

Magdalena Králová
Miloslav Hejret

Zákon o účetnictví

s komentářem

s účinností od 1. 1. 2020

- ▶ předmět účetnictví a požadavky na vedení účetnictví
- ▶ jak na účetní knihy a účetní doklady pro různé typy účetních jednotek
- ▶ účetní závěrka, audit a zveřejňování
- ▶ oceňování majetku a inventarizace majetku a závazků
- ▶ úschova účetních záznamů
- ▶ pokuty za nesprávné účetnictví
- ▶ aktuálně – věcný záměr nové účetní legislativy

s komentářem
od vedení
Svazu účetních
ČR



Magdalena Králová
Miloslav Hejret

Zákon o účetnictví

s komentářem

s účinností od 1. 1. 2020



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. 2020 nebo nastala v průběhu roku 2019, jsou odlišeny různým typem písma.

Tučný text – změny s účinností od 1. 1. 2020 (netýká se nadpisů).

Tučný text kurzíva – změny s účinností v průběhu roku 2019 (netýká se nadpisů).

Edice Účetnictví a daně

Mgr. Ing. Magdalena Králová, Mgr. Ing. Miloslav Hejret

Zákon o účetnictví 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 7 539. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odborná redaktorka: Ing. Šárka Kratochvílová
Počet stran 112
První vydání, Praha 2020
Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© GRADA Publishing, a.s., 2020

ISBN 978-80-271-1479-5 (ePub)
ISBN 978-80-271-1478-8 (pdf)
ISBN 978-80-271-1047-6 (print)

Obsah

Úvod	7
Obecná ustanovení zákona	8
Kategorie účetních jednotek	9
Jednoduché účetnictví	10
Podvojně účetnictví	11
Účetní období	11
Vedení účetnictví	13
Povinnosti při vedení účetnictví	14
Základní požadavky na vedení účetnictví	15
Základní zásady	16
Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečností	16
Zásada neomezeného trvání účetní jednotky	16
Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi obdobími	16
Stálost účetních metod	17
Zákaz kompenzace	17
Rozsah vedení účetnictví	18
Účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy	20
Účetní závěrka	24
Rozvahový den a druhy účetní závěrky	25
Požadavky na účetní závěrku	27
Ověřování účetní závěrky auditorem	27
Výroční zpráva	29
Zveřejňování účetních závěrek	30
Konsolidované účetní závěrky	31
Způsoby oceňování	32
Odpisy majetku	36
Inventarizace majetku a závazků	38
Úschova účetních záznamů	40
Zpráva o platbách orgánům státní správy členského státu Evropské unie nebo třetí země	42
Uvádění nefinančních informací	43
Ustanovení o účetních záznamech	44
Opravy v účetních záznamech	45
Význam Českých účetních standardů	48

Přestupky	49
Nevedení účetnictví	51
Nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy	51
Přestupky konsolidující účetní jednotky	52
Vedení účetnictví v rozporu s věrným a poctivým obrazem	52
Vedení účetnictví nikoliv správného	52
Sestavení účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti	53
Neověření účetní závěrky auditorem	54
Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy	54
Nesestavení účetních výkazů za Českou republiku či dílčí celek státu	54
Neuschování účetních záznamů	55
Nepředání účetního záznamu do centrálního systému účetních informací	55
Porušení účetních předpisů při vedení jednoduchého účetnictví	55
Postup při ukládání sankcí za porušení účetních předpisů	55
Příslušnost k ukládání sankcí	55
Účastník řízení	55
Zahájení řízení	56
Určení výše pokuty za porušení účetních předpisů	56
Správní rozhodnutí o uložení pokuty za porušení účetních předpisů	57
Připravovaná nová účetní legislativa aneb Co nás čeká a asi nemine	59
Zákon o účetnictví	64

Úvod

Vážení čtenáři,

po čase se vám do rukou dostává úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Toto znění zákona je od výrazné novely, která nabyla účinnosti k 1. 1. 2016, téměř v nezměněném stavu. Účetní, auditoři i finanční úřady již mají za sebou zkušenosti s aplikací této novely v praxi a výklad nových ustanovení se tak za tři roky ustálil. Odrazovým můstkem k výkladu je samozřejmě též důvodová zpráva k zákonu a výrazným novelám. Důvodové zprávy nejsou pramenem práva, ale seznamují se záměrem vlády, k čemu navrženou novelou směřuje a jak pravděpodobně bude zákon vykládat minimálně státní správa.

