

32

Working Paper



Silesian University in Opava
School of Business Administration in Karvina
Institute of Interdisciplinary Research



**Working Papers in Interdisciplinary
Economics and Business Research**

Rekapitulace jednoduchého účetnictví rok 2016

Iris Šimíková

August 2016

Working Papers in Interdisciplinary Economics and Business Research

Silesian University in Opava
School of Business Administration in Karviná
Institute of Interdisciplinary Research
Univerzitní nám. 1934/3
733 40 Karviná
Czech Republic
<http://www.iivopf.cz/>
email: iiv@opf.slu.cz
+420 596 398 237

Citation

ŠIMÍKOVÁ, I. 2016. Rekapitulace jednoduchého účetnictví rok 2016. *Working Paper in Interdisciplinary Economics and Business Research no. 32*. Silesian University in Opava, School of Business Administration in Karviná.

Abstrakt

Iris Šimíková: **Rekapitulace jednoduchého účetnictví rok 2016**

Jednoduché účetnictví bylo konstituováno prvním zákonem o účetnictví z roku 1991, právní úprava zásadně rozlišila dvě účetní soustavy. Podmínečně mohly jednoduché účetnictví aplikovat účetní jednotky fyzické i právnické osoby. Jedním z důsledků vstupu České republiky do Evropské unie bylo zrušení jednoduchého účetnictví. Neziskové organizace využily přechodných opatření a přes neplatnou právní úpravu vedly jednoduché účetnictví až do konce roku 2015.

V právní úpravě České republiky se znovuobjevuje jednoduché účetnictví od roku 2016. Cílem příspěvku je provést rekapitulaci stávajících podmínek vedení jednoduchého účetnictví a upozornit na nedostatky nové úpravy. Analýzou a komparací byly identifikovány poznatky, následně vysloveny závěry a stylizovány návrhy. Zákon o účetnictví ukládá povinnost všem účetním jednotkám vést účetnictví v plném rozsahu. Podmínečně je možno vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nebo jednoduché účetnictví. Právně nejde o účetní soustavy, ale o rozsahy vedení účetnictví s tím, že jednoduché účetnictví je určeno pouze právnickým osobám. Jednoduché účetnictví lze vést pouze za současného splnění čtyř podmínek, které se orientují na daň z přidané hodnoty, celkové příjmy, hodnotu majetku a právní formu. V případě nesplnění jedné z nich je účetní jednotka povinna přejít na účetnictví ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. Analogicky platí i opačná možnost. Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy o kterých je účtováno v peněžním deníku, dále majetek a závazky, které jsou evidovány v knize pohledávek a závazků. Po skončení účetního období vzniká povinnost sestavení přehledů se stanoveným obsahem.

Účetnictví je právem považováno za dokonalý informační systém, aktuálně regulovaný zákonem a vyhláškou. Nově vzniklé jednoduché účetnictví nenaplnuje atributy účetnictví v mnoha ohledech. Nejde o komplexně provázanou informační soustavu, disponující kontrolními vazbami a prezentovanou výstupy účetní závěrky. Nejsou aplikovány odpisy, opravné položky, rezervy; principy věrného a poctivého zobrazení a úplnosti nejsou naplněny. Jednoduché účetnictví by mělo být přejmenováno tak, aby vhodně vyjadřovalo dispoziční obsah, stojící mimo správné účetnictví.

Klíčová slova

účetní jednotka, jednoduché účetnictví, nezisková organizace, peněžní deník, přehledy

JEL: H83, I31, M41

Abstract

Iris Šimíková: **Recapitulation simple accounting 2016**

Simple accounting was constituted by the first Act on Accounting in 1991, the legislation fundamentally differentiated two accounting systems. Under certain conditions, both natural and legal person accounting entities could apply simple accounting. One of the consequences of the accession of the Czech Republic to the European Union was abolition of simple accounting. Non-profit organizations took advantage of provisional measures and kept simple accounting records until the end of 2015, even though the legislation was invalid.

The legislation of the Czech Republic reintroduced simple accounting in 2016. The aim of the contribution is to recapitulate the current requirements for keeping simple accounting records and point out the imperfections of the legislation. By means of an analysis and comparison, findings were identified, conclusions were subsequently drawn and recommendations were formulated. The Act on Accounting places a duty on all accounting entities to keep accounting records in the full extent. Under certain conditions, it is possible to keep accounting records in the simplified extent, or simple accounting records. Legally these are not accounting systems but extents of keeping accounting records where simple accounting is intended only for legal persons. Simple accounting records can only be kept if all the four requirements are met, which focus on value added tax, overall incomes, value of assets and legal form. In case one of these is not met, the accounting entity is obligated to switch to double-entry accounting in the simplified or full extent. Analogically, the reverse process applies. The subjects of simple accounting are expenses and incomes which are recorded in a cash book, and also assets and liabilities which are recorded in a debtors and creditors ledger. After an accounting period has ended, there is a duty to compile statements with prescribed contents.

The law regards accounting as a perfect information system, currently regulated by an act and a decree. The newly created simple accounting does not fulfil the aspects of accounting in many respects. It is not a fully interconnected information system with supervisory links and presented by financial statement outputs. Depreciations, adjustments, reserves are not applied; the principles of faithful and fair depiction and comprehensiveness are not fulfilled. Simple accounting should be renamed, so that it appropriately reflects its available content which stands outside of proper accounting.

