

Změna definice čistého obratu a související kategorizace účetních jednotek

Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) přijatá v rámci tzv. konsolidačního balíčku, přinesla mimo jiné i změnu definice čistého obratu. Zatímco před touto novelou byl čistý obrat definován jako výnosy snížené o prodejní slevy, nově od 1. 1. 2024 zahrnuje čistý obrat pouze výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb. Pro účely určení čistého obratu se výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb rozumí výnosy, na kterých je založen obchodní model účetní jednotky (viz § 35 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v aktuálním znění, dále „vyhláška“). Při určování těchto výnosů se přihlíží zejména k odvětví a trhu, na kterém účetní jednotka působí a k podstatě činnosti účetní jednotky pro její zákazníky. V závislosti na obchodním modelu dané účetní jednotky, tak může dojít k vyloučení zejména účtů účtových skupin 64 a 66, nebo pouze jejich částí, z čistého obratu a obrat účetní jednotky se tak ve srovnání s předchozím obdobím sníží.

Upozorňujeme na důvodovou zprávu k novele vyhlášky, která uvádí příklady výnosů vykazovaných mimo řádky tržeb, které ale patří do čistého obratu. Jedná se například o následující:

- výnosy z transakcí s cizí měnou v případě směnárny,
- výnosy z transakcí s pohledávkami u faktoringových společností,
- výnosy z poskytnutých půjček u poskytovatelů půjček,
- výnosy z klíčových dotací spjatých s běžnou činností účetních jednotek podnikajících v zemědělství,
- výnosy z prodeje předmětů nájmu u leasingových společností.

Vykázání čistého obratu ve výkazu zisku a ztráty

Pokud jde o vykázání čistého obratu ve výkazu zisku a ztráty, v souladu s přechodnými ustanoveními novelizované vyhlášky, se v případě účetních období započatých před 1. 1. 2024 nová definice čistého obratu nepoužije. V této souvislosti vznikla otázka, jaký způsobem přistupovat k vykázání čistého obratu v účetní závěrce k 31. 12. 2024 ve výkazu zisku a ztráty za srovnávací účetní období, tj. k 31. 12. 2023. Zda vykázat čistý obrat v tomto srovnávací období podle původní definice čistého obratu nebo podle nové definice čistého obratu.

KA ČR si k tomuto možnému výkladovému problému vyžádala stanovisko Ministerstva financí ČR (dále jen „MF ČR“). Stanovisko MF ČR je uvedeno níže.

Stanovisko MF ČR

Význam položky „Čistý obrat za účetní období“ se až do roku 2024 vztahoval výhradně k posouzení kategorie účetní jednotky a skupiny účetních jednotek, popř. vzniku dalších povinností dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jednalo se tak o položku administrativního charakteru, neboť jinou než výše uvedenou informační hodnotu, uživateli účetní závěrky nepřinášela.

Novou právní úpravou dostává čistý obrat i ekonomický význam jako vyjádření výnosů z činnosti, na kterých je založený obchodní model účetní jednotky. Nicméně, výše čistého obratu si i nadále ponechává důležitý administrativní charakter, a to pro svou vazbu na kategorizaci účetní jednotky a pro stanovení dalších povinností účetních jednotek.

Výkaz zisku a ztráty obsažený v první účetní závěrce sestavené za účetní období po 1. 1. 2024 (dále jen „účetní závěrka za rok 2024“) by měl obsahovat údaje i za minulé účetní období, které by měly být srovnatelné s údaji za aktuální účetní období (tj. za první účetní období počínající od 1. 1. 2024, dále jen „rok 2024“). V případě čistého obratu by to znamenalo, že účetní jednotka by musela definovat

svůj obchodní model zpětně pro bezprostředně předcházející účetní období (dále jen „rok 2023“), podle kterého by v souladu s novou metodikou musela určit svůj čistý obrat za rok 2023. Takto vypočtený obrat by však zároveň nebyl obratem, podle kterého se provádí kategorizace účetní jednotky.

Na základě výše uvedeného máme za to, že úsilí vynaložené na stanovení obratu za rok 2023 podle nové metodiky není úměrné informačnímu efektu pro uživatele účetní závěrky. Přitom zohledňujeme i to, že tento údaj měl doposud výhradně administrativní charakter a uživatelé doposud tento údaj nevyužívali a podle našeho pozorování ani nepoptávali. Úspora administrativních nákladů spojených s analýzou, úsudkem a následným přepočtem obratu za rok 2023 byla i jedním z cílů, které sledovalo výše citované přechodné ustanovení, které pro účely kategorizace přepočet obratu za rok 2023 nepovolilo.

Pokud dále vezmeme v úvahu dvojí (administrativní a ekonomický) význam čistého obratu, a to, že pro každý z těchto významů by čistý obrat za rok 2023 měl být stanoven jinak, shledáváme situaci v konfliktu s požadavkem na srozumitelnost účetní závěrky sestavené za rok 2024.

Proto za odůvodněné a zároveň i nejlepší řešení považujeme postup podle § 4 odst. 7 vyhlášky, tj. čistý obrat za minulé účetní období ve výkazu zisku a ztráty v účetní závěrce sestavené za rok 2024 neuvádět.

Stanovisko KAČR

V souladu s výše uvedeným vyjádřením MF ČR doporučuje KA ČR následující postup k vykázání čistého obratu: v účetní závěrce k 31. 12. 2024 ve výkazu zisku a ztráty vykázat čistý obrat za běžné účetní období podle nové definice čistého obratu a za srovnávací účetní období, tj. k 31. 12. 2023 čistý obrat neuvádět.

Kategorizace účetních jednotek

Roční úhrn čistého obratu je rovněž jedním z kritérií pro posouzení kategorie účetní jednotky. Při posuzování kategorie účetní jednotky k rozvahovému dni 31. 12. 2024 bude roční úhrn čistého obratu k 31. 12. 2024 určen v souladu s novou definicí čistého obratu. Roční úhrn čistého obratu k 31. 12. 2023 bude ale určen podle původní definice čistého obratu, jak vyplývá z důvodové zprávy k vyhlášce, která uvádí: „pro účely posouzení stanoveného kritéria nelze položku čistého obratu za účetní období započaté před účinností navrhované vyhlášky znovu vypočítat podle nové právní úpravy, byť by kritérium bylo posuzováno až v účetním období započatém po nabytí účinnosti navrhované vyhlášky“.

V případě, kdy účetní jednotka v souladu s § 1e ZoÚ ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí nebo přestane překračovat 2 hraniční hodnoty podle § 1b a 1c ZoÚ, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období kategorii účetní jednotky.

24. 7. 2024