Komentář si samozřejmě zaslouží zákon v úplném znění jako celek a místy využijeme k jeho výkladu i dosavadní judikaturu. Byť je soudnictví ve věci účetnictví v české praxi poměrně sporé, o stanoviska, která již zejména Nejvyšší správní soud vydal, je určitě vhodné se o ně opřít, neboť jsou vhodnou linkou k aplikaci zákona. Zapomínat nelze ani na právo Evropské unie, které je na úrovni směrnic pro členské státy povinné. Česká republika tak byla povinna transponovat do české legislativy směrnicí 2014/34/EU, která nahradila dosud známou tzv. čtvrtou a sedmou direktivu. Účetní legislativu samozřejmě ovlivňuje i civilní právo, zejména občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích, na úrovni přestupků pak i právo veřejné, reprezentované hlavně správním řádem.

Mluvíme-li o regulaci účetnictví, vždy se myslí účetnictví finanční, nikoli vnitropodnikové či nákladové účetnictví účetních jednotek. Český právní řád je součástí systému kontinentálního práva, které je založeno tradičně na regulaci, tj. zákonech a vyhláškách, na rozdíl od anglosaských systémů postavených na samoregulaci a dodržování vyhlášených účetních zásad.

V našem komentáři vás postupně provedeme principy, na nichž je zákon o účetnictví postaven, rozsahem a způsobem vedení účetnictví, včetně uchopení účetních dokladů a knih. Navážeme účetní závěrkou se všemi jejími souvislostmi, jako je třeba ověřování, oceňování, následná archivace, ale i tzv. nefinanční výkaznictví. Věříme sice, že předkládaný text vám pomůže k účetnictví bez sankcí, přesto se dotkneme i úpravy přestupků, protože i přestupkové právo zaznamenalo v nedávné době velkou změnu.

Uplynulý rok 2019 je jeden z mála, který se obešel bez alespoň malé novelizace předpisu. Tento klid je ovšem jen zdánlivý. Nyní stojíme před tvořícím se novým zákonem o účetnictví, či jeho velmi zásadní novelou. Jaký je vládní záměr je již nyní známo a ačkoli není nic definitivní, nastíníme v jednotlivých pasážích i směr, jakým se s velkou pravděpodobností bude nová účetní legislativa ubírat. Ačkoli máte před sebou platné znění zákona s komentářem aktuálního znění, věříme, že povědomí, zda očekáváme změny, případně jakým směrem, je vhodné znát, protože štěstí přeje připraveným.

Obecná ustanovení zákona

Zákon o účetnictví v souladu s harmonizací našeho práva s právem Evropské unie vychází z evropských předpisů a upravuje rozsah vedení účetnictví, způsob jeho vedení, požadavky na jeho průkaznost, dále pak rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví. V neposlední řadě zákon definuje podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Vzhledem k tomu, že účetnictví není jen ekonomickou agendou zajišťující efektivní řízení účetní jednotky, ale plní také své veřejnoprávní funkce, upravuje zákon o účetnictví též systém sankcí, jakožto prostředek vynutitelnosti práva.

Zákon stanovuje základní jednotku, která má zákonnou povinnost vést účetnictví, jako „účetní jednotku, přičemž se jedná o osoby fyzické i právnické i o subjekty, jež nenaplnují definici právnické osoby dle občanského práva, což znamená, že nemusí mít právní subjektivitu“.

Zákon se vztahuje na následující **účetní jednotky**:

- právnické osoby se sídlem na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby či zahraniční jednotky, které jsou účetní jednotkou podle právního řádu, na základě kterého byly zřízeny či založeny, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu, ač nejsou samostatnými právnickými osobami,
- fyzické osoby, a to i zahraniční:
 - a) zapsané v obchodním rejstříku,
 - b) podnikající fyzické osoby splňující podmínky výše obratu dle zákona o dani z přidané hodnoty (překročení obratu 25 mil. Kč za předchozí rok),
 - c) společníci společnosti bez právní subjektivity, pokud některý z ostatních společníků společnosti je účetní jednotkou povinně ze zákona,
 - d) ostatní fyzické osoby, jimž povinnost vést účetnictví stanoví zvláštní právní předpis,
 - e) ostatní, jež jsou účetní jednotkou na základě vlastního rozhodnutí, přičemž se nemusí jednat o podnikatele:
- svěřenské fondy dle občanského zákoníku,
- fondy obhospodařované penzijní společnostmi,
- investiční fondy bez právní osobnosti,
- ostatní osoby, u kterých to vyplývá ze zvláštního právního předpisu.