Key words

accounting entity, simple accounting, non-profit organization, cash book, statements

JEL: H83, I31, M41

Contact

Iris Šimíková, Department of Finance and Accounting, School of Business Administration, Silesian University, Univerzitní nám. 1934/3, 733 40 Karviná, Czechia, e-mail: simikova@opf.slu.cz.

Acknowledgement

Publication of this paper was supported by the Ministry of Education, Youth and Sports Czech Republic within the Institutional Support for Long-term Development of a Research Organization in 2016. The support is gratefully acknowledged.

Úvod

Jednou z ústředních podmínek řízení je dostatečné spektrum ekonomických informací, vypovídajících o hospodářské situaci. Etablovaným a uznávaným informačním systémem se vlivem dlouhodobého a aktivního vývoje stalo účetnictví. Janhuba (2005) diferencuje účetnictví do tří rovin. V první rovině jde o kontinuálně se rozvíjející vědní disciplínu, aktivně reagující na změny prostředí. Druhá rovina je prakticky prováděná činnost účtování účetních případů. Třetí rovinu vidí v podobě zformovaných komplexních záznamů v účetních knihách, sloužících interním i externím uživatelům.

Účetnictví založené na principu evidování příjmů a výdajů je součástí našeho národního účetního systému od roku 1992. Zelenka a Zelenková (2013) popisují inspiraci tvůrců účetního systému směrnicí Evropské unie, s praktickým uspořádáním dle francouzského účetnictví. Jednoduché účetnictví se stalo součástí historicky prvního zákona o účetnictví, který byl vydán v regionu českých zemí v prosinci 1991 s účinností od ledna 1992.

Od takto zformovaného systému bylo ustoupeno počínaje rokem 2004, kdy došlo ke zrušení jednoduchého účetnictví. Náhradou pro fyzické osoby se stala daňová evidence. Název podvojně účetnictví byl upraven na účetnictví v plném rozsahu a účetnictví ve zjednodušeném rozsahu Hruška (2010) a jednoduché účetnictví bylo odsunuto mimo právní úpravu. Od roku 2016 se jednoduché účetnictví opět stává součástí české právní úpravy. Motivem pro tvorbu příspěvku je situace nežádoucí pro vědní disciplínu a to radikální změna struktury systému. Vznik a více než 10ti leté formování soustavy jednoduchého účetnictví, poté jeho zrušení a současně tolerování existence vedení bez právní podpory a následně opět znovunavrácení do právní úpravy poznamenalo jednoduché účetnictví roku 2016. Cílem příspěvku je provést rekapitulaci stávajících podmínek vedení jednoduchého účetnictví a upozornit na nedostatky nové úpravy. Využitím analýzy a komparace byly identifikovány poznatky, aplikací dedukce stylizovány návrhy a posléze vysloveny závěry. Pro komparaci bylo použito jednoduché účetnictví Slovenské republiky v roce 2016.

Jednoduché účetnictví zůstalo po svém zrušení doménou neziskových organizací. Salamon (2015) považuje vznik neziskového sektoru za jeden z největších úspěchů dvacátého století. Veřejně prospěšná činnost a současně finanční hospodaření vedou k požadavkům na transparentnost nakládání se svěřenými prostředky od donátorů. Bachmann (2012) zkoumá dostupnost informací o hospodaření a konstatuje obecně neuspokojivou situaci v tomto sektoru. Přitom neziskový sektor by měl mít důvěru veřejnosti, aby byla ochotna jej podporovat. Flynn (2012) popisuje rozsah služeb, které poskytuje neziskový sektor občanům, jelikož pro podnikatelský sektor jsou ztrátové. Připomíná i nutnost odpovědnosti a kontrolovatelnosti v neziskovém sektoru vlivem nakládání se soukromými i veřejnými prostředky. Neziskové organizace jako jediné právnické osoby mají možnost využívat pro registrování informací o hospodaření účetnictví v plném rozsahu, účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a jednoduché účetnictví. I v této oblasti se jim tím přiznává určitých výhod.

1. Stručně k historii jednoduchého účetnictví

Zákon o účetnictví nabyl účinnosti v lednu 1992 a přinesl zásadní změny. Jednalo se o historicky první úpravu účetnictví, které do té doby bylo vždy pouhou součástí systému národohospodářské evidence Janhuba (2005). Uznání účetnictví za aktivní informační systém předznamenalo jeho permanentní rozvoj a změny. V počátcích bylo účetnictví regulováno

zákonem a opatřeními Ministerstva financí, která byla od roku 2002 nahrazena sadou vyhlášek dle jednotlivých typů účetních jednotek. Účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví postupovaly počínaje rokem 2002 dle ustanovení zákona o účetnictví a vyhláškou pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (Šimíková, 2015). Jednoduché účetnictví odpovídalo době svého formování a bylo důsledkem vlivu okolního prostředí. Přechod z regulovaného hospodářství na tržní principy byl dle Edwardse (2015) jedním z faktorů vzniku jednoduchého účetnictví a stimulem při dalším směřování. Úpravy právních předpisů do konce roku 2003 ustanovily jednoduché účetnictví do pozice funkční a využívané účetní soustavy.

