



# **SOUHRN KONCEPCE NOVÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY 2020 - 2030**

**DISKUSNÍ MATERIÁL PRACOVNÍ SKUPINY ODBORU 28 – REGULACE  
A METODIKA ÚČETNICTVÍ, MINISTERSTVO FINANCÍ – VERZE 2.2**



# ÚVOD K VZNIKU MATERIÁLU

Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020 – 2030 vzniká v rámci odborné pracovní skupiny vytvořené náměstkem ministra financí pro řízení sekce 04 – Finanční řízení a kontrola. Jeho cílem je shrnutí stávajícího stavu základních okruhů problematiky právní úpravy v oblasti účetnictví podnikatelů a nestátních neziskových organizací a navržení dalšího vhodného vývoje v těchto oblastech, a to jako podkladu pro další odbornou diskusi. Rozsah materiálu je dán aktuálním stavem projednání základních témat z oblasti účetnictví a mírou dosažené shody nad klíčovými otázkami.

Materiál neobsahuje části týkající se zdravotních pojišťoven a některých vybraných účetních jednotek, které jsou územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, regionálními radami regionů soudržnosti, příspěvkovými organizacemi, státními fondy podle rozpočtových pravidel a organizačními složkami státu, jelikož se v jejich případě žádná významná změna v souvislosti s novou koncepcí účetní legislativy nepředpokládá.

Jedná se o přípravné činnosti, které směřují k zahájení konkrétních legislativních kroků k vytvoření nového zákona o účetnictví a prováděcích předpisů k němu. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je velmi stabilním zákonem, který nepodléhal turbulentním a častým novelizacím. Struktura tohoto zákona však odpovídá stavu poznání v době jeho tvorby a uchopení oblasti účetnictví pravidly tvorby právního předpisu. Každá novelizace tohoto zákona tak přináší komplikace s naplňováním aktuálních legislativních pravidel vlády. Procesní otázka však není zdaleka jediným důvodem k záměru vytvoření nového zákona.

V rámci ekonomického života subjektů dotčených vedením účetnictví dochází k mnoha novým situacím (účetním případům), které nelze jednoduše podřadit pod stávající systém pravidel. Účetnictví je však systém zobrazující ekonomickou realitu formalizovaným způsobem tak, aby umožnil uživateli jeho výstupů (zejm. účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek) dělat správná rozhodnutí. Z tohoto důvodu prochází účetnictví v Evropě, resp. na celém světě, neustálým vývojem. Na tento vývoj reaguje též účetní věda a v neposlední řadě by na něj měly reagovat i právní předpisy upravující účetnictví. Zároveň se rozšiřuje též paleta účetních jednotek s tím, jak jsou do národních právních řádů inkorporovány prvky nejlepší obchodní praxe. Jako příklad lze z posledních let uvést vývoj v oblasti práva investičních společností nebo svěřenské fondy („trusty“). Nelze pominout též dynamický rozvoj subjektů působících v neziskové sféře.

Česká republika je od roku 2004 součástí Evropské unie, a proto je povinna implementovat mnoho pravidel stanovených právem Evropské unie. V oblasti regulace nabývají na stále větším významu Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS), které reflektují aktuální mezinárodní trendy a případně též ekonomický vývoj. Jako příklad lze uvést reakci IFRS 9 – Finanční nástroje na celosvětovou dluhovou krizi z roku 2008.

Má-li Česká republika zajistit srovnatelnost informací vykazovaných účetními jednotkami v její jurisdikci, musí na zmíněné mezinárodní trendy dokázat reagovat. Zároveň by bylo nevhodné, aby právní předpisy upravující účetnictví vytvářely překážku pro volný evropský trh kapitálu a služeb, příp. snižovaly konkurenceschopnost nebo jakkoli diskvalifikovaly rezidenty na evropském nebo celosvětovém trhu. Proto je žádoucí, aby soustava právních předpisů v oblasti účetnictví nezůstala zastaralá a nevyhovující aktuálním požadavkům uživatelů výstupů z účetnictví.

Proto vzniká diskuzní materiál, který bude využit jako podklad pro vedení veřejných konzultací a pro efektivní provádění širších odborných konzultací. Materiál představuje primární konsensus odborníků z profesních komor přímo dotčených odborností účetního, z akademické sféry a úřednické sféry, a to zejména v identifikaci hlavních okruhů témat, v jejich stručném popisu, příp. komparaci v mezinárodním měřítku, ve shrnutí daného tématu a v návrhu možného způsobu řešení pro potřeby České republiky. Zmínění odborníci se koncepčně zamysleli nad zásadními a nosnými tématy účetnictví a při vědomí výše uvedených premis vyjádřili svůj názor. Zaznamenáním tohoto názoru a jeho podrobením veřejné diskusi je možné získat kvalitní podklad pro případné další legislativní činnosti, jako je příprava věcného záměru nového zákona o účetnictví a po jeho schválení samotná tvorba nového zákona, resp. nové soustavy právních předpisů v oblasti účetnictví.

V rámci pracovní skupiny byli určeni garanti pro jednotlivá projednávaná témata, kteří pro účely projednání v pracovní skupině nebo podskupině vypracovali ideový základ textu příslušné kapitoly. V rámci diskuse k textu měl každý z členů prostor vyjádřit svůj odborný názor a navrhnout případné úpravy textu nebo navrhnout zaznamenání případných výhrad v protokolu o jednání. Redakční úpravy textu byly provedeny pracovníky odboru 28 – Regulace a metodika účetnictví, Ministerstva financí.

# Organizace a profesní komory v rámci pracovní skupiny

---

## Organizace a profesní komory v rámci pracovní skupiny

Accountancy Europe

Akademie věd ČR

Česká národní banka

Generální finanční ředitelství

Komora auditorů ČR

Komora certifikovaných účetních

Komora daňových poradců

Svaz účetních

Vysoká škola ekonomická v Praze

---

# Obsah

<b>ÚVOD K VZNIKU MATERIÁLU .....</b>	<b>1</b>
<b>PŘEHLED POUŽITÝCH ZKRATEK.....</b>	<b>6</b>
<b>I. KE KONCEPČNÍMU RÁMCI ÚČETNICTVÍ ČR .....</b>	<b>9</b>
I. 1. Ke koncepčnímu rámci .....	10
I. 2. Obecné účetní zásady a principy.....	18
I. 3. Zásada přednosti obsahu před formou.....	24
<b>II. VYMEZENÍ ÚČETNÍCH JEDNOTEK V KONTEXTU PŘEDMĚTU ÚČETNICTVÍ 33</b>	
<b>III. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA – VYMEZENÍ, OVĚŘOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ.....</b>	<b>43</b>
III. 1. Účetní závěrka – obecně.....	44
III. 2. Účetní závěrka podle typu účetních jednotek .....	48
III. 2. 1. Podnikatelé .....	48
III. 2. 2. Banky, pojišťovny a další účetní jednotky na finančním trhu .....	54
III. 2. 3. Právnícké osoby „nepodnikatelé“ .....	61
III. 2. 4. Jednoduché účetnictví.....	66
III. 2. 5. Pobočky, odštěpné závody a organizační složky .....	70
III. 2. 6. Konsolidovaná účetní závěrka .....	74
<b>IV. DALŠÍ POŽADOVANÉ ZPRÁVY .....</b>	<b>83</b>
IV. 1. Výroční zpráva a zpráva vedení účetní jednotky .....	84
IV. 2. Další požadované zprávy .....	90

<b>IV. 2. 1. Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země (dále jen „Zpráva o platbách“)</b> .....	<b>90</b>
<b>IV. 2. 2. Nefinanční informace</b> .....	<b>93</b>
<b>IV. 2. 3. Zpráva o správě a řízení účetní jednotky</b> .....	<b>96</b>
<b>IV. 2. 4. Daňové CBCR</b> .....	<b>99</b>
<b>V. VYBRANÁ TÉMATA K VEDENÍ ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>103</b>
<b>V. 1. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví a jejich využití v české účetní legislativě</b>	<b>104</b>
<b>V. 2. Účetní knihy</b> .....	<b>111</b>
<b>V. 3. Otevírání a uzavírání účetních knih</b> .....	<b>114</b>
<b>V. 4. Inventarizace majetku a závazků</b> .....	<b>116</b>
<b>VI. NAVRHOVANÁ STRUKTURA NOVÉHO ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>120</b>
<b>VII. PŘÍLOHY</b> .....	<b>124</b>

## PŘEHLED POUŽITÝCH ZKRATEK

<b>EU</b>	Evropská unie
<b>CCCTB</b>	společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob
<b>ČNB</b>	Česká národní banka
<b>ČÚS</b>	české účetní standardy
<b>daňové CBCR</b>	návrh novely účetní směrnice, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček
<b>DG FISMA</b>	generální ředitelství pro finanční stabilitu, finanční služby a unie kapitálových trhů
<b>DPPO</b>	daň z příjmů právnických osob
<b>IFRS - EU</b>	mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie
<b>IFRS</b>	mezinárodní účetní standardy
<b>IFRS/SME</b>	mezinárodní účetní standardy pro malé a střední podniky
<b>ISA</b>	mezinárodní auditorské standardy
<b>nařízení č. 1606/2002</b>	nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů
<b>NOZ</b>	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
<b>NSS</b>	Nejvyšší správní soud
<b>SFEU</b>	Smlouva o fungování Evropské unie
<b>SICAV</b>	investiční fond, který je akciovou společností s proměnným základním kapitálem
<b>směrnice 78/660/EHS</b>	čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. července 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (78/660/EHS)
<b>směrnice 86/635/EHS</b>	směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS)
<b>směrnice 89/117/EHS</b>	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)
<b>směrnice 91/674/EHS</b>	směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS)
<b>směrnice 2006/43/ES</b>	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



<b>směrnice 2009/101/ES</b>	směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/101/ES ze dne 16. září 2009 o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob vyžadována v členských státech od společností ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce Smlouvy, za účelem dosažení rovnocennosti těchto opatření
<b>směrnice 2013/34/EU</b>	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 změn a doplňků
<b>směrnice 2017/1132/EU</b>	směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1132 ze dne 14. června 2017 o některých aspektech práva obchodních společností
<b>směrnice o NFR</b>	směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami
<b>vyhláška č. 500/2002 Sb.</b>	vyhláška č. 500/2002 Sb., 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
<b>vyhláška č. 501/2002 Sb.</b>	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
<b>vyhláška č. 502/2002 Sb.</b>	vyhláška 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 pojišťovny
<b>vyhláška č. 504/2002 Sb.</b>	vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
<b>vyhláška č. 325/2015 Sb.</b>	vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění

	pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví
<b>US GAAP</b>	americké všeobecně uznávané účetní principy
<b>ZDP</b>	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZISIF</b>	zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZoK</b>	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů
<b>ZoÚ</b>	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZPKT</b>	zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů

**I. KE  
KONCEPČNÍMU  
RÁMCI  
ÚČETNICTVÍ ČR**

## I. 1. KE KONCEPČNÍMU RÁMCI

### I. 1. 1. Popis problematiky

Koncepčním rámcem účetnictví se rozumí soubor předpokladů, principů a definic, ze kterých účetnictví vychází. Vzhledem k dlouhému vývoji účetnictví se řada těchto předpokladů, principů a definic postupně stala obecně uznávanými.

Použití koncepčního rámce je předpokladem tvorby nerozporupné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Z legislativního pohledu se tak koncepční rámec stává vodítkem při tvorbě konkrétních účetních pravidel a metod a nakonec bývá – zcela nebo zčásti – přímo artikulován v obecně závazných účetních předpisech.

Vzhledem k tomu, že koncepční rámec vymezuje účel účetnictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů z oblasti účetnictví, řešení konfliktu mezi různými pravidly. Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních zejména s ohledem na to, že ovlivňuje způsob, jakým mají účetní přistupovat k řešení účetních problémů. Nezanedbatelnou rolí koncepčního rámce je vysvětlení a zdůvodnění řešení, která právní předpis zvolil z možných řešení a vzájemné souvislosti jednotlivých částí účetní závěrky a jejich stavebních prvků tak, aby jim uživatel účetní závěrky porozuměl a správně interpretoval.

Koncepční rámce se postupně vyvíjely, a to jak s ohledem na teritoriální, právní, sociální a ekonomické souvislosti, tak i s ohledem na účel účetních systémů, které vymezovaly. Nová právní úprava účetnictví bude vycházet z koncepčního rámce, který je založen na uznávaných předpokladech, principech a definicích typických pro moderní účetnictví ve vyspělých zemích.

### I. 1. 2. Současný stav

Stávající právní předpisy upravující účetnictví neobsahují výslovný text toho, co se obvykle uznává za celistvý koncepční rámec účetnictví, proto lze současný stav označit za koncepčně nevyhovující. Nelze to však zjednodušit tak, že by právní úprava neobsahovala žádné vyslovené či nevyslovené koncepty.

Za stěžejní, výslovně v právních předpisech z oblasti účetnictví uvedené, principy se považují:

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

Tyto principy jsou dále doplněny zásadou stálosti účetních metod, vedení účetnictví v české měně a zákazem kompenzace. Účetní závěrka je postavena na principech spolehlivosti, srovnatelnosti, srozumitelnosti a významnosti.

Mezi nevyslovené koncepty patří zejména předpoklad stálosti cen. V českých právních předpisech z oblasti účetnictví nejsou obsaženy definice základních účetních pojmů, jako jsou např. aktiva, náklady nebo výnosy a řada kvalitativních požadavků.

Unikátní postavení v českém účetnictví zaujímá princip věrného a poctivého zobrazení, který plní několik funkcí najednou:

- a) slouží jako vymezení cíle a účelu účetnictví, což je explicitně zdůrazněno i tak, že věrné a poctivé zobrazení musí umožňovat ekonomická rozhodnutí činěná na základě účetních informací,
- b) vymezuje kvalitativní nároky (charakteristiky) na účetní informace,
- c) v omezené míře propaguje princip přednosti obsahu nad formou,
- d) v omezené míře umožňuje odchýlení se od účetních metod obsažených v právních předpisech z oblasti účetnictví, a
- e) vnáší do účetních předpisů důraz na úsudek ohledně výběru a použití účetních metod.

Dílní novely ZoÚ, které měly za cíl přizpůsobit účetnictví potřebám praxe, nebyly provázeny související úpravou koncepčních východisek, a tak došlo i k rozporům mezi pravidly a koncepty/principy. Tyto nekonzistence lze ilustrovat na následujících příkladech

- Zásada vedení účetnictví výhradně v českých korunách u účetních jednotek, které z drtivé většiny provádějí transakce v jiné měně, tak účetnictví ztrácí vypovídací schopnost. Tato zásada je problematickou při vedení účetnictví zahraničních poboček.
- Absolutistické pojetí zásady kompenzace, které neumožňuje kompenzovat výnosy a náklady, jejichž vykazování na brutto bázi deformuje vykazovanou výkonnost podniku (např. cese pohledávek v běžném faktoringu nebo prodej dlouhodobých aktiv).
- Oceňování dlouhodobých pohledávek a dluhů v nominální hodnotě, které způsobuje zkreslené vykazování z důvodu časové hodnoty peněz a také vede k nekonzistentnímu účtování různých forem dluhů.
- Definice výnosu, jejíž absence znemožňuje systematický přístup k vykazování prodejů na základě složitě strukturovaných smluv nebo smluv o zhotovení, které trvá po několik účetních období.

### **I. 1. 3. Navrhovaná úprava**

Navrhuje se, aby nová úprava byla vypracována na základě koncepčního rámce, který se v co největší míře stane „psaným“ rámcem a jeho jednotlivé koncepční prvky budou promítnuty do textu zákona.

Vnitřní konzistence koncepčního rámce bude zajištěna jeho následující strukturou, která respektuje logiku postupu od obecného ke konkrétnímu (stále však na úrovni konceptů, nikoli pravidel):

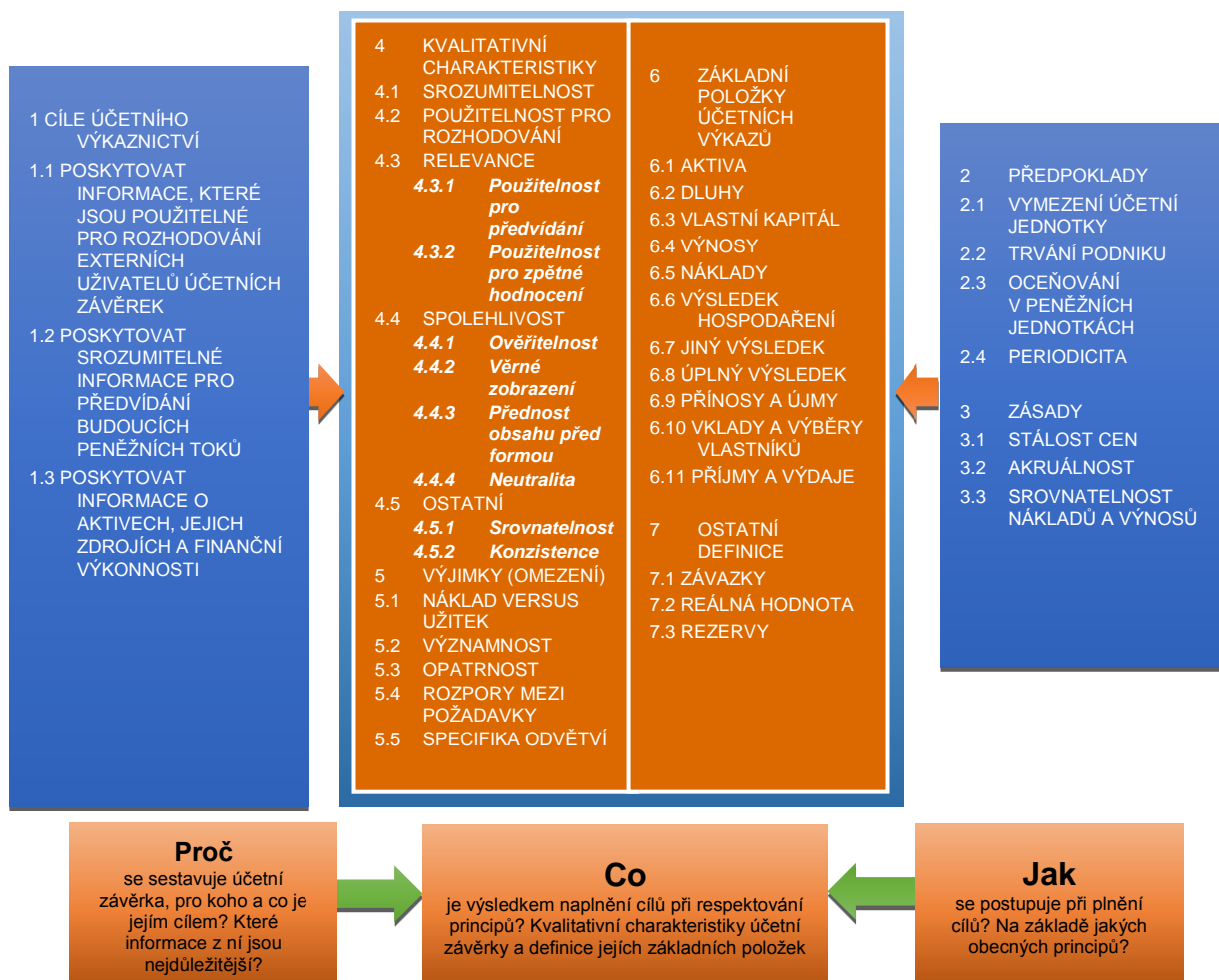
- I. *Cíle účetnictví.* Cíle vymezují, komu a čemu má účetnictví sloužit. Cíle jsou hlavní determinantou celé právní úpravy v oblasti účetnictví, včetně samotného koncepčního

rámce. Cílem účetnictví je sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě takto získaných informací mohly ekonomicky rozhodovat.

- II. *Předpoklady a zásady.* Předpoklady a zásady představují základní koncepční pilíře, na nichž je konkrétní účetnictví vystavěno. Předpoklady a zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého se vychází při tvorbě účetních metod a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cílů účetnictví.
- III. *Kvalitativní charakteristiky a omezení.* Tyto koncepční prvky podrobněji specifikují nároky na kvalitu informací generovaných účetnictvím. Jedná se o soubor podmínek, které musí být splněny, aby bylo dosaženo stanoveného cíle (viz bod I.). Tyto podmínky je nutné respektovat při tvorbě účetních metod. Omezení představují úlevy z kvalitativních nároků, jejichž aplikací nedojde k ohrožení stanoveného cíle.
- IV. *Základní prvky účetních výkazů a definice.* Aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, musí být k dispozici jasně vymezený pojmový aparát. Tento pojmový aparát musí být vybudován tak, aby se s jeho pomocí dostávalo uživatelům (viz bod I.) takového typu informací, který očekávají.

Níže uvedené schéma ilustruje ve světě užívané koncepční prvky účetnictví a vzájemné vztahy mezi nimi:

## Schematické znázornění koncepčního rámce účetního výkaznictví



## **Charakteristika jednotlivých koncepčních prvků**

### **1 Cíle účetního výkaznictví**

- 1.1 Informace pro rozhodování: Prvotním cílem účetního výkaznictví je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek.
- 1.2 Předvídání budoucích peněžních toků: Účetní závěrka musí umožňovat spolehlivé předvídání budoucích peněžních toků.
- 1.3 Informace o finanční situaci a výkonnosti: Účetní závěrka musí poskytovat informace o finanční situaci (stavu majetku a jejich zdrojů) a o finanční výkonnosti účetní jednotky (nákladech, výnosech a výsledku hospodaření).

### **2 Předpoklady**

- 2.1 Vymezení účetní jednotky: Aktiva jsou do účetnictví účetní jednotky zahrnuta tehdy, pokud má nad nimi účetní jednotka kontrolu a budoucí ekonomické užítky z jejich držení i pozbytí poplynou do účetní jednotky.
- 2.2 Trvání podniku: Při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky se předpokládá, že účetní jednotka není v dohledné budoucnosti omezena ve své existenci.
- 2.3 Oceňování v penězích: Účetnictví se vede v peněžních jednotkách, přičemž jsou v konkrétních případech stanoveny principy a postupy oceňování jednotlivých položek aktiv a dluhů. Účetní jednotka účtuje ve funkční měně, což je měna, ve které je stanovena převažující část jejích transakcí.
- 2.4 Periodicita: Uživatelé vyžadují informace za určitá období, bez ohledu na dokončenost transakcí. Účetní jednotka stanoví vhodně svůj hospodářský rok v závislosti na cykličnosti své převažující činnosti.

### **3 Zásady**

- 3.1 Stálost cen: Při stanovení účetních pravidel se předpokládá stálá kupní síla peněžní jednotky, a proto účetní pravidla neobsahují postupy pro zohlednění důsledků běžné inflace. Případná specifická pravidla úpravy ocenění položek vykazovaných v účetnictví jsou stanovena pro případ hyperinflation.
- 3.2 Aktuálnost: Účetní jednotka přiřazuje jednotlivé transakce do toho účetního období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na to, kdy se o nich dozvěděla nebo kdy je zaplatila.
- 3.3 Přiřazování nákladů a výnosů: Účetní jednotka přiřazuje své náklady věcně a časově k odpovídajícím výnosům tak, aby vykázala správný výsledek hospodaření za dané účetní období.

### **4 Kvalitativní charakteristiky**

- 4.1 Srozumitelnost: Účetní závěrka musí být svým obsahem a uspořádáním srozumitelná.

- 4.2 Použitelnost pro rozhodování: Účetní závěrka musí být předkládána v čase a způsobem, který umožní uživatelům na základě ní činit svá ekonomická rozhodnutí.
- 4.3 Relevance: Úkolem účetní závěrky je poskytování významných informací, které jsou důležité pro naplnění jejího cíle. Účetní závěrka obsahuje informace relevantní pro potřeby rozhodování jejich uživatelů.
  - 4.3.1 Použitelnost pro předvídání: Údaje v účetní závěrce musí umožňovat předvídání budoucího vývoje peněžních toků, stavu aktiv a dluhů a finanční výkonnosti účetní jednotky.
  - 4.3.2 Použitelnost pro hodnocení: Údaje poskytované účetní závěrkou musí uživatelům umožňovat, aby na základě ní činili správná rozhodnutí.
- 4.4 Spolehlivost: Účetní závěrka musí poskytovat informace, které jsou spolehlivé a neobsahují významné chyby či odchylky od stanovených pravidel.
  - 4.4.1 Ověřitelnost: Obsah jednotlivých transakcí v účetnictví i informací poskytovaných účetní závěrkou musí být průkazný a ověřitelný vzhledem ke skutečnosti.
  - 4.4.2 Věrné zobrazení: Účetní závěrka se sestavuje tak, aby informace v ní obsažené věrně odpovídaly skutečnosti.
  - 4.4.3 Obsah nad formou: Při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky postupuje účetní jednotka podle podstaty jednotlivých transakcí a vykazovaných skutečností, a ne podle jejich formální podoby. Pokud právní stav zastírá podstatu transakce, je účetní jednotka povinna postupovat podle podstaty transakce.
  - 4.4.4 Neutralita: Při volbě účetních pravidel a jejich aplikaci postupuje účetní jednotka tak, aby vykazované údaje nebyly ovlivněny subjektivními potřebami, ale aby nestranně zobrazovaly skutečnost.
- 4.5 Ostatní:
  - 4.5.1 Srovnatelnost: Účetní závěrka musí poskytovat informace, které umožňují uživatelům porovnat údaje mezi jednotlivými účetními obdobími a mezi účetními jednotkami navzájem a vyhodnotit je.
  - 4.5.2 Konzistence: Pravidla použitá účetní jednotkou pro účtování a sestavení účetní závěrky musí být v průběhu účetního období stejná a stejným způsobem používaná tak, aby vlastnosti vykazovaných údajů za dané období byly stejnorodé. Změna metod je možná jen mezi účetními obdobími a jejich dopad se vykazuje retrospektivně současně s přepočtem srovnávacích údajů.

## 5 Výjimky (omezení)



- 5.1 Náklady vs. užitek: Účetní jednotka může ve výjimečných případech ustoupit od aplikace stanoveného postupu či pravidla v případech, kdy by náklady na jejich splnění přesahovaly užitek, který by z toho uživatel účetní závěrky měl.
- 5.2 Významnost: Účetní jednotka nevykazuje v účetní závěrce nepodstatné a nedůležité informace, ale pouze takové, které svým významem mohou ovlivnit rozhodování uživatelů účetních závěrek.
- 5.3 Opatrnost: Na základě zásady opatrnosti je účetní jednotka povinna volit z více možných a stejně spolehlivých ocenění aktiv to, které je nejnižší, a v případě dluhů nejvyšší. Dále v důsledku opatrnosti vykazuje pravděpodobné ztráty, i když nejsou jisté a nevykazuje zisky, i když jsou pravděpodobné, dokud nejsou prakticky jisté.
- 5.4 Rozpory mezi požadavky: Zákon v konkrétních případech stanoví, kterému z koncepčních požadavků dává přednost v případě, že jsou aplikovatelná pravidla v rozporu.
- 5.5 Specifika odvětví: Odlišná účetní pravidla v různých odvětvích jsou důsledkem zásadních odlišností v ekonomické podstatě předmětu činnosti účetních jednotek v těchto odvětvích, kterým musí být použita pravidla přizpůsobena, aby splnila svůj cíl, a nejsou tedy důsledkem nejednotnosti uplatňování takových pravidel na všechny účetní jednotky.

## 6 Základní prvky výkazů

- 6.1 Aktiva: Aktivum představuje budoucí ekonomický užitek, který má účetní jednotka pod svou kontrolou tak, že poplyne do účetní jednotky. Kontrolou se rozumí „ekonomické vlastnictví“ aktiva, tj. schopnost zabránit čerpání užítku jiným, schopnost disponovat aktivem, nesení rizik z užívání a hrazení nákladů vzniklých užíváním.
- 6.2 Dluhy: Dluh je současná povinnost účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a bude znamenat v budoucnosti odtok ekonomických užitků z účetní jednotky, přičemž se účetní jednotka nemůže jednostranně této povinnosti zprostit, aniž by to mělo přinejmenším stejné důsledky jako splnění dané povinnosti.
- 6.3 Vlastní kapitál: Vlastní kapitál představuje tu část zdrojů financování aktiv účetní jednotky, která není zatížena dluhy. Představuje tedy podíl vlastníků účetní jednotky na jejích aktivech.
- 6.4 Výnosy (tržby): Výnosy zvyšují vlastní kapitál účetní jednotky prostřednictvím výsledku hospodaření za dané účetní období a představují peněžní ekvivalent získaný v důsledku prodeje zboží výrobků či služeb, které má účetní jednotka pod kontrolou.
- 6.5 Náklady: Náklady snižují vlastní kapitál účetní jednotky prostřednictvím výsledku hospodaření za dané účetní období a představují úbytek ekonomických užitků nezbytný k dosažení výnosů.

- 6.6 Výsledek hospodaření: Výsledek hospodaření představuje čisté zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu v důsledku vlastní činnosti za dané účetní období, které je pod kontrolou účetní jednotky.
- 6.7 Jiný (další) výsledek: Jiný (další) výsledek je takové zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu účetní jednotky, které není důsledkem vlastní činnosti účetní jednotky, není pod její kontrolou nebo není za běžné období.
- 6.8 Úplný (celkový) výsledek: Úplný (celkový) výsledek je souhrn výsledku hospodaření za účetní období a jiného výsledku hospodaření.
- 6.9 Přínosy a újmy: Přínosy a újmy jsou zvýšením, resp. snížením jiného (dalšího) výsledku hospodaření.
- 6.10 Vklady a výběry vlastníků: Vklady a výběry vlastníků jsou takovými změnami vlastního kapitálu účetní jednotky, které vznikly z transakcí mezi účetní jednotkou a jejími vlastníky, v případech, kdy se nejedná o běžné obchodní vztahy.
- 6.11 Příjmy a výdaje: Příjmy, resp. výdaje jsou přírůstky, resp. úbytky peněžních prostředků a jejich ekvivalentů.

## 7 Ostatní definice

- 7.1 Závazky: Závazek 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 vykazání dluhu v rozvaze nebo ke zveřejnění v příloze v účetní závěrce, příp. u některých účetních jednotek v podrozvaze.
- 7.2 Reálná hodnota: Reálná hodnota je částka, za kterou by byla daná položka aktiv nebo dluhů prodána mezi nespřízněnými stranami za obvyklých tržních podmínek.
- 7.3 Rezervy: Rezerva je dluh s nejistou výší, splatností a popřípadě i věřitelem.

Podrobnější informace o návaznosti výše popsaných bodů v současném znění ZoÚ viz tabulka č. 1.

### I. 1. 4. Mezinárodní kontext včetně vztahu k právu EU (diskrece)

Použití koncepčních rámců je ve světě běžné a vyspělé globálně používané účetní systémy mají vždy svůj koncepční rámec, přičemž nejznámějšími jsou koncepční rámec IFRS, koncepční rámec US GAAP a koncepční rámec IPSAS. Tyto rámce jsou uznávány odborníky po celém světě jako robustní, konzistentní a smysluplné koncepty účetnictví.

I když byly na základě nařízení č. 1606/2002 přijaty IFRS pro sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některými účetními jednotkami koncepční rámec IFRS explicitně přijat nebyl. Nicméně k jeho implicitnímu převzetí nepochybně došlo, neboť např. IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky a IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby obsahují zcela jasné reference na tento koncepční rámec. Koncepční prvky IFRS by tedy neměly být v rozporu s právem EU.

### **I. 1. 5. Související otázky a rizika**

Otázkou není, zda by nová právní úprava účetnictví měla mít koncepční rámec, ale jaké parametry by přesně měl mít. Otázkou jsou například princip přednosti obsahu nad formou, vybrané přístupy k oceňování, resp. přeceňování, apod.

### **I. 1. 6. Zhodnocení hledisek**

#### a) Snížení administrativní zátěže

Implementace koncepčního rámce by sama o sobě neměla vést ke zvýšení administrativní zátěže. Naopak vyšší harmonizace povede ke snížení nákladů a vyšší kvalitě účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a vyšší transparentnosti účetních závěrek pro investory, zahraniční subjekty, instituce poskytující dotace a institucionální věřitele (banky apod.). Faktory, které ovlivňují administrativní zátěž, jsou spíše konkrétní účetní pravidla a požadavky na vykazování a zveřejňování.

#### b) Zajištění věrného a poctivého obrazu

Navrhovaná varianta posílí zajištění věrného a poctivého obrazu tím, že se zvýší kvalita účetní závěrky i její transparentnost.

#### c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele

Zavedení koncepčního rámce umožní zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro uživatele. Tím, že budou definovány principy a zásady, ze kterých účetní jednotka při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky vychází, dojde k lepšímu porozumění účetní závěrky.

#### d) Vztah k právu EU

Koncepční rámec není právem EU upraven.

#### e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům

Zavedení koncepčního rámce do české účetní legislativy umožní porozumět účetní závěrce a pochopit východiska, na kterých je účetnictví účetní jednotky postaveno. V případech, kdy je výběr daní (základ daně) přímo navázán na účetnictví, by právě koncepční rámec mohl být podpurným prostředkem při řešení případných nejasností, nesprávností a sporů. V konečném důsledku tak může napomoci k přesnějšimu a spolehlivějšimu výběru daní.

### **I. 1. 7. Závěr**

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s postupem evropské integrace a naplňování vize jednotného trhu umožňujícího volný pohyb zboží, práce a kapitálu dochází ke stále těsnějšimu propojení národních ekonomik, získávají údaje účetních závěrek sestavených podle národních účetních předpisů do značné míry mezinárodní charakter. Z uvedeného důvodu by mělo být cílem nové právní úpravy účetnictví její koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě. Předpokládá se, že takto převzaté koncepty budou obsahovat úlevy a výjimky pro mikro, malé a případně i střední účetní jednotky v případech, kdy by převzaté koncepty měly pro ně znamenat neúměrnou administrativní zátěž.

Z analýzy stávajícího stavu vyplývá, že některé jeho nedostatky jsou úzce spjaty s absencí koncepčního rámce. 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.

Pokud nová právní úprava účetnictví bude obsahovat jasný koncepční rámec, který bude harmonizovaný s mezinárodně uznávanými koncepčními rámci (zejména s koncepčním rámcem IFRS), 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 přesnějším a spolehlivějším výběrům daní odstraněním nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví.

Účetnictví založené na vyjádřeném koncepčním rámci bude konkurenční výhodou České republiky při rozhodování zahraničních investorů a zároveň vytvoří předpoklady pro lepší implementaci některých zamýšlených konceptů EU jako je například CCCTB apod.

## I. 1. 8. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlíte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## I. 2. OBECNÉ ÚČETNÍ ZÁSADY A PRINCIPY

### I. 2. 1. Popis problematiky

Za účetní zásady a principy se obecně považuje soubor pravidel, která jsou imanentní účetnictví, jako způsobu zachycení ekonomické reality 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. Účetní zásady a principy zpravidla nebývají vyčerpávajícím způsobem kodifikovány (výslovně vymezeny právním předpisem). V naší stávající právní úpravě účetnictví jsou obecné účetní zásady zapracovány do konkrétních ustanovení ZoÚ.

V předchozí kapitole jsou nastíněny účetní zásady na obecné úrovni. Vzhledem k tomu, že je Česká republika, jako členský stát EU, povinna dodržovat legislativu EU, je tato kapitola věnována obecným účetním zásadám tak, jak vyplývají ze směrnice 2013/34/EU a jak jsou tyto zásady zapracovány do ZoÚ.

## I. 2. 2. Současný stav

Ve stávajícím znění ZoÚ jsou zahrnuty veškeré obecné účetní zásady tak, jak vyplývají ze směrnice 2013/34/EU. Nevýhodou jejich zařazení/úvedení ve stávajícím znění ZoÚ je to, že jsou tyto zásady uvedeny na různých místech ZoÚ, což není pro uživatele ZoÚ uživatelsky příliš přívětivé.

V následujícím přehledu jsou uvedeny jednotlivé účetní zásady, jejich velmi stručná charakteristika a odkazy na stávající znění ZoÚ, včetně odkazu na směrnici 2013/34/EU. Následující přehled si neklade za cíl strukturovat jednotlivé zásady od nejvýznamnější po méně významnou. Tyto zásady je třeba chápat jako nedílný celek.

Zásada/ Stručná charakteristika	ZoÚ	směrnice 2013/34/EU
Zásada neomezeného trvání účetní jednotky (Going Concern) <b>Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti</b>	§ 7 odst. 3	Bod 16 Úvodních ustanovení Čl. 6 odst. 1 písm. a)
Zásada stálosti metod <b>Metody účtování, metody oceňování, způsoby odpisování, obsahová náplň položek účetní závěrky se nesmí v průběhu roku měnit, nesmí se měnit ani mezi jednotlivými účetními obdobími. Cílem je zajistit věcnou a metodickou srovnatelnost mezi účetními obdobími</b>	§ 4 odst. 15 § 7 odst. 4	Bod 16 Úvodních ustanovení Čl. 6 odst. 1 písm. b)
Zásada opatrnosti <b>Podstatou je oceňovat majetek s ohledem na možná rizika a ztráty (nenadhodnocovat aktiva a výnosy či nepodhodnocovat pasiva a náklady a tím vytvářet fiktivní zisky)</b>	§ 25 odst. 3 § 19 odst. 5 a 6	Bod 16 Úvodních ustanovení čl. 6 odst. 1 písm. c) a odst. 5
Zásada nezávislosti účetních období (Akruální princip) <b>Náklady a výnosy musejí být zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí</b>	§ 3 odst. 1	Bod 16 Úvodních ustanovení Čl. 6 odst. 1 písm. d) a v Čl. 36 odst. 1 písm. a)
Zásada bilanční kontinuity <b>Konečné zůstatky</b>	§ 19 odst. 4	Čl. 6 odst. 1 písm. e)

<b>rozvahových účtů se musejí rovnat jejich počátečním zůstatkům v následujícím účetním období</b>		
Zásada odděleného oceňování jednotlivých složek aktiv a pasiv	§ 25	Bod 16 Úvodních ustanovení Čl. 6 odst. 1 písm. f)
Zásada zákazu vzájemného zúčtování <b>Nelze (až na výjimky) vzájemně zúčtovat aktiva a pasiva, náklady a výnosy</b>	§ 7 odst. 6	Bod 16 Úvodních ustanovení Čl. 6 odst. 1 písm. g) a odst. 2
Zásada přednosti obsahu nad formou <b>Nejdůležitějším hlediskem pro zaúčtování je obsah účetních informací, jejich forma je druhořadá</b>	§ 7 odst. 2	Bod 16 Úvodních ustanovení Čl. 6 odst. 1 písm. h) a odst. 3
Zásada oceňování historickými cenami <b>Majetek a závazky se oceňují cenami platnými v době jeho pořízení</b>	§ 25 odst. 1	Čl. 6 odst. 1 písm. i)
Zásada správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a významnosti <b>Účetnictví a účetní závěrka musí být správné, úplné, průkazné, srozumitelné a údaje v účetní závěrce se vykazují na základě jejich významnosti</b>	§ 8 § 19 odst. 7	Bod 17 Úvodních ustanovení Čl. 2 bod 16, Čl. 6 odst. 1 písm. j) a odst. 4

Zásada přednosti obsahu nad formou uvedená v přehledu výše se jeví v kontextu stávajícího znění ZoÚ jako poněkud problematická a i její použití v praxi není zcela jednoznačně chápáno a uplatňováno. Stávající znění ZoÚ, v případě této zásady, při transpozici ustanovení Čl. 6 odst. 1 písm. h) ve spojení s diskrecí uvedenou v Čl. 6 odst. 3 směrnice 2013/34/EU (diskrece v tom smyslu, že členské státy mohou účetní jednotky od této zásady osvobodit) zůstává někde na půl cesty.

Směrnice 2013/34/EU také neuvádí princip podvojnosti a souvztažnosti, ani se nezmiňuje o zásadě vedení účetnictví v jednotné měně.

Vedle výše uvedených obecných zásad a principů je na místě uvést ještě další obecné principy, jimiž se účetnictví řídí.

Směrnice 2013/34/EU neuvádí princip „přirazování nákladů a výnosů“ (Matching Principle), kdy účetní jednotka přiřazuje své náklady věcně a časově k odpovídajícím výnosům tak, aby vykazovala správný výsledek hospodaření za dané účetní období. Tato zásada nesmí být zaměňována za zásadu nezávislosti účetních období (akruální princip) – viz výše v přehledu.

Dále je potřeba se zmínit o „systémových zásadách“ vedení účetnictví. Jde o zásadu správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a trvalosti účetních záznamů. Naplnění těchto zásad zajišťuje konzistenci účetnictví jako systému, který je schopen poskytnout věrný

a poctivý obraz předmětu účetnictví. Systémové zásady vedení účetnictví jsou obsaženy v § 8 ZoÚ.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Tento princip je zakotven ve stávajícím znění ZoÚ v § 7 odst. 1 a 2 a také směrnice 2013/34/EU má tento princip zakotven v Čl. 4 odst. 3 a 4.

Dalším principem, který je potřeba v této souvislosti uvést je princip vymezení ekonomického celku, za který se vede účetnictví, sledují se aktiva, pasiva, náklady a výnosy, účtuje se o předmětu účetnictví a sestavuje se účetní závěrka (jinak též „zásada účetní jednotky“). Směrnice 2013/34/EU tento princip nezmiňuje. Ve stávajícím znění ZoÚ je tento princip zakotven v § 4 odst. 9. Tento princip se považuje za závažný, zejména s ohledem na vymezení působnosti nové účetní legislativy, resp. nového ZoÚ.

### **I. 2. 3. Navrhovaná úprava**

Varianta 0 – ponechat „roztříštěnost“ obecných účetních zásad ve stejném stavu, jako ve stávajícím znění ZoÚ.

Varianta 1 – soustředit obecné účetní zásady na „jedno místo“ a tím poskytnout uživatelům ZoÚ větší uživatelský komfort.

Otázkou – zejména k diskusi s odbornou veřejností – je, zda do nové účetní legislativy vedle obecných účetních zásad zařadit i obecné principy účetnictví, nebo zda tyto principy ponechat pouze v důvodové zprávě nového ZoÚ.

Vzhledem k tomu, že obecné účetní zásady tvoří základní kámen celého účetnictví, navrhuje se k realizaci Varianta 1 s tím, že bude nutné se vypořádat se zařazením výše uvedených obecných principů účetnictví do nového ZoÚ, či s jejich „pouhým“ uvedením a odůvodněním v důvodové zprávě či v koncepčním rámci k nové účetní legislativě.

### **I. 2. 4. Mezinárodní kontext včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Vzhledem k tomu, že Česká republika, jako členský stát EU, musí dodržovat legislativu EU, jsou ve stávajícím znění ZoÚ uvedeny veškeré obecné účetní zásady tak, jak je vymezuje směrnice 2013/34/EU, včetně (problematického) využití diskrece uvedené v Čl. 6 odst. 3 této směrnice.

### **I. 2. 5. Související otázky a rizika**

V nové účetní legislativě bude nutné nalézt řešení a odpovědi zejména na následující otázky:

1. Vztahují se obecné účetní zásady na všechny účetní jednotky?

Vzhledem k „univerzálnosti“ obecných účetních zásad lze konstatovat, že by tyto obecné účetní zásady měly být respektovány/dodržovány všemi typy účetních jednotek, které

povedou podvojně účetnictví v souladu s novou účetní legislativou, byť mohou být v případě některých účetních jednotek konkrétní právní úpravou výrazně potlačeny.

U účetních jednotek, které budou mít možnost vést tzv. hotovostní (jednoduché) účetnictví bude třeba novou účetní legislativu upravit tak, že „výstup“ z údajů hotovostního účetnictví (poznámka: zde nelze hovořit o účetní závěrce v pravém slova smyslu) sice nepodává (a ani vzhledem k omezením hotovostního účetnictví podávat nemůže) věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví, ale že účetnictví těchto účetních jednotek bylo sestaveno v souladu s platnou účetní legislativou.

2. Mohou být obecné účetní zásady dodrženy u mikro účetních jednotek, malých účetních jednotek anebo nestátních neziskových organizací?

Odpověď na tuto otázku je – pokud jde o hotovostní účetnictví - již naznačena v předchozí otázce.

U mikro účetních jednotek bude zapotřebí zvážit, zda u nich bude platit nadále zásada nezávislosti účetních období (akruální princip), zejména pokud směrnice 2013/34/EU v Čl. 36 odst. 1 písm. a) umožňuje, aby členské státy osvobodily mikro účetní jednotky od povinnosti vykazovat náklady a příjmy příštích období, stejně jako výdaje a výnosy příštích období.

Dále je nutno mít na zřeteli skutečnost, že směrnice 2013/34/EU v Čl. 36 odst. 4 uvádí, že účetní závěrka mikro účetních jednotek sestavená v souladu s tímto článkem, odst. 1, 2 a 3 (tj. s využitím všech zde uvedených diskrecí) se považuje za účetní závěrku podávající věrný a poctivý obraz ve smyslu Čl. 4 odst. 3 směrnice 2013/34/EU.

3. Vztahují se obecné účetní zásady i na vedení hotovostního (jednoduchého) účetnictví?

Vzhledem k omezeným možnostem, které hotovostní účetnictví poskytuje, nebudou (a prakticky ani nemohou být) výše uvedené obecné zásady účetnictví v plné míře uplatňovány. Jak již bylo výše uvedeno, bude třeba novou účetní legislativu koncipovat tak, že „výstup“ z údajů hotovostního účetnictví sice nepodává věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví, ale že účetnictví těchto účetních jednotek bylo sestaveno v souladu s platnou účetní legislativou. Pro tyto účetní jednotky bude zásadní dodržování systémových zásad vedení účetnictví, tj. úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti, správnosti a trvalosti účetních záznamů.

4. Jak budou postupovat účetní jednotky, které budou sestavovat účetní závěrku podle IFRS - EU? Budou se řídit obecnými účetními zásadami uvedenými v ZoÚ?

