
**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANČÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ A AUDITINGU**



PEDAGOGICKÁ KONFERENCE

Návrh nového zákona o účetnictví

22. ročník

Praha 3. prosince 2022

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ A AUDITINGU**



PEDAGOGICKÁ KONFERENCE

Návrh nového zákona o účetnictví

22. ročník

Praha 3. prosince 2022

© 2022 – Ing. Jan Molín, Ph.D. – ed.

© Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica – Praha 2022

ISBN 978-80-245-2472-6

Obsah

| | |
|--|----|
| Účetní prvouka – výklad základních pojmů | 4 |
| prof. Ing. Miloslav Janhuba, CSc. | |
| Nový zákon o účetnictví (základní záměry v oblasti účetnictví)..... | 8 |
| Ing. Václav Černý, Ph.D. | |
| Pohled za hranice | 18 |
| Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D. | |
| Aktuálně změny v oblasti účtovnictva a daňového práva na Slovensku | 28 |
| doc. Ing. Jitka Meluchová, PhD., Ing. Martina Mateášová, PhD. | |
| Zaměstnanecké požitky..... | 36 |
| prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., Ing. Jan Molín, Ph.D. | |

Účetní prvouka – výklad základních pojmů[#]

prof. Ing. Miloslav Janhuba, CSc.

Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví
a auditingu
mjanhuba@vse.cz

1. Úvod

Studenta „nováčka“ v oblasti účetnictví bychom rádi zaujali a dobře obeznámili s podstatou toho jak účetnictví vytváří svůj obraz světa hospodaření během času, výdělků, prodělků, nároků a povinností s tím spojených.

Zpravidla si chceme být jisti, že se držíme „předpisů“, tj. zůstáváme v hranicích daných naší národní úpravou účetnictví. Pokud k ověření tohoto stavu použijeme některý normativní text, zejm. zákon o účetnictví, zjistíme, že se v řadě případů „není čeho držet“, poněvadž naše legislativa neobsahuje důležitý „koncepční rámec“, základní všeobecnou informativní a definiční pasáž, ve které by byly uvedeny a charakterizovány zejména základní účetní kategorie a pojmy. Může jít o zanedbání úlohy účetní teorie, jejímž předmětem mj. je právě „péče“ o kategorie a pojmy, jejich aktualizaci a koncizní výklad, může jít o představu zákonodárce, že tato materie je součástí účetní výuky (školení) a v legislativě už proto nemá místo. Ať je důvod chybějícího koncepčního rámce v české účetní legislativě jakýkoliv, učitel zde musí nolens-volens poněkud improvizovat.

V relativně krátké historii československého (českého) účetnictví na legislativní bázi bylo ovšem užíváno také množství pojmů, které se objevily a zase zanikly (zejména z důvodů společensko-politických turbulencí, kterých jsme si hlavně ve 20. století užili). Je proto důležité uvědomit si *skutečně základní* množinu účetních kategorií, uvést ji, charakterizovat a často se k ní vracet (zejména na počátku výuky).

Tento příspěvek vybírá z rozsáhlého souboru účetních kategorií pouze některé zásadní a snaží se prokázat cestu jejich správnému výkladu a užití.

2. Rozvaha a výsledovka

Určitě víme, že „rozvaha“ má několik významů, dokonce i mimo účetnictví. V účetnictví pojem „rozvaha“ znamená jednak jeden z jeho základních metodických prvků, jednak jde o hlavní výkaz účetní závěrky, ze kterého se historicky ostatní výkazy odvodily. Při výkladu budeme jistě zprvu pojímat rozvahu jako prvek účetní metody, neboli jako praktický tvar zjištění, ověření platnosti a matematické udržení *bilanční rovnice*¹. Teprve později charakterizujeme rozvahu také jako účetní výkaz.

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu institucionální podpory č. IP100040 na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze..

¹ Slovně vyjádřeno: Úhrn jednotně kvantifikovaných disponibilních statků se rovná (musí rovnat) úhrnu stejně jednotně kvantifikovaných „ložisek“, odkud pramenily peníze na obstarání těchto statků. Tato rovnost v dané konkrétní entitě, zobrazované účetnictvím, musí trvale platit.

Pracujeme-li s výkladem rozvahy v rámci účetní metody, přichází nutnost pojmenovat a charakterizovat její jednotlivé prvky: disponibilní statky dané entity – AKTIVA – na jedné straně, na druhé straně objem čerpání z jednotlivých entitou použitých ložisek – PASIVA.

2.1. Aktiva a pasiva rozvahy

2.1.1. Aktiva a podmínky jejich zařazení do účetnictví

Není úplně jednoduché pochopit a vysvětlit, co dovedlo účetnictví k nutnosti zahrnout do bilanční rovnice (na její levé straně) v peněžích kvantifikovaný úhrn disponibilních statků; navíc, když se objevují jako konkrétní (hmotné) věci (souhrn věcí) a také jako konkrétní nehmotná práva (souhrn práv). Jde o to, zobrazit v účetnictví bez výjimky všechno, s čím entita svoji hospodářskou činnost provádí, případně jaký *ekonomický potenciál* si ke své činnosti zajistila. Stručně řečeno má být účetní aktivum vždy pramenem budoucího prospěchu entity; pokud není, do aktiv nepatří (např. vykoupené vlastní akcie v a. s.). Jako pramen budoucího prospěchu ovšem musí být aktivum entitou vhodně využíváno a rozhodnuto o dosaženém prospěchu. Znamená to, že entita (a nikdo jiný) rozhoduje o cestách získání a budoucího využití takového prospěchu (Griga 2013). Zde nelze pominout rozdílnou „šíři záběru“ pro daný potenciál hmotných a nehmotných statků, sloužících k uskutečňování hospodářské činnosti entity, pokud jde o českou legislativu na jedné straně a o mezinárodní účetní normy na straně druhé. Mezinárodními normám je vlastní anglosaský přístup, charakterizovaný tzv. ekonomickým vlastnictvím, zatímco česká legislativa v souladu s kontinentálními tradicemi vychází výhradně z vlastnictví právního. Takže budeme asi vysvětlovat studentům, že v účetních aktivech pro danou entitu mohou být zahrnuty *všechny disponibilní* hmotné a nehmotné statky [mezinárodní standardy], v některých národních úpravách (včetně české) však pouze statky tvořící (právní) *majetek* entity. Konečně má být zřetelné, že (řádné) hospodaření entity v minulosti umožnilo danou věc (právo) obstarat, neboli existence aktiva v entitě je výsledkem jejich předchozích hospodářských úkonů.

Z uvedeného lze odvodit, že základní charakteristikou aktiva je

- I. jeho statut věci (práva), přinášející(ho) prospěch [zvýšení bohatství] z jeho držení a použití,
- II. plné ovládání dané věci (práva) entitou; v českých podmínkách je touto charakteristikou právní vlastnictví aktiva,
- III. (dokazatelný) předpoklad řádného nabytí příslušné věci (práva).

Teprve splněním všech tří charakteristik v případě konkrétní věci (práva) v entitě je vytvářen jeho **statut aktiva** a může být zavedeno do účetnictví.

2.1.2. Pasiva a podmínky jejich zařazení do účetnictví

Pokud se jedná o zobrazení ložisek (míst), odkud entita čerpala prostředky pro obstarání aktiv, bilanční rovnice zahrnuje v sobě (na pravé straně) v peněžích kvantifikovaná všechna konkrétní „ložiska“, původ peněz, obecněji se jedná o již vzniklé závazky (břemena). Uvedení konkrétního břemene má ovšem určité podmínky. Každé pasivum (břemeno) zatěžuje entitu v určité výši a po určitou dobu; představuje tedy v dané souvislosti očekávaný budoucí neprospěch (snížení bohatství při vypořádání). Břemeno, zahrnuté do pasiv, představuje v plném rozsahu povinnost je odpovídajícím způsobem vypořádat (většinou vyplacením příslušných peněžních částek). Aby bylo břemeno řádným pasivem v účetnictví entity, musí jeho existence plynout z přechozích hospodářských úkonů entity.

Rovněž je tedy možné odvodit, že základní charakteristikou pasiva je

- I. budoucí neprospěch (snížení bohatství) spojený s jeho vypořádáním,

- II. plná odpovědnost entity za jeho budoucí vypořádání (nejčastěji vyplacením peněz),
- III. (dokazatelný) předpoklad jeho výskytu na základě předchozích hospodářských úkonů entity.

Teprve splněním všech tří charakteristik v případě konkrétního břemene v entitě je vytvářen jeho **statut pasiva** a může být zavedeno do účetnictví.

Základní rozdělení aktiv a pasiv v rozvaze můžeme pro potřeby výkladu v prvopočátcích zúžit „pouze“ na aktiva dlouhodobá a krátkodobá a v pasivech na zdroje vlastní a cizí (dluhy).

2.2 Náklady a výnosy ve výsledovce

Po aktivech a pasivech rozvahy jsou dalšími podstatnými účetními kategoriemi a pojmy náklady a výnosy, na jejichž základě účetnictví vytváří jednu z hlavních souhrnných charakteristik hospodaření dané entity – výsledek. Jestliže se při výkladu aktiv a pasiv v účetnictví entity můžeme opřít o celkem zřetelně dané a srozumitelné charakteristiky, je v případě nákladů a výnosů situace poněkud obtížnější: zejména pokud se jedná o náklady a o zařazení jejich charakteristik do soustavy dalších, úzce souvisejících pojmů: výdaje, vydání peněz, škoda, ztráta, resp. u výnosů o příjmy, přijetí peněz, přínos, zisk. Navíc čeština (na rozdíl od jiných jazyků) nevyjadřuje v případě nákladů některé jejich kategorie jednoslovně, ale doplněním přídavného jména (Fiala 1946). Nejednotnost v chápání obsahu příslušných pojmů je, bohužel, legislativou spíš podporována, než aby bylo vneseno jasno. Je tedy zapotřebí zprvu vybudovat představu o hierarchii souvisejících kategorií a teprve na základě takové hierarchie charakterizovat příslušné jednotlivé pojmy.

2.2.1 Příjmy a výnosy

Pro zásadní pochopení obsahu výsledkotvorných kategorií podnikového hospodaření musíme správně vymezit jejich širší základ:

Def.1: Čistá aktiva jsou *aktiva celkem po odečtení dluhů* (cizích zdrojů).

Def.2: Příjem znamená *jakékoliv zvýšení aktiv* rozvahy.

Z platnosti bilanční rovnice plyne při zvýšení aktiv nezbytně současné zvýšení pasiv rozvahy. Přitom pro existenci příjmu není rozhodující, zvýšily-li se v pasivech současně vlastní, anebo cizí zdroje. (Králiček 2003)

Def.3: Peněžní příjem představuje *zvýšení peněžních aktiv* rozvahy.

Def.4: Výnos je takový příjem, jímž se současně *zvýšila čistá aktiva, při vyloučení vlastnického vkladu*.

2.2.2 Výdaje a náklady

Def.5: Výdaj znamená *jakékoliv snížení aktiv* rozvahy.

„Z platnosti bilanční rovnice plyne při snížení aktiv nezbytně současné snížení pasiv rozvahy. Přitom pro existenci výdaje není rozhodující, snížily-li se v pasivech současně vlastní, anebo cizí zdroje“ (Králiček 2003).

Def.6: Peněžní výdaj představuje *snížení peněžních aktiv* rozvahy.

Def.7: Náklad ve výsledovce je takový výdaj, jímž se současně *snížila čistá aktiva, při vyloučení výběru kapitálu vlastníkem*.

Vedle **nákladů ve výsledovce** (expenses, náklady měnící konečný výsledek hospodaření) pracuje účetnictví také s **procesními náklady** (cost). Tyto náklady chápeme jako označení

početních (kalkulačních) hodnot, protože vznik procesního nákladu (cost) nutně neodpovídá definici nákladu ve výsledovce, navíc bezprostředně nebývá spojen s konečným výsledkem hospodaření.

2.2.3: Informace při porovnání

Porovnáme-li objemy (velikost) dvojic výše uvedených kategorií během některého období, můžeme zjišťovat

- rozdíl bilanční sumy (porovnání příjmů a výdajů),
- celkové cash flow (porovnání peněžních příjmů a výdajů peněz),
- výsledek hospodaření [ztráta/zisk] (porovnání výnosů a nákladů ve výsledovce)

3. Závěr

Pokus o uvedení a výklad výše uvedených pojmů je pochopitelně pouze dílčím pohledem na problematiku výkladu základních pojmů účetnictví. Stranou tu zůstala soustava pojmů spojená s účty, jejich kategoriemi a charakteristikami jednotlivého účtu, dále pojmů spojených s uskutečňováním účetních operací ve fungující soustavě dané entity v průběhu účetního období. Snad někdy příště.

Literatura

- [1] Fiala, J. (1946). *Podnikové účetnictví*. Praha: Orbis.
- [2] Griga, M.-Krauleidis, R. (2013). *Buchführung und Bilanzierung für Dummies*. Weinheim: Wiley-WCH
- [3] Králíček, V. (2003). *Účtovnictvo I. Nástin prednášok z podnikového počtovnictva*. Bratislava: KPMG (reprint původního vyd. z roku 1948)

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou objasnění základních pojmů při výkladu účetnictví a zařazuje je do souvislostí, zejména pokud se jedná o jejich dopady u výsledkotvorných účetních operací. Uvádí rovněž elementární klasifikaci prvků rozvahy.

Jde o pokus definovat aktiva a pasiva, dále pak výnosy, náklady, jejich chápání a působení ve výsledku hospodaření za období.

Klíčová slova:

aktiva, pasiva, výnosy, náklady ve výsledovce, náklady procesů.

Introduction to accounting - explanation of basic terms

Abstract

Paper deals with the issue of basic terms in the interpretation of accounting and places them in context, especially when it comes to their impact on profit-generating accounting operations. It also provides an elementary classification of balance sheet elements.

It is an attempt to define assets and liabilities, then revenues, expenses, costs, their understanding and effect on the economic result for the period.

Key words:

Assets, claims, revenues, expenses, costs.

JEL klasifikace: M41

Nový zákon o účetnictví (základní záměry v oblasti účetnictví)

Ing. Václav Černý, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická, Fakulta financí a účetnictví,
katedra finančního účetnictví a auditingu
náměstí Winstona Churchilla 4, Praha 3, 130 67
cernyvac@vse.cz

1. Úvod

První zákon o účetnictví po změně politického systému v roce 1989 byl přijat ještě v dobách existence federálního uspořádání Československa v roce 1991 a byl přijat pod názvem „Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví“. Ve své historii (a současnosti) prošel celou řadou doplňků a novel a byl doplňován vyhláškami a účetními standardy (v řadě variant pro jednotlivé skupiny subjektů – pojišťovny, podnikatelské subjekty, neziskové organizace). Po dobu více jak třicetileté historie tohoto zákona se postupně stal těžkopádným, nepřehledným systémem jen těžko odpovídajícím vývoji a požadavkům kladeným na optimální fungování. Stále více se ukazuje potřebnost vzniku nového zákona o účetnictví, lépe splňujícímu soudobé požadavky na moderní legislativní normu upravující oblast daní. Odpovědí na tyto požadavky je příprava nového zákona, jehož návrh byl koncem října 2022 zveřejněn odborné veřejnosti k diskusi a připomínkám. Tento článek se zaměří na stručný přehled tohoto zákona.

Článek bude zpracován podle materiálu <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>, které byly zveřejněny na stránkách Národní účetní rady.