Zákon rovněž zajišťuje získávání účetních záznamů pro potřeby státu od **vybraných účetních jednotek** (organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny), a to včetně sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

Samostatně jsou definovány **subjekty veřejného zájmu**, jimž je dále věnována zvýšená regulace účetnictví a dohled nad ním. Jedná se vesměs o osoby regulované samostatnými zvláštními zákony:

- obchodní společnosti, které jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- banky, spořitelny a úvěrová družstva,
- pojišťovny a zajišťovny,

- penzijní společnosti,
- zdravotní pojišťovny.

Kategorie účetních jednotek

Počínaje 1. lednem 2016 byla do zákona na základě směrnice 2013/34 EU implementována kategorizace účetních jednotek, odrážející jejich velikost na základě tří hodnotících kritérií. Zatřídění účetní jednotky do jedné ze čtyř kategorií má dopad do požadavků na rozsah vedení účetnictví a na rozsah sestavované účetní závěrky.

Velká účetní jednotka je ta:

- a) která překračuje alespoň dvě ze tří hraničních pravidel:
 - aktiva celkem 500 mil Kč,
 - roční úhrn čistého obratu 1.000 mil. Kč,
 - počet zaměstnanců za účetní období ve výši 250 osob.
- b) Za velkou účetní jednotku se vždy považují vybrané účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu.

Střední účetní jednotkou je ta účetní jednotka, která není velkou účetní jednotkou a překračuje alespoň dvě ze tří hraničních pravidel:

- aktiva celkem 100 mil Kč,
- roční úhrn čistého obratu 200 mil. Kč,
- počet zaměstnanců za účetní období ve výši 50 osob.

Malou účetní jednotkou je ta účetní jednotka, která není velkou či střední účetní jednotkou a překračuje alespoň dvě ze tří hraničních pravidel:

- aktiva celkem 9 mil Kč,
- roční úhrn čistého obratu 18 mil. Kč,
- počet zaměstnanců za účetní období ve výši 10 osob.

Mikro účetní jednotkou je ta účetní jednotka, která nepřekračuje dvě ze tří hraničních pravidel:

- aktiva celkem 9 mil Kč,
- roční úhrn čistého obratu 18 mil. Kč,
- počet zaměstnanců za účetní období ve výši 10 osob.

Aktivy celkem se rozumí pro účely tohoto zákona jejich úhrn zjištěný z rozvahy, po snížení o korekce, tedy v hodnotě netto.

Ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů přepočtená na 12 měsíců v případě, kdy je účetní období kratší než delší než 12 měsíců.

Počtem zaměstnanců se pro tyto účely rozumí průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců, definovaný metodikou Českého statistického úřadu.

Věcný záměr koncepce nového zákona počítá s úpravou hodnotícího kritéria čistého obratu, který by měl být v souladu s evropskou směrnicí očištěn od nahodilých tržeb, např. výnosů z prodeje dlouhodobého majetku.

Obdobně jsou pro účely konsolidace účetních závěrek definovány malá, střední a velká **skupina účetních jednotek**.

Malou skupinou účetních jednotek je ta, která sestává z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek, a která na konsolidovaném základě nepřekračuje alespoň dvě hraniční hodnoty:

- aktiva celkem 100 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obrátu 200 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců 50 osob.

Malá skupina účetních jednotek nepodléhá povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu.

Střední skupinou účetních jednotek je ta, která není malou skupinou a nepřekračuje alespoň dvě hraniční kritéria:

- aktiva celkem 500 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obrátu 1.000 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců 250 osob.

Velkou skupinou účetních jednotek je ta, která překračuje alespoň dvě hraniční hodnoty:

- aktiva celkem 500 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obrátu 1.000 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců 250 osob.

V prvním účetním období po svém vzniku si účetní jednotka na základě odůvodněného předpokladu určí kategorii účetní jednotky, kterou bude zřejmě splňovat. Zatřídění účetní jednotky je tato povinnost změnit, pokud začne splňovat podmínky pro odlišnou kategorii dvě účetní období za sebou. Obdobným způsobem postupuje konsolidující účetní jednotka pro zjištění kategorie skupiny pro konsolidaci.