Dobrozemský a Stejskal (2015) připomínají komplikovanou situaci v souvislosti s jednáními o přistoupení České republiky do Evropské unie ve sféře účetnictví. S odkazem na absentující analogickou soustavu bylo nakonec jednoduché účetnictví programově pro Českou republiku ukončeno jako nedostačující informační systém. Riahi-Belkaoui (2004) přiznává účetnictví zásadní pozici, když jej prohlašuje za fundament výpočtů ekonomických ukazatelů minulých, současných i budoucích období. I když v jednoduchém účetnictví byly přesně sledovány příjmy a výdaje, majetek a závazky, principy podvojného účtování v soustavě účtů nemohly být uplatněny. Všechny účetní jednotky tedy měly postupně přejít na podvojný účetnictví, v této souvislosti se upravil název informační soustavy pouze na účetnictví. Povinnosti týkající se jednoduchého účetnictví byly vyňaty ze zákona a vyhláška byla zrušena. Formálně neexistovaly právní předpisy, dle kterých by bylo možno vést správně jednoduché účetnictví. Pod tlakem neziskových organizací byla akceptována nelehká situace jejich přechodu na odborně a finančně náročnější účetnictví a vydáním přechodného opatření jim bylo povoleno pokračovat v jednoduchém účetnictví do konce roku 2004. Platnost přechodného opatření byla následně prodlužována až do konce roku 2007. Stejskal, Kuvíková a Mařátková (2012) považují tuto etapu jednoduchého účetnictví za období nejistoty pro neziskové organizace z aspektu sankcí. Je nezbytné si uvědomit, že jednoduché účetnictví této etapy nemělo žádnou právní oporu v legislativě.

Tristní situace skončila v lednu 2008, kdy novelou zákona o účetnictví byla uzákoněna možnost ve vyjmenovaných případech vést jednoduché účetnictví. Nicméně vyhláška zůstala zrušena a neziskové organizace vedly jednoduché účetnictví intuitivně dle svých znalostí a zkušeností z let minulých. Krbečková a Plesníková (2010) připouští nelehkou pozici účetních neziskových organizací, ale trvají na udržení základních principů vedení účetnictví. Vychází přitom ze situace, kdy nezisková organizace se rozhodne o přejití z jednoduchého účetnictví na účetnictví a musí být zajištěna kontinuita účetních období. Jednoduché účetnictví se vytratilo z povědomí veřejnosti a stalo se „*okrajovou výjimkou*“ jak uvádí Dobrozemský a Stejskal (2015).

V roce 2014 byla vypracována rozsáhlá novela zákona o účetnictví, která transponovala novou směrnici Evropského parlamentu a Rady Dobrozemský a Stejskal (2015). V novele se znovuobjevilo jednoduché účetnictví. Pro neziskové organizace se tím opět otevřela právní cesta pro vedení jednoduchého účetnictví.

2. Nové jednoduché účetnictví

Od ledna 2016 nabyla účinnosti jedna z nejvýznamnějších novel zákona o účetnictví. Česká republika transponovala Směrnici Evropského parlamentu a Rady z června 2013 jak vyplývá z její povinnosti člena Evropské unie. Do české právní úpravy se tak dostává vedle daňové

evidence druhá evidence, stojící na základech sledování inkasa a výdeje finančních prostředků Beránek (2016).

Novela zákona upravila podmínky vedení účetnictví a nově zavedla účetnictví jednoduché, pro které není použito označení účetní soustava. Zákon o účetnictví od roku 2016 obsahuje ustanovení o vedení účetnictví v plném rozsahu, ve zjednodušeném rozsahu a jednoduchém účetnictví s tím, že jednoduché účetnictví mohou vést jen osoby právnické, mající sídlo v České republice, nebo zahraniční právnické osoby podnikající na území České republiky, případně provozující jinou činnost Smetanová (2016). Pro fyzické osoby není jednoduché účetnictví určeno. Právnické osoby mohou vést jednoduché účetnictví, pokud současně naplňují čtyři podmínky. Účetní jednotka může vést jednoduché účetnictví za následujících podmínek:

- a) není plátcem daně z přidané hodnoty,
- b) celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 miliony Kč,
- c) hodnota majetku nepřesáhne 3 miliony Kč
- a
- d) je současně
 1. spolkem a pobočným spolkem,
 2. odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací a pobočnou mezinárodní odborovou organizací,
 3. organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů a pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
 4. církví a náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo
 5. honebním společenstvem.

Zákon upravuje zásadní situaci, kterou je vznik nové účetní jednotky a vedení účetnictví. Pokud lze důvodně předpokládat, že k rozvahovému dni prvního účetního období naplní účetní jednotka uvedené podmínky, může od svého vzniku nebo zahájení činnosti vést jednoduché účetnictví. Pokud ovšem dojde k nesplnění jedné z podmínek, vzniká povinnost přejít na účetnictví (v plném, nebo zjednodušeném rozsahu) a to od prvního dne účetního období následujícího po účetním období, ve kterém došlo ke zjištění skutečnosti nesplnění. Zákon tak poskytuje prostor pro přípravu na přechod z jednoduchého účetnictví na účetnictví i opačnou možnost. Neziskové organizace mohou od roku 2016 volit dle svého stavu mezi účetnictvím v plném rozsahu, účetnictvím ve zjednodušeném rozsahu a jednoduchým účetnictvím. Beránek (2016) akcentuje nutnost orientace neziskových organizací v nových předpisech s tím, že metody přechodů nejsou uvedeny společně v jedné vyhlášce, ale ve dvou. Pokud nezisková organizace přechází - při splnění stanovených podmínek, nebo dobrovolně - z jednoduchého účetnictví na účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, vztahuje se na ni vyhláška pro vedení podvojného účetnictví, která obsahuje metodu přechodu. Pokud účetní jednotka přechází z účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu na jednoduché účetnictví, vztahuje se na ni vyhláška pro účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví.