Účetní jednotky, které budou účetní závěrku sestavovat v souladu s IFRS – EU, budou postupovat podle principů a zásad stanovených IFRS – EU.

5. Měla by být převzata zásada „přednosti obsahu nad formou“ anebo ponechat stávající stav?

K této otázce viz kapitola I. 3.



6. Vymežit zásady a principy taxativním způsobem nebo demonstrativním způsobem v novém ZoÚ?

Pracovní skupina se s ohledem na právní jistotu adresátů přiklání k provedení taxativního výčtu obecných účetních zásad.

7. Je vhodné uvést v zákoně též interpretační ustanovení v tom smyslu, že pokud konkrétní účetní případ není upraven zákonem, řeší se v souladu s účetními principy a zásadami?

Interpretační ustanovení má úskalí v případech, kdy se u podobných účetních případů postupuje tak, že je určitá zásada nebo princip z nějakého důvodu potlačen. Jako vhodné se v současné době jeví uvést interpretační ustanovení například v důvodové zprávě k novému ZoÚ.

8. Jak provázat vymezení zásad v zákoně s případným koncepčním rámcem?

Jako vhodné se v současné době jeví např. důvodová zpráva ZoÚ nebo samostatná část obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace (RIA) nazvaná „Koncepční rámec“, kde by byly jednotlivé zásady a principy vysvětleny a následně by – zejména transpoziční – byly začleněny do nového ZoÚ.

## **I. 2. 6. Zhodnocení hledisek**

### **a) Snížení administrativní zátěže**

Navrhovaným soustředěním obecných účetních zásad na „jedno místo“ v novém ZoÚ nedojde na straně účetních jednotek k žádnému navýšení, ale ani ke snížení administrativní zátěže. Navrhované řešení je v tomto smyslu neutrální.

### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Obecně řečeno (s výhradou mikro účetních jednotek a účetních jednotek, které povedou hotovostní účetnictví), k zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a účetní závěrky může dojít výhradně plným využitím uvedených obecných účetních zásad.

### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Výhradně plným využitím uvedených obecných účetních zásad dojde ke zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro její uživatele.

### **d) Vztah k právu EU**

Česká republika, jako členský stát EU transponovala ustanovení směrnice 2013/34/EU týkající se účetních zásad, takže současné znění ZoÚ je s touto směrnicí konformní. Nelze předpokládat, že by nová účetní legislativa byla v tomto směru odlišná.

### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Z hlediska této kapitoly a s ohledem na navrhované řešení nerelevantní.

## I. 2. 7. Závěr

Obecné účetní zásady tvoří stavební kámen celého účetnictví. Jedině jejich plným dodržováním jsou účetní jednotky schopny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.

Obecné účetní zásady vyžadované směrnicí 2013/34/EU jsou do stávajícího znění ZoÚ transponovány, avšak jsou ve stávajícím znění ZoÚ poněkud roztříštěny a tím pádem není práce s nimi pro uživatele ZoÚ uživatelsky příliš komfortní.

Pokud bude akceptována navrhovaná Varianta 1 této kapitoly, zvýší se - shrnutím obecných účetních zásad „na jedno místo“ - uživatelský komfort ZoÚ a do značné míry též právní jistota účetních jednotek.

## I. 2. 8. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## I. 3. ZÁSADA PŘEDNOSTI OBSAHU PŘED FORMOU

### I. 3. 1. Popis problematiky

Tato zásada přímo vyplývá z předpokladu, že účelem účetní závěrky je prezentovat ekonomické fenomény ve slovech a číslech.

Zásada přednosti obsahu před formou znamená, že při rozhodování o účetním řešení uskutečněných transakcí se musí postupovat tak, aby došlo k vykazání (a zaúčtování) věcného (ekonomického, skutečného) obsahu transakce, a to bez ohledu na formu (právní pojetí) této transakce.

Formou transakce se rozumí to, jak je transakce označena formálně resp. formálně-právně a jak je (většinou) prezentována v dokumentech, které tuto transakci provázejí. Obsahem transakce se rozumí její (ekonomická, skutečná) podstata, tj. to, co tato transakce ve skutečnosti způsobuje. Jinými slovy, za formu lze označit to, jak se transakce jeví, za obsah transakce lze označit to, o co doopravdy jde.

Účetnictví by bez této zásady nebylo účetnictvím, ale prostou evidencí, registrem uskutečněných transakcí. Představa o účetnictví jako o takové evidenci je však (i poměrně rozšířený) omyl. Smyslem účetnictví není evidovat transakce, nýbrž vykazovat finanční situaci a výkonnost účetních jednotek. Není tedy důležité, jak je daná transakce formálně

označena (což se může zdát jako potřebné pro její prosté zaevidování), nýbrž to, jak daná transakce ovlivnila finanční situaci a výkonnost. Říkáme-li, že „účtujeme transakce“, technicky vzato zaznamenáváme na rozvahových účtech změny v aktivech, dluhích, vlastním kapitálu a na výsledkových účtech výnosy a náklady. Cílem účetnictví tedy není jen zaznamenat, že se transakce stala; cílem účetnictví je analyzovat, jak tato transakce ovlivnila finanční situaci (aktiva, dluhy) a výkonnost účetní jednotky (výnosy, náklady) a následně tuto analýzu vykázat. Když říkáme, že „účtujeme transakce“, ve skutečnosti účtujeme jejich finanční dopady to, co transakce způsobily, tedy jejich „obsah“ či „podstatu“.

Aby účetnictví mohlo vykazovat finanční dopady transakcí, musí mít vybudovaný potřebný pojmový aparát, který je zejména spjat s definicí pojmu aktiva, dluhy, výnosy a náklady (případně také „gains“ a „losses“). Tento pojmový aparát je vlastní pouze účetnictví (je to vlastní jazyk účetnictví, kterým „hovoří“), ačkoli některé pojmy se překrývají s pojmy používanými právem v jiných oblastech, zejména jde o „pohledávky“ a „dluhy“, může však jít i o „výzkum“ a „vývoj“ apod.; potom je vhodné o těchto pojmech hovořit jako o pojmech „v účetním (případně ekonomickém) smyslu slova“. Pro ilustraci, mezi pohledávky v ekonomickém smyslu řadíme odloženou daňovou pohledávku a neřadíme pohledávku z úvěrové smlouvy, ze které ještě ani jedna strana neplnila. Pohledávka v účetnictví tedy zjevně znamená něco jiného než v civilním právu (i když se tyto pojmy často mohou a budou překrývat). Z tohoto důvodu je vyloučeno, aby na interpretaci účetních pojmů byla bezmyšlenkově aplikována zásada (terminologická) jednoty právního řádu; v účetnictví se používají ekonomické pojmy, nikoli právní pojmy (právní definice použité v jiné části právního řádu), což je nutné si uvědomit zejména v těch případech, kdy se jedná o shodná slova.<sup>1</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že účetnictví není a ani nemůže být svázáno právním pojetím transakcí; pro účetnictví je relevantní výhradně ekonomické pojetí těchto transakcí. Zásada přednosti obsahu před formou je tedy zavádějící svým pojmenováním. Ve skutečnosti tato zásada vede k ignoraci formy a zaznamenávání obsahu. Protože však v praxi ve velké většině případů formální označení a formálně právní pojetí odpovídá tomu, o čem transakce doopravdy je (jinak by se lidé prostě nedokázali domluvit a shodnout), předpokládá se, že rozpor mezi formou a obsahem transakce je vzácný; a právě pro tyto případy platí, že obsah má přednost před formou. Odtud pochází pojmenování zásady.

*Příklad: Prodejce (podnikatel) si dohodl se zákazníkem, že místo prodeje telefonu mu tento telefon pronajme. Zákazník je povinen zaplatit kauci ve výši prodejní ceny telefonu. Nájemné činí jednu desetitisícinu složené kauce ročně. Při ukončení nájmu se ze složené kauce vrací jedna koruna. Nájem je sjednán na dobu neurčitou, přičemž pronajímatel se po dobu nájmu vzdává všech práv spjatých s pronajatým telefonem.*

*Formálně se transakce jeví jako nájem telefonu a složení kauce jako jistoty. Při zkoumání obsahu transakce však přijdeme na to, že kauce není dluhem, protože nemusí být vrácena (mimo jedné Kč) a že všechna práva k telefonu má pod svou kontrolou nájemce, je tedy „faktickým“ vlastníkem. Přijaté peníze od zákazníka jsou tedy (až na jednu korunu) výnosem,*

<sup>1</sup> Je zjevné, že přístup účetních předpisů k vymezení účetních pojmů má zcela zásadní vliv na aplikovatelnost zásady přednosti obsahu před formou. Popřou-li účetní předpisy přístup k vymezení účetní terminologie výše popsaným způsobem, implicitně tak popřou (znemožní aplikaci) jak zásady přednosti obsahu před formou, tak i samotný smysl účetnictví.

*protože nemusí být nikdy vráceny a předání telefonu do užívání zákazníkovi je nákladem, protože zákazník telefon nemusí nikdy vrátit a pronajímatel se vzdal veškerých práv k němu.*

*Pokud tento obsah budeme chtít pojmenovat, nenalezneme lepší označení než „prodej telefonu“. Proto hovoříme o tom, že transakce, která je formálně nájmem (nájmu svědčí doprovodná smluvní dokumentace), je ve své podstatě (svým obsahem) prodej. Účetní přitom ani nemusí zkoumat, zda by případný soud i z pohledu práva tuto transakci vymezil jako prodej. Účetní zkoumá pouze ekonomické efekty, a jak tyto efekty naplňují definice jednotlivých účetních pojmů, jako jsou zejména dluhy a výnos (vyhodnocení ekonomického významu kauce) a aktivum či majetek (vyhodnocení ekonomického významu předání práv k telefonu).*

Jak bylo výše uvedeno, zásada přednosti obsahu před formou je tedy v účetnictví všudypřítomná. Z pohledu účetních předpisů se s touto zásadou setkáváme:

- a) u konkrétních účetních postupů, které představují realizaci této zásady,
- b) jako se samostatnou zásadou (psanou či nepsanou) stojící vedle psaných účetních postupů, přičemž konkrétní účetní postupy mohou přinášet výjimky z této zásady.

S ohledem na toto dělení lze vnímat různý přístup k přesnosti aplikace zásady přednosti obsahu před formou. Rozlišujeme tedy silnější a slabší vliv této zásady na účetnictví, nicméně nikdy se nesetkáme s případem, že by tato zásada nebyla v účetnictví přítomna vůbec. Zároveň platí, že jakákoli jiná, než absolutní aplikace této zásady, vždy povede k nekonzistenci účetnictví jako systému pravidel a k praktickým problémům, kam až (ke kterým transakcím) tato zásada sahá.

Různé úrovně aplikace zásady přednosti obsahu před formou lze spatřovat takto:

- a) Rozlišování „právně stejných“ transakcí nebo položek aktiv a dluhů podle jejich ekonomického účelu, upravených účetními předpisy.

Příkladem je rozlišování staveb jako dlouhodobého majetku nebo jako zboží, rozlišování, zda směnka byla použita jako platební nebo zajišťovací nástroj, rozlišování, zda šroubek je materiál, výrobek nebo zboží, rozlišování dluhů na krátkodobé a dlouhodobé, rozlišování akcií na určené k obchodování, realizovatelné nebo s významným vlivem apod.

V těchto případech, ač se právně či formálně může jednat o identické transakce a položky, bereme v úvahu ekonomický význam dané transakce či položky. 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 investici do zásob. Aby účetnictví užitečně informovalo o finanční situaci a výkonnosti, musí rozlišovat, k čemu dané položky a transakce mají hospodářsky (ekonomicky) sloužit.

Toto rozlišování je obvykle součástí konkrétních účetních pravidel a často si tak ani neuvědomujeme, že se jedná o aplikaci zásady přednosti obsahu před formou.

- b) Společná účetní řešení „právně odlišných“ transakcí nebo položek aktiv a dluhů v případě, že mají shodný ekonomický obsah, upravená účetními předpisy.

V tomto případě se jedná o např. stejný přístup k oceňování výrobků a zboží. Ocenění vlastními náklady je vlastně jen zvláštním případem oceňování pomocí pořizovací ceny, protože v obou dvou případech se jedná o ocenění investic do zásob na základě logiky „kolik pořízení těchto zásob stojí“.

Jiným příkladem může být shodné účetní řešení poskytnutých půjček, směnek k inkasu nebo nakoupených dluhopisů, protože ve všech uvedených případech jde ekonomicky o pohledávky.

- c) Manipulace, které (a) předstírají transakce nebo (b) zastírají pravý obsah transakce.

V této oblasti se pohybujeme ve značné míře v oblasti práva, protože zastírání je poměrně silně spjata s právním jednáním, konkrétně pak s rozporem mezi vůlí a projevem vůle účastníků transakce. Z pohledu účetnictví však není zásadní, zda se z právního pohledu jedná o zastírání, stejně tak není rozhodující, jaká byla vůle účastníků transakce (tj. vyhodnocení subjektivní stránky transakce). Účetnictví transakci vyhodnocuje objektivně, bez ohledu na úmysly dotčených stran, a to podle ekonomických dopadů transakce.

Příkladem může být případ „nájmu telefonu s kaucí“ uvedený výše.

Tyto transakce buď mohou být jedinou transakcí, kdy je určitý smluvní typ použit „nečekaným“ způsobem (jako je např. darování daru, které má zastřít zaplacení školného), nebo kdy je určitý smluvní typ modifikován tak, že se změní jeho význam (půjčka společníkovi bez stanovení splatnosti, které zastírá výplatu dividend) nebo více či méně složitou kombinací transakcí (např. smlouva o prodeji a smlouva o zpětném nákupu, které předstírá prodej).

- d) Svěbytné posouzení ekonomických dopadů zcela nezávisle na právním pojetí transakce.

Typickým případem je absolutně neplatné právní jednání (např. nájem předmětu, jehož vlastníkem není pronajímatel), které ovšem má ekonomické dopady (zde užívání předmětu nájmu a placení za něj). Jakkoli z pohledu práva taková transakce neexistuje, zjevně existuje ve skutečnosti a zasahuje do finanční situace zúčastněných.

Jiným příkladem může být prodej a nákup, které jsou smluvně tak upraveny, že prodejce fakticky vystupuje jako zprostředkovatel celé transakce. Bez ohledu na to, zda jde či nejde o zastírání zprostředkování (o zastírání vůbec nemusí jít), při analýze rizik a ekonomických dopadů můžeme dojít k tomu, že celá transakce je zprostředkováním prodeje, nikoli prodejem samotným.

Dalším příkladem může být transakce, která ač je za „jednu“ cenu, obsahuje více prvků. To může být nákup již pojištěného auta nebo prodej kopírky společně s nadstandardním servisem.

Dalším příkladem může být prodej a zpětný nájem, který může být upraven tak, že po prozkoumání povinností a práv vzešlých z transakce z ekonomického pohledu nebude možné potvrdit, že došlo ke „skutečnému“ prodeji.

Konečně dalším příkladem může být nájem, který se nijak ekonomicky neliší od koupě (a případně předem sjednaného následného prodeje) předmětu nájmu.

### I. 3. 2. Současný stav

Na to, zda ve stávajícím znění ZoÚ je zásada přednosti obsahu před formou zabudována, nelze jednoduše odpovědět. Tato zásada v zákoně zabudována je i není.

V právních předpisech upravujících účetnictví lze nalézt působení této zásady na dvou úrovních:

- a) jako nepsané zásady, kterou ve vybraných případech respektují tvůrci právních předpisů upravujících účetnictví při tvorbě konkrétních účetních postupů a metod a
- b) jako psané zásady, kterou by měly aplikovat účetní jednotky při účtování a vykazování účetních transakcí.

**Ad a)** Příkladem uplatnění zásady přednosti obsahu před formou je požadavek sestavení konsolidované účetní závěrky, zachycující podnikatelské uskupení ovládané jednotnou vůlí ovládající osoby jako jeden celek. Dalšími příklady jsou účtování operací prodeje a zpětného nákupu v budoucnosti (tzv. repo operace), které jsou považovány pro účetní účely za půjčku peněz se zajišťovacím převodem cenných papírů, při účtování zásob jejich převodem pod kontrolu odběratele, bez ohledu na přechod právního titulu, který v řadě případů nastává až jejich úplným zaplacením, při převodech nemovitostí podáním žádosti o zápis převodu na katastrální úřad a nikoliv realizací tohoto zápisu, rovnoměrným rozložením nájemného, je-li bez právního důvodu sjednáno pro různá období nerovnoměrně, účtováním propachtovaného podniku uživatelem a nikoliv právním vlastníkem aj.

Na druhé straně účtování finančního leasingu stále dává přednost právní formě a obecně účtování nájemních vztahů považuje přenechání aktiva k dočasnému užívání spíše za službu, než transfer užívacího práva, jak je tomu v případě licenčních ujednání. Jiným příkladem popírání zásady obsahu nad formou je odlišné účtování a vykazování dluhů z emitovaných dluhopisů a dluhů ze srovnatelných úvěrů.

Stávající právní předpisy upravující účetnictví tedy obsahují pravidla, která jsou založena na zásadě přednosti obsahu před formou, stejně jako pravidla, která tuto zásadu popírají.

**Ad b)** V tomto kontextu je zásada přednosti obsahu před formou zabudována do znění § 7 odst. 2 ZoÚ, kde se uvádí, že:

- „Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona.“ a
- „Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.“

Je patrné, že zásada přednosti obsahu před formou v zákoně není zabudována ve své „čisté podobě“, ale je omezena účetními metodami. Praxe nepochybně dává přednost následování výslovné úpravy účetní metody před aplikací zásady přednosti obsahu před formou.

### **I. 3. 3. Navrhovaná úprava**

Varianta 0 – ponechat stávající situaci, kdy zabudování zásady přednosti obsahu před formou je ne zcela srozumitelné a může vést k nepředvídatelným a nesrovnatelným řešením.

Varianta 1 – zabudovat zásadu přednosti obsahu před formou do ZoÚ pomocí definice.

Vzhledem k inherentnímu charakteru zásady v účetnictví se navrhuje Varianta 1. Související otázky jsou uvedeny níže.

### **I. 3. 4. Mezinárodní kontext včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Zásada přednosti obsahu před formou je základním pilířem IFRS - EU, které povinně pro sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky používají společnosti, jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu a dobrovolně mj. společnosti ve skupině. IFRS jsou dle svého koncepčního rámce postaveny na zásadě, že finanční (účetní) informace popisují ekonomické fenomény (a tedy nikoli jejich právní formu).

Směrnice 2013/34/EU tuto zásadu výslovně uvádí v čl. 6 odst. 1 písm. h) a připouští u ní diskreci uvedenou v čl. 6 odst. 3 (diskrece v tom smyslu, že členské státy mohou účetní jednotky od této zásady osvobodit). Zároveň však směrnice v článku 4 vyžaduje, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz, od čehož členské státy nikoho osvobodit nemohou. S ohledem na to, že zásada přednosti obsahu před formou do značné míry podmiňuje věrný a poctivý obraz účetní závěrky, v případě využití diskrece se zásada přednosti obsahu před formou stane nepsanou zásadou se všemi důsledky, které spočívají zejména v nejistotě ohledně její aplikace.

### **I. 3. 5. Související otázky a rizika**

Aplikace zásady přednosti obsahu před formou je obtížná, protože vyžaduje:

- a) promyšlenou soustavu definic základních pojmů,
- b) znalost obsahu, významu a smyslu definovaných účetních pojmů,
- c) analýzu ekonomických dopadů transakce včetně analýzy, kdo nese jaká rizika, jaké povinnosti a komu svědčí ta která práva,
- d) může vést k poměrně složitému účetnímu řešení (viz např. finanční leasing, který je běžnou, nikoli vzácnou transakcí).

Zde budou hrát klíčovou roli tvůrci právních norem, účetních standardů a jejich interpretací, akademická a účetní obec a v neposlední řadě regulátoři a auditoři, kteří musí usilovat o harmonizaci řešení a bdít nad její realizací.

### **I. 3. 6. Zhodnocení hledisek**

- a) *Snížení administrativní zátěže*

Jak bylo uvedeno, zásada je již nyní součástí právních předpisů upravujících účetnictví, avšak v poměrně obtížně uchopitelné podobě. Výslovné a přímé zakotvení zásady přednosti obsahu před formou eliminuje stávající nejistotu při její aplikaci, čímž by mělo ubýt administrativní zátěže spojené s vyhodnocením nejistoty ohledně aplikace této zásady.

Pro nejběžnější a tradiční obchodní případy platí, že, až na níže uvedené výjimky, se s rozparem jejich formy a obsahu setkáváme poměrně vzácně. V těchto případech tedy uvedená zásada administrativní náročnost nijak neovlivňuje.

Výjimkou jsou zejména případy účtování finančního leasingu. Pravidla jejich účtování a vykazování tak, aby byla v souladu s jejich ekonomickou podstatou, mohou být poměrně komplikovaná. Tato pravidla však lze zjednodušit, nebo pro tyto případy lze pro vymezené účetní jednotky přijmout výjimku ze zásady přednosti obsahu před formou.

#### *b) Zajištění věrného a poctivého obrazu*

Vztah zásady přednosti obsahu před formou k zajištění věrného a poctivého obrazu je mimořádně silný, protože tato zásada je nutnou (nikoli však postačující) podmínkou pro vykazování věrného a poctivého obrazu. Bez zásady přednosti obsahu před formou nelze věrného a poctivého obrazu ve všech případech dosáhnout.

Oponenti argumentují, že priorita podstaty umožňuje zkreslit zachycení ekonomických transakcí tím, že se odchýlí od objektivně sjednané právní formy. Při této úvaze však opomíjejí možnost, že transakci lze právně strukturovat způsobem, který zastírá podstatu této transakce. Jak máme správně zachytit koupi auta s 40% slevou, pokud si k němu musím přikoupit čtyřletý servis za nadhodnocenou cenu? Má být zisk z prodeje nikoliv majetku, ale vlastního kapitálu výnosem nebo emisním áziem? Je rozdíl ze zvýhodněného prodeje produkce proti tržním cenám vlastním zaměstnancům slevou nebo sociálním nákladem výrobce? Je naturální směna za netržní ceny správně oceněna sjednanou nebo reálnou cenou směňovaných plnění? Uvedené případy nelze bez zásady přednosti obsahu před formou v účetní závěrce vykázat tak, aby podávala věrný a poctivý obraz.

#### *c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele*

Účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz, aby byla užitečnou pro její uživatele. Protože zásada přednosti obsahu před formou podmiňuje věrný a poctivý obraz, stejně tak podmiňuje i užitečnost účetní závěrky pro uživatele.

Protože uvedená zásada vede k tomu, že transakce se stejnými ekonomickými efekty se vykazují analogicky, uplatnění zásady by mělo vést:

- k zajištění srovnatelnosti informací mezi jednotlivými účetními jednotkami (např. těch financovaných úvěry a těch financovaných leasingy) a
- ke snížení možnosti manipulace výkonnosti a finanční situace účetních jednotek (které by jinak bylo možné dosáhnout např. pomocí strukturování smluv tak, aby se účetní jednotka „trefila“ do příznivého účetního řešení).

Zajištěním srovnatelnosti a omezením manipulací s účetním výkaznictvím uvedená zásada bezpochyby přispívá ke zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro uživatele.

#### *d) Vztah k právu EU*



Výslovná implementace zásady je v souladu se „základním řešením“ uvedeným ve směrnici 2013/34/EU. Základním řešením se v této souvislosti má na mysli nevyužití výše popsané národní diskrece, kterou směrnice umožňuje. Využití diskrece nelze nijak rozumně odůvodnit.

Jasným zabudováním zásady do právních předpisů upravujících účetnictví se jejich koncepcí také přiblíží koncepci IFRS - EU, které v České republice povinně používají pro sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky příslušné účetní jednotky. Díky tomu nebudou vznikat zbytečné a bezdůvodné rozdíly mezi těmito systémy.

#### *e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům*

Přednost materiálního obsahu transakce před její formální prezentací je vlastní daňovému řízení (viz např. §8 odst. 3 daňového řádu). Zásada přednosti obsahu před formou tak spíše přispěje k principiálnímu sblížení daňového a účetního pohledu na složité transakce.

### **I. 3. 7. Závěr**

Zásadu přednosti obsahu před formou nelze při vytváření právních předpisů upravujících účetnictví ignorovat, protože na této zásadě je účetnictví založeno.

Explicitní zavedení zásady přednosti obsahu před formou neovlivní účetní řešení naprosté většiny účetních transakcí. Zcela jistě však zdůrazní princip věrného a poctivého obrazu, dále přiblíží české účetnictví moderní účetní teorii i platným mezinárodním standardům a při kvalitním fungování účetní profese, regulačních a fiskálních orgánů i auditorů může výrazně omezit účetní manipulace motivované jak účetními, tak fiskálními důvody.

Vhodná je co nejširší implementace uvedené zásady protože:

- a) tato zásada vede ke konzistentnosti účetních pravidel,
- b) nedochází ke vzniku pochybností, kdy tato zásada platí a kdy ne a
- c) jedná se o jediný způsob, jak zabránit podvodnému vykazování pomocí účelově manipulovaných transakcí (zejména díky nestandardním výjimkám ve smluvních typech, které popírají význam smluvního typu a díky kombinaci smluvních typů, které vedou k nečekaným ekonomickým efektům).

Aplikace této zásady, stejně jako je tomu u všech ostatních zásad, by se měla posuzovat ve vztahu k přínosům a nákladům (omezení „cost vs benefit“), tj. měla by být aplikována pouze tehdy, pokud její užití bude mít vyšší přínos, než jaké náklady způsobí. Z důvodu jednoznačné interpretace by však zásada měla platit vždy mimo jasně vyjmenované výjimky (např. zjednodušené řešení leasingu u neauditovaných účetních jednotek).

### **I. 3. 8. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

# **II. VYMEZENÍ ÚČETNÍCH JEDNOTEK V KONTEXTU PŘEDMĚTU ÚČETNICTVÍ**

## **II. 1. Popis problematiky**

Tato kapitola se věnuje vymezení účetních jednotek. Účetní jednotky můžeme členit podle různých hledisek, kterými může být například velikost, právní forma nebo oblast činnosti. Podle tohoto členění je upraven rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví apod.

### **II. 1. 1. Současný stav**

#### **Účetní jednotky podle ZoÚ**

Účetními jednotkami podle § 1 odst. 2 ZoÚ jsou:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrát podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- i) svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- j) fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- k) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo
- l) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Podle § 3 odst. 1 ZoÚ účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

V případě účetních jednotek, které vedou jednoduché účetnictví, jsou předmětem výdaje a příjmy, majetek a závazky. Které účetní jednotky vedou jednoduché účetnictví a jaké mají povinnosti, viz kapitola III. 2. 4..

Účetní jednotky můžeme vymežit podle jejich velikosti. Velikostní vymezení kategorií účetních jednotek je uvedeno v § 1b ZoÚ. Podle tohoto ustanovení se účetní jednotky dělí na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky.

Mikro účetní jednotkou je účetní jednotka, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 9 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 18 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

Malou účetní jednotkou je účetní jednotka, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 100 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Střední účetní jednotkou je účetní jednotka, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Velkou účetní jednotkou je účetní jednotka, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty stanovené pro střední účetní jednotku.

Za velkou účetní jednotku se vždy považuje subjekt veřejného zájmu nebo vybraná účetní jednotka. Subjektem veřejného zájmu se podle § 1a ZoÚ rozumí účetní jednotka se sídlem v České republice, která je

- a) společností, jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) bankou nebo družstevní záložnou,
- c) pojišťovnou nebo zajišťovnou,
- d) penzijní společností, a
- e) zdravotní pojišťovnou.

Velikostní kategorizace účetních jednotek vychází z požadavků směrnice 2013/34/EU, která zároveň stanoví hodnotová kritéria pro jednotlivé kategorie účetních jednotek. Směrnice současně uvádí, kdo se považuje za subjekt veřejného zájmu. Členský stát však může vymezení subjektů veřejného zájmu rozšířit i o jiné subjekty, což se stalo například v případě zdravotních pojišťoven.

Velikostní kritérium je jedním z hledisek pro stanovení povinností, a to jak na samotné vedení účetnictví (vedení účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu), tak i na sestavení účetní závěrky, ověření a zveřejnění. Naopak s velikostí účetní jednotky nesouvisí vedení jednoduchého účetnictví.

### **Plný a zjednodušený rozsah vedení účetnictví**

Jak již bylo uvedeno, v závislosti na velikosti mohou účetní jednotky vést účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou účetnictví vést mikro a malé účetní jednotky, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem. V případě, že se jedná o nepodnikající účetní jednotky § 9 odst. 4 ZoÚ stanoví, které z těchto účetních jednotek mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu za podmínky, že jsou mikro nebo malou účetní jednotkou. Jedná se například o spolky nebo pobočné spolky, odborovou organizaci, organizaci zaměstnavatelů, církve, náboženské společnosti, honební společenstva, obecně prospěšnou společnost, nadační fond, ústav, společenství vlastníků jednotek, bytové družstvo nebo sociální družstvo.

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu podle § 13a ZoÚ 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.

Jak již bylo uvedeno výše, s velikostí účetní jednotky souvisí i ověření účetní závěrky auditorem a nepřímo pak sestavení účetní závěrky v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Účetní závěrku nemusí mít podle § 20 odst. 1 ZoÚ ověřenu auditorem mikro účetní jednotka. Malá účetní jednotka nemusí mít účetní závěrku ověřenu auditorem pouze, pokud nesplní kritéria uvedená v § 20 odst. 1 písm. c) a d) ZoÚ. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu pak mohou sestavit ty účetní jednotky, které nemají povinnost jejího ověření auditorem.

Počty účetních jednotek – členění podle velikosti a podle právní formy

Právní forma	2017 (Stav RES k 30.6.2017)					2014 (Stav RES k 10.4.2014)				
	Počet registrovaných subjektů celkem	z toho				Počet registrovaných subjektů celkem	z toho			
		(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4		(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4
a.s.	26 133	15 905	3 590	1 742	749	25 251	15 687	3 623	1 717	682
s.r.o.	438 827	392 007	28 490	3 383	873	371 634	331 228	25 348	2 860	738
k.s.	729	543	67	30	22	759	580	72	32	19
v.o.s.	6 387	6 255	80	6	4	6 928	6 805	82	9	4
<b>Celkem</b>	<b>472 076</b>	<b>414 710</b>	<b>32 227</b>	<b>5 161</b>	<b>1 648</b>	<b>404 572</b>	<b>354 300</b>	<b>29 125</b>	<b>4 618</b>	<b>1 443</b>

Počet registrovaných subjektů celkem	Rozdíl 2017 - 2014 (počet)				Počet registrovaných subjektů celkem	Rozdíl 2017 - 2014 (%)			
	z toho					z toho			
	(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4		(mikro) ve skupině č. 1	(malé) ve skupině č. 2	(střední) ve skupině č. 3	(velké) ve skupině č. 4
882	218	-33	25	67	3,5%	1,4%	-0,9%	1,5%	9,8%
67193	60779	3142	523	135	18,1%	18,3%	12,4%	18,3%	18,3%
-30	-37	-5	-2	3	-4,0%	-6,4%	-6,9%	-6,3%	15,8%
-541	-550	-2	-3	0	-7,8%	-8,1%	-2,4%	-33,3%	0,0%
67504	60410	3102	543	205	16,7%	17,1%	10,7%	11,8%	14,2%

Zdroj: ČSÚ-registr ekonomických subjektů

	Nejvyšší přírůstky
	Nejvyšší úbytky
	Průměrné hodnoty

Jiným možným hlediskem členění účetních jednotek může být oblast jejich činnosti. Účetní jednotky tak můžeme rozdělit na:

- podnikatele,
- finanční instituce,
- veřejný sektor, a
- nestátní neziskový sektor.

V současné době tomuto členění odpovídá členění prováděcích vyhlášek k ZoÚ, kdy v zásadě každá kategorie účetních jednotek má samostatnou prováděcí vyhlášku.

## II. 1. 2. Navrhovaná úprava

### Varianta 0

Úplné zachování stávajícího stavu se nenavrhuje. Stávající úprava totiž plně neodráží potřeby jednotlivých skupin účetních jednotek.

### Varianta 1

ZoÚ v zásadě používá pouze velikostní členění účetních jednotek. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že směrnice 2013/34/EU stanoví hodnotová kritéria pro jednotlivé kategorie

účetních jednotek a jejich členění (mikro, malé, střední a velké účetní jednotky), nenavrhuje se v této oblasti žádná změna. To platí pouze v případě účetních jednotek, které jsou obchodní společnostmi a ve vztahu k účetní závěrce, jejímu ověření a zveřejnění.

Naopak, kde se se změnami počítá, je stanovení rozsahu povinností kladených na jednotlivé účetní jednotky, resp. skupiny účetních jednotek, které nejsou obchodní společnostmi a tudíž nespádají do působnosti směrnice 2013/34/EU.

Předpokládá se podrobnější diferenciací požadavků na vedení účetnictví i jeho ověření s ohledem na velikostní kategorii účetní jednotky, a to především zavedením zcela jednoduchého podvojného účetnictví pro účetní jednotky, které nespádají do působnosti směrnice 2013/34/EU (např. „nepodnikatelské“ účetní jednotky – viz kapitola III. 2. 3.).

Naproti tomu by se u některých velkých účetních jednotek a zejména u subjektů veřejného zájmu (s výjimkou zdravotních pojišťoven) mělo uvažovat o zavedení IFRS – EU, viz kapitola V. 1. Nabízí se několik možností řešení od zavedení povinného použití IFRS - EU pro některé velké účetní jednotky až po zavedení povinného IFRS-EU pro všechny účetní jednotky. Při rozhodování o povinném zavedení IFRS-EU je nutno vzít v úvahu, kdo je uživatelem této účetní závěrky a také, zda je účetní jednotka součástí skupiny/konsolidačního celku či zda působí přeshraničně.

Povinnost používat IFRS-EU by měla mít velká účetní jednotka, která je subjektem veřejného zájmu, s výjimkou zdravotních pojišťoven, případně jinou finanční institucí. V zásadě by se jednalo o společnosti, jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu a finanční instituce (banky, jiné finanční instituce a pojišťovny).

Naopak ostatní velké účetní jednotky by se i nadále měly řídit českými právními předpisy v oblasti účetnictví, nicméně by měla být zachována možnost dobrovolně používat IFRS-EU.

Další problematickou oblastí je oblast poboček zahraničních subjektů. Stávající úprava účetnictví zahraničních poboček je nedokonalá a je třeba ji zásadně přepracovat. Této problematice se více věnuje kapitola III. 2. 5.

Následující tabulka nastiňuje navrhovaný způsob vedení účetnictví pro jednotlivé druhy účetních jednotek.

<b><u>Druh účetní jednotky</u></b>	<b><u>Kategorie</u></b>	<b><u>Návrh na minimální požadavek rozsahu vedení účetnictví</u></b>
<b>Podnikatelský sektor</b>		
<i>Podnikající FO</i>	<i>Nejsou účetní jednotkou</i>	Daňová evidence
	<i>Jsou účetní jednotkou</i>	Hotovostní účetnictví
<i>Podnikatelé</i>	<i>Mikro*</i>	„Podvojně“ účetnictví s úlevami pro mikro účetní jednotky
	<i>Malá*</i>	
	- <i>neauditovaná</i>	„Podvojně“ účetnictví s úlevami pro malé účetní jednotky
	- <i>auditovaná</i>	Podvojně účetnictví v plném rozsahu
	<i>Střední*</i>	Podvojně účetnictví v plném rozsahu
	<i>Velká*</i>	Podvojně účetnictví v plném rozsahu
	<i>Kótovaná</i>	IFRS



	<i>Pobočky zahraničních korporací</i>	Nejsou účetní jednotkou, nesestavují účetní závěrku, vedou účetní záznamy pro účely stanovení základu daně z příjmů PO, zveřejňují účetní závěrku centrály.
<i>Finanční instituce</i>		
- <i>banky</i>		IFRS
- <i>družstevní záložny</i>		IFRS
- <i>pojišťovny</i>		IFRS
- <i>zajišťovny</i>		IFRS
- <i>penzijní společnosti</i>		IFRS
- <i>transformované fondy</i>		IFRS
- <i>účastnické fondy</i>		IFRS
- <i>nebankovní obchodníci s cennými papíry</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu s tím, že vykazování se řídí „bankovní“ směrnicí 86/635/EHS
- <i>investiční fondy</i>		IFRS
- <i>investiční společnosti</i>		IFRS
<b>Nestátní neziskový sektor</b>		
<i>Církevní a náboženské společnosti</i>		Hotovostní účetnictví
<i>Církevní organizace, účelová zařízení</i>		Hotovostní účetnictví
<i>Honební společenstva</i>		Hotovostní účetnictví
<i>Odborové organizace</i>		Hotovostní účetnictví
<i>Organizace zaměstnavatelů</i>		Hotovostní účetnictví
<i>Spolky a pobočné spolky</i>		Hotovostní účetnictví
<i>Obecně prospěšná společnost (o.p.s.)</i>		„Podvojně“ účetnictví s úlevami**
<i>Nadační fondy</i>		„Podvojně“ účetnictví s úlevami**
<i>Společenství vlastníků jednotek</i>		„Podvojně“ účetnictví s úlevami**
<i>Ústavy</i>		„Podvojně“ účetnictví s úlevami**
<i>Český rozhlas</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Česká televize</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Evropská seskupení pro uzemní spolupráci</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Nadace</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Politické hnutí</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Politické strany</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Profesní komory</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Speciální a smíšené obchodní komory</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Školské právnícké osoby</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Veřejné vysoké školy</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Veřejné výzkumné instituce</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Vinařský fond</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu
<i>Zájmové sdružení právníckých osob (z.s.p.o.)</i>		Podvojně účetnictví v plném rozsahu

\* s výjimkou účetních jednotek podle stávající úpravy v §19a ZoÚ.

\*\* nerozlišuje se mezi podvojným účetnictvím s úlevami pro mikro a malé účetní jednotky.

### **II. 1. 3. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Navrhovaná úprava je v souladu s relevantním sekundárním právem Evropské unie v oblasti účetnictví, konkrétně v souladu se směrnicí 2013/34/EU a dalšími předpisy EU (např. směrnice 86/635/EHS, 91/674/EHS, atd.).

Navrhovaná úprava je plně slučitelná s právem EU a ustanovení navrhované úpravy nezakládají rozpor s primárním právem EU.

S poukazem na sekundární právo EU lze konstatovat, že také v tomto ohledu navrhovaná úprava respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v EU vyplývají.

V této souvislosti je však nutno upozornit, že směrnice 2013/34/EU se vztahuje pouze na obchodní společnosti. V případě velikostní kategorizace účetních jednotek byla kritéria pro členění účetních jednotek rozšířena na všechny účetní jednotky spadající do působnosti ZoÚ. Toto rozšíření však nevyvolává žádný rozpor s právem EU.

Směrnice 2013/34/EU stanoví, že mikro, malé, střední a velké účetní jednotky by měly být vymezeny a vzájemně odlišovány na základě bilanční sumy, čistého obrátu a průměrného počtu zaměstnanců během účetního období, neboť tato kritéria zpravidla objektivně vypovídají o velikosti účetní jednotky. V případě, že by členský stát uplatňoval jednu nebo více nepovinných výjimek pro mikro účetní jednotky, měly by být vymezeny na základě stejných velikostních kritérií.

V případě mikro účetních jednotek směrnice 2013/34/EU dále uvádí, že mikro účetní jednotky mají k plnění náročných regulačních požadavků omezené zdroje, a proto nejsou-li pro mikro účetní jednotky zavedena zvláštní pravidla, měla by se pro ně použít stejná pravidla jako pro malé účetní jednotky. Směrnice 2013/34/EU nicméně připouští, že tato pravidla pro ně představují administrativní zátěž, která není úměrná jejich velikosti, a je proto pro mikro účetní jednotky ve srovnání s malými účetními jednotkami poměrně obtížnější. Dává tak členským státům možnost osvobodit mikro účetní jednotky od některých povinností uplatňovaných u malých účetních jednotek, které pro ně mohou představovat nadměrnou administrativní zátěž. Současně však uvádí, že by mikro účetní jednotky měly i nadále podléhat všem vnitrostátním povinnostem ohledně vedení záznamů, které zachycují jejich obchodní transakce a finanční situaci.

Diskreční ustanovení jsou uvedena v příloze č. 3.

### **II. 1. 4. Související otázky a rizika**

#### **II. 1. 5. Zhodnocení hledisek**

##### **a) Snížení administrativní zátěže**

Navrhovaná varianta předpokládá, že menším, případně méně významným účetním jednotkám se umožní vedení účetnictví v takovém rozsahu a s takovými požadavky (tzv. podvojně účetnictví s úlevami pro mikro respektive malé účetní jednotky), které zjednoduší požadavky na vedení účetnictví, čímž dojde ke snížení administrativní zátěže.

V případě velkých účetních jednotek, které by používaly IFRS - EU, by došlo ke snížení administrativní zátěže, tj. tyto účetní jednotky by již nadále nebyly nuceny vést „dvojitý“ účetnictví (jedno v režimu IFRS - EU a jedno – „české“ - pro potřeby zjištění základu daně z příjmů). Nicméně, v této souvislosti je nutné upozornit, že zavedení IFRS – EU s sebou nese zvýšené náklady, nikoli však následné zvýšení administrativní zátěže.

V případě účetních jednotek působících na finančním trhu, které předkládají České národní bance (pro účely dohledu) výkazy založené na IFRS – EU navrhovaná varianta 1 vedení účetnictví podle IFRS - EU, sníží administrativní zátěž.

Účetním jednotkám, kterým by bylo umožněno vedení hotovostního účetnictví, se sníží administrativní zátěž.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Navrhovaná varianta 1 počítá s různou úrovní nároků na vedení účetnictví. Od toho se odvíjí i požadavek na zajištění věrného a poctivého obrazu. V případě zavedení IFRS-EU bude účetnictví splňovat požadavek na zajištění věrného a poctivého obrazu. Nicméně v případě mikro či malých účetních jednotek, je postačující požadavek, aby účetnictví bylo vedeno v souladu právními předpisy. Pro střední účetní jednotky právě nová účetní legislativa zajistí věrný a poctivý obraz.

#### **c) Vztah k právu EU**

Velikostní kategorie účetních jednotek jsou upraveny právem EU, konkrétně se jedná o směrnici 2013/34/EU. Zároveň použití IFRS - EU je upraveno nařízením č. 1606/2002, které je přímo použitelným právním předpisem. Navržené změny jsou v souladu s právem EU.

#### **d) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

V případě velkých účetních jednotek, pro které se navrhuje povinné použití IFRS – EU, může dojít k posílení i stabilitě zejména kapitálového trhu. Zavedení ucelených požadavků pro jednotlivé kategorie účetních jednotek a zjednodušení požadavků na účetnictví přispěje ke zvýšení vypovídací schopnosti a „čitelnosti“ informací poskytovaných účetní závěrkou a také například ke zvýšení jejich konkurenceschopnosti.

#### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Rozšíření okruhu účetních jednotek s povinným použitím IFRS - EU, bude mít pozitivní dopad i na správu daní, neboť zejména rozsah informací uváděných v příloze v účetní závěrce pomůže správě daní vytvořit si ucelený obraz o majetku a dlužích účetní jednotky, o faktorech, které ovlivňují generování zisku nebo ztráty účetní jednotky i o vztazích s jinými účetními jednotkami nebo osobami, které jsou s účetními jednotkami spojeny zvláštními vztahy.

## **II. 2. Závěr**

Stávající ustanovení ZoÚ vztahující se k vymezení účetních jednotek v kontextu předmětu účetnictví nejsou vyhovující, a proto se v nové účetní legislativě navrhuje významné systémové změny.

### **II. 3. Otázky ke kapitole**



*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*

*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

# **III. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA – VYMEZENÍ, OVĚŘOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ**

## III. 1. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA – OBECNĚ

### III. 1. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se týká účetní závěrky obecně – obsah, ověření a zveřejnění, přičemž v následujících kapitolách je popsána účetní závěrka z pohledu jednotlivých skupin účetních jednotek – podnikatelé, banky a jiné finanční instituce a pojišťovny, právnické osoby – nepodnikatelé. Tato kapitola se netýká jednoduchého účetnictví a konsolidované účetní závěrky.

#### III. 1. 1. 1. Současný stav

Vymezení obsahu účetní závěrky je uvedeno v § 18 ZoÚ. Tento paragraf kodifikuje, že účetní závěrka představuje nedílný celek a vždy ji tvoří:

- a) rozvaha,
- b) výkaz zisku a ztráty a
- c) příloha.

Účetní závěrka obchodních společností (obecně) zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu s tím, že malé a mikro účetní jednotky nejsou povinny tyto přehledy sestavovat. Za zmínku také stojí skutečnost, že banky, spořitelny a úvěrní družstva, pojišťovny a zajišťovny ani zdravotní pojišťovny nemají povinnost přehled o peněžních tocích vůbec sestavovat.

Dále je zde uvedena povinnost vybraných účetních jednotek sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty stanovené v § 20 odst. 1 písm. c) body 1 a 2 ZoÚ (tj. aktiva celkem 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč).

§ 18 ZoÚ dále uvádí, jaké náležitosti musí účetní závěrka obsahovat.

Účetní závěrku lze sestavovat ve zkráceném rozsahu. Obecně platí, že sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou jen takové účetní jednotky, které nejsou povinny mít svoji účetní závěrku ověřenou auditorem.

Závěr tohoto paragrafu pak předpokládá existenci prováděcího právního předpisu, který stanoví pro jednotlivé skupiny účetních jednotek podle kategorií účetních jednotek rozsah a způsob sestavení účetní závěrky v plném či zkráceném rozsahu a který dále stanoví vysvětlující a doplňující informace, které jsou účetní jednotky povinny uvádět v příloze v účetní závěrce. V současné době se jedná o jednotlivé „sektorové“ vyhlášky, kterými se provádí ZoÚ. Podrobnější rozbor účetních závěrek podle „sektorů“ – viz následující kapitola III. 2..

