

Účetnictví v ČR a COVID-19¹

Accounting in the Czech Republic and COVID-19

Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.

DOI <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-02>

Abstrakt

Příspěvek se zaměřuje na specifika způsobená pandemií COVID-19 v oblasti účetnictví a auditu v ČR. Jednotlivé kapitoly se zaměřují na vliv situace na obecné účetní zásady, potřebu účetního řešení specifických situací, změnu stylu práce účetních a auditorů. Pozornost je věnována i probíhajícímu procesu rekodifikace účetnictví v ČR a možnému vlivu COVID-19 na konečnou podobu připravovaného zákona o účetnictví. Závěrečná kapitola popisuje práci projektu studentské grantové soutěže zaměřeného na rekodifikaci českého účetnictví a vlivem pandemie na způsob práce realizačního týmu.

Klíčová slova:

Účetnictví, COVID-19, rekodifikace účetního práva v České republice

Abstract

The paper deals with specific aspects caused by COVID-19 pandemic to accounting and audit in the Czech Republic. Individual chapters concentrate on the influence of the situation on basic accounting principles, needs to solve specific situations in accounting, the change procedures in accounting and audit profession. One chapter is devoted to the ongoing process of re-codification of Czech accounting law that also can be affected by the situation. The final chapter describes the work on internal project dealing with re-codification and its changes in the time of pandemic.

Key words:

Accounting, COVID-10, re-codification of accounting law in the Czech Republic

JEL: K290, K340, M 140, M410

¹ Zpracováno v rámci vnitřního projektu ZČU SGS-2020-035 Rekodifikace českého účetního práva

ÚVOD

Tak jako mnohé oblasti běžného života, ovlivnila situace způsobená pandemií COVID-19 i oblast účetnictví. V dalších kapitolách bych se chtěla zastavit u několika „výzev“, kterým muselo čelit nejen české účetnictví:

- Nová situace kladla zvýšené nároky na uplatňování základních koncepčních zásad účetnictví, zejména zásady nepřetržitosti.
- Urychlila se automatizace a „robotizace“ účetnictví.
- Bylo třeba řešit některé nové situace spojené s přijímáním opatření, poskytováním dotací apod.
- Zesílil se prvek nejistoty a vzrostly nároky na účetní metody běžně používané pro řešení problémů nejistoty (tvorba rezerv, opravných a dohadných položek, úprava odpisových plánů a časového rozlišení).

Při zpracování příspěvku jsem vycházela z odborného tisku (zejména z časopisu Auditor vydávaného Komorou auditorů ČR a z časopisu Účetnictví vydávaného Svazem účetních ČR), ale především z profesních zkušeností účetních a auditorů získaných osobním jednáním nebo v rámci konferencí a odborných seminářů, které k tomuto tématu probíhaly (zpravidla online).

1. ZÁKLADNÍ PRINCIPY ÚČETNICTVÍ

1.1 Princip nepřetržitosti

Účetnictví je založeno na několika základních principech (v ČR dále rozpracovaných právními normami a účetními standardy). Nejdůležitějšími z nich jsou: potřeba vykazání věrného a poctivého obrazu vykazující jednotky, princip nepřetržitosti, akruální princip, konzistence vykazování, princip opatrnosti. Situace způsobená pandemií COVID-19 ovlivnila důležitost uplatňování většiny z nich, snad nejvýrazněji principu nepřetržitosti.

Tento princip je definován v § 7 odst. 3 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.² Princip nepřetržitosti znamená, že účetnictví má být vedeno za předpokladu, že účetní jednotka bude existovat i v dohledné budoucnosti. Dlouhodobé vztahy budou tak moci být realizovány v plném rozsahu (např. účetní jednotka rozloží celou vstupní cenu dlouhodobého majetku podle předpokladu daného odpisovým plánem³). Pokud by tento předpoklad splněn nebyl (např. u účetní jednotky, která byla zřízena jen na omezenou dobu, je v insolvenci apod.), je třeba tomu uzpůsobit i účetní metody.⁴ Dohledný zánik účetní jednotky očekávaný s vysokou pravděpodobností je třeba zohlednit i v účetní závěrce a výroční zprávě. Jeho zachování sice

² Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabráňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

³ To u budov předpokládá trvání jednotky po celá následující desetiletí.

⁴ Např. změnit odpisový plán.

bylo vždy jednou ze skutečností, kterou měli prověřovat auditoři při auditech, ale obvykle se její splnění předpokládalo (pokud nebyly známy skutečnosti potvrzující opak). Platilo, že princip nepřetržitosti se běžně nedokazuje, ale v případě, že nebude dodržen, se vyvrací.⁵

V souvislosti s epidemií COVID-19 výrazně narostla nejistota v účetnictví (obecně rovněž přítomná vždy), a to do té míry, že v některých případech může být pochybnost o schopnosti účetní jednotky nejen dále úspěšně pokračovat ve své činnosti, ale vůbec existovat.⁶

Komora auditorů ČR vydala proto doporučení, aby ve všech zprávách auditora týkajících se účetních závěrek za r. 2019 a později bylo vysloveně uvedeno, zda a do jaké míry může být princip nepřetržitosti ohrožen.⁷

Princip nepřetržitosti je jistě současnou situací ovlivněn nejvíce. Zasaženy jsou však i ostatní základní principy účetnictví.