Jednoduché účetnictví

Zákon definuje účetnictví podvojně a jednoduché. Předmětem jednoduchého účetnictví jsou příjmy a výdaje, majetek a závazky (dluhy). Zákon o účetnictví doposud zcela nepřevzal rekonstruovanou právní úpravu občanského práva a setrvává doposud u pojmu závazky, respektive rozlišuje závazky a dluhy. Definice jednoduchého účetnictví byla vrácena do zákona po několikaleté absenci z důvodu odstranění právní nejistoty, kdy jeho používání podle předchozích znění bylo umožněno existencí přechodného ustanovení zákona.

Je třeba připomenout, že jednoduché účetnictví není určeno fyzickým osobám a nelze jej zaměňovat s daňovou evidencí tak, jak ji definuje zákon o daních z příjmů. Účetní jednotka vedoucí jednoduché účetnictví nemusí mít vždy právní subjektivitu, tak jak je definována občanským zákoníkem v § 15.

Jednoduché účetnictví mohou vést za dále uvedených podmínek tyto účetní jednotky:

- spolky či pobočné spolky,
- odborové organizace včetně mezinárodních či pobočných,

- organizace zaměstnavatelů včetně mezinárodních či pobočných,
- právnické osoby z řad církví, náboženských společností či církevních institucí,
- honební společenstva,

a to při splnění následujících podmínek:

- nejsou plátcí daně z přidané hodnoty,
- celkové příjmy účetní jednotky za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 mil. Kč. Do příjmů se přitom nezahrnují průběžné položky, příjmy nahodilé, mimořádné a z prodeje dlouhodobého majetku,
- hodnota celkového majetku nepřesáhla k poslednímu dni uzavřeného účetního období 3 mil. Kč. Pro tyto účely nejsou součástí majetku ty pohledávky, které jsou podle předchozího odstavce vylučovány z příjmů.

Při vzniku či zahájení činnosti účetní jednotka může účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví, pokud se oprávněně domnívá, že uvedená kritéria naplní. Možnost vedení jednoduchého účetnictví je právem, nikoliv však povinností, účetní jednotka se rovnou může rozhodnout vést účetnictví podvojně, a to v plném či zjednodušeném rozsahu.

Přestane-li účetní jednotka výše uvedená kritéria splňovat, musí od bezprostředně následujícího účetního období přejít na účetnictví podvojně.

Podvojně účetnictví

Předmětem podvojněho účetnictví je účtování podvojnými zápisy o:

- stavu a pohybu majetku a jiných aktiv,
- stavu a pohybu závazků včetně dluhů a jiných pasiv,
- nákladech, výnosech a výsledku hospodaření,

a to v plném či zjednodušeném rozsahu.

O výše uvedených skutečnostech se účtuje podvojnými zápisy do účetního období, se kterým věcně a časově souvisí, přitom o veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení či přijetí (na rozdíl od účetnictví jednoduchého). Výjimečně je možno účtovat i v účetním období, ve kterém byly předmětné skutečnosti zjištěny. Pro naplnění předmětu účetnictví je nutné dodržovat stanovené účetní metody a zásady, ne všechny jsou však současným zněním zákona o účetnictví zcela definovány.

Účetní období

Základním účetním obdobím je dvanáct po sobě jdoucích měsíců, které se obvykle shodují s kalendářním rokem. Účetní jednotka si může zvolit hospodářský rok, což je období dvanácti měsíců, které začíná prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Volba hospodářského roku je vhodná v případě, kdy hospodářský cyklus účetní jednotky je odlišný od kalendářního roku (např. v odvětví školství, zemědělství), či z jiných subjektivních důvodů (např. soulad s konsolidačním celkem aj.).

Přechod z kalendářního roku na hospodářský rok či naopak je možné uskutečnit pouze jedenkrát za účetní období. Změna podléhá ohlašovací povinnosti místně a věcně příslušnému správci daně.

Kratší či delší účetní období, než je dvanáct měsíců, může být podle zákona o účetnictví v následujících případech:

- účetní období předcházející změně účetního období z kalendářního roku na rok hospodářský či naopak po řádném oznámení příslušnému správci daně,
- podle speciálních ustanovení zákona o přeměnách obchodních společností a družstev (č. 125/2008 Sb.),
- při obecném vzniku či zániku účetní jednotky.

