy působící na konečný obraz reality v účetních výkazech. Jak si může pozorný čtenář všimnout, je zde široký prostor pro utváření konečných čísel, resp. prostor informační asymetrie mezi realitou a účetnictvím (účetními výkazy).

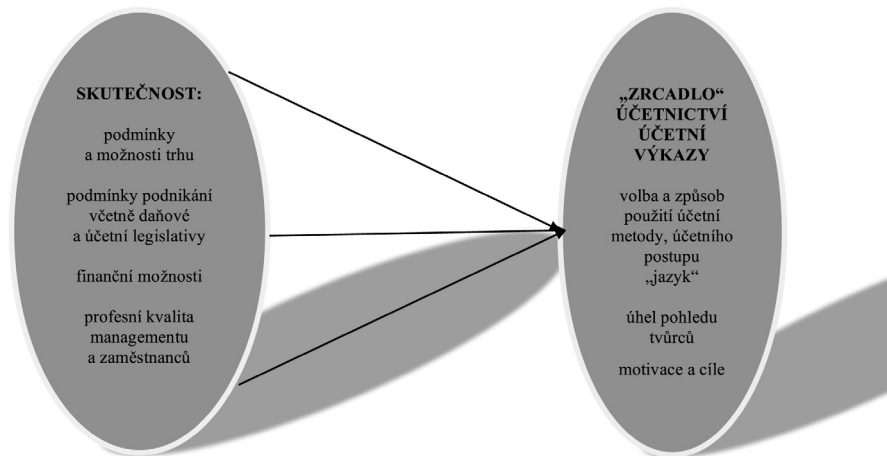
Je vhodné blíže specifikovat základní nástroj zrcadlení do účetních výkazů, tj. základní kameny účetní metodologie. CAS ve srovnání s dalšími účetními systémy IFRS a americkými standardy US GAAP mají velmi podobná schémata základních koncepcí metodických zásad, aplikace je však odlišná.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), patří mezi nejdůležitější světové standardy účetního výkaznictví. Nejsou obecně platnou právní normou. Jde o účetní systém, který není založen na předpisech, ale na principech. Aplikace IFRS klade vyšší nároky na odbornou kvalitu účetních.³

³ <http://www.gaap.cz>

Oproti CAS jsou US GAAP neboli americké GAAP založeny na zvykovém právu.⁴ Sdělují podnikům, co do věcného obsahu mají ve svých účetních závěrkách vykázat. Dále určují, jak podrobně mají toto vykázat. US GAAP na rozdíl od českého účetnictví vůbec neřeší metodické prvky účetnictví ani formu zpracování.

Obrázek č. 1: Aspekty ovlivňující zrcadlení reality do účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování

Všeobecné účetní zásady účetních systémů:

- **Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti (věrný a poctivý obraz):** Představuje nejvyšší koncepční princip. Jsou z něj odvozovány všechny ostatní metody a principy a říká, že jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.⁵

Pojem „věrný“ vyjadřuje zobrazení ekonomických jevů do účetnictví v souladu s účetní legislativou – pro nás tedy v souladu s CAS. Přitom lze považovat za „poctivý“, pokud jsou současně použity povolené metody a principy směrem k věrnosti.

CAS umožňují tvůrcům účetních výkazů od předpisů se odchýlit, ale pouze v případě, že jimi zvolená účetní metoda věrněji a poctivěji zobrazuje účetnictví. Prakticky toto odchýlení však není zcela jednoduchou cestou, protože je potřeba vzít v úvahu fakt, že účetní jednotka musí popsat podrobně důvody změny

⁴ MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 2. vyd. Praha: Linde, 2001.

⁵ § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

metody v kontextu zkvalitnění věrného a poctivého obrazu a také zajistit srovnatelnost výkazů, tj. provést prospektivní úpravu účetních výkazů minulého období, tak aby uživatel výkazů nebyl uveden v omyl. Jde o jakési narovnání situace minulých období, jako by ke změně metody nedošlo, a promítnutí dopadů změny účetní metody do vlastního kapitálu.⁶

