

To nejzajímavější z toho, co zatím víme o novém zákonu o účetnictví

Ing. Ladislav Čížek, auditor

Ačkoli návrh paragrafového znění nového zákona o účetnictví je dostupný již relativně dlouho, související prováděcí vyhlášky dosud stále chybí. Povzbudivou zprávou v tomto směru je, že už i Ministerstvo financí prostřednictvím svých zástupců na různých školeních otevřeně deklaruje, že původně avizované datum platnosti, resp. účinnosti nového zákona, tj. 1. 1. 2024, je nereálné. Aktuálně uvažované datum účinnosti nového zákona o účetnictví tak je 1. 1. 2025. Doprovodný zákon (zajišťující novelizace navazujících právních předpisů – zejména zákon o daních z příjmů, zákon o obchodních korporacích a další právní předpisy) měl být hotov do konce léta 2023. Z paragrafového znění nového zákona je ale již dobře patrné, co by měly být ty nejzajímavější koncepční změny. Tak se na ně pojďme podívat.

NOVÉ DEFINICE A HRANIČNÍ HODNOTY

Skoro se nabízí říct, že by to nebyl „pořádný“ nový zákon, kdyby nezaváděl nové definice a pojmy. Dlužno dodat, že vymezení pojmů současnému zákonu o účetnictví vskutku chybí – zkusili jste někdy v zákonu o účetnictví najít definici aktiv, dluhů (závazků), výnosů či nákladů? A přitom právě o tom účetnictví je, že?

Řada jiných terminologických změn vychází ze snahy tvůrců zákona o harmonizaci nového zákona o účetnictví s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, dále jen „IFRS“). Samozřejmě, že v neposlední řadě jsou opravovány nedokonalosti v současných definicích. Abychom ukázali provázanost a důsledky jednotlivých změn, pojali jsme článek tak, aby jedna popisovaná změna více či méně navazovala na tu další. Tak pojďme na to...

DEFINICE ČISTÉHO OBRATU

Ačkoli nám v současné účetní legislativě chybí definice výnosů, máme už nyní v zákoně o účetnictví obsaženu definici čistého obratu. Ta je zakotvena v § 1d odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“), a zní: „Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů¹ snížená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12“. Jde tedy o úhrn všech výnosů (úctová třída 6).

Nová definice obratu, a budme za ni rádi, zní: „Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely účetnictví rozumí **výše výnosů² z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb bez zahrnutí prodejních slev za účetní období, pokud účetní období trvá 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 kalendářních týdnů. Má-li účetní období jiné trvání, rozumí se ročním úhrnem čistého obratu výše výnosů podle věty první přepočtená na účetní období trvající 365 dní**“. Taková definice lépe vystihuje podstatu „čistého“ obratu. Proč? Definice, či chcete-li kategorie čistého obratu, je vymezena zejména za účelem kategorizace účetních jednotek a za účelem plnění zákonem uložených povinností pro určité skupiny účetních jednotek typicky dle jejich velikosti. V současné době platí, že pokud například účetní jednotka prodá dlouhodobý majetek či dosáhne kurzových zisků v důsledku nijak nezapříčiněné změny směnného kurzu, může se jí snadno přihodit, že překročí hraniční kritéria a vzniknou jí nové vykazovací povinnosti. Věcně se ale může jednat o stále stejně „velkou“ účetní jednotku z pohledu její podnikatelské (či jiné) činnosti. Jednoduše jen realizovala určité mimořádné a dost možná i jen ojedinělé transakce. Nová definice obratu takovým mimořádnostem předchází tím, že obrat vymezuje – řečí účetních – jako výnosy skupiny „60x“, tj. skutečně jako výnosy za výrobky, zboží a služby.

Tím, že z definice čistého obratu „vypadnou“ další výnosy, tj. ostatní provozní a finanční výnosy, hodnota čistého obratu klesne. To je rozhodující například i pro povinnost auditu účetní závěrky, a některé společnosti tak díky změně definice čistého obratu mohou i vypadnout z povinnosti nechat si svou účetní závěrku ověřit auditorem. To je ostatně další – velmi diskutovaná – potenciální změna.