1.2 Ostatní principy

Současná doba vyžaduje obecně posun od rutinního účtování ke skutečnému účetnictví.⁸ Je třeba sledovat především princip nadřazený všem ostatním – vykazování věrného a poctivého obrazu. Účetnictví sice zaznamenává minulé události, ale jeho hlavním smyslem je poskytovat podklady pro ekonomická rozhodnutí. Zákon o účetnictví to uvádí v § 7, odst. 1. Účetnictví je tak významným zdrojem informací pro vedení účetních jednotek a pomáhá předvídat budoucnost.

Věrný a poctivý obraz může účetnictví poskytnout pouze tehdy, jsou-li aktiva a pasiva podniku oceněna cenami odpovídajícími skutečnému stavu. Nejistota současné doby klade zvýšené nároky na správné oceňování všech účetních kategorií. COVID-19 může mít vliv na všechny položky rozvahy. Roste riziko znehodnocení aktiv, nesplacení závazků, neprodejnosti zásob. V řadě případů je třeba provést přecenění účetních položek a zachytit ho adekvátními metodami (u trvalých změn změnou odpisů a přeceněním položky, u dočasných změn opravnými položkami či změnou časového rozlišení). Účetnictví již vytvořilo metody, jak tyto změny zachytit,⁹ v současné době však roste jejich důležitost.

Úpravy ocenění účetních položek přitom nemusí mít vždy vazbu na daňový základ. Základ daně je jednoznačně definován daňovými zákony, jejichž změny jsou mnohdy

⁵ Komplexně problematiku rozebírá článek doc. Mejzlíka v čísle časopisu Auditor věnovanému problematice COVID-19 a účetnictví (MEJZLÍK, L. K některým dopadům pandemie koronaviru na účetnictví. In *Auditor*, roč. 2020, č. 5, s. 11-17.)

⁶ To bylo obsaženo i ve výroční zprávě o hospodaření ZČU za r. 2019, i když u univerzity pravděpodobnost zániku účetní jednotky není rozhodně tak velká, jako u mnohých podnikatelských subjektů.

⁷ *Doporučení Komory auditorů České republiky pro auditory při vydávání zpráv auditora k účetním závěrkám za období končící 31. 12. 2019 a později v souvislosti s COVID-19 v ČR*, interní materiál KA ČR poskytnutý v rámci konzultace s auditorem.

⁸ Ve smyslu anglických termínů *bookkeeping* v *accounting*.

⁹ Např. možnost změny odpisového plánu, opravné a dohadné položky, časové rozlišení nákladů a výnosů, přecenění majetku opravující vlastní kapitál jednotky.

motivovány politicky. V účetnictví jde o podstatu, účetnictví má vykázat věrný a poctivý obraz. Účetní opravné položky musí být vykázány ve správné výši tehdy, když k tomu nastaly důvody a zrušeny, pokud tyto důvody pominuly, *bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost*.

Za významný zásadu je považován i **princip opatrnosti** (*prudence principle*). I když aktuálně není výslovně uveden v koncepčním rámci mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), je vždy zohledňován. Princip opatrnosti je uplatňován nesymetricky. Při nejistotě jsou vždy používány takové účetní metody a způsoby ocenění aktiv, které jsou pro účetní jednotku méně příznivé. Jde o to, aby účetní jednotka nenadhodnocovala své výsledky a uživatelé účetních výkazů nezískali neoprávněně optimistické představy. Typicky pro ocenění aktiv se použije nižší ze sporných cen, pro ocenění závazku naopak vyšší z odhadovaných hodnot. Zohledňovány jsou tedy „negativní nejistoty“, nikoliv však „nejistoty pozitivní“.

2. NOVÉ ÚČETNÍ PŘÍPADY

Současná situace přináší větší výskyt účetních situací, které vyžadují zapojení odhadu, potřebu řešit narůstající prvek nejistoty. Nebylo třeba hledat nové účetní metody, ale bylo třeba účetně zachytit nové situace. Nebyl čas vytvářet nové předpisy, nové účetní standardy, nové interpretace NÚR.¹⁰ Rizikové situace (např. úvěrová rizika) je třeba posuzovat za nových podmínek.¹¹

2.1 Dotace

Jako velký problém se v praxi projevilo účtování dotačních programů spojených s nemocí COVID-19. Obecně bylo (zejména v r. 2020) dotačních programů příliš mnoho,¹² byly poskytovány za různých podmínek, nesystematicky, pro potenciální příjemce bylo velmi obtížné se v nich orientovat. Účetní praxe samozřejmě zná postup, jak zaúčtovat dotaci (i když v tržní ekonomice by dotace měly být přidělovány minimálně). Problémem však bylo, zda a kdy dotaci zachytit (v době žádosti nebylo vůbec jasné, zda bude přidělena). Obecně je dotace zachycována jako výnos subjektu. V případě dotací Antivirus se objevily názory (podporované i ze zahraničí), že prostředky jsou především úhradou mzdových nákladů (a souvisejících odvodů) příjemce a že by neměly být zachyceny jako výnos, ale jako krácení mzdových

¹⁰ Národní účetní rada, nezávislá odborná instituce, která se od svého založení v r. 1999 významným způsobem podílí na tvorbě a aktualizaci účetní legislativy, metodicky řeší sporné účetní situace, ke kterým vydává interpretace (bylo vydáno již více než 40 interpretací). Zakládajícími členy NÚR jsou Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Svaz účetních ČR a Vysoká škola ekonomická v Praze, zastoupená Fakultou financí a účetnictví. Interpretace NÚR jsou dostupné na webových stránkách NÚR (www.nur.cz). K současné situaci dosud nová interpretace vydána nebyla, i když poslední vydaná interpretace I-45 Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování (která byla připravována již dříve) bude jistě více než užitečná.