Na stránkách národní účetní rady (<http://nur.cz/2022/10/26/navrh-noveho-zakona-o-ucetnictvi-zverejnen/>) uvádí doc. Mejzlík: „Předpokládaná účinnost nového zákona je od 1. ledna 2024. Návrh nového textu zákona bude doprovázen také novým textem prováděcích vyhlášek a samostatným doprovodným zákonem, který zajistí novelu těch právních předpisů, které budou vyžadovat sladění s novým textem zákona o účetnictví. Příprava těchto doprovodných předpisů již probíhá a jejich připomínkování se předpokládá po vypořádání připomínkového řízení navrhovaného textu nového zákona o účetnictví“.

Navíc je k dispozici jen důvodová zpráva, která není tak obsáhlá jako celý navrhovaný zákon, včetně této důvodové zprávy, pro zpracování tohoto článku se budu řídit důvodovou zprávou jako výchozím materiálem. Pro základní přehled o podstatných změnách v novém zákonu bude důvodová zpráva plně postačující.

Diskuse k návrhu zákona je teprve na počátku a navrhovaný zákon může doznat ještě změny.

2. Nový zákon o účetnictví

V úvodních paragrafech je věnována pozornost vymezení předmětu účetnictví a jeho mezinárodním souvislostem (vazba na Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU, směrnice Rady 2014/102/EU a směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101/EU).

Vedení účetnictví má být nově chápáno v užším slova smyslu jako proces systematického vyhodnocování a zaznamenávání dopadů jednotlivých účetních případů na finanční situaci a finanční výkonnost účetních jednotek prostřednictvím účetního systému tj. účtování, jejich zpracování, třídění a agregace, včetně sestavování účetní závěrky (tzv. proces tvorby účetních informací). Dále pak je vazba na spolehlivost a ověřitelnost takto vytvořených účetních informací (inventarizace, dokladovost, průkaznost a konzistence účetních informací, vnitřní kontrolní systém). V této části se zákon dále zaměřuje na vymezení základních pojmů (účetní výkaznictví, ověření správnosti účetní závěrky auditorem a další).

Podstatnou změnou v této oblasti je odklon od důrazu na účtování k důrazu na oblast účetního výkaznictví, které bude nově chápáno jako základní stavební kámen nového zákona. Nově bude zahrnuto i vykazování jiných než účetních informací (zprávy vedení, zprávy o platbách správním entitám, zpráva o daních z příjmů). Nový zákon zdůrazňuje úlohu účetnictví jako službu externím uživatelům, tak aby poskytováním věrného a poctivého obrazu informací z účetnictví přispělo k vytvoření kvalifikovaného názoru potenciálních uživatelů těchto informací a získání přehledu o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky. Neznamena to ale, že účtování bude úplně upozaděno, naopak bude chápáno jako výchozí prvek pro zpracování účetních výkazů.

V hlavě druhé budou vymezeny cíle a zásady účetního výkaznictví, kdy cílem účetního výkaznictví je poskytnout vnějšímu uživateli účetní informace, kterými se rozumí informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a jiných změnách finanční situace, nezbytné pro jeho ekonomické rozhodování, předvídaní budoucích peněžních toků, finanční situace a finanční výkonnosti, posuzování důsledků jednání osoby odpovědné za řízení účetní jednotky a posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy v případě účetního výkaznictví účetní jednotky veřejného sektoru.

Dále budou vytyčeny požadavky na kvalitu účetních informací, které musí být relevantní, hodnověrné, včasné, srozumitelné, spolehlivé a srovnatelné.

Podle této obecné části důvodové zprávy MF se nový zákon zaměří zejména na:

- zajištění věrného a poctivého obrazu finanční situace a finanční výkonnosti,
- snížení administrativní náročnosti,
- zpřehlednění právní úpravy,
- zajištění kompatibility s právem EU,
- zvýšení vypovídací hodnoty účetnictví pro uživatele,
- kompatibilitu s uznávanými koncepčními rámci,
- zachování konkurenceschopnosti České republiky a
- digitalizaci účetnictví.

Do nového zákona by se také měl promítnout záměr sloučit a sjednotit stávající prováděcí předpisy pro podnikatelské a nepodnikatelské subjekty do jednoho prováděcího právního předpisu při zachování Českých účetních standardů (ČÚS) pro ostatní účetní jednotky jako nezávazných metodik pro naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení.

2.1. Vytvoření koncepčního rámce

Významnou změnou v novém zákoně by mělo být vytvoření koncepčního rámce účetnictví, a to prostřednictvím vymezení cíle účetního výkaznictví, obecných požadavků na kvalitu účetních informací i jednotlivých zásad a předpokladů účetního výkaznictví, které představují základní koncepční pilíře, na nichž je účetnictví stavěno. Vnitřní konzistence navrhovaného koncepčního rámce bude zajištěna jeho strukturou, postupující od obecného ke konkrétnímu.

Základní zásady, předpoklady a definice, na nichž je účetnictví postaveno vycházejí ze všeobecně uznávaných předpokladů a principů typických pro moderní účetnictví ve vyspělých zemích (zejména z koncepčního rámce IFRS). Cílem nové právní úpravy účetnictví je tak její koncepční sladění s globálně uznávanými účetními rámci aby současně nekolidovala s požadavky práva Evropské unie.

Implementace koncepčního rámce do návrhu zákona by měla umožnit zvýšení vypovídací schopnosti účetních závěrek pro externí uživatele tím, že by mělo dojít k akcentaci požadavku na zajištění věrného a poctivého obrazu předkládaných účetních závěrek.

V nové právní úpravě zákona by mělo také nabýt nové širší pojetí chápání pojmu účetnictví, které by mělo nově zahrnovat:

- vedení účetnictví, nově chápané v užším slova smyslu („proces tvorby účetních informací“),
- účetní výkaznictví, představující poskytování účetních informací externím uživatelům pro jejich rozhodování,
- ověření správnosti vykazování účetních informací auditorem (povinný audit), které by mělo zajistit dodatečnou garanci hodnověrnosti poskytovaných účetních informací,
- zpřístupnění účetních informací – tj. dosažitelnost informací pro široký okruh externích uživatelů,
- použití účetních informací pro potřeby účetního výkaznictví státu.

Nově navrhovaný Koncepční rámec obsažený v novém zákoně se bude vycházet ze čtyř stěžejních bodů, kterými jsou :

- cíl účetního výkaznictví,
- kvalitativní požadavky účetních informací,
- zásady účetního výkaznictví a
- vymezení jednotlivých prvků účetního výkaznictví.

Cílem účetního výkaznictví je poskytnout účetní informace potřebné pro rozhodnutí externích uživatelů (zejména údaje pro predikci budoucích peněžních toků, informace o objemu a struktuře aktiv, o nárocích a změnách těchto aktiv v uplynulých obdobích, dále údaje nezbytné pro posouzení důsledků jednání řídicích pracovníků). V případě účetního výkaznictví veřejného sektoru pak údaje nezbytné pro výkon kontroly hospodárnosti při výkonu veřejné správy ze strany externích uživatelů.

Kvalitativní požadavky, kladené na účetní informace jsou již dobře zpracovány v současném zákonu, nově dojde jen k jejich lepšímu a přehlednějšímu uspořádání. K hlavním kvalitativním požadavkům kladeným na účetní informace patří jejich relevantnost, a hodnověrnost, mezi vylepšující požadavky patří včasnost, srozumitelnost, spolehlivost, a srovnatelnost. Výkazy, které splňují nároky na kvalitu informací společně s podmínkami pro vykazování jednotlivých položek účetní závěrky při použití odpovídajících účetních metod se považují za věrné a poctivé zobrazení reality účetní jednotky.

Návrh zákona vymezuje základní zásadu v podobě požadavku na poskytnutí věrného a poctivého obrazu finanční situace, finanční výkonnosti a jiných změn finanční situace, mají-li být vykazovány účetní jednotkou. K navazujícím účetním zásadám patří zásada trvání účetní

jednotky (going concern), aktuálnost, zásada významnosti, zásada zákazu kompenzace, zásada bilanční continuity, použití účetních metod, zásada konzistence a retrospektivní úprava účetní závěrky.

Vedle zásad se v účetnictví také uplatňují účetní předpoklady ke kterým patří zásada trvání účetní jednotky, její vymezení, jednotka měření a periodicita. Návrh zákona předpokládá že budou všechny tyto zásady dodržovány všemi účetními jednotkami, byť u některých účetních jednotek mohou být konkrétní legislativní úpravou omezeny.

2.2. Vymezení nových prvků účetního výkaznictví

Nový zákon předpokládá zavést nová vymezení prvků účetního výkaznictví a sjednocení pojmů. Jedná se např. o pojmy aktivum, účetní dluh, vlastní kapitál, rezervy, výnos, náklad, výsledek hospodaření. Tyto definice vycházejí z definic uvedených ve standardech IFRS.

V oblasti vymezení účetních jednotek přichází nový zákon s některými změnami. První z nich se týká koncepce vymezení účetních jednotek, kdy nový zákon bude obsahovat taxativní výčet účetních jednotek. Tím bude nový zákon o účetnictví plnit roli obecného právního předpisu upravujícího základní otázky účetnictví.

2.3. Nové postavení subjektů v novém zákoně

Dochází ke změně přístupu k nestátním neziskovým organizacím, které nově nemusí být povinně účetními jednotkami za splnění určitých podmínek. Týká se to těch neziskových nestátních organizací, které podle současné úpravy zákona musí vést jednoduché účetnictví, avšak těmto jednotkám bude umožněno zůstat i nadále účetními jednotkami vedoucími účetnictví (a to jak na cash bázi, tak na bázi aktuální). Důvodem pro změnu je relativně nízký veřejný zájem na povinném účetnictví malých nestátních organizací. Povinností těchto jednotek bude i nadále zachovávat spolehlivé záznamy o jejich majetkových poměrech (v souladu s § 119 občanského zákoníku).

Podle navrhovaného nového zákona dojde k významné změně postavení fyzických osob, kdy fyzické osoby nebudou povinně účetními jednotkami.

Nadále budou primárními subjekty českých účetních předpisů entity vzniklé podle českého práva, mající povinnost vést komplexní účetnictví podle českých účetních předpisů, a to za celou svou globální činnost.

Nově bude upravena možnost pro účetní jednotky, mající pobočku v zahraničí vést účetnictví této zahraniční jednotky jako by byla samostatnou účetní jednotkou.

2.4. Kategorizace účetních jednotek v novém zákoně

V novém zákoně bude zachována stávající kategorizace účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky podle stejných kritérií. V případě stanovení hodnotových kritérií však došlo k úpravě definice čistého obrátu tak, aby velikost účetní jednotky (resp. skupiny) byla závislá na schopnosti generovat tržby a nikoli ovlivněna nahodilými či jednorázovými transakcemi (podle definice čistého obrátu ve směrnici 2013/34/EU). Nadále subjekty veřejného zájmu spadají do kategorie velkých účetních jednotek bez ohledu na splnění kritérií. Nově se kategorizace nevztahuje na účetní jednotky veřejného sektoru. Nově je zařazeno pravidlo pro účetní jednotku, která je mateřskou entitou a která zároveň není subjektem veřejného zájmu. Při určení kategorie těchto účetních jednotek se vychází z hodnot, které vyplývají z konsolidace za celý konsolidační celek, nikoli pouze z hodnot za mateřskou entitu. Jedná se o reakci na situace, kdy samotná mateřská účetní jednotka je mikro účetní jednotka, ale dceřiné firmy (jednotlivě nebo v součtu s ostatními) mohou splňovat kritéria vyšší

kategorie. V tom případě se považuje za vhodné, aby i mateřská firma byla posuzována pro účely individuálního výkaznictví podle velikosti konsolidačního celku.

Pokud se jedná o vymezení subjektů veřejného zájmu má nový zákon převzít v zásadě stávající úpravu s několika změnami. Nejvýznamnější změnou se jeví rozšíření o investiční fondy a podfondy investičních fondů, jejichž cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Naopak nadále nebudou subjekty veřejného zájmu penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření. Dále budou také vyňaty z okruhu subjektů veřejného zájmu zdravotní pojišťovny.

2.5. Posílení úlohy Mezinárodních standardů IFRS

Nově má být posílena úloha Mezinárodních standardů IFRS-EU, v návrhu je například uvedeno, aby účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, používaly standardy nejen pro vykazování finančních nástrojů, jejich oceňování a uvádění informací o nich v příloze účetní závěrky jako dosud, ale povinně pro celé účetnictví. Tyto instituce z hlediska bilanční sumy budou představovat podstatnou část sektoru.

Účetní jednotky, které budou mít za povinnost sestavovat účetní závěrky podle standardů IFRS:

- banky,
- tuzemské pojišťovny, tuzemské zajišťovny, a instituce, jejichž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
- spořitelní a úvěrní družstva,
- platební instituce a instituce elektronických peněz,
- penzijní společnosti,
- fondy obhospodařované penzijní společnosti,
- investiční fondy,
- podfondy investičního fondu,
- investiční společnosti,
- obchodníci s cennými papíry,
- investiční holdingové společnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky,
- smíšené holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- finanční holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- obchodní korporace, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- zahraniční obdoby výše uvedených účetních jednotek.

V novém zákoně se opouští koncept účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Úlevy budou stanoveny přehledně u jednotlivých účetních jednotek (především mikro a malých), resp. u jednotlivých požadavků (netýká se subjektů veřejného sektoru). Podle nového zákona účetní jednotky povedou buď akruální nebo hotovostní účetnictví (příjmy a výdaje). Možnost vedení hotovostního účetnictví zaručí princip přiměřenosti (proporcionality) tím, že účetním jednotkám bude umožněno využít úlevy z účetních metod, požadavků na účetní systém a výstupů z vedení účetnictví. Bude se to týkat zejména účetních jednotek, které jsou z hlediska hospodaření s veřejnými prostředky méně významné. Tím se opouští dosavadní rozlišování podvojného a jednoduchého účetnictví.

Nově bude uvedena možnost v rámci veřejného sektoru ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky spojené s porušením těchto povinností za podmínky uzavření veřejnoprávní smlouvy o převedení práv a povinností.

Zejména by se to mělo týkat přenesení práv a povinností:

- z příspěvkové organizace na jejího zřizovatele nebo na jinou příspěvkovou organizaci zřízenou tímto zřizovatelem,
- z organizační složky státu na správce téže kapitoly státního rozpočtu a
- z obce na dobrovolný svazek obcí, jehož je členem.

2.6. Vymezení účetního období

Dále bude v novém zákoně vymezeno účetní období obecně jako dvanáct po sobě jdoucích měsíců, pro obchodní korporace bude možno použít vymezení podle týdnů (52 nebo 53 týdnů). Dochází i ke změně pravidel v případě přeměn (zpřesnění postupu při účtování a oznamovací povinnosti správci daně).

2.7. Definování základních prvků účetní závěrky

Nová právní úprava přináší definování základních prvků účetní závěrky. Jako výchozí bod pro správné vykazání aktiv a dluhů v rozvaze je stanovení okamžiku jejich uznání, k tomuto datu se aktivum nebo dluh zanesou do účetnictví a ocení. Nový zákon bude rozlišovat ocenění prvotní a následné. Prvotní ocenění se provádí k okamžiku uznání aktiva či dluhu a následné kdykoli později, povinně vždy k datu sestavení účetní závěrky.

