

Důvodová zpráva

I. Obecná část

Návrh zákona o účetnictví je zpracován v návaznosti na věcný záměr zákona o účetnictví, který byl schválen vládou dne 5. října 2020 usnesením č. 964, kterým bylo zároveň uloženo vypracovat návrh zákona o účetnictví. Věcný záměr vypracovalo Ministerstvo financí ve spolupráci s pracovní skupinou, ve které jsou zastoupeni odborníci jak z akademické sféry, tak z účetní a auditorské praxe. Návrh zákona z tohoto věcného záměru vychází a při jeho tvorbě byla konzultována i výše uvedená pracovní skupina k jednotlivým detailnějším otázkám, které vyvstaly při tvorbě legislativního textu. Návrh zákona byl v průběhu svého vzniku členům pracovní skupiny pravidelně zasílán k připomínkám a na jejich základě byl upravován.

1 Úvod

Účetnictví, a to nejen v Evropě, prochází neustálým vývojem, na který reaguje účetní věda a který by měl být taktéž reflektován právními předpisy upravujícími účetnictví. Má-li Česká republika zajistit srovnatelnost informací vykazovaných účetními jednotkami v její jurisdikci, musí být schopna přizpůsobovat regulaci mezinárodním trendům. V oblasti regulace nabývají na stále větším významu Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS), které reflektují tyto mezinárodní trendy a ekonomický vývoj. Je proto žádoucí, aby soustava právních předpisů v oblasti účetnictví nezůstala zastaralá, nevyhovující aktuálním požadavkům uživatelů účetních informací a reflektovala i skutečnost, že roste význam již zmíněných Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS).

Hlavním úkolem moderního finančního účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou situaci dané účetní jednotky a vytvářet prostor jak pro objektivní předvídání vývoje účetních jednotek v budoucnosti, tak pro hodnocení odpovědných orgánů a managementu za dosažené výsledky. Účetnictví by tedy mělo poskytovat informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a změnách finanční situace předmětné účetní jednotky. Aby byl tento hlavní úkol účetnictví naplněn, je nutné se odklonit od dosavadního přístupu účetní regulace, která klade důraz především na řádné účtování, k přístupu novému, který bude za prioritní považovat naplnění informační úlohy účetnictví, tedy k přístupu zdůrazňujícímu účetní výkaznictví, jehož cílem je poskytování relevantních účetních informací, na základě kterých mohou jejich externí uživatelé činit ekonomická rozhodnutí. Vedení účetnictví je pak nutné chápat jako nezbytný prostředek zabezpečující průkazné podklady pro účetní výkaznictví.

Účetnictví je systémem zobrazujícím ekonomickou realitu formalizovaným způsobem. Stávající systém pravidel však neumožňuje kvůli zastaralosti, rigidnosti a kazuističnosti těchto pravidel v některých případech dostatečně a jednoduše pokrýt nové aspekty ekonomického života účetních jednotek, ke kterým postupně dochází. Je tak žádoucí, aby nová soustava pravidel byla formulována dostatečně obecně a vycházela z koncepčního rámce účetnictví (zejména cíl a zásady pro sestavování účetní závěrky). Takováto právní úprava umožní zohlednit nově nastalé účetní případy, a to i tehdy, kdy na ně při tvorbě norem nebylo pamatováno.

Zároveň je třeba dbát na to, aby právní předpisy upravující účetnictví nevytvářely překážku pro volný pohyb zboží, práce a kapitálu, příp. nesnižovaly konkurenceschopnost nebo jakkoli neznevýhodňovaly tuzemské účetní jednotky na evropském nebo celosvětovém trhu.

Inkorporováním prvků z nejlepší obchodní praxe do národních právních řádů se zároveň rozšiřuje paleta účetních jednotek. Jako příklad z posledních let lze uvést vývoj v oblasti práva

investičních společností nebo institut svěřenského fondu („trust“). Nelze pominout též dynamický rozvoj subjektů působících v neziskové sféře. I tyto aspekty musí být zohledněny novou právní úpravou účetnictví.

2 Zhodnocení platného právního stavu a odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy spolu s vysvětlením její nezbytnosti

2.1 Zhodnocení platného právního stavu – obecně

Systém účetnictví je v České republice upraven zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a na něj navazujícími prováděcími právními předpisy.

Zákon o účetnictví zejména upravuje:

- rozsah a způsob vedení účetnictví,
- požadavky na jeho průkaznost,
- účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku,
- rozsah a způsob zveřejňování účetních informací a
- podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

Na zákon o účetnictví navazují:

- prováděcí právní předpisy, které blíže upravují zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví a
- České účetní standardy vydávané Ministerstvem financí.

Cílem Českých účetních standardů je, aby všechny účetní jednotky používaly účetní metody stejným způsobem a byla zajištěna vyšší míra srovnatelnosti účetních závěrek. Účetní standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky (nově účetní jednotky veřejného sektoru) jsou povinny podle těchto standardů postupovat vždy, na rozdíl od ostatních účetních jednotek, které se mohou od Českých účetních standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Struktura, uchopení a legislativní technika současného zákona o účetnictví odpovídá stavu poznání v době jeho tvorby a pravidlům tvorby právního předpisu, které se uplatňovaly dříve. Každá novelizace současného zákona o účetnictví tak přináší komplikace s naplňováním současných Legislativních pravidel vlády. I když současný zákon o účetnictví nepodléhal častým a rozsáhlým novelizacím, došlo od jeho přijetí k několika významným změnám. V roce 2000 byla započata první větší reforma účetnictví, při níž došlo k významné novelizaci zákona o účetnictví a změně struktury právních předpisů upravujících účetnictví. V letech 2004–2014 proběhla účetní reforma v oblasti veřejných financí spočívající ve vytvoření právního rámce pro účetnictví státu.

2.1.1 Reforma v oblasti účetnictví od roku 2000

V roce 2000 byla přijetím zákona č. 492/2000 Sb., s účinností od 1. ledna 2001, zahájena první reforma v oblasti účetnictví, jejímž důsledkem bylo přijetí zákona č. 353/2001 Sb. a prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví, s účinností od 1. ledna 2002. V rámci této reformy byla provedena i harmonizace účetních předpisů s právem EU a s mezinárodními

smlouvami, kterými byla a je Česká republika vázána, a v neposlední řadě byl reflektován také vliv mezinárodních účetních standardů.

Úprava účetnictví byla do té doby obsažena v zákoně o účetnictví a v metodických opatřeních vydávaných Ministerstvem financí. Opatření Ministerstva financí upravovala postupy účtování, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Tato opatření byla pro všechny účetní jednotky závazná. Se vstupem České republiky do EU bylo zapotřebí transponovat příslušné předpisy EU do českého právního řádu. Tím muselo zcela nevyhnutelně dojít ke změně ve struktuře právních předpisů v oblasti účetnictví, a to přijetím prováděcích právních předpisů k zákonu o účetnictví, neboť ustanovení směrnic EU nebylo možné transponovat do tehdejších opatření Ministerstva financí, jelikož tato opatření nebyla právními předpisy. Dále bylo nezbytné určitým způsobem ošetřit i některé metodické postupy, které však nemohly být řešeny na úrovni zákona a jeho prováděcích právních předpisů. Proto tehdejší novela zákona o účetnictví obsahovala i zmocnění k vydání Českých účetních standardů, které měly v zásadě plnit funkci do té doby vydávaných opatření, a to ohledně sjednocování postupů účtování a používání účetních metod.

S účinností od 1. ledna 2002 platí následující uspořádání účetního rámce:

- zákon o účetnictví,
- prováděcí právní předpisy k zákonu o účetnictví a
- České účetní standardy.

Další významnou změnou, kterou reforma účetnictví přinesla, je pojetí vedení účetnictví jako soustavy účetních záznamů. Zákon o účetnictví jako jeden z prvních právních předpisů reagoval na nastupující elektronizaci dokumentů a položil základy pro moderní způsob vedení účetnictví, v němž je důležitý věcný obsah účetních záznamů, jejich čitelnost a srozumitelnost.

2.1.2 Reforma účetnictví v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu

Účetnictví vybraných účetních jednotek (nově účetních jednotek veřejného sektoru) prošlo od roku 2010 významnou reformou, která znamenala aplikaci moderních účetních přístupů pro všechny právní formy vybraných účetních jednotek, s postupným náběhem některých dílčích technických pravidel mezi lety 2010 až 2013. Při mezinárodním porovnávání je účetnictví veřejného sektoru v České republice označováno za plně akruální či silně akruální. Systém účetního výkaznictví vybraných účetních jednotek je také specifický svým solidním technickým řešením předávání, shromažďování a zveřejňování účetních záznamů, především účetní závěrky, prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu. Široká veřejnost má k dispozici, v mezinárodním porovnání nadstandardní, rozhraní webové aplikace Monitor. Dobře se také ujala systematická metodická podpora napříč Českou republikou organizovaná z I. úrovně (správci kapitol, kraje) a z II. úrovně (Ministerstvo financí). Došlo také k propojení účetního výkaznictví, které sice znamená velkou pracnost napříč všemi dotčenými vybranými účetními jednotkami, ale zajišťuje robustní datový základ pro potřeby statistického reportingu a účetního výkaznictví za Českou republiku.

Nové nastavení pravidel pro účetnictví a vykazování účetních informací vybraných účetních jednotek od roku 2010 reflektovalo určitou nestrukturovanou poptávku uživatelů po rozsáhlejších ekonomických datech rámcově identifikovanou mezi lety 2007 a 2009. Účetní data nejsou ani dnes vytěžována pro celou řadu potřeb, pro které by se obecně mohla velmi hodit, či je dokonce možné je považovat za nezbytné pro tyto potřeby, a to například v mezinárodním porovnávání s jinými, nejen evropskými, státy. Dnes již existují reální uživatelé poptávající konkrétní ekonomické informace. Tato poptávka je průběžně mapována, aby, pokud se to ukáže jako účelné a efektivní, bylo možné s účinností celé nové účetní

legislativy připravit především optimalizovanou strukturu účetní závěrky, a tím přispět ke zvýšení hospodárnosti a efektivity, zejména u malých účetních jednotek veřejného sektoru (např. diskuze o snížení frekvence sestavování účetní závěrky), nebo upravit detailnější procesní pravidla pro zveřejňování účetních závěrek způsobem uživatelsky přívětivějším a současně zajišťujícím i nejvyšší možnou míru validity zveřejňovaných dat. Tyto faktory by mohly vést k vyšší míře aktuálnosti, spolehlivosti a úplnosti účetních informací o finanční situaci a finanční výkonnosti jednotlivých účetních jednotek veřejného sektoru, což se i v souvislosti s rozšířením výčtu účetních jednotek veřejného sektoru projeví na úrovni konsolidované účetní závěrky České republiky.

2.1.3 Absence legislativního uchopení koncepčního rámce účetnictví

Stávající právní předpisy upravující účetnictví výslovně nevymezují, co je obvykle považováno za celistvý koncepční rámec účetnictví. Zákonem dostatečně nevyjádřený koncepční rámec způsobuje, že praxe v některých případech postrádá obecná vodítka pro řešení složitých situací, které není možno beze zbytku popsat v právních předpisech, a proto lze současný stav v tomto ohledu označit za nevyhovující. Dílčí novely současného zákona o účetnictví, které měly za cíl přizpůsobit účetnictví potřebám praxe, nebyly provázeny související úpravou koncepčních východisek a docházelo k rozporům mezi pravidly stanovenými právními předpisy upravujícími účetnictví a principy účetnictví. Tuto nekonzistentnost lze ilustrovat na následujících příkladech:

- Striktní pojetí zásady zákazu kompenzace, které neumožňuje kompenzovat výnosy a náklady, jejichž vykazování na brutto bázi deformuje vykazovanou finanční výkonnost účetní jednotky (např. cese pohledávek v běžném faktoringu nebo prodej dlouhodobých aktiv).
- Oceňování dlouhodobých pohledávek a dluhů v nominální hodnotě, které způsobuje zkreslené vykazování z důvodu změny hodnoty peněz v čase a vede k nekonzistentnímu účtování o různých formách dluhů.
- Definice výnosu, jejíž absence znemožňuje systematický přístup k vykazování prodejů na základě složitě strukturovaných smluv nebo smluv o zhotovení, které trvají po několik účetních období.

2.2 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti – obecně

Dnešní dynamická doba přináší v rámci ekonomického života účetních jednotek řadu nových situací, které nelze stávající právní úpravou jednoznačně řešit. Nová zákonná úprava by tento vývoj měla nejen odrážet, ale pokud má být relativně trvalá, měla by do určité míry též předjímat vývoj v budoucnosti.

Nejen stávající koncepce a obsah zákona o účetnictví, ale rovněž úroveň legislativní techniky odpovídá stavu poznání v době jeho tvorby. Je proto nutné přikročit ke komplexní rekodifikaci právní úpravy účetnictví a přizpůsobit koncepci zákona a jeho prováděcích předpisů novým požadavkům, a to jak v oblasti tvorby právních předpisů, tak v oblasti naplňování účelu účetnictví.

Cílem navrhované právní úpravy by mělo být vytvoření nové soustavy právních předpisů upravujících účetnictví, která bude lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví. Zároveň však bude uživatelsky komfortní jak pro účetní jednotky samotné, tak pro uživatele účetních informací.

Navrhovaná právní úprava se zaměřuje zejména na:

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

V rámci analýzy stávající úpravy účetnictví bylo provedeno i posouzení stávajícího rozsahu zákona o účetnictví a počtu prováděcích předpisů. Výsledkem tohoto posouzení je návrh nového uspořádání právních předpisů v oblasti účetnictví tak, aby toto uspořádání lépe odráželo reálné potřeby dotčených účetních jednotek. Záměrem je především sloučení a sjednocení stávajících prováděcích předpisů pro podnikatelské a neziskové účetní jednotky do jednoho prováděcího právního předpisu.

České účetní standardy se navrhuje zrušit. V případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek bude jejich obsah v některých případech implementován do prováděcích právních předpisů. V případě účetních jednotek veřejného sektoru dojde k jejich implementaci do prováděcích právních předpisů.

Navrhovaná právní úprava odstraňuje nevyhovující stav současného zákona o účetnictví, který výslovně nevymezuje, co je obvykle považováno za celistvý koncepční rámec účetnictví, a to s důsledky popsány výše ve zhodnocení platného právního stavu.

S ohledem na výše uvedené návrh zákona nově upravuje tento koncepční rámec účetnictví, a to prostřednictvím vymezení cíle účetního výkaznictví, obecných požadavků na kvalitu účetních informací i jednotlivých zásad pro sestavení účetní závěrky, které představují základní koncepční pilíře, na nichž je účetnictví vystavěno. Pro správnou aplikaci těchto zásad návrh zákona taktéž nově vymezuje příslušný pojmový aparát. Vnitřní konzistence tohoto koncepčního rámce je zajištěna jeho strukturou, která postupuje od obecného ke konkrétnímu vymezení.

Základní zásady, požadavky a definice, na nichž je účetnictví postaveno, vycházejí z všeobecně uznávaných předpokladů a principů typických pro moderní účetnictví ve vyspělých zemích, tj. z moderních koncepčních rámců (zejména z koncepčního rámce IFRS). Důvodem je skutečnost, že v souvislosti s postupem evropské integrace a naplňováním vize jednotného trhu umožňujícího volný pohyb zboží, práce a kapitálu dochází ke stále těsnějšímu propojení národních ekonomik a údaje účetních závěrek sestavených podle národních účetních předpisů získávají do značné míry mezinárodní charakter. Cílem nové právní úpravy účetnictví je tak její koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě tak, aby současně nekolidovala s požadavky práva EU. Tím, že nová právní úprava účetnictví vychází v oblasti vymezení koncepčního rámce ze stejných základů jako jiné moderní koncepční rámce, s případně jasně definovanými výjimkami, se tak otevírá prostor pro aplikační inspiraci IFRS, neboť oba tyto systémy budou navzájem kompatibilní. Účetnictví založené na takových základech bude konkurenční výhodou České republiky při rozhodování zahraničních investorů a zároveň vytvoří předpoklady pro lepší implementaci některých zamýšlených konceptů EU.

Implementace koncepčního rámce do návrhu zákona umožní zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro jejího externího uživatele tím, že dochází k posílení požadavku na zajištění, aby účetní závěrka podávala věrné a poctivé zobrazení. Současně dojde i k lepšímu pochopení účetní závěrky, protože nezanedbatelnou rolí koncepčního rámce je vysvětlení a zdůvodnění

řešení, která právní předpis zvolil z možných řešení, pochopení východisek, na kterých je účetnictví účetní jednotky postaveno, a vysvětlení vzájemných souvislostí jednotlivých částí účetní závěrky a jejich stavebních prvků tak, aby jim uživatel účetní závěrky porozuměl a správně je interpretoval.

Jelikož tyto zásady, požadavky a definice vedou k naplnění cíle účetního výkaznictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů z oblasti účetnictví a jejich výslovné vymezení je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčený cíl účetního výkaznictví konzistentním způsobem. Zároveň tato úprava povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím tedy i k vyšší právní jistotě.

Zpracování cíle účetního výkaznictví a základních zásad pro sestavování účetní závěrky do nové právní úpravy by tak mělo zajistit principiální přístup k řešení účetních otázek na bázi moderní účetní teorie, nikoli státního dirigismu. Současně by měly být vodítkem při tvorbě konkrétních účetních pravidel a metod nejen pro zákonodárce, ale i pro účetní jednotky. Tento koncepční rámec hraje též důležitou roli ve vzdělávání účetních, zejména s ohledem na to, že ovlivňuje způsob, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních problémů.

Tato implementace koncepčního rámce do zákona by sama o sobě neměla vést ke zvýšení administrativní zátěže. Naopak vyšší harmonizace povede ke snížení nákladů, vyšší kvalitě účetní závěrky a vyšší transparentnosti účetních závěrek pro investory, zahraniční subjekty, instituce poskytující dotace a institucionální věřitele. Faktory, které ovlivňují administrativní zátěž, jsou spíše konkrétní účetní metody a požadavky na vykazování a zveřejňování.

2.3 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska rozsahu úpravy

Ve stávajícím znění zákona o účetnictví se upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních informací pro potřeby státu (§ 1 odst. 1 stávajícího zákona o účetnictví). Zákon je postaven na skutečnosti, že podstatné je, jak bude daná transakce zaúčtována. Důraz je v současné době tedy spíše kladen na správnost vedení účetnictví a účtování než na výkaznictví a je tak potlačen význam účetní závěrky. To však neodpovídá současným trendům promítnutým v právních předpisech EU upravujících oblast účetnictví a v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví (IFRS).

2.4 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska rozsahu úpravy

Nový zákon o účetnictví upravuje účetnictví jako zastřešující pojem pro všechny činnosti upravené tímto zákonem ve vazbě na účetní výkaznictví (tj. vykazování účetních informací).

Účetnictví ve světle nové právní úpravy tedy zahrnuje

- *účetní výkaznictví*, které představuje poskytování finančních i nefinančních účetních informací externím uživatelům těchto informací pro jejich rozhodování, a to primárně prostřednictvím účetní závěrky,
- *použití mezinárodních účetních standardů jako povinné či dobrovolné alternativy k národním účetním předpisům*,
- *ověřování vykazovaných informací*, které představuje dodatečnou garanci věrohodného zobrazení dopadů transakcí a jiných událostí,
- *zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací*, která představují garanci skutečnosti,

že se vykazované účetní informace dostanou k širokému okruhu externích uživatelů,

- *použití vykazovaných informací pro potřeby účetního výkaznictví státu, a*
- *vedení účetnictví, které je nově chápáno v užším slova smyslu jako systematický proces tvorby účetních informací, a dále též činnosti zajišťující průkaznost takto vytvořených účetních informací.*

Z uvedeného vyplývá, že je-li nutno v zákoně nebo v jiném právním předpise postihnout všechny tyto skutečnosti, je nutné použít pojem „účetnictví“, „práva a povinnosti účetní jednotky“ nebo „práva a povinnosti v oblasti účetnictví“. Použije-li se pouze slovní spojení „účetní jednotka vede účetnictví“, odkáže se výhradně na proces průkazného účtování.

Současně zákon upravuje i vykazování jiných než účetních informací, tj. zejména dalších finančních a nefinančních informací (zpráva vedení včetně zprávy o udržitelnosti, zpráva o platbách do veřejných rozpočtů, zpráva o daních z příjmů), jejich případné ověřování a zveřejnění nebo uveřejnění.

Oproti současnému zákonu dochází v souladu s celosvětovým vývojem účetnictví k výraznému posunu, kdy se klade primárně důraz na účetní výkaznictví, tedy účetní závěrku, a nikoli na samotné vedení účetnictví a účtování jako takové. Je tak zdůrazňován prvořadý význam nikoliv procesu zobrazování dopadů účetních případů na účtech, ale cílového produktu každé fungující soustavy účtů, tj. účetních informací, které slouží pro rozhodování externích uživatelů. To vychází z chápání účetnictví jakožto služby externím uživatelům, která je korektně naplněna jedině a právě podáním věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky prostřednictvím účetních výkazů. Prioritní je tedy naplnění informační úlohy účetnictví, čemuž odpovídá též zdůraznění cíle účetního výkaznictví v § 3 navrhovaného zákona, kterým je poskytnout externím uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí.

Přestože nově je kladen důraz na účetní výkaznictví, nelze opomíjet fakt, že vedení účetnictví je specifickým a originálním procesem zobrazování určitých dějů a jejich důsledků pro účetní jednotku a její další vývoj a že jakékoliv výstupní údaje účetního výkaznictví jsou na kvalitě průběhu vedení účetnictví bezprostředně závislé. Jinými slovy řečeno, vedení účetnictví je nutno chápat jako prostředek zabezpečující průkazné podklady pro účetní výkaznictví, který probíhá uvnitř účetní jednotky, zatímco účetní výkaznictví jako zveřejněné výstupy tohoto systému (účetní informace) pro externí uživatele.

Zdůraznění významu účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. jasným vymezením jeho cíle, důrazem na kvalitu účetních informací či vyjmenováním zásad pro sestavování účetní závěrky. Důraz na účetní výkaznictví se dále v zákoně projevuje též ve skutečnosti, že účetní předpisy normují výsledný stav a ponechávají na účetní jednotce postup, kterým daného docílí (účetní metody mají být obecně spíše doporučením na úrovni metodiky než normou stanovenou v prováděcích právních předpisech, což však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, pro které budou účetní metody normovány prováděcími právními předpisy). Dále se důraz na účetní výkaznictví projeví rovněž v oblasti správního trestání, kdy bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví než nesprávné vedení účetnictví.

2.5 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska cílů a zásad účetního výkaznictví

Stávající zákon výslovně neuvádí cíl účetnictví. Cíl vymezuje, komu a čemu má účetnictví sloužit. Je hlavní determinantou celé právní úpravy v oblasti účetnictví. Cílem účetnictví

je zejména sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě takto získaných účetních informací mohly ekonomicky rozhodovat.

Za účetní zásady a principy se obecně považuje soubor pravidel, která jsou imanentní účetnictví a představují způsob zachycení ekonomické reality účetní jednotky formalizovaným a předvídatelným způsobem. Účetní jednotky se těmito zásadami a principy řídí při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky bez ohledu na to, zda si to uvědomují, či nikoli. Za stěžejní principy, výslovně v současném zákoně o účetnictví uvedené, se považují

- aktuální princip, který je dále zdůrazněn principem věcného a časového souladu výnosů a nákladů,
- koncept historických cen u aktiv a nominálních hodnot u dluhů,
- předpoklad trvání podniku (účetní jednotky) v dohledné budoucnosti, a dále
- princip opatrnosti doplněný o realizační princip.

Tyto principy jsou doplněny zásadou stálosti účetních metod, vedení účetnictví v české měně, respektive funkční měně, zákazem kompenzace a v neposlední řadě zásadou přednosti obsahu nad formou. Účetní závěrka je postavena na principech spolehlivosti, srovnatelnosti, srozumitelnosti a významnosti. Nevysloveným principem je pak předpoklad stálosti cen.

Obecné účetní zásady jsou ve stávajícím znění zákona o účetnictví zahrnuty tak, jak plynou ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění pozdějších směrnic (dále též jen „směrnice 2013/34/EU“). Jsou však poněkud v rámci zákona roztržštěné, a proto není práce s nimi pro uživatele zákona uživatelsky příliš komfortní.

2.6 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska cíle účetního výkaznictví

Návrh zákona nově legislativně zakotvuje koncepční rámec účetnictví jako soubor norem představující základní východiska právní úpravy účetnictví jako celku, který nebyl komplexně ve stávajícím zákoně o účetnictví zakotven. Tato východiska představují významné vodítko jak z hlediska interpretačního a aplikačního, tak z hlediska legislativního, které umožní dospět ke konzistentním řešením v případech nejednoznačné či chybějící právní úpravy a konfliktu mezi různými pravidly. Zakotvení tohoto koncepčního rámce je proto předpokladem nerozporuplné a užitečné právní úpravy, na základě které lze dosáhnout stanoveného cíle účetního výkaznictví. Výslovná právní úprava současně umožní kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím přispěje k vyšší právní jistotě.

Koncepční rámec účetnictví podle navrhované úpravy tvoří čtyři pilíře, a to

- cíl účetního výkaznictví,
- kvalitativní požadavky na účetní informace,
- vymezení jednotlivých prvků účetní závěrky a
- zásady pro sestavování účetní závěrky.

Cílem účetního výkaznictví je poskytnout účetní informace potřebné jednak pro ekonomická rozhodnutí externích uživatelů těchto informací, tedy zejména údaje pro predikci budoucích peněžních toků, informace o objemu a struktuře aktiv, o nárocích na tato aktiva, o jejich změnách v uplynulém období a údaje nezbytné pro posouzení důsledků jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky a v případě účetního výkaznictví veřejného sektoru

údaje nezbytné pro výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy ze strany externích uživatelů, tj. zejména občanů a orgánů a institucí stojících mimo účetní jednotku (např. NKÚ).

Kvalitativní požadavky na účetní informace představují nároky na kvalitu účetních informací generovaných účetnictvím. Jsou-li věrohodně zobrazeny dopady transakcí a jiných událostí v souladu s vymezením prvků účetní závěrky a způsobilosti k jejich vykazání, považuje se účetní závěrka za věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace. Věrné a poctivé zobrazení spolu s ostatními zásadami pro sestavení účetní závěrky jsou pak prostředkem pro dosažení cíle účetního výkaznictví. Návrh zákona, co se týče kvalitativních požadavků, nepředpokládá věcnou změnu oproti současnému zákonu, neboť kvalitativní požadavky byly již ve stávajícím zákoně o účetnictví upraveny. Dochází pouze k jejich logickému uspořádání a přesnějšimu vymezení. Mezi základní kvalitativní požadavky účetní informace tedy patří její relevance a věrohodné zobrazení skutečnosti a mezi doplňující kvalitativní požadavky patří aktuálnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost.

Oproti současnému zákonu o účetnictví se nově navrhuje *definovat prvky účetní závěrky*, protože k tomu, aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, musí být k dispozici jasně vymezený pojmový aparát. Zákon definuje prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci, tj. aktivum, dluh a vlastní kapitál. Zákon definuje rovněž prvky účetní závěrky vztahující se k finanční výkonnosti, tj. výnos, náklad a výsledek hospodaření za účetní období. Výše uvedené prvky účetní závěrky zákon dále specificky upravuje pro neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru. Definice prvků vycházejí z definic uvedených v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví (IFRS) a Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (IPSAS), konkrétně v jejich koncepčních rámcích.

V určitých aspektech se definice nekryjí se současným pojmovým aparátem zákona o účetnictví, a to jak po terminologické stránce, tak po stránce obsahové. Důvodem pro volbu jiné terminologie je zaprvé nutnost dodržet požadavek bezrozpornosti právního řádu a jednotu terminologie. Terminologie současného zákona o účetnictví však tyto principy ne vždy plně respektuje, protože některé jeho pojmy se překrývají s pojmy používanými v jiných právních oblastech, avšak jsou obsahově odlišné – zejména jde o kolizi u pojmů „pohledávky“ a „dluhy“, které používá občanské právo. Řešením je zvolit terminologii odlišnou od zbytku právního řádu, nebo hovořit o těchto pojmech v účetním (případně ekonomickém) smyslu slova. V návrhu zákona byl zvolen druhý přístup a zákon obsahuje definice dluhu a pohledávky pro účely účetnictví. V některých případech byly zvoleny odlišné pojmy od občanského práva, jako příklad lze uvést nahrazení dnešního pojmu „majetek“ novým pojmem „aktivum“, a to z důvodu odklonu od právního chápání vlastnictví k chápání ekonomickému.

Vedle cíle, kvalitativních požadavků na účetní informace a vymezení prvků účetní závěrky jsou v zákoně dále upraveny *zásady pro sestavení účetní závěrky*. Zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého vychází právní úprava, včetně účetních metod, a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cíle účetního výkaznictví. Jedině jejich plným dodržováním je účetní jednotka schopna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka naplnila cíl účetního výkaznictví. Návrh zákona vymezuje základní zásadu v podobě požadavku na poskytnutí věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných změn finanční situace. Dále návrh zákona vymezuje ostatní zásady pro sestavení účetní závěrky, jejichž dodržení je nezbytné pro dosažení cíle účetního výkaznictví.

Vedle primárních zásad vychází účetnictví též z účetních předpokladů, mezi které se řadí předpoklad trvání účetní jednotky, předpoklad vymezení účetní jednotky, a dále jednotka

měření a periodicitu. Předpoklad vymezení účetní jednotky, jednotka měření a periodicitu však nejsou v zákoně výslovně uvedeny, ale jsou transformovány přímo do konkrétních norem. Předpoklady totiž slouží zejména pro zákonodárce k vytvoření rámce, na kterém má být regulace účetnictví postavena.

Návrh zákona zároveň počítá s tím, že vzhledem k univerzálnosti účetních zásad budou tyto zásady dodržovány všemi účetními jednotkami, byť v případě některých účetních jednotek mohou být konkrétní právní úpravou zvolněny.

2.7 *Zhodnocení platného právního stavu z hlediska účetní jednotky a rámce účetnictví*

2.7.1 Rozsah osobní působnosti zákona

Stávající znění zákona o účetnictví definuje účetní jednotku taxativním výčtem. Účetní jednotky lze rozdělit do následujících skupin:

- podnikatelské účetní jednotky, kam patří široká škála účetních jednotek od mikro účetních jednotek až po velké účetní jednotky, a to jak z řad podnikajících fyzických osob, tak osob právnických; z hlediska předmětu činnosti sem spadají podnikatelé např. z oblasti průmyslu, zemědělství, ale i účetní jednotky z oblasti finančního trhu, jako jsou banky, investiční společnosti nebo investiční a podílové fondy, penzijní společnosti nebo penzijní fondy, pojišťovny apod.,
- nestátní neziskové organizace, kam patří účetní jednotky, jejichž prvotním cílem není podnikatelská činnost a které, vzhledem k velikosti i charakteru činnosti, představují velmi nesourodou skupinu účetních jednotek,
- skupina účetních jednotek veřejného sektoru (tzv. vybrané účetní jednotky), mezi které spadají i zdravotní pojišťovny, a
- skupina zahraničních subjektů, které na území České republiky provozují podnikatelskou činnost.

Účetními jednotkami podle stávajícího zákona o účetnictví jsou i entity, které obecně nemají právní osobnost. Jedná se například o svěřenské fondy, investiční fondy bez právní osobnosti nebo organizační složky státu.

Vymezení účetních jednotek je na úrovni evropského práva regulováno minimálně, resp. nepřímo, kdy je uložena povinnost sestavit účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a některé účetní zprávy. Směrnice 2013/34/EU se vztahuje v případě České republiky pouze na obchodní společnosti, směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí, v platném znění (dále jen „směrnice 86/635/EHS“) se, jak už název napovídá, vztahuje na banky a jiné finanční instituce bez ohledu na jejich právní formu a směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (dále jen „směrnice 91/674/EHS“) vztahuje na pojišťovny bez ohledu na jejich právní formu.

V současnosti je však vymezení subjektů, které jsou účetními jednotkami, upraveno nejen v zákoně o účetnictví, který by měl být v tomto ohledu v postavení *lex generalis*, ale v celé řadě jiných zákonů. Vznikají tak nežádoucí duplicity, které mohou působit zavádějícím dojmem a vytvářet výkladové problémy.

Stávající zákon se vztahuje jak na „tuzemské“ účetní jednotky, tak na pobočky zahraničních subjektů podnikajících na území České republiky. Pobočky zahraničních subjektů na území České republiky jsou tak účetními jednotkami. Postavení těchto poboček jako účetních jednotek

se však ukázalo být poměrně problematické, neboť pro tyto pobočky je plnění požadavků uložených českými účetními předpisy značně komplikované, tím spíše, že se jedná o útvary bez právní osobnosti. V případě českých poboček podnikatelských subjektů z jiných členských států EU je navíc stávající zákon o účetnictví v určitém rozporu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností (dále jen „směrnice 2017/1132/EU“) a směrnicí Rady ze dne 13. února 1989 o povinnostech poboček usazených ve členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo tento členský stát, pokud se jedná o zveřejňování ročních účetních dokladů, v platném znění (dále jen „směrnice 89/117/EHS“), které stanoví, že pobočky nejsou povinny zveřejňovat účetní závěrku týkající se jejich vlastní činnosti. Naopak ukládají povinnost vyžadovat zveřejnění účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy a zprávy auditora jejího zřizovatele, tj. zahraničního subjektu.

2.8 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska účetní jednotky a rámce účetnictví

Z hlediska vymezení účetních jednotek přichází nový zákon o účetnictví s řadou změn. První z nich se týká koncepce vymezení účetních jednotek, kdy nový zákon o účetnictví obsahuje taxativní výčet účetních jednotek s tím, že duplicitní ustanovení o účetních jednotkách budou v rámci doprovodného zákona k novému zákonu o účetnictví z příslušných právních předpisů odstraněna. Takto bude nový zákon o účetnictví plnit roli obecného právního předpisu upravujícího základní otázky účetnictví.

Další významné změny se týkají okruhu subjektů, které podle nového zákona budou, resp. nebudou účetními jednotkami. V tomto ohledu došlo ke změně přístupu k nestátním neziskovým organizacím, které nově nemusí být povinně účetními jednotkami za splnění určitých podmínek. Množina nestátních neziskových organizací, které nebudou povinně účetní jednotkou, je vymezena shodně jako množina účetních jednotek, kterým je v dnešní úpravě umožněno vést jednoduché účetnictví. Důvodem této změny je relativně malý veřejný zájem na povinném účetnictví malých nestátních neziskových organizací, a to zejména s ohledem na nízký význam těchto subjektů v korporátním zdanění a omezenou využitelnost účetních informací těchto subjektů. Případné nevedení účetnictví je tak za splnění stanovených podmínek založeno na „opt-out“ bázi, tj. je podmíněno uvedením této skutečnosti do příslušného zakládacího dokumentu. V takovém případě však zůstává zachována obecná povinnost právnických osob podle § 119 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a to vést spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech. Neziskovým účetním jednotkám se však nabízí i možnost zůstat účetními jednotkami, a to jak v režimu peněžního, tak akruálního účetnictví.

Významnou změnou je postavení fyzických osob, kdy podle navrhované právní úpravy podnikající fyzické osoby nejsou povinně účetními jednotkami. Vzhledem k administrativnímu úsilí, které musí tyto subjekty vynaložit na vedení účetnictví, je navrženo, že obdobně jako nestátní neziskové organizace, budou fyzické osoby nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí.

Nově zákon vychází z obecného principu, že pokud některý právní předpis považuje za nutné využít pro své potřeby určité účetní postupy upravené novým zákonem o účetnictví, pak by měla být tato povinnost zakotvena v tomto zvláštním právním předpise, tj. neměl by ji obsahovat zákon o účetnictví a neměla by na tyto subjekty dopadat povinnost úplného „globálního“ účetnictví, ale například povinnost použít účetní postupy pouze ve vztahu k činnosti vykonávané na území České republiky. Předpokládá se, že tato nová úprava bude

sloužit především pro regulaci kapitálového trhu. Nově tak pobočky zahraničních entit na území České republiky nejsou účetními jednotkami.

2.9 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotky lze podle stávajícího zákona o účetnictví dělit dvěma způsoby – podle druhu účetní jednotky a podle kategorie účetní jednotky. Z hlediska druhu lze účetní jednotky dělit na podnikatelské a nepodnikatelské účetní jednotky, vybrané účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu. Stávající zákon o účetnictví však výslovně definuje pouze subjekty veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky, ostatní dělení spíše implicitně vyplývá z textu zákona.

Kategorie účetních jednotek a skupin účetních jednotek ve stávajícím zákoně o účetnictví vychází z hodnotových kritérií podle směrnice 2013/34/EU. Celkem jsou rozlišovány čtyři kategorie účetních jednotek – mikro, malé, střední a velké účetní jednotky, přičemž určení kategorie je dáno na základě tří kritérií, kterými jsou bilanční suma, roční úhrn čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců, neboť tato kritéria zpravidla objektivně vypovídají o velikosti účetní jednotky. Tato kritéria se vždy posuzují ve vztahu k účetnímu období. Smyslem této kategorizace je zamezit nepřiměřené administrativní zátěži účetních jednotek spadajících do kategorie malých nebo středních účetních jednotek.

Kategorizaci podléhají všechny účetní jednotky podle zákona o účetnictví, včetně vybraných účetních jednotek a subjektů veřejného zájmu, které jsou však bez ohledu na svou velikost považovány za velké účetní jednotky, a to z důvodu jejich specifického charakteru, kvůli kterému se vyžaduje plnění široké škály povinností.

2.10 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska kategorizace účetních jednotek

Snahou nové právní úpravy je, aby pro jednotlivé druhy a kategorie účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví optimalizovány a zjednodušeny. Cílem navrhované diferenciací požadavků na význam a velikost účetních jednotek je zjednodušení a dosažení výrazného a dlouhodobého snížení administrativní zátěže spojené s účetnictvím pro menší subjekty, podpora malých a středních účetních jednotek, a naopak dosažení vyšší transparentnosti u kótovaných účetních jednotek a nejvýznamnějších korporací, které mají dostatečné finanční a personální zdroje a jejich vyšší náklady budou plně kompenzovány vyšším užitekem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací.

Nový zákon o účetnictví v zásadě zachovává třídění účetních jednotek podle druhů a kategorií ve smyslu stávajícího zákona, nicméně pro účely právní jistoty a systematiky výslovně uvádí a pojmenovává všechny druhy účetních jednotek. Základním druhem účetní jednotky je podnikatelská účetní jednotka, dále se účetní jednotky dělí na účetní jednotky veřejného sektoru a neziskové účetní jednotky. Množina účetních jednotek klasifikovaných jako subjekt veřejného zájmu nepředstavuje samostatný druh účetní jednotky, nýbrž zvláštní kategorii.

Kategorizace účetních jednotek v navrhované právní úpravě vychází ze stávajícího zákona o účetnictví, tedy i nadále jsou rozlišovány mikro, malé, střední a velké účetní jednotky dle shodných kritérií. V případě stanovení hodnotových kritérií byla převzata definice čistého obrátu, kdy velikost účetní jednotky, resp. skupiny, je závislá na schopnosti generovat tržby a neměla by být ovlivněna jednorázovými či nahodilými transakcemi, čemuž odpovídá definice čistého obrátu uvedená ve směrnici 2013/34/EU. Obdobně jako ve stávajícím zákoně se výslovně stanoví pravidla pro změnu kategorie od druhého účetního období účetní jednotky, nově se však stanoví pravidla pro změnu kategorie v případě přeměny, která byla doposud

pouze dovozována z obecných pravidel. I nadále subjekty veřejného zájmu spadají do kategorie velkých účetních jednotek bez ohledu na splnění kritérií, s výjimkou ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů.

Nově se kategorizace nevztahuje na účetní jednotky veřejného sektoru. V případě účetních jednotek veřejného sektoru se kategorizace nevyžaduje z důvodu zajištění stejné regulace všech těchto účetních jednotek, bez ohledu na velikostní kritéria tak, aby výstupy z účetnictví těchto účetních jednotek byly vzájemně kompatibilní a bylo možné je použít například pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky.

Nově se dále navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou a která zároveň není subjektem veřejného zájmu, při určení kategorie účetní jednotky vychází z hodnot jejího konsolidačního celku, nikoli pouze z jejích individuálních hodnot. Reaguje se tím na situace, kdy samotná mateřská účetní jednotka může být např. mikro účetní jednotkou, přičemž její dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku mohou mít (buďto jednotlivě, nebo v součtu s ostatními v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě se považuje za vhodné, aby kategorie samotné mateřské účetní jednotky pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle velikosti konsolidačního celku.

2.11 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska definice subjektu veřejného zájmu

Vymezení subjektu veřejného zájmu v současném zákoně o účetnictví vyplývá ze směrnice 2013/34/EU. Jedním z důvodů vymezení této skupiny účetních jednotek je skutečnost, že účetní závěrka má různé cíle a nejenže poskytuje informace pro investory na kapitálových trzích, ale také podává přehled o dříve provedených transakcích a přispívá ke zlepšení správy a řízení společnosti. Proto bylo důležité dosáhnout rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmem společností nebýt zbytečně zatěžován požadavky na výkaznictví. U subjektů veřejného zájmu je s ohledem na jejich povahu vyžadována vyšší míra transparentnosti, což se promítá do vyšších požadavků na zveřejňování účetních či jiných informací a na povinnost auditu. Subjekt veřejného zájmu se proto také z hlediska kategorizace považuje za velkou účetní jednotku bez ohledu na splnění hodnotových kritérií.

Definice subjektu veřejného zájmu byla do stávajícího zákona o účetnictví zapracována s tím, že Česká republika využila možnosti toto vymezení rozšířit o některé další účetní jednotky. Podle stávající právní úpravy je subjektem veřejného zájmu

- obchodní společnost, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- banka nebo spořitelní a úvěrní družstvo,
- pojišťovna nebo zajišťovna
- penzijní společnost,
- zdravotní pojišťovna, nebo
- systémově významný obchodník.

2.12 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska definice subjektu veřejného zájmu

Nový zákon o účetnictví v zásadě převzal dosavadní vymezení subjektů veřejného zájmu s určitými modifikacemi. Nejvýznamnější změnu představuje rozšíření množiny subjektů veřejného zájmu o investiční fondy a podfondy investičního fondu, jejichž cenné papíry kolektivního investování jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Důvodem je skutečnost, že tyto subjekty jsou považovány za subjekty veřejného zájmu již podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS (Text s významem pro EHP). Vzhledem k tomu, že tyto subjekty jsou účetními jednotkami jak podle stávajícího zákona, tak podle nového zákona o účetnictví, byly taktéž zařazeny mezi subjekty veřejného zájmu.

Na druhou stranu za subjekty veřejného zájmu nebudou oproti stávající právní úpravě považovány penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření. Důvodem navrhované změny je skutečnost, že na účetnictví penzijních společností jsou z povahy jejich podnikání kladeny shodné požadavky jako na velké účetní jednotky, a to na základě skutečnosti, že podléhají dohledu České národní banky a často jsou součástí již nyní silně regulovaných bankovních skupin. Dalším důvodem je skutečnost, že se novým zákonem o účetnictví rozšiřuje okruh účetních jednotek, které povinně použijí pro sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy IFRS přijaté právem EU. Mezi tyto účetní jednotky spadají právě i penzijní společnosti.

Za drobnou změnu lze ještě považovat rozšíření okruhu subjektů veřejného zájmu o obchodní korporace, jejichž cenné papíry jsou přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu, které ale nejsou zároveň obchodními společnostmi. V daném případě by se ale mělo jednat o ojedinělé případy.

2.13 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska rozšíření možnosti použití mezinárodních účetních standardů

V oblasti regulace nabývají na stále větším významu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které reflektují aktuální mezinárodní trendy a ekonomický vývoj. Tyto standardy se stávají součástí práva EU prostřednictvím nařízení Komise (ES) 2023/1803 ze dne 13. září 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, v platném znění (dále jen „nařízení 2023/1803“). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví uvedené v nařízení 2023/1803 jsou dále označovány jako „mezinárodní účetní standardy“. Úprava použití mezinárodních účetních standardů v zákoně o účetnictví pak vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, v platném znění (dále jen „nařízení č. 1606/2002“).

Nařízení č. 1606/2002 stanoví povinnost mateřské účetní jednotce, která je obchodní společností, použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení konsolidované účetní závěrky, pokud jsou k rozvahovému dni její investiční cenné papíry přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Nařízení dále stanoví možnost, aby členské státy vyžadovaly nebo umožnily použít mezinárodní účetní standardy

- pro sestavení konsolidované účetní závěrky ostatními mateřskými účetními jednotkami a
- pro sestavení individuální účetní závěrky.

Česká republika využila diskrečních ustanovení daných tímto nařízením. Stávající zákon o účetnictví umožňuje použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení konsolidované účetní závěrky mateřským účetním jednotkám, jejichž investiční cenné papíry nejsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU, použijí mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky.

V případě, že mateřská účetní jednotka předpokládá, že bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů, může pro sestavení individuální účetní závěrky také použít mezinárodní účetní standardy. Pokud bude účetní jednotka povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky sestavené podle mezinárodních účetních standardů, pak podle stávající právní úpravy může použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky.

Zákon o účetnictví navíc umožňuje účetní jednotce v případě, kdy sice byla ukončena kotace na evropském regulovaném trhu, avšak účetní jednotka důvodně předpokládá opětovný vstup na tento trh, pokračovat v použití mezinárodních účetních standardů. Tato možnost je časově omezena na 3 roky.

2.14 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska rozšíření možnosti použití mezinárodních účetních standardů

Česká republika je zemí s otevřenou ekonomikou. Řada účetních jednotek je mezinárodně aktivních – je v obchodních vztazích se zahraničními jednotkami, působí v mezinárodních skupinách, podniká přeshraničně. S tím souvisí i používání mezinárodních účetních standardů některými účetními jednotkami. Zachování stávajícího stavu by znamenalo, že nebude rozšířen okruh účetních jednotek povinně používajících mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky. Nemožnost používat mezinárodní účetní standardy způsobuje zvýšenou administrativní náročnost v případě účetních jednotek podléhajících sektorové regulaci, kdy právě zvláštní evidence jsou založené na mezinárodních účetních standardech pro účely naplňování požadavků těchto regulací.

Účetní závěrky společností využívajících české právní předpisy upravující účetnictví jsou, i přes dílčí pozitivní změny v těchto předpisech, stále do značné míry podřízeny fiskálním a jiným potřebám státu. Ve státech založených na kodifikovaném římském právu (většina kontinentálních evropských zemí) jsou účetní předpisy vydávány státními orgány a jejich cílem je ochrana věřitelů a menšinových vlastníků a zajištění výběru daní. Změna uspořádání české ekonomiky se silícím podílem zahraničního kapitálu však přináší nové výzvy pro změny v účetní legislativě, neboť uživatelé účetního výkaznictví vyžadují vysoce kvalitní účetní informace srovnatelné s účetními informacemi na mezinárodní úrovni. Preference mezinárodních účetních standardů zejména zahraničními investory s ohledem na zvýšení vypovídací schopnosti účetních závěrek je evidentní, protože účetní jednotky používající mezinárodní účetní standardy se staly otevřenějšími k investorům a uživatelům účetních závěrek.

Pokud mají být účetní informace srovnatelné na mezinárodní úrovni, je nutné reagovat na mezinárodní trendy v oblasti účetnictví. Touto reakcí se zvýší konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek a zároveň nebudou kladeny překážky pro volný pohyb zboží, práce a kapitálu. Je nezbytné v tomto ohledu právní předpisy v oblasti účetnictví modernizovat tak, aby výstupy z účetnictví vyhovovaly požadavkům externích uživatelů.

V nové účetní legislativě se proto navrhuje rozšířit povinné použití mezinárodních účetních standardů pro určitý okruh účetních jednotek, které podléhají dohledu České národní banky a působí na finančním trhu. Navrhované rozšíření povinnosti použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení účetní závěrky vyplývá ze skutečnosti, že platná sektorová regulace

vycházející z požadavků práva EU již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci mezinárodních účetních standardů, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení účetní závěrky posílí jak stabilitu finančního trhu, tak zvýší i prestiž a konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami. Pozitivní dopady implementace IFRS v podobě vyšších přímých zahraničních investic nebo přílivu zahraničních investorů jsou doloženy rovněž mezinárodním výzkumem.¹

V současné době také všechny účetní jednotky, na něž se vztahuje vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 501/2002 Sb.“), pro účely vykazování finančních nástrojů, jejich oceňování a uvádění informací o nich v příloze v účetní závěrce, postupují podle mezinárodních účetních standardů. Nově se navrhuje, aby tyto účetní jednotky používaly mezinárodní účetní standardy povinně v jejich plném rozsahu. Pro úplnost je nutné doplnit, že banky a jiné finanční instituce a pojišťovny, které budou postupovat podle mezinárodních účetních standardů, představují z hlediska bilanční sumy rozhodující část finančního sektoru.

Povinnost použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky je v návrhu nového zákona o účetnictví stanovena pro tyto účetní jednotky:

- banky,
- tuzemské pojišťovny, tuzemské zajišťovny nebo instituce, jejichž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
- spořitelní a úvěrní družstva,
- platební instituce nebo instituce elektronických peněz,
- penzijní společnosti,
- fondy obhospodařované penzijní společností,
- investiční fondy,
- podfondy investičního fondu,
- investiční společnosti,
- obchodníky s cennými papíry,

¹ BRÜGGEMANN, U., DASKE, H., HOMBURG, C. a POPE, P. F. How do Individual Investors React to Global IFRS Adoption? Online. *SSRN Electronic Journal*. 2009. Dostupné z: <https://doi.org/10.2139/ssrn.1458944>.

GORDON, L. A., LOEB, M. P. a ZHU, W. The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. Online. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2012, roč. 31, č. 4, s. 374–398. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2012.06.001>.

LEE, G. a FARGHER, N. L. Did the Adoption of IFRS Encourage Cross-Border Investment? Online. *SSRN Electronic Journal*. 2010. Dostupné z: <https://doi.org/10.2139/ssrn.1686571>.

MÁRQUEZ-RAMOS, L. European Accounting Harmonization: Consequences of IFRS Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments. Online. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2011, roč. 47, č. sup4, s. 42–57. Dostupné z: <https://doi.org/10.2753/ree1540-496x4705s403>.

MITA, A. F., UTAMA, S., FITRIANY, F. a WULANDARI, E. R. The adoption of IFRS, comparability of financial statements and foreign investors' ownership. Online. *Asian Review of Accounting*. 2018, roč. 26, č. 3, s. 391–411. Dostupné z: <https://doi.org/10.1108/ara-04-2017-0064>.

- poskytovatele služeb skupinového financování podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího evropské poskytovatele služeb skupinového financování,
- investiční holdingové společnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky,
- smíšené holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- finanční holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- obchodní korporace, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Dle dostupných dat by se mělo jednat co do počtu zhruba o 1 100 až 1 300 účetních jednotek, které by měly mít dle navrhovaného znění povinnost použít mezinárodní účetní standardy.² Ve srovnání se současným stavem je to více než desetinásobek účetních jednotek s touto povinností (současný stav zahrnuje pouze emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu).

Tato povinnost se promítá také do konsolidovaného účetního výkaznictví, a to skrze navržené ustanovení, které stanoví mateřské účetní jednotce povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví, je-li povinna použít je při individuálním účetním výkaznictví. Mateřská účetní jednotka, která nemá povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví, se může nadále dobrovolně rozhodnout pro jejich použití při sestavení konsolidované účetní závěrky.

Nadále zůstává v navrhovaném zákoně možnost použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení individuální účetní závěrky pro ty účetní jednotky, které důvodně předpokládají, že budou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů.

Dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví se oproti stávající úpravě navrhuje rozšířit o účetní jednotky, které:

- jsou daňovým subjektem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad (dle dat finanční správy bylo spravováno Specializovaným finančním úřadem v uplynulých letech zhruba 2,4 tis. subjektů, z toho zhruba polovinu tvořily finanční instituce), nebo
- v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období použily povinně nebo dobrovolně mezinárodní účetní standardy.

Rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů má za následek, že nově nebude vydána obdoba výše uvedené vyhlášky č. 501/2002 Sb., tj. účetní jednotky spadající nyní pod tuto vyhlášku již nebudou mít uspořádání a obsahové vymezení účetní závěrky a účetní metody upraveny podzákonným právním předpisem. Obdobná situace nastane i v případě vyhlášky č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 502/2002 Sb.“). Dané vyvolá potřebu upravit zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tak, aby tyto účetní jednotky mohly pro určení základu daně vycházet z výsledku hospodaření určeného podle mezinárodních účetních standardů. Podle současné právní úpravy

² ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Seznam investičních fondů. Online. 2024. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/statistika/menova_bankovni_stat/seznamy-instituci-pro-potreby-menove-a-financi-statistiky/seznam-investicnich-fondu/.

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Seznamy regulovaných a registrovaných subjektů finančního trhu. Online. 2024. WS JERRS. Dostupné z: https://jerrs.cnb.cz/apljerrsdad/JERRS.WEB07.INTRO_PAGE?p_lang=cz.

daně z příjmů takový postup není připuštěn a poplatníci, kteří v účetnictví používají mezinárodní účetní standardy, jsou nuceni vést duplicitně účetnictví i podle českých účetních předpisů. Výzkum z českého prostředí přitom poukázal na pozitiva, která by tento postup mohl přinést pro připravovatele účetních závěrek, správce daně i potenciální investory.³

Obecně lze vnímat rozšíření subjektů, které budou nově povinně nebo dobrovolně používat mezinárodní účetní standardy, za prospěšné, neboť mezinárodní účetní standardy představují vysoce kvalitní účetní systém.⁴ Dle výzkumu jsou reportingové podněty firem a charakter institucionálního prostředí (především fungující vynucovací mechanismy) základním předpokladem pro dosažení vyšší kvality účetního výkaznictví skrze kvalitnější účetní standardy.⁵ Naplnění těchto předpokladů přitom není samozřejmostí ani v nových členských zemích EU, u nichž adopce IFRS často nepřinesla jednoznačné přínosy.⁶ Nedávný výzkum provedený na vzorku společností ze států V4 nicméně poukázal na zvýšení relevance účetních závěrek českých společností zhruba pět let po adopci IFRS.⁷

2.15 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Ve zjednodušeném rozsahu mohou podle současného zákona vést účetnictví příspěvkové organizace, pokud tak rozhodl jejich zřizovatel, a dále mikro a malé účetní jednotky, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem; jedná se například o spolky nebo pobočné spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, náboženské společnosti, honební společenstva, obecně prospěšné společnosti, nadační fondy, ústavy, společenství vlastníků jednotek, bytová družstva nebo sociální družstva.

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu podle § 13a stávajícího znění zákona sestavují účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny, mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, nepoužijí ustanovení týkající se rezerv, opravných položek a reálné hodnoty a sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Dále tyto účetní jednotky nemusí účtovat v knihách analytických účtů a knihách podrozvahových účtů.

³ MEJZLÍK, L., ARLTOVÁ, M., PROCHÁZKA, D. a VÍTEK, L. The Adoption of International Financial Reporting Standards in the Czech Republic and Its Impact on Corporate Taxation. Online. *Politická Ekonomie*. 2015, roč. 63, č. 7, s. 811–832. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1036>.

⁴ BARTH, M. E., LANDSMAN, W. R. a LANG, M. H. International Accounting Standards and Accounting Quality. Online. *Journal of Accounting Research*. 2008, roč. 46, č. 3, s. 467–498. Portico. Dostupné z: <https://doi.org/10.1111/j.1475-679x.2008.00287.x>.

⁵ CHRISTENSEN, H. B., LEE, E., WALKER, M. a ZENG, C. Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? Online. *European Accounting Review*. 2015, roč. 24, č. 1, s. 31–61. Dostupné z: <https://doi.org/10.1080/09638180.2015.1009144>.

⁶ PROCHÁZKA, D. a PELÁK, J. The Development of Capital Markets of New EU Countries in the IFRS Era. Online. *Procedia Economics and Finance*. 2015, roč. 25, s. 116–126. Dostupné z: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00720-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00720-0).

⁷ ZÁVODNÝ, L. a PROCHÁZKA, D. IFRS adoption and value relevance of accounting information in the V4 region. Online. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 2022, roč. 36, č. 1. Dostupné z: <https://doi.org/10.1080/1331677x.2022.2102049>.

2.16 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska možnosti vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

V návrhu zákona se opouští koncept účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Tím, že návrh zákona neupravuje možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, odstraní se nesystematicčnost ve vymezení úlev při použití účetních metod, sestavování účetních závěrek apod. Úlevy se stanoví přehledně u jednotlivých kategorií účetních jednotek, především mikro a malých účetních jednotek, resp. u jednotlivých požadavků, přičemž v případě účetních jednotek veřejného sektoru se zvláštní úlevy nepředpokládají. Koncept zjednodušeného rozsahu vedení účetnictví se tak stává nadbytečným.

Účetní jednotky podle navrhovaného zákona tedy povedou podvojně (akruální) nebo peněžní účetnictví. Možnost vedení peněžního účetnictví, které je založeno na příjmech a výdajích (bez uplatnění zásady akruálnosti), zaručí princip přiměřenosti (proporcionality), neboť možnost využít úlevy z účetních metod, požadavků na účetní systém a výstupů z vedení účetnictví bude dána účetním jednotkám, které jsou např. z hlediska hospodaření s veřejnými prostředky nebo rozsahu spravovaného majetku méně významné.

Současně se opouští dosavadní rozlišování podvojného a jednoduchého účetnictví, které bylo postaveno na kritériu způsobu vedení účetnictví. I peněžní účetnictví lze vést podvojně. Vzhledem k novému přístupu, který zdůrazňuje účetní výkaznictví, by rozlišujícím kritériem pro tyto dva druhy (systémy) účetnictví měla být skutečnost, jaký je předmět jejich výkaznictví, tj. zda daný systém sleduje změny ve finanční situaci na akruální bázi, tj. prostřednictvím výnosů a nákladů, nebo vychází z realizovaných peněžních toků (příjmů a výdajů). Z tohoto důvodu zákon upravuje akruální účetnictví a v samostatné části umožňuje použití peněžního účetnictví.

2.17 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru

Dosavadní právní úprava i účetní praxe pracuje s možností outsourcingu účetnictví, tj. pověřením jiné osoby plněním práv a povinností zastoupené účetní jednotky, přičemž se ale zastoupená účetní jednotka nezabývá odpovědností za důsledky spojené s porušením povinností, jejichž plněním pověřila tuto jinou osobu. K takovému pověření dochází na základě soukromoprávního (občanskoprávního) vztahu, který je umožněn obecnou úpravou soukromého práva, přesto je toto běžné pověření doposud upraveno v § 5 zákona o účetnictví.

2.18 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru

Nově se navrhuje některým účetním jednotkám veřejného sektoru umožnit ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví na jinou účetní jednotku veřejného sektoru, a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky spojené s porušením těchto povinností. Podmínkou je uzavření specifické, zákonem o účetnictví upravené, veřejnoprávní smlouvy o převzetí účetnictví nebo v případě přenesení těchto práv a povinností mezi organizačními složkami státu sepsání zápisu o převzetí účetnictví.

Nová úprava umožňuje převod práv a povinností v oblasti účetnictví mezi účetními jednotkami veřejného sektoru, které jsou organizačně určitým způsobem propojeny. Možnost tohoto převodu budou tedy mít příspěvkové organizace a veřejné kulturní instituce na svého

zřizovatele (nebo na subjekt, který plní funkci zřizovatele), podmínkou však je, aby tento zřizovatel byl účetní jednotkou. Je umožněn rovněž převod mezi příspěvkovými organizacemi téhož zřizovatele. V případě příspěvkových organizací a veřejných kulturních institucí, zřízených městskými částmi hlavního města Praha je umožněn převod i na příspěvkové organizace zřízené hlavním městem Praha či na samotné hlavní město Praha. Obce mohou účetnictví převádět jak na své příspěvkové organizace, tak i na příspěvkové organizace, zřízené dobrovolným svazkem obcí, jehož jsou členem, případně na tento dobrovolný svazek obcí přímo. Obdobně dobrovolný svazek obcí může provést převod na svou příspěvkovou organizaci, ale i na obec, která je jeho členem, nebo její příspěvkovou organizaci. Organizační složka státu může provést převod nejen na svou příspěvkovou organizaci, ale i na příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je jiná organizační složka státu nebo v níže jiná organizační složka státu plní funkci zřizovatele, podmínkou však je, aby byly obě organizační složky zařazeny ve stejné kapitole státního rozpočtu. Rovněž je umožněn převod účetnictví z organizační složky státu na jinou organizační složku zařazenou ve stejné kapitole státního rozpočtu (v tomto jediném případě se práva a povinnosti v oblasti účetnictví převádějí zápisem).

Cílem navrhované právní úpravy je připravit veřejnoprávní korporace (ve smyslu skupiny organizací) na počínající digitalizaci různých ekonomických agend a v nich probíhajících procesů odehrávajících se napříč celou touto korporací. Jde zejm. o rozpočtovou agendu, veřejnosprávní kontrolu, zveřejňování smluv, archivaci a spisovou službu, veřejnou podporu, správu majetku a další související ekonomické agendy, které úzce souvisejí s účetnictvím většiny či všech jednotlivých účetních jednotek takové veřejnoprávní korporace. Taková centralizace spolu s přenesením odpovědnosti může být velmi efektivním nástrojem pro implementaci také zcela nových legislativních požadavků v oblasti digitalizace veřejné správy, např. některých ustanovení zákona č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci, ve znění pozdějších předpisů.

Zároveň je možný sekundární outsourcing práv a povinností přenesených veřejnoprávní smlouvou dále na jinou osobu, výhradně však již soukromoprávní smlouvou bez přenesení odpovědnosti za jejich porušení.

2.19 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska účetního období

Vymezení účetního období je z hlediska účetnictví zásadní a je úzce spjato s předpokladem periodicity (angl. také někdy „time period assumption“). Tento předpoklad není v návrhu zákona uveden explicitně, nýbrž implicitně (stejně jako např. v mezinárodních účetních standardech), a to především s ohledem na ustanovení věnovaná účetnímu období a případně zveřejnění účetních informací. Jde v podstatě o předpoklad toho, že je účetní závěrka sestavována pravidelně, a to za jednotné období. Tento předpoklad také váže na požadavek na srovnatelnost účetních informací, neboť stejná délka účetního období zajišťuje srovnatelnost jak mezi účetními obdobími jedné účetní jednotky, tak mezi různými účetními jednotkami. V účetnictví se na základě přijatého předpokladu konstantního časového období (jímž je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, popřípadě shodné období vymezené prostřednictvím kalendářních týdnů) pro zjišťování významných charakteristik musí vždy znovu odehrát vlastně jakési zdánlivé zastavení ekonomické aktivity účetní jednotky, a to v podobě sestavení účetní závěrky – fiktivní zastavení všech toků a jednorázové hromadné odečtení všech stavů aktiv a dluhů k určitému dni a všech uskutečněných výnosů za uplynulé období a jim přiřaditelných nákladů.

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Pokud účetní období neodpovídá kalendářnímu roku, jedná se dle stávajícího zákona o tzv. hospodářský rok. Účetní období se tak může, ale nemusí shodovat s kalendářním rokem – to však dle stávajícího znění zákona

neplatí pro organizační složky státu, územní samosprávné celky nebo účetní jednotky vzniklé nebo zřízené zvláštním zákonem, které musí použít jako účetní období kalendářní rok. Účetní jednotka by měla při stanovení účetního období přihlídnout mj. k cykličnosti její činnosti. Určení účetního období může být rovněž ovlivněno účetním obdobím mateřské účetní jednotky, za které je zpravidla sestavována také konsolidovaná účetní závěrka. V případě přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak je nutné toto oznámit správci daně.

V některých případech je dle stávajícího zákona možné, aby účetní období trvalo jinak dlouhou dobu než 12 měsíců. Jedná se především o případy, kdy by bylo účetní období kratší než 3 měsíce (např. v souvislosti se vznikem nebo zánikem účetní jednotky), a proto jej lze za určitých podmínek spojit s předcházejícím nebo následujícím účetním obdobím.

Účetní období dále končí některým z taxativně vymezených dní, které znamenají významný předěl v činnosti účetní jednotky, např. při vstupu do likvidace, zrušení likvidace nebo v některých okamžicích insolvenčního řízení.

Jedním z případů, kdy účetní období může být kratší či delší než běžných 12 měsíců je i realizace přeměny. Při přeměně účetní období končí dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny a rozhodným dnem přeměny začíná nové účetní období, které končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Stávající úprava ponechává účetním jednotkám poměrně vysokou volnost při volbě rozhodného dne. Praxe však ukazuje, že dochází k nežádoucím situacím, kdy rozhodný den je stanoven na datum, které z ekonomického hlediska nemá žádné opodstatnění, nebo dokonce na datum, které je zvoleno s cílem obcházet povinnosti stanovené novými předpisy. Jako příklad lze uvést přeměny nemovitostních investičních fondů na přelomu let 2014 a 2015. Zákodárce tehdy novelizoval zákon o daních z příjmů s cílem zabránit obcházení daňové povinnosti zneužíváním právní formy investičního fondu (a tedy 5% sazby daně z příjmů) subjektům, které ovládá pouze několik účastníků jednajících ve shodě a jejichž činnost se může překrývat s běžnou podnikatelskou činností. Řada investičních fondů reagovala na hrozbu zvýšení sazby daně manipulací s účetním obdobím, aby udržela výhodné podmínky platné do konce roku 2014.⁸

Obecně jsou však přeměny realizovány tak, aby nedocházelo ke vzniku nestandardních účetních období. Většina přeměn je koncipována tak, aby zachovala účetní období v délce dvanácti měsíců. Většina přeměn je též zapsána ve stejném roce, ve kterém je stanoven rozhodný den. I volba rozhodného dne bývá u účetních jednotek poměrně konzervativní, kdy většina přeměn je realizována s rozhodným dnem stanoveným na prvního ledna.⁹

2.20 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska účetního období

Nově se navrhuje rozlišovat mezi individuálním účetním obdobím a konsolidačním účetním obdobím.

Individuální účetní období je i nadále vymezeno základním pravidlem, že trvá 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Co se týká terminologie, již se nepoužívá označení hospodářský rok, protože toto není pro text zákona potřebné (v praxi však tento pojem může být nadále

⁸ LUKEŠ, J. a SKÁLOVÁ, J. Impact of Changing Preferential Tax Rate Conditions on Czech Real Estate Investment Funds. Online. *Politická ekonomie*. 2022, roč. 70, č. 2, s. 135-157. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1347>.

⁹ Výstupy výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze *Empirická analýza účetního řešení podnikových kombinací a dopad na vypovídací schopnost účetních závěrek nástupnických společností*, který je registrován u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod číslem F1/41/2021.

používán). Věcná změna nastává v tom, že v případě účetních jednotek veřejného sektoru je oproti stávající právní úpravě navrženo, aby jejich individuálním účetním obdobím byl vždy kalendářní rok, a to zejména s ohledem na požadavek zajištění včasných účetních informací pro účely statistického vykazování a sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky.

Nově je stanovena možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodní korporací a zároveň jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce, vymezit své individuální účetní období podle kalendářních týdnů, a to tak, aby co nejvíce odpovídalo vymezení podle kalendářních měsíců. Tímto vymezením se tedy rozumí období 52 nebo 53 kalendářních týdnů. Tato nová úprava je inspirována mezinárodními účetními standardy.

Opouští se dosavadní koncepce, kdy byla změna ve vymezení individuálního účetního období podmíněna oznámením správcí daně z příjmů ve stanovených lhůtách. Vymezení této povinnosti je přenecháno daňovým předpisům.

Věcná změna je dále navrhována pro případy přeměn. Rozhodný den přeměny již nebude mít za následek ukončení stávajícího individuálního účetního období a začátek nového, ale účetní jednotka, která je zúčastněná na přeměně a která při přeměně nezaniká, pouze od rozhodného dne začne účtovat s ohledem na změnu způsobenou přeměnou, přičemž její stávající individuální účetní období bude dál pokračovat.

Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni se stanoví povinnost sestavení mezitímní individuální účetní závěrky a k začátku rozhodného dne přeměny se stanoví povinnost sestavení zahajovací rozvahy, ke které se doplní informace o tom, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z bezprostředně předcházející individuální účetní závěrky účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo, a o způsobu a postupu ocenění těchto položek. V případě účetních jednotek, které vznikají v důsledku přeměny, se stanoví, že právnická osoba vzniklá při přeměně se považuje za účetní jednotku už od rozhodného dne přeměny. Tímto dnem začíná její první individuální účetní období. Naopak v případě účetních jednotek, které zanikají v důsledku přeměny, se stanoví, že taková účetní jednotka přestane být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny. Tímto dnem končí její poslední individuální účetní období.

Navrhovaný zákon má v oblasti řešení přeměn snahu lépe a jasněji formulovat současnou praxi a vystihnout podstatu přeměn z účetního hlediska a dále odstranit řadu výkladových problémů současné právní úpravy, které vznikají v důsledku roztržičnosti a kazuističnosti právní úpravy účetnictví při přeměnách.

Cílem zákona je přesunout definici rozhodného dne ze zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále také „zákon o přeměnách“) do zákona o účetnictví a vyjádřit účel stanovení tohoto dne, neboť se váže primárně k účetnictví. Rozhodným dnem přeměny je den, od kterého je přeměna „účinná z ekonomického hlediska“, tedy pro účely účetnictví se již tímto dnem považuje za uskutečněnou (samozřejmě za podmínky, že následně opravdu dojde k jejím právním účinkům). Proto se stanoví fikce, že již k rozhodnému dni přešlo ze zúčastněné účetní jednotky na účetní jednotku nástupnickou jmění, které takto přechází v důsledku přeměny, a také jednání s tímto jměním související se již považuje za jednání nástupnické účetní jednotky. Od rozhodného dne se tedy již o těchto skutečnostech bude účtovat u nástupnické účetní jednotky. Není-li však nástupnická osoba účetní jednotkou, nastanou ekonomické účinky přeměny ve vztahu k jmění, které na ní při přeměně přechází, až právními účinky přeměny.

2.21 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska oceňování

Způsob ocenění významným způsobem ovlivňuje informace, které účetnictví poskytuje uživatelům. Účetnictví se vede v peněžních jednotkách měny účetnictví, přičemž je nutné v konkrétních případech stanovit principy a postupy oceňování jednotlivých položek účetní závěrky.

Některé aspekty týkající se oceňování jsou uvedeny ve směrnici 2013/34/EU a byly do současné právní úpravy transponovány. Při oceňování jednotlivých prvků účetní závěrky by měly být dodrženy tyto zásady, a to

- oddělené oceňování jednotlivých složek aktiv a dluhů a
- oceňování historickými cenami, kdy se jednotlivé prvky účetní závěrky oceňují cenami platnými v době jejich pořízení.

Oceňování jednotlivých aktiv a závazků dále vychází ze zásady opatrnosti.

Ze zásady ocenění historickou cenou vychází ocenění pořizovací cenou a vlastními náklady. V případě zásady opatrnosti platí, že se vykazují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, ale naopak se musí vykázat všechna rizika a možné ztráty vznikající v průběhu daného nebo předchozího účetního období, a to i v případě, že se stanou zřejmými až mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení rozvahy, resp. účetní závěrky. Navíc se musí vykázat všechny úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk, nebo ztráta. Zásada opatrnosti se tak v účetnictví projeví především tvorbou opravných položek, odpisů a rezerv.

Stávající zákon o účetnictví, v souladu se směrnici 2013/34/EU, však umožňuje použít pro ocenění některých aktiv a pasiv reálnou hodnotu. Zatímco by tak aktiva a pasiva měla být v zájmu spolehlivosti informací obsažených v účetní závěrce oceňována v pořizovacích cenách či vlastních nákladech, použití reálné hodnoty nabízí navíc informace, které mohou být pro uživatele účetní závěrky relevantnější nežli informace, jež vycházejí z pořizovací ceny či vlastních nákladů.

Stávající právní úprava v oblasti oceňování obsahuje také speciální pravidlo o ocenění kulturních památek, předmětů kulturní hodnoty a podobných aktiv, a to ve výši 1 Kč. Tento způsob ocenění byl zaveden v souvislosti s požadavkem na zanesení veškerých kulturních předmětů do účetnictví, a to s cílem zajistit minimální administrativní zátěž účetních jednotek při jejich oceňování.

Stávající právní úprava dále obsahuje možnost odklonit se v rámci přeměn mezi propojenými subjekty od historických cen a případně i porušit zásadu opatrnosti tím, že se účetní jednotka zúčastní přeměny, při které dojde k navýšení základního kapitálu ze jmění rozdělované nebo zanikající účetní jednotky a tím k přecenění jmění na reálnou hodnotu.

Dalším nedostatkem současné úpravy v oblasti přeměn je, že nerozlišuje dostatečně mezi případy nabytí toliko (části) jmění a případy nabytí (části) jmění představující obchodní závod; neuvádí, zda při zavedení nabývaného jmění do účetnictví nástupnické společnosti v reálných hodnotách mají být v tomto procesu oceňování reálnou hodnotou identifikována aktiva (popř. dluhy), které objektivně tvoří součást přijímaného jmění, avšak doposud vykazovány nebyly, a v neposlední řadě umožňuje použít pro zachycení přecenění jmění v aktivech položku „Oceňovací rozdíl k nabytému majetku“, který dosud figuroval jako „alternativa“ k položce „Goodwill“ v případech, kdy se nástupnická účetní jednotka rozhodla převzít jednotlivé složky nabývaného jmění při přeměně v účetním ocenění zanikající či rozdělované společnosti.

Informační potenciál této položky je však nízký a jeho vykazování je odbornou veřejností soustavně kritizováno.¹⁰

2.22 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska oceňování

Jednou ze změn, kterou nová právní úprava přináší, je definování základních prvků účetní závěrky. Aby bylo možné pořízená aktiva a vzniklé dluhy vykázat a správně ocenit v účetní závěrce, je nezbytné odlišit transakce a jiné události vedoucí k tomuto pořízení nebo vzniku od transakcí a jiných událostí, které nastanou následně.

Ocenění se nově provádí buď jako prvotní, nebo jako následné. Při prvotním ocenění se zohledňují transakce nebo jiné události vedoucí k pořízení nebo dokončení aktiva nebo vzniku dluhu, ostatní transakce nebo jiné události se pak zohledňují při ocenění následném.

Prvotním oceněním se rozumí určení prvotní účetní hodnoty aktiva nebo dluhu. Tato prvotní účetní hodnota představuje tzv. historickou cenu, tedy hodnotu, kterou aktivum mělo v okamžiku, kdy ho účetní jednotka získala. Obecnou zásadou je, že se aktivum nebo dluh v účetnictví oceňuje na základě historických hodnot, tedy skutečně vynaloženými prostředky. Z této zásady však platí výjimka, a to nejen v případě samotného prvotního ocenění, kdy se v některých případech využívá konceptu reálné hodnoty, ale též v případě následného ocenění pro tzv. aktiva a dluhy oceňované na základě aktuálních hodnot.

Prvotní ocenění

Při prvotním ocenění se zjišťuje prvotní účetní hodnota, a to několika různými způsoby. Základní situací je, že se prvotní účetní hodnota ocení pořizovacím výdajem, což je pojem, který nahrazuje dosud používaný pojem pořizovací cena. Pořizovací výdaj se používá zejména u aktiv a dluhů nabytých úplatně nebo vytvořených vlastní činností. Oproti dosavadnímu stavu se tak nerozlišuje jako samostatná kategorie ocenění vlastními náklady, které bylo používáno pro ocenění aktiv vytvořených vlastní činností, protože vlastní náklady lze podřadit pod pořizovací výdaj.

U peněžitých dluhů z peněz poskytnutých věřitelem, které je účetní jednotka povinna vrátit, stejně jako u takovýchto dluhů, které účetní jednotka úplatně převezme, se bude používat pojem pořizovací hodnota; pořizovací hodnota dluhu se definuje jako rozdíl částky peněz poskytnutých věřitelem a výši plnění vynaložených účetní jednotkou přímo za účelem vzniku nebo převzetí dluhu.

I nadále se v některých případech používá prvotní ocenění ve výši 1 Kč, ale nikoli už u všech kulturních památek, předmětů kulturní hodnoty a podobných aktiv, ale pouze u těch, u nichž je určení prvotní účetní hodnoty jiným způsobem nepřiměřeně náročné. Dále se toto pravidlo modifikuje v návaznosti na to, že účetnictví už nemusí být vždy vedeno v české měně, ale je

¹⁰ SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN: 978-80-7598-570-5.

LUKEŠ, J. a POSPÍŠIL, J. Oceňovací rozdíl a goodwill. Online. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2023, č. 1, s. 13–15. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2023?sp=down-file&did=18398>.

MARUSZEWSKA, E. W., STROJEK-FILUS, M. a POSPÍŠIL, J. An Empirical Examination of Accounting Comparability: Goodwill Recognition and Disclosure in Selected Central European Countries. Online. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2019, roč. 67, č. 5, s. 1309–1323. Dostupné z: <https://doi.org/10.11118/actaun201967051309>.

možné zvolit i jinou měnu, a v takových případech se tedy tato aktiva ocení ve výši jedné jednotky dané měny.

Dalším rozdílem oproti dosavadní právní úpravě je omezení oceňování jmenovitou hodnotou. Jmenovitá hodnota se bude nově používat pouze pro ocenění peněz a cenin, zatímco podle dosavadní právní úpravy tomu tak bylo i u pohledávek při jejich vzniku a u závazků (dluhů). Pohledávky a dluhy, jejichž vznik ovlivňuje výsledek hospodaření, se však budou nově oceňovat pořizovacím výdajem buď ve výši jmenovité hodnoty peněžních toků, nebo ve výši současné hodnoty peněžních toků, tedy jejich diskontovanou hodnotou. Hodnota dluhů a pohledávek totiž není automaticky rovna jejich jmenovité hodnotě, ale je nutno zohlednit, co z nich účetní jednotka skutečně získá (v případě pohledávek), případně kolik bude muset skutečně zaplatit (v případě dluhů). V případě dlouhodobých dluhů a pohledávek je vhodné použít současnou hodnotu, která zohledňuje rozdílnost hodnoty v závislosti na tom, jak daleko v budoucnu budou peněžní prostředky obdrženy či budou muset být zaplacený (pohledávka ve jmenovité hodnotě 1000 Kč, která má být splacena až za 3 roky, má dnes jinou hodnotu než pohledávka stejné jmenovité hodnoty, která má být splacena za měsíc). U středních a velkých účetních jednotek bude použití současné hodnoty u dlouhodobých pohledávek a dluhů povinné, ostatní účetní jednotky jej budou moci zvolit podle svého uvážení.

Namísto reprodukční pořizovací ceny se pro prvotní ocenění nově použije reálná hodnota.

Následné ocenění

Jak je uvedeno výše, následným oceněním se rozumí ocenění, při kterém se zohledňují transakce a jiné události, které nevedou k pořízení nebo dokončení aktiva nebo vzniku dluhu. U aktiv a dluhů následně oceňovaných na základě historických hodnot se o tyto transakce a jiné události upravuje prvotní účetní hodnota. U taxativně vyjmenovaných aktiv a dluhů však dochází k následnému oceňování na základě aktuálních hodnot, tedy k tomu, že prvotní účetní hodnota je nahrazena následně určenou reálnou hodnotou a prvotní účetní hodnota se již ve výkazech neuvádí. Přitom platí, že účetní jednotka následně oceňuje aktivum nebo dluh na základě historických hodnot pouze pokud je neoceňuje na základě aktuálních hodnot.

Ocenění na základě aktuálních hodnot se provádí reálnou hodnotou. Množina aktiv a dluhů, které se následně oceňují reálnou hodnotou, je oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví rozšířena o některá další finanční aktiva a o nefinanční investiční aktiva, pro která existuje aktivní a likvidní trh. Reálná hodnota snižena o předpokládané částky vynaložené na prodej se nově použije u účetních jednotek veřejného sektoru pro následné ocenění aktiv určených k prodeji, která byla dosud oceňována reálnou hodnotou.

Nově se zavádí pro účetní jednotky možnost použít přeceňovací model pro stálá hmotná aktiva (obdobu tzv. revaluation modelu z Mezinárodního účetního standardu 16), který je rovněž založen na aktuálních hodnotách. Na rozdíl od Mezinárodního účetního standardu 38 Nehmotná aktiva nicméně česká úprava nepovoluje použít danou metodu na stálá nehmotná aktiva.

Prvotní účetní hodnota aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických hodnot se při následném ocenění upravuje o určité položky, tedy jsou k ní přičítány a od ní odečítány určité částky. Prvotní účetní hodnota se tak:

- snižuje o odpisy a následné znehodnocení (dříve opravné položky) u aktiv. Tyto úpravy se provádí stejně jako doposud. Odpisy vyjadřují spotřebu ekonomického užítku aktiva během jeho užitečné životnosti. Účetně odpisovanými aktivy jsou všechna stálá hmotná a nehmotná aktiva (a nemovitá investiční aktiva, pokud nejsou následně oceňována reálnou hodnotou) - výjimky uvedené v dosavadní právní úpravě se výslovně nepřebírají, jelikož se však nově povinně zohledňuje zbytková hodnota, která se u

pozemků typicky očekává ve výši účetní hodnoty, nebudou se pozemky ve většině případů odepisovat i nadále. Následné znehodnocení vzniká zejména u pohledávek.

- zvyšuje o dodatečné zhodnocení (podle stávajícího znění účetních předpisů jde o technické zhodnocení) u účetně odpisovaných aktiv (a investičních hmotných a nehmotných aktiv).

2.23 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska účetní závěrky

Účetní závěrka, příp. konsolidovaná účetní závěrka je výstupem z účetnictví a představuje nejvýznamnější účetní dokument. Všechny činnosti účetní jednotky v rámci vedení účetnictví, tj. zaúčtování jednotlivých účetních případů, ocenění aktiv a závazků, provedení jejich inventarizace apod., směřují k sestavení účetní závěrky, popř. konsolidované účetní závěrky.

Současný zákon o účetnictví používá pojmy účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka. Účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka účetní jednotky, konsolidovanou účetní závěrkou je pak účetní závěrka konsolidačního celku. Zvolené pojmosloví však působí výkladové komplikace, neboť neexistuje obecný pojem zahrnující jak účetní závěrku, tak konsolidovanou účetní závěrku. To znamená, že jestliže se má například konkrétní ustanovení zákona vztahovat k oběma těmto závěrkám, je potřeba výslovně uvést jak účetní závěrku, tak konsolidovanou účetní závěrku. Pojem účetní závěrka však často bývá považován za obecné označení, a tudíž v případě, že je použit pojem účetní závěrka, není zcela jisté, zda se skutečně hovoří pouze o účetní závěrce v užším slova smyslu, nebo také o konsolidované účetní závěrce.

Podle okamžiku, ke kterému se uzavírají účetní knihy, se dělí účetní závěrka na řádnou a mimořádnou. Řádná účetní závěrka se sestavuje vždy k poslednímu dni účetního období (kalendářního nebo hospodářského roku), tedy k tzv. rozvahovému dni. Mimořádná účetní závěrka se sestavuje k jinému dni, k němuž se uzavírají účetní knihy, který však není posledním dnem účetního období. Stávající zákon o účetnictví umožňuje sestavení účetní závěrky v některých případech i bez uzavírání účetních knih, tedy v průběhu účetního období. Taková účetní závěrka se označuje jako mezitímní účetní závěrka.

Co je povinně součástí účetní závěrky (resp. jaké výkazy jsou v ní zahrnuty), se liší v závislosti na kategorii účetní jednotky. Zatímco mikro a malé účetní jednotky sestavují povinně pouze rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu, střední a velké obchodní společnosti (a některé vybrané účetní jednotky) mají dále povinnost sestavit i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Co se týče obsahu konsolidované účetní závěrky, v praxi bývají někdy pochybnosti o tom, zdali je povinnou součástí také konsolidovaný přehled o peněžních tocích a konsolidovaný přehled o změnách vlastního kapitálu, a to i s ohledem na výše zmíněnou terminologii, kterou současný zákon používá – tedy vztah mezi pojmy „účetní závěrka“ a „konsolidovaná účetní závěrka“.

Pro úplnost lze dodat, že výstupy jednoduchého účetnictví, tj. přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, nejsou považovány za účetní závěrku nebo její součást.

2.24 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska účetní závěrky

V rámci snahy o terminologicky a systematicky smysluplné ukotvení základních účetních institutů vymezuje nový zákon o účetnictví účetní závěrku jako obecný pojem, čímž se zabrání nesrovnalostem při výkladech právních předpisů upravujících účetní závěrky. Účetní závěrka se podle nového zákona o účetnictví rozlišuje na účetní závěrku individuální, sestavovanou za účetní jednotku, a účetní závěrku konsolidovanou, sestavenou za konsolidační celek.

Navrhovaná právní úprava opouští dosavadní dělení účetní závěrky na řádnou, mimořádnou a mezitímní a podle okamžiku, k němuž je účetní závěrka sestavována, se nově rozlišuje pouze na řádnou a mezitímní. Pojem mimořádné účetní závěrky byl tak v novém zákoně o účetnictví zcela vypuštěn a v zásadě je nahrazen řádnou účetní závěrkou, o kterou se jedná vždy, když se účetní závěrka sestavuje ke konci posledního dne účetního období bez ohledu na to, zda se jedná o standardní účetní období, či účetní období, jehož délka byla z nějakého důvodu modifikována. O mezitímní účetní závěrku se pak jedná ve všech ostatních případech, tj. sestavuje-li se účetní závěrka v průběhu účetního období, tj. ke konci jiného dne, než je poslední den účetního období.