Hospodářský rok nemohou uplatnit organizační složky státu, územní samosprávné celky a účetní jednotky vzniklé či zřízené zvláštním zákonem.

Vedení účetnictví

Účetní jednotky vedou účetnictví:

- ode dne svého vzniku do svého zániku (právní osoby se sídlem na území České republiky, organizační složky státu, svěřenské fondy, fondy obhospodařované penzijní společností, investiční fondy bez právní osobnosti, ty účetní jednotky, kterým to stanoví zvláštní předpis),
- fyzické osoby
 - a) ode dne zápisu do obchodního rejstříku až do dne výmazu z tohoto rejstříku, nebo
 - b) od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly účetní jednotkou, a to až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být účetní jednotkou, nebo
 - c) od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se rozhodly vést účetnictví, a to až do posledního dne účetního období, ve kterém se rozhodly vedení účetnictví ukončit, nebo
 - d) od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly společníkem sdruženým ve společnosti nebo některý ze společníků se stal účetní jednotkou, nebo
 - e) ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti, pokud jim vedení účetnictví a jeho ukončení stanoví zvláštní zákon.

Účetní jednotky mohou, s výjimkou ukončení činnosti, ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí pěti po sobě jdoucích účetních obdobích, ve kterých bylo účetnictví vedeno.

Nově připravovaná účetní legislativa zcela upouští od povinnosti vedení podvojného účetnictví pro fyzické osoby, těm tedy bude pravděpodobně v budoucnosti umožněno vedení hotovostního účetnictví (náhrada jednoduchého účetnictví). Při velkých obratech se však z praktických důvodů budou moci pro podvojný účetnictví rozhodnout.

Odpovědnost za účetnictví Za vedení účetnictví je vždy odpovědný statutární orgán, člen či členové statutárního orgánu účetní jednotky. Kdo v rámci účetní jednotky účetnictví vede, vyplývá z vnitřní organizace této jednotky. Účetní jednotky mohou vedením účetnictví pověřit externí osobu, a to jak osobu právníkou, tak fyzickou, to však nezbavuje účetní jednotku veřejnoprávní odpovědnosti za jeho vedení v souladu se zákonem. Zákon o účetnictví tak již počátkem 90. let umožnil zabezpečení určitých činností formou outsourcingu. Externí účetní má vůči účetní jednotce odpovědnost pouze občanskoprávní.

Zákon definuje v § 4a, kdo je odpovědným za vedení účetnictví v případě, kdy účetní jednotka nemá právní subjektivitu.

Význam vedení účetnictví je dán mimo jiné i soukromoprávní úpravou. **§ 196 zákona o obchodních korporacích ukládá statutárnímu orgánu povinnost** obchodního vedení, **vedení předepsané evidence a účetnictví**, vedení seznamu společníků a informační povinnost vůči společníkům o záležitostech společnosti. Veřejný zájem na účetní evidenci je posílen právě tím, že v poměrně krátkém seznamu povinností statutárních orgánů je jmenováno právě zajištění vedení účetnictví. Samozřejmě to neznamená, že má vést statutární orgán účetní evidenci osobně. Zmíňme např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 11. 1999, sp. zn. Cdo 1162/1999, z něhož vzešla přímo právní věta: „Jednatel se zproští odpovědnosti za škodu způsobenou porušením dané povinnosti,

jestliže prokáže, že zajistil vedení předepsané evidence a účetnictví v potřebném rozsahu kvalifikovanou osobou, které vytvoří potřebné podmínky pro výkon činnosti“. Na vymezení pojmu „kvalifikovaná osoba“ se však dosud čeká.

Věcný záměr k novému zákonu o účetnictví v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU navrhuje, aby členové správních, řídicích a dozorčích orgánů účetní jednotky měli kolektivní odpovědnost, že účetní závěrka, zpráva vedení účetní jednotky, výkaz o správě a řízení podniku a přehled nefinančních informací byly sestaveny v souladu se zákonem, a také tak zveřejněny. Tato odpovědnost se vztahuje rovněž na konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou zprávu vedení společnosti, konsolidovaný výkaz o správě a řízení podniku a konsolidovaný přehled nefinančních informací.