Primární mantinely jednoduchého účetnictví stanovuje zákon o účetnictví. Prováděcí právní předpis, kterým je v této situaci vyhláška, stanovuje obsahové vymezení účetních knih pro zajištění správného sestavení přehledů, které má účetní jednotka povinnost sestavovat. Účetním jednotkám používajícím jednoduché účetnictví není povoleno hospodářské období, musí účetní knihy otevírat a uzavírat pouze na rok kalendářní. Po jeho skončení musí být

nejpozději do 6ti měsíců sestaveny přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích. Přehledy mají poskytnout ucelenou informaci o příjmech a výdajích, stavu majetku a závazcích účetní jednotky, informace v nich uváděné musí být čerpány z účetních knih. Povinné účetní knihy v jednoduchém účetnictví jsou peněžní deník, kniha pohledávek a kniha závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

Peněžní deník je knihou, která řadí chronologicky účetní zápisy a obsahuje alespoň informace o

- a) peněžních prostředcích v hotovosti a peněžních prostředcích na účtech zejména v bankách, spořitelních a úvěrních družstvech,
- b) příjmech a výdajích skutečně přijatých či zaplacených v účetním období,
- c) průběžných položkách, za které se považují pohyby peněžních prostředků, které nejsou konečným příjmem nebo výdajem dle písmene b).

Tyto údaje jsou obsaženy v zákonu o účetnictví, pro obsahové vymezení dalších účetních knih je nezbytné nahlédnout do vyhlášky, která obsahuje podrobnější informace o údajích peněžního deníku a dále obsahové vymezení knihy pohledávek a závazků a pomocných knih o ostatních složkách majetku.

Kniha pohledávek a závazků rovněž dle časového hlediska eviduje pohledávky dle jednotlivých dlužníků a závazky včetně dluhů podle jednotlivých věřitelů. V knize musí být i závazky včetně dluhů vyplývajících z pracovněprávních vztahů v souladu s ustanoveními zákoníku práce.

Po skončení účetního období jsou k rozvahovému dni v dané lhůtě sestaveny přehledy a to z údajů peněžního deníku přehled o příjmech a výdajích a z údajů knihy pohledávek a závazků přehled o majetku a závazcích Smetanová (2016.) Tak jako je tomu u neziskových organizací účtujících v účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, i přehled o příjmech a výdajích se člení na příjmy a výdaje z hlavní činnosti a příjmy a výdaje z hospodářské činnosti. Vysvětlení hlavní a hospodářské činnosti je třeba dle odkazu hledat ve vyhlášce pro vedení podvojného účetnictví. Oba přehledy jsou sestavovány v peněžních jednotkách tisících Kč. Stejně tak odkazy na rozvahový den a běžné a minulé účetní období je nutno vyhledat ve vyhlášce pro vedení podvojného účetnictví.

Pomocné knihy o ostatních složkách majetku musí evidovat alespoň dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, finanční majetek, zásoby a ceniny. Obsahové vymezení je opět nutno vyhledat ve vyhlášce pro vedení podvojného účetnictví. Konečné zůstatky v těchto knihách musí být uvedeny v přehledu o majetku a závazcích.

Na účetní jednotky se vztahuje povinnost zveřejňovat přehled o majetku a závazcích a výroční zprávu, pokud je tak stanoveno (nadace mají povinnost zveřejňovat výroční zprávu vždy). Účetní jednotky zapsané ve veřejném rejstříku musí zveřejňovat přehled o majetku a závazcích a to uložením do sbírky listin příslušného rejstříku.

Rovněž povinnost inventarizací se vztahuje na všechny účetní jednotky, tedy k okamžiku účetní závěrky se ověřují fyzickou nebo dokladovou inventurou stavy majetku a závazků. Následně úschova účetních záznamů je další povinností všech účetních jednotek a to primárně desetiletá archivační lhůta se týká obou přehledů v jednoduchém účetnictví.

Pokud účetní jednotka poruší ustanovení právních předpisů k vedení účetnictví, jedná se o správní delikt. Zákon o účetnictví obsahuje sankce v rozlišení dle jednotlivých porušení. Správní delikty jsou vyjmenovány zvlášť pro účetnictví (v plném nebo zjednodušeném rozsahu) a zvlášť pro jednoduché účetnictví. Pro jednoduché účetnictví platí, že se jedná o správní delikt, pokud účetní jednotka nevede jednoduché účetnictví, nesestaví přehledy, neuschová

účetní záznamy a nezveřejní stanovené dokumenty a další. Za správní delikt může být uložena pokuta ve výši 50 tis. Kč případně 100 tis. Kč dle závažnosti porušení. V Tabulce 1 jsou přehledně uspořádány základní povinnosti jednoduchého účetnictví v jednotlivých etapách.