¹¹ To doporučuje i Česká národní banka v dopise prezidentce KA ČR č. j. 2020/126473/ČNB/580 z 9. října 2020

¹² Jako nepřiliš vhodná se ukázala praxe české vlády, kdy dotační programy byly diferencovány a zvlášť schvalovány pro různá období, profese, druhy pracovněprávních vztahů. Situace byla pro potenciální příjemce skutečně velmi nepřehledná. Situaci částečně může ilustrovat výčet některých z dotačních programů účinných v době konání konference: COVID Nájemné, COVID Kultura, COVID Gastro, COVID Sport, COVID Ubytování, COVID Školy v přírodě, COVID Podpora cestovního ruchu, COVID Nepokryté náklady, programy Antivirus A a B (náhrada mzdy pro uzavřené provozovny), Kompenzační bonus pro podnikatele.

nákladů.¹³ Takto zaúčtované by však byl v účetních výkazech vytvářen jiný obraz o podniku, než kdyby byla dotace zaúčtována jako výnos. Rozdílně by pak vycházely i poměrové ukazatelích, z nichž mnohé kapitálový trh bedlivě sleduje.

Dotace by navíc měla být účtována až v okamžiku, kdy existuje přiměřená jistota ohledně jejího poskytnutí, v takovém momentu, kdy „...se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné“. To platí obecně. Řada současných dotací podléhala posouzení splnění řady podmínek, s čímž souvisela větší nejistota žadatele, zda dotaci skutečně získá. Pokud podniky v důsledku současné situace očekávají nějaká plnění nebo náhrady, příjem (podporu), měly by o případné pohledávce účtovat až v okamžiku, kdy je nárok nezpochybnitelný a příjemci peněžní částku obdrželi.

2.2 Vouchery

Zejména v cestovním ruchu a kultuře byly mnohdy zrušené služby kompenzovány prostřednictvím voucherů či obdobných poukazů. Ty byly sice používány i dříve, došlo ale k výraznému nárůstu jejich vydávání a především změně jejich charakteru. Při vydání voucheru nebylo zřejmé, zda a kdy bude moci být uplatněn, kdy budou služby opět obnoveny a bude moci být poskytnuto náhradní plnění (či poskytovatel bude nucen úhradu vrátit). Nešlo tedy jen o nejistotu toho, zda držitel voucher využije, ale především o nejistotu spočívající v tom, zda bude moci poskytovatel slibovanou službu v budoucnosti poskytnout (a za jakých podmínek). To bylo třeba zohlednit i v jejich účtování. V okamžiku prodeje voucheru podnik získává (nebo u již zaplacených služeb neztrácí) peněžní prostředky a měl by účtovat o závazku (přijaté záloze nebo spíše výnosu příštích období, pokud je voucher nevratný) a do výnosů by měla být zúčtována částka až v okamžiku využití voucheru a poskytnutí služby/produktu.

2.3 Ostatní případy

Situací vyžadujících specifické účetní řešení bylo (a je) v době COVID-19 více,¹⁴ uvádím jen některé z nich:

- slevy z nájmu a jejich časové rozlišování
- výnosy (a pohledávky) z probíhajících soudních sporů o náhrady
- nadhodnocování či nevykázání rezerv a opravných položek
- COVID-19 může mít vliv na realizovatelnost odložených daňových pohledávek nebo závazků
- problém účetního zachycení zpětně uplatnitelné ztráty (*loss carryback*, kdy účetní výkazy za předchozí roky již byly vyhotoveny a účetnictví uzavřeno)

¹³ Podle doporučení KA ČR by však účtování do nákladů nebylo v souladu s principem zákazu kompenzace nákladů a výnosů, který je mj. zakotven ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. provádějící zákon o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli. To uvádí souhrn otázek a odpovědí v souvislosti s řešením dopadů infekce COVID-19 na provádění auditu vydaný KA ČR pro své členy.

¹⁴ Přehledně je uvádí např. článek VAŠEK, L. Dopady COVID-19 na účetnictví podle českých právních předpisů. In Auditor. ISSN 1210-9096, roč. XXVII, 2020, č. 5, s. 18-22.

Specifické situace nastaly i v souvislosti s účetními **procesy**, zejména v souvislosti se sestavením účetní závěrky. Stávalo se například, že účetní jednotka z důvodu karantény či nedostatku zaměstnanců nebyla schopna provést fyzickou inventuru zásob k rozvahovému dni. Vzniklo tak riziko, že manka a přebytky budou zaúčtovány do jiného účetního období, než do kterého věcně a časově patří. Podle zákona o účetnictví takový stav může být důvodem k uložení sankce účetní jednotce za nedodržení povinností ze strany účetní jednotky.