- **Přednost podstaty před formou:** Cílem je zobrazit skutečnost dle obsahu jednotlivých aspektů, nikoli dle sjednaného formální vztahu na základě smluv, ujednání. Zde v praxi CAS mají značné rezervy ve srovnání s účetními systémy IFRS a US GAAP, a to v důsledku silných vazeb účetnictví na daňový systém – zejména daň z příjmů a daň z přidané hodnoty.
- **Princip (zásada) opatrnosti:** Představuje rozumný odhad kroků dalšího postupu; snahou je nepřenášet současná rizika do budoucna. Znamená to vykazovat pouze reálné a realizované zisky, kdežto v případě ztrát a rizik vykazovat nejen ty jisté, ale i pravděpodobné. K prosazování zásady opatrnosti disponuje účetnictví různými účetními metodami, mezi které patří především oceňování a tvorba rezerv.
- **Zásada účetní jednotky:** Sledování stavu a pohybu majetku a zjišťování výsledku hospodaření je třeba provádět za účetní jednotku.
- **Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky:** „Going concern“; vychází z předpokladu, že účetní jednotka nemá v úmyslu ani za povinnost přistoupit ke své likvidaci či podstatně omezit rozsah své činnosti, resp. sestavuje se účetní závěrka za předpokladu, že účetní jednotka uvažuje další nepřetržitou realizaci svého předmětu činnosti.
- **Zásada periodicity zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace účetní jednotky:** Tato účetní zásada bezprostředně souvisí se zásadou předpokladu neomezené doby trvání účetní jednotky. Pro sledování stavu a pohybu majetku společnosti a zjišťování výsledku hospodaření musí být vymezeno účetní období. Účel členění na účetní období vyžaduje, aby se za dané období zaúčtovaly jen takové účetní případy, které se k němu vztahují.
- **Stálost účetních metod:** Tato zásada vyjadřuje stálost použití účetních technik a metod v průběhu účetního období a mezi jednotlivými účetními obdobími. Jde například o způsob odpisování dlouhodobých aktiv, metody oceňování zásob atd.) V případě, že účetní jednotka mění účetní metodu, je vyžadováno, aby cílem změny bylo zkvalitnění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Současně musí účetní jednotka zajistit srovnatelnost účetních výkazů při změně metody s retrospektivním dopadem.

⁶ Interpretace Národní účetní rady I – 29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách, dostupné na: <http://www.nur.cz/content/view/310/40/>.

- **Oceňování v historických cenách:** Tato zásada předpokládá oceňování majetku v pořizovacích cenách, tj. cenách, které byly na pořízení majetku vynaloženy v okamžiku vzniku účetního případu. Tato zásada tedy nerespektuje změnu kupní síly peněžní jednotky ani časovou hodnotu peněz. Princip oceňování v podmínkách CAS je postaven na zásadě „nižší ze dvou“, resp. pokud je reálná hodnota významně nižší než historická cena vykázaná v účetnictví, měla by být snížena formou dočasného (opravná položka) nebo trvalého snížení (odpis) hodnoty aktiva.
- **Zásada konzistentnosti mezi účetními obdobími:** Zásada konzistentnosti (stálosti metod) mezi účetními obdobími má zajistit věcnou a metodickou stálost, případně srovnatelnost mezi metodami využívanými u příslušných účetních operací, metodami oceňování, vykazováním jednotlivých položek v účetních výkazech... Jestliže však dojde ke změně metodiky (z důvodu dosažení věrnějšího a poctivějšího obrazu skutečnosti), je nezbytné vyčíslit dopad na výši majetku společnosti, případně na výsledek hospodaření.
- **Zásada vymezení okamžiku realizace:** Vymezení okamžiku, kdy je výnos považován za uskutečněný. Tímto okamžikem je obecně poskytnutí, předání výkonů (výrobků, zboží, prací a služeb), nikoliv jejich úhrada, přijetí peněz. Výjimkou je např. maloobchod, kde je okamžikem realizace přijetí peněz v hotovosti.
- **Věcná (materiální) zásada:** Základem této zásady je, aby účetní výkazy obsahovaly takové informace, které jsou pro jejich uživatele co do objemu významné (např. za významnou položku je považována taková, která představuje alespoň 5 až 10 % z výsledku hospodaření před zdaněním, event. taková, která tvoří více než 2 % vlastního kapitálu apod.)
- **Zákaz kompenzace (zásada zákazu vzájemného vyrovnávání):** Uvedená zásada obecně zakazuje vzájemné vyrovnávání mezi jednotlivými položkami aktiv a pasiv a položkami nákladů a výnosů.