1 Ale co jsou ty výnosy, že?

2 Nový zákon o účetnictví vymezuje výnosy takto (konečná alternativa zatím není známa):

Výnosem se rozumí změna ve finanční situaci, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu, s výjimkou:

- a. altr. I získávání kapitálu od osob s právem na podíl na zisku nebo osob v obdobném postavení,
- b. altr. II kapitálového vybavení účetní jednotky,
- c. altr. III vkladu a obdobného plnění a
- d. účetních případů vyloučených z výsledku hospodaření.

KRITÉRIA PRO POVINNÝ AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Je třeba zdůraznit, že ke zvažované změně zvýšení hraničních hodnot aktiv a obrátu pro zákonnou povinnost ověření účetní závěrky auditorem se sešla v legislativním procesu řada připomínek. Konečnou podobu kritérií povinnosti auditu tak ještě zdaleka neznáme.

Asi nikoho nepřekvapí, že Komora auditorů je proti zvýšení limitů (hranic), od kdy má účetní jednotka povinnost nechat si svou účetní závěrku ověřit auditorem. Oproti tomu například Hospodářská komora ČR právě zvýšení limitů povinného auditu vítá a ztotožňuje se s argumenty, které jsou uvedeny v důvodové zprávě, totiž se skutečností, že limity – absolutní hodnoty kritérií – povinnosti auditu se nezměnily již cca 20 let.

V případě zvýšení limitů dle navrhované úpravy by se povinnost auditu netýkala cca 5 000 dnes auditovaných účetních jednotek. Jednou z nejvíce diskutovaných variant jsou tato hraniční kritéria:

- aktiva celkem 65 000 000 Kč, (nyní 40 000 000 Kč),
- roční úhrn čistého obrátu 130 000 000 Kč, (nyní 80 000 000 Kč s širší definicí),
- průměrný počet zaměstnanců za účetní období 50 (nyní 50).

Oproti tomu Komora auditorů argumentuje (mimo jiné) tím, že během zmiňovaných 20 let se postupně měnila náplň výnosů, a poukazuje například na položku „Změna stavu zásob vytvořených vlastní činností“, která dříve bývala klasifikována jako výnos (+/-), od roku 2016 je ale klasifikována jako náklad (opět +/-). Obdobně by bylo možné použít právě průměr ke změně definice čistého obrátu (viz výše). Konečná varianta hraničních kritérií tak bude ještě předmětem diskuse. Pokud však připustíme, že i hranice pro registraci k DPH se nedávno zvýšila z 1 000 000 na 2 000 000 Kč a obdobně i daňová hranice pro dlouhodobý majetek ze 40 000 na 80 000 Kč, pak i argument hodnot pro audit 20 let „starých“ je poměrně smysluplný.

Příklad 1

Účetní jednotka si určila jako hodnotu pro vykazání dlouhodobého hmotného aktiva 80 000 Kč a jako procento hodnoty prvotního ocenění pro vznik technického zhodnocení 30 %. Pokud taková účetní jednotka pořídila stroj za 1 000 000 Kč a provádí na něm zásah, který má za následek zvýšení jeho použitelnosti v hodnotě 200 000 Kč, bude se jednat o technické zhodnocení? Nebude, není totiž naplněna podmínka 30 % z jeho prvotní hodnoty. Ačkoli hodnota zásahu dosahuje hodnotu 100 000 Kč a mění se technické parametry stroje.

Ale tím novinky týkající se technického zhodnocení nekončí! Návrh zákona (pro jistotu znovu zdůrazníme slovo návrh) počítá s tím, že zde bude zjednodušení pro mikro účetní jednotky. Zde znovu poukážme na změnu definice čistého obrátu (viz výše), tj. bezprostřední vliv na kategorizaci účetních jednotek.

Mikro účetních jednotek je v současné době v ČR cca 354 000, v kategorizaci účetních jednotek tak tvoří

NOVÁ DEFINICE TECHNICKÉHO ZHODNOCENÍ

Jak bylo uvedeno výše, od roku 2021 se zvýšila hranice pro daňovou klasifikaci dlouhodobého majetku ze 40 000 na 80 000 Kč. Tím došlo i ke změně hodnot pro klasifikaci technického zhodnocení (opět na 80 000 Kč). Právě technické zhodnocení se také v režimu nového zákona o účetnictví změní. Jednou z novinek, které návrh zákona totiž přináší, je úprava definice technického zhodnocení. Zkusme si prakticky nastínit, o co jde.