Ověřování účetní závěrky je věnován § 20 ZoÚ. Ve smyslu tohoto paragrafu mají povinnost mít svoji účetní závěru ověřenu auditorem účetní jednotky, kterým tuto povinnost ukládá zvláštní právní předpis a dále

- a) velké účetní jednotky, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- b) střední účetní jednotky,

c) malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období překročily nebo již dosáhly alespoň jedné z následujících hodnot:

1. aktiva celkem 40 mil. Kč,
2. roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,
3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,

d) ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písm. c) bodech 1 až 3.

Pokud jde o ověřování účetní závěrky subjektů veřejného zájmu, pak je třeba poznamenat, že ve smyslu § 1b odst. 5 ZoÚ se za velkou účetní jednotku vždy považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. V takovém případě se aplikuje ustanovení § 20 odst. 1 písm. a) ZoÚ.

§ 20 ZoÚ dále pak uvádí případ, kdy nemají účetní jednotky povinnost mít svoji účetní závěrku ověřenu auditorem.

Způsobům zveřejňování účetní závěrky je věnován § 21a ZoÚ. Obecně platí, že účetní závěrku zveřejňují ty účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku nebo ty účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Dále platí, že účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena.

V případě účetních jednotek, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, zveřejňují účetní jednotky účetní závěrku v rozsahu a znění, ve kterém byla auditorem ověřena. Účetní jednotky mají povinnost zveřejnit zprávu auditora.

Účetní jednotky zveřejní účetní závěrku po jejím ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, avšak nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byla účetní závěrka uvedeným způsobem schválena. Účetní jednotka je povinna zveřejnit i informaci o tom, že zveřejňovaná účetní závěrka nebyla schválena způsobem výše uvedeným.

Účetní závěrka se zveřejňuje jejím uložení do sbírky listin.

§ 21a dále přináší určité administrativní úlevy mikro účetním jednotkám a malým účetním jednotkám, neboť tyto účetní jednotky – pokud jim povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem neukládá zvláštní právní předpis – nejsou povinny zveřejňovat výkaz zisku a ztráty.

### **III. 1. 1. 2. Navrhovaná úprava**

V nové účetní legislativě se nenavrhují – z hlediska obsahu, ověřování a zveřejňování účetní závěrky - žádné zásadní/koncepční úpravy.

Tento návrh vyplývá především ze skutečnosti, že Česká republika, jako členský stát EU, je vázána právem EU. Z tohoto důvodu bude i nadále potřeba dodržovat závazné právní předpisy EU, které mají dopad do účetní legislativy členských států EU.

Jedná se zejména o „obecnou účetní“ směrnici 2013/34/EU<sup>2</sup>.

I nadále bude v právních předpisech upravujících účetnictví nutno dodržovat specifické směrnice, které mají přímý dopad do právních předpisů upravujících účetnictví, zejména směrnici 86/635/EHS a směrnici 91/674/EHS.

V neposlední řadě bude nutné vzít v úvahu i směrnici 89/117/EHS.

Vzhledem k výše uvedenému se navrhuje, aby obecné povinnosti účetních jednotek, které se týkají obsahu, ověřování a zveřejňování účetní závěrky byly uvedeny v ZoÚ, včetně možností sestavovat účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu (opět v závislosti na velikostní kategorii účetní jednotky).

Příslušné prováděcí předpisy by pak specifikovaly strukturu a obsahovou náplň jednotlivých položek účetní závěrky; bude vhodné stanovit obsah přílohy v účetní závěrce zejména v případě účetních jednotek, které nejsou kapitálovými obchodními společnostmi (u kapitálových obchodních společností je obsah přílohy v účetní závěrce stanoven směrnicí 2013/34/EU).

Díličí návrhy úprav jednotlivých prováděcích předpisů k ZoÚ jsou uvedeny v následující kapitole III. 2..

S ohledem na technické postupy zveřejňování účetních závěrek se navrhuje, aby byla vytvořena XML resp. XBRL taxonomie, která by sloužila ke standardizování elektronické podoby účetních závěrek (stejně, jako je standardizována jejich listinná podoba). Tohoto standardu by pak mohli využít všechny strany pracující s těmito daty, jako jsou finanční úřady, český statistický úřad, obchodní rejstřík, burza nebo centrální banka. Účetním jednotkám by tak mohla odpadnout stávající povinnost zveřejňovat ke každé ze zmíněných stran údaje z účetní závěrky jiným způsobem.

### **III. 1. 1. 3. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Jak je uvedeno výše, Česká republika, jako členský stát EU, je plně vázána dodržováním legislativy vydané a schválené na úrovni EU. Tato povinnost je splněna zejména tím, že do českého právního řádu byla plně (včetně diskrecí) transponována směrnice 2013/34/EU, směrnice 86/635/EHS a směrnice 91/674/EHS. Tím pádem je české účetní právo plně kompatibilní s právem EU.

V příloze č. 3 jsou uvedeny diskrece členského státu a možnosti účetních jednotek uvedené v nařízení č. 1606/2002, směrnici 2013/34/EU, směrnici 86/635/EHS a směrnici 91/674/EHS.

### **III. 1. 1. 4. Související otázky a rizika**

Související otázky a rizika jsou uvedeny v následující kapitole III. 2.

### **III. 1. 1. 5. Zhodnocení hledisek**

#### **a) Snížení administrativní zátěže**

---

<sup>2</sup> V této souvislosti je potřeba poznamenat, že *směrnice 2013/34/EU* se vztahuje výhradně na kapitálové obchodní společnosti, nicméně z ryze praktických potřeb byla transpozice této směrnice do právních předpisů upravujících účetnictví vztažena i na některé nekapitálové účetní jednotky (zejména na nestátní neziskové organizace).



Transpozicí směrnice 2013/34/EU do českého účetního práva, společně s využitím diskrecí, které tato směrnice členským státům EU poskytuje, došlo k výraznému snížení administrativní zátěže, zejména u mikro účetních jednotek a u malých účetních jednotek.

Pokud jiný právní předpis nepožaduje, aby účetní závěrky mikro účetních jednotek a malých účetních jednotek byly ověřeny auditorem, mohou tyto účetní jednotky sestavovat své účetní závěrky ve zkráceném rozsahu. Z hlediska informací požadovaných od těchto účetních jednotek příloha v účetní závěrce obsahuje pouze několik základních informací. Takovéto účetní jednotky mají možnost zveřejňovat pouze rozvahu (čili informaci o své finanční situaci) a přílohu v účetní závěrce a nemají povinnost zveřejňovat výkaz zisku a ztráty (čili informaci o výkonnosti).

V případě středních účetních jednotek a velkých účetních jednotek (resp. subjektů veřejného zájmu), směrnice 2013/34/EU vyžaduje sestavení a zveřejnění účetních závěrek v plném rozsahu. Nelze říci, že by - v porovnání s požadavky na účetní závěrku podle dříve platné směrnice 78/660/EHS – došlo k nárůstu požadavků na zveřejňování informací. Směrnice 2013/34/EU naopak objem informací uváděných v příloze v účetní závěrce omezuje na nejnutnější míru informovanosti zainteresovaných subjektů.

Poněkud více povinností – pokud jde o požadavky na poskytování dalších informací – je kladeno na subjekty veřejného zájmu. Tato problematika je rozebrána v kapitole IV. 2.

V souladu se sub-kapitolou III. 1. 1. 2. by administrativní nároky kladené na účetní jednotky z hlediska obsahu, ověření a zveřejnění účetní závěrky zůstaly na stejné úrovni, jako je tomu ve stávajícím právním prostředí.

Vytvoření jednotného standardu pro účetní závěrku v elektronické podobě by dále vytvořilo velký prostor pro to, aby pomocí jediného exportu z účetního software byly uspokojeny všechny strany pracující se zveřejňovanými údaji. Drtivá většina účetních informačních systémů je obdobných exportů schopna již dnes, bohužel jich však nelze využít za účelem administrativního snížení zátěže, neboť tyto exporty nejsou standardizovány. Přizpůsobování standardizované podobě elektronické účetní závěrky by navíc mohlo být pozvolné z pohledu stran zainteresovaných na získávání dat z účetních závěrek. Samotné účetní jednotky by tak postupně mohly být zbaveny duplicitních povinností, které vyplývají z toho, že v zásadě tytéž údaje, ale v jiné podobě a formátu dnes musí předávat finančnímu úřadu, Českému statistickému úřadu a obchodnímu rejstříku.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Z hlediska samotných požadavků ZoÚ na zajištění věrného a poctivého obrazu je navrhované řešení indiferentní.

#### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Cílem směrnice 2013/34/EU je stanovit na úrovni EU minimální rovnocenné právní požadavky na rozsah finančních informací, jež by měly účetní jednotky, které si vzájemně konkurují, zpřístupnit veřejnosti a zajistit srovnatelnost účetních závěrek v celé EU. Aby uživatelé účetní závěrky byli schopni lépe srovnávat finanční situaci účetních jednotek v rámci EU, stanovuje tato směrnice vzor rozvahy a výkazu zisku a ztrát (v druhovém i účelovém členění). Stejně tak tato směrnice stanovuje obsah přílohy v účetní závěrce, kde se rozsah požadovaných informací odvíjí od velikostní kategorie dané účetní jednotky, přičemž středním a velkým účetním jednotkám je stanoven širší okruh požadovaných informací než mikro účetním jednotkám a malým účetním jednotkám. Tato směrnice také přichází s novinkou, a to – pokud by povinnost uvádět některé informace poškozovala určité osoby nebo danou účetní jednotku, nemusí být takové informace uvedeny.

Jak již bylo na jiném místě uvedeno, pokud se jedná o kapitálové obchodní společnosti (a částečně i o nestátní neziskové organizace), pak stávající právní předpisy upravující účetnictví cíle směrnice 2013/34/EU naplňují.

#### **d) Vztah k právu EU**

Výše zmíněné právní předpisy EU (viz III. 1. 1. 2.) upravují pouze požadavky na účetnictví kapitálových obchodních společností.

Pokud jde o nestátní neziskové organizace žádný předpis EU požadavky na účetnictví těchto subjektů neupravuje.

Jak bylo také výše zmíněno, z ryze praktických důvodů byla transpozice směrnice 2013/34/EU do českých právních předpisů v oblasti účetnictví částečně vztažena i na jiné účetní jednotky.

#### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Vzhledem k tomu, že se nenavrhují žádné systémové změny (v porovnání se stávajícím stavem), pokud jde o obsah, ověření a zveřejnění účetní závěrky, nepředpokládají se žádné systémové změny, pokud jde o vztah účetní závěrky ke správě daní. Stejně tak se nepředpokládají žádné systémové změny, pokud jde o ostatní kontrolní mechanismy.

### **III. 1. 2. Závěr**

Stávající ustanovení ZoÚ jsou ve vztahu k obsahu, ověření a zveřejnění vyhovující. Stávající obsah, způsob ověření a způsob zveřejnění účetní závěrky je plně v souladu s legislativou EU.

### **III. 1. 3. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## **III. 2. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE TYPU ÚČETNÍCH JEDNOTEK**

### **III. 2. 1. PODNIKATELÉ**

#### **III. 2. 1. 1. Popis problematiky**

Tato kapitola se věnuje účetní závěrce podnikatelských subjektů, které nespádají do žádné specifické kategorie (jakou jsou např. pojišťovny a finanční instituce). Pokrývá tak obchodní

korporace a podnikající fyzické osoby, neřeší však specifika organizačních složek zahraničních korporací, která jsou řešena samostatně v kapitole III. 2. 5..

### **III. 2. 1. 2. Současný stav**

ZoÚ vychází ze směrnice 2013/34/EU, aplikuje ji však nejen na kapitálové, ale i na osobní společnosti a na podnikající fyzické osoby. Tyto subjekty dělí na mikro, malé bez povinnosti auditu, malé s povinností auditu, střední a velké účetní jednotky (definiční rozhraní je nastaveno na spodní hranici rozsahu vyžadovaném příslušnou směrnicí EU) a obsahuje specifickou úpravu pro účetní jednotky, které povinně (kotované společnosti) nebo dobrovolně (pro účely konsolidace nebo z důvodu příslušnosti ke konsolidačnímu celku využívajícímu IFRS – EU) používají IFRS – EU pro sestavení účetní závěrky.

ZoÚ obsahuje diferencované požadavky pro výše uvedené kategorie, jímž umožňuje omezená zveřejnění (mikro účetní jednotky), možnost sestavení účetní závěrky ve zkráceném rozsahu (bez nutnosti sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu pro neauditované malé a do jisté míry pro všechny malé účetní jednotky) a rostoucí požadavky na obsah přílohy v účetní závěrce pro jednotlivé kategorie účetních jednotek. ZoÚ zároveň vyžaduje, aby subjekty veřejného zájmu vždy sestavovaly své účetní závěrky v rozsahu vyžadovaném od velkých účetních jednotek.

U podnikajících fyzických osob zapsaných ve veřejném rejstříku ZoÚ vyžaduje vedení podvojného účetnictví; ostatní podnikající fyzické osoby vedou pouze daňovou evidenci ve smyslu ZDP.

ZoÚ vyžaduje sestavení konsolidované účetní závěrky u středních a velkých skupin, kdežto malé skupiny jsou od této povinnosti v souladu s požadavky směrnice 2013/34/EU osvobozeny.

### **III. 2. 1. 3. Navrhovaná úprava**

#### *Obecný přístup a klíčové politiky*

Návrh předpokládá další diferenciaci požadavků pro jednotlivé kategorie podnikajících účetních jednotek tak, aby mikro účetním jednotkám a podnikajícím fyzickým osobám byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví co nejvíce zjednodušeny při zachování požadavku na řádný výběr daní. V případě obchodních korporací musí minimální požadavky umožnit identifikovat stav předlužení účetní jednotky a poskytnout minimální podklady nutné pro spravedlivé vypořádání se vstupujícími a odcházejícími společníky, proto je nutné u těchto podnikatelských účetních jednotek trvat na podvojném účetnictví.

Naopak u podnikajících fyzických osob se navrhuje využít jednotně peněžní (jednoduché) účetnictví, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou zapsány ve veřejném rejstříku.

Na druhé straně spektra se pro velké skupiny a jejich ovládající účetní jednotku (bez ohledu na její samostatnou velikost) navrhuje povinné sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS – EU (tj. k těmto velkým skupinám by se přistupovalo stejně, jako se dnes řeší kotované společnosti) s tím, že ovládaným účetním jednotkám by byla zachována možnost volby mezi českými účetními standardy a IFRS – EU.

V této souvislosti se navrhuje zvážit osvobození skupiny středních účetních jednotek od povinnosti konsolidace, čímž by bylo zajištěno, že všechny povinně sestavované konsolidované účetní závěrky budou sestaveny v souladu s IFRS – EU, což pozitivně ovlivní kvalitu účetních závěrek, průhlednost a vzhled do často komplikovaných podnikatelských struktur.

Jako variantu lze též zvážit poskytnutí diskrece všem velkým účetním jednotkám využít IFRS – EU, avšak pro malé a střední účetní jednotky, které nejsou součástí konsolidačního celku, se navrhuje tuto možnost nepovolit, neboť jejich zdroje by ve velké většině případů neumožnily kvalitní sestavení a ověření takové účetní závěrky

Z pohledu stávající kategorizace účetních jednotek se doporučuje zachovat stávající stav.

*Specifické otázky vesměs řešené na úrovni podzákoných právních norem a standardů*

#### Podnikající fyzické osoby

Navrhuje se, aby stávající peněžní (jednoduché<sup>3</sup>) účetnictví bylo aplikováno místo daňové evidence a podvojného účetnictví pro podnikající fyzické osoby, a to bez ohledu na jejich zápis ve veřejném rejstříku.

Ke zvážení je zavedení pojistky v případě, kdy se podnikatel rozhodne podnikat s obraty srovnatelnými s velkými, event. středními účetními jednotkami, kdy by byl nucen přejít na podvojný účetnictví v podobě, jaká se navrhuje pro mikro účetní jednotky.

#### Mikro účetní jednotky

Kapitola mikro účetních jednotek je v celém dokumentu zpracována nejpodrobněji, s cílem ukázat, jaké skutečně jsou minimální požadavky, které na tyto účetní jednotky klade směrnice 2013/34/EU.

Pro mikro účetní jednotky se v souladu s obecným přístupem a klíčovými politikami a v rámci požadavků směrnice 2013/34/EU navrhuje maximální zjednodušení v souladu s článkem 36 směrnice 2013/34/EU, kde informačními kritérii je řádný výběr daní, stanovení předlužení a jednoduchá báze pro vypořádání společníků při zachování základních požadavků na průkaznost účetních informací. Pokud budou společníci vyžadovat podrobnější účetní závěrky, mohou si takovou úpravu stanovit například ve společenské smlouvě. Zveřejňování ve veřejném rejstříku bude omezeno na minimum požadované směrnicí 2013/34/EU, což znamená obecně zveřejňování rozvahy a několika údajů v poznámkách pod rozvahou s tím, že mikro účetní jednotky, veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti nebudou povinny zveřejňovat žádné informace mimo požadavků daných přiznáním k DPPO. Pod požadavky na zveřejňování pro společnosti s ručením omezeným se navrhuje podřadit též komanditní společnosti, v nichž je komplementářem obchodní společnost s omezeným ručením, neboť tímto dochází do značné míry k obcházení účelu komanditních společností (viz též srovnatelná úprava v Německu pro GmbH & Co KG). Stejný přístup se uplatní i u středních komanditních společností.

---

<sup>3</sup> Toto účetnictví je ve skutečnosti podvojný, nicméně není akruální, ale je založené na peněžních tocích, v angličtině je běžně využíván termín "cash accounting". Stejný přístup využívá např. též státní rozpočet ČR.

Mikro účetní jednotky by tak mohly být osvobozeny od povinnosti vykazovat „Náklady a příjmy příštích období“ a „Výdaje a výnosy příštích období“, pokud účetní jednotka uvede tuto skutečnost v poznámce pod rozvahou.

Při vykazování jednotlivých rozvahových a výsledkových položek budou mikro účetní jednotky vycházet ze stávajících pravidel a účetních zásad, tj. že jimi vedené účetnictví bude muset být průkazné (včetně povinnosti inventarizace – viz kapitola V.4.), musí zachovat bilanční kontinuitu, oceňovat budou na principu historických (pořizovacích) cen. S výjimkou kurzových rozdílů by mikro účetní jednotky neměly mít povinnost přeceňovat aktiva ani závazky na reálnou hodnotu.

Účetní závěrka sestavená v souladu s těmito zásadami by se považovala za účetní závěrku podávající věrný a poctivý obraz vyžadovaný právními předpisy upravující účetnictví.

Mikro účetní jednotky by měly mít možnost využít všech zjednodušení, která ZoÚ umožní malým účetním jednotkám.

#### Malé účetní jednotky nepodléhající auditu

Pro tyto účetní jednotky by mělo dojít k maximálnímu zjednodušení v rozsahu, který umožňuje směrnice 2013/34/EU, což znamená, že malé veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti by sestavovaly a zveřejňovaly účetní závěrku stejně jako obdobné mikro účetní jednotky. Účetní závěrka kapitálových společností a družstev by měla obsahovat rozvahu a výkaz zisku a ztráty v minimálním přípustném rozsahu a totéž platí pro přílohu v účetní závěrce. Jakékoliv dodatečné požadavky musí být zdůvodněny potřebou (a) výběru daní, (b) vyčíslení vlastního kapitálu nebo (c) zjištění předlužení. Malé účetní jednotky podléhající auditu

Tato kategorie představuje zřejmě nejcitlivější skupinu účetních jednotek, kde směrnice 2013/34/EU de facto znemožňuje vyžadovat úplné poskytnutí věrného a poctivého obrazu, jde však o relativně větší jednotky s řadou stran zainteresovaných na jejich výsledcích. Účetní závěrka by měla obsahovat pouze rozvahu a výkaz zisku a ztráty (vyžadovat další výkazy neumožňuje směrnice 2013/34/EU) a přílohu v účetní závěrce, jejíž obsah je touto směrnicí 2013/34/EU rovněž výrazně redukován. Audit by tedy měl ověřovat soulad sestavené účetní závěrky s právními předpisy upravujícími účetnictví a nikoliv, zda taková účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. U malých konsolidačních celků směrnice 2013/34/EU neumožňuje vyžadovat sestavení konsolidované účetní závěrky, což je v souladu s výše nastíněnými klíčovými politikami. Tyto účetní jednotky by neměly sestavovat zprávu vedení podniku, ale veškeré směrnici 2013/34/EU požadované informace budou součástí přílohy v účetní závěrce.

#### Střední účetní jednotky

V této kategorii směrnice 2013/34/EU předpokládá, že účetní závěrka středních účetních jednotek poskytuje věrný a poctivý obraz. V této kategorii již velmi pravděpodobně nebude rozlišováno mezi kapitálovými a osobními korporacemi. Účetní závěrka by měla obsahovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu s tím, že bude třeba rozhodnout, zda výkaz zisku a ztráty bude prezentován v podobě výkazu zisku a ztrát nebo v podobě úplného hospodářského výsledku. Ke zvážení v obou případech je návrat k původnímu českému termínu „výsledovka“ v souladu

s překladem používaném směrnicí 2013/34/EU. Doporučuje se zvážit zavedení požadavku na sestavení konsolidované účetní závěrky (což směrnice 2013/34/EU umožňuje) tak, aby konsolidované účetní závěrky byly sestavovány pouze v souladu s IFRS – EU. Vyžadovat sestavení konsolidované účetní závěrky středních skupin v souladu s IFRS – EU by mohlo být v rozporu s principem rovnováhy užitku a nákladů a stanovit konsolidační pravidla v českých standardech se jeví neúčelným. Tyto společnosti již budou povinně sestavovat zprávu vedení jako součást výroční zprávy.

#### Velké účetní jednotky (nekotované)

Tyto společnosti představují předstupeň účetních jednotek, které vedou své účetnictví v souladu s IFRS – EU.

### **III. 2. 1. 4. Mezinárodní kontext včetně vztahu k právu EU**

Úprava účetnictví kapitálových společností podléhá požadavkům směrnice 2013/34/EU. Ta umožňuje národní diskrece, které upravují požadavky kladené na účetní jednotky (tzv. „minimum legislation“), s výjimkou malých účetních jednotek, pro které stanoví maximální požadavky, které smí národní úprava vyžadovat (tzv. „maximum legislation“). Směrnice 2013/34/EU umožňuje výrazné úlevy pro mikro účetní jednotky, což se navrhuje plně využít. Ostatní subjekty (podnikající fyzické osoby, osobní společnosti, svěřenecké fondy a družstva) nepodléhají směrnici 2013/34/EU, byť se na ně v české národní úpravě dosud hledí stejně jako na kapitálové společnosti. U těchto jednotek se navrhuje zvážit event. zjednodušení nad rámec požadavků směrnice 2013/34/EU v případě subjektů, které nepodléhají povinnému auditu.

Navrhované změny respektují výše uvedený přístup vyžadovaný směrnicí 2013/34/EU.

### **III. 2. 1. 5. Související otázky a rizika**

Je nutné vyjasnit přístup ke svěřenským fondům, které zatím postupují podle pravidel pro akciové společnosti, ale není zřejmé, jaké jsou pro to důvody, a zda to odpovídá požadavku rovnováhy užitku a nákladů.

Dále je nutno vyjasnit přístup k pobočkám zahraničních právních subjektů podnikajících v Česku, kde je stávající úprava nevhodná a nová úprava by měla zohlednit výhradně české fiskální zájmy, ostatní informace by měly být vhodněji řešeny zejména z hlediska dostupnosti údajů o finanční situaci a výkonnosti celého právního subjektu (viz kapitola III. 2. 5.).

Další klíčovou otázkou je vazba mezi zveřejňovanými informacemi a jejich věrohodností. V případě povinně auditovaných účetních jednotek je věrohodnost zveřejňovaných údajů řešena auditem. V ostatních případech (mimo mikro účetní jednotky) je vhodné zvážit, zda by riziko zveřejňování nevěrohodných informací nemělo být sníženo požadavkem na posouzení validity informací, které jsou následně zveřejňovány v obchodním rejstříku. U takového řešení je však nezbytné upozornit na případné zvýšení nároků na účetní jednotky nebo dokonce na zvýšení její administrativní zátěže. Klíčovou bude též navrhovaná změna v požadavcích na účetnictví podnikajících fyzických osob a zvážení, zda při dosažení určité

velikostní kategorie mají přejít na podvojně účetnictví, srovnatelné s účetnictvím mikro účetních jednotek.

### III. 2. 1. 6. Zhodnocení hledisek

#### a) Snížení administrativní zátěže

Navrhovaná diferenciací požadavků ve vazbě na význam a velikost účetní jednotky povede ke snížení administrativní zátěže nejmenších účetních jednotek.

#### b) Zajištění věrného a poctivého obrazu

Navrhovaná varianta předpokládá, že účetní závěrka u středních a velkých účetních jednotek, včetně subjektů veřejného zájmu, bude podávat věrný a poctivý obraz. Nicméně u ostatních účetních jednotek, zejména, mikro a malých neauditovaných účetních jednotek a podnikajících účetních jednotek se bude považovat za věrný a poctivý obraz soulad jejich účetní závěrky s právními předpisy upravujícími účetnictví.

#### c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele

#### d) Vztah k právu EU

Navrhovaná úprava je v souladu s požadavky práva EU, zejména s požadavky směrnice 2013/34/EU.

#### e) Vztah ke správě dani a ostatním kontrolním mechanismům

### III. 2. 1. 7. Závěr

Výhodou navrhované rozsáhlé diferenciací požadavků ve vazbě na význam a velikost účetních jednotek bude dosažení výrazného a dlouhodobého snížení administrativní zátěže spojené s účetnictvím pro zásadní počet menších podnikajících subjektů, jednoznačná podpora malých a středních účetních jednotek, a naopak dosažení vyšší transparentnosti u kotovaných účetních jednotek a dalších největších a nejvýznamnějších korporací a skupin, které mají dostatečné finanční a personální zdroje a jejich vyšší náklady budou plně kompenzovány vyšším užitekem pro rozsáhlou skupinu uživatelů těchto informací. Dalším principem je zjednodušení pro podnikající fyzické osoby a osobní společnosti.

### III. 2. 1. 8. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlíte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## III. 2. 2. BANKY, POJIŠŤOVNY A DALŠÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY NA FINANČNÍM TRHU

### III. 2. 2. 1. Popis problematiky

Tato kapitola je věnována účetním závěrkám účetních jednotek, které působí na finančním trhu. Jde především o účetní jednotky, které poskytují bankovní, pojišťovací nebo investiční služby nebo jsou v čele skupiny, která tyto služby poskytuje, a to:

- a) banky s licenci podle zákona č. 21/1993 Sb., o bankách,
- b) družstevní záložny s povolením podle zákona č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech,
- c) pojišťovny s povolením podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví,
- d) zajišťovny s povolením podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví,
- e) obchodníci s cennými papíry s povolením podle ZPKT,
- f) investiční společnosti s povolením podle ZISIF,
- g) investiční fondy a podfondy podle ZISIF,
- h) penzijní společnosti s povolením podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření,
- i) účastnické fondy a transformované fondy podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření,
- j) finanční holdingové osoby, smíšené finanční holdingové osoby a smíšené holdingové osoby podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky (nařízení CRR),
- k) pojišťovací holdingové osoby a pojišťovací holdingové osoby se smíšenou činností podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví.

Dalšími účetními jednotkami, jež zmiňuje tato kapitola, jsou účetní jednotky, které poskytují úvěry, platební služby, směnárenské služby, vydávají elektronické peníze, zajišťují infrastrukturu na finančním trhu nebo zprostředkovávají finanční služby. Jde především o tyto účetní jednotky:

- nebankovní poskytovatele spotřebitelských úvěrů s oprávněním podle zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru, ve znění pozdějších předpisů,
- platební instituce s povolením podle zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku,
- poskytovatele platebních služeb malého rozsahu s povolením podle zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku,
- instituce elektronických peněz s povolením podle zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku,
- vydavatele elektronických peněz malého rozsahu s povolením podle zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku,
- směnárníky s povolením podle zákona č. 277/2013 Sb., o směnárenské činnosti, ve znění pozdějších předpisů,
- organizátory regulovaného trhu s povolením podle ZPKT,
- centrální depozitáře s povolením podle nařízení č. 909/2014/EU,
- investiční zprostředkovatele s registrací podle ZPKT,
- vázané zástupce podle ZPKT,



- samostatné zprostředkovatele podle zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru, ve znění pozdějších předpisů,
- vázané zástupce podle zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru,
- zprostředkovatele vázaného spotřebitelského úvěru podle zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru, ve znění pozdějších předpisů,
- samostatné zprostředkovatele podle zákona č. 170/2018 Sb., o distribuci pojištění a zajištění,
- vázané zástupce podle zákona č. 170/2018 Sb., o distribuci pojištění a zajištění,
- doplňkové pojišťovací zprostředkovatele podle zákona č. 170/2018 Sb., o distribuci pojištění a zajištění,
- obchodní zástupce podle zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku.

Specifickou účetní jednotkou působící na finančním trhu, která je zahrnuta také do této kapitoly, je ČNB.

Předmětem této kapitoly nejsou účetní jednotky, které působí na finančním trhu, avšak neposkytují finanční služby ani je nezprostředkovávají. Jde například o průmyslové společnosti, které jsou emitenty cenných papírů přijatých na regulované trhy EU nebo které sjednávají s finančními institucemi deriváty. Těmto účetním jednotkám je věnována kapitola III. 2. 1.

### **III. 2. 2. 2. Současný stav**

#### ***Účetní závěrka***

Obsah účetní závěrky stanoví § 18 ZoÚ, podrobnosti jsou pro účetní jednotky působící na finančním trhu uvedeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb. nebo č. 502/2002 Sb. a případně také v ČÚS k těmto vyhláškám.

Ustanovení ZoÚ, výše uvedené vyhlášky a ČÚS se však nevztahují na účetní jednotky působící na finančním trhu, které vedou účetnictví a sestavují účetní závěrku podle IFRS – EU, neboť jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, nebo IFRS – EU používají v důsledku využití možností podle § 19a ZoÚ. IFRS – EU používají pro vedení účetnictví a sestavení účetních závěrek zejména banky, ale i některé pojišťovny, zajišťovny, obchodníci s cennými papíry, investiční společnosti, investiční fondy, platební instituce nebo finanční holdingové osoby.

Vyhláška č. 501/2002 Sb. a k ní vydané ČÚS se z účetních jednotek, které nepoužívají IFRS – EU, vztahuje na banky, družstevní záložny, obchodníky s cennými papíry, investiční společnosti, investiční fondy, smíšené holdingové osoby, finanční holdingové osoby, penzijní společnosti, účastnické fondy, transformované fondy, některé instituce elektronických peněz a některé platební instituce a s určitými výjimkami i na ČNB. V případě platebních institucí a institucí elektronických peněz se vyhláška č. 501/2002 Sb. použije jen tehdy, pokud tyto účetní jednotky jsou zároveň finanční institucí podle nařízení CRR; v ostatních případech postupují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Na pojišťovny a zajišťovny, které nepoužívají IFRS – EU, se vztahuje vyhláška č. 502/2002 Sb. a k ní vydané ČÚS. Tyto předpisy se také vztahují na Českou kancelář pojistitelů.

Ostatní účetní jednotky působící na finančním trhu postupují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a podle ČÚS vydaných k této vyhlášce, ledaže používají IFRS – EU.

Kromě ZoÚ, je při určení účetní jednotky nutné vzít v úvahu i jiné právní předpisy, neboť účetní jednotkou je podle § 1 odst. 2 písm. l) ZoÚ také ta, které povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis. Příkladem takové účetní jednotky jsou podfondy podle ZISIF (dále jen „podfondy“).

Podfondy může vytvářet investiční fond, který je akciovou společností s proměnným základním kapitálem, tzv. SICAV, připouští-li to stanovy této akciové společnosti. Podfond je účetně a majetkově oddělená část jmění akciové společnosti, přičemž o majetkových poměrech podfondu, jakož i o dalších skutečnostech se vede účetnictví tak, aby umožnilo sestavení účetní závěrky za každý jednotlivý podfond. Podle § 1 odst. 2 písm. l) ZoÚ, ve spojení s § 165 odst. 1 ZISIF, je podfond účetní jednotkou a za každý podfond se sestavuje účetní závěrka. SICAV je investičním fondem a je tak účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 písm. k) ZoÚ. Do účetní závěrky sestavené za SICAV se zahrnují aktiva, dluhy a položky vlastního kapitálu, které nejsou součástí podfondu. SICAV, který nevytváří podfondy, je podle § 164 odst. 1 ZISIF, povinen účetně a majetkově oddělit majetek a dluhy ze své investiční činnosti od svého ostatního jmění. V tomto případě se však sestavuje účetní závěrka za celý SICAV, který je jedinou účetní jednotkou. Účetní oddělení majetku a dluhů za investiční činnost od ostatního jmění lze přirovnat k požadavkům na vykazování za jednotlivé segmenty v rámci účetní závěrky účetní jednotky nebo k požadavkům na účetní oddělení emitovaných hypotečních zástavních listů a jejich krytí; tzn., že jde o interní nastavení systému a „vnitropodnikové“ oddělení v rámci jednoho účetnictví.

### ***Ověřování účetní závěrky auditorem***

Některé účetní jednotky působící na finančním trhu jsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a to bez ohledu na to, zda jsou naplněna kritéria podle § 20 ZoÚ. Požadavek na ověření účetní závěrky auditorem je stanoven v případě některých účetních jednotek na finančním trhu v sektorových předpisech.

Účetní závěrky ostatních účetních jednotek na finančním trhu jsou ověřovány auditorem tehdy, jsou-li naplněna kritéria podle § 20 ZoÚ.

### ***Zveřejňování účetní závěrky***

V případě některých účetních jednotek působících na finančním trhu jsou požadavky na zveřejňování účetní závěrky stanoveny sektorovými předpisy, ať již jde o lhůty nebo způsob zveřejnění.

Družstevní záložny a ostatní účetní jednotky působící na finančním trhu se při zveřejňování účetní závěrky řídí § 21a ZoÚ.

## **III. 2. 2. 3. Navrhovaná úprava**

### ***Varianta 0***

Varianta 0 – zachování platného stavu se nenavrhuje. Důvodem je skutečnost, že 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. Zachování platného stavu by rovněž nepřispělo k posílení konkurenceschopnosti účetních jednotek i České republiky jako celku.

## Varianta 1

Z hlediska obsahu se pro novou účetní legislativu navrhuje zásadní úpravy, a to tyto:

- a) povinné použití IFRS – EU pro vedení účetnictví a sestavení účetních závěrek vyžadovat v případě
1. bank s licenci podle zákona č. 21/1993 Sb., o bankách,
  2. družstevních záložen s povolením podle zákona č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech,
  3. pojišťoven s povolením podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví,
  4. zajišťoven s povolením podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví,
  5. obchodníků s cennými papíry s povolením podle ZPKT,
  6. investičních společností s povolením podle ZISIF,
  7. investičních fondů a podfondů podle ZISIF,
  8. penzijních společností s povolením podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření,
  9. účastnických fondů a transformovaných fondů podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření,
  10. finančních holdingových osob, smíšených finančních holdingových osob a smíšených holdingových osob podle nařízení CRR, jsou-li účetní jednotkou podle ZoÚ,
  11. pojišťovacích holdingových osob a pojišťovacích holdingových osob se smíšenou činností podle zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, jsou-li účetní jednotkou podle ZoÚ;
- b) dobrovolné použití IFRS – EU pro vedení účetnictví a sestavení účetních závěrek ostatních účetních jednotek působících na finančním trhu, a to za obdobných podmínek jako budou stanoveny pro dobrovolné použití IFRS – EU ostatními podnikateli, přičemž tyto podmínky by neměly zúžit možnosti pro dobrovolné použití IFRS – EU podle platného znění § 19a ZoÚ;
- c) použití národního účetního rámce (zákon, vyhláška, ČÚS) pro ostatní účetní jednotky působící na finančním trhu, přičemž vyhláška by měla být společná pro všechny účetní jednotky z podnikatelského sektoru. Do vyhlášky by měly být transponovány vybrané články účetních směrnic s tím, že
1. účetní metody by se neměly lišit z důvodu působení v různých sektorech ekonomiky,
  2. rozdílná struktura finančních výkazů vyplývající z jednotlivých účetních směrnic by měla být transponována do jednotlivých příloh vyhlášky a jednotlivé účetní jednotky by použily tu strukturu finančních výkazů, která co nejlépe vystihne jejich převažující činnost (například platební instituce může poskytovat platební služby jako doplňkovou činnost vedle své hlavní činnosti, např. distribuce energie nebo poskytování telekomunikačních služeb),
  3. ČÚS by neměly být různé pro různé sektory, ve kterých účetní jednotky z podnikatelského sektoru působí,
  4. ČÚS by měly být koncipovány „tematicky“, nikoli podle účtových skupin;
  5. je žádoucí zvážit, zda by Kancelář pojistitelů měla být i nadále podřazena pod podnikatelský sektor, a pokud ano, zda je potřebné stanovit nějaké specifické účetní metody a zda je potřebné do přílohy vyhlášky převzít pro účely Kanceláře pojistitelů strukturu finančních výkazů z účetní směrnice pro pojišťovny,
  6. do vyhlášky doplnit možnost případných odchylek pro ČNB, pokud bude postupovat v souladu s pravidly stanovenými Evropskou centrální bankou pro účetnictví a finanční vykazování v Evropském systému centrálních bank.

Pokud jde o ověřování účetních závěrek a jejich zveřejňování, zásadní úpravy se nenavrhují. Je vhodné ponechat pro některé účetní jednotky působící na finančním trhu speciální úpravu v sektorových předpisech, resp. v případě družstevních záložen tuto úpravu do sektorového předpisu doplnit. Je však žádoucí usilovat o harmonizaci požadavků v těchto sektorových předpisech, jak u lhůt pro zveřejňování účetních závěrek, tak i formulace požadavků.

Vzhledem k tomu, že v sektorových předpisech jsou různě zmiňované účetní závěrky, výroční zprávy atd., je potřebné tuto oblast zkoumat i v rámci kapitoly IV. 1.

### **III. 2. 2. 4. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Stávající ZoÚ a vyhlášky č. 501/2002 Sb. a č. 502/2002 Sb. jsou v souladu s právem EU. Účetnictví bank a ostatních finančních institucí je upraveno směrnicí 86/635/EHS, která je zapracována do vyhlášky č. 501/2002 Sb. Účetnictví pojišťoven je upraveno směrnicí 91/674/EHS, která je zapracována do vyhlášky č. 502/2002 Sb. Zároveň obě sektorové směrnice odkazují v obecných případech společných pro oblast obchodních společností na směrnici 2013/34/EU. I tato směrnice byla do českého právního řádu transponována.

Varianta 1 je plně v souladu s právem EU, neboť nařízení č. 1606/2002 umožňuje členskému státu vyžadovat po účetních jednotkách použití IFRS – EU.

Členský stát není také právem EU vázán, aby transpozici účetních směrnic provedl do zákona a jedné nebo více vyhlášek. Z účetních směrnic také členskému státu neplyne povinnost provést transpozici bankovní účetní směrnice a účetní směrnice pro pojišťovny odděleně od obecné účetní směrnice do různých právních předpisů podle příslušného sektoru.

Rozšířením okruhu účetních jednotek působících na finančním trhu s povinným použitím IFRS – EU Česká republika také přispěje k Unii kapitálových trhů (*Capital markets union*), plánu Evropské komise na mobilizaci kapitálu.

S ohledem na skutečnost, že jde o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití IFRS – EU posílí i stabilitu finančního trhu a zvýší prestiž dotčených účetních jednotek i České republiky při různých hodnoceních, např. zahraničními organizacemi.

### **III. 2. 2. 5. Související otázky a rizika**

V souvislosti s uvažovanými variantami mohou vyvstat otázky týkající se výhod a nevýhod jednotlivých variant, přínosů pro veřejnost, podnikatelské prostředí, finanční trh nebo stát.

Relevantní je také vazba na požadavky regulace na finančním trhu. V té souvislosti je nutné zmínit, že již platná sektorová regulace na finančním trhu požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci IFRS – EU (v různé míře podrobnosti). Lze uvést tyto příklady:

Banky, družstevní záložny a obchodníci s cennými papíry jsou již v současné době povinny podle čl. 24 nařízení CRR ve spojení s opatřením obecné povahy České národní banky pro účely obezřetnostních pravidel oceňovat aktiva a podrozvahové položky a určovat kapitál podle IFRS – EU. Pro zajištění tohoto požadavku musí mít vytvořeny nezbytné interní postupy a odpovídajícím způsobem nastaveny své systémy. Banky, družstevní záložny a obchodníci s cennými papíry také předkládají České národní bance pro účely dohledu

finanční výkazy založené na IFRS – EU, a to podle čl. 99 nařízení CRR ve spojení s opatřením obecné povahy k předkládání konsolidovaných finančních informací, ve spojení s nařízením Komise (EU) č. 680/2014 a s vyhláškami ČNB k předkládání výkazů bankami, družstevními záložnami a obchodníky s cennými papíry.

Pojišťovny a zajišťovny jsou povinny podle čl. 9 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/35, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/138/ES o přístupu k pojišťovací a zajišťovací činnosti a jejím výkonu (Solventnost II), vykazovat aktiva a závazky v souladu s IFRS – EU. Podle téhož článku nařízení jsou IFRS – EU také základem při oceňování aktiv a závazků pro účely Solventnosti II.

V případě investičních fondů se majetek a dluhy z investičních činností oceňují reálnou hodnotou podle IFRS – EU, a to podle § 196 ZISIF.

Podobný přístup je uplatňován i u účastnických a transformovaných fondů. Majetek a závazky plynoucí z obhospodařování majetku v účastnickém fondu se oceňují reálnou hodnotou podle IFRS – EU, a to podle § 115 zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 37 vyhlášky č. 117/2012 Sb., o podrobnější úpravě činnosti penzijní společnosti, důchodového fondu a účastnického fondu. Použití IFRS – EU je relevantní i pro transformované fondy, a to podle § 148 zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 38 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a ve spojení § 196 ZISIF.

### **III. 2. 2. 6. Zhodnocení hledisek**

#### **a) Snížení administrativní zátěže**

Varianta 1 přispěje k souladu požadavků na vedení účetnictví s požadavky vyplývajícími účetním jednotkám ze sektorových regulací, podle kterých jsou IFRS – EU již vyžadovány pro účely vykazání aktiv, závazků, vlastního kapitálu, oceňování apod. Sníží se tak administrativní zátěž v důsledku vedení zvláštních evidencí, neboť bude možné využít účetní záznamy při naplňování požadavků stanovených sektorovými regulacemi.

Přijetím změnové varianty bude zároveň možné přehodnotit a případně eliminovat některé speciální požadavky na informace ve výročních zprávách, např. v případě investičních fondů, neboť obdobné informace budou již součástí účetní závěrky (přílohy v účetní závěrce) podle IFRS – EU.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Vzhledem k tomu, že před přijetím každého jednotlivého mezinárodního účetního standardu do práva EU je prověřován soulad s požadavky účetní směrnice, je zajištěno, že Varianta 1 zajistí věrný a poctivý obraz v účetnictví.

#### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

S ohledem na skutečnost, že jde o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, přijetí Varianty 1, která znamená rozšíření povinného použití IFRS – EU, posílí i stabilitu finančního trhu a zvýší prestiž dotčených účetních jednotek i České republiky při různých hodnoceních, např. zahraničními organizacemi. Zvýší se rovněž

konkurenceschopnost podnikatelů, kteří jsou administrátory nebo obhospodařovateli investičních nebo penzijních fondů, neboť mohou být atraktivní i pro zahraniční osoby hledající nové možnosti pro administraci a obhospodařování zahraničních fondů. Rovněž požadavky vyplývající z IFRS – EU na obsah přílohy v účetní závěrce přispějí k tomu, že uživatelům těchto účetních závěrek bude poskytnut dostatečný objem informací k tomu, aby na jejich základě mohli učinit kvalifikovaná rozhodnutí.

#### **d) Vztah k právu EU**

Účetnictví bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven je upraveno právem EU. Konkrétně se jedná o:

- směrnici 2013/34/EU,
- směrnici 86/635/EHS a
- směrnici 91/674/EHS.

Zároveň použití IFRS – EU je upraveno nařízením č. 1606/2002, které je přímo použitelným právním předpisem.

Varianta 1 je v souladu s právem EU. Pokud jde o směrnici 91/674/EHS, Česká republika ji nebude muset transponovat, neboť na pojišťovny a zajišťovny se uplatní IFRS – EU.

Rozšířením okruhu účetních jednotek působících na finančním trhu s povinným použitím IFRS – EU Česká republika také přispěje k Unii kapitálových trhů (*Capital markets union*), plánu Evropské komise na mobilizaci kapitálu.

#### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Přijetí Varianty 1, tzn. rozšíření okruhu účetních jednotek s povinným použitím IFRS – EU, bude mít pozitivní dopad i na správu daní, neboť zejména rozsah informací uveřejňovaných účetní jednotkou v příloze v účetní závěrce pomůže správě daní vytvořit si ucelený obraz o majetku a dlužích účetní jednotky, o faktorech, které ovlivňují generování zisku nebo ztráty účetní jednotky i o vztazích s jinými účetními jednotkami nebo osobami, které jsou s účetními jednotkami spojeny zvláštními vztahy.

### **III. 2. 2. 7. Závěr**

I když může Varianta 1 přechodně znamenat pro některé účetní jednotky zvýšené nároky spojené s přechodem na IFRS – EU, tak je nesporné, že převáží přínosy pro účetní jednotky, vyplývající jak ze snížení administrativní náročnosti spojené se zvláštními evidencemi založenými na IFRS – EU pro účely naplňování požadavků sektorových regulací, tak i ze zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti.

Uživatelům účetních závěrek a správě daní budou rovněž k dispozici ucelené informace o hospodaření účetních jednotek, které jim mohou výrazně pomoci při jejich rozhodování nebo plnění stanovených úkolů.

### III. 2. 2. 8. Otázky ke kapitole

Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.



Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.

Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.