Při sestavování účetní závěrky je třeba vždy posuzovat **události po rozvahovém dni**, tedy události, které se staly po datu uzavření účetnictví a před odevzdáním účetní závěrky/výroční zprávy. V případě, že v tomto období byly dodatečně zjištěny skutečnosti o stavech existujících ještě v uzavíraném účetním období, je třeba ještě opravit účetnictví za sledovaný rok. Pokud události nastaly až po rozvahovém dni, ale mohou mít vliv na hospodářskou situaci účetní jednotky v budoucnu, je třeba je popsat v textové části přílohy účetní závěrky a ve výroční zprávě (aby uživatelé měli skutečně věrný a poctivý obraz o účetní jednotce). Příkladem takové situace je COVID-19 v účetní závěrce za rok 2019. Jeho dopad může být u různých účetních jednotek různý. Proto u účetní závěrky za r. 2019 bylo třeba zvlášť pečlivě posoudit události po rozvahovém dni (což bude relevantní i v dalších letech).

Svůj obraz v účetnictví budou muset najít **daňová opatření** přijatá těsně před koncem r. 2020 (změna hranice pro zařazení hmotného majetku do kategorie odepisovaného dlouhodobého hmotného majetku, mimořádné zrychlené odpisy, změna základu pro výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti¹⁵). Mnohá z těchto opatření skutečně mohou napomoci oživení ekonomiky. Všichni rozumní ekonomové by jistě souhlasili se změnou základu daně, který byl skutečně velmi nestandardní, ale je třeba souhlasit s tím, že opatření vedoucí nejen ke změně základu daně, ale i ponechání nízké sazby daně vedoucí k faktickému snížení daně z příjmu ze závislé činnosti, bylo na začátku r. 2021 načasováno dost nevhodně. Zpětné uplatnění některých opatření, ač praxí jistě vítané, přineslo v účetní praxi též určité problémy.¹⁶

3. ZMĚNA CHARAKTERU PRÁCE ÚČETNÍCH A AUDITORŮ

Tak jako v jiných oblastech, přinesla pandemie COVID-19 nutnost prosadit a urychlit mnohé změny, které moderní doba přináší, i pro profesi účetních a auditorů. Chtěla bych se zaměřit na některé z nich.

¹⁵ Běžně se označuje jako „zrušení superhrubé mzdy“. Fakticky jde o změnu základu daně u příjmů ze závislé činnosti. Příklad, který lze výhodně využít i ve výuce k demonstraci toho, jak je daňový výnos určen jak šíří základu daně, tak i sazbou daně. Když byl v r. 2007 chystán komplex opatření v rámci zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, chtěli zákonodárci zavést rovnou 15% daň z příjmů ze závislé činnosti. Tímto snížením (z dříve progresivní sazby) by však nebylo možno dosáhnout požadovaného fiskálního efektu. „Trikem“ k dosažení potřebného efektu bylo rozšíření základu daně (původně hrubá mzda po odečtení odvodů příspěvků zaměstnance na sociální a zdravotní pojištění, tj. 89 % hrubé mzdy) na tzv. superhrubou mzdu, tj. hrubou mzdu zvýšenou o odvody zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance (původně 135 % hrubé mzdy). Patnáctiprocentní daň ze superhrubé mzdy tak představovala odvod z původního základu mírně převyšující 20 %. Pro běžného občana bylo toto ustanovení značně matoucí. Takto stanovený základ daně byl anomálií i v mezinárodním měřítku a původně bylo deklarováno, že jde pouze o dočasné opatření. Zavedení standardního základu daně bylo v předvolebních obdobích často i politickou záležitostí.

¹⁶ Podrobněji článek J. Molína v pátém čísle letošního Účetnictví (Vybrané změny zákona o daních z příjmů....)

Souvisejí se dvěma trendy, a to je obecný proces **automatizace** a **robotizace** na jedné straně, a **izolace** (ve smyslu omezení fyzického kontaktu) účetních pracovníků na straně druhé.

Technický pokrok pokračuje již řadu desetiletí. Od ručně psaných účetních zápisů v minulých stoletích se již v první polovině 20. století zavádějí prvky mechanizace do zpracování hromadných dat. Z oblasti účetnictví jde zejména o mzdovou agendu, skladovou evidenci, ale i některé další agendy. V kontextu českého účetnictví tento proces probíhal „za železnou oponou“, což mělo svá specifika. Na jedné straně zde byl obtížnější přístup k technickým novinkám (ale již v 70. letech RVHP vyráběla vlastní řadu sálových počítačů EC¹⁷). Na druhé straně nucená a ideologicky podmíněná monopolizace znamenala také koncentraci výroby, vznik velkých účetních jednotek a tím pádem i větší potřebu zpracování hromadných dat. Běžně byly používány i nižší prostředky mechanizace (např. účtovací stroje s mnoha počítadly pro zpracování zúčtovacích a výplatních listin).

V 90. letech se stalo zcela běžným použití osobních počítačů pro účetní agendy, a to nejen pro velké podniky (kde šlo a jde o rozsáhlé systémy pracující na sítích), ale i pro malé a střední podniky. Počítačové účetní systémy byly postupně rozvíjeny a běžně vedly účetní knihy, ale jejich součástí postupně bylo i automatické generování souvisejících dokladů (faktury, příjemky a výdejky, příjmové a výdajové pokladní doklady, inventurní karty) a sestav (včetně účetních výkazů). Běžnou se postupně stávala i nadstavba na manažerské informační systémy umožňující vedoucím pracovníkům přebírat data z účetnictví a vytvářet z nich vlastní sestavy, poskytující důležité informace pro řízení.