Současná definice technického zhodnocení zní (zjednodušeně): „*Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, pokud náklady dosáhnou ocenění pro dlouhodobý majetek*“.

Uvedené v podstatě zůstane v platnosti, nicméně přibude ještě další podmínka, která bude muset být splněna, a sice že: „*částky vynaložené na zásahy do jednotlivého aktiva za účetní období dosáhnou stanoveného procenta z prvotní hodnoty daného aktiva*“.

Co to znamená? Abychom mohli dle předloženého návrhu zákona vykázat technické zhodnocení dlouhodobého majetku, musí být splněno několik kumulativních podmínek:

- musí se jednat o odpisované (resp. odepisovatelné) aktivum,
- zásah do aktiva musí mít určité následky (tj. např. změna technických parametrů, rozšíření použitelnosti apod.),
- jeho hodnota musí dosáhnout určité výše. Právě zde přichází ona změna, a sice že hodnota technického zhodnocení musí splňovat dvě kumulativní podmínky. Zprvu si sama účetní jednotka nebo účetní předpis určí (což bude ještě upřesněno), od jakého procenta prvotní hodnoty aktiva se jedná o technické zhodnocení, a to odděleně pro jednotlivé druhy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Zároveň musí dosáhnout hodnoty pro vykazání dlouhodobého aktiva.

největší skupinu (cca přes 80 % všech účetních jednotek). Zjednodušení má spočívat v tom, že nebude rozlišováno mezi, řekněme, „ryzími technickým zhodnocením“ a opravou či běžnou údržbou (slovy návrhu zákona může jít i jen o „udržení hodnoty“ aktiva). Zkrátka pokud zásah do aktiva překročí stanovenou hranici hodnoty (např. 80 000 Kč) a současně překročí stanovené procento (např. 30 %), bude takový zásah aktivován do majetku, ať jde o opravu (tj. běžnou údržbu), nebo o technické zhodnocení tak, jak jej běžně dosud

vnímáme. Cílem takové úpravy je zjednodušit rozlišování oné mnohdy tenké hranice mezi opravou a technickým

zhodnocením, však to jistě všichni známe. Zkusme si to na několika příkladech.³

Příklad 2

Účetní jednotka pořídila stroj za 1 000 000 Kč a provádí na něm zásah v hodnotě 250 000 Kč. Zásah vede k získání nové funkcionality stroje.

Není naplněna podmínka 30 % z jeho prvotní hodnoty (alespoň 300 000 Kč), a nejedná se tedy o technické zhodnocení, ačkoli hodnota zásahu dosahuje hodnotu 80 000 Kč určenou pro vykazování dlouhodobého hmotného aktiva.

Příklad 3

Účetní jednotka pořídila stroj za 100 000 Kč a provádí na něm zásah v hodnotě 75 000 Kč. Zásah vede k získání nové funkcionality stroje.

Není naplněna podmínka pro vykazování dlouhodobého hmotného aktiva (80 000 Kč), a nejedná se tedy o technické zhodnocení, ačkoli hodnota zásahu převyšuje hodnotu 30 % z jeho prvotní hodnoty.

Příklad 4

Účetní jednotka pořídila stroj za 100 000 Kč a provádí na něm zásah v hodnotě 85 000 Kč. Jde o pravidelnou revizní prohlídku, nutnou pro splnění legislativních požadavků pro provoz stroje.

Je naplněna podmínka pro vykazování dlouhodobého hmotného aktiva (80 000 Kč). Současně je splněna podmínka, že jde o částku převyšující 30 % prvotní hodnoty. Tento zásah však nemá za následek změnu účelu nebo technických parametrů nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti stroje, a nejedná se proto o technické zhodnocení, ačkoli jsou splněny obě podmínky (tj. částka převyšuje 30 % prvotní hodnoty a současně splňuje hodnotu pro vykazování dlouhodobého majetku).

V případě mikro účetní jednotky by se jednalo o technické zhodnocení, neboť jde o udržení hodnoty stroje.