Pojetí platného zákona o účetnictví vychází zejména z ustanovení čtvrté a sedmé směrnice Rady evropských společenství, které se vztahují k účetnictví a které byly s účinností od 1. 1. 2016 nahrazeny směrnicí Evropského parlamentu číslo 2013/34/EU z 26. 3. 2013.

Jedním z hlavních cílů novelizace českých účetních předpisů bylo snížení administrativních nákladů pro malé a střední společnosti. Naopak pro větší společnosti je novelizace účetních předpisů spojena s novými povinnostmi týkajícími se rozsahu a obsahu zveřejňovaných výkazů a informací.

Účetní jednotky se od 1. 1. 2016 člení na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky dle jednotlivých kritérií, které se testují k rozvahovému dni.

Kategorizace účetních jednotek:

- a) **mikro účetní jednotka** – pokud k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z těchto kritérií: aktiva celkem 9 mil. Kč, čistý obrat 18 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců 10, nemají povinný audit (kromě auditu povinného dle zvláštního předpisu),
- b) **malá účetní jednotka** – pokud k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z těchto kritérií: aktiva celkem 100 mil. Kč, čistý obrat 200 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců 50, mají povinný audit, pokud překročí kritéria auditu stanovená dle § 20 zákona o účetnictví nebo v případech, kdy je povinný audit stanoven dle zvláštního předpisu,
- c) **střední účetní jednotka** – pokud k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z těchto kritérií: aktiva celkem 500 mil. Kč, čistý obrat 1 mld. Kč, průměrný počet zaměstnanců 250, tyto účetní jednotky mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem,
- d) **velká účetní jednotka** – pokud k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 z těchto kritérií: aktiva celkem 500 mil. Kč, čistý obrat 1 mld. Kč, průměrný počet zaměstnanců 250, tyto účetní jednotky mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem.

Současně dochází ke zpřesnění vymezení kritérií pro audit s tím, že:

Hodnota aktiv představuje úhrn aktiv z rozvahy, tj. netto hodnotu aktiv.

Dále čistý obrat je určen ve výši úhrnu výnosů snížených o slevy dělených počtem započatých měsíců účetního období násobeno 12.

A nakonec průměrný počet zaměstnanců je vymezen průměrným počtem zaměstnanců přepočteným dle údajů Českého statistického úřadu.

Také novela českých účetních předpisů umožňuje mikro a malým účetním jednotkám určitá zjednodušení či přímé osvobození od některých povinností, ovšem za předpokladu, že nejsou tyto účetní jednotky povinně auditované.

Novela zákona současně zpřesňuje události, o kterých účetní jednotka získala informace mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky, přičemž se rozlišují dva typy těchto událostí, tedy:

- události, které byly známy již k rozvahovému dni a budou zohledněny v účetnictví běžného účetního období,
- významné události, které nastaly až po rozvahovém dni a které budou uvedeny v příloze v účetní závěre.

Zákon současně prezentuje informaci o tom, že účelem účetní závěrky je poskytování informací pro ekonomická rozhodování externích uživatelů. Toto vymezení je tedy vodítkem pro účetní jednotky při volbě účetních metod a postupů.

V souladu se zavedením kategorizace účetních jednotek se nově rozlišuje malá konsolidační skupina. Zařazení do příslušné konsolidační skupiny závisí také na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. aktiva, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni. V souladu s § 22a odst. 1 zákona o účetnictví je kategorie malé skupiny účetních jednotek osvobozena od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Kategorie středních a velkých skupin není třeba vymezovat, protože pro ně platí všechna ustanovení o konsolidaci (dle § 22 až 23a zákona o účetnictví).⁷

Platný zákon o účetnictví stanoví oceňování majetku a závazků, odpisování majetku, vykazování výsledku hospodaření metodami, jejichž základem jsou historické ceny, avšak je stanoven u některých druhů majetku a závazků cíl zajistit reálnost tohoto ocenění a zjištění výsledku, a to při respektování zásady opatrnosti.

Stěžejním pilířem, o který se zákon o účetnictví opírá, je povinnost účetních jednotek vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz skutečností, které jsou jeho předmětem, a finanční situace účetní jednotky.

Aby zajistila účetní jednotka správnost účetnictví, měla by nejen dodržovat povinnosti, které jí ukládá zákon o účetnictví, ale je povinna vzít také v úvahu hmotněprávní předpisy, jež se vztahují k danému případu. Účetnictví by tak nemělo obcházet účel daných zákonů.

⁷ Více na www.nur.cz, www.kacr.cz.