## III. 2. 3. PRÁVNICKÉ OSOBY „NEPODNIKATELÉ“

### III. 2. 3. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se zabývá účetní závěrkou, jejím ověřením a zveřejněním právními osobami „nepodnikateli“. Jedná se o účetní jednotky, jejichž prvotním cílem není podnikatelská činnost. Jde o velmi nesourodou skupinu účetních jednotek, a to vzhledem jak k jejich velikosti, tak i oblasti jejich činnosti, proto byl po diskusi v rámci pracovní skupiny zvolen zastřešující pojem „nepodnikatelé“.

#### III. 2. 3. 1. 1. Současný stav

Rozsah a způsob sestavování *účetní závěrky* účetních jednotek uvedených v § 1 odst. 2 písm. a), b) a l) ZoÚ, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, stanoví vyhláška č. 504/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“).

Podle § 2 odst. 1 vyhlášky mezi nepodnikatele patří:

- politické strany a politická hnutí podle zákona upravujícího sdružování v politických stranách a v politických hnutích,
- spolky podle NOZ,
- církve a náboženské společnosti podle zákona upravujícího svobodu náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností,
- obecně prospěšné společnosti podle zákona upravujícího práva a povinnosti obecně prospěšných společností,
- zájmová sdružení právnických osob podle zákona upravujícího zájmová sdružení právnických osob,
- nadace, nadační fondy a ústavy podle NOZ,
- společenství vlastníků jednotek podle NOZ,
- veřejné vysoké školy podle zákona upravujícího vysoké školy a
- jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání s výjimkou obchodních korporací.

Účetní jednotky řídicí se vyhláškou mají různé právní formy. Z existujících právních forem se touto vyhláškou řídí:

- neziskové korporace (např. spolek, zájmové sdružení právnických osob, odborová organizace, profesní komora, politická strana)
- neziskové fundace (nadace, nadační fond, ústav, obecně prospěšná společnost)
- církve a náboženské společnosti, církevní organizace

- různé právnické osoby zřízené zákony (např. Česká televize, Český rozhlas, Vinařský fond)
- veřejné vysoké školy
- veřejné výzkumné instituce
- školské právnické osoby
- společenství vlastníků a
- další.

Podrobnější výčet právních forem nepodnikatelů, včetně informací o jejich statusových zákonech, počtech, rozsahu vedení účetnictví, rozsahu účetní závěrky, výroční zprávě a ověření, je uveden v příloze č. 4.

Vyhláška se nevztahuje na účetní jednotky spadající do působnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce stanoví § 29 vyhlášky. Příloha v účetní závěrce se sestavuje popisným způsobem nebo ve formě tabulek k zajištění přehlednosti a srozumitelnosti předkládaných informací. Účetní jednotky v příloze v účetní závěrce uvedou údaje podle § 18 odst. 3 ZoÚ a údaje, jimiž vysvětlují a doplňují informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotky sestavují přílohu s ohledem na zvláštní právní předpisy. Účetní jednotky kromě informací uvedených v § 30 vyhlášky uvedou i všechny další informace, které jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce podle ZoÚ a vyhlášky.

Nepodnikatelé sestavují účetní závěrku v plném rozsahu nebo ve zkráceném rozsahu podle § 18 odst. 4 ZoÚ. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavit nepodnikatelé uvedení v § 3a vyhlášky, tj. mikro účetní jednotky a dále malé účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, přičemž rozvaha ve zkráceném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi podle přílohy č. 1 k vyhlášce, výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi podle přílohy č. 2 k vyhlášce.

Pro nepodnikatele je ve vyhlášce stanovena speciální úprava spočívající v tom, že jsou povinni ke dni sestavení účetní závěrky vykázat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. Pro vykázání hlavní a hospodářské činnosti obsahuje výkaz zisku a ztráty samostatné sloupce. Naopak neobsahuje sloupec se srovnatelnými údaji (tj. s minulým účetním obdobím).

Podle § 5a vyhlášky se hlavní činností rozumí veškerá činnost, pro kterou byla účetní jednotka založena nebo zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem. Hospodářskou činností se rozumí hospodářská činnost stanovená zvláštním právním předpisem nebo činností stanovená ve zřizovací listině, statutu, zakládací listině nebo zapsaná v příslušném rejstříku, zejména činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost. Jak je zřejmé z výše uvedeného, vyhláška hlavní a hospodářskou činnost definuje pozitivním způsobem, čímž může nastat (a bohužel i nastává) problém se zařazením nákladů a výnosů specifických (např. úroky ze spořicího bankovního účtu, výnosy z prodeje majetku určeného pro činnost účetní jednotky jako celku apod.). Samostatným problémem je skutečnost, že vyhláška nereflektuje požadavky statusových předpisů některých nepodnikatelů, které vyžadují sledování i dalších členění (např. náklady na správu nadace dle § 357 NOZ, ústavu dle § 415 NOZ, obecně prospěšné společnosti dle § 19 zákona o o.p.s.)

V oblasti obsahu přílohy v účetní závěrce stanoví vyhláška velké množství požadavků, někdy až nepochopitelných. Zcela chybí jakási proporcionalita či paralela s požadavky vyhlášky



č. 500/2002 Sb., přičemž vyhláška dostatečně nereflektuje velikost účetní jednotky a veřejný zájem ve vztahu k rozsahu přílohy v účetní závěrce.

Mezi pravidly pro vedení podvojného účetnictví pro podnikatele na straně jedné a pro nepodnikatele na straně druhé existují v současnosti velké rozdíly (např. nepodnikatelé mohou vytvářet pouze daňově uznatelné opravné položky a rezervy). Lze konstatovat, že ve většině případů se jedná o rozdíly neopodstatněné, přičemž jejich existence způsobuje nesrozumitelnost účetní závěrky nepodnikatele pro uživatele účetní závěrky, který se orientuje v podnikatelské účetní závěrce a od účetních a ekonomů vyžaduje nutnost znalosti odlišností v účetnictví a výkaznictví nepodnikatelů od výkaznictví podnikatelského sektoru. Tomu přispívá nejen jiný formát výkazu zisku a ztráty popsany výše, ale i způsob koncepce výkazu rozvaha, kdy např. korekce nejsou vykazovány jako samostatný sloupec, namísto údajů minulého období jsou uvedeny údaje počátečních stavů běžného období, ale především sloupce jsou řazeny opačně, než je tomu u podnikatelů (u kterých obsahuje tento výkaz v prvním sloupci údaje běžného období).

Z výše uvedeného je zřejmé, že stávající účetnictví nepodnikatelů dle vyhlášky v sobě soustřeďuje neskutečně rozmanitý výčet účetních jednotek s diametrálně odlišnými potřebami výkaznictví. Tato skutečnost ve svém důsledku způsobuje, že účetní závěrky nemohou podávat potřebné informace a mnoha typům účetních jednotek nevyhovují.

### ***Ověřování účetní závěrky***

V případě neziskových korporací jsou limity auditu dány obecnou úpravou, tj. dle § 20 ZoÚ (s výjimkou politických subjektů). V případě neziskových fondací je povinnost dána statusovými předpisy (pouze u nadačních fondů existuje právní nejasnost s ohledem na znění NOZ) a limity jsou nastaveny významně přísněji než u podnikatelských subjektů. V případě ostatních nepodnikatelů, kterých se vyhláška týká, se částečně použijí limity dle ZoÚ, částečně podle statusových zákonů.

V příloze č. 4 jsou pro jednotlivé nejčtenější právní formy nepodnikatelů a nejméně významnější nepodnikatelské jednotky uvedeny příslušné předpisy zakládající povinný audit a případné limity pro povinný audit.

Způsobu *zveřejňování účetní závěrky* je věnován § 21a ZoÚ. Obecně platí, že účetní závěrku zveřejňují ty účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku nebo ty účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Nepodnikatelé postupují podle tohoto obecného ustanovení.

Samostatná kapitola pojednává o nepodnikatelích, které vedou jednoduché účetnictví (viz kapitola III. 2. 4.).

## **III. 2. 3. 1. 2 Navrhovaná úprava**

### ***Varianta 0***

Stávající právní úprava řeší neskutečně širokou škálu různorodých účetních jednotek a pro některé situace je takřka nepoužitelná, proto se zachování stávajícího stavu nenavrhuje.

### ***Varianta 1***

Cílem nově navrhované právní úpravy by mělo být definování podobné skupiny nepodnikatelských účetních jednotek, které lze zahrnout pod společnou právní úpravu účetnictví a zároveň najít způsob, jak zajistit vypovídací schopnost účetních závěrek (především výkazů) takovýchto subjektů. Možným řešením by tak bylo:

a) zvýšení variability a možnosti individuální úpravy účetních závěrek pro všechny nepodnikatele,

b) zavedení výkazů pro jednotlivé skupiny nepodnikatelů (SVJ, církve, malé spolky, velké spolky, veřejnoprávní média, nadační subjekty, apod.), nebo

c) zavedení výkazů pro jednotlivé typy aktivit (školy, sociální služby, zabezpečování bytových potřeb, apod.)

Zároveň se navrhuje změna řazení a obsahu sloupců rozvahy (tj. místo počátečního stavu uvedení konečného stavu minulého období) a přizpůsobení sloupců výkazu zisku a ztráty požadavkům statusových předpisů na sledování a vykazování dalších údajů (např. nákladů na správu účetní jednotky).

Ne vždy bude platit, že účetní závěrka nepodnikatelů podává věrný a poctivý obraz. V některých případech by hlavním cílem mělo být sestavení účetní závěrky v souladu s právními předpisy.

Nová právní úprava by na straně jedné měla zohlednit veřejný zájem na poskytování informací některými skupinami nepodnikatelů (zejména v případech, kdy se jedná o příjemce veřejných prostředků v podobě dotací, účetní jednotky větší velikosti, účetní jednotky nadačního typu apod.), na straně druhé by měla umožnit zjednodušení zákonné evidence u vzájemně prospěšných neziskových korporací typu spolek sdružujících malé množství členů. Proto se navrhuje u nepodnikatelů s nižším veřejným zájmem na poskytování informací o jejich hospodaření výrazné zjednodušení podvojného účetnictví, blíže viz kapitola III. 2. 4. 3.. V případě neziskových korporací velikosti mikro účetní jednotka, u kterých je nízký veřejný zájem na poskytování informací o nich, se navrhuje stanovit rozsah rozvahy ve stejném rozsahu, jako ji mohou sestavovat (a především zveřejňovat) podnikatelské mikro účetní jednotky. Podobně se navrhuje postupovat v požadavcích na rozsah přílohy v účetní závěrce a též revidovat smysluplnost údajů v ní požadovaných.

### **III. 2. 3. 1. 3. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Problematika účetnictví nepodnikatelů není právem EU řešena. V současné době není známo, zda EU bude nějakým způsobem upravovat účetnictví nepodnikatelů, jako je tomu u obchodních (kapitálových) společností.

### **III. 2. 3. 1. 4. Související otázky a rizika**

Zvážit, zda preferovat sjednocení výkaznictví a účetnictví u nepodnikatelských účetních jednotek, které jsou si blízké obsahem činnosti a účelem založení před sjednocením podle kritéria, podle jakého zákona vznikly. Typově se může jednat o sociální družstva, bytová družstva, zájmová sdružení právnických osob s podnikatelským účelem, atd.

Zvážit, zda by neziskové korporace, na kterých je nižší veřejný zájem, neměly mít větší volnost (a pochopitelně i odpovědnost) ve způsobu vedení svých záznamů o majetkových poměrech, s cílem neomezovat občanské aktivity nadbytečnými administrativními úkoly, a naopak předepisovat formu těchto záznamů jen tam, kde to má své opodstatnění.

Posoudit, zda neprovést změnu koncepce vyhlášek pro všechny typy účetních jednotek (podnikatelských i nepodnikatelských) za účelem sjednocení účetních metod a dalších

podmínek vedení účetnictví, a dále konkrétně v případě nepodnikatelů jejich úpravu zahrnout do jedné vyhlášky spolu s podnikateli s vyčleněním specifik do samostatné části vyhlášky.

V oblasti výkaznictví posoudit, zda jít cestou volnosti a možnosti individuální úpravy výkazů či stanovit „typové“ výkazy pro jednotlivé skupiny či typy aktivit nestátních neziskových organizací, jak je naznačeno výše.

### **III. 2. 3. 1. 5. Zhodnocení hledisek**

#### **a) Snížení administrativní zátěže**

Administrativní nároky kladené na nestátní neziskové organizace z hlediska obsahu, ověření a zveřejnění účetní závěrky by měly být diferencované především podle míry veřejného zájmu na poskytování informací. Dále je vhodné jako kritérium brát v úvahu například i velikost nepodnikatelského subjektu, kdy malí nepodnikatelé by sestavovali méně podrobné výkazy.

Navrhovaná varianta přispívá ke snížení administrativní zátěže.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Zajištění věrného a poctivého obrazu má smysl pouze nepodnikatelů, kde je zdůrazněn veřejný zájem.

U „malých“ nepodnikatelů by před věrným a poctivým obrazem v účetní závěrce, mohlo být postačující sestavení účetní závěrky v souladu právními předpisy.

#### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Sjednocením účetních metod a ostatních podmínek vedení účetnictví pro všechny existující typy účetních jednotek (podnikatelských i nepodnikatelských) a nastavení základních prvků a znaků výkazů shodně s podnikatelskými subjekty, a tedy zrušení neopodstatněných a neobhajitelných rozdílů zajistí čitelnost výkaznictví nepodnikatelů i uživatelům, kteří se s ním setkávají výjimečně, a tím dojde ke zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro její uživatele.

#### **d) Vztah k právu EU**

Oblast účetnictví nepodnikatelů není právem EU řešena.

#### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Vzhledem k tomu, že v současné době není zřejmé, jaké systémové změny (v porovnání se stávajícím stavem) budou přijaty, pokud jde o obsah, ověření a zveřejnění účetní závěrky nepodnikatelů, nelze případný vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům v této chvíli popsat.

### **III. 2. 3. 2. Závěr**

Stávající ustanovení ZoÚ, tak vyhlášky jsou jak v oblasti vedení účetnictví, tak v oblasti účetní závěrky nevyhovující a budou navrženy významné systémové změny v nové účetní legislativě.

### III. 2. 3. 3. Otázky ke kapitole

Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.



Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.

Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.

## III. 2. 4. JEDNODUCHÉ ÚČETNICTVÍ

### III. 2. 4. 1. Popis problematiky

Tato kapitola je věnována problematice jednoduchého účetnictví. Z přívlastku „jednoduchý“ nebo „zjednodušený“ může být dovozováno, že takovéto účetnictví je vždy administrativně méně náročné. Označení „jednoduché účetnictví“, podobně i označení „zjednodušený rozsah účetnictví“, je však používáno pro vymezení určitých úlev poskytovaných účetním jednotkám splňujícím stanovené podmínky, a to jak při aplikaci účetních metod, tak i při vyhotovování účetních záznamů nebo sestavování účetních závěrek.

### III. 2. 4. 2. Současný stav

#### Jednoduché účetnictví

Podle § 1f ZoÚ je možnost vést jednoduché účetnictví dána účetním jednotkám, které jsou právnickými osobami, pokud splňují současně tyto podmínky:

- a) nejsou plátcí daně z přidané hodnoty,
- b) jejich celkové příjmy za poslední uzavřená účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč (celkovými příjmy se pro tyto účely rozumí úhrn příjmů zjištěný z přehledu o příjmech a výdajích za účetní období, přičemž do úhrnu příjmů se nezahrnují průběžné položky a příjmy z prodeje dlouhodobého majetku a příjmy nahodilé a mimořádné),
- c) hodnota jejich majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč (hodnotou majetku se pro tyto účely rozumí úhrn majetku zjištěný z přehledu o majetku a závazcích sestaveného k rozvahovému dni, přičemž do úhrnu majetku se nezahrnují pohledávky z prodeje dlouhodobého majetku a jejich úhrady, pohledávky nahodilé a mimořádné a jejich úhrady),
- d) jsou spolkem nebo pobočným spolkem, odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací, organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů, církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo honebním společenstvem.

Tyto účetní jednotky se mohou pro jednoduché účetnictví rozhodnout při svém vzniku nebo zahájení činnosti, pokud lze důvodně předpokládat, že splní výše uvedené podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. Pokud účetní jednotky, které vedou jednoduché

účetnictví, přestanou splňovat stanovené podmínky, jsou povinny začít vést účetnictví buď v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, a to od prvního dne účetního období následujícího po účetním období, ve kterém tuto skutečnost zjistily. S výjimkou ukončení činnosti mohou tyto účetní jednotky ukončit vedení účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, a zahájit vedení jednoduchého účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě následujících účetních období, ve kterých vedly účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu.

Podrobnosti požadavků na vedení jednoduchého účetnictví včetně metody přechodu z účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu na jednoduché účetnictví, stanovuje vyhláška č. 325/2015 Sb..

Podle § 13b ZoÚ vedou tyto účetní jednotky následující účetní knihy

- a) peněžní deník,
- b) knihu pohledávek a knihu závazků a
- c) pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

Peněžní deník obsahuje alespoň informace o

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

Účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, sestavují přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, a to nejpozději do 6 měsíců po skončení účetního období.

Pokud účetní jednotka využije možnost vést jednoduché účetnictví, tak zároveň ztrácí některé z možností dané ZoÚ, např. nemůže využívat hospodářský rok jako účetní období.

Z výše uvedeného vyplývá, že možnost vést jednoduché účetnictví není dána ani účetním jednotkám – obchodním korporacím, ani účetním jednotkám – fyzickým osobám. Možnost vést jednoduché účetnictví také není vyhrazena všem typům nepodnikatelských účetních jednotek, ale jen některým, např. vést jednoduché účetnictví nemohou společenství vlastníků jednotek nebo bytová či sociální družstva.

### **III. 2. 4. 3. Navrhovaná úprava**

#### **Varianta 0**

Varianta 0 – zachování platného stavu – se nenavrhuje. Důvodem je skutečnost, že úlevy při vedení účetnictví vyplývající z jednoduchého účetnictví nebo zjednodušeného rozsahu účetnictví nejsou poskytnuty drobným podnikatelským subjektům. Podobně jednoduché účetnictví mohou využívat jen některé typy nepodnikatelských účetních jednotek. Navíc úlevy poskytnuté ZoÚ nevedou k vyjádření věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a z praktického hlediska jsou mnohdy kontraproduktivní.

#### **Varianta 1**

Z hlediska obsahu se pro novou účetní legislativu a ČÚS navrhuje tyto úpravy:

- a) opustit koncept účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,

- b) stanovit rozsah úlev pro účetní jednotky splňující stanovená kritéria tak, aby účetnictví těchto jednotek bylo založeno na peněžních tocích (příjmech a výdajích) namísto uplatnění akruálního principu (jednoduché účetnictví nebo také hotovostní účetnictví),
- c) nově vymezit okruh účetních jednotek s možností vést jednoduché účetnictví.

Opuštěním konceptu účetnictví ve zjednodušeném rozsahu se odstraní nesystematičnost ve vymezení úlev při použití účetních metod, vedení účetních knih, sestavování účetních závěrek apod. Úlevy je žádoucí stanovit přehledně u jednotlivých kategorií účetních jednotek, především mikro a malých účetních jednotek, resp. u jednotlivých požadavků. Koncept zjednodušeného rozsahu vedení účetnictví je tak nadbytečný.

V případě účetních jednotek, které nejsou v působnosti směrnice 2013/34/EU a splňují určitá kritéria, lze stanovit úlevy při vedení účetnictví. Jde zejména o úlevy z některých účetních metod, např. při oceňování (použití reálné hodnoty), z uplatňování zásady časové a věcné souvislosti nebo úlevy týkající se výstupů z účetnictví, např. namísto sestavení účetní závěrky vyhotovení přehledu o příjmech a výdajích.

Pokud jde o okruh účetních jednotek s možností vést účetnictví založené na příjmech a výdajích (jednoduché, hotovostní účetnictví), je možné uvažovat pouze o účetních jednotkách, které nejsou v působnosti směrnice 2013/34/EU. Primárně jde o účetní jednotky – nepodnikatele. Tato skupina účetních jednotek však není homogenní. Na jedné straně to mohou být malé spolky, společenství vlastníků jednotek nebo odborové organizace, na druhé straně nadační fondy či obecně prospěšné společnosti s aktivy dosahujícími úroveň středních účetních jednotek – podnikatelů. Je proto žádoucí hledat určitá kritéria, při jejichž naplnění by účetní jednotka již nebyla oprávněna tyto úlevy využívat. Vedení jednoduchého (hotovostního) účetnictví by např. nebylo slučitelné s hospodařením s veřejnými prostředky (využívání dotací), registrací plátce k dani z přidané hodnoty, s vyšší aktivou či ročním úhrnem čistého obrátu použitými při vymezení střední účetní jednotky.

Pokud by se povinnosti účetní jednotky vztahovaly i na fyzické osoby, je žádoucí uvažovat i u nich s možností vést jednoduché (hotovostní) účetnictví.

### **III. 2. 4. 4. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

V působnosti směrnice 2013/34/EU nejsou účetní jednotky – nepodnikatelé ani fyzické osoby, pokud by byly účetní jednotkou. Poskytnout úlevy při vedení účetnictví nebo upravit speciální rámec pro vedení účetnictví je tak ponecháno na národní úrovni.

### **III. 2. 4. 5. Související otázky a rizika**

V souvislosti s uvažovanými variantami mohou vyvstat otázky týkající se výhod a nevýhod jednotlivých variant, přínosů pro veřejnost, podnikatelské prostředí, finanční trh nebo stát.

### **III. 2. 4. 6. Zhodnocení hledisek**

#### **a) Snížení administrativní zátěže**

Varianta 1 přispěje ke zpřehlednění stávajícího účetního rámce, neboť koncept zjednodušeného rozsahu vedení účetnictví není systematicky zakomponován do systému úlev pro některé účetní jednotky. Varianta 1 zajistí do značné míry kontinuitu při vedení účetnictví založeného na příjmech a výdajích (bez uplatnění akruálního principu). Uplatněním změnové varianty se zároveň uplatní princip přiměřenosti (proporcionality), neboť možnost využít úlevy z účetních metod, požadavků na účetní knihy a výstupů z vedení

účetnictví bude dána účetním jednotkám, které nejsou např. z hlediska hospodaření s veřejnými prostředky nebo rozsahu spravovaného majetku významné.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Poskytnutí úlev z účetních metod, požadavků na účetní knihy a výstupů z vedení účetnictví tak, že vedení účetnictví účetních jednotek splňujících stanovená kritéria bude ve své podstatě založeno na příjmech a výdajích, nebude v rozporu s požadavkem na zajištění věrného a poctivého obrazu, neboť tyto úlevy budou dostupné jen určitému okruhu účetních jednotek při uplatnění principu proporcionality.

#### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Navrhovaná změna nezhorší dosavadní úroveň vypovídací schopnosti pro uživatele. Je pravděpodobné, že naopak přispěje k jejímu zvýšení, neboť zrušením zjednodušeného rozsahu účetnictví se zpřehlední stávající situace.

#### **d) Vztah k právu EU**

Změnová varianta nekoliduje s právem EU, úprava vedení účetnictví nepodnikatelů a fyzických osob právo EU neupravuje.

#### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Přijetí Varianty 1 umožní daňové správě nastavit si požadavky na informace potřebné pro výkon své činnosti. Varianta 1 rovněž předpokládá existenci výstupů z účetnictví účetních jednotek s jednoduchým (hotovostním) účetnictvím, které lze využívat i pro účely kontroly hospodaření těchto účetních jednotek.

### **III. 2. 4. 7. Závěr**

Varianta 1 sníží účetním jednotkám, které splní stanovená kritéria, administrativní zátěž, aniž by zkomplikovala jejich veřejnou kontrolu či správu daní. Zároveň systematicky doplní účetní rámec, přičemž soulad s právem EU bude zachován.

### **III. 2. 4. 8. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## III. 2. 5. POBOČKY, ODŠTĚPNÉ ZÁVODY A ORGANIZAČNÍ SLOŽKY

### III. 2. 5. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se věnuje požadavkům na účetní výkaznictví českých poboček, odštěpných závodů a organizačních složek zahraničních podnikatelských subjektů a řeší požadavky a způsoby zahrnutí zahraničních poboček, odštěpných závodů a organizačních složek českých účetních jednotek do jejich souhrnného účetního výkaznictví.

Pro zjednodušení textu jsou tyto subjekty bez ohledu na právní formu v textu dále nazývány „české pobočky“ respektive „zahraniční pobočky“. Řeší tedy otázku z druhého odstavce kapitoly III. 2. 1. 5. tohoto dokumentu.<sup>4</sup>

### III. 2. 5. 2. Současný stav

Stávající právní rámec české pobočky zahraničních subjektů podřizuje ZoÚ ustanovením § 1 odst. 2 písm. b) a problematiku zahraničních poboček českých subjektů po dávném zrušení Sdělení MF k účtování poboček českých subjektů na Slovensku, které bylo použitelné i pro subjekty v jiných zemích, nijak specificky neřeší. Přestože ZoÚ obsahuje určitá specifika pro české pobočky v § 4 odst. 1, v § 4a odst. 3, znamená pro české pobočky implementace zákona v rozsahu požadovaném od ostatních účetních jednotek značné problémy, nejasnosti a zbytečné vícepráce, zejména vzhledem k tomu, že se nejedná o samostatné právní subjekty. Naopak ZoÚ nijak nevymezuje, o kterých aktivech a závazcích, které právně náleží právnímu subjektu (zahraniční korporaci jako celku) má účtovat pobočka a v praxi je obtížně aplikovatelný požadavek § 4 odst. 9 ZoÚ na vedení jednoho účetnictví za účetní jednotku jako celek. Další nevyřešenou otázkou je vykazování vlastního kapitálu pobočky, který ze své podstaty zpravidla není ničím jiným než krátkodobým nebo dlouhodobým závazkem vůči zřizovateli (pohledávkou v případě převisu závazků nad aktivy). V případě českých poboček podnikatelských subjektů z jiných členských států EU je ZoÚ v určitém rozporu se směrnicemi 2017/1132/EU a 89/117/EHS, které nedovolují členským státům požadovat zveřejnění účetní závěrky poboček a naopak ukládá vyžadovat zveřejnění výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy včetně zprávy auditora jejího zřizovatele.<sup>5</sup>

### III. 2. 5. 3. Navrhovaná úprava

#### Obecný přístup a klíčové politiky pro české pobočky

Navrhuje se zjednodušit přístup k českým pobočkám tak, aby plnily informační požadavky uživatelů, kterými jsou v rozhodující míře fiskální orgány. Účetní závěrka poboček totiž není zpravidla využitelná pro insolvenční účely, finanční trhy ani pro vypořádání společníků a nesmí být požadováno její zveřejnění. Naopak nová úprava by měla rozšířit povinnosti

<sup>4</sup> Dále je nutno vyjasnit přístup k pobočkám zahraničních právních subjektů podnikajících v Česku, kde je stávající úprava nevhodná a nová úprava by měla zohlednit výhradně české fiskální zájmy, ostatní informace budou vhodněji řešeny dostupností údajů o finanční situaci a výkonnosti celého právního subjektu.

<sup>5</sup> Povinnost zveřejňování [účetních dokumentů] se týká pouze účetních dokumentů společnosti (tedy zřizovatele) tak, jak byly v souladu se směrnicemi 78/660/EHS, 83/349/EHS a 84/253/EHS vypracovány, ověřeny a zveřejněny podle práva členského státu, kterým se řídí společnost.



zahraničního zřizovatele informovat o své finanční situaci a výkonnosti, které jsou významné a plně relevantní i pro fungování pobočky na českém území, viz směrnice 2017/1132/EU s tím, že stejné požadavky, nebo přísnější by měly být kladeny též na pobočky podnikatelských subjektů z třetích zemí.

Českým pobočkám by měly být zachovány požadavky na vedení účetnictví a účetní záznamy, v zásadě by měly účtovat v souladu s českými účetními předpisy (event. směrnicí 2013/34/EU) a v případě, kdy jejich zřizovatel používá k sestavení své účetní nebo konsolidované účetní závěrky IFRS – EU, by měly být oprávněny, nikoliv však nuceny, rovněž postupovat podle IFRS – EU. Naopak by české pobočky měly být jednoznačně zproštěny požadavku sestavovat a zveřejňovat výroční zprávu a zprávu vedení pobočky.

Od českých poboček by mělo být vyžadováno sestavení účetní závěrky v rozsahu vyžadovaném pro malé účetní jednotky. Ve sbírce listin veřejného rejstříku by však bylo vyžadováno pouze zveřejnění výroční zprávy zřizovatele, a to alternativně v českém jazyce, ve slovenském jazyce nebo v jazyce obvyklém na kapitálových trzích (angličtina), v souladu s článkem 32 směrnice 2017/1132/EU. V případě poboček bank, pojišťoven a ostatních regulovaných institucí by byla sestavována informace pro daňovou správu v rozsahu a formátu, jaký je daňovou správou žádán od bank, pojišťoven a ostatních regulovaných finančních institucí. Tento postup bude nutné konzultovat se zástupci daňové správy.

### **Ověřování účetních závěrek českých poboček**

U významných poboček je již dnes prováděn audit finančních podkladů pobočky, které jsou využívány pro sestavení účetní závěrky zřizovatele na základě požadavku auditora zřizovatele (tzv. „group reporting“ audit). Navrhuje se, aby ověření auditorem podléhaly pobočky, které splní velikostní kritéria pro střední organizace, nicméně vzhledem k omezením jejich účetní závěrky by se auditor neměl vyjadřovat k věrnému a poctivému obrazu, ale k řádnému sestavení účetní závěrky v souladu s předepsaným rámcem účetnictví. Přínosy a náklady tohoto návrhu je však třeba zohlednit vůči skutečnosti, že tato účetní závěrka nebude zveřejňována.

### **Obecný přístup a klíčové politiky pro zahraniční pobočky českých subjektů**

V řadě případů ukládá zahraniční právní norma, v EU na základě směrnice č. 2017/1132 zahraničním pobočkám základní povinnosti v podobném rozsahu, jako česká právní úprava, a zákon by tuto oblast pro zahraniční pobočky i nadále neměl řešit. Z pohledu začlenění účetnictví zahraniční pobočky do účetnictví zřizovatele mohou nastat dva základní případy:

- a) účetnictví pobočky je vedeno jako samostatný účetní okruh, který je integrován do účetnictví zřizovatele způsobem obdobným konsolidaci skupiny,
- b) účetnictví pobočky je integrální součástí účetnictví zřizovatele, které je ohraničeno v systému manažerského účetnictví jako integrální útvar právního subjektu.

Případ a) by měl být aplikován v případě, kdy má zahraniční pobočka ekonomický charakter samostatného podniku, v takovém případě též vede účetnictví ve funkční měně země, v níž působí a její účetnictví je integrováno do účetnictví svého zřizovatele konsolidačními postupy.

Případ b) by naopak měl být aplikován v případě, kdy zahraniční pobočka nemá ekonomický charakter samostatného podniku a její účetnictví je průběžně plně integrováno do účetního systému svého zřizovatele, zpravidla (pokud to právní řád země působnosti povoluje), ve funkční měně země zřizovatele, tedy v české koruně.

### **Specifické otázky vesměs řešené na úrovni podzákoných právních norem a standardů**

Navrhuje se upravit problematiku neexistujícího vlastního kapitálu pobočky. Výsledek hospodaření českých poboček (před zdaněním) je klíčovým údajem pro sestavení příznání k DPPO. Z pohledu rozvahového však čistý zisk pobočky představuje závazek vůči jejímu zřizovateli. Proto se navrhuje buďto nahradit vlastní kapitál následujícím obsahem, nebo vše uvádět na jednom řádku s touto analýzou v příloze:

- a) zúčtování výsledku hospodaření se zřizovatelem (rozvahové zrcadlo výsledku hospodaření)
- b) krátkodobé závazky/(pohledávky) vůči zřizovateli
- c) dlouhodobé závazky/(pohledávky) vůči zřizovateli (s definovanou splatností přesahující 12 měsíců)
- d) vázané závazky vůči zřizovateli (závazky, jejichž vypořádání je omezeno právem nebo regulačním opatřením, např. vázaný kapitál pobočky zahraniční banky mimo EU, který vyžaduje regulátor)

### **III. 2. 5. 4. Mezinárodní kontext včetně vztahu k právu EU**

Účetnictví poboček není právem EU přímo upraveno, požadavky kladené na pobočky jsou částečně obsaženy ve směrnici 2017/1132/EU a zásadně by neměly přesahovat požadavky kladené účetní směrnicí EU na ostatní účetní jednotky. Určitým omezujícím předpisem jsou výše zmíněné směrnice 2017/1132/EU a 89/117/EHS.

### **III. 2. 5. 5. Související otázky a rizika**

Při projednávání navrhované úpravy bude vhodné ověřit reálné potřeby zainteresovaných stran a zejména orgánů správy daní tak, aby nároky kladené na české pobočky naplnily jejich potřeby, avšak odstranily zbytečnou administrativní zátěž, což může pozitivně ovlivnit příliv zahraničních investic do České republiky.

Zvážit bude třeba, zda vyžadovat od českých poboček vedení účetnictví v souladu s českým účetními předpisy, či zda postačí (pro daňové účely) postup v souladu s účetní směrnicí EU.

Otevřenou otázkou zůstává, zda v právním předpisu definovat, která aktiva a závazky je nutno přiřadit českým pobočkám. Toto je kritickou, nicméně komplexní otázkou, neboť řešení je vcelku zřejmé pro hmotná aktiva, u ostatních položek je toto rozhodnutí často arbitrární (viz např. úvěry českým subjektům, z nichž některé poskytují české pobočky, jiné zahraniční centrály).

Zvážit bude třeba rozsah požadavků na ověřování účetních závěrek českých poboček, event. s diferenciací mezi zřizovateli z členských států EU a zřizovateli z třetích zemí.

Bude třeba zavést povinnost zveřejňovat výroční zprávy zřizovatele českých poboček ve sbírce listin veřejného rejstříku, event. do sbírky listin veřejného rejstříku zahrnout odkaz na webové stránky zřizovatele české pobočky, kde bude výroční zpráva veřejně dostupná, a zde bude třeba rozhodnout, zda postačí navrhované zveřejnění v angličtině (resp. v jiném jazyce), nebo bude striktně vyžadován překlad výročních zpráv do českého jazyka.

Pro zahraniční pobočky českých subjektů bude třeba právně upravit koncept funkční měny.

### III. 2. 5. 6. Zhodnocení hledisek

#### a) Snížení administrativní zátěže

#### b) Zajištění věrného a poctivého obrazu

Návrh zachovává požadavky na obsah a průkaznost účetních záznamů, které jsou klíčové pro spolehlivost jakýchkoli informací, které pobočky poskytují.

#### c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele

Návrh vede k jednoznačnému vymezení účetních povinností poboček a zároveň ke zjednodušení požadavků na účetní výkaznictví poboček na úroveň potřebnou pro jejich uživatele, kterými jsou vesměs orgány správy daní, event. regulátor, a to především v oblasti statistik finančního sektoru.

#### d) Vztah k právu EU

Změnová varianta nekoliduje s právem EU. Účetnictví poboček není právem EU přímo upraveno, požadavky kladené na pobočky jsou částečně obsaženy ve směrnici 2017/1132/EU a zásadně by neměly přesahovat požadavky kladené účetní směrnici EU na ostatní účetní jednotky. Určitým omezujícím předpisem jsou výše zmíněné směrnice 2017/1132/EU a 89/117/EHS.

#### e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům

### III. 2. 5. 7. Závěr

Problematika poboček usazených v ČR je složitá a nabízí se několik řešení od zachování stávajícího stavu přes možnost, že nebyly účetní jednotkou. Varianta 0, tedy zachování stávajícího stavu se nedoporučuje. Navrhuje se, aby pobočky usazené v ČR zveřejňovaly pouze účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku, výroční zprávu, konsolidovanou výroční zprávu a zprávu auditora zahraničního zřizovatele, Zveřejňování bude nutno koordinovat s Ministerstvem spravedlnosti.

### III. 2. 5. 8. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## III. 2. 6. KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

### III. 2. 6. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se týká konsolidace – tedy celého procesu vedoucího k sestavení konsolidované účetní závěrky. To znamená:

- a) stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, včetně možných osvobození od této povinnosti,
- b) zahrnování účetních jednotek do konsolidované účetní závěrky,
- c) metody, kterými konsolidující účetní jednotka (dále jen „mateřská společnost“) zahrne jí konsolidované účetní jednotky (dále jen „dceřiná společnost“) do konsolidované účetní závěrky.

### III. 2. 6. 2. Současný stav

Problematika konsolidované účetní závěrky je řešena v ZoÚ, který stanoví povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, možná osvobození z této povinnosti, její ověření a zveřejnění. Použití metod pro sestavení konsolidované účetní závěrky, požadavky na konsolidovanou účetní závěrku (rozhadu, výkaz zisku a ztráty a přílohu v účetní závěrce a dalších výkazů) je upraveno v prováděcích vyhláškách k ZoÚ a následně v ČÚS. Ne vždy je však dodrženo, že základní pravidla a principy jsou zakotveny v ZoÚ a vyhláška či ČÚS obsahují pouze prováděcí ustanovení k ZoÚ.

Některé účetní jednotky pak pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí, resp. mohou použít IFRS - EU.

Konsolidovanou účetní závěrkou se podle ZoÚ rozumí účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace, která musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku, účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených.

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má podle § 22 odst. 2 ZoÚ účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv. Pojmy „ovládající a ovládaná osoba“ vycházejí z definice uvedené v ZoK.

Osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku se týká:

a) malé skupiny účetních jednotek s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu,

b) mateřské společnosti, která ovládá pouze ty účetní jednotky, které jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné nebo její dceřiné společnosti mohou být vyloučeny z konsolidace,

c) mateřské společnosti, pokud je současně dceřinou společností zahrnutou do konsolidačního celku jiné (vyšší) mateřské společnosti, která je mateřskou společností řídící se právem EU, a to za podmínek stanovených ZoÚ.

Konsolidovaná účetní závěrka může být sestavena buďto za použití českých právních předpisů v oblasti účetnictví anebo za použití IFRS - EU. Nicméně však platí, že povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku včetně možných osvobození je dána českými právními předpisy.

Pro sestavení konsolidované účetní závěrky musí podle § 23a odst. 1 ZoÚ povinně použít IFRS - EU ty účetní jednotky, které jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Ostatní účetní jednotky mohou IFRS - EU použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky dobrovolně.

Po novele ZoÚ pro účetní období začínající po 1. 1. 2016 došlo ke změně limitů pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky.

### **III. 2. 6. 3. Navrhovaná úprava**

#### **Obecná právní úprava konsolidace**

##### *Varianta 0*

V současné době je konsolidace kromě ZoÚ řešena ve 3 samostatných vyhláškách – pro podnikatele, pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny. V zásadě všechny vyhlášky obsahují stejná ustanovení s některými odchylkami pro banky a jiné finanční instituce a pro pojišťovny.

Vzhledem ke skutečnosti, že problematika konsolidace by měla být řešena komplexně a jednotně pro všechny účetní jednotky, které jsou mateřskou společností, s uvedením konkrétních odchylek pro příslušné typy účetních jednotek, se tato varianta, tedy zachování stávajícího stavu, nedoporučuje.

##### *Varianta 1*

Nová právní úprava konsolidace by měla být řešena tak, že by ZoÚ stanovil povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku včetně možných osvobození. Důvodem takovéto úpravy je skutečnost, že i v případě použití IFRS - EU je pro vznik povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku určující ZoÚ. Na ZoÚ by navazovala prováděcí vyhláška, která by měla být společná pro všechny účetní jednotky a obsahovala by případné odchylky. Zde je nutno upozornit, že prováděcí vyhláška by se nevztahovala na ty mateřské společnosti, které pro sestavení konsolidované účetní závěrky používají IFRS - EU.

#### **Návrhy úprav dílčích oblastí**

##### **a) Stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku**

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku by měla být řešena ZoÚ bez definiční vazby na ZoK. Současně by mělo platit, že tato povinnost se vztahuje i na ty účetní jednotky, které použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU a v případě kolize při stanovení povinnosti mezi národní úpravou a IFRS - EU má, resp. by měla mít přednost národní úprava.

#### **b) Osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku**

Osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku by mělo být upraveno na úrovni ZoÚ a opět by, jako v případě stanovení povinnosti, mělo platit, že v případě kolize mezi národní úpravou a IFRS má, resp. by měla mít přednost národní úprava.

Současně by mělo být využito všech diskrečních ustanovení směrnic EU týkajících se možného osvobození od této povinnosti. Přehled diskrečních ustanovení je uveden v příloze č. 3.

V případě kategorizace skupin, je nutno zvážit možnost vyplývající ze směrnice 2013/34/EU navýšit hraniční hodnoty pro aktiva celkem a roční úhrn čistého obratu o 20%. V současné právní úpravě se vychází z hodnot pro výši aktiv, ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců stanovených na konsolidovaném základě. Uvedená směrnice umožňuje namísto využití výše aktiv a obratu na konsolidovaném základě zvýšit prostý součet aktiv a obratu bez provedených kompenzací a vyloučení o 20 %.

Současně by bylo vhodné přehodnotit stávající definici obratu, kdy se čistým obratem podle § 1d ZoÚ rozumí výše výnosů (rozumí se součet všech výnosových účtů) snížená o prodejní ceny. Velikost skupiny by však měla být závislá na schopnosti skupiny generovat tržby a neměla by být ovlivněna jednorázovými transakcemi, jako například tržbami z prodeje dlouhodobého majetku, čemuž odpovídá definice čistého obratu uvedená ve směrnici 2013/34/EU, kdy je čistý obrat definován jako částky pocházející z prodeje výrobků a z poskytování služeb po odečtení prodejních slev, daně z přidané hodnoty a ostatních daní přímo spojených s obratem.

#### **c) Metody používané v konsolidované účetní závěrce**

V současnosti ZoÚ pouze uvádí jednotlivé metody použitelné pro sestavení konsolidované účetní závěrky (plnou, poměrnou a ekvivalenční metodu), ale nedefinuje, pro který typ účetní jednotky (dceřiná společnost, přidružená společnost apod.) má být daná metoda použita. Použití jednotlivých metod je v současnosti upraveno v prováděcích vyhláškách k ZoÚ. Přestože se jedná o zásadní princip při sestavení konsolidované účetní závěrky, navrhuje se zachovat stávající stav, a to z toho důvodu, že se nejedná o stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. V případě, že by bylo použití jednotlivých metod upraveno na úrovni ZoÚ, bylo by nezbytné stanovit, že právě tato část se nevztahuje na ty mateřské společnosti, které použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU.

#### **d) Součásti konsolidované účetní závěrky**

Konsolidovaná účetní závěrka povinně obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu jsou oproti účetní závěrce pouze dobrovolně sestavovanými výkazy. Navrhuje se proto, aby se přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu stal povinnou součástí konsolidované účetní závěrky, s případnou výjimkou pro banky a jiné finanční instituce a pro

pojišťovny. Stávající právní úprava, kdy tyto dva přehledy jsou povinnou součástí účetní závěrky středních a velkých účetních jednotek (netýká se bank a jiných finančních institucí a pojišťoven), ale nikoli konsolidované účetní závěrky, omezuje kvalitu a vypovídací schopnost konsolidovaných účetních závěrek.

#### **e) Ocenění aktiv a závazků reálnou hodnotou k datu akvizice či k datu navýšení podílu**

Tento požadavek je dnes zakotven v ČÚS. Vzhledem ke skutečnosti, že správné ocenění aktiv a závazků k datu akvizice či k datu navýšení podílu je nezbytné pro správné sestavení konsolidované účetní závěrky, navrhuje se tento požadavek přesunout do prováděcí vyhlášky, neboť nejde o povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a stejně jako v případě použití jednotlivých metod by i zde muselo být uvedeno, že toto ustanovení nepoužijí mateřské společnosti, které pro sestavení konsolidované účetní závěrky používají IFRS - EU.

#### **f) Nezahrnutí dceřině společnosti do konsolidačního celku**

ZoÚ umožňuje nezahrnutí dceřině společnosti do konsolidačního celku v případě, kdy je podíl v této účetní jednotce držen výhradně za účelem jeho následného prodeje. Toto ustanovení není ani v ZoÚ ani v prováděcí vyhlášce dále vysvětleno. Navrhuje se proto uvažovat o této problematice na dvou úrovních:

- Jedná se o stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku? Pokud ne, pak by toto mělo být přesunuto ze ZoÚ do prováděcí vyhlášky. Prováděcí vyhláška by měla obsahovat vymezení konsolidačního celku, tedy určení, které účetní jednotky budou do konsolidované účetní závěrky zahrnuty. Pokud se podle stanovených pravidel zjistí, že všechny dceřině společnosti mohou být z konsolidace vyloučeny, pak by měla existovat provázanost se ZoÚ, který by umožnil mateřské společnosti využít osvobození z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

- Jestliže směrnice 2013/34/EU toto nezahrnutí do konsolidované účetní závěrky dále nerozvádí, je nutno si dát pozor, aby se detailnější úprava nedostala do rozporu s právem EU.

Obecně by takovéto nezahrnutí mělo být na uvážení a odpovědnosti samotné mateřské společnosti. Mateřská společnost by sama měla posoudit a prokázat, zda tyto podíly opravdu drží za účelem následného prodeje. Tuto informaci by samozřejmě měla uvést v příloze v účetní závěrce.

#### **g) Účetní závěrky vstupující do konsolidace**

Stávající znění ZoÚ umožňuje, aby pro sestavení konsolidované účetní závěrky byly použity i účetní závěrky dceřiných společností, účetních jednotek pod společným vlivem a přidružených účetních jednotek, jejichž rozvahový den předchází rozvahový den mateřské společnosti o méně než tři měsíce, resp. šest měsíců v případě pojišťoven. Navrhuje se v souladu s požadavky směrnice 2013/34/EU a směrnice 91/674/EHS tuto úpravu rozšířit tak, aby tříměsíční lhůta mohla předcházet i následovat rozvahový den mateřské společnosti. V případě pojišťoven však i z důvodu neprovázanosti obou uvedených směrnic lze připustit pouze možnost, že rozvahový den účetních jednotek může předcházet rozvahový den mateřské společnosti o více než o šest měsíců.