Povinnosti při vedení účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny vést za účetní jednotku jako celek pouze jedno účetnictví, a to v jazyce českém.

Účetnictví je vedeno jako **soustava účetních záznamů**, a to s možností využití software a technických prostředků. Účetními záznamy se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností, které se týkají vedení účetnictví. Jednotlivé účetní záznamy je možno seskupovat do souhrnných účetních záznamů, jedná se zejména o:

- účetní doklady,
- účetní zápisy,
- účetní knihy,
- odpisový plán,
- inventurní soupisy,
- účtový rozvrh,
- účetní závěrka,
- výroční zpráva.

Účetnictví jsou povinny vést účetní jednotky v české měně. Jednotlivé účetní doklady mohou být vyhotoveny v cizím jazyce, pokud to nebrání jejich srozumitelnosti. Pokud jsou pohledávky, závazky, podíly na obchodních korporacích, ceniny, práva z cenných papírů a derivátů vyjádřeny v cizí měně, jsou účetní jednotky povinny použít i cizí měnu, a to současně s měnou českou. To platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud podkladové aktivum či pasivum je vyjádřeno v cizí měně.

Další povinnosti při vedení účetnictví jsou stanoveny pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcími předpisy (především vyhláškami), a to zejména:

- rozsah a způsob sestavení účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy,
- uspořádání, označení a obsahové vymezení jednotlivých položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně podrozvahových účtů,
- uspořádání, označení a obsahové vymezení položek nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení informací v příloze v účetní závěrce, které doplňují a vysvětlují údaje účetních výkazů,

- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- metody přechodu z jednoduchého účetnictví a daňové evidence na účetnictví a naopak,
- uspořádání, označení a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky, metody jejího sestavení a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku,
- vymezení vybraných účetních jednotek, závazný vzor částí jejich účetní závěrky včetně obsahu přílohy účetní závěrky, požadavky na jejich účetní záznamy, rozsah a četnost předávání dat pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a dílčí konsolidační celky státu, jejich formát a strukturu, požadavky na technické formy účetních záznamů, požadavky na organizaci a způsob inventarizace vybraných jednotek a požadavky na organizaci schvalování jejich účetních závěrek,
- rozsah a způsob sestavování účetních výkazů za Českou republiku a dílčí konsolidační celky, uspořádání, označení a obsahové vymezení položek aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a peněžních toků v těchto účetních výkazech, rovněž tak vymezení obsahu přílohy, metody konsolidace,
- metodu přeměny účetní jednotky tuzemské i zahraniční včetně úprav v rámci přeměn a sestavení zahajovací rozvahy.

Účetní případy jsou skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví a které jsou účetní jednotky povinny zachycovat pouze **účetními doklady**. Účetní zápisy jsou proces povinného zaznamenávání účetních případů v účetních knihách, a to jen na základě průkazných účetních záznamů.

Účetní jednotky jsou povinny provádět inventuru majetku a závazků, tak bude uvedeno dále.

Rovněž dále bude rozebrána povinnost účetních jednotek sestavovat účetní závěrku, a to buď jako řádnou, mimořádnou či mezitímní, rovněž tak při naplnění zákonných podmínek povinnost sestavit konsolidační účetní závěrku.

Základní požadavky na vedení účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví:

- **správné**, to znamená, že je vedeno v souladu s tímto zákonem a ostatními právními předpisy a neobchází účel těchto předpisů,
- **úplné**, požadavek je splněn, pokud jsou v účetních knihách zaúčtovány všechny účetní případy, jež měly být v daném účetním období zaúčtovány a zároveň nejpozději do konce tohoto období byla sestavena účetní závěrka (případně i konsolidovaná účetní závěrka) za účetní období bezprostředně předcházející, byla za toto předcházející období sestavena výroční zpráva (konsolidovaná výroční zpráva), byli zveřejněny informace dle § 21a tohoto zákona a má účetní jednotka o těchto skutečnostech přehledně uspořádané veškeré účetní záznamy,
- **průkazné**, což znamená, že účetní jednotka provedla inventarizaci v souladu se zákonem a veškeré účetní záznamy této účetní evidence jsou průkazné,
- **srozumitelné**, srozumitelným je tehdy, pokud spolehlivě a jednoznačně umožňuje určit (jednotlivě i v souvislostech) obsah účetních případů a záznamů a vazbu mezi skupinovým účetním záznamem, který vznikl seskupením dílčích účetních záznamů, s těmito dílčími záznamy,

- **způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů**, tato povinnost je splněna, pokud je účetní jednotka po zákonem stanovenou dobu schopna splnit povinnosti na jejich neměnnost a čitelnost.