Nový zákon o účetnictví rovněž obsahuje obecné vymezení institutu mezitímní účetní závěrky. Povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku v novém zákoně o účetnictví primárně normována není a je ponechána zvláštním právním předpisům, které mohou účetní jednotce povinnost mezitímní účetní závěrku sestavit k určitému okamžiku uložit dle svých potřeb. Výjimku v tomto směru představují přeměny, kde nový zákon o účetnictví výslovně stanoví účetní jednotce zúčastněné na přeměně povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny (resp. v určitých případech ke konci dne předcházejícího dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny) za příslušnou část účetního období. Důvodem je skutečnost, že od rozhodného dne přeměny je třeba hledět na jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu, ve kterém přechází na nástupnickou účetní jednotku, jako by již patřilo této nástupnické účetní jednotce, byť právní účinky přeměny nastávají později, a potřeba toto zohlednit v jejich účetnictví. Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by toto nebylo možné, protože by nebyl zřejmý stav jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně.

Nový zákon o účetnictví, obdobně jako dosavadní zákon o účetnictví, vymezuje také jednotlivé části účetní závěrky, resp. účetní výkazy a přílohu, které ji tvoří, jakož i náležitosti účetní závěrky. Nově se v individuální řádné účetní závěrce vždy uvádí období, za které se individuální účetní závěrka sestavuje, tj. kupříkladu zda se sestavuje za účetní období trvající 12 kalendářních měsíců, tedy za účetní období trvající standardní dobu, nebo za jinak dlouhé účetní období, např. účetní období v případě přeměny. Nově navržená povinnost uvedení období, za které je účetní závěrka sestavena, je vhodná z důvodu, že z účetní závěrky bude vždy zřejmý mimořádný důvod sestavení (např. likvidace, přeměna).

V případě účetních jednotek veřejného sektoru došlo ke zrušení povinnosti sestavování mezitímní účetní závěrky ke konci března, června a září každého roku se současným nahrazením těchto výkazů jedním z pomocných přehledů sestavovaným ke stejným okamžikům. V podstatě se téměř nezmění obsah, rozsah ani termíny vykazovaných informací (přesněji budou stanoveny prováděcím předpisem), napraví se tím však dosavadní právní nejistota o režimu vykazování těchto informací tím, že již zcela jednoznačně nejde o účetní závěrky. I takovéto pomocné přehledy však budou vycházet z účetního systému účetní jednotky, tudíž především vznikat nad výhradně průkaznými účetními záznamy.

Dále došlo ke zrušení povinnosti účetních jednotek veřejného sektoru sestavit a předávat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, tj. tyto výkazy již nebudou součástí individuální účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru. Doposud tyto výkazy sestavovaly účetní jednotky veřejného sektoru za předpokladu překročení zákonem daných hodnotových kritérií. Zrušení je odůvodněno zejména duplicitou vykazovaných informací, např. v případě organizací sestavujících rozpočet podle rozpočtových pravidel nebo v případě informací vykazovaných v rámci Pomocného analytického přehledu. V důsledku zrušení povinnosti předávat přehled o peněžních tocích došlo také současně i k vypuštění výkazu peněžních toků jako součásti konsolidované účetní závěrky České republiky.

2.25 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou, a jejích dceřiných účetních jednotek či případně účetních jednotek pod společným vlivem jakožto činnost jednoho hospodářského subjektu. Aby účetní informace založené na tomto předpokladu byly pro uživatele konsolidované účetní závěrky užitečné, musí být při jejím sestavení použity účetní postupy specifické pro konsolidované účetní výkaznictví, obecně řečeno konsolidační metody.

Problematika konsolidovaného účetního výkaznictví je upravena směrnicí 2013/34/EU, na kterou navazují směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), ve znění pozdějších směrnic (dále též jen „směrnice 86/635/EHS“) a směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), ve znění pozdějších směrnic (dále též jen „směrnice 91/674/EHS“), ze kterých vychází stávající právní úprava.

Problematika sestavení konsolidované účetní závěrky je řešena v zákoně o účetnictví ve vazbě na zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech („zákon o obchodních korporacích“), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“), a následně v prováděcích vyhláškách k zákonu o účetnictví a Českých účetních standardech.

V případě prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví je v současné době konsolidace řešena ve třech samostatných vyhláškách:

- vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“),
- vyhláška č. 501/2002 Sb. a
- vyhláška č. 502/2002 Sb.

Lze konstatovat, že v zásadě všechny vyhlášky obsahují stejná ustanovení s některými odchylkami pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny.

Struktura úpravy z hlediska obsahu je taková, že stávající zákon o účetnictví upravuje povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, jakož i výjimky z této povinnosti, povinnost ověřit konsolidovanou účetní závěrku auditorem a otázky zveřejnění konsolidované účetní závěrky ve veřejném rejstříku. Prováděcí právní předpisy pak podrobněji upravují zejména strukturu a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky a jednotlivé metody konsolidace. Dosavadní právní úprava však v této oblasti v mnoha případech nenaplnuje požadavek, že povinnosti mají být ukládány zákonem, nikoliv podzákonným právním předpisem.

Konsolidovaná účetní závěrka může být sestavena buďto za použití českých právních předpisů upravujících účetnictví, anebo mezinárodních účetních standardů. Stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, resp. výjimka z této povinnosti platí i pro účetní jednotky (mateřské účetní jednotky), které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí mezinárodní účetní standardy. Důvodem je skutečnost, že v případě použití mezinárodních účetních standardů je podle práva EU pro vznik povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku určující národní úprava, tj. zákon o účetnictví.

Stávající právní úprava při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku vychází při určování ovládané a ovládající osoby z definice dané zákonem o obchodních korporacích. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má tedy ovládající účetní jednotka (mateřská účetní jednotka), která má alespoň jednu ovládanou účetní jednotku (dceřinou účetní jednotku). Dalším předpokladem pro vznik povinnosti či výjimky z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku je velikost skupiny. Stávající zákon o účetnictví v souladu se směrnicí 2013/34/EU definuje malou, střední a velkou skupinu, přičemž malá skupina nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu.

2.26 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska konsolidované účetní závěrky

Pro potřeby externích uživatelů je konsolidovaná účetní závěrka velice důležitá a její význam rapidně roste. Jedním z důvodů je i skutečnost, že Česká republika je zemí dceřiných společností, a proto je nutná větší transparentnost. Nová právní úprava se tak snaží zohlednit rovnováhu mezi zájmy externích uživatelů konsolidované účetní závěrky a zájmem účetních jednotek nebýt zbytečně zatěžován administrativními požadavky.

Návrh zákona o účetnictví upravuje ve vztahu ke konsolidaci i otázky, které byly doposud obsaženy v prováděcích právních předpisech. Jedná se zejména o použití metody plné konsolidace a oceňování podílu ve společně ovládané účetní jednotce a v přidružené účetní jednotce.

Podrobněji bude konsolidované výkaznictví, podobně jako doposud, upraveno prováděcím právním předpisem. Prováděcí předpis se však pro účely konsolidace nebude vztahovat na mateřské účetní jednotky, které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí mezinárodní účetní standardy. Nicméně stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, resp. výjimka z této povinnosti bude i nadále platit i pro mateřské účetní jednotky, které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí mezinárodní účetní standardy.

Obecným východiskem nové právní úpravy konsolidace je zpřesnění dosavadních nepřesností, náprava dosavadních nedostatků a reflektování trendů z pokročilých účetních standardizací (např. zpřesnění předpokladů společně se ZOK pro vznik vztahu ovládaní mezi účetními jednotkami, sjednocení obsahu konsolidované účetní závěrky s individuální účetní závěrkou nebo metoda ocenění podílu ve společně ovládané účetní jednotce).

Prívlastek „mateřská“ a „dceřiná“ je obecně českými i evropskými předpisy používán pro účely označení vztahu ovládaní mezi dvěma společnostmi. Při vymezení ovládaní se zachovává stávající konstrukt, kdy se ovládaní posuzuje na základě kritérií, které pro ovládaní stanoví zákon o obchodních korporacích.

Při kategorizaci konsolidačních celků je namísto pojmu „skupina účetních jednotek“ použit pojem „konsolidační celek“, který zahrnuje pouze mateřskou účetní jednotku a ty dceřiné účetní jednotky, které do konsolidačního celku mateřská účetní jednotka zahrne. Vymezení skupiny účetních jednotek bylo v dosavadní právní úpravě nepřesné, protože zahrnovalo též dceřiné účetní jednotky, které na základě rozhodnutí mateřské účetní jednotky nemusely být do konsolidačního celku zahrnuty. Tyto dceřiné účetní jednotky pak byly nesprávně zohledňovány při určení kategorie skupiny. Nově je proto tento nedostatek napraven v souladu s účetní směrnicí.

V oblasti kategorizace dochází k další změně, a to ve způsobu určování jednotlivých hodnot určujících kategorii konsolidačního celku (aktiva celkem, roční úhrnu čistého obrátu

a průměrný počet zaměstnanců), kdy dosavadní právní úprava požadovala jejich stanovení na konsolidovaném základě. Nově se umožňuje stanovit tyto též na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot plynoucí z konsolidačních úprav. V tomto případě se pak zákonné limity celkových aktiv a obrátu zvyšují o 20 %. Tato možnost vyplývá ze směrnice 2013/34/EU, kdy si mateřská účetní jednotka může sama vybrat, jaký způsob pro určení kategorie zvolí.

Navrhovaný zákon mění i okruh subjektů a případů, kdy vzniká povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Oproti stávající právní úpravě dochází k rozšíření okruhu subjektů, kterých by se tato povinnost měla týkat, neboť mateřskou účetní jednotkou s povinností sestavit konsolidovanou účetní závěrku se může stát jakákoliv účetní jednotka (nejen obchodní společnost, jak je tomu dle současné úpravy) s výjimkou účetní jednotky veřejného sektoru. Na druhé straně dochází k tomu, že dosavadní právní úprava výjimek z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení je rozšířena o možnost výjimky z této povinnosti v případě, že mateřská účetní jednotka je, včetně všech svých dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku zahrnuta v konsolidované účetní závěrce nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí konsolidující zahraniční účetní jednotka, která se řídí právem jiného státu než členského státu EU, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením směrnice 2013/34/EU.

Navrhovaný zákon dále zachovává současnou úpravu v oblasti metody plné konsolidace, pomocí které jsou dceřiné účetní jednotky zahrnuty v konsolidované účetní závěrce. Mění se nicméně způsob vykazání společně ovládaných účetních jednotek v konsolidované účetní závěrce, které byly dle dosavadní právní úpravy zahrnuty pomocí metody poměrné konsolidace, ale nově je vykazován pouze podíl v takové účetní jednotce (tj. nedochází již k vykazání poměrné části čistých aktiv společně ovládané účetní jednotky).

Podíl ve společně ovládané účetní jednotce je dle navrhovaného zákona oceňován ekvivalenční hodnotou stejně jako podíl v přidružené jednotce. Další změnou je to, že navrhovaný zákon již nenahliží na ekvivalenční metodu jako na konsolidační metodu, kdy současný zákon o účetnictví používal pojem “metoda konsolidace ekvivalencí (protihodnotou)”.

Oproti stávající právní úpravě je nově jasně vymezeno období, za které se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, tzv. konsolidační účetní období. Výchozím řešením je konsolidační účetní období odpovídající individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky, mateřská účetní jednotka nicméně může konsolidační účetní období odvodit také od účetního období nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky (respektive několika dceřiných účetních jednotek souhrnně nejvýznamnějších) v rámci konsolidačního celku nebo od účetního období nejvyššího počtu dceřiných účetních jednotek se stejným individuálním účetním obdobím. Dále rovněž dochází k výslovnému uvedení zdrojů informací, ze kterých se vychází při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky.

Nově navrhovaný zákon také jasně stanoví, že konsolidovanou účetní závěrku tvoří konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu a konsolidovaný výkaz peněžních toků, které obsahují informace, jejichž absence by mohla významně omezit kvalitu a vypovídací schopnost konsolidované účetní závěrky. Výslovné uvedení tak zvyšuje právní jistotu pro účetní jednotky, které doposud musely z jiných částí současného zákona nebo vyhlášek dovozovat, zda jsou tyto výkazy součástí konsolidované účetní závěrky či nikoli.

V neposlední řadě je nově řešena i měna, ve které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka, kdy touto měnou může být jakákoliv měna. Důvodem zavedení této možnosti je vyhovět

potřebám mateřské účetní jednotky při volbě měny vykazování konsolidované účetní závěrky, kdy důvodem volby může být např. požadavek zahraniční burzy nebo skutečnost, že dceřiné účetní jednotky sestavují své výkazy v jiné měně než mateřská účetní jednotka.

2.27 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska konsolidované účetní závěrky České republiky

Oblast sestavování účetních výkazů za Českou republiku na konsolidované bázi (účetní konsolidace státu) se odchyľuje od současné konsolidace jiných účetních jednotek a zároveň i samotný proces konsolidace je vzhledem k postavení veřejného a soukromého sektoru mírně odlišný. Současný zákon stanoví povinnost sestavit účetní výkazy za Českou republiku a dále stanovuje povinnost účetním jednotkám zahrnutým do konsolidačního celku Česká republika poskytnout svoji účetní závěrku a veškeré ostatní účetní záznamy potřebné pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

Prováděcí vyhláškou pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku je vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů. Tato vyhláška stanovuje podmínky způsobu sestavení účetních výkazů za Českou republiku, zejména vymezení konsolidačních celků státu, podmínky významnosti pro zahrnutí do konsolidačních celků státu, rozsah a způsob použití metod konsolidace a určení odchylek. Poskytování relevantních účetních výkazů vybraných účetních jednotek Ministerstvu financí nejen pro účely konsolidace pak upravuje vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

2.28 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska konsolidované účetní závěrky České republiky

Navrhovaná právní úprava konsolidovaného výkaznictví ČR přebírá dosavadní věcné řešení. Pro adresáty těchto norem tak nedochází k odchýlení se od dosavadní úpravy. Část právní úpravy, která adresátům ukládá povinnosti a doposud byla zakotvena pouze v prováděcích právních předpisech, je však nově upravena na úrovni zákona. Jedná se zejména o

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

Nový zákon o účetnictví upravuje novou terminologii konsolidace státu, která více odpovídá terminologii použité při konsolidaci podnikatelských účetních jednotek. Pojem „účetní výkazy za Českou republiku“ je nahrazen pojmem „konsolidovaná účetní závěrka České republiky“. Entity zahrnuté do konsolidované účetní závěrky České republiky se nově nazývají subjekty konsolidace státu, přičemž některé z nich mají navíc postavení tzv. spravujících jednotek. Pojem subjekt konsolidace státu byl zvolen rovněž s ohledem na skutečnost, že nikoliv všechny entity zahrnuté do konsolidace státu jsou účetními jednotkami podle nového zákona o účetnictví.

Nový zákon o účetnictví rovněž výslovně vymezuje povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky, kterou ukládá Ministerstvu financí. V souvislosti s touto povinností pak upravuje také základní povinnost součinnosti subjektů konsolidace státu při poskytování účetních dokumentů a údajů pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. V návaznosti na tuto součinnost subjektů konsolidace státu upravuje nový zákon o účetnictví na obecné úrovni rovněž způsob poskytování účetních dokumentů nebo údajů účetními jednotkami veřejného sektoru Ministerstvu financí.

Těžištěm podrobné úpravy konsolidace státu však, podobně jako doposud, bude vyhláška Ministerstva financí, jejímž obsahem bude právní úprava způsobu sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky.

2.29 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska vykazování informací mimo účetní závěrku

Účetní výkaznictví se neomezuje pouze na vykazování finančních informací o účetní jednotce, ale zahrnuje také vykazování informací nefinančního charakteru (např. informace o jejím předpokládaném vývoji nebo informace o faktorech udržitelnosti). Pouze kombinací obojího lze získat ucelenou představu o účetní jednotce jako celku. Tato oblast je harmonizována s právem EU a vychází ze směrnice 2013/34/EU.

Podle stávající právní úpravy v oblasti účetnictví mají některé účetní jednotky povinnost vyhotovit

- výroční zprávu,
- zprávu o udržitelnosti, která je součástí výroční zprávy,
- zprávu o platbách do veřejných rozpočtů a
- zprávu o daních z příjmů.

Výroční zpráva ve smyslu zákona o účetnictví je chápána dvojím způsobem. Na jedné straně představuje dokument s vlastním obsahem, který na roční bázi uceleně, vyváženě a komplexně informuje o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení povinného subjektu. Na druhé straně je zároveň nosičem, do něž účetní jednotky vkládají své účetní závěrky, zprávy auditora apod. Kromě informací požadovaných zákonem o účetnictví může výroční zpráva obsahovat i informace a dokumenty, které je účetní jednotka povinna uvádět či vyhotovit podle jiných právních předpisů. Výroční zprávu podle stávajícího zákona o účetnictví vyhotovují pouze ty účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo kterým to stanoví jiný právní předpis.

Zpráva o udržitelnosti

Na stále zvyšující se poptávku i po jiných než finančních informacích a v kontextu udržitelných financí byla přijata směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (dále jen „CSRD“) týkající se podávání zpráv o udržitelnosti.

Stávající zákon o účetnictví implementoval požadavky této směrnice pouze částečně. Povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti se týká obecně obchodních společností. V případě úvěrových institucí (banky, spořitelny a úvěrní družstva a systémově významný obchodník), pojišťoven a zajišťoven na ně tato povinnost dopadá bez ohledu na jejich právní formu. Předpokladem je, že se jedná o:

a) velkou účetní jednotku, která je současně subjektem veřejného zájmu a průměrný počet zaměstnanců je vyšší než 500.

b) konsolidující účetní jednotkou (mateřskou účetní jednotkou), která je současně subjektem veřejného zájmu, velké skupiny účetních jednotek s průměrným počtem zaměstnanců za účetní období vyšším než 500.

Náběh povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti byl podle CSRD rozdělen do 4 fází, přičemž Česká republika implementovala pouze první fázi.

Dne 16. dubna 2025 byla v Úředním věstníku Evropské unie zveřejněna směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2025/794 ze dne 14. dubna 2025, kterou se mění směrnice (EU) 2022/2464 a (EU) 2024/1760, pokud jde o data, od nichž mají členské státy uplatňovat některé požadavky na podávání zpráv podniků o udržitelnosti a náležitou péči podniků v oblasti udržitelnosti. Tato směrnice označovaná jako stop the clock odsunula další fáze náběhu povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti o 2 roky.

Zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

V zájmu zajištění větší transparentnosti v oblasti plateb odváděných vládám byla do zákona o účetnictví v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU transponována povinnost uvádět významné platby odváděné podniky vládám zemí, v nichž působí. Povinnost se týká těch účetních jednotek, které jsou činné v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby lesa v původních lesích.

Stávající zákon tak ukládá povinnost vyhotovit tuto zprávu všem velkým účetním jednotkám, včetně subjektů veřejného zájmu, s výjimkou vybraných účetních jednotek. Zákon však tuto povinnost rozšířil jak na podnikatelské, tak i nepodnikatelské účetní jednotky, které však vzhledem k charakteru své činnosti této povinnosti nepodléhaly.

Zpráva o daních z příjmů

Povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů byla zavedena do zákona o účetnictví v návaznosti na směrnici Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. listopadu 2021, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami. Smyslem vyhotovení zprávy o daních z příjmů je poskytnout informace o tom, jaké daně jsou placeny v různých státech v případě, že účetní jednotka působí přeshraničně. V případě, že účetní jednotka vykonává podnikatelskou činnost pouze na území České republiky, tato povinnost se na ni nevztahuje. Z povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů jsou vyloučeny i banky a spořitelny a úvěrní družstva, neboť obdobná povinnost je jim uložena jiným předpisem.

2.30 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska zprávy vedení

Navrhovaná právní úprava reflektuje řadu faktorů. Jedním z nich je silící tlak na zvyšování transparentnosti v oblasti nefinančních a dalších informací, nejen u obchodních společností, který vyplývá jak z Akčního plánu EU pro udržitelné finance, tak ze strany uživatelů účetních informací a vyžaduje podrobnější právní úpravu.

Dalším faktorem je postavení výroční zprávy v právním řádu. Pojem „výroční zpráva“ v současnosti užívá více než 150 platných a účinných právních předpisů, přičemž není ve všech případech zřejmé, zda se jedná o výroční zprávu ve smyslu zákona o účetnictví, nebo o výroční zprávu *sui generis* podle daného zvláštního zákona. V rámci ukládání povinnosti účetním jednotkám zahrnout do výroční zprávy další informace a dokumenty podle daného zvláštního

zákona rovněž často dochází k duplicitám ohledně obsahu výroční zprávy stanoveného zákonem o účetnictví (zvláštní zákon například často stanoví, že obsahem výroční zprávy je mimo jiné účetní závěrka regulovaného subjektu, což však již vyplývá z obecné úpravy zákona o účetnictví). Vzhledem k této skutečnosti, a dále také k terminologické změně provedené směrnicí 2013/34/EU spočívající v nahrazení pojmu „výroční zpráva“ pojmem „zpráva vedení“, byl pojem výroční zpráva v navrhovaném zákoně o účetnictví zcela opuštěn.

Zpráva vedení podle navrhovaného zákona svou povahou v zásadě odpovídá dosavadní výroční zprávě a představuje zprávu s vlastním obsahem, jejímž cílem je poskytnout ucelený a vyvážený popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace.

Samostatnou částí zprávy vedení je i zpráva o udržitelnosti. V souvislosti s vývojem v EU a snahou snížit administrativní zátěž se nově navrhuje zúžení rozsahu působnosti. Nově se navrhuje zvýšit limit počtu zaměstnanců z 500 na 1000 zaměstnanců za účetní období. Zároveň se doplňuje, aby povinné podniky nepožadovaly po podnicích v hodnotovém řetězci bez povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti informace, které jsou nad rámec informací požadovaných dobrovolnými standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti vydaných organizací EFRAG.

2.31 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska ověřování vykazovaných informací

Vzhledem k významnému postavení některých účetních jednotek, ať již z důvodu rozsahu nebo povahy jejich činnosti, existuje zájem na posílení důvěryhodnosti informací vykazovaných v jejich účetní závěrce a obecněji i výroční zprávě, a to prostřednictvím ověření účetní závěrky nezávislým auditorem podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“).

Cílem ověření účetní závěrky je poskytnout s přiměřenou jistotou uživatelům účetních informací záruku, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky. Díky němu lze kupříkladu omezit výskyt účelového zkreslování účetních částek jejich nadhodnocováním či podhodnocováním. Ověření účetní závěrky je rovněž vhodným nástrojem ochrany osob s majetkovou účastí v účetní jednotce, jakož i kterýchkoliv třetích osob, které mají zájem na získání věrohodných účetních informací o finanční situaci a finanční výkonnosti konkrétní účetní jednotky, například s ohledem na vzájemné obchodní vazby.

Stávající zákon o účetnictví na obecné úrovni vymezuje subjekt i předmět ověření. Povinnost ověření účetní závěrky však může stanovit i jiný právní předpis a zároveň rozšířit ověření i na jiné dokumenty, které má účetní jednotka povinnost vyhotovit.

Současná právní úprava vychází z požadavků směrnice 2013/34/EU. Tato směrnice ukládá povinnost ověřit auditorem účetní závěrku a výroční zprávu podle jednotlivých kategorií účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi. Požadavky na ověření účetní závěrky a výroční zprávy byly do stávajícího znění zákona o účetnictví zapracovány a z praktických důvodů byla tato povinnost rozšířena i na ostatní účetní jednotky (tj. i účetní jednotky, které nejsou obchodními společnostmi) splňující stanovené podmínky.

Ověření auditorem povinně podléhá účetní závěrka a výroční zpráva

- velkých účetních jednotek, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- středních účetních jednotek,

- malých účetních jednotek, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhnou nebo překročí alespoň jednu z hodnot stanovených pro celkovou hodnotu aktiv, roční úhrn čistého obrátu nebo průměrný počet zaměstnanců a
- ostatních malých účetních jednotek, pokud k rozvahovému dni účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhnou nebo překročí alespoň dvě hodnoty uvedené v předchozím bodě.

Konsolidovaná účetní závěrka a konsolidovaná výroční zpráva musí být auditorem ověřeny vždy, s výjimkou konsolidované účetní závěrky České republiky.

Ověření podléhá i zpráva o udržitelnosti, nicméně je stanoven jiný režim pro ověřování těchto informací. Smyslem je zabránit uvádění klamavých či zavádějících informací. Podle stávajícího zákona ověření zprávy o udržitelnosti provádí pouze auditor, který splnil požadavky zákona o auditorech ve vztahu ke zprávě o udržitelnosti.

2.32 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska ověřování vykazovaných informací

Návrh nového zákona o účetnictví zužuje okruh účetních jednotek, kterým ukládá povinnost zajistit povinný audit. Navrhuje se, že povinnost zajistit povinný audit se nově nebude vztahovat na účetní jednotky spadající do kategorie malých účetních jednotek. Tato povinnost naopak zůstane uložena všem účetním jednotkám z kategorie velkých a středních účetních jednotek. Výjimku představují účetní jednotky, které mají povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a kterým je povinnost zajistit povinný audit uložena bez ohledu na kategorii, do níž jsou zařazeny. Tento krok reflektuje minimální standard upravený směrnicí 2013/34/EU a představuje nezanedbatelné snížení administrativní zátěže pro malé účetní jednotky s ohledem na skutečnost, že provádění povinného auditu na základě zákona o účetnictví nebylo v jejich případě natolik významné – roli akcionářů nebo společníků v malých účetních jednotkách totiž často zastávají osoby, které ujištění auditora potřebují v omezené míře.

Lze doplnit, že z hlediska počtu subjektů tvořily v posledních letech malé účetní jednotky téměř polovinu celkového počtu auditovaných účetních jednotek. Rovněž lze v souvislosti s tím upozornit také na skutečnost, že v České republice dle dat Komory auditorů ČR došlo za posledních deset let k poklesu počtu auditorů a asistentů auditora zhruba o pětinu.¹¹ Naproti tomu počet auditovaných účetních jednotek za stejné období vzrostl o více než pětinu.

Účetní jednotky, kterým navrhovaný zákon povinnost zajistit povinný audit neukládá, budou moci povinný audit provádět na základě svého rozhodnutí, budou-li tím například chtít zvýšit věrohodnost svých účetních výkazů. O ověření ve smyslu povinného auditu se však bude jednat pouze tehdy, bude-li předmětem tohoto ověření naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti, případně jiných vykazovaných změn finanční situace účetní jednotky podávaného účetní závěrkou, tj. ověřována je kompletní účetní závěrka, nikoliv pouze její vybrané části. Navrhovanou právní úpravou není dotčena skutečnost, že povinnost zajistit povinný audit může být, podobně jako doposud, účetním jednotkám ukládána zvláštními zákony.

¹¹ KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *30 let Komory auditorů ČR*. Praha: dhMedia, 2023. ISBN: 978-80-86679-60-0.

V případě ověřování informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti zůstává zachován stávající stav.

2.33 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska zveřejňování vykazovaných informací

Požadavek na zveřejňování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky ve veřejném rejstříku byl do stávajícího zákona o účetnictví transponován na základě směrnice 2013/34/EU. Povinnost zveřejňovat účetní závěrku, popřípadě též výroční zprávu, zprávu o udržitelnosti, zprávu auditora a zprávu o daních z příjmů ve veřejném rejstříku mají účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku nebo ty, kterým tuto povinnost uloží zvláštní právní předpis, a to v rozsahu, v jakém byla sestavena či ověřena auditorem.

Co se týče zveřejňování účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru, dosavadní právní úprava předpokládala, že Ministerstvo financí uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup pouze účetní závěrky účetních jednotek, které jsou organizačními složkami státu. V praxi však již jsou uveřejňovány účetní závěrky v zásadě všech účetních jednotek veřejného sektoru. Navrhovaná právní úprava tedy rozšiřuje rozsah účetních jednotek, jejichž účetní závěrky jsou prostřednictvím Ministerstva financí uveřejňovány, v souladu s aktuálním stavem.

Z důvodu dlouhodobého problému s neplněním povinnosti zveřejnit účetní závěrku (popřípadě též výroční zprávu a zprávu auditora) ve veřejném rejstříku založením do sbírky listin (za rok 2017 nezveřejnilo 68 % společností) byla vytvořena pracovní skupina složená z pověřených osob z řad Ministerstva financí, Ministerstva spravedlnosti České republiky, Generálního finančního ředitelství a dalších odborníků. Na základě závěrů této pracovní skupiny byla v roce 2021 do stávajícího zákona přidána možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodními korporacemi a nepodléhají dohledu České národní banky, zveřejnit účetní závěrku ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně, jemuž v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), byla účetní závěrka poskytnuta společně s daňovým tvrzením. Další úkony spojené s vložením této účetní závěrky do sbírky listin veřejného rejstříku následně činí příslušné správní orgány a povinnost účetní jednotky je tímto splněna.

2.34 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska zveřejňování vykazovaných informací

Navrhovaná právní úprava zachovává povinnost zveřejnit účetní závěrku a další dokumenty ve veřejném rejstříku. Vzhledem k naplnění cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací externím uživatelům, je tato povinnost vnímána jako klíčová.

Nově zákon stanoví, že zveřejňované dokumenty se zveřejňují ve znění, v jakém byly ověřeny auditorem a schváleny orgánem účetní jednotky k tomu příslušným, pokud takovému schválení podléhají.

Zveřejnění se provádí uložením do sbírky listin veřejného rejstříku (nebo jiné evidence), ve kterém je účetní jednotka zapsána. Nově zákon uvádí, co se veřejným rejstříkem pro účely účetnictví rozumí. Zveřejňování tak nově dopadá na širší skupinu subjektů (např. církve).

12 měsíců ode dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, za podmínek stanovených zákonem o účetnictví zveřejní mezitímní účetní závěrka sestavená ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den nebo den, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, a zahajovací rozvaha a její příloha sestavené k rozhodnému dni nebo dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

Možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodními korporacemi, zveřejnit účetní závěrku ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně, zůstává zachována.

Dále je samostatně upraveno zveřejnění v případě dokumentu rovnocenného zprávě o platbách do veřejných rozpočtů.

Navrhovaný zákon však nepřebírá ustanovení § 21b zákona o účetnictví, kde se upravuje zveřejňování prostřednictvím České národní banky. Povinnost zveřejnit zprávu vedení ve veřejném rejstříku tak nebude možné splnit předáním výroční zprávy České národní bance jako doposud, byť by se jednalo o účetní jednotku, která podléhá dohledu České národní banky.

V souvislosti s přijetím nařízení EU, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo (dále jen „ESAP“), do nového zákona implementují požadavky na zpřístupnění informací v ESAP. Zpřístupnění informací v ESAP se provádí prostřednictvím České národní banky. Účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti předá České národní bance za účelem uveřejnění v ESAP následující účetní dokumenty:

- a) řádnou účetní závěrku,
- b) zprávu vedení, jejíž součástí je i zpráva o udržitelnosti,
- c) zprávu o udržitelnosti, pokud není součástí výroční zprávy,
- d) zprávu auditora o povinném auditu a zprávu o ověření zprávy o udržitelnosti a
- e) zprávu o platbách do veřejných rozpočtů.

Zákon v souladu s požadavky směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa stanoví technické požadavky na účetní dokumenty.

2.35 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska přestupků

Úprava účetních přestupků v dosavadním zákoně o účetnictví odlišuje několik subjektů přestupků, pro něž zvlášť stanoví skutkové podstaty jednotlivých přestupků, kterých se tyto subjekty v návaznosti na zákonem uložené povinnosti mohou dopustit. Zvlášť jsou formulovány skutkové podstaty přestupků pro účetní jednotky, které nejsou podnikateli, pro konsolidující účetní jednotky (mateřské účetní jednotky), pro účetní jednotky vedoucí jednoduché (peněžní) účetnictví, a v neposlední řadě také pro ostatní účetní jednotky nespádající do žádné z předchozích skupin a pro osoby odpovědné za vedení účetnictví. Členění přestupků podle subjektů se však ve většině případů jeví jako nadbytečné, neboť řada povinností stanovených zákonem je uvedeným subjektům společná a skutkové podstaty přestupků se co do objektu a objektivní stránky shodují.

Základní sankcí za účetní přestupky je podle dosavadního zákona pokuta, jejíž horní hranice je vymezena dvojím způsobem – pro některé skutkové podstaty je určena procentem z celkové hodnoty aktiv účetní jednotky nebo celkové hodnoty konsolidovaných aktiv konsolidující účetní jednotky, pro některé skutkové podstaty je určena pevnou částkou. Namísto pokuty lze, v souladu se subsidiární právní úpravou v zákoně o přestupcích, rovněž uložit napomenutí.

Promlčecí doba účetních přestupků se v současné době subsidiárně řídí úpravou promlčecí doby v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o přestupcích“). V kombinaci se způsobem, kterým je určena horní hranice pokuty za účetní přestupky, tj. nikoliv pevnou částkou, činí promlčecí doba 1 rok, nejdéle však 3 roky od spáchání přestupku. Takto stanovená délka promlčecí doby se však ukázala jako nedostatečná pro efektivní zjišťování a sankcionování účetních přestupků příslušnými správními orgány, tím

spíše, je-li dnem spáchání účetního přestupku první den následujícího účetního období (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 10/2018-45). Správní orgán se o existenci účetní závěrky dozvídal z daňového přiznání účetních jednotek až čtvrt či půl roku po počátku běhu promlčecí doby. Na krátkou promlčecí dobu účetních přestupků bylo v minulosti opakovaně upozorňováno jak správními orgány příslušnými k vedení řízení o přestupku, tak i například Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76).

2.36 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska přestupků

Úprava přestupků podle zákona o účetnictví představuje *lex specialis* k úpravě přestupkového práva obsažené v zákoně o přestupcích. Zákon o účetnictví proto obsahuje jen dílčí úpravu vybraných institutů, které se od obecné úpravy odchyľují, a v případech neupravených tímto zákonem se subsidiárně použijí ustanovení zákona o přestupcích.

Kontrola dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví a ukládání pokut podle těchto právních předpisů spadá podle § 10 odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, do věcné působnosti finančních úřadů.

Ze subsidiarity zákona o přestupcích vychází zejména vznik odpovědnosti za přestupek právnických osob a podnikajících fyzických osob, které jsou relevantními subjekty z hlediska účetních přestupků. Předpoklady pro vznik jejich odpovědnosti za účetní přestupek, u nichž se vyžaduje kumulativní splnění, jsou:

- porušení právní povinnosti uložené osobě,
- porušení povinnosti jednáním fyzické osoby, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě nebo podnikající fyzické osobě, a
- k porušení povinnosti dojde při činnosti právnické osoby nebo podnikající fyzické osoby, v přímé souvislosti s její činností, ku prospěchu této osoby nebo v jejím zájmu.

Této odpovědnosti se může účetní jednotka zprostit splněním zákonných podmínek uvedených v § 21 a § 23 zákona o přestupcích. Odpovědnost právnických a podnikajících fyzických osob za účetní přestupek je tedy postavena na objektivní odpovědnosti s možností liberace a pro její vznik tak není rozhodné, zda byla v daném případě zjištěna konkrétní fyzická osoba, jejíž jednání je právnické osobě nebo podnikající fyzické osobě přičitatelné.

Objektem, tedy zájmem chráněným zákonem, je naplňování cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací externím uživatelům nezbytných zejména pro jejich rozhodování. Smyslem navrhovaných účetních přestupků je proto zajistit, aby externím uživatelům byly dávány k dispozici účetní informace, a zároveň aby se jednalo o informace požadované kvality, které pravdivě a úplně vypovídají o finanční situaci, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změnách finanční situace.

Primárním předmětem ochrany v oblasti účetních přestupků je, v souladu s celkovou koncepcí nového zákona o účetnictví, informační hodnota účetního výkaznictví, která je klíčová jak pro informované ekonomické rozhodování externích uživatelů, tak pro případné posuzování hospodaření s veřejnými prostředky. Účetní výkaznictví je rovněž nezastupitelným zdrojem informací pro správné zjištění a stanovení daně.

Subjektem neboli pachatelem účetních přestupků může být až na výjimky pouze účetní jednotka. Jinými slovy, konkrétní fyzická osoba, která jednala za účetní jednotku, a jejímž jednáním byla fakticky naplněna objektivní stránka skutkové podstaty přestupku, není podle

nového zákona o účetnictví pachatelem účetního přestupku. Výjimku z tohoto pravidla představuje odpovědnost účetních jednotek, které jsou entitou bez právní osobnosti. V těchto případech, byť je subjektem přestupku tato entita jako účetní jednotka, se vzhledem k absenci právní osobnosti na její místo fakticky staví osoba, která za takovou účetní jednotku jedná v oblasti účetnictví.

Toto pojetí vyhovuje minimálnímu požadavku odpovědnosti za sestavování a zveřejňování účetních závěrek podle čl. 33 směrnice 2013/34/EU, která ponechává stanovení vhodných pravidel i rozsahu odpovědnosti na vnitrostátním právu členských států tak, aby byla vždy zajištěna odpovědnost vybraných subjektů přinejmenším vůči podniku. V souladu s touto směrnicí může členům správních, řídicích i dozorčích orgánů právnických osob vzniknout povinnost nahradit škodu způsobenou porušením svých povinností, a to zejména na základě obecné úpravy odpovědnosti za porušení povinnosti péče řádného hospodáře podle § 2910 a § 2913 občanského zákoníku ve spojení s § 159 občanského zákoníku, přičemž může dojít i k jejich zákonnému ručení za dluhy právnické osoby podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku. V případě zaměstnanců připadá v úvahu odpovědnost za škodu podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Z hlediska subjektivní stránky, tj. zavinění, navrhovaná právní úprava vychází ze subsidiarity zákona o přestupcích, a tudíž se i v oblasti účetních přestupků z hlediska zavinění prosadí rozdílné pojetí odpovědnosti za přestupek fyzické osoby, podnikající fyzické osoby a osoby právnické. V případě účetní jednotky, která je z povahy věci vždy podnikající fyzickou osobou nebo právnickou osobou, se proto odpovědnost za účetní přestupek posuzuje bez ohledu na zavinění. Za splnění předpokladů stanovených v zákoně o přestupcích je však možné, aby se tato účetní jednotka odpovědnosti za účetní přestupek zprostila (tj. jedná se o objektivní odpovědnost).

Objektivní stránka účetních přestupků je vymezena vždy v jednotlivých ustanoveních. V novém zákoně o účetnictví je navrhována zobecněná formulace objektivní stránky skutkové podstaty, která vychází z nové koncepce základní povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací, jejímž důsledkem je opuštění výčtu zvláštních skutkových podstat pro každou samostatně upravenou povinnost podle stávajícího zákona o účetnictví. Tato úprava přispěje ke značnému zpřehlednění právní úpravy účetních přestupků. Koncepce účetních přestupků navrhovaná v novém zákoně o účetnictví je výsledkem restrukturalizace dosavadní právní úpravy, jejímž cílem je odstranit její nedostatky, které jsou příčinou aplikačních obtíží.

Nový zákon o účetnictví ustoupil od dosavadní koncepce přestupků. Tím zároveň dojde i k celkovému zpřehlednění právní úpravy účetních přestupků.

Základním přestupkem je přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, který je založen porušením obecné povinnosti zajistit zveřejnění nebo uveřejnění vykazovaných informací. Tento základní přestupek je dále doplněn přestupkem zkreslování vykazovaných informací, jehož cílem je postihnout zkreslování údajů v účetní závěrce, resp. poskytování neúplných, nesprávných nebo zkreslených účetních informací uživatelům těchto informací, kteří by na základě takových informací mohli učinit rozhodnutí ke své újmě. Po vzoru dosavadního zákona o účetnictví postihuje nový zákon o účetnictví taktéž nevedení účetnictví, resp. nevedení účetnictví vůbec nebo nevedení účetnictví v souladu s požadavky nového zákona o účetnictví. V oblasti účetnictví veřejného sektoru je i nadále postihováno porušení povinností v rámci součinnosti při sestavování konsolidované účetní závěrky České republiky a poskytování účetních dokumentů a údajů pro potřeby státu, a to formou samostatného přestupku.

Přestupky týkající se nezveřejnění nebo neuveřejnění účetní závěrky a dalších dokumentů podle zákona o účetnictví (např. zprávy o daních z příjmů nebo informace o daních z příjmů), jakož i přestupky spočívající ve zveřejnění těchto informací v nesprávném znění nebo jejich zkreslení, mají povahu tzv. trvajících přestupků. Výjimku tvoří pouze přestupek porušení informační povinnosti v oblasti udržitelnosti (§ 247). Podle § 8 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky, je trvajícím přestupkem takové jednání, při němž pachatel vyvolá a následně udržuje protiprávní stav, nebo pouze udržuje stav vyvolaný jiným subjektem. Na rozdíl od tzv. poruchových přestupků, které postihují pouze samotné vyvolání protiprávního stavu, je u trvajících přestupků postihováno i jeho další udržování, které je považováno za společensky závažnější (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 6 As 57/2012-28).

Účelem zveřejňování účetních dokumentů je umožnit vnějším uživatelům účetních informací činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí, jak vyplývá z § 2 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Pokud účetní jednotka tyto dokumenty nezveřejní, dochází k narušení tohoto cíle a k omezení přístupu veřejnosti k informacím, které mají být podle zákona dostupné. Takový stav může vést ke snížení kvality rozhodování uživatelů těchto informací. Z tohoto důvodu je udržování protiprávního stavu (tedy pokračující nezveřejnění dokumentu) považováno za závažnější než samotné porušení povinnosti dokument zveřejnit.

Přestupku se účetní jednotka (nebo zahraniční účetní jednotka) dopouští tím, že ve stanovené lhůtě nezveřejní dokument, k jehož zveřejnění ji zákon zavazuje, a tento stav dále udržuje. Protiprávní stav má přitom pachatel pod svou kontrolou, neboť jej může kdykoliv ukončit dodatečným zveřejněním dokumentu. Tato skutečnost je významná i z hlediska posuzování odpovědnosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2021, č. j. 44 A 19/2020-17).

S cílem účetního výkaznictví poskytnout vnějším uživatelům účetní informace užitečné pro jejich ekonomické rozhodování neoddělitelně souvisí také nutnost zajistit, aby informace, které jsou vnějším uživatelům účetními jednotkami dány k dispozici, byly správné, úplné a nezkrácené. Z tohoto důvodu je nezbytné postihovat nejen úplné odepření účetních informací vnějším uživatelům, které by jim podle tohoto zákona měly být poskytnuty, ale rovněž zveřejnění (popř. uveřejnění) nesprávných, neúplných nebo zkreslených informací, které by vnějšího uživatele vedly k rozhodnutí, které by neučinil, kdyby měl k dispozici bezvadné informace. Přestupku se v této souvislosti pachatel dopustí tehdy, když vyvolá protiprávní stav zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky, která je nesprávná, neúplná nebo zkreslená, nebo zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky a dalších dokumentů v jiném znění, než ve kterém byly ověřeny, a tento protiprávní stav nadále udržuje. Protiprávní stav má přitom pachatel i v těchto případech pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit zveřejněním nebo uveřejněním správných dokumentů.

Pro vynucování procesních povinností v účetnictví se použije obecný režim podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

Za trvající přestupek nelze považovat ani přestupek proti vedení účetnictví, neboť protiprávní jednání spočívající v porušení povinnosti řádně tvořit účetní informace a splňovat požadavky na jejich průkaznost představuje v každém účetním období samostatné jednání naplňující skutkovou podstatu tohoto přestupku. Jinými slovy účetní jednotka, která se v několika účetních obdobích dopouští pochybení při vedení účetnictví, spáchá v každém účetním období samostatný přestupek proti vedení účetnictví, a nikoliv přestupek jediný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, sp. zn. 2 Afs 7/2016).

S ohledem na nedostatečnou délku promlčecí doby podle dosavadního zákona o účetnictví, která subsidiárně vyplývá ze zákona o přestupcích, upravuje nový zákon o účetnictví zvláštní

délku promlčecí doby pro účetní přestupky v délce 4 roky, nejdéle však 10 let od spáchání přestupku. Tato promlčecí doba by měla poskytovat dostatečný časový prostor správním orgánům pro rozhodnutí o přestupku a případné uložení sankce.

Jako základní druh správního trestu upravuje nový zákon o účetnictví i nadále pokutu, jejíž výše je však stanovena odlišně od dosavadní úpravy. Horní hranice sazby pokuty se odvozuje od hodnoty aktiv celkem. Jelikož je horní hranice sazby pokuty odvozena od hodnoty aktiv celkem, je upravena i možnost určení jejich výše kvalifikovaným odhadem, nelze-li jejich skutečnou výši zjistit. Kvalifikovaným odhadem určí hodnotu aktiv celkem správní orgán příslušný k řízení o přestupku. Správní orgán přitom vychází ze svých poznatků o činnosti účetní jednotky, které má být pokuta uložena, a ze skutečné výše aktiv celkem u srovnatelných účetních jednotek.

U účetních jednotek používajících peněžní účetnictví je horní hranice pokuty stanovena fixní částkou. Horní hranice pokut zohledňuje jak reálnou výši ukládaných pokut na jedné straně, tak i zájem na zachování preventivního (odstrašujícího) účinku pokuty na straně druhé. V případě přestupků účetních jednotek veřejného sektoru se horní hranice pokuty odvozuje od výše celkových nákladů a je pro jednotlivé přestupky omezena maximální výší. Nelze-li skutečnou výši celkových nákladů účetní jednotky zjistit, určí ji správní orgán příslušný k řízení o přestupku kvalifikovaným odhadem. Správní orgán přitom vychází ze svých poznatků o činnosti účetní jednotky, které má být pokuta uložena, a ze skutečné výše celkových nákladů u srovnatelných účetních jednotek.

3 Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

Základní meze pro uplatňování právních předpisů stanoví Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Návrh zákona je v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle kterého slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Navrhovaná právní úprava je rovněž v souladu s příslušnými ustanoveními Listiny. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). Kromě toho je nutno dbát i mezi vyplývajících z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky a garantuje dodržování základních lidských práv a svobod.

4 Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajících pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

S poukazem na sekundární právo Evropské unie lze konstatovat, že také v tomto ohledu předkládaná právní úprava respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

Navrhovaná právní úprava je v souladu s relevantním sekundárním právem Evropské unie v oblasti účetnictví, především v souladu s následujícími právními předpisy:

- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008 ze dne 11. března 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních standardů, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi,
- směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. listopadu 2021, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa a ve znění směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o úpravy kritérií velikosti pro mikropodniky a malé, střední a velké podniky nebo skupiny,
- směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51 ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
- směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51 ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
- směrnice Rady ze dne 13. února 1989 o povinnostech poboček usazených ve členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo tento členský stát, pokud se jedná o zveřejňování ročních účetních dokladů (89/117/EHS), a

- směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu 2011 o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, ve znění směrnice Rady (EU) 2024/1265 ze dne 29. dubna 2024, kterou se mění směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států.

Ve výčtu právních předpisů EU nebyly uvedeny všechny směrnice EU, neboť některé z nich byly zrušeny (případ směrnice 2001/65/ES) nebo jejich obsah byl nahrazen jiným (případ směrnice 2014/95/EU) nebo jsou z hlediska implementace nerelevantní, neboť z nich nevyplývá povinnost pro ČR požadavky těchto směrnic implementovat do českého právního řádu (případ směrnice 2014/102/EU nebo 2024/1306).

Účetnictví neziskových účetních jednotek, jakož i peněžní účetnictví, není na úrovni Evropské unie regulováno. V případě účetních jednotek veřejného sektoru je značnou neznámou budoucí vývoj projektu evropských účetních standardů (EPSAS) realizovaného Evropskou komisí – Eurostatem. Dosavadní výstupy však naznačují možnost pro členské státy nepodílet se přímo na vývoji a implementaci těchto standardů a neúčastnit se jich. Místo implementace těchto evropských standardů by bylo členskému státu umožněno implementovat mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS) nebo k nim jinak směřovat. V obou variantách však nelze vyloučit, že ze strany EU bude v budoucnu rozhodnuto o povinné implementaci některé z těchto nadnárodních sad účetních standardů pro organizace veřejného sektoru ve všech členských státech.

Navrhované úpravy účetního výkaznictví pro účetní jednotky veřejného sektoru jednoznačně posilují směřování k IPSAS, především Koncepčnímu rámci IPSAS. Plná implementace všech standardů IPSAS (aktuálně přes 50 jednotlivých standardů) by byla v podmínkách většiny účetních jednotek veřejného sektoru neproveditelná vzhledem ke své náročnosti. Jako daleko efektivnější se tedy jeví cesta zahrnutí nejvýznamnějších metodických pravidel z IPSAS přímo do nového zákona bez jejich přímé implementace.

V roce 2024 nabyla platnosti směrnice Rady (EU) 2024/1265 ze dne 29. dubna 2024, kterou se mění směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států. Ta významným způsobem zpřísňuje a zpřesňuje základní metodická pravidla pro systémy účetního výkaznictví v celém sektoru vládních institucí každého členského státu. Dosavadní výčet vybraných účetních jednotek neodpovídal vymezení sektoru vládních institucí, tudíž bylo nezbytné výčet právních forem účetních jednotek veřejného sektoru v návrhu zákona rozšířit např. o veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce. Očekává se také dopad této novelizující směrnice do prováděcích předpisů z hlediska sladění všech metodických pravidel a eliminace některých výjimek, které dnes v tomto sektoru na úrovni prováděcích předpisů existují.

5 Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament České republiky souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské smlouvy), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v článku 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti mezinárodních smluv výslovně stanoven. Článek 10 Ústavy zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou, musí být respektována tzv. prezidentská smlouva.

Návrh nového zákona vychází z požadavků mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána. Jde o:

- Úmluvu OECD o boji proti uplácení zahraničních veřejných činitelů v mezinárodních podnikatelských transakcích,
- Trestněprávní úmluvu o korupci Rady Evropy,
- Občanskoprávní úmluvu o korupci Rady Evropy a
- Úmluvu organizace spojených národů proti korupci.

Detailnější popis dopadu výše zmíněných mezinárodních smluv na návrh zákona o účetnictví je popsán v kapitole 8 obecné části důvodové zprávy.

S ohledem na skutečnost, že návrh zákona respektuje výše uvedené požadavky, lze jej považovat za slučitelný s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

6 Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy

6.1 Hospodářský a finanční dopad na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty

Navrhovaná právní úprava nového zákona o účetnictví nemá podstatné dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty. Hlavní oblast změn představuje především širší využití mezinárodních účetních standardů včetně vlivu těchto standardů na stanovení základu daně. Dosavadní výzkum v České republice na toto téma přitom dospěl k předpokladu, „(...) že zohlednění IFRS výsledků pro zdanění by nemělo mít významný dopad na výši celkových daňových příjmů veřejných rozpočtů“.¹² Autoři dále uvádějí, že použití IFRS výsledků pro zdanění by mohlo představovat „win-win-win“ situaci, neboť by připravovatelé IFRS závěrek měli méně práce při stanovení základu daně, dále by se zvýšila schopnost správce daně dohlížet na plnění povinností IFRS subjektů. Nelze též přehlédnout možnost zefektivnění analýz (a tedy i kontroly) těchto subjektů ze strany správce daně, neboť u subjektů, které již nyní sestavují a zveřejňují výkazy dle IFRS, nelze z jimi zveřejňovaných výkazů při správě daní vycházet. Míra automatizace kontrol těchto subjektů je tak nyní ve značné míře omezena.

V souvislosti s návrhem zákona se neočekává, že by mělo dojít ke zvýšeným výdajům organizačních složek státu spojeným s aplikací navrhovaného zákona, resp. případné zvýšené výdaje spojené s aplikací navrhovaného zákona vzniklé organizačním složkám státu budou uhrazeny v rámci výdajů stanovených státním rozpočtem na příslušný rozpočtový rok bez nároku na jejich dodatečné navýšení.

6.2 Hospodářský a finanční dopad na podnikatelské prostředí, sociální dopady (dopady na rodiny, sociálně slabší či osoby se zdravotním postižením, národnostní menšiny), dopad na životní prostředí

Vzhledem k tomu, že mezi dotčenými účetními jednotkami jsou i podnikatelské subjekty, lze očekávat rovněž dopad na podnikatelské prostředí. Navrhovaná právní úprava předpokládá ve svém důsledku podstatné snížení administrativní náročnosti vedení účetnictví podnikatelů,

¹² MEJZLÍK, L., ARLTOVÁ, M., PROCHÁZKA, D. a VÍTEK, L. The Adoption of International Financial Reporting Standards in the Czech Republic and Its Impact on Corporate Taxation. Online. *Politická Ekonomie*. 2015, roč. 63, č. 7, s. 811–832. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1036>.

zvýšení vypovídací schopnosti pro všechny uživatele a v neposlední řadě také elektronizaci účetnictví za účelem zprehlednění a zjednodušení vedení účetnictví.

Snížení administrativní zátěže přitom pramení z několika navrhovaných změn. První příčinou by mělo být rozšíření povinného i dobrovolného použití mezinárodních účetních standardů pro sestavení řádné účetní závěrky. Snížení zátěže lze očekávat především u těch podnikatelských účetních jednotek, které již v současnosti zachycovaly, předávaly či vykazovaly finanční informace ve větší či menší míře v souladu s mezinárodními účetními standardy (např. z důvodu předávání informací v rámci skupiny), ale současně řádnou účetní závěrku musely připravovat podle českých účetních předpisů, a na které se nově bude vztahovat povinnost nebo možnost použít mezinárodní účetní standardy. U těchto účetních jednotek odpadne nutnost účetně zachycovat transakce souběžně podle dvou různých sad účetních předpisů. Vedle úspory z uvolnění požadavku na vedení „dvou účetnictví“ odpadne rovněž zátěž z přípravy dvou účetních závěrek, ve kterých mohou být použity odlišné účetní metody včetně metod ocenění.

Za zmínku zde stojí rovněž návrh povinného použití mezinárodních účetních standardů pro finanční instituce. Banky a některé další finanční instituce již podle stávajícího znění příslušného prováděcího právního předpisu používají pro ocenění a vykazání finančních nástrojů mezinárodní účetní standardy. Nová úprava by tak měla omezit nutnost použití metod ze dvou sad účetních předpisů, což by mimo jiné mělo vést i k vyšší míře vnitřní konsistence účetní závěrky.

V neposlední řadě lze v souvislosti s finančními institucemi zmínit i možné snížení administrativní zátěže na straně České národní banky, která vykonává dohled nad finančním trhem. Účetní závěrky zpracované v souladu s jedním účetním rámcem (dle navrhovaného znění podle mezinárodních účetních standardů) povedou k efektivnějšímu zpracování statistických dat, a to např. díky jednotné paletě možných metod ocenění nebo podobné struktuře účetních výkazů.

Snížení administrativní zátěže plyne rovněž z revize palety dostupných účetních metod pro ocenění aktiv a dluhů. Jednak mohou některé účetní jednotky uvítat možnost volby účetní metody s ohledem na jí dostupné informace – např. použití přeceňovacího modelu u stálých hmotných aktiv. Jednak může být účetním jednotkám prospěšné také naopak upuštění od některých dosavadních metod ocenění – např. vypuštění konceptu ocenění reprodukční pořizovací cenou (nově v relevantních případech nahrazeno reálnou hodnotou), která byla pro účetní jednotky i uživatele mnohdy těžko uchopitelná právě ve srovnání s reálnou hodnotou; nebo celé účetní řešení kapitálových transakcí bez tržní podstaty, při kterém by účetní jednotce měly odpadnout výdaje na zjištění reálných hodnot.

V navrhovaném zákoně dochází také k rozšíření možností aplikace funkční měny jakožto měny účetnictví z původních tří funkčních měn (euro, americký dolar, britská libra) na téměř jakoukoliv funkční měnu, která nemá hyperinflační charakter, což může pro některé účetní jednotky znamenat menší objem kurzových přepočtů v průběhu účetního období. V souvislosti s účetním obdobím lze dále poznamenat, že nový zákon uvolňuje vazbu mezi začátkem, resp. koncem účetního období a rozhodným dnem. Z tohoto důvodu klesne účetním jednotkám administrativní zátěž rovněž z titulu menšího počtu podávaných daňových přiznání.

Nový zákon o účetnictví přináší i další zjednodušení pro řadu podnikatelských subjektů. Např. pro podnikatelské mikro účetní jednotky zákon obsahuje volnější pravidla pro zajištění vnitřní kontroly vedení účetnictví a pro fyzické osoby navrhuje, že se účetní jednotkou stanou pouze z vlastního rozhodnutí.

Nový zákon o účetnictví dále lépe reflektuje razantní rozvoj informačních technologií a napomáhá jejich efektivnímu užití u všech účetních jednotek.

Na straně druhé nicméně může adopce nových účetních pravidel vyvolat u účetních jednotek jednorázové náklady spojené s potřebou softwarového zajištění nebo proškolení připravovatelů účetní závěrky. Nelze opomenout ani možné dopady zvýšených požadavků na zjišťování a vykazování většího objemu informací, což platí především pro účetní jednotky nově používající mezinárodní účetní standardy. Výzkum nicméně právě poukazuje i na pozitivní efekty spojené s větším objemem informací, které bude mít účetní jednotka k dispozici (viz níže). Z dlouhodobého hlediska by tak měly být výše uvedené jednorázové náklady dostatečně kompenzovány přínosy pro samotné účetní jednotky i pro uživatele účetních závěrek. S ohledem na jednorázové náklady na přizpůsobení se změnám je navrhována relativně dlouhá legisvakanní doba, úměrná rozsahu změn.

Dosavadní výzkum provedený i v ČR poukazuje na přínosy kvalitnější účetní standardizace pro externí výkaznictví, které se transformují i do vnitřního řízení (manažerské účetnictví). Koncepčnost mezinárodních standardů se následně promítá i do manažerských kontrolních systémů a k dispozici je např. rozšířená datová základna, která může sloužit širšímu okruhu uživatelů účetních informací. Kvalitnější účetní pravidla (vycházející z mezinárodních účetních standardů nebo nového zákona o účetnictví) tak mohou mít pozitivní efekt i na samotné řízení účetních jednotek, jak již prokázal i lokální výzkum.¹³

V neposlední řadě může mít dopad na podnikatelské prostředí také příliv zahraničních investorů. Mezinárodní výzkum jednoznačně potvrzuje preferenci IFRS zahraničními investory. Kromě pozitivního vlivu na zahraniční portfoliové investice implementace IFRS dle výzkumu vede rovněž k vyšším přímým zahraničním investicím.¹⁴

Navrhované změny v oblasti účetnictví nemají významný finanční dopad na účetní jednotky. Cílem navrhovaných změn je především posílení naplňování cíle účetnictví. Zlepšení kvality poskytovaných účetních informací se promítne do rozhodovacích procesů uživatelů.

Navrhovaná právní úprava nebude mít žádné výrazné sociální dopady (na rodiny, sociálně slabší či osoby se zdravotním postižením, národnostní menšiny), ani výrazné dopady na životní prostředí, neboť se týká výhradně účetních jednotek.

V případě podnikajících fyzických osob poměřením administrativního úsilí vyplynulo, že obdobně jako nestátní neziskové organizace budou podnikající fyzické osoby nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí (např. v důsledku požadavku třetí strany – obchodního partnera, banky apod.). Tato možnost volby je tak jejich privilegiem přiznaným za přijetí neomezeného ručení za své dluhy i neobchodním majetkem.

¹³ PROCHÁZKA, D. Implementace IFRS a její vliv na vzájemné postavení finančního a manažerského účetnictví. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2014, č. 1, s. 50–60. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.380>.

PROCHÁZKA, D. Specifics of IFRS Adoption by Czech Private Companies. Online. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 2016, roč. 220, s. 363–372. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.510>.

PROCHÁZKA, D. The Unintended Consequences of Accounting Harmonization in a Transition Country: A Case Study of Management Accounting of Private Czech Companies. Online. *Contemporary Economics*. 2017, roč. 11, č. 4, s. 443–458. Dostupné z: <https://doi.org/10.5709/ce.1897-9254.255>.

¹⁴ GORDON, L. A., LOEB, M. P. a ZHU, W. The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. Online. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2012, roč. 31, č. 4, s. 374–398. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2012.06.001>.

MÁRQUEZ-RAMOS, L. European Accounting Harmonization: Consequences of IFRS Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments. Online. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2011, roč. 47, č. sup4, s. 42–57. Dostupné z: <https://doi.org/10.2753/ree1540-496x4705s403>.

6.3 Dopady ve vztahu k rovnosti mužů a žen

Navrhovaná právní úprava nemá diskriminační charakter ani dopad na rovnost mužů a žen.

Transparentní přístup dotčených jednotek k vykazování nefinančních informací, týkajících se otázek životního prostředí, sociálních a zaměstnaneckých otázek, respektování lidských práv a boje proti korupci a úplatkářství, poskytuje široké veřejnosti další kontrolní mechanismus nad dodržováním výše zmíněných otázek.

7 Zhodnocení, zda návrhem zákona není zakládána veřejná podpora

Navrhovaná právní úprava nezakládá veřejnou podporu.

8 Zhodnocení dopadů na práva a povinnosti fyzických a právnických osob

Navrhovaná úprava se týká práv a povinností vést účetnictví, sestavovat účetní závěrku a vyhotovovat další předepsané zprávy. Povinnost vést účetnictví se obecně vztahuje na v zákoně vyjmenované účetní jednotky. Výčet těchto účetních jednotek se od stávající úpravy významně nezměnil s výjimkou poboček zahraničních účetních jednotek, které nejsou nově považovány za účetní jednotky, a neziskových účetních jednotek, které, splní-li definované podmínky zákona, nemusí být účetní jednotkou. Fyzické osoby jsou nově účetní jednotkou pouze v případě, že vykonávají činnost, ze které jim plynou příjmy ze samostatné činnosti nebo příjmy z nájmu podle zákona upravujícího daně z příjmů, a rozhodnou se být účetní jednotkou. Některé povinnosti (např. rozsah výkaznictví či vyhotovení zpráv) dopadají pouze na účetní jednotky od určité velikosti. Povinnost auditu účetní závěrky se obdobně vztahuje jen na stanovenou množinu účetních jednotek. Ve srovnání se současnou právní úpravou zůstává vymezení těchto práv a povinností obdobné, přičemž jejich podrobné vymezení je uvedeno v dalších částech důvodové zprávy.

9 Zhodnocení sociálních dopadů, včetně dopadů na specifické skupiny obyvatel, zejména osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny, dopadů na ochranu práv dětí a dopadů na životní prostředí,

Navrhovaná právní úprava nezakládá sociální dopady na jakoukoli specifickou skupinu obyvatel.

10 Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Navrhovaná právní úprava nemá negativní dopad na soukromí a osobní údaje, protože například nezesiluje rizikovost pro subjekty údajů tím, že by zaváděla nové zpracování, žádným způsobem neohrožuje soukromí ani neukládá získávání či zpracovávání osobních údajů.

Zde je zapotřebí uvést na pravou míru charakter účetních informací a jejich zpracovávání. Především jde o to, že primárním zpracovatelem informací je sám subjekt, kterého se informace týkají – tj. účetní jednotka zpracovává informace sama o sobě, a to za účelem toho, aby vytvořila finální report, který je ve značné míře zobecněn.

Stát tak v aktivním slova smyslu není zapojen do procesu zpracovávání účetních údajů – resp. je seznámen (stejně jako každý jiný) s finálním reportem, pro který poskytuje prostor pro zveřejnění v rámci veřejného rejstříku.

Tyto zobecňované informace se pak prakticky bezvýhradně týkají informací o komerční činnosti daného subjektu (případně u neziskových organizací tzv. hlavní činnosti daného subjektu), tj. práce s osobními údaji fyzických osob se zde omezuje toliko na uvedení kontaktních a identifikačních údajů na představitele dané účetní jednotky (statutární orgány atd.), které jsou již uváděny do veřejného rejstříku z jiných důvodů. V této oblasti se však oproti současnému stavu nepředpokládají žádné změny, tj. rozsah zpracování (který je však dán jen tím, že stát poskytuje technický prostor pro to, aby tyto údaje byly zveřejněny, resp. ukládá povinnost ke zveřejnění) osobních údajů se v této věci nemění.

Z hlediska kvantitativního dochází k rušení povinnosti vést účetnictví u celé řady účetních jednotek (vedle poboček zahraničních společností také pro podnikající fyzické osoby, neziskový sektor atd.). Tj. kvantitativní redukci veřejnoprávních povinností dochází i k redukci prostoru k úvahám o zpracovávání osobních údajů – nicméně tato změna přímo nesouvisí s nutností řešit tuto oblast veřejné správy, ale je realizovaná primárně ve vztahu k redukci administrativní zátěže.

10.1 Vysvětlení účelu navrhovaného zpracování osobních údajů

Návrh zpracování osobních údajů přímo neukládá. Zabývá se primárně reportováním klíčových ekonomických veličin v rámci podniků. Ty pro vytvoření reportu zpracovávají do systému konkrétní ekonomické operace, jejichž podstatou ale nejsou osobní údaje, ale údaje o dané operaci. Osobní údaje se v této souvislosti zpracovávají spíše dílem shody okolností (např. daňový doklad, který slouží pro průkaznost účetního záznamu a je pro tento účel uschováván, může obsahovat osobní údaj o jiné osobě, adresu, telefonní kontakt atd.). Druhou částí jsou poté zveřejňované údaje o členech statutárních orgánů, které slouží k jejich identifikaci – ty jsou však zpravidla již dnes zapisovány do veřejných rejstříků.

10.2 Popis návaznosti na stávající či připravované zpracování osobních údajů

Návrh nijak nerozšiřuje stávající zpracování osobních údajů, tj. danou problematiku nijak nerozšiřuje, resp. tím, že redukuje rozsah účetních jednotek, které povinně musí účtovat, de facto redukuje i míru zpracování osobních údajů – nicméně, jak již bylo uvedeno výše, dopady dané regulace na zpracování osobních údajů jsou zanedbatelné.

10.3 Posouzení navrhovaného řešení zpracování z hlediska nezbytnosti přiměřenosti ve vztahu k účelu zpracování osobních údajů

Míra rozsahu zpracování je obecně vzhledem k navrhované materii malá až zanedbatelná. S ohledem na to, že dané údaje jsou zpracovávány taktéž i k jiným účelům, je míra zásahu malá, resp. zanedbatelná.

10.4 Posouzení rizik pro práva a svobody fyzických osob

Rizika pro práva a svobody fyzických osob jsou v návaznosti na bod 3 marginální.

10.5 Stanovení možných opatření ke snížení rizik pro práva a svobody fyzických osob

S ohledem na body 3 a 4 není zapotřebí stanovovat zvláštní opatření.

11 Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Na základě provedené analýzy navrhované regulace z hlediska identifikace korupčních rizik a jejich eliminace lze podle jednotlivých kritérií uvést následující:

Přiměřenost

Po stránce věcné představuje návrh zákona zejména regulaci práv a povinností v oblasti účetnictví. Tyto lze ukládat pouze na základě zákona. Z hlediska přiměřenosti zvolené právní úpravy je nutno ji posuzovat skrze kvalitu normativního textu a zhodnocení šíře diskrece, jakou umožňuje.

Jakoukoli právní úpravu je nutno poměřovat tím, jak je legislativně zakotvena. Jednoznačné a jasně formulované ustanovení je méně náchylné z hlediska zneužití ke korupčnímu jednání, neboť jeho výklad připouští minimální pochybnosti. Jasnou úpravu lze jen těžko vykládat *in praeter legem*. Navrhovaná právní úprava si jako jeden ze základních cílů vymezuje jednoznačnost a vnitřní bezrozpornost jednotlivých ustanovení. Zároveň je založena na zásadách odpovídajícího spravování věcí veřejných a veřejného majetku, poctivosti, odpovědnosti a rovnosti před zákonem a potřebě zajištění integrity a podpory kultury odmítání korupce.

Navrhovaný právní předpis není zákonem procesním, který by umožňoval ve větší míře vstup orgánů státní správy do jeho aplikace, a tudíž prostor pro vznik korupčních rizik je minimální. Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností jako takový, tak míra diskrece, kterou bude při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu navrhovaná právní úprava umožňovat, respektive jakou míru diskrece navrhovaná právní úprava předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě návrhu zákona o účetnictví poměřuje nutnost zavedení diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo.

Efektivita

Návrh zákona o účetnictví jako takový nevytváří prostor pro korupční jednání, nicméně jednou z priorit navrhovaného zákona je napomoci snížení motivace ke korupci a snížení korupčních rizik, neboť korupce brání hospodářskému rozvoji a ohrožuje řádné a náležité fungování tržní ekonomiky. Jde o fenomén ovlivňující společnost a ekonomiku a způsobující, že podstatnou se stává spolupráce k jejímu předcházení a kontrole. Navrhovaná právní úprava se snaží účinně předcházet korupčnímu jednání tím, že se snaží jasně a jednoznačně o stanovení práv a povinností účetních jednotek a na druhou stranu zavádí taková sankční opatření, aby porušení těchto povinností bylo dostatečně odrazující.

I když účetnictví jako takové nemůže zabránit korupčnímu jednání, disponuje nástroji ke snížení motivace k takovému jednání. Základní požadavky jsou:

- požadavek na relevanci a věrohodné zobrazení skutečnosti a
- požadavek na věrný a poctivý obraz finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace.

K uložení i k projednávání plnění povinnosti vyplývající z návrhu zákona o účetnictví je příslušný v prvním stupni zpravidla správce daně, který obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování, neboť základem pro správné stanovení základu daně z příjmů je zpravidla účetnictví. Vzhledem k tomu, že v naprosté většině případů budou finanční úřady oprávněny projednávat v prvním stupni sankce

za účetní přestupky, lze v oblasti účetnictví hovořit o vysokém stupni plošného zajištění a kontrolování plnění zákonem uložených povinností.

Dále návrh zákona včleňuje koncepční východiska, resp. definice jednotlivých pojmů a zásad, na kterých je účetnictví založeno. Analýza stávajícího stavu totiž ukázala, že dostatečně nevyjádřený koncept způsobuje, že praxe v některých případech postrádá obecná vodítka pro řešení složitých situací, které není možno beze zbytku popsat v právních předpisech, což může vytvářet prostor pro korupční jednání. Tím, že nová právní úprava obsahuje jasná koncepční východiska harmonizovaná s mezinárodně uznávanými koncepčními rámci, zejména s koncepčním rámcem IFRS nebo IPSAS, s případnými jasně definovanými odchylkami, výjimkami a úlevami, otevře se tak prostor pro aplikační inspiraci IFRS, neboť budou oba tyto systémy navzájem kompatibilní, a to díky založení na stejných konceptech. Přijetí jednoznačných konceptů zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů a tím tedy i k vyšší právní jistotě. V konečném důsledku může napomoci k odstranění nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví a tím snížení prostoru pro korupční jednání.

Jedním z požadavků na kvalitu účetních informací, které jsou v nové úpravě účetnictví jasně stanoveny, je požadavek přednosti obsahu nad formou. Výslovné a přímé zakotvení tohoto požadavku eliminuje stávající nejistotu při aplikaci, čímž by mělo ubýt administrativní zátěže, která je s vyhodnocením této nejistoty spojená. Zároveň vztah tohoto požadavku k zajištění věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace je mimořádně silný, protože tento požadavek je nutnou a nikoli postačující podmínkou. Výjimky z tohoto požadavku jsou v nové právní úpravě účetnictví jasně definovány, aby bylo zcela zřejmé, které účetní jednotky a ve kterých případech se mohou od tohoto požadavku odklonit. Tím se sníží riziko korupčního jednání.

Návrh nového zákona o účetnictví zároveň vychází z požadavků mezinárodních smluv, kterými je Česká republika v oblasti boje proti korupci vázána. Jak již bylo uvedeno v bodě 5, jde o:

- Úmluvu OECD o boji proti uplácení zahraničních veřejných činitelů v mezinárodních podnikatelských transakcích,
- Trestněprávní úmluvu o korupci Rady Evropy,
- Občanskoprávní úmluvu o korupci Rady Evropy a
- Úmluvu Organizace spojených národů proti korupci.

Jedním z výslovných požadavků mezinárodních smluv týkajících se korupce je jasné deklarování nemožnosti

- provádět účetní zápisy mimo účetní systém,
- zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní systém nebo
- používat padělané dokumenty či je úmyslně likvidovat.

Všechny tyto výše uvedené principy vyplývají i přímo ze zásad jak navrhovaného, tak i stávajícího zákona o účetnictví.

Stávající zákon o účetnictví všechny tyto požadavky naplňuje (požadavek na průkaznost, správnost a úplnost), a stejně tak i návrh nového zákona o účetnictví tyto požadavky obsahuje.

Dalším prostředkem snižujícím motivaci ke korupčnímu jednání jsou sankce. Postihy za přestupky by měly přinášet užitek, nikoli zbytečnou administrativní zátěž. Navrhuje se proto jejich nastavení tak, aby ve svém důsledku přispívaly ke zkvalitnění účetnictví a současně byly odrazujícími například právě při korupčním jednání.

Odpovědnost

Nezbytným požadavkem v boji proti korupci je i jednoznačné určení odpovědnosti. Návrh zákona volí legislativní konstrukci, kdy se obecně stanoví, že adresátem tohoto zákona je účetní jednotka, a to implicitně skutečností, že účetní jednotce, popřípadě dalším subjektům prostřednictvím jejich vztahu k účetním jednotkám, jsou tímto zákonem stanoveny práva a povinnosti.

Kontrolní mechanismy

Za jeden z kontrolních mechanismů lze považovat povinnost mít u některých účetních jednotek účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato povinnost vyplývá ze směrnice 2013/34/EU i z mezinárodních smluv.

Z hlediska transparency a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

12 Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Návrh nepředpokládá dopady na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015. Navíc navrhované ustanovení § 212 jednoznačně upravuje ukotvení zvláštních postupů v případě utajení.

13 Zhodnocení dopadů na rodiny

Návrh nepředpokládá specifické dopady na rodiny.

14 Zhodnocení územních dopadů, včetně dopadů na územní samosprávné celky

Návrh nepředpokládá územní dopady.

15 Zhodnocení souladu se zásadami pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy (DPL)

Předkladatel ctí požadavky na vytváření tzv. digitálně přívětivé legislativy – tedy takové legislativy, která umožní rozvoj digitální agendy a která zároveň ale nebude diskriminovat potřeby těch, kteří mají z jakéhokoli důvodu s elektronickou komunikací problémy. Návrh zákona respektuje zásady digitálně přívětivé legislativy, což se projevuje např. v oblasti vedení účetnictví v elektronické formě a zveřejňování účetní závěrky prostřednictvím správce daně z příjmů. Návrh zákona navazuje na digitalizaci jiných ekonomických agend a překážky ve vztahu k digitálně přívětivé legislativě nevytváří.

V rámci této kapitoly je zhodnocen soulad navrhovaného právního předpisu s hlavními deseti zásadami pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy.

1. Budování přednostně digitálních služeb (princip digital by default)

Návrh zákona o účetnictví nemá sám o sobě vliv na digitální služby.

2. Maximální opakovatelnost a znovu použitelnost údajů a služeb (princip only once)

Nová účetní legislativa nezavádí povinným subjektům povinnost duplicitně zveřejňovat účetní informace.

3. Budování služeb přístupných pro všechny, včetně osob se zdravotním postižením (princip governance accessibility)

Tato zásada není jednotlivými návrhy částí zákona upravována, stávající právní úprava se řídí obecnými právními předpisy upravující tuto problematiku.

4. Sdílené služby veřejné správy

Nově navrhovaná účetní legislativa nezakotvuje do legislativy služby umožňující jejich využívání pro veřejnou správu a další subjekty.

5. Konsolidace a propojování informačních systémů veřejné správy

Navrhovaná právní úprava nestanoví, jakým způsobem má příslušný orgán veřejné moci zajistit to, aby jím poskytované služby řádně fungovaly.

6. Mezinárodní interoperabilita – budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru

Navrhovaná právní úprava se sama o sobě netýká mezinárodní spolupráce a neupravuje budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru.

7. Ochrana osobních údajů v míře umožňující kvalitní služby (princip nařízení o ochraně osobních údajů)

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s touto zásadou.

8. Otevřenost a transparentnost včetně otevřených dat a služeb (princip open government)

Navrhovaná právní úprava jako taková žádným způsobem neomezuje otevřenost a transparentnost.

9. Technologická neutralita

Navrhovaná právní úprava jako taková žádným způsobem nestanovuje ani neupravuje technické či technologické prostředky.

10. Uživatelská přívětivost

Navrhovaná právní úprava jako taková žádným způsobem nestanovuje ani neupravuje technické či technologické prostředky.

II. Zvláštní část

K části první – Úvodní ustanovení

K hlavě I – Předmět úpravy

K § 1

Ustanovení § 1 definuje předmět úpravy zákona. Obecně lze ke zvolené terminologii uvést, že pojem účetnictví je nutné chápat jako zastřešující pojem pro všechny činnosti upravené tímto zákonem ve vazbě na účetní výkaznictví (tj. vykazování účetních informací).

Oproti dosavadnímu zákonu dochází k odklonu od dřívějšího chápání účetnictví, ve kterém byl kladen důraz především na účtování, tj. řádné zachycování průběhu činnosti účetní jednotky na příslušných účtech. Současný trend je totiž opačný, za nejdůležitější část účetnictví se považuje účetní výkaznictví. Je tak zdůrazňován prvořadý význam nikoliv procesu zobrazování dopadů transakcí a jiných událostí na účtech, ale cílového produktu každé fungující soustavy účtů, tj. účetních informací, které slouží pro rozhodování externích uživatelů. To vychází z chápání účetnictví jakožto služby externím uživatelům, která je korektně naplněna jediné a právě poskytováním řádného obrazu o transakcích a jiných událostech účetní jednotky prostřednictvím účetních výkazů. Prioritní je tedy naplnění informační služby účetnictví, tomu odpovídá též zdůraznění cíle účetního výkaznictví v § 3, kterým je poskytnout externím uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí, případně posoudit, zda účetní jednotka při výkonu veřejné správy řádně hospodář s veřejnými prostředky. K dosažení tohoto cíle v sobě úprava účetního výkaznictví zahrnuje požadavky na věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiné vykazované změny finanční situace, pokud jsou informace o těchto transakcích a jiných událostech poskytovány účetní závěrkou, vymezení obsahu a struktury účetních výkazů účetní závěrky a jejích prvků, pravidla pro vykazování těchto prvků, pravidla pro oceňování a požadavky na obsah přílohy účetní závěrky.

Vykazování finančních a nefinančních informací představuje poskytování jak účetních informací externím uživatelům těchto informací pro jejich rozhodování (viz § 3 odst. 1 písm. a), tj. uživatelům, kteří se nepodílí na tvorbě účetních informací, a to primárně prostřednictvím účetní závěrky. Účetní informace jsou podmnožinou finančních informací a podle § 3 odst. 2 se jimi rozumí informace o finanční situaci a finanční výkonnosti. Zdůraznění účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. vymezením jeho cíle a požadavků na kvalitu poskytovaných účetních informací (viz hlava II) či samotnou strukturou zákona. Dále též ve skutečnosti, že účetní předpisy budou především normovat výsledný stav a ponechají na účetní jednotce postup, kterým daného docílí. Dále se dané projeví i v oblasti správního trestání, ve kterém bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví než nesprávné vedení účetnictví.

Současně zákon upravuje i vykazování jiných než účetních informací, tj. zejména dalších finančních a nefinančních informací (zpráva vedení včetně zprávy o udržitelnosti, zpráva o platbách do veřejných rozpočtů a zpráva o daních z příjmů), jejich případné ověřování a zveřejnění nebo uveřejnění.

Zákon dále upravuje **použití mezinárodních účetních standardů**. Aplikaci těchto účetních předpisů zákon umožňuje dvojím způsobem. Jednak je aplikují účetní jednotky vymezené v § 147, jakožto primární účetní předpis (s výjimkou ustanovení uvedených v § 2 odst. 2 zákona), jednak je aplikují i některé další účetní jednotky, jakožto sekundární účetní předpis, při aplikaci vybraných účetních metod – IFRS 16 Leasingy.

Ověřování vykazovaných informací a jejich zveřejnění a uveřejnění zahrnuje jednak povinnost auditu účetní závěrky (řádné, mezitímní) a výjimky z této povinnosti, jednak garanci skutečnosti, že se vykazované informace dostanou k širokému okruhu externích uživatelů zveřejněním či uveřejněním. Zveřejněním se rozumí zveřejnění ve veřejném rejstříku, uveřejněním jiným způsobem umožňujícím dálkový přístup se rozumí uveřejnění např. na internetových stránkách.

Použití vykazovaných informací pro potřeby účetního výkaznictví státu zahrnuje jak činnost shromažďování účetních informací od účetních jednotek veřejného sektoru (doposud označovaných jako vybrané účetní jednotky) a účetních jednotek, o kterých tak stanoví zákon, v centrálním systému účetních informací státu, tak sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. Tuto činnost provádí Ministerstvo financí.

Vedení účetnictví je nově chápáno v užším slova smyslu jako systematický proces tvorby účetních informací prostřednictvím účetního systému a zaznamenávání dopadů jednotlivých transakcí a jiných událostí na finanční situaci a finanční výkonnost prostřednictvím účetního systému (tzv. účtování), jejich zpracování, třídění a agregace, včetně sestavování účetní závěrky, tedy zaznamenávání činnosti účetních jednotek a jejich důsledků na jejich finanční situaci nebo finanční výkonnost (jinými slovy proces „tvorby účetních informací“), a dále též činnosti zajišťující průkaznost takto tvořených účetních informací, tedy naplňování požadavku na vedení účetnictví ověřitelným způsobem (např. inventarizace, dokladovost, průkaznost účetní dokumentace, konzistence účetního systému, vnitřní kontrolní systém a úschova účetní dokumentace). Jinými slovy řečeno, aby bylo možné se spolehnout na to, že vykazované účetní informace věrohodně zobrazují skutečnosti (viz § 5), je nutné si vytvořit informační základnu pro vykazování těchto informací a tvořit je způsobem, který umožní ověřit věrohodnost těchto vykazovaných účetních informací.

Přestože nově je kladen důraz primárně na účetní výkaznictví, nelze opomíjet fakt, že vedení účetnictví je specifickým a originálním procesem zobrazování určitých dějů a jejich důsledků pro účetní jednotku a její další vývoj a že jakékoliv výstupní údaje účetního výkaznictví jsou na kvalitě průběhu vedení účetnictví bezprostředně závislé. Vedení účetnictví je nutno chápat jako prostředek zabezpečující řádné a spolehlivé podklady pro účetní výkaznictví. Cílem vedení účetnictví je tedy zabezpečit informační základnu pro účetní výkaznictví (tj. správné podklady pro poskytnutí účetních informací externím uživatelům těchto informací) a zajistit jejich ověřitelnost.

Jinak řečeno vedení účetnictví představuje činnost účetní jednotky, která je neveřejná a představuje proces řádné a spolehlivé tvorby účetních informací, zatímco účetní výkaznictví jsou zveřejnitelné výstupy tohoto systému (účetní informace) pro externí uživatele.

K § 2 (účetní předpisy)

Zákon vymezuje, co se rozumí účetním předpisem, přitom zákon sleduje dva typy účetních jednotek. Ty, které při účetním výkaznictví nepoužívají mezinárodní účetní standardy a ty které je užívají (včetně jejich dobrovolné aplikace). Účetními předpisy pro účetní jednotky, které dle § 157 nepoužívají mezinárodní účetní standardy, se rozumí tento zákon a prováděcí právní předpis. Účetními předpisy pro účetní jednotky, které dle § 157 používají mezinárodní účetní standardy, se rozumí mezinárodní účetní standardy, zákon a prováděcí právní předpisy ve vymezeném rozsahu, který blíže specifikuje § 2 odst. 2.

Ustanovení odst. 2 upravuje vztah mezinárodních účetních standardů a ostatních účetních předpisů, kterými se rozumí zákon o účetnictví a právní předpisy provádějící zákon o účetnictví, viz odst. 1 písm. b). Mezinárodní účetní standardy upravují jen některé aspekty účetního výkaznictví, a tedy pouze v tomto rozsahu jejich použití vylučuje použití jiných účetních

předpisů. Ustanovení zákona upravující oblasti uvedené v odst. 2 se v případě účetních jednotek používajících mezinárodní účetní standardy nepoužijí, ostatní jeho části však ano. Např. v případě určení subjektů konsolidace se použije jejich vymezení v IFRS. Obdobně povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky se řídí tím, jak tuto oblast upravují IFRS samy. Vymezení subjektů konsolidace je relevantní jen pro oblast vykazování informací mimo účetní závěrku (např. vyhotovování zpráv o udržitelnosti).

Ustanovení odst. 3 definuje mezinárodní účetní standardy, a to pouze pro účely účetnictví, protože de facto nejde o definici, ale pouze o stanovení omezení, že se jimi pro účely účetnictví nerozumí všechny mezinárodní účetní standardy (tedy všechny IAS a IFRS), ale pouze ty, které jsou přijaty přímo použitelným předpisem Komise. Tímto předpisem je nařízení č. 2023/1803. Definice mezinárodních účetních standardů vychází z čl. 2 nařízení č. 1606/2002 v platném znění.