Tab.1:
Informační systém jednoduchého účetnictví 1992-2016

| Období | Základní parametry |
|---------------|---|
| 1992-2003 | Jedna ze dvou účetních soustav. Dva právní předpisy pro vedení účetnictví (zákon a prováděcí předpis). Určeno právnickým osoby i fyzickým osobám. Dvě povinné účetní knihy-peněžní deník, kniha pohledávek a závazků. Peněžní deník členěn pro daňové účely. Účetní závěrka tvořena Výkazem o majetku a závazcích a Výkazem o příjmech a výdajích. |
| 2004-2015 | Jednoduché účetnictví nemá právní status. Vedení dle zrušených předpisů je tolerováno. |
| 2016 | Dle zákona o účetnictví není účetní soustavou. Tři právní předpisy pro vedení účetnictví (zákon a dva prováděcí předpisy). Určeno právnickým osobám se zaměřením na neziskový sektor. Tři povinné účetní knihy-peněžní deník, kniha pohledávek a kniha závazků, pomocné knihy o ostatních složkách majetku. Peněžní deník členěn na hlavní a hospodářskou činnost a v členění nezbytném pro zjištění základu daně z příjmů a v členění nezbytném pro splnění povinností účetní jednotky vyplývající z jiných právních předpisů a v členění pro vlastní potřeby. Není sestavována účetní závěrka. Z položek k rozvahovému dni, sestaví účetní jednotka nejpozději do 6ti měsíců po skončení účetního období přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích. Povinnost zveřejnění přehledu o majetku a závazcích ve veřejném rejstříku. |

Zdroj: vlastní zpracování

Neziskové organizace vedoucí v roce 2016 jednoduché účetnictví jsou účetními jednotkami s povinností se řídit ustanoveními zákona o účetnictví. Pro právní jistotu účetních jednotek je v zákonu uvedeno ustanovení, že vedení jednoduchého účetnictví podle zákona, i když je v rozporu s účetními principy, se nepovažuje za porušení věrného a poctivého zobrazení. Tímto ustanovením je nepřímě tolerován rozpor mezi účetnictvím se zásadou účtování na účtech a jednoduchým účetnictvím se zachycením stavu a pohybu finančních prostředků a zachycením stavu a pohybu majetku a závazků.

3. Jednoduché účetnictví Slovenské republiky

Pro ilustraci obtížné cesty, kterou se vydala dobrovolně Česká republika, je uveden nástin trajektorie jednoduchého účetnictví země, se kterou Česká republika historicky tvořila jeden hospodářský a právní celek.

Slovenská republika převzala od svého vzniku právní předpisy společného státu, tedy i zákon o účetnictví s ustanovením o soustavě jednoduchého účetnictví. Šlosár (2008) objasňuje

postup autorů právních předpisů a upozorňuje na avizovaný záměr vydat nový zákon o účetnictví. Tento slib byl realizován a od roku 2003 je regulováno účetnictví ve Slovenské republice novým zákonem.

Do současnosti zákon prošel více než dvaceti novelami, ale původní členění na soustavu podvojného a soustavu jednoduchého účetnictví zůstalo zachováno. Na zákon o účetnictví navazují opatření Ministerstva financí Slovenské republiky, a jak uvádí Acsová (2014), jejich dodržení je dosaženo správnosti vedení účetnictví a současně tvoří primární nástroj při zpracování povinných výstupů pro stanovení základu daně z příjmů. Účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví mohou být právnické nebo fyzické osoby. Ucelený aktuální systém předpisů pro vedení jednoduchého účetnictví vytváří právní jistotu podnikajícím i nepodnikajícím účetním jednotkám.

K začátku činnosti jsou účetními zápisy otevřeny účetní knihy: peněžní deník, kniha pohledávek, kniha závazků a pomocné knihy, sloužící pro prokázání předmětu účetnictví např. kniha o složkách majetku. V peněžním deníku se účtuje chronologicky účetními zápisy dle účetních dokladů o příjmech a výdajích, průběžných položkách. Účetními zápisy v účetních knihách je prokazováno zaúčtování všech účetních případů v účetním období. Dlouhodobý majetek je účetně odpisován, jsou tvořeny rezervy. Kočner (2014) zdůrazňuje povinnost všech účetních jednotek zpracovat účetní závěrku tak, aby byla v souladu se zákonem o účetnictví. Účetní závěrka je strukturovanou prezentací skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví v souladu s účetní soustavou. V soustavě jednoduchého účetnictví tvoří účetní závěrku všeobecné údaje, které jsou uvedeny na titulní straně Výkazů Uč NO 1-01 a Uč NO 2-01, dále výkaz o příjmech a výdajích a výkaz o majetku a závazcích. Účetní závěrka tvoří jeden celek.

Na rozdíl od České republiky buduje Slovenská republika cílevědomě a kontinuálně národní účetní systém založený na dodržování účetních principů, tvořený dvěma rovnocennými účetními soustavami. Předpisy pro obě soustavy jsou aktualizovány s cílem vytvořit uživatelům stabilní právní prostředí. Pakšiová a Janhuba (2012) predikují rozvoj teorie účetnictví v závislosti na potřebách praxe. Zdůrazňují rozpor mezi pozitivní a normativní teorií účetnictví s tím, že na Slovensku přetrvává normativní teorie. Současně musí Slovensko reagovat a akceptovat proces harmonizace z pozice člena Evropské unie.