2.8. Prvotní ocenění

V oblasti prvotního ocenění se zjišťuje prvotní hodnota, která bude rovna pořizovacím nákladům. K pořizovacím nákladům budou patřit kromě přímých pořizovacích nákladů i vedlejší pořizovací náklady i náklady na likvidaci aktiva. Jako nadbytečné bude vypuštěno ocenění vlastními náklady výroby protože bude možno ho zahrnout do kategorie pořizovacích nákladů. Tento pojem pořizovacích nákladů se bude nově používat i u dluhů, které účetní jednotka úplatně převzala a u dluhových cenných papírů, které účetní jednotka nabyde při vzniku nebo které úplatně převezme. Tyto náklady budou vymezeny jako rozdíl reálné hodnoty protiplnění, které účetní jednotka získala a úhrnu hodnot aktiv přímo vynaložených za účelem vzniku nebo převzetí dluhu. Nadále zůstane prvotní ocenění v hodnotě 1 Kč, ale pouze u vybraných aktiv u kterých je určení prvotní hodnoty jiným způsobem náročné nebo nepřiměřeně nákladné. Při použití jiné měny lze stanovit hodnotu ve výši 1 jednotky této měny. Bude dále omezeno ocenění jmenovitou (nominální) hodnotou pouze pro ocenění peněžních prostředků. Pohledávky a dluhy se budou nově oceňovat buď jako úhrn očekávaných toků peněžních prostředků, nebo jako současná hodnota takového úhrnu, tedy jako diskontovaná hodnota. U dlouhodobých aktiv a dlouhodobých pohledávek je vhodné použít současnou hodnotu úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků, která zohledňuje rozdílnost hodnoty v závislosti na tom, jak daleko v budoucnosti budou peněžní prostředky obdrženy či vynaloženy. Střední a velké podniky použijí ocenění současnou hodnotou povinně, ostatní účetní jednotky zvolí podle uvážení. Podobně dochází ke změně reprodukční pořizovací ceny na reprodukční pořizovací náklady. Ty se použijí pro prvotní ocenění bezúplatně nabytých aktiv a dluhů, jejichž prvotní ocenění není možno stanovit jinak. Zahrnuje reálnou hodnotu aktiva, vedlejší pořizovací náklady a náklady na jeho likvidaci. K prvotnímu ocenění se nově použije i reálná hodnota, a to u aktiv nabývaných vkladem nebo vyčleněním do svěřenského fondu. Reálná hodnota bude chápána jako reálná hodnota vymezená podle standardů IFRS.

2.9. Následné ocenění

Na základě skutečnosti jakým způsobem se u daného aktiva projeví následné ocenění se dělí na aktiva a dluhy oceňované na základě aktuálních cen a na oceňované na základě historických cen. Základním oceněním i nadále zůstává ocenění na bázi historických cen. U taxativně vyjmenovaných aktiv a dluhů však dochází k oceňování na bázi aktuálních cen, tedy k tomu, že historická cena je nahrazena následnou hodnotou a prvotní hodnota se již neuvádí.

Oceňování na bázi aktuálních cen se provádí reálnou hodnotou, reálnou hodnotou sníženou o předpokládané částky vynaložené na prodej nebo současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků.

Položky, které budou následně upravovány na reálnou hodnotu zůstávají beze změny proti původnímu zákonu.

Reálná hodnota snížená o předpokládané částky vynaložené na prodej se nově použije u účetních jednotek působících ve veřejném sektoru pro následné ocenění aktiv, určených k prodeji, která byla doposud oceňována reálnou hodnotou. Tyto účetní jednotky mají nově možnost ocenit reálnou hodnotou jakákoliv svá aktiva nebo dluhy s výjimkou zásob.

Současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků se následně ocení pohledávky a dluhy, které tak byly oceněny i prvotně. Postupně se tak dosáhne hodnoty odpovídající hodnotě peněžních prostředků, které z pohledávky plynou (nebo musí být z titulu dluhu uhrazeny).

Prvotní účetní hodnota aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen se při následném ocenění upravuje o určité položky, tedy prvotní hodnota není nahrazena následnou hodnotou, ale jsou k ní přičítány či odečítány určité částky a výsledkem těchto operací je následná hodnota.

Prvotní hodnota se tak:

- snižuje o oprávkky a opravné položky u aktiv (zůstává stejné),
- zvyšuje o účetní hodnotu účetního dodatečného zhodnocení (v současné upravuje technické zhodnocení) u účetně odpisovaných aktiv,
- může upravovat o změnu ekvivalenční hodnoty u podílu v entitě, ve které může účetní jednotka uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující nebo podstatný vliv . Pokud účetní jednotka využije tuto možnost, musí provádět tuto úpravu u všech takových podílů,
- zvyšuje o změnu naběhlé hodnoty u stálého aktiva,(tj. naběhlé nevyplacené výnosy nebo náklady), které je dluhovým cenným papírem s výnosem z něho, dlouhodobé pohledávky a dlouhodobého dluhu,
- upravuje o následnou změnu přímých nebo nepřímých pořizovacích nákladů u aktiva nebo dluhu, u kterých jsou tyto náklady součástí jejich prvotní účetní hodnoty. Tato úprava je nově zabudovaná. Jde o případy, kdy až po prvotním ocenění aktiva tedy po jeho uznání, dojde k situaci, která by v případě, kdyby k ní došlo před prvotním oceněním, ovlivnila jeho prvotní hodnotu, pokud se určuje jako přímé a nepřímé pořizovací náklady. Jde tedy o složky pořizovacích nákladů aktiva a dluhu nebo složku reprodukční pořizovací ceny.

2.10. Měna účetnictví

Jako odraz reality účasti České republiky na vnitřním trhu Evropské Unie umožňuje nový zákon účetním jednotkám (s výjimkou účetních jednotek veřejného sektoru) používat pro účely účetnictví jinou než českou měnu. V novém zákoně se tedy zavádí institut tzv. funkční měny, který vychází z Mezinárodního účetního standardu IAS 21, avšak byl pro účely nového zákona o účetnictví v některých aspektech modifikován. Používat pro účely účetnictví cizí měny bude umožněno účetním jednotkám tehdy, bude-li taková měna zároveň jejich funkční. Nově není používání cizí měny koncipováno jako obligatorní, ale je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky. Tak může i jednotka splňující podmínky pro účtování v cizí měně i nadále používat účetnictví vedené v české měně. Bude možno použít téměř jakoukoliv cizí měnu, která je zároveň funkční měnou s výjimkou měny vykazující znaky hyperinflační měny, V tom případě bude účetní jednotka nadále povinna používat českou měnu.

Do budoucna se předpokládá i úprava souvisejících zákonů (např. zákon o daních z příjmů). Použití funkční měny bude možno i pro účely konsolidovaného výkaznictví.

2.11. Účetní závěrka

V novém zákonu bude účetní závěrka chápána jako obecný pojem. Podle nového zákona o účetnictví z hlediska entit zahrnutých do účetní závěrky na individuální, sestavovanou za účetní jednotku, a konsolidovanou sestavenou za skupinu konsolidovaných entit.

Nově se vypouští pojem mimořádná závěrka, zůstává pouze řádná a mezitímní. Řádnou se rozumí účetní závěrka sestavená vždy k poslednímu dni účetního období bez ohledu na to, zda se jedná o standardní účetní období, či modifikované účetní období z různých důvodů (v současně platném zákoně mimořádná). Za mezitímní účetní závěrku je považována taková účetní závěrka, která je sestavená ke konci jiného dne než je poslední den účetního období.

Nový zákon rovněž obsahuje vymezení institutu mezitímní účetní závěrky a rozlišuje mezitímní účetní závěrku sestavovanou pravidelně a nepravidelně. Povinně bude v novém zákoně zakotvena mezitímní účetní závěrka v případech přeměn společností,

Nově se v individuální řádné účetní závěrce uvádí vždy účetní období, za které je sestavována (12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, nebo jinak dlouhé účetní období, např. u přeměn).

Na rozdíl od stávající úpravy zákona se i účetní výkazy sestavované v hotovostním účetnictví budou nově označovat jako účetní závěrka. Náplň účetní závěrky zůstává beze změny.

Nově nebudou muset účetní jednotky, působící ve veřejném sektoru sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

2.12. Konsolidovaná účetní závěrka

Nová úprava se bude snažit zohlednit rovnováhu mezi zájmy vnějších uživatelů konsolidované účetní závěrky a zájmem účetních jednotek nebýt zbytečně zatěžován administrativními požadavky.

Nově zákon upravuje ve vztahu ke konsolidaci i otázky, které byly doposud předmětem úpravy prováděcích právních předpisů). Jedná se o povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (včetně výjimek z této povinnosti) a vymezení okamžiků, k nimž se sestavuje, metody konsolidace, jakož i určení okruhu společností, které budou součástí konsolidačního celku.. Nový zákon také obecně stanovuje povinnost sestavit mezitímní konsolidovanou účetní závěrku.

Podrobnější bude konsolidace upravena prováděcím právním předpisem, který se nebude vztahovat na účetní jednotky (zejména mateřské společnosti), které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí IFRS – EU.

Nový zákon mění okruh subjektů, kterých se konsolidační povinnost bude týkat, avšak zachová současnou úpravu v oblasti metod konsolidace. Konsolidované entity jsou konsolidovány metodou plné konsolidace a entity pod společným vlivem lze konsolidovat poměrnou metodou konsolidace.

V porovnání se současnou úpravou je výslovně stanoven okamžik sestavení konsolidované účetní závěrky a vymezeno období, za které se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje. Konsolidační období se vždy shoduje s účetním obdobím mateřské společnosti a za stanovených podmínek je možno odvozovat ho i od účetní závěrky nejvýznamnější dceřiné společnosti. Za okamžik sestavení konsolidované účetní závěrky se považuje poslední den konsolidačního období.

Nově bude součástí konsolidované účetní závěrky konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu a konsolidovaný výkaz peněžních toků.

Nově je také řešena i měna pro účely konsolidovaného výkaznictví, kdy touto měnou je měna zvolená pro sestavení konsolidované účetní závěrky a může jí být jakákoliv měna. Na rozdíl od individuálního výkaznictví dochází v případě konsolidovaného výkaznictví k zavedení tzv. měny vykazování.

2.13. Konsolidovaná účetní závěrka České republiky

Navrhovaná právní úprava konsolidovaného výkaznictví České republiky přejímá dosavadní věcné řešení.

Nově budou v zákoně stanoveny povinnosti, které byly určeny příslušným adresátům v prováděcích předpisech. Jedná se zejména o:

- vymezení okruhu subjektů, jejichž informace jsou vykazovány v řádné konsolidované účetní závěrce ČR,
- povinnosti týkající se předávání informací nezbytných pro sestavení této řádné konsolidované účetní závěrky a
- úpravu metod konsolidace a způsobů vykazování informací o jednotlivých subjektech konsolidace státu v řádné konsolidované účetní závěrce ČR.

Nový zákon o účetnictví výslovně vymezuje povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky Ministerstvu financí. Těžištěm podrobné úpravy konsolidace státu i nadále bude vyhláška Ministerstva financí, jejímž obsahem bude právní úprava způsobu sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, včetně podmínky významnosti pro zahrnutí účetních jednotek do uskupení konsolidovaných entit státu.

2.14. Ostatní oblasti úpravy nového zákona o účetnictví

Další úpravy v zákoně o účetnictví jsou spíše doplňkového charakteru a uvedu je jen v pouhém výčtu, protože jejich podrobnější přehled a komentář přesahuje rozsah tohoto článku. Jedná se zhruba o tyto oblasti:

- statutární výroční zpráva,
- ověřování vykazovaných informací,
- zveřejňování vykazovaných informací,
- vedení účetnictví,
- inventarizace,
- přestupky.

3. Závěr

Článek pojednává o základních záměrech tvůrců nového zákona o účetnictví, který je připravován s platností od 1. ledna 2024. Informace byly čerpány z Důvodové zprávy k navrhovanému novému zákonu a nikoliv z vlastního návrhu. Vedly k tomu dva důvody, jednak důvodová zpráva včetně znění zákona čítala cca 500 stran, jednak je to zatím pouze návrh, předložený k celostátní odborné diskusi a samozřejmě ještě dozná změn.

Tak jak je zatím zákon navržen je schopen v budoucnosti plnit roli cenného nástroje legislativy v oblasti účetnictví a akcentovat novou roli a příklon k mezinárodním standardům a pravidlům a plnit tak požadavky dnešního globalizovaného světa.

Literatura

- [1] <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>.

Abstrakt

Článek je zaměřen na základní změny, které má přinést nový zákon o účetnictví. Tento zákon je ve stadiu návrhu, určeného k odborné diskusi a určitě ještě dozná změn. V platnost by měl vstoupit od 1. ledna 2024. Cílem bylo informovat čtenáře z řad zejména středoškolských pedagogů, ale i ostatní, o hlavních změnách zejména v úzké návaznosti na účetnictví. Navrhované změny v novém zákoně odrážejí nové postavení České republiky v globalizované ekonomice.

Klíčová slova:

Důvodová zpráva, zákon o účetnictví, individuální účetní závěrka, konsolidovaná účetní závěrka, účetní jednotka.

New Act on Accounting (basic intentions in the field of accounting)

Abstract

The article is focused on the basic changes that the new accounting law is supposed to bring. This law is in the draft stage, intended for expert discussion, and will certainly undergo changes. It should enter into force on January 1, 2024. The aim was to inform readers, especially secondary school teachers, but also others, about the main changes, especially in close connection with accounting. The proposed changes in the new law reflect the new position of the Czech Republic in the globalized economy.

Key words:

Explanatory report, Accounting Act, individual financial statements, consolidated financial statements, accounting unit.

JEL klasifikace: M41

Pohled za hranice[#]

Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická,
katedra národního hospodářství a finančního práva
Sady Pětatřicátníků 14, 306 14 Plzeň
email: barkova@kfp.zcu.cz

1. Úvod

Dosud si vzpomínám, jak výraznou změnu představovala zejména pro kolegy z katedry občanského práva, ale i pro nás všechny ostatní, rekonstrukce občanského práva. Účetní právo sice není považováno za samostatný právní obor, může být chápáno jako určitý podobor existujících právních oborů, ale musíme se připravit na to, že obdobná změna čeká i nás.

Vzhledem k tomu, že v převážné době psaní příspěvku nebylo k dispozici znění nového zákona o účetnictví,² chtěla bych se obecněji zastavit k celkovému modelu právní úpravy účetnictví a možné inspirace v zahraničí – tentokrát velmi blízkém.

Způsoby konkrétní právní úpravy účetnictví v jednotlivých státech mohou být velmi odlišné. Místo obvyklého srovnání naší právní úpravy účetnictví s úpravou v zemích angloamerické oblasti, která vychází ze zcela odlišných tradic, bych chtěla naznačit srovnání situace v ČR a na Slovensku. Tyto dvě země byly do r. 1992 součástí stejného státu se stejnou právní úpravou účetnictví³.

Přijetí zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, předcházelo prakticky půl století, kdy byla úprava účetnictví předem dána zákonnými předpisy. Do r. 1989 bylo účetnictví (účetní evidence) součástí tzv. soustavy sociálně ekonomických informací a jeho hlavním cílem bylo „sledování procesu společenské reprodukce“.⁴ Po dlouhá desetiletí bylo účetnictví vedeno převážně jako evidence, vazba na řízení jako nástroj řízení byla dost omezená. Profesi účetních vykonávaly z velké části ženy, i výuka směřovala spíše k „poslušnému a pečlivému“ zaznamenání údajů skutečnosti. Účetnictví sloužilo především ke kontrole plnění plánu, kontrole podniků ze strany nadřízených orgánů, pro statistiku a daně.

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů vnitřního grantu zpracovávaného na ZČU pod názvem SGS-2020-035 Rekonstrukce českého účetního práva.

² Resp. návrh textu nového zákona o účetnictví byl až 26.10.2022 zveřejněn k mezirezortnímu připomínkovému řízení a jeho znění se objevilo na webových stránkách Ministerstva financí ČR (na adrese <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>, cit. 28. 10. 2022).

³ Inspirovaly mě i mnohé příspěvky našich slovenských kolegů z minulých konferencí, např. příspěvek J. Meluchové a M. Mateášové z loňské konference.

⁴ Zákon č. 21/1971 (novelizován zákonem č. 128/1989 Sb.), o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací a nařízení vlády č. 153/1971 Sb., o informační soustavě informací doplněné vyhláškou federálního ministerstva financí č. 154/1971 Sb., o účetnictví.