V průběhu 21. století probíhala dále automatizace účetnictví, která postupně vede k procesu nazývanému robotizace.¹⁸ Jde o přímé zpracování dokladů, pokračování procesů digitalizace a automatizace účetnictví. To postupně povede k odstranění rutinních prací v účetnictví (zejména ručnímu přenášení vstupních dat do účetních systémů). Počítačové systémy již dokážou samy načíst vstupní doklad (často i z elektronicky dodaného souboru) a v případě opakujících se operací jej i dále zpracovat. Odpadají tak náklady na mzdové náklady i poštovné. Již existují účetní kanceláře, které takto pracují – zatím samozřejmě spíše ty velké a dobře technicky vybavené. Podle průzkumu prováděného Svazem účetních ČR je však účetnictví (tam, kde je outsourcováno) vedeno většinou malými poskytovateli (jednotlivými OSVČ či kanceláři s 1-2 účetními pracovníky). Digitalizaci s využitím prvků umělé inteligence používá např. pražská účetně-poradenská společnost This One s.r.o.¹⁹ Současně se tato a další progresivní účetní kanceláře snaží poskytovat svým klientům i další přidané služby kromě samotného vedení účetnictví – především rozbor situace napomáhající dalšímu řízení účetních jednotek.

¹⁷ Různé počítače této řady (s různou kapacitou) byly vyráběny v jednotlivých členských státech RVHP, např. počítač EC1021 byl vyráběn v Československu).

¹⁸ RPA - Robotic Process Automation

¹⁹ Její ředitelka Marcela Lonková prezentovala společnost na online odborném semináři *Jak COVID mění účetní profesi* konaném dne 30. 3. 2021. Záznam semináře je k dispozici na facebookové stránce pořádajícího Klubu přátel účetnictví (<https://www.facebook.com/255783877891465/videos/773515253559284>).

Mění se i technické řešení samotných účetních systémů ve smyslu přechodu na online platformy, účetnictví v cloudu.²⁰ Požadavky na vyšší mobilitu, práci z domova, vyvolaly, že systémů nainstalovaných na pevných počítačích je zvýšeně využíváno uložení ekonomických systémů v cloudových úložištích, které je možné je využívat odkudkoliv místo složité instalace na všechna zařízení a „přenášení šanonů“.

Zejména pro větší účetní systémy je důležité řešení přístupových práv k těmto systémům. Např. na Západočeské univerzitě v Plzni přichází do styku s účetním systémem stovky pracovníků s různými přístupovými právy – jiná mají účetní, které data přímo vkládají, jiná správci a příkazci operací jednotlivých zakázek, z nichž mnozí mají pouze právo data vidět a schválit či zamítnout operaci. Přístupových práv je několik rovin. Účetní systém (ZČU používá systém Magion výrobce z Vsetína) je nainstalován v síti ZČU, některé aplikace jsou přístupné i online. Postupně se rozšiřuje možnost elektronického schvalování pro správce a příkazce operací (připravovaná a zčásti realizovaná již dříve, nabývající v době pandemie svého významu). Obecně byla u účetních systémů prováděna opatření ve vývoji softwaru (zejména tam, kde již jejich vývoj probíhal) tak, aby bylo možno vyhovět novým požadavkům.

Do nového světla se dostává i potřeba ověřování správnosti účetních záznamů (dříve zápisů). V minulosti byl u všech dokladů bezpodmínečně vyžadován vlastnoruční podpis osoby, která doklad vystavila a schválila. Postupně jsou doklady vyhotovovány technickými prostředky a podpis je postupně nahrazován elektronickým podpisem, tedy počítačovým záznamem dosvědčujícím, že doklad vyhotovila či schválila osoba s potřebným certifikátem. V některých situacích (vnější účetní doklady) je třeba použít certifikovaných elektronických podpisů, u vnitřních dokladů je možno použít i interně certifikovaných elektronických podpisů, mnohdy je dostatečné, že doklad elektronicky schválila osoba s příslušnými přístupovými právy (tedy přihlásí se svým uživatelským jménem a heslem).

Doba pandemie klade nové nároky na práci účetních kanceláří s klienty. Vzhledem k omezujícím opatřením bylo třeba přejít prakticky okamžitě na vzdálený způsob komunikace s klienty, omezila se možnost fyzického kontaktu (tím i třeba možnost fyzického podepisování dokumentů a předávání dokladů). Vzhledem k tomu, že vyhlášená opatření v ČR byla často velmi chaotická a často se měnila, byl často účetní první osobou, se kterou se klienti radili a od které vyžadovali vysvětlení těchto opatření. To se týkalo zejména malých a středních podniků, které nemají dostatečně kvalifikované pracovníky ve finanční oblasti, zpravidla nevypracovávají krizové scénáře a strategie, účetnictví často „outsourcují“, přitom účetními jsou často OSVČ nebo malé subjekty. Celkovou situaci zhoršila situace počátkem roku 2021, kdy vrcholila opatření vedoucí k omezení fyzických kontaktů a nepřímo zakázala účetním pracovníkům pracovat ve svých kancelářích a stýkat se s klienty v kritické době, kdy měla být předložena daňová přiznání.