K hlavě II – Cíl účetního výkaznictví a požadavky na kvalitu účetních informací

K dílu 1 - Cíl účetního výkaznictví

K § 3

Pro účely právní jistoty, systematiky a navazující právní úpravy se navrhuje výslovně zakotvit cíl účetního výkaznictví. Cíl účetního výkaznictví vymezuje, komu a jakým způsobem účetní informace poskytované prostřednictvím účetních výkazů (primárně prostřednictvím účetní závěrky) slouží. Poskytování účetních informací prostřednictvím účetních výkazů slouží informačním potřebám třetích stran, zejména společníkům a jim podobným investorům a zainteresovaným osobám. Těmto externím uživatelům účetních informací, kteří se nepodílejí na tvorbě těchto informací dané účetní jednotky a jejichž jedinou možností, jak se s účetními informacemi účetní jednotky seznámit, je prostřednictvím účetních výkazů, má účetní výkaznictví v první řadě poskytnout takové informace o účetní jednotce, které jsou nezbytné pro jejich efektivní ekonomické rozhodování (např. rozhodování o zvýšení účasti v účetní jednotce, navázání obchodních vztahů, vyplácení podílů na zisku apod.). Účetní výkaznictví je jedním ze zásadních nástrojů ochrany menšinových společníků.

Dále účetní informace slouží pro předvídaní budoucích peněžních toků, které je specifickým způsobem ekonomického rozhodování uvedeného v písmeni a). Peněžním tokem se rozumí změna finanční situace ve formě přírůstků a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Účetní informace slouží také pro posouzení důsledků jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky, které taktéž představuje specifickou kategorii rozhodování, ale nikoliv vždy ekonomickou (jedná se např. o rozhodování o odvolání členů orgánů, rozhodování o odměnách).

V případě účetního výkaznictví veřejného sektoru účetní informace slouží též pro výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy ze strany těchto externích uživatelů. Tento aspekt je specifický pro účetní jednotky veřejného sektoru z důvodu, že cíl činnosti těchto účetních jednotek je odlišný od podnikatelských účetních jednotek a je jím poskytování veřejných služeb z veřejných prostředků, nikoliv vytváření zisků a rentability pro investory. Tedy účetní jednotka veřejného sektoru prostředky k výkonu své činnosti čerpá od občanů a tyto prostředky využívá ve prospěch občanů nebo jménem občanů. Proto jejich účetní výkaznictví má sloužit především „ke skládání účtů“ občanům o tom, jestli či do jaké míry jsou jimi volení zástupci řádnými hospodáři s veřejnými prostředky. Jinými slovy řečeno účetní informace zde slouží k posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky při

výkonu veřejné správy. Hlavním externím uživatelem těchto informací je tedy občan (daňový poplatník). Dalšími uživateli jsou typicky jiné orgány veřejné moci.

Externím uživatelem se podle odstavce 2 se rozumí uživatel účetních informací, který má k účetním informacím přístup pouze prostřednictvím zpřístupněné účetní závěrky. Externí uživatel se tedy nepodílí na tvorbě účetních informací (tj. nepodílí se na vedení účetnictví včetně sestavení účetní závěrky). Podoba účetní závěrky a požadavky na kvalitu účetních informací v ní obsažených, které jsou stanoveny tímto zákonem a dalšími právními předpisy upravujícími účetnictví, jsou tak primárně nastaveny takovým způsobem, aby respektovaly potřeby externích uživatelů. Tito uživatelé mají pouze omezený přístup k účetním informacím o této jednotce a musí se spolehnout na informace, které jsou jim předkládány vedením této jednotky. Těmito uživateli jsou zejména současní i potenciální investoři a věřitelé, zaměstnanci, obchodní partneři (dodavatelé, odběratelé), konkurenční společnosti, vláda, státní orgány a úřady (orgány daňové správy, statistické úřady atd.) a v neposlední řadě i nejširší veřejnost. Je však třeba zdůraznit, že na prvním místě stojí vlastníci, tj. společníci a akcionáři účetní jednotky, kteří jsou z hlediska tvorby účetních informací primárními externími uživateli pro svou finanční exponovanost v účetní jednotce. Informace poskytované účetním výkaznictvím jsou zásadní pro jejich rozhodování prostřednictvím nejvyššího orgánu (valné hromady) účetní jednotky o nejdůležitějších rozhodnutích této jednotky (nepodílí se však na obchodním vedení, které je vyhrazeno statutárnímu orgánu, a tak obvykle nemají přístup k samotným datům v účetním systému). Účetní závěrka jako typický prostředek poskytování účetních informací je tedy pro tuto skupinu uživatelů základním a často jediným zdrojem veřejně přístupných informací o účetní jednotce, na rozdíl od interních uživatelů. Mezi interní uživatele patří ti, kteří se podílejí na obchodním řízení účetní jednotky, tj. především její manažeři, resp. členové řídících a statutárních orgánů.

Uživatelem se přitom rozumí běžný uživatel v obecném smyslu, nikoliv konkrétní osoba. Požadavky na kvalitu účetních informací ve vztahu k uživateli je tak potřeba posuzovat objektivně, a nikoliv dle subjektivních možností, schopností a potřeb konkrétního uživatele v konkrétním případě. Přitom se předpokládá, že uživatel má přiměřené znalosti, které mu umožňují porozumět účetním informacím.

K dílu 2 – Užitečnost účetní informace

K oddílu 1 – Požadavky na kvalitu účetní informace

K § 4 (účetní informace)

Účetní informací je informace o finanční situaci (tzn. o stavu aktiv, dluhů a vlastního kapitálu účetní jednotky), finanční výkonnosti (tj. o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření za účetní období, které reflektují, jak efektivně a účinně vedení účetní jednotky vykonává svou odpovědnost při využívání zdrojů účetní jednotky) a jiných vykazovaných změnách finanční situace (tj. o jiných než finanční výkonnosti, typicky informace o peněžních tocích nebo změnách vlastního kapitálu, které jsou však poskytovány účetním výkaznictvím jen v případě některých účetních jednotek).

Zatímco informace o finanční situaci jsou informace stavové, tak informace o změnách finanční situace jsou informace tokové. Změnou finanční situace se rozumí jakákoliv změna položky aktiv, dluhů nebo vlastního kapitálu. Přestože každá taková změna finanční situace musí být zanesena jako dopad určité transakce nebo jiné události do účetního systému, nemusí být informace o takové změně samostatně poskytována účetním výkazem.

Informace o peněžních tocích poskytují externímu uživateli podklad ke zhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty a potřeby účetní jednotky využití těchto

peněžních toků, neboť dosažení účetního zisku nemusí znamenat dostatek peněžních prostředků a naopak, vykazovaná ztráta nemusí znamenat nedostatek peněžních prostředků. Výkaz peněžních toků umožňuje lepší srovnatelnost výkonnosti různých účetních jednotek.

Informace o změnách vlastního kapitálu jako další poskytované informace o změnách finanční situace jsou informace o zvýšení, nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu v rámci sledovaného období a doplňují tak informace o stavu vlastního kapitálu. Informují tak externího uživatele o uspořádání položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za sledované období.

Účetní informací jsou tedy i informace, které jsou informacemi navazujícími, doplňujícími a vysvětlujícími informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změnách finanční situace obsažené v samotných účetních výkazech. Proto je třeba i informace obsažené např. v příloze účetní závěrky chápat jako účetní informace. Rozsah poskytovaných účetních informací, a tudíž i aplikace cíle účetního výkaznictví a uplatnění požadavků na jejich kvalitu, jsou odvislé od konkrétní účetní jednotky a rozsahu povinnosti sestavovat jednotlivé účetní výkazy.

Poskytnutí účetních informací je třeba v tomto ohledu chápat ve smyslu objektivní schopnosti účetní závěrky poskytnout informace, které jsou nezbytné pro dosažení cíle účetního výkaznictví, nikoliv faktického poskytnutí informací jejich uživateli.

Odstavec 2) vymezuje finanční situaci, kterou je stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu, tj. jejich výše (k tomu viz vymezení prvků účetní závěrky). Informace o stavu aktiv, dluhů a vlastního kapitálu k určitému datu je předmětem účetního výkazu nazývaného rozvaha).

Odstavec 3) vymezuje finanční výkonnost, kterou se rozumí takové změny finanční situace, které se projeví jako změna vlastního kapitálu v rámci výsledku hospodaření za účetní období (tj. v podobě výnosů a nákladů ovlivňujících výsledek hospodaření za účetní období). Změny výsledku hospodaření za účetní období jsou předmětem výkazu výsledku hospodaření. Změny finanční výkonnosti jsou tedy pouze podmnožinou změn finanční situace.

K § 5

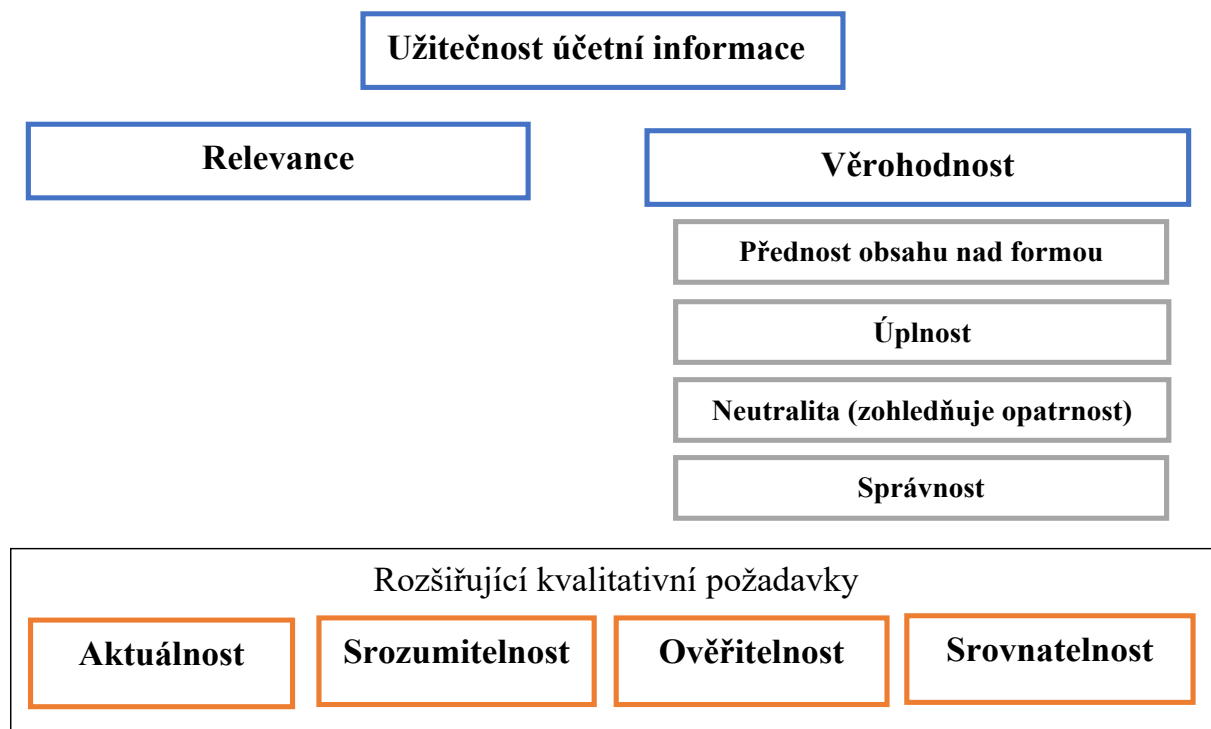
Ustanovení § 5 vymezuje vlastnosti užitečné účetní informace pomocí tzv. kvalitativních požadavků. Vymezení kvalitativních požadavků cele vychází z Koncepčního rámce mezinárodních účetních standardů, který je v současnosti nejmodernějším dokumentem svého druhu. Kvalitativní požadavky stejně jako v Koncepčním rámci mezinárodních účetních standardů mají vlastní hierarchii, terminologii a vytvářejí systém, ve kterém se tyto požadavky navzájem vyvažují tak, aby bylo dosaženo co nejlepší užitečnosti účetní informace pro externího uživatele.

Kvalitativní požadavky na účetní informace jsou ve své podstatě artikulované zásady, na kterých účetnictví při podávání účetních informací stojí. Principiální shoda mezi koncepčním založením českého účetnictví a mezinárodního účetnictví je pak zásadním předpokladem pro použití analogie účetní metody, kterou zákon nejen předjímá, ale také přímo v § 36 upravuje.

Kvalitativní požadavky tvoří výkladový rámec zákona, tj. zákon nelze vykládat v rozporu s těmito principiálními ustanoveními; naopak pro běžnou, rutinní aplikaci zákona tato ustanovení nemají prakticky význam - pro takovou aplikaci postačují ustanovení upravující konkrétní situace. Dále tyto požadavky představují generální klauzuli pro všechna zmocňovací ustanovení obsažená v zákoně. Tvůrce prováděcího předpisu může zákon provádět výhradně v intencích kvalitativních požadavků. Konečně kvalitativní požadavky mají svůj význam i pro porozumění

zákonu odbornou veřejností, při vzdělávání v oblasti účetnictví a při řešení nových, účetními předpisy nepředjímaných, situací.

Následující schéma ilustruje vztah mezi jednotlivými kvalitativními požadavky:



Písmeno a) reflektuje základní kvalitativní charakteristiky účetních informací, a to relevanci a věrohodné zobrazení skutečnosti. Písmeno b) upravuje rozšiřující (vylepšující) kvalitativní charakteristiky. Jedná se o aktuálnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost účetní informace do míry, do jaké to je možné.

Pokud mají účetní informace naplnit cíl účetního výkaznictví, musí být primárně jak relevantní, tak věrohodně zobrazovat skutečnost, tzn., že musí věrně vystihovat ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti (tj. jakékoli skutečnosti, která má nebo může mít potenciální dopad na finanční situaci či výkonnost účetní jednotky) a současně tuto skutečnost zobrazit úplně, neutrálně a správně. („Věrohodnost“ představuje kvalitu, kterou přesněji vystihuje slovo „věrnost“ - ve smyslu „věrně popisovat realitu“, ale tento pojem je ve stávajícím účetnictví již použit v souvislosti s celou účetní závěrkou, byť znamená totéž.) Ani věrohodné nerelevantní informace, ani nevěrohodné zobrazení relevantní informace uživatelům nepomůže činit správná rozhodnutí. Musí tedy být splněny obě základní charakteristiky najednou.

Aktuálnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost představují pouze doplňující požadavky na kvalitu užitečné účetní informace. Musí tedy být naplněny, do té míry, do jaké je to možné.

Jednotlivé charakteristiky účetních informací jsou blíže vymezeny v dalších ustanoveních.

K oddílu 2 – Základní požadavky na kvalitu užitečné účetní informace

K § 6

Ustanovení § 6 vymezuje, za jakých podmínek je účetní informace považována za relevantní. Aby účetní informace byla pro uživatele užitečná, musí být relevantní, to znamená, že musí být způsobilá k tomu, aby na jejím základě externí uživatel mohl činit správná ekonomická rozhodnutí, predikovat budoucí peněžní toky účetní jednotky, posuzovat jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky nebo vykonávat kontrolu nad hospodařením s veřejnými prostředky účetní jednotky při plnění úkolů veřejné správy.

K § 7

Ustanovení § 7 vymezuje, za jakých podmínek je účetní informace považována za věrohodně zobrazující skutečnost. Účetní informace představují ekonomické skutečnosti ve slovech a číslech. Aby mohly sloužit ke stanovenému cíli účetního výkaznictví, musí účetní informace zobrazovat nejen relevantní jevy (viz § 6), ale musí také věrohodně zobrazovat ekonomickou podstatu skutečností, jež mají dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky. Zobrazovanou skutečností přitom může být jakákoliv skutečnost (transakce, událost, jednání, stav, jev), pokud má dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky, tedy nejen skutečnost v právním slova smyslu v podobě právních jednání a právních událostí, ale i ekonomická skutečnost. Pokud však takový dopad nemá, je z hlediska účetnictví irelevantní. Z toho důvodu je nezbytné správně vyhodnotit ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti, aby došlo k vykázání věcného (ekonomického) obsahu zobrazované skutečnosti (tj. toho, co tato skutečnost způsobuje z hlediska dopadu na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky), a to bez ohledu na právní pojetí této skutečnosti. Ekonomické pojetí a právní pojetí dané skutečnosti totiž nemusí být shodné, a to, že je určitý jev právní skutečností, automaticky neznamená, že je tento jev relevantní též z hlediska účetnictví. Příkladem je situace, kdy má účetní jednotka pohledávku v právním slova smyslu, zaváže se však, že plnění plynoucí na základě této pohledávky přenechá třetí osobě. V takovém případě se z pohledu práva jedná o pohledávku účetní jednotky, z hlediska ekonomické podstaty však nelze tuto pohledávku považovat za aktivum, protože účetní jednotce z ní nepoplyne žádný užitek (a pokud ano, tak ho musí odevzdat jinému).

Při zobrazení určité skutečnosti se tedy musí postupovat tak, aby došlo k vykázání jejího pravého ekonomického (skutečného) obsahu. Na tento požadavek klade zákon zásadní důraz. Právně-formální pojetí skutečnosti musí vždy ustoupit před její ekonomickou podstatou, což navazuje na cíl účetnictví podávat ekonomické, nikoli formální informace. Tento princip není v dosavadním účetnictví zcela nový, nicméně až nyní se mu dostává patřičné pozornosti a jasné přednosti; dosavadní účetní předpisy se v řadě oblastí opíraly spíše o právní pojetí transakcí, což nezřídka vedlo ke schizofrenním výkladům účetních předpisů.

Tato zásada má zásadní projev v pojmovém aparátu účetnictví, který je zejména spjat s definicí pojmů aktivum, dluh, vlastní kapitál, výnos a náklad. Některé pojmy se překrývají s pojmy používanými právem v jiných oblastech. Příkladem mohou být pojmy „pohledávky“ a „dluhy“, v jejichž případě je nutné o nich hovořit jako o pojmech „v účetním (případně ekonomickém) smyslu slova“, nebo zvolit terminologii odlišnou od zbytku právního řádu, protože je nutné dodržet požadavek bezrozpornosti právního řádu a jednotu terminologie. Jinými slovy, není možné používat shodný pojem pro obsahově odlišné skutečnosti. V případě, že by oba tyto pojmy byly použity ve stejném předpisu, adresát není schopen odlišit, v jakém významu je daný pojem použit, nebo mu to bude činit značné obtíže. Pro ilustraci, mezi pohledávky v ekonomickém smyslu se neřadí pohledávka z úvěrové smlouvy, ze které ještě ani jedna strana neplnila. Pohledávka v účetnictví tedy znamená něco jiného než pohledávka v civilním právu

(i když se tyto pojmy často mohou a budou překrývat). Z těchto důvodů jsou pojmy „dluh“ a „pohledávka“ speciálně vymezeny pro účely účetnictví, viz § 14 a 18.

Z pohledu účetních předpisů se dále tato zásada projevuje odlišným účetním řešením skutečností se shodným právním pojetím a odlišným ekonomickým obsahem a shodným účetním řešením právně odlišných skutečností v případě, že mají shodný ekonomický obsah.

Jednoduchým příkladem je rozlišování staveb jako stálých aktiv, nebo jako zboží, rozlišování, zda směnka byla použita jako platební, nebo zajišťovací nástroj, popř. rozlišování, zda šroubek je materiál, výrobek, nebo zboží. V těchto případech, ač se právně či formálně může jednat o identické skutečnosti, bere se v úvahu ekonomický význam nebo dopad dané skutečnosti. Ekonomický význam se řídí hospodářskými úmysly nebo okolnostmi (doba držení, doba splatnosti). Forma (tj. například, že se jedná o budovu) je upozaděna, důležitější je, zda se jedná o investici využívanou v provozu, nebo o pořízení zásob.

Aby účetní výkaznictví užitečně informovalo o finanční situaci a finanční výkonnosti, musí rozlišovat, k čemu daná skutečnost má hospodářsky (ekonomicky) sloužit. Toto rozlišování je obvykle součástí konkrétních účetních metod a definice základních prvků účetního výkaznictví. Jedná např. o stejný přístup k vlastnickému právu k věcem a k užívacímu právu kombinovanému s následnou koupí v případě finančního leasingu. V obou případech daný předmět je považován za aktivum účetní jednotky. Jiným příkladem může být shodné účetní řešení poskytnutých půjček, směnek k inkasu nebo nakoupených dluhopisů, protože ve všech uvedených případech jde ekonomicky o pohledávky. V případě účetních jednotek veřejného sektoru může být příkladem situace, kdy je příspěvkové organizaci pronajata zřizovatelem věc za účelem zajištění hlavní činnosti nájemce, která by u této organizace měla povahu dlouhodobého aktiva. Pak je třeba k takové pronajaté věci přistupovat jako k dlouhodobému aktivu příspěvkové organizace.

Aby bylo zobrazení skutečnosti prostřednictvím účetní informace věrohodné, musí být toto zobrazení také úplné, neutrální a správné.

K úplnému zobrazení:

V odstavci 2 je definován požadavek na úplné zobrazení skutečnosti. Zobrazení skutečnosti je úplné (kompletní), pokud obsahuje veškeré informace, které uživatel těchto informací potřebuje k porozumění zobrazované skutečnosti a jejímu pochopení (včetně nezbytných popisů a vysvětlení této skutečnosti). U některých účetních položek může požadavek na úplné zobrazení zahrnovat též popis a vysvětlení podstatných aspektů kvality a povahy jednotlivých položek, popis a vysvětlení okolností, které by mohly mít vliv na kvalitu a povahu těchto položek, a také popis a vysvětlení postupu použitého ke stanovení číselného vyjádření těchto položek v příloze účetních výkazů.

K neutrálnímu zobrazení:

V odstavci 3 je definován požadavek na neutrální zobrazení skutečnosti. Tento požadavek účetní jednotka naplní, pokud při zobrazení skutečnosti nepostupuje předpojatě ani tendenčně, a za předpokladu, že současně postupuje opatrně.

Účetní jednotka tak nesmí zdůrazňovat ani zlehčovat informace ani jimi jinak manipulovat za účelem zvýšení pravděpodobnosti, že účetní informace bude jejím externím uživatelem přijata příznivě či nepříznivě. Při volbě účetních postupů a jejich aplikaci je proto účetní jednotka povinna postupovat tak, aby vykazované účetní informace nebyly ovlivněny subjektivními potřebami. Přitom není důležitý výsledek, tedy to, zda skutečně dojde k účelovému ovlivnění, ale kvalita účetní informace, tedy to, zda je k takovému ovlivnění způsobilá.

K opatrnému zobrazení:

Požadavek na opatrné zobrazení skutečnosti doplňuje požadavek na neutrální zobrazení skutečnosti, tj. jasně se deklaruje, že neutralita a opatrnost nejsou v rozporu, pokud opatrnost není nadužívána.

Opatrné zobrazení směřuje k tomu, aby v případě nejistých podmínek účetní jednotka směřovala ke konzervativnímu zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti.

Ke správnému zobrazení:

Podle odstavce 5 je zobrazení účetního případu správné, pokud je popis podstaty účetního případu proveden bez chyb, opomenutí a v souladu s tímto zákonem a dalšími právními předpisy upravujícími účetnictví. Současně je třeba, aby účetní jednotka zvolila vhodnou metodu vedoucí k sestavení účetního výkazu, kterou následně bezchybně aplikuje.

K oddílu 3 – Doplnující požadavky na kvalitu užitečné účetní informace

K § 8

Prvním z doplňujících požadavků na kvalitu užitečných informací je požadavek aktuálnosti. Tento požadavek vychází z předpokladu, že užitek z účetní informace pro rozhodování externího uživatele se snižuje se zastaráváním této informace. Externímu uživateli však účetní informace bude vždy dostupná až v okamžiku zveřejnění či uveřejnění účetní závěrky. Uvedený kvalitativní požadavek je tedy specifickým projevem požadavku relevance účetní informace, tzn., že účetní informace, proto aby byla aktuální, musí být relevantní z hlediska plynutí času. Obecně platí, že čím starší jsou informace, tím jsou méně užitečné. Na druhou stranu však některé informace mohou být aktuální ještě dlouho po skončení účetního období, ke kterému se váží, například proto, že někteří uživatelé potřebují identifikovat a posoudit trendy. Pro účely vykazání účetní informace, která je aktuální, je současně nezbytné, aby taková informace byla vykazána ve chvíli, kdy ji může její tvůrce poskytnout, pokud je současně tato informace s to ovlivnit rozhodování externího uživatele, a to i přesto, že se jedná pouze o odhad, tzn., že informace (resp. výše dopadu zobrazované skutečnosti na finanční situaci a finanční výkonnost) není v danou chvíli konečná nebo dostatečně přesná. Informace není aktuální, pokud již není s to ovlivnit rozhodování externího uživatele; v takovém případě jde o zastaralou informaci.

K § 9

Účetní informace musí být jasné a výstižné, označené a uspořádané. Součástí naplnění tohoto požadavku je i skutečnost, že součástí účetní závěrky je příloha, kde jsou jednotlivé účetní informace vysvětleny podrobněji. Významné položky účetních výkazů musí být v příloze okomentované, i pokud to právní předpisy pro daný konkrétní případ výslovně nestanoví.

Zároveň je třeba vzít na vědomí, že prostřednictvím účetní závěrky jsou účetní informace primárně poskytovány externím uživatelům, kteří mají určité znalosti v oblasti účetnictví a hospodaření podniků obecně, a současně skutečnost, že některé složitější ekonomické jevy nemohou být vykazány zcela jednoduše. Tyto složité jevy přitom není možné v účetním výkazu pominout. Srozumitelnost je tedy třeba posuzovat v uvedeném kontextu.

K § 10

Ověřitelnost je taková vlastnost užitečné účetní informace, která tuto informaci testuje na to, zda různé osoby, které mají odpovídající odborné znalosti a současně jsou nezávislé na účetní jednotce, jíž se účetní informace týká, by byly schopny dospět ke konsensu, nikoli nezbytně úplné shodě, ohledně toho, že účetní informace je věrohodná.

Kvalitativní požadavek účetní informace v podobě ověřitelnosti se výrazně projevuje u účetních odhadů. Příkladem může být stanovení reálné hodnoty na základě příslušných údajů za pomoci určitého modelu, přičemž ověřitelná bude účetní informace za předpokladu, že by osoby nezávislé na účetní jednotce, jíž se informace týká, a s odpovídajícími odbornými znalostmi na základě těchto vstupních údajů dospěly ke v zásadě stejnému, nikoli však nezbytně zcela totožnému výsledku.

K § 11

Srovnatelnost je taková vlastnost účetní informace, která umožňuje uživatelům účetní informace identifikovat a pochopit podobnosti a rozdíly mezi dvěma či více posuzovanými účetními informacemi téže účetní jednotky, které náleží k rozdílným účetním obdobím této účetní jednotky, a dále podobnosti a rozdíly mezi účetními informacemi různých účetních jednotek navzájem (např. v rámci jedné oblasti podnikání).

Srovnatelnosti informací je dosahováno mimo jiné tím, že právní úprava účetnictví zakotvuje společný rámec účetních postupů a také strukturu a uspořádání jednotlivých účetních výkazů, které účetní jednotka musí dodržovat, přičemž klíčové je konzistentní uplatňování těchto pravidel. Účetní jednotka je tak na základě zásady stálosti účetních metod povinna používat konzistentním způsobem jak účetní metody (pokud se jedná o zobrazení skutečností s podobnou ekonomickou podstatou), tak uspořádání položek účetních výkazů účetní závěrky a jejich obsahové vymezení.

K hlavě III – Prvky účetní závěrky

K dílu 1 - Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci a finanční výkonnosti

K § 12

Oproti současnému zákonu o účetnictví se nově navrhuje definovat prvky účetní závěrky. Jde o aktivum, dluh, vlastní kapitál, výnos a náklad.

Aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, tj. tak, že jejich cílem je zobrazení ekonomické reality, musí být k dispozici jasně vymezený aparát ekonomických pojmů. Tento pojmový aparát musí být vybudován tak, aby se s jeho pomocí dostávaly externím uživatelům účetní informace v souladu s cílem účetního výkaznictví. Definice prvků se shodují s definicemi uvedenými v mezinárodních účetních standardech a mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (konkrétně v jejich Koncepčních rámcích).

K dílu 2 – Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční situaci

K § 13

Za aktivum se považuje existující ekonomický zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé transakce nebo jiné události pod kontrolou. Aktiva tak jsou vymezena jako „zdroje, které jsou schopny přinést budoucí ekonomické užítky“.

Aktivum je tedy zdrojem, který je schopen přinést budoucí ekonomický užitek, pokud účetní jednotku opravňuje nebo jí umožňuje například:

- obdržet smluvní peněžní toky nebo jiné aktivum,
- směnit aktiva s jinou stranou za výhodných podmínek,
- získat peněžní prostředky, nebo se vyhnout peněžním výdajům, například:
 - použitím aktiva, a to buď samostatně, nebo v kombinaci s jinými aktivy na výrobu zboží nebo poskytování služeb,

- využitím aktiva ke zvýšení hodnoty jiných aktiv nebo
- pronajmutím aktiva jiné straně,
- získat peněžní prostředky nebo jiná aktiva prodejem aktiva nebo
- splatit dluh převodem aktiva.

Za aktivum se například nepovažuje nabytý vlastní podíl nebo vlastní dluhopis. Účetní jednotka z těchto nástrojů nemůže získat budoucí ekonomický užitek. Z těchto nabytých vlastních podílů nebo dluhopisů nemůže účetní jednotka obdržet peněžní toky nebo jiná aktiva od jiné strany, protože protistranou je v tomto případě účetní jednotka sama.

Důležitým předpokladem pro vznik aktiva je dále skutečnost, že ekonomický zdroj je pod kontrolou účetní jednotky v důsledku již nastalých (minulých) skutečností. Toto je důležité z toho důvodu, aby se do rozvahy nedostaly budoucí dluhy a aktiva na základě pouhých smluvních ujednání nebo očekávání.

Kontrolou se rozumí „ekonomické vlastnictví“ aktiva, tj. schopnost účetní jednotky ovlivnit užívání daného zdroje a získávání ekonomického užitku, který je schopen přinést, a zabránit ostatním v užívání tohoto zdroje a získávání ekonomického užitku, který je schopen přinést. Toto pojetí vychází z IFRS, kde je kontrola definována stejně. Schopnost zabránit ostatním v užívání je však nutno chápat v kontextu nikoli protiprávního jednání, tedy je rozhodující, zda účetní jednotka může ostatním zabránit v užívání legálním způsobem. Pojem „kontrola“ zapadá do celkového konceptu i vzhledem ke kontrole v holdingu. I zde má účetní jednotka pod „kontrolou“ užitek plynoucí z jí ovládaných dceřiných účetních jednotek. Dalším příkladem mohou být patenty, kdy aktivem účetní jednotka disponuje (tzn., že jí plynou užitky z tohoto aktiva) ještě před tím, než získá danou ochranu (právo). Kritériem tak nemusí být vždy vlastnické právo k věci nebo právní klasifikace (viz definice práva užívání).

K § 14

Odstavec 1 definuje dluh pro účely účetnictví. Označení „dluh“ je totiž v účetní terminologii používáno, ale v odlišném významu od dluhu v občanskoprávním smyslu. Závazek z pohledu civilněprávního je vztah mezi věřitelem a dlužníkem, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto dvou osob v rámci tohoto vztahu. Závazek může vést při splnění kritérií k vykázání dluhu nebo pohledávky v rozvaze nebo k uvedení v příloze účetní závěrky.

Dluh je pro účely účetnictví stávající povinností účetní jednotky, která vznikla v důsledku minulé skutečnosti, jejíž splnění je schopné vést k úbytku zdroje ekonomického užitku a které se účetní jednotka nemůže jednostranně zprostit, aniž by to mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti.

Stejně jako u aktiva i tato stávající povinnost musí být důsledkem minulé skutečnosti. Může se jednat o smlouvu, právní předpis, nebo situaci, kdy účetní jednotka dává způsobem chování zavedeným v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky, a v důsledku toho vytváří účetní jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou vypořádány. Očekávané ztráty tak například nejsou dluhem, chybí zde tato „minulá skutečnost“ a účetní jednotce tak reálně dluh nevznikl; proto není možné vykazovat „rezervy na ztráty“. Skutečnost zakládající stávající povinnost musí být tedy takovou skutečností, která vede ke vzniku povinnosti plnit, přičemž účetní jednotka nemá žádnou jinou možnost než ji vypořádat. To je vyjádřeno podmínkou vzniku dluhu, která stanoví, že se účetní jednotka nemůže dané povinnosti plnit jednostranně zprostit, aniž by takové zproštění mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti.

Znakem této povinnosti dále je, že její splnění je schopné vést k úbytku zdroje ekonomického užitku, tj. úbytku aktiva. To znamená, že vypořádání dané povinnosti bude pravděpodobně vyžadovat odtok těchto zdrojů. Například v situaci, kdy účetní jednotka má stávající povinnost v podobě reklamace vůči svým zákazníkům na základě občanského zákoníku, splňuje definici stávající povinnosti. Rozhodnutí, zda bude tato stávající povinnost vykázána jako rezerva, nebo podmíněný dluh, je závislé na pravděpodobnosti odtoku zdrojů budoucích ekonomických užitků. Při reklamaci je sice pravděpodobnost uskutečnění povinností vůči jednotlivým zákazníkům většinou malá, ale pokud je pravděpodobnost, že k odtoku ekonomických užitků dojde, vzhledem k celkovému objemu uskutečněných prodejů významná, vykáže ji účetní jednotka jako rezervu.

Do kategorie dluhů se najisto zahrnují rezervy a dluhy doposud v rozvaze označované jako „závazky“ a „časové rozlišení pasiv“. Do dluhů tedy patří např. dluhy z obchodních vztahů, dluhy k úvěrovým institucím a současně i rezervy nebo výdaje a výnosy příštích období. Tímto řešením se odstraní dnešní nevyhovující stav, kdy zejména rezervy jsou odbornou i neodbornou veřejností dezinterpretovány. Samotné rezervy jsou nově definovány v § 20.

Odstavec 2 stanoví situaci, kdy dluh nevzniká, přestože je naplněna definice v odstavci 1. Je tomu tak tehdy, když ještě nenastalo plnění, ke kterému je povinna druhá strana, ledaže je plnění dluhu ztrátové. Jde o smlouvy, při kterých dochází k „započtení“ vzájemného plnění a ve výsledku se daná transakce v účetnictví jako dluh nebo jako pohledávka vůbec neprojeví, jelikož buď žádnou stranou zatím nebylo plněno, nebo bylo plněno oběma stranami ekvivalentně. Blíže je tato situace spolu se smlouvou o vzájemném plnění popsána níže u § 22.

K § 15

Podmínkami pro způsobilost aktiva k vykázání jsou jeho spolehlivá ocenitelnost, pravděpodobnost vzniku budoucího ekonomického užitku a případné další podmínky stanovené účetním předpisem (např. speciální podmínky pro stálá nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností).

Co se týká pravděpodobnosti vzniku budoucího ekonomického užitku, například nehmotné výsledky výzkumu prováděného ve vlastní režii obvykle nesplňují kritéria pro vykázání v rámci aktiv. Takový výzkum nepovede k vykázání aktiva, neboť z něho plynoucí budoucí ekonomické užitky jsou spíše nejisté než pravděpodobné. Naproti tomu výdaje vynaložené na vývoj prováděný ve vlastní režii mohou být aktivovány do stálého nehmotného aktiva v případě, že je očekáván pravděpodobný ekonomický užitek. Podmínky způsobilosti dluhu k vykázání jsou obdobné jako v případě aktiva, tedy jeho spolehlivá ocenitelnost, pravděpodobnost úbytku zdroje ekonomického užitku a případně další podmínky stanovené účetním předpisem.

Z důvodu právní jistoty je dále doplněno, že pohledávka představující právo účetní jednotky na předmět vkladu není způsobilá k vykázání. Předmět vkladu se tak projeví v účetnictví nabyvatele až při jeho faktickém poskytnutí. Ustanovení tak účinně zabraňuje fiktivnímu nafukování vlastního kapitálu z vkladových povinností, které nejsou myšleny vážně, byť splňují veškeré právní náležitosti.

K § 16

Definice vlastního kapitálu je formulována jako úhrnná účetní hodnota aktiv po odečtení úhrnné účetní hodnoty dluhů účetní jednotky. Jedná se o zbytkovou kategorii.

Prováděcí právní předpisy dále vymezí jednotlivé složky vlastního kapitálu. Vlastní kapitál se obvykle člení alespoň na základní kapitál a kumulované výsledky hospodaření.

K § 17

Podmíněnými aktivy jsou z pohledu výkaznictví nejistá aktiva, které nelze uznat jako aktiva a nejsou tedy vykazované v rozvaze. Zároveň však mají určitý význam pro pochopení ekonomické situace účetní jednotky, a proto se uvádí v příloze účetní závěrky. Podmíněné aktivum je tedy potenciální aktivum, jehož existence může být potvrzena pouze tím, že nastane nebo nenastane budoucí skutečnost, která je nezávislá na účetní jednotce, tzn., kterou účetní jednotka nemůže ovlivnit. Tato skutečnost může být na účetní jednotce nezávislá zcela nebo jen zčásti a může se jednat o jednu skutečnost, nebo více skutečností, které musí nastat kumulativně.

Podmíněná aktiva je tedy třeba stále sledovat, zda u nich nedojde k naplnění podmínek pro vykázání. V takovém případě musí být vykázána v rozvaze.

Podmíněným dluhem je zaprvé, obdobně jako v případě podmíněného aktiva, potenciální dluh, jehož existence může být potvrzena pouze tím, že nastane nebo nenastane budoucí skutečnost, která je nezávislá na účetní jednotce, tedy kterou účetní jednotka nemůže ovlivnit. Dále jsou podmíněnými dluhy ty dluhy účetní jednotky, u nichž není pravděpodobné, že nastane úbytek zdrojů ekonomických užitků, nebo které nelze spolehlivě ocenit. Podmíněný dluh nelze podle odstavce uznat jako dluh, a tedy se neuvádí v rozvaze, ale pouze v příloze účetní závěrky. Podmíněná aktiva a podmíněné dluhy se tedy neřídí ustanoveními o aktivech a dlužích.

K § 18

Odstavec 1 definuje pohledávku pro účely účetnictví jako aktivum, které představuje právo vůči druhé straně na to, aby něco dala nebo konala. Obdobně jako v případě dluhu se tedy musí rozlišovat pohledávka v obecném významu civilního práva a pohledávka pro účely účetnictví. Definice účetních pohledávek se opírají o ekonomický užitek (jsou aktivem). Pokud je obsahem závazku povinnost strpět nebo zdržet se, může to vést ke vzniku jiného aktiva než pohledávky (např. právo užívání cesty za protiplnění je klasifikováno jako nehmotné aktivum, nikoli jako pohledávka).

Odstavec 2 obsahuje výjimku ze vzniku pohledávky, přestože je naplněna její definice. Jedná se o obdobu § 14 odst. 2, který upravuje výjimku ze vzniku dluhu pro účely účetnictví. Pohledávka tedy nevzniká, pokud dosud nenastalo plnění, ke kterému je účetní jednotka povinná. Blíže je tato situace spolu se smlouvou o vzájemném plnění popsána dále v zákoně.

Odstavec 3 stanoví způsob vykázání zálohy na pořízení aktiva. Přestože má tato záloha formálně povahu pohledávky, z hlediska její podstaty má větší vypovídací schopnost, pokud je vykazována mezi aktivy, na jejichž pořízení byla poskytnuta. Účetní jednotka totiž nepředpokládá vrácení peněžních prostředků, ale poskytuje platbu předem na pořízení konkrétního aktiva.

K § 19

Ustanovení § 19 upravuje právo užívání pro účetní jednotky, které v této oblasti nepostupují dle Mezinárodního standardu účetního výkaznictví 16 - Leasingy. Tato úprava souvisí s cílem zachytit v účetnictví ekonomickou podstatu transakcí a jiných událostí oproti formálně právní podstatě. Skutečnost, že se právo užívání majetku, který účetní jednotce nepatří, vykazuje jako aktivum, je projevem definice aktiva. Jedná se totiž o ekonomický zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé transakce nebo jiné události pod kontrolou. Ekonomický užitek může účetní jednotce přinášet i majetek, který má v nájmu. Z definice aktiva pak vyplývá, že takovýto majetek (dále blíže definovaný) se vykazuje v rozvaze jako stálé hmotné aktivum.

Právem užívání se pro účely účetnictví rozumí úplatné právo užívat nebo požívat hmotné aktivum, které není majetkem účetní jednotky, po sjednanou dobu, je-li tato doba delší než jeden rok. Právem užívání tedy není např. nájem budovy sjednaný na dobu 12 měsíců.

Právo užívání je aktivem od okamžiku převzetí předmětu práva užívání a považuje se za hmotné aktivum. Z uvedeného mj. plyne, že účetní jednotka může skrze právo užívání nabýt jakékoli hmotné aktivum, které je způsobilé k vykázání. Předmětem práva užívání může tedy být i jiné právo užívání, nebo koupě hmotného aktiva s výhradou vlastnictví (obvykle koupě na splátky).

Dluh z pořízení práva užívání vzniká převzetím předmětu práva užívání. Dluh z pořízení práva užívání se oceňuje jako dluh z pořízení aktiva a nemá tedy samostatnou úpravu pro účely oceňování.

V odstavci 3 a 4 zákon přináší speciální definici práva užívání z finančního leasingu (resp. pohledávky z finančního leasingu) a to mj. z důvodu odlišného prvotního ocenění v okamžiku, kdy se toto právo užívání stane způsobilým k vykázání.

K § 20

Rezerva je podmnožinou účetního dluhu. O rezervu se jedná v případě, kdy není jisté, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku zdroje ekonomického užítu potřebného ke splnění dluhu.

Zákon z rezerv vyjímá ty dluhy, u kterých jsou též okamžik a výše plnění nejisté, ale druhá strana závazkového vztahu je předem známá. Mezi tyto dluhy řadíme dluhy, jejichž výše je odhadnuta, nebo k úbytku ekonomického zdroje dojde až v budoucnu (současné účetní předpisy tyto popisují jako dohadné položky pasivní, případně výnosy a výdaje příštích období). Tyto též splňují definici účetního dluhu, od rezerv se však odlišují tím, že se vyznačují menší mírou nejistoty či neurčitosti ohledně výše budoucího úbytku zdroje ekonomického užítu nezbytného k vypořádání příslušné povinnosti, a na rozdíl u rezerv je u nich známa strana, vůči které účetní jednotce dluh vznikl. Tyto dluhy se vykazují jako součást obchodních a jiných závazků, zatímco rezervy se vykazují samostatně (viz obdobná úprava dle Mezinárodního účetního standardu 37).

Příkladem mohou být dluhy z převzatých dodávek zboží nebo energií, dluhy z nevybrané dovolené (tj. kterou si zaměstnanec má právo vybrat v dalším účetním období nebo v případě odchodu nechat proplatit) nebo dluhy vůči zaměstnancům z bonusů (přitom se nehledí ani tak na právní nárokovost jako na nevyhnutelnost jejich výplaty – viz definice dluhu).

Stále však platí, že i rezerva je stávající dluh, nelze k ní tedy přistupovat jako k budoucímu nebo potenciálnímu dluhu. Rezervy na rizika nelze chápat tak, že by je bylo možno vytvářet libovolně. Vždy musí být zdůvodněny minulými událostmi a reálně očekávanými budoucími úbytky zdrojů ekonomického užítu.

K dílu 3 – Prvky účetní závěrky vztahující se k finanční výkonnosti

K § 21

Ustanovení § 21 vymezuje prvky účetního výkazu vztahujícího se k finanční výkonnosti, tedy výkazu výsledku hospodaření, a sice výnos, náklad a výsledek hospodaření. Definice vycházejí z IFRS (Koncepčního rámce).

Výnos představuje změnu finanční situace účetní jednotky, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu. Zvýšení vlastního kapitálu může být buď přírůstkem aktiv, nebo snížením dluhů. Z definice vyplývá, že zákon považuje za výnos i zvýšení fondu z přecenění ve vazbě na zvýšení hodnoty přeceňovaného aktiva (např. v důsledku aplikace § 147 zákona – přeceňování stálých hmotných aktiv). Jedná se o období přístupu mezinárodních účetních standardů, které

pracuji s tzv. other comprehensive income (OCI) (ostatní úplný výsledek hospodaření), který obsahuje i výnosy (revenues, gains) a náklady (expenses, losses), které mají teprve být realizovány ve výsledku hospodaření za účetní období.

Výnosem není každé zvýšení vlastního kapitálu. Výnosem nejsou transakce s vlastníky, tedy osobami s podílem na vlastním kapitálu účetní jednotky nebo osobami v obdobném postavení, jde tedy např. o vklad společníka do obchodní společnosti, ale také o svěření majetku zřizovatele příspěvkové organizaci nebo vyčlenění majetku zakladatele do svěřenského fondu, kdy zřizovatel a zakladatel nemají podíl na vlastním kapitálu.

Nejtypičtěji (ale nikoli výhradně) výnos vzniká v souvislosti s hospodářskou činností účetní jednotky jako náhrada za prodané výrobky, zboží nebo provedené služby. Sleva z pořízené služby (sdělená např. dobropisem) a s ní související snížení dluhů je však korekcí původního nákladu (původně zaznamenaný náklad nenastal), nejedná se o výnos.

Definičním znakem výnosu je i skutečnost, že daná změna finanční situace nastala v daném účetním období. To obecně platí pro vykázání každého prvku účetního výkaznictví a dané pravidlo je obsaženo v zásadě aktuálnosti. Do výnosů běžného účetního období tak nepatří opravy účetních chyb minulých let, případně změny účetních metod (s výnosovým dopadem), protože tyto účetní případy se vztahují k předcházejícímu účetnímu období. Opravy chyb minulých účetních období se provádějí „rozvahově“ a neovlivní tak výsledek hospodaření za účetní období.

Náklad představuje změnu ve finanční situaci účetní jednotky, při které dochází ke snížení vlastního kapitálu. K výkladu definice platí to samé, jak bylo uvedeno u výnosu, akorát opačně. V případech transakcí s vlastníky nebo obdobného plnění, které nejsou považovány za náklady, se jedná např. o výplatu dividend nebo snižování základního kapitálu. Sleva z prodeje není nákladem ale korekcí výnosu generovaného účetní jednotkou.

K § 22

Ustanovení upravuje provázanost rozvahy a výkazu výsledku hospodaření, kdy způsobilost výnosu či nákladu k vykázání je odrazem okamžiku, kdy se aktivum nebo dluh stávají nebo naopak přestávají být způsobilými k vykázání, potažmo kdy se mění účetní hodnota aktiva nebo dluhu. Z ustanovení tedy vyplývá, že vznik výnosu je spojen s růstem hodnoty aktiv nebo poklesem hodnoty dluhů, zatímco vznik nákladu je spojen s poklesem hodnoty aktiv nebo růstem hodnoty dluhů. Tyto vazby jsou patrné rovněž z § 21, který obsahuje definice výnosu a nákladu.

Jako příklad lze uvést situaci prodeje zboží na fakturu, kdy datem předání zboží zákazníkovi (tj. okamžik splnění smlouvy účetní jednotkou) vzniká účetní jednotce nárok na peníze. V důsledku této transakce – prodeje a předání zboží zákazníkovi – vzniká aktivum (pohledávka), které lze za předpokladu splnění podmínek v § 15 odst. 1 považovat za způsobilé k vykázání. Jelikož se v tomto případě aktivum stává způsobilým k vykázání při jeho vzniku, stává se současně i výnos z prodeje zboží způsobilým k vykázání k témuž okamžiku. Při této transakci účetní jednotka zároveň přichází o zboží, respektive zboží již nadále nemá pod kontrolou (viz § 13 odst. 3) a toto aktivum přestává být ve stejném okamžiku způsobilým k vykázání. V tomto okamžiku se stává způsobilým k vykázání náklad z titulu prodaného zboží.

V odstavci 3 je dále akcentována vazba okamžiku, kdy se výnos stává způsobilým k vykázání, na plnění smlouvy. Smlouvou o vzájemném plnění se zde rozumí typ smlouvy, ve které se dvě strany vzájemně zavazují k plnění – např. jedna strana se zavazuje poskytnout službu nebo dodat zboží, přičemž druhá strana se zavazuje za tuto službu nebo toto zboží zaplatit.

V odstavci 3 je také explicitně zmíněno, že by měla být u těchto smluv posouzena kontrola nad aktivem, s nímž výnos souvisí. Tento doplněk se použije zejména v situacích, kdy bude docházet k postupnému plnění smlouvy.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, ve které bude problematika stanovení okamžiku realizace výnosu a jeho výše podrobněji upravena. Nastavení podmínek pro uznání výnosu v rámci těchto smluv je důležité např. v situacích, kdy dochází k částečným plněním, respektive kdy míra dosavadního plnění je složitě určitelná.

K § 23

Výsledek hospodaření za účetní období je rozdíl výnosů a nákladů ovlivňujících výsledek hospodaření za účetní období. Z definice výsledku hospodaření za účetní období plyne, že zákon za výnosy a náklady považuje i jiné změny vlastního kapitálu (s výjimkou transakcí s vlastníky), které tak považuje za výnosy a náklady neovlivňující (v daném období) výsledek hospodaření za účetní období. Jedná se o výnosy a náklady vykazované přímo do vlastního kapitálu mimo výsledek hospodaření (tedy do fondu).

Výsledek hospodaření za účetní období slouží k hodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky a představuje čisté zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu v důsledku vlastní činnosti za dané účetní období.

Výnos nebo náklad, který nebyl vyloučen z výsledku hospodaření za účetní období, ovlivní výsledek hospodaření za účetní období, ve kterém se staly způsobilými k vykazání (viz § 22).

Vyloučit výnosy a náklady z výsledku hospodaření za účetní období může účetní předpis buď trvale, nebo přechodně. Toto vyloučení může být provedeno zákonem i prováděcím předpisem.

K dílu 4 – Prvky účetní závěrky některých účetních jednotek

K § 24

Ustanovení § 24 obsahuje speciální pravidla týkající se prvků účetních výkazů pro neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru.

Vzhledem ke skutečnosti, že účetní jednotky mohou vykonávat i jinou než podnikatelskou činnost (tedy činnost za účelem dosahování zisku, viz definice podnikání v § 420 občanského zákoníku), rozšiřuje se definice aktiva pro případy, kdy je vykonávána tato jiná činnost. V tom případě se za ekonomický užitek považuje i naplňování účelu dané činnosti, to znamená, že aktivem je v takovém případě i existující ekonomický zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé skutečnosti pod svou kontrolou a který jí přispívá k naplňování účelu dané nepodnikatelské činnosti.

Obdobně je nutné upravit i definici dluhu u neziskových účetních jednotek. Dluhem podle této definice není povinnost použít aktiva určeným způsobem s výjimkou případů, kdy účetní jednotka tomuto způsobu použití není schopna dostát nebo tak nehodlá učinit. Určeným způsobem se rozumí způsob, který byl stanoven a předem určen v souvislosti se samostatným účelem existence dané účetní jednotky.

Pokud by toto pravidlo nebylo zakotveno, hrozilo by, že většina neziskových účetních jednotek by vykazovala předlužení a záporný vlastní kapitál, které by však neodpovídaly jejich skutečné finanční situaci. Například povinnosti spojené s prostředky získanými z veřejné sbírky nebo z účelových darů by mohly být vnímány jako položky splňující definici dluhu. Nicméně povinnost použít získané prostředky určeným způsobem nelze chápat jako „vypůjčené či dlužené prostředky“, ledaže by účetní jednotka nebyla schopna nebo nehodlala daný způsob nakládání s prostředky dodržet. Díky této úpravě bude možné zdroje pocházející např. z

fundraisingu vykazovat v rámci vlastního kapitálu (stejně, jako je tomu ve většině případů i dnes), a nikoli dluhů, což lépe odpovídá jejich podstatě.

Za výnos ovlivňující výsledek hospodaření za účetní období se nepovažuje přijetí aktiva, které je určeno k vytvoření vlastního kapitálu účetní jednotky, jehož zachování se od účetní jednotky důvodně očekává. Má-li například účetní jednotka dbát na správu svěřené nemovitosti, umělecké sbírky aj., pak nabytí těchto aktiv je nutné považovat za získání zdroje, který se nemá spotřebovat (projev nákladů), ale zachovat. Naopak za výnos lze považovat získání aktiv, které slouží ke spotřebě a dříve či později se tak projeví jako snížení kapitálu účetní jednotky skrze náklady ovlivňující výsledek hospodaření. Návazně je stanoveno i pravidlo týkající se definice výnosu z přijetí aktiva. V případě neziskových účetních jednotek výnosem není získávání zdrojů (fundraising), které s sebou nese povinnost v budoucnu splnit podmínky, které jsou součástí tohoto způsobu financování. Např. veřejná sbírka povede ke zvýšení vlastního kapitálu, ale zároveň nepůjde o výnos ovlivňující výsledek hospodaření, což je v souladu se zásadou akruálnosti. Výnosem se stane, až dojde k realizaci cíle veřejné sbírky (tj. když zanikne povinnost, která původně však nebyla vykázána jako dluh). To platí i v případě, kdy dojde pouze k dílčímu splnění této povinnosti, tj. vzniká výnos odpovídající výši tohoto dílčího zániku této povinnosti, tedy toho, jak byl realizován cíl příjemcem. Tím např. není pouhé nabytí dlouhodobého aktiva, ale až jeho užívání pro stanovený cíl, tedy po celou dobu jeho užívání pro stanovený cíl. Pojmem „splnění“ se tedy nemyslí právní/smluvní splnění ve smyslu vyúčtování daru, dotace či vkladu. Obdobně se postupuje i v případě vykázaní výnosu u účetních jednotek veřejného sektoru, nicméně tyto účetní jednotky, nabydou-li aktiva, se kterými je spojeno splnění určitých podmínek, vykážou dluh, který je rozpouštěn do výnosů k okamžiku, kdy přestane být způsobilý k vykázaní.

K § 25

Ustanovení § 25 vymezuje prvky účetní závěrky fyzických osob, které se rozhodnou být účetní jednotkou podle § 76. Tyto účetní jednotky účtují pouze o své podnikatelské činnosti, či o pronájmu, nikoli o veškeré své činnosti. Pokud má taková účetní jednotka více podnikatelských činností, může se rozhodnout, že bude účetní jednotkou ve vztahu ke všem z nich, nebo pouze k některým, jak je uvedeno v § 76 odst. 4. Tato možnost neplatí pro pronájem. V případě pronájmu se fyzická osoba musí rozhodnout, zda do účetnictví zahrne veškerou svou činnost související s pronájmem, nebo žádnou. Možnost volby podnikatelské činnosti, o které fyzická osoba účtuje, souvisí s tím, že už to, zda se stane účetní jednotkou, je na dobrovolném rozhodnutí fyzické osoby, toto rozhodnutí tedy potom může činit jednotlivě vůči každé své podnikatelské činnosti. Prvky účetních výkazů takové účetní jednotky se potom vztahují pouze k těm činnostem, ve vztahu k nimž je účetní jednotkou.

K části druhé – Účetní závěrka

K hlavě I – Zásady pro sestavení účetní závěrky

K dílu 1 – Zásada věrného a poctivého zobrazení

K § 26

Navrhované ustanovení stanoví základní zásadu věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace, která je základním a nezbytným předpokladem pro to, aby externí uživatelé účetních informací mohli na jejich základě činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí, předvídat budoucí peněžní toky účetní jednotky, posoudit jednání osoby odpovědné za řízení účetní jednotky a posoudit řádné hospodaření účetní jednotky s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy v případě účetního výkaznictví veřejného sektoru.

To, zda se naplnění daného požadavku věrného a poctivého zobrazení zkoumá ve vztahu k účetní jednotce, nebo ve vztahu ke konsolidačnímu celku, vyplývá z druhu účetní závěrky, kdy § 51 stanoví, že v případě individuální účetní závěrky ji sestavuje účetní jednotka sama za sebe (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky). Zatímco v případě konsolidované účetní závěrky z § 51 plyne, že tato účetní závěrka, kterou má povinnost sestavit a zveřejnit mateřská účetní jednotka (viz § 59), se sestavuje za konsolidační celek (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se zde aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné vykazované změny finanční situace konsolidačního celku). Takto je nutné vykládat jednotlivá ustanovení, která obecně hovoří o účetní závěrce a požadavku věrného a poctivého zobrazení.

Druhý odstavec vymezuje nezbytné předpoklady věrného a poctivého zobrazení. Základním předpokladem věrného a poctivého zobrazení je věrohodné zobrazení transakcí a jiných událostí, čímž je zajištěna provázanost s kvalitativními požadavky na účetní informace (viz § 7). Druhým nezbytným požadavkem je vykazání transakcí a jiných událostí v souladu s definicemi prvků účetní závěrky a jejich způsobilostí k vykazání.

K § 27

Ustanovení § 27 stanoví způsob, jakým musí účetní jednotka postupovat, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. Aby bylo dosaženo věrného a poctivého zobrazení musí účetní závěrka být sestavena za použití účetních metod daných účetními předpisy a tyto metody musí být popsány v příloze účetních výkazů. Použití účetních metod musí být správné a v souladu s účetními předpisy a současně musí být použita vhodná účetní metoda, pro jejíž volbu stanoví účetní předpis podrobnější pravidla.

Odstavce 2 a 3 stanoví postup, jakým účetní jednotka naplní požadavek věrného a poctivého zobrazení. Jedná se o hierarchický postup, kdy by primárním prostředkem, jak dosáhnout naplnění tohoto požadavku, měl být postup podle účetních předpisů, ke kterému je účetní jednotka povinna. Můžou však nastat situace, kdy tento postup nepostačuje k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, pak je účetní jednotka povinna postupovat podle odstavce 2. Ve výjimečných případech může postup podle účetních předpisů být s tímto požadavkem v rozporu, pak je účetní jednotka povinna postupovat podle odstavce 3.

Obecně tedy platí předpoklad, že pokud účetní jednotka postupuje při vykazování účetních informací v souladu s účetními předpisy, pak účetní závěrka podává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace. Uvedený předpoklad je nezbytným základem právní jistoty adresátů tohoto zákona.

K dílu 2 – Ostatní zásady pro sestavení účetní závěrky

K § 28

Pro hodnotové vyjádření okamžitého stavu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky má zcela zásadní význam zásada, že činnosti účetní jednotky budou tak jako v přítomnosti dále uskutečňovány i v dohledné budoucnosti. Zamítnutí tohoto předpokladu by mělo za následek odlišný hodnotový obraz účetní jednotky – např. u dlouhodobého aktiva, kdy účetní vyjádření nakoupeného automobilu jeho pořizovacím výdajem, který se cestou postupných odpisů promítá v budoucích výsledcích hospodaření, ztrácí smysl po opuštění tohoto předpokladu.

Odstavec 1 ve spojení s odstavcem 2 stanoví povinnost účetní jednotky při sestavení účetní závěrky vyhodnotit, zda bude nadále zachována její činnost a existence. Pokud nenastala skutečnost, která by ji v její činnosti omezovala nebo jí zabraňovala tuto činnost vykonávat, ani

nevyhodnotí, že taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti (tzn., že účetní jednotka nebude v budoucnu např. zlikvidována či její existence nebude ohrožena z důvodu nepříznivé finanční situace), sestavuje účetní závěrku tak, jako by její činnost byla bez omezení nadále zachována. V případě, že dojde k závěru, že taková skutečnost nastala nebo nastane, přizpůsobí tomu volbu účetních metod (především oceňování) a sestaví účetní závěrku tak, aby podávala věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace. V příloze účetní závěrky pak musí účetní jednotka informovat externí uživatele o nenaplnění této zásady a podat podrobnější informaci o zvolených účetních metodách tak, aby externí uživatel mohl správně porozumět informacím, které jsou v účetní závěre prezentovány.

Odstavec 2 stanoví okamžik, ve kterém účetní jednotka provede vyhodnocení, zda bude ve své činnosti pokračovat. Tímto okamžikem je okamžik, kdy účetní jednotka sestaví účetní závěrku. Při tomto vyhodnocení je povinna zohlednit veškeré dostupné informace, které mohou mít na vyhodnocení její budoucí činnosti vliv. Vzhledem k tomu, že okamžikem vyhodnocení je sestavení účetní závěrky účetní jednotkou, bere při tomto vyhodnocení v potaz též informace, které se staly dostupnými mezi okamžikem, ke kterému se účetní závěrka sestavuje (tj. konec účetního období), a okamžikem, kdy k jejímu sestavení účetní jednotkou skutečně dojde.

Odstavec 3 upravuje situaci, kdy ohledně pokračování činnosti účetní jednotky existuje v rámci dohledné budoucnosti významná nejistota. V takovém případě je účetní jednotka pro účely věrného a poctivého zobrazení povinna uvést v příloze účetní závěrky informaci o této nejistotě a o riziku vzniku skutečnosti, která by jí mohla v pokračování činnosti zabránit.

Odstavec 4 vymezuje pro účely účetnictví časový horizont dohledné budoucnosti, v jehož rámci je budoucí činnost účetní jednotky posuzována. Navrhované ustanovení vychází z ustálené praxe rozšířené v jiných státech a stanoví, že se jedná o časový úsek, pro který jsou dostupné informace týkající se budoucí činnosti účetní jednotky. Může se tedy jednat o různě dlouhá časová období, vždy však nejméně 12 měsíců ode dne, ke kterému účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.

K § 29

V ustanovení § 29 je zakotvena zásada aktuálnosti účetnictví. Transakcemi a jinými událostmi, kterých se tento koncept týká, jsou transakce a jiné události, které mají dopad na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky; přitom transakcemi se mají na mysli události, ve kterých je účetní jednotka aktivním účastníkem (např. nákupy, prodeje), jiné události mají dopad na účetní jednotku obvykle bez jejího popudu (např. změny v poptávce, úpadek obchodního partnera nebo pohyb měnových kurzů). Dopady těchto transakcí a jiných událostí jsou zobrazovány v účetní závěre sestavované za účetní období, ve kterém tyto dopady nastaly. To znamená, že budou vykázány za účetní období, se kterým souvisí, a nikoliv v okamžiku, kdy např. dojde k uskutečnění souvisejících toků peněžních prostředků (odstavec 1 písm. a)) nebo kdy se účetní jednotka o účetním případě dozví, popř. mohla dozvědět (odstavec 1 písm. b)). Naplnění kritéria stanoveného v písmeni b) je současně nutné vykládat a aplikovat v kontextu změn účetních metod, účetních odhadů a oprav chyb. Na okamžik vykázání dále nemá vliv ani to, zda je výše zobrazovaného dopadu účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost konečná (odstavec 1 písm. c)), či je pouze odhadována (odstavec 1 písm. d)). V případě mezitímní účetní závěrky je nutno pojem „účetní období“ vykládat přiměřeně jako období, za které se tato účetní závěrka sestavuje. Zohledněním účetních odhadů v rámci vymezení zásady aktuálnosti dochází k odstranění jednoho z významných nedostatků současného zákona, který jejich existenci opomíjel, přestože účetní odhady představují nezbytnou součást aktuálního účetnictví.

Důsledkem užívání zásady akruálnosti je zjišťování výsledku hospodaření účetní jednotky jako rozdílu mezi výnosy a náklady, které se nutně nemusí shodovat (a obvykle neshodují) s přírůstkem a odtokem peněžních prostředků (příjmů a výdajů). Účetní jednotka tedy účtuje o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků, které s náklady a výnosy souvisí.

Oproti současnému zákonu je akruálnost transakcí a jiných událostí podepřena i vymezením prvků účetní závěrky a způsobilostí k jejich vykázání. Např. výnos se stane způsobilým k vykázání v okamžiku, kdy se související aktivum stane způsobilým k vykázání (nebo související dluh přestane být způsobilý k vykázání). K naplnění zásady akruálnosti dochází spolu se splněním definice aktiva a způsobilosti k vykázání. Vykáže-li například účetní jednotka pohledávku (a související výnos) z titulu prodeje zboží, nemůže tak učinit dříve, než dojde k získání kontroly nad pohledávkou. Zásada akruálnosti je sice zakotvena v dílu upravujícím ostatní zásady, ale jedná se spíše o důsledek samotného vymezení prvků účetní závěrky. Zásada akruálnosti je pevně spjata s požadavky na vykazování prvků účetních výkazů, a s pojetím finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky.

K § 30

Smyslem zásady významnosti je nevyžadování použití předepsané účetní metody v případě, že se jedná o náročnou (a tedy neúměrně nákladnou) metodu zobrazení dané transakce nebo jiné události v porovnání s tím, jak nevýznamnou účetní informaci by takový postup přinesl. Příkladem může být například skutečnost, že některé položky se při respektování zásady významnosti zařazují mezi stálá aktiva od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Zásada významnosti tedy umožňuje účetní jednotce nepoužít účetní metodu vyžadovanou tímto zákonem, pokud by její použití vedlo k poskytnutí nevýznamné účetní informace a zároveň by náklady na vykázání této informace byly zjevně nepřiměřeně vysoké vzhledem k přínosům pro externího uživatele. Zároveň ale platí, že účetní metody dané účetními předpisy se mají použít vždy, i v nevýznamných případech, pokud to účetní jednotku nestojí nepřiměřené náklady. Aplikace této zásady v konkrétním případě je dále podmíněna tím, že její použití účetní předjímá a stanoví pro daný případ zjednodušený postup.

Ustanovení odstavce 2 vymezuje, jaké účetní informace jsou z hlediska cíle účetního výkaznictví významné. Jedná se o takové informace, jejichž vynechání nebo nesprávné, neúplné nebo zkreslené uvedení by mohlo vést uživatele k nesprávnému vyhodnocení finanční situace, finanční výkonnosti či jiných vykazovaných změn finanční situace účetní jednotky a mohlo by proto ovlivnit jeho rozhodnutí, které činí na základě účetních informací poskytovaných účetní závěrkou. Stejně tak je třeba za významné považovat ty informace, z nichž je každá sama o sobě z hlediska cíle účetního výkaznictví nevýznamná, avšak v souhrnu s dalšími informacemi obdobné povahy se stává významnou. Posouzení je pouze na účetní jednotce, která musí posoudit dopad neuvedení takové účetní informace v účetní závěrce, a tím i dopad na rozhodnutí externích uživatelů.

K § 31

V ustanovení odstavce 1 je zakotvena zásada, podle které je účetní jednotka povinna vykázat jednotlivé položky účetních výkazů samostatně, aniž by tedy vzájemně kompenzovala zejména aktiva a dluhy nebo náklady a výnosy. Bližší úprava kompenzací bude uvedena ve vyhlášce.

K § 32

Ustanovení § 32 stanoví povinnost účetní jednotky postupovat v souladu se zásadou bilanční kontinuity, podle které musí účetní závěrka transparentně navazovat na účetní závěrku, kterou účetní jednotka sestavila za bezprostředně předcházející účetní období. Dochází k rozdílné

textaci této zásady oproti dnešnímu § 19 odst. 4. Jeho obsahem je základní požadavek, že počáteční zůstatky rozvahových účtů, jimiž se otevírá účetní období, navazují na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo. To však neplatí absolutně. Příkladem jsou konečné zůstatky uvedené v konečné rozvaze sestavené před rozhodným dnem přeměny účetní jednotky kryjícím se s prvním dnem účetního období, které neodpovídají počátečním zůstatkům zahajovací rozvahy nově vzniklé či pokračující účetní jednotky.

K hlavě II – Účetní metody

K dílu 1 – Vymezení a použití účetní metody

§ 33

Odstavec 1 definuje pojem účetní metoda, kterým se rozumí postup k zobrazení dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci, finanční výkonnost nebo na jiné vykazované změny finanční situace v účetní závěrce, ať již je tento postup, který účetní jednotka za tímto účelem použila, stanovený účetním předpisem, či nikoliv. Dané v sobě zahrnuje zejména kritéria pro vykazání prvků účetních výkazů, jejich prvotní a následné ocenění, způsob jejich vykazání a uvádění informací o nich v příloze účetní závěrky, viz věta druhá. Oproti současnému zákonu tak dochází k přesnějšímu vymezení účetní metody, kdy dosud byl za účetní metodu považován pouze postup stanovený účetními předpisy, nicméně nově je nutné za účetní metodu považovat i jiný postup vedoucí k zobrazení dopadu transakce nebo jiné události v účetní závěrce, který účetní jednotka použila, přestože ho účetní předpis neupravuje.

K § 34

V odstavci 1 tohoto ustanovení je zakotven požadavek na účetní jednotku, aby neměnila použité účetní metody (například způsoby oceňování, odpisování a postupy tvorby a použití rezerv) ani uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů mezi jednotlivými účetními obdobími a v případě účetních metod ani v průběhu účetního období. Účetní jednotka se může odchýlit od tohoto požadavku ve vymezených případech.

Odstavec 2 se vztahuje pouze na uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů, které lze podle tohoto ustanovení změnit při změně charakteru činnosti účetní jednotky, ke kterému dochází např. při přechodu účetní jednotky z jednoho sektoru podnikání do jiného, kdy bude např. rozvaha vyžadovat odlišné členění. Musí se přitom jednat o skutečnou změnu předmětu činnosti účetní jednotky, nejen změnu formálního označení této činnosti. Tuto změnu je možné provést při sestavení účetní závěrky. O změně účetní metody nebo uspořádání a obsahového vymezení položek účetních případů účetní jednotka musí informovat v příloze k účetním výkazům

K § 35

Volba účetní metody navazuje na vyhodnocení ekonomické podstaty transakce (tj. přednosti obsahu nad formou transakce). Jako příklad lze uvést situaci nákupu budovy za účelem dalšího prodeje. Pokud by účetní jednotka u budovy použila postupy pro ocenění a vykazání stálých hmotných aktiv namísto postupů pro zásoby, neodpovídala by taková metoda tomu, co se ve skutečnosti stalo. Zároveň účetní jednotka je povinna posuzovat související transakce nebo jiné události dle jejich společného účelu a vzájemné souvislosti. Tyto odstavce se tudíž vztahují na situace, kdy by mohlo vědomě i nevědomě docházet ze strany účetních jednotek k zastření ekonomické podstaty transakcí vlivem volby konkrétní formy smlouvy či kombinace smluv.

K § 36

V případech, ve kterých není pro zobrazení dopadu konkrétní skutečnosti účetní metoda účetními předpisy upravena, je účetní jednotka povinna postupovat podle účetní metody stanovené pro srovnatelnou skutečnost, resp. pro skutečnost s obdobnou ekonomickou podstatou; toto ustanovení je další projekcí zásady přednosti ekonomické podstaty transakce nebo jiné události na její formou.

Pokud neexistuje srovnatelný účetní případ, na jehož základě by bylo možné zvolit vhodnou účetní metodu, použije účetní jednotka účetní metodu, kterou si sama zvolí a která povede k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. V takovém případě může účetní jednotka využít jak vlastní účetní metodu, tak účetní metodu již existující v jiném účetním rámci, například v IFRS, a to za předpokladu, že zvolená účetní metoda bude respektovat obecná koncepční východiska české právní úpravy účetnictví (tj. cíl účetního výkaznictví a zásady účetního výkaznictví).

K § 37

Odstavec 1 upravuje situace, kdy je možné nepoužít účetní metodu vyžadovanou tímto zákonem, a to za podmínky, že její použití by bylo prakticky neproveditelné. V tomto případě jde především o to, že použití účetní metody zabraňuje objektivní okolnosti (např. výpočet goodwillu 20 let po nabytí dceřiné společnosti). Tato možnost nepoužití účetní metody je však vázána na povolení stanovené vyhláškou. Pokud účetní jednotka postupuje podle odstavce 1 věty první, musí svůj postup popsat v příloze účetních výkazů.

K § 38

Účetními odhady se rozumí údaje uváděné v účetní závěrce, které v důsledku nejistoty, která je přirozenou součástí podnikatelského prostředí, nelze přesně stanovit, a proto jejich výše může být pouze odhadnuta. Při tomto odhadu se vychází z nejlepších informací, které má účetní jednotka k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky. Účetní odhad není účetní metodou, změna odhadu tak není změnou účetní metody.

Změna odhadu je důsledkem nových informací či nového vývoje. Pokud při stanovení odhadu byly informace, které byly k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky, použity správně, pozdější změna odhadu není opravou chyby. Účetními odhady jsou ovlivněny zejména transakce a jiné události vedoucí k vykázání znehodnocení aktiv, rezerv, dohadných položek či reálných hodnot aktiv a dluhů nebo způsob či doba odpisování aktiv nebo jejich zbytková hodnota.

Za odhad se též považuje i klasifikace prvku účetní závěrky, tj. zda se jedná o stálé či oběžné aktivum, dluh či vlastní kapitál.

K dílu 2 – Změna metody a účetního odhadu, oprava chyby a následné události

K § 39

Odstavec 1 stanoví postup pro případy, kdy dojde ke zjištění chyby v účetní závěrce sestavené za přecházející účetní období, změně účetní metody nebo změně uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů, v důsledku čehož je nezbytné upravit aktuálně sestavovanou účetní závěrku tak, jako by účetní závěrka za předcházející účetní období tuto chybu neobsahovala nebo jako by nová účetní metoda nebo uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů byly použity i v předcházejících účetních obdobích. Účetní jednotka je povinna tuto retrospektivní úpravu provést v účetní závěrce, kterou sestavuje za účetní období, ve kterém takovou chybu zjistila (nejde-li o následnou událost) nebo ve kterém došlo ke změně metody. Změna metody může nastat z důvodu změny právního předpisu, či na základě rozhodnutí účetní jednotky. Změny právních předpisů jsou obecně doprovázeny

přechodnými ustanoveními, která upravují vztah nové právní úpravy k dosavadní právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým (přitom i v případě změny zákona může metodu aplikace nové účetní metody určit vyhláška). Tuto roli však v případě změny účetních předpisů do značné míry zastupuje změna účetní metody. Změnou metody se rozumí, když účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Změna metody nevyplývá z nových informací či z nového skutečného stavu; účetní jednotka pouze v důsledku změny účetních předpisů nebo vlastní metodiky zachycuje ekonomickou realitu jiným způsobem. Ke změně účetní metody na základě vlastního rozhodnutí účetní jednotka přistupuje pouze v případě, že po změně metody dojde ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Společně s provedenými úpravami účetní závěrky účetní jednotka tyto úpravy popíše, vysvětlí důvody pro jejich provedení a popíše jejich dopad na sestavovanou účetní závěrku v její příloze. Účetní závěrky sestavené za předešlá účetní období však neupravuje.

Na retrospektivní úpravy účetní závěrky se vztahuje též obecně platný požadavek srovnatelnosti, který je zakotven v § 11, jako jeden z kvalitativních požadavků kladených na účetní informace. I v případě retrospektivních úprav provedených na základě tohoto ustanovení musí být účetní informace obsažené v účetní závěrce nadále srovnatelné. Na základě tohoto požadavku je proto nutná nejen samotná úprava aktuálně sestavovaných výkazů, ale též poskytnutí vysvětlení těchto úprav a jejich dopadů v příloze k výkazům.

Odstavec 2 definuje, co se rozumí chybou pro účely účetnictví. Chyba nastane, pokud účetní závěrka buď neposkytuje účetní informaci, kterou poskytovat má, nebo poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace.

Odstavec 3 zmocňuje Ministerstvo financí stanovit vyhláškou podrobnosti postupu podle odstavce 1. Účetní jednotka tedy bude postupovat podle odstavce 1, tj. retrospektivně, a vyhláška určí podrobnosti, jak se opravy provedou na jednotlivých položkách se srovnávacími údaji apod.

Odstavec 4 současně stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, která může stanovit odlišný postup v případech, kdy je změna účetních metod vyvolaná změnou účetních předpisů (tedy i zákonem), a náklady nezbytné pro postup dle odstavce 1 by nebyly přiměřené přínosu tohoto postupu pro externího uživatele. To například znamená, že účetní jednotka buď nebude muset postupovat retrospektivně vůbec, nebo bude postupovat retrospektivně pouze částečně.

K § 40

Změna odhadu je ovlivněna aktuálními informacemi, které má účetní jednotka k dispozici. Nejedná o opravu chyby, a to za předpokladu, že při stanovení odhadu byly informace, které byly účetní jednotce k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky, použity správně. Změna odhadu představuje situaci, kdy účetní jednotka dodatečně zjistila nové skutečnosti, které jí dříve nebyly známy, ale zároveň je zjistí příliš pozdě na to, aby je zohlednila jako následné události (viz § 41).

Dosavadní zákon o účetnictví úpravu účetního odhadu a jeho změny výslovně neobsahoval, bylo možné vycházet jen z obecně formulovaného § 3 odst. 1.

K § 41

Při sestavování účetní závěrky je nutné se zabývat všemi informacemi, které má účetní jednotka k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky. Stav položek účetních výkazů k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka zohledňuje též informace získané mezi tímto

okamžikem a okamžikem sestavení této účetní závěrky, včetně takových, které vyplynou z událostí, jež nastaly teprve až po okamžiku, ke kterému se tato účetní závěrka sestavuje. Není přitom rozhodné, zda tyto informace vyznívají pro účetní jednotku pozitivně, nebo negativně.

Specifickou následnou událostí je zápis převodu nemovitosti do katastru nebo zápis přeměny do obchodního rejstříku. Z výzkumu realizovaných přeměn¹⁵ vyplývá, že většina přeměn nabude právních účinků do 3 měsíců od schválení projektu přeměny. Na rozdíl od dosavadního zákona se tedy upouští od prodlužování účetních období pro jejich nesrovnatelnost a tato problematika se řeší za využití následných událostí. K zaúčtování přeměny, která není zapsána v témže účetním období, ve kterém nastal rozhodný den, tak postačuje „potvrzující“ zapsání v následujícím účetním období. Skutečnost, že nezapsaná přeměna již nebude prodlužovat účetní období, přispívá ke zjednodušení přípravy a realizace přeměn a zároveň snižuje administrativní a časovou zátěž, která v závěru roku dopadala na zúčastněné subjekty při snaze dokončit realizaci přeměny.

Události, které nastaly mezi okamžikem, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a okamžikem sestavení této závěrky, ze kterých nevyplynou informace o stavu položek účetních výkazů k rozvahovému dni, se při sestavování účetní závěrky nezohledňují v příslušných účetních výkazech. Pokud by však tyto události byly významné, účetní jednotka popíše povahu a dopad těchto „neupravujících“ událostí v příloze účetních výkazů.

K hlavě III – Obsah, struktura a podoba účetní závěrky

K § 42

Odstavec 1 se neliší od dosavadního § 18 odst. 1 zákona o účetnictví a obecně upravuje, že účetní závěrku tvoří účetní výkazy a příloha účetních výkazů, která je jako nedílná součást účetní závěrky zdrojem vysvětlení a doplnění účetních informací poskytovaných účetními výkazy takovým způsobem, aby účetní závěrka podávala věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a případně jiných vykazovaných změn finanční situace.

Definice účetní závěrky navazuje na cíl účetního výkaznictví a je nástrojem pro poskytnutí účetních informací externím uživatelům, na základě kterých, mohou činit ekonomická rozhodnutí. Součástí účetní závěrky jsou především účetní výkazy poskytující účetní informace. Rozsah vykazovaných účetních informací je odlišný v závislosti na druhu a kategorizaci účetní jednotky a na rámci jejího účetního výkaznictví.

Odstavec 2 vymezuje, jaké účetní výkazy se obecně sestavují a co se jimi rozumí. Je tak zvolen odlišný přístup oproti současnemu § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, který normoval účetní závěrku vždy jako nedílný celek tvořený třemi základními součástmi, a to (i) rozvahou, (ii) výkazem zisku a ztráty a (iii) přílohou.

Základními účetními výkazy, které tvoří účetní závěrku vždy, jsou rozvaha a výkaz výsledku hospodaření. V některých případech tvoří účetní závěrku i výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu.

V souvislosti se zmocněním pro Ministerstvo financí je vhodné zdůraznit, že zřizovatel příspěvkové organizace nemá (a ani před účinností tohoto zákona neměl) žádnou možnost jakoukoliv formou závazně stanovit účetní jednotce, která je jím zřizovanou příspěvkovou organizací, obsahové náležitosti jejích účetních výkazů ani pravidla použití účetních metod či

¹⁵ Výstupy výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze *Empirická analýza účetního řešení podnikových kombinací a dopad na vypovídací schopnost účetních závěrek nástupnických společností*, který je registrován u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod číslem F1/41/2021.

parametry samotného vedení jejího účetnictví, které tyto obsahové náležitosti ovlivňují. Takové řešení je nově možné pouze na základě převodu práv a povinností v oblasti účetnictví podle tohoto zákona, a to ze zřizované příspěvkové organizace na jejího zřizovatele, tedy s plnou odpovědností jejího zřizovatele.

K § 43

Příloha účetních výkazů je nedílnou součástí účetní závěrky a je zdrojem vysvětlení a doplnění účetních informací, které jsou poskytovány ostatními účetními výkazy tvořícími účetní závěrku, tak, aby účetní závěrka naplnila požadavek věrného a poctivého zobrazení. Dojde-li k naplnění této zásady poctivého a věrného zobrazení, je účetní jednotka s to naplnit cíl účetního výkaznictví. Z daného plyne, že příloha účetních výkazů je významnou součástí účetní závěrky, protože má obsahovat takové další informace pro externí uživatele účetní závěrky, které se nedají zjistit z účetních výkazů a které jsou nezbytné pro jejich rozhodování. Obsah přílohy účetních výkazů je přitom blíže specifikován řadou ustanovení zákona. Oproti dosavadnímu znění zákona o účetnictví je více zdůrazněna role přílohy a její pojetí je širší, protože podle dosavadního znění § 18 odst. 1 písm. c) příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Podle odstavce 2 písmene a) je také vždy součástí přílohy účetní závěrky informace o podmíněných aktivech a podmíněných dlužích. Definice podmíněných aktiv a dluhů jsou obsaženy v § 17.

Podle odst. 2 písmene b) obsahuje příloha účetní závěrky informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů v případě účetních jednotek, které nevyhotovují zprávu vedení. Tato informace je povinnou součástí přílohy v souladu se směrnicí 2013/34/EU. Odstavec 3 obsahuje zákonné zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcí vyhlášky, kterou se stanoví podrobnější obsah a uspořádání přílohy účetních výkazů. V případě účetních jednotek veřejného sektoru vyhláška stanoví též obsah a uspořádání položek podmíněných aktiv a podmíněných dluhů, o nichž účetní jednotka uvádí informace v příloze účetní závěrky.

K § 44

Předmětné ustanovení upravuje způsob uvádění informací vyžadovaných zvláštními předpisy v účetní závěrce. Jelikož se nejedná o informace vyžadované účetními předpisy, vyžaduje zákon jejich uvádění odděleně, buď v rámci zvláštní části zprávy vedení, nebo v samostatném dokumentu.

K § 45

Navržené ustanovení upravuje náležitosti účetní závěrky. V zásadě se přebírá znění § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví, které doposud tyto náležitosti upravovalo. Navrhují se pouze úpravy ve formulaci a struktuře směřující k zjednodušení, které zajistí použitelnost jak na individuální, tak konsolidovanou účetní závěrku, a to v případě různých forem účetní jednotky. Účetní závěrka tedy musí vždy obsahovat podle písmene a) identifikaci účetní jednotky, kterou se rozumí:

- obchodní firma, název, označení nebo jméno účetní jednotky podle toho, o jakou účetní jednotku se jedná (označení se použije v případě účetní jednotky, která je entitou bez právní osobnosti),
- adresa sídla účetní jednotky,
- identifikační číslo, pokud je účetní jednotka má, a v takovém případě také informaci o tom, že účetní jednotka byla zapsána do veřejného rejstříku (např. obchodní rejstřík) nebo jiné evidence (např. živnostenský rejstřík), a to včetně údaje, do kterého oddílu a vložky byla účetní jednotka zapsána (zde byla upravena textace oproti dosavadnímu zákonu

o účetnictví, který odkazoval na informace o zápisu do veřejného rejstříku uváděné na obchodních listinách, kterými je podle § 435 občanského zákoníku právě údaj o oddílu a vložce, takže obsah zůstává stejný).

Podle písmene b) se dále uvede údaj o činnosti účetní jednotky nebo účelu, pro který byla ustavena, a též údaj o právní formě účetní jednotky. Tato informace je zejména důležitá ve vztahu k určení druhu účetní jednotky, tedy zda se jedná o neziskovou či podnikatelskou účetní jednotku.

Podle písmene c) je další náležitostí účetní závěrky identifikace účetní závěrky jako individuální nebo konsolidované, pokud daná účetní jednotka sestavuje i konsolidovanou účetní závěrku.

Účetní jednotka je podle písmene d) povinna v účetní závěrce uvést období, za které se účetní závěrka sestavuje. Dané v sobě zahrnuje jak informaci o tom, ke kterému okamžiku se účetní závěrka sestavuje, tak to, jak dlouho trvá účetní období, tj. zda se sestavuje za období 12 kalendářních měsíců (popř. jemu odpovídající vymezení v kalendářních týdnech), nebo za období jinak dlouhé (např. v případě spojování účetních období). Pro uživatele účetních informací je přínosnější informace, že jde o dvanáctiměsíční účetní období, tj. informace jsou poskytovány za „klasické“ účetní období, než že jde o řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jako doposud, protože jak řádná účetní závěrka nemusela podle dosavadní právní úpravy být vždy sestavována za dvanáctiměsíční období, tak naopak mimořádná účetní závěrka mohla být za takové období sestavována. Při uvedení období, za které se účetní závěrka sestavuje, se tak opouští pojem „rozvahový den“ a nahrazuje se uvedením okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, kterým může být jak konec účetního období v případě řádné účetní závěrky, tak jiný okamžik v případě mezitímní účetní závěrky.

Podle písmene e) je další náležitostí účetní závěrky údaj o rámci účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena.

Podle písmene f) je další náležitostí účetní závěrky datum sestavení účetní závěrky. V dosavadní úpravě se užívá pojem okamžik sestavení účetní závěrky.

Oproti dosavadní úpravě je náležitostí účetní závěrky (viz písmeno g)) i prohlášení osoby odpovědné za účetní výkaznictví o tom, že účetní závěrka podává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace v souladu s účetními předpisy. Součástí tohoto prohlášení je i uvedení jména a funkce této osoby. Prohlášení nenahrazuje ani není nahrazeno případným výrokem auditora, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Prohlášení se uvádí proto, aby podepisující osoba byla seznámena se svou odpovědností. Odpovědnost se s novým zákonem o účetnictví nemění, pouze se nově explicitně uvádí.