Zákon o účetnictví se stal historicky prvním (a zatím jediným) zákonem na našem území, který je zaměřen na účetnictví jako obor. Poměrně dlouhou tradici má však úprava důležitých účetních zásad normami, které nemají charakter zákona (vyhlášky či nařízení ministerstev, případně i normy nižší právní síly). Již několik generací účetních pracovníků proto ví, že i tyto předpisy je třeba pečlivě sledovat.

2. Zákon o účetnictví/účetnictve

U několika vybraných otázek bych chtěla ukázat rozdílné řešení, které v porovnání se současnou právní úpravou účetnictví (kterou všichni známe) nabízí úprava slovenská i navrhovaná nová úprava česká.⁵

V prvních letech existence samostatné Slovenské republiky zůstal v platnosti Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dle potřeby byl průběžně novelizován. V r. 2002 byl vydán nový slovenský Zákon č. 431/2002 Z. z., o účetnictve. Jeho struktura zůstala obdobná původnímu zákonu o účetnictví. Tento zákon byl více než 30x novelizován.⁶ Kromě změn, které bylo nutné implementovat i v české legislativě, byla jedna z novel způsobena i zavedením měny euro na Slovensku.

Porovnáním aktuální verze slovenského zákona o účetnictve⁷ zjišťujeme, že některé otázky definice základních pojmů i zařazení nových částí byly na Slovensku řešeny odlišně než v ČR.

2.1. Definice základních prvků účetních výkazů

Základní prvky účetních výkazů (zejména aktiva, pasiva, vlastní kapitál, náklady, výnosy, výsledek hospodaření), jejichž vymezení bývá zpravidla součástí koncepčního rámce účetnictví, v platném znění českého zákona o účetnictví definovány nejsou.

Zákon o účetnictve definice základních prvků zahrnuje. Tyto definice jsou sice velmi stručné (v § 2 odst. 4, písm. a)-m) zákona o účetnictve zabírají zhruba půl strany), postihují však to nejdůležitější. Myslím, že bude poměrně zajímavé a poučné tuto část citovat celou (doufám, že vzhledem k blízkosti obou jazyků není třeba text překládat do češtiny):

Na účely tohto zákona sa rozumie:

- a) majetkom sú tie aktíva účtovnej jednotky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, je takmer isté, že v budúcnosti zvýšia ekonomické úžitky účtovnej jednotky a dajú sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28; vykazujú sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch,*
- b) záväzkom existujúca povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky a dá sa spoľahlivo oceniť podľa § 24 až 28; vykazuje sa v účtovnej závierke v súvahe alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch,*

⁵ Otázky jsem vybírala s ohledem na rozdílnou úpravu v ČR a na Slovensku v době před zveřejněním návrhu paragrafového znění nového zákona, kdy vznikla základní struktura tohoto příspěvku.

⁶ K datu psaní článku 32x.

⁷ Vlastní zpracování na základě porovnání původního znění a současné verze zákona o účetnictve SR a navazujících podzákoných norem, čerpáno ze znění verzí zákona na serveru [Zakony pre ludi.sk](http://Zakony.pre.ludi.sk), doplněno konzultací se slovenskými kolegy.

- c) výnosom zvýšenie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť,
- d) ekonomickým úžitkom možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov,
- e) nákladom zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť,
- f) príjmom prírastok peňažných prostriedkov alebo prírastok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky,
- g) výdavkom úbytok peňažných prostriedkov alebo úbytok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky,
- h) výsledkom hospodárenia ocenený výsledný efekt činnosti účtovnej jednotky dosiahnutý v účtovnom období,
- i) aktívami ekonomické prostriedky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, od ktorých sa očakáva, že v budúcnosti povedú k zvýšeniu ekonomických úžitkov; aktíva tvoria majetok a iné aktíva,
- j) iným aktívom časť aktív účtovnej jednotky, ktoré nespĺňajú podmienky na ich zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy a ktoré sa vykazujú v účtovnej závierke v poznámkach,
- k) pasívami zdroje majetku, ktoré predstavujú celkovú sumu záväzkov účtovnej jednotky vrátane iných pasív a rozdielu majetku a záväzkov,
- l) iným pasívom povinnosť účtovnej jednotky, ktorá nespĺňa podmienky na jej zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy a ktorá sa vyказuje v účtovnej závierke v poznámkach,
- m) podielovou účasťou aspoň dvadsaťpercentný podiel na základnom imaní v inej účtovnej jednotke, ktorý je držaný, aby tvoril trvalé prepojenie s touto inou účtovnou jednotkou na účel, aby toto prepojenie prispelo k činnosti účtovnej jednotky.

Navrhovaný zákon o účetnictví věnuje definici základních účetních pojmů značnou pozornost ve svém Dílu 3. Prvky účetních výkazů jsou definovány v § 10 (prvky vztahující se k finanční situaci, tj. aktiva a dluhy včetně potřebné definice podmíněných aktiv a dluhů a rezerv, vlastní kapitál) a v § 11 (prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti, tj. výnosy, náklady a výsledky hospodaření). Definice vycházejí z vymezení prvků v IFRS. Samostatně jsou v § 12 upřesněny situace specifické pro neziskové účetní jednotky a jednotky veřejného sektoru. Ustanovení zákona jsou dále rozvedena v důvodové zprávě, která se zřejmě stane koncepčním rámcem.

Vymezení základních prvků účetního výkaznictví je zásadní otázkou se zásadním významem pro celé účetní výkaznictví a samozřejmě obecně zasluhuje náležitou pozornost. V rámci tohoto minimálního prostoru je možné např. porovnat základní definici aktiva tak, jak ji uvádí výše uvedená ukázka ze slovenského zákona o účetnictve (písm. i) s navrhovaným odst. 1 uvedeného § 10 navrhovaného zákona o účetnictví. Obě definice vycházejí z koncepčního rámce IFRS.

Aktivem se rozumí spolehlivě ocenitelný zdroj budoucího ekonomického užítku plynoucího účetní jednotce, který má účetní jednotka v důsledku minulé události pod svou kontrolou. V případě jiné než podnikatelské činnosti se za ekonomický užitek považuje také schopnost přispět k naplnění účelu takové činnosti.

V navrhovaném znění nového českého zákona o účetnictví jsou tedy základní kategorie definovány daleko precizněji, je však otázkou, proč nebyl český zákon o účetnictví již dříve doplněn alespoň o stručné definice tak, jak je tomu na Slovensku.

2.2. Měna účetnictví

V diskusích o novém zákonu o účetnictví byla snad největší pozornost médií věnována problému tzv. funkční měny. Návrh zákona používá pojem měna účetnictví a jsou mu věnovány dva paragrafy v Části čtvrté Účetní výkaznictví, Hlava I, Oceňování, Oddíl 1 Měna účetnictví (§ 55 definice, § 56 změna měny účetnictví). Vzhledem k tomu, že u českých účetních jednotek je určitá pravděpodobnost, že se touto měnou účetnictví může stát jiná měna, než koruna česká, jsou tato ustanovení formulována obecně. To představuje posun od současné právní úpravy, podle které je účetnictví vedeno jednoznačně v české měně, tedy v korunách českých. V § 4, odst. 12, je stanoveno, že:

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních korporacích, práv z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů (dále jen „cenný papír“) a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

Na Slovensku původní znění zákona o účtovníctve predpokládalo, že účetnictví bude vedeno ve slovenské měně (a současně v cizí měně ve stanovených případech). V současné době, po zavedení eura na Slovensku,⁸ došlo ke změně formulace § 4, odst. 7, který se touto problematikou zabývá, na:

Účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku v peňažných jednotkách meny euro. V prípade pohľadávok a záväzkov, podielov, cenných papierov, derivátov, cenín a peňažných prostriedkov, ak sú vyjadrené v cudzej mene, je účtovná jednotka povinná účtovať v eurách aj v cudzej mene; táto povinnosť platí aj pri opravných položkách, rezervách a technických rezervách, ak majetok a záväzky, ktorých sa týkajú, sú vyjadrené v cudzej mene.

Je předpoklad, že euro je natolik rozšířenou měnou, že vedení celého účetnictví v jiné měně na Slovensku potřeba nebude.

2.3. Další rozdíly

2.3.1. Skupiny účetních jednotek podle velikosti

Zákon o účtovníctve rozlišuje dle § 2 odst. 5-8 jen tři skupiny účetních jednotek podle velikosti (mikro, malé a velké). Česká legislativa zavádí navíc kategorii středních podniků. Je však pravda, že pro odlišení rozsahu vedení účetnictví a požadavků na sestavení účetní závěrky je toto členění dostatečné.

⁸ *Vlastní přechod na euro a zvláštní opatření v průběhu jeho zavedení řeší § 3a zákona o účtovníctve.*

V navrhovaném zákonu o účetnictví jsou účetní jednotky vymezeny v Části druhé, Hlavě VI zákona. Kategorizace účetních jednotek je upravena v § 32 (pravidla pro kategorizaci jsou rozvedena v dalších třech paragrafech).

2.3.2. Jednoduché účetnictví

Na Slovensku zůstalo jednoduché účetnictví zachováno i pro podnikající fyzické osoby do stanovené velikosti, tedy pro oblast, která je v České republice řešena daňovou evidencí. Jde zejména o otázku terminologickou, to, co označujeme jako jednoduché účetnictví, spíše formou neúplného účetnictví založeného na peněžní bázi. Na Slovensku nedošlo ke zrušení jednoduchého účetnictví pro fyzické osoby podnikající v menším rozsahu (v ČR byla pro tyto subjekty zavedena daňová evidence) a úprava jednoduchého účetnictví zůstala zachována i nadále. Je řešena samostatně pro podnikající a nepodnikající subjekty menšího rozsahu.⁹

V nově navrhovaném zákonu o účetnictví je dřívější jednoduché účetnictví nahrazeno hotovostním účetnictvím, které upravuje Část jedenáctá zákona (§ 142 - 153, s přehlednější a preciznější úpravou, ale zřejmě ve smyslu dosavadní úpravy jednoduchého účetnictví, tj. pro nepodnikatelské subjekty).

2.3.3. Limity pro povinný audit

Limity pro povinný audit jsou na Slovensku vyšší než v ČR podle platné právní úpravy. Tyto limity jsou samozřejmě stanoveny v eurech, a to na hodnotách: bilanční suma 4 mil. €, obrát 8 mil. €, 50 zaměstnanců. V ČR jsou první dva požadavky přísnější (40 mil. Kč, 80 mil. Kč), hranice počtu 50 zaměstnanců je stejná.

Nově navrhovaný český zákon v části sedmé Ověřování vykazovaných informací váže povinnost auditu na velké a střední účetní jednotky a vymezené malé účetní jednotky. Navrhovány jsou vyšší rozhodné limity (65 mil. aktiva, 130 mil. čistý obrát).

2.3.4. Ostatní rozdíly

Odlišnosti jsou i v zařazení některých dodatečně vkládaných ustanovení zákona o účetnictví, kterými musely oba státy reagovat na nové požadavky EU. Ustanovení o platbách orgánům EU je ve slovenském zákoně logičtěji zařazeno k ustanovením o účetní závěrce, v ČR tvoří samostatnou část zákona o účetnictví zařazenou na konec zákona. Ustanovení o povinnosti vykazovat nefinanční informace pro stanovenou skupinu účetních jednotek jsou ve slovenském zákoně integrována do celkových ustanovení o výroční zprávě, v českém zákoně tvoří samostatnou část na konci zákona.

Zákon o účetnictví je nadále prováděn podzákonými předpisy, které mají podobu *Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky* vydávanými na základě § 4 odst. 2 Zákona o účtovníctve. Opatrenia jsou vydávána ve Finančním zpravodaji (dostupný online)¹⁰ a ve Zbírce zákonů je zveřejňováno oznámení o vydání těchto opatření.¹¹ O něm bude pojednáno v následující kapitole.

⁹ Viz článek I. Šimíkové ve sborníku pedagogické konference v r. 2015.

¹⁰ <https://www.mfsr.sk/sk/financie/financny-spravodajca/2022/>

¹¹ Na serveru [Zakony pre ludi.sk](http://zakony.pre.ludi.sk) jsou tato opatření dostupná v plném znění.

Mezi metodami ocenění majetku a závazků jsou uvedeny a definovány metody zohledňující časovou hodnotu peněz (vnitřní výnosové procento, současná hodnota). Česká právní úprava se zavedením těchto metod počítá až v rámci chystané rekonstrukce. Navrhovaný zákon s nimi počítá dle vymezení v § 67 an.

Samostatně a podrobněji než v české legislativě je v zákonu o účetnictví definován elektronický účetní záznam. S podrobnějším vymezením počítá návrh českého zákona o účetnictví v § 123 an.

V zákonu o účetnictví je v samostatné části definován tzv. Register, kde účetní jednotky zveřejňují svou účetní závěrku.

3. Úprava podzákonými normami

Vzhledem k tomu, že podzákoné normy provádějící nový zákon o účetnictví budou teprve přijímány (až bude přijato definitivní znění nového zákona), uvádím v přehledu pouze rozdíl současné právní úpravy v Čechách a na Slovensku.¹²

3.1. Podstata právní úpravy

V době, kdy došlo k rozdělení státu, byla podzákoná úprava účetních předpisů řešena opatřeními ministerstva financí.

Opatření FMF, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování, byla vydávaná podle potřeby pro různé typy účetních jednotek. V souladu s tradicemi účetnictví v předchozích desetiletích byla součástí prováděcího předpisu pevně daná účtová osnova, kde účetní jednotka musela použít všechny účty, pro které má náplň (u menších účetních jednotek je možno použít účtovou osnovu ve zkráceném rozsahu). Přitom tato účtová osnova byla dána opatřením ústředního orgánu, které nebylo ani uveřejňováno ve Sbírce zákonů.¹³ Řada klíčových otázek důležitých pro vedení účetnictví byla tak upravována podzákonými normami, většinou předpisy MF ČR (opatření, sdělení, pokyny). Kromě účtové osnovy a postupů účtování šlo např. i postupy pro konsolidaci účetní závěrky, obsah účetní závěrky. Ve Sbírce zákonů byla uvedena pouze informace o vydání těchto předpisů. Povinnosti, které ukládaly, značně konkretizovaly požadavky Zákona o účetnictví, takže právní norma nižší účinnosti stanovila povinnosti nad rámec právní normy vyšší účinnosti. Vynutitelnost dodržování těchto předpisů čistě právní cestou byla tak problematická. Zejména pro nově vznikající účetní jednotky bylo poměrně obtížné získat úplný soubor aktuálně platných předpisů tohoto typu, protože tyto mohly vznikat v průběhu řady let a netvořily ucelenou řadu (na rozdíl od účetních standardů, které jsou číslovány).

V České republice však zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv ve svých přechodných ustanoveních stanovil, že vydání opatření ministerstev, která neprocházejí plným legislativním procesem a jejichž plné znění není ve Sbírce zveřejňováno, lze ve Sbírce zákonů oznamovat nejpozději do 30. 6. 2002 a jejich platnost končí nejpozději dnem 31. 12. 2003. Po tomto datu byly platnými předpisy již jen vyhlášky a sdělení ministerstev,

¹² *Očekává se, že podstata prováděcích předpisů (na zákon navazující vyhlášky a soustavy českých účetních standardů) zůstane zachována, sníží se však počet vyhlášek (podnikatelské subjekty včetně těch v oblasti finančních služeb budou upraveny jednou vyhláškou).*

¹³ *Ve Sbírce bylo zveřejněno pouze oznámení o vydání předpisu.*

zveřejňovaná ve Sbírce zákonů v plném znění. Situaci, kdy tak podstatné věci jsou řešeny podzákonými normami, neuvedenými plným zněním ve Sbírce zákonů, bylo v ČR nutno změnit nejpozději v průběhu r. 2002. Ve Slovenské republice toto omezení nebylo.