## **h) Menšinové podíly**

Navrhuje se přejmenovat „menšinové podíly“ na „podíly nekontrolní“, protože toto pojmenování lépe vyjadřuje jejich postavení ve vztahu ke konsolidačnímu celku, jako podíly v účetních jednotkách náležející investorům stojícím mimo skupinu, kteří danou účetní jednotku neovládají. V praxi dochází k situacím, kdy mateřská společnost vlastní menší než 50% na základním kapitálu dceřiné společnosti a přesto ji ovládá. Nazývat potom 40% vlastnický podíl podílem menšinovým je zavádějící.

### **III. 2. 6. 4. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Konsolidovaná účetní závěrka je upravena právem EU. Konkrétně se jedná o směrnici 2013/34/EU, směrnici 86/635/EHS a směrnici 91/674/EHS. Použití IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky je dáno nařízením č. 1606/2002.

Nicméně směrnice i nařízení č. 1606/2002 obsahují diskreční ustanovení pro členské státy. Jedním z nich je rozšíření použití IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky i na ostatní „nekótované“ společnosti.

Použití IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky je dáno nařízením č.1606/2002. Z nařízení přímo vyplývá povinnost použít IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskou společností, jejíž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU. Nařízení č. 1606/2002 však umožňuje členským státům nařídit či povolit použití IFRS - EU i ostatním mateřským společnostem. Česká republika využila možnosti dané nařízením č. 1606/2002 tak, že ostatní mateřské společnosti mají možnost pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít IFRS - EU.

Využití diskrecí daných nařízením č. 1606/2002 v ostatních členských státech je uvedeno v příloze č. 3.

Jedním z možných osvobození daných členským státům směrnicí 2013/34/EU je osvobození střední skupiny účetních jednotek s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu. Stávající ZoÚ osvobozuje od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku pouze malou skupinu účetních jednotek s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu. Od povinného sestavování konsolidované účetní závěrky by měly být osvobozeny malé skupiny podniků, neboť uživatelé účetních závěrek malých podniků nekladou na poskytované informace náročné požadavky a sestavování konsolidované účetní závěrky navíc k účetní závěrce mateřské společnosti a dceřiných společností může být nákladné. Tuto možnost by měly mít i střední skupiny, a to ze stejných důvodů daných poměrem nákladů a přínosů, jestliže žádný podnik ve skupině není subjektem veřejného zájmu.

### **III. 2. 6. 5. Související otázky a rizika**

#### **1. Rozšíření povinnosti použít IFRS - EU**

V souladu s nařízením č. 1606/2002 musí účetní jednotka, jejíž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU, použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU. Nařízení č. 1606/2002 však umožňuje členským státům tuto povinnost rozšířit. Nabízí se tedy otázka, zda nerozšířit povinné použití IFRS - EU pro sestavení konsolidované



účetní závěrky buďto pro všechny mateřské společnosti, nebo mateřské společnosti, které jsou subjektem veřejného zájmu apod.

Rizikem povinného zavedení IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky je například skutečnost, že zejména středně velké účetní jednotky, které jsou mateřskou společností a zároveň nespádají do vyššího konsolidačního celku, by byly nuceny použít IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky, i když by svou účetní závěrku sestavovaly podle českých právních předpisů.

Rozšíření této povinnosti by proto mělo být zejména v souladu s rozhodnutím o možném či povinném používání IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky.

## **2. Vztah české právní úpravy a IFRS - EU při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku**

Bude potřebné dále blíže analyzovat, zda při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a při osvobození z této povinnosti jsou směrnice (míněno všechny 2013/34/EU, 86/635/EHS i 91/674/EHS) v souladu s IFRS - EU anebo je zde nějaký rozdíl, kdy podle směrnice povinnost vzniká a není osvobození, ale podle IFRS - EU osvobodit mohou anebo podle směrnice osvobodit mohou, ale podle IFRS - EU ne. Původní úprava konsolidace podle směrnice 83/349/EHS se v některých případech do rozporu s IFRS - EU dostávala.

IFRS - EU obecně neobsahují žádná hodnotová kritéria a tedy ani kritéria pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky. Kde mohou existovat a existují rozdíly, je za prvé již v definici skupiny, resp. dceřiné společnosti. Skupina je dána existencí mateřské a alespoň jedné dceřiné společnosti. Ovládaná společnost má v ZoK jinou definici než v IFRS - EU a tak může nastat situace, že „dceřiná“ společnost bude dceřinou společností dle českých předpisů a nikoli dle IFRS - EU (případně i naopak). A následně tedy vznikne či nevznikne skupina a tedy i povinnost konsolidovat. Dalším příkladem jsou tzv. investiční jednotky, které dle IFRS - EU nejsou konsolidovány, ale oceňovány reálnou hodnotou, a nezakládají tak existenci skupiny. Ve stávajících právních předpisech v oblasti účetnictví zatím podobné ustanovení není a investiční jednotky by v řadě případů za ovládané jednotky považovány být mohly.

Výjimka z povinnosti sestavit a zveřejnit konsolidovanou účetní závěrku je dle IFRS - EU odlišná od stávající právní úpravy. Není zde obsažen požadavek, aby se zahraniční osoba řídila právem EU, postačí, když bude konsolidovaná účetní závěrka sestavena dle IFRS - EU.

Pokud jde o menšinové podíly, úprava IFRS – EU neobsahuje žádná procentní kritéria (ani další podmínky obsažené v § 22aa ZoÚ), ale pouze ustanovení o tom, že tito držitelé podílů byli o skutečnosti, že konsolidovaná účetní závěrka nebude sestavena, informováni a nevznesli námitky.

## **3. Změna limitů při kategorizaci skupin**

Jak již bylo na jiném místě zmíněno, směrnice 2013/34/EU umožňuje pro definování skupin navýšit hraniční hodnoty u aktiv a ročního úhrnu čistého obrátu o 20%. Při změně definice limitů pro velikost skupiny však může dojít k rozšíření povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku i na skupiny, které dosud tuto povinnost neměly. U skupin, které jsou na

hranici limitů pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky, je povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku často vnímána jako nadbytečná, provozně i finančně zatěžující, navíc s nízkou přidanou hodnotou. Na druhou stranu bude pro mateřské společnosti méně časově a finančně náročné zjistit, zda se na ně povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku vztahuje.

#### **4. Rozšíření možnosti osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku v případě nevýznamných účetních jednotek**

Stávající znění ZoÚ obsahuje ustanovení, že mateřská společnost nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, pokud ovládá dceřiné společnosti, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné. V ZoÚ tak není ošetřena situace, kdy vedle významných dceřiných společností vlastní mateřská společnost i nevýznamné účetní jednotky.

Navrhuje se proto zvážit, zda do ZoÚ nedoplnit ustanovení, že nevýznamné účetní jednotky, tedy ne jen dceřiné, (jednotlivě i v úhrnu) nemusí být konsolidovány. Zároveň je však nutno upozornit na skutečnost, že stávající znění ZoÚ je v souladu s požadavkem směrnice 2013/34/EU, která umožňuje takovéto osvobození pouze ve vztahu k dceřiným společnostem. Proto pokud by se toto osvobození rozšířilo i na další nevýznamné účetní jednotky, mohlo by se jednat z pohledu práva EU o tzv. gold plating.

#### **5. Rozšíření povinnosti konsolidace i na družstva a evropskou družstevní společnost**

Stávající právní úprava se týká pouze obchodních společností. Navrhuje se zvážit, zda rozšířit povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku i na družstva a evropské družstevní společnosti anebo ponechat stávající stav.

#### **6. Změna terminologie**

Účetní praxe obecně pracuje s pojmy „mateřská“ nebo „dceřiná společnost“. Stojí proto za úvahu, zda tyto pojmy nepoužívat i v právních předpisech upravujících účetnictví, čímž by došlo k určitému zjednodušení zejména při transpozici práva EU. Navíc ZoK s obdobnými pojmy pracuje. Pojem „konsolidující účetní jednotka“ a „konsolidovaná účetní jednotka“ je použit pouze ve vztahu k účetní jednotce řídicí se právními předpisy upravujícími účetnictví, zatímco konsolidační celek může být v některých případech tvořen zahraničními subjekty. To však může způsobovat problém zejména při osvobození od povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Problémem je i používání pojmu „účetní jednotka“ obecně v rámci konsolidace, a to z důvodů uvedených výše.

#### **7. Vazba na ZoK při stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku**

Stávající právní úprava vychází při určení ovládané a ovládající osoby z definice dané ZoK, což by při případné změně směrnice 2013/34/EU v oblasti konsolidace mohlo působit problém při transpozici daného právního předpisu do národní úpravy.

#### **8. Měna konsolidované účetní závěrky**

ZoÚ v § 4 odst. 12 stanoví, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v české měně, tedy i sestavení účetních závěrek by mělo být v české měně. Navrhuje se zvážit, zda by mateřská společnost nemohla sestavit konsolidovanou účetní závěrku i v jiné měně. Důvody pro volbu jiné měny by mateřská účetní jednotka zdůvodnila v příloze v účetní závěrce.

## **9. Zveřejnění**

Pokud vznikne povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, v současné praxi neexistuje žádný oprávněný orgán, který by zkontroloval, že byla konsolidovaná účetní závěrka sestavená a zveřejněná způsobem stanoveným ZoÚ. Vzhledem ke skutečnosti, že konsolidovaná účetní závěrka není podkladem pro stanovení daně z příjmů, finanční správa se touto problematikou nezabývá. Nicméně ZoÚ v souladu se směrnicí 2013/34/EU stanoví sankce za její nesestavení a nezveřejnění.

### **III. 2. 6. 6. Zhodnocení hledisek**

#### **a) Snížení administrativní zátěže**

Navrhovaná úprava konsolidace nebude mít dopad na zvýšení administrativní zátěže pro účetní jednotky. Jedním z důvodů je skutečnost, že se nejedná o zásadní změnu v přístupu ke konsolidaci jako takové. Dalším důvodem je maximální snaha využít diskrečních ustanovení směrnic EU tak, aby byla využita veškerá možná osvobození z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Navíc, pokud by byla rozšířena osvobození (např. osvobození středních skupin), došlo by ke snížení administrativní zátěže nejen u těchto mateřských společností, ale i účetních jednotek, které by do konsolidačního celku spadaly.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Konsolidovaná účetní závěrka by měla být sestavena tak, aby informace o všech společnostech ve skupině mohly být poskytnuty společníkům a třetím osobám. Navrhovaná úprava proto přispěje k zajištění věrného a poctivého obrazu konsolidačního celku.

#### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti mateřské společnosti a jejích dceřiných společností jakožto činnosti jednoho hospodářského subjektu (skupiny). Konsolidovaná účetní závěrka poskytuje nejen informace investorům na kapitálových trzích, ale také podává přehled o dříve provedených transakcích. Je však nutno zohlednit rovnováhu mezi zájmy uživatelů konsolidované účetní závěrky a zájmem podniků nebyť zbytečně zatěžován administrativními požadavky.

#### **d) Vztah k právu EU**

Navrhovaná úprava vychází z požadavků práva EU.

#### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Konsolidovaná účetní závěrka není v současnosti podkladem pro stanovení daňové povinnosti, a proto ve vztahu ke správě daní jsou navrhovaná opatření indiferentní.

### **III. 2. 6. 7. Závěr**

Cílem navrhované právní úpravy by měla být zejména ochrana zájmů v existujících obchodních společnostech. Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti mateřského podniku a jeho dceřiných společností jakožto činnosti jednoho hospodářského subjektu, a proto by měla být sestavena tak, aby finanční informace o všech společnostech

zahrnutých do konsolidačního celku mohly být poskytnuty společníkům a třetím osobám. Od povinného sestavení konsolidované účetní závěrky by měly být osvobozeny malé, případně i střední skupiny podniků.

### **III. 2. 6. 8. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

# **IV.DALŠÍ POŽADOVANÉ ZPRÁVY**

## IV. 1. VÝROČNÍ ZPRÁVA A ZPRÁVA VEDENÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

### IV. 1. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se věnuje výroční zprávě, resp. zprávě vedení účetní jednotky. Výroční zpráva, resp. zpráva vedení účetní jednotky je důležitou součástí účetního výkaznictví. Zpráva by měla podávat pravdivý přehled o vývoji a činnosti účetní jednotky a o její situaci, a to způsobem přiměřeným rozsahu a složitosti její činnosti. Tyto informace by se neměly omezovat jen na finanční aspekty dané účetní jednotky, ale měly by obsahovat i analýzu environmentálních a sociálních aspektů této činnosti, která je nezbytná k pochopení vývoje, výsledků a situace dané účetní jednotky.

#### IV. 1.1.1. Současný stav

ZoÚ upravuje výroční zprávu v § 21. Povinnost sestavit výroční zprávu má účetní jednotka, která má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato obecná úprava se však nepoužije v případě, stanoví-li explicitně jiný právní předpis povinnost účetní jednotce sestavit výroční zprávu. Informace, které výroční zpráva obsahuje, primárně vycházejí z požadavků směrnice 2013/34/EU, nicméně výroční zpráva obsahuje i informace požadované podle zvláštních právních předpisů, a to z toho důvodu, že ZoÚ se vztahuje jak na podnikatelské, tak i nepodnikatelské účetní jednotky.

Výroční zpráva kromě informací uvedených v odst. 1, 2 a 4 § 21 ZoÚ obsahuje i účetní závěrku, zprávu auditora, popřípadě další dokumenty a údaje podle zvláštního právního předpisu.

Střední účetní jednotky, malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky neuvádějí ve výroční zprávě některé nefinanční informace.

Pojem „výroční zpráva“ obsahuje více než 150 platných právních předpisů (viz příloha č. 5), z čehož je zřejmé, že tento pojem je v legislativní praxi nadužíván. Dále z analýzy vyplývá, že je používán i v mnoha rozdílných významech.

Tento pojem je v české legislativě používán ve dvou základních rozdílných významech:

1. jako dokument, který informuje na roční bázi o specifické činnosti spadající do kompetence povinného subjektu (například zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, kde výroční zpráva zahrnuje informace činnosti povinného subjektu v oblasti poskytování informací podle tohoto zákona), nebo
2. jako dokument, který na roční bázi uceleně, vyváženě a komplexně informuje o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení povinného subjektu (ve smyslu § 21 ZoÚ).

Účelem výroční zprávy, jíž se rozumí dokument, který na roční bázi uceleně, vyváženě a komplexně informuje o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení povinného subjektu, je:

- rozšíření informační povinnosti stanovené v § 21 ZoÚ o informace o specifických činnostech spadajících do kompetence povinného subjektu, jejichž regulace je předmětem konkrétního zákona, ale tyto činnosti nemají vztah k účetnictví a k hospodaření povinného subjektu,
- specifikace obsahu a struktury nebo postupu schvalování výroční zprávy pro určité typy subjektů o informace, které souvisejí s účetnictvím a hospodařením povinného subjektu (např. NOZ - §358 Výroční zpráva nadace, §416 Výroční zpráva ústavu),
- stanovení povinnosti zpracovat výroční zprávu ve smyslu § 21 odst. 6 ZoÚ u účetní jednotky, které povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem stanoví zvláštní právní předpis (např. zákon č.185/2001 Sb., o odpadech, kdy provozovatel kolektivního systému je povinen zajistit, aby auditor ověřil správnost a úplnost účetní závěrky a výroční zprávy provozovatele kolektivního systému).

Pojem „výroční zpráva“ je rovněž používán v mezinárodních smlouvách či dohodách, k nimž Česká republika přistoupila, a v navazujících sděleních a vyhláškách ústředních správních úřadů, převážně ve smyslu informace o specifické činnosti pro nadnárodní autoritu (např. vyhláška ministra zahraničních věcí č.120/1976 Sb., o Mezinárodním paktu o občanských a politických právech a Mezinárodním paktu o hospodářských, sociálních a kulturních právech - čl. 45: Výbor předloží výroční zprávu o své činnosti Valnému shromáždění Organizace spojených národů prostřednictvím Hospodářské a sociální rady).

V případě použití pojmu výroční zpráva ve smyslu § 21 ZoÚ ve většině případů právní předpis odkazuje na ZoÚ, ale v některých případech nikoliv (zákon č.359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí – žadatel o vydání pověření předloží výroční zprávy o činnosti a hospodaření, a pokud pověřená osoba nevydává výroční zprávu, předloží jiný doklad, který obsahuje popis její činnosti a pravidla hospodaření).

#### **IV. 1. 1. 2. Navrhovaná úprava**

##### *Varianta 0 – zachování stávajícího stavu*

Zachování stávajícího stavu, tzn. definování výroční zprávy v ZoÚ, jejíž součástí je i zpráva vedení účetní jednotky se nedoporučuje. Tento pojem, jak již bylo uvedeno výše, je používán v různých právních předpisech v různém kontextu a současně směrnice 2013/34/EU pojem „výroční zpráva“ jako takový neupravuje.

##### *Varianta 1 – zrušení pojmu výroční zpráva*

Navrhuje se vypustit ze ZoÚ pojem „výroční zpráva“. V ZoÚ by byla pouze úprava zprávy vedení účetní jednotky, tak jak je upravena směrnicí 2013/34/EU. Zpráva vedení účetní jednotky by se vztahovala pouze na podnikatelské subjekty s tím, že by byla využita osvobození daná směrnicí 2013/34/EU pro malé a střední podniky.

Další případné používání pojmu „výroční zpráva“ by pak bylo v kompetenci příslušného právního předpisu. V případě zvolení této varianty by bylo nutno novelizovat všechny platné právní předpisy, které pojem „výroční zpráva“ obsahují tak, aby příslušný právní předpis definoval, co tímto pojmem rozumí, a to bez vazby na ZoÚ.

##### *Varianta 2 – nová úprava výroční zprávy*

Navrhuje se ponechání pojmu „výroční zpráva“, jelikož se jedná o zaužívaný termín. Návrh proto předpokládá, že by pojem výroční zpráva měl širší význam než zpráva vedení účetní jednotky. Zpráva vedení účetní jednotky by byla součástí výroční zprávy, její podmnožinou.

Zpráva vedení účetní jednotky by byla upravena v ZoÚ v souladu s požadavky směrnice 2013/34/EU. Vztahovala by se pouze na podnikatelské subjekty s tím, že by byla využita osvobození daná směrnicí 2013/34/EU pro malé a střední podniky. Zároveň by součástí zprávy vedení účetní jednotky byly i skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni, kam logicky patří, jelikož bez nich by nebyla zpráva vedení ucelená.

Výroční zpráva by byla upravena v samostatném právním předpisu. Výroční zpráva by se tak stala zastřešujícím pojmem a obsahovala by jednak požadavky, které jsou dnes uvedeny v ZoÚ, ale nejsou obsahem zprávy vedení účetní jednotky, ale také požadavky ostatních právních předpisů. Výroční zpráva by byla nosičem informací. V této souvislosti bude potřebné definovat výroční zprávu a rozhodnout, zda výroční zpráva bude stavovým či dynamickým souborem informací. Při tomto rozhodování je nutné vzít v úvahu potřeby uživatelů, regulátora, časové požadavky na zveřejnění, kompatibilitu informací, jež výroční zpráva bude obsahovat a rovněž technologický pokrok v nosičích informací, v rámci nichž jsou informace pro uživatele zveřejňovány. Alternativní přístupy mohou být formulovány např. následovně:

- výroční zprávou se rozumí soubor informací, které je účetní jednotka povinna každoročně zveřejnit, doplněný o další informace, jejichž zveřejnění účetní jednotka považuje za relevantní, případně
- výroční zprávou se rozumí soubor informací, který zahrnuje účetní závěrku, informace, o nichž to stanoví zákon a informace, které účetní jednotka jako součást výroční zprávy uvede, případně
- výroční zprávou se rozumí soubor informací, o nichž to stanoví zákon a ty, které za součást výroční zprávy účetní jednotka určí. Výroční zpráva se vyhotovuje do x měsíců po skončení účetního období.

Součástí této varianty by byl i návrh změnového zákona ke všem zákonům, které sousloví „výroční zpráva“ obsahují.

#### **IV. 1. 1. 3. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Pojem „výroční zpráva“ jako takový není účetními směrnicemi upraven.

Směrnice 2013/34/EU upravuje v článku 19 pouze zprávu vedení podniku. Pojem „zpráva vedení podniku“ nahradil pojem „výroční zpráva“, který byl původní účetní směrnicí používán. Z hlediska obsahového však nedošlo k žádné zásadní změně. Podle směrnice je zpráva vedení podniku spolu s konsolidovanou zprávou vedení podniku důležitou součástí účetního výkaznictví. Zpráva by měla podávat pravdivý přehled o vývoji a činnosti podniku a o jeho situaci, a to způsobem přiměřeným rozsahu a složitosti podnikatelské činnosti. Tyto informace by se neměly omezovat jen na finanční aspekty podnikání daného podniku a měly by obsahovat analýzu environmentálních a sociálních aspektů tohoto podnikání, která je nezbytná k pochopení vývoje, výsledků a situace daného podniku.



S ohledem na potenciální zátěž pro malé a střední podniky směrnice obsahuje možnost osvobodit malé a střední podniky od uvádění nefinančních informací. V případě malých podniků může členský stát za určitých podmínek osvobodit tyto podniky od povinnosti sestavit zprávu vedení podniku.

Podle čl. 34 směrnice 2013/34/EU auditor vyjádří názor na to, zda zpráva vedení podniku je v souladu s účetní závěrkou za stejné účetní období a zda zpráva vedení podniku byla vypracována v souladu s platnými právními požadavky a zda zjistili ve zprávě vedení podniku významné nepřesnosti.

Navrhované změny respektují přístup vyžadovaný směrnicí 2013/34/EU a zároveň ponechávají výroční zprávu jako termín pro širší platformu uveřejňovaných informací nad rámec zprávy vedení účetní jednotky.

Pravidla upravující účetnictví se na evropskou společnost, evropské hospodářské zájmové sdružení a evropskou družstevní společnost uplatní v rozsahu, v jakém to připouštějí přímo použitelné předpisy Evropské unie upravující evropskou společnost, evropské hospodářské zájmové sdružení nebo evropskou družstevní společnost.

Následující graf shrnuje vazby mezi výroční zprávou upravenou ZoÚ a zprávou vedení účetní jednotky podle směrnice 2013/34/EU:

Vymezení zprávy vedení - kapitola 5, článek 19 směrnice:	
Obsah zprávy vedení podniku	
1. Zpráva vedení podniku musí obsahovat věrný přehled vývoje a výkonnosti činnosti podniku a jeho situace, jakož i popis zásadních rizik a nejistot, kterým podnik čelí. Tento přehled musí být vyváženou a vyčerpávající analýzou vývoje a výsledků činnosti podniku a jeho situace, přiměřenou velikosti a složitosti podnikatelské činnosti. V rozsahu nezbytném pro pochopení vývoje, výsledků a situace podniku tato analýza zahrne <b>finanční a tam, kde je to vhodné, i nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti</b> , které se vztahují k příslušné podnikatelské činnosti, včetně informací týkajících se environmentálních a zaměstnaneckých otázek. Zpráva vedení podniku zahrnuje do této analýzy, kde je to vhodné, také odkazy na částky vykazované v roční účetní závěrce a další komentář k nim.	
2. Ve zprávě vedení podniku se rovněž uvádí	
a) <b>pravděpodobný vývoj podniku v budoucnosti;</b>	
b) <b>činnosti v oblasti výzkumu a vývoje;</b>	
c) <b>údaje o nabytí vlastních akcií požadované v čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU;</b>	
d) <b>existence poboček podniku a</b>	
e) <b>v souvislosti s používáním finančních nástrojů podnikem, je-li to významné pro posouzení jeho aktiv, pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření,</b>	
i) <b>cíle a postupy podniku při řízení finančních rizik, včetně jeho strategie pro zajištění všech hlavních typů předpokládaných transakcí, u kterých se používá zajišťovací účetnictví; a</b>	
ii) <b>cenová rizika, úvěrová rizika a rizika související s likviditou a peněžními toky, kterým je podnik vystaven.</b>	
Vymezení výroční zprávy - zákon o účetnictví:	
1) Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je <b>uceleně, vyváženě a komplexně</b> informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva se nevyhotovuje v případech uvedených v §20 odst. 2.	
(2) Výroční zpráva musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat <b>nejméně finanční a nefinanční informace</b>	
a) <b>o slutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy podle odstavce 1,</b>	
b) <b>o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,</b>	
c) <b>o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,</b>	
d) <b>o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,</b>	
e) <b>o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,</b>	
f) <b>o tom, zda účetní jednotka má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí,</b>	
g) <b>požadované podle zvláštních právních předpisů.</b>	

#### IV. 1. 1. 4. Související otázky a rizika

1. Bude nutné vyjasnit a analyzovat užití termínu „výroční zpráva“ v české legislativě. Termín je používán pro různé typy účetních jednotek, přičemž jeho obsah se může lišit v návaznosti na požadavky zvláštních právních předpisů. Není tedy zřejmé, zda výše uvedený návrh řešení bude vhodný pro všechny typy účetních jednotek a jaké úpravy je vhodné zvážit vzhledem k současným legislativním požadavkům na obsah výroční zprávy.

2. Je nutno analyzovat a vyjasnit, zda bude výroční zpráva stavovým či dynamickým souborem informací, a to nejen ve vztahu k časovému rámci zveřejňování. Je nutné diskutovat, zda je možné či dokonce vhodné, aby byly jednotlivé součásti výroční zprávy zveřejňovány v různých časech. Nicméně by mělo být zachováno, že se jedná o informace na roční bázi.

3. Další klíčovou otázkou je rozsah vztahu výroční zprávy k auditu a ověřování. Již dnes evropská legislativa požaduje u některých částí – např. požadovaných nefinančních informací, aby auditor ověřil, že byly poskytnuty. Je vhodné diskutovat komplexní přístup k ověřování poskytnutých informací a vymezit rozsah auditorských postupů ve vztahu k výroční zprávě a jejím jednotlivým prvkům.

Auditorské postupy vztahující se ke zprávě vedení jsou již v současnosti definovány směrnicí 2006/43/ES a v této souvislosti bude vhodné upravit obdobně zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, který tyto postupy zatím vztahuje k výroční zprávě.

4. Bude nutné zvážit rozpracování obsahu obou zpráv a časového aspektu jejich zveřejňování. Zejména výroční zpráva bude souborem různých dokumentů vztahujících se k celé šíři aspektů podnikání účetní jednotky a požadavky na jejich obsah i časový rámeček zveřejnění mohou být odlišné.

5. Otázkou je, kdo by byl gestorem nového zákona upravujícího výroční zprávu.

6. Vyřešit by se měla otázka, zda se zpráva vedení účetní jednotky bude vztahovat pouze na podnikatelské subjekty nebo by měla být povinnost sestavit tuto zprávu rozšířena i na ostatní účetní jednotky.

7. Bude stačit jako splnění povinnosti zveřejnit výroční zprávu odkazem na webové stránky účetní jednotky?

8. Bude mít na výroční zprávu vliv nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů).

#### **IV. 1. 1. 5. Zhodnocení hledisek**

##### **a) Snížení administrativní zátěže**

V případě výroční zprávy a zprávy vedení lze uvažovat o snížení administrativní zátěže ve smyslu stanovení, jakým účetním jednotkám bude uložena povinnost sestavovat zprávu vedení a jakým jednotkám budou uloženy povinnosti sestavovat další vybrané části výroční zprávy, popřípadě jaká bude náplň těchto částí. V případě varianty 2 se snížení administrativní zátěže přímo nabízí, neboť by požadavky na obsah výroční zprávy byly soustředěny pouze v jednom právním předpisu.

##### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Vůči věrnému a poctivému obrazu je navrhované řešení indiferentní.

### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Navrhované řešení zvýší vypovídací schopnosti pro uživatele, jelikož uvede legislativu do většího souladu se směrnicí 2013/34/EU. Dále jasně oddělí zprávu vedení účetní jednotky od ostatních zpráv a napomůže transparentnějšímu vymezení informací, které budou předmětem ověření auditorem.

### **d) Vztah k právu EU**

Směrnice 2013/34/EU výroční zprávu jako takovou neupravuje. Upravuje, jak již bylo výše zmíněno, pouze zprávu vedení společnosti, která může, ale nemusí, být součástí výroční zprávy.

### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Viz část „Navrhovaná úprava: Obecný přístup a klíčové politiky“.

## **IV. 1. 2. Závěr**

Stávající ustanovení ZoÚ jsou v oblasti výroční zprávy nevyhovující.

Nabízí se vydání samostatného nového zákona („transparenční zákon“), který by řešil povinnosti účetních jednotek ve vztahu k některým dalším informačním povinnostem – jiným, než je účetní závěrka (např. výroční zpráva, zpráva o platbách vládám, nefinanční informace).

Zároveň bude vhodné vydat změnový zákon ke všem zákonům, které s pojmem „výroční zpráva“ pracují tak, aby bylo zajištěno, že pojmem „výroční zpráva“ se v každém případě rozumí dokument podle nové legislativy.

## **IV. 1. 3. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## IV. 2. DALŠÍ POŽADOVANÉ ZPRÁVY

### IV. 2. 1. ZPRÁVA O PLATBÁCH ORGÁNŮM SPRÁVY ČLENSKÉHO STÁTU EVROPSKÉ UNIE NEBO TŘETÍ ZEMĚ (DÁLE JEN „ZPRÁVA O PLATBÁCH“)

#### IV. 2. 1. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se věnuje zprávě o platbách, která je obsažena ve směrnici 2013/34/EU. V zájmu větší transparentnosti plateb odváděných vládám by měly velké podniky a subjekty veřejného zájmu, jež jsou činné v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích, uvádět v samostatné zprávě významné platby, jež odvádějí vládám zemí, v nichž působí.

#### IV. 2. 1. 2. Současný stav

Problematika týkající se zprávy o platbách je do právních předpisů upravujících účetnictví transponována zákonem č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Povinnost sestavit zprávu o platbách vládám se, podle § 32a ZoÚ, vztahuje na velkou účetní jednotku, včetně subjektu veřejného zájmu, s výjimkou vybrané účetní jednotky, činnou v těžebním průmyslu, která vykonává jakoukoli činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu či jiných látek nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích v souladu s příslušnými nařízeními Evropské unie<sup>6</sup>. Obdobné podmínky platí i pro některé konsolidující účetní jednotky, které jsou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

Zpráva o platbách obsahuje následující informace:

- a) celková výše plateb odvedených jednotlivým orgánům státní správy (jakýkoli ústřední, regionální či místní orgán správy členského státu nebo třetí země),
- b) celková výše plateb v členění podle druhů plateb a
- c) celková výše plateb v členění podle projektů.

Ve zprávě se neuvádí platby, které nepřesahují 2,6 mil Kč (ekvivalent 100 tis. EUR).

Zpráva o platbách se zveřejňuje v souladu s § 21a ZoÚ a § 21a odst. 1 až 7 ZoÚ se obdobně použije i pro zprávu o platbách a konsolidovanou zprávu o platbách.

Zpráva o platbách se sestavuje jako samostatná zpráva, která není součástí výroční zprávy. Údaje uvedené v této zprávě nepodléhají ověření auditorem.

---

<sup>6</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2, sekce B, oddíly 05 až 08 přílohy I. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006, sekce A, oddíl 02 skupina 02.2 přílohy I.

## **IV. 2. 1. 2. 1. Navrhovaná úprava**

### **Varianta 0**

Variantou 0 je myšleno zachování stávajícího stavu, tj. zpráva o platbách zůstane součástí ZoÚ.

### **Varianta 1**

Vzhledem ke skutečnosti, že v případě sestavování zprávy o platbách se jedná spíše o záležitost vykazování bez významné vazby na účetnictví, je součástí Varianty 1 přesunutí této problematiky do zvláštního právního předpisu (tzv. „transparenční zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající vykazování nad rámec účetnictví (např. směrnice o NFR, zpráva o platbách, daňové CBCR). Dojde tak ke zpřehlednění požadavků na uvádění informací.

Cílem zákonodárce je v tomto případě očištění stávajícího znění ZoÚ o části, které přímo nesouvisí s problematikou účetnictví. Doporučuje se tedy použití Varianty 1, tj. přesunutí dotčené problematiky do zvláštního právního předpisu.

## **IV. 2. 1. 2. 2. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Stávající znění ZoÚ, je plně v souladu s právem EU. Problematika týkající se zprávy o platbách je upravena směrnicí 2013/34/EU. Tato směrnice je plně transponována do českého právního řádu a ten je tedy slučitelný s právem EU.

Zamýšlená změnová Varianta 1 je rovněž v souladu s právem EU, protože od současného stavu se po obsahové stránce neliší a dochází pouze k přesunutí problematiky uvádění nefinančních informací do zvláštního právního předpisu.

## **IV. 2. 1. 2. 3. Související otázky a rizika**

Vzhledem ke skutečnosti, že se v případě směrnice 2013/34/EU jedná o právní předpis EU, je nutné transponovat tento právní předpis do nově připravované účetní legislativy. Netranspozice zmíněné směrnice by znamenala vystavení ČR řízení o porušení povinnosti členským státem (tzv. infringement). Takovýto nesoulad s právem EU pak vystavuje ČR riziku udělení finančních sankcí ze strany EK.

Za další potenciální významné riziko může být považována snaha EU o rozšíření okruhu informací, které má dotčená účetní jednotka v rámci zprávy o platbách zveřejňovat. Toto rozšíření může vést ke značnému zvýšení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky.

## **IV. 2. 1. 2. 4. Zhodnocení hledisek**

### **a) Snížení administrativní zátěže**

Preferovaná Varianta 1 nevede ke snížení administrativní zátěže zároveň, však administrativní zátěž pro dotčené účetní jednotky nezvyšuje.

**b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Zpráva o platbách obsahuje rovněž prohlášení statutárního orgánu nebo jiné odpovědné osoby o tom, že zpráva byla podle jejich nejlepšího vědomí a schopností sestavena a zveřejněna v souladu s požadavky ZoÚ.

**c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Vzhledem k tomu, že podle navrhovaných variant ani v jednom případě nedochází k obsahové změně problematiky týkající se zprávy o platbách, nedochází tím ani k ovlivnění vypovídací schopnosti pro uživatele těchto informací.

**d) Vztah k právu EU**

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

**e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Mezi zprávou o platbách a správou daní neexistuje přímý vztah. Zpráva o platbách však podle § 32a odst. 6 písm. b) ZoÚ obsahuje i částky, které se daní přímo týkají<sup>7</sup>. Nepředpokládá se, že by tato zpráva byla předmětem kontroly ze strany orgánů finanční správy.

#### **IV. 2. 1. 3. Závěr**

Na základě výše uvedených skutečností se navrhuje použití Varianty 1, s tím, že dojde pouze k přesunutí právní úpravy do tzv. „transparenčního zákona“ a tím dojde k očistění ZoÚ o problematiku, která není přímo spojená s účetnictvím.

#### **IV. 2. 1. 4. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

<sup>7</sup> § 32a odst. 6 písm. b) daň, poplatek a jiné obdobné peněžité plnění placené z výnosů, výroby nebo zisku, s výjimkou spotřební daně, daně z přidané hodnoty, daně z příjmů fyzických osob nebo daně z prodeje,

## IV. 2. 2. NEFINANČNÍ INFORMACE

### IV. 2. 2. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se věnuje uvádění nefinančních informací, které jsou požadovány na základě směrnice 2013/34/EU. Uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami byly do této směrnice doplněny směrnicí o NFR. Vznik zmíněné směrnice o NFR navazuje na poptávku po nefinančních informacích, která je tvořena, jak podniky samotnými, tak i akcionáři a jinými zúčastněnými stranami. Cílem je zohlednit mnohorozměrnou povahu sociální odpovědnosti podniků a rozmanitost politik sociální odpovědnosti podniků, které podniky provádějí, společně s dostatečnou mírou srovnatelnosti tak, aby byly uspokojeny potřeby investorů a dalších zúčastněných stran a také potřeba umožnit spotřebitelům snadný přístup k informacím o dopadu podniků na společnost.

### IV. 2. 2. 2. Současný stav

Směrnice o NFR je transponována do dvou právních předpisů. Část týkající se uvádění nefinančních informací je součástí ZoÚ<sup>8</sup>. Povinnost uvádět informace pokud jde o rozmanitost je zakotvena v ZPKT<sup>9</sup> (viz Kapitola IV. 2.3.).

Uvádění nefinančních informací se vztahuje podle § 32f ZoÚ na velké účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a zároveň subjektem veřejného zájmu překračující kritérium 500 zaměstnanců v průběhu účetního období a dále na konsolidující účetní jednotky velké skupiny účetních jednotek, které jsou subjektem veřejného zájmu překračující kritérium 500 zaměstnanců v průběhu účetního období.

Obsahem uváděných informací, tak jak je definován v § 32g odst. 1 a 2 ZoÚ, jsou především otázky týkající se životního prostředí, sociální a zaměstnanecké otázky, dále otázky respektování lidských práv a boje proti korupci a úplatkařství. Účetním jednotkám, které mají povinnost uvádět nefinanční informace, je dána možnost vycházet z již platných vnitrostátních, unijních či mezinárodních metodik upravujících zveřejňování zpráv o společenské odpovědnosti<sup>10</sup>.

Účetní jednotka má podle § 32g odst. 3 ZoÚ možnost uvést nefinanční informace v rámci výroční zprávy nebo samostatné zprávy. Samostatná zpráva musí být, v souladu s § 32h

---

<sup>8</sup> Transponováno zákonem č. 462/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

<sup>9</sup> Transponováno zákonem č. 148/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

<sup>10</sup> Např.: Systém pro environmentální řízení podniků a audit (EMAS), iniciativa OSN „UN Global Compact“, obecné zásady v oblasti podnikání a lidských práv, které provádějí rámec OSN „Chránit, dodržovat a napravovat“, směrnice pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) pro nadnárodní společnosti, norma Mezinárodní organizace pro normalizaci ISO 26000, tripartitní deklarace Mezinárodní organizace práce o zásadách pro nadnárodní společnost a sociální politiku, globální iniciativa pro podávání zpráv („Global Reporting Initiative“)

ZoÚ zveřejněna společně s výroční zprávou nebo zpřístupněna veřejnosti do šesti měsíců od rozvahového dne na internetových stránkách dotčené účetní jednotky a ve výroční zprávě musí být uveden odkaz na její zveřejnění.

Pokud jde o ověření nefinančních informací, auditor v souladu s § 32i ZoÚ pouze ověří, zda byly nefinanční informace vypracovány a zveřejněny či zpřístupněny. Předmětem ověření není věcná relevance jednotlivých uváděných údajů.

#### **IV. 2. 2. 2. 1. Navrhovaná úprava**

##### **Varianta 0**

Variantou 0 je myšleno zachování stávajícího stavu, tj. úprava v ZoÚ a ZPKT.

##### **Varianta 1**

Vzhledem ke skutečnosti, že v případě uvádění nefinančních informací se jedná spíše o záležitost vykazování bez významné vazby na účetnictví, je součástí Varianty 1 přesunutí problematiky nefinančních informací do zvláštního právního předpisu (tzv. „transparenční zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající vykazování nad rámec účetnictví (např. zpráva o platbách, daňové CBCR).

##### **Varianta 2**

Varianta 2 obsahuje zároveň Variantu 1.

Obsahem Varianty 2 je současně rozšíření působnosti povinnosti uvádět nefinanční informace na širší okruh účetních jednotek. Nicméně zákonodárce považuje stávající stav, týkající se rozsahu působnosti, za vyhovující a doporučuje se tedy stávající stav ponechat. Změnová varianta jde navíc nad rámec požadavků směrnice 2013/34/EU.

Vzhledem ke skutečnosti, že v případě uvádění nefinančních informací je záměrem zákonodárce vyhnout se nadbytečné regulatorní zátěži spojené s doplňováním nároků nad rámec předpisů EU (tzv. „gold-plating“), doporučuje se tedy Varianta 1.

#### **IV. 2. 2. 2. 2. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Stávající znění ZoÚ, je plně v souladu s právem EU. Uvádění nefinančních informací je upraveno směrnicí o NFR. Směrnice o NFR je plně transponována do českého právního řádu a ten je tedy slučitelný s právem EU.

Zamýšlená změnová Varianta 1 je rovněž v souladu s právem EU, protože od současného stavu se po obsahové stránce v zásadě neliší a dochází pouze k přesunutí problematiky uvádění nefinančních informací do zvláštního právního předpisu.

#### **IV. 2. 2. 2. 3. Související otázky a rizika**

Vzhledem ke skutečnosti, že se v případě směrnice o NFR jedná o právní předpis EU, je nutné transponovat tento právní předpis do nově připravované účetní legislativy. Netranspozice zmíněné směrnice by znamenala vystavení ČR řízení o porušení povinnosti



členským státem (tzv. infringement). Takovýto nesoulad s právem EU vystavuje ČR riziku udělení finančních sankcí ze strany EK.

Za další významné riziko může být považován, někdy i neopodstatněný, rostoucí tlak na transparentnost účetních jednotek. Tento zvyšující se tlak může směřovat i k rozšíření působnosti směrnice o NFR na širší okruh účetních jednotek a to povede k neadekvátnímu zvýšení administrativní zátěže pro dotčené účetní jednotky bez jakékoli přidané hodnoty.

Za další riziko může být považována ověřitelnost správnosti uváděných nefinančních informací. Podle § 32i ZoÚ auditor pouze ověřuje, zda byly nefinanční informace vypracovány a uvedeny ve výroční zprávě nebo samostatné zprávě, nikterak se však již neřeší správnost těchto informací. Ohodnocení uvedených nefinančních informací je tak zcela pouze na jejich uživateli.

#### **IV. 2. 2. 2. 4. Zhodnocení hledisek**

##### **a) *Snížení administrativní zátěže***

Preferovaná Varianta 1 nevede ke snížení administrativní zátěže, avšak v porovnání s Variantou 2 zamezuje jejímu neopodstatněnému zvyšování.

##### **b) *Zajištění věrného a poctivého obrazu***

Podle stávajících platných právních předpisů upravujících účetnictví se věrný a poctivý obraz vztahuje na účetní závěrku. Vzhledem k tomu, že nefinanční informace jsou uváděny buď jako součást výroční zprávy nebo v samostatné zprávě, tak se na ně ustanovení týkající se věrného a poctivého obrazu nevztahují. Správnost uváděných informací není nikterak kontrolována a může tak docházet k vědomému zkreslování ze strany uvádějící účetní jednotky.

##### **c) *Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele***

Ani jedna z navrhovaných variant nepočítá s rozšiřováním okruhu uváděných nefinančních informací. Vzhledem k tomu, že nedojde ke změně v obsahu, nedojde ani ke změně vypovídací schopnosti pro uživatele.

##### **d) *Vztah k právu EU***

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

##### **e) *Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům***

Nepředpokládá se, že by tato zpráva byla předmětem kontroly ze strany finanční správy vzhledem k tomu, že neexistuje přímý vztah mezi uváděním nefinančních informací a správou daní.

#### **IV. 2. 2. 3. Závěr**

Na základě výše uvedených skutečností se navrhuje použití Varianty 1, s tím, že obsah a rozsah uváděných nefinančních informací nebude změněn a dojde pouze k přesunutí právní úpravy do tzv. „transparenčního zákona“.

#### **IV. 2. 2. 4. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlíte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

### **IV. 2. 3. ZPRÁVA O SPRÁVĚ A ŘÍZENÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY**

#### **IV. 2. 3. 1. Popis problematiky**

Tato kapitola se věnuje uvádění informací, které jsou požadovány na základě směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami.

Uvádění těchto informací se také označuje jako zpráva o správě a řízení společnosti (tzv. *Corporate Governance*). Správa a řízení společností pomáhá realizovat investiční cíle a záměry akcionářů prostřednictvím komunikace mezi vrcholovým vedením, statutárními orgány společností a jejich akcionáři. Správa a řízení společností, tedy i účetních jednotek obecně vychází v České republice z Kodexu správy a řízení společností, který vznikl na půdě Komise pro cenné papíry a je založen na Principech OECD. Tento Kodex představuje, v podobě doporučení, soubor standardů nejlepší praxe (*best practice*), které by měly být v ČR uplatňovány.

#### **IV. 2. 3. 2. Současný stav**

Požadavky na zprávu o správě a řízení podniku (účetní jednotky) vychází z čl. 20 směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami. Tyto požadavky byly transponovány do českého právního řádu do ZPKT, a to prostřednictvím ustanovení § 118 ZPKT, který upravuje výroční zprávu emitenta. Ustanovení § 118 odst. 4 písm. j) ZPKT zakotvuje zásadu „dodržuj nebo vysvětli“, když ukládá emitentovi povinnost uveřejnit v samostatné části výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy informace o kodexech řízení a správy společnosti, které jsou pro něj závazné, nebo které dodržuje dobrovolně. Pokud žádný kodex nebo jeho část nedodržuje, je povinen takovou informaci uveřejnit společně s odůvodněním, proč tato ustanovení kodexu, nebo celý kodex nedodržuje. Možnost společnosti odchýlit se od určitého kodexu jí umožňuje v určitých případech svou činnost řídit účinnějším způsobem. Zásada „dodržuj nebo vysvětli“ nabízí tak flexibilitu, protože umožňuje svou správu a řízení uzpůsobit dalším aspektům, kterými může být velikost, vlastnická struktura nebo specifika daného odvětví. Ustanovení § 118 odst. 5 ZPKT specifikuje konkrétní náležitosti, které musí

výroční zpráva s ohledem na kodex řízení a správy společnosti obsahovat. Jedná se zejména o informace o struktuře vlastního kapitálu, o významných podílech na hlasovacích právech emitenta, o omezení hlasovacích práv, o omezení převoditelnosti cenných papírů, o účastnických cenných papírech, o některých významných smlouvách nebo o zvláštních pravidlech určujících volbu a odvolání členů statutárního orgánu, atd. Jedná se tedy o informace poměrně obsáhlé, aby si společníci a investoři a další zúčastněné strany mohly udělat dostatečný obrázek o způsobu, jakým je společnost spravována a řízena. Ustanovení § 118 odst. 6 ZPKT pak doplňuje, že povinnost emitenta popsat, jak naplňuje kodex správy a řízení společnosti se má zejména vztahovat k tématům, která mají podle odůvodněné úvahy emitenta pro společníky největší význam. Emitent je povinen uveřejnit výroční zprávu nebo konsolidovanou výroční zprávu podle ZoÚ, a to způsobem a s náležitostmi, které jsou stanoveny v § 118 ZPKT.