Požadavek identifikace a podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví uvedený v písmenu h) navazuje na to, že účetní závěrka je sestavena dnem podpisu této osoby, viz § 49, přičemž se toto pravidlo přebírá ze závěrečné části ustanovení § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví.

K § 46

Osobou odpovědnou za účetní výkaznictví je u účetní jednotky, která je fyzickou osobou, přímo sama tato fyzická osoba. U ostatních účetních jednotek (tj. právnických osob nebo účetních jednotek bez právní osobnosti) je touto osobou (i) fyzická osoba všeobecně pověřená jednat za účetní jednotku navenek (jejíž určení je předmětem právních předpisů upravujících danou právní formu účetní jednotky; např. podle obecné právní úpravy právnických osob se jedná o její statutární orgán), (ii) fyzická osoba, která je členem orgánu nebo osobou, jsou-li tento

orgán nebo osoba jiným právním předpisem pověřeni zajištěním řádného plnění povinností v oblasti účetnictví. Není-li taková fyzická osoba stanovena, je osobou odpovědnou za účetní výkaznictví osoba, která je zákonem nebo zakladatelským právním jednáním pověřena jednat za tuto účetní jednotku (u právnických osob) nebo na její účet (u účetních jednotek bez právní osobnosti).

K § 47

Účetní závěrka, která je sestavena v elektronické podobě, musí být opatřena uznávaným elektronickým podpisem osoby odpovědné za účetní výkaznictví. Odstavec 2 dále stanoví formát účetní závěrky účetní jednotky, která vyhotovuje zprávu o udržitelnosti.

K hlavě IV – Časová hlediska sestavení účetní závěrky

K § 48

Ustanovení § 48 blíže specifikuje, že rozvaha jakožto výkaz pojednávající o finanční situaci účetní jednotky k určitému okamžiku se sestavuje ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Oproti tomu ostatní výkazy pojednávají o změnách a sestavují se tedy za celé účetní období, které končí dnem, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

K § 49

Účetní závěrka se stává způsobilou ke zpřístupnění externímu uživateli okamžikem jejího sestavení. Tímto okamžikem je okamžik podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví. Ustanovení § 49 přímo váže na § 45 (náležitosti účetní závěrky), kdy formálním projevem způsobilosti ke zpřístupnění je uvedení data sestavení účetní závěrky.

K § 50

Odstavec 1 upravuje explicitní zákaz měnit sestavenou účetní závěru. Za změnu se považuje jakýkoliv zásah do již sestavené účetní závěrky. Explicitní zákaz měnit sestavenou účetní závěrku není v dosavadních předpisech uveden a je dovozován pouze implicitně. Tento zákaz přímo navazuje na vnitřní kontrolu vedení účetnictví v rámci vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Jedním z opatření v rámci vnitřní kontroly je i zabránění změně účetního záznamu, na jehož základě byla sestavena účetní závěrka. Datum sestavení účetní závěrky tak ohraničuje i datum uzavření účetního systému.

Ustanovení odstavce 2 umožňuje již sestavenou účetní závěrku nahradit účetní závěrkou novou, jestliže tato již sestavená účetní závěrka dosud nebyla schválena orgánem k tomu příslušným na základě jiného právního předpisu a obsahuje chybu takové intenzity, pro kterou předmětná účetní závěrka nesplňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení. Významnost chyby je nutné posuzovat prismatem významné účetní informace. Jedná se o jedinou situaci, kdy lze již sestavenou účetní závěrku nahradit jinou.

Pokud účetní jednotka bude postupovat podle odstavce 2, je povinna o tom informovat každého, komu původní sestavenou účetní závěrku poskytla.

Postup účetní jednotky v případě významné chyby je rozdílný, jedná-li se o schválenou nebo neschválenou účetní závěrku. Dle odstavce 4 se nepřihlíží k nahrazené účetní závěrce a, pokud tato byla v rozporu zejména s § 232 (Společná ustanovení o zveřejnění a uveřejnění) zveřejněna, účetní jednotka bezodkladně zveřejní též informaci, že byla sestavena nová účetní závěrka a že k nahrazené se nepřihlíží. Přitom se nepoužijí ustanovení o informaci o významné chybě. V případě zveřejnění schválené účetní závěrky se situace napraví informací o významné chybě v účetní závěrce následující. Toto ustanovení reaguje především na fakt, že účetní závěrku zveřejněnou v rejstříku již téměř nelze odstranit. Z tohoto důvodu se také vylučují

ustanovení o informaci o významné chybě, aby nedocházelo k pochybám, která ustanovení se mají použít.

K hlavě V – Řádná a mezitímní účetní závěrka

K § 51

Splnění povinnosti sestavit účetní závěrku je nezbytné navázat na účetní období za které se účetní závěrka sestavuje.

Z tohoto hlediska lze rozlišovat jednak řádnou účetní závěrku za individuální účetní období, jednak řádnou účetní závěrku za konsolidační účetní období. Oproti tomu mezitímní účetní závěrka se sestavuje pouze za část účetního období (nestanoví-li právní předpis jinak).

K § 52

Doplňuje se nedostatek dosavadního zákona o účetnictví, který mezitímní účetní závěrku a její náležitosti blíže nereguloval i přes to, že mezitímní účetní výkaznictví je vyžadováno řadou právních předpisů. Účetní informace získané z mezitímní účetní závěrky slouží k průběžnému informování externích uživatelů včetně dohledových orgánů a také samotné účetní jednotky o jejím průběžném hospodaření. Mezitímní účetní závěrka se též sestavuje a zveřejňuje v případě přeměn, jedná-li se o nezanikající účetní jednotku. S ohledem na různé situace, v nichž se sestavení mezitímní účetní závěrky vyžaduje, však nelze vždy beze zbytku uplatnit pravidla pro sestavení řádné účetní závěrky, a proto se v navrhovaném ustanovení vymezuje obecný rámec pro odlišný rozsah a postup při sestavování mezitímní účetní závěrky.

Kombinovat jednotlivé druhy účetních závěrek a uplatnit tak obě kritéria dělení účetních závěrek současně je možné. Lze tak hovořit např. o řádné individuální účetní závěrce, mezitímní konsolidované účetní závěrce apod. Zároveň platí, že hovoří-li se např. o individuální účetní závěrce, míní se tím individuální účetní závěrka řádná i mezitímní. Pojem účetní závěrka je tak pojmem zastřešujícím, zahrnujícím všechny druhy účetní závěrky.

Mezitímní účetní závěrka se nesestavuje za celé účetní období, neboť v tomto případě je plně nahrazena řádnou účetní závěrku.

Obsah mezitímní účetní závěrky odvíjí nejen od účelu, pro nějž je sestavována (mezitímní účetní závěrka obsahuje zejména ty údaje, z nichž lze získat účetní informace relevantní pro danou situaci), ale také od dostupnosti údajů, které mají být při sestavení dané účetní závěrky použity (některé relevantní údaje je možné získat např. až na konci účetního období). S přihlédnutím k těmto odlišnostem, které pro jejich variabilitu nelze přesněji vymezit, se proto stanoví, že v případě mezitímní účetní závěrky není nezbytně nutné dodržet všechny postupy a pravidla, která platí pro řádnou účetní závěrku. V jakém rozsahu se účetní jednotka od těchto pravidel při sestavování mezitímní účetní závěrky odchýlí, tak záleží na konkrétní situaci, nicméně platí, že takové odchýlení musí být odůvodněno právě zvláštním charakterem konkrétní sestavované mezitímní účetní závěrky.

K hlavě VI – Individuální účetní závěrka a zahajovací rozvaha

K § 53

Toto ustanovení upravuje obecnou povinnost účetní jednotky sestavit řádnou individuální účetní závěrku. Tato účetní závěrka se sestavuje vždy za účetní období k jeho konci. Mezitímní individuální účetní závěrku sestavuje účetní jednotka, pokud tak stanoví právní předpis nebo se tak účetní jednotka sama rozhodne.

K § 54

Odstavec 1 účetní jednotce stanovuje povinnost sestavit zahajovací rozvahu a její přílohu, a to k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou. Zahajovací rozvaha a její příloha poskytují účetní informace o finanční situaci účetní jednotky k začátku dne, ke kterému se sestavují. Účetní informace v příloze zahajovací rozvahy vysvětlují a doplňují. Podrobnější obsah zahajovací rozvahy, uspořádání a obsahové vymezení jejich položek a obsah její přílohy stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

K § 55

Toto ustanovení souvisí se změnou v úpravě účetního období v případě přeměn. Vzhledem k tomu, že se opouští koncepce, kdy rozhodným dnem přeměny začíná účetní jednotce zúčastněná na přeměně nové účetní období (a tedy dnem předcházejícím rozhodnému dni končí předcházející účetní období), se v odstavci 1 stanoví, že ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny musí účetní jednotka zúčastněná na přeměně sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, a to za část účetního období předcházející rozhodnému dni přeměny. Od rozhodného dne přeměny je totiž třeba hledět na aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu přeměny, jako by již patřily těmto nástupnickým účetním jednotkám, a toto zohlednit v jejich účetnictví. Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by toto nebylo možné, protože by nebyl zřejmý stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu zúčastněných účetních jednotek.

V případě účetních jednotek, které přestávají být v důsledku přeměny účetní jednotkou ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny, je povinnost sestavit účetní závěrku k tomuto okamžiku splněna sestavením řádné individuální účetní závěrky, neboť skutečnost, že přestaly být účetní jednotkou, znamená konec jejich účetních období a povinnost sestavit řádnou individuální účetní závěrku.

V případě, kdy připadne den předcházející rozhodnému dni na poslední den účetního období, sestavuje účetní jednotka k tomuto dni řádnou účetní závěrku a nemusí tedy sestavovat mezitímní.

Vzhledem k významu mezitímní účetní závěrky v procesu přeměny odstavec 2 stanoví, že mezitímní účetní závěrka sestavená podle odstavce 1 musí být zveřejněna.

Odstavec 3 stanoví, že mezitímní účetní závěrka podle odstavce 1 se nesestavuje v případě, že se k těmto okamžikům sestavuje řádná individuální účetní závěrka.

K § 56

Odstavec 1 stanoví, že účetní jednotka zúčastněná na přeměně, která při přeměně nezaniká, sestavuje k začátku rozhodného dne přeměny zahajovací rozvahu.

Odstavec 2 nahrazuje a rozšiřuje současný § 11b zákona o přeměnách, který je zrušován a podle kterého měla účetní jednotka k zahajovací rozvaze, jestliže byla sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, připojit komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo. Nyní se nad rámec tohoto podle písmene b) uvádí i způsob a postup ocenění těchto položek. Informace k zahajovací rozvaze zde uvedené doplňují obecné požadavky na obsah přílohy k účetním výkazům.

Odstavec 3 stanoví, že zahajovací rozvahu a přílohu k ní účetní jednotka zveřejňuje.

K § 57

Odstavec 1 zohledňuje větu třetí ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, která upřesňuje větu první téhož ustanovení. Navrhované ustanovení stanoví, že malé a mikro účetní jednotky a účetní jednotky, které nemají právní formu některé z obchodních společností, se mohou dobrovolně rozhodnout, zda budou v rámci individuální účetní závěrky sestavovat výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Nově dochází k zobecnění a umožnění sestavovat tyto dva výkazy i účetním jednotkám, které nemají povinnost je sestavovat, ať již na základě tohoto, nebo jiného zákona, pokud se rozhodnou je dobrovolně sestavit. V případě, že se takto rozhodnou a tyto dva výkazy sestaví, stane se výkaz peněžních toků i výkaz změn vlastního kapitálu povinnou součástí jejich účetní závěrky a tyto výkazy musí být sestaveny v souladu s účetními předpisy. Účetní jednotka se nemusí rozhodnout sestavovat oba dva tyto účetní výkazy, ale pouze jeden z nich.

Dle odstavce 2 se v případech stanovených účetním předpisem výjimka uvedená výše nepoužije.

Součástí individuální účetní závěrky je pak vedle uvedených účetních výkazů též příloha účetních výkazů, a to na základě obecného vymezení účetní závěrky, dle odstavce 3 nicméně přílohu nemusí sestavit mikro účetní jednotky, které následně neoceňují reálnou hodnotu, a fyzické osoby nezapsané v obchodním rejstříku.

Navržené ustanovení představuje rozvedení toho, které účetní výkazy mohou tvořit obsah účetní závěrky, pro účely individuálního účetního výkaznictví. Odstavec 1 normuje, které účetní jednotky zahrnou do své individuální účetní závěrky další účetní výkazy, a to výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Obsahově se vychází z ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, zároveň se však volí srozumitelnější textace a členění. Oproti dosavadnímu znění se nepřebírá výjimka z povinnosti sestavit výkaz peněžních toků uvedená v § 18 odst. 2 věta druhá dosavadního zákona o účetnictví, neboť tyto vybrané subjekty veřejného zájmu nově postupují podle mezinárodních účetních standardů, a tudíž sestavují účetní závěrku podle těchto standardů; a v případě penzijní společnosti je důvodem skutečnost, že již nově není považována za subjekt veřejného zájmu.

K § 58

Účetní jednotky veřejného sektoru výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu nově nesestavují. Dále se tak nepřebírá pravidlo uvedené v § 18 odst. 2 větě čtvrté dosavadního zákona o účetnictví, aby tyto výkazy sestavovaly také účetní jednotky veřejného sektoru, které k poslednímu dni daného i předcházejícího účetního období dosáhly aktiv celkem alespoň 40 000 000 Kč a ročního úhrnu čistého obrátu alespoň 80 000 000 Kč, a to vzhledem k vykazovacím povinnostem účetních jednotek veřejného sektoru vyplývajícím z jiných právních předpisů, čímž bude zejména zamezeno duplicitě vykazovaných informací.

Dle odstavce 2 obsahuje příloha účetních výkazů účetní jednotky veřejného sektoru také informace o skutečnostech, které mají významný dopad na budoucí peněžní toky, nejsou uvedeny jinde v účetní závěrce a nemají opakující se charakter, a vysvětlující informace pro účely schvalování účetní závěrky, pokud je její schválení požadováno jiným zákonem.

K hlavě VII – Konsolidovaná účetní závěrka

K § 59

V odstavci 1 je obecně stanovena povinnost mateřské účetní jednotky sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Přitom v souladu se zákonem za mateřskou účetní jednotkou je možné považovat pouze účetní jednotku, která není účetní jednotkou veřejného sektoru.

Odstavec 2 se věnuje mezitímní konsolidované účetní závěrce, kterou může účetní jednotka sestavit z vlastního rozhodnutí. Povinnost sestavit mezitímní konsolidovanou účetní závěrku je obsažena pouze v zvláštních právních předpisech.

Odstavec 1 ukládá obecně mateřské účetní jednotce povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Nelze to však chápat absolutně, neboť navrhovaný zákon upravuje případy, kdy tato povinnost mateřské účetní jednotce nevzniká (viz následující ustanovení).

Ve vazbě na § 257 má účetní jednotka povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku i pokud je mateřskou účetní jednotkou pouze k začátku nebo konci účetního období, tj. stala se nebo přestala být mateřskou účetní jednotkou v průběhu účetního období. Prováděcí právní předpis stanoví podrobnější postup při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky v případě, že vztah ovládání zanikl v průběhu konsolidačního účetního období. Lze tedy říci, že zánik konsolidačního celku – za předpokladu, že existoval k počátku konsolidačního účetního období – před koncem konsolidačního účetního období nemá vliv na povinnost sestavení řádné konsolidované účetní závěrky. Stejně tak nemá zánik konsolidačního celku vliv na trvání konsolidačního účetního období (pokud se nejedná o případ zániku samotné mateřské účetní jednotky, viz § 111 odst. 5).

Dále je třeba uvést, že navrhovaný zákon striktně rozlišuje mezi účetní jednotkou v případě individuálního účetního výkaznictví a mateřskou účetní jednotkou v případě konsolidovaného účetního výkaznictví. Je-li nutné hovořit o mateřské účetní jednotce jako účetní jednotce pro účely jejího individuálního účetního výkaznictví, zákon používá spojení účetní jednotka, která je mateřskou účetní jednotkou, a uvedení individuální účetní závěrky. Nicméně cíl a zásady jsou formulovány obecně a používají účetní závěrku bez označení, o kterou ze závěrek se jedná. Často je daná povinnost související s účetní závěrkou formulována tak, že dopadá na účetní jednotku, v takovém případě se daná norma aplikuje i na mateřskou účetní jednotku, protože jednak je účetní jednotkou z vlastní definice a jednak je v postavení toho, kdo ji sestavuje. Povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku je uložena mateřské účetní jednotce, která je následně odpovědná za důsledky případného nesplnění této povinnosti.

K § 60

Navržené ustanovení vymezuje, za jakých podmínek je mateřská účetní jednotka zproštěna povinností sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku.

Podle písm. a) nemá mateřská účetní jednotka povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku v případě, že je konsolidační celek kategorizován jako malý (viz § 100). Stanovená výjimka se neaplikuje na konsolidační celky, které sice naplňují hodnoty stanovené pro malý konsolidační celek, ale jejichž součástí je subjekt veřejného zájmu. V takovém případě se totiž konsolidační celek vždy klasifikuje jako velký a výjimka na něj nedopadá (viz § 100 odst. 5).

Další výjimka v písm. b) je uvedena ve vztahu k dceřiným účetním jednotkám, a sice povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku nevzniká v případech kdy

(i) jsou všechny dceřiné účetní jednotky jednotlivě i v úhrnu z hlediska daného konsolidačního celku nevýznamné – jedná se o výslovné promítnutí zásady významnosti v rámci právní úpravy konsolidace – viz § 30. Za „významnou“ se považuje taková dceřiná účetní jednotka, která je významná ať už svou velikostí nebo činností v rámci celé skupiny anebo svým dopadem na celou skupinu. Mateřská účetní jednotka by měla posoudit jednotlivé dceřiné účetní jednotky, zda naplňují požadavky na významnost, tedy lze rozumně předpokládat, že by nezahrnutí

dceřiné účetní jednotky nebo dceřiných účetních jednotek do konsolidačního celku mělo vliv na rozhodování, které uživatelé činí na základě konsolidované účetní závěrky;

(ii) jsou všechny dceřiné účetní jednotky dceřinými účetními jednotkami, které mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidačního celku, resp. splňují podmínky stanovené v § 96.

K § 61

Navržené ustanovení zavádí pro účely účetnictví další pojem, zejména za účelem stanovení případů, kdy mateřské účetní jednotce nevzniká povinnost sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku.

Jedná se o pojem „nadřazená účetní jednotka“ (viz odstavec 1), kterou je jiná mateřská účetní jednotka nebo konsolidující zahraniční účetní jednotka, která vyhotovuje konsolidovanou zprávu vedení a sestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku, v níž je mateřská účetní jednotka, u které se výjimka posuzuje, společně s jejími dceřinými účetními jednotkami zahrnuta. Nadřazená účetní jednotka přitom plní povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované výroční zprávy podle tohoto zákona nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu než České republiky, tj. tato nadřazená účetní jednotka může být mateřskou účetní jednotkou ve smyslu tohoto zákona, ale též entitou v obdobném postavení v zahraničí. Výjimka se týká povinnosti sestavení řádné konsolidované účetní závěrky. Jsou-li naplněny i další podmínky stanovené v odstavci 1 tohoto ustanovení, je mateřská účetní jednotka stojící v čele nižšího konsolidačního celku zproštěna uvedené povinnosti, které by jinak podléhala. Jelikož se v tomto případě nejedná o situaci, kdy by informace o mateřské účetní jednotce a dceřiných účetních jednotkách zahrnutých do nižšího konsolidačního celku nebyly zahrnovány do žádné konsolidované účetní závěrky, jako je tomu podle § 60 (jelikož informace jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky sestavené nadřazenou účetní jednotkou stojící v čele nadřazeného konsolidačního celku), je tato specifická výjimka zakotvena v samostatném ustanovení.

Navrženou právní úpravou dochází k rozšíření stávající právní úpravy výjimek z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku též na mateřské účetní jednotky stojící v čele konsolidačního celku, jehož veškeré účetní jednotky jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí zahraniční účetní jednotka ze třetího státu (viz § 74). Tím je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením směrnice 2013/34/EU.

Odstavec 1 stanoví dílčí podmínky, které je nezbytné naplnit pro aplikaci výjimky z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku podle tohoto ustanovení. Podmínky jsou vymezeny v písmenech a) až f) a musí být naplněny kumulativně, aby se mateřská účetní jednotka stojící v čele konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku povinnosti zprostila. V případě, že tyto podmínky naplněny nejsou, výjimka se neaplikuje a povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku bude ve vztahu k účetním jednotkám, které jsou součástí konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku, plnit jak mateřská účetní jednotka stojící v čele tohoto nižšího celku, tak nadřazená účetní jednotka stojící v čele nadřazeného konsolidačního celku.

V písmenu a) je uvedena první podmínka, a sice že v konsolidované účetní závěrce sestavené nadřazenou účetní jednotkou musí být zahrnuty vedle mateřské účetní jednotky i veškeré dceřiné účetní jednotky, které by byly zahrnuty do řádné konsolidované účetní závěrky mateřské účetní jednotky. Výjimku by tak nebylo možné aplikovat v případě, kdy by nadřazená účetní jednotka do své konsolidované účetní závěrky nezahrnula některou z dceřiných účetních jednotek, která by ale v případě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky mateřskou společností byla do této závěrky zahrnuta.

V písmenu b) je stanovena základní podmínka, a to existence konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení sestavené, resp. vyhotovené nadřazenou účetní jednotkou, díky čemuž nemusí být plněna obdobná povinnost mateřskou účetní jednotkou stojící v čele nižšího konsolidačního celku. Tato konsolidovaná účetní závěrka a konsolidovaná zpráva vedení přitom musí být sestaveny, resp. vyhotoveny za stejné období, za které by byla sestavena řádná konsolidovaná účetní závěrka mateřské účetní jednotky – tedy musí být sladěna konsolidační účetní období mateřské účetní jednotky a nadřazené účetní jednotky. Podmínka stanovená v písmeni b) dále reaguje na možnost zprostit se povinností v případě, že nadřazená účetní jednotka při konsolidaci postupuje podle práva třetích zemí. Zde dochází k rozšíření stávající právní úpravy – výjimky z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku – též na mateřské účetní jednotky stojící v čele konsolidačního celku, jehož veškeré dceřiné účetní jednotky jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená účetní jednotka, která se řídí právem jiného státu než členského státu Evropské unie, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením směrnice 2013/34/EU (čl. 23 odst. 8). Obecně je tak stanoveno, že je nutné, aby nadřazená účetní jednotka sestavila konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovila konsolidovanou zprávu vedení podle tohoto zákona nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu než České republiky. Co se rozumí rovnocenným plněním povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení stanoví odstavec 4.

Písmeno c) stanoví podmínku, že mateřská účetní jednotka nesmí být subjektem veřejného zájmu, jehož investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Pokud by takovým subjektem veřejného zájmu byla, výjimka z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku se neuplatní.

Podmínka stanovená v písmeni d) vychází z dosavadní právní úpravy a stanoví české mateřské účetní jednotce, která stojí v čele nižšího konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku, povinnost zveřejnit ve lhůtě pro zveřejnění své řádné konsolidované účetní závěrky řádnou konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení sestavenou, resp. vyhotovenou nadřazenou účetní jednotkou za nadřazený konsolidační celek, a to včetně zprávy auditora o jejich ověření. V případě, že povinnost zveřejnění není naplněna, nelze výjimku stanovenou § 61 uplatnit. Na rozdíl od současné právní úpravy obsažené v § 22aa odst. 2 písm. c) stávajícího zákona o účetnictví není nově stanovena povinnost zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku, konsolidovanou zprávu vedení a zprávu auditora o jejich ověření též v překladu do českého jazyka (směrnice 2013/34/EU v tomto případě členskému státu umožňuje tuto povinnost uložit, ale její uložení nevyžaduje). Ke splnění povinnosti proto nově postačuje zveřejnění pouze v jazyce, ve kterém byly konsolidovaná účetní závěrka, konsolidovaná zpráva vedení a zpráva auditora o jejich ověření sestaveny, resp. vyhotoveny nadřazenou účetní jednotkou a auditorem.

Podmínka stanovená v písmeni e) vychází obdobně jako předchozí podmínka z dosavadní právní úpravy a stanoví mateřské účetní jednotce, která stojí v čele nižšího konsolidačního celku zahrnutého v nadřazeném konsolidačním celku povinnost uvést v příloze účetní výkazů její individuální účetní závěrky informaci o tom, že jí nevznikla povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení z důvodu výjimky stanovené v ustanovení § 61. Dále je tato mateřská účetní jednotka v příloze účetních výkazů své individuální účetní závěrky povinna identifikovat nadřazenou účetní jednotku, tj. zejména uvést její název a sídlo.

Písmeno f) poskytuje možnost vyjádřit se a ovlivnit aplikaci této výjimky dalším členům mateřské účetní jednotky, tedy členům odlišným od nadřazené účetní jednotky. Způsob, jakým mohou aplikaci či neaplikaci této výjimky ovlivnit, se liší v závislosti na tom, jak velký podíl

drží nadřazená účetní jednotka v mateřské účetní jednotce. V případě, že nadřazená účetní jednotka drží v mateřské účetní jednotce přímý či nepřímý podíl v minimální výši 90 %, je pro aplikaci výjimky zapotřebí, aby ostatní členové mateřské účetní jednotky (např. akcionáři v akciové společnosti) schválili zproštění mateřské účetní jednotky od dané povinnosti, a to nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období, přičemž ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů. Podmínka uvedená v písmeni f) bodě 1. se vztahuje též na situace, kdy nadřazená účetní jednotka drží v mateřské účetní jednotce 100% podíl na základním kapitálu. V tomto případě je však nadřazená účetní jednotka jediným členem mateřské účetní jednotky, a tudíž neexistují další členové mateřské účetní jednotky, kteří by museli aplikaci této výjimky schvalovat. Ve zbývajících případech upravených v písmeni f) bodě 2., kdy nadřazená účetní jednotka drží v mateřské účetní jednotce přímý či nepřímý podíl ve výši méně než 90 %, je pro aplikaci výjimky z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku nutné, aby ostatní členové mateřské účetní jednotky, kteří drží nejméně 10% podíl na základním kapitálu mateřské účetní jednotky, nepožádali mateřskou účetní jednotku, jejímiž jsou členy, o splnění dané povinnosti, a to nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období.

Pro účely podmínek stanovených v písmeni f) se zohledňuje jak podíl držený přímo, tak nepřímý, tedy skrze další účetní jednotku nebo zahraniční účetní jednotku. Velikost nepřímého podílu nadřazené účetní jednotky na mateřské účetní jednotce se vypočte jako součin podílu nadřazené účetní jednotky na účetní jednotce nebo zahraniční účetní jednotce, jejímž prostřednictvím drží podíl na mateřské účetní jednotce, a podílu tohoto „prostředníka“ na mateřské účetní jednotce. Jako příklad lze uvést situaci, kdy nadřazená účetní jednotka drží v tomto prostředníkovi 30% podíl a tento prostředník drží v mateřské účetní jednotce 40% podíl. Velikost nepřímého podílu se pak vypočte jako součin 30% podílu a 40% podílu. Nepřímý podíl tedy v tomto případě odpovídá 12 %.

Odstavec 2 upřesňuje, že pro naplnění požadavku v odstavci. 1 písm. b) – tj. požadavek na sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení nadřazenou účetní jednotkou – není nutné, aby tato konsolidovaná zpráva vedení obsahovala zprávu o udržitelnosti.

Odstavec 3 specifikuje pravidla pro určení velikosti podílu nadřazené účetní jednotky na mateřské účetní jednotce, jehož velikost hraje roli při posuzování podmínky stanovené v odstavci 1 písm. f). Odstavec 3 stanoví, že při určení velikosti podílu nadřazené účetní jednotky na mateřské účetní jednotce se nepřihlíží k podílům na mateřské účetní jednotce, které v této mateřské účetní jednotce drží členové jejího statutárního nebo kontrolního orgánu. To znamená, že podíl nadřazené účetní jednotky v mateřské účetní jednotce není porovnán se všemi podíly (tedy se 100 % těchto podílů), které mají jednotliví členové v mateřské účetní jednotce, ale pouze s těmi podíly, které nejsou v držení uvedených osob. Pokud tedy osoby, které jsou členem statutárního nebo kontrolního orgánu, drží např. 20% podíl na mateřské účetní jednotce, a nadřazená účetní jednotka drží podíl ve výši 80 %, pak bude tento 80% podíl pro účely posouzení kritéria stanoveného v odstavci 1 písm. f) bodě 1. považován za 100% podíl, jelikož skutečný 80% podíl nadřazené účetní jednotky bude posuzován pouze ve vztahu k 80 % všech podílů na mateřské účetní jednotce (tj. ve vztahu ke 100 % podílů na mateřské účetní jednotce minus 20 % těchto podílů, které drží osoby, jež jsou členem statutárního nebo kontrolního orgánu).

Odstavec 4 vymezuje pojem „rovnocenné plnění povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu“. K vymezení tohoto pojmu dochází z důvodu rozšíření výjimek z konsolidační povinnosti podle tohoto ustanovení, které se

(i) nadále vztahují na mateřské účetní jednotky konsolidačních celků konsolidovaných v nadřazeném konsolidačním celku, v jehož čele stojí nadřazená účetní jednotka, která se řídí právem jiného členského státu Evropské unie, a

(ii) nově vztahují na mateřské účetní jednotky konsolidačních celků konsolidovaných v nadřazeném konsolidačním celku, v jehož čele stojí nadřazená účetní jednotka, která se řídí právem jiného státu než členského státu Evropské unie.

Plnění povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení nadřazenou účetní jednotkou je porovnáváno s požadavky na plnění těchto povinností, které stanoví české právní předpisy upravující účetnictví. Plnění těchto povinností nadřazenou účetní jednotkou je pak z hlediska navrhovaného zákona považováno za rovnocenné, pokud jsou současně naplněny dva typy podmínek. První skupina těchto podmínek stanovená v písmeni a) se týká způsobu, jakým je sestavována řádná konsolidovaná účetní závěrka a vyhotovována konsolidovaná zpráva vedení. Tyto podmínky jsou splněny, pokud

(i) nadřazená účetní jednotka postupuje v souladu s právními předpisy EU, které upravují povinnost konsolidace; jedná se tedy o případ nadřazené účetní jednotky, která se řídí právem jiného členského státu EU a z toho důvodu i právními předpisy EU (bod 1.),

(ii) nadřazená účetní jednotka postupuje podle mezinárodních účetních standardů (k vymezení pojmu „mezinárodní účetní standardy“ viz § 2 odst. 3) a plní dotčené povinnosti v souladu s nimi (bod 2.), nebo

(iii) nadřazená účetní jednotka, která není vázána právními předpisy EU a nepostupuje podle mezinárodních účetních standardů, plní dotčené povinnosti způsobem, který z kvalitativního hlediska odpovídá požadavkům, které právní předpisy EU, příp. mezinárodní účetní standardy stanoví (bod 3.), a to způsobem, který vymezuje Nařízení Komise (ES) č. 1569/2007 ze dne 21. prosince 2007, kterým se zavádí mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí v souladu se směrnicemi Evropského parlamentu a Rady 2003/71/ES a 2004/109/ES, v platném znění. Na základě tohoto přímo použitelného právního předpisu EU je za takový srovnatelný způsob považován postup podle 2008/961/ES: Rozhodnutí Komise ze dne 12. prosince 2008 o používání vnitrostátních účetních standardů některých třetích zemí a mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví emitenty cenných papírů ve třetích zemích při sestavování jejich konsolidovaných účetních závěrek, v platném znění. Jedná se o

(i) Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví za předpokladu, že poznámky k auditovaným účetním závěrkám obsahují výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu uvedených účetních závěrek s Mezinárodními standardy pro účetní výkaznictví v souladu s IAS 1 Prezentace účetní závěrky,

(ii) obecně uznávané účetní zásady Japonska,

(iii) obecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických.

Druhou podmínkou, která je vymezena v písmeni b), je splnění povinnosti zajistit audit účetní závěrky podle právního předpisu státu nadřazené účetní jednotky.

K § 62

Ustanovení § 62 stanoví výjimku z povinnosti sestavit a zveřejnit řádnou konsolidovanou účetní závěrku pro neziskové účetní jednotky. V odstavci 1 jsou stanoveny dvě alternativní podmínky, a to skutečnost, že daná účetní jednotka má pouze jednu dceřinou účetní jednotku a nemá s ní významné obchodní transakce, nebo to, že účetní jednotka není zapsaná ve veřejném rejstříku. Transakce mezi mateřskou a dceřinou účetní jednotkou přitom nejsou významnými obchodními

transakcemi, pokud spočívají pouze ve vkladech do vlastního kapitálu a distribuci vlastního kapitálu. Co se rozumí veřejným rejstříkem je vymezeno v § 233 odst. 2 navrhovaného zákona.

Podle odstavce 2 musí mateřská účetní jednotka, na kterou se vztahuje výjimka podle odstavce 1, popsat vztahy se svou dceřinou účetní jednotkou v příloze účetních výkazů své řádné individuální účetní závěrky.

K § 63

V daném ustanovení je uvedeno, že v konsolidované účetní závěrce dochází k takovému účetnímu zobrazení, jako by mateřská účetní jednotka a dceřiné účetní jednotky zahrnuté v konsolidované účetní závěrce představovaly jednu účetní jednotku – toho se přitom dosahuje použitím metody plné konsolidace (viz § 64). Z daného ustanovení rovněž vyplývá, že výše zmíněné se týká pouze těch dceřiných účetních jednotek, které jsou zahrnuty do konsolidačního celku, neboť konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za konsolidační celek, nikoliv za skupinu (také viz § 93).

K § 64

Odstavec 1 stanovuje, že se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje metodou plné konsolidace. Při použití metody plné konsolidace dochází k agregaci položek čistých aktiv a položek výkazu výsledku hospodaření dceřiných účetních jednotek s příslušnými položkami mateřské účetní jednotky.

V odstavci 2 je specifikováno, že při použití metody plné konsolidace jsou do konsolidované účetní závěrky převzaty položky čistých aktiv a položky výkazu výsledku hospodaření v plné výši, bez ohledu na výši vlastnického podílu mateřské účetní jednotky na dceřiné účetní jednotce. Důležitým znakem metody plné konsolidace je rovněž vykázání nekontrolních (menšinových) podílů v situaci, kdy mateřská účetní jednotka nemá 100% vlastnický podíl. Použití metody plné konsolidace je pro vztahy ovládání vyžadováno i dle dosavadní právní úpravy.

Odstavec 3 představuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobně vymezí pro metodu plné konsolidace způsob vykazování účetních informací o konsolidačním celku za použití této metody.

K § 65

Odstavec 1 vymezuje, z jakých individuálních účetních závěrek mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku se vychází při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky.

Písmeno a) stanoví, že v případě, kdy se konsolidační účetní období a individuální účetní období mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku neliší o více než 3 měsíce, se pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky vychází z řádné individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky (také viz odstavec 2).

Písmeno b) upravuje situace, tj. kdy se individuální účetní období mateřské nebo dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku liší o více než 3 měsíce od konce konsolidačního účetního období. V takovém případě je tato mateřská nebo dceřiná účetní jednotka povinna pro účely konsolidace sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, kterou sestaví k okamžiku, ke kterému se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka. V daném případě pak bude mateřská účetní jednotka vycházet při sestavení konsolidované účetní závěrky z této mezitímní individuální účetní závěrky.

Odstavec 2 reaguje na situace, kdy je individuální účetní závěrka, ze které se vychází při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky, sestavena za období, které neodpovídá konsolidačnímu účetnímu období. Jednak se může jednat o situace, kdy se rozvahový den řádné individuální účetní závěrky mateřské nebo dceřiné účetní jednotky neliší o více než tři měsíce od konce konsolidačního období. Dále se může jednat i o situace, kdy je sestavena mezitímní individuální účetní závěrka ke konci konsolidačního účetního období, ale období, za které byla tato mezitímní individuální účetní závěrka sestavena, je kratší než konsolidační účetní období. Mateřská účetní jednotka je pak povinna zohlednit rozdíly vyplývající z nesouladu období a upravit o ně konsolidovanou účetní závěrku.

V odstavci 3 je uvedeno, že použité účetní metody by měly být pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky v rámci konsolidačního celku sjednoceny (k účetní metodě viz § 33), což v sobě zahrnuje i metody ocenění aktiv a dluhů. Zde lze upozornit na čl. 24 odst. 12 směrnice 2013/34/EU, který umožňuje mateřské nebo dceřiné účetní jednotce zahrnuté do konsolidačního celku se odchýlit od tohoto požadavku, a to „pouze výjimečně“. Takové odchylky pak musí být popsány v příloze účetních výkazů. I v tomto případě by nicméně účetní jednotky měly mít na paměti zásadu významnosti uvedenou v § 30, která se vztahuje i na tuto situaci.

K § 66

Navržená právní úprava stanovuje způsob, jakým jsou v konsolidované účetní závěrce vykázány účetní informace týkající se společně ovládaných účetních jednotek a přidružených účetních jednotek. Účetní informace o těchto účetních jednotkách jsou v konsolidované účetní závěrce vykázány prostřednictvím ocenění podílu (resp. investice), který má konsolidující účetní jednotka ve společně ovládané nebo přidružené účetní jednotce. Tento podíl se následně oceňuje ekvivalenční hodnotou sníženou o následné znehodnocení. Ekvivalenční hodnota je vymezena v § 132. K okamžiku prvotního ocenění je současně zjištěn rozdíl mezi prvotní účetní hodnotou podílu (zpravidla pořizovací výdaj) a vlastním kapitálem (resp. čistými aktivy) společně ovládané nebo přidružené účetní jednotky (ve stávajících účetních předpisech je tento rozdíl nazýván „konsolidační rozdíl“).

V čl. 27 odst. 9 směrnice 2013/34/EU je stanoveno, že tento postup – to je použití ekvivalenční metody na ocenění podílů v daných účetních jednotkách – nemusí být uplatněn v případě nevýznamné účasti na základním kapitálu. Toto je v navrhovaném zákonem opět reflektováno v rámci zásady významnosti v § 30.

Navrženou právní úpravou současně dochází k posunu v účetním vnímání ekvivalenční metody a jejího použití při konsolidovaném výkaznictví. Dle stávajících právních předpisů je totiž ekvivalenční metoda při konsolidovaném výkaznictví považována také za konsolidační metodu (spolu s metodou plné a poměrné konsolidace). Tento pohled lze však považovat již za překonaný, neboť ekvivalenční metoda zde představuje „pouze“ metodu ocenění investice ve společně ovládané nebo přidružené účetní jednotce, jelikož při ní nedochází k žádné agregaci položek účetních výkazů s položkami konsolidující účetní jednotky.

Daným ustanovením rovněž dochází k další změně, a to k opuštění metody poměrné konsolidace, která se dle stávajících právních předpisů používala u společně ovládaných účetních jednotek. Tento posun je inspirován především mezinárodními účetními standardy, které metodu poměrné konsolidace opustily před více než 10 lety. Setrvání v používání metody poměrné konsolidace či možnost volby ji použít u společně ovládaných účetních jednotek by mohlo mít negativní důsledky na srovnatelnost konsolidovaných účetních závěrek, případně na jejich srozumitelnost pro zahraniční investory, a proto byla zvolena ekvivalenční metoda.

K hlavě VIII – Konsolidovaná účetní závěrka České republiky

K § 67

Navrhované ustanovení ukládá Ministerstvu financí povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky, která se sestavuje za subjekty konsolidace státu. V konsolidované účetní závěrce České republiky jsou promítnuty informace nejen o konsolidovaných jednotkách výkaznictví státu, ale též o dalších subjektech konsolidace státu (tj. o společně ovládaných účetních jednotkách výkaznictví státu a přidružených účetních jednotkách výkaznictví státu). Informace o těchto účetních jednotkách však nejsou v konsolidované účetní závěrce České republiky zachyceny prostřednictvím metod konsolidace, ale pouze prostřednictvím vykázání výše podílu spravující jednotky v těchto účetních jednotkách, a to oceněním tohoto podílu ekvivalenční hodnotou (viz § 73 odst. 3).

K § 68

Navrhované ustanovení vychází v zásadě z obecných principů sestavování účetní závěrky. Nicméně zohledňuje specifika konsolidované účetní závěrky České republiky (není sestavován přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu, není sestavována mezitímní účetní závěrka atd.). Navrhovaná ustanovení v odstavci 1 a 2 upřesňují pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky, které účetní výkazy tvoří konsolidovanou účetní závěrku České republiky, a navazují na obecné principy konstatováním, že příloha je její nedílnou součástí.

Navrhované ustanovení v odstavci 3 stanoví, na základě jakých údajů se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka České republiky. V tomto případě se primárně vychází z údajů, které jsou obsaženy v individuálních řádných účetních závěrkách subjektů konsolidace státu (písmeno a)). Výjimku představují situace, kdy subjekt konsolidovaný v rámci účetního výkaznictví České republiky sestavuje též řádnou konsolidovanou účetní závěrku podle obecné právní úpravy konsolidace (viz § 59 a násl.). V takovém případě se namísto řádné individuální účetní závěrky subjektu konsolidace státu použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavovaná subjektem konsolidace státu podle obecné právní úpravy § 59 a násl. (písmeno b)). V případě, že subjekt konsolidace státu (např. městská část Hlavního města Praha) není účetní jednotkou, použije údaje, které by uvedl v řádné individuální účetní závěrce podle písmene a) nebo řádné konsolidované účetní závěrce podle písmene b), pokud by ji sestavoval (písmeno c)). Písmeno d) se pak vztahuje také na další údaje a informace, jejichž poskytnutí je pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky nezbytné, např. informace nezbytné pro sestavení výčtu subjektů konsolidace státu. Podle tohoto odstavce by se postupovalo i v případech, kdy se účetní období subjektu konsolidace státu liší od konsolidačního účetního období České republiky, kterým je kalendářní rok (tedy v případech, kdy subjekt konsolidace státu nesestavuje k poslednímu dni konsolidačního účetního období České republiky řádnou individuální ani řádnou konsolidovanou účetní závěrku, nepostupuje tedy podle písmene a) ani b). Za této situace poskytne subjekt konsolidace státu Ministerstvu financí údaje nezbytné pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky tak, aby byly vykázány veškeré transakce nebo jiné události za období, které se shoduje s konsolidačním účetním obdobím České republiky, tedy s kalendářním rokem.

Navrhované ustanovení odstavce 4 výslovně vylučuje použití obecných právních norem upravujících účetní závěrku, jejichž použití není v případě sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky žádoucí a které by se bez tohoto výslovného vyloučení vztahovaly též na tuto oblast (není sestavován výkaz peněžních toků ani výkaz změn vlastního kapitálu, není

sestavována individuální ani mezitímní závěrka, neuplatní se obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce ani metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví).

Odstavec 5 obsahuje další zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví (i) další podmínky a způsob sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky a (ii) náležitosti (resp. obsah a uspořádání položek) účetních výkazů, které tvoří konsolidovanou účetní závěrku České republiky, a přílohy konsolidované účetní závěrky České republiky.

K § 69

Ustanovení odstavce 1 stanovuje spravujícím jednotkám povinnost předávat pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky další specifické informace nezbytné k jejímu sestavení. Těmito informacemi jsou informace nezbytné k sestavení výčtu subjektů konsolidace státu (k těmto subjektům viz § 103 odst. 1), který sestavuje a uveřejňuje Ministerstvo financí (§ 255 písm. b)).

Odstavec 2 stanoví povinnost spravující jednotky oznámit svým dceřiným účetním jednotkám, svým společně ovládaným účetním jednotkám a přidruženým účetním jednotkám, že jsou uvedeny ve výčtu konsolidovaných subjektů České republiky, který Ministerstvo financí uveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup. Toto oznámení spravující jednotka učiní do 10 pracovních dnů ode dne uveřejnění výčtu. Zákon nezakládá povinnost oznamovat tuto skutečnost účetním jednotkám veřejného sektoru, jelikož tyto účetní jednotky budou vždy součástí výčtu konsolidovaných subjektů ČR (resp. budou vždy konsolidovanou entitou státu – viz § 103 odst. 1 písm. a)).

Odstavec 3 stanoví povinnost subjektů konsolidace státu poskytnout účetní dokumenty nebo údaje nezbytné k sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, a to ve lhůtách a v rozsahu stanovených vyhláškou Ministerstva financí a dále v měně konsolidované účetní závěrky České republiky (tj. v české měně – viz § 115 odst. 4). Rozsah a lhůty budou stanoveny vyhláškou, která podrobněji rozvede povinnosti uložené tímto ustanovením.

Odstavec 4 stanoví, že předmětné účetní dokumenty nebo údaje jsou Ministerstvu financí poskytovány formou předání do centrálního systému účetních informací státu, eventuálně pak prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 71 odst. 4. Povinnost je splněna okamžikem předání do centrálního systému účetních informací státu, resp. vyššímu územnímu samosprávnému celku.

Odstavce 5 a 6 upravují postup v případě, že subjekt konsolidace státu nebo spravující jednotka nesplní povinnosti, které jim ukládá odstavec 1 a odstavec 3 písm. a). Jestliže subjekt konsolidace státu řádně (tj. v rozsahu stanoveném vyhláškou Ministerstva financí) a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) neposkytne účetní dokumenty nebo údaje potřebné pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, Ministerstvo financí vždy nejprve daný subjekt vyzve k provedení nápravy konkrétních nedostatků a stanoví lhůtu. V případě účetní jednotky veřejného sektoru předávající účetní dokumenty a údaje prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, jejíž účetní dokumenty či údaje nebyly Ministerstvu financí předány, vyzve Ministerstvo financí k nápravě vyšší územní samosprávný celek. Výzva ze strany Ministerstva financí k provedení nápravy je obligatorní, přičemž povinnému subjektu bude vždy poskytnuta lhůta k nápravě v délce nejméně 10 pracovních dnů (odstavec 6).

Porušení těchto povinností ihned nezakládá odpovědnost subjektu konsolidace státu nebo spravující jednotky za přestupek. Odpovědnost za přestupek neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby státu a pro konsolidované výkaznictví České republiky vzniká až tehdy, není-li v dodatečné lhůtě zjednána náprava protiprávního jednání (viz § 248). Správním

orgánem příslušným k vedení řízení o tomto přestupku je, z důvodu dosažení co nejvyšší efektivity, Ministerstvo financí (viz § 253).

Primární poskytnutí lhůty k nápravě namísto vzniku odpovědnosti o přestupek vychází z postupů uplatňovaných již v současné době například při sběru vybraných údajů do centrálního systému účetních informací státu podle zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí, kde je subjektům za stejným účelem taktéž povinně stanovena tzv. „ochranná lhůta“. Cílem je zajistit, aby podobné povinnosti v zákoně o účetnictví byly postihovány za podobných podmínek a nedocházelo tak k neodůvodněným rozdílům při ukládání povinností a jejich vymáhání v oblasti předávání údajů do centrálního systému účetních informací státu.

Není přitom žádoucí, aby se v každém případě zpoždění s předáním dat do centrálního systému účetních informací státu zahajovalo přestupkové řízení, které by vzhledem k relativně nízké společenské škodlivosti tohoto opomenutí bylo nevhodné a představovalo by neúměrnou administrativní zátěž.

Dle odstavce 7 stanoví Ministerstvo financí vyhláškou rozsah údajů nezbytných pro sestavení a uveřejnění výčtu subjektů konsolidace státu, lhůty pro jejich poskytnutí, rozsah účetních dokumentů a údajů poskytovaných pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky a lhůty pro jejich poskytnutí.

K § 70

Dosud byla účetním jednotkám veřejného sektoru ukládána povinnost vyhotovovat pravidelně mezitímní účetní závěrku i přesto, že současně tyto účetní jednotky na základě vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (dále jen „technická vyhláška o účetních záznamech“) vytvářely specifické účetní výkazy (například pomocný analytický přehled). Účetní informace obsažené v mezitímních účetních závěrkách v zásadě odpovídaly účetním informacím, které bylo možné získat například z pomocného analytického přehledu, a tudíž byla povinnost sestavovat mezitímní účetní závěrku pro účetní jednotky veřejného sektoru zbytečně zatěžující a duplicitní. Smyslem navrhovaného ustanovení proto je výslovně upravit povinnost účetních jednotek veřejného sektoru vyhotovovat tzv. pomocné přehledy (namísto uložení povinnosti sestavovat mezitímní účetní závěrku) a současně zmocnit Ministerstvo financí k úpravě souvisejících podrobností. Pojem pomocné přehledy je obecný termín, který zahrnuje např. Pomocný analytický přehled či Pomocný konsolidační přehled. Tyto účetní dokumenty nemusí být vyhotovovány výhradně pro účely zpracování konsolidované účetní závěrky České republiky, jedná se tedy v mnoha případech o účetní dokumenty vyhotovované mimo účetní závěrku. Stávající režim bude ponechán, tj. z hlediska obsahu změna nenastává. Dochází pouze k zpřesnění legislativního ukotvení dotčené povinnosti. Povinnost poskytovat pomocné přehledy se vztahuje i na subjekty konsolidace státu, které nejsou účetními jednotkami veřejného sektoru.

Účetním jednotkám veřejného sektoru je, vzhledem k jejich charakteru, již v současnosti technickou vyhláškou o účetních záznamech ukládáno vyhotovit a předat Ministerstvu financí řadu účetních dokumentů, které obsahují účetní informace podstatné zejména pro monitorování a řízení veřejných financí, ale také například pro sestavení konsolidované účetní závěrky za Českou republiku. Jedná se například o Pomocný analytický přehled nebo Pomocný konsolidační přehled. Tyto účetní dokumenty sestavují nejen účetní jednotky veřejného sektoru, ale týká se všech subjektů konsolidace státu. Účetní dokumenty vyhotovované subjekty konsolidace státu pouze pro uvedené účely jsou nově v zákoně obecně označeny jako „pomocné

přehledy“. Povinnost vytvářet pomocné přehledy současně nahrazuje povinnost účetní jednotky veřejného sektoru pravidelně vyhotovovat mezitímní účetní závěrku, od níž bylo upuštěno s ohledem na srovnatelný obsah a rozsah účetních informací, které lze získat z těchto pomocných přehledů. Účetní jednotky veřejného sektoru tak nebudou zbytečně zatěžovány tvorbou duplicitních účetních výkazů.

Ustanovením o pomocných přehledech samozřejmě není nikterak dotčena možnost pro potřeby státu požadovat od účetních jednotek veřejného sektoru také jiné účetní dokumenty, které účetní jednotka běžně vyhotovuje v rámci vedení účetnictví, jakož i jiné údaje (viz § 71 odst. 1).

Povinnost sestavovat pomocné přehledy je v navrhovaném ustanovení uložena obecně všem subjektům konsolidace státu. Pro to, který druh pomocného přehledu má daný subjekt konsolidace státu vyhotovit, však bude záviset na vymezení skupin subjektů konsolidace státu a určení příslušných pomocných přehledů, které Ministerstvo financí stanoví na základě zmocnění v ustanovení § 70 odst. 2 písm. b) vyhláškou.

Navrhované ustanovení odstavce 2 obsahuje, vzhledem ke specifčnosti této problematiky a potřebě poměrně podrobné úpravy, zmocnění pro Ministerstvo financí upravit vyhláškou konkrétní aspekty související s tvorbou pomocných přehledů vyhotovovaných na základě ustanovení odstavce 1.

Pojem „pomocné přehledy“ je používán v obecné rovině a podle písmene a) je ponecháno na vyhlášce Ministerstva financí definovat jednotlivé druhy těchto pomocných přehledů. Na základě písmene b) je Ministerstvo financí oprávněno, ve vztahu k jednotlivým druhům pomocných přehledů, vymezit okruh subjektů konsolidace státu, kterým bude uložena povinnost daný pomocný přehled vyhotovit. V návaznosti na vymezení druhů pomocných přehledů je Ministerstvo financí podle písmene c) zmocněno stanovit také náležitosti a strukturu těchto přehledů, jakož i jejich obsah, a to se zřetelem k účelu, pro který se jejich vyhotovení vyžaduje. V poslední řadě je na základě písmene d) Ministerstvo financí oprávněno vyhláškou stanovit také období, za které se budou dané pomocné přehledy vyhotovovat (např. čtvrtletí), s tím, že podobně jako v případě účetní závěrky se pomocné přehledy vyhotovují vždy ke konci posledního dne tohoto období.

K § 71

Ustanovení § 71 obecně upravuje otázku poskytování účetních dokladů účetními jednotkami veřejného sektoru a částečně tak navazuje také na ustanovení § 70, které upravuje povinnost vyhotovovat pro potřeby státu pomocné přehledy. Úprava poskytování účetních dokumentů se týká jak poskytování pomocných přehledů a jakýchkoliv jiných účetních dokumentů a údajů účetními jednotkami veřejného sektoru pro potřeby státu, tak poskytování účetních dokumentů mezi účetními jednotkami veřejného sektoru navzájem.

Ustanovení odstavce 1 obecně upravuje povinnost účetní jednotky veřejného sektoru poskytovat Ministerstvu financí účetní dokumenty pro potřeby státu. Potřebami státu se na tomto místě rozumí obdobný okruh účelů, tak jak je demonstrativně vyjmenován v ustanovení § 70 odst. 1, tj. monitorování a řízení veřejných financí, operativní řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky. Účetní jednotka veřejného sektoru je povinna poskytovat účetní dokumenty jak v pravidelných intervalech podle vyhlášky Ministerstva financí, tak na vyžádání. Povinnost všech subjektů konsolidace státu předávat účetní dokumenty pro potřeby účetní konsolidace státu je upravena v ustanovení § 69.

V odstavci 2 je navrhováno výslovné stanovení povinnosti účetní jednotky veřejného sektoru spočívající v poskytování součinnosti jiným účetním jednotkám veřejného sektoru. Tato součinnost se týká poskytování účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetnictví. Žádost

o poskytnutí účetních dokumentů či potřebných účetních údajů musí být odůvodněna a musí souviset s vedením účetnictví žadatele. Například se tedy může jednat o situace, kdy dojde k převodu aktiva mezi účetními jednotkami veřejného sektoru a účetní jednotka veřejného sektoru si vyžádá účetní dokumenty a údaje potřebné pro pokračování v odpisování tohoto aktiva.

Odstavec 3 upravuje postup pro poskytování účetních dokumentů a údajů v případě, že jejich obsahem jsou informace, které podléhají utajení podle jiného právního předpisu. Tímto jiným právním předpisem může být například zákon č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky, ve znění pozdějších předpisů apod. Navrhované ustanovení je obdobné jako dosavadní ustanovení § 5 odst. 3 a 4 technické vyhlášky o účetních záznamech, podle nichž se utajované skutečnosti nebo informace v předmětných účetních záznamech neuvádějí. Navrhovaná úprava odstavce 3 tak po vzoru dosavadní právní úpravy stanoví, že informace podléhající utajení nebudou obsahem poskytovaného účetního dokumentu nebo údaje. V případě, že by celý obsah poskytovaného účetního dokumentu nebo údaje byl převážně tvořen informacemi podléhajícími utajení podle jiného právního předpisu, bez nichž by pozbyl svého smyslu, bude se postupovat obdobně jako podle dosavadního § 5 odst. 4 technické vyhlášky o účetních záznamech a tento účetní dokument se vůbec neposkytne.

Ustanovení odstavce 4 umožňuje vyššímu územnímu samosprávnému celku rozhodnout o využití alternativního způsobu pro poskytování účetních dokumentů nebo údajů účetními jednotkami veřejného sektoru (obcemi, dobrovolnými svazky obcí nebo příspěvkovými organizacemi územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí), které se na jeho území nacházejí nebo mají na jeho území sídlo. Pokud vydá vyšší územní samosprávný celek takové rozhodnutí, poskytují příslušné účetní jednotky veřejného sektoru účetní dokumenty nebo údaje Ministerstvu financí nikoliv přímo prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, nýbrž předáním vyššímu územnímu samosprávnému celku. Bude tedy záviset na rozhodnutí příslušného vyššího územního samosprávného celku, zda tento způsob zvolí. Pokud ano, předá za tyto účetní jednotky veřejného sektoru předmětné účetní dokumenty nebo údaje do centrálního systému účetních informací státu on sám. Jedná se přitom o obdobný postup, který se běžně uplatňuje na základě dosavadních ustanovení § 5 odst. 5 a 6 technické vyhlášky o účetních záznamech.

Tento alternativní postup je možné využít i pro účely uveřejnění řádné účetní závěrky této účetní jednotky veřejného sektoru s tím, že povinnost této účetní jednotky uveřejnit řádnou účetní závěrku je v takovém případě splněna již okamžikem předání řádné účetní závěrky vyššímu územnímu samosprávnému celku (viz § 239 odst. 3).

Ministerstvo financí je navrhovaným ustanovením zmocněno vyhláškou stanovit technické podrobnosti předávání a přenosu účetních dokumentů a údajů v centrálním systému účetních informací státu, jako je formát a struktura těchto dokumentů, a rovněž stanoví způsob a dobu úschovy těchto dokumentů, stejně jako podrobnější technické aspekty předávání účetních dokumentů a údajů prostřednictvím vyšších územních samosprávných celků. Vyhláškou bude řešen i postup předávání účetních dokumentů a údajů mezi účetními jednotkami veřejného sektoru podle odstavce 2.

K § 72

Ustanovení § 72 na obecné úrovni upravuje praktickou stránku poskytování účetních dokumentů a údajů účetních jednotek veřejného sektoru v případě, že se poskytují Ministerstvu financí.

Poskytuje-li účetní jednotka veřejného sektoru účetní dokumenty nebo jiné údaje, činí tak vždy prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, resp. prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku.

Dále je zde upraven postup v případě prodlení účetních jednotek veřejného sektoru s předáním účetních dokumentů a údajů do centrálního systému účetních informací státu, příp. vyššímu územnímu samosprávnému celku.

Zjistí-li Ministerstvo financí, že do centrálního systému účetních informací státu nebyly předány ve stanovené lhůtě předepsané účetní dokumenty nebo údaje, vyzve (obdobně jako v případě předávání účetních dokumentů pro potřeby konsolidovaného výkaznictví státu) příslušnou účetní jednotku k provedení nápravy a stanoví pro tuto nápravu lhůtu, která nesmí být kratší než 15 pracovních dnů. Nebyl-li předán účetní dokument účetní jednotky, která předává prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, Ministerstvo financí vždy vyzve vyšší územní samosprávný celek. Pokud je prodlení způsobeno účetní jednotkou, která má doklad předat, územní samosprávný celek vyzve tuto účetní jednotku k nápravě, přičemž lhůta k nápravě nesmí být kratší než 5 pracovních dnů. Vyšší územní samosprávný celek není v případě prodlení účetní jednotky nucen čekat na výzvu Ministerstva financí a zjistí-li, že jím stanovený termín pro předání účetních dokumentů nebyl účetní jednotkou dodržen, může ji vyzvat k nápravě bez dalšího sám s dodržением zákonom stanovené minimální délky lhůty k provedení nápravy.

K § 73

Navržené ustanovení stanoví metody a způsoby, jakými se zahrnou či zohlední účetní informace o jednotlivých subjektech konsolidace státu do konsolidované účetní závěrky České republiky.

Podle odstavce 1 se finanční situace a finanční výkonnost konsolidovaných jednotek výkaznictví státu (s výjimkou dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu, která je obchodní korporací) vykazuje v konsolidované účetní závěrce České republiky zjednodušenou metodou plné konsolidace. Použití této metody vychází z dosavadní právní úpravy a vztahuje se na účetní jednotky veřejného sektoru, městské části hlavního města Prahy a dceřiné entity výkaznictví státu, které nejsou obchodní korporací.

Odstavec 2 stanoví speciální právní úpravu pro dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu, které jsou obchodní korporací. V případě těchto entit se použije metoda plné konsolidace.

Odstavec 3 stanoví způsob, jakým jsou v konsolidovaném výkaznictví státu zohledněny společně ovládané účetní jednotky výkaznictví státu a přidružené účetní jednotky výkaznictví státu. V konsolidované účetní závěrce České republiky se vykazuje podíl spravující jednotky v těchto účetních jednotkách, a to prostřednictvím ocenění ekvivalenční hodnotou. Postup vychází z obecné právní úpravy konsolidace (viz § 66) s tím rozdílem, že místo reálné hodnoty při výpočtu ekvivalenční hodnoty je použita účetní hodnota a ekvivalenční hodnota se nesnižuje o znehodnocení.

Odstavec 4 obsahuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobně stanoví vymezení metod konsolidace stanovených tímto zákonem, způsob, kterým se tyto metody použijí, a dále též způsob vykazování účetních informací o uskupení subjektů konsolidace státu v konsolidované účetní závěrce České republiky. Zmocnění k vydání vyhlášky zahrnuje i úpravu postupu při ocenění podílu ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce České republiky.

K části třetí – Účetní jednotka

K hlavě I – Základní ustanovení o účetní jednotce

K § 74

Obsahem tohoto ustanovení je vymezení účetní jednotky, tj. jednoho z předpokladů účetního výkaznictví (předpoklady slouží zejména pro zákonodárce k vytvoření rámce, na kterém má být regulace účetnictví postavena). Oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví a jeho vymezení osobní působnosti v § 1 odst. 2 (včetně závěrečné části ustanovení) se volí jiná legislativní konstrukce, kdy se obecně stanoví, že adresátem tohoto zákona je účetní jednotka, a to nikoliv textací „zákon se vztahuje na...“, nýbrž implicitně skutečností, že účetní jednotce, popřípadě dalším subjektům prostřednictvím jejich vztahu k účetním jednotkám jsou tímto zákonem stanovena práva a povinnosti. To se týká například osoby spravující pozůstalost při právním nástupnictví fyzické osoby.

Vymezení účetní jednotky v první řadě potvrzuje, že primárními subjekty českých účetních předpisů jsou subjekty vzniklé podle českého práva, které mají i nadále povinnost vést komplexní účetnictví podle českých účetních předpisů, a to za celou svou globální činnost (viz formulace písmen a) až g)). Naproti tomu se pro zahraniční entity navrhuje opustit současné nevyhovující kritérium poboček a vyjít z obecného principu, že pokud některý právní předpis považuje za nutné využít pro své potřeby určité účetní postupy upravené tímto zákonem, pak by měla být tato povinnost zakotvena v tomto zvláštním právním předpise, tj. neměl by ji obsahovat zákon o účetnictví a neměla by na tyto subjekty dopadat povinnost úplného „globálního“ účetnictví, ale například povinnost použít účetní postupy pouze ve vztahu k činnosti vykonávané na území České republiky.

Vedle právnických osob náš právní řád upravuje i entity bez právní osobnosti. Kdy se v takovém případě jedná o účetní jednotku, tj. kdy je jim přiznána tzv. účetní subjektivita, stanoví písmena b) až g). Účetní subjektivita znamená, že tyto entity jsou nositeli práv a povinností v oblasti účetnictví a de facto tak dochází k jejich uznání za právnické osoby pro účely účetnictví, viz § 20 odst. 1 občanského zákoníku, který definuje právnické osoby jako organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, tzn. způsobilost mít práva a povinnosti, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Platí zde výše uvedené, tj. jedná se o entity bez právní osobnosti v kontextu celého českého právního řádu. Zahraniční non-subjekty nejsou účetní jednotkou, ale jiný zákon může stanovit, že pro jeho účely bude tento subjekt využívat určité účetní postupy, avšak o účetní jednotku se jednat nebude.

Písmeno b) stanoví, že účetní jednotkou jsou organizační složky státu. Organizační složky státu nejsou právnickou osobou, přesto jsou účetní jednotkou. Patří mezi ně ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Veřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky, Grantová agentura České republiky. Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář senátu mají podle zákona o majetku České republiky obdobné postavení, jako organizační složky státu. Podle daného ustanovení je organizační složka státu vždy účetní jednotkou, aniž by tak musel stanovit jiný právní předpis. Je tak možné vypustit duplicitní normu z § 3 odst. 3 zákona o majetku České republiky, která normuje, že organizační složka státu je účetní jednotkou, pokud tak stanoví zákon o majetku České republiky nebo jiný zákon (viz změna navržená v doprovodném zákonu). Obdobně je možné tyto normy vypustit ze zvláštních zákonů, které určují za účetní jednotku další organizační složky. Pokud naopak některá organizační složka státu nemá být považována za účetní jednotku, je nutné, aby tento nebo jiný zákon takovou organizační složku z působnosti tohoto ustanovení vyloučil tím, že prohlásí, že se nejedná o účetní jednotku. Příkladem organizačních složek státu, jež nejsou

účetní jednotkou, jsou např. Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, kdy pro účely účetnictví mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství, které naopak účetní jednotkou je. Obdobně to platí např. i pro celní úřady, jež pro účely účetnictví mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního ředitelství cel.

V případě městských části statutárních měst a hlavního města Prahy se zachovává dosavadní režim, tj. že nejsou účetní jednotkou. Z odstavce 1 nevyplyvá, že by městské části byly účetní jednotkou, nejedná se o právnické osoby ani o organizační složky státu. Stejně tak i nadále nejsou účetní jednotkou městské části všech ostatních statutárních měst.

Podle písmene c) je účetní jednotkou dále svěrenský fond (pouze) podle občanského zákoníku. Svěrenským fondem je podle § 1448 a násl. občanského zákoníku vyčlenění majetku z vlastnictví jeho zakladatele. Vlastnická práva k majetku ve svěrenském fondu vykonává vlastním jménem a na účet fondu svěrenský správce, přičemž majetek ve svěrenském fondu není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím osoby, které má být ze svěrenského fondu plněno.

Písmeno d) stanoví, že účetní jednotkou je rovněž fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů, kterým se rozumí účastnické fondy a transformované fondy podle zákona č. 427/2011 Sb. Tyto fondy, stejně jako svěrenský fond, nemají právní subjektivitu. Penzijní společnosti obhospodařují fondy, do nichž se shromažďují a umisťují prostředky účastníka důchodového spoření, a po splnění podmínek se provádí převod prostředků na účastníka spoření. Jsou tedy osobou jednající za účetní jednotku, která je entitou bez právní osobnosti (dosavadní osoby odpovědné za vedení účetnictví).

Podle písmen e) a f) jsou účetní jednotkou také entity, které podle zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZISIF“), nemají právní osobnost. Výslovně se tak přiznává těmto non-subjektům postavení účetní jednotky. Podfondy jsou obdobou podílových fondů uvnitř investičního fondu, kdy jednotlivé podfondy jsou kompletně oddělené včetně oddělení účtování a výplaty dividend (např. může se stát, že jeden podfond bude v zisku a bude vyplácet dividendy a druhý bude ve ztrátě). Za investiční fond (s výjimkou samosprávného) a podfond investičního fondu jedná v účetnictví administrátor, přičemž administrátorem může být subjekt odlišný od investičního fondu.

Podle písmene g) představují i fondy Garančního systému finančního trhu, které nemají právní osobnost, účetní jednotky, přičemž za ně jedná Garanční systém. Jedná se o Fond pojištění vkladů a Fond pro řešení krize podle zákona č. 374/2015 Sb., o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu, ve znění pozdějších předpisů. Skutečnost, že se jedná o účetní jednotky, je dnes normována v § 205 odst. 1 zákona č. 374/2015 Sb. Z hlediska přehlednosti právního řádu je však nejpraktičtější, aby § 74 obsahoval úplný výčet účetních jednotek, proto je nově tato skutečnost normována v tomto zákoně.

Oproti rušenému zákonu o účetnictví chybí ve výčtu obdoba stávajícího § 1 odst. 2 písm. l), podle kterého je za účetní jednotku považována i jiná osoba, které povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní předpis nebo která je účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu. Tato ustanovení není potřeba inkorporovat do nového zákona z několika důvodů. Jednak skutečnost, že jiný zákon může stanovit, že za účetní jednotku je považována osoba, která není ve výčtu v § 27, plyne ze vztahu *lex specialis derogat legi generali*. Dále je dané ustanovení nadbytečné, neboť všechny účetní jednotky (právnické osoby nebo entity bez právní osobnosti) jsou pokryty již stávajícím i novým výčtem. Jedná-li se o právnickou osobu, je pokryta písmenem a). Jedná-li se o organizační složku státu, u které typicky jiný zákon stanoví,

že je účetní jednotkou, je pokryta písmenem b) a taková norma je tedy nadbytečná. Jedná-li se o jinou entitu bez právní osobnosti, je to též pokryto písmeny c) až g).

Co se týče fyzických osob jako účetních jednotek, na rozdíl od dosavadní úpravy již nebude účetní jednotkou podnikající fyzická osoba, která se v rámci společnosti podle § 2716 občanského zákoníku sdružuje s jinou účetní jednotkou, jelikož pro účely daně z přidané hodnoty není potřebné, aby tato fyzická osoba vedla účetnictví, a tudíž již neexistuje relevantní důvod, aby tato fyzická osoba nadále byla účetní jednotkou.

Oproti rušenému zákonu o účetnictví nejsou ve výčtu uvedeny ani fyzické osoby podle § 1 odst. 2 písm. d) a e) stávajícího zákona o účetnictví. Dosavadní pravidlo o možnosti dobrovolného vedení účetnictví fyzickou osobou na základě vlastního rozhodnutí je zahrnuto v nově navrženém § 76.

Odstavce 2 až 4 definují zahraniční účetní jednotku, kterou je účetní jednotka z jiného státu, podle jehož práva je ustavena. Rozlišuje se přitom účetní jednotka z členského státu Evropské unie a z třetího státu; pojem zahraniční účetní jednotka je tudíž zastřešující pojem.

K § 75

Toto ustanovení obsahuje negativní vymezení účetní jednotky. Navazuje na pozitivní výčet účetních jednotek v předchozím paragrafu a stanoví, že účetní jednotkou nemusí být ta z osob, která by mohla v daném účetním období vést peněžní účetnictví (k tomu viz § 187), pokud to, že v takovém případě není nebo nemusí být účetní jednotkou, je uvedeno v jejím zakladatelském právním jednání nebo jiné formě jejího ustavení. Daná osoba se tedy při svém vzniku ve svém zakladatelském právním jednání nebo kdykoli později při jeho změně rozhodne, zda chce být vždy účetní jednotkou, nebo chce využít možnosti účetní jednotkou za splnění daných podmínek nebýt. Podmínka zakotvení této skutečnosti v zakladatelském právním jednání je stanovena z důvodu ochrany členů, tj. aby v případě přistoupení tuto informaci měli k dispozici a případně mohli zvážit účast v takové právnické osobě. V tomto ohledu jsou osobě uvedené v odstavci 1 dány dvě možnosti, jakými tuto skutečnost do svého zakladatelského právního jednání ukotvit. V jejím zakladatelském právním jednání může být obsaženo, že bez dalšího nebude účetní jednotkou, pokud splní stanovené podmínky, nebo že v případě splnění stanovených podmínek účetní jednotkou být nemusí, přičemž o tom musí být v rámci této účetní jednotky příslušnými orgány rozhodnuto.

Vzhledem k tomu, že ustanovení odstavce 1 odkazuje na podmínky pro použití peněžního účetnictví, má účetní jednotka v situaci, kdy splňuje podmínky uvedené v § 187 a zároveň má v zakladatelském právním jednání uvedeno, že za jejich splnění není nebo nemusí být účetní jednotkou, tři možnosti: (i) nebýt účetní jednotkou a neplnit žádné povinnosti podle tohoto zákona, (ii) být účetní jednotkou používající peněžní účetnictví nebo (iii) být účetní jednotkou ve standardním režimu akruálního účetnictví. Daná formulace zároveň zajišťuje, že v případě, kdy taková osoba přestane splňovat podmínky umožňující vést peněžní účetnictví, stává se automaticky účetní jednotkou používající akruální účetnictví. V zakladatelském jednání musí být tedy uvedeno, že daná osoba není nebo nemusí být účetní jednotkou při splnění podmínek pro použití peněžního účetnictví, nikoliv jen konstatování, že není nebo nemusí být účetní jednotkou, a to z důvodu, že některé podmínky pro použití peněžního účetnictví nemusí být po celou dobu její existence naplněny. Nebytí účetní jednotkou však neznamená, že tyto osoby nebo entity nebudou mít žádnou evidenční povinnost, na danou situaci pamatuje § 119 občanského zákoníku, podle kterého právnické osoby vedou spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech, i když nejsou účetní jednotkou. Důvodem je právě zajištění skládání účtů svým členům či zakladatelům ohledně svého hospodaření.

Odstavec 2 používá pojem účetní období, protože je třeba vymezit období, po které daná osoba nemusí být účetní jednotkou, a to zejména proto, aby bylo zřejmé, k jakým okamžikům má tato osoba nebo entita zkoumat, zda stále naplňuje podmínku toho, že nemusí být účetní jednotkou. Protože však skutečnost, zda stále splňuje podmínky, zkoumá i v situaci, kdy není účetní jednotkou (tzn., kdy splňuje stanovené podmínky a rozhodla se nebýt účetní jednotkou), a účetní období u ní tudíž neexistuje, je třeba v odstavci 2 vymezit, co se jím pro účely tohoto ustanovení rozumí. Písmeno a) v odstavci 2 definuje účetní období pro osoby, které byly účetními jednotkami a poté jimi přestaly být (tj. podmínky podle věty první začaly naplňovat až v průběhu své existence); tyto osoby považují za své účetní období pro účely posouzení podmínek pro vedení peněžního účetnictví období, které bylo jejich účetním obdobím, když ještě byly účetní jednotkou. Pokud tedy jejich účetním obdobím bylo 12měsíční období začínající 1. dubna, zkoumají, zda stále splňují podmínky pro to, že nejsou účetní jednotkou, vždy k 1. dubnu (resp. některé z nich k 31. březnu). Osoby a entity, které nikdy nebyly účetní jednotkou, považují za své účetní období kalendářní rok, to znamená, že se případně stanou účetní jednotkou od 1. ledna, pokud přestanou splňovat podmínky podle odstavce 2.

Z důvodu právní jistoty zákon upravuje i situaci, kdy osoba, která splní podmínky pro používání peněžního účetnictví (ty může naplnit pouze nezisková účetní jednotka) přestane být účetní jednotkou. Takováto osoba se nadále považuje za účetní jednotku ve vztahu k právům a povinnostem souvisejícím s účetnictvím, které se vztahují k účetním obdobím, ve kterých byla účetní jednotkou. Je tedy například povinna sestavit a zveřejnit účetní závěrku za účetní období předcházející dni, kdy přestala být účetní jednotkou

K § 76

Fyzickým osobám se umožňuje být účetní jednotkou dobrovolně na základě svého rozhodnutí. Oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví dochází ke změně, když se tato norma týká všech fyzických osob. Žádná fyzická osoba tedy není povinně účetní jednotkou, jak tomu bylo podle dosavadního zákona u fyzické osoby, která byla jako podnikatel zapsána v obchodním rejstříku, jejíž obrat přesáhl za rok 25 000 000 Kč nebo která byla podnikatelem a společníkem sdruženým ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených ve společnosti byl účetní jednotkou (viz § 1 odst. 2 písm. d), e) a g) dosavadního zákona o účetnictví). Pokud se však fyzická osoba rozhodne být účetní jednotkou, musí plnit všechny povinnosti stanovené účetními předpisy a za jejich porušení se na ni vztahují stejné sankce jako na jiné účetní. Možnost stát se dobrovolně účetní jednotkou je však dána pouze fyzickým osobám, které vykonávají činnost, ze které jim plynou příjmy ze samostatné činnosti nebo příjmy z nájmu podle zákona upravujícího daně z příjmů).

V případě fyzických osob je třeba normovat, od kterého do kterého okamžiku jsou účetní jednotkou, protože nelze použít obecný režim platný pro právnické osoby podle § 74 odst. 1, které jsou účetními jednotkami po celou dobu své existence. V odstavci 2 se zohledňuje skutečnost, že fyzické osoby jsou účetními jednotkami dobrovolně, a umožňuje se jim alternativně stát se účetní jednotkou od účetního období, od kterého se rozhodly být účetní jednotkou, a tedy plnit povinnosti účetní jednotky, ode dne zahájení podnikatelské činnosti nebo od rozhodného dne převodu jmění na společníka.

Odstavec 3 vymezuje, od kdy fyzická osoba může přestat být účetní jednotkou, a sice dnem ukončení své podnikatelské činnosti nebo posledním dnem účetního období, k jehož konci se tak rozhodne.

Z dosavadního zákona se nepřebírá ustanovení § 4 odst. 7, podle kterého fyzická osoba, která se stane účetní jednotkou, jí musí být alespoň 5 po sobě jdoucích účetních období.

V případě, že fyzická osoba, která se dobrovolně rozhodne být účetní jednotkou, vykonává několik různých podnikatelských činností, musí také určit, ve vztahu, ke které z těchto činností bude účetní jednotkou, tj. která z těchto činností bude předmětem jejího účetnictví.

Z důvodu právní jistoty zákon upravuje i situaci, kdy fyzická osoba přestane být účetní jednotkou. Takováto osoba se nadále považuje za účetní jednotku ve vztahu k právům a povinnostem souvisejícím s účetnictvím, které se vztahují k účetním obdobím, ve kterých byla účetní jednotkou. Je tedy například povinna sestavit a zveřejnit účetní závěrku za účetní období předcházející dni, kdy přestala být účetní jednotkou

K § 77

Je-li osoba nebo entita účetní jednotkou podle § 74, je účetní jednotkou po celou dobu své existence (nejedná-li se o osobu, která na základě svého rozhodnutí za splnění podmínek stanovených § 75 odst. 1 nemusí být účetní jednotkou), tj. stává se jí okamžikem svého vzniku a přestává jí být okamžikem svého zániku. Ustanovení § 77 upravuje zvláštní případy, kdy účetní jednotka přestane být účetní jednotkou ještě v průběhu své existence.

Ustanovení písmen a) a b) obsahuje speciální pravidlo pro případy zrušení právnické osoby nebo jiné entity. Zrušená právnická osoba nebo jiná entita přestává být v určitých situacích účetní jednotkou dříve než dnem svého zániku, jak by tomu bylo podle obecného pravidla v § 74 odst. 1, podle kterého je právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou po celou dobu své existence. V případě zrušení s likvidací přestává být právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou dnem vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace za podmínky, že se po tomto dni neuskuteční žádné transakce nebo jiné události mající, byť potenciální, dopad na její finanční situaci nebo finanční výkonnost, a v případě zrušení bez likvidace dnem zrušení s výjimkou zrušení při přeměně. Uvedeným dnem tedy končí poslední účetní období dané právnické osoby nebo jiné entity.

V případě, že se po dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace uskuteční ještě nějaké účetní případy, ustanovení § 77 se nepoužije, účetní období však tímto dnem skončí v každém případě, a to na základě § 106 písm. c), který stanoví, že tento den je mimořádným posledním dnem účetního období. V tomto případě však po tomto dni začíná další účetní období. Skutečnost, že ke dnům uvedeným v § 74 končí účetní období, vyplývá z toho, že dnem, kdy přestává být účetní jednotka účetní jednotkou, končí její poslední účetní období, viz § 104 odst. 2.

Den zrušení bez likvidace s výjimkou zrušení při přeměně byl podle dosavadního zákona o účetnictví dnem, ke kterému se uzavírají účetní knihy, viz jeho § 17 odst. 2 písm. d), a tedy končí účetní období. Současně se v právním řádu objevují některá ustanovení duplicitní k tomuto ustanovení, která se z tohoto důvodu zrušují změnovým zákonem. Je to § 434 zákona o investičních společnostech a investičních fondech, který stanoví, že ke dni zrušení podílového fondu se sestaví účetní závěrka; v případě zrušení bez likvidace bylo toto ustanovení duplicitní k § 17 odst. 2 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, v případě zrušení s likvidací působí toto ustanovení nejasnosti ve vztahu k § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví (vstup do likvidace nastává dnem zrušení, viz § 187 odst. 2 občanského zákoníku); den předcházející dni vstupu do likvidace je nově mimořádným posledním dnem účetního období, viz § 106 písm. b), kterým také končí účetní období a sestavuje se tedy účetní závěrka. Obdobně tomu je u účastnického fondu podle § 110 odst. 2 zákona o doplňkovém penzijním spoření. Proto se do budoucna tato ustanovení ve speciálních zákonech ruší a bude se vždy postupovat podle § 74 nebo § 106 písm. b) zákona o účetnictví.

Písmeno c) stanoví, že právnická osoba nebo jiná entita zanikající při přeměně přestává být účetní jednotkou ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny. Tímto dnem také podle § 104 odst. 2 končí její poslední účetní období.

K hlavě II – Právní nástupnictví

K § 78

Odstavce 1 a 2 upravují situaci, kdy zemře fyzická osoba, která je účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí. Doposud tato problematika nebyla legislativně uchopena, a proto docházelo ke kolizní situaci, kdy fyzická osoba vedoucí účetnictví musela podat daňové přiznání i za období mezi svou smrtí a skončením řízení o pozůstalosti, ale podle dosavadního zákona o účetnictví tato osoba vedla účetnictví jen do dne ukončení své činnosti, z čehož vyplývá, že tato povinnost skončila dnem smrti. Ve zmíněném mezidobí od smrti fyzické osoby, která je účetní jednotkou, do dne předcházejícího rozhodnutí soudu o dědictví tak podle dosavadní úpravy není stanovena povinnost vést účetnictví, ale tato povinnost může vzniknout v okamžiku přechodu pozůstalosti na dědice. Není však důvod, aby v daném mezidobí došlo k přerušení vedení účetnictví. Navrženými odstavci 1 a 2 se tak upravuje tento nesoulad tak, aby pomocí fikce bylo zajištěno, že zde bude subjekt, který po tuto přechodnou dobu mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti bude mít práva a povinnosti zůstavitele jakožto účetní jednotky. Zde navržená konstrukce vychází z daňového řádu, která tutéž situaci řeší pro účely správy daní a plnění daňových práv a povinností poplatníka (fyzické osoby) po jeho smrti.

Navržená věta první odstavce 1 vychází z daňového řádu a obsahuje fikci, kterou dochází k „prodloužení života“ účetní jednotky, a to až do dne předcházejícího dni, kdy skončí řízení o pozůstalosti. Tím zároveň nadále, tj. i po smrti fyzické osoby, trvají její povinnosti v oblasti účetnictví. Definitivně tak fyzická osoba, která je účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí a následně zemře, přestává být účetní jednotkou dnem předcházejícím dni, kdy soud rozhodne o dědictví a skončí se tak řízení o pozůstalosti.

Věta druhá pak v návaznosti na větu první upravuje, kdo po smrti fyzické osoby, která je účetní jednotkou, vykonává její práva a povinnosti jako účetní jednotky. Obdobně jako v daňovém řádu se v písmeni a) navrhuje, aby v době před skončením řízení o pozůstalosti byla touto osobou osoba spravující pozůstalost. Osoba spravující pozůstalost však nejedná jako zástupce jménem jiné osoby, nýbrž vlastním jménem na účet pozůstalosti.

Smyslem normy v odstavci 1 písm. b) je stanovit okamžik přechodu práv a povinností zůstavitele jako účetní jednotky na dědice. Implicitně se také stanoví, do kdy tato práva a povinnosti vykonává osoba spravující pozůstalost (v návaznosti na písmeno a)) a od kdy již dědic. Odstavec 1 písmeno b) vychází z obdobné úpravy v daňovém řádu, podle kterého daňová povinnost, která zůstaviteli vznikla do dne jeho smrti i v období mezi smrtí zůstavitele a potvrzením nabytí dědictví, nepřechází na dědice smrtí zůstavitele, ale (až) pravomocným rozhodnutím soudu o dědictví. V písmenu b) se tedy navrhuje nová obdobná norma, podle které práva a povinnosti v oblasti účetnictví přecházejí na dědice spolu s dědictvím okamžikem rozhodnutí soudu o dědictví. Pokračuje-li dědic v činnosti po zůstaviteli, jedná ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví již vlastním jménem na svůj účet, tj. obdobně, jako by začal podnikat či provozovat jinou činnost.

Fikce obsažená v odstavci 2 navazuje na odstavec 1, kterým pomocí právní fikce dochází k prodloužení života účetní jednotky, a to až do skončení řízení o pozůstalosti, tedy do okamžiku, kdy se zůstavitelových práv a povinností fakticky ujme potvrzený dědic. V odstavci 2 se obdobně jako v daňovém řádu navrhuje zakotvit právní fikci, podle které se na skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil až do dne předcházejícího dni, kterým se končí řízení o pozůstalosti. Tato fikce sice dopadá na veškeré právní skutečnosti veřejného i soukromého

práva (především skutečnosti majetkoprávní povahy), nicméně je zde jednoznačně stanoveno, že k tomuto odklonu od obecné úpravy v občanském zákoníku dochází pouze pro účely účetnictví. Současně fikce dopadá i na ty skutečnosti, které nejsou skutečnostmi právními, avšak mají dopad na finanční situaci nebo finanční výkonnost účetní jednotky. Z pohledu účetnictví (obdobně jako pro účely správy daní podle daňového řádu) tak zůstavitel svých někdejších práv a povinností pozbývá až skončením řízení o pozůstalosti. Současně je pro účely účetnictví třeba na všechny soukromoprávní a veřejnoprávní práva a povinnosti, které existují, vznikají a zanikají na účet pozůstalosti v období mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti, hledět, jako by existovaly, vznikaly a zanikaly přímo zůstaviteli.