4. Výsledky a diskuse

Účetnictví v České republice je regulováno zákonem o účetnictví, účinném od roku 1992, ve znění více než dvaceti novel. Česká republika využila Směrnici Evropského parlamentu a Rady z června 2013, kterou měla povinnost transponovat do července 2015, což splnila v lednu 2016 a znovu zařadila do právní úpravy jednoduché účetnictví Müllerová (2014). Managementu a příznivcům účetních jednotek vykonávajících veřejně prospěšnou činnost a nemajících primárně jako svůj cíl zisk, se podařilo navrátit jednoduché účetnictví.

Jednoduché účetnictví se nestalo účetní soustavou. Ve snaze snížit finanční a administrativní nároky spojené s jeho vedením, byl vytvořen rozsah jednoduchého účetnictví vložením nových ustanovení do zákona o účetnictví, vytvořením nové prováděcí vyhlášky a odkazy na vyhlášku pro vedení účetnictví účetních jednotek, nezaložených za účelem podnikání. Úprava systému účetnictví v České republice tak navázala na úpravy vyvolané od roku 2014 novým občanským zákoníkem.

Nové jednoduché účetnictví má pozitivní i negativní stránky. Pozitivem jsou pro neziskové organizace po letech nejistoty podmínky, při jejichž splnění mohou v souladu s právem používat jednoduchý informační systém založený na sledování peněžních toků. Neziskové

organizace, které dříve přešly na účetnictví, se mohou vrátit do jednoduchého účetnictví. Nově vznikající neziskové organizace, zapisované do veřejného rejstříku mají dostatečné informace o možnostech pro vedení účetnictví s tím, že nikdy pro ně nebyla a ani nebude určena daňová evidence.

Pro sledování toků příjmů a výdajů v jednoduchém účetnictví jsou stanovena členící hlediska a těmi jsou činnosti, které běžně vykonávají neziskové organizace. Ve stanovách, statutu deklarují své cíle – tedy hlavní činnost, která je jejich primární náplní. Pro navýšení finančních prostředků, které musí být použity v činnosti hlavní, mohou provádět další činnosti - hospodářské činnosti - dle svých možností a schopností. Toto členění je povinné pro všechny účetní jednotky se zaměřením na neziskovost, účtující účetní jednotky musí ke dni sestavení účetní závěrky vykázat výsledek hospodaření za hlavní činnost a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost odděleně. Tzv. „klíčování“ příjmů a výdajů a nákladů a výnosů je charakteristické pro neziskový sektor a pro jednoduché účetnictví bylo převzato. Právní úprava jednoduchého účetnictví vyžaduje členit příjmy a výdaje i pro zjištění základu daně z příjmů. Zákon o daních z příjmů stanovuje veřejně prospěšnému poplatníkovi povinnost vést účetnictví (tedy i jednoduché účetnictví) tak, aby ke dni účetní závěrky (tento pojem nezná jednoduché účetnictví) byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Obdobně se musí postupovat i v oblasti výdajů (náklady se v jednoduchém účetnictví nesledují). Navíc jsou v jednoduchém účetnictví přímo jmenovány povinnosti ke státní statistické službě. Správně navrhnout členění příjmů a výdajů v jednoduchém účetnictví tedy – jak vyplývá z právní úpravy - nebude jednoduchou záležitostí.

Negativní stránkou se jeví i roztržičnost pojmů a ustanovení. I když je deklarována právní jistota ustanovením zákona, některé pojmy jsou vymezeny zákonem, některé ve dvou vyhláškách a některé pojmy jsou jmenovány, aniž je pro ně náplň např. rozvahový den pro sestavení přehledů. Zákon o účetnictví zmiňuje pro příjmy v jednoduchém účetnictví příjmy nahodilé a mimořádné, i když účetnictví od roku 2016 nevymezuje obsahovou náplň těchto pojmů. Pro obsahovou náplň pojmů dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, finanční majetek, zásoby a ceniny je nutno pracovat s ustanoveními vyhlášky pro vedení účetnictví účetních jednotek, nezaložených za účelem podnikání. Pro případ přechodů mezi jednoduchým účetnictvím a účetnictvím je nezbytné pracovat opět s oběma vyhláškami.

Porovnáním ustanovení o jednoduchém účetnictví v zákonu a vyhlášce je vidět nesoulad. Zatímco zákon zmiňuje knihu pohledávek a knihu závazků, vyhláška zůstala u znění z let minulých a to kniha pohledávek a závazků. Zatímco zákon stanovuje striktně povinnost sestavit přehledy nejpozději do 6ti měsíců po skončení účetního období, vyhláška zmiňuje rozvahový den, nebo jiný okamžik ke kterému se přehled sestavuje. Navíc jde i o obsahovou náplň jednotlivých složek majetku – vyhláška k jednoduchému účetnictví odkazuje pro dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, finanční majetek, zásoby, ceniny na vyhlášku pro vedení účetnictví účetních jednotek, nezaložených za účelem podnikání. Tato vyhláška zvlášť vymezuje dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek a krátkodobý finanční majetek. Takovýchto případů by bylo při podrobném porovnávání ještě více – což ale není cílem tohoto příspěvku.