²⁰ To dokládá i celostránkový reklamní text serveru www.ipodnik.cz *Účetnictví v cloudu je dnes standardem* v pátém čísle letošního časopisu Účetnictví.

Nové nároky jsou kladeny i na práci auditora. Do značné míry pro ně platí výše uvedeně. V době nuceného lockdownu není dále možné vykonávat auditorské činnosti obvyklými postupy. I u auditorů a pracovníků auditorských společností nastupuje práce z domova, komunikace s klienty probíhá převážně online. Nastává problém s originálními vlastnoručně podepsanými dokumenty tam, kde ještě nebyly nastaveny možnosti elektronického schvalování dokladů. V době omezujících opatření bylo nutno omezit fyzickou přítomnost v auditovaných jednotkách, docházelo např. ke sledování inventur online. To vše ovlivňuje práci auditora, ne vždy mu umožňuje skutečně důkladné prověření všech auditovaných procesů. Na druhé straně se mění i přístup klientů k auditorovi (dříve hodnotili auditora mj. podle množství času, který u nich strávil, nyní si i klienti zvykají na jiná kritéria).

4. CHYSTANÁ REKODIFIKACE ČESKÉHO ÚČETNICTVÍ

Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, je součástí českého právního řádu již téměř 30 let (vznikl ještě v době společného Československa). Za tu dobu došlo k řadě významných změn ovlivňujících účetnictví (technický pokrok, zavedení IFRS pro podniky s cennými papíry kotovanými na hlavních evropských kapitálových trzích, vstup ČR do EU). Původní zákon o účetnictví sice v praxi nečiní vysloveně problémy, mnohdy je však jeho terminologii možné považovat za zastaralou (např. pojem účetní kniha v době, kdy jde především o počítačové záznamy). Zákon byl sice novelizován zhruba 5x méně než Zákon o daních z příjmů, přesto již nyní činí některé dodatečně připojené paragrafy zákon méně čitelným. Proto bylo v r. 2017 rozhodnuto o přípravě zcela nového zákona, který by reflektoval současnou situaci. Nejprve byl vydán v listopadu 2018 diskusní materiál *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020-2030* přístupný široké účetní veřejnosti.²¹ Diskuse probíhala i v odborném tisku, zejména v časopise Účetnictví (vydává Svaz účetních ČR ve vydavatelství Balance).

S přihlédnutím k došlým reakcím pak MF ČR vydalo v červenci r. 2019 *návrh věcného záměru* nového zákona, který vláda schválila v říjnu 2020 (stejně jako u Koncepce nové účetní legislativy 2020-2030 jde o poměrně obsáhlý materiál shrnující současnou legislativu ČR ovlivňující účetnictví i připravované změny v rámci nového zákona).²² Očekává se, že do poloviny r. 2022 bude připraveno paragrafované znění nového zákona a od r. 2024 se předpokládá jeho účinnost. Tento harmonogram dosud nebyl zpochybněn (na přípravě nového zákona pracuje jiná skupina zaměstnanců MF ČR, než na protipandemických opatřeních).

Nový zákon o účetnictví bude představovat zásadní změnu v koncepci. Zákon o účetnictví i v současné podobě definuje základní zásady a principy, nikoliv konkrétní účtování. Ve světových účetních systémech je obvyklejší, že tyto základní zásady a principy koncepce účetnictví stanoví tzv. koncepční rámec, na který pak navazují účetní standardy. Koncepční definuje i základní prvky účetních výkazů, jako jsou aktiva, pasiva, vlastní kapitál, náklady, výnosy (které zatím česká legislativa explicitně nedefinuje). Předpokládá se, že podobnou

²¹ Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020-2030 (KNUL)

²² Dostupný např. na https://www.svaz-ucetnich.cz/data/all/4_Navrh_vecneho_zam%C4%9Bru_zakona_o_ucetnictvi.pdf

cestou se vydá i česká úprava účetnictví, kde dosud koncepční rámec jako takový neexistuje. Zjednodušit by se měl i systém prováděcích vyhlášek (v současné době jich existuje celkem sedm pro různé skupiny účetních jednotek, předpokládá se snížení jejich počtu).

Významný posun má nastat i ve vztahu k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS),²³ podle kterých od r. 2005 sestavují účetní závěrky společnosti s cennými papíry kotovanými na hlavních evropských trzích. České účetní předpisy (účinné pro ty účetní jednotky, které nemají povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS) jsou od mezinárodní soustavy v mnohých oblastech odlišné (různé je např. účtování majetku pronajatého formou finančního leasingu).²⁴ Předpokládá se, že nový zákon o účetnictví přinese další přiblížení české a mezinárodní úpravy. Je otázka, do jaké to bude míry a jak to přijme praxe.

Změny se mohou týkat samotné podstaty účetnictví. Je třeba mít na paměti, že účetnictví má význam jak pro veřejné právo (je podkladem pro výpočet daní, důkazním prostředkem u soudu), ale i soukromoprávní (slouží pro rozhodování majitelům a managementu podnikatelských subjektů). Zákon o účetnictví by měl mj. stanovit, které „poslání“ je základní a kterému je třeba přizpůsobit výstupy a metody účetnictví. Pokud by došlo k posunu směrem k soukromoprávnímu účelu, byl by zřejmě ještě posílen princip věrného a poctivého obrazu (na rozdíl od pouhého dodržování existujících předpisů) a oslaben význam účetnictví z veřejnoprávního pohledu.