V ČR byly vydány vyhlášky o účetnictví a na ně navazující řady českých účetních standardů upravují účetnictví účinné od r. 2003.

Před touto právní úpravou bylo prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví i v ČR Opatření federálního ministerstva financí, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele.¹⁴ Účtová osnova byla vydána v plném rozsahu, nejen směrná účtová osnova, která je dnes v příloze Vyhlášky. Závazná byla tedy klasifikace účtů až na úroveň syntetických účtů.

Tato forma regulace účetnictví přetrvávala v devadesátých letech i po přijetí zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. K rozdělení ČSFR došlo tedy ještě v době, kdy byl český zákon o účetnictví prováděn především opatřeními MF (Účtová osnova a postupy účtování).

Na Slovensku tato forma podzákoné regulace zůstala zachována dodnes. I když se to může zdát neprůkazné, zřejmě je i tato forma regulace účetnictví funkční. Přispělo k tomu jistě i využití internetu. Na webových stránkách Ministerstva financí SR¹⁵ jsou velmi snadno dohledatelné i prováděcí předpisy nižší právní síly, případně jejich dřívější znění, a to velmi přehledným způsobem.

Opatření MF jsou poměrně rozsáhlé předpisy.¹⁶ Kromě plné verze účtové osnovy a postupů účtování (řazených podle struktury účtové osnovy, ne podle účetních okruhů, jak se již vžilo v ČR) jsou na webových stránkách přehledně dostupné i vzory konkrétních tiskopisů pro jednotlivé účetní výkazy i pro přílohu k účetní závěrce („Poznámky“).¹⁷ Samostatná opatření jsou vydávána pro účetní jednotky používající soustavu jednoduchého účetnictví – samostatně pro podnikající fyzické osoby a pro účetní jednotky, které nebyly zřízeny za účelem podnikání.

3.2. Příklad konkrétního rozdílu - kryptoměny

Pojem „virtuální měna“ či „kryptoměna“ zatím přímo neupravují ani IFRS, ani slovenské právní předpisy. Na tento relativně nový fenomén současné ekonomiky (k obchodování s Bitcoinem dochází od r. 2009) reaguje Směrnice Evropského parlamentu a rady (EU) 2018/843 ze dne 30. května 2018, kterou se mění směrnice (EU) 2015/849 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu a směrnice 2009/138/ES a 2013/36/EU, která pojem virtuální měny definuje ve svém článku 3, bod 18. Ten virtuální měny definuje jako: „digitální reprezentaci hodnoty, která není vydána či garantována centrální bankou ani orgánem veřejné moci, není nutně spojena se zákonně stanovenou měnou a nemá právní status měny či peněz, je však fyzickými nebo právníckými osobami přijímána jako

¹⁴ Prvním bylo Opatření federálního ministerstva financí čj. V/20 100/1992 ze dne 15. července 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

¹⁵ <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/uctovnictvo-audit/>

¹⁶ Aktuální znění má 92 stran a je dostupné na <https://www.mfsr.sk/files/archiv/54/Uplnezneniepostupovuctovaniapltnoed1.1.2021.pdf> (cit. 30. 9. 2022)

¹⁷ V českých prováděcích vyhláškách (s výjimkou vyhlášky č. 410/2009 Sb.) je uvedena jen základní struktura účetních výkazů.

prostředek směny a může být elektronicky převáděna, uchovávána a obchodována. “ Směrnice současně rozlišuje pojmy virtuální měna a elektronické peníze.

Na uvedenou směrnici reagovaly jak Česká, tak Slovenská republika vydáním stanovisek svých ministerstev financí, která řeší otázky, jak mají být kryptoměny chápány, i to, jak má o nich být účtováno.

Ministerstvo financí ČR vydalo v r. 2018 *Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn*.¹⁸ Jeho hlavní doporučení jsou následující: Ministerstvo financí doporučuje účtovat a vykazovat digitální měny jako zásobu „svého druhu“ ve smyslu § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Pro ocenění digitálních měn se použije § 25 odst. 1 písm. c), d) a l) a odst. 4 a 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Pro ocenění digitálních měn v okamžiku jejich nabytí se dále použije § 49 vyhlášky a pro ocenění digitálních měn k rozvahovému dni § 55 vyhlášky upravující tvorbu a použití opravných položek. Digitální měny se v rozvaze doporučuje vykázat na samostatném řádku v rámci položky „C.I.2. Nedokončená výroba“, „C.I.3.1. Výrobky“ nebo „C.I.3.2. Zboží“ (a tomu odpovídá i účtování o kryptoměnách v podle jejich charakteru na účtech účtových skupin 12 nebo 13). Na jiném účtu (sk. 12) se tak bude evidovat kryptoměna „vytěžená“, na jiném účtu (sk. 13) kryptoměna pořízená od jiného subjektu (i když oběma může být uhrazena stejná pohledávka).

Na Slovensku ve stejném roce vyšlo *Metodické usmernení MF SR č. MF/10386/2018-721 k postupu zdaňovania virtuálnych mien*, podle kterého se „virtuálnou menou rozumie digitálny nositeľ hodnoty, ktorý nie je vydaný ani garantovaný centrálnou bankou ani orgánom verejnej moci, ani nie je nevyhnutne naviazaný na zákonné platidlo, nemá právny status meny alebo peňazí, ale je akceptovaný niektorými fyzickými alebo právnickými osobami ako platobný prostriedok a ktorý možno, prevádzať, uchovávať alebo s ním elektronicky obchodovať.“¹⁹

Z odlišného pojetí digitální měny se tak odvíjí i odlišné účtování. Takto pojaté digitální platidlo je tedy platebním prostředkem, nikoliv zásobou. Kryptoměny bez ohledu na způsob pořízení se tak považují za formu krátkodobého finančního majetku a evidovány na účtu skupiny 25²⁰ (směrná účtová osnova na Slovensku se od doby rozdělení státu v podstatě nezměnila, je dovedena až na úroveň syntetických účtů a odpovídá členění směrné účtové osnovy v ČR).

Je pravda, že kryptoměny jsou stále ještě relativně novým fenoménem jak v oblasti účetnictví, tak v oblasti daní. Jejich zachycení i ocenění v účetnictví se v národních úpravách liší.²¹

¹⁸ Nečíslováno, dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2018/sdeleni-ministerstva-financi-k-uctovani-31864/> (cit. 18. 10. 2022)

¹⁹ Viz Olexová, C., Hájek, J. *Virtuálne meny z pohľadu účtovníctva a Šlosárová, A., Blahušiaková, M. Účtovanie virtuálnej meny v Slovenskej republike*

²⁰ Např. na dosud neobsazeném účtu číslo 258.

²¹ Viz např. článek L. Mejzlíka *Vykazování kryptoměn v účetnictví*.

4. Závěr - možné využití ve výuce

Změna právní úpravy účetnictví jistě ovlivní i způsob, jakým bude účetnictví vyučováno.

Nový zákon o účetnictví v podobě, ve které je navrhován, je rozsáhlejší než ten současný (171 paragrafů oproti současným čtyřiceti), je však daleko systematičtěji uspořádán. Lze očekávat, že v období zavedení bude účetním a právníkům zabývajícími se účetnictvím nějaký čas trvat, než si zvyknou na novou strukturu předpisů a sžijí se s ní.

Zejména studenti, kteří budou „našima rukama“ procházet v období, kdy bude nový zákon o účetnictví zaváděn, by měli být seznámeni jak se zákonem platným, tak se zákonem chystaným. Legisvakancní lhůta zřejmě bude kratší, než se předpokládalo (nebo dojde k odložení platnosti nového zákona). Přesto budeme v nejbližších letech učit generaci studentů, kteří budou přicházet do styku s oběma zákony. Právě studující studenti budou přicházet do praxe v době těsně před vstupem nového zákona v účinnost (nebo těsně po něm). Existující judikatura odkazuje na „starý“ zákon o účetnictví, ještě nějakou dobu se proto budou muset studenti umět orientovat v obou předpisech. Bude nutno i terminologicky oba zákony odlišit.²²

V souvislosti s poukázáním na rozdíly mezi oběma zákony může být zajímavé studenty informovat i o jiných možnostech právní úpravy účetnictví, mj. i o té slovenské. Zkusila jsem to ve svém předmětu a myslím, že to studenty zaujalo. Poukázání na různé řešení téhož problému může u motivovanějších studentů vést i k diskusi o kladných a záporných stránkách obou řešení.

Při srovnání české a slovenské právní úpravy účetnictví vidíme, kam by se mohlo české účetnictví ubírat, kdyby nedošlo v r. 2002 ke změně „modelu“ právní úpravy a vytvoření soustavy vyhlášek a českých účetních standardů. Slovensko jako součást eurozóny již muselo reagovat na některé požadavky, na které se česká úprava teprve chystá. Po dvaceti letech a s rozvojem internetu se možná původní obava (nepřehlednost a neprůkaznost předpisů, které nejsou plným zněním uvedeny ve sbírce zákonů) stává méně podstatnou. Studenti uvidí, že existující česká právní úprava účetnictví není jediná možná a lze doufat, že je to lépe připraví i na možné budoucí změny právní úpravy účetnictví (i když lze předpokládat, že nový zákon zůstane účinným ještě dlouho a adaptovat se budou muset až další generace účetních).

Myslím, že podobné „odbočky“ by mohly studentům ukázat, že existující úprava účetnictví není jediná možná, že existují i jiné cesty (a že se i oni sami mohou, podobně jak se to stalo nám, starším, během svého života setkat i s významnějšími změnami systému právní úpravy účetnictví).

Literatura

- [1] Mejzlík, L. (2019). „Vykazování kryptoměn v účetnictví,“ *Bulletin KDP ČR*, roč. 2019, č. 2, s. 38-43.
- [2] Meluchová, J., Mateášová, M. (2021). „Účtovnictvo a dane v kontexte legislatívnych zmien na Slovensku.“ *Judikatura a její vliv na účetnictví. Sborník pedagogické konference. 21. ročník*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, VŠE v Praze, 2021. s. 4-12.
- [3] Olexová, C., Hájek, J. (2021). „Virtuálne meny z pohľadu účtovníctva.“ *IV. Slovensko-české dni daňového práva*. Košice: UPJŠ, 2021. s. 255-263.

²² Je např. otázkou, zda by bylo vhodné nazývat chystaný zákon „novým“, tak, jak to činí kolegové zaměřující se na občanské právo ještě dnes v případě Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

- [4] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v aktuálnom znění. Dostupné na: <https://www.mfsr.sk/files/archiv/54/Uplnezneniepostupovuctovaniaplatneod1.1.2021.pdf> (cit. 30. 9. 2022)
- [5] Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn. *Nečíslováno*, dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2018/sdeleni-ministerstva-financi-k-uctovani-31864/> (cit. 18. 10. 2022)
- [6] Šimíková, I. (2016). „Může být jednoduché účetnictví Slovenské republiky modelem pro Českou republiku?“ *Sborník pedagogické konference Projevy změn účetní legislativy od roku 2016 ve výuce účetnictví. 15. ročník*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2015. s. 25-30.
- [7] Šlosárová, A., Blahušiaková, M. (2018) „Účtovanie virtuálnej meny v Slovenskej republike.“ *Moderní trendy v účetnictví. Sborník pedagogické konference. 18. ročník*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2018. s. 11-19.
- [8] Vyhláška č. 500/2002 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [9] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [10] Zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve, ve znění pozdějších předpisů

Abstrakt

Príspevek se v souvislosti s chystaným přijetím nového zákona o účetnictví zabývá tím, jak zařadit do výuky téma rekodifikace. V tomto kontextu je možné informativně zařadit i informaci o vývoji, který rekodifikaci předcházela, a srovnání s možným řešením v jiných státech. Nabízí se zejména srovnání se Slovenskem, kde byla do rozdělení státu právní úprava účetnictví stejná jako v ČR a kde je dosud zachován model právní úpravy účetnictví obdobný tomu, který v ČR existoval do r. 2002.

Klíčová slova:

Účetnictví, výuka, rekodifikace, právo.

Looking Beyond the Borders

Abstract

The paper reacts how the introduction of the new act on accounting should be reflected in teaching of accounting in the Czech Republic. In this context, it could be useful to inform the students about the recent development of accounting regulation in the country, and compare it to other countries, namely Slovakia. Slovakia was the part of the same country with the Czech Republic until 1992, and used the same model of accounting regulation and to a big extent keeps it even now, while in the Czech Republic, the model was changed in 2002.

Key words:

Accounting, education, re-codification, law.

JEL klasifikace: M48

Aktuálne zmeny v oblasti účtovníctva a daňového práva na Slovensku[#]

doc. Ing. Jitka Meluchová, PhD.
Ing. Martina Mateášová, PhD.

EU v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, SR
jitka.meluchova@euba.sk, mateasova.martina@gmail.com

1. Úvod

Hospodárske prostredie na Slovensku je poznamenané utečeneckou krízou, pandémiou COVID-19, vojnou na Ukrajine a najnovšie energetickou krízou. Všetky tieto udalosti majú za následok zhoršenie podmienok nielen v ekonomickej oblasti ale aj sociálnej či environmentálnej. Na zmiernenie dopadov do podnikateľskej činnosti sú realizované rôzne opatrenia, ktoré majú zmierniť nepriaznivý vývoj a hľadať riešenia z tejto situácie. Jednou z týchto oblastí je novelizácia legislatívy. V súčasnosti je na Slovensku v legislatívnom konaní množstvo zákonov, ktoré reagujú na aktuálnu situáciu ako aj na zmeny prichádzajúce z prostredia EÚ. Aktuálne zmeny sa týkajú oblasti účtovníctva, auditu, pracovno-právnej oblasti, dane z príjmov, dane z pridanej hodnoty, daňového poriadku a ďalších. Príspevok analyzuje najdôležitejšie zmeny, ktoré buď už platia, sú pripravené na schválenie parlamentom (Národnou radou SR), alebo sa ich prijatie očakáva v budúcom roku. Zdrojové dáta pre príspevok boli získané z dôvodových správ a noviel zákonov, ktorými sa pre roky 2022 a 2023 upravuje podnikateľské prostredie na Slovensku, z vyhlásení publikovaných jednotlivými ministerstvami ako aj zo smerníc EÚ či z publikovaných príspevkov (Mokošová, Blahušiaková, 2021 alebo Blahušiaková, Ondrušová, 2020) alebo (Blahušiaková, 2022). Na zber údajov bola použitá metóda selekcie a analýzy a pre vyhodnotenie metóda komparácie, syntézy a dedukcie.