Ustanovení § 118 ZPKT implementují požadavky směrnice 2013/34/EU pouze na informační povinnosti emitenta, resp. pouze té účetní jednotky, která je emitentem kótovaných cenných papírů, tzn. cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Tyto informační povinnosti se tedy netýkají cenných papírů, se kterými se obchoduje v mnohostranném obchodním systému či cenných papírů kolektivního investování.

#### **IV. 2. 3. 2. 1. Navrhovaná úprava**

##### **Varianta 0**

Variantou 0 je myšleno zachování stávajícího stavu, tedy ponechání právní úpravy co se týče výkazu o správě a řízení podniku emitenta kótovaných cenných papírů (resp. účetní jednotky, která je emitentem kótovaných cenných papírů) v ZPKT.

##### **Varianta 1**

Součástí Varianty 1 je přesunutí informací podle čl. 20 směrnice 2013/34/EU (problematiky správy a řízení podniku), které jsou požadovány po účetních jednotkách, které jsou kótovanými společnostmi do zvláštního právního předpisu (tzv. „transparenční zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající se vykazování nad rámec účetnictví.

Zákonodárce považuje stávající stav týkající se rozsahu působnosti za plně vyhovující. Zvolením Varianty 1 by pouze došlo k přesunu týchž ustanovení ze speciálního předpisu do jiného zvláštního předpisu. Vzhledem k tomu, že ZPKT upravuje problematiku výroční zprávy emitenta kótovaných cenných papírů obecně, považuje se za nadbytečné, aby byly náležitosti zprávy o správě a řízení účetní jednotky, která je emitentem kótovaných cenných papírů upraveny v tzv. transparenčním zákoně. Z toho důvodu předkladatel navrhuje zachovat stávající stav a zvolit Variantu 0. V tzv. „transparenčním zákoně“ lze pak na tuto speciální úpravu v ZPKT pro úplnost odkázat.

#### **IV. 2. 3. 2. 2. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Stávající znění ZPKT je plně v souladu s právem EU. Uvádění zprávy o správě a řízení podniku je upraveno směrnicí 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami. Tato směrnice je do českého právního řádu plně transponována.

Zákonodárce vzal při tvorbě těchto právních ustanovení také v potaz Doporučení Komise č. 2014/208/EU ze dne 9. dubna 2014 o kvalitě podávání zpráv o správě a řízení společností (zásada „dodržuj nebo vysvětli“). Toto doporučení je určeno převážně kotovaným společnostem podle článku 20 směrnice 2013/34/EU.

#### **IV. 2. 3. 2. 3. Související otázky a rizika**

Vzhledem ke skutečnosti, že se v případě směrnice 2013/34/EU jedná o právní předpis EU, je nutné ponechat transpoziční ustanovení této směrnice v ZPKT, nebo tuto směrnici transponovat do nově připravované účetní legislativy (resp. „transparenčního zákona“). Ustanovení nelze bez náhrady zrušit.

#### **IV. 2. 3. 2. 4. Zhodnocení hledisek**

##### **a) Snížení administrativní zátěže**

Preferovaná Varianta 0 nevede ke snížení ani ke zvýšení administrativní zátěže.

##### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Podle stávajících platných právních předpisů upravujících účetnictví se věrný a poctivý obraz vztahuje na účetní závěrku. Vzhledem k tomu, že zpráva o správě a řízení podniku je uváděna v samostatné části výroční zprávy, tak se na ni ustanovení týkající se věrného a poctivého obrazu nevztahuje. Správnost uváděných informací není nikterak kontrolována a může tak docházet k vědomému zkreslování ze strany uvádějící účetní jednotky. Zásada „dodržuj nebo vysvětli“ se však jeví být vhodným nástrojem správy a řízení společnosti a těší se podpoře ze strany investorů, společností (emitentů) i regulátorů. Jediným nedostatkem v praxi může být kvalita vysvětlení, když se společnosti (emitenti) od zásad správy a řízení odchylují.

##### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Ani jedna z navrhovaných variant nepočítá s rozšiřováním okruhu uváděných informací (problematika správy a řízení společnosti). Vzhledem k tomu, že nedojde ke změně v obsahu, nedojde ani ke změně vypovídací schopnosti pro uživatele.

##### **d) Vztah k právu EU**

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU.

##### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Není vztah mezi uváděním zprávy o správě a řízení podniku a správou daní.

#### **IV. 2. 3. 3. Závěr**

Na základě výše uvedených skutečností se navrhuje použití Varianty 0, s tím, že obsah a rozsah uváděných informací s ohledem na problematiku správy a řízení společnosti nebude

změněn a nebude vzhledem ke své specifičnosti (emitent kótovaných cenných papírů) přesunován do „transparentního zákona“ a zůstane v ZPKT.

#### **IV. 2. 3. 4. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlíte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

### **IV. 2. 4. DAŇOVÉ CBCR**

#### **IV. 2. 4. 1. Popis problematiky**

Tato kapitola se věnuje návrhu novely směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček, která se v současné době projednává na úrovni EU. Cílem tohoto návrhu je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivnímu daňovému plánování, a to na úrovni EU i na úrovni celosvětové. Tento návrh se zaměřuje na skupiny podniků s celosvětovým čistým konsolidovaným obratem nad 750 milionů EUR (přibližně 19,5 mld. Kč). Tyto podniky by zveřejňovaly každoročně zprávu, která bude obsahovat informace o povaze činností, počtu zaměstnaných osob, čistém obratu (včetně obratu dosaženého se spřízněnými stranami), zisku před zdaněním, výši daně z příjmu dlužné v dané zemi na základě dosaženého v běžném roce, skutečných platbách zaplacených státní pokladně dané země v průběhu uvedeného roku a výši kumulovaných zisků.

#### **IV. 2. 4. 2. Současný stav**

Návrh novely směrnice 2013/34/EU je v současné době stále projednáván na úrovni Pracovní skupiny pro právo obchodních společností (účetnictví a statutární audit). V předběžných reakcích členských států EU zaznívala obecná podpora zamýšleným cílům Evropské komise v oblasti daňové transparentnosti a boji proti daňovým únikům, ale na druhou stranu i určitá skepse co do předkládaného řešení v rámci revize směrnice 2013/34/EU, zejména s ohledem na zvolený právní základ, možný negativní dopad na konkurenceschopnost podniků, vytváření společného unijního seznamu některých daňových jurisdikcí či s ohledem na koherenci se stávajícími aktivitami či legislativou v této oblasti.

Poslední jednání se uskutečnilo dne 14. 6. 2018. V současné době existují dva zásadní nedořešené problémy, které komplikují další postup legislativního návrhu Evropské komise:

- a) právní základ návrhu novely směrnice a
- b) zveřejňování citlivých informací.

Stávající rámcová pozice ČR (ke dni 15. 6. 2018):

1. Právní základ návrhu novely:

ČR podporuje závěry předložené právní službou Rady a to, že správným právním základem je čl. 115 SFEU, a nikoliv čl. 50 SFEU, neboť dotčená novela upravuje na prvním místě daňové otázky.

2. Zveřejňování:

Výborem pro EU byla schválena změna rámcové pozice k novele účetní směrnice. ČR zaujímá k otázce zveřejňování vybraných daňových informací neutrální postoj. To znamená, že ČR nebude blokovat přijetí návrhu a bude ochotna se zveřejňováním informací souhlasit v případě, že toto stanovisko podpoří ve svém hlasování i ostatní členské státy (kvalifikovaná většina, popř. jednomyslné hlasování podle rozhodnutí o právním základu návrhu novely účetní směrnice).

#### **IV. 2. 4. 2. 1. Navrhovaná úprava**

##### **Varianta 0**

Variantou 0 je myšlena budoucí netranspozice návrhu novely účetní směrnice. Tato varianta se jeví jako velmi nepravděpodobná a to především z důvodu, že se jedná o porušení práva EU a to by znamenalo vystavení ČR řízení o porušení povinnosti členským státem (tzv. infringement). Takovéto porušení práva EU vystavuje ČR riziku udělení finančních sankcí ze strany Evropské komise.

##### **Varianta 1**

Vzhledem ke skutečnosti, že v případě uvádění informací podle návrhu novely účetní směrnice se jedná spíše o záležitost vykazování daňových informací bez významné vazby na účetnictví, je cílem zákonodárce přesunutí této problematiky do zvláštního právního přepisu (tzv. „transparenční zákon“), který bude upravovat pouze povinnosti účetních jednotek týkající vykazování nad rámec účetnictví (např. směrnice o NFR, zpráva o platbách).

##### **Varianta 2**

Jako další variantu lze spatřovat možnost přenesení povinnosti zveřejňovat informace o dani z příjmu podle navrhované novely účetní směrnice do některého daňového předpisu. V úvahu připadá například zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní. Zmíněný zákon transponuje do českého právního řádu směrnici Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní (takzvaná směrnice DAC IV). První zprávy mají být v souladu se směrnicí EU a novým institutem CBCR pro daňové účely, resp. zákonem ji provádějící (zákon č. 164/2013 Sb.), zaslány daňovým úřadům teprve k 30. červnu 2018. V současné době lze říci, že se informace požadované zmíněnými směrnicemi značně

překrývají a jediný zásadní rozdíl je pouze ve formě zveřejnění těchto informací.

#### **IV. 2. 4. 2. 2. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Stávající znění ZoÚ, je plně v souladu s právem EU tj. stávajícím zněním účetní směrnice. Za předpokladu, že bude návrh novely účetní směrnice na úrovni EU přijat, počítá se s navrhovanou VAR 1, která transponuje požadavky novely směrnice do českého právního řádu.

#### **IV. 2. 4. 2. 3. Související otázky a rizika**

Vzhledem ke skutečnosti, že se stále jedná pouze o návrh novely směrnice, který ještě pravděpodobně projde mnohými úpravami nelze jednoznačně určit vyplývající rizika.

Zatím se za hlavní riziko daného návrhu považuje samotný právní základ směrnice a od toho se odvíjející proces schvalování (v případě právního základu podle čl. 115 SFEU je nutný souhlas všech členských států EU).

Další, avšak ne tak zásadní problém, je spatřován samotné povinnosti zveřejňovat vybrané daňové informace široké veřejnosti. Tento způsob zveřejňování může vést k situaci, že veřejnost nebude disponovat kompletními údaji a nebude tedy možné si na základě pouze některých údajů utvořit kvalifikovaný názor. Může tak dojít k dezinterpretaci zveřejňovaných údajů. Zároveň panuje obava týkající se ohrožení konkurenceschopnosti subjektů dotčených tímto návrhem, a to především v důsledku jejich nadbytečné transparentnosti.

#### **IV. 2. 4. 2. 4. Zhodnocení hledisek**

##### **a) *Snížení administrativní zátěže***

Preferovaná VAR 1 nevede ke snížení administrativní zátěže. Dotčené účetní jednotky budou nově zatíženy povinností týkající se vykazování některých daňových informací.

##### **b) *Zajištění věrného a poctivého obrazu***

Auditor v souladu s čl. 48f návrhu novely účetní směrnice pouze ověřuje, zda-li má subjekt povinnost zprávu dle čl. 48b sestavit.

##### **c) *Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele***

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o zcela novou povinnost, která se dotkne některých nadnárodních společností nelze říci, že by došlo ke zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele. Naopak tato nová povinnost může vést k tomu, že uživatel bude zahlcen dalšími novými informacemi, které jsou stejně vytrženy z kontextu a nemusí poskytovat úplný obraz o daných skutečnostech.

##### **d) *Vztah k právu EU***

Předkladatelem návrhu novely směrnice je Evropská komise (DG FISMA).

**e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Bude doplněno na základě výsledného návrhu novely účetní směrnice.

**IV. 2. 4. 3. Závěr**

Na základě výše uvedených skutečností se navrhuje použití Variantu 1 s tím, že návrh novely směrnice bude transponován do české právního řádu do tzv. „transparenčního zákona“.

**IV. 2. 4. 4. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*



# **V. VYBRANÁ TÉMATA K VEDENÍ ÚČETNICTVÍ**

# V. 1. MEZINÁRODNÍ STANDARDY FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ A JEJICH VYUŽITÍ V ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVĚ

## V. 1. 1. Popis problematiky

Tato kapitola se zabývá použitím IFRS - EU v případě účetní závěrky.

IFRS představují univerzální „finanční jazyk“, který přináší zejména podnikům s přeshraničními aktivitami výhody spočívající ve snížení nákladů na přípravu přeshraničního obchodování, zároveň zvyšují a zrychlují obchodování s cennými papíry. Několik vědeckých prací<sup>11</sup> také dokázalo, že jednotná pravidla finančního reportingu vedou ke zvýšení efektivity trhu a snížení nákladů na získávání kapitálu, což podporuje růst a rozvoj společností. Proces vzniku jednotlivých standardů, kam vstupují připomínky široké nadnárodní odborné veřejnosti, zabezpečuje jejich vysokou odbornou úroveň a chrání jej před vlivy zejména daňové legislativy. Pro prostředí České republiky je rychlejší začleňování dílčích účetních pravidel obsažených v IFRS - EU potřebné zejména u některých velkých účetních jednotek (např. finanční instituce a účetní jednotky, které jsou obchodní společností a jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu), neboť tato propracovaná pravidla v maximálně možné míře reflektují rostoucí složitost a rozmanitost všech aspektů ekonomického života těchto společností. Zároveň je zřejmé, že nelze vytvořit a nastavit jednu úroveň účetních předpisů pro všechny účetní jednotky, neboť například mikro či malé účetní jednotky by byly zavedením pravidel IFRS - EU vystaveny velké administrativní zátěži bez jakéhokoli přínosu pro uživatele. Nejlepším řešením se tedy jeví vytvoření a oddělení účetních předpisů pro různé kategorie účetních jednotek s ohledem na to, komu jsou účetní výstupy prezentovány a jaká očekávání mají uživatelé na úroveň, hloubku a detail prezentovaných informací.

## V. 1. 2. Současný stav

ZoÚ upravuje v souladu s právem EU použití IFRS - EU pro účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku. Povinně použijí IFRS - EU pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky emitenti investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, kteří jsou obchodní společností. Dobrovolně použije IFRS - EU pro účtování a sestavení účetní závěrky:

- účetní jednotka, která je konsolidovanou účetní jednotkou, přičemž konsolidovaná účetní závěrka bude sestavena v souladu s IFRS - EU,
- účetní jednotka, která je konsolidující účetní jednotkou a pro sestavení konsolidované účetní závěrky použije IFRS -EU.

---

<sup>11</sup> Např.: NOBES, C.W., PARKER, R.H., *Comparative International Accounting*. Practice Hall, 2002.; SRKANT, S., *Accounting Standards – will the World be talking same language?*. Chartered Accountant, ICAI, February 2005.

Dobrovolně mohou použít IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky všechny ostatní konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Pokud dojde k ukončení obchodování investičních cenných papírů na regulovaném evropském trhu, nesmí účetní jednotka dále IFRS - EU používat. Pokud k ukončení obchodování došlo k jinému dni, než je poslední den účetního období, rozhodne účetní jednotka o ukončení použití IFRS - EU buďto k poslednímu dni účetního období, kdy cenné papíry přestaly být obchodovány anebo k poslednímu dni předchozího účetního období. ZoÚ řeší i případy, kdy k přijetí investičních cenných papírů k obchodování na evropském regulovaném trhu dojde v průběhu účetního období. Vzhledem ke skutečnosti, že ZoÚ stanoví i povinnost účtovat podle IFRS - EU, rozhodne účetní jednotka o použití IFRS - EU buď od počátku účetního období, kdy došlo k přijetí investičního cenného papíru k obchodování na regulovaném trhu anebo od následujícího účetního období.

Prováděcí vyhlášky stanoví, že je nepoužijí ty účetní jednotky, které používají IFRS - EU jak pro sestavení účetní závěrky, tak i konsolidované účetní závěrky. Takovéto ustanovení však na úrovni zákona není.

V letech 2015 a 2016 byl realizován výzkum Vysokou školou ekonomickou v Praze zaměřený na zhodnocení, zda aplikace IFRS - EU v praxi dosáhla svých cílů a jak jsou tyto standardy vnímány emitenty investičních cenných papírů registrovaných na Burze cenných papírů Praha. Tento výzkum hodnotí aplikaci IFRS - EU v české účetní legislativě po více jak deseti letech praxe a jeho závěry jsou brány v potaz při volbě změny ve stávajících právních předpisech v oblasti účetnictví. Některé závěry výzkumu jsou prezentovány dále v textu s cílem podpořit navrhovaná řešení.

### **V. 1. 3. Navrhovaná úprava**

Varianta 0

Zachování platného stavu se nenavrhuje. Důvodem je skutečnost, že zejména velké účetní jednotky a velké skupiny účetních jednotek jsou mezinárodně aktivní a uživatelé účetních závěrek požadují, aby informace v nich obsažené byly sestaveny na mezinárodně uznávaných účetních předpisech a tím byla zajištěna jejich srovnatelnost. Zároveň je zřejmé, že složitost a rozmanitost aktivit těchto společností překonala úroveň a potřebný detail nastavení českých právních předpisů upravujících účetnictví a integrace nových či zásadní změna stávajících pravidel (například princip obsahu nad formou) do českých právních předpisů upravujících účetnictví je složitá, byť pro tyto účetní jednotky nutná. Tento argument podporují i zjištění vyplývající z výzkumu, kdy většina společností hodnotí aplikaci IFRS - EU velmi kladně. IFRS jsou vnímány jako ucelenější soubor pravidel zobrazující ekonomickou podstatu transakcí a aplikace IFRS - EU splnila očekávání – společnosti se staly otevřenější k investorům a jiným uživatelům účetních závěrek. Účetní metody a detail výkaznictví je mnohem více v souladu s potřebou externích uživatelů – zejména v oblasti měření hodnoty a kapitálu.

#### Varianta 1

Pro novou účetní legislativu se navrhuje povinné použití IFRS - EU pro některé velké účetní jednotky a pro vybrané společnosti působící na finančním trhu (viz kapitola II. 1. 2. a III. 2. 2.). Dobrovolné použití IFRS - EU se navrhuje u všech ostatních účetních jednotek, které jsou součástí konsolidačního celku a ostatních účetních jednotek působících na finančním trhu (viz kapitola III. 2. 2.). Je zřejmé, že jednotná pravidla a postupy pro účetnictví a výkaznictví pro všechny kategorie účetních jednotek nejsou vhodná a nerespektují rozdílné potřeby jednotlivých uživatelů účetních závěrek. Pro velké účetní jednotky, velké skupiny účetních jednotek, subjekty veřejného zájmu, podniky působící na finančním trhu, ale také podniky střední či malé velikosti, které jsou součástí konsolidačního celku, nenajdeme nebo nevytvoříme lepší systém pravidel účetního výkaznictví, než jsou již existující mezinárodně uznávané standardy.

I v případě dobrovolného použití IFRS - EU je nutno rovněž uvažovat o jeho rozšíření, a to zejména pro účetní jednotky, jejichž investiční cenné papíry přestaly být obchodovány na evropském regulovaném trhu. Těmto společnostem by mělo být umožněno i po ukončení obchodovatelnosti jejich investičních cenných papírů dále používat IFRS - EU.

Jak povinná, tak dobrovolná aplikace IFRS - EU se vztahuje na vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky. I když IFRS nestanovují postupy účtování, nýbrž pravidla výkaznictví, je zřejmé, že zejména z pohledu průkaznosti a schopnosti provádět auditní a jiné kontroly je žádoucí, aby systém účtování byl konzistentní se systémem výkaznictví. Tento požadavek je, o to intenzivnější u velkých účetních jednotek či velkých skupin účetních jednotek, a to s ohledem na složitost, rozsah a rozmanitost účetních transakcí. Závěry výzkumu ukazují, že drtivá většina respondentů z řad emitentů investičních cenných papírů po roce 2005 (nebo i dříve) plně integrovala IFRS - EU do svého informačního softwaru. Rozdílly jsou naopak v tom, jakým způsobem byly zachovány české právní předpisy upravující účetnictví pro potřeby kalkulace základu daně z příjmu. Očekává se tedy, že v případě vstupu do povinného či dobrovolného použití IFRS - EU by (i za předpokladu absence zákonné povinnosti účtovat podle IFRS - EU) většina dotčených společností integrovala tyto

standards také do účetních softwarů a prováděla primární účetní zápisy a záznamy v souladu s pravidly IFRS - EU. Naopak, absence legislativního ujištění, že cílem je integrovat IFRS - EU nejen do výkaznictví, ale i do činností, ze kterých je výkaznictví generováno, by mohlo vést k zneužití ve prospěch záměrného snížení průkaznosti účetnictví a ztížení procesu auditních a daňových kontrol.

#### **V. 1. 4. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Použití IFRS - EU upravuje nařízení č. 1606/2002. V souladu s tímto nařízením použijí povinně IFRS - EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky ty účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Nařízení však umožňuje členským státům rozšířit okruh účetních jednotek, které mohou dobrovolně nebo povinně použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS - EU. Zároveň však mohou členské státy nařídit nebo povolit sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS - EU. V této souvislosti je nicméně nutno upozornit na skutečnost, že postupem uvedeným v nařízení č. 1606/2002 se přijímají pouze jednotlivé standardy a související výklady. Nicméně Koncepční rámec IFRS na úrovni EU přijat nebyl.

Česká republika využila diskrečních ustanovení daných nařízením č. 1606/2002 a rozšířila povinné použití IFRS - EU pro sestavení účetní závěrky, a to pro účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Dále umožnila těm účetním jednotkám, které budou sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, aby mohly použít IFRS - EU i pro sestavení účetní závěrky. Účetní jednotky, které jsou konsolidovanou účetní jednotkou nebo účetní jednotkou pod společným vlivem a podrobí se sestavení konsolidované účetní závěrky, mohou také použít pro sestavení své účetní závěrky IFRS - EU.

Využití diskrecí daných nařízením č. 1606/2002 v ostatních členských státech je uvedeno v příloze č. 3.

#### **V. 1. 5. Související otázky a rizika**

Navrhovaná varianta může otevřít diskusi nad případným použitím IFRS - EU pro celou kategorii velkých účetních jednotek (vyjma vybraných účetních jednotek a zdravotních pojišťoven) za předpokladu, že by se vyčlenily konkrétní specifické situace, ve kterých by použití IFRS - EU nebylo povinné (například velká účetní jednotka, která není součástí konsolidačního celku a má jednoduchou vlastnickou strukturu). Na druhou stranu nevýhodou výrazného rozšíření IFRS - EU je zvýšená poptávka po kvalifikované pracovní síle, která může způsobit tlak na trhu práce. V případě zásadního nedostatku odborníků znalých IFRS by pak tato skutečnost mohla ohrozit kvalitu účetního výkaznictví zejména u účetních jednotek, které budou nově podrobeny aplikaci IFRS - EU. Vzhledem k tomu, že IFRS - EU jsou v české účetní legislativě již více jak 10 let, po tuto dobu jsou také náplní seminářů vzdělávacích agentur, školících center, a v neposlední řadě je jejich studium součástí studijních oborů vysokých škol ekonomického zaměření, nepředpokládá se, že by se situace po rozšířeném přijetí IFRS - EU do české účetní legislativy výrazně lišila od situace, která

nastala po roce 2005 (rok prvního přijetí IFRS - EU pro kótované společnosti). Je však zřejmé, že některých výhod aplikace IFRS - EU (například zvýšení kvality účetnictví a účetního výkaznictví) bude naplno dosaženo v delším časovém horizontu, neboť právě praxe zabezpečí růst znalostí. Tuto skutečnost potvrdili i respondenti výše zmíněného výzkumu, kteří uvedli, že praktická několikaletá práce s IFRS - EU zdokonaluje jejich odbornost, což se projevuje v úrovni účetnictví a výkaznictví. Zároveň zmínili, že aktivity, které byly problematické před několika lety, jsou dnes zvyklou součástí ekonomické života účetní jednotky.

Legislativní vymezení postupů účtování a výkaznictví může být v rozporu s nařízením č. 1606/2002, čl. 5, kde se hovoří o sestavení účetní závěrky podle IFRS - EU a nikoliv o účtování. Je proto nutno zvážit, zda nejde o tzv. „gold plating“, tzn. rozšíření povinnosti nad rámec práva EU.

V neposlední řadě je nutné podotknout, že stávající právní úprava umožňuje použití IFRS - EU pouze obchodním společnostem. Za zvážení stojí, zda rozšířit použití IFRS - EU také pro družstva a evropskou družstevní společnost.

## **V. 1. 6. Zhodnocení hledisek**

### **a) Snížení administrativní zátěže**

Navrhovaná varianta nebude znamenat pro velkou část dotčených účetních jednotek žádnou administrativní zátěž, neboť řada velkých účetních jednotek je součástí nadnárodní korporace, kde jsou IFRS - EU v rámci skupinového výkaznictví již používány. Na tomto místě však nelze než zdůraznit, že k výraznému snížení administrativní zátěže by pro všechny jednotky povinně i dobrovolně účtující a vykazující podle IFRS - EU došlo v případě, že by změny v účetní legislativě byly doprovázeny změnou i v daňovém právu směrem k přijetí hospodářského výsledku podle IFRS - EU jako výchozího bodu pro zdanění. Toto tvrzení podporují i závěry z výše zmíněného výzkumu – drtivá většina respondentů takovou změnu kvituje a uvádí, že zdanění vycházející z českých právních předpisů upravujících účetnictví je jediným důvodem, proč jsou tyto předpisy v organizaci udržovány. O snížení administrativní zátěže pro některé účetní jednotky působící na finančním trhu, kterých by se rozšíření použití IFRS - EU do české účetní legislativy týkalo, pojednává kapitola III. 2. 2..

### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Hlavním úkolem výkaznictví všeobecně, ale i v IFRS, je poskytovat informace různým uživatelům s cílem zlepšit prostředí pro jejich rozhodování. Nutno podotknout, že IFRS nejsou tvořeny v izolaci a jsou konsenzem v účetnictví a výkaznictví zainteresovaných stran (účetní jednotky, odborná veřejnost, vědecká a akademická obec, zákonodárci apod.). Všechny zásady a předpoklady, které jsou obsaženy v Koncepčním rámci IFRS a v jednotlivých standardech IFRS, jsou výsledkem několika desítek let vývoje ve světovém účetnictví a výkaznictví. Zároveň platí pravidlo, že před přijetím každého jednotlivého mezinárodního standardu do práva EU je prověřován zejména soulad s požadavky směrnice 2013/34/EU.

### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Účetní závěrky společností využívající 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 přináší nové výzvy pro změny v účetní legislativě, neboť uživatelé účetnictví a výkaznictví vyžadují vysoce kvalitní informace srovnatelné na mezinárodní úrovni. Preference IFRS zejména zahraničními investory s ohledem na zvýšení vypovídací schopnosti účetních závěrek je evidentní a výzkum také ukázal pozitivní hodnocení IFRS - EU dotčenými účetními jednotkami, které uvedly, že se staly otevřenější k investorům a uživatelům účetních závěrek.

#### **d) Vztah k právu EU**

Stávající i navrhovaná úprava z hlediska použití IFRS – EU je v souladu s právem EU.

#### **e) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Na navrhovanou variantu 1 je třeba se dívat ještě z pohledu daně z příjmů právnických osob, neboť rozšířené použití IFRS - EU bez změny v daňové legislativě, povede k růstu počtu účetních jednotek, které kalkulují základ daně z jiného systému účetnictví, než který jim definuje ZoÚ. Výše zmíněný výzkum totiž odkrývá problémy, se kterými se potýkají emitenti investičních cenných papírů v souvislosti se stanovením základu daně. Skutečnost že při aplikaci IFRS - EU v účetnictví a výkaznictví se pro potřeby korporátního zdanění vychází z právních předpisů upravujících účetnictví, vytváří v praxi obavu z toho, že bude případný rozdíl mezi oběma systémy přehlédnut. Anebo díky nedostatečné propracovanosti českých právních předpisů upravujících účetnictví a jejich vazbě na základ daně bude laxní nebo nulový výklad určité programatiky jinak vykládán ze strany účetní jednotky, a jinak ze strany správce daně a aniž by účetní jednotka měla nekalé úmysly, může tak dojít k poškození jejího dobrého jména nařčením z krácení daní. Z pohledu daňových poplatníků má, na základě provedeného výzkumu, většina významných rozdílů mezi IFRS - EU a českými právními předpisy upravujícími účetnictví časový charakter - tedy vstupují do výnosů/nákladů v rozdílném čase. Podstatná část rozdílů je také separátně ošetřena v ZDP, a je tedy irelevantní, z jakých účetních pravidel se vychází. Na základě závěrů výzkumu lze konstatovat, že při hledání trvalých rozdílů mezi IFRS - EU a právními předpisy upravujícími účetnictví s dopadem do výsledku hospodaření a zároveň takových, aby nebyly ZDP explicitně řešeny, byť jen částečně, je velmi málo a jejich dopad na daňové inkaso není významný.

Změnu v právních předpisech upravujících účetnictví je třeba provázat se změnou v daňovém právu, neboť výzkum ukazuje, že situace v současné době typická pro emitenty investičních cenných papírů není komfortní ani pro účetní jednotky, ale ani pro správce daně. Zvýšením počtu společností, u kterých by se základ daně nepočítal z výsledku hospodaření dosaženého v účetnictví, přinese zvýšený tlak na správce daně, prodlužuje kontrolní činnosti a znesnadňuje efektivně provedenou kontrolu. Zároveň neplatí argument, že současné řešení nepožaduje rozšíření znalostí zaměstnanců kontrolních orgánů, neboť řádná kontrola rozdílů výsledků hospodaření podle IFRS - EU a českých právních předpisů upravujících účetnictví by měla být podmíněna znalostmi obou předpisů.

## V. 1. 7. Závěr

Je zřejmé, že uplatnění IFRS - EU v právních předpisech upravujících účetnictví má bezpochyby po více jak deseti letech praxe výhody, které výrazně překonávají úskalí, která přijetí IFRS zpravidla doprovázejí. Rozšířené použití IFRS - EU zejména u velkých účetních jednotek způsobí růst kvality výkaznictví u společností, které s těmito standardy budou pracovat poprvé. Jak bylo zmíněno výše, u nemalé části velkých účetních jednotek jsou však tyto standardy již aplikovány dobrovolně (například z důvodu přeshraniční majetkové účasti). Velkou slabinou procesu postupného začleňování IFRS - EU do národních legislativ je jejich přehlížení daňovými předpisy. Má-li být výsledek hospodaření výchozím bodem pro zdanění, pak nelze v daňové legislativě opomíjet vývoj, kterým účetnictví prošlo, a který je reprezentován právě vznikem IFRS, a jejich postupným rozšiřováním nejen v EU, ale i celosvětově. Pozitivní hodnocení aplikace IFRS a rozsah výhod, které tyto standardy mohou zajistit, jsou do velké míry podmíněny jejich akceptací také pro daňové účely.

## V. 1. 9. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*



## V. 2. UČETNÍ KNIHY

### V. 2. 1. Popis problematiky

### V. 2. 2. Současný stav

Zákonná úprava vymezení účetních knih (viz § 13, § 13a a § 13b ZoÚ) neprošla od roku 1991 výraznou změnou. Účetní jednotky vedou účetnictví jako soustavu účetních záznamů (viz § 4 odst. 10 a § 12 ZoÚ) a provádějí účetní zápisy v účetních knihách:

- v deníku
- v hlavní knize
- v knihách analytických účtů
- v knihách podrozvahových účtů.

Podrobněji se ZoÚ věnuje zejména hlavní knize. Vymezení účetních knih je provedeno pro účetnictví vedené v plném rozsahu, pro účetnictví vedené ve zjednodušeném rozsahu a pro jednoduché účetnictví.

V případě zjednodušeného rozsahu vedení účetnictví provádějí účetní zápisy formou účetních záznamů:

- je možné spojit účetní zápisy v deníku s účtováním v hlavní knize
- nemusí provádět účetní zápisy na analytických účtech
- nemusí provádět zápisy na podrozvahových účtech.

V případě jednoduchého účetnictví vedou účetní jednotky tyto účetní knihy:

- peněžní deník
- kniha pohledávek a závazků
- pomocné knihy o ostatních složkách majetku.

Účetní jednotky nesmějí provádět účetní zápisy mimo účetní knihy a nesmějí zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy.

### V. 2. 3. Navrhovaná úprava

#### Varianta 0

Zachovat vymezení účetních knih pro jednotlivé rozsahy vedení účetnictví v obdobném členění a rozsahu, jako doposud.

#### Varianta 1

Neprovádět vymezení účetních knih v ZoÚ, jelikož v praxi již účetní knihy nejsou zpravidla vedeny samostatně v listinné formě, ale jsou vedeny elektronicky v technické formě. ZoÚ by obsahoval vymezení požadavků na primární účetní zápis do účetnictví, jako úplného, průkazného, srozumitelného a trvalého systému, který mj. zajistí systematické a

chronologické třídění účetních zápisů. Způsob naplnění této zákonné povinnosti by byl upraven ČÚS.

Tato varianta vyžaduje zákonné zmocnění k vydání standardu, způsobu naplnění zákonných požadavků úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a trvalosti účetních zápisů v účetnictví.

V obou variantách se předpokládá zachování vazby mezi analytickými účty („analytickou evidencí“) a syntetickými účty (viz § 13 odst. 1 písm. c) ZoÚ, vazby mezi měrnými jednotkami a peněžním vyjádřením hodnoty účtu (viz § 16 odst. 2 ZoÚ) a vazby mezi „analytickou evidencí“ a účtem hlavní knihy (§ 16 odst. 1 ZoÚ)

## **V. 2. 4. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Právo EU oblast účetních knih, resp. jejich vedení neupravuje.

## **V. 2. 5. Související otázky a rizika**

### Některé otázky formulačních úprav?

Ke stávajícímu §13 odst. 1 písm. c) ZoÚ: Nemá se jednat spíše o **knihy analytické evidence**, než knihy analytických účtů kde jsou podrobně rozvedeny účetní zápisy hlavní knihy?

Ke stávajícímu §13 odst. 1 písm. d) ZoÚ: Skutečně se jedná o knihy podrozvahových účtů? Nejedná se pouze o podrozvahové účty jako součást hlavní knihy?

### Některé otázky obsahových úprav?

Ke stávajícímu

### Má význam zachování jednoduchého účetnictví v kontextu daňové evidence, resp. správy daní?

Jednoduché účetnictví – hotovostní účetnictví by mělo zajistit soustavu účetních záznamů a účetních zápisů k naplnění zákonných požadavků úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a trvalosti účetnictví. Předmětem účetnictví by však mohly být skutečnosti týkající se předmětu daně (zejm. daně z příjmů) a povinnosti podle zvláštních právních předpisů (zejm. v oblasti transferů z veřejných rozpočtů). Naplnění požadavků zvláštních právních předpisů je významné pro oblast nestátních neziskových organizací.

V rámci pracovní skupiny panuje shoda, že jednoduché – hotovostní účetnictví by bylo přínosem též pro podnikatele (zejm. fyzické osoby), kteří dnes vedou daňovou evidenci podle § 7b ZDP, a to s ohledem na vyšší míru právní jistoty.

## **V. 2. 6. Zhodnocení hledisek**

### **a) Snížení administrativní zátěže**

V případě Varianty 0 nedochází k žádné změně.

V případě Varianty 1 sice dochází k výrazné systémové změně, avšak bez výraznějšího dopadu na administrativní zátěž. V některých případech by mohlo dojít ke zjednodušení naplňování povinností stanovených zákonem, např. ve vztahu k úschově účetních záznamů (účetních knih), kdy nebude nezbytné, zejm. pro účely správních či daňových řízení, formálně předávat „vytištěné“ účetní knihy.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Vůči věrnému a poctivému obrazu je navrhované řešení indiferentní.

#### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro uživatele**

Obecně strukturou účetních knih není zasahováno do vypovídací schopnosti účetní závěrky. Struktura primárního účetního zápisu (účetní datové věty) však může výrazně ovlivnit vypovídací schopnost účetnictví, resp. zvýšená kvalita účetní datové věty může zvýšit kvalitu a rozsah výstupů samotného účetnictví účetní jednotky. Jako příklad lze uvést provázání účetních zápisů s pomocnou evidencí (např. skladová evidence, evidence majetku, atp.)

#### **d) Vztah k právu EU**

Právo EU problematiku neupravuje.

#### **e) Zpřehlednění zákona a sjednocení postupu**

V případě Varianty 0 nedochází k žádné změně. Bylo by však možné některá ustanovení ZoÚ cizelovat v tom smyslu, aby byla striktně oddělena zákonná úprava od úpravy, která již dnes zjevně patří do prováděcích vyhlášek, např.:

- Ke stávajícímu §13a odst. 1 písm. a) a c) až f) ZoÚ: Není systémové v části účetních knih pro zjednodušený rozsah vedení účetnictví uvádět skutečnosti, které se týkají rozsahu sestavované účetní závěrky. Obsah účetní závěrky i v případě zjednodušeného rozsahu vedení účetnictví by měl být vymezen v prováděcím právním předpisu (vyhlášce), jak je již aktuálně stanoveno a není třeba uvádět tyto skutečnosti v ZoÚ.
- Ke stávajícímu §13b odst. 3, 4, a 6 ZoÚ: Požadavky na formát a strukturu výstupů z jednoduchého účetnictví a metody by měly být uvedeny v prováděcí vyhlášce.

#### **f) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Správné a srozumitelné nastavení pravidel provádění účetních zápisů v účetnictví má zásadní význam již dnes pro dokazování v rámci daňového řízení, resp. při správě daní, a pro další povinnosti spojené např. s čerpáním prostředků z veřejných rozpočtů. Významnou úlohu hraje účetnictví a jeho výstupy, zejm. účetní závěrka a výroční zpráva, též v rámci civilních řízení, exekučních a insolvenčních řízení, správních a trestních řízení.

Zásadní bude též rozhodnutí z pohledu fiskálních zájmů státu ve vztahu k daňovým subjektům, které doposud vedou daňovou evidenci, a to zda ponechat stávající systém, anebo uložit těmto subjektům namísto daňové evidence vést jednoduché účetnictví, jehož předmětem by byly skutečnosti týkající se předmětu daně a povinnosti podle zvláštních právních předpisů (blíže viz bod 1.1.4).

## V. 2. 7. Závěr

V současnosti ZoÚ obsahově vymezuje účetní knihy pro jednotlivé rozsahy vedení účetnictví.

Preferována je Varianta 1, kdy zákon stanoví základní požadavky na primární účetní zápis do účetnictví, jako úplného, průkazného, srozumitelného a trvalého systému, a to při zajištění systematického a chronologického třídění účetních zápisů.

## V. 2. 8. Návrh řešení

V případě realizace Varianty 1 se navrhuje účinnost k 1. 1. 2022.

## V. 2. 9. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlíte prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## V. 3. OTEVÍRÁNÍ A UZAVÍRÁNÍ ÚČETNÍCH KNIH

### V. 3. 1. Popis problematiky

### V. 3. 2. Současný stav

Stávající zákonná úprava otevírání a uzavírání účetních knih je de facto kazuistickým výčtem předpokládaných „životních“ situací účetní jednotky (viz § 17 odst. 1 a 2 ZoÚ). Jednotlivé zákonem podchycené situace otevírání a uzavírání účetních knih jsou upraveny zvláštními zákony.

### V. 3. 3. Navrhovaná úprava

Navrhuje se v ZoÚ zachovat pouze obecnou úpravu otevírání a uzavírání účetních knih a případná specifika ponechat zvláštní právní úpravě, zejm. NOZ, zákonu o přeměnách obchodních společností a družstev a insolvenčnímu zákonu.

Otevírání účetních knih bude zákon upravovat:

- a) ke dni vzniku povinnosti vést účetnictví,
- b) k prvnímu dni účetního období nebo
- c) ke dni pro sestavení zahajovací rozvahy podle zvláštního právního předpisu.

Uzavírání účetních knih bude zákon upravovat:

- a) ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- b) k poslednímu dni účetního období nebo
- c) ke dni ke kterému stanoví povinnost uzavřít účetní knihy nebo sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis.

### **V. 3. 4. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Právo EU způsob a okamžiky otevírání a uzavírání účetních knih neupravuje.

### **V. 3. 5. Související otázky a rizika**

V souvislosti se zjednodušeným způsobem stanovení okamžiku otevírání a uzavírání účetních knih nejsou evidována žádná rizika. Naopak je zde předpoklad snížení rizika rozdílné právní úpravy podle ZoÚ a podle zvláštních zákonů.

### **V. 3. 6. Zhodnocení hledisek**

#### **a) Snížení administrativní zátěže**

Zjednodušení zákonné úpravy nemá vliv na administrativní zátěž účetních jednotek.

#### **b) Zajištění věrného a poctivého obrazu**

Vůči věrnému a poctivému obrazu je navrhované řešení indiferentní.

#### **c) Zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro uživatele**

Vůči vypovídací schopnosti účetní závěrky je navrhované řešení indiferentní.

#### **d) Vztah k právu EU**

Právo EU problematiku neupravuje.

#### **e) Zpřehlednění zákona a sjednocení postupu**

Zjednodušením zákonné úpravy na tři obecné okamžiky otevírání a uzavírání účetních knih (resp. dva okamžiky a jeden odkaz) dojde k zpřehlednění zákona a k sjednocení přístupu k případným odchylkám od obecného pravidla.

#### **f) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Vůči věrnému a poctivému obrazu je navrhované řešení indiferentní.

### **V. 3. 7. Závěr**

Navrhuje se upustit od kazuistického výčtu okamžiků otevírání a uzavírání účetních knih a stanovit dva obecné okamžiky pro otevírání a dva obecné okamžiky pro uzavírání účetních knih. V případě odchylností se navrhuje odkázat na zvláštní zákon, např. NOZ, zákon o přeměnách obchodních společností a družstev nebo insolvenční zákon.

### V. 3. 8. Návrh řešení

V případě realizace se navrhuje účinnost k 1. 1. 2022.

Je možné tuto změnu provést již k dřívějšímu okamžiku, např. v rámci případné nejbližší novely ZoÚ.

Realizace nevyžaduje přechodné ustanovení, vyžaduje však revizi aktuálních zvláštních zákonů.

### V. 3. 9. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

## V. 4. INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ

### V. 4. 1. Popis problematiky

### V. 4. 2. Současný stav

Zákonná úprava procesu inventarizace je aktuálně v § 29 a § 30 ZoÚ. Od roku 1991 byla tato ustanovení postupně doplňována o další zákonné požadavky, čímž se stala do značné míry nekonzistentní a nepřehledná. Pro účetní jednotky ve veřejném sektoru byla vydána v roce 2010 vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, která stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace majetku a závazků, včetně podmínek inventarizace jiných aktiv a jiných pasiv a dále stanoví požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů. Pro ostatní účetní jednotky není proces inventarizace v žádné prováděcí vyhlášce popsán. Zároveň se ukazuje, že ač se zákonná úprava rozšiřuje, odborná praxe není dost dobře schopná se s kvalitativními požadavky inventarizace majetku a závazků vyrovnat.

Otázka inventarizace je přitom klíčová pro průkaznost účetnictví účetní jednotky (viz § 8 odst. 4 ZoÚ), jelikož pouze řádně provedená inventarizace zabezpečuje průkaznost účetnictví a jeho výstupů, včetně účetní závěrky. Od zákonných požadavků na zajištění průkaznosti prostřednictvím inventarizace tak nelze v žádném případě upustit, včetně zachování sankčního tlaku v ZoÚ.

### V. 4. 3. Navrhovaná úprava

V rámci nové úpravy se navrhuje výrazně zúžit zákonem definované požadavky na provedení inventarizace majetku a závazků, resp. od sebe striktně oddělit povinnosti

stanovené zákonem a další podrobnosti způsobu provádění inventarizace, které je vhodné stanovit prováděcí vyhláškou.

Zákon by měl proto do budoucna odpovědět na tyto otázky stanovit:

- a) co je předmětem inventarizace – vymezení inventarizace, jako procesu primárního zjištění skutečného stavu a následného porovnání tohoto stavu s účetnictvím; ke zvážení je též posouzení kvalitativních znaků majetku a závazků a nejen těch kvantitativních,
- b) lhůtu pro provedení inventarizace – ZoÚ by měla být stanovena pouze lhůta, ve které je nezbytné proces inventarizace dokončit,
- c) lhůtu pro prokázání (úschovu) – přičemž je vhodné a efektivní sjednotit lhůty pro úschovu dokumentů vznikajících v procesu inventarizace se lhůtami pro úschovu výstupů z účetnictví, kterých se inventarizace přímo dotýká, zejm. účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka,
- d) obecné vymezení inventurních soupisů, případných požadavků na jejich elektronizaci (digitalizaci) – jako primárních průkazných výstupů z procesu inventarizace,
- e) vymezení postupu při zjištění nesouladu mezi skutečným stavem majetku a závazků a účetnictvím – zejm. vymezení inventarizačních rozdílů a stanovení způsobu jejich vypořádání.

Na otázku, jak organizačně zajistit proces provedení inventarizace, aby byl naplněn zákon, by měla poskytnout návodnou odpověď prováděcí vyhláška. Předpokládá se, že bude vydána prováděcí vyhláška, s působností na všechny účetní jednotky. Současně bude nezbytné zachovat speciální režim inventarizace u některých druhů majetku, jako jsou kulturní památky, sbírky muzejní povahy a archeologické nálezy.