Základní zásady

Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečností

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka, která bude na jeho základě srozumitelně sestavena, podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a mohla tak být podkladem pro kvalifikované ekonomické rozhodování osob, tzv. uživatelů. Pod uživateli je možné si představit investory, financující banky, obchodní partnery, finanční úřady, zřizovatele aj. V případě, kdyby účetní závěrka uvedená nesplňovala, může tím účetní jednotka naplnit nejen definici přestupku vymezeného tímto zákonem, ale i definici trestného činu zkreslování údajů o hospodaření a jmění ve smyslu § 254 trestního zákoníku (č.40/2009 Sb.).

Zobrazení je **věrné** v případě, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, zobrazenému v souladu se zákonem uloženými účetními metodami. Zobrazení je **poctivé** tehdy, kdy jsou účetní metody použity takovým způsobem, který zajišťuje dosažení věrnosti. V případě volby metod mezi více možnostmi se nesmí volit ta varianta, jež by zastírala skutečný stav, ale je nutno zvolit tu možnost, která skutečnému stavu odpovídá.

Připravovaná účetní legislativa tento výklad posílí přímo zakotvením zásady přednosti obsahu před formou, tak ji známe např. i z daňového řádu.

V případě, kdyby aplikací účetních metod uvedených v prováděcích předpisech nebylo možno docílit věrného a poctivého obrazu, je výjimečně možno se s cílem dosažení věrného a poctivého obrazu od těchto metod odchýlit. Odchýlení se od stanovených metod je nutno zdůvodnit v příloze v účetní závěrce.

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

Účetní jednotka je povinna použít účetní metody takovým způsobem, jenž předpokládá, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a neexistuje žádná skutečnost, která by jí v tom zabraňovala nebo omezovala, a to i v dohledné budoucnosti. V případě, kdy takovéto omezující skutečnosti další činnosti účetní jednotky existují, musí účetní jednotka použít účetní metody adekvátním způsobem a jejich použití uvést v příloze v účetní závěrce.

Zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi obdobími

Účetní jednotka nesmí změnit uspořádání, označování, obsahové vymezení a způsoby oceňování jednotlivých položek účetních výkazů použité v jednom účetním období pro následující účetní období. K jednotlivým změnám může účetní jednotka případně přikročit jen z důvodů změny podnikání, legislativních změn či zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Tyto změny je přitom nutno opět uvést v příloze v účetní závěrce.

Stálost účetních metod

Účetní jednotky jsou povinny v příslušném účetním období použít účetní metody ve znění, které platilo na jeho počátku. Informace o použitých metodách, popřípadě o odchylkách od nich s řádným zdůvodněním o jejich dopadu na majetek, závazky, finanční situaci a hospodaření účetní jednotky, musí být vždy popsány v příloze v účetní závěrce.

Zákaz kompenzace

Účetní jednotky jsou povinny účtovat o jednotlivých aktivech, pasivech, o finančních prostředcích rozpočtů, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce bez vzájemného zúčtování. Výjimku z této zásady může stanovit pouze zákon.

Rozsah vedení účetnictví

Zákon o účetnictví uvažuje různý rozsah vedení účetnictví. Rozsahu účetnictví věnuje zákon pouhý jeden paragraf. Pro nastavení systému vedení účetnictví účetní jednotkou je však správné uchopení rozsahu klíčové. Důležité také je odlišovat od sebe rozsah účetnictví a rozsah účetní závěrky, jakožto aktu výkaznictví, k němuž celé vedení účetnictví směřuje.

Jako základní zákon určuje zákon tzv. rozsah plný. Dává tím důraz na veřejnoprávní zájem účetního výkaznictví, které uživatelům dodá hodnotnou informaci pro rozhodování. Zákon však dává dva okruhy výjimek z užití tohoto plného rozsahu.