Praktiky z oboru přirozeně napadá otázka: A jak to bude v daních? Převezmou tuto metodiku? To zatím tak jednoznačné není. Z neoficiálního vyjádření zástupců MF ČR se zatím zdá, že daňové právo bude udávat určitou maximální výši procentního ukazatele, do kterého je výdaj daňově uznatelný. Jinými slovy předpokládá se, že daňové právo převezme v podstatě účetní metodiku. To by byla zajímavá novinka v účetnictví i v daních.

Prvotní hodnota

Pozorný čtenář ale zpozorněl již v úvodu části o technickém zhodnocení. Zaregistrovali jste pojem „prvotní hodnota“? To je totiž pojem, který současná účetní a daňová legislativa nezná. Prvotní hodnota je zastřešující pojem pro prvotní ocenění, tj. jde o:

- pořizovací cenu,
- reálnou hodnotu protiuplnění,
- diskontovanou hodnotu očekávaného toku peněžních prostředků u dlouhodobého dluhu, rezerv a dlouhodobých pohledávek.

Například ve vztahu k tématu technického zhodnocení (viz výše) tak jde o to, co již běžně známe jako pořizovací cenu.

SOUČASNÁ HODNOTA

Zaujala Vás poslední výše uvedená odrážka – „diskontovaná hodnota očekávaného toku peněžních prostředků u dlouhodobého dluhu, rezerv a dlouhodobých pohledávek“? Ano, četli jste správně, budeme mít ocenění v současné (diskontované) hodnotě.

Dosud české účetnictví časovou hodnotu peněz explicitně (!) neznalo (na rozdíl od IFRS). Nicméně koncept současné hodnoty není ani pro české účetnictví tak docela nový. Princip časové hodnoty peněz byl i do českého účetnictví postupně vtělován a funguje již nyní.

Že jste ještě v prostředí českého účetnictví o diskontování neslyšeli? Ale kdeže... Interpretace národní účetní rady, například interpretace „I-45 Znehodnocení stálých

³ Vycházíme z navrhovaného znění, finální znění se může lišit.

hmotných a nehmotných aktiv, testování a vykazování“ zcela jednoznačně s časovou hodnotou peněz pracuje. Jinými slovy, pokud počítáte znehodnocení stálých aktiv (impairment, opravnou položku), pak byste již nyní, tj. v rámci „starého zákona o účetnictví“, s časovou hodnotou peněz měli pracovat. Namítáte, že interpretace Národní účetní rady přece nejsou právně závazné, jak je tedy možné, že už nyní česká účetní legislativa diskontování zná? To je sice pravda, diskutovat můžeme nakonec i o závaznosti českých účetních standardů. V každém případě, pokud se bavíme o interpretacích Národní účetní rady, jde o jakousi „best practice“. A co víc, o tuto „best practice“ se opírá například i Nejvyšší správní soud v odůvodnění svých rozsudků, a to ne jednou! Lze zmínit například rozsudky čj. 4 Afs 170/2021-35 ze dne 14. 2. 2022 nebo čj. 30 Af 83/2018-227 ze dne 13. 1. 2021. Nejvyšší správní soud už je odpovídající

autoritou pro to, abychom se interpretacemi Národní účetní rady věcně zabývali a respektovali jejich doporučení...

A co tedy bude podle nového zákona o účetnictví oceňováno v současné hodnotě?

- Dlouhodobé dluhy s výjimkou odloženého daňového dluhu,
- dlouhodobé rezervy, a
- dlouhodobé pohledávky s výjimkou odložené daňové pohledávky.

Dlužno dodat, že ocenění jmenovaných dluhů a pohledávek v diskontované (současné) hodnotě bude možná (!) povinné pouze pro střední a velké účetní jednotky a pro jednotky veřejného sektoru. Zde je třeba vyčkat až na finální znění zákona. Uvedme příklad:

Příklad 5

Jednoduchý splátkový prodej

Společnost Distribuční, s. r. o., prodá svůj produkt (výrobní stroj) za 2 500 000 Kč ke dni 1. 1. 2022 s tím, že zákazník, společnost Kupující, s. r. o., za tento produkt zaplatí obratem 500 000 Kč a následně vždy k 1. 1. v dalších čtyřech letech vždy dalších 500 000 Kč. Diskontní sazba činí 10 %.