K § 79

Do zákona o účetnictví se nově přesouvá úprava rozhodného dne při přeměnách. Povinnost určovat rozhodný den byla dosud uvedena v § 176 odst. 1 občanského zákoníku obecně pro všechny přeměny a v § 10 odst. 1 zákona o přeměnách bylo uvedeno, že rozhodný den se určuje pouze při fúzi, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Rozhodný den však slouží k tomu, že od něho se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby, viz § 176 odst. 1 občanského zákoníku. Rozhodný den má tedy smysl určovat pouze při takové přeměně, kdy přechází jmění mezi alespoň dvěma účetními jednotkami, tedy kdy je jak na straně zúčastněných osob, tak na straně nástupnických osob alespoň jedna účetní jednotka, přičemž se nemůže jednat o tu samou osobu. Pouze v takovém případě totiž má smysl upravovat jednání těchto osob z účetního hlediska. Vzhledem k tomu, že význam rozhodného dne je čistě účetní, se toto pravidlo přesunuje do nového zákona o účetnictví a stejně tak se do nového zákona o účetnictví přesouvá pravidlo stanovující důsledky rozhodného dne. Příkladem přeměny, u které se neurčuje rozhodný den, je změna právní formy nebo převod jmění na společníka, který není účetní jednotkou.

K možnosti volby rozhodného dne členské státy EU přistupují různě. Česká republika umožňuje volbu rozhodného dne jak na den nabytí právních účinků přeměny (zápis do obchodního rejstříku), tak na den předcházející právním účinkům. Účetní jednotky v České republice tím získávají nespornou konkurenční výhodu v rámci přeshraničních přeměn¹⁶. Odstavec 2 upravuje obecné požadavky na stanovení rozhodné dne. Stanovení rozhodného dne je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky zúčastněné na přeměně, s tím, že ustanovení odstavce 2 stanoví určitá omezení, která reflektují dosavadní zkušenosti z praxe.

Podle písmene a) nesmí být jako rozhodný den stanoven den, který předchází prvnímu dni účetního období, ve kterém se rozhodný den určuje, tj. rozhodný den nelze stanovit zpětně do již skončeného účetního období. Tato úprava reflektuje negativní zkušenost z praxe, kdy historicky docházelo k účelové manipulaci s počátkem probíhajícího účetního období, a to metodou zpětného stanovení rozhodného dne do účetního období již ukončeného. Tímto způsobem účetní jednotky mohly oddálit účinnost nové legislativy, která byla navázána na počátek nového účetního období¹⁷.

Podle písmene b) nesmí být nově rozhodný den stanoven na den předcházející rozhodnému dni jiné přeměny, jejíž právní účinky již nastaly. Tato úprava brání tzv. řetězení přeměn, které

¹⁶ SKÁLOVÁ, J. Vlastní kapitál v procesu přeměny společnosti a jeho účetní zobrazení. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2012, č. 1, s. 6–19. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.299>.

¹⁷ LUKEŠ, J. a SKÁLOVÁ, J. Impact of Changing Preferential Tax Rate Conditions on Czech Real Estate Investment Funds. Online. *Politická ekonomie*. 2022, roč. 70, č. 2, s. 135–157. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1347>.

negativně ovlivňuje vypovídací schopnost individuálních účetních závěrek zúčastněných společností.

Písmeno c) představuje další nové omezení stanovení rozhodného dne oproti dosavadnímu zákonu o přeměnách. Toto ustanovení navazuje na úpravu prvotního ocenění aktiv a dluhů nabytých přeměnou bez tržní podstaty a obsahuje výjimku k obecnému režimu oceňování aktiv a dluhů nabytých přeměnou. Aktiva a dluhy nabyté přeměnou se obecně oceňují reálnou hodnotou, jedná-li se však o přeměnu bez tržní podstaty (především přeměny v rámci holdingových struktur, společnosti pod stejnou kontrolou apod.), navazuje ocenění nabytých aktiv a dluhů na ocenění u předchozí účetní jednotky, nedochází tedy ke změně ocenění v důsledku přeměny. Na základě tohoto ustanovení není možné jako rozhodný den stanovit den, který předchází faktickému začlenění zúčastněných účetních jednotek do téže skupiny, neboť v opačném případě by bylo možné účelově neaplikovat ustanovení upravující prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých přeměnou bez tržní podstaty.

V případě fúzí mateřských a dceřiných společností, které představují završení akvizičního procesu, vede stanovení rozhodného dne na datum předcházející akvizici k nesmyslné situaci, kdy o realizaci fúze fakticky rozhodují subjekty, jež ke dni rozhodného dne neměly na nabytou dceřinou společnost žádný vliv. Navíc v rámci účetních metod používaných při přeměnách musí dojít k vyloučení vzájemných vztahů (například vzájemného podílu na základním kapitálu). V zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky by toto vyloučení nebylo zobrazeno, a dopad přeměny by tak byl uživatelům účetních informací prezentován se zpožděním – nikoli okamžitě k rozhodnému dni v povinně zveřejňované zahajovací rozvaze, ale až k datu první řádné individuální účetní závěrky. Dle písmene d) pak rozhodným dnem nemůže být den předcházející den vzniku zúčastněné účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky. V případě stanovení rozhodného dne na den, kdy zúčastněná účetní jednotka dosud neexistovala, není možné správně zobrazit účetní informace v zahajovací rozvaze nástupnické účetní jednotky, obdobně jako je tomu v případě předešlé situace.

Dle písmene e) nemůže být rozhodným dnem den, který následuje po dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. V tomto případě nedochází k věcné změně oproti stávající úpravě.

Ustanovení odstavce 3 rozšiřuje pro účely přeměn, vkladů a rozdělování vlastního kapitálu vymezení účetních jednotek tvořících jednu skupinu. Zahrnuje vztahy založené na přímém i nepřímém ovládnutí, včetně přeshraničních struktur. Přitom zákon ovládnutí neomezuje pouze na právnické osoby, ale osoby obecně, tedy včetně fyzických osob či entit bez právní osobnosti. Rozdělování vlastního kapitálu zahrnuje rozdělení zisku nebo jiné části vlastního kapitálu, včetně likvidačního zůstatku nebo vypořádacího podílu. Toto vymezení účetních jednotek z téže skupiny je dále v zákoně použito při vymezení kapitálových transakcí bez tržní podstaty (viz § 140 odst. 4).

V případech dle odstavce 4, kdy alespoň jedna ze zúčastněných entit není účetní jednotkou ani zahraniční účetní jednotkou, je nutné stanovit rozhodný den na den právních účinků přeměny, aby nedošlo k přerušení plnění účetních povinností zúčastněné účetní jednotky.

Odstavec 5 doplňuje odstavec 2 písm. e), když upravuje následky určení rozhodného dne v rozporu s omezením stanoveným tímto ustanovením. Je-li jako rozhodný den stanoven den podle odstavce 2 písm. e), uplatní se fikce, podle které se v takovém případě za rozhodný den přeměny považuje den, kterým nastávají právní účinky přeměny, tj. typicky den zápisu přeměny do veřejného rejstříku.

Vzhledem k tomu, že při některých přeměnách se musí určit rozhodný den, stanoví se ve větě první odstavce 6 právní fikce, že nástupnická účetní jednotka vzniklá při přeměně je účetní jednotkou už od tohoto rozhodného dne; účetní jednotka tedy zpravidla vzniká dříve, než

vznikne daná právnická osoba, protože ta vzniká až ke dni zápisu do obchodního rejstříku (výjimkou bude situace, kdy se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku). Kdyby daná osoba nebyla považována před rozhodným dnem za účetní jednotku, nemohlo by se jednání považovat za jednání na její účet a nemohlo by být účtováno o jejích aktivech, dlužích, výnosech, nákladech a jiných změnách finanční situace. Přitom samozřejmě vždy musí jít o právnickou osobu nebo jinou entitu, které obecně splňují podmínky pro to být účetní jednotkou uvedenou v § 74; ustanovení § 79 stanoví jen jiný okamžik získání statusu účetní jednotky danou entitou, nemá vliv na nutnost splnění podmínek pro to, aby účetní jednotkou vůbec byla. Ustanovení se použije nejen na právnickou osobu, ale i na entitu bez právní osobnosti. Rozhodným dnem přeměny tak začíná první účetní období účetní jednotky, viz § 108 odst. 1. Protože právnická osoba, která je prohlášena za účetní jednotku, ještě neexistuje, stanoví se ve druhé větě, že její práva a povinnosti jako účetní jednotky plní její právní předchůdce, a to do dne přecházejícího dni právních účinků přeměny. Právním předchůdcem může být jak právnická osoba při přeměně zanikající (např. při fúzi splynutím), tak právnická osoba nadále existující (např. při rozdělení odštěpením). Může také nastat situace, kdy právní předchůdce není účetní jednotkou, např. v případě přeshraničních přeměn; to nebrání tomu, že musí v této specifické situaci plnit účetní povinnosti a vykonávat práva za nástupnickou účetní jednotku. V případě, že je právních předchůdců více, např. při fúzi splynutím, plní povinnosti nástupnické účetní jednotky společně a nerozdílně.

Účetní jednotka, která při přeměně vzniká, pak ode dne právních účinků přeměny již plní práva a povinnosti, které má jako účetní jednotka, sama, neboť podle obecných pravidel určování času na začátku daného dne, tedy v jeho 0:00 hodin, na ni přecházejí práva a povinnosti právního předchůdce, který v případě, že při přeměně zaniká, existuje do dne přecházejícího dni právních účinků přeměny.

K hlavě III – Převod práv a povinností v oblasti účetnictví

K § 80

Ustanovení § 80 obecně zakazuje převod práv a povinností účetní jednotky. To znamená, že účetní jednotka se nemůže svých práv a povinností v oblasti účetnictví zprostit tím, že by je převedla na jinou osobu. V následujícím paragrafu je však uvedena výjimka pro účetní jednotky veřejného sektoru.

K § 81

Dosavadní právní úprava i účetní praxe pracuje s možností outsourcingu účetnictví, tj. pověřením jiné osoby plněním práv a povinností zastoupené účetní jednotky, přičemž se ale zastoupená účetní jednotka nezavazuje odpovědnosti za důsledky spojené s porušením povinností, jejichž plněním pověřila tuto jinou osobu. K takovému pověření dochází na základě soukromoprávního (občanskoprávního) vztahu, který je umožněn obecnou úpravou soukromého práva. Toto běžné pověření doposud upravené v § 5 dosavadního zákona o účetnictví zůstává zachováno, není ale třeba je výslovně normovat. Soukromoprávním smluvním jednáním nejde bez dalšího převést veřejnoprávní práva a povinnosti. Jinými slovy řečeno, pokud smluvně pověřená např. externí účetní nezajistí splnění některé povinnosti účetní jednotky, za porušení této povinnosti bude odpovědná sama účetní jednotka s tím, že má možnost požadovat regresivně náhradu škody po externí účetní.

Navržené ustanovení však upravuje specifický případ v oblasti finančního účetnictví veřejného sektoru, kde je některým účetním jednotkám umožněno ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví na jinou účetní jednotku, a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky porušení povinností spojených s vedením účetnictví a účetním výkaznictvím, tj. za porušení těchto povinností bude odpovídat pouze přebírající účetní jednotka. Podmínkou je

uzavření specifické veřejnoprávní smlouvy o převzetí účetnictví nebo sepsání zápisu o převzetí účetnictví. S ohledem na to, že je účel smlouvy a její předmět dostatečně určen zákonem o účetnictví, nepožaduje se souhlas nadřízeného správního orgánu.

Využití formy veřejnoprávní smlouvy, resp. formy zápisu, bez přenesení této odpovědnosti není přípustné z podstaty věci, neboť právě převzetí práva a povinností znamená, že účetní jednotce převáděná práva a povinnosti zanikají a přebírající účetní jednotce vznikají. Zákon současně nenormuje, že by v takovém případě zůstala současně odpovědnost za porušení na účetní jednotce, která převádí svá práva a povinnosti v oblasti účetnictví, tj. nevzniká zde společná a nerozdílná odpovědnost. Současně je značně omezen okruh účetních jednotek veřejného sektoru, které mohou takto pověřit někoho jiného, stejně jako okruh účetních jednotek, které mohou takto práva a povinnosti v oblasti účetnictví převzít.

Je třeba zdůraznit, že spolu se smlouvou či zápisem o převzetí účetnictví se přenáší odpovědnost pouze za řádné vedení finančního účetnictví (tedy nikoliv i mzdového účetnictví, kdy přebírající účetní jednotka mzdy pouze zaúčtuje) a řádné zpracování účetních dokumentů, a to v souladu nejen s účetní legislativou pro účetní jednotky veřejného sektoru, ale rovněž v souladu s vnitřními předpisy upravujícími účetnictví a účetní výkaznictví předávající účetní jednotky. V žádném případě se však nejedná o přenesení odpovědnosti za řádné hospodaření. Předpokladem uzavření smlouvy či zápisu o převzetí účetnictví je řádně provedená řídicí kontrola u obou zúčastněných účetních jednotek.

Pro daný typ veřejnoprávní smlouvy je rozšířen okruh subjektů, které mají možnost ji uzavírat. Převod práv a povinností v oblasti účetnictví formou smlouvy o převzetí účetnictví je umožněn účetní jednotce, která je (i) příspěvkovou organizací nebo veřejnou kulturní institucí, a to buď na svého zřizovatele (je-li účetní jednotkou) nebo jinou příspěvkovou organizaci zřizovanou stejným zřizovatelem (toto platí i pro státní příspěvkové organizace), resp. na dobrovolný svazek obcí, jehož je zřizovatel členem, nebo příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je takový dobrovolný svazek obcí, (ii) obcí, a to na dobrovolný svazek obcí, jehož je členem, na svou příspěvkovou organizaci nebo příspěvkovou organizaci dobrovolného svazku obcí, jehož je členem, (iii) dobrovolným svazkem obcí, a to na jednu z obcí, která je jeho členem, svou příspěvkovou organizaci nebo příspěvkovou organizaci některé z obcí, které jsou jeho členy, nebo (iv) organizační složkou státu, a to na příspěvkovou organizaci, jejímž je zřizovatelem, nebo jejímž zřizovatelem je jiná organizační složka státu zařazená ve stejné kapitole státního rozpočtu. V případě státních příspěvkových organizací je umožněno přenesení těchto práv a povinností rovněž na organizační složku státu zařazenou ve stejné kapitole státního rozpočtu jako její zřizovatel. V případě státních příspěvkových organizací má účetní jednotka plnící funkci zřizovatele stejné postavení jako zřizovatel.

Převod práv a povinností v oblasti účetnictví formou zápisu je umožněn účetní jednotce, která je organizační složkou státu, a to vůči jiné organizační složce státu zařazenou v téže kapitole státního rozpočtu, tedy i vůči správci dané kapitoly státního rozpočtu.

V ostatních případech ke zbavení odpovědnosti za porušení povinností, jejichž plněním byla jiná osoba nebo účetní jednotka pověřena, nedochází.

Zákon neřeší otázku, zda má být převod účetnictví spojen s úplatou či zda má být bezúplatný. V tomto případě ponechává zákon danou otázku na rozhodnutí smluvních stran, a na obecných právních předpisech upravujících oblast hospodaření a financování účetních jednotek veřejného sektoru. Ujednání o úplatě či naopak konstatování bezúplatného převodu musí být ve smlouvě uvedeno.

Tato vyšší úroveň přenosu práv a povinností včetně odpovědností v oblasti účetnictví nesená specifickým typem veřejnoprávní smlouvy, resp. zápisem (obdobně, jako je tomu při nakládání

organizačních složek státu s majetkem dle zákona o majetku České republiky), má za cíl nabídnout veřejnoprávním korporacím (ve smyslu skupiny organizací) efektivní uspořádání jejich povinností a odpovědností zejména s ohledem na potřebu či povinnost digitalizace různých ekonomických agend a v nich probíhajících procesů odehrávajících se napříč celou touto korporací. Jde zejména o rozpočtovou agendu, veřejnosprávní kontrolu, zveřejňování smluv, archivaci a spisovou službu, veřejnou podporu, správu majetku a další související ekonomické agendy, které úzce souvisejí s účetnictvím většiny či všech jednotlivých účetních jednotek takové veřejnoprávní korporace. Přenos faktických povinností v oblasti účetnictví spolu s odpovědností pak může zefektivnit a napřímit jednotlivé procesy probíhající v rámci a mezi těmito agendami, především jsou-li realizovány digitalizovanou formou. Taková centralizace spolu s přenesením odpovědnosti může být velmi efektivním nástrojem pro implementaci také zcela nových legislativních požadavků v oblasti digitalizace veřejné správy, např. některá z ustanovení zákona č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci. Ustanovení nebrání tomu, aby přebírající účetní jednotka využila sekundárního outsourcingu dále na jinou osobu, výhradně však již soukromoprávní smlouvou bez přenesení odpovědnosti za jejich porušení. Nepředpokládá se, že by byl sekundární outsourcing využíván pro celou agendu účetnictví, jako spíše pouze pro některé dílčí agendy, které přebírající účetní jednotka nedokáže zajistit vlastními zdroji, nebo v případě, ukáže-li se taková externí subdodávka jako efektivnější.

K odstavci 1:

Účelem tohoto ustanovení je specifikace jak účetních jednotek veřejného sektoru, které budou moci převést práva a povinnosti v oblasti účetnictví formou smlouvy o převzetí účetnictví, tak účetních jednotek, které budou moci danou formou tato práva a povinnosti převzít.

K odstavci 2:

Odstavec 2 doplňuje ustanovení odstavce 1 tím, že stanoví, že za zřizovatele se pro účely převodu práv a povinností účetní jednotky veřejného sektoru považuje také organizační složka státu, která plní funkci zřizovatele.

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví, že pro převod práv a povinností v oblasti účetnictví mezi organizačními složkami státu bude použita forma zápisu (obdobně, jako je tomu při nakládání organizačních složek státu s majetkem podle zákona o majetku České republiky). Převzetí těchto práv a povinností je však umožněno pouze mezi organizačními složkami zařazenými ve stejné kapitole státního rozpočtu. Není vyloučeno, aby účastníkem daného vztahu byl i správce příslušné kapitoly státního rozpočtu.

K odstavci 4:

Převod práv a povinností v oblasti účetnictví uskutečněný zápisem se řídí ustanoveními tohoto zákona o smlouvě o převzetí účetnictví a pravidly o náležitostech zápisů podle zákona upravujícího majetek České republiky a její vystupování v právních vztazích.

K odstavci 5:

Odstavec 5 stanoví, že lze převést pouze veškerá práva a povinnosti v oblasti účetnictví, není tedy možné, aby daná účetní jednotka převedla jen jejich část a část si ponechala.

K odstavci 6:

Převod účetnictví nemění nic na určení orgánu příslušného ke schválení účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že posouzení účetní závěrky je významné i s ohledem na posouzení stavu hospodaření účetní jednotky, zůstává schvalujícím orgánem účetní závěrky převádějící účetní jednotky stále stejný orgán, příslušný před uzavřením smlouvy, resp. zápisu, o převzetí účetnictví.

K § 82

Navržené ustanovení řeší obecné podmínky spolupráce převádějící a přebírající účetní jednotky, a to bez ohledu na to, zda k převodu práv a povinností dochází formou smlouvy, nebo zápisu. Převzetí účetnictví se vztahuje vždy k ucelenému individuálnímu účetnímu období účetní jednotky, která svá práva a povinnosti v oblasti účetnictví převádí na druhý subjekt.

K odstavci 1:

Práva a povinnosti jsou vykonávány od počátku individuálního účetního období, což je u účetních jednotek veřejného sektoru první den kalendářního roku. Došlo-li by ke vzniku nové účetní jednotky v průběhu roku, lze smlouvu uzavřít ke dni jejího vzniku v souladu s ustanovením o individuálním účetním období nově vzniklé účetní jednotky.

K odstavci 2:

Ustanovení ukládá předávající účetní jednotce poskytnout při předání účetnictví veškerou účetní dokumentaci nezbytnou pro návaznost a řádné vedení účetnictví. Část účetní dokumentace, na kterou bude přebírající účetní jednotka navazovat, (např. účetní závěrka za předcházející období) nemusí být ještě ke dni převzetí účetnictví hotová, bude proto potřeba při uzavírání smlouvy stanovit termíny, v nichž bude dodatečně vytvářená účetní dokumentace přebírající účetní jednotce předána.

K odstavci 3:

S ohledem na potřebu ucelenosti vedení účetnictví v rámci jednoho individuálního účetního období lze převod práv a povinností v oblasti účetnictví ukončit za standardní situace pouze současně s koncem tohoto účetního období. Výjimka spojená s tím, že předávající účetní jednotka neplní své povinnosti a neumožňuje tak přebírající účetní jednotce splnit povinnost, k níž se převzetím práv a povinností v oblasti účetnictví zavázala, je řešena v následujícím paragrafu.

K odstavci 4:

V zájmu ucelenosti zpracování účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru zákon ukládá, aby byl v případě standardního ukončení smlouvy dokončen proces zpracování účetnictví, schvalování účetní závěrky a předání požadovaných účetních dokumentů do centrálního systému účetnictví státu, stejně jako vrácení předané dokumentace, resp. předání nově zpracované dokumentace potřebné pro navázání nového účetního období.

K § 83

Navržené ustanovení upravuje formální otázky spojené se smlouvou o převzetí účetnictví. Specifikuje, čím se tato smlouva řídí, a řeší otázky spojené s ukončením smlouvy. S ohledem na ustanovení § 78 odst. 3 se toto ustanovení vztahuje i na zápis o převzetí účetnictví.

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 zakotvuje skutečnost, že smlouva o převzetí účetnictví je veřejnoprávní smlouvou, jejíž právní úprava vychází ze správního řádu, s výjimkou specifik platných pro smlouvu o převzetí účetnictví, což je např. otázka období, na které je smlouva uzavírána, či otázka ukončení smlouvy.

K odstavci 2:

S ohledem na charakter účastníků a předmět smluvního vztahu o převzetí účetnictví řeší vzniklé spory Ministerstvo financí v rámci sporného řízení, které upravuje správní řád. Cílem sporného řízení je vydání rozhodnutí na základě zjištění stavu věci, kdy správní orgán vychází z důkazů navržených shodně účastníky řízení.

Sporné řízení se zahajuje na návrh účastníka právního vztahu založeného smlouvou nebo zápisem o převzetí účetnictví. Platí zde tedy zásada dispoziční. Návrh účastníka je podmínkou pro zahájení sporného řízení. Navrhovatel ve svém návrhu určuje, co je předmětem řízení a čeho se v řízení domáhá. Vzhledem k tomu, že účastníky těchto právních vztahů jsou účetní jednotky, které jsou určitým způsobem propojeny, je pravděpodobnost vedení těchto sporných řízení nízká. Je však nutné vytvořit systém umožňující řešit nefunkčnost právního vztahu a dosažení nápravy.

K odstavci 3:

S ohledem na specifčnost předmětu smlouvy o převzetí účetnictví není důvod pro využití institutu návrhu na zrušení smlouvy, upraveného správním řádem v souvislosti s veřejnoprávními smlouvami.

K odstavci 4:

Zákon předpokládá možnost ukončení smlouvy o převzetí účetnictví buď ve lhůtě sjednané smlouvou, nebo písemnou výpovědí. I v případě, že je doba trvání smlouvy sjednána ve smlouvě, musí být dodržena podmínka ukončení smluvního vztahu ke konci individuálního účetního období. Podmínky pro výpověď mohou být sjednány ve smlouvě, vždy však musí být dodržena výpovědní lhůta nejméně tři měsíce před koncem dotčeného individuálního účetního období.

K odstavci 5:

Ustanovení odstavce 5 řeší výjimku z ustanovení týkajících se ukončení smlouvy, a to v případě, že předávající účetní jednotka nesplnila, resp. neplní, své závazky ze smlouvy o převzetí účetnictví a nepředala při převodu, resp. soustavně nepředává, přebírající účetní jednotce účetní záznamy, dokumenty, údaje a informace nezbytné pro vedení účetnictví. Pokud by k takovému soustavnému a závažnému porušování závazků plynoucích ze smlouvy došlo, nebylo by správné vystavit přebírající účetní jednotku nebezpečí sankcí za nedostatečné sestavení účetní závěrky, která by nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace předávající účetní jednotky. V takovém případě umožňuje zákon přebírající účetní jednotce vypovědět smlouvu, a to zpětně ke dni předcházejícímu začátek účetního

období, v němž k porušování závazků plynoucích ze smlouvy došlo. Pro dané účetní období by tak na předávající účetní jednotku přešla zpět práva a povinnosti v oblasti účetnictví, stejně jako odpovědnost s tím spojená. Pokud je převádějící účetní jednotka přesvědčena, že důvod výpovědi neodpovídá skutečnosti, může se obrátit na Ministerstvo financí s návrhem na určení neplatnosti výpovědi v rámci sporného řízení.

K odstavci 6:

Dojde-li k porušení povinností ze smlouvy o převzetí účetnictví, je přebírající jednotka povinna urychleně jednat. Má možnost stanovit převádějící účetní jednotce lhůtu pro odstranění vzniklých nedostatků nebo smlouvu vypovědět ihned. S ohledem na charakter smluvních stran, jimiž jsou jednotky veřejného sektoru, lze očekávat využití možností ke stanovení lhůty pro odstranění nedostatků. Dojde-li k marnému uplynutí této lhůty a nedostatky nebudou ze strany předávající účetní jednotky odstraněny, přebírající účetní jednotka bez zbytečného odkladu odešle výpověď. V zájmu urychleného řešení problémů vzniklých při vedení účetnictví vyžaduje zákon, aby přebírající účetní jednotka neotálela s řešením nedostatků a lhůtu k odstranění nedostatků, resp. výpověď, zaslala předávající účetní jednotce co nejdříve. Přebírající účetní jednotka je v tomto případě pouze povinna vrátit veškerou převzatou účetní dokumentaci, resp. účetní dokumentaci nezbytnou pro převádějící účetní jednotku pro řádné následné zajištění bilanční kontinuity.

K § 84

K odstavci 1:

Ustanovení ukládá účetním jednotkám, které jsou účastníky smlouvy či zápisu o převzetí účetnictví, uvést informaci o tomto převzetí v příloze účetních výkazů v individuálním účetním období, v němž bylo účetnictví tímto způsobem řešeno.

K odstavci 2:

Ustanovení ukládá přebírající účetní jednotce uveřejnit smlouvu nebo zápis o převzetí účetnictví. Tato povinnost je splněna okamžikem předání příslušného dokumentu do centrálního systému účetních informací státu, resp. v případě, že přebírající účetní jednotka předává účetní dokumenty prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku, je povinnost splněna předáním tomuto subjektu.

K odstavci 3:

Ustanovení zmocňuje Ministerstvo financí specifikovat způsob předávání smlouvy nebo zápisu o převzetí účetnictví do centrálního systému účetnictví státu, dále dokumenty a údaje, které mají být pro potřeby výkonu převzatého účetnictví předávány a poskytovány, a to včetně stanovení formátu a technických podmínek, z nichž mají účastníci právního vztahu vycházet při specifikaci náležitostí uzavírané smlouvy či zápisu o převzetí účetnictví.

K hlavě IV – Vybrané účetní postupy

K § 85

Účelem tohoto ustanovení je vytvořit provazbu mezi zákonem o účetnictví a jinými zvláštními zákony, které by pro své účely případně potřebovaly užít některých z postupů či zásad upravených v zákoně o účetnictví, a to zejména u zahraničních entit, které nejsou účetními jednotkami. Předpokládá se, že toto ustanovení bude sloužit především pro regulaci kapitálového trhu. Vybrané účetní postupy jsou nicméně provázány pouze s některými zákony (např. zákonem č. 21/1992 Sb., o bankách nebo zákonem č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví);

nejsou přitom provázány se zákonem o daních z příjmů, neboť by tím došlo k uložení širších povinností zahraničním poplatníkům, než je pro účely daní z příjmů nutné.

Na rozdíl od entit založených podle práva členského státu EU se u třetích zemí (v důsledku neaplikace jednotné unijní účetní legislativy) neuplatní zásada srovnatelnosti účetních systémů vůči účetním systémům evropských členských států ani principy prostupnosti veřejných rejstříků a v nich zveřejňovaných účetních informací. Aby byl zajištěn požadovaný standard účetnictví podle právního řádu České republiky, navrhuje se upravit možnost entitám ze třetích zemí, které nejsou účetními jednotkami podle českého právního řádu, uložit povinnost používat některé účetní postupy tak, jako by byly účetními jednotkami podle zákona o účetnictví.

Odstavec 1 upravuje použití vybraných účetních postupů v případě, kdy osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou podle českého práva, vykonávají na území České republiky činnost prostřednictvím své pobočky nebo jiné části. V těchto situacích se uplatní právní fikce, podle které se na entitu a tuto její vnitřní část hledí jako na dvě účetní jednotky. Vybrané účetní postupy pak budou používány pouze ve vztahu k části této entity činné na území České republiky, a nikoliv ve vztahu k entitě jako celku.

Odstavec 2 vymezuje pojem „vybraný účetní postup“, který jsou povinny použít osoby nebo jiné entity, které nejsou účetními jednotkami, a to v případech stanovených v odstavci 1 (tedy v případech, kdy tak stanoví zvláštní zákon). Jedná se o postupy, které (i) jsou upravené účetními předpisy a které (ii) používá účetní jednotka srovnatelná s osobou nebo entitou, které nejsou účetní jednotkou. Dále podle tohoto odstavce osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou, nebudou mít povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (písmeno a)), povinnost vykazovat informace mimo účetní závěrku (zejména zprávu vedení – písmeno b)), povinnost zajistit ověření vykazovaných informací (písmeno c)), ani povinnost zveřejnit vykazované informace (písmeno c)). Použití ustanovení zákona o přestupcích je vyloučeno z podstaty této právní úpravy, protože přestupek není účetním postupem. Použití ustanovení o přestupcích proto není třeba výslovně vyloučit.

K hlavě V – Druhy účetních jednotek

K § 86

Pro účely právní jistoty, systematiky a navazující právní úpravy se navrhuje výslovně zakotvit druhy účetních jednotek. Toto dělení doposud vycházelo z podzákonního právního předpisu (především v případě nepodnikatelských účetních jednotek), některé druhy účetních jednotek však zákon vymezoval již dříve (tzv. vybrané účetní jednotky).

Obecně lze účetní jednotky rozdělit na tzv. nestátní (soukromoprávní) a státní (veřejnoprávní). V rámci nestátních (soukromoprávních) účetních jednotek se pak podle předmětu jejich činnosti rozlišují účetní jednotky podnikatelské a neziskové.

Odstavec 1 vymezuje podnikatelskou účetní jednotku jako účetní jednotku, která není neziskovou účetní jednotkou ani účetní jednotkou veřejného sektoru. Jedná se tak o sběrnou kategorii.

Fyzické osoby, které jsou dobrovolně účetními jednotkami, spadají mezi podnikatelské účetní jednotky. Nenavrhují se pro ně žádná zvláštní ustanovení, existují však ustanovení, která se na ně nevztahují, neboť se týkají např. pouze obchodních korporací. Auditů nicméně podléhají dle stejných kritérií jako ostatní podnikatelské účetní jednotky. Zveřejňování lze požadovat jen po těch fyzických osobách, které jsou zapsány v obchodním rejstříku. Navíc platí, že účetní závěrku fyzických osob, které nejsou zapsány v obchodním rejstříku, nemusí tvořit příloha.

Odstavec 2 vymezuje neziskovou účetní jednotku. V písmenech a) až d) jsou uvedeny podmínky, které musí být splněny kumulativně. Při posouzení neziskové povahy dané účetní jednotky na základě charakteru její hlavní činnosti bude třeba zkoumat jak formální hledisko, tj. právní zakotvení nepodnikatelské činnosti jako hlavní činnosti jejím zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo jiným způsobem jejího ustavení (písmeno a)), tak materiální hledisko, tj. zda tato účetní jednotka skutečně vykonává nepodnikatelskou činnost (písmeno b)), nevyplácí podíly na zisku apod. Zvolená koncepce vychází z kritéria, které používá zákon o daních z příjmů pro odlišení veřejně prospěšného poplatníka (viz § 17a zákona o daních z příjmů), kde se obdobně jedná o to, že poplatník vykonává jako svou hlavní činnost takovou, která není podnikáním.

Co se týká právní formy, neziskovou účetní jednotkou nemůže být obchodní společnost. V případě družstev se bude vždy posuzovat jejich činnost podle ostatních podmínek a pouze ta družstva, jejichž hlavní činností není podnikání a která podnikání jako svou hlavní činnost ani nevykonávají, budou považována za neziskovou účetní jednotku. Důvodem pro nemožnost zařadit obchodní společnosti pod jinou než podnikatelskou účetní jednotku, přestože v některých případech mohou být založeny za účelem správy majetku nebo za účelem nepodnikatelské činnosti, je evropská regulace, která klade požadavky na účetní výkaznictví obchodních společností, které jsou obsahem norem upravujících účetní výkaznictví podnikatelských účetních jednotek.

Zároveň je v písmenu c) doplněna kumulativní podmínka, že je-li účetní jednotka účetní jednotkou veřejného sektoru, nemůže být považována za účetní jednotku neziskovou.

Navrhuje se však terminologické zpřesnění označení druhu účetní jednotky uvedeného v odstavci 3. Důvodem pro nahrazení původního pojmu vybrané účetní jednotky označením jako účetní jednotky veřejného sektoru je záměr zvolit takové označení, které přesněji vyjádří, co je jeho obsahem, tj. že jde převážně o účetní jednotky z oblasti veřejné správy, resp. účetní jednotky, financované z veřejných prostředků.

Odstavec 3 specifikuje, co se rozumí účetní jednotkou veřejného sektoru. Tento druh účetní jednotky je vymezen pomocí taxativního výčtu účetních jednotek. Oproti dosavadnímu výčtu vybraných účetních jednotek v § 1 odst. 3 stávajícího zákona o účetnictví dochází v souladu s požadavky EU k rozšíření výčtu účetních jednotek veřejného sektoru o veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy a dále Český rozhlas, Česká televize, Vinařský fond, Garanční systém finančního trhu, Garanční fond obchodníků s cennými papíry a Rada pro veřejný dohled nad auditem. Důvodem pro rozšíření okruhu účetních jednotek veřejného sektoru je dlouhodobý trend prosazovaný orgány EU vytvářet jednotný účetní systém, který by pokryl sektor vládních institucí dle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013, o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii, ve znění pozdějších předpisů. Předpokladem tvorby vysoce kvalitních statistik, které je možno porovnávat mezi všemi členskými státy, jsou kompletní a spolehlivé postupy veřejného účetnictví pro všechny subsektory sektoru vládních institucí. Tento požadavek je explicitně stanoven ve směrnici 2011/85/EU a je dále zesílen její novelou 2024/1265. Citovaná směrnice již neklade důraz na hotovostní údaje, nýbrž na údaje aktuální, pocházející z robustního administrativního zdroje. Rozšíření okruhu účetních jednotek veřejného sektoru tak lze považovat za přechod k postupnému integrovanému, komplexnímu a vnitrostátně harmonizovanému systému aktuálního finančního účetnictví, jak o něm hovoří citovaná směrnice, a který bude podléhat pravidelnému přezkumu Evropskou komisí (článek 16).

Dané ustanovení tedy normuje jednotlivé druhy účetních jednotek. Následující ustanovení (§ 87) upravuje další dělení, avšak pouze v případě soukromoprávních účetních jednotek (tj.

podnikatelských a neziskových). Jinými slovy řečeno, v rámci těchto dvou druhů účetních jednotek se určuje ještě dělení na kategorie, a to na mikro, malou, střední nebo velkou účetní jednotku.

K hlavě VI – Kategorizace účetních jednotek

K § 87

Navrhuje se zachování kategorizace účetních jednotek v rozsahu ustanovení § 1b stávajícího zákona o účetnictví. Kategorizace se však nově nevztahuje na účetní jednotky veřejného sektoru. Tyto účetní jednotky kategorizaci nevyžadují, jelikož se pro ně neuplatňují žádné výjimky, resp. je žádoucí zacházet se všemi účetními jednotkami veřejného sektoru stejně, aby následné výstupy byly kompatibilní. Kategorizaci těchto účetních jednotek nevyžaduje ani právo EU. Kategorizaci tedy podléhají pouze dva druhy účetních jednotek, a to podnikatelské a neziskové. Co se týče navazujících ustanovení, tak v případě, kdy je určitá norma vztažena např. pouze na velké a střední účetní jednotky, neuplatní se jak na podnikatelské a neziskové účetní jednotky, které jsou mikro a malými účetními jednotkami, tak ani na účetní jednotku veřejného sektoru a ani na účetní jednotku používající peněžní účetnictví, u níž je určování kategorie vyloučeno na základě § 184.

Stejně jako doposud jsou hraniční hodnoty stanoveny pro jednotlivé kategorie u tří ukazatelů (kritérií), těmi jsou: (i) aktiva celkem, (ii) roční úhrn čistého obratu a (iii) průměrný počet zaměstnanců za účetního období.

Odstavce 2 a 5 obsahují pravidla o tom, jaké jsou hraniční hodnoty daných ukazatelů pro zařazení účetní jednotky do dané kategorie, avšak to, za jakých okolností účetní jednotka patří do které kategorie, je upraveno až v § 90, resp. § 92. K zařazení účetní jednotky do určité kategorie totiž nestačí pouze naplnění podmínek uvedených v § 87, tedy neplatí, že účetní jednotka změní svou kategorii, jakmile jsou podmínky uvedené v tomto ustanovení naplněny; okamžik, kdy se naplnění těchto podmínek promítne do změny kategorie účetní jednotky, určuje až již zmíněný § 90. Jedná se tedy o stejný princip jako podle stávajícího zákona o účetnictví.

Oproti § 1b stávajícího zákona o účetnictví došlo také k jinému vyjádření týkajícího se dosažení hraničních hodnot u mikro, malých a středních účetních jednotek, kdy namísto „nepřekročení alespoň 2 z hraničních hodnot“ je stanoveno, že alespoň 2 z hodnot musí být nižší nebo rovny hraniční hodnotě (uvedené je nově vyjádřeno předložkou „do“, která zahrnuje hodnoty nižší než daný limit nebo tomuto limitu rovné), smysl však zůstává stejný.

Dosavadní norma § 1b odst. 5 zákona o účetnictví se nepřebírá, co se týká účetních jednotek veřejného sektoru, a co se týká subjektů veřejného zájmu, navrhuje se ji zakomponovat až do § 91, který vymezuje subjekt veřejného zájmu.

K § 88

Ustanovení § 88 vymezuje některé pojmy používané pro kategorizaci.

Aktivy celkem se rozumí úhrn účetní hodnoty aktiv zjištěný z rozvahy, tedy tzv. bilanční suma. V účetní hodnotě jsou přitom stejně jako doposud zohledněny dosavadní odpisy a následné znehodnocení.

V odstavci 2 se stanoví výpočet ročního úhrnu čistého obratu, a to na základě čistého obratu účetní jednotky, který je vymezen v § 89. Roční úhrn čistého obratu se určuje v závislosti na délce trvání účetního období, jako tomu bylo podle dosavadního zákona, avšak vzhledem k tomu, že účetní období může být v některých případech vymezeno i podle kalendářních týdnů, nikoli jen kalendářních měsíců, stanoví se v písmenu b) výpočet i pro tyto případy.

Definice průměrného počtu zaměstnanců v odstavci 3 zůstává v zásadě stejná jako podle stávajícího zákona o účetnictví.

K § 89

Ustanovení vymezuje čistý obrat účetní jednotky, přičemž vychází z dosavadní právní úpravy. Odstavec 1 obsahuje obecnou definici pro podnikatelské účetní jednotky a odstavce 2 až 3 jsou speciální pro určité specifické účetní jednotky.

Definice v odstavci 1 odpovídá definici v § 1d odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví ve spojení s § 35 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Oproti této vyhlášce zde není uvedeno, že se pro účely určení čistého obratu nepřihlíží k tomu, ve které položce výkazu zisku a ztráty je výnos vykazován, ale stále to platí z povahy věci.

Specificky je dále upraven čistý obrat pro potřeby bank, spořitelních a úvěrních družstev, pojišťoven a zajišťoven. Jelikož tyto účetní jednotky použijí pro sestavení své účetní závěrky mezinárodní účetní standardy IFRS, je čistý obrat definován tak, aby odpovídal definici uvedené ve směrnici 2013/34/EU. V případě bank a spořitelních a úvěrních družstev se vychází z obsahového vymezení položek uvedených v čl. 43 odst. 2 písm. c) směrnice 86/635/EHS, resp. čl. 27 směrnice 86/635/EHS. V případě pojišťoven a zajišťoven odpovídá definice čistého obratu čl. 66 odst. 2 směrnice 91/674/EHS, resp. čl. 35 této směrnice.

Čistým obratem neziskové účetní jednotky jsou podle odstavce 4 všechny její výnosy za účetní období, což opět odpovídá dosavadní právní úpravě.

K § 90

Navrhované ustanovení částečně vychází z § 1e stávajícího zákona o účetnictví. Dochází však k legislativně technickým úpravám tohoto ustanovení, které přispívají k jeho lepší srozumitelnosti a jednoduššímu užití v praxi, a nově jsou stanovena pravidla pro změnu kategorie v případě přeměny.

Odstavec 1 upravuje obecný postup účetní jednotky vedoucí ke změně kategorie účetní jednotky v průběhu její existence. Po vzoru § 1e odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví se dosavadní kategorie účetní jednotky změní od následujícího účetního období, a to v situaci, kdy účetní jednotka ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích (resp. ke dvěma koncům po sobě jdoucích účetních obdobích) překročila nebo přestala překračovat 2 hraniční hodnoty dosavadní kategorie. Toto pravidlo je vyjádřeno tak, že ke koncům dvou po sobě jdoucích účetních období jsou splněny podmínky určité kategorie, přičemž podmínkami určité kategorie se rozumí ukazatele uvedené v § 87.

Odstavec 2 se vztahuje na první účetní období účetní jednotky, tedy na období, které začíná okamžikem, kdy se účetní jednotka stává účetní jednotkou, a to buď zcela poprvé (účetní jednotka zahajuje vedení účetnictví z důvodu svého vzniku nebo zahájení činnosti), nebo opětovně po přerušení vedení účetnictví, a na účetní období následující po účetním období, ve kterém účetní jednotka používala peněžní účetnictví. Jelikož u těchto účetních jednotek nelze pro určení jejich příslušné kategorie vycházet z hodnot k poslednímu dni bezprostředně předcházejícího účetního období z důvodu neexistence těchto údajů (účetní jednotka nemá předcházející účetní období, nebo jej má, ale používala v něm peněžní účetnictví, a tedy nesledovala roční úhrn čistého obratu a aktiv celkem, které jsou nutné pro zjištění kategorie), navrhuje se zakotvit, že tyto účetní jednotky určí svou kategorii podle hodnot dosažených ke konci tohoto účetního období. Protože tyto hodnoty tedy musí určit dříve, než zjistí, do jaké kategorie spadá, je uvedeno speciální pravidlo, že v tomto případě se hodnoty posuzují, jako by účetní jednotka byla mikro účetní jednotkou, tedy jako by oceňovala aktiva a dluhy jako mikro účetní jednotka. Účetní jednotky totiž, dokud neznají svou kategorii, nemohou v některých

případech s jistotou posoudit, jakou metodu ocenění mají použít, přičemž však metody ocenění mohou ovlivnit zařazení do kategorie, pokud by měly za následek překročení či nepřekročení hraniční hodnoty aktiv celkem (a případně i čistého obratu). Na základě podřazení účetní jednotky pod určitou kategorii se na ni následně uplatní navazující práva a povinnosti stanovené pro danou kategorii účetních jednotek. Pokud je tedy účetní jednotka zařazena do jiné kategorie než mikro účetní jednotka, provede ocenění tak, jak odpovídá její kategorii, ale již na jeho základě neupravuje zařazení do kategorie.

Odstavec 3 obsahuje pravidlo pro případy přeměn a vztahuje se na podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky, které jsou zúčastněné na přeměně a při přeměně nezanikají. Jedná se o speciální úpravu oproti odstavci 1, který obsahuje základní pravidlo, že pro změnu kategorie je třeba, aby podmínky pro zařazení do jiné kategorie byly splněny ke konci dvou účetních období po sobě jdoucích. V případě přeměny dochází ke skokovému zvýšení či snížení velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a to od rozhodného dne přeměny. Účetní období v případě přeměn končí posledním dnem vymezeného účetního období účetní jednotky, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Na základě stavu ke konci tohoto účetního období se podle navrhovaného odstavce 3 zařazuje účetní jednotka do kategorie již pro toto účetní období, protože zjevně došlo k trvalé změně její velikosti. Výjimka se stanoví pro ty přeměny, při kterých nedochází k převodu jmění na právního nástupce, protože při těchto přeměnách nedochází ke změně velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a není tedy třeba měnit kategorii rychleji než podle standardního režimu podle odstavce 1.

Obdobný koncept, který je uveden výše pro podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky zúčastněné na přeměně, se navrhuje v odstavci 4 i pro podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky, které nabyly obchodní závod. Na rozdíl od přeměn však v důsledku nabytí obchodního závodu nedochází ke snížení velikosti nebo rozsahu činnosti účetní jednotky, a proto se tato „akcelerovaná“ změna kategorie účetní jednotky může odehrát pouze při změně kategorie účetní jednotky z dosavadní kategorie na vyšší kategorii (nejvyšší kategorií je velká účetní jednotka, nejnižší kategorií mikro účetní jednotka). Opět platí, že změnu kategorie účetní jednotky v důsledku nabytí obchodního závodu účetní jednotka provede již v tom období, kdy k nabytí obchodního závodu došlo.

Odstavec 5 upřesňuje, že se účetním obdobím při určování kategorie účetní jednotky vždy rozumí individuální účetní období dané účetní jednotky.

K § 91

Ustanovení § 91 upravuje, co se rozumí subjektem veřejného zájmu. V zásadě dochází k převzetí dosavadního vymezení subjektu veřejného zájmu v § 1a stávajícího zákona o účetnictví, avšak s určitými změnami

K určité technické změně dochází v rámci písmene a), kde se původní odkaz na ustanovení § 19a odst. 1 zákona o účetnictví nahrazuje přímo normativním vymezením entit doposud uvedených v § 19a odst. 1 zákona o účetnictví a zároveň se tato množina rozšiřuje o družstva či evropskou družstevní společnost, neboť i tyto účetní jednotky mohou emitovat investiční cenné papíry na evropském regulovaném trhu (pro evropskou družstevní společnost je toto oprávnění přímo v nařízení Rady ES 1435/2003 o statutu Evropské družstevní společnosti (SCE)). Výslovně se tedy uvádí, že subjektem veřejného zájmu je také obchodní korporace, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Z analýzy evropských právních předpisů pracujících s pojmem subjekt veřejného zájmu plyne, že investiční fondy nebo podfondy investičního fondu, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, jsou subjektem veřejného zájmu, a to

bez ohledu na právní osobnost. Pokud jsou tedy účetními jednotkami, měla by se na ně též aplikovat úprava vztahující se k subjektům veřejného zájmu. Nově jsou tedy i tyto účetní jednotky považovány podle písmene b) za subjekty veřejného zájmu. Oproti současnému znění zákona se dále do písmena d) navrhuje doplnit instituci, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem. Takovou institucí je aktuálně Exportní garanční a pojišťovací společnost, a.s. (dále jen „EGAP“).

Dále oproti současné úpravě nebudou za subjekt veřejného zájmu považovány penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření. Důvodem je skutečnost, že na penzijní společnosti jsou z povahy jejich podnikání kladeny shodné požadavky na vedení účetnictví jako na velké účetní jednotky, neboť podléhají dohledu České národní banky a zároveň se v mnoha případech jedná o součásti přísně regulovaných bankovních skupin.

Odstavec 2 tohoto ustanovení částečně přebírá normu § 1b odst. 5 stávajícího zákona o účetnictví. Jako na velkou účetní jednotkou se hledí na subjekt veřejného zájmu, nestanoví se však již, že se tak hledí i na účetní jednotku veřejného sektoru z důvodu, že se u nich již nebude určovat kategorie. Tímto se implementuje čl. 40 směrnice 2013/34/EU, který ukládá členskému státu, aby se subjektem veřejného zájmu zacházel stejně jako s velkou účetní jednotkou, je tedy povinností členského státu zajistit, aby subjekt veřejného zájmu plnil stejné povinnosti jako velká účetní jednotka. Směrnice neukládá, jakou legislativní technikou dané požadavky implementovat. Jednou z možností je u všech povinností, které dopadají na velké účetní jednotky, stanovit, že je povinností je plnit i v případě subjektu veřejného zájmu. Jiným přístupem je prohlásit ho za velkou účetní jednotku nebo ho za ni fiktivně považovat. Důsledek všech přístupů je však shodný, tj. že jak kategorie velkých účetních jednotek, tak subjekty veřejného zájmu mají stejné zacházení. V návrhu je tedy stejné zacházení zajištěno právní fikcí, že subjekt veřejného zájmu je velkou účetní jednotkou bez toho, aby musel zkoumat jednotlivé podmínky pro zařazení do kategorie velkých účetních jednotek. Jinými slovy, subjekt veřejného zájmu nemusí určovat kategorii na základě podmínek pro zařazení do určité kategorie, ale je mu určena přímo. Výjimka je však stanovena pro účely zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů, kde se velkými účetními jednotkami rozumí jen ty, které splňují podmínky pro zařazení do této kategorie dané ukazateli celkových aktiv, ročního úhrnu čistého obrátu a průměrného počtu zaměstnanců.

K § 92

Odstavec 1 předmětného ustanovení v souladu s čl. 3 odst. 12 směrnice 2013/34/EU navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou a která zároveň není subjektem veřejného zájmu, při určení její kategorie vychází z hodnot jejího konsolidačního celku, nikoli pouze z hodnot v individuální účetní závěrce, respektive na individuální úrovni. Pravidlo se aplikuje na všechny mateřské účetní jednotky, bez ohledu na to, zda jsou povinny sestavit a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku. Reaguje se tím na situace, kdy samotná mateřská účetní jednotka může být např. mikro účetní jednotkou, přičemž její dceřiné účetní jednotky zahrnuté do konsolidačního celku mohou mít (buďto jednotlivě, nebo v součtu s ostatními dceřinými účetními jednotkami v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě se považuje za vhodné, aby i samotná mateřská účetní jednotka jako účetní jednotka pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle hodnot ukazatelů stanovených na úrovni konsolidačního celku. Zároveň se však stanoví, že odchylky pro stanovení kategorie účetní jednotky uvedené v tomto ustanovení se nepoužijí v případě, kdy je mateřská účetní jednotka subjektem veřejného zájmu. Důvodem je, že subjekt veřejného zájmu se vždy posuzuje jako velká účetní jednotka a není žádoucí, aby tomu v tomto případě bylo jinak, tj. aby se subjekt veřejného zájmu posuzoval podle skutečné velikosti.

Odstavec 2 stanoví, jak účetní jednotka určí svou kategorii v prvním účetním období, kdy je mateřskou účetní jednotkou (touto specifikací účetního období se zohledňuje, že účetní jednotka jako taková mohla existovat i dříve, než se stala mateřskou účetní jednotkou, a že se v takovém případě nejedná o její zcela první účetní období jako účetní jednotky). Mateřská účetní jednotka se v tomto prvním účetním období zařadí do takové kategorie, jejíž podmínky splní ke konci tohoto účetního období. Bez této normy by mateřská účetní jednotka, která již dříve existovala, postupovala podle obecného ustanovení pro určení kategorie (§ 90), podle kterého by ke změně kategorie mohlo dojít až po dvou účetních obdobích. Takto se umožňuje ihned v tomto prvním účetním období zohlednit, že účetní jednotka, která doposud byla mikro účetní jednotkou a nyní je mateřskou účetní jednotkou, se má v důsledku zohlednění hodnot za konsolidační celek zařadit do jiné (vyšší) kategorie. Obsahově se tak jedná o obdobné pravidlo jako při určení kategorie účetní jednotky v jejím prvním účetním období podle § 90 odst. 2.

Navržený odstavec dále obsahuje zvláštní pravidlo, že pokud mateřská účetní jednotka v předchozím účetním období již existovala a byla mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou, pak se pro určení kategorie v tomto prvním účetním období ocení aktiva tak, jako by byla mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou i nadále. Opět se tedy uplatní pravidlo obdobné ustanovení § 90 odst. 2. Dokud totiž účetní jednotka, která je mateřskou účetní jednotkou, nezná svou kategorii, nemůže s jistotou posoudit, zda má uvedené metody ocenění pro účely individuálního účetního výkaznictví provádět, či nikoli (tedy zda je nadále mikro účetní jednotkou), přičemž však použití těchto způsobů ocenění může ovlivnit zařazení do kategorie, pokud by způsobilo překročení nebo nepřekročení hraniční hodnoty celkových aktiv (a případně i čistého obrátu). Pokud je účetní jednotka, která je mateřskou účetní jednotkou a dosud byla mikro účetní jednotkou, ke konci svého prvního období zařazena do kategorie, která provádí ocenění jinak než mikro účetní jednotka, provede je, ale již na jejich základě neupravuje zařazení do kategorie.

V následujících účetních obdobích se u účetní jednotky, která je mateřskou účetní jednotkou, již uplatní obecná pravidla pro určení kategorie, ovšem při zohlednění hodnot za konsolidační celek.

K hlavě VII – Subjekty konsolidace

K dílu 1 – Vymezení subjektů konsolidace

Tento díl vymezuje jednotlivé účetní jednotky či zahraniční účetní jednotky, které jsou důležité z hlediska konsolidované účetní závěrky. Mezi ně patří mateřská účetní jednotka, dceřiná účetní jednotka (ať už zahrnutá či nezahrnutá v konsolidované účetní závěrce), společně ovládaná účetní jednotka a přidružená účetní jednotka. Dále je v tomto díle vysvětlen rozdíl mezi skupinou a konsolidačním celkem, což je důležité mimo jiné pro kategorizaci konsolidačních celků, která je rovněž součástí tohoto dílu.

K § 93

Navržené ustanovení v odstavci 1 vymezuje konsolidační celek, přičemž vychází z pojmu skupina, který je vymezen následně v odstavci 2. Skupinou se pro účely účetnictví rozumí mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky, a to bez ohledu na to, zda jsou tyto dceřiné účetní jednotky zahrnuty do konsolidačního celku. Konsolidační celek je poté vymezen jako skupina s výjimkou dceřiných účetních jednotek nezahrnutých do konsolidačního celku. Přitom nehraje roli, zdali je dceřiná účetní jednotka zahrnuta do konsolidačního celku dobrovolně nebo povinně. Pokud by tedy mateřská účetní jednotka nemusela některou dceřinou účetní jednotku do konsolidačního celku zahrnout, ale rozhodla by se pro to dobrovolně, byla by taková dceřiná účetní jednotka jak součástí skupiny, tak zároveň i konsolidačního celku.

K § 94

Odstavce 1 a 2 navrženého ustanovení vymezují mateřskou účetní jednotku, která je ve stávajícím zákoně o účetnictví označena jako „konsolidující účetní jednotka“. Vymezení mateřské účetní jednotky vychází z dosavadní koncepce konsolidující účetní jednotky, která je vymezena prostřednictvím vztahu ovládání k jiné účetní jednotce, přičemž existence vztahu ovládání se posuzuje na základě kritérií, která pro ovládání stanoví ZOK (viz § 73 až 81 ZOK).

Podle odstavce 1 je mateřskou účetní jednotkou taková účetní jednotka, která splňuje následující podmínky:

- je účetní jednotkou podle zákona o účetnictví (dosavadní právní úprava, která se vztahovala pouze na obchodní společnosti, je tak rozšířena a mateřskou účetní jednotkou mohou být i družstva, neziskové účetní jednotky, entity, které nemají právní osobnost, a přesto jsou účetní jednotkou, či fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou),
- sama ovládá jinou účetní jednotku, tj. může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv v jiné účetní jednotce (přičemž tato jiná účetní jednotka může být i zahraniční účetní jednotkou) a
- není účetní jednotkou veřejného sektoru.

Ovládáním „sama“ se přitom rozumí skutečnost, že účetní jednotka k ovládání jiné účetní jednotky nepotřebuje dosáhnout shody s osobou nebo jinou entitou mimo skupinu; tím se tato situace také liší od společného ovládání.

Dále je v odstavci 1 zmíněno také přímé a nepřímé uplatňování vlivu, které lze nastínit modelovým příkladem: Mateřská účetní jednotka A podle ZOK jedná ve shodě se 100% dceřinou účetní jednotkou B za účelem ovládnutí jiné dceřiné účetní jednotky C. Matka A i dcera B mají v dceři C každá přímý podíl 30 %. Dá se říci, že matka A ovládá dceru C jak částečně přímo, tak částečně nepřímo (tj. prostřednictvím dcery B) – na základě jednání ve shodě s B, neboť podle ZOK jsou ovládající a ovládané osoby považovány za osoby jednající ve shodě. Cílem je dosáhnout toho, že účetní jednotka A bude mateřskou účetní jednotkou ve vztahu k dceřiné účetní jednotce C, přestože ji neovládá zcela přímo. Účetní jednotka B přitom mateřskou účetní jednotkou s ohledem na její 30% podíl nebude.

Odstavec 2 stanoví, že pro posouzení ovládání se použijí ustanovení zákona o obchodních korporacích – to znamená, že se použijí i domněnky v § 75 ZOK. Pro účely účetnictví je nicméně vztah ovládání vycházející z kritérií stanovených v ZOK zúžen, a to tak, že účetní jednotka není mateřskou účetní jednotkou tehdy, když neovládá jinou účetní jednotku sama, tj. v situaci, kdy (mateřská) účetní jednotka ovládá jinou účetní jednotku na základě jednání ve shodě s další účetní jednotkou, kterou ale tato (mateřská) účetní jednotka neovládá.

Druhá věta odstavce 2 stanoví přiměřené použití zákona o obchodních korporacích i na účetní jednotky, které nejsou obchodní korporací a nespádají tedy do jeho osobní působnosti; jedná se např. o ovládání účetní jednotky, která je spolkem.

K § 95

Ustanovení vymezuje dceřinou účetní jednotku, a to prostřednictvím vztahu ovládání mateřské účetní jednotky k jiné účetní jednotce. Vztah ovládání je vymezen v rámci definice mateřské účetní jednotky a vychází ze ZOK (viz § 94 odst. 1 a 2). Pokud tento vztah ovládání mezi dvěma účetními jednotkami existuje (tzn., že jsou naplněna kritéria stanovená v ZOK), pak jsou tyto účetní jednotky kvalifikovány jako mateřská a dceřiná účetní jednotka. Na rozdíl od mateřské účetní jednotky se jako dceřiná účetní jednotka může kvalifikovat při splnění stanovených kritérií i zahraniční účetní jednotka.

K dílu 2 – Vymezení subjektů nezahrnutých do konsolidace

Tento díl jednak uvádí podmínky, za kterých dceřiné účetní jednotky nemusí být zahrnuty do konsolidačního celku, a jednak vymezuje společně ovládané účetní jednotky a přidružené účetní jednotky. Z názvu dílu lze tedy dovodit, že společně ovládané účetní jednotky ani přidružené účetní jednotky se nepovažují za účetní jednotky „zahrnuté v konsolidované účetní závěrce“, což může být stěžejní např. pro určení možnosti použít mezinárodní účetní standardy podle § 157 odst. 2. Důvodem je, že ekvivalenční metoda, která je použita pro ocenění podílů ve společně ovládaných účetních jednotkách a přidružených účetních jednotkách v konsolidované účetní závěrce, není považována za konsolidační metodu – „pouhé“ ocenění takových podílů ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce tudíž nevede k tomu, aby se na tyto účetní jednotky hledělo jako na „zahrnuté v konsolidované účetní závěrce“.

K § 96

Navržené ustanovení umožňuje mateřské účetní jednotce za stanovených podmínek nezahrnout do konsolidačního celku účetní jednotku, která je její dceřinou účetní jednotkou. Nezahrnutí dceřiné účetní jednotky do konsolidačního celku má dva důsledky. Jednak může ovlivnit kategorii, do které konsolidační celek spadá, jelikož okruh účetních jednotek, které jsou do konsolidačního celku zahrnuty, je v takovém případě užší. Druhý související důsledek se týká situace, kdy je konsolidační celek kategorizován jako velký nebo střední (viz § 100), a podléhá tedy konsolidaci. V takovém případě má nezahrnutí dceřiné účetní jednotky do konsolidačního celku za následek to, že tato nezahrnutá dceřiná účetní jednotka nebude podléhat konsolidaci na rozdíl od zbývajících účetních jednotek, které jsou součástí velkého nebo středního konsolidačního celku.

Odstavec 1 vymezuje podmínky, při jejichž naplnění se může mateřská účetní jednotka rozhodnout, zda dceřinou účetní jednotku zahrne, či nezahrne do konsolidačního celku. Pokud se mateřská účetní jednotka rozhodne tuto účetní jednotku do konsolidačního celku nezahrnout, nestává se tato účetní jednotka vůbec součástí konsolidačního celku; zůstává však nadále součástí skupiny. V opačném případě, tedy pokud mateřská účetní jednotka takové rozhodnutí o nezahrnutí dceřiné účetní jednotky neučiní, stává se i tato dceřiná účetní jednotka součástí konsolidačního celku a podléhá konsolidaci za předpokladu, že je konsolidační celek kategorizován jako velký nebo střední a nejsou splněny výjimky z konsolidace. Jednotlivé podmínky, které je nutné splnit pro to, aby dceřiná účetní jednotka nemusela být zahrnuta do konsolidačního celku, jsou vymezeny v odstavci 1 písm. a) až d) a jsou k sobě navzájem alternativami. Pro nezahrnutí dceřiné účetní jednotky do konsolidačního celku proto postačuje, pokud bude naplněna aspoň jedna z nich.

Písmeno a) se vztahuje na situace výjimečného charakteru, ve kterých nelze získat informace od dceřiné účetní jednotky potřebné pro účely konsolidace, aniž by jejich získání vedlo k prodloužení se sestavením konsolidované účetní závěrky mateřskou účetní jednotkou nebo bylo nevhodné. Jedná se tedy o situace, kdy potřebné informace nelze získat v takovém čase, který mateřské účetní jednotce umožní sestavit konsolidovanou účetní závěrku ve stanovených lhůtách, nebo tyto informace nelze získat bez nepřiměřených nákladů.

Písmeno b) se vztahuje na situace, kdy je podíl mateřské účetní jednotky v dceřiné účetní jednotce držen výlučně za účelem dalšího úplatného převodu tohoto podílu, tzn., že mateřská účetní jednotka nevykonává v dceřiné účetní jednotce vliv se záměrem ovlivnit dlouhodobé provozování dceřiné účetní jednotky, nýbrž s cílem zhodnotit investici a v souladu s nastavenou investiční strategií investici prodat. Odstavec 2 specifikuje prostřednictvím vyvratitelné domněnky časový úsek, po který lze podíl v účetní jednotce nejdéle držet, aby byl pro účely konsolidace považován za podíl, který je držen pouze za účelem následného prodeje. Tímto

obdobím je jeden rok, resp. 12 měsíců. S ohledem na to, že jde pouze o vyvratitelnou domněnku, která má pomoci s určením, zda je podíl držen výhradně za účelem jeho následného prodeje, však podíl může být držen výhradně za účelem následného prodeje i v případech, kdy bude držen déle než jeden rok.

Písmeno c) se vztahuje na situace, kdy účetní jednotka nemůže fakticky ovlivňovat chod a směřování dceřiné účetní jednotky, jelikož uplatnění práv, kterými činnost dceřiné účetní jednotky ovlivňuje, mateřská účetní jednotka nemůže vykonávat nebo je ve výkonu těchto práv podstatně omezena.

Písmeno d) je výslovným promítnutím zásady významnosti, na základě které nemusí mateřská účetní jednotka do konsolidačního celku zahrnout takové dceřiné účetní jednotky, které jsou z hlediska konsolidačního celku nevýznamné samy o sobě a zároveň i v souhrnu s ostatními dceřinými účetními jednotkami.

K § 97

Navrhované ustanovení umožňuje neziskové mateřské účetní jednotce za stanovených podmínek (viz odst. 1) nezahrnout do konsolidačního celku neziskovou účetní jednotku, která je její dceřinou účetní jednotkou. Ustanovení cílí zejména na tzv. pobočné spolky (dle občanského zákoníku) a evidované právnické osoby (dle zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech)) tak, aby samotný fakt, že účetní jednotka je pobočným spolkem či evidovanou právnickou osobou, neznamenal, že tato účetní jednotka musí být zahrnuta do konsolidačního celku. To na druhou stranu však neznamená, že pobočné spolky se nikdy konsolidovat nebudou; vždy bude záležet na charakteru vztahu mezi mateřskou a dceřinou účetní jednotkou. Nezisková mateřská účetní jednotka nemusí zahrnout do konsolidačního celku ty neziskové účetní jednotky, v nichž mateřská účetní jednotka sice může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv (tj. dojde k naplnění definice ovládnutí), ale uplatňování tohoto vlivu se fakticky neprojevuje na provozní úrovni; řízení běžného provozu je svěřeno vedení dceřiné účetní jednotky a mateřská účetní jednotka do něj nezasahuje.

Takto omezené pojetí uplatňování vlivu návrh zákona nazývá „ovlivňováním provozních záležitostí“; přitom je důležité si povšimnout, že se jedná o „ovlivňování“, nikoli „možnost či schopnost ovlivňovat“; ovlivňování tedy musí být aktivně vykonáváno. Tento pojem pak návrh zákona blíže nedefinuje a ponechává tak na úvaze, jaké záležitosti ještě nejsou provozního charakteru a jaké už ano. Zároveň platí, že ustanovení odstavce 2 nelze použít jako vymezení všech možných situací, při kterých dochází k „ovlivňování provozních záležitostí“ a ani se nejedná o jeho vymezení příkladným výčtem. V odstavci 2 jsou jen uvedeny situace, které se vždy považují za „ovlivňování provozních záležitostí“, aniž by bylo nutné zkoumat naplnění podstaty tohoto pojmu (k odstavci 2 viz také dále).

Ovlivňováním provozních záležitostí typicky budou případy, kdy mateřská účetní jednotka aktivně zasahuje do řízení dceřiné účetní jednotky na pravidelné bázi – např. je nutná její kontrasignace při významnějších rozhodnutích, mateřská účetní jednotka schvaluje rozpočet dceřiné účetní jednotky nebo dceřiná účetní jednotka pravidelně předkládá údaje o svém hospodaření mateřské účetní jednotce ke schválení nebo kontrole; tím se nemá na mysli prosté předání těchto údajů za účelem informování mateřské účetní jednotky, případně za účelem formální kontroly např. souladu s účetními předpisy nebo interní metodikou.

O ovlivňování provozních záležitostí se naopak typicky nejedná, pokud mateřská účetní jednotka mění stanovy dceřiné účetní jednotky takovým způsobem, že dochází pouze k úpravě závazného rámce činnosti účetní jednotky, vydává závazné metodické pokyny obecné povahy (tj. nevztahující se na konkrétní jednotlivé transakce), mateřská účetní jednotka dosadí za

výjimečných okolností upravených stanovami krizové řízení na omezenou dobu, nebo je-li vyžadována kontrasignace mimořádných transakcí, jako je např. zcizování nemovitostí.

Návrh zákona v odstavci 2 pomocí nevyvratitelné domněnky staví na jisto, že k provoznímu ovládní dochází vždy ve vyjmenovaných případech, tj. je-li běžnou praxí, že mateřská účetní jednotka jmenuje většinu členů vedení dceřiné účetní jednotky, když většina členů vedení dceřiné účetní jednotky je personálně propojena s mateřskou účetní jednotkou nebo když vedení mateřské účetní jednotky skládá účty nejen za hospodaření mateřské účetní jednotky ale i za celek tvořený mateřskou účetní jednotkou a ovládanou dceřinou účetní jednotkou.

Osobou blízkou se rozumí osoba blízká podle občanského zákoníku.

U evidovaných (církevních) právnických osob ve většině případů dochází k ovlivňování provozních záležitostí. Velké hierarchicky uspořádané církve a náboženské společnosti by tak musely konsolidovat všechny své účetní jednotky, což např. v případě Církve římskokatolické zahrnuje několik tisíc účetních jednotek. Je však otázkou, zda je konsolidovaná účetní závěrka za celou církev relevantní. U těchto osob běžně dochází ke specifické situaci, kdy lze sice znaky ovládní, jako například pravomoc jmenovat členy vedení, nalézt mezi velkým množstvím subjektů, na druhou stranu se však jedná o subjekty vyvíjející typicky jen minimální ekonomickou aktivitu. Do právních vztahů zpravidla nevstupují třetí osoby s registrovanou církví a náboženskou společností, nýbrž většinou s konkrétní evidovanou (církevní) právnickou osobou; pro vnějšího uživatele je proto rozhodující závěrka individuální. Struktura a vzájemné vazby registrované církve a náboženské společnosti a jejich vnitřních součástí (evidovaných právnických osob) jsou zřejmé ze základního dokumentu, který se ukládá do sbírky listin rejstříku a je tedy každému dostupný.

K § 98

Ustanovení § 98 vymezuje společně ovládanou účetní jednotku. Toto vymezení vychází z dosavadní právní úpravy tohoto institutu. Jedná se o účetní jednotku, která je sice ovládána, ale strana ovládajícího není reprezentována jen jedinou jinou účetní jednotkou, nýbrž je reprezentována jinou účetní jednotkou zároveň společně s jinou osobou nebo obdobnou entitou (tou nutně nemusí být účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka); ty lze poté také označit za tzv. „spoluovládající“. Spoluovládajícího může být i více než jen dva. V pozici společně ovládané účetní jednotky a spoluovládajícího může být i zahraniční účetní jednotka. Někdy se také pro odlišení používá pojem „spoluovládání“ namísto „ovládání“, přičemž je ve společně ovládané účetní jednotce vykonáván nikoliv „rozhodující vliv“, ale „společný vliv“. Toto ovládání přitom musí být podmíněno vzájemnou shodou společně ovládajících účetních jednotek, což vylučuje z aplikace tohoto ustanovení situace, kdy by ke vzniku společného vlivu potenciálně mohlo dojít, avšak účetní jednotky, které by tímto společným vlivem disponovaly, se k jeho výkonu nezavázaly (předpokladem je tedy společné jednání dvou a více účetních jednotek, jejichž záměrem je jednat tak, aby danou účetní jednotku společně ovládaly, popř. mohly ovládat, a to, že všechny zainteresované účetní jednotky jsou s tímto záměrem ostatních účetních jednotek obeznámeny a souhlasí s ním).

Lze dovodit, že existence vztahu ovládní ve smyslu „ovládání sama“ u takto ovládané účetní jednotky nebo zahraniční účetní jednotky (tedy dceřiné účetní jednotky) v podstatě eliminuje možnost, že by tato dceřiná účetní jednotka byla zároveň společně ovládanou účetní jednotkou.

K § 99

Ustanovení § 99 vymezuje přidruženou účetní jednotku, kterou je účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, ve které jiná účetní jednotka drží kvalifikovaný podíl a může vykonávat podstatný vliv, ledaže tuto účetní jednotku ovládá, respektive společně ovládá

(tzn., ledaže se jedná o dceřinou účetní jednotku nebo společně ovládanou účetní jednotku). Neznamená to však, že účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka, která je přidruženou účetní jednotkou v rámci jednoho konsolidačního celku, nemůže být v pozici dceřiné účetní jednotky, společně ovládané účetní jednotky nebo přidružené účetní jednotky v rámci jiného konsolidačního celku.

Podstatným vlivem je třeba rozumět takový vliv, který na jedné straně umožňuje účetní jednotce vyjadřovat se ke směřování a obchodnímu vedení přidružené účetní jednotky, avšak na druhé straně neumožňuje, aby sama tato účetní jednotka prostřednictvím tohoto vlivu směřování a obchodní vedení měnila, protože přidruženou účetní jednotku neovládá.

Ustanovení stanoví vyvratitelnou právní domněnku, na základě které se za možnost výkonu podstatného vlivu považuje takový vztah, kdy se účetní jednotka podílí v jiné účetní jednotce na hlasovacích právech alespoň z 20 % (viz odstavec 4). Domněnka se vztahuje též na podíl v přidružené účetní jednotce (viz odstavec 2). Přidružená účetní jednotka se nezahrnuje do konsolidačního celku, za který jsou vykazovány účetní informace v rámci konsolidovaného výkaznictví.

Vzhledem k tomu, že podstatným vlivem je možnost podílet se na rozhodování o směřování přidružené účetní jednotky přímo i nepřímo, je nutné odstavec 4 vykládat tak, že i podíl na hlasovacích právech je nutné počítat, tj. podíl na hlasovacích právech je součtem podílů na hlasovacích právech, který má daná účetní jednotka přímo, a podílů na hlasovacích právech, se kterým nakládá prostřednictvím jiných účetních jednotek.

K hlavě VIII – Kategorizace konsolidačních celků

K § 100

Navržené ustanovení vymezuje kategorie konsolidačních celků a nahrazuje dosavadní právní úpravu kategorizace skupin účetních jednotek. Navržená právní úprava přebírá dosavadní právní úpravu se dvěma změnami. Podle první z těchto změn se hodnoty pro určení kategorie konsolidačního celku mohou posuzovat buď na konsolidovaném základě jako podle dosavadní právní úpravy (tzn. hodnoty mateřské a dceřiných účetních jednotek relevantní pro určení kategorie jsou již pro posouzení kategorie upraveny způsobem, jakým by byly upraveny při sestavení konsolidované účetní závěrky), nebo na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidačního celku, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět konsolidační úpravy. Podle druhé z těchto změn se na konsolidační celek, jehož součástí je subjekt veřejného zájmu, vždy hledí jako na velký konsolidační celek, bez ohledu na to, zda splňuje kritéria aktiv, ročního úhrnu obrátu a průměrného počtu zaměstnanců, která jsou stanovena pro velký konsolidační celek (viz odstavec 5 tohoto ustanovení). Tato fikce má za následek to, že se na konsolidační celky, jejichž součástí je subjekt veřejného zájmu a které současně nenaplnují kritéria stanovená pro velký konsolidační celek (velikostně jsou tedy na úrovni buď malého, či středního konsolidačního celku), neaplikují výjimky z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, které jsou stanovené pro malé konsolidační celky. Obdobné ustanovení lze však najít i ve stávajícím zákoně o účetnictví, konkrétně v § 22a, který malým skupinám účetních jednotek neumožňuje vyhnout se povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku v případech, kdy součástí této malé skupiny je subjekt veřejného zájmu. Stávající řešení nicméně na rozdíl od návrhu zákona nahlíží na takovou skupinu jako na malou skupinu. Zmíněná fikce v návrhu zákona se však nepoužije pro účely ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů, pro tato ustanovení se tedy bude muset kategorie takového konsolidačního celku určovat podle kritérií uvedených v odstavcích 2 až 4.

Zákon nadále upravuje tři kategorie konsolidačního celku, a to malý, střední a velký, které jsou vymezeny na základě totožných kritérií, na nichž je postavena kategorizace skupin ve stávající právní úpravě. Hodnoty daných kritérií jsou zvýšeny z důvodu souladu se směrnicí 2013/34/EU (čl. 3 odst. 8). Kategorizace je nově vztažena ke konsolidačnímu celku namísto skupiny účetních jednotek. Vymezení konsolidačního celku v návrhu zákona (viz § 93) odpovídá vymezení konsolidačního celku ve stávající právní úpravě (§ 22 odst. 6 stávajícího zákona o účetnictví) a nahrazuje v oblasti kategorizace pojem „skupina účetních jednotek“. Pojem skupina účetních jednotek vymezoval stávající zákon pro účely kategorizace uskupení více než jedné účetní jednotky a v návaznosti na tuto kategorizaci stanovil rozsah povinností jednotlivým kategoriím skupin účetních jednotek při konsolidaci. Vymezení skupiny účetních jednotek však bylo v dosavadní právní úpravě nepřesné, protože zahrnovalo též dceřiné účetní jednotky (resp. konsolidované účetní jednotky), které na základě rozhodnutí mateřské účetní jednotky (resp. konsolidující účetní jednotky) nemusely být do konsolidačního celku zahrnuty. Tyto účetní jednotky pak byly nesprávně zohledňovány při určení kategorie skupiny účetních jednotek. Nově je proto tento nedostatek napraven a v souladu se směrnicí 2013/34/EU (viz čl. 3 odst. 5 až 7 směrnice) jsou při kategorizaci zohledněny pouze mateřská účetní jednotka a její dceřiné účetní jednotky, které jsou skutečně do konsolidačního celku zahrnuty.

Odstavce 2 až 4 navrhovaného ustanovení vymezují kritéria pro zařazení do kategorie malého, středního a velkého konsolidačního, přičemž pravidla pro určení kategorie jsou upravena následně v § 102 (viz dále).

K § 101

Uvedené ustanovení v odstavci 1 nově umožňuje stanovit hodnoty pro určení kategorie konsolidačního celku nejen na konsolidovaném základě, jako tomu bylo podle dosavadní právní úpravy (tzn. hodnoty mateřské a dceřiných účetních jednotek relevantní pro určení kategorie jsou již pro posouzení kategorie po konsolidačních úpravách), ale též na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské účetní jednotky a dceřiných účetních jednotek zahrnutých do konsolidované účetní závěrky, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot, které jsou prováděny při konsolidaci (mateřská účetní jednotka tudíž není povinna konsolidační úpravy provádět v okamžiku, kdy ještě není zřejmé, zda jí vznikne povinnost sestavit a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku, čímž dochází ke snížení administrativní zátěže na straně účetních jednotek).

Odstavec 2 stanoví právní úpravu, na základě které, se v souladu se směrnicí 2013/34/EU (čl. 3 odst. 8) zvyšují hodnoty aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obrátu stanovené jako podmínky pro zařazení konsolidačního celku do určité kategorie (§ 100 odst. 2 až 4) o 20 %, a to v případě postupu dle odstavce 1 písm. a).

Podle odstavce 3 se v případě, kdy se hodnoty aktiv celkem a ročních úhrnů čistého obrátu zjišťují na konsolidovaném základě, vychází z účetních metod pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

K § 102

Navržené ustanovení stanoví pravidla pro postup, v rámci kterého, se posuzují kritéria pro zařazení do kategorie konsolidačních celků a jehož výsledkem je zařazení konsolidačního celku do příslušné kategorie.

Odstavec 1 stanoví, jakým způsobem se postupuje v případě, že konsolidační celek přestane naplňovat kritéria stanovená v § 100 odst. 2 až 4 navrhovaného zákona, aniž by současně došlo ke změně ve složení konsolidačního celku (k té viz odstavec 3). Ustanovení odstavce 1 tak

dopadá primárně na změny finanční situace a finanční výkonnosti konsolidačního celku, jehož složení se nemění.

V případě, že by konsolidační celek přestal naplňovat dosavadní stanovená kritéria a současně by došlo ke změně v jeho složení, aplikoval by se postup upravený v odstavci 2 navrhovaného ustanovení. Přestane-li konsolidační celek ke konci určitého konsolidačního účetního období pouze splňovat podmínky pro zařazení do určité kategorie (aniž by došlo ke změně v jeho složení), nedochází v tomto konsolidačním účetním období ani v konsolidačním období následujícím ke změně kategorie. K této změně dojde až v případě, že podmínky pro zařazení do kategorie (do které je aktuálně zařazen) nebudou naplněny ani ke konci dalšího konsolidačního účetního období, které bezprostředně následuje. Nesplňuje-li podmínky v těchto dvou po sobě bezprostředně následujících konsolidačních účetních obdobích, kategorie se změní, a to pro další bezprostředně navazující konsolidační účetní období (tzn. pro třetí období v pořadí).

Odstavec 2 stanoví postup pro určení kategorie konsolidačního celku pro konsolidační účetní období (§ 111), (i) ve kterém konsolidační celek nově vznikne, nebo (ii) ve kterém se změní složení již existujícího konsolidačního celku (viz odstavec 3). Naplnění jednotlivých kritérií pro zařazení do jedné z kategorií (viz § 100 odst. 2 až 4) je posuzováno ke konci konsolidačního účetního období, za které má být potenciálně sestavována konsolidovaná účetní závěrka.

Pojem změna ve složení konsolidačního celku je vymezen v odstavci 3. Tato změna nastane, pokud se součástí konsolidačního celku stane další dceřiná účetní jednotka, nebo naopak některá z dosavadních dceřiných účetních jednotek přestane být dceřinou účetní jednotkou zahrnutou do konsolidačního celku. Uvedená změna má okamžitý vliv na kategorizaci konsolidačních celků. Pokud totiž ke změně ve složení konsolidačního celku dojde, zohlední se tato změna podle odstavce 2 již v konsolidačním účetním období, ve kterém k takové změně došlo, aniž by bylo třeba naplnit podmínku podle odstavce 1.

Důvodem pro stanovení odlišného postupu pro případy změny složení konsolidačního celku je potřeba zohlednit významné změny v rámci konsolidačního celku co nejdříve po tom, co nastanou (tedy hned v konsolidačním účetním období, ve kterém taková změna nastane). Tyto změny pak povedou (při naplnění všech podmínek) ke vzniku povinnosti sestavit a zveřejnit účetní závěrku již za konsolidační účetní období, ve kterém taková změna nastane. Pokud by se totiž aplikoval stejný postup, jako je tomu v případě nesplnění kritérií pro zařazení do určité kategorie (tedy postup podle odstavce 1), pak by konsolidační celek, do kterého přibyla nová významná dceřiná účetní jednotka a který z toho důvodu naplnil kritéria velkého nebo středního konsolidačního celku, další dva roky nemusel konsolidovat, přestože by plnění této povinnosti bylo z hlediska uživatelů účetních informací žádoucí, a naopak. Změna ve složení konsolidačního celku má tudíž okamžitý vliv na kategorizaci konsolidačního celku (pokud změněný stav trvá i ke konci daného konsolidačního účetního období, ve kterém ke změně došlo).

K Hlavě IX – Subjekty konsolidace státu

K § 103

Obecně ke konsolidovanému výkaznictví ČR:

Navrhovaná právní úprava konsolidovaného výkaznictví ČR přebírá dosavadní věcné řešení zakotvené v § 23b stávajícího zákona o účetnictví, ve vyhlášce č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za ČR (konsolidační vyhláška státu) a vyhlášce 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy

účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). Pro adresáty těchto norem tak nedochází k odchýlení od dosavadní úpravy. Část právní úpravy, která adresátům ukládá povinnosti a doposud byla zakotvena pouze v konsolidační vyhlášce státu a technické vyhlášce o účetních záznamech, je však nově upravena na úrovni zákona. Jedná se zejména o:

vymezení okruhu subjektů, jejichž informace jsou vykazovány v konsolidované účetní závěrce České republiky,

povinnosti týkající se předávání informací nezbytných pro sestavení této konsolidované účetní závěrky a

úpravu metod konsolidace a způsobů vykazování informací o jednotlivých subjektech konsolidace státu v konsolidované účetní závěrce České republiky.

Současně dochází ke sjednocení koncepce právní úpravy konsolidovaného výkaznictví České republiky s obecnou právní úpravou konsolidovaného výkaznictví.

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vymezuje, které subjekty jsou subjektem konsolidace státu, resp. vymezuje subjekty, jejichž účetní informace jsou jako celek předmětem konsolidované účetní závěrky České republiky. Jedná se o konsolidované jednotky výkaznictví státu, společně ovládané účetní jednotky výkaznictví státu (vymezené v odstavci 4) a přidružené účetní jednotky výkaznictví státu (vymezené v odstavci 5). Konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu je podle odstavce 1 písm. a) účetní jednotka veřejného sektoru (a tedy i zdravotní pojišťovny, které mezi tyto účetní jednotky patří) (bod 1), městská část hlavního města Prahy (bod 2) a dceřiná účetní jednotka výkaznictví státu (bod 3).

Terminologie navržená v tomto ustanovení navazuje na obecnou právní úpravu konsolidace, resp. právní úpravu, která je stanovena pro účetní jednotky, které nejsou účetními jednotkami veřejného sektoru), tzn., že v případě konsolidovaného výkaznictví České republiky jsou používány obdobné pojmy – dceřiná účetní jednotka výkaznictví státu, společně ovládaná účetní jednotka výkaznictví státu a přidružená účetní jednotka výkaznictví státu. Tyto pojmy jsou vymezeny samostatně (odst. 3 až 5 tohoto ustanovení), jedná se tudíž o speciální normy vůči obecnému vymezení pojmů dceřiná účetní jednotka, společně ovládaná účetní jednotka a přidružená účetní jednotka.

Odstavec 2 vymezuje pojem spravující jednotka. Tento pojem vychází z dosavadní právní úpravy dílčích konsolidačních celků, která byla doposud obsažena v konsolidační vyhlášce státu. Spravující jednotka stála v čele každého z těchto dílčích celků. Tyto dílčí konsolidační celky pak byly uvedenou vyhláškou kategorizovány do dvou hierarchicky uspořádaných úrovní (dílčí konsolidační celky a vyšší dílčí konsolidační celky), kdy se na každé z těchto úrovní sestavovaly za (vyšší) dílčí celek dílčí konsolidované výkazy. Právní úprava těchto dílčích konsolidačních celků společně s povinností sestavit za tyto celky dílčí konsolidované výkazy nebude v nové právní úpravě zachována, jelikož není potřebná pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. Dosavadní povinnosti stanovené spravujícím jednotkám, které zůstanou pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky zachovány, jsou:

povinnost sestavit a předat seznam účetních jednotek, které jsou jimi řízenými organizačními složkami státu nebo jejich příspěvkovými organizacemi (tj. organizačními složkami státu nebo příspěvkovými organizacemi, které spravující jednotky zřídily nebo ve kterých plní funkci zřizovatele), jejich dceřinými účetními jednotkami, společně ovládanými účetními jednotkami a přidruženými účetními jednotkami,

povinnost oznámit své dceřiné účetní jednotce výkaznictví státu, společně ovládané účetní jednotce výkaznictví státu a přidružené účetní jednotce výkaznictví státu, že je uvedena ve výčtu subjektů konsolidace státu (viz § 69 odst. 2), a dále

povinnost předat Ministerstvu financí další účetní záznamy, údaje a podklady potřebné pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky (tato povinnost je stanovena pro všechny subjekty konsolidace státu viz § 69 odst. 3).