V souladu s cílem příspěvku byla provedena Tabulkou č. 2 komparace stávajícího stavu jednoduchého účetnictví České a Slovenské republiky, aby byly získány další argumenty pro diskusi. Systém účetnictví Slovenské republiky se skládá ze dvou soustav, podvojného účetnictví a jednoduchého účetnictví. Směrnici Evropského parlamentu a Rady z června 2013, transponovala Slovenská republika novelou zákona s účinností již od roku 2014. Analogicky

mohou podnikající fyzické osoby na Slovensku pro zjištění základu daně z příjmů použít daňovou evidenci, případně stanovit výdaje procentem z prokázaných příjmů tak, jako je tomu i v České republice v souladu se zákonem o daních z příjmů. Ani daňová evidence, ani stanovení výdajů procentem z příjmů není povoleno pro právnické osoby.

Tab. 2: Základní parametry jednoduchého účetnictví České a Slovenské republiky v roce 2016

| Jednoduché účetnictví Česká republika | Jednoduché účetnictví Slovenská republika |
|---|--|
| Nejedná se o účetní soustavu. | Jedna ze dvou účetních soustav. |
| Tři právní předpisy pro vedení účetnictví (zákon a dvě prováděcí vyhlášky). | Dva právní předpisy pro vedení účetnictví (zákon a opatření Ministerstva financí). |
| Určeno pro právnické osoby se zaměřením na neziskový sektor. | Určeno pro právnické i fyzické osoby. |
| Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky | Je účtováno o předmětu účetnictví v souladu se zákonem a opatřením Ministerstva financí |
| Účetní knihy: peněžní deník, kniha pohledávek a kniha závazků, pomocné knihy o ostatních složkách majetku. | Účetní knihy: peněžní deník, kniha pohledávek, kniha závazků, pomocné knihy v případě potřeby prokázání předmětu účetnictví. |
| Není účtováno o výsledku hospodaření. | Je účtováno o výsledku hospodaření. |
| Účetním obdobím je rok kalendářní. | Účetním obdobím je rok kalendářní nebo rok hospodářský. |
| Není sestavena účetní závěrka. K rozvahovému dni je sestaven přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích. | Účetní závěrka je strukturovaná prezentace skutečností, které jsou předmětem účetnictví, poskytovaná osobám, které tyto informace využívají. |
| Povinnost zveřejnit přehled o majetku a závazcích ve veřejném rejstříku. | Povinnost zveřejnit účetní závěrku v Registru. |
| Pokuty za správní delikt zvláště pro jednoduché účetnictví. | Pokuty za správní delikty stejné pro podvojně a jednoduché účetnictví. |

Zdroj: vlastní zpracování

Prizmatem Miloslava Janhuby (2005), nestora českého účetnictví, lze dedukovat cestu formování nového jednoduchého účetnictví jak v rovině vědní disciplíny, tak účetních případů, i účetních záznamů. Vzniká zde kardinální otázka, zda ale autoři budou pokračovat v procesu formování jednoduchého účetnictví, nebo to provedou jako je tomu pro účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, kdy jsou stanoveny případy, které v tomto rozsahu ve srovnání s účetnictvím v plném rozsahu není třeba dodržovat a tím je situace vyřešena. Tomu by nasvědčovala pozice, kdy jednoduché účetnictví od roku 2016, oproti očekávání, nebylo otevřeno jako účetní soustava. Zda to byl záměr, nebo nedopatření, jak se to stává v českých právních předpisech, ukáže budoucnost.

Pokud bude formována účetní soustava, musí dojít k úpravám v zákonu a vyhláškách. V minulých úpravách byla vydána opatření pro typy účetních jednotek a posléze byla nahrazena jednou rozsáhlou vyhláškou pro všechny účetní jednotky, které mohly používat soustavu jednoduchého účetnictví. Pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví na Slovensku jsou určeny dvě vyhlášky, tato situace je důsledek používání jednoduchého účetnictví fyzickými i právnickými osobami. Seznámením s nimi jsou účetní

jednotky instruovány o povinnostech ode dne otevření účetních knih, uskutečnění účetního případu, přes obsahové vymezení účetních knih, členění majetku, pohledávek a závazků, současně je uvedeno jejich obsahové vymezení, způsoby oceňování, odpisování, účtování dotací, finančního pronájmu, účtování daně z přidané hodnoty až po povinnosti spojené se sestavením účetní závěrky. V českých podmínkách by to znamenalo významně doplnit a rozšířit vyhlášku. Modelem i inspirací by se v tomto případě mohlo stát propracované jednoduché účetnictví Slovenské republiky.

Pokud byl záměr autorů vytvořit informační databázi, fungující na systému peněžních toků bez účetních principů, potom by toto odpovídalo nevýznamné pozici velmi malých neziskových organizací. Z toho by bylo možno dedukovat nekoncepční krok, kdy použité označení jednoduché účetnictví sice aspirovalo k minulé úpravě, již ale nebylo dosaženo. Opět je možno hledat inspiraci v účetnictví Slovenské republiky, která právníkům osobám nepovoluje jinou volbu, než účetnictví podvojně nebo účetnictví jednoduché a prosazováním této linie vedou i všechny neziskové organizace účetnictví v souladu s účetními principy.

Účetnictví je etablovaná a významově ukotvená vědní disciplína a používání názvu jednoduché účetnictví pro nesystematické záznamy, vzájemně nepropojené a významově rozporné, deklasuje účetnictví i autory nového jednoduchého účetnictví. Pokud nedojde k systematickým úpravám přibližující jednoduché účetnictví roku 2016 k historicky budovaným a uznávaným principům účetnictví, bylo by na místě zvážit návrh nového označení, podobně jako tomu bylo s daňovou evidencí.