Navíc je vhodné vytvořit podmínky pro provádění tzv. testování. Stávající nastavení pravidel a procesů v souvislosti s inventarizací je de facto binární, tj. předmětem inventarizace je vždy veškerý majetek a závazky, a to ve všech ohledech. Tomuto požadavku však je velmi obtížné vyhovět v případě ověřování ocenění některých aktiv a dluhů. Je vhodné vytvořit podmínky pro efektivní způsob ověřování relevance odpisových plánů, rizik s potenciálem znehodnocení aktiv (oblast opravných položek), rizik s potenciálem budoucích významných výdajů (oblast rezerv), rizik zavádějícího ocenění aktiv oceněných reálnou hodnotou atd. Vyhovění principům těchto účetních metod a přístupů nad stávajícím textem ZoÚ i nad prováděcí vyhláškou o inventarizaci, je velmi obtížné a znamená pro legislativce pohyb na výkladové hraně textu závazných předpisů.

V případě realizace se navrhuje účinnost k 1. 1. 2022.

Nabízejí se následující varianty:

Varianta 0: neprovádět žádné změny.

Varianta 1: doplnění stávající vyhlášky č. 270/2010 Sb

Varianta 2: vytvoření nové inventarizační vyhlášky.

#### **V. 4. 4. Mezinárodní kontext, včetně vztahu k právu EU (diskrece)**

Právo EU způsob, formu ani dokumentaci provádění inventarizace neupravuje.

#### **V. 4. 5. Související otázky a rizika**

Bylo by vhodné zvážit samostatnou úpravu formální podoby inventurních soupisů v éře počítačového zpracování dat?

Stále častěji se praxe snaží o nahrazení inventurních soupisů v listinné formě inventurními soupisy v technické formě (datové podobě), což přináší problémy s jejich autorizací. Současně tato situace vyplývá z reálné skutečnosti, že vzhledem k rozsahu dokumentace, např. zásob či dlouhodobého hmotného majetku, je snaha o tvorbu datových souborů, případně skenů inventurních soupisů a jejich uložení na nosiče. Problematika autentizace a neměnnosti účetních záznamů by však měla být řešena koncepčně a nejen pro inventurní soupisy.

Bylo by efektivní provázání lhůty pro úschovu (prokázání) dokumentů vznikajících při procesu inventarizace se lhůtou pro archivaci účetní závěrky § 31?

Jako vhodné se jeví prodloužit lhůtu pro prokázání zůstatků účtů inventurními soupisy z 5 let na 10 let – tedy lhůtu shodnou s lhůtou stanovenou pro archivaci účetní závěrky definovanou v § 31 ZoÚ. Tato otázka též souvisí s případnou úpravou uchování inventurních soupisů v datové podobě.

#### **V. 4. 6. Zhodnocení hledisek**

##### **a) Snížení administrativní zátěže**

Nastavení efektivní regulace procesu inventarizace může znamenat výrazné snížení administrativní zátěže v tom smyslu, že účetní jednotka neprovádí množství formálních úkonů, které cíle inventarizace nenaplní. Zároveň lze docílit stavu, kdy jsou v rámci inventarizace zjišťovány takové skutečnosti, které zvyšují efektivitu další činnosti účetní jednotky. Jako příklad lze uvést posuzování kvalitativních znaků majetku, jako je využitelnost pro další (podnikatelskou) činnost účetní jednotky. Péče o nepotřebný majetek zpravidla znamená pro účetní jednotku neefektivní náklady, kterých se může na základě zjištění z inventarizace zbavit.

##### **b) Zpřehlednění zákona a sjednocení postupu**

V případě převodu popisu procesu provedení inventarizace ze ZoÚ do samostatné vyhlášky dojde jednoznačně k jeho zpřehlednění a současně ke sjednocení postupu při jeho provádění. Důležité je zajistit úpravu prováděcí vyhláškou pro všechny skupiny účetních jednotek, a to např. i z důvodu oddělení vlastníka od osoby spravující majetek účetní jednotky.

##### **c) Zajištění věrného a poctivého obrazu**



Kvalita provedení inventarizace je zpravidla přímo úměrná kvalitě účetní závěrky, což bude zachováno vazbou na ustanovení zákona vymezující průkaznost účetnictví. Pro zachování vynutitelnosti tohoto významného pravidla je nutné podmínit jeho nesplnění příslušnými sankčními ustanoveními v ZoÚ.

#### **d) Zvýšení vypovídací schopnosti pro uživatele**

Zlepšení provádění procesu inventarizace účetními jednotkami může v konečném důsledku znamenat zvýšení vypovídací schopnosti i jiných výstupů z účetnictví, než pouze účetní závěrky. Proto může mít pozitivní efekt též pro kontrolní a dohledové orgány.

#### **e) Vztah k právu EU**

Právo EU problematiku neupravuje.

#### **f) Vztah ke správě daní a ostatním kontrolním mechanismům**

Z hlediska případné vynutitelnosti je pro daňové účely významné též zajištění efektivní sankce za neprovedení řádné inventarizace.

### **V. 4. 7. Závěr**

V daném okamžiku je nezbytné zajistit vyvážení povinností stanovených přímo ZoÚ a stanovení požadavků na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace prováděcí vyhláškou. Stávající právní řád již prováděcí vyhlášku ve věci inventarizace majetku a závazků obsahuje, pouze dojde k rozšíření působnosti prováděcího předpisu.

Současná praxe ukazuje, že účetní jednotky se dopouštějí v různé míře neprůkaznosti prezentovaného stavu majetku a závazků v účetní závěrce z důvodu chyb při prokazování jeho stavu, resp. při inventarizaci.

Bude vhodné též zvážit dopady na inventarizaci při případném převodu práv a povinností v souvislosti s vedením účetnictví a sestavením účetní závěrky, příp. dalších účetních výkazů.

### **V. 4. 8. Otázky ke kapitole**

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Jsou podle Vašeho názoru v kapitole uvedeny všechny související otázky a rizika? Pokud ne, prosím doplňte.*

*Otázka č. 3: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

**VI.  
NAVRHOVANÁ  
STRUKTURA  
NOVÉHO  
ZÁKONA O  
ÚČETNICTVÍ**

## VI. 1. Navrhovaná úprava

### I. Úvodní ustanovení

1. Předmět úpravy (působnost)
  - i. Vymezení předmětu zákona (věcná působnost zákona)
  - ii. Vymezení účetních jednotek (osobní působnost zákona)
  - iii. Kategorizace účetních jednotek
  - iv. Rozsah vedení účetnictví (podvojně, hotovostní, ...)
  - v. Použití mezinárodních účetních standardů
2. Základní pojmy (prvky účetní závěrky)
  - i. Aktiva
  - ii. Vlastní kapitál
  - iii. Dluhy
  - iv. Náklady
  - v. Výnosy Výsledek hospodaření
3. Vymezení předmětu účetnictví
  - i. Cíle vedení účetnictví
    1. Poskytování informací o finanční pozici a finanční výkonnosti - věrný a poctivý obraz (historie)
    2. Poskytování informací pro odhad budoucích peněžních toků – (budoucnost)
  - ii. Předpoklady vedení účetnictví věcné
    1. Going concern
    2. Princip stálosti metod – konzistentnost
    3. Zásada opatrnosti
    4. Zásada nezávislosti účetních období (akruální princip)
    5. Zásada bilanční kontinuity
    6. Zásada odděleného oceňování jednotlivých složek aktiv a pasiv – (asi do oceňování)
    7. Zásada zákazu vzájemného zúčtování (kompenzace)
    8. Zásada přednosti obsahu před formou
    9. Zásada oceňování historickými cenami
    10. Zásada přiřazování nákladů a výnosů – (matching princip)
  - iii. Kvalitativní požadavky na vedení účetnictví (technické)
    1. Významnost
    2. Správnost
    3. Úplnost
    4. Průkaznost
    5. Srozumitelnost
    6. Trvalost účetních záznamů
4. Veřejný sektor – vybrané účetní jednotky

### II. Vedení účetnictví

1. Vedení účetnictví obecně
  - i. Účetní období
  - ii. Zahájení a ukončení vedení účetnictví
  - iii. Povinnosti při vedení účetnictví (§ 4 odst. 8 ZoÚ)

- iv. Odpovědnost za vedení účetnictví a další odpovědnosti (sestavení, ověření, zveřejnění)
- 2. Účetní záznamy
  - i. Druhy účetních záznamů a jejich forma
  - ii. Průkaznost
  - iii. Přenos
  - iv. Úschova
- 3. Účetní doklady
- 4. Účetní zápisy a účetní knihy
  - i. Požadavky na primární účetní zápis a systém účetnictví
  - ii. Princip podvojnosti a souvztažnosti
  - iii. Otevírání a uzavírání účetních knih
  - iv. Směrná účtová osnova a účtový rozvrh
- 5. Inventarizace
  - i. Předmět inventarizace
  - ii. Lhůty pro provedení inventarizace
  - iii. Inventurní soupisy
  - iv. Vypořádání rozdílů
  - v. Úschova – lhůty pro prokázání

### III. Účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka

- 1. Účetní závěrka
  - i. Rozvahový den
  - ii. Vymezení účetní závěrky
- 2. Konsolidovaná účetní závěrka
  - i. Povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky (včetně vymezení konsolidačního celku)
  - ii. Osvobození
  - iii. Vymezení konsolidované účetní závěrky
  - iv. Obecně ke konsolidačním pravidlům a metodám (zřejmě do vyhlášky a standardu)
- 3. Ověřování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a dalších zpráv auditorem
- 4. Zveřejňování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky (výroční zpráva a další zprávy do samostatného transparenčního zákona)
- 5. Veřejný sektor - vybrané účetní jednotky
  - i. Předávání účetních záznamů pro potřeby státu

### IV. Hotovostní účetnictví

- 1. Vedení hotovostního účetnictví (včetně knih)
- 2. Výstupy hotovostního účetnictví
- 3. Zveřejňování

### V. Oceňování

- 1. Okamžik oceňování
- 2. Způsoby oceňování

1. Historické ceny
  2. Reálná hodnota
  3. Vlastní náklady
  4. Reprodukční pořizovací cena – (zvážit odklon k tržní ceně)
  5. Výjimky v případě oceňování
- ii. Vedení účetnictví v Kč (funkční měna)
  - iii. Souborování

## VI. Sankční ustanovení

## VII. Zmocňovací ustanovení

1. Vyhlášky
  - i. Inventarizace
  - ii. Účetní závěrka
    1. Podnikatelé a nezisková sféra
    2. Veřejná sféra
    3. Zdravotní pojišťovny
  - iii. Konsolidovaná účetní závěrka
    1. Podnikatelé
    2. ČR
  - iv. Technická vyhláška
  - v. Schvalování účetní závěrky – veřejná sféra
2. Standardy
  - i. Podnikatelé a neziskovky
  - ii. Veřejná sféra (včetně zdravotních pojišťoven)
  - iii. Účetní knihy – pro všechny

## VIII. Přejícná ustanovení

## IX. Účinnost

Navrhovaná struktura nového zákona o účetnictví byla zatím pouze představena členům pracovní skupiny a její připomínkování dosud nebylo ukončeno.

### VI. 2. Otázky ke kapitole

*Otázka č. 1: Souhlasíte s navrhovaným řešením tak, jak je uvedeno v podkapitole navrhovaná úprava? Pokud ne, vysvětlete prosím proč a navrhněte jiné řešení.*



*Otázka č. 2: Máte v tuto chvíli nějaké další komentáře, případně návrhy na doplnění kapitoly? Prosím uveďte.*

# VII. PŘÍLOHY

**Příloha č. 1**

Č.	Termín	Obsah (definice)	Nyní v ZoÚ	Poznámka
<b>1</b>	<b>Cíle účetního výkaznictví</b>			
1.1	Informace pro rozhodování		§7 odst. 1	Doplněno novelou 2016
1.2	Předvídání bud. CF			Není explicitně, lze dovodit z §7 odst. 1 („rozhodování“)
1.3	Inf. o situaci a výkonnosti		§2 odst. 1	
<b>2</b>	<b>Předpoklady</b>			
2.1	Vymezení účetní jednotky		§1 odst. 2	ÚJ jsou vymezeny na základě formy, ne obsahu
2.2	Trvání podniku		§7 odst. 3	
2.3	Oceňování v penězích		§4 odst. 12	Je povolena pouze česká měna
2.4	Periodicita		§3 odst. 2	Není vždy dodržována 12 měs. perioda (např. přeměny) Nejsou stanovena věcná kritéria nastavení hospodářského roku
<b>3</b>	<b>Zásady</b>			
3.1	Stálost cen			není
3.2	Akruálnost		§3 odst. 1	
2.3	Přirazování V a N			Není explicitně, lze dovodit z §3 odst. 1
<b>4</b>	<b>Kvalitativní charakteristiky</b>			
4.1	Srozumitelnost		§7 odst. 1	Srozumitelnost účetní závěrky

Č.	Termín	Obsah (definice)	Nyní v ZoÚ	Poznámka
			§8 odst. 5	Srozumitelnost vedení účetnictví
			§19 odst. 7	Srozumitelnost účetní závěrky
4.2	Použitelnost pro rozhodování		§7 odst. 1	
4.3	Relevance		§7 odst. 1	Není explicitně, lze dovodit z §7 odst. 1 („rozhodování“)
4.3.1	Použitelnost pro předvídání		§7 odst. 1	Není explicitně, lze dovodit z §7 odst. 1 („rozhodování“)
4.3.2	Použitelnost pro hodnocení		§7 odst. 1	Není explicitně, lze dovodit z §7 odst. 1 („rozhodování“)
4.4	Spolehlivost		§19 odst. 7	V ZÚ: věrný a poctivý, použitelný pro rozhodování + úplnost a včasnost
4.4.1	Ověřitelnost		§8 odst. 4	Nazýváno „průkaznost“
4.4.2	Věrné zobrazení		§7 odst. 1	
4.4.3	Obsah nad formou		§7 odst. 2	
4.4.4	Neutralita			Není explicitně; lze dovodit od „poctivé“
4.5	Ostatní		N/A	
4.5.1	Srovnatelnost		§19 odst. 7	
4.5.2	Konzistence		§7 odst. 4	
<b>5</b>	<b>Výjimky (omezení)</b>			
5.1	Náklady vs užitek		§19 odst. 7	



Č.	Termín	Obsah (definice)	Nyní v ZoÚ	Poznámka
5.2	Významnost		§19 odst. 7	
5.3	Opatrnost		§25 odst. 3	
5.4	Rozpory mezi požadavky		§7 odst. 2	
5.5	Specifika odvětví		vyhlášky	
<b>6</b>	<b>Základní prvky výkazů</b>			
6.1	Aktiva			Není
6.2	Dluhy			Není
6.3	Vlastní kapitál			Není
6.4	Výnosy (tržby)			Není
6.5	Náklady			Není
6.6	Výsledek hospodaření			Není
6.7	Jiný výsledek			Není
6.8	Úplný výsledek			Není
6.9	Přínosy			Není
6.10	Újmy			Není
6.11	Vklady vlastníků			Není
6.12	Výběry vlastníků			Není
6.13	Příjmy			Není

Č.	Termín	Obsah (definice)	Nyní v ZoÚ	Poznámka
6.14	Výdaje			Není
<b>7</b>	<b>Ostatní definice</b>			
7.1	Závazky			Není
7.2	Reálná hodnota		§27 odst. 3...	
7.3	Rezervy		§26 odst. 3	

**Příloha č. 2**  
**Přehled druhů účetních jednotek a návrh na rozsah vedení**  
**účetnictví v novém ZoÚ**

		Vedení účetnictví			Účetní metody					Výkazy								
		jednoduché	pod - zlehčené	podvojně	peněžní	akr omezené	akr - zjedn	akruální	IFRS	R	ZZ	CF	VK	J	Příloha	VZ	Zveřejnění	Audit
Podnikatelé	FO nezapsaní	x	volba		x	volba												
Neziskový sektor	spolky a pobočné spolky neauditované	x	volba		x	volba												
	odborová organizace neauditované	x	volba		x	volba												
	organizace zaměstnavatelů neauditované	x	volba		x	volba												
	honební společenstvo neauditované	x	volba		x	volba												
	církev a náboženská společnost neauditované	x	volba		x	volba												
	církevní organizace, účelová zařízení neauditované	x	volba		x	volba												
Podnikatelé	FO zapsaní		x															
Neziskový sektor	mikrokorporace, nekonsolidovaná/nekonsolidující		x															
	malá korporace neauditovaná, nekonsolidovaná/nekonsolidující		x															
	malé korporace auditované, nekonsolidovaná/nekonsolidující		x															x
	pobočky zahr.korporací		x															
	spolky a pobočné spolky auditované		x															x
	odborová organizace auditované		x															x
	organizace zaměstnavatelů auditované		x															x
	honební společenstvo auditované		x															x
	SVJ a bytová družstva		x															
	z.s.p.o.		x															
	profesní komora		x															
	politická strana/hnutí		x															
	OPS		x															
	ústav		x															
	nadační fondy		x															
nadace		x																
svěřenecké fondy, které nejsou investičním fondem		x																
církev a náboženská společnost auditované		x																
církevní organizace, účelová zařízení auditované		x																
školské právnické osoby				x														
veřejné vysoké školy				x														
veřejné výkumné instituce				x														
evropské seskupení pro územní spolupráci		x																
vinařský fond		x																

	speciální a smíšené obchodní komory		x																	
	Český rozhlas			x																
	Česká televize			x																
	Garanční systém finančního trhu**			x																
	Fond pojištění vkladů***			x						x										
	Fond pro řešení krize***			x						x										
	Garanční fond obchodníků s cennými papíry****			x						x										
	Rada pro veřejný dohled nad auditem			x						x										
	Ostatní*****			x						x										zvl. zákon
																				zvl. zákon
Podnikatelé	mikrokorporace, konsolidovaná/konsolidující			x																
	malá korporace neauditovaná, konsolidovaná/konsolidující			x																
	malé korporace auditované, konsolidovaná/konsolidující			x																
	střední korporace			x																
	velké korporace			x																
Podnikatelé	kotované korporace			x						x					x					
	banky			x						x					x					
	družstevní záložny			x						x					x					
	pojišťovny			x						x					x					
	zajišťovny			x						x					x					
	penzijní společnosti			x						x					x					
*****	transformované fondy***			x						x					x					
	účastnické fondy***			x						x					x					
	(nebankovní) obchodníci s cennými papíry			x						x					x					
	investiční fondy*****			x						x					x					
	investiční společnosti			x						x					x					
	pobočky zahr. bank			x						x					x					
	pobočky zahr. pojišťoven			x						x					x					
	pobočky zahraničních poskytovatelů investičních služeb			x						x					x					

\* nelze z důvodu směrnice

Podnikatelé
Finanční instituce
Neziskový sektor

\*\* Zřízen zákonem č. 374/2015 Sb. , o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu (§ 198 odst. 1) je zřízen Garanční systém finančního trhu, který spravuje Fond pojištění vkladů a Fond pro řešení krize. GSFT, FVP a FRK jsou samostatné účetní jednotky, povinnost jsou stanoveny GSFT

\*\*\* Účetní jednotky bez právní osobnosti

\*\*\*\* Zřízení zákonem č. 91/1992 Sb., o cenných papírech (§ 81a), který byl nahrazen zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu (§ 128 a násl.)

\*\*\*\*\* Nelze mít uzavřený výčet, neboť zvláštními zákony mohou být zřízeny další subjekty, které by náležely do neziskového sektoru.

\*\*\*\*\* Ostatní poskytovatelé finančních služeb, např. směnárníci, poskytovatelé platebních služeb, nebankovní poskytovatelé spotřebitelských úvěrů, zprostředkovatelé jsou součástí skupin určených podnikatelům, ledaže jsou zároveň nebankovním obchodníkem s cennými papíry

\*\*\*\*\*V rámci investičních fondů jsou různé skupiny, nutno řešit následně ve větším detailu, neboť není vše relevantní (samosprávné, nesamosprávné, bez právní osobnosti, s právní osobností, podfondy)

## NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů

REGULATION (EC) No 1606/2002 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 19 July 2002 on the application of international accounting standards

Článek	AJ text	ČJ text	Diskrece využita Ano/Ne	Poznámka	Právní předpis	Využít? Ano/Ne
Čl. 5	<b>Options in respect of annual accounts and of non publicly-traded companies</b>	<b>Možnosti s ohledem na roční účetní závěrky a společnosti bez veřejně obchodovaných cenných papírů</b>				
	Member States may permit or require:	Členské státy mohou povolit nebo požadovat,				
	(a) the companies referred to in Article 4 to prepare their annual accounts,	a) aby společnosti uvedené v článku 4 sestavovaly své účetní závěrky a	Ano	Požadováno	ZoÚ § 19a odst. 1	Ano
	(b) companies other than those referred to in Article 4 to prepare their consolidated accounts and/or their annual accounts,	b) společnosti jiné než uvedené v článku 4 sestavovaly své konsolidované účetní závěrky nebo roční účetní závěrky	Ano	Povoleno - V případě, že je zahrnuta do konsolidace, která se sestavuje podle IFRS	ZoÚ § 19a odst. 7	Ano
	in conformity with the international accounting standards adopted in accordance with the procedure laid down in Article 6(2).	v souladu s mezinárodními účetními standardy přejatými postupem podle čl. 6 odst. 2.		Povoleno	ZoÚ § 23a odst. 2	Ano

**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**

**DIRECTIVE 2013/34/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC**

Článek	AJ text	ČJ text	Diskrece využita Ano/Ne	Poznámka	Právní předpis	Využít? Ano/Ne
Čl. 2 odst. 1 písm. d)	For the purposes of this Directive, the following definitions shall apply: (1) 'public-interest entities' means undertakings within the scope of Article 1 which are: <b>(d) designated by Member States as public-interest entities</b> , for instance undertakings that are of significant public relevance because of the nature of their business, their size or the number of their employees;	Pro účely této směrnice se rozumí:  1) „subjekty veřejného zájmu“ podniky spadající do oblasti působnosti článku 1,  d) které za subjekty veřejného zájmu označí členské státy, což mohou být například podniky, které jsou důležité z hlediska veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců;	Ano	Za SVZ se považují penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny	ZoÚ § 1a písm. d) a e)	
Čl. 2 odst. 7	For the purposes of this Directive, the following definitions shall apply: (7) 'production cost' means the purchase price of raw materials, consumables and other costs directly attributable to the item in question. <b>Member States shall permit or require</b> the inclusion of	Pro účely této směrnice se rozumí:  7) „výrobními náklady“ pořizovací cena surovin a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou položkou. <b>Členské státy povolí nebo</b>	Ano		ZoÚ § 25 odst. 5 písm. c) a d)  V 500/2002 § 49 odst. 5	

	a reasonable proportion of fixed or variable overhead costs indirectly attributable to the item in question, to the extent that they relate to the period of production. Distribution costs shall not be included;	<b>vyžadují</b> , aby do těchto nákladů byla zahrnuta přiměřená poměrná část fixních nebo variabilních režijních nákladů nepřimo přiřaditelných k dané položce, jestliže se vztahují k období výroby. Náklady na distribuci se do těchto nákladů nezahrnují;	
<b>Čl. 3 odst. 2</b>	2. Small undertakings shall be undertakings which on their balance sheet dates do not exceed the limits of at least two of the three following criteria: (a) balance sheet total: EUR 4 000 000; (b) net turnover: EUR 8 000 000; (c) average number of employees during the financial year: 50.  <b>Member States may define thresholds exceeding the thresholds in points (a) and (b) of the first subparagraph. However, the thresholds shall not exceed EUR 6 000 000 for the balance sheet total and EUR 12 000 000 for the net turnover.</b>	2. Malými podniky jsou podniky, které k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:  a) bilanční suma: 4 000 000 EUR,  b) čistý obrat: 8 000 000 EUR, c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 50.  <b>Členské státy mohou stanovit hraniční hodnoty vyšší, než jsou uvedeny v prvním pododstavci písm. a) a b). Tyto hodnoty však nesmějí přesáhnout 6 000 000 EUR v případě bilanční sumy a 12 000 000 EUR v případě čistého obratu.</b>	Ne
<b>Čl. 3 odst. 5</b>	5. Small groups shall be groups consisting of parent and subsidiary undertakings to be included in a consolidation and which, on a consolidated basis, do not exceed the limits of at least two of the three following criteria on the balance sheet date of the parent undertaking: (a) balance sheet total: EUR 4 000 000; (b) net turnover: EUR 8 000 000;	5. Malými skupinami jsou skupiny, které sestávají z mateřského podniku a dceřiných podniků, jež mají být zahrnuty do konsolidace, a které na konsolidovaném základě nepřekračují k rozvahovému dni mateřského podniku alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:  a) bilanční suma: 4 000 000 EUR,	Ne



	<p>(c) average number of employees during the financial year: 50.</p> <p><b>Member States may define thresholds exceeding the thresholds in points (a) and (b) of the first subparagraph.</b> However, the thresholds shall not exceed EUR 6 000 000 for the balance sheet total and EUR 12 000 000 for the net turnover.</p>	<p>b) čistý obrat: 8 000 000 EUR, c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 50.</p> <p><b>Členské státy mohou stanovit hraniční hodnoty vyšší, než jsou uvedeny v prvním pododstavci písm. a) a b).</b> Tyto hodnoty však nesmějí přesáhnout 6 000 000 EUR v případě bilanční sumy a 12 000 000 EUR v případě čistého obratu.</p>	
<b>Čl. 3 odst. 9</b>	<p>9. In the case of those Member States which have not adopted the euro, the amount in national currency equivalent to the amounts set out in paragraphs 1 to 7 shall be that obtained by applying the exchange rate published in the Official Journal of the European Union as at the date of the entry into force of any Directive setting those amounts.</p> <p>For the purposes of conversion into the national currencies of those <b>Member States which have not adopted the euro, the amounts in euro specified in paragraphs 1, 3, 4, 6 and 7 may be increased or decreased by not more than 5 %</b> in order to produce round sum amounts in the national currencies.</p>	<p>9. Pokud jde o členské státy, které nepřijaly euro, částka v národní měně odpovídající částkám uvedeným v odstavcích 1 až 7 se vypočte pomocí směnného kurzu zveřejněného v Úředním věstníku Evropské unie ke dni vstupu v platnost jakékoli směrnice, kterou se tyto částky stanoví.</p> <p>Pro účely převodu na národní měny členských států, které nepřijaly euro, <b>mohou být částky v eurech uvedené v odstavcích 1, 3, 4, 6 a 7 v zájmu dosažení zaokrouhlených částek v národních měnách zvýšeny nebo sníženy nejvýše o 5 %.</b></p>	Ano
<b>Čl. 3 odst. 12</b>	<p>12. When calculating the thresholds in paragraphs 1 to 7, <b>Member States may require the inclusion of income from other sources</b> for undertakings for</p>	<p>12. Při výpočtu hraničních hodnot uvedených v odstavcích 1 až 7 <b>mohou členské státy vyžadovat</b>, aby u podniků, u nichž není „čistý obrat“ relevantní, byly <b>zahrnuty výnosy z jiných zdrojů.</b></p>	Ne

	<p>which 'net turnover' is not relevant.</p> <p><b>Member States may require parent undertakings</b> to calculate their thresholds on a consolidated basis rather than on an individual basis.</p> <p><b>Member States may also require affiliated undertakings to calculate</b> their thresholds on a consolidated or aggregated basis where such undertakings have been established for the sole purpose of avoiding the reporting of certain information.</p>	<p><b>Členské státy mohou vyžadovat, aby mateřské podniky</b> počítaly své hraniční hodnoty na konsolidovaném, a nikoli individuálním základě.</p> <p><b>Členské státy rovněž mohou vyžadovat, aby podniky ve skupině počítaly</b> své hraniční hodnoty na konsolidovaném nebo agregovaném základě, pokud byly založeny výhradně za účelem vyhnout se vykazování určitých informací.</p>	Ne	
<b>Čl. 4 odst. 1</b>	<p>1. The annual financial statements shall constitute a composite whole and shall for all undertakings comprise, as a minimum, the balance sheet, the profit and loss account and the notes to the financial statements.</p> <p><b>Member States may require</b> undertakings other than small undertakings to include other statements in the annual financial statements in addition to the documents referred to in the first subparagraph.</p>	<p>1. Roční účetní závěrka tvoří jeden celek a u všech podniků zahrnuje přinejmenším rozvahu, výsledovku a přílohu v účetní závěrce.</p> <p><b>Členské státy mohou</b> od jiných než malých podniků vyžadovat, aby do roční účetní závěrky zahrnovaly kromě dokumentů uvedených v prvním pododstavci i další výkazy.</p>	Ano	ZoÚ § 18 odst. 2
<b>Čl. 4 odst. 4</b>	<p>4. Where in exceptional cases the application of a provision of this Directive is incompatible with the obligation laid down in paragraph 3, that provision shall be disapplied in order to give a true and fair view of the undertaking's assets, liabilities, financial position and profit or loss. The</p>	<p>4. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že uplatňování některého ustanovení této směrnice je neslučitelné s povinností uloženou v odstavci 3, takové ustanovení se v zájmu podání věrného a poctivého obrazu o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku nepoužije. Nepoužití takového ustanovení se uvede v příloze v účetní</p>		

	<p>disapplication of any such provision shall be disclosed in the notes to the financial statements together with an explanation of the reasons for it and of its effect on the undertaking's assets, liabilities, financial position and profit or loss.</p> <p><b>The Member States may define</b> the exceptional cases in question and lay down the relevant special rules which are to apply in those cases</p>	<p>závěrce s řádným odůvodněním a s vysvětlením vlivu na aktiva, pasiva, finanční situaci a výsledek hospodaření podniku.</p> <p><b>Členské státy mohou vymezit</b> příslušné výjimečné případy a stanovit odpovídající zvláštní pravidla, která se mají v takových případech použít.</p>	Ne
<b>Čl. 4 odst. 5</b>	<p><b>5. Member States may require undertakings other than small undertakings</b> to disclose information in their annual financial statements which is additional to that required pursuant to this Directive.</p>	<p><b>5. Členské státy mohou od jiných než malých podniků vyžadovat,</b> aby v roční účetní závěrce uváděly i další informace než jen ty, které se požadují na základě této směrnice.</p>	
<b>Čl. 4 odst. 6</b>	<p>6. By way of derogation from paragraph 5, <b>Member States may require</b> small undertakings to prepare, disclose and publish information in the financial statements which goes beyond the requirements of this Directive, provided that any such information is gathered under a single filing system and the disclosure requirement is contained in the national tax legislation for the strict purposes of tax collection. The information required in accordance with this paragraph shall be included in the relevant part of the financial statements.</p>	<p>6. Odchylně od odstavce 5 <b>mohou členské státy</b> od malých podniků <b>vyžadovat,</b> aby v účetní závěrce připravily, uvedly a zveřejnily informace nad rámec požadavků této směrnice, pokud jsou tyto informace shromažďovány v rámci systému jediného ukládacího místa informací a požadavek uvádění těchto informací je za výhradním účelem výběru daní stanoven ve vnitrostátním daňovém právu. Informace požadované podle tohoto odstavce se uvádějí v příslušné části účetní závěrky.</p>	Ne
<b>Čl. 6</b>	2. Notwithstanding point (g) of	2. Bez ohledu na odst. 1 písm. g) <b>mohou</b>	Ano?? odst. 1 písm. g) - ZoÚ § 7 odst. 6

<b>odst. 2</b>	paragraph 1, <b>Member States may</b> in specific cases <b>permit or require</b> undertakings to perform a set-off between asset and liability items, or between income and expenditure items, provided that the amounts which are set off are specified as gross amounts in the notes to the financial statements.	<b>členské státy</b> ve zvláštních případech <b>povolit nebo vyžadovat</b> , aby podniky prováděly kompenzaci mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů, jsou-li kompenzované částky uvedeny v hrubé výši v příloze v účetní závěrce.		zákaz kompenzace mezi položkami A a P a položkami N a V V 500/2002 §58
<b>Čl. 6 odst. 3</b>	3. <b>Member States may exempt</b> undertakings from the requirements of point (h) of paragraph 1.	3. <b>Členské státy mohou</b> podniky osvobodit od požadavků odst. 1 písm. h).	Ne	odst.1 písm. h) - účtování a vykazování s ohledem na podstatu dotčené transakce nebo ujednání;
<b>Čl. 6 odst. 4</b>	4. Member States <b>may</b> limit the scope of point (j) of paragraph 1 to presentation and disclosures.	4. <b>Členské státy mohou</b> omezit oblast působnosti odst. 1 písm. j) na vykazování a uvádění informací.	Ne	odst. 1 písm. j) - požadavky na zachycení, oceňování, vykazování, informace a konsolidaci nemusí být dodrženy, pokud jsou nevýznamné.
<b>Čl. 6 odst. 5</b>	5. In addition to those amounts recognised in accordance with point (c)(ii) of paragraph 1, <b>Member States may permit or require</b> the recognition of all foreseeable liabilities and potential losses arising in the course of the financial year concerned or in the course of a previous financial year, even if such liabilities or losses become apparent only between the	5. Vedle částek zachycených v souladu s odst. 1 písm. c) bodem ii) <b>mohou členské státy povolit nebo vyžadovat</b> , aby byly zachycovány všechny předvídatelné závazky a potenciální 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.	Ne	odst. 1 písm. c) bod ii) -zachycovat se musí všechny závazky 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;

	balance sheet date and the date on which the balance sheet is drawn up.		
<b>Čl. 7 odst. 1</b>	1. By way of derogation from point (i) of Article 6(1), <b>Member States may permit or require</b> , in respect of all undertakings or any classes of undertaking, the measurement of fixed assets at revalued amounts. Where national law provides for the revaluation basis of measurement, it shall define its content and limits and the rules for its application.	1. Odchylně od čl. 6 odst. 1 bodu i) <b>mohou členské státy</b> všem podnikům nebo kterýmkoli druhům podniků <b>povolit nebo od nich</b> vyžadovat oceňování dlouhodobých aktiv v přeceněných hodnotách. Stanoví-li vnitrostátní právo oceňování na základě přecenění, vymezí současně jeho obsah, limity a pravidla používání.	Ne
<b>Čl. 7 odst. 2</b>	2. Where paragraph 1 is applied, the amount of the difference between measurement on a purchase price or production cost basis and measurement on a revaluation basis shall be entered in the balance sheet in the revaluation reserve under 'Capital and reserves'. The revaluation reserve may be capitalised in whole or in part at any time.  The revaluation reserve shall be reduced where the amounts transferred to that reserve are no longer necessary for the implementation of the revaluation basis of accounting. <b>The Member States may lay down rules</b> governing the application of the revaluation reserve, provided that transfers to the profit and loss account from the revaluation reserve may be made only where	2. Použije-li se odstavec 1, rozdíl mezi oceněním na základě pořizovací ceny nebo výrobních nákladů a oceněním na základě přecenění se v rozvaze zaúčtuje do fondu z přecenění v položce „Vlastní kapitál“.  Fond z přecenění může být kdykoli zcela nebo částečně kapitalizován.  Pokud již částky zahrnuté do fondu z přecenění nejsou k účtování na základě přeceňování zapotřebí, fond z přecenění se sníží. <b>Členské státy mohou stanovit pravidla</b> pro používání fondu z přecenění za předpokladu, že převody z fondu z přecenění do výsledovky je možné uskutečnit jen tehdy, pokud byly převedené částky zachyceny ve výsledovce jako náklady nebo pokud odrážejí zvýšení hodnoty, které již bylo skutečně realizováno. Žádná část fondu z	Ne

	<p>the amounts transferred have been entered as an expense in the profit and loss account or reflect increases in value which have actually been realised. No part of the revaluation reserve may be distributed, either directly or indirectly, unless it represents a gain actually realised.</p> <p>Save as provided under the second and third subparagraphs of this paragraph, the revaluation reserve may not be reduced.</p>	<p>přecenění nesmí být přímo ani nepřímo rozdělena, pokud nepředstavuje skutečně realizované zvýšení hodnoty.</p> <p>S výjimkou situací popsaných v druhém a třetím pododstavci nelze fond z přecenění snižovat.</p>		
<b>Čl. 7 odst. 3</b>	<p>3. Value adjustments shall be calculated each year on the basis of the revalued amount. However, by way of derogation from Articles 9 and 13, <b>Member States may permit or require</b> that only the amount of the value adjustments arising as a result of the purchase price or production cost measurement basis be shown under the relevant items in the layouts set out in Annexes V and VI and that the difference arising as a result of the measurement on a revaluation basis under this Article be shown separately in the layouts.</p>	<p>3. Na základě přeceněné hodnoty se každoročně vypočítávají úpravy hodnot. Odchylně od článků 9 a 13 však <b>mohou členské státy povolit nebo vyžadovat</b>, aby se v příslušných položkách ve vzorech členění stanovených v přílohách V a VI vykazovala pouze ta částka úprav hodnot, která je výsledkem ocenění na základě pořizovací ceny nebo na základě výrobních nákladů, a aby se rozdíl vyplývající z přecenění podle tohoto článku v těchto vzorech členění vykazoval odděleně.</p>	Ne	
<b>Čl. 8 odst. 1</b>	<p>1. By way of derogation from point (i) of Article 6(1) and subject to the conditions set out in this Article: (a) <b>Member States shall permit or require</b>, in respect of all undertakings or any classes of undertaking, the measurement of</p>	<p>1. Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) a za podmínek stanovených v tomto článku <b>členské státy</b> <b>a)</b> všem podnikům či jakýmkoli druhům podniků <b>povolí nebo od nich vyžadují</b> oceňování finančních nástrojů, včetně derivátových finančních nástrojů, reálnou</p>	Ano	ZoÚ §27 odst. 1 písm. a), b), e), f) a g)

	<p>financial instruments, including derivative financial instruments, at fair value; and  <b>(b) Member States may permit or require</b>, in respect of all undertakings or any classes of undertaking, the measurement of specified categories of assets other than financial instruments at amounts determined by reference to fair value.</p> <p>Such permission or requirement may be restricted to consolidated financial statements.</p>	<p>hodnotou a</p> <p>b) <b>mohou</b> všem podnikům nebo některým druhům podniků <b>povolit nebo od nich vyžadovat</b> oceňování určitých kategorií aktiv jiných než finanční nástroje částkami stanovenými na základě reálné hodnoty.</p> <p>Toto povolení či požadavek se může omezovat na konsolidované účetní závěrky.</p>	<p>Ano</p> <p>Ne</p>		<p>ZoÚ § 27 odst. 1 písm. c), d) a e)</p>
<b>Čl. 8 odst. 5</b>	<p>5. By way of derogation from point (i) of Article 6(1), <b>Member States may</b>, in respect of any assets and liabilities which qualify as hedged items under a fair value hedge accounting system, or identified portions of such assets or liabilities, <b>permit measurement</b> at the specific amount required under that system.</p>	<p>5. Odchylně od čl. 6 odst. 1 písm. i) <b>mohou členské státy</b> u všech aktiv a pasiv, která se v rámci systému zajišťovacího účetnictví v reálných hodnotách považují za zajištěné položky, nebo u identifikovaných částí takovýchto aktiv nebo pasiv <b>povolit oceňování</b> specifickou částkou vyžadovanou podle tohoto systému.</p>	Ano	Požadováno	ZoÚ § 27 odst. 1 písm. e)
<b>Čl. 8 odst. 6</b>	<p>6. By way of derogation from paragraphs 3 and 4, <b>Member States may permit or require the recognition, measurement and disclosure of financial instruments in conformity with international accounting standards adopted in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002.</b></p>	<p>6. Odchylně od odstavců 3 a 4 <b>mohou členské státy povolit nebo vyžadovat zachycování a oceňování finančních nástrojů a uvádění informací o nich v souladu</b> s mezinárodními účetními standardy přijatými podle nařízení (ES) č. <b>1606/2002.</b></p>	Ne	Navrhuje se – bude požadováno od 1.1.2018 pro banky a jiné finanční instituce	
<b>Čl. 8 odst. 8</b>	<p>8. Notwithstanding point (c) of Article 6(1), where a financial instrument is measured at fair value, a change in value shall be</p>	<p>8. Bez ohledu na čl. 6 odst. 1 písm. c) se v případě oceňování finančního nástroje reálnou hodnotou změna hodnoty zahrnuje do výsledovky, s výjimkou</p>			

	<p>included in the profit and loss account, except in the following cases, where such a change shall be included directly in a fair value reserve:</p> <p>(a) the instrument accounted for is a hedging instrument under a system of hedge accounting that allows some or all of the change in value not to be shown in the profit and loss account; or</p> <p>(b) the change in value relates to an exchange difference arising on a monetary item that forms part of an undertaking's net investment in a foreign entity.</p> <p><b>Member States may permit or require</b> a change in the value of an available for sale financial asset, other than a derivative financial instrument, to be included directly in a fair value reserve. That fair value reserve shall be adjusted when amounts shown therein are no longer necessary for the implementation of points (a) and (b) of the first subparagraph.</p>	<p>následujících případů, kdy se tato změna zahrne přímo do fondu z přecenění reálnou hodnotou:</p> <p>a) nástroj, o kterém je účtováno, je zajišťovacím nástrojem v rámci systému zajišťovacího účetnictví, které umožňuje, aby některé nebo veškeré změny hodnoty nebyly uváděny ve výsledovce; nebo</p> <p>b) změna hodnoty se týká kursového rozdílu vyplývajícího z měnové složky tvořící část čisté investice podniku v zahraničním subjektu.</p> <p><b>Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b>, aby se změna hodnoty realizovatelného finančního aktiva, které není derivátovým finančním nástrojem, zahrnovala přímo do fondu z přecenění reálnou hodnotou. Fond z přecenění na reálnou hodnotu se upraví, pokud částky v něm uvedené již nejsou nutné k použití prvního pododstavce písm. a) a b).</p>		Ano	V 500 § 51 odst. 2 V 502 § 29
<b>Čl. 8 odst. 9</b>	<p>9. Notwithstanding point (c) of Article 6(1), <b>Member States may permit or require</b>, in respect of all undertakings or any classes of undertaking, that, where assets other than financial instruments are measured at fair value, a change in the value be included in the profit and loss account.</p>	<p>9. Bez ohledu na čl. 6 odst. 1 písm. c) <b>mohou členské státy</b> všem podnikům nebo některým druhům podniků <b>povolit nebo od nich vyžadovat</b>, aby v případě oceňování aktiv jiných než finanční nástroje reálnou hodnotou uváděly změnu hodnoty ve výsledovce.</p>		Ne	
<b>Čl. 9 odst. 2</b>	<p>2. In the balance sheet and in the profit and loss account the items</p>	<p>2. Položky stanovené v přílohách III až VI se v rozvaze a ve výsledovce uvádějí</p>			



	<p>set out in Annexes III to VI shall be shown separately in the order indicated.</p> <p><b>Member States shall permit</b> a more detailed subdivision of those items, subject to adherence to the prescribed layouts.</p>	<p>odděleně a ve stanoveném pořadí.</p>		
	<p><b>Member States shall permit the addition of subtotals and of new items</b>, provided that the contents of such new items are not covered by any of the items in the prescribed layouts.</p> <p><b>Member States may require such subdivision or subtotals or new items.</b></p>	<p><b>Členské státy povolí</b> podrobnější členění těchto položek za podmínky, že předepsaná struktura zůstane zachována.</p> <p><b>Členské státy povolí</b> vložení mezisoučtů a nových položek, není-li obsah těchto nových položek součástí žádných jiných položek v předepsaných vzorech členění.</p>	<p>Ano</p> <p>Ano</p>	<p>V 500 §4 odst. 1</p> <p>V 501 §4 odst. 1</p> <p>V 502 §4 odst. 1</p> <p>V 502 §4 odst. 1</p>
<p><b>Čl. 9 odst. 3</b></p>	<p>3. The layout, nomenclature and terminology of items in the balance sheet and profit and loss account that are preceded by arabic numerals shall be adapted where the special nature of an undertaking so requires.</p> <p><b>Member States may require</b> such adaptations for undertakings which form part of a particular economic sector.</p> <p><b>Member States may permit or require</b> balance sheet and profit and loss account items that are preceded by arabic numerals to be combined where they are immaterial in amount for the purposes of giving a true and fair view of the undertaking's assets, liabilities, financial position and</p>	<p>3. Vyžaduje-li to zvláštní povaha podniku, přizpůsobí se členění, zařazení a odborné názvosloví položek rozvahy a výsledovky, které jsou označeny arabskými číslicemi.</p> <p><b>Členské státy mohou</b> takovéto přizpůsobení vyžadovat od podniků, jež náleží k určitému konkrétnímu hospodářskému odvětví.</p> <p><b>Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b>, aby byly položky rozvahy a výsledovky označené arabskou číslicí sloučeny, pokud je pro účely podávání věrného a poctivého obrazu o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku jejich výše nevýznamná nebo pokud jejich sloučení přispěje k větší transparentnosti, za</p>	<p>Ne</p> <p>Ano</p>	<p>V500 §4 odst. 3</p> <p>V 502 §4 odst. 4</p>

	profit or loss or where such combination makes for greater clarity, provided that the items so combined are dealt with separately in the notes to the financial statements.	podmínky, že sloučené položky se uvedou odděleně v příloze v účetní závěrce.		
<b>Čl. 9 odst. 4</b>	4. By way of derogation from paragraphs 2 and 3 of this Article, <b>Member States may limit</b> the undertaking's ability to depart from the layouts set out in Annexes III to VI to the extent that this is necessary in order for the financial statements to be filed electronically.	4. Odchylně od odstavců 2 a 3 tohoto článku <b>mohou členské státy</b> v rozsahu nezbytném pro elektronické ukládání účetních závěrek <b>omezit</b> možnost podniků odchýlit se od příloh III až VI.	Ne	
<b>Čl. 9 odst. 5</b>	5. In respect of each balance sheet and profit and loss account item, the figure for the financial year to which the balance sheet and the profit and loss account relate and the figure relating to the corresponding item for the preceding financial year shall be shown. Where those figures are not comparable, <b>Member States may require</b> the figure for the preceding financial year to be adjusted. Any case of non-comparability or any adjustment of the figures shall be disclosed, with explanations, in the notes to the financial statements.	5. U každé položky rozvahy a výsledovky se uvádí číselný údaj za účetní období, k němuž se rozvaha a výsledovka vztahuje, a číselný údaj týkající se příslušné položky za předchozí účetní období. Nejsou-li tyto číselné údaje srovnatelné, <b>mohou členské státy vyžadovat</b> , aby byl údaj za předchozí účetní období upraven. Veškeré případy nesrovnatelnosti nebo veškeré úpravy číselných údajů se s odůvodněním uvedou v příloze v účetní závěrce.	Ano	V 500 § 4 odst. 5 V 501 §4 odst. 2 V 502 §4 odst. 5
<b>Čl. 9 odst. 6</b>	6. <b>Member States may permit or require</b> adaptation of the layout of the balance sheet and profit and loss account in order to include the appropriation of profit or the treatment of loss.	6. <b>Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b> přizpůsobení vzorů členění rozvahy a výsledovky tak, aby zahrnovaly rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty.	Ne	