2. Pokračujúca elektronizácia a internacionalizácia účtovníctva

Novelizácia zákona o účtovníctve od januára 2022 vytvorila na Slovensku priestor pre zefektívnenie spracovania a archivácie dokladov (Novela zákona o účtovníctve, 2021). Novela síce neprináša konkrétne technické riešenia uplatniteľné v účtovnej praxi, ale vymedzuje zásady obehu účtovných dokladov až po ich archiváciu, vrátane zabezpečenia preukázateľnosti účtovných záznamov a ich transformácie z listinnej podoby do elektronickej formy. Priniesla aj zrušenie podpisového záznamu zodpovednej osoby ako povinnej náležitosti účtovných dokladov, za predpokladu využitia elektronickej výmeny údajov alebo vnútorného kontrolného systému účtovných záznamov. Zavedenie elektronizácie účtovníctva je pre účtovné jednotky možnosťou, nie je povinnosťou. Každá účtovná jednotka sa môže individuálne rozhodnúť, ktorú formu preferuje, pričom môže doklady spracovávať i uchovávať aj kombinovane v elektronickej i listinnej podobe (napr. vedenie účtovníctva v elektronickej podobe a mzdovú evidenciu v listinnej podobe). Kvôli lepšiemu prehľadu a orientácii v účtovníctve ako celku je však praktickejšie zjednotiť podobu účtovných záznamov. Účtovný záznam je definovaný ako údaj, ktorý je nositeľom informácie týkajúcej sa predmetu účtovníctva alebo spôsobu jeho vedenia (Zákon o účtovníctve, 2022). Účtovným záznamom sú napríklad faktúry, bankové

[#] Článok bol spracovaný v rámci projektu: VEGA č. 1/0121/21 „Analýza vplyvu krízy súvisiacej s COVID-19 na finančné zdravie subjektov v Slovenskej republike,“ riešenom na FHI EU v Bratislave.

výpisy, daňové priznania, dodacie listy, účtový rozvrh, programová dokumentácia a pod. Elektronický účtovný záznam je taký, ktorý je vyhotovený, prijatý alebo sprístupnený v elektronickom formáte, pričom formát určuje vyhotoviteľ sám alebo po dohode s prijímateľom. Môže byť aj vo forme naskenovanej listiny zaslanej elektronicky, napríklad ako príloha e-mailu alebo vyhotovený v elektronickom formáte na interné účely účtovnej jednotky, napríklad interné účtovné doklady. Zaslanie alebo sprístupnenie elektronického účtovného záznamu inej osobe, napríklad zaslanie elektronickej faktúry odberateľovi e-mailom, musí byť vzájomne vopred odsúhlasené, a to buď na základe písomnej dohody medzi oboma stranami, alebo potvrdeným súhlasom prijímateľa, za ktorý sa dá považovať aj zaplatenie faktúry. Požiadavka zákona o účtovníctve je kladená na zabezpečenie preukázateľnosti účtovného záznamu. Za preukázateľný účtovný záznam sa považuje taký, ktorého obsah priamo dokazuje predmetnú skutočnosť, alebo ktorého obsah dokazuje skutočnosť nepriamo obsahom iných preukázateľných účtovných záznamov. Ide o nasledovné požiadavky:

- *vierohodnosti pôvodu*, táto požiadavka je zachovaná, ak vyhotoviteľ je schopný preukázať, že účtovný záznam naozaj vyhotovil, napríklad elektronickým podpisom alebo technológiou elektronickej výmeny údajov a prijímateľ je schopný preukázať, že ho od vyhotoviteľa skutočne prijal,
- *neporušiteľnosti obsahu*, táto požiadavka je zabezpečená, ak zaslaním alebo sprístupnením účtovného záznamu inej osobe alebo pri transformácii z listinnej podoby do elektronickej nedôjde k zmene obsahu skutočností. Účtovná jednotka si musí určiť prostredníctvom svojho vnútorného predpisu, ktoré osoby sú zodpovedné za kontrolu procesu spracovania účtovných záznamov a táto kontrola je z hľadiska zákona o účtovníctve dostatočná na preukázanie skutočností zaznamenaných v účtovnom zázname. Môže ísť napríklad o priradovanie sprievodnej dokumentácie ako sú dodacie listy, objednávky, preberacie protokoly k faktúram. Účtovné záznamy by nemali byť zasielané, napríklad v textových formátoch nakoľko nie je možné zabezpečiť, že nedošlo k zmene obsahu skutočností, ktoré sú predmetom účtovného záznamu,
- *čitateľnosti účtovného záznamu*, táto požiadavka je zabezpečená, ak je obsah účtovného záznamu čitateľný ľudským okom buď na monitore počítača, alebo na papieri.

Vierohodnosť pôvodu a neporušiteľnosť obsahu účtovná jednotka zabezpečuje:

- *podpisovým záznamom zodpovednej osoby*, ktorým je vlastnoručný podpis alebo kvalifikovaný elektronický podpis definovaný nariadením Európskej únie (eIDAS, 2014), ktorý zabezpečí, že podpísaný dokument sa nezmení a súčasne dochádza k identifikácii podpísanej osoby. Podpisovým záznamom zodpovednej osoby sa v tomto prípade nemyslí podpis štatutára na vystavenej faktúre zasielanej odberateľovi, ale podpis osoby zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke. Samotná faktúra môže byť odoslaná s naskenovaným podpisom alebo aj bez podpisu pretože nejde o povinnú náležitosť účtovného dokladu podľa zákona o účtovníctve. Za podpisový záznam sa považuje aj obdobný preukázateľný podpisový záznam, ktorým môže byť napríklad osobný prístupový kód do softvéru a teda podstatné je, aby bolo možné jednoznačne identifikovať osobu, ktorá podpisový záznam vyhotovila. Informačný systém by mal byť nastavený tak, aby nemohlo dôjsť k zneužitiu podpisových záznamov a bola zabezpečená ochrana firemných dát,
- *elektronickou výmenou údajov* označovanou ako EDI (Electronic Data Interchange), ktorou sa rozumie výmena dát, dokumentov, účtovných záznamov medzi počítačmi vo vnútri účtovnej jednotky alebo aj voči externému prostrediu. Cieľom EDI je dosiahnuť čo najvyššiu mieru automatizácie procesov a predísť ručnému zadávaniu dát v praxi, napríklad pri výmene objednávok, dodacích listov, potvrdení platieb medzi obchodnými partnermi, používa sa na elektronický prenos faktúr v reálnom čase. Výmena dát

prechádza procesom overovania, koordinácie, schvaľovania bez možnosti meniť obsah účtovného záznamu,

- *vnútorným kontrolným systémom*, ktorého úlohou je určenie zodpovednosti konkrétnych osôb za kontrolu a spracovanie účtovných záznamov tak, aby boli skutočnosti dostatočne overené. Spôsob vykonania kontroly by si mala účtovná jednotka zadať vo vnútornej smernici o vedení účtovníctva.

Ďalšiu oblasť, ktorú bolo potrebné legislatívne upraviť bol proces transformácie účtovného záznamu. Zmena podoby účtovného záznamu z listinnej na elektronickú a z elektronickej formy na listinnú. Účtovná jednotka môže vykonať túto transformáciu len raz, a to buď z listinnej podoby do elektronickej (napr. skenovaním), alebo z elektronickej do listinnej (napr. vytlačenie), pričom neporušenosť obsahu musí zostať zachovaná. Výnimkou je prípad, ak transformovaný účtovný záznam nie je čitateľný (napr. z dôvodu nesprávneho nastavenia skenera alebo rozmazanej snímky vykonanej prostredníctvom mobilného telefónu), a teda nie je splnená základná požiadavka účtovného záznamu, teda jeho preukázateľnosť. Vtedy je možné neúspešnú transformáciu účtovného záznamu vykonať opakovane. Ručné prepísanie údajov z listinného dokumentu do textového súboru sa nepovažuje za zákonný spôsob transformácie. Transformácia účtovného záznamu z listinnej podoby do elektronickej sa môže vykonať zaručenou konverziou alebo skenovaním do súborového formátu v rastrovej grafickej forme napríklad formáty PDF, PNG, JPG, TIFF atď. To umožňuje, že elektronický účtovný záznam sa považuje za preukázateľný a nie je potrebné predložiť pôvodný účtovný záznam v listinnej podobe.

Ďalším pokrokovým nástrojom, ktorý umožňuje slovenská legislatíva využívať je vyťažovanie faktúr eliminujúce manipuláciu s papierom a ručné zadávanie údajov do účtovného programu. K tomu určený softvér prostredníctvom umelej inteligencie vyčíta a prepíše relevantné údaje z príslušných účtovných dokladov do súboru, ktorý je možné importovať do účtovného programu alebo v niektorých prípadoch nastáva tento proces priamo v účtovnom programe. Ďalšie funkcie sa líšia v závislosti od poskytovateľov vyťažovacích riešení. V niektorých prípadoch softvér prideli aj účtovací predpis a úlohou účtovníka je definovať predkontácie, aby boli umelou inteligenciou priradené správne a potom iba skontrolovať ich správnosť. Softvér spravidla spracuje faktúru zaslanú na špeciálny e-mail alebo priamo do úložiska. Účtovník má k dispozícii mobilnú aplikáciu na fotenie a nahrávanie dokladov do účtovného systému. Obsah prijatých dokladov vyťažuje umelá inteligencia napríklad Rossum od spoločnosti Wflow.com, Elis od spoločnosti Kros a iné, čo zabezpečí zníženie rizika ľudského faktora pri spracovaní dokladov nakoľko chybovosť týchto systémov je uvádzaná okolo 2% (Wflow.com., 2022) a (Kros, 2022). Tieto aplikácie sú adaptabilné do účtovných softvérov, napríklad Pohody alebo Krosu. Vyťažené doklady tak nevyžadujú zásadné manuálne úpravy a tak nasleduje ich schválenie, triedenie a priradenie na strediská, zákazky, platobné priority a pod., čím sa výrazne uľahčí obeh digitálnych dokladov v účtovnej jednotke. Výhodou je aj možnosť elektronického uchovania účtovnej dokumentácie počas zákonom stanovenej doby, pretože zaúčtované doklady je tak možné súbežne archivovať s kvalifikovanými časovými pečiatkami a podpismi v zabezpečenom online archíve. Posunutím na vyššiu úroveň je využitie vedenie účtovníctva na diaľku. Prostredníctvom cloudu nemusia byť odovzdávané len doklady na ich spracovanie, ale môže tak byť vedené celé účtovníctvo, vďaka čomu k nemu budú mať prístup okrem účtovníka aj vlastníci a to prostredníctvom internetu kedykoľvek a z akéhokoľvek miesta na svete (Cloud Computing, 2022). Účtovná jednotka musí však zabezpečiť aby celý proces odovzdávania dokladov bol vhodne chránený, aby nedošlo k úniku alebo poškodeniu dát pretože tieto riziká elektronizáciou účtovníctva narastajú.

Najaktuálnejšia zmena platná od septembra 2022 (Novela zákona o účtovníctve, 2022), sa týka účtovných jednotiek, ktoré spĺňajú veľkostné kritériá (celková suma majetku presiahla

170 000 000 eur, čistý obrat presiahol 170 000 000 eur a priemerný prepočítaný počet zamestnancov presiahol 2 000) podľa zákona o účtovníctve (2002). Účtovné jednotky, ktoré spĺňajú uvedené veľkostné kritéria sú v súčasnosti povinné viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (IFRS). V záujme zníženia administratívnej náročnosti pri vedení účtovníctva sa pre tieto veľké účtovné jednotky upravuje povinnosť na možnosť viesť účtovníctvo a zostavovať individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS. Účtovná jednotka však bude zaradená medzi subjekty verejného záujmu podľa zákona o účtovníctve, ak splní veľkostné kritéria bez ohľadu na používané účtovné štandardy. V nadväznosti na zmenu pri povinnosti viesť účtovníctvo podľa IFRS sa upravuje v prechodnom ustanovení možnosť rozhodnúť sa použiť IFRS pri zostavovaní účtovnej závierky, ktorá sa zostavuje k 1. januáru 2023 a neskôr. Súčasne platí, že účtovná jednotka, ktorá bola povinná zostavovať účtovnú závierku podľa IFRS do 31. decembra 2022, je naďalej povinná zostavovať účtovnú závierku podľa IFRS. Subjektom verejného záujmu sa podľa Novely zákona o účtovníctve (2022) rozumie účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere na regulovanom trhu v rámci EÚ, banka, komerčná poisťovňa, zaist'ovňa, zdravotná poisťovňa, správcovská spoločnosť, Burza cenných papierov, atď.

V rámci zlepšenia podnikateľského prostredia, zasiahnutého pandémiou COVID-19 ako aj energetickej krízou, sú pripravované ďalšie novelizácie zákonov s horizontom prijatia v roku 2023 a 2024. S tým súvisí aj ďalšia novelizácia zákona o účtovníctve, ktorá má do slovenskej legislatívy transponovať smernicu Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2021/2101, ktorou sa mení smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o zverejňovanie informácií o dani z príjmov určitými podnikmi a pobočkami tzv. public country-by-country reporting. Hlavným cieľom je dosiahnutie vyššej transparentnosti a podporiť spoločensky zodpovedné podnikanie (Corporate social responsibility) nadnárodných spoločností prostredníctvom verejnej kontroly, a to zverejnením určitých informácií týkajúcich sa dane z príjmov v členení podľa jednotlivých štátov. Nové vykazovacie povinnosti sa budú týkať vybraných účtovných jednotiek s cezhraničným aspektom, ktoré prekročia určitú veľkosť. Tieto budú mať povinnosť zostaviť, zverejniť a sprístupniť správu s informáciami o dani z príjmov podľa jednotlivých štátov. Obsahom uvedenej správy budú informácie o zaplatenej dani z príjmov, sume výnosov vrátane výnosov dosiahnutých z transakcií so spriaznenými stranami, informácie o počte zamestnancov, pričom údaje sa budú uvádzať v tabuľke podľa vzoru, ktorý ustanoví vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ). Túto správu s informáciami o dani z príjmov budú mať povinnosť uložiť aj do registra účtovných závierok, čím sa zvýši transparentnosť zverejňovaných informácií o konečných materských účtovných jednotkách a spoločnostiach s cezhraničným prvkom. Čo sa týka veľkostných kritérií, navrhuje sa, aby sa povinnosť vyhotovenia tejto správy vzťahovala na konečnú materskú účtovnú jednotku, ak v každom z 2 bezprostredne po sebe nasledujúcich účtovných obdobiach jej konsolidované výnosy podľa konsolidovanej účtovnej závierky presiahnu sumu 750 000 000 eur. A samostatnú účtovnú jednotku, ak v každom z 2 bezprostredne po sebe nasledujúcich účtovných obdobiach jej výnosy či čistý obrat z individuálnej účtovnej závierky presiahnu sumu 750 000 000 eur. Nadväzne na to pribudne nová povinnosť aj pre audítov, ktorí budú v správe audítora k účtovnej závierke uvádzať aj informáciu o tom, či vznikla účtovnej jednotke povinnosť vyhotovenia a uloženia správy s informáciami o dani z príjmov do registra účtovných závierok.