První skupinou jsou **účetní jednotky, které vykazují povinně dle mezinárodních účetních standardů (§ 19a §23 zákona)**. Těm je výslovně uloženo použít účetních metod, podle uvedených ustanovení. Za zmínku stojí stále hlasitější diskuse o větším průniku mezinárodních účetních standardů do českého účetnictví. Věcný záměr nového zákona o účetnictví s tímto úmyslem pracuje. Bude-li tato změna, která je pro řadu zahraničních dceřiných společností bezesporu praktická, přijata půjde o zásadní průlom do českého právního řádu. Prvně by tak byl součástí české legislativy prvek, nad nímž zákonodárce zcela ztratí kontrolu. O to citlivější je pak otázka zdanění příjmů, které by mělo vycházet z hospodářského výsledku, který byl určen jinak než českými kodifikovanými právními předpisy.

Ale zpět k současné regulaci. Zákon o účetnictví uvažuje též tzv. **zjednodušený rozsah**. Výše jsem definovaly tzv. kategorie účetních a zde již k praktickému využití této kategorizace. Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést

- mikro účetní jednoty,
- malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem,
- příspěvkové organizace, pokud tak rozhodne jejich zřizovatel,
- spolky nebo pobočné spolky,
- odborové organizace,
- organizace zaměstnavatelů,
- církve, náboženské společnosti a církevní instituce,
- honební společenstva,
- obecně prospěšné společnosti,
- nadační fondy,
- ústavy,
- společenství vlastníků jednotek,
- bytová družstva,
- sociální družstva.

Tyto účetní jednotky mohou dle zákona sestavit účtový rozvrh jen na úrovni účtových skupin. Zjednodušeně lze říci, že na místo trojciferných označení účtů mohou použít jen čísla dvojciferná. Smyslem je pro uvedený okruh osob účetní agendu zjednodušit. Dlužno však říci, že vzorové účty v trojciferném režimu (i podrobnějším členění při užití principů analytické evidence) jsou přehlednější a vezme-li v úvahu, že účetnictví by mělo být nejen plněním požadavků zákona,

ale též přidanou hodnotou a zdrojem informací pro vlastníky, statutární orgány či manažery, lze klasické užití až do úrovně účtů jen doporučit.

Dalším specifickým zjednodušeného rozsahu je možnost spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize. Dlužno však říci, že jde spíše o historické znění zákona, které v době automatizované zpracování účetních agend pomocí účetních softwarů ztratilo na významu.

Další úlevy, které zjednodušený rozsah účetnictví přinesl jsou již praktické. Účetní jednotky nemusí provádět korekce ocenění majetku a závazků. Jedinou korekcí, k níž musí přistoupit jsou účetní odpisy dlouhodobého majetku, dále nejsou povinny tvořit rezervy a nepřeceňují na tzv. reálnou hodnotu. Pro právní jistotu účetních jednotek je významné ustanovení zákona, které výslovně stanoví, že uplatnění pravidel pro zjednodušený rozsah účetnictví není porušením ustanovení zákona o předmětu účetního zobrazení (§3 odst. 1) a správnosti a věrného a poctivého účetního zobrazení (§7 odst. 1 a 2)

Pokud účetní jednotka nesplňuje kritéria pro zjednodušený rozsah vedení účetnictví musí vždy vést účetnictví v plném rozsahu. Změny rozsahu vedení účetnictví lze uskutečnit jen k prvnímu dni účetního období následujícího po účetním období, ve kterém účetní jednotka zjistila uvedené skutečnosti.

Od zjednodušeného rozsahu musíme odlišovat další kategorii, a to **jednoduché účetnictví**. Jednoduché účetnictví odděluje účtování o peněžním hospodaření v peněžním deníku od záznamů o ostatních složkách majetku a závazků v povinně vedené knize pohledávek a závazků a dalších pomocných o ostatních složkách majetku. Tyto knihy mohou mít podobu např. též karet dlouhodobého majetku, zásob či cenin. Zatímco v peněžním deníku, jak název napovídá, je zobrazen peněžní tok, do knih pohledávek a závazků evidujeme např. faktury již při jejich vzniku.

Namísto účetní závěrky sestavují účetní jednotky do šesti měsíců po skončení účetního období Přehled o majetku a závazcích a Přehled o příjmech a výdajích. Účetní jednotky, které využívají možnost vedení jednoduchého účetnictví nemohou použít hospodářský rok. Pro potřeby vedení jednoduchého účetnictví je vydána samostatná prováděcí vyhláška.