Výpočet

$SH = CF_n / (1 + i)^n$; tedy například pro čtvrtou splátku (k 1. 1. 2025) = $500 / (1,1)^3 = 375,65$ Kč

KR = krátkodobá část

DL = dlouhodobá část

SH = současná hodnota

Zkratky

ÚZ = účetní závěrka

CF_n = cash flow, peněžní tok v konkrétním časovém okamžiku n

Prodej		2 500 tis.
Splátka (1. 1. 2022)	0	-500 tis
Splátka (1. 1. 2023)	1	-500 tis
Splátka (1. 1. 2024)	2	-500 tis
Splátka (1. 1. 2025)	3	-500 tis
Splátka (1. 1. 2026)	4	-500 tis
Celkem	5	0 tis

		SH	Diskont	Celkem
SH splátky	0	-500 tis	0 tis	-500 tis
SH splátky	1	-455 tis	-45 tis	-500 tis
SH splátky	2	-413 tis	-87 tis	-500 tis
SH splátky	3	-376 tis	-124 tis	-500 tis
SH splátky	4	-342 tis	-158 tis	-500 tis
Celkem	5	-2 085 tis	-415 tis	-2 500 tis

	Splátka 0	Splátka 1	Splátka 2	Splátka 3	Splátka 4	Celkem	Úrok	Splátka	Výše pohledávky v ÚZ
Rok 0	500 tis.	455 tis.	413 tis.	376 tis.	342 tis.	2 085 tis.	158 tis.	-500 tis.	1 743 tis.
Rok 1	-	500 tis.	455 tis.	413 tis.	376 tis.	1 743 tis.	124 tis.	-500 tis.	1 367 tis.
Rok 2	-	-	500 tis.	455 tis.	413 tis.	1 368 tis.	87 tis.	-500 tis.	955 tis.
Rok 3	-	-	-	500 tis.	455 tis.	955 tis.	45 tis.	-500 tis.	500 tis.
Rok 4	-	-	-	-	500 tis.	500 tis.	0 tis.	-500 tis.	0 tis.
Celkem							415 tis.	-2 500 tis.	

Účtování

Pozn.: jednotkový nesoulad výpočtů je dán zaokrouhlováním.

Popis účetních operací:

- Prodej výrobku za 2 500 000 Kč (SH 2 085 000 Kč)
- Platba (obratem) od spol. Kupující, s. r. o., 500 000 Kč
- Úrok z pohledávky s odloženou splatností:

Pohledávka = 2 085 000 - 500 000 = 1 585 000 Kč; 10% úrok = 158 000 Kč

- Platba k 1. 1. 2023 od spol. Kupující, s. r. o., 500 000 Kč
- Úrok z pohledávky s odloženou splatností:

Pohledávka = 1 743 000 - 500 000 = 1 243 000 Kč; 10% úrok = 124 000 Kč

- Platba k 1. 1. 2024 od spol. Kupující, s. r. o., 500 000 Kč
- Úrok z pohledávky s odloženou splatností:

Pohledávka = 1 367 000 - 500 000 = 867 000 Kč; 10% úrok = 87 000 Kč

- Platba k 1. 1. 2025 od spol. Kupující, s. r. o., 500 000 Kč
- Úrok z pohledávky s odloženou splatností:

Pohledávka = 954 000 - 500 000 = 454 000 Kč; 10% úrok = 45 000 Kč

- Platba k 1. 1. 2026 od spol. Kupující, s. r. o., 500 000 Kč

	Výnos z prodeje výrobků			Pohledávky			Bankovní účet		
		1)	2,085 mil.		1)	2,085 mil.			
						2)	500 tis.	2)	500 tis.
					3)	158 tis.			
ÚZ k 31. 12. 2022			2,085 mil.			1,743 mil.			500 tis.
						4)	500 tis.	4)	500 tis.
					5)	124 tis.			
ÚZ k 31. 12. 2023			0			1,367 mil.			1 000 tis.
						6)	500 tis.	6)	500 tis.
					7)	87 tis.			
ÚZ k 31. 12. 2024			0			954 mil.			1 500 tis.
						8)	500 tis.	8)	500 tis.
					9)	46 tis.			
ÚZ k 31. 12. 2025			0			500 tis.			2 000 tis.
						10)	500 tis.	10)	500 tis.
ÚZ k 31. 12. 2026			0			0			2 500 tis.