Závěr

Nová koncepce jednoduchého účetnictví od roku 2016 se jeví na první pohled snadná a nekomplikovaná. Při bližším pohledu lze dohledat nesrovnalosti, které mohou přinášet nejistotu jeho uživatelům. Tím, že nebylo navázáno na předchozí úpravu účetní soustavy, nemohly být ani vytvořeny účetní principy a postupy v celé komplexnosti. Evidentní snahou autorů bylo v první řadě legalizovat od roku 2004 bez právních předpisů vedené jednoduché účetnictví a znovuvybudovat snad informační systém stojící na rozhraní mezi účetnictvím a daňovou evidencí. Souběžná existence dvou podobných evidencí – daňové evidence pro fyzické osoby a jednoduchého účetnictví pro neziskové organizace, fungující na systému sledování peněžních toků, není správným řešením.

Nekoncepční zrušení jednoduchého účetnictví od roku 2004 bez zvážení důsledků pro uživatele přineslo i dva rozsahy účetnictví – v plném a zjednodušeném rozsahu. Účetnictví je formováno v souladu s účetními zásadami podle českých i mezinárodních účetních standardů. Název účetnictví by měl být používán pro informační soustavu, kdy je účtováno dle směrné účtové osnovy principem podvojného souvztažného zápisu na účtech – kontech.

Veřejný sektor prochází od roku 2010 rozfázovanou reformou účetnictví státu, která vnesla do bývalých rozpočtových organizací účetní principy. Neziskový sektor je významnou součástí každé společnosti. Vedení záznamů o veřejně prospěšných aktivitách si zasluhuje větší pozornost a bylo by vhodné se zaměřit na jejich účetnictví a realizovat reformní kroky i pro tento specifický sektor. Správně vedené účetnictví je odrazem úrovně národního účetního systému. Pokud nedojde k metodickým úpravám vedení jednoduchého účetnictví, může v budoucnu dojít k jeho zrušení ze stejných důvodů, jako se již jednou stalo.

References

- [1] Acsová, J., 2014. *Postupy účtovania v jednoduchom účtovníctve*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [2] Bachmann, P., 2012. Vybrané problémy transparentnosti českého neziskového sektoru. *E+M: Ekonomie a Management*, vol. 15, no. 2, pp.104-114 .
- [3] Beránek, P., 2016. Jednoduché účetnictví spolků není daňová evidence, kterou vedou podnikatelé fyzické osoby. *UNES-účetnictví neziskového sektoru*. Roč. XIV, č. 6, s. 7-9.
- [4] Dobrozemský, V., a J. Stejskal, 2015. *Nevýdělečné organizace v teorii*. Praha: Wolters Kluwer.
- [5] Edwards, J., R., 2015. The method of bookkeeping, deduced from clear principles. *Accounting and Business Research*, vol. 45, no. 2, pp. 256-277.
- [6] Flynn, N., 2012. *Public sector management*. London: SEGA.
- [7] Hruška, V., 2010. *Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro podnikatele*. Praha: 1. VOX.
- [8] Janhuba, M., 2005. *Základy teorie účetnictví*. Praha: Oeconomica.
- [9] Kočner, M., 2014. *Daňové účtovníctvo*. Senica: GHStudio.
- [10] Krbečková, M., a J. Plesníková, 2010. *Jednoduché účetnictví*. Olomouc: ANAG.
- [11] Müllerová, L., 2014. Změní nová evropská směrnice české účetnictví? *Český finanční a účetní časopis*, roč. 2014, č. 2, s. 131-140.
- [12] Pakšiová, R., a M. Janhuba, 2012. *Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja*. Bratislava. Iura Edition.
- [13] Riahi-Belkaoui, A., 2004. *Accounting Theory*. Florence: Thomson Learning.
- [14] Salamon, L. M., 2015. Introduction: The Nonprofitization of the welfare state. *Voluntas*, vol. 26, no. 6, pp. 2147-2154.
- [15] Smetanová, M., 2016. Novela zákona o účetnictví od 1.1.2016. *UNES-účetnictví neziskového sektoru*. Roč. XIV, č. 6, s. 10-14.
- [16] Stejskal, J., Kuvíková, H. a K. Mařátková, 2012. *Neziskové organizace vybrané problémy ekonomiky se zaměřením na nestátní neziskové organizace*. Praha: Wolters Kluwer.
- [17] Šimíková, I., 2015. Může být jednoduché účetnictví Slovenské republiky modelem pro Českou republiku? In: *Sborník 15. ročníku Pedagogické konference: Projevy změn účetní legislativy od roku 2016 ve výuce účetnictví*. Praha: VŠE, s. 25-30.
- [18] Šlosár, R., 2008. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava: Iura Edition.
- [19] Zelenka, V., a M. Zelenková, 2013. From the Soviet to the French Accounting System (History of Czechoslovak Accounting before collapse of communist regime and then before division of Czechoslovakia). *European Financial and Accounting Journal*, vol. 2013, no. 2, pp. 7-20.
- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. In: *Zakonyprolidi.cz* [online] [vid 01.07.2016]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.
- [21] Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví. In: *Zakonyprolidi.cz* [online] [vid 01.07.2016]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2015-325>.
- [22] Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. In: *Zakonyprolidi.cz* [online] [vid 01.07.2016]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-504>.