Spravující jednotkou jsou podle odstavce 2 jednak účetní jednotky veřejného sektoru (správce rozpočtové kapitoly, územní samosprávný celek a dobrovolný svazek obcí) vymezené v písmeni a) a dále městské části hlavního města Prahy vymezené v písmeni b), které sice samy nejsou účetní jednotkou veřejného sektoru, avšak mohou mít dceřiné nebo přidružené účetní jednotky výkaznictví státu a společně ovládané účetní jednotky výkaznictví státu a jsou jim v rámci účetní konsolidace České republiky stanoveny stejné povinnosti jako účetním jednotkám veřejného sektoru, které jsou vymezeny v písmeni a).

Postavení spravujících jednotek v rámci hierarchie subjektů konsolidace státu zůstává nadále specifické v tom, že jejich účetní informace jsou konsolidovány v rámci celé České republiky (účetní informace spravující jednotky představují část informací, z nichž se následně sestavuje konsolidovaná účetní závěrka České republiky), a dále mají obdobné postavení jako mateřská účetní jednotka, která je vymezena v § 94 odst. 1 pro účely obecné právní úpravy konsolidace (resp. spravující jednotka může mít dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu, společně ovládané účetní jednotky výkaznictví státu, přidružené účetní jednotky výkaznictví státu a na rozdíl od mateřské společnosti též příspěvkové organizace a organizační složky státu, které nejsou správcem kapitoly státního rozpočtu). Spravující jednotkou mohou být pouze taxativně stanovené subjekty vymezené v odstavci 2 tohoto ustanovení. Ty však budou spravující jednotkou vždy bez ohledu na to, zda mají v konsolidačním období dceřinou účetní jednotku výkaznictví státu (popř. společně ovládanou účetní jednotku výkaznictví státu či přidruženou účetní jednotku výkaznictví státu), jelikož i v takovém případě jsou spravující jednotky povinny plnit povinnosti související s účetní konsolidací České republiky, protože samy jsou subjektem konsolidace státu. V tomto ohledu se postavení spravující jednotky liší od postavení mateřské účetní jednotky, která se kvalifikuje jako mateřská účetní jednotka pouze v případě, že má dceřinou účetní jednotku (viz § 94 odst. 1).

Dceřinou účetní jednotkou výkaznictví státu může být podle odstavce 3 vždy pouze entita, která je sama účetní jednotkou. Mezi tyto účetní jednotky patří např. obchodní korporace, státní podniky, školské právnické osoby nebo veřejné výzkumné instituce. Aby se účetní jednotka kvalifikovala jako dceřiná účetní jednotka výkaznictví státu, musí současně splňovat následující podmínky (viz odstavec 3 písm. a) až c)):

- nesmí být účetní jednotkou veřejného sektoru (tyto účetní jednotky dceřinou účetní jednotkou výkaznictví státu nejsou, a to z důvodu odlišné metody konsolidace – viz § 73 odst. 1 a 2),
- musí splňovat kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu. Nově bude založeno na výši aktiv celkem a výnosů za účetní období, a dále
- musí být ovládána spravující jednotkou, nebo musí být spravující jednotkou zřízena nebo založena (popř. v ní musí spravující jednotka plnit funkci zakladatele nebo zřizovatele, aniž by ji sama původně založila či zřídila), nebo v ní konsolidované jednotky výkaznictví státu musí disponovat v součtu více než 50 % hlasovacích práv. Vymezení dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu tak reflektuje specifické formy založení a financování některých subjektů.

Tyto podmínky stanovené v písmeni c) současně musí být naplněny po celé konsolidační období ČR (v opačném případě taková entita vůbec není v konsolidované účetní závěrce ČR zohledněna). Nově bude při posuzování vlivu na řízení a ovládání vstupovat do součtu podíl na hlasovacích právech všech spravujících jednotek, a ne pouze podíl obcí, jejichž počet obyvatel je vyšší než 10 000. V rámci dřívějšího přístupu docházelo k tomu, že některé významné obchodní korporace s aktivy v řádech miliard Kč do konsolidace nebyly zařazeny. To bylo způsobeno tím, že hlasovacími právy v obchodní korporaci disponoval velký počet obcí s počtem obyvatel nižším než 10 000, jejichž vliv nebyl do celkového posuzovaného součtu započítán. Obdobně bude posuzován vliv na řízení a ovládání u společně ovládaných účetních jednotek výkaznictví státu a přidružených účetních jednotek výkaznictví státu.

Společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu může být podle odstavce 4 vždy pouze entita, která je sama účetní jednotkou. Společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu se pak rozumí účetní jednotka, pokud:

- není konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu,
- splňuje kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu a je založeno na výši aktiv celkem a výnosů za účetní období, a
- je po celé konsolidační období České republiky ovládána spravující jednotkou jen spolu s jinou účetní jednotkou, která není konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu (viz odst. 1 písm. a)), a toto ovládání je podmíněno jejich vzájemnou shodou.

Při posuzování, zda je určitá entita dceřinou účetní jednotkou výkaznictví státu z důvodu ovládání či společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu, se postupuje obdobně jako v případě obecné právní úpravy konsolidace, tzn., že se vychází z právní úpravy ovládání, která je stanovena v ZOK (zejména § 74 a násl.)

Taktéž přidružená účetní jednotka výkaznictví státu musí být podle odstavce 5 vždy účetní jednotkou, a to účetní jednotkou,

- která není konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu,
- která není společně ovládanou účetní jednotkou výkaznictví státu,
- která splňuje kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu a je založeno na výši aktiv celkem a výnosů za účetní období, a
- ve které se spravující jednotka sama nebo s jinou konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu podílí na hlasovacích právech v součtu alespoň z 20 %. Podíl na hlasovacích právech se tedy musí pohybovat mezi 20 a 50 %, protože pokud by dosáhl více než 50 %, jednalo by se o dceřinou účetní jednotku výkaznictví státu podle odstavce 3 a na základě podmínky v odstavci 5 písm. a) by tedy nemohlo jít o přidruženou účetní jednotku výkaznictví státu (přidružená účetní jednotka výkaznictví státu nesmí být konsolidovanou jednotkou výkaznictví státu, mezi které patří podle odstavce 1 písm. a) bodu 3 i dceřiné účetní jednotky výkaznictví státu).

S ohledem na zrušení vyhlášky č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů již nebudou platit dosavadní kritéria významnosti pro zahrnutí do konsolidačních celků státu. Tato kritéria budou ode dne účinnosti nového zákona o účetnictví nově nahrazena jedním kritériem významnosti,

které je splněno, dosahuje-li příslušná účetní jednotka alespoň jedné z hodnot stanovených v odstavci 6.

Při stanovení hodnot bylo přihlédnuto k hodnotám využívaným při obecné kategorizaci účetních jednotek, kdy bylo rozhodnuto nezahrnovat do konsolidovaného výkaznictví státu mikro, malé a střední účetní jednotky. Byla provedena analýza zohledňující dopad účetních údajů malých a středních účetních jednotek na konsolidované výkaznictví státu. Na základě závěrů této analýzy dochází oproti dosavadní právní úpravě ke zvýšení hodnot rozhodujících o zařazení účetní jednotky mezi subjekty konsolidace státu. Při tom bylo přihlédnuto k hodnotám použitým v zákoně při kategorizaci velkých účetních jednotek v § 87 odst. 5. K tomuto kroku bylo přikročeno v důsledku růstu inflace s ohledem na zanedbatelný dopad účetních údajů menších dceřiných účetních jednotek výkaznictví státu, společně ovládaných účetních jednotek výkaznictví státu a přidružených účetních jednotek výkaznictví státu do výsledků konsolidované účetní závěrky České republiky.

Cílem je vyjmout ze subjektů konsolidace státu účetní jednotky s finančně méně významným objemem majetku a závazků, nákladů a výnosů, a to v zájmu snížení jejich administrativní zátěže (netýká se účetních jednotek veřejného sektoru). Zároveň nedochází ke změně ukazatelů konsolidované účetní závěrky České republiky nebo vypadnutí majetkových účastí v obchodních korporacích, pokud jde o ekonomicky významné částky.

V konečném důsledku tak s platností nového zákona o účetnictví nebudou mezi subjekty konsolidace státu zahrnuty účetní jednotky, které byly mezi konsolidované jednotky výkaznictví státu zahrnuty podle kritérií již neaktuální legislativní úpravy a které s ohledem na aktuálně stanovené hodnoty nesplňují podmínky pro zařazení mezi subjekty konsolidace státu, za které je konsolidovaná účetní závěrka České republiky sestavována.

Smyslem odstavce 7 je zachování kontinuity zahrnování účetních jednotek, které splňují kritérium významnosti pro zahrnutí mezi subjekty konsolidace státu, i případě, pokud v jednom z následujících období přestaly některou z hodnot přechodně splňovat.

K hlavě X – Další subjekty pro účely vykazování informací mimo účetní závěrku

K § 104

Pro potřeby zprávy o daních z příjmů bylo nezbytné definovat v souladu se čl. 48a směrnice 2013/34/EU ve znění směrnice 2021/2101. Zejména vymezení nejvyššího mateřské podniku se obecně uplatní i pro potřeby jiných konsolidovaných zpráv, proto nebyly definice zařazeny k části týkající se zprávy o daních z příjmů, aby mohly být použity i pro potřeby dalších ustanovení

K části čtvrté – Účetní období

K hlavě I – Individuální účetní období

K § 105

Základním pravidlem pro vymezení individuálního účetního období, uvedeným v § 105, je, že individuální účetní období trvá 12 kalendářních měsíců. Dané vychází z předpokladu periodicity účetního výkaznictví. Opouští se tedy rozlišování na kalendářní a hospodářský rok, které obsahoval dosavadní zákon o účetnictví, protože jde vždy o období 12 kalendářních měsíců a kalendářní rok je jen jeho speciálním případem. Pojem „kalendářní rok“ se i nadále používá v jiných ustanoveních tohoto zákona, neboť jde o pojem obecného jazyka. Pojem „hospodářský rok“ se však v tomto zákoně již nevyskytuje.

Vzhledem k tomu, že individuálním účetním obdobím období je 12 kalendářních měsíců, může individuální účetní období začínat prvním dnem kteréhokoli kalendářního měsíce. Odstavec 1 stanoví základní pravidlo, že pokud účetní jednotka neurčí jinak, je individuálním účetním obdobím kalendářní rok, tedy období od 1. ledna do 31. prosince. Účetní jednotka však může určit i jiné individuální účetní období, tedy začínající počátkem jiného kalendářního měsíce než ledna. V případě účetních jednotek, které mají individuální účetní období vymezené podle měsíců, potom individuální účetní období tímto dnem začíná, v případě účetních jednotek, které využily možnost podle § 106 odst. 1, účetní období začíná počátkem kalendářního týdne, který je nejbližší zvolenému prvnímu dni kalendářního měsíce.

Odstavec 2 stanoví pravidlo pro účetní jednotky veřejného sektoru. Jejich individuálním účetním obdobím je vždy kalendářní rok, tedy období od 1. ledna do 31. prosince.

K § 106

Ustanovení § 106 stanoví pro účetní jednotky, které jsou obchodní korporací a zároveň jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce (sestavované buď mateřskou účetní jednotkou podle tohoto zákona, nebo sestavované zahraniční účetní jednotkou podle právního řádu jiného státu), možnost vymezit své individuální účetní období podle kalendářních týdnů, a to tak, aby co nejvíce odpovídalo 12měsíčnímu účetnímu období. Tímto vymezením se tedy rozumí období 52 nebo 53 kalendářních týdnů, které bude začínat co nejbližší začátku kalendářního měsíce, kterým by účetní období začínalo podle § 105, a končit co nejbližší konci kalendářního měsíce, kterým by účetní období podle § 105 končilo (v závislosti na počtu a uspořádání dnů v daném roce to bude 52 nebo 53 týdnů). Tato možnost je novinkou oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví a je inspirována mezinárodními účetními standardy.

K § 107

Účetní jednotka může podle v průběhu své existence měnit počátek svého individuálního účetního období. To platí jak pro změnu z kalendářního roku na jiných 12 kalendářních měsících, tak na změnu z kalendářních měsíců na kalendářní týdny.

O změně počátku účetního období lze rozhodnout pouze do konce bezprostředně předcházejícího účetního období, tedy nelze rozhodnout o změně, která by se týkala již probíhajícího účetního období.

Odstavec 3 upravuje, jak se nakládá s obdobím od konce původního účetního období (tedy posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou) do nově stanoveného počátku účetního období. Uvedeno na příkladu, pokud chce účetní jednotka změnit své účetní období z kalendářního roku na období začínající 1. dubnem, bude se jednat o období začínající 1. ledna (koncem původního účetního období je 31. prosinec) a končící 31. března (nově vymezený počátek účetního období nastane 1. dubna).

Toto období může být buď součástí původního individuálního účetního období (tedy dojde ke spojení účetních období dle § 110), nebo může být samostatným individuálním účetním obdobím, nebo může být spojeno s obdobím následujícím (opět dle § 110).

K § 108

Ustanovení § 108 obsahuje speciální pravidla pro určení prvního a posledního individuálního účetního období účetní jednotky. Účetní jednotka totiž nemusí vzniknout na počátku jí vymezeného účetního období (tedy účetního období podle § 105 až 106), ale v jeho průběhu. Odstavec 1 proto stanoví, že první individuální účetní období účetní jednotky začíná dnem, kdy se stane účetní jednotkou. Den, kdy se účetní jednotka stane účetní jednotkou, vyplývá z § 74 a následujících. Den, od kterého je určitá entita účetní jednotkou, tedy není vždy totožný se

vznikem dané entity, už z povahy věci tomu tak nemůže být u fyzických osob, které se stávají účetními jednotkami na základě svého rozhodnutí k některému ze dnů uvedených v § 76, a dále je v § 79 stanoveno zvláštní pravidlo pro případy přeměn. Odstavec 1 neurčuje konec prvního individuálního účetního období, protože ten se řídí ostatními ustanoveními, tedy jedná se buď o konec individuálního účetního období podle § 105 až 106 (individuální účetní období trvá jen po tu část vymezeného účetního období, po kterou je daná entita účetní jednotkou), nebo může být jeho konec modifikován dalšími ustanoveními zákona, např. spojením individuálních účetních období.

Obdobně odstavec 2 reaguje na skutečnost, že účetní jednotka může přestat být účetní jednotkou jindy než v poslední den svého vymezeného individuálního účetního období. Stanoví se proto, že její poslední individuální účetní období vždy končí v den, kdy přestává být účetní jednotkou. Obdobně jako v odstavci 1 platí, že nemusí jít vždy o den zániku dané entity. Počátek posledního individuálního účetního období se opět řídí ostatními ustanoveními zákona. Pro takové případy je nutno poznamenat, že v některých případech, typicky u fyzických osob, nemusí jít o poslední individuální účetní období za dobu existence dané entity, ale rozumí se jím poslední individuální účetní období v rámci dané doby, po kterou jsou účetní jednotkou. Pokud se někdy v budoucnu daná entita opět stane účetní jednotkou (např. fyzická osoba se po nějaké době opět rozhodne stát účetní jednotkou), bude se opět jednat o její první individuální účetní období, neboť se opět přihlíží jen k dalšímu období započatému dnem, kdy se daná entita stane účetní jednotkou, a končícímu dnem, kdy jí přestane být.

K § 109

Ustanovení § 109 zavádí pojem „mimořádný konec individuálního účetního období“, který zahrnuje situace, kdy končí individuální účetní období (a tedy ke konci toho dne je sestavována řádná účetní závěrka, viz § 108) z jiného důvodu, než je konec období vymezeného jako účetní období podle § 105 až 106. Jde o situace, které byly podle dosavadní právní úpravy částečně obsaženy v § 17 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví a částečně ve zvláštních právních předpisech. V § 17 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví byly tyto dny označeny jako dny, ke kterým se uzavírají účetní knihy, a podle § 19 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví se k těmto dnům sestavovala řádná nebo mimořádná účetní závěrka. Zároveň tedy k těmto dnům také končilo účetní období, to však nebylo v dosavadním zákoně o účetnictví explicitně uvedeno. Tento zákon opouští tuto legislativní techniku a je konstruován tak, že tyto dny jsou zde výslovně označeny za konce individuálního účetního období a skutečnost, že je k tomuto okamžiku sestavována řádná účetní závěrka, vyplývá z § 108.

Jednotlivá písmena v § 109 obsahují dny, které jsou mimořádnými konci individuálního účetního období. Podle písmene a) je jím den smrti fyzické osoby, která je účetní jednotkou. Podle písmene b) je jím den bezprostředně předcházející den vstupu do likvidace, tedy stejný den, jako je uveden v § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví. V písmeni c) je uveden den vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace. Tento den nebyl uveden jako den uzavírání účetních knih v dosavadním zákoně o účetnictví výslovně, bylo však na něj odkázáno prostřednictvím jeho § 17 odst. 2 písm. j), protože v § 205 odst. 1 občanského zákoníku je uvedeno, že k tomuto dni se sestavuje účetní závěrka. Ustanovení § 205 odst. 1 věty druhé a třetí občanského zákoníku se nyní v novele občanského zákoníku zrušuje, neboť po přesunu do zákona o účetnictví je toto ustanovení nadbytečné. Stejně tak se zrušuje obdobné ustanovení § 6a odst. 5 zákona o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, které stanoví povinnost sestavit účetní závěrku ke dni skončení likvidace. Přesunem z § 205 občanského zákoníku do zákona o účetnictví se nově povinnost sestavit účetní závěrku ke dni vyhotovení konečné zprávy o likvidaci vztahuje nejen na právnické osoby (na které se vztahuje § 205 občanského zákoníku), ale na všechny účetní jednotky, které vstoupí do likvidace.

Současně navrhované ustanovení opouští pojem „zpracování zprávy o naložení s majetkem“ užitý v § 17 odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, neboť se jedná o pojem užívaný zrušeným obchodním zákoníkem v případě rušení obchodní společnosti s likvidací. Tato úprava byla přesunuta do občanského zákoníku a je platná pro všechny právnické osoby s tím, že nově je tato zpráva označována jako konečná zpráva o průběhu likvidace.

Smyslem stanovení mimořádných konců individuálního účetního období v § 109 písm. b) a c) je, aby od sebe účetní jednotka oddělila „řádné“ účetní období a období, kdy vstoupila do likvidace. Proto se ke dni bezprostředně předcházejícímu dni vstupu do likvidace a ke dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace, které jsou mimořádnými posledními dny účetního období, sestavuje řádná účetní závěrka.

Písmena e) až i) (kromě i)) přebírají ustanovení § 17 odst. 2 písm. e) až i) dosavadního zákona o účetnictví a týkají se různých okamžiků v průběhu insolvenčního řízení. Účetní jednotka v případě insolvenčního řízení odděluje období před rozhodnutím o úpadku a období po rozhodnutí o úpadku. Ke dni bezprostředně předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku, končí individuální účetní období. Mimořádné poslední dny účetního období stanovené v písmenech c) až i) se vztahují k různým okamžikům, které nastanou v průběhu insolvenčního řízení a které oddělují individuální účetní období v průběhu insolvenčního řízení.

Den uvedený v písmenu i) se vztahuje k účinnosti restrukturalizačního plánu dle § 39 zákona č. 284/2023 Sb., o preventivní restrukturalizaci.

V písmeni l) je doplněn den sestavení konečné zprávy o konkursu, který sice nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví, ale v § 302 odst. 4 insolvenčního zákona je uvedeno, že ke dni sestavení konečné zprávy se sestavuje účetní závěrka. Toto ustanovení se tedy v insolvenčním zákoně ruší, protože všechny dny, kterými končí účetní období, a tím pádem se sestavuje řádná účetní závěrka, budou upraveny v zákoně o účetnictví.

Den uvedený v písmeni m) nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví, neboť povinnost sestavit k tomuto dni účetní závěrku je stanovena v § 366 zákona o přeměnách. Toto ustanovení se tedy změnovým zákonem zrušuje a přesouvá se do zákona o účetnictví

K § 110

Ustanovení § 110 obsahuje speciální pravidla pro určení individuálního účetního období v některých specifických situacích, kdy může být praktické upravit začátek nebo konec účetního období jinak než podle výše uvedených ustanovení. Ve všech případech jde o možnost, které účetní jednotka může, ale nemusí využít. Jedná se o jediné ustanovení, které může vést k prodloužení 12měsíčního individuálního účetního období. Oproti současné úpravě je tak navrhovaná úprava, co se možností modifikace délky účetních období, striktnější.

K hlavě II – Konsolidační účetní období

K § 111

Navržené ustanovení v odstavci 1 považuje za výchozí řešení odvození konsolidačního účetního období (viz § 51 písm. b)) od individuálního účetního období mateřské účetní jednotky. Navrhovaná právní úprava nově umožňuje, aby se konsolidační účetní období odvíjelo nejen od individuálního účetního období mateřské účetní jednotky (odstavec 1), ale též od individuálního účetního období její dceřiné účetní jednotky, která je nejvýznamnější, od individuálního účetního období dceřiných účetních jednotek, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější (odstavec 2 písmeno a)), nebo od nejvyššího počtu

dceřiných účetních jednotek se stejným individuálním účetním obdobím, bez ohledu na jejich významnost (odstavec 2 písmeno b)).

Vymezení konsolidačního účetního období je nezbytné z toho důvodu, že počátek a konec individuálních účetních období mateřské účetní jednotky a jednotlivých dceřiných účetních jednotek se může lišit, přičemž řádnou konsolidovanou účetní závěrku je nezbytné sestavit z informací za období, jejichž začátek a konec se shodují, jinak by vypovídací schopnost takové konsolidované účetní závěrky byla podstatně oslabena.

Rozhodnutí, kterému z individuálních účetních období vymezených v odstavcích 1 a 2 bude konsolidační účetní období odpovídat, náleží podle odstavce 2 mateřské účetní jednotce. V souladu se směrnicí 2013/34/EU konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky, ledaže se mateřská účetní jednotka rozhodne postupovat podle odstavce 2 (analogie s § 105 odst. 1, dle kterého je výchozím účetním obdobím kalendářní rok).

Odstavec 3 stanovuje v návaznosti na možnost volby konsolidačního účetního období mateřské účetní jednotce také povinnost uvést v příloze účetních výkazů konsolidované účetní závěrky skutečnost, jaké individuální účetní období je určující pro konsolidační účetní období v daném případě, a důvody, které mateřskou účetní jednotku k tomuto určení vedly. Tato povinnost vyplývá z čl. 24 odst. 8 směrnice 2013/34/EU.

Odstavec 4 dále reaguje na to, že z praktického hlediska není žádoucí, aby pokaždé, když by individuální účetní období, kterému odpovídá konsolidační účetní období, skončilo mimořádným koncem účetního období, končilo také konsolidační účetní období (např. u insolvenčí by mimořádných konců mohlo být mnoho, což by bylo neúčelné především v případech, kdy by konsolidační účetní období bylo navázané na individuální účetní období dceřiné účetní jednotky). Proto je nutné tyto případy vyloučit.

Odstavec 5 upravuje speciální režim pro situace, kdy v průběhu konsolidačního účetního období přestane být mateřská účetní jednotka účetní jednotkou. V těchto případech skončí konsolidační účetní období již dnem, ve kterém mateřská účetní jednotka přestala být účetní jednotkou. Tento speciální režim je nezbytný z toho důvodu, aby se neuplatnilo pravidlo, že mateřská účetní jednotka, která byla mateřskou účetní jednotkou jen po část konsolidačního účetního období, sestaví konsolidovanou účetní závěrku za celé konsolidační účetní období. V těchto případech by totiž zákon ukládal povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku i za část období, ve kterém mateřská účetní jednotka již vůbec nemusí existovat.

V situaci, kdy konsolidační celek vznikne v průběhu individuálního účetního období, od kterého se odvozuje konsolidační účetní období, se aplikuje stejný režim jako v případě, že tento celek existuje již v první den tohoto individuálního (resp. konsolidačního) účetního období. Pokud tedy např. odpovídá konsolidační účetní období individuálnímu účetnímu období mateřské účetní jednotky, které trvá od 1. ledna do 31. prosince, a konsolidační celek vznikne 1. června, pak je konsolidačním účetním obdobím celé období od 1. ledna do 31. prosince (nikoli pouze jeho část od 1. června do 31. prosince). Obdobně se bude postupovat v případě, že konsolidační celek zanikne v průběhu určeného konsolidačního období.

K § 112

Navrhované ustanovení navazuje na ustanovení § 111, dle kterého konsolidační účetní období kopíruje příslušné individuální účetní období, a stanoví speciální režim pro situace, kdy se mateřská účetní jednotka rozhodne pro změnu konsolidačního účetního období definovanou v odstavci 1 (např. místo individuálního účetního období mateřské účetní jednotky bude pro určení konsolidačního účetního období vycházet z individuálního účetního období

nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky). V takovém případě bude období trvající od konce původního konsolidačního účetního období (v tomto případě individuálního účetního období mateřské účetní jednotky) do posledního dne před nově určeným konsolidačním účetním obdobím (které odpovídá individuálnímu účetnímu období nejvýznamnější dceřiné účetní jednotky) samostatným konsolidačním účetním obdobím podle odstavce 3, přičemž je však možné aplikovat podle odstavce 4 ustanovení upravující spojování individuálních účetních období (viz § 110).

V odstavci 2 je přitom uvedeno, že započaté konsolidační účetní období nelze změnit. Z toho vyplývá, že ke změně konsolidačního období nedochází např. v situacích, kdy v průběhu konsolidačního účetního období (i) dceřiná účetní jednotka, jejímuž individuálnímu účetnímu období odpovídá konsolidační účetní období, přestane být dceřinou účetní jednotkou nebo nejvýznamnější dceřinou účetní jednotkou, nebo (ii) dceřiné účetní jednotky, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější a jejichž individuálnímu účetnímu období odpovídá konsolidační účetní období, přestanou být nejvýznamnějšími dceřinými účetními jednotkami.

K § 113

Navrhované ustanovení vymezuje pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky konsolidační účetní období, kterým je v tomto případě vždy kalendářní rok.

K části páté – Měna účetnictví a měna vykazování

K hlavě I – Vymezení měny účetnictví a měny vykazování

K § 114

Nový zákon o účetnictví zachovává možnost pro účely účetnictví použít jinou než českou měnu, která je současně funkční měnou účetní jednotky, avšak upouští od omezení okruhu měn, které mohou být pro účely účetnictví používány.

Funkční měnou se nazývá měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka vyvíjí svou činnost. Smyslem zavedení institutu funkční měny do českého právního řádu je umožnit účetním jednotkám používat pro účetnictví měnu, která se shoduje s měnou, v níž účetní jednotka fakticky realizuje svou činnost a v níž probíhá většina jejích transakcí. To přispívá jednak k zefektivnění vedení účetnictví po praktické stránce, kdy se sníží počet přepočtů, a zároveň se tím minimalizuje vznik kurzových rozdílů.

Odstavec 2 následně stanoví, jaká měna může být měnou účetnictví. Podle nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví buď česká měna (tj. koruna česká), nebo jiná měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky. Nutnost zavést pojem „měna účetnictví“, pod který spadá jak česká měna, tak jiná měna, která je funkční měnou, vychází z pojetí funkční měny v novém zákoně o účetnictví ve srovnání s Mezinárodním účetním standardem 21 (dále jen „IAS 21“). Koncept funkční měny sice vychází z IAS 21, nicméně je chápán úžeji. Zatímco podle IAS 21 má účetní jednotka povinnost používat pro účetnictví takovou měnu, která je podle stanovených kritérií její funkční měnou, podle nového zákona o účetnictví je použití funkční měny toliko právem účetní jednotky, přičemž výchozí měnou účetnictví pro účetní jednotky zůstává česká měna.

Účetní jednotky tak mohou jako měnu účetnictví používat namísto české měny jinou měnu, nicméně pouze pod podmínkou, že tato jiná měna bude funkční měnou dané účetní jednotky. Funkční měnou může být oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví jakákoliv měna, která naplní definici podle odstavce 3, tedy bude měnou primárního ekonomického prostředí účetní jednotky.

Stejně jako dosavadní zákon o účetnictví žádná konkrétní kritéria pro určení měny primárního ekonomického prostředí nestanoví, ponechává nový zákon o účetnictví definici funkční měny na obecné úrovni, přičemž Ministerstvo financí je na základě § 116 odst. 2 písm. a) zmocněno vyhláškou stanovit způsob, jakým se funkční měna účetní jednotky určí.

K § 115

V případě individuální účetní závěrky zákon o účetnictví stanoví, že měna vykazování musí být vždy shodná s měnou účetnictví. V případě konsolidované účetní závěrky si jako měnu vykazování může mateřská účetní jednotka zvolit jakoukoliv měnu, tedy i měnu odlišnou od své měny účetnictví. Nezávislost měny vykazování na měně účetnictví mateřské účetní jednotky může být účelná zejména v situacích, kdy by činnost mateřské účetní jednotky v rámci konsolidačního celku představovala relativně malý ekonomický přínos, zatímco činnost některé z dceřiných účetních jednotek by představovala převažující činnost konsolidačního celku.

V případě konsolidované účetní závěrky České republiky platí, že musí být vždy sestavena v české měně, čímž je navázáno na § 114 odst. 4, podle kterého může být měnou účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru výhradně česká měna.

K § 116

Podle ustanovení § 114 a § 115 může být měnou účetnictví nebo měnou vykazování konsolidované účetní závěrky jakákoliv jiná než česká měna, pokud v případě měny účetnictví naplňuje znaky funkční měny této účetní jednotky podle § 114 odst. 3. Vzhledem k absenci jakéhokoli omezení měny není vyloučena situace, kdy taková jiná měna než česká měna bude měnou hyperinflační. Z hlediska naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení však není žádoucí, aby měnou účetnictví účetní jednotky nebo měnou vykazování konsolidované účetní závěrky byla měna, která je vysoce nestabilní a ve srovnání se stabilními měnami neposkytuje použitelné účetní informace, aniž by byl proveden přepočít na některou ze stabilních měn. Namísto přepočtu hyperinflační měny účetnictví na některou stabilní měnu však bylo v navrhovaném ustanovení § 116 odst. 1 zvoleno odlišné řešení, a sice pokud by zvolenou jinou než českou měnu bylo možné označit za hyperinflační, nelze ji jako měnu účetnictví nebo měnu vykazování konsolidované účetní závěrky použít. Měnou účetnictví bude v takovém případě vždy česká měna, protože již nelze aplikovat možnost mít za měnu účetnictví jinou než českou měnu, která je funkční měnou účetní jednotky, ale je hyperinflační měnou. Měnou vykazování konsolidované účetní závěrky pak může být jakákoliv měna odlišná od této hyperinflační měny.

Kritéria pro určení, zda je daná měna měnou hyperinflační, zákon o účetnictví nestanoví. Ministerstvo financí je v ustanovení odstavce 2 písm. b) zmocněno stanovit tato kritéria vyhláškou. Posouzení, zda je daná měna měnou hyperinflační, bude vycházet z obecných znaků a měřítek hyperinflace. Pro tyto účely lze využít také kritéria uvedená v Mezinárodním účetním standardu 29, který upravuje problematiku vykazování v hyperinflačních ekonomikách (dále jen „IAS 29“).

Odstavec 2 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích právních předpisů za účelem podrobnější úpravy vybraných otázek týkajících se problematiky měny účetnictví a měny vykazování. Jedná se o otázky způsobu určení funkční měny a hyperinflační měny a dále o problematiku přepočtů jak v případě změny měny účetnictví, tak v případě přepočtu pro účely konsolidace státu nebo měny vykazování.

K § 117

Změna měny účetnictví je, v souladu s požadavky na kvalitu účetních informací (zejména s požadavkem srozumitelnosti a srovnatelnosti), povolena pouze k prvnímu dni účetního období.

V případě měny vykazování, která se používá pro sestavení účetní závěrky, pak platí, že tuto měnu účetní jednotka může změnit jen k okamžiku sestavení účetní závěrky při dodržení zásad účetního výkaznictví.

K hlavě II – Přepočet na měnu účetnictví

K dílu 1 – Okamžik přepočtu na měnu účetnictví

K § 118

Ustanovení opouští právní úpravu obsaženou v § 4 odst. 12 stávajícího zákona o účetnictví. Výčet aktiv a dluhů byl v navrhovaném ustanovení opuštěn a nahrazen obecnou definicí vystihující povahu těchto vybraných aktiv a dluhů. Tyto aktiva a dluhy jsou nazývány aktivy a dluhy v cizí měně a jedná se pouze o taková aktiva a dluhy, která jsou vystavena kurzovému riziku.

Kurzové riziko vzniká právě u těch aktiv a dluhů, u nichž má vývoj měnového kurzu vliv na výši z nich plynoucích budoucích toků peněžních prostředků. Toto riziko se vykazuje v účetní závěrce dané účetní jednotky ve výsledku hospodaření jako kurzový rozdíl.

Odstavec 2 vymezuje pro účely účetnictví cizí měnu, kterou se rozumí jakákoliv měna odlišná od měny účetnictví, tj. z pohledu účetní jednotky, jejíž měnou účetnictví je například euro, může být cizí měnou i česká měna.

K § 119

Východiskem navrhovaných ustanovení odstavce 1 je dosavadní úprava obsažená v § 24c odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že dle § 114 odst. 2 nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví pouze česká měna, nebo jiná měna, jde-li o funkční měnu účetní jednotky, je transakce a jiné události v cizí měně nutno přepočítat na měnu účetnictví. Ustanovení odstavce 1 stanoví jednotný okamžik, k němuž je prováděn tento přepočet podle aktuálního kurzu, a sice okamžik, kdy k transakci nebo jiné události došlo.

K dílu 2 – Kurzy pro přepočet na měnu účetnictví

K § 120

V návaznosti na ustanovení § 119, které stanoví okamžik, k němuž se provádí přepočet měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví, ustanovení § 120 upravuje pravidla pro zjištění kurzu, který se pro tento přepočet použije. Přepočet je možné provést několika způsoby, přičemž toto ustanovení obsahuje pravidla pro zjištění kurzu přepočtu na měnu účetnictví, který je v postavení lex generalis vůči sjednanému kurzu podle § 118 a pevnému kurzu podle § 119. Navrhované ustanovení přejímá úpravu obecného kurzu dle § 24d odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví.

Navržená úprava se týká přepočtu měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví. Kurzy přepočtu pro účely konsolidovaného výkaznictví budou upraveny prováděcím právním předpisem vydaným na základě zmocnění v § 116 odst. 2.

Ustanovení odstavce 1 vymezuje kurz přepočtu na měnu účetnictví a vychází přitom z dosavadní koncepce v ustanovení § 24d odst. 1, když jako výchozí kurz přepočtu stanoví kurz vyhlášený centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví.

Odstavec 2 přejímá dosavadní právní úpravu § 24d odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví. V případě, že centrální banka příslušná pro měnu účetnictví nevyhláší kurz podle odstavce 1 denně nebo týdně, může účetní jednotka provést přepočet pomocí kurzu mezibankovního trhu k euru nebo americkému dolaru. V případě, že je její měnou účetnictví jiná měna než euro nebo

americký dolar, následně takto zjištěný kurz přepočítá z eur nebo amerických dolarů na svou měnu účetnictví kurzem podle odstavce 1.

Ustanovení odstavce 3 přejímá ustanovení § 24d odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého lze za kurz pro den přepočtu považovat také kurz vyhlášený pro předcházející den.

Cílem ustanovení odstavce 4 je umožnit účetním jednotkám, které jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce, použít jako kurz pro přepočet jiné měny na měnu účetnictví kurz, který je vyhlášen centrální bankou příslušnou pro měnu vykazování konsolidované účetní závěrky. Pokud by měna účetnictví této účetní jednotky byla odlišná od měny vykazování konsolidované účetní závěrky, mohlo by při absenci navrhovaného ustanovení docházet k tomu, že přepočet aktiva nebo dluhu, který je prováděn nejprve na měnu účetnictví této účetní jednotky a následně na měnu vykazování konsolidované účetní závěrky, bude pokaždé proveden jiným kurzem. Na základě tohoto ustanovení bude této účetní jednotce umožněno, aby již při přepočtu aktiva nebo dluhu na vlastní měnu účetnictví použila stejný kurz, který bude použit při přepočtu tohoto aktiva nebo dluhu na měnu vykazování konsolidované účetní závěrky.

Navrhované ustanovení se přitom vztahuje nejen na dceřiné účetní jednotky ve smyslu nového zákona o účetnictví (tj. účetní jednotky, jejichž mateřská účetní jednotka je účetní jednotou podle tohoto zákona), ale i na účetní jednotky, které podléhají konsolidaci, avšak jejich mateřská účetní jednotka se řídí jiným právním řádem.

K § 121

Ustanovení § 121 přejímá dosavadní úpravu v § 24d odst. 6 stávajícího zákona o účetnictví s tím, že daný způsob přepočtu je nově pojmenován jako „sjednaný kurz“. Tento kurz může účetní jednotka použít namísto kurzu přepočtu na měnu účetnictví stanoveného v § 120, avšak pouze v případě přepočtu aktiva nebo dluhu v podobě peněžních prostředků měny, která není měnou účetnictví. Sjednaným kurzem přepočtu se podle navrhovaného ustanovení rozumí kurz, za který byly peněžní prostředky jiné měny reálně nakoupeny nebo prodány, přičemž tento kurz může být odlišný od kurzu podle § 117. K okamžiku uskutečnění nákupu nebo prodeje tedy může účetní jednotka provést přepočet peněžních prostředků cizí měny tímto sjednaným kurzem, a nikoliv kurzem přepočtu na měnu účetnictví.

Možnost použít tento kurz přepočtu se však omezuje pouze na okamžik uskutečnění nákupu nebo prodeje. Vzhledem k tomu, že peněžní prostředky jsou aktivem v cizí měně ve smyslu § 115, je účetní jednotka povinna provést přepočet také ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a to již podle obecných pravidel stanovených v § 117.

K § 122

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vychází z dosavadní právní úpravy § 24d odst. 4 stávajícího zákona o účetnictví a rovněž umožňuje účetní jednotce použít pro přepočet pevný kurz namísto kurzu podle § 120. Použití pevného kurzu přepočtu záleží zcela na rozhodnutí účetní jednotky.

V odstavci 2 je definován pojem pevného kurzu, kterým je pro předem zvolené období jeden z kurzů přepočtu na měnu účetnictví upravených v § 120.

Při volbě typu kurzu, který bude používán pro zvolené období jako kurz pevný, by však účetní jednotka měla postupovat v souladu s cílem účetního výkaznictví tak, aby naplnila požadavky na kvalitu účetních informací.

Účetní jednotka, která se rozhodne používat pevný kurz, musí vždy předem stanovit období, k jehož prvnímu dni bude pevný kurz stanoven a po které bude platit. Nová úprava upouští od

nutnosti stanovit tak vnitřním předpisem, neboť jejím primárním objektem zájmu je úprava účetního výkaznictví, a nikoliv vedení účetnictví. Nový zákon o účetnictví proto ponechává způsob, jakým po formální stránce účetní jednotka vymezí období pro používání pevného kurzu, na rozhodnutí účetní jednotky.

Nově se však nahrazuje změna pevného kurzu, v dosavadní úpravě prováděná vydáním vnitřního předpisu aktualizujícím dosud používaný pevný kurz, a to ukončením zvoleného období a zahájením nového období pro používání pevného kurzu.

K dílu 3 – Zvláštní případy přepočtů

K § 123

Ustanovení odstavce 1 upravuje fikci, na základě které je možné na pobočku účetní jednotky v zahraničí pro účely měny účetnictví hledět jako na účetní jednotku. Tato pobočka tak může mít vlastní měnu účetnictví odlišnou od měny účetnictví účetní jednotky.

Ustanovení odstavce 2 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí, na základě kterého bude prováděcím právním předpisem upraven přepočet měny účetnictví této pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky pro účely sestavení individuální účetní závěrky, jakož i účetní metody pro vypořádání rozdílů vzniklých při tomto přepočtu.

K § 124

Toto ustanovení reaguje na možnost využití jiné než české měny jako měny účetnictví nebo měny vykazování v případě, kdy je potřeba zjistit, zda účetní jednotka používající jinou, než českou měnu dosahuje limitních hodnot vyplývajících z účetnictví upravených v účetních i jiných právních předpisech v české měně. Jedná se o změnu oproti dosavadní právní úpravě § 24b stávajícího zákona o účetnictví, podle kterého v těchto případech docházelo k přepočtu předmětných kritérií stanovených v české měně, a nikoliv hodnot vykazovaných účetní jednotkou.

K části šesté – Oceňování

K hlavě I – Okamžik a způsoby ocenění

K § 125

Oceňováním se rozumí určení účetní hodnoty aktiv a dluhů zejména pro účely jejich vykazání v účetní závěrce; tato ustanovení nicméně umožňují oceňovat (určit účetní hodnotu) k jakémukoliv okamžiku (jako kdyby se k danému okamžiku sestavovala účetní závěrka). Ustanovení rozlišuje mezi oceňováním prvotním (při pořízení či vytváření, tj. když se stávají způsobilými k vykazání) a následným. Potřeba následného ocenění je dána tím, že účetní hodnota aktiv a dluhů se v čase může vyvíjet. Toto členění následuje systematika této hlavy. Přitom platí, že účetní jednotka nejprve vyhodnotí, zda nemá být aktivum nebo dluh oceněn na základě aktuálních hodnot; pokud ne, přistoupí k ocenění na základě historických hodnot.

Podrobnější normy pro oceňování budou čerpány z prováděcí vyhlášky, která upravuje účetní metody. Oceňování je klíčovou součástí účetních metod.

K § 126

Pořizovací výdaj představuje souhrn všech plnění přímo souvisejících s nabytím aktiva. Očekává-li se výdaj na likvidaci nabývaného aktiva, je taktéž součástí pořizovacího výdaje, a to buď stálého hmotného aktiva, nebo zásob, pokud je výdaj na likvidaci důsledkem jejich výroby.

Pořizovacím výdajem je úhrn nabývacího a vedlejšího pořizovacího výdaje. Nabývací výdaj lze považovat za výdaj primární, který je hlavním nosičem transakce. Vedlejším pořizovacím

výdajem jsou plnění doprovázející, vedlejší; typicky transakční poplatky, zprostředkování, přeprava. Zákon stanovuje, že vedlejším pořizovacím výdajem je také plnění vynaložené s cílem uvést aktivum do stavu způsobilého k užívání, resp. na zamýšlené místo a do zamýšleného stavu, jde-li o zásoby. Stavem způsobilým k užívání se pro účely účetnictví rozumí stav, kdy se aktivum nachází na místě a ve stavu umožňujícím jeho užívání způsobem zamýšleným účetní jednotkou. Není však nutné, aby účetní jednotka užívala aktivum sama, ale aby bylo užíváno zamýšleným způsobem – například když jej účetní jednotka plánuje pronajímat.

K § 127

Pro zahrnutí plnění do pořizovacího výdaje musí dojít k jeho uskutečnění. Smyslem tohoto ustanovení není jen vymezení příslušných okamžiků, ale také zdůraznění, že pořizovacím výdajem se nutně nemyslí „peněžní výdaj“, tj. že uskutečnění pořizovacího výdaje se neřídí okamžikem peněžité úhrady (mimo např. nákupu za hotové). K tomu dojde poskytnutím plnění nebo vznikem dluhu dle toho, co nastane dříve. Zároveň při pořizováním vlastní činností dochází k uskutečnění pořizovacího výdaje okamžikem spotřeby nebo použití aktiva.

K § 128

Na ustanovení definující pořizovací výdaj a jeho uskutečnění navazuje ustanovení o určení výše pořizovacího výdaje. U peněžních plnění je touto výší jmenovitá nebo současná hodnota peněžního toku, v závislosti na době splatnosti. Jde-li o nepeněžité plnění, je výše pořizovacího výdaje dána reálnou hodnotou tohoto plnění. Dochází-li k vytvoření aktiva vlastní činností, je výší pořizovacího výdaje účetní hodnota aktiva, které bylo za tímto účelem spotřebováno, nebo související odpis aktiva, které bylo k tomuto účelu použito.

K § 129

Jelikož se oproti stávající úpravě nově zohledňuje časová hodnota peněz u peněžitých plnění splatných za dobu delší než jeden rok, obsahuje ustanovení definici současné hodnoty, přičemž se nenormuje způsob jejího výpočtu, protože ten se může dle situace různit. Zavedení současné hodnoty do národních účetních předpisů vede ke zvýšení srovnatelnosti národního výkaznictví a výkaznictví dle IFRS a také k reálnějšímu vykazování dlouhodobých peněžitých pohledávek a dluhů.

K § 130

Ustanovení definuje pořizovací hodnotu dluhu jako částku peněz poskytnutých věřitelem po odečtení případných plnění vynaložených přímo za účelem vzniku nebo převzetí dluhu. I pro tato plnění mj. platí, že musí být uskutečněna (viz § 127). Aplikace pořizovací hodnoty dluhu vede k časovému rozlišení nákladů souvisejících s pořízením dluhu. Pořizovací hodnotou dluhu se prvotně ocení peněžitý dluh z půjčených peněz, které je účetní jednotka povinna vrátit (viz § 136).

K § 131

Definice reálné hodnoty byla převzata a je totožná s definicí uvedenou IFRS 13. Výklad tohoto ustanovení (tj. postup stanovení reálné hodnoty) proto musí být v souladu s IFRS 13, a to jak pro shodu definice, tak pro dostatečnou shodu koncepčního rámce IFRS a českého účetnictví.

K § 132

Oproti stávající úpravě se ekvivalenční hodnota nově upravuje též o úpravu rozdílu mezi prvotní účetní hodnotou nabytého podílu a výší vlastního kapitálu nabývané účetní jednotky připadající na daný podíl v okamžiku jeho nabytí.

K § 133

Ustanovení vymezuje naběhlou hodnotu a rovnoměrně naběhlou hodnotu. Cílem úpravy rovnoměrně naběhlé hodnoty v účetních předpisech je umožnit mikro a malým účetním jednotkám užívat méně komplexní účetní metodu pro vykazování úroků.

K § 134

Navrhované ustanovení vymezuje pojem „fond z přecenění“ a obecný princip a pravidla pro jeho „tvorbu“ a „rozpouštění“. Tento pojem se zavádí proto, aby usnadnil normování oceňování aktiv a dluhů následně oceňovaných mimo výsledek hospodaření za účetní období.

V odstavci 1 je nejprve zmíněno, že fond z přecenění je součástí vlastního kapitálu a že k jeho vzniku dochází v důsledku výskytu výnosů a nákladů, které jsou vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období z důvodu jejich ocenění. Ustanovení § 21 navrhovaného zákona obsahuje obecné definice výnosu a nákladu, načež v § 23 je uvedeno, že do výsledku hospodaření za účetní období vstupují pouze ty výnosy a náklady, které nebyly vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období. Ostatní výnosy a náklady, tj. ty, které byly vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období, poté tvoří fond z přecenění, pokud jde o výnosy a náklady z ocenění aktiva nebo dluhu. V odstavci 1 je dále definován pojem „aktivum nebo dluh oceňovaný do fondu z přecenění“, který zahrnuje aktiva nebo dluhy, jejichž ocenění dává vzniknout výnosům a nákladům, které jsou vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období.

Výnos nebo náklad z ocenění aktiva nebo dluhu mohou být vyloučeny z výsledku hospodaření za účetní období buď přechodně, nebo trvale (viz § 23 odst. 3). V obou případech budou ovšem takto vyloučené výnosy a náklady tvořit fond z přecenění, a to až do okamžiku, kdy z něj budou vyjmuty. Odstavec 2 upravuje okamžik, ke kterému se z fondu z přecenění vyjmuje přechodně vyloučené výnosy a náklady. Je zde přitom uvedeno obecné pravidlo, že se přechodně vyloučené výnosy nebo náklady vyjmuje z fondu z přecenění v okamžiku pozbytí aktiva nebo dluhu, v důsledku jejichž ocenění vznikly. Pokud však účetní předpis stanoví jiný okamžik vyjmutí vyloučeného výnosu nebo nákladu z fondu z přecenění, obecné pravidlo se nepoužije. Základním charakteristickým prvkem přechodného vyloučení je přitom to, že při vyjmutí vyloučeného výnosu nebo nákladu z fondu z přecenění se tento výnos nebo náklad stanou výnosem nebo nákladem ovlivňujícím výsledek hospodaření za účetní období.

Odstavec 3 dále doplňuje, že pokud jsou aktivum nebo dluh pozbyty při vkladu nebo přeměně bez tržní podstaty (k tomu viz § 140 odst. 4), nedochází k vyjmutí výnosu nebo nákladu vzniklých v důsledku ocenění takto pozbývaného aktiva nebo dluhu z fondu z přecenění.

V odstavci 4 se hovoří o trvalém vyloučení výnosu nebo nákladu z výsledku hospodaření. Na rozdíl od přechodného vyloučení (viz odstavec 2) se trvale vyloučený výnos nebo náklad nestávají v okamžiku jejich vyjmutí z fondu z přecenění výnosem nebo nákladem ovlivňujícím výsledek hospodaření. V tomto odstavci je dále stanoveno, že okamžik vyjmutí z fondu z přecenění při trvalém vyloučení stanoví účetní předpis; obecné pravidlo tedy v tomto případě stanoveno není.

Odstavec 5 zmocňuje Ministerstvo financí stanovit vyhláškou okamžik, ve kterém se vyloučené výnosy a náklady vyjmuje z fondu z přecenění. Toto se přitom vztahuje jak na přechodné vyloučení, tak i na trvalé vyloučení.

Navrhovanou úpravu fondu z přecenění lze připodobnit ostatnímu úplnému výsledku v mezinárodních účetních standardech, ovšem s hlavním rozdílem v tom, že uživatel účetních výkazů sestavených podle navrhovaného zákona by měl dopady takových transakcí najít ve výkazu změn vlastního kapitálu (a nikoliv ve výkazu ostatního úplného výsledku).

K hlavě II – Prvotní ocenění

K § 135

Základním prvotním oceněním je ocenění pořizovacím, nebo nabývacím výdajem, v závislosti na tom, zda se dané aktivum následně oceňuje reálnou hodnotou s dopadem do výsledku hospodaření za účetní období, či nikoli. Součástí pořizovacího výdaje jsou přitom i výdaje na likvidaci. Zahrnutí výdajů na likvidaci do pořizovacích výdajů je převzato z IFRS a souvisí s myšlenkou, že součástí ocenění aktiva při pořízení mají být veškeré výdaje, které s jeho pořízením souvisí. Jedná se vlastně o specifický typ vedlejšího pořizovacího výdaje. K vybraným položkám aktiv pak toto ustanovení obsahuje speciální ustanovení. Ocenění zde uvedené se typicky použije při koupi, směně i u inventarizačních přebytků. Kulturní památky lze nově ocenit reálnou hodnotou při pořízení. Stávající úprava ocenění ve výši jedné koruny (popř. jiné jednotky měny účetnictví) je zachována, i nadále se však jedná o řešení, ke kterému by účetní jednotka měla přistoupit až v případě, že jí pořizovací výdaj není znám.

Významnou novinkou nového zákona o účetnictví je aplikace současné hodnoty peněžního toku na ocenění pohledávek, které jsou splatné za dobu převyšující jeden kalendářní rok. Současnou hodnotu peněžního toku nemusí používat mikro a malé účetní jednotky, pokud se tak rozhodnou (viz § 142).

Pohledávky z finančního leasingu zde nejsou normovány, neboť toto ustanovení cílí na obecnou úpravu platnou pro všechny účetní jednotky a pohledávky z leasingu jsou definovány v § 19 pro mikro a malé účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru spolu s definicí práva užívání. Mikro a malé účetní jednotky se však mohou rozhodnout použít Mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy, a tedy neaplikovat ustanovení zákona týkající se práva užívání a pohledávek z leasingu.

K § 136

Ustanovení dluhy primárně oceňuje částkou, která je potřeba ke splnění dluhu. Peněžitým dluhem z peněz poskytnutých věřitelem se rozumí půjčky a úvěry, a to včetně jejich refinancování. Dluhem je myšlen i očekávaný odchozí peněžní tok, který je nutné odhadnout. Jak již bylo řečeno dříve, významnou novinkou nového zákona o účetnictví je ocenění na bázi současné hodnoty peněžních toků, což se projevuje i v ocenění dluhů, které jsou splatné za dobu převyšující 12 měsíců. Takovýto dluh, pokud vzniká v souvislosti s pořízením aktiva, pak vede i k nižšímu ocenění (v současné hodnotě) nabývaného aktiva oproti dosavadní úpravě, dle které je aktivum oceněno ve jmenovité hodnotě dluhu.

K § 137

Ustanovení je speciální k obecným způsobům ocenění aktiv a dluhů, a to vzhledem ke specifickému způsobu nabytí. Ocenění je založeno na aktuálních hodnotách. Nabytím vkladem je myšleno i nabytí prostřednictvím příplatku (viz § 259). Ocenění reálnou hodnotou při těchto transakcích představuje základní metodu ocenění. Transakce tohoto typu však mohou být realizovány bez tržní podstaty (zejména v rámci skupiny). V těchto případech, které však dominují, neboť v České republice není obvyklé realizovat přeměny se subjekty mimo skupinu, zákon požaduje převzetí účetního ocenění (viz § 140).

K § 138

Ustanovení normuje postup ocenění položek aktiv a dluhů nabytých společně. Nehledí se na individuálně sjednané ceny společně nabytých aktiv a dluhů – vždy se nejprve zjistí úhrnná prvotní účetní hodnota (sečtením hodnot jednotlivých aktiv a dluhů, není-li sjednána cena za

celek), která se následně alokuje na jednotlivá aktiva a dluhy, přičemž se vychází z poměru jejich reálných hodnot (včetně reálných hodnot dluhů).

V případě pachtu obchodního závodu se aplikuje totožný přístup jako u aktiv a dluhů nabytých společně; u pachtu obchodního závodu tedy nevzniká goodwill (nejedná se o nabytí obchodního závodu, ale obdobu prodeje oběžných aktiv a nabytí práv užívání). Nehledí se tedy na individuálně sjednané ceny pro pacht a ostatní aktiva a dluhy – vždy se nejprve zjistí úhrnná prvotní účetní hodnota (sečtením hodnot jednotlivých aktiv včetně práv užívání a dluhů, není-li sjednána cena za celek), která se následně alokuje na jednotlivá aktiva včetně práv užívání a dluhy s tím, že se vychází z poměrů jejich reálných hodnot obdobně jako u aktiv a dluhů nabytých společně.

K § 139

Při nabytí obchodního závodu dochází ke vzniku goodwillu, pokud úhrnná prvotní účetní hodnota obchodního závodu převyší rozdíl mezi jeho aktivy a dluhy oceněnými reálnou hodnotou (a upravenými o hodnotu aktiva nebo dluhu z odložené daně). Zákon přitom striktně odlišuje nabytí aktiv a dluhů společně od nabytí obchodního závodu. Ve stávající úpravě nebyl tento rozdíl jednoznačně vymezen a vedl k vykazování goodwillu i při transakcích, které ze své podstaty nebyly nabytím obchodního závodu (např. při nabytí nemovitostní společnosti nevykonávající ekonomickou činnost fúzí).

K § 140

Zákon o obchodních korporacích ukládá povinnost ocenit nepeněžitý vklad do kapitálové společnosti posudkem znalce nebo srovnatelným způsobem bez ohledu na to, kdo nepeněžitý vklad do kapitálové společnosti vnáší. Obdobně i zákon o přeměnách ukládá povinnost reálného ocenění jmění zanikající, nebo rozdělované společnosti, je-li toto jmění užito pro vytvoření nebo navýšení základního kapitálu. Smyslem této úpravy je stanovit limit pro výši základního kapitálu nebo jeho zvýšení, aby nedošlo k nadhodnocení nepeněžitého vkladu a tím vytváření fiktivního základního kapitálu.

Dosavadní úprava účetních předpisů na výše uvedený požadavek reagovala tak, že se ocenění znalcem promítlo do účetnictví nástupnické společnosti, tento postup však není požadován evropskými předpisy a má řadu negativních dopadů na vypovídací schopnost účetnictví.

Nová koncepce účetního zachycení přeměn v účetnictví reflektuje skutečnost, že právní úprava obsažená v zákoně o přeměnách je připravena pro transakce mezi osobami nespřízněnými, které se potřebují dohodnout na určení svých podílů na základním kapitálu nástupnické účetní jednotky. Praxe posledních minimálně deseti let ukazuje (data poskytnuta Fakultou financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze¹⁸), že cca 99 % všech uskutečněných přeměn v České republice se odehrává mezi kapitálově propojenými osobami. Promítnutí přecenění jmění na reálnou hodnotu v souladu se znaleckým posudkem do účetnictví nástupnické společnosti je tak v těchto případech nevhodné, jelikož představuje porušení řady základních principů účetnictví, které vycházejí jak z účetní teorie, tak z účetních předpisů (např. zásady

¹⁸ Výstupy výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze *Empirická analýza účetního řešení podnikových kombinací a dopad na vypovídací schopnost účetních závěrek nástupnických společností*, který je registrován u Interní grantové agentury VŠE v Praze pod číslem F1/41/2021.

opatrnosti, principu rozdělování realizovaného zisku, zachování podnikové podstaty a stálosti účetních metod) – k tomu viz např. Vomáčková¹⁹ nebo Pospíšil & Vomáčková²⁰.

Dále tento postup vytváří prostor pro umělé navyšování vlastního kapitálu v rámci existujících koncernů a rozdělování/vyplácení dosud nerealizovaných zisků na základě toliko znaleckého posudku představujícího často současnou hodnotu budoucích (předjímaných) peněžních toků. Umělé přeceňování jmění dále vytváří prostor pro obcházení omezujících pravidel daňové uznatelnosti vnitroskupinových úroků (Lukeš, 2022²¹). Přitom omezení daňové uznatelnosti těchto nákladů přímo vychází z příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů ve vazbě na tzv. nadměrné výpůjční výdaje (implementace směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu) a z takzvaných pravidel nízké kapitalizace, tedy pravidel, které daňovou uznatelnost úrokových nákladů spojují s výší vlastního kapitálu účetní jednotky.

Potřebu rozlišovat transakce tohoto typu (zejm. přeměny, nepeněžité vklady) podle toho, zda se uskutečňují mezi osobami nezávislými nebo osobami pod společnou kontrolou, zdůrazňuje rovněž IFRS 3, který přeceňování nabytých aktiv a dluhů na reálnou hodnotu připouští pouze za předpokladu, že se transakce uskutečnila mezi osobami, které nejsou pod společným vlivem. Tento princip je třeba zavést také pro účetní jednotky, které přímo regulaci IFRS nepodléhají, aby byla zachována srovnatelnost alespoň v základních koncepčních aspektech účetního výkaznictví a účetní jednotky podléhající přímo IFRS nebyly neoprávněně znevýhodněny. Navržené účetní řešení těchto transakcí pro účetní jednotky postupující dle národních účetních předpisů vychází z koncepce uvedené právě v IFRS 3 (viz dále). Jinými slovy, ať už účetní jednotka bude postupovat dle mezinárodních účetních standardů nebo dle zákona a vyhlášky, účetní řešení bude obdobné.

Nerozlišování v přístupu k účetnímu zachycení transakcí pod společným vlivem od transakcí mezi nespřízněnými osobami rovněž umožňuje obcházet zákaz vykazování některých interně vytvářených aktiv, zejména nehmotných (např. obchodní známky, zákaznické kmeny, výsledky interního výzkumu a vývoje), které nesplňují stanovené omezující podmínky (viz např. § 6 odst. 3 dosud platné vyhlášky č. 500/2002 nebo IAS 38). Výdaje vynaložené na interní vývoj těchto nehmotných aktiv mají dle stávající právní úpravy a dle IFRS zůstat součástí výsledku hospodaření období, ve kterém byly vynaloženy (v podobě nákladů). Jejich vykázání/aktivace v důsledku přeměny tak zpětně aktivuje jednou vynaložené náklady zpět do rozvahy a podvojným vykázáním vytváří disponibilní fond vlastního kapitálu, jehož rozdělení je sice legální, avšak umožňuje výplatu zisku dosud nerealizovaného (nevydělaného/nedosaženého) a tím může významně ohrozit předpoklad trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti.

Povinnost oceňovat nepeněžité vklady a jmění zanikající nebo rozdělované společnosti při přeměně není výmyslem českého zákonodárce, ale vyžaduje jej směrnice 2017/1132/EU. Ta však nevyžaduje, aby toto ocenění bylo popsáno do účetnictví.

Dle směrnice 2013/34/EU se položky zachycené v účetní závěrce oceňují v pořizovacích cenách či výrobních nákladech (koncept historických cen uvedený v čl. 6 odst. 1 písm. i)). Jakékoli jiné

¹⁹ VOMÁČKOVÁ, H. Oceňování při přeměnách obchodních korporací v českém účetnictví – příklady z praxe. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2015, č. 4, s. 59–77. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.459>.

²⁰ POSPÍŠIL, J. a VOMÁČKOVÁ, H. Net Assets Valuation in Transformations of Czech Companies. Online. *Journal of Applied Economic Sciences*. 2017, roč. 12, č. 7, s. 1906–1917.

²¹ LUKEŠ, J. Role fúzí v akvizičním procesu nemovitostních fondů a zneužití daňového práva. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2022, č. 1, s. 5–20. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.570>.

ocenění považuje tato směrnice za alternativu, která je závislá na volbě členských států (viz článek 7 - Alternativní metoda oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách, nebo Článek 8 Alternativní metoda oceňování reálnou hodnotou). Požadavek směrnice 2017/1132/EU na ocenění jmění znaleckým posudkem tak nelze vnímat jako požadavek na vykázání tohoto ocenění do účetnictví nástupnické společnosti. Pouze jako požadavek stanovení přiměřené výše podílů na nástupnické společnosti.

Odstavec 1 upravuje způsob prvotního ocenění jednotlivého aktiva a dluhu nabytého vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty. Stanovuje, že se ocení přebíranou účetní hodnotou, nedochází tedy ke změně ocenění (na reálnou hodnotu), ani se neaplikují ustanovení pro prvotní ocenění aktiv a dluhů nabývaných společně, nebo ustanovení upravující nabývání obchodního závodu. Při přeměně nebo vkladu bez tržní podstaty tedy nemohou vzniknout nová aktiva ani dluhy, ani nemůže být vykázán goodwill (jako by tomu mohlo být při nabytí obchodního závodu). Pokud původní účetní hodnota nebyla určena podle metod nabývajících jednotky, musí se upravit podle pravidel pro změnu metody. Pokud je aktivum nebo dluh nabyt od osoby, která není účetní jednotkou (ani zahraniční účetní jednotkou), použije se reálná hodnota.

Odstavec 2 stanovuje speciální úpravu k odstavci 1 pro přeměny bez tržní podstaty uvnitř skupiny – konkrétně mezi mateřskou a dceřinou účetní jednotkou. V takovém případě se pro ocenění aktiv a dluhů vychází z konsolidované účetní závěrky, která by byla sestavena k rozhodnému dni. Účetní hodnoty aktiv a dluhů se mohou výrazně lišit od účetních hodnot v konsolidované účetní závěrce, tento rozdíl se vlivem realizace přeměny smaže.

Odstavec 3 řeší situace, kdy přeměnou nebo vkladem jsou nabyty aktiva, ke kterým se váže fond z přecenění. Tento fond nabývajících účetní jednotka vykáže též spolu s aktivem. Výnosy vykázané v tomto fondu ovlivní výsledek hospodaření u nabývajících účetní jednotky až v období, kdy nastane okamžik stanovený účetním předpisem (např. při prodeji souvisejícího aktiva). Vychází se tedy z obecné úpravy vyloučení výnosů a nákladů z výsledku hospodaření.

Ačkoli zákon blíže neupravuje, co se rozumí transakcí bez tržní podstaty a nechává to na výkladu při konkrétních realizovaných vkladech a přeměnách, tak v odstavci 4 stanovuje, že vkladem nebo přeměnou bez tržní podstaty je vklad nebo přeměna mezi účetními jednotkami z téže skupiny. Transakce bez tržní podstaty nemusí být omezena pouze na vklady a přeměny, ale může to být i akvizice v rámci skupiny, distribuce kapitálu apod. Obecně lze říci, že pro to, aby transakce byla realizována s tržní podstatou, je nutné nějaké formy dohody mezi jednotlivými aktéry o poměru a výši kapitálového ovládnutí. Přitom se nepřehlíží k dohodám čistě formálním. Většina realizovaných přeměn v České republice je právě mezi účetními jednotkami v rámci téže skupiny ať už mezi „sestrami“ či dceřinými a mateřskými účetními jednotkami. Právě tyto transakce tak budou nově podléhat úpravě ocenění aktiv a dluhů bez tržní podstaty. S ohledem na úpravu účetních jednotek z téže skupiny v § 79 odst. 3 písm. b) je přitom nutné pro účely vkladu, přeměny a rozdělování vlastního kapitálu vnímat jako skupinu i sesterské účetní jednotky, které jsou ovládány fyzickou osobou.

Odstavec 5 řeší distribuci vlastního kapitálu v rámci skupiny. Takovouto transakci je nutné ocenit v účetnictví stejně, jako by tok aktiv a dluhů byl opačný.

K § 141

Ustanovení upravuje pro kapitálové transakce bez tržní podstaty prvotní ocenění podílu při jeho nabytí vkladem nebo rozdělením vyčleněním. Přitom pro potřeby ocenění nabytého podílu lze u vkladu a rozdělení vyčleněním postupovat shodně. Takovýto nabytý podíl se prvotně ocenění úhrnem účetních hodnot pozbývaných aktiv a dluhů, neboť se jedná o transakci bez tržní podstaty a zákon tak nedovoluje „transakční“ ocenění, které by mělo dopad na výši vlastního kapitálu. Výjimkou z tohoto je vklad či rozdělení odštěpením prodlouženého obchodního

závodu, kdy by účetní hodnota nabytého podílu byla vlivem vyšší hodnoty dluhů než aktiv záporná. V případě záporné úhrnné účetní hodnoty vkládaných aktiv a dluhů vzniká vkladateli výnos, který se přechodně vyjímá z výsledku hospodaření za účetní období. V prvním odstavci tohoto ustanovení jsou dále normovány situace, kdy se mění stávající podíl, například dodatečným vkladem. Písm. a) i b) cílí na správné úhrnné ocenění nabytého podílu tak, aby při obou těchto situacích nedocházelo k nadhodnocení podílu v účetnictví držitele.

K § 142

Ustanovení, které z důvodu snížení administrativní zátěže zásadně zjednodušuje oceňování u malých a mikro účetních jednotek, a to zejména v oblasti diskontování, když se stanovuje, že malé a mikro účetní jednotky mohou místo současné hodnoty použít hodnotu jmenovitou. Rovněž nemusí peněžitý dluh z peněz poskytnutých věřitelem prvotně oceňovat jeho pořizovací hodnotou.

K § 143

Zvláštní ustanovení pro účetní jednotky veřejného sektoru, které upravuje ocenění u transakcí netržního charakteru (převzetí účetních hodnot) a vybrané výjimky z obecných pravidel oceňování. Účetní jednotka veřejného sektoru může pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné hodnoty peněžního toku použít jeho jmenovitou hodnotu, nedosahuje-li toto aktivum nebo dluh hranice významnosti. Hranice významnosti včetně způsobu jejího stanovení je dána vyhláškou Ministerstva financí.

K hlavě III – Následné ocenění

K dílu 1 – Následné ocenění na základě historických a aktuálních hodnot

K § 144

Ustanovení normuje, jakou hodnotou se následně oceňují aktiva na základě historických hodnot. Aktiva nespádající pod písmena b) – h) se následně oceňují dle písmene a), které je chápáno jako sběrné ustanovení. Zaměnitelná aktiva není nezbytné v účetnictví evidovat a oceňovat jednotlivě. Je přípustné vykazovat je v úhrnných hodnotách, přičemž při jejich úbytku lze ocenění provádět metodou váženého aritmetického průměru nebo metodou FIFO. Zákon oproti stávající úpravě nepoužívá pojem odložená daňová pohledávka, neboť z pohledu státu není zřejmý dluh v okamžiku vykazání tohoto aktiva, jedná se spíše o slevu na budoucí dani typu „nechci slevu zadarmo“.

K § 145

Ustanovení povoluje použití ekvivalenční hodnoty pro uvedené podíly v individuální účetní závěrce. V těchto případech nemá účetní jednotka povinnost tyto podíly oceňovat reálnou hodnotou, a to v souladu s ustanovením § 148 odst. 2 písm. b). Výnosy a náklady vzniklé z ocenění ekvivalenční metodou se přechodně vylučují z výsledku hospodaření za účetní období do fondu z přecenění (viz § 134).

K § 146

Ustanovení normuje následné ocenění dluhů na základě historických hodnot, přičemž základní oceňovací báží je naběhlá hodnota.

K § 147

Ustanovení normuje přeceňovací model pro stálá hmotná aktiva. Tento model vychází z článku 7 směrnice 2013/34/EU. Přeceňovací model umožňuje přecenit stálá hmotná aktiva na reálnou hodnotu a z této je následně odepisovat. Ve stávající úpravě není tento model implementován.

Výnosy a náklady z přecenění vybraných aktiv tvoří fond z přecenění, z kterého je lze vyjmout pouze v okamžiku stanoveném účetními předpisy (viz úprava fondu z přecenění - § 134).

K § 148

Ustanovení obsahuje taxativní výčet aktiv následně oceňovaných reálnou hodnotou. Jedná se o položky, u nichž by jiné následné ocenění neposkytlo dostatečně relevantní informace. Pokud nelze reálnou hodnotu určit spolehlivě, účetní jednotka namísto následného ocenění na základě aktuálních hodnot postupuje dle odst. 5; jde-li o aktivum v odst. 5 neuvedené, postupuje účetní jednotka dle ustanovení o následném oceňování aktiv na základě historických hodnot (§ 144). Oproti stávající úpravě se nově normuje ocenění reálnou hodnotou u komodit, pokud účetní jednotka nabývá tato aktiva k obchodování a zároveň je osobou autorizovanou licencovanou institucí certifikovanou k burzovním obchodům.

K § 149

Ustanovení obsahuje taxativní výčet dluhů následně oceňovaných reálnou hodnotou. Jedná se o položky, u nichž by jiné následné ocenění neposkytlo dostatečně relevantní informace. Pokud nelze reálnou hodnotu určit spolehlivě, účetní jednotka namísto následného ocenění na základě aktuálních hodnot dluh následně ocení jeho prvotní účetní hodnotou sníženou o uhrazenou část.

K § 150

Ustanovení, které z důvodu snížení administrativní zátěže zásadně zjednodušuje oceňování u malých a mikro účetních jednotek, když jim umožňuje namísto následného ocenění naběhlou hodnotou použít následné ocenění rovnoměrně naběhlou hodnotou. Mikro účetním jednotkám je rovněž umožněno nepoužívat následné ocenění reálnou hodnotou a místo toho postupovat dle odst. 1 písm. a) – c), případně dle § 144, jde-li o aktivum zde neuvedené.

K § 151

Zvláštní ustanovení pro účetní jednotky veřejného sektoru, které modifikuje obecný přístup k následnému oceňování aktiv a dluhů na základě aktuálních hodnot.

K dílu 2 – Úpravy účetní hodnoty při následném ocenění

K § 152

Ustanovení řeší ocenění aktiv, u kterých není očekávána návratnost ve výši jejich účetní hodnoty. Doposud se pro toto následné ocenění používal poněkud neutrální pojem „opravné položky“, který nevystihoval problém, který toto následné ocenění řeší.

K § 153

Jde o základní ustanovení a pojmy potřebné ke stanovení odpisů, které mají vyjadřovat intenzitu využití aktiva účetní jednotkou. Na rozdíl od současné úpravy ustanovení ukládá účetním jednotkám zohlednit zbytkovou hodnotu povinně.

K § 154

Ustanovení, které se věnuje dodatečným zhodnocením. Nahrazuje dosavadní pojem „technické zhodnocení“, protože se nevyžaduje posuzování změny technických parametrů aktiva, ale jeho ekonomických parametrů, tj. schopnosti přinášet ekonomické užitky účetní jednotce v budoucnu. Nově se také explicitně zmiňuje možnost částečného vyřazení aktiva.

Pro účely prvotního ocenění dodatečného zhodnocení a uvedení do stavu způsobilého k užívání se na dodatečné zhodnocení hledí jako na samostatné aktivum. Odpisovat se pak začíná od okamžiku, kdy je uvedeno do stavu způsobilého k užívání.

K § 155

Smyslem tohoto ustanovení je zejména identifikace transakcí, které nejsou dodatečným zhodnocením. To je důležité pro správnou interpretaci ustanovení předchozího paragrafu.

K hlavě IV – Zvláštní ustanovení o oceňování v konsolidované účetní závěrce

K § 156

Ustanovení upravuje následné ocenění podílu ve společně ovládané nebo přidružené účetní jednotce v konsolidované účetní závěrce. Jedná se o transpoziční ustanovení směrnice 2013/34/EU.

K části sedmé – Použití mezinárodních účetních standardů

K hlavě I – Použití mezinárodních účetních standardů při účetním výkaznictví

K § 157

V § 157 jsou uvedeny základní podmínky pro použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví, přičemž jsou rozděleny na podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů, které jsou uvedeny v odstavci 1, a podmínky pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů uvedené v odstavci 2. Konkrétní pravidla pro to, v jakých případech se podle nich postupuje, jsou uvedena v následujících ustanoveních. Logika je přitom taková, že mezinárodní účetní standardy se použijí pouze tehdy, když tak zákon nebo případně přímo použitelný předpis Evropské unie stanoví (jako je tomu např. v čl. 4 nařízení č. 1606/2002 pro sestavení konsolidované účetní závěrky účetní jednotky, pokud jsou k rozvahovému dni její investiční cenné papíry přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu), nebo když to dovolí. V ostatních případech se mezinárodní účetní standardy použít nemohou a postupuje se podle navrhovaného zákona a právního předpisu provádějícího tento zákon.

Návrh tedy počítá s rozšířením povinného použití mezinárodních účetních standardů na některé účetní jednotky působící na finančním trhu. Platná sektorová regulace vycházející z požadavků práva EU již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci mezinárodních účetních standardů, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů nejen posílí stabilitu finančního trhu, ale i zvýší prestiž a konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami. V současné době také všechny účetní jednotky, na něž se vztahuje vyhláška č. 501/2002 Sb., pro účely vykazování finančních nástrojů, jejich oceňování a uvádění informací o nich v příloze v účetní závěrce postupují podle mezinárodních účetních standardů. Okruh subjektů povinně používajících mezinárodní účetní standardy se dále ještě nepatrně rozšiřuje o obchodní korporace, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, ale které nejsou obchodními společnostmi.

I když může povinné použití mezinárodních účetních standardů přechodně znamenat pro některé účetní jednotky zvýšené nároky spojené s přechodem na tento systém, je nesporné, že převáží přínosy vyplývající pro účetní jednotky jak ze snížení administrativní náročnosti spojené se zvláštními evidencemi založenými na mezinárodních účetních standardech pro účely naplňování požadavků sektorových regulací, tak i ze zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti. Externím uživatelům účetních závěrek včetně správce daně budou rovněž k dispozici ucelené informace o finanční situaci a změnách finanční situace účetních

jednotek, které jim mohou výrazně pomoci při jejich rozhodování nebo plnění stanovených úkolů.

Zároveň je nutné v této souvislosti upozornit na skutečnost, že všechny investiční fondy, včetně těch, které postupují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., oceňují majetek a dluhy podle mezinárodních účetních standardů (§ 196 zákona o investičních společnostech a investičních fondech). Podobně je tomu i u účastnických fondů (§ 115 zákona o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 37 vyhlášky č. 117/2012 Sb., o podrobnější úpravě činnosti penzijní společnosti a účastnického fondu, ve znění pozdějších předpisů) a transformovaných fondů (§ 118 zákona o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 33 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením).

Všechny banky, družstevní záložny a nebankovní obchodníci s cennými papíry pro účely obezřetnostních pravidel oceňují aktiva a podrozvahové položky a určují kapitál v souladu s mezinárodními účetními standardy (čl. 24 nařízení (EU) 575/2013 ve spojení s veřejnou vyhláškou, kterou se oznamuje opatření obecné povahy č. j.: 2014/47553/CNB/560). Podobně všechny pojišťovny a zajišťovny oceňují pro účely zákona o pojišťovnictví aktiva a závazky podle mezinárodních účetních standardů (§ 51 zákona o pojišťovnictví ve spojení s čl. 9 nařízení Komise č. 2015/35).

Pro úplnost je také nutné doplnit, že banky a pojišťovny, které postupují podle mezinárodních účetních standardů, představují z hlediska bilanční sumy rozhodující část finančního sektoru.

Odstavec 2 obsahuje podmínky pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví. Písmeno a) představuje změnu oproti dosavadní právní úpravě a stanoví, že takovou podmínkou je skutečnost, že účetní jednotka je daňovým subjektem, jehož daň z příjmů je spravována Specializovaným finančním úřadem. O které daňové subjekty se jedná, je stanoveno v § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Písmeno a) zároveň upravuje vztah mezi tímto ustanovením a odstavcem 1 tak, že účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nespadají do odstavce 2 písm. a); odstavec 2 písm. a) se tedy bude týkat právnických osob založených za účelem podnikání, které dosáhly obratu více než 2 miliardy Kč, a členů skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty, pokud je daň z příjmů některého člena skupiny spravována Specializovaným finančním úřadem.

Písmeno b) odpovídá § 19a odst. 7 a 8 stávajícího zákona o účetnictví. Podmínkou pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů je důvodný předpoklad toho, že účetní jednotka bude v daném účetním období zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavené podle mezinárodních účetních standardů; toto se tedy vztahuje na mateřské a dceřiné účetní jednotky, ne však na společně ovládané a přidružené účetní jednotky.

Poslední alternativní podmínku pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů obsahuje písmeno c). Podle něho je takovou podmínkou skutečnost, že účetní jednotka v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období používala mezinárodní účetní standardy. To znamená, že jakmile účetní jednotka jednou mezinárodní účetní standardy začne používat, bude je už moci používat stále, pokud se nerozhodne je přestat používat.

K § 158

Ustanovení upravuje, kdy účetní jednotky mezinárodní účetní standardy použijí. Podle odstavce 1 použijí mezinárodní účetní standardy účetní jednotky v individuálním účetním období, k jehož konci naplňují podmínky pro jejich povinné použití, tedy některou z podmínek uvedených v § 157 odst. 1. Rozhodný je tedy stav k rozvahovému dni individuálního účetního

období a nezáleží na tom, zda jsou podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů splněny po celé toto období, resp. v jeho průběhu. Tím dochází ke sladění podmínek s nařízením č. 1606/2002, které pracuje s posuzováním stavu k rozvahovému dni konsolidované účetní závěrky (viz návaznost § 159 odst. 1 na toto ustanovení).

Podle odstavce 2 účetní jednotka postupuje obdobně i při posuzování podmínek pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů, tj. zkoumá se stav podmínek uvedených v § 157 odst. 2 ke konci individuálního účetního období. To znamená, že daňovým subjektem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad, musí být k rozvahovému dni individuálního účetního období; rovněž důvodný předpoklad podle § 157 odst. 2 písm. a) se posuzuje k rozvahovému dni tohoto období.

Odstavec 3 stanoví, že účetní jednotka musí používat mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví nejméně dvě individuální účetní období bezprostředně následující po individuálním účetním období, ve kterém je používala poprvé.

K § 159

Ustanovení § 159 stanoví, kdy se mezinárodní účetní standardy použijí při konsolidovaném účetním výkaznictví, tedy při sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskou účetní jednotkou. I zde se rozlišují situace, kdy má mateřská účetní jednotka povinnost mezinárodní účetní standardy použít, a situace, kdy má možnost volby. Povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví je upravena v odstavci 1 a vzniká tehdy, když mateřská účetní jednotka za dané účetní období povinně používá mezinárodní účetní standardy pro individuální účetní závěrku (viz § 158 odst. 1). Možnost použít mezinárodní účetní standardy pro konsolidované účetní výkaznictví má pak mateřská účetní jednotka podle odstavce 2 kdykoli, kdy není přímo povinna je použít. Jedná se tedy o obdobu § 23a stávajícího zákona o účetnictví, který také stanovuje v odstavci 1 povinnost použít mezinárodní účetní standardy v situaci, kdy je mateřská účetní jednotka (podle dosavadního zákona o účetnictví „konsolidující účetní jednotka“) povinně použije pro sestavení individuální účetní závěrky, ale tato situace je omezena pouze na podmínku emise investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, zatímco v návrhu zákona je těchto situací více (viz § 157 odst. 1). Podle § 23a odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví může konsolidující účetní jednotka pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít mezinárodní účetní standardy i kdykoli jindy, stejně jako podle navrhovaného § 159 odstavce 2.

Odstavec 3 stanoví, že mateřská účetní jednotka musí používat mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví alespoň dvě konsolidační účetní období bezprostředně následující po konsolidačním účetním období, ve kterém je používala poprvé.

K hlavě II – Použití vybraných mezinárodních účetních standardů

K § 160

Ustanovení v písmenu a) stanovuje povinnost pro střední a velké účetní jednotky použít mezinárodní standard účetního výkaznictví 16 Leasingy (IFRS 16). Pokud tedy střední nebo velká účetní jednotka vstoupí do nájemního vztahu, který spadá do působnosti IFRS 16, bude pro jeho účetní řešení použit daný standard, avšak s výjimkou těch částí standardu, které upravují způsob vykazování v účetních výkazech a obsah přílohy účetních výkazů. V konečném důsledku tak bude mít IFRS 16 hlavní dopad především na identifikaci nájemních vztahů a na prvotní a následné ocenění práva užívání, leasingového dluhu a pohledávky z leasingu, jakožto i na určení výše souvisejících výnosů a nákladů.

Tato povinnost dále podle písmena b) platí rovněž i pro ty mikro nebo malé účetní jednotky, které nevyužívají možnosti použít pro účely prvotního ocenění aktiva a dluhu namísto současné

hodnoty peněžního toku jeho jmenovitou hodnotu podle § 142 odst. 1. Pokud by však mikro nebo malá účetní jednotka využívala této možnosti a zároveň aplikovala IFRS 16, vedlo by to k nekonzistentnosti, neboť IFRS 16 přirozeně zohledňuje časovou hodnotu peněz. Mikro nebo malá účetní jednotka využívající tuto možnost pak pro zachycení nájemních vztahů použije příslušná ustanovení navrhovaného zákona.

K § 161

Ustanovení přebírá § 2 odst. 3 a § 4a vyhlášky č. 501/2002 Sb. Týká se jen České národní banky, protože ostatní účetní jednotky, na které se uvedená vyhláška vztahovala, nově použijí mezinárodní účetní standardy. Odstavec 1 přebírá § 4a odst. 1 uvedené vyhlášky a vykazování zahrnuje jak vykazování, tak ocenění a uvádění informací o finančních nástrojích. Finančním nástrojem se přitom rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů. Navrhované ustanovení v odstavci 2 umožňuje, stejně jako § 2 odst. 3 uvedené vyhlášky, odchylný postup založený na pravidlech (guidance) Evropské centrální banky pro účetnictví a finanční vykazování v Evropském systému centrálních bank. Tento odchylný postup přitom musí být popsán v příloze účetních výkazů.

V důsledku uvedeného také Česká národní banka může adekvátně modifikovat podobu účetních výkazů tak, aby uvedeným požadavkům dostála.

K části osmé – Vedení účetnictví

K hlavě I – Obecná ustanovení o vedení účetnictví

K § 162

Ustanovení vymezuje pojem „vedení účetnictví“ a obsahuje klíčový požadavek na jeho průkaznost. Podrobnější vymezení průkaznosti je pak obsahem následujících paragrafů. Cílem je zajistit, aby bylo účetnictví vedeno průkazně, systematicky a spolehlivě spolu s umožněním ověření správnosti a úplnosti účetních informací.

Zákon zachovává pojem stávajícího zákona „průkaznost“, byť cílem této části zákona je stanovit podmínky pro věrohodnost účetních informací (skutečné průkaznosti účetnictví v podstatě nemůže dosáhnout; účetnictví není samo o sobě důkazem). Pojem věrohodnost však již byl použit v jiném významu v části kvalitativních požadavků na účetní informace.

Platí, že vedení účetnictví není průkazné (věrohodné) v rozsahu, v jakém neodpovídá, resp. v jakém se prokáže, že neodpovídá skutečnosti.

K § 163

Ustanovení přináší moderní definici účetnictví jako informačního systému. Definici nicméně vyhoví i účetnictví vedené „na papíře“. Procesy a postupy uvedené v písmenu b) si vytvoří sama účetní jednotka, a to tak, aby byly souladné s tímto zákonem.

K § 164

Účetní záznam je základním nositelem informací v účetním informačním systému. Jeho vymezení je potřeba pro kladení podrobnějších požadavků na účetní informační systém.

K § 165

Ustanovení vyžaduje, aby účetnictví splňovalo jak „obecné“ požadavky na důvěryhodné informační systémy (autenticita, integrita), tak zvláštní požadavky typické pro účetnictví (návaznosti, inventarizace).

K § 166

Ustanovení vymezuje požadavek na známost původu účetního záznamu a stanovuje podmínky jeho identifikace. Zvláště důležité je vymezení identifikačního záznamu, jehož konkrétní uchopení je (za splnění zákonných podmínek v rámci vnitřních kontrol vedení účetnictví) na účetní jednotce.

K § 167

Ustanovení vyžaduje, aby bylo zajištěno, že obsahy účetních záznamů po jejich vzniku zůstanou neporušeny. Za porušení se nepovažuje oprava účetního záznamu za podmínky zachování informace o změně a o původní verzi záznamu. Taková informace sama tvoří nový účetní záznam.