Výnosový úrok

			3)	158 tis.
ÚZ k 31. 12. 2022				158 tis.
			5)	124 tis.
ÚZ k 31. 12. 2023				124 tis.
			7)	87 tis.
ÚZ k 31. 12. 2024				87 tis.
			9)	46 tis.
ÚZ k 31. 12. 2025				46 tis.

Sumarizace hodnot v účetních závěrkách

	Pohledávka		Celkem	Úrok
	KR část	DL část		
ÚZ 31. 12. 2022	500 tis.	1 243 mil.	1 743 tis.	158 tis.
ÚZ 31. 12. 2023	500 tis.	868 tis.	1 368 tis.	124 tis.
ÚZ 31. 12. 2024	500 tis.	455 tis.	955 tis.	87 tis.
ÚZ 31. 12. 2025	500 tis.	0 tis.	500 tis.	45 tis.
ÚZ 31. 12. 2026	0 tis.	0 tis.	0 tis.	–

Jde nakonec o jednoduché matematické propočty.

Co je naopak komplikované a například v rámci auditů účetních závěrek vždy k diskusi, je stanovení diskontního faktoru (zjednodušeně diskontní úrokové sazby). Jinými slovy, stanovení úrokové sazby, která bude pro diskontování na současnou hodnotu použita. Pro správné stanovení takové úrokové sazby je rozhodující míra rizika, doba splatnosti, obor podnikání atd. Jako diskontní faktor se zpravidla používají průměrné vážené náklady na kapitál (WACC). Ale i pro výpočet WACC je třeba aplikovat řadu předpokladů! A je nutné umět tyto předpoklady (například v rámci auditu účetní závěrky) řádně odůvodnit.

Vážený průměr nákladů na kapitál (WACC) zohledňuje náklady na cizí zdroje (úvěrové úrokové sazby) a výnosnost vlastního kapitálu. Pokud účetní jednotka provozuje více činností s různou mírou rizika a citlivosti na změny v tržním prostředí, měla by být tato rizika zohledněna přirážkou k váženému průměru nákladů na kapitál.

Návrh paragrafového znění nového zákona o účetnictví nepředepisuje žádný závazný postup pro stanovení diskontního faktoru (úrokové sazby). Je možné, že takový postup bude stanoven v související vyhlášce, stejně tak je ale možné, že tato oblast nebude explicitně upravena.

Návrh paragrafového znění nového zákona o účetnictví již nyní počítá s tím, že v příloze účetní závěrky bude jako povinná informace i přehled očekávaných toků peněžních prostředků všech dluhů (pohledávek) oceněných současnou hodnotou. Zatím není zřejmé, zda každého jednotlivého dluhu, či (z praktického pohledu) spíše sumárně. Nicméně průměrná (hrubá) diskontní sazba bude díky tomu zjistitelná, a uživatel účetní závěrky tak bude mít odpovídající informace pro své rozhodování.

V rámci problematiky „oceňování“ však diskontování není jedinou novinkou. Dále se např. ruší některé léta zavedené pojmy. Takzvané vlastní náklady (používané např. pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností) budou nahrazeny rozšířenou definicí pořizovací ceny. Ostatně i tzv. reprodukční pořizovací cena bude nově obsažena v reálné hodnotě, resp. bude z ní vycházet. Jinými slovy, například v ocenění zásob vytvořených vlastní činností se věcně nic nezmění, pro ocenění zásob stále (v souladu s interpretací NÚR I-35 „Oceňování zásob vytvořených vlastní činností“) bude nezbytné alokovat přiřaditelné nepřímé náklady atd., nicméně

nebudeme hovořit o vlastních nákladech výroby, ale o reálné hodnotě. Motivem takového kroku je sjednocení (nebo alespoň přiblížení) pojmového aparátu k IFRS.