3. Zmeny v oblasti daňového práva

V súčasnom období je v pripomienkovom konaní návrh zákona, ktorý bude novelizovať zákon o dani z príjmov a zákon o správe daní (daňový poriadok) s účinnosťou od januára 2023, resp. niektoré ustanovenia nadobudnú účinnosť až v roku 2024. Navrhované zmeny sa týkajú spresnenia pravidiel transferového oceňovania, napríklad sa spresňuje definícia ekonomického

prepojenia osôb a postup spočítavania podielov blízkych osôb na účely zistenia ich ekonomického prepojenia.. Ďalšou zmenou je zavedenie limitácie významnej kontrolovanej transakcie. S cieľom zjednodušiť administratívne povinnosti pri vykazovaní transakcií s nízkou hodnotou sa za významnú transakciu bude považovať tá, ktorej hodnota prevýši 10 000 eur, pričom za významnú kontrolovanú transakciu sa bude považovať aj úver alebo pôžička s istinou nad 50 000 eur. V súvislosti s predkladaním transferovej dokumentácie sa navrhuje možnosť predložiť túto dokumentáciu prvotne v cudzom jazyku. V prípade, ak by správca dane požadoval dokumentáciu v slovenskom jazyku, bude na základe výzvy povinnosťou daňovníka predložiť ju do 15 dní od doručenia výzvy. Ďalšou pripravovanou zmenou v roku 2023 je uľahčenie podnikania zahraničným daňovníkom na území SR formou stálej prevádzkarne. Má ísť o zjednodušenie pre tých, ktorí nemajú povinnosť zaregistrovať svoju organizačnú zložku v obchodnom registri, pretože napríklad podnikajú na území SR dočasne, napríklad realizujú tu stavebný alebo montážny projekt. Navrhovanou zmenou zákona o dani z príjmov sa im chce umožniť, aby pri určovaní základu dane stálej prevádzkarne vychádzali z rozdielu medzi výnosmi a nákladmi priraditeľnými stálej prevádzkarni. Príslušné výnosy a náklady by boli zistené z účtovnej alebo inej obdobnej evidencie zahraničného daňovníka nakoľko títo daňovníci nie sú povinní viesť účtovníctvo podľa slovenskej legislatívy. V súvislosti s transpozíciou smernice Rady (EÚ) 2016/1164, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, sa od roku 2024 majú zaviesť nové pravidlá obmedzujúce úrokové náklady. Toto obmedzenie má zabrániť praktikám, ktoré využívajú nadmerné dlhové financovanie na umelé znižovanie základu dane z príjmov. Pravidlo o obmedzení zahrňovania čistých úrokových nákladov do základu dane by sa malo uplatňovať u právnických osôb – daňových rezidentov SR alebo právnických osôb – nerezidentov, ktorí majú na území SR stálu prevádzkareň. Limitácia čistých úrokových nákladov by sa mala uplatňovať v prípade, ak suma čistých úrokových nákladov u právnickej osoby presiahne sumu 3 000 000 eur. Ak suma čistých úrokových nákladov bude vyššia ako 3 000 000 eur, základ dane sa zvýši o sumu, o ktorú čisté úrokové náklady presiahnu 30 % ukazovateľa EBITDA. Predmetný ukazovateľ sa vypočíta ako súčet jednotlivých druhov základov dane (pred vykonaním úpravy podľa pravidla o obmedzení úrokových nákladov), čistých úrokových nákladov a daňových odpisov majetku (EBITDA = zisk pred zdanením, úrokmi a odpismi). Ak sú čisté úrokové náklady záporné (úrokové výnosy sú vyššie ako daňovo uznateľné úrokové náklady), potom by si právnická osoba mohla všetky úrokové náklady uznať ako daňové. Nové pravidlo sa navrhuje neuplatňovať u tých právnických osôb, u ktorých suma čistých úrokových nákladov nepresiahne 3 000 000 eur vrátane.

Zmeny sa očakávajú aj v oblasti dane z pridanej hodnoty v horizonte rokov 2023 a 2024. V medzirezortnom pripomienkovom konaní je novela zákona o DPH (2022), kde hlavným nositeľom zmeny je povinná transpozícia smernice Rady EÚ 2020/284, ktorou sa zavádzajú harmonizované pravidlá slúžiace na boj proti daňovým podvodom v oblasti cezhraničného elektronického obchodu a na kontrolu správnosti výšky priznanej DPH. Navrhované opatrenia majú zlepšiť platobnú disciplínu na Slovensku a týkajú sa predovšetkým dodávateľov aj odberateľov tovarov a služieb. Pripravovaná novela zákona o DPH. (2022), má zaviesť povinnosť odberateľa vykonať opravu odpočítanej DPH z nakúpených tovarov alebo služieb, v cene ktorých bola uplatnená DPH, ak odberateľ čiastočne alebo úplne neuhradí záväzok. A to v rozsahu neuhradeného záväzku v tom zdaňovacom období, v ktorom uplynie 100 dní odo dňa splatnosti záväzku. V prípade, že v budúcnosti dôjde k uspokojeniu časti alebo celého záväzku, odberateľ bude mať opäť právo na odpočítanie dane prislúchajúcej k zaplatenému záväzku, tzn.. bude mať právo vykonať opravu už opravenej odpočítanej dane a to v tom období, v ktorom došlo k úhrade záväzku. Obdobné úpravy odpočítanej dane sa zavádzajú na strane dodávateľa. Novela zákona o DPH (2022) navrhuje upraviť ustanovenie, podľa ktorého dodávateľ môže opraviť základ dane, ak mu odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatí za dodanie tovaru alebo

služby, a jeho pohľadávka sa pre účely zákona o DPH (2004) stane nevyhnutel'nou. Navrhuje sa určité zjednodušenie podmienok nevyhnutel'ných pohľadávok, za ktorú sa bude považovať pohľadávka, ktorá:

- nie je viac ako 1 000 eur vrátane dane a platiteľ preukáže, že vykonal akýkoľvek úkon, ktorý smeruje k získaniu jej úhrady,
- je viac ako 1 000 eur vrátane dane a platiteľ preukáže, že sa domáha jej zaplatenia žalobou na súde okrem rozhodcovského súdu, alebo
- je viac ako 1 000 eur vrátane dane a platiteľ preukáže, že je vymáhaná v exekučnom konaní.

Upraviť sa má aj ustanovenie zákona o DPH (2004) týkajúce sa pravidiel výpočtu opravy odpočítanej dane pri krádeži tovaru v obstarávacej cene nižšej ako 1 700 eur, s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok, nadobudnutého na iný účel ako na ďalší predaj, ktorý nie je odpisovaným majetkom. Pri takomto tovare sa bude postupovať rovnakou logikou ako pri povinnej odpisovanom majetku. V prípade krádeže takého tovaru sa odvod DPH zníži o pomernú časť dane zodpovedajúcu výške odpisov, ktoré by sa vypočítali pri majetku, ak by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov. Po uplynutí štyroch rokov od obstarania takéhoto tovaru už nebude potrebné opraviť odpočítanú daň z titulu krádeže tovaru. Ďalším návrhom, ktorý je odrazom praxe je zrušenie povinnej registrácie vybraných skupín osôb. Navrhuje sa, aby vybrané zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú výhradne činnosti oslobodené od dane, ako sú poisťovacie, finančné služby a dodanie a nájom nehnuteľností, mali možnosť voľby pri registrácii DPH, v prípade, že presiahnu obrat na povinnú registráciu (v súčasnosti je to 49 790 eur). V prípade, že takéto osoby budú vykonávať aj iné ekonomické činnosti, okrem činností oslobodených od DPH uvedených vyššie, registrácia bude naďalej povinná po prekročení určeného obratu 49 790 eur. Ak sa už takáto zdaniteľná osoba v minulosti zaregistrovala pre účely DPH a za 12 predchádzajúcich, po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov dosiahne obrat 49 790 eur výhradne z dodaní tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od DPH, môže po 1. januári 2023 požiadať o zrušenie registrácie pre účely DPH.

Zmeny, ktoré sa budú týkať roku 2024 súvisia najmä so zámerom prijatia opatrení v boji proti daňovým únikom spojeným so zmenou nákupného správania spotrebiteľov a s rozmachom elektronického obchodu (e-commerce) v rámci členských štátov EÚ, prípadne tretích krajín. Keďže spotrebiteľ nemá žiadnu informačnú, záznamovú, evidenčnú povinnosť a ani povinnosť viesť účtovníctvo vo vzťahu k uskutočnenému nákupu, finančné správy v jednotlivých členských štátoch musia vychádzať len z informácií získaných od dodávateľov týchto nákupov, ktoré nie sú vždy presné a úplné. Keďže platby za cezhraničné nákupy tovarov alebo služieb sú uskutočňované najmä prostredníctvom poskytovateľov platobných služieb (ako sú banky a iné platobné inštitúcie), osobitná záznamová povinnosť sa uloží práve tuzemským poskytovateľom platobných služieb. Tuzemským poskytovateľom platobných služieb sa rozumie každý poskytovateľ, ktorého domovským alebo hostiteľským členským štátom je Slovenská republika. Od januára 2024 sa zavádzajú viaceré povinnosti pre poskytovateľov platobných služieb, a to napríklad:

- povinnosť viesť podrobné záznamy o príjemcovi cezhraničnej platby a o cezhraničnej platbe v súvislosti s poskytnutou platobnou službou,
- povinnosť viesť a uchovávať záznamy o cezhraničných platobných transakciách za obdobie kalendárneho štvrt'roka, ak príjemca prijme viac ako 25 cezhraničných platieb,
- povinnosť sprístupniť údaje o platiteľoch alebo príjemcoch platieb z platobných transakcií finančnej správe.

Získané záznamy od poskytovateľov platobných služieb budú následne členské štáty zasielať do centrálného európskeho systému o platbách (CESOP), kde sa získané údaje a záznamy podrobia rizikovým analýzám, krížovej kontrole a následne sa vyhodnotia. Záznamy budú

musieť byť vedené v elektronickej forme a uchovávané počas troch kalendárnych rokov od konca roka, kedy bola platba vykonaná.

4. Záver

Cieľom príspevku je analyzovať najdôležitejšie legislatívne zmeny, ktoré v tomto roku prijala vláda SR alebo sú v legislatívnom konaní a budú platiť od roku 2023 a lebo 2024. Mnohé sú reakciou na ekonomický vývoj poznamenaný pandemiou COVID-19, iné vyplývajú z povinnej implementácie smerníc EÚ do národnej legislatívy a ďalšie sú výsledkom nových trendov elektronizácie a digitalizácie v oblasti účtovníctva a daní. Využitie elektronizácie a digitalizácie v účtovníctve umožňuje moderným spôsobom spracovávať doklady, viesť účtovníctvo, reportovať údaje ale aj vytvárať elektronický archív čím sa výrazne eliminujú riziká straty, poškodenia alebo manipulácie s účtovnými záznamami. Elektronizácia účtovníctva prostredníctvom vytvárania dát z účtovných dokladov ako aj vedenie účtovníctva na diaľku tak prinášajú efektívne riešenia ušité na mieru podľa potrieb konkrétnej účtovnej jednotky. To prináša zníženie chybovosti, finančnú i časovú úsporu a posúva účtovníctvo moderným smerom do oblasti cloudových riešení. Analyzované legislatívne zmeny majú za cieľ znižovať administratívne zaťaženie podnikateľov, ozdravovať ekonomiku a zefektívniť výber daní.

Literatúra

- [1] Blahušiaková, M. (2022). Vývoj finančného zdravia podnikov vybraných odvetví v Slovenskej republike v kontexte pandémie COVID-19; 1. vydanie. - Bratislava : Letra Edu, 2022. - 222 s. VEGA 1/0121/21. - ISBN 978-80-974180-2-1
- [2] Blahušiaková, M., Ondrušová, L. (2020). Lockdown a jeho dopady na ekonomické subjekty v Slovenskej republike. *Ekonomika a informatika: vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*, 18(2), 29-46. Dostupné na : <https://ei.fhi.sk/index.php/EAI/article/view/203>
- [3] Cloud Computing. (2022). Účtovníctvo na diaľku alebo ako cloud modernizuje tradičný biznis. Dostupné na: https://www.zutom.sk/wp-content/uploads/ZUTOM_Sedam.pdf.
- [4] Kros. (2022). E-faktúry Elis – automatické spracovanie dokladov. Dostupné na : <https://www.kros.sk/faq/elis-automaticke-spracovanie-dokladov/>
- [5] Mokošová, D. - Blahušiaková, M. (2021). The Impact of COVID-19 on Accounting Practice, Research and Education Environment in the Slovak Republic. VEGA 1/0121/21. In: *The Impact of COVID-19 on Accounting, Business Practice and Education* / editor: Joanna Dyczkowska ; recenzent: Marek Masztalerz. - Wroclaw : Publishing House of Wroclaw University of Economics and Business, 2021. - ISBN 978-83-7695-882-8. - Pp. 17-29 online.
- [6] Nariadenie EÚ eIDAS (2014) Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 910/2014 z 23. júla 2014 o elektronickej identifikácii a dôveryhodných službách pre elektronické transakcie na vnútornom trhu a o zrušení smernice 1999/93/ES. Dostupné na : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/ALL/?uri=CELEX:32014R0910>
- [7] Novela zákona o účtovníctve. (2021). Zákon č. 456/2021 NR SR, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov s účinnosťou od 1.1.2022. Dostupné na: <https://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=8339>
- [8] Novela zákona o účtovníctve. (2022). Zákon č. 249/2022 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti so zlepšovaním podnikateľského prostredia.
- [9] Novela zákona o DPH. (2022). Zákon o dani z pridanej hodnoty 2023 – úplné znenie Dostupné na : <https://www.atora.sk/zz/2004/222/20230101/>

- [10] Smernicu Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2021/2101, ktorou sa mení smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o zverejňovanie informácií o dani z príjmov určitými podnikmi a pobočkami. Dostupné na : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:32021L2101>
- [11] Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júna 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu. Dostupné na : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>
- [12] Smernice Rady EÚ 2020/284 z 18. februára 2020, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zavedenie určitých požiadaviek na poskytovanie platobných služieb. Dostupné na : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:32020L0284>
- [13] Zákon o účtovníctve. (2022). Zákon NR SR č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [14] Wflow.com. (2022). Vyt'azovanie dokladov. Dostupné na: <https://wflow.com/sk/>
- [15] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [16] Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Abstrakt

Príspevok analyzuje najdôležitejšie legislatívne zmeny, ktoré v tomto roku prijala vláda SR alebo sú v legislatívnom konaní a budú platiť od roku 2023 alebo 2024. Príspevok sa zaoberá implementáciou nových trendov do účtovníctva a daní akými sú elektronizácia a digitalizácia účtovných záznamov a vedenie účtovníctva pomocou cloudových riešení. Príspevok skúma dopad zmien pripravovanej účtovnej a daňovej legislatívy do podnikateľského prostredia na Slovensku a mapuje pripravované zmeny v oblasti účtovníctva a daní, ktoré sú očakávané v blízkej budúcnosti.

Kľúčová slova:

Legislatíva, účtovníctvo, daň z príjmov, DPH.

Current changes in accounting and taxes in Slovakia

Abstract

The paper analyzes the most important legislative changes that were adopted by the Slovak government this year or are in the legislative process and will apply from 2023 or 2024. The paper deals with the implementation of new trends in accounting and taxes, such as the electronicization and digitization of accounting records and accounting using cloud solutions. The paper examines the impact of changes in the upcoming accounting and tax legislation on the business environment in Slovakia and maps the upcoming changes in the field of accounting and taxes that are expected in the near future.

Key words:

Legislation, accounting, income tax, VAT.

JEL klasifikace: M40, M48, M50

Zaměstnanecké požitky[#]

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., Ing. Jan Molín, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví,
katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 1938/4, 130 67 Praha 3 – Žižkov
muller@vse.cz, jan.molin@vse.cz

1. Úvod

Zaměstnanecké požitky, tzv. benefity, jsou výhody, které zaměstnanec získává zejména v rámci pracovního vztahu, mnohdy však bez nějaké větší souvislosti s pracovním výkonem. Toto téma zajímá nejen zaměstnance, ale i studenty studijního programu Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické, kteří se na vstup do tržního světa teprve připravují. Vzhledem k tomu, že oblast zaměstnaneckých benefitů představuje úzké propojení účetnictví a daní, je tato problematika zakomponována do dvou kursů na bakalářském stupni studia – *IFU350 Daně v účetnictví* (garantem L. Müllerová) a *IFU312 Evidence a účetnictví mezd* (garantem J. Molín), o které je mezi studenty velký zájem.

Důvodů k poskytování benefitů zaměstnancům je více. V první řadě slouží zejména k posílení pozitivního vnímání zaměstnavatele ze strany zaměstnanců, získání jejich loajality a zvyšování spokojenosti. Na trhu práce se stávají nástrojem v soupeření o nejkvalitnější zaměstnance. Stejně důležitý význam benefitů je i z hlediska ekonomického. Existuje totiž celá řada benefitů, které jsou pro zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem a pro zaměstnance osvobozeným příjmem. Jedná se tedy často o plnění, která jsou zaměstnavateli používána v rámci daňové optimalizace.