K § 168

Klíčové ustanovení pro vedení účetnictví v elektronické podobě. Normuje se, jaké podmínky musí být splněny pro vytváření elektronických záznamů z „papírových“. Dále se upravuje, za jakých podmínek lze původní účetní záznam nahradit novým a jak zabezpečit a prokázat shodu obsahu takových záznamů.

K § 169

Ustanovení podrobně rozvádí požadavek na vzájemné provázání účetních záznamů mezi sebou a na účetní závěrku tak, aby nedocházelo k rozporům. Dále požaduje uchování účetní stopy, která představuje dohledatelnou návaznost mezi jednotlivými na sebe navazujícími účetními záznamy kvůli zajištění kontroly a ověření účetních informací.

K § 170

Zásadní ustanovení, které dává účetním jednotkám velkou svobodu v uchopení vedení účetnictví, ale s tím na ně také klade jednoznačnou odpovědnost za to, že takové vedení je v souladu s požadavky na průkaznost vedení účetnictví. Účetní jednotky musí při formulaci opatření a postupů vnitřní kontroly účetnictví pamatovat na to, že tato vnitřní kontrola má být účinná; postup zahrnující např. akceptaci čestného prohlášení od opakovaně trestané osoby by v tomto kontextu účinnou kontrolu patrně nepředstavovalo.

Soulad obsahu účetního dokladu s transakcí nebo jinou událostí dle odst. 2 písm. e) lze zajistit např. podpisem určené osoby (např. skladníka na výdejním dokladu), výpisem z bankovního účtu (např. u plateb kartou), předložením účtenky.

K hlavě II – Tvorba účetní informace

K § 171

Účetním zápisem zákon nazývá podvojně zaznamenaní dopadu transakce nebo jiné události na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky. Jedná se tedy o účtování v obecném slova smyslu. Účetní zápis se člení dle časového a věcného hlediska (třídící kritéria).

Třídícími kritérii jsou vždy alespoň datum uskutečnění zaznamenané transakce nebo jiné události (v dosavadní terminologii okamžik uskutečnění účetního případu) a účet.

Ministerstvo financí je zmocněno k stanovení účtové osnovy vyhláškou. Z tohoto zmocnění vyplývá, že účtová osnova je závazné uspořádání. Pojem „účtová osnova“ není vymezen, protože vyplývá z obecného významu slov

K § 172

Cílem ustanovení je zajistit, aby účetní jednotka zachovala přehled o hodnotě aktiv a dluhů v cizí měně včetně jejich následného znehodnocení, což je nezbytné pro sledování kurzových rozdílů.

K § 173

Ustanovení vyžaduje, aby každá transakce (popř. i souhrnně více transakcí nebo jiných událostí, umožní-li to jejich povaha) byla podchycena účetním dokladem. V něm se mají nacházet základní informace o uskutečněné transakci. Důležitým aspektem je požadavek na potvrzení, že odpovídá transakci nebo jiné události. Způsob tohoto potvrzení je na účetní jednotce, včetně toho, že k němu může dojít konkludentně, např. automatizovaným provázáním účetních systémů odběratele a dodavatele.

K § 174

Ustanovení, které blíže rozvádí požadavek na soulad mezi účetními zápisy a účetní závěrkou poté, co účetní závěrka byla sestavena. Dovětek „ledaže má být účetní závěrka opakovaně sestavena“ řeší vztah tohoto ustanovení k opakovanému sestavení účetní závěrky (§ 50). V takovém případě dochází k nahrazení původní účetní závěrky nově sestavenou účetní závěrkou, ale až v okamžiku, kdy je tato nová účetní závěrka sestavena – aby sestavena být mohla, musí však být povoleno zasahovat do účetního systému.

K § 175

Ustanovení upravuje minimální požadavky na úschovu účetních záznamů. Záměrem dikce „období, kterého se týkají“ je, aby účetní záznamy vztahující se např. k odpisovaným aktivům byly uschovávány po celou dobu odpisování. Zachováním dikce současného zákona o účetnictví (tj. „kterého se týkají“) zůstane zachován i výklad, který se za dobu účinnosti současného zákona vytvořil.

Ustanovení dále stanovuje specifické případy, při kterých se nepoužije základní 5letá lhůta. Cílem takového přístupu je prodloužit lhůtu v případech, kdy je účelné uschovat účetní záznamy po celou dobu trvání vztahů nebo existence aktiv a dluhů.

Povinnost 5leté úschovy se vztahuje i na zprávy vyhotovované podle tohoto zákona a zprávy o jejich ověření z důvodu řízení o případném přestupku spočívajícím v jejich nevyhotovení.

Zákonem upravujícím podmínky převodu majetku státu na jiné osoby zmíněným v tomto ustanovení se rozumí zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, zákon č. 427/1990, o převodech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby a zákon č. 403/1990, o zmírnění následků některých majetkových křivd.

K hlavě III – Inventarizace

K § 176 až 181

Ustanovení vymezuje základní způsoby provedení inventarizace. U fyzické inventury umožňuje využití technických prostředků (jak pro účely měření, tak např. čteček, dronů apod. pro zprostředkování aktuálního stavu aktiv) a dále statistických metod, jde-li o zásoby a umožní-li to prováděcí předpis.

Inventarizace zahrnuje i zjišťování příčiny vzniku inventarizačního rozdílu. Pouze je-li inventarizační rozdíl neznámé příčiny, jedná se o manko nebo přebytek. Je-li příčina objevena, inventarizační rozdíl se klasifikuje v souladu s tímto zjištěním (např. opomenuté vyskladnění při prodeji) a nejedná se o manko či přebytek.

Ustanovení rozlišuje mezi fyzickou a dokladovou inventurou podle povahy majetku a dostupnosti informací pro její provedení. Spolu s tím umožňuje využití různých metod pro ověřování skutečného stavu.

Základní inventarizací je pravidelná inventarizace. Byť se provádí k datu účetní závěrky, je možné fyzickou inventuru provést dříve nebo později při dodržení stanovených podmínek.

Průběžná inventarizace je výjimkou z pravidelné inventarizace a lze ji provést pouze u vybraných aktiv.

K hlavě IV – Zvláštní ustanovení o vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru

K § 182

Detailnější pravidla pro vedení účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru zohledňují v řadě ohledů specifika výkaznictví těchto účetních jednotek upravená novým zákonem, stejně jako jejich specifické činnosti. Důležité je i zajištění souladu s platnými právními předpisy, upravujícími související oblasti (typicky zákony upravující archivnictví a spisovou službu, jakož i např. zákon o řízení a kontrole veřejných financí). Ustanovení odst. 2 potvrzuje existující potřebu včlenění vnitřní kontroly vedení účetnictví do již existujícího vnitřního kontrolního systému účetní jednotky veřejného sektoru, organizovaného v souladu se zákonem o finanční kontrole, resp. nově zákonem o řízení a kontrole veřejných financí. To ve svém důsledku znamená, že existující vnitřní kontrolní systém účetní jednotky veřejného sektoru musí umět vyhovět požadavkům zákona o účetnictví, zejména požadavkům na vnitřní kontrolu vedení účetnictví a průkazné vedení účetnictví podle § 165.

K § 183 a 184

Ustanovení obsahuje povinnost digitalizace vedení účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru. S ohledem na nutnost provázání vzniku této povinnosti s jinými právními předpisy závaznými pro účetní jednotky veřejného sektoru vyžadujícími digitalizaci různých informací a procesů u těchto subjektů (zejména zákon č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci, ve znění pozdějších předpisů), je účinnost tohoto ustanovení odložena. Pro efektivní zahájení tohoto režimu budou stanovena podrobná pravidla a technické normy na úrovni prováděcích předpisů. Přestože je povinnost elektronické podoby účetních dokumentů stanovena až od 1. ledna 2027, lze očekávat, že účetní jednotky veřejného sektoru budou přizpůsobovat své účetnictví požadované podobě průběžně.

Pro maximalizaci transparentnosti účetního systému je pro účetní jednotky veřejného sektoru formulována „kontrola 4 očí“ na úrovni účetního dokladu - tj. oddělení odpovědnosti za samotnou transakci nebo událost a odpovědnosti za vytvoření příslušné účetní informace formou účetního dokladu a účetního zápisu. To také přesněji odpovídá rozdělení pravomocí a odpovědností v rámci celého vnitřního kontrolního systému účetních jednotek veřejného sektoru v souladu se zvláštním zákonem upravujícím řízení a kontrolu veřejných financí.

K části deváté – Peněžní účetnictví

Jak je uvedeno v části první tohoto zákona, cíle účetního výkaznictví je dosahováno primárně prostřednictvím vedení akruálního účetnictví, které umožňuje poskytnout externím uživatelům věrné a poctivé zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky a jiných vykazovaných změn finanční situace. Peněžní účetnictví naproti tomu představuje jednodušší systém, který je zaveden z důvodu snížení administrativy pro účetní jednotky, u kterých není nutné vyžadovat tak vysoký standard poskytování informací o hospodaření účetní jednotky, jaký poskytuje akruální účetnictví. Informace o hospodaření účetní jednotky jsou v peněžním účetnictví podávány prostřednictvím jiných ukazatelů než v akruálním účetnictví, což se

projevuje i v tom, jaký obraz o hospodaření účetní jednotky si externí uživatelé těchto informací na jejich základě mohou udělat. Peněžní účetnictví nevychází ze zásady akruálnosti, ale zachycuje toky peněžních prostředků, současně se neuplatňuje bilanční princip, tj. nesledují se aktiva a pasiva (vlastní kapitál a dluhy), ale sleduje se, či spíše eviduje, pouze majetek a dluhy.

K § 185

Právní úprava peněžního účetnictví je založena na subsidiárním použití ostatních ustanovení tohoto zákona, která se týkají (akruálního) účetnictví. Část devátá tedy obsahuje speciální pravidla pro peněžní účetnictví a zároveň se pro peněžní účetnictví použijí ta ustanovení z jiných částí zákona, ke kterým v této části není uvedeno speciální ustanovení (zásada *lex specialis derogat legi generali*) a která nejsou touto částí pro peněžní účetnictví výslovně vyloučena.

K § 186

S ohledem na rozdíly v účetních informacích poskytovaných akruálním a peněžním účetnictvím se požadavky na kvalitu účetních informací a zásady pro sestavení účetní závěrky stanovené primárně pro akruální účetnictví použijí v případě peněžního účetnictví pouze v rozsahu, v jakém to povaha a cíl peněžního účetnictví umožňují, přesněji řečeno v rozsahu účetních informací poskytovaných účetní závěrkou v peněžním účetnictví. To je vyjádřeno v § 186. Jako příklad přiměřeného použití zásady pro sestavení účetní závěrky je zásada bilanční kontinuity, která se v případě peněžního účetnictví zajistí tím, že počáteční stav peněžních prostředků navazuje na konečný stav peněžních prostředků v předcházejícím účetním období. Příkladem zásady, která se neuplatní vůbec, je zásada akruálnosti, což vyplývá ze skutečnosti, že peněžní účetnictví je založeno na sledování peněžních toků.

K § 187

Ustanovení § 187 upravuje, v jakých případech může účetní jednotka namísto akruálního účetnictví použít peněžní účetnictví. Jedná se vždy pouze o možnost, kterou účetní jednotka může, ale nemusí využít, vždy tedy může používat akruální účetnictví.

Odstavec 1 obsahuje podmínky, které účetní jednotka pro použití peněžního účetnictví musí splnit, následující odstavce potom určují, k jakému okamžiku tyto podmínky musí být splněny, resp. od jakého okamžiku je možno peněžní účetnictví používat. První podmínkou, uvedenou v písmenu a), je určitá právní forma účetní jednotky. Zde se přebírá úprava obsažená v § 1f odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, tedy vyžadují se stejné právní formy jako podle dosavadní právní úpravy, pouze se provádí několik legislativně technických změn, které však nemění obsah. V bodě 1 se tedy již neuvádí pobočný spolek, protože i pobočný spolek je spolkem a není tedy třeba ho uvádět explicitně. V bodech 2 a 3 se neuvádí pojmy „pobočná odborová organizace“, „pobočná mezinárodní odborová organizace“, „pobočná organizace zaměstnavatelů“ a „pobočná mezinárodní organizace zaměstnavatelů“, protože tyto instituty již byly z občanského zákoníku odstraněny zákonem č. 460/2016 Sb. a jejich uvádění je tedy obsoletní. V bodě 4 se doplňuje svaz církví a náboženských společností a namísto církevních institucí se uvádí jakákoli právnická osoba evidovaná podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, dochází tedy k zpřesnění terminologie podle uvedeného zákona.

Další podmínka, uvedená v písmenu b), také vychází z dosavadního zákona o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 1 písm. a), ale dochází k drobné úpravě, kterou se zajistí lepší návaznost na to, jak se účetní jednotka stává plátcem daně z přidané hodnoty. Je stanoveno, že účetní jednotka nesmí být plátcem daně z přidané hodnoty a nově ani nesmí mít registrační povinnost k této dani. Podmínka tak zahrnuje jak plátce daně z přidané hodnoty, kteří se jimi stanou ze zákona,

tak tzv. dobrovolné plátce (viz § 94a zákona o dani z přidané hodnoty). Podmínka, že účetní jednotka nesmí mít ani registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, je uvedena z toho důvodu, že pokud účetní jednotka překročí obrát stanovený v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, stává se plátcem až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém k překročení došlo, podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je však povinná se registrovat již do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k překročení došlo. Pokud tedy účetní jednotka (která má účetní období rovno kalendářnímu roku) překročí stanovený obrát v prosinci, již 1. ledna ví, že bude od února plátcem daně z přidané hodnoty, a vznikla jí registrační povinnost, a přestože se plátcem stane až od února, není jí dovoleno použít v tomto účetním období peněžní účetnictví. Plátcem daně účetní jednotka přestane být podle § 106 zákona o dani z přidané hodnoty nabytím právní moci rozhodnutí, kterým je jí zrušena registrace. Účetní jednotka tedy nemůže začít používat peněžní účetnictví ani v okamžiku, kdy už sice naplní podmínky pro zrušení registrace uvedené v § 106 odst. 1 nebo 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale rozhodnutí o tomto ještě nenabylo právní moci. Výslovně je však zakotveno, že požadavek na neexistenci registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty se netýká identifikovaných osob podle § 6g až § 6l zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 97 zákona o dani z přidané hodnoty mají identifikované osoby povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se staly identifikovanou osobou. Těmto osobám je však registrační povinnost k dani z přidané hodnoty stanovena nikoli primárně z důvodu překročení hranice obrátu, ale z důvodu charakteru jejich podnikání. Bez výslovného vynětí v zákoně by je právě tato skutečnost, tj. povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, diskvalifikovala z možnosti použít peněžní účetnictví, což ale není žádoucí.

Písmena c) a d) stanoví limity pro roční úhrn příjmů peněžních prostředků a aktiva účetní jednotky, tyto pojmy jsou definovány v § 188. Výše částek vychází se současných limitů pro vedení jednoduchého účetnictví v § 1f dosavadního zákona o účetnictví.

Odstavce 2 a 3 stanoví, kdy může účetní jednotka v návaznosti na splnění podmínek uvedených v odstavci 1 peněžní účetnictví použít. Odstavec 2 se vztahuje na první individuální účetní období účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že některé z podmínek uvedených v odstavci 1 na začátku tohoto účetního období není možno posoudit, řídí se v tomto účetním období účetní jednotka důvodným předpokladem stavu k poslednímu dni tohoto účetního období; pokud důvodně předpokládá, že podmínky splní k poslednímu dni svého prvního individuálního účetního období, může již v tomto účetním období použít peněžní účetnictví.

Obecný režim je stanoven v odstavci 3. Zde se splnění některých podmínek zkoumá k prvnímu dni daného individuálního účetního období, pro které se možnost použít peněžní účetnictví posuzuje, a splnění ostatních podmínek se posuzuje k poslednímu dni předcházejícího individuálního účetního období. Právní forma a skutečnost, zda je účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty nebo má povinnost registrace k této dani, se zkoumají k prvnímu dni daného účetního období, protože je možné určit stav těchto podmínek k danému dni. Roční úhrn příjmů a aktiva se však zkoumají k poslednímu dni předcházejícího individuálního účetního období, protože příjmy jsou tokovou veličinou za celé účetní období a aktiva vycházejí z účetního výkazu, který se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Splnění těchto podmínek se musí vyhodnocovat pro každé individuální účetní období, a pokud pro nějaké účetní období nejsou splněny, účetní jednotka od jeho počátku musí začít používat akruální účetnictví.

Odstavec 4 je speciální vůči § 90 a stanoví, že v případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví se neurčuje kategorie. Z toho vyplývá, že ustanovení zákona vztahující se pouze na mikro, malé, střední nebo velké účetní jednotky se na účetní jednotky používající peněžní účetnictví, stejně jako na účetní jednotky veřejného sektoru, nevztahují.

Jak vyplývá ze zásady subsidiarity uvedené v § 185, ostatní ustanovení části třetí upravující účetní jednotky se použijí i na účetní jednotky používající peněžní účetnictví. Některá ustanovení se však nemohou použít z podstaty věci, protože se vztahují pouze na jiné účetní jednotky než na ty, které mohou vést peněžní účetnictví, jedná se o ustanovení o převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru podle § 81 a ustanovení týkající se pouze fyzických osob.

K § 188

Ustanovení § 188 definuje pojmy pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví podle § 187. Roční úhrn příjmů peněžních prostředků je definován v odstavci 1. Oproti definici v z § 1f odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví dochází ke značnému zjednodušení. Úhrn příjmů peněžních prostředků se snižuje pouze o příjmy peněžních prostředků z prodeje stálého aktiva. Dosavadní definice totiž nebyla vyhovující, protože jednak obsahovala nejasné pojmy, jako byly průběžné položky, a jednak u neziskových účetních jednotek je mnoho příjmů více či méně nahodilých a není vhodné všechny z úhrnu příjmů vylučovat. Oproti dosavadnímu zákonu je také upřesněno, že jde o úhrn za individuální účetní období a v případě, že toto účetní období trvá jinak dlouho než 12 kalendářních měsíců, je třeba podle písmene b) provést poměrný přepočet.

Odstavec 2 vymezuje pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví hodnotu aktiv. I zde dochází ke změně oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 5. Vzhledem k tomu, že nově se již v účetnictví nehovoří o majetku, ale aktivech, a to i v peněžním účetnictví, dochází k terminologické změně i v tomto ustanovení a nehovoří se již o hodnotě majetku, ale o hodnotě aktiv. Protože se jedná o podmínku pro použití peněžního účetnictví, při jehož použití se neprovádí následné ocenění a aktivum si ponechává pouze prvotní hodnotu, stanoví se, že se hodnota aktiv určí podle úhrnu prvotní hodnoty aktiv. To znamená, že i v případě, kdy účetní jednotka v individuálním účetním období předcházejícím tomu, pro které zkoumá možnost použít peněžní účetnictví, používala akruální účetnictví a prováděla následné ocenění aktiv, se pro účely zjištění možnosti použít peněžní účetnictví použije prvotní hodnota všech aktiv. Od úhrnu prvotních hodnot všech aktiv se, na rozdíl od dosavadního zákona o účetnictví, neodečítají pohledávky z prodeje dlouhodobých aktiv a jejich úhrady ani pohledávky nahodilé a mimořádné a jejich úhrady.

K § 189

Ustanovení § 189, stejně jako § 105 odst. 2 pro účetní jednotky veřejného sektoru, stanoví pro účetní jednotky používající peněžní účetnictví, že jejich individuální účetní období je vymezeno jako kalendářní rok. Ostatní ustanovení upravující účetní období v části čtvrté se na účetní jednotku používající peněžní účetnictví použijí. Pokud účetní jednotka v jednom individuálním účetním období používá akruální účetnictví a má účetní období vymezeno jinak než jako kalendářní rok (tedy má účetní období vymezeno jako období trvající 12 kalendářních měsíců, ale prvním dnem kalendářního měsíce, kterým účetní období začíná, je jiný den než 1. leden), musí změnit účetní období na kalendářní rok, a pak se bude postupovat jako při jakékoli jiné změně počátku účetního období, podle § 107 odst. 3.

K § 190

Ustanovení § 190 obsahuje speciální pravidla pro měnu účetnictví v případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví. Podle odstavce 1 je její měnou účetnictví vždy česká měna, není tedy možné použít funkční měnu.

Odstavec 2 stanoví zvláštní pravidlo k § 125 odst. 3 a vychází z toho, že účetní jednotky používající peněžní účetnictví neprovádí následné ocenění, viz § 191. Z toho důvodu u nich

neexistují aktiva a dluhy sledované v jiné měně než měně účetnictví (§ 125 odst. 2), protože aktiva a dluhy jsou oceněny v okamžiku jejich vykázání prvotně a poté se již nepřeceňují; pokud se jejich hodnota již nemění, nemůže být sledována v jiné měně než měně účetnictví. Není tedy třeba ani provádět k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, přepočet jejich hodnoty na měnu účetnictví, protože jejich hodnota se nemění; zůstávají tedy oceněny prvotní hodnotou přepočtenou k okamžiku prvotního ocenění. Výjimka je v odstavci 2 stanovena pouze pro peněžní prostředky v měně, která není měnou účetnictví, jejich hodnota se tedy k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, na měnu účetnictví přepočítávat bude.

V ostatním se na přepočet jiné měny na měnu účetnictví v případě účetních jednotek používajících peněžní účetnictví použijí ustanovení části páté hlavy II dílu 1, přepočet se tedy bude provádět k okamžiku vykázání aktiva nebo dluhu (§ 119 odst. 1), a to kurzy podle § 120 až 122.

K § 191

Odstavec 1 stanoví pravidlo pro prvotní ocenění aktiv a dluhů účetních jednotek používajících peněžní účetnictví. Tyto účetní jednotky postupují jako mikro účetní jednotky.

Podle odstavce 2 účetní jednotka používající peněžní účetnictví při ocenění podle odstavce 1 do pořizovacích výdajů nezahrnuje výdaj na likvidaci.

Podle odstavce 3 účetní jednotka používající peněžní účetnictví neoceňuje aktiva a dluhy následně. Ocení tedy svá aktiva a dluhy pouze prvotně, tj. k okamžiku jejich vykázání, a poté už jejich hodnotu nemění. Toto pravidlo odpovídá tomu, že peněžní účetnictví je jednoduchou evidencí aktiv, dluhů a toků peněžních prostředků, přičemž tyto položky se do něho zanesou při svém vzniku a dále se neupravují, tedy nevytváří se např. následné znehodnocení ani se ocenění nemění např. na základě změny reálné hodnoty daného aktiva.

K § 192

Účetní výkazy, které účetní jednotka používající peněžní účetnictví sestavuje, se na rozdíl od dosavadní právní úpravy označují v souhrnu jako účetní závěrka. Jednotlivé účetní výkazy zůstávají obsahově stejné jako podle dosavadního zákona o účetnictví, ale s ohledem na změnu terminologie zavedenou tímto zákonem se mění i jejich názvy, tedy přehled o příjmech a výdajích je přejmenován na výkaz příjmů a výdajů a přehled o majetku a závazcích na výkaz aktiv a dluhů. Ustanovení § 191 je tedy speciálním ustanovením k § 42, který vymezuje, co tvoří účetní závěrku v akruálním účetnictví. Stejně jako v § 42 se stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí stanovit vyhláškou uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů individuální účetní závěrky i pro peněžní účetnictví, viz odstavec 4.

Odstavec 2 vysvětluje, co se pro účely peněžního účetnictví rozumí příjmy a výdaje; jsou to pouze příjmy a výdaje peněžních prostředků, nikoli nepeněžní příjmy a výdaje.

Podle odstavce 3 individuální účetní závěrku v peněžním účetnictví netvoří příloha.

Tím, že se i v případě peněžního účetnictví používá pojem „účetní závěrka“, se i na tento výkaz použijí ustanovení ostatních částí tohoto zákona, která hovoří o účetní závěrce. V souvislosti s tím se i v peněžním účetnictví rozlišuje účetní závěrka na řádnou a mezitímní podle § 51 a § 52. Rozlišení na individuální a konsolidovanou účetní závěrku není relevantní z důvodu, že v případě konsolidace není možné použít peněžní účetnictví (viz § 193), takže účetní závěrka v peněžním účetnictví bude vždy individuální účetní závěrkou. Dále platí, že účetní závěrka účetní jednotky používající peněžní účetnictví musí mít náležitosti podle § 45 a je sestavována k okamžikům stanoveným v § 49 a 50.

Ze stejného důvodu, tedy že dané povinnosti se už na základě své osobní působnosti nemohou vztahovat na účetní jednotky používající peněžní účetnictví, účetní jednotky používající peněžní účetnictví nevyhotovují zprávu vedení podle § 196, zprávu o udržitelnosti podle § 202, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů podle § 212 ani zprávu o daních z příjmů podle § 217 (tedy žádnou účetní zprávu).

K § 193

Ustanovení § 193 obsahuje pravidlo pro situaci, kdy je účetní jednotka používající peněžní účetnictví zároveň součástí konsolidačního celku. Účetní jednotka používající peněžní účetnictví sice také sestavuje individuální účetní závěrku, tvoří ji však jiné výkazy, viz § 192, ve kterých se sleduje finanční situace pouze na základě stavu aktiv a dluhů a změna finanční situace na základě příjmů a výdajů peněžních prostředků; taková účetní závěrka tedy nemůže být podkladem pro konsolidaci. Proto se v § 193 stanoví pravidlo, že konsolidovaná účetní závěrka se sestaví na základě informací, které by účetní jednotka uvedla v účetní závěrce, kdyby nepoužívala peněžní účetnictví. Účetní jednotka používající peněžní účetnictví tedy musí pro účely konsolidace de facto sestavit účetní závěrku podle standardního (akruálního) režimu.

K § 194

Podle § 194 nemusí účetní jednotky vedoucí peněžní účetnictví, které zveřejňují svou účetní závěrku (tedy které jsou zapsané ve veřejném rejstříku), jako součást takto zveřejňované účetní závěrky uvádět výkaz příjmů a výdajů. Jedná se o období možnosti mikro a malých účetních jednotek zveřejnit účetní závěrku bez výkazu výsledku hospodaření podle § 235.

K § 195

Ustanovení § 195 obsahuje v odstavcích 1 a 2 upravené definice některých pojmů používaných v části upravující vedení účetnictví pro účely peněžního účetnictví. Účetní zápis je modifikován tak, že se zaznamenávají dopady transakcí nebo jiných událostí pouze na peněžní prostředky účetní jednotky vedoucí peněžní účetnictví, tedy nikoli na celou její finanční situaci a finanční výkonnost, jak je tomu podle obecné definice v § 4 odst. 2 a 3. Účtem se rozumí třídící kritérium, které umožňuje určení položky výkazu příjmů a výdajů peněžních prostředků, protože tento výkaz používají účetní jednotky vedoucí peněžní účetnictví, viz § 192 odst. 1. Odstavec 3 stanoví účetní jednotce vedoucí peněžní účetnictví možnost provést inventarizaci, tedy nejedná se o povinnost jako v obecném režimu (viz § 193). Inventarizace v tomto případě slouží ke zjištění stavu aktiv a dluhů pro sestavení výkazu aktiv a dluhů.

K části desáté – Vykazování informací mimo účetní závěrku

K hlavě I – Zpráva vedení

K dílu 1 – Individuální zpráva vedení

Zpráva vedení je jednou z účetních zpráv, kterou účetní jednotky vyhotovují, přičemž se rozlišuje zpráva vedení individuální a konsolidovaná.

Tento díl upravuje individuální zprávu vedení, tj. zprávu vedení vyhotovenou za účetní jednotku. Obecná úprava této povinnosti je obsažena v čl. 19 směrnice 2013/34/EU. Ve stávajícím zákoně o účetnictví byla zpráva vedení transponována v rámci ustanovení § 21 o výroční zprávě. Stávající název této zprávy však vyvolával výkladové obtíže, jelikož výroční zpráva podle tohoto ustanovení byla chápána ve dvojím smyslu, a to jako určitý obal zahrnující i další samostatné dokumenty jako účetní závěrku a zprávu auditora (viz § 21 odst. 6 stávajícího zákona o účetnictví), zároveň však aktuálně podle odstavců 2 a 4 tohoto ustanovení měla vlastní obsah, který odpovídá obsahu zprávy vedení podle směrnice 2013/34/EU. Navrhuje se tuto situaci napravit tím, že se v zákoně jednoznačně vymezí zpráva vedení.

K § 196

V odstavci 1 se navrhuje zakotvit, kdo má povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení. Stanoví se, že tuto povinnost má velká a střední účetní jednotka, tj. tato povinnost dopadá pouze na účetní jednotky podléhající kategorizaci (podnikatelské a neziskové účetní jednotky), nikoliv účetní jednotky veřejného sektoru. Navrhuje se využít možnosti osvobodit od této povinnosti malé a mikro účetní jednotky (viz čl. 19 odst. 3 a čl. 36 odst. 1 písm. c) směrnice 2013/34/EU). Doposud platilo, že výroční zprávu ve smyslu zákona o účetnictví jsou povinny vyhotovit účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Oproti § 21 stávajícího zákona o účetnictví se však množina účetních jednotek s povinností vyhotovení zprávy vedení vymezuje nezávisle na množině účetních jednotek, které podléhají povinnosti auditu (dnes podle § 20 stávajícího zákona o účetnictví povinnost ověření účetní závěrky auditorem).

Zvláštní zákony v kontextu současného pojetí výroční zprávy často ukládají povinnost vyhotovovat výroční zprávu ve smyslu zprávy vedení i účetním jednotkám, které jsou této povinnosti současným zákonem o účetnictví zproštěny. Z důvodu dvojího chápání výroční zprávy je však dnes obtížně zjištělné, jaký je důvod uložení této povinnosti i mikro a malým účetním jednotkám, které podle účetní regulace nemají být nadbytečně administrativně zatěžovány dalšími povinnostmi ve smyslu vypracovávání zprávy vedení. Gestorů jiných právních předpisů by tak měli vždy zvážit, zda je nezbytné a odůvodněné uložení povinnosti vyhotovit zprávu vedení i účetním jednotkám, které na základě tohoto zákona tuto povinnost nemají, a zda se jedná o zprávu vedení ve smyslu směrnice 2013/34/EU, nebo jde spíše o jinou zprávu.

Na základě ustanovení odstavce 2 nemusí účetní jednotka, která vyhotovila konsolidovanou zprávu vedení, vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení, pokud konsolidovaná zpráva vedení obsahuje veškeré údaje, které by byla povinna uvést v individuální zprávě vedení. S konsolidovanou zprávou vedení dále nakládá (pro účely plnění povinností, které se pojí k individuální zprávě vedení) jako s individuální zprávou vedení.

K § 197

Navržené ustanovení v odstavci 1 a 2 obdobně jako ve stávající úpravě stanoví vymezení individuální zprávy vedení a její účel, tj. poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace včetně zásadních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby účetní jednotka zhodnotila svou činnost a hospodářskou situaci, a to vždy z finančního hlediska a, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního. V dosavadním zákoně o účetnictví je výjimka uvedena v § 21 odst. 3, nicméně nereflexuje zcela přesně znění účetní směrnice, proto se nyní navržená norma od tohoto ustanovení liší.

Na základě těchto hledisek pak účetní jednotka poskytuje komplexní informace o své výkonnosti a hospodářské situaci.

Odstavec 3 detailněji upravuje obsah individuální zprávy vedení. Vychází se přitom ze znění čl. 19 odst. 2 směrnice 2013/34/EU a dochází k mírnému formulačnímu odklonu od ustanovení § 21 odst. 2 a 4 stávajícího zákona o účetnictví.

V případě informací o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů se upřesňuje, o jaké informace se konkrétně jedná (tyto informace byly doposud obsaženy v § 307 zákona o obchodních korporacích, navrhuje se však jejich začlenění do zákona o účetnictví k ostatním obsahovým náležitostem zprávy vedení; zároveň se požadavek netýká pouze akciových

společností, proto je záměrem obsáhnout všechny možné formy vlastních podílů, nikoli pouze vlastní akcie).

Požadavek na uvádění informací o nehmotných zdrojích je transpozicí čl. 19 směrnice 2013/34/EU a který je již obsažen v § 21 stávajícího zákona. Tento požadavek byl do směrnice 2013/34/EU doplněn směrnicí CSRD. Povinnost uvádět tyto informace mají pouze ty účetní jednotky, na které se vztahuje povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, a to bez ohledu na skutečnost, zda využily výjimku podle § 203 odst. 2 a 3.

Podle odstavce 5 se umožňuje, aby nefinanční informace účetní jednotka vynechala, pokud je uvede ve své zprávě o udržitelnosti.

K § 198

Odstavec 1 obsahuje formální požadavky na individuální zprávu vedení. Zprávu vedení podepisuje osoba odpovědná za finanční výkaznictví. Aby bylo zajištěno, že této osobě je zřejmé, co podepisuje a za co tudíž nese odpovědnost, je formálním požadavkem i prohlášení této osoby, že zpráva vedení obsahuje věrný přehled vývoje, výsledků a situace účetní jednotky v účetním období spolu s popisem hlavních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí.

Je-li prohlášení podle odstavce 1 obsahem jiného dokumentu, se kterým je zpráva vedení předkládána ke schválení, není podle odstavce 2 nezbytné, aby toto prohlášení zpráva vedení obsahovala.

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva vedení

K § 199

Ustanovení ukládá povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu vedení mateřské účetní jednotce, která má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

K § 200

Navržené ustanovení odstavce 1 stanoví odkazem na § 197 a 198 (individuální zpráva vedení) vymezení a účel konsolidované zprávy vedení, kterým je poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti konsolidačního celku a jeho hospodářské situace za konsolidační účetní období; zahrnuty jsou také zásadní rizika a nejistoty, kterým konsolidační celek čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby mateřská účetní jednotka prozkoumala činnost a hospodářskou situaci konsolidačního celku, kterého je součástí, a to především z finančního hlediska a, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního, přičemž se postupuje stejně jako v případě individuální zprávy vedení.

Speciálně je v odstavci 2 vymezen pojem vlastní akcie a jiné vlastní podíly. Za ně jsou považovány i podíly v mateřské účetní jednotce, které drží nejen sama mateřská účetní jednotka, ale i její dceřiné účetní jednotky, příp. entita jednající vlastním jménem v jejich prospěch.

K dílu 3 - Společná ustanovení o zprávě vedení

K § 201

Ustanovení upravuje okamžik vyhotovení zprávy vedení a její podobu. Zpráva vedení je podle odstavce 1 vyhotovena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví dané účetní jednotky.

U účetních jednotek, které mají povinný audit, se okamžik vyhotovení zprávy vedení musí podle odstavce 2 shodovat s okamžikem sestavení řádné účetní závěrky; účetní závěrka je

sestavena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví, to znamená, že oba tyto dokumenty musí být podepsány najednou.

Odstavec 3 se použije, pokud je zpráva vedení vyhotovena v elektronické podobě. V tomto případě zprávu vedení podepisuje osoba odpovědná za účetní výkaznictví uznávaným elektronickým podpisem.

Podle odstavce 4 musí být zpráva vedení vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language, pokud je její součástí zpráva o udržitelnosti, protože zpráva o udržitelnosti se vyhotovuje v elektronickém formátu xhtml.

K hlavě II – Zpráva o udržitelnosti

K dílu 1 – Individuální zpráva o udržitelnosti

K § 202

Navrhované ustanovení § 202 vymezuje množinu účetních jednotek, které mají povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti. Povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti mají obecně obchodní společnosti, protože požadavky směrnice 2013/34/EU se vztahují v případě České republiky pouze na obchodní společnosti. V případě úvěrových institucí a pojišťoven dopadá povinnost na tyto subjekty podle směrnice CSRD bez ohledu na jejich právní formu. V případě České republiky mohou mít právní formu družstva například spořitelny a úvěrní družstva nebo pojišťovny.

Individuální zprávu o udržitelnosti je povinna vyhotovit a zveřejnit pouze velká účetní jednotka s výše uvedenou právní formou, která je současně subjektem veřejného zájmu s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 1 000. V současné době se v Evropské unii projednávají legislativní úpravy, které mají snížit administrativní zátěž podniků a tím přispět ke zvýšení jejich konkurenceschopnosti. Evropská Komise předložila v souvislosti se zprávou o udržitelnosti dva návrhy směrnic. První návrh směrnice, který byl již 16. dubna 2025 přijat, odsunul vznik povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti pro některé podniky o 2 roky. Druhý návrh směrnice navazuje na již přijatou směrnici a věcně upravuje požadavky na zprávu o udržitelnosti. Tento druhý návrh směrnice byl již schválen Radou EU. Navrhovaný počet zaměstnanců je tak reakcí na předpokládaný vývoj v EU. Zároveň se tím i využívá možnost, která by měla být členským státům dána, a to povolit těm podnikům, které mají aktuálně povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti vypadnou, ale podle nové úpravy již této povinnosti podléhat nebudou, aby nevyhotovovaly a nezveřejňovaly zprávu o udržitelnosti.

Pro účely určení kategorie účetní jednotky se v případě individuální zprávy o udržitelnosti neuplatní fikce podle § 91 odst. 2, podle které se na subjekt veřejného zájmu hledí jako na velkou účetní jednotku. Pro posouzení, zda účetní jednotce vznikla povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, je tedy rozhodné, zda naplnila příslušná kritéria pro určení kategorie účetních jednotek, a je lhostejno, zda ji zákon o účetnictví označuje za subjekt veřejného zájmu, či nikoliv.

K § 203

Ustanovení týkající se výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti vychází ze stávající úpravy v zákoně o účetnictví v § 32g, kdy na základě čl. 1 odst. 4 směrnice 2013/34/EU jsou z povinnosti vyňaty účetní jednotky, které jsou investičními fondy. Nově jsou, ve vazbě na fázování vzniku povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti, vyňaty malé a nepříliš složité instituce a kaptivní pojišťovny a kaptivní zajišťovny. Odstavec 1 tak stanoví výjimky bez ohledu na splnění dalších povinností.

Odstavce 2 a 3 vychází ze stávající úpravy a jsou transpozicí čl. 19a odst. 9 a 10 směrnice 2013/34/EU.. Obecně lze říci, že povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti (za současného splnění uvedených podmínek) nevznikne z důvodu, že informace o udržitelnosti vztahující se k dané účetní jednotce jsou již obsaženy v konsolidované zprávě o udržitelnosti nadřazené mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky. Účelem je tedy zabránit duplicitě uvádění totožných informací o udržitelnosti jak v individuální zprávě o udržitelnosti. Podmínky, které je potřeba pro dosažení výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti splnit, se liší podle toho, zda je konsolidovaná zpráva o udržitelnosti obsahující příslušné informace o udržitelnosti ve vztahu k dané účetní jednotce vyhotovována mateřskou účetní jednotkou, konsolidující zahraniční účetní jednotkou ustanovenou podle práva členského státu Evropské unie, nebo konsolidující zahraniční účetní jednotkou ustavenou podle právního řádu jiného než členského státu Evropské unie. Přitom platí, že na základě § 262 společných ustanovení zákona o účetnictví se na stát tvořící Evropský hospodářský prostor hledí jako na členský stát Evropské unie. Současně je nutno upozornit na skutečnost, že povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti se může odlišovat od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení.

Výjimku z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti však nemůže využít účetní jednotka, která je velkou účetní jednotkou a současně je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, a to na základě čl. 19a odst. 10 směrnice 2013/34/EU.

Aby individuální zprávu o udržitelnosti podle nemusela vyhotovovat účetní jednotka, která je dceřinou účetní jednotkou stanoví se v písmenu b) odst. 2 podmínky pro konsolidovanou zprávu vedení její mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky ze členského státu Evropské unie. Tato konsolidovaná zpráva vedení musí obsahovat (i) informace o této účetní jednotce a všech jejích dceřiných účetní jednotkách, má-li nějaké. Jinými slovy jsou zahrnuty i ty dceřiné účetní jednotky, které jsou nepřímo ovládány mateřskou účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční účetní jednotkou. V tomto případě se jedná o všechny dceřiné účetní jednotky, tedy i ty které nebyly zahrnuty do konsolidačního celku; (ii) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, která je stejně jako konsolidovaná zpráva vedení, vyhotovena podle požadavků směrnice 2013/34/EU, tedy podle zákona o účetnictví nebo právních předpisů právního řádu členského státu Evropské unie, jímž se konsolidující zahraniční účetní jednotka řídí.

Současně jsou podle písmene c) odst. 2 kladeny požadavky také na zprávu vedení dané účetní jednotky. Zákon používá svodný pojem „zpráva vedení“ pro případ, kdy účetní jednotka, která využívá výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, může mít však povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení. Pro uplatnění výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti by tudíž měla uvést informace v té zprávě vedení, kterou vyhotovuje. Neměla by nikdy nastat situace, že kvůli výjimce z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti vyhotovuje jak individuální, tak konsolidovanou zprávu vedení.

Navrhovaný odstavec 3 obdobným způsobem jako odstavec 2 vymezuje podmínky v případě, že je daná účetní jednotka zahrnuta do konsolidované zprávy o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Kromě podmínek uvedených v odstavci 2, jsou na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu kladeny dodatečné podmínky, a to s přihlédnutím k tomu, aby byly zachovány rovné podmínky jak pro podniky řídicí se právem EU, tak podniky ze třetích zemí.

Požadavky na individuální zprávu vedení účetní jednotky, která má být vyňata z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, opět odpovídají podmínkám stanoveným v odstavci 2 s tím, že nad rámec těchto požadavků je stanoven požadavek na to, aby individuální zpráva vedení této účetní jednotky obsahovala informace podle čl. 8 nařízení o taxonomii, a to ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem všech jejích dceřiných účetních jednotek. Tyto informace nemusí být v individuální zprávě vedení dané účetní jednotky obsaženy, pokud jsou již uvedeny v konsolidované zprávě o udržitelnosti konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu.

Navrhované ustanovení odstavce 4 přebírá ze stávající úpravy výjimku pro případy, kdy účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti, je zároveň sama mateřskou účetní jednotkou povinnou vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Pokud tato účetní jednotka konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovila a zveřejnila, nemusí již vyhotovovat a zveřejňovat svou individuální zprávu o udržitelnosti.

K § 204

Ustanovení odstavců 1 až 3 přebírá vymezení zprávy o udržitelnosti ze stávajícího znění zákona.

Odstavec 4 nově upravuje případy, kdy účetní jednotka bez povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o udržitelnosti, vyhotoví individuální zprávu o udržitelnosti na základě svého rozhodnutí. Aby se zabránilo uvádění nepřesných, neúplných, popř. zavádějících informací o udržitelnosti navrhuje se, aby jako individuální zpráva o udržitelnosti byl označován pouze dokument, který naplní podmínky týkající se vymezení a obsahu individuální zprávy o udržitelnosti stanovené v § 205. Tato dobrovolná zpráva o udržitelnosti může být vyhotovena i podle jiných mezinárodně uznávaných standardů pro vykazování udržitelnosti než jsou ESRS nebo standardy označené Evropskou unií za rovnocenné. Zároveň se požaduje, aby i dobrovolná zpráva o udržitelnosti byla ověřena a tím se zamezilo riziku tzv. greenwashingu.

K § 205

Odstavce 1 až 5 v souladu s čl. 19a odst. 2 a 3 směrnice 2013/34/EU obsahové vymezení individuální zprávy o udržitelnosti. Konkrétní informace uváděné v individuální zprávě o udržitelnosti jsou však určeny standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti vydaných Evropskou komisí v přenesené pravomoci podle čl. 29b směrnice 2013/34/EU.

K § 206

Z důvodu právní jistoty účetních jednotek vyhotovujících zprávu o udržitelnosti, kdy součástí zprávy o udržitelnosti jsou i informace podle nařízení o taxonomii, se navrhuje uvést odkaz na toto nařízení.

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti

K § 207

Navrhované ustanovení § 207 podobným způsobem jako § 202 vymezuje, které mateřské účetní jednotky jsou povinny vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Ustanovení vychází z čl. 29a odst. 1 směrnice 2013/34/EU, přičemž stejně jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti reaguje na aktuální vývoj v EU v oblasti zpráv o udržitelnosti.

Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti je ukládána mateřské účetní jednotce, která je obchodní společností a současně je subjektem veřejného zájmu a mateřskou účetní jednotkou velkého konsolidačního celku s průměrným počtem zaměstnanců

vyšším než 1 000. Velikost samotné konsolidující účetní jednotky, resp. splnění některých hodnotových kritérií pro její kategorizaci jako účetní jednotky nejsou pro vznik povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti relevantní.

Obdobně jako individuální zpráva o udržitelnosti, týká se povinnost obchodních společností. U úvěrových institucí a pojišťoven se nehledí na právní formu, musí vždy dodržovat tuto právní normu.

K § 208

Obdobně jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti jsou upraveny výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Navrhované ustanovení § 207 vychází ze stávajících výjimek z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti.

Podmínky, které je pro uplatnění této výjimky třeba splnit, jsou v odstavcích 2 a 3 koncipovány podobně jako výjimky stanovené v § 203. Pokud mateřská účetní jednotka, které vznikla povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, je zároveň dceřinou účetní jednotkou a příslušné informace o udržitelnosti ve vztahu k této mateřské účetní jednotce a všem jejím dceřiným účetním jednotkám jsou již obsaženy v konsolidované zprávě o udržitelnosti (resp. konsolidované zprávě vedení) vyhotovené její mateřskou účetní jednotkou nebo konsolidující zahraniční účetní jednotkou, není nutné, aby tytéž informace duplicitně uváděla ve své konsolidované zprávě o udržitelnosti. Tím se minimalizuje vznik nedůvodné administrativní zátěže spojené s vyhotovováním konsolidovaných zpráv o udržitelnosti.

K § 209

Navrhované ustanovení přebírá vymezení konsolidované zprávy o udržitelnosti ze stávající úpravy. Rozdíl oproti individuální zprávě o udržitelnosti spočívá v tom, že informace obsažené v konsolidované zprávě o udržitelnosti se vztahují ke skupině účetních jednotek. Podle odstavce 2 je pak konsolidovaná zpráva o udržitelnosti v souladu s čl. 29a odst. 1 druhým pododstavcem směrnice 2013/34/EU vymezena jako samostatný oddíl konsolidované zprávy vedení, pokud je konsolidovaná zpráva vedení mateřskou účetní jednotkou vyhotovována.

K § 210

Podle odstavce 1 se z hlediska obecného vymezení obsahu konsolidované zprávy o udržitelnosti obdobně použije ustanovení § 205 a 206 s tím, že příslušné informace uváděné v konsolidované zprávě o udržitelnosti se budou týkat skupiny účetních jednotek. Ustanovení odstavce upravuje obsahové náležitosti specifické pro konsolidovanou zprávu o udržitelnosti ve vztahu k významným rozdílům mezi dopady a riziky u skupiny a jednotlivými dceřinými účetními jednotkami

Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti podle odstavce 3 obsahuje informaci, které dceřiné účetní jednotky byly vyňaty z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti podle § 203 odst. 2 nebo 3, resp. § 208 odst. 2 nebo 3.

K dílu 3 – Společná ustanovení o zprávě o udržitelnosti

K § 211

Ustanovení § 211 stanoví povinnosti, které se vztahují jak k individuální, tak i konsolidované zprávě o udržitelnosti.

Odstavec 1 stanoví povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS) přijatými podle přímo použitelného právního předpisu,

což znamená, že jsou přímo závazné, a tudíž nebudou implementovány do českých právních předpisů.

Odstavec 2 stanoví povinnost elektronického formátu pro vyhotovení zprávy o udržitelnosti a značkování informací o udržitelnosti. Informace o udržitelnosti uváděné ve zprávě o udržitelnosti budou značkovány na základě jednotné digitální taxonomie, která však zatím nebyla vydána, a proto do doby jejího vydání se na tento požadavek hledí jako by byl splněn, což je upraveno v § 267 odst. 2 (přechodná ustanovení).

K hlavě IV – Zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

Hlava IV transponuje kapitolu 10 směrnice 2013/34/EU a upravuje zprávu o platbách do veřejných rozpočtů. Zpráva o platbách je další účetní zprávou a stejně jako ostatní účetní zprávy se vyhotovuje jako individuální, nebo konsolidovaná.

K dílu 1 - Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

K § 212

Tuto zprávu vyhotovují pouze velké účetní jednotky (včetně subjektů veřejného zájmu), které jsou obchodní společnostmi. Zde tedy dochází k upřesnění oproti dosavadní právní úpravě, kdy podle § 32a odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví tuto povinnost měly všechny velké účetní jednotky pouze s výjimkou vybrané účetní jednotky, povinnost se tedy vztahovala i na velké nepodnikatelské účetní jednotky, avšak vzhledem k charakteru činností uvedených v písmenech a) a b) tato povinnost nepodnikatelským účetním jednotkám zpravidla nevznikala. Nyní se však přistupuje k minimální transpozici směrnice 2013/34/EU, která se vztahuje pouze na účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi. Ostatním druhům účetních jednotek povinnost vyhotovit zprávu o platbách do veřejných rozpočtů žádný jiný předpis evropského práva neukládá, nevyžaduje se proto ani podle navrhovaného zákona.

Kromě kategorie účetní jednotky, je pro vznik povinnosti vyhotovit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nutno naplnit ještě jednu z alternativních podmínek uvedených v písmenu a) nebo b), tedy že účetní jednotka je činná v uvedených odvětvích souvisejících s těžbou (písmeno a)) nebo v těžbě dřeva v původních lesích (písmeno b)). Tyto podmínky jsou totožné s úpravou v § 32a dosavadního zákona o účetnictví, protože jsou transpozicí čl. 42 odst. 1 ve spojení s čl. 41 odst. 1 a 2 směrnice 2013/34/EU.

K § 213

Ustanovení stanoví situace, kdy účetní jednotka uvedená v § 212 nemusí individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovovat. Přebírá se tak stávající právní úprava.

K § 214

Navrhované ustanovení v zásadě přebírá stávající úpravu obsahového vymezení zprávy o platbách do veřejných rozpočtů, tak i některých definic vycházejících z čl. 41 směrnice 2013/34/EU.

V případě platby v podobě nepeněžitého plnění upravené v odstavci 2 se přebírá ustanovení § 32b odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví s tím, že pojem „objem“ se nahrazuje obecnějším pojmem „množství“, který se může vztahovat na jakékoli nepeněžitě plnění.

Oproti stávající úpravě se nově namísto pojmu „orgán správy“ definuje pojem „správní entita“. Správní entitou podle odstavce 4 písm. b) pro účely zprávy o platbách do veřejných rozpočtů rozumí správní orgán v jakémkoli státu, tedy nejen v České republice a nejen na celostátní, ale i na regionální úrovni, a entita ovládaná tímto orgánem. Vztah ovládání je definován pro účely

účetnictví v § 94 odst. 2; správní orgán tedy musí být k dané entitě v postavení jako mateřská účetní jednotka vůči dceřině účetní jednotce.

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

Díl 2 upravuje konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám a transponuje tak čl. 44 směrnice 2013/34/EU.

K § 215

Ustanovení § 215 stanoví povinnost vyhotovit a zveřejnit u konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů mateřské účetní jednotce, která je velkou účetní jednotkou a zároveň obchodní společností, pokud ona nebo některá její dceřiná účetní jednotka je činná v některém z oborů uvedených v písm. a) nebo b), tedy v oborech, které s sebou nesou povinnost vypracovat individuální zprávu o platbách správním entitám podle § 203 písm. a) a b). Zároveň platí, že i konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, stejně jako individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovují účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi.

Odstavec 2 upravuje výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů. Výjimka uvedená v písmenu a) se vztahuje na situaci, kdy je konsolidační celek malým nebo středním konsolidačním celkem, nebo konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku, jehož nadřazená účetní jednotka se řídí právem členského státu Evropské unie.

Písmeno b) obsahuje obdobnou výjimku, jaká je obsažena pro individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů v § 204 písm. b). Pokud tedy mateřská účetní jednotka vyhotovuje podle právního řádu státu, který není členským státem Evropské unie, zprávu rovnocennou konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů, nemusí vytvářet duplicitně ještě tuto zprávu, ale stačí tuto jinou zprávu zveřejnit, aniž by musel být vyhotovován její překlad do českého jazyka.

K § 216

Ustanovení vymezuje konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, a to jednoduše odkazem na to, co by se uvádělo v individuálních zprávách o platbách do veřejných rozpočtů, které by vyhotovovaly jednotlivé účetní jednotky patřící do konsolidačního celku, za konsolidační účetní období. Uvádí se tedy stejné informace a ve stejném členění, jako stanoví § 214. Konsolidovaná zpráva se však sestavuje za konsolidační účetní období, které nemusí být totožné s individuálním účetním obdobím každé jednotlivé dceřiné účetní jednotky. Může se tedy stát, že v konsolidované zprávě budou ve vztahu k některé konsolidované účetní jednotce zahrnuty platby patřící do částí dvou různých individuálních účetních období.

K hlavě V – Zpráva o daních z příjmů

K dílu 1 – Individuální zpráva o daních z příjmů

K § 217

Povinnost vyhotovovat a zveřejňovat zprávu o daních z příjmů je stanovena v návaznosti na směrnici 2013/34/EU, konkrétně na její čl. 48a až 48g.

Podle odstavce 1 zprávu o daních z příjmů vyhotovuje samostatná účetní jednotka, která je definována v odst. 3 § 104. Jedná se o účetní jednotku, která v účetním období není ovládající ani ovládanou osobou s výjimkou ovládání na základě společného vlivu. To znamená, že nemůže jít o mateřskou účetní jednotku (viz § 94 odst. 1) ani o dceřinou účetní jednotku (viz § 95). Podmínka, že jde o samostatnou účetní jednotku, musí platit po celé účetní období, tedy

nikdy v jeho průběhu nemůže být účetní jednotka ovládající ani ovládanou osobou s výjimkou ovládání na základě společného vlivu.

Zároveň musí jít o obchodní společnost, protože pouze té je tato povinnost stanovena směrnicí 2013/34/EU a není žádoucí stanovovat tuto povinnost většímu okruhu subjektů. Poslední podmínkou je, že účetní jednotka má zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu. Smyslem vyhotovení zprávy o daních z příjmů je podat informace o tom, v jakém státě jsou placeny jak vysoké daně z příjmů. Pokud účetní jednotka vykonává trvalou podnikatelskou činnost pouze na území jednoho státu, nemusí být zpráva vyhotovována. Pobočka je definována v § 503 odst. 1 občanského zákoníku. Stálá provozovna je institutem daní z příjmů a podle právní úpravy daní z příjmů musí být její existence posuzována.

Vznik povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů se přebírá stávající úprava § 32m zákona o účetnictví. Povinnost vyhotovit či nevyhotovit tuto zprávu se vždy mění tehdy, pokud je ve dvou individuálních účetních obdobích po sobě následujících uvedena výše ročního úhrnu čistého obrátu dosažena či nedosažena. Částka 19 000 000 000 Kč vychází ze směrnice 2013/34/EU, kde je uvedena částka 750 000 000 EUR.

Odstavec 2 upravuje povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů samostatné zahraniční účetní jednotky ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Podmínkou je, že tato zahraniční účetní jednotka má pobočku na území České republiky. Další podmínkou je, obdobně jako v odstavci 1, že má právní formu srovnatelnou s obchodní společností; protože jde o zahraniční účetní jednotku ustavenou podle zahraničního právního řádu.

Princip toho, kdy vzniká a zaniká povinnost zveřejňovat zprávu o daních z příjmů, je stejný jako v odstavci 1. Protože však jsou stanoveny dva limity pro to, aby vznikla povinnost zprávu zveřejnit, musí být splněny oba dva současně, zatímco pro to, aby tato povinnost zanikla, stačí porušení pouze jednoho z nich, tedy stačí, že ve dvou po sobě následujících individuálních účetních obdobích není dosažen jeden a ten samý ze stanovených limitů.

K § 218

Navrhované ustanovení upravuje situace, ve kterých může účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka využít výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů.

Přebírá se dosavadní úprava stávajícího zákona o účetnictví, kdy individuální zprávu nevyhotovuje účetní jednotka, která podává zprávu podle čl. 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU a která zahrnuje údaje o veškerých jejích činnostech.

Další situací je případ, kdy zahraniční účetní jednotka vyhotoví zprávu, která je rovnocenná zprávě o daních z příjmů (tedy zejména obsahově), ale nejedná se přesně o tuto zprávu, protože je sestavena podle právního řádu jiného státu. V legislativním textu je proto použit pojem „zpráva s informacemi o daních z příjmů“, aby bylo odlišeno, že se nejedná o zprávu o daních z příjmů podle tohoto zákona. Jako další podmínka je v písmenu b) stanoveno, že zpráva musí obsahovat název a adresu pobočky na území České republiky, a podle písmene c) musí být do 12 měsíců od posledního dne individuálního účetního období zveřejněn její překlad do českého nebo anglického jazyka uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je zapsána pobočka zahraniční účetní jednotky, a bezplatně a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách zahraniční účetní jednotky. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, výjimka z povinnosti se neuplatní a musí být zveřejněna individuální zpráva o daních z příjmů podle tohoto zákona.

K § 219

Ustanovení přebírá úpravu stávajícího zákona o účetnictví v případě, že zahraniční účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů, nemá tuto zprávu k dispozici, a to i na vyžádání. V tomto případě vzniká povinnost osobě pověřené jednáním za pobočku zahraniční účetní jednotky na území České republiky tuto zprávu vyhotovit a zveřejnit na základě údajů, které má k dispozici. Zároveň je povinna uvést v takové zprávě prohlášení, že jí nebyly poskytnuty potřebné údaje.

K § 220

Ustanovení § 220 upravuje obsah individuální zprávy o daních z příjmů.. Odstavec 1 vymezuje obsahové náležitosti zprávy. Opět dochází k transpozici požadavků směrnice 2013/34/EU a přebírá se dosavadní právní úprava.

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů

K § 221

Povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů má nejvyšší mateřskou účetní jednotkou, která je obchodní společností. Nejvyšší mateřská účetní jednotka je definována v § 104 odst. 1 Nejvyšší mateřská účetní jednotka nesmí být ovládanou osobou zahrnutou do konsolidačního celku jiné mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky, a to s výjimkou ovládaní na základě společného vlivu (to znamená, že nejvyšší mateřská účetní jednotka může být součástí konsolidačního celku jiné konsolidující účetní jednotky na základě společného vlivu, pokud podle daného právního řádu konsolidační celek zahrnuje i společně ovládané účetní jednotky).

Povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů se, stejně jako v případě individuální zprávy o daních z příjmů, vztahuje pouze na obchodní společnosti. Dále je stanovena podmínka, že se nemůže jednat o mateřskou účetní jednotku, jejíž konsolidační celek tvoří pouze účetní jednotky ustavené podle právního řádu České republiky, které v konsolidačním účetním období nemají zahraniční pobočku ani stálou provozovnu; jde tedy opět o to, že musí být dán nějaký přeshraniční prvek, aby mělo smysl konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovovat. K tomu, aby konsolidovaná zpráva o daních z příjmů nebyla vyhotovována, musí být tato podmínka splněna po celé účetní období.

Konsolidační účetní období, za která se konsolidovaná zpráva o daních z příjmů vyhotovuje, jsou vymezena obdobně jako u individuální zprávy o daních z příjmů. Kritériem je však roční úhrn čistého obrátu na konsolidovaném základě. Výše limitu je stejná jako v případě individuální zprávy o daních z příjmů.

Při stanovení povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů se vychází ze stávající úpravy v zákoně o účetnictví.

K § 222

Ustanovení § 222 obsahuje obdobné výjimky pro konsolidovanou zprávu o daních z příjmů jako § 218 pro individuální zprávu o daních z příjmů.

K § 223

Navrhovaná úprava reaguje na případ nedostupnosti konsolidované zprávy o daních z příjmů. V tomto případě se postupuje obdobně jako v případě nedostupnosti individuální zprávy o daních z příjmů upravené v § 219.

K § 224

Ustanovení § 215 upravuje obsah konsolidované zprávy o daních z příjmů, který přejímá ze stávající úpravy v § 32p zákona o účetnictví. Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů je přehledem o daních z příjmů nejvyšší mateřské účetní jednotky nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky ze třetího státu a všech ovládaných osob zahrnutých v konsolidované účetní závěrce nejvyšší mateřské nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky s výjimkou osob ovládaných na základě společného vlivu.

K části jedenácté – Ověřování auditorem

K § 225

Ustanovení normuje, které účetní jednotky podléhají povinnosti auditu účetní závěrky. Zákon striktně rozlišuje „povinnost auditu“ (kterou ukládá) od pojmu „povinný audit“, který je definován v zákoně o auditorech. „Povinný audit“ je širší pojem, který zahrnuje jak audit vyžadovaný zákonem o účetnictví, tak jiným zákonem, tak i stanovami a jiným podobným dokumentem a konečně také audit sjednaným na základě smlouvy o povinném auditu způsobem dle zákona o auditorech (ať už vynuceně nebo z vlastní vůle).

Audit účetní závěrky je zásadním a osvědčeným nástrojem, který přispívá k budování důvěry v podnikatelském prostředí, a tak nepřímou přispívá k jeho rozvoji. Je přítomen ve všech vyspělých ekonomikách jako jeden z faktorů jejich úspěchu.

Mezitímní účetní závěrka se formálně nerozlišuje na účetní závěrku sestavovanou jednorázově nebo pravidelně, protože by takové rozlišování bylo pouze proklamativní a nemělo žádný normativní význam. Žádné jiné předpisy s tímto dělením navíc také nepracují (tj. neurčují například, že účetní jednotka je povinna pravidelně sestavovat mezitímní účetní závěrku, ale stanoví pouze povinnost vyhotovit pololetní zprávu, jejíž součástí je účetní závěrka, apod., takže pravidelný charakter mezitímní účetní závěrky musí být dovozován z kontextu). Nadto mají slova „pravidelný“ a „jednorázový“ zcela jasný obecný význam a lze je tedy používat volně bez ohledu na to, zda je jejich význam v zákoně normován.

Mezitímní účetní závěrkou sestavenou jednorázově se tedy rozumí např. mezitímní účetní závěrka při přeměně nebo mezitímní účetní závěrka sestavená pro účely vyplacení zálohy na podíl na zisku, kde lze rovněž dovodit, že její sestavování je vyžadováno zákonem, byť tak není činěno explicitně; je to zákonná podmínka, kterou je vyplacení zálohy podmíněno. Z tohoto důvodu je také použito ve vztahu k zákonu slovo „stanoví“ a nikoliv „vyžaduje“, jako tomu bylo dopsud.

Cílem ustanovení písm. c) je, aby se povinnost auditu účetní závěrky vztahovala jak na individuální účetní závěrku mateřské účetní jednotky, tak na konsolidovanou účetní závěrku mateřské účetní jednotky. Může rovněž dojít k poněkud nestandardní situaci, kdy sice mateřské účetní jednotce vznikne povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, ale sama nebude střední ani velkou účetní jednotkou – v takovém případě však mateřské účetní jednotce vznikne povinnost auditu jak konsolidované, tak individuální účetní závěrky, neboť „řádná účetní závěrka“ je pojem zastřešující individuální i konsolidovanou účetní závěrku.

Pokud tedy návrh zákona nebo jiný zákon vyžaduje sestavení jednorázové mezitímní účetní závěrky a jedná se o účetní jednotku uvedenou v písm. a) až c), pak i taková mezitímní účetní závěrka podléhá ověření auditorem.

K § 226

Jedná se o ustanovení, které stanovuje povinnost auditu i jinak neauditovaným účetním jednotkám, pokud vstupují do transakce s povinně auditovanými účetními jednotkami. Absence takového ustanovení by znehodnotila význam auditu povinně auditovaných účetních jednotek.

Odstavce 1 i 2 se použijí v situaci, kdy má alespoň jedna z účetních jednotek zúčastněných na přeměně povinný audit účetní závěrky sestavené ke dni bezprostředně předcházející rozhodný den. Zatímco odstavec 1 stanovuje povinnost auditu účetní závěrky zúčastněných společností, odstavec 2 stanovuje povinnost auditu zahajovací rozvahy. Povinnost ověřit zahajovací rozvalu auditorem přitom přirozeně platí pouze pro ty účetní jednotky zúčastněné na přeměně, které při přeměně nezanikají, a na ostatní nástupnické účetní jednotky.

Mezitímní účetní závěrka účetní jednotky zúčastněné na přeměně, při které nedochází k přechodu jmění na právního nástupce (změna právní formy, přemístění sídla) se bude ověřovat v případě účetních jednotek, které mají povinnost auditu účetní závěrky dle § 225, protože se bude jednat o mezitímní účetní závěrku, jejíž sestavení stanovuje zákon. Bude tím zachován stávající výklad, že mezitímní účetní závěrka se v těchto případech ověřovala tehdy, když měla účetní jednotka obecně povinný audit.

K § 227

Navržené ustanovení normuje ověření zprávy vedení a zprávy o udržitelnosti auditorem. Odstavec 1 stanoví povinnost ověření zprávy vedení auditorem pro ty účetní jednotky, které mají povinnost auditu (nikoli „povinný audit“) účetní závěrky. Odstavec 2 stanoví, že zpráva o udržitelnosti je vždy ověřena auditorem.

K § 228

Podle daného ustanovení musí být zpráva auditora o povinném auditu účetní závěrky zveřejněna pouze v případě, že povinnému zveřejnění podléhá i samotná účetní závěrka. Zpráva auditora o ověření zprávy o udržitelnosti musí být zveřejněna vždy (a vždy také podléhá ověření auditorem viz § 227 odst. 2).

K části dvanácté – Zveřejnění a uveřejnění

K hlavě I – Základní ustanovení o zveřejnění

K § 229

Toto ustanovení nenormuje samotnou povinnost zveřejnění, ta je normována v samostatných ustanoveních zákona (např. povinnost vyhotovit a zveřejnit individuální zprávu vedení (§ 196)

Pojmy vztahující se k poskytování informací vykazovaných za účetní jednotku nebo mateřskou účetní jednotku jejich uživatelům jsou v novém zákoně o účetnictví používány tak, že zveřejnění může být provedeno zveřejněním ve veřejném rejstříku, zatímco „uveřejnění“ znamená poskytnutí informací uživatelům jiným způsobem (např. na internetových stránkách).

Navržené ustanovení upravuje povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, a to v odstavci 1 obecně pro účetní jednotku a v odstavci 2 pro případy přeměn.

Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací představuje základní obecnou povinnost účetní jednotky vycházející z cíle účetního výkaznictví poskytnout externímu uživateli účetní informace. Účetní jednotce je uloženo, aby do 12 měsíců od konce účetního období kumulativně a řádně splnila několik dílčích povinností.

Na tuto obecnou povinnost je navázána úprava přestupků podle zákona o účetnictví, přičemž v rámci ukládání sankcí jsou zohledněny dílčí povinnosti, resp. jejich porušení, a od lhůty pro splnění této obecné povinnosti se odvíjí promlčecí doba přestupků.

K § 230

Navrhované ustanovení stanoví, že společně s účetní závěrkou se zveřejňuje zpráva auditora o jejím ověření, výroční zpráva, jejíž součástí je i zpráva o udržitelnosti. Podle odstavce 3 zároveň platí, že součástí zprávy o udržitelnosti je i zpráva auditora o jejím ověření.

Dále se stanoví povinnost zveřejnit konsolidovanou zprávu vedení nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti společně s řádnou individuální účetní závěrkou v případech, kdy se individuální zpráva nevyhotovuje. Cílem je zajistit úplnost a dostupnost relevantních informací uživatelům účetní závěrky a předejít situacím, kdy by individuální účetní závěrka byla zveřejněna bez odpovídajících doprovodných zpráv.

K § 231

Účetní jednotka, která v souladu s čl. 46 směrnice 2013/34/EU vyhotovila dokument podle právního řádu jiného než členského státu, který se považuje za rovnocenný zprávě o platbách do veřejných rozpočtů podle Hlavy III, má povinnost tento dokument zveřejnit do 12 měsíců od konce účetního období.

K § 232

Dokument se zveřejní ve znění, v jakém byl ověřen auditorem, pokud ověření podléhá. Ověření přitom může podléhat nejen na základě zákona, ale také na základě stanov nebo smlouvy podle zákona o auditorech.

Odstavec 2 přebírá § 21a odst. 7 dosavadního zákona o účetnictví ohledně nezveřejňování informací podléhajících utajení podle jiného právního předpisu v rámci zpřístupněné účetní závěrky nebo jiných zveřejňovaných dokumentů. Pokud by zveřejňovaný dokument obsahoval takové informace podléhající ochraně nebo utajení (např. podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti), je nutné je pro účely zpřístupnění tohoto dokumentu anonymizovat.

Smyslem ustanovení odstavce 3 je zájem na zajištění zveřejnění účetní závěrky svěřenských fondů za současné ochrany osobních údajů. Účetní závěrka je primárním zdrojem účetních informací, přičemž předmětné osobní údaje podléhající ochraně, resp. jejich absence, zásadním způsobem nesnižují hodnotu poskytovaných účetních informací.

K § 233

Vzhledem k tomu, že k faktickému zveřejnění ve sbírce listin veřejného rejstříku zpravidla dochází později než v den, kdy byla daná zpráva předána rejstříkovému soudu, stanoví se, ke kterému okamžiku se povinnost zveřejnění považuje z pohledu účetní jednotky za splněnou. Tímto okamžikem je předání příslušné zprávy příslušnému orgánu (nikoli pouze rejstříkovému soudu). Zákon sám definuje, co se pro účely účetnictví rozumí rejstříkem nebo evidencí. Takovou evidencí je např. evidence svěřenských fondů, která není veřejným rejstříkem, avšak jedná se o informační systém veřejné správy, v němž jsou zaznamenávány údaje o svěřenských fondech, které jsou účetními jednotkami podle § 27 odst. 1 písm. c). Dále je vhodné zmínit např. rejstříky registrovaných církví a náboženských společností a dalších právnických osob vedené u Ministerstva kultury. Při absenci tohoto ustanovení by mohlo dojít k situaci, že by účetní jednotka předala zprávu včas (tj. v rámci 12měsíční lhůty), přesto by porušila povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, protože by příslušná zpráva byla ve veřejném rejstříku fakticky zveřejněna až po uplynutí 12měsíční lhůty.

Ustanovení vymezuje pojem veřejného rejstříku pro účely účetnictví tak, aby zahrnoval i případy, kdy účetní jednotka zveřejňuje údaje prostřednictvím své pobočky zapsané podle jiného zákona. Za tímto účelem se uvádí i pojem „pobočka zahraniční účetní jednotky“, který pokrývá například situaci, kdy zahraniční účetní jednotka zveřejňuje zprávu o dani z příjmů prostřednictvím své organizační složky zapsané v českém rejstříku. Cílem je zajistit jednoznačné vymezení okruhu rejstříků a evidencí, které splňují požadavky na veřejnou dostupnost a obsah sbírky listin.

Dané ustanovení je speciální vůči § 3018 občanského zákoníku, podle kterého je povinnost zveřejnit údaje splněna jejich zveřejněním v Obchodním věstníku, nestanoví-li jiný právní předpis jinak. Tento okamžik je tak rozhodný pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací ve stanoveného lhůtě.

K § 234

Ustanovení § 234 je transpoziční ustanovení týkající se povinnosti uveřejnění zprávy o daních z příjmů a stanoví zvláštní povinnost týkající se zpřístupňování informací o daních z příjmů, tedy další povinnosti vedle povinnosti zpřístupnění informací zprávou o daních z příjmů.

K hlavě II – Zvláštní případy zveřejňování a uveřejňování

K § 235

Ustanovení reflektuje a přebírá výjimku doposud zakotvenou v § 21a odst. 9 dosavadního zákona o účetnictví, kterou se upravuje rozsah zveřejňovaných nebo uveřejňovaných účetních informací či jiných informací vykazovaných mikro a malou účetní jednotkou tak, že tyto nemusejí zpřístupnit výkaz výsledku hospodaření.

Ustanovení dopadá na případy mikro a malých účetních jednotek, které nemají povinný audit. Přitom povinným auditem je myšlen povinný audit dle zákona o auditorech, nikoli povinnost auditu účetní závěrky dle tohoto zákona. V takovém případě se pak chce umožnit, aby tyto účetní jednotky nemusely zveřejňovat (ve veřejném rejstříku) ani uveřejňovat (jiným způsobem vůči třetím osobám, např. na webových stránkách) výkaz výsledku hospodaření

Tím však není dotčena povinnost těchto účetních jednotek sestavovat výkaz výsledku hospodaření v rámci sestavení individuální účetní závěrky. Pouze je tímto modifikován (zúžen) obsah účetní závěrky pro účely jejího zpřístupnění. Totéž lze říci o případné povinnosti sestavit individuální zprávu vedení, která není tímto ustanovením dotčena.

Pokud by zvláštní zákon přece jen chtěl zajistit zveřejnění tohoto výkazu nebo zprávy vedení u těchto účetních jednotek, pak je třeba tuto skutečnost výslovně upravit ve zvláštním ustanovení, které pak bude ve vztahu speciality vůči tomuto ustanovení.

Zároveň je třeba zdůraznit, že navržené ustanovení nedopadá na případy, kdy si výkaz výsledku hospodaření nebo individuální zprávu vedení např. vyžádá správní orgán pro své účely, tj. kdy se nejedná o předání informací veřejnosti, tedy o zpřístupnění.

K § 236

Navržené ustanovení upravuje zvláštní způsob zveřejnění ve veřejném rejstříku prostřednictvím jiného subjektu. Toto ustanovení není ustanovením speciálním vůči § 232. Stále tedy musí být naplněny podmínky tohoto ustanovení (ověření auditorem, schválení). V odstavcích 1 až 4 se přebírá ustanovení § 21b dosavadního zákona o účetnictví, kde se upravuje zveřejňování ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně z příjmů, s výjimkou zveřejňování prostřednictvím České národní banky. Povinnost zveřejnit účetní závěrku a zprávu vedení ve veřejném rejstříku tak nebude možné splnit předáním účetní závěrky a zprávy vedení České

národní bance jako doposud, byť by se jednalo o účetní jednotku, která podléhá dohledu České národní banky.

Záměrem je zajistit, aby prostřednictvím správce daně z příjmů mohly svou účetní závěrku zveřejňovat pouze ty účetní jednotky, které nemají povinný audit a s účetní závěrkou nezveřejňují další dokumenty. Stav tedy odpovídá dosavadní textaci tak, že tímto způsobem lze zveřejnit pouze účetní závěrku.

Oproti současnému stavu v § 21b odst. 3 zákona o účetnictví bylo vypuštěno dodatečné daňové přiznání, protože pokud by bylo dodatečné přiznání spojeno s nějakým výraznějším pochybením v účetní závěrce, muselo by současně dojít ke zveřejnění informace o významné chybě a účetní závěrku by již nebylo možné opravit (za předpokladu, že budou předávány schválené). Správce daně by již neměl do rejstříku posílat účetní závěrku, která je přílohou dodatečného přiznání, aby nebyla ve veřejném rejstříku vícekrát, nebo by bylo nutné zkoumat, zda se nová účetní závěrka zaslaná jako příloha dodatečného přiznání nějak neliší od původní účetní závěrky. Pro zamezení vzniku zbytečných komplikací proto bude možné zveřejňovat pouze účetní závěrku zaslanou společně s daňovým přiznáním nebo opravným daňovým přiznáním.

V této souvislosti je třeba upozornit na to, že do doby, než uplyne lhůta pro podání daňového přiznání, popřípadě dodatečného daňového přiznání, je možné tato podání opravovat. Z pohledu jejich dalšího zpracování jsou tak po tuto dobu považována pouze za latentní podání, a nedochází tedy na jejich základě k vyměření, resp. doměření daně. Obdobný princip tak bude aplikován i na příloženou účetní závěrku, k jejímuž předání rejstříkovému soudu správce daně přistoupí až tehdy, bude-li moci daňové přiznání považovat za definitivní, tj. v momentě, kdy už jej není možné nahradit opravným.

Správce daně údaje předá rejstříkovému soudu bez zbytečného odkladu. Je tak stanovena obecně formulovaná pořádková lhůta, která apeluje na to, aby nedocházelo ke zbytečnému prodlžení. Správce daně nicméně nově (oproti stávajícímu stavu) přistoupí ke zveřejnění až po uplynutí lhůty pro podání opravného daňového přiznání, aby nedocházelo k nahrazování již zveřejněných účetních závěrek.

K § 237

V souvislosti se zřízením jednotného evropského přístupového místa (ESAP) se v souladu s čl. 33a směrnice 2013/34/EU stanoví účetním jednotkám povinnost zpřístupnit (uveřejnit) v ESAP některé účetní dokumenty (odstavec 1). Zároveň se stanoví i technické daty na tyto dokumenty. Uveřejnění se provádí prostřednictvím České národní banky. Je nutno poznamenat, že Česká národní banka není odpovědná za obsah jí předávaných účetních dokumentů, odpovědnost za správnost stále nese účetní jednotka.

Odstavec 3 stanoví technické požadavky na zveřejňované účetní dokumenty. Vyžaduje se v souladu s nařízením (EU) 2023/285 strojově čitelný formát vyžadovaný právním předpisem (např. prováděcí předpis Komise). Účetní dokumenty musí být opatřeny metadaty.

K § 238

Navrhované ustanovení stanoví povinnost účetní jednotky bez zbytečného odkladu zveřejnit nebo uveřejnit informaci o významné chybě v účetní závěrce stejným způsobem a v odpovídajícím rozsahu. Rozsahem účetních informací v účetní závěrce se rozumí kategorie účetní jednotky, resp. informace uváděné v účetní závěrce v návaznosti na kategorii účetní jednotky.

Informace o významné chybě obsahuje její popis, dopad na účetní závěrku a přehled, jak by závěrka vypadala bez této chyby, přičemž může mít podobu dokumentu s účetními výkazy bez chyby a s povinnými doplňujícími údaji. Pro účetní jednotky s povinným auditem se tento dokument zveřejňuje vždy a podléhá auditu v rozsahu dotčeném chybou. Povinnost zveřejnění odpadá, pokud je chyba napravena v účetní závěrce za následující období nebo je popsána ve zprávě auditora zveřejněné s účetní závěrkou; obdobná úprava se vztahuje i na zprávu vedení. Přitom tímto obdobím nemusí být bezprostředně následující, ale jakékoli následující účetní období.

K hlavě III – Uveřejnění účetní jednotkou veřejného sektoru

K § 239

Ustanovení v zásadě přebírá § 21a odst. 5 dosavadního zákona o účetnictví, který upravuje speciální způsob uveřejnění účetní závěrky organizačních složek státu prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. V ustanovení je však již v souladu se stávající praxí rozšířen rozsah povinných účetních jednotek, které tímto způsobem svou účetní závěrku uveřejňují. Nejedná se již pouze o organizační složky státu, ale o všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru jsou uveřejňovány na specializovaném informačním portálu Ministerstva financí MONITOR. Pokud by účetní jednotka veřejného sektoru zároveň byla zapsána ve veřejném rejstříku, je její povinnost zveřejnit účetní závěrku splněna uveřejněním prostřednictvím Ministerstva financí a není tedy nutné, aby ji rovněž zveřejnila ve veřejném rejstříku.

V odstavci 2 se stanoví, že rovněž Ministerstvo financí uveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku České republiky způsobem umožňujícím dálkový přístup. Konsolidovaná účetní závěrka České republiky je uveřejňována jak na specializovaném informačním portálu Ministerstva financí MONITOR, tak na webových stránkách Ministerstva financí.

Ustanovení stanoví, že povinnost účetní jednotky veřejného sektoru uveřejnit účetní závěrku je splněna okamžikem jejího předání do centrálního systému účetních informací státu, eventuálně pak (předává-li účetní dokumenty prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 68 odst. 4) okamžikem předání vyššímu územnímu samosprávnému celku

Ustanovení ukládá Ministerstvu financí stanovit prováděcím předpisem postup a podmínky pro předávání účetní závěrky do centrálního systému účetních informací státu a další podmínky pro jejich uveřejňování.

K části třinácté – Přestupky

K hlavě I – Přestupky v oblasti účetnictví

Ustanovení hlavy I upravují skutkové podstaty přestupků v oblasti účetnictví, kterých se lze dopustit porušením povinností stanovených účetními předpisy. Tyto přestupky se týkají různých oblastí souvisejících s účetnictvím, a sice

- a) zveřejňování a uveřejňování účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona,
- b) pravdivosti a spolehlivosti informací obsažených v dokumentech zveřejňovaných (popř. uveřejňovaných) podle tohoto zákona,
- c) ověřování účetní závěrky a zpráv vyhotovovaných podle tohoto zákona,
- d) vedení účetnictví a vyhotovování zpráv podle tohoto zákona a
- e) konsolidovaného výkaznictví České republiky.

Přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona (tj. přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných

informací, přestupek nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů, přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění a přestupek zkreslování vykazovaných informací) jsou přestupky trvajícíchmi. Podle § 8 zákona č. 250/2016, o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „přestupkový zákon“) je znakem trvajícíchho přestupku jednání pachatele spočívající ve vyvolání a následném udržování protiprávního stavu nebo jednání pachatele spočívající v udržování protiprávního stavu vyvolaného jiným. Charakteristickým rysem trvajícíchho přestupku je, že je kromě vyvolání protiprávního stavu postihováno také jeho udržování, které je vnímáno jako společensky nebezpečnější, na rozdíl od poruchových přestupků, které jsou zaměřeny pouze na postih vyvolání protiprávního stavu, nikoliv jeho udržování, ačkoliv často protiprávní stav vyvolaný takovým přestupkem trvá delší dobu i po skončení jednání, které je znakem skutkové podstaty takového přestupku (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. ledna 2013, č. j. 6 As 57/2012-28).

V případě přestupků spočívajících v nezveřejnění nebo neuveřejnění dokumentů podle tohoto zákona je jejich objektem možnost vnějších uživatelů účetních informací činit na základě účetního výkaznictví ekonomická rozhodnutí. Poskytování účetních informací vnějšímu uživateli účetních informací pro účely jeho ekonomického rozhodování je podle § 2 odst. 1 písm. a) tohoto zákona cílem účetního výkaznictví a protiprávní stav vyvolaný opomenutím zveřejnit (popř. uveřejnit) dokumenty obsahující tyto informace je v přímém rozporu s tímto cílem a prakticky znemožňuje jeho dosažení. Smyslem těchto přestupků tak je postihnout protiprávní stav spočívající v odepření informací, které by měly být podle tohoto zákona veřejnosti přístupné, v jehož důsledku dochází přinejmenším ke snížení kvality rozhodování vnějších uživatelů, které by mělo být činěno na základě těchto informací, nebo alespoň s přihlédnutím k nim. Z tohoto důvodu je v případě těchto přestupků nutno považovat udržování tohoto protiprávního stavu za společensky škodlivější než jeho vyvolání, tj. porušení povinnosti dokument zveřejnit (popř. uveřejnit).

Přestupků spočívajících v nezveřejnění nebo neuveřejnění dokumentů podle tohoto zákona se tak pachatel (tj. účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka) dopustí tím, že ve stanovené lhůtě nezveřejní (popř. neuveřejní) dokument, který je povinen podle tohoto zákona zveřejnit (popř. uveřejnit), a tento stav nadále udržuje po blíže nespecifikovanou dobu. Pachatel má přitom protiprávní stav, který porušením povinnosti dokument ve stanovené lhůtě zveřejnit (popř. uveřejnit) vyvolal, pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit dodatečným zveřejněním (popř. uveřejněním) daného dokumentu (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 15. ledna 2021, č. j. 44 A 19/2020-17).

S cílem účetního výkaznictví poskytnout vnějším uživatelům účetní informace užitečné pro jejich ekonomické rozhodování neoddělitelně souvisí také nutnost zajistit, aby informace, které jsou vnějším uživatelům účetními jednotkami dány k dispozici, byly správné, úplné a nezkreslené. Z tohoto důvodu je nezbytné postihovat nejen úplné odepření účetních informací vnějším uživatelům, které by jim podle tohoto zákona měly být poskytnuty, ale rovněž zveřejnění (popř. uveřejnění) nesprávných, neúplných nebo zkreslených informací, které by vnějšího uživatele vedly k rozhodnutí, které by neučinil, kdyby měl k dispozici bezvadné informace. Přestupku se v této souvislosti pachatel dopustí tehdy, když vyvolá protiprávní stav zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky, která je nesprávná, neúplná nebo zkreslená, nebo zveřejněním nebo uveřejněním účetní závěrky a dalších dokumentů v jiném znění, než ve kterém byly ověřeny, a tento protiprávní stav nadále udržuje. Protiprávní stav má přitom pachatel i v těchto případech pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit zveřejněním nebo uveřejněním správných dokumentů.

Skutečnosti, že přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona jsou přestupky trvajícimi, nasvědčuje také způsob formulace skutkových podstat dotčených přestupků, kdy je ve vztahu ke zveřejňování (popř. uveřejňování) používáno vždy nedokonavého vidu, tedy „nemá zveřejněnou nebo uveřejněnou“ nebo „má zveřejněnou nebo uveřejněnou“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. ledna 2013, č. j. 6 As 57/2012-28). Trvání protiprávního stavu je tedy přímo součástí skutkové podstaty těchto přestupků.

K závěru, že přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona jsou trvajícimi přestupky, tak lze dospět jak za použití gramatického výkladu, neboť jsou skutkové podstaty dotčených přestupků formulovány za použití nedokonavého vidu, tak za použití teleologického výkladu, kdy smyslem těchto přestupků je vzhledem k cíli účetního výkaznictví postihnout udržování protiprávního stavu spočívajícího v

- a) nezveřejnění (popř. neuveřejnění) příslušných dokumentů, resp. neposkytování informací v těchto dokumentech obsažených,
- b) zveřejnění (popř. uveřejnění) dokumentů obsahujících nesprávné, nepravdivé nebo zkreslené informace a
- c) zveřejnění dokumentů, jejichž důvěryhodnost je zpochybněna tím, že byly zveřejněny (popř. uveřejněny) v jiném znění, než ve kterém byly ověřeny.