A NA ZÁVĚR – FUNKČNÍ MĚNA

V tiskové zprávě MF ČR k vládou schválenému věcnému záměru nového zákona o účetnictví (tj. už z roku 2020) se uvádí, že: „*záměr počítá s možností účtování v tzv. funkční měně. V současné době se účetní závěrka, respektive konsolidovaná účetní závěrka sestavuje pouze v českých korunách. Nově se navrhuje umožnit vést účetnictví i v jiné měně*“. Ačkoli v době předložení návrhu nového zákona o účetnictví do vnějšího připomínkového řízení (konec roku 2022, tj. o dva roky později) ještě řada otázek neměla své jednoznačné řešení, je v podstatě jisté, že funkční měna v novém zákoně o účetnictví své místo mít bude. Ptáte se, jaké otázky ještě nebyly přesně zodpovězeny? Uvedme si dva příklady:

1. Samotná definice funkční měny

V textu návrhu zákona, tak jak byl předložen do vnějšího připomínkového řízení, zní definice takto: „*Funkční měnou se rozumí měna, ve které účetní jednotka uskutečňuje převážnou část své činnosti*.“ Například ale Komora daňových poradců (dále také „KDP ČR“) k této definici podala připomínku, aby definice lépe odpovídala Mezinárodnímu standardu IAS 21. Dle názoru Komory by definice měla znít například takto: „*Funkční měnou se rozumí měna, která primárně ovlivňuje činnost účetní jednotky*“.

Jde o drobné „slovíčkaření“, které ale může být velmi důležité. Jedním z deklarovaných cílů nového zákona o účetnictví totiž je koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě (zejm. s IFRS). Optikou tohoto cíle je pak více než důležité mít základní definice (jakožto stavební kameny zákona) co nejvíce harmonizované s IFRS (viz úvod tohoto článku). Pokud by se totiž toto podařilo, pak by bylo možné i řadu otázek, které praxe jistě přinese, odvozovat právě přímo z Mezinárodních účetních standardů, resp. souvisejících interpretací IFRIC. Ty jsou vcelku podrobné a sama důvodová zpráva se na ně odvolává, jako příklad uvedme provázanost na „IAS 29 Hyperinflační měna“, o které se krátce zmíníme níže. Sladění pojmů a definic s IFRS by proto bylo jistě ku prospěchu a netřeba pro účely českého zákona o účetnictví „objevovat kolo“.

Když se nad tím v klidu zamyslíte, určitě najdete několik situací, kdy měna, která významně ovlivňuje účetní jednotku, bude odlišná od té, ve které účetní jednotka uskutečňuje převážnou část své činnosti, připomínka KDP ČR je tedy vskutku trefná! A ačkoli je tedy záměr zavést do českého prostředí tzv. funkční měnu jasně daný už minimálně od roku 2020, samotná definice funkční měny je ještě k diskusi.

2. Daňové souvislosti

Druhým příkladem mohou být připomínky České národní banky. Ta v rámci připomínkového řízení poukazuje na skutečnost, že používání cizí měny pro účely daní by velmi pravděpodobně vedlo k nezamýšlenému zintenzivnění euroizace české ekonomiky.

Praktickou komplikací (nikoli neřešitelnou) není nakonec daň z příjmů právnických osob – odhlédneme-li od záloh, tak daň z příjmů právnických osob je placena jednou ročně. Jde tak o „technikálii“, v jakém okamžiku bude přepočtena do českých korun a kdo toto kurzové riziko ponese (stát / účetní jednotka). Nejpalčivějším problémem bude nakonec v praktické rovině zřejmě DPH – vystavování daňových dokladů, platby a okamžik přepočtu. Tato problematika zatím jasné řešení nemá (resp. nebylo zatím uveřejněno).

A kdo si funkční měnu nakonec bude moci zvolit? Jak už definice napovídá, funkční měna nebude jen tak pro všechny účetní jednotky, tzv. z plezíru. Pro posouzení, jakou měnu považovat v konkrétním případě každé jedné účetní jednotky za „funkční měnu“, mohou být relevantní následující ukazatele:

- podíl transakcí účetní jednotky provedených v dané měně vyšší než 50 %,
- míra, jakou daná měna ovlivňuje ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- měna státu, jehož konkurenční prostředí a podmínky stanovené pro podnikání převážně ovlivňují ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- míra, jakou měna ovlivňuje mzdové a další náklady, které jednotka musí vynaložit při výrobě a prodeji zboží a poskytování služeb.