2. Charakteristika zaměstnaneckých benefitů

Zaměstnaneckých benefitů existuje mnoho a neustále se zdokonalují a vymýšlejí se nové, aby co nejlépe odpovídaly potřebám zaměstnanců. Záleží pouze na samotném zaměstnavateli, jaké benefity se rozhodne ve své společnosti poskytovat. Mezi ty z neznámějších patří:

- rozvoj a vzdělávání zaměstnanců,
- příspěvek na stravování, ať již peněžní či nepeněžní,
- dovolená nad rámec základní výměry,
- vyšší náhrada mzdy při dočasné pracovní neschopnosti,
- odstupné nad rámec zákona,
- možnost využívání dopravních prostředků zaměstnavatele i pro soukromé účely,
- příspěvky na rehabilitace, očkování a nadstandardní péči,
- pojištění a jiné finanční benefity (příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, příspěvky na jiné formy soukromého pojištění),
- příspěvek na rekreaci, sportovní a kulturní akce,
- příspěvky na bydlení či přechodné ubytování v rámci zaměstnání,

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

- doprava zaměstnanců a příspěvek na dopravu zaměstnanců do a ze zaměstnání,
- stabilizační a věrnostní odměny, odměny při životních jubileích,
- provoz vlastního zařízení péče o děti předškolního věku a příspěvek na hlídání dětí,
- prodej výrobků a poskytnutí nabízených služeb za zvýhodněné ceny,
- dary a sociální výpomoc zaměstnancům,
- zlepšování pracovních podmínek (poskytování nealkoholických nápojů na pracovišti),
- práce z domova,
- poukaz Flexi pass,
- aj.

3. Legislativní úprava zaměstnaneckých benefitů

Daňovou úpravu zaměstnaneckých výhod obsahuje zákon č. 598/1991 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde jsou v ustanovení § 6 odst. 9 vymezeny některé benefity, které jsou osvobozeny od zdanění u fyzických osob. Dále potom jsou z hlediska benefitů důležité § 24 a § 25 téhož zákona, které se zabývají daňovými dopady nákladů zaměstnavatele. Podmínky pro odvod pojistného na sociální zabezpečení upravuje zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a podmínky pro odvod pojistného na zdravotní pojištění upravuje zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, se v několika ustanoveních dotýká zaměstnaneckých benefitů především tvrzením, že poskytování výhod zaměstnancům by nemělo být diskriminační a taktéž tvrzením, že co není výslovně zakázáno, je povoleno. České účetní předpisy zaměstnanecké výhody samostatně neřeší, způsob účtování se řídí běžnými pravidly vyplývajícími ze zúčtovacích vztahů. Naproti tomu v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) se této oblasti věnuje velmi důkladně jeden z mezinárodních účetních standardů IAS 19 Zaměstnanecké požitky (Dvořáková 2017).

4. Výhody a rizika zaměstnaneckých benefitů

O zaměstnaneckých benefitech se stále vedou mezi odborníky i mezi širokou veřejností diskuse nad jejich výhodností a nevýhodností ať už pro zaměstnance, tak pro zaměstnavatele. Zastánci existence zaměstnaneckých benefitů tvrdí, že poskytování výhod nad rámec sjednané mzdy přispívá k lepší motivaci zaměstnanců, k jejich spokojenosti a posiluje pozitivní vztah zaměstnance k zaměstnavateli. Na straně zaměstnavatele správně zvolený systém zaměstnaneckých výhod spolu s optimálně zvoleným systémem odměňování pomáhá zvýšit jeho konkurenceschopnost na trhu práce při získávání kvalifikovaných pracovníků a stabilizování jejich fluktuace. Co lze považovat za přínos benefitů jak pro zaměstnavatele, tak pro zaměstnance je to, že poskytování vyšší „odměny“ formou benefitů a nikoliv jen prostým zvýšením mzdy je často výhodnější pro obě strany z hlediska odvodu daní i pojistného.

Nicméně řada odborníků i osob z řad široké veřejnosti upozorňuje na určitá rizika a nedostatky. Jedná se především o situace, kdy je systém benefitů ve společnosti nastaven špatně, pouze kopíruje výhody jiné společnosti a nevyhází z potřeb konkrétního zaměstnavatele. Dále je nevhodné, pokud jsou poskytovány benefity nepružně a plošně pro všechny zaměstnance bez ohledu na jejich věk, pohlaví, postavení ve společnosti a individuální životní potřeby. Zpochybňován je i přímý motivační účinek a vliv na výkon, protože zaměstnanci mnohdy berou benefity jako samozřejmost a nikoliv jako nadstandardní péči a často mají sklon je podceňovat. Největším problémem nízké efektivity benefitů je ale to, že není zcela zřejmé, zda mají sloužit jako prostředek péče o zaměstnance či nástroj odměňování.

Do skupiny, která pouze odměňuje zaměstnance a nepřináší moc navíc, lze zařadit například poukázky na stravování a jiné podobné předměty a služby. Do druhé skupiny, v případech, kdy má zaměstnavatel zájem i o jinou přidanou hodnotu než jen o zvýšení odměny, patří především zdravotní služby, vzdělávací programy, služby péče o děti či individuální úprava pracovních podmínek.

Většina skutečně poskytovaných benefitů se pohybuje mezi oběma kategoriemi. Z daňového hlediska je pro zaměstnavatele výhodné jejich poskytování, čímž využívají možnost, jak zaměstnancům přilepšit, ale není přitom výrazněji sledována podniková potřeba. Může se stát, že o tyto benefity nemají zaměstnanci velký zájem. Pokud však mají možnost je získat, tak je využívají, i když by preferovali výplatu částky v hotovosti.

5. Členění zaměstnaneckých benefitů

Jednotliví autoři přistupují k členění zaměstnaneckých benefitů různě a rozdělují benefity pouze podle toho, do jaké míry jsou daňově výhodné pro zaměstnavatele a zaměstnance a zda se jedná o finanční či nepeněžní benefit (Beránek 2022). Také přidávají členění rozdělující zaměstnanecké výhody v závislosti na tom, komu jsou poskytovány. Pelc (2011) se rozdělení zaměstnaneckých výhod věnuje nejvíce a člení je podle:

- věcného hlediska,
- charakteru výdajů zaměstnavatele,
- formy příjmu zaměstnance,
- způsobu poskytování,
- daňové výhodnosti.

5.1. Členění z hlediska věcného

Jak už bylo zmíněno výše, benefity jsou poskytovány zaměstnancům zejména proto, že zlepšují vztah zaměstnance a zaměstnavatele, zvyšují motivaci, či pomáhají skloubit pracovní život s osobním. Proto můžeme benefity rozdělit do skupin podle toho, jaké cíle mají dosahovat:

- bezprostřední podpora zaměstnaneckého vztahu souvisejícího s pracovním zařazením (příspěvek na dopravu do zaměstnání, osobní automobil k osobním účelům),
- zvýšení osobní kvalifikace zaměstnanců (jazykové kurzy, odborná školení),
- zlepšení zdravotních aspektů života zaměstnanců (individuální zdravotní péče, příspěvek na rekreaci, sick days),
- překlenutí sociálních problémů života zaměstnanců (zaměstnanecké zápůjčky),
- podpora aktivního využití volného času (vstupenky do divadel či na sportovní utkání, vstupy do sportovních zařízení).

5.2 Členění podle charakteru výdajů zaměstnavatele

Zaměstnanecké výhody mohou být poskytovány ve **finanční** formě - zaměstnavatel vydává finanční prostředky, kterými zaměstnancům přispívá na volnočasové aktivity (peněžitý příspěvek na sport, kulturu, dovolenou) nebo **nefinanční** formě, představující určité zvýhodnění v různých oblastech (např. poskytování výrobků podniku za zvýhodněné ceny).

5.3 Členění z hlediska formy příjmu zaměstnance

Dále je možné rozlišit benefity na **peněžní a nepeněžní**. U peněžních benefitů zaměstnanec obdrží finanční částku, se kterou může naložit podle svého uvážení; u nepeněžního plnění

obdrží zaměstnanec nějakou výhodu (např. volný vstup na sportovní či kulturní akci, možnost využít služební automobil k soukromým účelům).

5.4 Členění podle způsobu poskytování

Zaměstnanecké výhody se mohou ještě lišit tím, komu jsou nabízeny. Zaměstnavatel může – při dodržení pravidel zákazu diskriminace – určité benefity nabízet buď všem, nebo jen vybrané skupině zaměstnanců, či jednotlivým zaměstnancům. Přístup rovného poskytování výhod všem zaměstnancům je typický spíše pro veřejný sektor, zejména pro organizační složky státu a příspěvkové organizace a pro státní podniky, které tvoří fond kulturních a sociálních potřeb. Tento systém umožňuje striktní dodržování principu solidarity, mnohdy však může být oproti druhému přístupu pro zaměstnance spíše nevýhodný, protože většinou nutí zaměstnavatele, aby při plošném poskytování zaměstnaneckých výhod všem zaměstnancům volil spíše levnější a pro něj daňově výhodnější benefity. Diferencované poskytování benefitů vybraným skupinám zaměstnanců může mít různé důvody. Zaměstnavatel může vyčlenit některé benefity jen pro určitého zaměstnance nebo pro úzkou skupinu zaměstnanců, nebo může zavést tzv. cafeteria systém (balíček výhod), kdy chce vyhovět konkrétním potřebám jednotlivých zaměstnanců a zvýšit jejich spokojenost a loajalitu k zaměstnavateli. Potom zaměstnancům přidělí roční limit bodů a z nich si každý zaměstnanec zvolí benefity podle svých preferencí.

5.5 Členění podle daňové výhodnosti

Podle kritéria daňové a odvodové výhodnosti lze zaměstnanecké výhody rozdělit do tří skupin (Macháček 2021). Na ty, které jsou výhodné jak pro zaměstnavatele, tak pro zaměstnance, to znamená, že jsou daňovým nákladem (výdajem) zaměstnavatele a zároveň na straně zaměstnance jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob a nejsou součástí vyměřovacího základu pro pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Druhou skupinu tvoří benefity, jež jsou výhodné jen pro jednu skupinu. Sem je možné zařadit ty, které jsou daňovým výdajem zaměstnavatele, ale pro zaměstnance jsou zdanitelným příjmem, nebo naopak ty, jež na straně zaměstnavatele jsou nákladem (výdajem) daňově neuznatelným a pro zaměstnance jsou osvobozeným příjmem. Třetí skupinu tvoří benefity, jejichž poskytování neumožňuje daňové zvýhodnění ani u jedné ze zúčastněných stran.

Tabulka 1: Daňové souvislosti zaměstnaneckých benefitů

| Zaměstnanecký benefit | Daňový náklad (výdaj) zaměstnavatele | Osvobozený či nezdanitelný příjem zaměstnance | Součást vyměřovacího základu pro obě pojistné |
|---|--------------------------------------|---|---|
| Příspěvek na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění do limitu | Ano | Ano | Ne |
| Příspěvek na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění nad limit | Ano | Ne | Ano |
| Příspěvek na stravování zajišťovaný jinými subjekty, částka do limitu | Ano | Ano | Ne |
| Příspěvek na stravování zajišťovaný jinými subjekty, částka nad limit | Ne | Ano | Ne |
| Peněžitý příspěvek na stravování, částka do limitu | Ano | Ano | Ne |

| | | | |
|--|-----|-----|-----|
| Peněžítý příspěvek na stravování, částka nad limit | Ano | Ne | Ano |
| Občerstvení na pracovišti v průběhu porady | Ne | Ano | Ne |
| Ochranné nápoje a pitná voda k použití na pracovišti | Ano | Ano | Ne |
| Jiné nealkoholické nápoje a káva k použití na pracovišti | Ne | Ano | Ne |
| Odborný rozvoj – související s předmětem činnosti zaměstnavatele | Ano | Ano | Ne |
| Odborný rozvoj – nesouvisející s předmětem činnosti zaměstnavatele | Ne | Ne | Ano |
| Bezplatné poskytnutí automobilu k soukromým účelům | Ano | Ne | Ano |
| Prodloužená dovolená, zdravotní dny volna | Ano | Ne | Ano |
| Prodej výrobků a služeb zaměstnanců za nižší než obvyklé ceny | Ano | Ne | Ano |
| Doprava zaměstnanců do práce a z práce | Ano | Ne | Ano |
| Peněžní příspěvek na rekreaci, sportovní a kulturní akce | Ne | Ne | Ano |
| Nákup lístků na divadelní představení a jejich předání zaměstnancům | Ne | Ano | Ne |
| Pořádání kulturní a sportovních akcí a provozování rekreačního zařízení | Ne | Ano | Ne |
| Provoz vlastního zařízení péče o děti předškolního věku | Ano | Ne | Ano |
| Příspěvek na rehabilitace, očkování a nadstandardní zdravotní péče (nepeněžní) | Ne | Ano | Ne |

6. Závěr

Poskytování zaměstnaneckých benefitů je ve valné většině současných společností již standardní záležitostí. Přestože mzda je nejdůležitější složkou odměňování zaměstnanců, na motivaci často lépe působí poskytované benefity. Zaměstnavatel dává zaměstnanci pocit, že mu poskytuje něco víc než ostatní. Stále častější benefity jsou zaměřeny na podporu zdraví, která snižuje nemocnost zaměstnanců a zlepšuje jejich výkonnost a na sportování zaměstnanců, které vede k aktivní relaxaci, tolik důležitou v dnešním uspěchaném světě. Mezi tyto benefity patří například tzv. sick days, jedná se o dny pracovního volna, kdy má zaměstnanec krátkodobé zdravotní obtíže, které nemusí dokládat potvrzením od lékaře. Čerpání sick days není zákonem upraveno, lze si to určit individuálně dle potřeb společnosti v kolektivní smlouvě, pracovní smlouvě či ve vnitřním předpisu zaměstnavatele. V současné době také patří mezi velmi

oblíbené benefity poskytnutí poukazů flexi pass. Zaměstnavatel poskytne svým zaměstnancům poukazy v určité hodnotě ve formě nepeněžního plnění. Zaměstnanec si sám může vybrat ze seznamu poskytovatelů těchto služeb, na co bude poukazy čerpat.

Je zřejmé, že poskytování zaměstnaneckých benefitů je v dnešní době pro zaměstnavatele nutností. Zaměstnanec již nezajímá pouze finanční ohodnocení ve formě mzdy, ale také něco navíc, co je zaměstnavatel ochoten nabídnout. Zaměstnanecké benefity podporují spokojenost a motivaci zaměstnanců.

Literatura

- [1] BERÁNEK, Petr, (2022). Zaměstnanecké benefity a obdobná plnění z hlediska daňové výhodnosti, Edice DANĚ.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana (2017). Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. 368 stran. ISBN 978-80-265-0692-8.
- [3] MACHÁČEK, Ivan (2021) Zaměstnanecké benefity a daně. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7676-193-3.
- [4] PELC, Vladimír, 2011. *Zaměstnanecké benefity v roce 2011: daňové a pojistné režimy benefitů čili jak zaměstnancům poskytovat více s menšími náklady pro zaměstnavatele i zaměstnance*. Praha: Leges, Praktik. ISBN 978-80-87212-66-0.

Abstrakt

Článek je zaměřen na zaměstnanecké benefity, které zaměstnavatel často poskytuje zaměstnancům vedle mzdy. Jeho cílem je popsat druhy zaměstnaneckých benefitů a jejich legislativní úpravu. Dále uvádí výhody a nevýhody zaměstnaneckých benefitů (zejména z daňového hlediska) pro zaměstnance a pro zaměstnavatele.

Klíčová slova:

Zaměstnanecký benefit, daňový náklad, osvobozený příjem.

Employee benefits

Abstract

The paper is focused on employee benefits, the employer often provides employees in addition to wages. Its aim is to describe the kinds of employee benefits, and their legislative treatment. Further lists the advantages and disadvantages of employee benefits (in particular from the tax point of view) for the employee and for the employer.

Key words:

Employee benefit, tax expense, except income.

JEL klasifikace: M41