Jak již bylo uvedeno, základní zásady, principy a návrhy definic chystaného zákona o účetnictví již prošly širokou diskusí v odborné veřejnosti. Nelze však vyloučit, že změny způsobené pandemií COVID-19 ještě ovlivní konkrétní podobu nového zákona o účetnictví.

5. PRÁCE V SOUVISEJÍCÍM PROJEKTU SGS

V rámci vnitřních projektů ZČU se již potřeby podařilo získat grant na projekty související s účetnictvím a jeho vztahem k právní problematice. Projekty jsou vždy tříleté, první číslo v označení projektu je rok zahájení. Po projektech SGS-2014-050 *Účetní judikatura ve světle rekodifikace soukromého práva* a SGS-2017-012 *Účetnictví z pohledu finančního práva* byla v loňském roce zahájena činnost na projektu SGS-2020-035 *Rekodifikace českého účetního práva*. Jde o projekty studentské grantové soutěže, na řešení se kromě řešitelky (autorka článku) podílejí studenti fakulty. Podmínky přidělení grantu omezují účast na studenty doktorského či

²³ International Financial Reporting Standards; tato soustava postupně nahrazuje dříve existující soustavu Mezinárodních účetních standardů (IAS – International Accounting Standards). Pro jednotky veřejného sektoru byla vyvinuta soustava IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

²⁴ Podle IFRS je pro zahrnutí do účetních výkazů rozhodující ekonomické vlastnictví, tj. kdo majetek skutečně využívá a ovládá. Pro českou legislativu je rozhodující právní vlastnictví majetku. Dlouhodobý majetek pronajatý formou finančního leasingu je tak plně zobrazen v aktivech v rozvaze sestavené podle IFRS, zatímco v rozvaze sestavené podle českých předpisů je uveden pouze v podrozvahové evidenci. Při větším objemu pronajatého majetku poskytují rozvahy podle jednotlivých systémů zcela odlišný pohled.

magisterského studia.²⁵ Vzhledem k tomu, že účetnictví není na právnických fakultách vyučováno povinně,²⁶ podílejí se na řešení projektů studenti, kteří vztah k účetnictví získali buď v rámci předchozího studia (typicky na obchodních akademiích, případně souběžným studiem na ekonomické fakultě) nebo v praxi. Zpravidla jde o menší skupinku cca 5 studentů, v průběhu tříletého období bylo mnohdy třeba skupinu doplnit náhradou za absolvující studenty.

Projekt SGS-2020-035 byl přidělen v dubnu 2020, tedy v době, kdy již došlo ke zrušení kontaktní výuky, a byla tak významně modifikována i práce v projektu. Letní semestr akademického roku 2019/2020 byl (zřejmě pro nás pro všechny) spíše semestrem hledání. Výuka byla většinou nahrazována formou zveřejňováním materiálů pro studenty a občasnými videokonferencemi, kontakt se studenty byl v té době minimální. Nejprve bylo třeba doplnit řešitelský tým (většina původního týmu studium úspěšně absolvovala, jeden ze studentů však nadále pokračoval ve studiu na ekonomické fakultě). Byli osloveni studenti, kteří v končícím akademickém roce studovali povinně volitelné předměty související s účetnictvím.²⁷ Skutečná práce na projektu byla zahájena až v zimním semestru akademického roku 2020/21, kdy již bylo rozhodnuto, že výuka na fakultě bude probíhat synchronním způsobem prostřednictvím systému Google Classroom.²⁸ V systému Google Classroom je velmi snadné vytvořit další skupinu a využít ji pro komunikaci v týmu i ukládání materiálů pro další práci. Tento systém se ukázal jako velmi vhodný i pro práci v týmu. Na řešení projektu se nakonec aktivně podílejí tři studenti. Ti pracovali v době distanční výuky na různých místech ČR (Plzeňsko, Liberecko, Šumava). První online schůzka proběhla začátkem října 2020, od té doby se skupina sešla celkem 23x. Na dvou z těchto schůzek probíhala beseda s auditorem a daňovým poradcem, který na projektu spolupracuje.²⁹

Jak již bylo uvedeno, příprava rekodifikace českého účetního práva sice probíhá, ale dosud nejsou k dispozici výsledky, které by bylo možné dále zpracovávat (jak již bylo uvedeno, na podzim 2020 vláda ČR schválila věcný návrh nového zákona, paragrafované znění je očekáváno v r. 2022, kdy projekt končí). Proto byla práce řešitelského týmu v prvních dvou letech grantu zaměřena zejména na aktuální problémy a „výzvy“, kterým musí účetnictví v současné době čelit (a které se jistě projeví i v konečném paragrafovaném znění nového zákona o účetnictví). Vzhledem k tomu, že v r. 2020 a v prvním pololetí r. 2021 byla téměř

²⁵ Vzhledem k tomu, že na fakultě je akreditováno doktorské studium pouze v oblasti soukromého práva, nebyl dosud žádný student doktorského studia v projektech zapojen. Nelze však vyloučit budoucí účast zejména u studentů specializujících se na obchodní právo.