Ale tak úplně každá měna být funkční měnou nemůže. V původním návrhu byla připuštěna pouze britská libra, americký dolar a euro. Od takto omezeného okruhu funkčních měn bylo ale upuštěno a návrh zákona pouze říká, že se nesmí jednat o hyperinflační měnu. Uvedme tedy příklad, venezuelský bolívar jako funkční měnu použít nelze. Skutečnost, zda je daná cizí měna měnou hyperinflační, se dle důvodové zprávy posuzuje podle obecných znaků a měřítek hyperinflace – s odkazem na IAS 29 (srov. viz výše).

Při posuzování, zda je daná měna funkční měnou účetní jednotky, je třeba vycházet z výše uvedených kritérií

jak v kontextu účetních informací z minulých účetních období, tak v kontextu budoucího předpokládaného vývoje účetní jednotky. V případě nově vzniklé účetní jednotky, která již od počátku své existence chce jako měnu účetnictví používat cizí měnu, je zřejmé, že definici funkční měny jakožto měny, v níž uskutečňuje převážnou část své činnosti, nemůže zcela naplnit, neboť doposud žádnou činnost nevykonávala. Z tohoto důvodu u nově vzniklé účetní jednotky, která nemůže vycházet z účetních informací za minulá účetní období, postačí, má-li reálný a prokazatelný předpoklad plynoucí z plánovaného vývoje činnosti této účetní jednotky, že převážnou část své činnosti bude uskutečňovat v určité cizí měně, kterou proto lze pokládat za funkční měnu.

Důležité je uvést, že použití funkční měny jako měny účetnictví je ponecháno na volbě účetní jednotky, která tak může setrvat u používání české měny i tehdy, když česká měna fakticky není měnou jejího primárního ekonomického prostředí.

A jedno důležité upozornění na závěr! Skutečnost, že použití cizí měny při splnění podmínek je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky, neznamená, že je možné přecházet mezi českou měnou a cizí měnou tam a zpět libovolně. S nadřádkou můžeme říci, že zvolit si můžeme pouze jednou!

V případě, že účetní jednotka splňující podmínky pro použití cizí měny již jednou učiní rozhodnutí používat namísto české koruny cizí měnu, je opětovná změna měny účetnictví z cizí měny na českou korunu možná pouze tehdy, je-li odůvodněna změnou předpokladů pro použití funkční měny. Jinými slovy, pokud účetní jednotka dosud používala českou korunu jen proto, že nebyla jiná možnost, přejde na vykazování v měně EUR, protože to je věcně její funkční měna, nemůže se „jen tak“ vrátit k vykazování v českých korunách. Muselo by dojít k věcné změně jejího prostředí dle kritérií výše a mohla by se k české koruně vrátit jen tehdy, pokud by česká koruna byla věcně její funkční měnou. Přechod na funkční měnu je tedy potřeba dobře promyslet!

OSTATNÍ ZMĚNY

Bylo by možné pokračovat i dalšími úpravami a změnami, nicméně do jejich konečné formy ještě významně promluví vyhlášky. Zcela jistě dojde k úpravě vykazování leasingu – není však zatím (veřejně) zřejmé, zda pouze operativního (nájem), nebo i finančního. Dále je k diskusi, zda například tvorba a zúčtování rezerv bude i nadále vykazována jako samostatná položka ve výsledovce, či zda budou rezervy tvořeny a zúčtovávány proti odpovídajícímu nákladovému druhu – například v případě ročních mzdových bonusů by se tak jednalo o osobní náklady. Nechme se překvapit, s čím přijdou vyhlášky a české účetní standardy.

SHRNUTÍ

Účinnost nové účetní legislativy byla oproti původním očekáváním Ministerstva financí posunuta (minimálně) na rok 2025. Vzhledem k četným a mnohdy koncepčním změnám je ale vhodné se postupně připravovat a se změnami seznamovat. Jde například o:

- nové a změněné definice,
- nové způsoby oceňování,
- změnu kritérií pro povinnost auditu atd.

Cílem tohoto článku je vzbudit zájem odborné i širší veřejnosti o nový zákon o účetnictví. Text se zaměřuje na nejzajímavější koncepční změny z pohledu zpracovatelů i uživatelů účetních závěrek. Naopak se nezaměřuje například na technické řešení a proveditelnost. Obsah článku vychází z návrhu zákona ve stavu k prosinci 2022.