Po celou dobu, po kterou některý z uvedených protiprávních stavů trvá, je totiž porušován hlavní cíl účetního výkaznictví, který je objektem přestupku, tedy poskytování účetních informací vnějším uživatelům. Vnější uživatelům nechybí účetní informace pouze v okamžiku, kdy marně uplynula lhůta pro jejich zveřejnění (popř. uveřejnění) a byl tedy vyvolán protiprávní stav, ale i nadále během trvání tohoto stavu, protože např. potenciální obchodní partneři či investoři mají zájem tyto informace získat v okamžiku, kdy se rozmyšlejí, zda s danou účetní jednotkou uzavřít smlouvu či do ní investovat. Tím, že účetní závěrka či jiný dokument podle tohoto zákona nejsou zveřejněny (příp. uveřejněny), je udržován protiprávní stav spočívající v nedostupnosti účetních informací v nich obsažených vnějším uživatelům.

Vzhledem k tomu, že přestupek související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona je trvajícím přestupkem, je nutné jako jeden skutek posuzovat jednání trvajícím tak dlouho, jak je protiprávní stav udržován, resp. do okamžiku odstranění protiprávního stavu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. ledna 2013, č. j. 6 As 57/2012-28). Z tohoto důvodu je skutek, o kterém se řízení o přestupku vede, nutné vymezit i z časového hlediska, aby mohl být jednoznačně identifikován. Je-li protiprávní stav, jehož udržování je v rámci příslušného trvajícího přestupku postihováno, i po uložení sankce za tento přestupek nadále udržován, bude toto udržování novým skutkem, který bude možné dále sankcionovat. V tomto případě tak nevznikne překážka *res iudicata*, neboť se právě z hlediska časového vymezení skutku nebude jednat o skutek totožný (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2011, č. j. 9 As 101/2010-101).

Pokud by přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona nebyly považovány za trvajícím přestupky, vedlo by to k nelogickým závěrům, kdy by bylo možné postihnout pouze jednorázové porušení povinnosti zveřejnit (popř. uveřejnit) příslušný dokument ve lhůtě stanovené tímto zákonem a situace, kdy by příslušný dokument nadále nebyl zveřejněn (popř. uveřejněn) ani po uložení sankce, a informace by tedy stále nebyly vnějším uživatelům poskytnuty, by zůstala nepostižitelná. Pachateli by tak v zásadě bylo umožněno v dlouhodobém horizontu obcházet povinnost zveřejňovat (popř. uveřejňovat) dokumenty podle tohoto zákona tím, že se sice podrobí

jednorázové sankci, ale v konečném důsledku může předmětný dokument ponechat nezveřejněný (popř. neuveřejněný). Takový postup by v některých případech mohl být pro pachatele dokonce výhodnější, neboť utajení některých informací obsažených v dokumentech povinně zveřejňovaných podle tohoto zákona může kupříkladu znamenat konkurenční výhodu, jejíž hodnota převyší sankci, která by za příslušný přestupek byla uložena. To by jinými slovy znamenalo možnost „vyplatit se“ z povinnosti poskytnout určité povinně zveřejňované informace vnějším uživatelům, což je v rozporu s cílem tohoto zákona.

Skutečnost, že přestupky související se zveřejňováním nebo uveřejňováním účetní závěrky a dalších dokumentů podle tohoto zákona jsou přestupky trvajícíchmi, ovlivňuje rovněž počátek běhu jejich promlčecí doby, která v případě trvajících přestupků v souladu s § 31 odst. 2 písm. c) přestupkového zákona počne běžet až od ukončení trvajících přestupku, tedy ode dne následujícího po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu (tj. k dodatečnému zveřejnění nebo uveřejnění příslušného dokumentu), nikoliv dnem následujícím po dni vyvolání protiprávního stavu (tj. marným uplynutím lhůty pro zveřejnění). V případě, že trvajícím přestupkem, o kterém je řízení o přestupku vedeno, nebyl dosud ukončen a protiprávní stav trvá i nadále, promlčecí lhůta ve vztahu k takovému přestupku jakožto skutku vymezenému z hlediska konkrétního časového úseku, po který protiprávní stav trval, počne běžet od okamžiku oznámení zahájení řízení o přestupku osobě podezřelé ze spáchání přestupku (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2011, č. j. 9 As 101/2010-101).

Z hlediska výše sankcí jsou, podobně jako podle dosavadního právní úpravy, horní hranice pokut, které lze za jednotlivé přestupky v oblasti účetnictví uložit, stanoveny jak procentuálně, tak pevnými konkrétními částkami. V případě přestupků spáchaných podnikatelskými nebo neziskovými účetními jednotkami jsou horní hranice pokut zpravidla stanoveny jako částky odpovídající určitému procentu aktiv celkem dané účetní jednotky, což umožňuje pružně přizpůsobit horní hranici pokuty skutečné velikosti účetní jednotky. V případě přestupků účetních jednotek veřejného sektoru se horní hranice pokuty odvozuje od výše celkových nákladů a je pro jednotlivé přestupky omezena maximální výší. Výše celkových nákladů je v případě účetních jednotek veřejného sektoru přílehavější referenční hodnotou, neboť pokud by se vycházelo z výše aktiv celkem, jako u podnikatelských účetních jednotek, mohlo by s ohledem na specifickou povahu účetních jednotek veřejného sektoru docházet k nežádoucím zkreslením a v důsledku toho k ukládání nepřiměřených sankcí. Pevnou konkrétní částkou je horní hranice pokuty stanovena pouze v případě přestupků účetních jednotek používajících peněžní účetnictví, a to s přihlédnutím k podstatě peněžního účetnictví, kdy bude při rozhodování o výši sankce příhodnější vycházet z konkrétní částky než zjišťovat výši aktiv celkem.

K § 240

Ustanovení upravuje skutkovou podstatu přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací. Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetní jednotky každá účetní jednotka, tedy podnikatelská i nezisková účetní jednotka (odstavec 1) nebo účetní jednotka veřejného sektoru (odstavec 4), které mají podle tohoto zákona povinnost zveřejňovat nebo uveřejňovat dokumenty, které vyhotovují. Subjektem tohoto přestupku rovněž může být účetní jednotka jakožto mateřská účetní jednotka ve vztahu k dokumentům vyhotovovaným za konsolidační celek či skupinu (odstavec 2).

Odstavec 3 představuje speciální ustanovení k odstavci 1, kdy v odstavci 3 je speciálním subjektem tohoto přestupku nezisková účetní jednotka, která používá peněžní účetnictví. Za přestupek spáchaný touto účetní jednotkou je z důvodu její velikosti a s přihlédnutím k účetním informacím, které účetní výkaznictví při použití peněžního účetnictví poskytuje, na místě horní

hranici pokuty snížit. Horní hranice pokuty za přestupek spáchaný touto účetní jednotkou současně není stanovena jako částka odpovídající určitému procentu aktiv této účetní jednotky, nýbrž jako konkrétní částka, a to s přihlédnutím k podstatě peněžního účetnictví, kdy bude při rozhodování o výši sankce příhodnější vycházet z konkrétní částky než zjišťovat výši aktiv celkem.

Odstavec 4 obsahuje zvláštní skutkovou podstatu přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, jehož pachatelem je účetní jednotka veřejného sektoru. Na rozdíl od ustanovení odstavců 1 až 3 se však v tomto případě nehovoří o zveřejnění, nýbrž o uveřejnění. Účetní jednotka veřejného sektoru totiž není povinna účetní závěrku zveřejňovat ve veřejném rejstříku bez ohledu na to, zda je ve veřejném rejstříku zapsána, viz § 229 odst. 4, neboť pro účetní jednotky veřejného sektoru platí zvláštní způsob uveřejňování. Účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru se podle § 239 tohoto zákona uveřejňují prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup, a sice na specializovaném informačním portálu Ministerstva financí MONITOR. Účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru jsou Ministerstvu financí předávány prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu a účetní jednotka veřejného sektoru povinnost uveřejnit svou účetní závěrku splní okamžikem jejího předání přímo do centrálního systému účetních informací státu nebo jejího předání vyššímu územnímu samosprávnému celku, pokud účetní jednotka v souladu s § 71 tohoto zákona předává dokumenty a údaje do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím územního samosprávného celku. V písmenech b) a c) se zavádí přestupek specifický pro účetní jednotky veřejného sektoru, a sice neuveřejnění smlouvy o převzetí účetnictví nebo zápisu o převzetí účetnictví. Některé účetní jednotky veřejného sektoru totiž mohou podle § 81 převést svá práva a povinnosti v oblasti účetnictví na jinou účetní jednotku veřejného sektoru, a to právě pomocí smlouvy o převzetí účetnictví nebo zápisu o něm. Podle § 84 odst. 2 má přebírající účetní jednotka povinnost tyto dokumenty uveřejnit.

Přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací se účetní jednotka dopustí tehdy, pokud nemá ve lhůtě stanovené tímto zákonem zveřejněný nebo uveřejněný dokument, který je podle tohoto zákona povinna vyhotovit a zveřejnit nebo uveřejnit.

Účetní jednotka je povinna zveřejnit dokumenty vyjmenované v § 229 odst. 1 a 2 ve veřejném rejstříku, ve kterém je zapsána, a to v obecné lhůtě 12 měsíců od konce účetního období. Tato 12měsíční lhůta se však fakticky omezuje v případě, že daný dokument, který má být zveřejněn, podléhá schválení příslušným orgánem účetní jednotky nebo ověření auditorem. V takovém případě musí být daný dokument zveřejněn v rámci 12 měsíců od konce účetního období a zároveň do 30 dnů od jeho schválení nebo ověření (podle toho, co proběhlo později).

Dokumenty vyjmenované v § 237 odst. 1 je účetní jednotka, která má povinnost zveřejnit zprávu o udržitelnosti, rovněž povinna uveřejnit v jednotném evropském přístupovém místě.

Objektem tohoto přestupku je ochrana možnosti vnějších uživatelů účetních informací seznámit se s účetními informacemi, které jsou podle tohoto zákona obsahem zveřejňovaných a uveřejňovaných dokumentů a které mají být veřejnosti přístupné. Nezveřejněním nebo neuveřejněním příslušných dokumentů tak účetní jednotka vyvolá protiprávní stav odporující cíli účetního výkaznictví formulovanému v § 3 odst. 1 písm. a) tohoto zákona, kterým je poskytovat vnějším uživatelům účetní informace užitečné pro jejich ekonomické rozhodování. Tento protiprávní stav tak vykazuje vyšší míru škodlivosti než jeho samotné vyvolání. Přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací je tedy i s ohledem na výše uvedené přestupkem trvajícím.

Zveřejněním ve smyslu tohoto zákona je zveřejnění ve veřejném rejstříku a provádí se uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je účetní jednotka zapsána. Povinnost příslušný

dokument zveřejnit je však považována za splněnou již okamžikem předání příslušného dokumentu orgánu, který daný veřejný rejstřík vede (např. rejstříkovému soudu).

Uveřejnění v jednotném evropském přístupovém místě se provádí prostřednictvím České národní banky, přičemž povinnost účetní jednotky uveřejnit dokument v jednotném evropském přístupovém místě je splněna okamžikem předání daného dokumentu splňujícího požadavky na metadata podle § 237 odst. 3 České národní banky.

Odpovědnost za tento přestupek tak může vzniknout pouze v důsledku porušení povinnosti zveřejnit nebo uveřejnit ve vztahu k dokumentu, který daná účetní jednotka vyhotovuje. Jinými slovy, účetní jednotka, která nevyhotovuje individuální zprávu vedení, se nedopustí přestupku podle § 240 odst. 1 písm. d) tohoto zákona tím, že tuto zprávu nezveřejní ve veřejném rejstříku. Obdobně pak platí, že přestupku spočívajícího v nezveřejnění příslušného dokumentu ve veřejném rejstříku se nemůže dopustit účetní jednotka, která podle tohoto zákona nemá povinnost ve veřejném rejstříku zveřejňovat z důvodu, že není v žádném veřejném rejstříku zapsána, nebo z důvodu, že je účetní jednotkou veřejného sektoru, která je v případě, že je ve veřejném rejstříku zapsána, na základě tohoto zákona povinností v tomto rejstříku zveřejňovat zproštěna.

Odstavec 5 upravuje výši horní hranice pokuty, kterou lze účetní jednotce za přestupek nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací uložit. Horní hranice pokuty v případě tohoto přestupku obecně odpovídá částce ve výši 0,5 % aktiv celkem. V případě, že je pachatelem tohoto přestupku účetní jednotka veřejného sektoru, odpovídá horní hranice pokuty za tento přestupek částce ve výši 1 % celkových nákladů, maximálně však částce 500 000 Kč. V případě neziskových účetních jednotek používajících peněžní účetnictví lze uložit pokutu do výše 20 000 Kč.

V odstavci 5 se ve vztahu k pokutě používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

Způsob stanovení horní hranice pokuty je určující pro délku promlčecí doby tohoto přestupku. Je-li horní hranice pokuty stanovena jako částka odpovídající určitému procentu aktiv celkem nebo celkových nákladů, uplatní se speciální úprava promlčecí doby podle § 249 tohoto zákona, podle které promlčecí doba činí 3 roky a odpovědnost za tento přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání. V případech, kdy je horní hranice stanovena konkrétní částkou (tj. v případě přestupku spáchaného účetní jednotkou používající peněžní účetnictví), se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, přičemž odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

K § 241

Ustanovení odstavce 1 upravuje skutkovou podstatu nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů. Charakterem se tento přestupek podobá přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací, neboť jeho podstatou je rovněž postižení vyvolání protiprávního stavu spočívajícího ve znemožnění vnějším uživatelům seznámit se s informacemi obsaženými ve zprávě o daních z příjmů a informacemi s ní souvisejícími, které mají být podle tohoto zákona veřejnosti přístupné. I vzhledem k obdobné formulaci skutkové podstaty je proto zřejmé, že i tento přestupek je přestupkem trvajícím.

Subjektem tohoto přestupku může být jak účetní jednotka, tak zahraniční účetní jednotka, které podle tohoto zákona zveřejňují zprávu o daních z příjmů. Tato účetní jednotka a zahraniční

účetní jednotka mají povinnost do 12 měsíců od konce svého účetního období tuto zprávu zveřejnit ve veřejném rejstříku a současně na svých internetových stránkách uveřejnit odkaz na tento veřejný rejstřík společně s oznámením, že nemají povinnost tuto zprávu uveřejnit na svých internetových stránkách. Namísto zprávy o daních z příjmů lze za splnění podmínek stanovených tímto zákonem zveřejnit ve veřejném rejstříku a uveřejnit na internetových stránkách zprávu s informacemi o daních z příjmů, která je v souladu s požadavky tohoto zákona na zprávu o daních z příjmů.

Skutková podstata tohoto přestupku se ve vztahu k účetní jednotce týká pouze odkazu na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna, oznámení o tom, že zprávu o daních z příjmů účetní jednotka není povinna uveřejnit na svých internetových stránkách, a případně zprávy s informacemi o daních z příjmů namísto zprávy o daních z příjmů. Nemá-li účetní jednotka, která vyhotovuje zprávu o daních z příjmů, ve lhůtě 12 měsíců od konce svého účetního období tuto zprávu zveřejněnou ve veřejném rejstříku, dopustí se tím přestupku nezveřejnění a neuveřejnění vykazovaných informací. Zahraniční účetní jednotka se naproti tomu dopustí přestupku nezveřejnění a neuveřejnění zprávy o daních z příjmů nebo informací o daních z příjmů také tehdy, když nemá do 12 měsíců od konce svého účetního období zveřejněnou zprávu o daních z příjmů.

Odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna, oznámení o skutečnosti, že účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka nemají povinnost zprávu o daních z příjmů uveřejnit na internetových stránkách a zpráva s informacemi o daních z příjmů musí být uveřejněny na internetových stránkách účetní jednotky, zahraniční účetní jednotky nebo její pobočky v České republice alespoň po dobu 5 let. Účetní jednotka nebo zahraniční účetní jednotka se proto dopustí tohoto přestupku také tehdy, pokud uvedené dokumenty a informace sice uveřejní, ale neponechá je uveřejněné alespoň po dobu 5 let, tedy pokud kdykoliv v průběhu 5 let od prvního uveřejnění daný dokument nebo informace nejsou na internetových stránkách uveřejněny.

Pojem „zpráva o daních z příjmů“ je v tomto ustanovení používán bez bližší specifikace, a tudíž se dle situace může jednat jak o individuální, tak o konsolidovanou zprávu o daních z příjmů. V návaznosti na to, zda se v daném případě jedná o individuální nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, se uplatní lhůta ke splnění povinnosti 12 měsíců od konce individuálního nebo konsolidačního účetního období.

Za přestupek podle odstavce 1 nebo 2 může být účetní jednotce nebo zahraniční účetní jednotce uložena pokuta do výše 1 000 000 Kč. Vzhledem k tomu, že horní hranice pokuty je stanovena konkrétní částkou, promlčecí doba tohoto přestupku se určí podle obecné právní úpravy, a tudíž bude podle § 30 přestupkového zákona činit 3 roky s tím, že odpovědnost za tento přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 242

Ustanovení § 242 upravuje přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění. Tento přestupek rovněž souvisí s problematikou poskytování účetních informací vnějším uživatelům, avšak v tomto případě není objektem tohoto přestupku ochrana možnosti vnějších uživatelů vůbec se s příslušnými účetními informacemi seznámit, nýbrž ochrana kvality a důvěryhodnosti těchto informací.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek podnikatelská a nezisková účetní jednotka, nikoli účetní jednotka veřejného sektoru. Ve vztahu k dokumentům vyhotovovaným za konsolidační celek nebo skupinu se pak tohoto přestupku může dopustit také účetní jednotka coby mateřská účetní jednotka. Speciálním subjektem tohoto přestupku je opět nezisková účetní jednotka používající peněžní účetnictví, jejíž specifický charakter, velikost a míra podrobnosti účetních informací při použití peněžního účetnictví odůvodňují výraznější snížení horní hranice pokuty za tento přestupek. Vzhledem k podstatě tohoto přestupku však může být jeho pachatelem pouze účetní jednotka, která zveřejňuje nebo uveřejňuje dokumenty, které jsou ověřovány a schvalovány orgánem k tomu příslušným na základě právního předpisu.

Přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací navazuje na povinnost účetní jednotky zveřejňovat (a popř. také uveřejňovat) dokumenty zveřejňované podle tohoto zákona vždy ve znění, v jakém byly ověřeny a schváleny. Ověřením se přitom rozumí jak ověření ve smyslu povinného auditu, tak dobrovolného auditu, nebo ve smyslu ověření zprávy o udržitelnosti. Ověřuje-li účetní jednotka dokumenty, které následně dává k dispozici vnějším uživatelům, vnější uživatelé při svém rozhodování důvodně předpokládají, že tyto informace byly ověřeny auditorem. Důvěra vnějších uživatelů ve správnost a pravdivost informací obsažených v dokumentech, které byly ověřeny, je pak zcela oprávněně vyšší. V případě, že účetní jednotka má zveřejněný nebo uveřejněný dokument v jiném znění, než ve kterém byl ověřen, v zásadě tím uvádí v omyl vnější uživatele, kteří se důvodně domnívají, že se jedná o dokument, který byl patřičným způsobem ověřen. Tito vnější uživatelé pak mohou k danému dokumentu přistupovat s nižší mírou obezřetnosti, a tedy se mohou dopustit rozhodnutí, která by neučinili, pokud by jim bylo známo, že údaje obsažené v daném dokumentu ve skutečnosti ověřeny nebyly. Obdobně lze toto vztáhnout i na problematiku schvalování zveřejňovaných a uveřejňovaných dokumentů, kdy skutečnost, že zveřejněný nebo uveřejněný dokument byl schválen příslušným orgánem účetní jednotky, je pro vnější uživatele indikátorem vyšší důvěryhodnosti daného dokumentu. Naproti tomu případ, kdy je zveřejněn dokument, který dosud nebyl schválen nebo s nímž byl souhlas odepřen, může v některých případech předznamenávat komplikace uvnitř účetní jednotky.

Přestupku zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění se účetní jednotka dopustí, pokud zveřejní ve veřejném rejstříku nebo uveřejní jiným způsobem umožňujícím dálkový přístup (např. na internetových stránkách) účetní závěrku nebo jiný dokument uvedený v odstavcích 1 až 3 ve znění, které neodpovídá znění, které bylo ověřeno nebo schváleno k tomu příslušným orgánem, čímž vyvolá protiprávní stav spočívající ve zpřístupňování údajů, o nichž se vnější uživatelé oprávněně domnívají, že jsou schváleny účetní jednotkou a ověřeny příslušným způsobem, a tento protiprávní stav dále po bližší nespecifikovanou dobu udržuje. Protiprávní stav má přitom účetní jednotka stále pod kontrolou, neboť jej může kdykoliv odstranit nahrazením takto zveřejněného nebo uveřejněného dokumentu dokumentem schváleným a ověřeným. Vzhledem k charakteru tohoto přestupku ve srovnání s ostatními přestupky souvisejícími se zveřejňováním a uveřejňováním dokumentů podle tohoto zákona a k formulaci skutkové podstaty tohoto přestupku je zřejmé, že i v tomto případě se jedná o přestupek trvající.

Za přestupek zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací lze podle odstavce 4 uložit pokutu, jejíž horní hranice je stanovena jako částka odpovídající 3 % aktiv celkem. Na základě ustanovení § 249 tohoto zákona pak promlčecí doba v těchto případech činí 3 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 5 let od spáchání přestupku. V případě účetní jednotky používající peněžní účetnictví je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou

80 000 Kč, a tedy se uplatní obecná úprava promlčecí doby podle § 30 přestupkového zákona, která činí 1 rok s tím, že odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v odstavci 4 rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 243

Ustanovení upravuje skutkovou podstatu přestupku zkreslování vykazovaných informací. Tento přestupek se rovněž týká problematiky zpřístupňování informací vnějším uživatelům a obdobně jako u přestupku zveřejnění a uveřejnění vykazovaných informací v jiném znění je smyslem tohoto přestupku chránit správnost a důvěryhodnost informací, na základě nichž vnější uživatelé činí svá rozhodnutí.

Tento přestupek lze považovat za nejzávažnější z přestupků v oblasti účetnictví. V případě přestupků spočívajících v nezveřejnění nebo neuveřejnění určitého dokumentu, tedy odepření určitých informací, sice nejsou vnějším uživatelům dané informace vůbec k dispozici, nicméně absenci relevantních informací lze považovat za poměrně přehlednou, neboť umožňuje vnějším uživatelům se této situaci přizpůsobit a vyvodit z ní odpovídající závěry (např. na základě neschopnosti posoudit finanční situaci a výkonnost potenciálního obchodního partnera z důvodu, že nezveřejnil svou účetní závěrku, s tímto subjektem vnější uživatel nenaváže obchodní vztahy). V případě, že ale dojde ke zveřejnění nebo uveřejnění (popř. přímému poskytnutí) účetní závěrky vnějšimu uživateli, bude vnější uživatel činit svá rozhodnutí na základě informací získaných z této účetní závěrky a bude předpokládat, že se jedná o informace správné, úplné a pravdivé, neboť zpravidla nemá prostředky pro to, aby si kvalitu poskytovaných informací sám ověřil. Z tohoto důvodu je z hlediska společenské škodlivosti situace, kdy je vnějším uživatelům dána k dispozici účetní závěrka, která nenaplnuje věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace, považována za nejzávažnější.

Přestupek zkreslování vykazovaných informací se, na rozdíl od ostatních přestupků v oblasti účetnictví, týká toliko účetní závěrky, a nikoliv dalších dokumentů vyhotovovaných a zveřejňovaných podle tohoto zákona. Vzhledem k vysoké závažnosti tohoto přestupku je žádoucí postihovat zpřístupnění toliko účetní závěrky obsahující nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace, neboť účetní závěrka je pro ekonomické rozhodování vnějších uživatelů klíčovým dokumentem, jehož pravdivost a správnost je proto rozhodující. Účetní závěrka, která obsahuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace současně nepodává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změn finanční situace účetní jednotky, jelikož o věrné a poctivé zobrazení může jít pouze tehdy, je-li zobrazení dopadů transakcí a událostí na finanční situaci a výkonnost účetní jednotky věrohodné, tedy úplné, správné a neutrální.

Objektivní skutková podstata tohoto přestupku může být naplněna dvojím způsobem. Podle písmene a) se účetní jednotka dopustí přestupku, pokud má ve veřejném rejstříku zveřejněnou nebo jiným způsobem umožňujícím dálkový přístup uveřejněnou účetní závěrku, která po kvalitativní stránce vykazuje kvalifikovanou míru zkreslení, resp. nepravdivosti nebo neúplnosti. Podle písmene b) se účetní jednotka dopustí přestupku, pokud takovou účetní závěrku vnějšimu uživateli napřímo poskytne. Pojmem „poskytnout“ se v tomto kontextu rozumí jakýmkoliv způsobem odlišným od zveřejnění nebo uveřejnění dát k dispozici přímo

konkrétnímu vnějšímu uživateli (např. konkrétnímu obchodnímu partnerovi za účelem uzavření smlouvy, úvěrové instituci za účelem získání úvěru apod.).

Pro naplnění skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací je podstatné, zda jsou zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele k jeho újmě. Pro naplnění skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací tedy nepostačí pouze skutečnost, že řádná účetní závěrka v obecné rovině obsahuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace, ale jedná se o kvalifikovanou situaci, kdy daná účetní závěrka obsahuje nesprávné, neúplné nebo jinak zkreslené účetní informace nikoliv marginálního charakteru, nýbrž takové, které mohou zapříčinit zásadní změnu v chování vnějšího uživatele s negativními důsledky pro tohoto uživatele. Z hlediska následku se přitom jedná o přestupek ohrožovací, tedy pro vznik odpovědnosti účetní jednotky postačí pouze existence nebezpečí vzniku následku v podobě zásadního ovlivnění rozhodnutí vnějšího uživatele k jeho újmě. Není tedy rozhodné, zda vnějšímu uživateli újma skutečně vznikla, či nikoliv. Újmou, která vnějšímu uživateli může vzniknout, se zde rozumí jak nemajetková újma, tak škoda (tj. skutečná škoda i ušlý zisk). Pro náhradu újmy se použijí obecná pravidla podle občanského zákoníku.

Z formulace skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací vyplývá, že trvajícím přestupkem je pouze přestupek podle písmene a), tedy přestupek spojený se zveřejňováním a uveřejňováním, neboť v tomto případě účetní jednotka dává zveřejněním nebo uveřejněním svou účetní závěrku k dispozici blíže neurčenému okruhu vnějších uživatelů a tento protiprávní stav trvá do té doby, než účetní jednotka zveřejněnou nebo uveřejněnou účetní závěrku odstraní.

Přestupek podle písmene b) není trvajícím přestupkem, neboť spočívá v jednorázovém poskytnutí účetní závěrky určitému omezenému okruhu vnějších uživatelů, kdy nedochází k vyvolání protiprávního stavu, který by účetní jednotka dále udržovala, neboť již nebude pod její kontrolou. Poskytnutím se účetní závěrka dostane mimo sféru dispozice účetní jednotky, která tak nakládání s ní již dále neovlivní. To z hlediska určení okamžiku spáchání tohoto přestupku znamená, že okamžikem spáchání přestupku zkreslování vykazovaných informací je ten okamžik, kdy byla závadná účetní závěrka poskytnuta vnějšímu uživateli.

Z důvodu vysoké společenské závažnosti uvedeného jednání je v tomto případě možný také vznik odpovědnosti za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku. Jde o trestný čin spočívající v ohrožení majetkových práv jiného nebo ohrožení včasného a řádného vyměření daně v důsledku uvádění nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů v účetnictví. Bude proto vždy záležet na míře společenské závažnosti konkrétního případu, zda bude daná účetní jednotka nebo mateřská entita odpovědná za přestupek, nebo za trestný čin, jelikož v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe bude trestní odpovědnost dovozována jen v těch případech, kdy by nepostačovalo uplatnění odpovědnosti za přestupek podle zákona o účetnictví. Předpokládá se, že v tomto směru bude navázána spolupráce správních orgánů příslušných k vedení řízení o účetních přestupcích a orgánů činných v trestním řízení za účelem vzájemného předávání informací.

Odstavec 5 upravuje dvě horní hranice pokuty, kterou lze za přestupek zkreslování vykazovaných informací uložit. V případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru je horní hranice pokuty vyjádřena procentem aktiv celkem nebo celkových nákladů do výše maximální částky. V případě neziskových účetních jednotek, které používají peněžní účetnictví, je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou.

Pokutu podle základní horní hranice podle odstavce 5 lze za tento přestupek uložit v případě, že byl přestupek spáchán toliko naplněním skutkové podstaty podle odstavců 1 až 4. Pokud ale

naplněním skutkové podstaty podle odstavců 1 až 4 účetní jednotka zároveň získá majetkový prospěch, pokuta musí být ukládána vždy podle zvýšené horní hranice. Zmíněný prospěch může být různého charakteru, tedy jak majetkového, tak nemajetkového (např. získání konkurenční výhody). Nemusí přitom dojít výlučně k obohacení ve sféře dané účetní jednotky nebo mateřské entity, ale je postihováno i obohacení jakékoli jiné osoby. Touto jinou osobou může být jak jiná účetní jednotka (např. v případě podnikatelského seskupení), tak jakákoliv jiná osoba (např. člen statutárního orgánu účetní jednotky, která je právnickou osobou).

V případě přestupku zkreslování vykazovaných informací se uplatní zvláštní promlčecí doba, která je, na rozdíl od ostatních přestupků v oblasti účetnictví, stanovena bez ohledu na výši nebo způsob stanovení horní hranice pokuty. Promlčecí doba podle § 249 činí 4 roky s tím, že odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 10 let od jeho spáchání. Zjištění, že byl spáchán přestupek zkreslování vykazovaných informací, je podmíněno poměrně náročnou prověřovací fází, kdy bude účetnictví dotčené účetní jednotky podrobena kontrole, která umožní posoudit, zda informace vykazované v účetní závěrce nejsou neúplné, nesprávné nebo zkreslené. Takto stanovená délka promlčecí doby by měla poskytovat dostatečně dlouhý časový úsek jak pro provedení standardní kontrolní činnosti příslušnými správními orgány, tak pro eventuální zahájení i dokončení přestupkového řízení.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci, stejně jako v případě předchozích přestupků, používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 244

Ustanovení upravuje přestupek neověření vykazovaných informací. Smyslem tohoto přestupku je postihnout porušení povinnosti účetní jednotky nechat některé dokumenty podle tohoto zákona ověřit auditorem.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek pouze podnikatelská nebo nezisková účetní jednotka. Speciálním subjektem ve vztahu k dokumentům vyhotovovaným za konsolidační celek nebo za skupinu je také účetní jednotka v postavení mateřské účetní jednotky. Z povahy věci se však tohoto přestupku může dopustit pouze účetní jednotka, která má na základě tohoto zákona povinnost daný dokument nechat ověřit auditorem. Z tohoto důvodu se přestupku neověření vykazovaných informací nemůže dopustit účetní jednotka veřejného sektoru, které tento zákon takovou povinnost neukládá.

Objektivní stránka přestupku neověření vykazovaných informací spočívá v porušení povinnosti uložené tímto zákonem mít příslušný dokument ověřený auditorem. Pokud tedy povinnost mít určitý dokument ověřený auditorem vznikne na základě jiného zákona, odpovědnost za přestupek neověření vykazovaných informací nevzniká. Na základě tohoto zákona mají obecně velké a střední účetní jednotky a účetní jednotky, které jakožto mateřské účetní jednotky sestavují konsolidovanou účetní závěrku, povinnost auditu. Povinnost auditu se přitom vztahuje na každou jejich řádnou účetní závěrku a rovněž na mezitímní účetní závěrku, která byla sestavena na základě zákona (nikoliv na základě dobrovolného rozhodnutí účetní jednotky) a jednorázově (tj. nejedná se o účetní závěrky, které se na základě jiného zákona sestavují například pololetně).

Nicméně i účetní jednotce, které se výše uvedená obecná povinnost auditu netýká, může povinnost auditu na základě tohoto zákona vzniknout. Jedná se o případy přeměn, kdy při přeměně, které se účastní alespoň jedna účetní jednotka, která má povinný audit účetní závěrky (ať již na základě zákona, nebo na základě smlouvy podle zákona o auditorech nebo na základě

svého zakladatelského právního jednání či stanov), vznikne povinnost auditu účetní závěrky sestavené ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den všem zúčastněným účetním jednotkám. Obdobná povinnost se týká také zahajovací rozvahy sestavené při přeměně k rozhodnému dni přeměny. Tímto způsobem může vzniknout povinnost auditu účetní závěrky i účetním jednotkám, které používají peněžní účetnictví, a které tudíž obecně povinnost auditu účetní závěrky na základě tohoto zákona nemají.

S povinností auditu účetní závěrky je pak na základě tohoto zákona neoddělitelně spjata povinnost mít auditorem ověřenou také zprávu vedení, kdy každá účetní jednotka, která má povinnost auditu účetní závěrky (ať již na základě tohoto, nebo jiného zákona), musí mít podle § 227 i svou zprávu vedení ověřenou auditorem. Ověření podléhá rovněž zpráva o udržitelnosti, a to bez ohledu na to, zda je součástí zprávy vedení.

Na rozdíl od přestupků uvedených v předchozích ustanoveních se v tomto případě nejedná o trvalý přestupek, protože skutečnost, zda byly účetní závěrka či jiný dokument ověřeny, je podstatná při jejich vyhotovení a zveřejnění a postupně relevance této skutečnosti klesá. Nadto v některých případech už nemusí být ani zpětně zjištěné, zda by audit proveden.

Horní hranice pokuty za tento přestupek je ve vztahu k podnikatelským a neziskovým účetním jednotkám stanovena jako částka odpovídající procentu aktiv celkem. Její výše byla určena s ohledem k tomu, aby výše udělené pokuty v případě porušení povinnosti auditu převýšila částku, kterou by účetní jednotka zaplatila za audit, tedy aby pro ni nebylo výhodnější auditu se vyhnout a raději zaplatit pokutu za přestupek.

Podle § 249 tohoto zákona promlčecí doba tohoto přestupku činí 3 roky s tím, že odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání. V případě neziskových účetních jednotek je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou, protože se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, a odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

K § 245

Ustanovení upravuje přestupek proti vedení účetnictví. Tento přestupek se netýká problematiky zveřejňování a uveřejňování vykazovaných informací, nýbrž postihuje porušení povinnosti týkající se vedení účetnictví, a sice povinnosti vést účetnictví průkazně.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek každá účetní jednotka, tedy podnikatelská, nezisková i účetní jednotka veřejného sektoru. Subjektem tohoto přestupku naopak nemůže být účetní jednotka z titulu mateřské účetní jednotky, neboť konsolidace se týká toliko oblasti výkaznictví, nikoliv oblasti vedení účetnictví a mateřská účetní jednotka tak ve vztahu k vedení účetnictví nemá povinnosti, které by mohla porušit.

Objektivní stránku tohoto přestupku účetní jednotka naplní tím, že nevede účetnictví průkazně, tedy její účetní záznamy nejsou autentické nebo není zachována jejich integrita, účetní systém není vnitřně konzistentní nebo v něm není zabezpečena účetní stopa nebo není provedena inventarizace. Tímto přestupkem je chráněno toliko vedení účetnictví průkazně, jelikož průkaznost je nejdůležitějším aspektem vedení účetnictví a přímo ovlivňuje kvalitu celého účetnictví a účetních informací z něj vyplývajících. Vzhledem k tomu, že pro průkazně vedené účetnictví je v souladu s § 165 tohoto zákona nezbytné kumulativní splnění všech těchto dílčích povinností, k naplnění skutkové podstaty tohoto přestupku postačí porušení alespoň jedné z nich.

Horní hranice pokuty, kterou lze za přestupek proti vedení účetnictví uložit, je v případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru stanovena procentem aktiv celkem nebo celkových nákladů. Z toho vyplývá, že promlčecí doba

bude podle § 249 tohoto zákona činit 3 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději za 5 let od jeho spáchání. V případě neziskových účetních jednotek, které používají peněžní účetnictví, je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou, pročež se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v odstavci 4 rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 246

Ustanovení § 246 upravuje skutkovou podstatu přestupku proti vykazování účetních a neúčetních informací, který se dotýká jak oblasti vykazování účetních informací v účetní závěrce, tak oblasti vykazování dalších informací mimo účetní závěrku.

Subjektem tohoto přestupku může být z hlediska druhu účetních jednotek každá účetní jednotka, tedy podnikatelská, nezisková i účetní jednotka veřejného sektoru. Speciálním subjektem je rovněž účetní jednotka v postavení mateřské účetní jednotky ve vztahu ke konsolidované účetní závěrce a konsolidovaným zprávám sestavovaným za konsolidační celek nebo za skupinu.

V oblasti vykazování informací v účetní závěrce se účetní jednotka dopustí tohoto přestupku tehdy, pokud účetní závěrku vůbec nesestaví. Na základě tohoto zákona vzniká všem účetním jednotkám povinnost sestavit řádnou individuální účetní závěrku, mateřským účetním jednotkám pak, s určitými výjimkami, povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Co se týče mezitímní účetní závěrky, vzniká účetní jednotce na základě tohoto zákona povinnost ji sestavit pouze v případě přeměny, a to ke dni bezprostředně předcházejícímu rozhodný den nebo den, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Obdobně také při přeměně vzniká účetní jednotce povinnost sestavit zahajovací rozvahu, jejímž porušením rovněž naplní skutkovou podstatu tohoto přestupku.

V souvislosti s vykazováním informací mimo účetní závěrku se účetní jednotka dopustí přestupku tehdy, pokud nevyhotoví některou ze zpráv podle části jedenácté tohoto zákona, kterou je na základě tohoto zákona povinna vyhotovit. Účetní jednotka veřejného sektoru se tohoto přestupku v souvislosti s vykazováním informací mimo účetní závěrku dopustit nemůže, neboť na základě tohoto zákona jí povinnost vyhotovovat žádnou ze zpráv podle části jedenácté tohoto zákona nevzniká.

V případě, že účetní jednotka zveřejňuje dokumenty podle tohoto zákona ve veřejném rejstříku, není lhůta pro sestavení účetní závěrky a vyhotovení příslušných zpráv podle tohoto zákona stanovena. Povinnost sestavit nebo vyhotovit příslušný dokument v určitém časovém horizontu implicitně vyplývá ze lhůty pro zveřejnění nebo uveřejnění předmětného dokumentu, neboť tuto povinnost nelze splnit, aniž by byl daný dokument nejdříve vyhotoven. V případě účetních jednotek, které ve veřejném rejstříku nezveřejňují, a tedy pro zveřejnění jimi vyhotovovaných dokumentů není žádná lhůta stanovena, je rozhodující lhůta stanovená v § 229 tohoto zákona přímo pro sestavení nebo vyhotovení příslušných dokumentů, která je obdobná lhůtě pro zveřejnění daných dokumentů. Přestupku proti vykazování účetních a neúčetních informací se tak účetní jednotka dopustí tehdy, když svou povinnost sestavit účetní závěrku nebo vyhotovit zprávu podle tohoto zákona nesplní ve stanovené lhůtě.

Přestupek proti vykazování účetních a neúčetních informací je vnímán jako závažnější než přestupek nezveřejnění vykazovaných informací, což dokládá i výše horní hranice pokut, které lze za tyto přestupky uložit. Na rozdíl od přestupku nezveřejnění vykazovaných informací, který spočívá v „pouhém“ nezveřejnění příslušného dokumentu, který ale ve skutečnosti byl účetní jednotkou vyhotoven, tento přestupek spočívá v úplném zanedbání povinnosti daný dokument vyhotovit. Zatímco v případě pouhého nezveřejnění daného dokumentu účetní jednotkou může vnější uživatel využít jiných možností, jak daný dokument získat (např. výslovně požádat účetní jednotku o jeho poskytnutí), jestliže účetní jednotka nevyhotoví daný dokument vůbec, znamená to, že informace, které by měly být v daném dokumentu obsaženy, jsou pro vnějšího uživatele zcela nedostupné. Vznik odpovědnosti za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací je pak pouze logickým projevem porušení základní povinnosti příslušný dokument vyhotovit, neboť nelze zveřejnit neexistující dokument.

Horní hranice pokuty, kterou lze za přestupek proti vykazování účetních a neúčetních informací uložit, je v případě podnikatelských a neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru stanovena procentem aktiv celkem nebo celkových nákladů. Z toho vyplývá, že promlčecí doba bude podle § 249 tohoto zákona činit 3 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději za 5 let od jeho spáchání. V případě neziskových účetních jednotek, které používají peněžní účetnictví, je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou, protože se uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 1 rok, a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v odstavci 5 rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 247

Ustanovení § 247 upravuje skutkovou podstatu přestupku proti informační povinnosti o udržitelnosti. Informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti se týkají nejen účetní jednotky jako takové, ale rovněž jejich zaměstnanců, protože by její vyhotovování mělo probíhat v souladu s právem zaměstnanců na informace. Z tohoto důvodu se v § 211 odst. 3 ohledně informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti ukládá účetním jednotkám vůči zaměstnancům informační povinnost. Cílem informační povinnosti vůči zaměstnancům v souvislosti se zprávou o udržitelnosti nicméně je nejen zaměstnance s příslušnými informacemi seznámit, ale také jim umožnit vyjádřit jejich názor. Aby mohlo být tohoto cíle dosaženo, je nutné informační povinnost splnit v takové době a takovým způsobem, který to umožňuje.

Informační povinnosti se týká pouze některých podnikatelských účetních jednotek, a sice účetní jednotky, která má povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, a mateřské účetní jednotky, která má povinnost vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti s tím, že případná výjimka z povinnosti vyhotovovat příslušnou zprávu o udržitelnosti danou účetní jednotku nebo mateřskou účetní jednotku nezprošťuje informační povinnosti vůči jejím zaměstnancům. Jinými slovy, informační povinnost v souvislosti se zprávou o udržitelnosti vůči svým zaměstnancům plní účetní jednotka a mateřská účetní jednotka, kterých se týká povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti, a to i v případě, že na základě výjimky zprávu o udržitelnosti fakticky nevyhotovují. Subjektem tohoto přestupku je nicméně pouze účetní jednotka, a nikoliv mateřská účetní jednotka, neboť informační povinnost se vztahuje vždy k vlastním zaměstnancům dané mateřské účetní jednotky, nikoliv zaměstnanců jejích dceřiných účetních jednotek, vůči kterým tuto povinnost plní samy dceřiné účetní jednotky. Pro účely

sankce tedy není relevantní, zda účetní jednotka, která informační povinnost nesplnila, byla v postavení mateřské účetní jednotky.

Povinnost informovat zaměstnance o informacích uváděných ve zprávě o udržitelnosti se vztahuje k relevantním informacím uváděným v individuální zprávě o udržitelnosti a prostředkům pro získávání a ověření informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti a spočívá v (i) informování zástupců zaměstnanců o těchto informacích a prostředcích, (ii) projednání těchto informací a prostředků se zástupci zaměstnanců a (iii) předání stanoviska zástupců zaměstnanců k těmto informacím a prostředkům kontrolním orgánům účetní jednotky. Tyto dílčí úkony přitom musí být provedeny před vyhotovením zprávy o udržitelnosti, aby bylo možné případné závěry vzešlé z tohoto procesu ve zprávě o udržitelnosti reflektovat. Přestupku proti informační povinnosti o udržitelnosti se tak dopustí účetní jednotka, která ve lhůtě pro vyhotovení individuální zprávy o udržitelnosti neprovedla všechny výše uvedené dílčí úkony nutné pro splnění informační povinnosti.

Vzhledem k povaze a smyslu informační povinnosti není přestupek proti informační povinnosti o udržitelnosti přestupkem trvajícím, neboť společenská škodlivost tohoto přestupku v čase klesá a protiprávní stav způsobený porušením informační povinnosti nelze ze strany účetní jednotky odstranit jejím dodatečným splněním po vyhotovení zprávy o udržitelnosti. Nesplnění informační povinnosti příslušným způsobem a ve stanovém čase fakticky znamená nemožnost zaměstnanců (resp. jejich zástupců) informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti s účetní jednotkou projednat a ve zprávě o udržitelnosti reflektovat zjištění, která by mohla být na základě tohoto projednání učiněna.

Za přestupek proti informační povinnosti o udržitelnosti lze uložit pokutu do 100 000 Kč. Vzhledem k tomu, že horní hranice pokuty je vyjádřena pevnou částkou, uplatní obecná úprava promlčecí doby, která podle § 30 přestupkového zákona činí 3 roky, a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci rovněž používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 přestupkového zákona, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle přestupkového zákona. Podle § 36 přestupkového zákona však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 248

Subjektem tohoto přestupku může být pouze subjekt konsolidace státu, a to nesplněním povinností uložených zákonem o účetnictví tím, že řádně a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) nepředá do centrálního systému účetních informací státu příslušné účetní dokumenty nebo údaje pro potřeby státu nebo pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky, případně tuto povinnost nesplní řádně - tj. účetní dokumenty a údaje neposkytne vůbec nebo neposkytne ve stanoveném rozsahu, stanoveným způsobem, nebo poskytnuté podklady nejsou úplné a správné. K tomu je nutno uvést, že nesplnění uvedené povinnosti ze strany subjektu konsolidace státu bez dalšího nezakládá odpovědnost za přestupek, a to vzhledem k relativně nízkému stupni společenské závažnosti takového opomenutí. V případě, že subjekt konsolidace státu řádně a včas svoji povinnost nesplní, bude nejprve Ministerstvem financí vyzván ke zjednání nápravy ve lhůtě 15 pracovních dnů. Teprve řádné nepředání předmětných účetních dokumentů nebo údajů ve lhůtě stanovené zmíněnou výzvou je přestupkem neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky.

Přestupky vztahující se k porušení povinnosti v oblasti předávání údajů do centrálního systému účetních informací státu podle jiných právních předpisů (např. podle zákona č. 25/2017 Sb.,

o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí, ve znění pozdějších předpisů) jsou řešeny a postihovány za obdobných podmínek, a tudíž i v případě navrhované právní úpravy bylo zvoleno odpovídající řešení tak, aby v této oblasti nedocházelo k neodůvodněným rozdílům. S ohledem na specifický charakter těchto přestupků a omezený okruh pachatelů je rovněž nežádoucí, aby bylo v každém případě takového pochybení zahájeno přestupkové řízení, které by představovalo neúměrnou administrativní zátěž.

K řízení o přestupku neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky je z důvodu větší efektivity a hospodárnosti příslušné Ministerstvo financí.

Ustanovení postihuje situaci, kdy účetní jednotka veřejného sektoru předávající účetní dokumenty a údaje nikoliv přímo do centrálního systému účetních informací státu, ale prostřednictvím kraje, nepředá včas kraji příslušné účetní dokumenty či údaje. V takovém případě je postup obdobný jako u ostatních subjektů konsolidace státu, k nápravě však tuto účetní jednotku vyzve příslušný vyšší územní samosprávný celek. I v tomto případě je přestupek spáchán teprve okamžikem nesplnění součinnosti ve lhůtě ke zjednání nápravy.

Ustanovení postihuje situaci, kdy vyšší územní samosprávný celek v případě, kdy rozhodl o předávání účetních dokumentů a údajů účetních jednotek veřejného sektoru na svém území svým prostřednictvím, tyto účetní dokumenty nebo údaje nepředá ve stanoveném termínu. I zde se uplatní výzva ke zjednání nápravy.

Subjektem přestupku podle odstavce 4 může být pouze ten subjekt konsolidace státu, který je spravující jednotkou. Objektivní stránku skutkové podstaty tohoto přestupku naplní spravující jednotka tak, že ve lhůtě ke zjednání nápravy řádně a včas nesplní povinnost poskytnout Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu subjektů konsolidace státu.

Porušení povinnosti řádně a včas oznámit příslušným účetním jednotkám, že byly uvedeny ve výčtu subjektů konsolidace státu, nezakládá odpovědnost za přestupek, neboť v tomto případě předmětné protiprávní jednání nenaplnňuje kritérium společenské závažnosti natolik, aby mohlo být označeno za přestupek. Splnění této povinnosti proto bude zajištěno jinými prostředky.

Odstavec 5 stanoví horní hranici pokuty, kterou lze uložit subjektu konsolidace státu (mezi které patří i spravující jednotka), který se dopustí přestupku neposkytnutí účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby státu a pro konsolidované výkaznictví České republiky. Ve vztahu k pokutě se zde používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Podle § 36 zákona o přestupcích však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K hlavě II – Společná ustanovení o přestupcích v oblasti účetnictví

K § 249

Ustanovení upravuje zvláštní délku promlčecí doby pro některé případy přestupků v oblasti účetnictví a představuje tak *lex specialis* vůči § 30 a násl. přestupkového zákona.

Dosavadní zákon o účetnictví speciální promlčecí dobu pro účetní přestupky nestanoví, a tudíž na základě subsidiarity dochází k aplikaci obecné úpravy promlčecí doby v zákoně o přestupcích s tím, že určení délky promlčecí doby, která činí 1 rok nebo 3 roky, je závislé na horní hranici sazby pokuty, kterou zákon za účetní přestupek uloží. Horní hranice pokut za účetní přestupky jsou nicméně v dosavadní právní úpravě konstruovány pomocí procentuální částky z čisté hodnoty aktiv účetní jednotky (tedy nikoliv jako pevné částky). V důsledku absence pevné horní hranice pokuty, která má determinovat délku promlčecí lhůty, tak nebylo

zcela zřejmé, jak délku promlčecí doby za účetní přestupky stanovit. Výkladem Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 25. září 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76) bylo dovozeno, že v takovém případě se uplatní promlčecí doba v délce 1 rok, a to bez ohledu na to, jaká horní hranice pokuty byla správním orgánem vypočtena v závislosti na majetkových poměrech účetní jednotky. Situace, kdy základní promlčecí doba trvá pouze 1 rok a maximální promlčecí doba 3 roky, je však pro správní orgán jak z hlediska samotného zjištění skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán přestupek, tak z hlediska zahájení a provedení přestupkového řízení a uložení sankce nepostačující. Z pohledu správních orgánů příslušných k projednávání účetních přestupků znamená tento stav faktickou nemožnost pokuty za účetní přestupky kvalifikovaně ukládat, což je stav zjevně nežádoucí.

Vzhledem k tomu, že obecně bylo při stanovení horní hranice pokuty za přestupky v oblasti účetnictví setrváno u jejího procentuálního vyjádření, které umožňuje přilehavěji reflektovat skutečné poměry účetní jednotky, obsahuje navrhované ustanovení pro tyto případy zvláštní úpravu promlčecí doby. Je-li horní hranice pokuty stanovena jako částka odpovídající procentu z výše aktiv celkem nebo celkových nákladů (jako je tomu v případě většiny přestupků podnikatelských a neziskových účetních jednotek, s výjimkou účetních jednotek používajících peněžní účetnictví, a u účetních jednotek veřejného sektoru), promlčecí doba daného přestupku činit vždy 3 roky s tím, že odpovědnost za tento přestupek zanikne nejpozději 5 let od jeho spáchání.

Výjimku z výše uvedeného představuje promlčecí doba přestupku zkreslování vykazovaných informací, u kterého promlčecí doba činí vždy 4 roky a odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději za 10 let od jeho spáchání, bez ohledu na způsob stanovení horní hranice pokuty. Důvodem pro delší promlčecí dobu v případě tohoto přestupku je nejen vysoká míra jeho společenské škodlivosti, ale rovněž jeho povaha. Předpokladem zjištění, že došlo ke spáchání tohoto přestupku, je provedení důkladné kontroly účetnictví dotčené účetní jednotky tak, aby mohl být učiněn závěr, zda nejsou informace obsažené v účetní závěrce neúplné, nesprávné nebo zkreslené. Takto stanovená délka promlčecí doby by měla poskytovat dostatečně dlouhý časový úsek jak pro provedení standardní kontrolní činnosti příslušnými správními orgány, tak pro eventuální zahájení i dokončení přestupkového řízení.

V případech, kdy je horní hranice pokuty stanovena konkrétní částkou (tj. v případě přestupků spáchaných neziskovou účetní jednotkou používající peněžní účetnictví a přestupků týkajících se zprávy o daních z příjmů), se uplatní obecná právní úprava promlčecí doby podle přestupkového zákona.

Navrhovaným ustanovením není dotčena úprava běhu, přerušení a stavění promlčecí doby podle přestupkového zákona. V odstavci 3 se pro posílení právní jistoty stanoví, že doba, po kterou trvá některá skutečnost stavící běh promlčecí doby podle § 32 odst. 1 přestupkového zákona, se do maximální délky promlčecí doby nezapočítává, čímž se potvrzuje ustanovení § 32 odst. 3 přestupkového zákona.

Z hlediska počátku běhu promlčecí doby se rovněž uplatní obecná právní úprava přestupkového zákona. Je však nutné zohlednit, že některé přestupky podle tohoto zákona jsou přestupky trvajících, a tedy jejich promlčecí doba počne v souladu s § 31 odst. 2 písm. c) přestupkového zákona běžet dnem následujícím po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu. Odstranění protiprávního stavu může být v případě přestupků souvisejících se zveřejňováním a uveřejňováním dokumentů podle tohoto zákona provedeno například dodatečným zveřejněním nebo uveřejněním příslušného dokumentu, který do té doby v rozporu s tímto zákonem nebyl zveřejněn nebo uveřejněn, nebo odstraněním či nahrazením zveřejněné (popř. uveřejněné) účetní závěrky, která obsahuje neúplné, nesprávné nebo zkreslené informace, které jsou

způsobilé ovlivnit rozhodnutí vnějších uživatelů k jejich újmě. Trvá-li protiprávní stav i po zahájení řízení o daném přestupku, promlčecí doba ve vztahu k danému skutku počne běžet až oznámením zahájení řízení o přestupku osobě podezřelé z jeho spáchání.

V případě přestupků podle tohoto zákona, které nejsou přestupky trvajícimi, začne v souladu s § 31 odst. 1 přestupkového zákona promlčecí doba běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku, kterým je den, kdy bylo ukončeno jednání naplňující skutkovou podstatu přestupku.

K § 250

Horní hranice pokuty za přestupky podle tohoto zákona je ve většině případů stanovena jako částka odpovídající určitému procentu aktiv celkem podnikatelské nebo neziskové účetní jednotky s výjimkou neziskové účetní jednotky používající peněžní účetnictví. V případě, že se jedná o přestupek spáchaný účetní jednotkou, která je mateřskou účetní jednotkou, ve vztahu ke konsolidovanému výkaznictví, odpovídá horní hranice pokuty částce ve výši určitého procenta aktiv celkem konsolidačního celku. Výše aktiv celkem je také jedním z kritérií posuzovaných pro účely kategorizace účetní jednotky nebo konsolidačního celku a pojem „aktiva celkem“ je vymezen v § 88 tohoto zákona jako úhrn účetní hodnoty aktiv zjištěný z rozvahy.

Vzhledem k tomu, že přestupky podle tohoto zákona budou zpravidla sankcionovány s delším časovým odstupem i několika účetních období a některé přestupky jsou podle tohoto zákona přestupky trvajícimi, pročež mohou být sankcionovány opakovaně (je-li protiprávní stav udržován), je pro uložení sankce rozhodující, jaká výše aktiv celkem je v daném případě relevantní. Obdobně jako v případě § 252 by se mělo vždy vycházet ze stavu platného v období, k němuž se daný přestupek váže. Stejně jako jsou druh účetní jednotky a skutečnost, zda účetní jednotka je, nebo není mateřskou účetní jednotkou nebo zda používá peněžní účetnictví, posuzovány ke konci účetního období, ke kterému se přestupek váže, měla by být pro uložení sankce relevantní výše aktiv celkem vykázaná za účetní období, ke kterému se přestupek váže, tj. za účetní období, za které se buď vyhotovoval dokument, kterého se přestupek týká, nebo ke kterému se vztahuje porušená povinnost, pokud jde o přestupek spočívající v nevedení účetnictví průkazně. V případě absence tohoto ustanovení by mohlo docházet k tomu, že v okamžiku ukládání sankce nebude známa výše aktiv celkem za aktuální účetní období (neboť toto stále probíhá) ani za bezprostředně předcházející účetní období (protože účetní závěrka například ještě nebyla sestavena), čímž by vznikala nejistota ohledně toho, z jaké výše aktiv celkem (za které účetní období) se má vycházet, popř. zda má být zjišťována kvalifikovaným odhadem.

Nikoliv ve všech případech však bude možné výši aktiv celkem zjistit, a to například z důvodu, že účetní jednotka vůbec nesestavila účetní závěrku za účetní období, ke kterému se přestupek vztahuje, nebo výše aktiv celkem uvedená v účetní závěrce neodpovídá skutečnosti, neboť je zkreslená či nesprávná. Ustanovení odstavců 2 a 3 upravují postup pro případ, kdy nelze pro účely určení horní hranice pokuty za přestupek podle tohoto zákona skutečnou výši aktiv celkem zjistit. Tato ustanovení jsou obdobou § 251 odst. 2 a 3, které analogicky upravují postup určení celkových nákladů.

Primárním způsobem zjištění výše aktiv celkem je samozřejmě z účetní závěrky dané účetní jednotky sestavené za účetní období, ke kterému se přestupek vztahuje. Nelze-li však postupovat tímto způsobem, použije se pro určení výše aktiv celkem kvalifikovaný odhad podle odstavce 3. V rámci tohoto kvalifikovaného odhadu správní orgán při určení výše aktiv celkem vychází především ze svých poznatků o dané účetní jednotce v porovnání s jinými srovnatelnými účetními jednotkami. Účetní jednotka by měla být srovnatelná zejména z hlediska velikosti, předmětu její činnosti, prostředí, ve kterém tuto činnost vyvíjí, apod.

Uvedená hlediska, na základě nichž se provádí kvalifikovaný odhad, jsou pouze demonstrativní a příslušný správní orgán tedy může vycházet z jakýchkoliv dalších informací, propočtů či statistik, které má k dispozici a které jsou způsobilé poskytnout relevantní informace pro určení skutečné výše aktiv celkem.

K § 251

Ustanovení odstavce 1 vymezuje pojem celkových nákladů, který je zásadní pro určení horní hranice pokuty, kterou lze subjektu konsolidace státu, a tedy i účetní jednotce veřejného sektoru, uložit za přestupek podle tohoto zákona. Celkovými náklady se rozumí skutečná výše celkových nákladů subjektu konsolidace státu tak, jak by měla být vykázána v účetní závěrce za účetní období ke kterému se porušení povinnosti vztahuje, za předpokladu, že účetní závěrka splňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení. To znamená, že pokud by byla výše celkových nákladů subjektu konsolidace státu v jeho účetní závěrce vykázána chybně, bude se při ukládání sankce vycházet ze skutečné výše celkových nákladů zjištěné správním orgánem příslušným k řízení o přestupku, nikoliv z výše vykázané v účetní závěrce.

Pro určení horní hranice pokuty ukládané subjektu konsolidace státu za přestupek podle navrhované právní úpravy je relevantní vždy ta výše skutečných celkových nákladů za účetní období, za které měl být sestaven či vyhotoven dokument, jehož se přestupek týká, nebo ke kterému se vztahuje povinnost, která byla porušena a jejíž porušení je přestupkem podle tohoto zákona. Například v případě přestupku neuveřejnění vykazovaných informací podle § 240 se tak bude jednat o výši celkových nákladů ke konci účetního období, za které nebyla povinnost zajistit uveřejnění vykazovaných informací řádně a včas splněna.

Odstavec 2 stanoví, že skutečnou výši celkových nákladů, pokud tento údaj není objektivně možné zjistit běžnými způsoby (tj. na základě účetnictví dané účetní jednotky), určí správní orgán příslušný k řízení o přestupku odhadem. Jde o ojedinělé situace, které mohou nastat zejména tehdy, když subjekt konsolidace státu spáchá účetní přestupek v prvním účetním období své existence a v tomto účetním období například nevedl účetnictví buď vůbec, nebo účetní informace z něj získané nejsou pro účely zjištění skutečné výše celkových nákladů použitelné.

Odhad výše celkových nákladů subjektu konsolidace státu provádí správní orgán na základě svých poznatků o činnosti dané účetní jednotky nebo entity, které má být pokuta uložena, a o skutečné výši celkových nákladů srovnatelných účetních jednotek nebo entit. Příslušný správní orgán by tedy měl při odhadu skutečné výše celkových nákladů subjektu konsolidace státu vzít v úvahu povahu činnosti, kterou daný subjekt vyvíjí, její rozsah, potenciální ziskovost, ekonomickou náročnost apod. Rámcovou představu o celkových nákladech by pak měla poskytnout rovněž znalost skutečné výše celkových nákladů srovnatelných subjektů. Srovnatelnost se posuzuje se zřetelem zejména k velikosti subjektu, objemu prostředků, s nimiž hospodáří, předmětu jeho činnosti, prostředí, ve kterém tuto činnost vyvíjí apod. Příslušný správní orgán však může nad rámec zmíněného vycházet z jakýchkoliv dalších informací, propočtů či statistik, které má k dispozici a které jsou způsobilé poskytnout relevantní informace pro zjištění skutečné výše celkových nákladů daného subjektu.

K § 252

Přestupky související se zveřejňováním a uveřejňováním podle tohoto zákona jsou konstruovány jako přestupky trvající a je pro ně typické, že jsou postihovány vždy s určitým časovým odstupem, který je dán nejen tím, že jsou trvajícími přestupky, ale rovněž lhůtou pro splnění povinnosti, jejíž porušení protiprávní stav vyvolá. Například pro zveřejnění řádné účetní závěrky ve veřejném rejstříku je tímto zákonem stanovena lhůta 12 měsíců od konce účetního období. Protiprávní stav spočívající v tom, že účetní závěrka není zveřejněna, tak může být

vyvolán nejdříve marným uplynutím této lhůty a v případě, že účetní jednotka ani po uplynutí této lhůty nemá účetní závěrku zveřejněnou, může jí být po dobu, po kterou nebyla povinnost zveřejnit účetní závěrku ve veřejném rejstříku splněna, ukládána sankce, a to i po dobu více účetních období. Může tak nastat situace, kdy se účetní jednotka dopustí přestupku jako účetní jednotka používající peněžní účetnictví, avšak v době, kdy jí bude za tento přestupek ukládána sankce, již peněžní účetnictví používat nebude, a to jak z důvodu nesplnění kritérií pro použití peněžního účetnictví, tak z důvodu jejího dobrovolného rozhodnutí.

Pokuta za přestupek by tedy měla být ukládána se zřetelem k druhu účetní jednotky v době, ke které se přestupek váže. Jedná-li se o přestupek týkající se určitého dokumentu, tedy jeho vyhotovení, zveřejnění nebo uveřejnění, nebo jeho kvalitativní stránky, tj. zda neposkytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené informace, účetní jednotka bude jakožto subjekt přestupku posuzována podle stavu ke konci účetního období, za které se tento dokument vyhotovoval. Dopustí-li se účetní jednotka přestupku v souvislosti s ověřováním, tedy například nezveřejní zprávu auditora o povinném auditu nebo povinnost auditu účetní závěrky nesplní vůbec, bude se při posuzování účetní jednotky vycházet ze stavu ke konci účetního období, za které byla sestavena účetní závěrka, které se nezveřejněná zpráva auditora o povinném auditu týká, nebo která měla být ověřena.

Netýká-li se přestupek žádného dokumentu, což je v zásadě pouze přestupek spočívající v porušení povinnosti vést účetnictví průkazně nebo v porušení informační povinnosti o udržitelnosti (viz § 247), bude postup pro posouzení účetní jednotky obdobný s tím rozdílem, že se bude vycházet ze stavu ke konci účetního období, ke kterému se vztahovala porušená povinnost, tedy účetního období, v němž nebylo účetnictví vedeno průkazně.

Zdravotní pojišťovna je podle tohoto zákona současně účetní jednotkou veřejného sektoru a subjektem veřejného zájmu. Jakožto subjekt veřejného zájmu je pro účely účetnictví považována za velkou účetní jednotku, tj. má povinnosti, které zákon jinak ukládá jen velkým účetním jednotkám, a to navzdory tomu, že se účetní jednotky veřejného sektoru jinak nekategorizují. Současně však musí plnit také povinnosti ukládané účetním jednotkám veřejného sektoru. Zdravotní pojišťovna tak je, na rozdíl od ostatních účetních jednotek veřejného sektoru, povinna například vyhotovit zprávu vedení a má povinnost auditu účetní závěrky.

Vzhledem k tomu, že se zdravotní pojišťovnou se v obecné rovině zachází jako s velkou podnikatelskou účetní jednotkou spíše než s účetní jednotkou veřejného sektoru, je rovněž žádoucí sankcionovat ji jako velkou podnikatelskou účetní jednotku, nikoliv jako účetní jednotku veřejného sektoru. V případě absence tohoto ustanovení by byla zdravotní pojišťovna sankcionována jako účetní jednotka veřejného sektoru, ačkoliv by byla fakticky postihována za porušení povinností jinak ukládaných podnikatelským účetním jednotkám.

K § 253

K vedení řízení o účetních přestupcích jsou příslušné finanční úřady, a to na základě obecné právní úpravy v § 10 odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“). V otázce místní příslušnosti však s ohledem na specifickou povahu účetních přestupků není žádoucí, aby se aplikovala obecná úprava zákona o přestupcích. Navrhované ustanovení proto obsahuje zvláštní úpravu místní příslušnosti, podle níž bude k vedení řízení o přestupku příslušný ten finanční úřad, který porušení povinnosti podle účetních předpisů zjistil. Tímto finančním úřadem bude zpravidla finanční úřad, který provádí nebo provedl kontrolu plnění povinností uložených tímto zákonem, přičemž kontrolou se zde rozumí kontrola v širším smyslu, a nikoli kontrola jakožto jeden z dílčích procesních postupů při správě daní podle daňového řádu.

Navrhované řešení bylo zvoleno s ohledem na dosažení co největší efektivity a hospodárnosti postupu správních orgánů, neboť nebude nutné řešit otázku místa spáchání přestupku a zároveň bude umožněno vést řízení o přestupku tomu orgánu, který jeho spáchání při své kontrolní činnosti odhalil, a tudíž bude disponovat důkazy a informacemi potřebnými pro rozhodnutí o přestupku. Na základě § 10 odst. 1 písm. e) zákona o Finanční správě ČR pak finanční úřad zajistí rovněž vybírání a vymáhání pokut za účetní přestupky, které uložil.

V případech některých účetních jednotek, které jsou subjektem dohledu České národní banky podle zvláštních zákonů (například zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů), může vzniknout jejich odpovědnost za přestupky podle těchto zvláštních zákonů. K vedení řízení o těchto přestupcích pak může být věcně příslušná Česká národní banka, přičemž se v této oblasti předpokládá zajištění vzájemné výměny informací mezi Českou národní bankou a Finanční správou České republiky.

Subjektem, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za Českou republiku a který pro potřeby státu využívá účetní dokumenty a údaje vložené do centrálního systému účetních informací státu, je Ministerstvo financí. Právě Ministerstvo financí bude tím orgánem, který se o spáchání přestupku podle § 248 dozví, a který zároveň bude mít k dispozici důkazy potřebné k rozhodnutí o přestupku. Z hlediska organizace a efektivity by proto nebylo žádoucí, aby tento přestupek projednávaly orgány Finanční správy České republiky, jako je tomu v případě ostatních přestupků podle tohoto zákona. Správu placení pokuty pak bude vykonávat podle § 162 odst. 4 daňového řádu finanční úřad pro hl. m. Prahu jako místně příslušný správce daně.

K části čtrnácté – Výkon státní správy na úseku účetnictví

K § 254

Pojem „prověřovat plnění“ zahrnuje nejen kontrolu v užším smyslu, tedy kontrolní postup podle daňového řádu, ale rovněž vyhledávací činnost či vyzývání ke splnění povinností ve smyslu výčtu obsaženého v § 11 odst. 1 daňového řádu. Celkově jde tedy o kontrolu v širším smyslu. Režim daňového řádu umožňuje efektivně provádět kontrolní činnost při souběžném kontrolování daňových povinností, zejména na úseku daní z příjmů.

Ostatní orgány, kterým tento nebo jiný zákon svěřil dílčí kontrolní působnost na úseku účetnictví (Ministerstvo financí, Česká národní banka), postupují v rámci této kontroly v obecném režimu správního řádu a kontrolního řádu.

K § 255

Navrhuje se upravit postavení Ministerstva financí ve vztahu k účetnictví ve veřejném sektoru. Nadále platí, že Ministerstvo financí shromažďuje účetní informace od subjektů konsolidace státu, a to v centrálním systému účetních informací státu (písmeno a)), zároveň tento centrální systém spravuje a zajišťuje jeho využívání (písmeno c)), dále sestavuje a uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet subjektů konsolidace státu (písmeno b)) a rovněž zajišťuje metodickou podporu subjektům konsolidace státu při zajišťování účetních informací pro potřeby státu (písmeno d)). Nově se stanoví oprávnění a povinnost Ministerstva financí sestavit a uveřejnit výčet subjektů konsolidace státu, kterým je výčet konsolidovaných jednotek výkaznictví státu, společně ovládaných účetních jednotek výkaznictví státu a dále přidružených účetních jednotek výkaznictví státu.

K § 256

Ministerstvo financí je tímto ustanovením zmocněno specificky upravit zvláštní postupy v účetnictví některých účetních jednotek, pokud je to nezbytné kvůli charakteru jejich činnosti. Zmocnění je obdobou zmocnění v § 13a zákona o finanční správě. Skutečnost, že zákon

nespecifikuje formu, jakou Ministerstvo financí tyto postupy vydá, je v právním řádu obvyklá (podobně např. zákon o finanční správě). Absence určení formy umožňuje ministerstvu zvolit vhodný právní prostředek, vždy však musí jít o právní akt vydaný v utajovaném režimu.

K části patnácté – Společná ustanovení

K § 257

Ustanovení vymezuje jednoznačně, že podmínky pro sestavení účetní závěrky a souvisejících zpráv jsou splněny, pokud jsou splněny k začátku nebo ke konci účetního období, tedy alespoň k jednomu z těchto dvou okamžiků. Cílem je odstranit nejistotu ohledně okamžiku, k němuž se plnění těchto podmínek ověřuje, a zajistit tak právní jistotu při aplikaci této úpravy.

K § 258

Navržené ustanovení § 258 představuje zvláštní ustanovení vůči občanskému zákoníku, který obsahuje obecnou úpravu věcí pro celý právní řád. Obdobná norma byla doplněna do zákona o daních z příjmů v souvislosti s rekodifikací občanského práva.

V odstavci 1 se normuje, že ustanovení účetních předpisů o obchodním závodu se pro účely účetnictví použijí i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku a na organizovaný soubor jmění, který účetní jednotka, která není podnikatelem, vytvořila a který z její vůle slouží k provozování její činnosti. Důvodem je, aby v textu zákona o účetnictví nemuselo být na všech místech uváděno dlouhé slovní spojení.

Na základě ustanovení odstavce 2 platí ustanovení upravující pobočky účetních jednotek a zahraniční pobočky účetních jednotek i pro jiné části účetních jednotek, které podle definice § 503 odst. 1 občanského zákoníku nejsou pobočkou. Ustanovení § 503 odst. 1 občanského zákoníku definuje pobočku pouze ve vztahu k obchodnímu závodu, který je podle § 502 občanského zákoníku organizovaným souborem jmění vytvořeným podnikatelem. Definičním znakem pobočky je vedle objektivní hospodářské a funkční samostatnosti také subjektivní rozhodnutí podnikatele o tom, že daná část obchodního závodu bude pobočkou.

Z pojetí pobočky v občanském zákoníku vyplývá, že taková autonomní část jmění například neziskové účetní jednotky, byť by po materiální stránce naplňovala charakter pobočky, by nemohla být označována za pobočku, neboť se nejedná o účetní jednotku, která je podnikatelem. Důvodem navržení tohoto společného ustanovení je zpřehlednění právní úpravy tak, aby nemuselo být ve všech případech uváděno dlouhé slovní spojení zahrnující nejen pobočky podnikatelských účetních jednotek, ale též autonomní součásti jmění jiných než podnikatelských účetních jednotek.

Pro usnadnění zejména terminologie v oblasti oceňování odstavec 3 stanoví, že na cenný papír se v účetnictví hledí jako na právo nebo povinnost s ním spojené. Na dluhopis se tak např. použijí ustanovení o finančních aktivech představujících právo na inkaso jistiny a úroku.

Odstavec 4 reaguje na občanský zákoník, který rozlišuje mezi cennými papíry ve smyslu listinném a zaknihovanými cennými papíry. Zaknihované cenné papíry již nespádají do dosavadní souhrnné kategorie cenných papírů, nejsou tak rovnocennou kategorií ve vztahu k cenným papírům ve smyslu listinném, ale pouze náhražkou cenného papíru ve smyslu listinném. Pro účely účetnictví je žádoucí, aby se ustanovení účetních předpisů o cenných papírech vztahovala jak na listinné, tak zaknihované cenné papíry. Zároveň se tímto ustanovením usnadňuje terminologie.

Odstavec 5 z důvodu právní jistoty stanoví jednotnou právní úpravu pro jednotky, a to jak jednotky vzniklé podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vlastnictví bytů“), tak pro jednotky podle občanského zákoníku. Na základě

tohoto ustanovení, hovoří-li účetní předpisy o jednotce, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vymezené podle občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na společných částech nemovité věci, mezi které patří i pozemek, na němž je dům zřízen (§ 1158 a násl. občanského zákoníku), tak obdobně také na jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku. Ustanovení odstavce 5 dále v zájmu právní jistoty normuje, že na jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů (a na s nimi spojený podíl na společných částech domu, příp. podíl na pozemku) se obdobně použijí i ustanovení o nemovitých věcech.

K § 259

Cílem tohoto ustanovení je zajistit jednotný účetní postup pro zachycení vkladů a příspěvků na vytvoření vlastního kapitálu nad rámec vkladu společníka (tzv. příplatek podle zákona o obchodních korporacích).

K § 260

Z důvodu snížení administrativní zátěže se normuje situace, kdy je audit účetní závěrky, jakož i vyhotovení a zveřejnění zpráv podle účetních předpisů nadbytečné.

K § 261

Obsahem navrženého ustanovení jsou pravidla týkající se účetních jednotek a zahraničních účetních jednotkách bez právní osobnosti (jedná se např. o svěřenský fond, podílový fond či podfond investičního fondu). Z povahy věci se u těchto účetních jednotek projevují specifické znaky odlišující je od osob, především právnických (obzvláště v oblasti jednání za tuto účetní jednotku a v otázce sídla). Některým takovým účetním jednotkám se jejich označením za účetní jednotku přiznává dílčí „účetní“ subjektivita, je tedy žádoucí s nimi v oblasti účetnictví zacházet obdobně jako s jinými účetními jednotkami, které mají právní subjektivitu.

Vzhledem k tomu, že těmto účetním jednotkám právní řád obecně nepřiznává právní osobnost ani svéprávnost, je nutné určit, kdo bude za tuto účetní jednotku v oblasti účetnictví jednat. Vychází se zde z obecného konceptu zastoupení právnických osob, kdy právní osoba nikdy nejedná sama svým jménem, ale musí být vždy zastoupena osobou, která za ni bude nepřímo jednat. Odstavec 1 proto stanoví, kdo je osobou, která za takovou účetní jednotku jedná v oblasti účetnictví.

Za účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti jedná podle písmene a) osoba, která podle jiného zákona plní práva a povinnosti této účetní jednotky související s účetnictvím. Příkladem lze uvést osobu administrátora investičního fondu, který v rámci administrace rovněž vede účetnictví (viz § 38 písm. g) ZISIF.). Podle písmene b) touto osobou může být případně osoba, která vykonává práva k majetku účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti vlastním jménem a na její účet. Zde je typickým příkladem svěřenský správce, který podle § 1448 odst. 3 občanského zákoníku vykonává vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vlastním jménem na účet fondu. Odstavec 2 upravuje právní fikci, díky které je možné určit sídlo účetní jednotky a zahraniční účetní jednotky bez právní osobnosti. Účetní jednotka bez právní osobnosti se tak bude považovat za entitu se sídlem na území toho státu, podle jehož práva byla ustavena. Například účetní jednotka, která je entitou bez právní osobnosti ustavenou podle právních předpisů České republiky, tak bude považována za účetní jednotku se sídlem v České republice. Podle obecné právní úpravy totiž entita bez právní osobnosti nemá sídlo. To by však v oblasti účetní legislativy působilo obtíže, a to např. v § 91 při vymezení investičních fondů jako subjektů veřejného zájmu, kde jednou z podmínek je, že se jedná o účetní jednotku se sídlem v České republice. Investiční fondy však obecně

jakožto entity bez právní osobnosti sídlo nemají. Proto se navrhuje tuto mezeru překlenout pomocí výše uvedené právní fikce, díky které se entity bez právní osobnosti, které však byly ustaveny podle českého práva a mají tudíž zásadní právní pouto k České republice, v tomto aspektu přiblíží právníkům osobám. Právníkové osoby podle právního řádu České republiky totiž vždy mají sídlo na území České republiky (dané vyplývá z § 30 odst. 3 věty první zákona o mezinárodním právu soukromém).

Dále je upravena situace, kdy účetní jednotka bez právní osobnosti není samostatná, ale je součástí jiné účetní jednotky, která má právní osobnost. Je tomu tak například u účastnických fondů penzijních společností. Jde o situace, kdy je chtěné oddělené účetnictví, proto jsou jak entita bez právní osobnosti, tak osoba, jejíž je součástí, každá prohlášena za účetní jednotku, a tedy ta část jmění, která je součástí účetní jednotky bez právní osobnosti, nemůže být vykazována zároveň i za účetní jednotku, které je součástí.

K § 262

Vzhledem k tomu, že ustanovení právních předpisů Evropské unie upravujících účetnictví se vztahují i na státy tvořící Evropský hospodářský prostor, navrhuje se obecné ustanovení zavádějící fikci, že na státy tvořící Evropský hospodářský prostor se pro účely účetnictví hledí jako na členské státy Evropské unie. Na jiných místech zákona se tedy hovoří pouze o členských státech Evropské unie, což přispívá k přehlednosti textu.

K části šestnácté – Přechodná a závěrečná ustanovení

K § 263

Navrhuje se tzv. obecné přechodné ustanovení, podle kterého se úprava navržená tímto zákonem použije až na účetní období započatá ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Zabraňuje se tím tak nepravé retroaktivitě vůči účetním obdobím, v jejichž průběhu nabyde účinnosti tento zákon.

K § 264

Ustanovení umožňuje na pacht obchodního závodu sjednaný v účetním období před nabytím účinnosti tohoto zákona použít dosavadní úpravu, a tedy nepostupovat dle ustanovení o změně účetní metody.

K § 265

Pokud rozhodný den spadá do doby po nabytí účinnosti nového zákona a zároveň mu přímo předchází účetní období, na které se ještě neaplikuje nová právní úprava, začíná tímto rozhodným dnem nové účetní období, na které se tak již aplikuje nová právní úprava.

K § 266

Přechodné ustanovení v odstavci 1 reaguje na skutečnost, že podle tohoto zákona některé osoby a entity, které byly účetní jednotkou podle dosavadního zákona o účetnictví, již účetní jednotkou být nemusí, např. fyzické osoby nebo osoby uvedené v § 75. Pokud je taková osoba nebo entita i ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona stále příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu, musí být podle tohoto přechodného ustanovení i nadále účetní jednotkou, tedy bez ohledu na to, zda tak stanoví jiná ustanovení tohoto zákona, či nikoli, a to proto, aby byla i nadále možná kontrola jejího hospodaření.

Přechodné ustanovení v odstavci 2 se týká stejné problematiky jako ustanovení odstavce 1 a dopadá na osoby a entity, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu v průběhu jednoho roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Taková osoba nebo entita musí

být účetní jednotkou, a to po celou dobu, co je příjemcem takových prostředků. Důvodem je opět možnost kontroly jejího hospodaření.

Pro osoby a entity, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu až po uplynutí jednoho roku od účinnosti tohoto zákona, se podmínka, že musí být účetní jednotkou, nestanoví. Tuto podmínku však mohou stanovit příslušné tituly, ze kterých takové prostředky poplynou. Potom by se osoba nebo entita, která by chtěla tyto prostředky získat, musela stát účetní jednotkou a postupovat podle tohoto zákona bez ohledu na to, že ji tento zákon za účetní jednotku nepovažuje. Přechodné ustanovení v odstavci 2 je uvedeno z důvodu, že během prvního roku po účinnosti tohoto zákona ještě nemusí být všechny tituly, ze kterých plynou prostředky z veřejného rozpočtu, upraveny tak, aby obsahovaly podmínku, že příjemce musí být účetní jednotkou, proto je tato podmínka pro toto období upravena přímo v zákoně.

Odstavec 3 stanoví pro účetní jednotky podle odstavce 1 a 2 pravidlo, že se na ně i nadále vztahují ustanovení o mezitímní účetní závěrce podle § 19 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví. Jedná se o větu čtvrtou daného odstavce, podle které se sestavuje mezitímní účetní závěrka k 31. prosinci každého kalendářního roku, pokud se k tomuto dni nesestavuje řádná účetní závěrka.

Bude-li ze strany poskytovatele prostředků z veřejného rozpočtu chtěné, aby příjemce těchto prostředků i v rámci nových titulů vypsáných rok po účinnosti tohoto zákona též sestavoval mezitímní účetní závěrku za kalendářní rok, pokud jinak má hospodářský rok, musí takto stanovit příslušný titul, ze kterého takové prostředky poplynou.

K § 267

Přechodné ustanovení navazuje na ustanovení provádějící transpozici zprávy o udržitelnosti do nového zákona o účetnictví.

Odstavec 1 upravuje situace vztahující se k uplatnění výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti. Podmínkou pro výjimku z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti je skutečnost, že povinná účetní jednotka je zahrnuta do konsolidované zprávy o udržitelnosti nadřazené mateřské účetní jednotky nebo konsolidující zahraniční účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že vznik povinnosti byl rozdělen do několika fází, může se stát, že některé účetní jednotky by nemohly využít této výjimky, neboť nejvyšší mateřské účetní jednotce nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotce nevznikla povinnost vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Proto se v souladu s ustanovením čl. 48i směrnice 2013/34/EU umožňuje provedení tzv. umělé konsolidace. To znamená, že namísto nejvyšší mateřské účetní jednotky nebo nejvyšší konsolidující zahraniční účetní jednotky vyhotoví konsolidovanou zprávu o udržitelnosti největší dceřiná účetní jednotka (stanoveno na základě nejvyššího ročního úhrnu čistého obrátu).

Zároveň jsou stanoveny podmínky ve vztahu k obsahu takové konsolidované zprávy o udržitelnosti.

Možnost využít této tzv. umělé konsolidace je časově omezena. Podmínky podle § 203 se považují za splněné do účetního období skončeného do 6. ledna 2030.

Odstavec 2 reaguje na situaci týkající se povinnosti značkovat informace ve zprávě o udržitelnosti. Vzhledem ke skutečnosti, že doposud Evropská komise nevydala přímo použitelný předpis Evropské unie, ve kterém by specifikovala požadavky na značkování informací, považuje se povinnost podle § 211 odst. 2 do doby vydání tohoto předpisu za splněnou.

K § 268

Navržené přechodné ustanovení reaguje na potřebu právní jistoty při určování příslušnosti správního orgánu k řízení o přestupku, které bylo zahájeno před nabytím účinnosti tohoto zákona. Z důvodu zachování kontinuity a předvídatelnosti správního řízení se stanoví, že pro tato řízení se použije právní úprava § 37ab zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném před účinností tohoto zákona. Současně se vylučuje aplikace § 253 nového zákona, který by jinak mohl vést k retroaktivnímu zásahu do již probíhajících řízení.

K § 269

V souvislosti s přijetím nové právní úpravy účetnictví se navrhuje nové uspořádání prováděcích právních předpisů vydávaných na základě tohoto zákona. Cílem nového uspořádání je redukovat počet prováděcích právních předpisů a dosáhnout vnitřně konzistentní právní úpravy, která povede k větší přehlednosti a snížení administrativní zátěže účetních jednotek. Navrhuje se proto sloučení stávající vyhlášky č. 500/2002 Sb. a vyhlášky 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. Sloučením těchto dvou vyhlášek pak vznikne společná vyhláška upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky. Dále bude zachována i samostatná vyhláška upravující peněžní účetnictví, která nahradí současnou vyhlášku 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.

Vzhledem k tomu, že návrh zákona o účetnictví nově předpokládá povinné použití mezinárodních účetních standardů pro některé účetní jednotky (zejména se jedná o banky, pojišťovny a jiné finanční instituce), se pro nadbytečnost navrhuje zrušení vyhlášek upravujících účetnictví těchto účetních jednotek. Účetní jednotky, které doposud postupovaly podle těchto vyhlášek a nebudou postupovat podle mezinárodních účetních standardů (tj. Česká národní banka a Česká kancelář pojistitelů), se budou řídit novou vyhláškou upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky.

Prováděcí právní předpisy upravující účetnictví veřejného sektoru se navrhuje zachovat ve stávající struktuře s tím, že budou vydány nové vyhlášky tak, aby odpovídajícím způsobem prováděly právní úpravu účetnictví veřejného sektoru stanovenou navrhovaným zákonem o účetnictví.

K části sedmnácté – Účinnost

K § 270

Navrhovaná účinnost zákona je 1. ledna 202X.