²⁶ V rámci povinně volitelných předmětů vyučuji na fakultě předměty Finanční účetnictví a Bilanční právo.

²⁷ Jde o předměty Finanční účetnictví v zimním semestru a Bilanční právo v letním semestru.

²⁸ Vzhledem k tomu, že nedošlo k dohodě mezi fakultami, neurčovala ZČU společný systém pro online výuku, ale vytvořila předpoklady pro použití všech obecně používaných systémů (Google Classroom, Microsoft Teams a Moodle).

²⁹ Ten současně vyučuje na fakultě finanční právo a povinně volitelný předmět zaměřený na daňovou soustavu ČR. Z těchto besed vychází i poznatky zde uvedené v kapitole 3. V rámci besed byly účastníkům poskytnuty i některé interní materiály KA ČR související se současnou situací (např. již zmíněný dopis ČNB prezidentce KA ČR, interní materiál ke sledování principu nepřetržitosti, souhrn otázek a odpovědí v souvislosti s řešením dopadů infekce COVID-19 na provádění auditu)

paralyzovány odborné aktivity a odkládaly se odborné konference,³⁰ zaměřili jsme úsilí v prvních dvou letech projektu na studium dostupných materiálů, účast na online akcích, které byly dostupné,³¹ a aktivně na přípravu dvou workshopů pro studenty (v listopadu 2020 a v květnu 2021). Workshopy byly přístupné všem zájemcům, primárně byli informováni především studenti povinně volitelných předmětů zaměřených na účetnictví (listopadový pro studenty předmětu Finanční účetnictví, květnový pro studenty předmětu Bilanční právo). Oba předměty probíhaly online, stejným způsobem byl řešen i příslušný workshop. Studenti si připravili společně sdílenou prezentaci v systému Google Documents, která byla přístupná i účastníkům workshopu.³² Prostudované materiály budou podkladem i pro chystaný konečný publikační výstup projektu.³³

ZÁVĚR

Situace způsobená pandemií COVID-19 ovlivnila všechny oblasti života. Výjimkou není ani oblast účetnictví a auditu. V příspěvku byly shrnuty pouze nejzávažnější z těchto vlivů. Teprve čas ukáže, nakolik tyto změny ovlivní obecný vývoj účetnictví a budou zachovány i v budoucnu.

POUŽITÁ LITERATURA

1. MACHOVÁ, A., MAŠÁT, M., ZAHRADNÍKOVÁ, J. Účetnictví v době Covidu (listopad 2020), Účetnictví v době Covidu II. (květen 2021). Prezentace z workshopů v rámci projektu SGS-2020-035 *Rekodifikace českého účetního práva*. Interní materiál. Dostupné účastníkům workshopů.
2. MEJZLÍK, L. K některým dopadům pandemie koronaviru na účetnictví. In *Auditor*. ISSN 1210-9096, roč. XXVII, 2020, č. 5, s. 11-17.
3. MOLÍN, J., Vybrané změny zákona o daních z příjmů vyplývající z tzv. daňového balíčku zpětně použitelné pro období před nabytím jeho účinnosti. In *Účetnictví*. 0139-5661, roč. 2021, č. 5, str. 23-28
4. Návrh věcného záměru zákona o účetnictví, materiál MF ČR, dostupný na https://www.svaz-ucetnich.cz/data/all/4_Navrh_vecneho_zam%C4%9Bru_zakona_o_ucetnictvi.pdf
5. PELÁK, J. Přeceňování věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů. In *Auditor*. ISSN 1210-9096, roč. XXVIII, 2021, č. 4, s. 34-37.

³⁰ Konference, do jejíhož sborníku je tento příspěvek určen, byla první konferencí, které jsem se mohla fyzicky zúčastnit od března 2020.

³¹ Např. odborný seminář Národní účetní rady pořádaný v prosinci 2020, online semináře pořádané Katedrou finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a Klubem přátel účetnictví (studentskou organizací podporovanou KFÚA FFÚ VŠE).

³² Členové řešitelského týmu z řad studentů tak získali dovednosti, které jsme jako učitelé museli nově získávat v době pandemie. Věřím, že tato forma byla pro ně užitečná.

³³ Na jeho konečné podobě se v současné době pracuje. Předpokládáme, že půjde o publikaci rozsahem obdobnou výstupům z předchozích projektů: publikaci *Účetnictví ve světle judikatury* z projektu SGS-2014-050 a publikaci *Výkazování nefinančních informací ve světle corporate governance* z projektu SGS-2017-012

6. Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020-2030, diskusní materiál MF ČR, vydáno 30. 11. 2018, dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>
7. Účetnictví v cloudu je dnes standardem (autor neuveden). In *Účetnictví*. ISSN 0139-5661, roč. 2021, č. 5, s. 39.
8. VAŠEK, L. Dopady COVID-19 na účetnictví podle českých právních předpisů. In *Auditor*. ISSN 1210-9096, roč. XXVII, 2020, č. 5, s. 18-22.
9. www.mfcr.cz
10. Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, v aktuálním znění (dostupné např. na www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563)

KONTAKT NA AUTORA

barkova@kfp.zcu.cz

Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická
Sady Pětatřicátníků 14
301 00 Plzeň
Česká republika