<p><b>Čl. 9 odst. 7</b></p>	<p>7. In respect of the treatment of participating interests in annual financial statements:</p> <p>(a) <b>Member States may permit or require</b> participating interests to be accounted for using the equity method as provided for in Article 27, taking account of the essential adjustments resulting from the particular characteristics of annual financial statements as compared to consolidated financial statements;</p> <p>(b) <b>Member States may permit or require</b> that the proportion of the profit or loss attributable to the participating interest be recognised in the profit and loss account only to the extent of the amount corresponding to dividends already received or the payment of which can be claimed; and</p> <p>(c) where the profit attributable to the participating interest and recognised in the profit and loss account exceeds the amount of dividends already received or the payment of which can be claimed, the amount of the difference shall be placed in a reserve which cannot be distributed to shareholders.</p>	<p>7. Pokud jde o způsob, jakým jsou v roční účetní závěrce zachycovány účasti,</p> <p>a) <b>členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b>, aby se u účasti používala ekvivalenční metoda podle článku 27 a zohledňovaly se přitom nezbytné úpravy vyplývající ze zvláštních vlastností roční účetní závěrky v porovnání s konsolidovanou účetní závěrkou;</p> <p>b) <b>členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b>, aby se podíl na výsledku hospodaření připadající na účast vykazoval ve výsledovce jen do výše odpovídající již obdrženým dividendám nebo dividendám, jejichž platba může být požadována; a</p> <p>c) pokud zisk připadající na účast a vykázaný ve výsledovce překročí částky již obdržených dividend nebo dividend, jejichž platba může být požadována, zachytí se rozdíl do rezervního fondu, který nemůže být rozdělen akcionářům nebo společníkům.</p>	<p>Ano</p>	<p>ZoÚ § 27 odst. 6 poslední věta</p>
-----------------------------	--	---	------------	---------------------------------------

Čl. 10	For the presentation of the balance sheet, <b>Member States shall prescribe one or both</b> of the layouts set out in Annexes III and IV. If a Member State prescribes both layouts, it shall permit undertakings to choose which of the prescribed layouts to adopt.	Pro účely prezentace rozvahy <b>členské státy předepíší jeden nebo oba</b> ze vzorů členění stanovených v přílohách III a IV. <b>Předepíše-li členský stát</b> oba vzory členění, <b>povolí podnikům</b> , aby si vybraly, který z předepsaných vzorů členění přijmou.	Ne	Předepsán jeden vzor
Čl. 11	<b>Member States may permit or require</b> undertakings, or certain classes of undertaking, to present items on the basis of a distinction between current and non-current items in a different layout from that set out in Annexes III and IV, provided that the information given is at least equivalent to that otherwise to be provided in accordance with Annexes III and IV.	<b>Členské státy mohou podnikům nebo některým druhům podniků povolit nebo od nich vyžadovat</b> , aby při prezentaci položek rozlišovaly mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami v členění odlišném od vzoru členění stanoveného v přílohách III a IV, za předpokladu, že obsah poskytovaných informací je přinejmenším rovnocenný obsahu informací, jež mají být poskytnuty v souladu s přílohami III a IV.	Ne	
Čl. 12 odst. 6 písm. a)	6. Value adjustments to fixed assets shall be subject to the following: a) <b>Member States may permit or require</b> value adjustments to be made in respect of financial fixed assets, so that they are valued at the lower figure to be attributed to them at the balance sheet date;	6. Úpravy hodnot dlouhodobých aktiv podléhají těmto podmínkám:  a) <b>členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b> úpravy hodnot u dlouhodobých finančních aktiv tak, aby byla oceněna nižší z hodnot, jež jim k rozvahovému dni přísluší;	Ne	
Čl. 12 odst. 8	8. <b>Member States may permit or require</b> that interest on capital borrowed to finance the production of fixed or current assets be included within production costs, to the extent that it relates to the period of production. Any application of this	8. <b>Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b> , aby byly úroky z kapitálu vypůjčeného za účelem financování výroby dlouhodobých nebo krátkodobých aktiv zahrnuty do výrobních nákladů v rozsahu, v jakém se tyto úroky vztahují k období výroby. Každé použití tohoto ustanovení se uvede v příloze v účetní	Ano	V 50 §47 odst. 1 písm. b),  V 501 §71  V 502 §31 odst. 1

	provision shall be disclosed in the notes to the financial statements.	závěrce.			
<b>Čl. 12 odst. 9</b>	<b>9. Member States may permit</b> the purchase price or production cost of stocks of goods of the same category and all fungible items including investments to be calculated either on the basis of weighted average prices, on the basis of the 'first in, first out' (FIFO) method, the 'last in, first out' (LIFO) method, or a method reflecting generally accepted best practice.	<b>9. Členské státy mohou povolit</b> , aby se pořizovací cena nebo náklady na výrobu zásob zboží stejné kategorie i všech zastupitelných položek včetně investic vypočítávaly na základě vážených průměrných cen, podle metody „first in – first out (FIFO)“, „last in – first out (LIFO)“ nebo podle metody zohledňující obecně uznávané osvědčené postupy.	Ano	Povoleno – průměr a FIFO	ZoÚ §25 odst. 4
<b>Čl. 12 odst. 10</b>	10. Where the amount repayable on account of any debt is greater than the amount received, <b>Member States may permit or require</b> that the difference be shown as an asset. It shall be shown separately in the balance sheet or in the notes to the financial statements. The amount of that difference shall be written off by a reasonable amount each year and completely written off no later than at the time of repayment of the debt.	10. Pokud je splatná částka jakéhokoli dluhu vyšší než přijatá částka, <b>mohou členské státy povolit nebo vyžadovat</b> , aby byl rozdíl vykázán v aktivech. Rozdíl se vykazuje samostatně v rozvaze nebo v příloze v účetní závěrce. Přiměřená částka tohoto rozdílu se každý rok odepíše a rozdíl musí být zcela odepsán nejpozději v okamžiku splacení dluhu.	Ne		
<b>Čl. 12 odst. 11</b>	11. Intangible assets shall be written off over the useful economic life of the intangible asset. In exceptional cases where the useful life of goodwill and development costs cannot be reliably estimated, such assets shall be written off within a maximum period set by the	11. Nehmotná aktiva musí být odepsána za dobu své ekonomické životnosti.  Ve výjimečných případech, kdy ekonomickou životnost goodwillu a nákladů na vývoj nelze spolehlivě odhadnout, musí být tato aktiva odepsána během maximální doby stanovené členským státem. Tato maximální doba			

	<p>Member State. That maximum period shall not be shorter than five years and shall not exceed 10 years. An explanation of the period over which goodwill is written off shall be provided within the notes to the financial statements.</p> <p>Where national law authorises the inclusion of costs of development under 'Assets' and the costs of development have not been completely written off, Member States shall require that no distribution of profits take place unless the amount of the reserves available for distribution and profits brought forward is at least equal to that of the costs not written off.</p> <p>Where national law authorises the inclusion of formation expenses under 'Assets', they shall be written off within a period of maximum five years. In that case, Member States shall require that the third subparagraph apply mutatis mutandis to formation expenses.</p> <p>In exceptional cases, the <b>Member States may permit</b> derogations from the third and fourth subparagraphs. Such derogations and the reasons therefor shall be disclosed in the notes to the financial statements.</p>	<p>nesmí být kratší než pět let a delší než deset let. Doba odpisování goodwillu se vysvětlí v příloze v účetní závěrce.</p> <p>Pokud vnitrostátní právní předpisy povolují vykazování nákladů na vývoj v aktivech a tyto náklady nebyly zcela odepsány, členské státy vyžadují, aby nedošlo k žádnému rozdělení zisků, není-li výše fondů použitelných k rozdělení a zisků za minulá účetní období nejméně rovna částce neodepsaných nákladů.</p> <p>Pokud vnitrostátní právní předpisy povolují vykazování zřizovacích výdajů v aktivech, musí být tyto výdaje odepsány nejpozději do pěti let. V takovém případě členské státy vyžadují, aby se na zřizovací výdaje použil třetí pododstavec obdobně.</p> <p>Ve výjimečných případech <b>mohou členské státy povolit</b> odchylky od třetího a čtvrtého pododstavce. Tyto odchylky musí být uvedeny a zdůvodněny v příloze v účetní závěrce.</p>	<p>Ne</p>
<p><b>Čl. 12 odst. 12</b></p>	<p>12. Provisions shall cover liabilities the nature of which is clearly defined and which at the</p>	<p>12. Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému</p>	

	<p>balance sheet date are either likely to be incurred or certain to be incurred, but uncertain as to their amount or as to the date on which they will arise.</p> <p>The <b>Member States may also authorise</b> the creation of provisions intended to cover expenses the nature of which is clearly defined and which at the balance sheet date are either likely to be incurred or certain to be incurred, but uncertain as to their amount or as to the date on which they will arise.</p> <p>At the balance sheet date, a provision shall represent the best estimate of the expenses likely to be incurred or, in the case of a liability, of the amount required to meet that liability. Provisions shall not be used to adjust the values of assets.</p>	<p>dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo datum, ke kterému vzniknou.</p> <p><b>Členské státy mohou také povolit</b> vytvoření rezerv určených ke krytí nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo datum, ke kterému vzniknou.</p> <p>K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně vzniknou, nebo v případě závazku částky, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv.</p>	Ano	ZoÚ §26 odst. 3
<b>Čl. 13 odst. 1</b>	<p>1. For the presentation of the profit and loss account, Member States shall prescribe one or both of the layouts set out in Annexes V and VI. <b>If a Member State prescribes both layouts, it may permit</b> undertakings to choose which of the prescribed layouts to adopt</p>	<p>1. Pro účely prezentace výsledovky členské státy předepíší jeden nebo oba vzory členění stanovené v přílohách V a VI. <b>Předepíše-li členský stát oba vzory členění, může podnikům povolit</b>, aby si vybraly, který z předepsaných vzorů členění přijmou.</p>	Ne	
<b>Čl. 13 odst. 2</b>	<p>2. By way of derogation from Article 4(1), <b>Member States may permit or require</b> all undertakings, or any classes of undertaking, to present a statement of their performance instead of the presentation of</p>	<p>2. Odchylně od čl. 4 odst. 1 <b>mohou členské státy všem podnikům nebo některým druhům podniků povolit nebo od nich vyžadovat</b>, aby namísto prezentace položek výsledovky v souladu s přílohami V a VI předkládaly výkaz finanční výkonnosti, je-li obsah takto</p>	Ne	

	profit and loss items in accordance with Annexes V and VI, provided that the information given is at least equivalent to that otherwise required by Annexes V and VI.	poskytovaných informací přinejmenším rovnocenný obsahu informací, jež jsou jinak požadovány podle příloh V a VI.		
<b>Čl. 14 odst. 1</b>	<p>1. <b>Member States may permit</b> small undertakings to draw up abridged balance sheets showing only those items in Annexes III and IV preceded by letters and roman numerals, disclosing separately:</p> <p>(a) the information required in brackets in D (II) under 'Assets' and C under 'Capital, reserves and liabilities' of Annex III, but in the aggregate for each; or</p> <p>(b) the information required in brackets in D (II) of Annex IV.</p>	<p>1. <b>Členské státy mohou povolit</b> malým podnikům sestavovat zkrácenou rozvahu zahrnující jen položky označené v přílohách III a IV písmeny a římskými číslicemi a přitom samostatně uvádět</p> <p>a) informace požadované v příloze III v závorkách v položce D.II části „Aktiva“ a v položce C části „Vlastní kapitál a cizí zdroje“ souhrmně pro každou z uvedených položek; nebo</p> <p>b) informace požadované v příloze IV v závorkách v položce D.II.</p>	Ano	<p>ZoÚ §18 odst. 4, § 20 odst. 1</p> <p>V500 § 3a odst. 1 a 2</p>
<b>Čl. 14 odst. 2</b>	<p>2. <b>Member States may permit</b> small and medium-sized undertakings to draw up abridged profit and loss accounts within the following limits:</p> <p>(a) in Annex V, items 1 to 5 may be combined under one item called 'Gross profit or loss';</p> <p>(b) in Annex VI, items 1, 2, 3 and 6 may be combined under one item called 'Gross profit or loss'.</p>	<p>2. <b>Členské státy mohou povolit</b> malým a středním podnikům sestavovat zkrácenou výsledovku za následujících omezení:</p> <p>a) v příloze V lze položky 1 až 5 sloučit do jedné položky s názvem „Hrubý zisk nebo ztráta“;</p> <p>b) v příloze VI lze položky 1, 2, 3 a 6 sloučit do jedné položky s názvem „Hrubý zisk nebo ztráta“.</p>	Ano	<p>ZoÚ §18 odst. 4, § 20 odst. 1</p> <p>V 500 § 3a odst. 3 a 4</p>
<b>Čl. 16 ods. 2</b>	<p>2. <b>Member States may require</b> mutatis mutandis that small undertakings are to disclose information as required in points (a), (m), (p), (q) and (r) of Article 17(1). For the purposes of applying the</p>	<p>2. <b>Členské státy mohou obdobně vyžadovat</b>, aby malé podniky uváděly informace požadované v čl. 17 odst. 1 písm. a), m), p), q) a r). Pro účely prvního pododstavce se informace vyžadované v čl. 17 odst. 1 písm. p) omezí na povahu a obchodní</p>	Ano	<p>563/1991 § 18 odst. 4, § 20 odst. 1</p> <p>V 500 §3a odst. 5 a 6, §39 a § 39a</p>



	<p>first subparagraph, the information required in point (p) of Article 17(1) shall be limited to the nature and business purpose of the arrangements referred to in that point.</p> <p>For the purposes of applying the first subparagraph, the disclosure of the information required in point (r) of Article 17(1) shall be limited to transactions entered into with the parties listed in the fourth subparagraph of that point.</p>	<p>účel operací uvedených ve zmíněném písmeni.</p> <p>Pro účely prvního pododstavce se uvádění informací vyžadovaných v čl. 17 odst. 1 písm. r) omezí na transakce uzavřené se stranami vyjmenovanými ve čtvrtém pododstavci uvedeného písmene.</p>		
<p><b>Čl. 17 odst. 1 písm. d)</b></p>	<p>1. In the notes to the financial statements, medium-sized and large undertakings and public-interest entities shall, in addition to the information required under Article 16 and any other provisions of this Directive, disclose information in respect of the following matters:</p> <p>(d) the amount of the emoluments granted in respect of, the financial year to the members of administrative, managerial and supervisory bodies by reason of their responsibilities and any commitments arising or entered into in respect of retirement pensions of former members of those bodies, with an indication of the total for each category of body.</p> <p><b>Member States may waive the requirement to disclose</b> such information where its disclosure would make it possible to identify</p>	<p>1. Střední a velké podniky a subjekty veřejného zájmu uvádějí v příloze v účetní závěrce vedle údajů vyžadovaných podle článku 16 a všech ostatních ustanovení této směrnice také tyto informace:</p> <p>d) částku odměn přiznaných ve vztahu k danému účetnímu období členům správních, řídicích a dozorčích orgánů z důvodu jejich funkce a částku všech vzniklých či sjednaných penzijních závazků pro bývalé členy těchto orgánů; tyto údaje se uvádějí souhrnně pro každou kategorii orgánů.</p> <p>Jestliže by uvedení těchto údajů umožnilo zjistit finanční situaci konkrétního člena takového orgánu, <b>mohou členské státy od požadavku na uvádění těchto údajů</b></p>	<p>Ano</p>	<p>V 500 §39 b odst. 6 písm. d),</p> <p>V 501 §54</p>

	the financial position of a specific member of such a body;	<b>upustit;</b>		odst. 5 písm. b)  V 502 §22 odst. 2 písm. n)
<b>Čl. 17 odst. 1 písm. g)</b>	1. In the notes to the financial statements, medium-sized and large undertakings and public-interest entities shall, in addition to the information required under Article 16 and any other provisions of this Directive, disclose information in respect of the following matters:  (g) the name and registered office of each of the undertakings in which the undertaking, either itself or through a person acting in his own name but on the undertaking's behalf, holds a participating interest, showing the proportion of the capital held, the amount of capital and reserves, and the profit or loss for the latest financial year of the undertaking concerned for which financial statements have been adopted; the information concerning capital and reserves and the profit or loss may be omitted where the undertaking concerned does not publish its balance sheet and is not controlled by the undertaking.	1. Střední a velké podniky a subjekty veřejného zájmu uvádějí v příloze v účetní závěrce vedle údajů vyžadovaných podle článku 16 a všech ostatních ustanovení této směrnice také tyto informace:  g) název a sídlo každého podniku, ve kterém podnik samostatně nebo prostřednictvím osoby jednající vlastním jménem, avšak na jeho účet drží účast, s uvedením podílu na základním kapitálu, výše vlastního kapitálu a výsledku hospodaření za poslední účetní období daného podniku, za které byla přijata účetní závěrka; jestliže předmětný podnik nezveřejňuje rozvahu a není výše uvedeným podnikem kontrolován, lze údaje o vlastním kapitálu a o výsledku hospodaření vynechat.		
	<b>Member States may allow</b> the information required to be disclosed by the first subparagraph of this point to take the form of a statement filed in	<b>Členské státy mohou povolit,</b> aby údaje, jejichž uvádění se vyžaduje v prvním pododstavci tohoto písmene, měly podobu výkazu ukládaného v souladu s čl. 3 odst. 1 a 3 směrnice 2009/101/ES;	Ano	V 502 § 22 odst. 4

	<p>accordance with Article 3(1) and (3) of Directive 2009/101/EC; the filing of such a statement shall be disclosed in the notes to the financial statements. <b>Member States may also allow</b> that information to be omitted when its nature is such that it would be seriously prejudicial to any of the undertakings to which it relates.</p> <p><b>Member States may make such omissions</b> subject to prior administrative or judicial authorisation. Any such omission shall be disclosed in the notes to the financial statements;</p>	<p>každé uložení takového výkazu se uvede v příloze v účetní závěrce. <b>Členské státy mohou rovněž povolit</b>, aby se tyto údaje vynechaly, pokud by svou povahou vážně poškozovaly kterýkoli podnik, jehož se týkají.</p> <p><b>Členské státy mohou toto vynechání</b> podmínit předchozím schválením správními nebo soudními orgány. Vynechání těchto údajů se vždy uvede v příloze v účetní závěrce;</p>	<p>Ano</p> <p>Ne</p>	<p>V 500 §39b odst. 3</p> <p>V 501 §54 odst. 4 písm. a)</p> <p>V 502/2002 §22 odst. 2 písm. b)</p>
<p><b>Čl. 17 odst. 1 písm. r)</b></p>	<p>1. In the notes to the financial statements, medium-sized and large undertakings and public-interest entities shall, in addition to the information required under Article 16 and any other provisions of this Directive, disclose information in respect of the following matters:</p> <p>(r) transactions which have been entered into with related parties by the undertaking, including the amount of such transactions, the nature of the related party relationship and other information about the transactions necessary for an understanding of the financial position of the undertaking. Information about individual transactions may be aggregated according to their</p>	<p>1. Střední a velké podniky a subjekty veřejného zájmu uvádějí v příloze v účetní závěrce vedle údajů vyžadovaných podle článku 16 a všech ostatních ustanovení této směrnice také tyto informace:</p> <p>r) transakce, které podnik uzavřel se spřízněnými stranami, včetně objemu takových transakcí, povahy vztahu se spřízněnou stranou a dalších informací o těchto transakcích, které jsou nezbytné k pochopení finanční situace podniku. Informace o jednotlivých transakcích je možné seskupovat podle jejich povahy, nejsou-li samostatné informace</p>		

<p>nature except where separate information is necessary for an understanding of the effects of related party transactions on the financial position of the undertaking.</p>	<p>nezbytné k pochopení dopadu transakcí se spřízněnou stranou na finanční situaci podniku.</p>	<p>Ano</p>	<p>V 500 §39b odst. 6 písm. i),</p>
<p><b>Member States may permit or require</b> that only transactions with related parties that have not been concluded under normal market conditions be disclosed.</p>	<p><b>Členské státy mohou povolit nebo vyžadovat</b>, aby byly uváděny pouze ty transakce se spřízněnými stranami, které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek.</p>	<p>Ne</p>	
<p><b>Member States may permit</b> that transactions entered into between one or more members of a group be not disclosed, provided that subsidiaries which are party to the transaction are wholly owned by such a member.</p>	<p><b>Členské státy mohou povolit</b>, aby nebyly uváděny transakce uzavřené mezi jedním nebo více členy skupiny, pokud jsou dceřiné podniky, které jsou stranami této transakce, takovým členem plně vlastněny.</p>	<p>Ne</p>	
<p><b>Member States may permit that a medium-sized undertaking</b> limit the disclosure of transactions with related parties to transactions entered into with:</p>	<p><b>Členské státy mohou povolit, aby střední podnik</b> omezil uvádění transakcí se spřízněnými stranami na transakce uzavřené</p>		
<p>(i) owners holding a participating interest in the undertaking; (ii) undertakings in which the undertaking itself has a participating interest; and (iii) members of the administrative, management or supervisory bodies of the undertaking.</p>	<p>i) s vlastníky, kteří v podniku drží účast;  ii) s podniky, v nichž má sám účast; a  iii) se členy správních, řídicích nebo dozorčích orgánů podniku.</p>		
<p>Čl. 17</p>	<p>2. Member States shall not be</p>	<p>2. Členské státy nemusí použít</p>	<p>Ne</p>

<p><b>odst. 2</b></p>	<p><b>required to apply point (g)</b> of paragraph 1 to an undertaking which is a parent undertaking governed by their national laws in the following cases:  (a) where the undertaking in which that parent undertaking holds a participating interest for the purposes of point (g) of paragraph 1 is included in consolidated financial statements drawn up by that parent undertaking, or in the consolidated financial statements of a larger body of undertakings as referred to in Article 23(4);  (b) where that participating interest has been dealt with by that parent undertaking in its annual financial statements in accordance with Article 9(7), or in the consolidated financial statements drawn up by that parent undertaking in accordance with Article 27(1) to (8).</p>	<p><b>odst. 1 písm. g)</b> u podniku, který je mateřským podnikem řídícím se jejich vnitrostátním právem, v těchto případech:</p> <p>a) je-li podnik, v němž daný mateřský podnik drží účast pro účely odst. 1 písm. g), zahrnut do konsolidované účetní závěrky sestavované tímto mateřským podnikem nebo do konsolidované účetní závěrky širší skupiny podniků podle čl. 23 odst. 4;</p> <p>b) pokud daný mateřský podnik nakládal s danou účastí ve své roční účetní závěrce v souladu s čl. 9 odst. 7 nebo v konsolidované účetní závěrce, kterou sestavuje, v souladu s čl. 27 odst. 1 až 8.</p>			
<p><b>Čl. 18 odst. 2</b></p>	<p><b>2. Member States may allow</b> the information referred to in point (a) of paragraph 1 to be omitted where the disclosure of that information would be seriously prejudicial to the undertaking. <b>Member States may</b> make such omissions subject to prior administrative or judicial authorisation. Any such omission shall be disclosed in the notes to</p>	<p><b>2. Členské státy mohou povolit,</b> aby byly informace podle odst. 1 písm. a) vynechány, pokud by jejich uvedení mohlo podnik vážně poškodit.</p> <p><b>Členské státy mohou</b> toto vynechání podmínit předchozím schválením správními nebo soudními orgány. Vynechání těchto informací se vždy uvede v příloze v účetní závěrce.</p>	<p>Ano</p> <p>Ne</p>	<p>Informace o čistém obratu podle kategorií činnosti nebo zeměpisných trhů</p>	<p>V 500 § 39c odst. 1</p> <p>V 501 § 54 odst. 3 písm. f)</p>

	the financial statements.				
<b>Čl. 18 odst. 3</b>	<b>3. Member States may provide</b> that point (b) of paragraph 1 is not to apply to the annual financial statements of an undertaking where that undertaking is included within the consolidated financial statements required to be drawn up under Article 22, provided that such information is given in the notes to the consolidated financial statements.	<b>3. Členské státy mohou stanovit,</b> že se odst. 1 písm. b) nepoužije na roční účetní závěrky podniku zahrnutého do konsolidované účetní závěrky, která má být sestavena podle článku 22, jsou-li dotyčné informace uvedeny v příloze v této konsolidované účetní závěrky.	Ano	Informace ocelkových odměnách auditorům	V 500 § 39c odst. 2 V 501 § 54 odst. 5 písm. d) V 502 § 22 odst. 2 písm. r)
<b>Čl. 19 odst. 3</b>	<b>3. Member States may exempt small undertakings</b> from the obligation to prepare management reports, provided that they require the information referred to in Article 24(2) of Directive 2012/30/EU concerning the acquisition by an undertaking of its own shares to be given in the notes to the financial statements.	<b>3. Členské státy mohou malé podniky</b> osvobodit od povinnosti sestavovat zprávy vedení podniku, pokud od nich vyžadují, aby v příloze v účetní závěrce poskytly údaje požadované v čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU o nabytí vlastních akcií podnikem.	Ano?		ZoÚ § 21 odst. 1,
<b>Čl. 19 odst. 4</b>	<b>4. Member States may exempt small and medium-sized undertakings</b> from the obligation set out in the third subparagraph of paragraph 1 in so far as it relates to non-financial information.	<b>4. Členské státy mohou malé a střední podniky osvobodit</b> od povinnosti stanovené v odst. 1 třetím pododstavci, pokud jde o nefinanční informace.	Ano - částečně	Zahrnutí finančních nebo i nefinančních klíčových ukazatelů ve zprávě vedení podniku	ZoÚ § 21 odst. 1, § 21 odst. 3
<b>Čl. 19a odst. 1</b>	1. Large undertakings which are public-interest entities exceeding on their balance sheet dates the criterion of the average number of 500 employees during the financial year shall include in the management report a non-financial statement containing	1. Velké podniky, které jsou subjekty veřejného zájmu a které k rozvahovému dni překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období, zahrnou do zprávy vedení podniku přehled nefinančních informací obsahující v rozsahu potřebném k pochopení vývoje podniku, jeho výkonnosti a postavení a			

information to the extent necessary for an understanding of the undertaking's development, performance, position and impact of its activity, relating to, as a minimum, environmental, social and employee matters, respect for human rights, anti-corruption and bribery matters, including:

(a) a brief description of the undertaking's business model;

(b) a description of the policies pursued by the undertaking in relation to those matters, including due diligence processes implemented;

(c) the outcome of those policies;

(d) the principal risks related to those matters linked to the undertaking's operations including, where relevant and proportionate, its business relationships, products or services which are likely to cause adverse impacts in those areas, and how the undertaking manages those risks;

(e) non-financial key performance indicators relevant to the particular business.

Where the undertaking does not pursue policies in relation to one or more of those matters, the non-financial statement shall provide a clear and reasoned explanation for not doing so.

The non-financial statement referred to in the first

dopadů jeho činnosti informace týkající se alespoň environmentálních, sociálních a zaměstnaneckých otázek, dodržování lidských práv a boje proti korupci a úplatkářství, včetně:

a) stručného popisu obchodního modelu podniku;

b) popisu politik, jež podnik ve vztahu k těmto otázkám sleduje, včetně uplatňovaných postupů náležité péče;

c) výsledků těchto politik;

d) hlavních rizik souvisejících s těmito otázkami, jež jsou spojeny s operacemi podniku, včetně, je-li to relevantní a přiměřené, jeho obchodních vztahů, produktů nebo služeb, které by mohly mít nepříznivé dopady v těchto oblastech, a způsobu, jakým podnik tato rizika řídí;

e) nefinančních klíčových ukazatelů výkonnosti, které se vztahují k příslušné podnikatelské činnosti.

Pokud podnik nesleduje politiky ve vztahu k jedné nebo více z těchto otázek, poskytne přehled nefinančních informací jasné a odůvodněné vysvětlení, proč je nesleduje.

Přehled nefinančních informací uvedený v prvním pododstavci obsahuje případně

<p>subparagraph shall also, where appropriate, include references to, and additional explanations of, amounts reported in the annual financial statements.</p>	<p>také odkazy na částky vykazované v roční účetní závěrce a další komentář k nim.</p>	<p>Ano</p>	<p>ZoÚ §32g odst. 5</p>	
<p><b>Member States may allow information</b> relating to impending developments or matters in the course of negotiation <b>to be omitted</b> in exceptional cases where, in the duly justified opinion of the members of the administrative, management and supervisory bodies, acting within the competences assigned to them by national law and having collective responsibility for that opinion, the disclosure of such information would be seriously prejudicial to the commercial position of the undertaking, provided that such omission does not prevent a fair and balanced understanding of the undertaking's development, performance, position and impact of its activity.</p> <p>In requiring the disclosure of the information referred to in the first subparagraph, Member States shall provide that undertakings may rely on national, Union-based or international frameworks, and if they do so, undertakings shall specify which frameworks they have relied upon.</p>	<p><b>Členské státy mohou povolit, aby byly informace</b> týkající se budoucího vývoje nebo záležitostí, které se právě projednávají, <b>vynechány</b>, a to ve výjimečných případech, kdy by podle řádně odůvodněného stanoviska členů správních, řídicích a dozorčích orgánů, jednajících v mezích pravomocí, které jim svěřuje vnitrostátní právo, a majících za toto stanovisko kolektivní odpovědnost, uvedení těchto informací výrazně poškodilo obchodní postavení daného podniku, neznemožňuje-li ovšem jejich vynechání objektivní a vyvážené pochopení vývoje podniku, jeho výkonnosti a postavení a dopadu jeho činnosti.</p> <p>Při ukládání požadavku na uvádění informací podle prvního pododstavce členské státy stanoví, že podniky mohou vycházet z vnitrostátních, unijních nebo mezinárodních rámců; pokud tak podniky učiní, upřesní, ze kterých rámců vycházely.</p>	<p>Ano?</p>	<p>ZoÚ §32h, písm. a)</p>	
<p><b>Čl. 19a odst. 4</b></p>	<p>4. Where an undertaking prepares a separate report corresponding to the same financial year</p>	<p>4. Pokud podnik vypracovává za stejné účetní období samostatnou zprávu, ať již vycházející z vnitrostátních, unijních nebo</p>	<p>Ano?</p>	<p>ZoÚ §32h, písm. a)</p>



	<p>whether or not relying on national, Union-based or international frameworks and covering the information required for the non-financial statement as provided for in paragraph 1, <b>Member States may exempt</b> that undertaking <b>from the obligation</b> to prepare the non-financial statement laid down in paragraph 1, provided that such separate report:</p> <p>(a) is published together with the management report in accordance with Article 30; or</p> <p>(b) is made publicly available within a reasonable period of time, not exceeding six months after the balance sheet date, on the undertaking's website, and is referred to in the management report.</p> <p>Paragraph 2 shall apply <i>mutatis mutandis</i> to undertakings preparing a separate report as referred to in the first subparagraph of this paragraph.</p>	<p>mezinárodních rámců či nikoli, která obsahuje informace požadované pro přehled nefinančních informací stanovené v odstavci 1, <b>mohou ho členské státy osvobodit od povinnosti</b> vypracovat přehled nefinančních informací stanovený v odstavci 1, je-li tato samostatná zpráva:</p> <p>a) zveřejněna společně se zprávou vedení podniku v souladu s článkem 30; nebo</p> <p>b) zpřístupněna veřejnosti v přiměřené době, která nesmí překročit šest měsíců od rozvahového dne, na internetových stránkách podniku a je na ni ve zprávě vedení podniku uveden odkaz.</p> <p>Odstavec 2 se použije na podniky vypracovávající samostatnou zprávu podle prvního pododstavce tohoto odstavce obdobně.</p>		
<b>Čl. 19a odst. 6</b>	<p><b>6. Member States may require</b> that the information in the non-financial statement referred to in paragraph 1 or in the separate report referred to in paragraph 4 be verified by an independent assurance services provider.</p>	<p><b>6. Členské státy mohou požadovat</b>, aby byly informace obsažené v přehledu nefinančních informací podle odstavce 1 nebo v samostatné zprávě podle odstavce 4 ověřeny nezávislým poskytovatelem ověřovacích služeb.</p>	Ne	
<b>Čl. 20 odst. 2</b>	<p><b>2. Member States may permit the information</b> required by paragraph 1 of this Article to be set out in:</p> <p>(a) a separate report published</p>	<p><b>2. Členské státy mohou povolit</b>, aby se informace požadované v odstavci 1 tohoto článku uváděly v</p> <p>a) samostatné zprávě zveřejňované</p>	Ne	Výkaz o správě a řízení podniku

	<p>together with the management report in the manner set out in Article 30; or</p> <p>(b) a document publicly available on the undertaking's website, to which reference is made in the management report.</p> <p>That separate report or that document referred to in points (a) and (b), respectively, may cross-refer to the management report, where the information required by point (d) of paragraph 1 of this Article is made available in that management report.</p>	<p>společně se zprávou vedení podniku podle článku 30; nebo</p> <p>b) dokumentu veřejně přístupném na internetových stránkách podniku, na nějž zpráva vedení podniku odkazuje.</p> <p>Jsou-li informace požadované podle odst. 1 písm. d) tohoto článku uvedeny ve zprávě vedení podniku, mohou na ni samostatná zpráva podle písmene a) nebo dokument podle písmene b) odkazovat.</p>	
<b>Čl. 20 odst. 4</b>	<p><b>4. Member States may exempt</b> undertakings referred to in paragraph 1 which have only issued securities other than shares admitted to trading on a regulated market within the meaning of point (14) of Article 4(1) of Directive 2004/39/EC from the application of points (a), (b), (e), (f) and (g) of paragraph 1 of this Article, unless such undertakings have issued shares which are traded in a multilateral trading facility within the meaning of point (15) of Article 4(1) of Directive 2004/39/EC.</p>	<p><b>4. Členské státy mohou osvobodit</b> podniky uvedené v odstavci 1, které emitovaly pouze cenné papíry jiné než akcie přijaté k obchodování na regulovaném trhu ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 14 směrnice 2004/39/ES, od použití odst. 1 písm. a), b), e), f) a g) tohoto článku, pokud tyto podniky neemitovaly akcie, se kterými se obchoduje v mnohostranném systému obchodování ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 15 směrnice 2004/39/ES.</p>	Ne
<b>Čl. 22 odst. 1</b>	<p>1. A Member State shall require any undertaking governed by its national law to draw up consolidated financial statements and a consolidated management report if that undertaking (a parent undertaking):</p> <p>(a) has a majority of the</p>	<p>1. Členský stát od každého podniku, který se řídí jeho vnitrostátním právem, vyžaduje, aby sestavoval konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku, jestliže daný podnik (mateřský podnik)</p> <p>a) má většinu hlasovacích práv akcionářů</p>	

shareholders' or members' voting rights in another undertaking (a subsidiary undertaking);  
(b) has the right to appoint or remove a majority of the members of the administrative, management or supervisory body of another undertaking (a subsidiary undertaking) and is at the same time a shareholder in or member of that undertaking;  
(c) has the right to exercise a dominant influence over an undertaking (a subsidiary undertaking) of which it is a shareholder or member, pursuant to a contract entered into with that undertaking or to a provision in its memorandum or articles of association, where the law governing that subsidiary undertaking permits its being subject to such contracts or provisions.

**A Member State need not prescribe that a parent undertaking must be a shareholder in or member of its subsidiary undertaking.**

**Those Member States** the laws of which do not provide for such contracts or clauses **shall not be required to apply** this provision;  
or

(d) is a shareholder in or member of an undertaking, and:  
(i) a majority of the members of the administrative, management

nebo společníků v jiném podniku (dceřiném podniku);

b) má právo jmenovat či odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiného podniku (dceřiného podniku) a je zároveň akcionářem nebo společníkem takového podniku;

c) má právo uplatňovat rozhodující vliv na jakýkoli podnik (dceřiný podnik), jehož je akcionářem nebo společníkem na základě smlouvy, kterou s ním uzavřel, nebo podle jeho stanov, společenské nebo zakladatelské smlouvy, umožňuje-li právo, jímž se dceřiný podnik řídí, aby byl takovým smlouvám nebo ustanovením podřízen.

**Členský stát nemusí vyžadovat, aby byl mateřský podnik akcionářem nebo společníkem svého dceřiného podniku.**

**Členské státy**, jejichž právo takovou smlouvu či taková ustanovení nestanoví, **nemusí toto ustanovení uplatňovat**; nebo

d) je akcionářem či společníkem jakéhokoli jiného podniku a  
i) většina členů správních, řídicích či dozorčích orgánů tohoto podniku

Ne

	<p>or supervisory bodies of that undertaking (a subsidiary undertaking) who have held office during the financial year, during the preceding financial year and up to the time when the consolidated financial statements are drawn up, have been appointed solely as a result of the exercise of its voting rights; or (ii) controls alone, pursuant to an agreement with other shareholders in or members of that undertaking (a subsidiary undertaking), a majority of shareholders' or members' voting rights in that undertaking. <b>The Member States may introduce more detailed provisions</b> concerning the form and contents of such agreements. <b>Member States shall prescribe at least the arrangements referred to in point (ii). They may subject the application of point (i) to the requirement that the voting rights represent at least 20 % of the total.</b> However, point (i) shall not apply where a third party has the rights referred to in points (a), (b) or (c) with regard to that undertaking.</p>	<p>(dceřiného podniku), kteří byli členy těchto orgánů během stávajícího účetního období, předcházejícího účetního období a až do doby sestavení konsolidované účetní závěrky, byla jmenována výhradně s využitím jeho hlasovacích práv, nebo</p> <p>ii) na základě dohody uzavřené s ostatními akcionáři či společníky tohoto podniku (dceřiného podniku) disponuje většinou hlasovacích práv akcionářů nebo společníků v tomto podniku. <b>Členské státy mohou přijmout podrobnější předpisy</b> o formě a obsahu takových dohod.</p> <p><b>Členské státy předepíší alespoň úpravu uvedenou v bodě ii). Mohou podmínit použití bodu i) požadavkem, aby hlasovací práva představovala nejméně 20 % celkového počtu.</b></p> <p>Bod i) se však nepoužije, má-li třetí strana vůči tomuto podniku práva uvedená v písmenech a), b) nebo c).</p>	
<p><b>Čl. 22 odst. 2</b></p>	<p>2. In addition to the cases mentioned in paragraph 1, <b>Member States may require any undertaking governed by their national law</b> to draw up consolidated financial statements and a consolidated management</p>	<p>2. Vedle případů uvedených v odstavci 1 <b>mohou členské státy vyžadovat</b>, aby kterýkoli podnik, jenž se řídí jejich vnitrostátním právem, sestavoval konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku, jestliže</p>	<p>Ne</p>

	<p>report if:</p> <p>(a) that undertaking (a parent undertaking) has the power to exercise, or actually exercises, dominant influence or control over another undertaking (the subsidiary undertaking); or</p> <p>(b) that undertaking (a parent undertaking) and another undertaking (the subsidiary undertaking) are managed on a unified basis by the parent undertaking.</p>	<p>a) tento podnik (mateřský podnik) může vykonávat nebo skutečně vykonává rozhodující vliv nebo kontrolu nad jiným podnikem (dceřiným podnikem), nebo</p> <p>b) tento podnik (mateřský podnik) a jiný podnik (dceřiný podnik) jsou řízeny jednotně mateřským podnikem.</p>	
<p><b>Čl. 22 odst. 7</b></p>	<p>7. Without prejudice to this Article and Articles 21 and 23, a <b>Member State may require</b> any undertaking governed by its national law <b>to draw up consolidated financial statements and a consolidated management report if:</b></p> <p>(a) that undertaking and one or more other undertakings to which it is not related as described in paragraphs 1 or 2, are managed on a unified basis in accordance with:</p> <p>(i) a contract concluded with that undertaking, or</p> <p>(ii) the memorandum or articles of association of those other undertakings; or</p> <p>(b) the administrative, management or supervisory bodies of that undertaking and of one or more other undertakings to which it is not related, as described in paragraphs 1 or 2,</p>	<p>7. Aniž je dotčen tento článek a články 21 a 23, <b>může členský stát vyžadovat</b>, aby kterýkoli podnik, jenž se řídí jeho vnitrostátním právem, <b>sestavoval konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku,</b></p> <p>a) spadá-li tento podnik a jeden či více jiných podniků, s nimiž nemá žádné vztahy uvedené v odstavci 1 nebo 2, pod jednotné řízení na základě</p> <p>i) smlouvy uzavřené s tímto podnikem nebo</p> <p>ii) zakladatelské či společenské smlouvy nebo stanov těchto jiných podniků; nebo</p> <p>b) skládají-li se správní, řídicí či dozorčí orgány tohoto podniku a jednoho či více jiných podniků, s nimiž nemá žádné vztahy uvedené v odstavci 1 nebo 2, převážně ze stejných osob vykonávajících funkci během účetního období a až do</p>	<p>Ne</p>

	consist in the majority of the same persons in office during the financial year and until the consolidated financial statements are drawn up.	sestavení konsolidované účetní závěrky.	
<b>Čl. 22 odst. 8</b>	<b>8. Where the Member State option</b> referred to in paragraph 7 <b>is exercised</b> , the undertakings described in that paragraph and all of their subsidiary undertakings shall be consolidated, where one or more of those undertakings is established as one of the types of undertaking listed in Annex I or Annex II.	<b>8. Využije-li členský stát možnost</b> podle odstavce 7, podléhají podniky popsané v uvedeném odstavci a všechny jejich dceřiné podniky konsolidaci, má-li jeden nebo více těchto podniků jednu z forem uvedených v příloze I nebo příloze II.	
<b>Čl. 23 odst. 2</b>	<b>2. Member States may exempt medium-sized groups</b> from the obligation to draw up consolidated financial statements and a consolidated management report, except where any affiliated undertaking is a public-interest entity.	<b>2. Členské státy mohou od povinnosti sestavovat</b> konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku osvobodit <b>střední skupiny</b> s výjimkou případů, kdy je některý podnik ve skupině subjektem veřejného zájmu.	Ne
<b>Čl. 23 odst. 4 písm. c)</b>	(c) in relation to the exempted undertaking the following documents are published in the manner prescribed by the law of the Member State by which that exempted undertaking is governed, in accordance with Article 30: (i) the consolidated financial statements referred to in point (a) and the consolidated management report referred to in point (b), (ii) the audit report, and (iii) where appropriate, the appendix referred to in paragraph	c) ve vztahu k osvobozenému podniku jsou způsobem předepsaným právem členského státu, jímž se osvobozený podnik řídí, v souladu s článkem 30 zveřejněny tyto dokumenty:  i) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmeni a) a konsolidovaná zpráva vedení podniku uvedená v písmeni b);  ii) zpráva auditora a iii) případně dodatek uvedený v odstavci 6.	ZoÚ § 22aa odst. 2 písm. c)

	<p>6. That <b>Member State may require</b> that the documents referred to in points (i), (ii) and (iii) be published in its official language and that the translation be certified;</p>	<p><b>Tento členský stát může vyžadovat,</b> aby se dokumenty uvedené v bodech i), ii) a iii) zveřejňovaly v jeho úředním jazyce a správnost překladu byla ověřena;</p>	<p>Ano</p>	
<p><b>Čl. 23 odst. 5</b></p>	<p>5. In cases not covered by paragraph 3, <b>a Member State may</b>, without prejudice to paragraphs 1, 2 and 3 of this Article, <b>exempt from the obligation to draw up consolidated financial statements and a consolidated management report any parent undertaking</b> (the exempted undertaking) governed by its national law which is also a subsidiary undertaking, including a public-interest entity unless that public-interest entity falls under point (1)(a) of Article 2, the parent undertaking of which is governed by the law of a Member State, provided that all the conditions set out in paragraph 4 are fulfilled and provided further: (a) that the shareholders in or members of the exempted undertaking who own a minimum proportion of the subscribed capital of that undertaking have not requested the preparation of</p>	<p>5. Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2 a 3 tohoto článku, <b>mohou členské státy v případech neuvedených v odstavci 3 osvobodit od povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku každý mateřský podnik</b> (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik řídí právem některého členského státu, jestliže jsou splněny všechny podmínky uvedené v odstavci 4 a jestliže</p> <p>a) o sestavení konsolidované účetní závěrky nepožádali nejpozději šest měsíců před koncem účetního období akcionáři nebo společníci osvobozeného podniku, kteří vlastní podíly představující určitý minimální podíl na upsaném základním kapitálu tohoto podniku;</p> <p>b) minimální podíl uvedený v písmeni a) nepřevyšuje tyto hraniční hodnoty:</p>	<p>Ano</p>	<p>ZoÚ §22aa odst. 1 písm. c)</p>

<p>consolidated financial statements at least six months before the end of the financial year;</p> <p>(b) that the minimum proportion referred to in point (a) does not exceed the following limits:</p> <p>(i) 10 % of the subscribed capital in the case of public limited liability companies and limited partnerships with share capital; and</p> <p>(ii) 20 % of the subscribed capital in the case of undertakings of other types;</p> <p>(c) that the Member State does not make the exemption subject to:</p> <p>(i) the condition that the parent undertaking, which prepared the consolidated financial statements referred to in point (a) of paragraph 4, is governed by the national law of the Member State granting the exemption, or</p> <p>(ii) conditions relating to the preparation and auditing of those financial statements.</p>	<p>i) 10 % upsaneho zakladniho kapitalu v pripade akciovych spolecnosti nebo komanditnich spolecnosti na akcie a</p> <p>ii) 20 % upsaneho zakladniho kapitalu v pripade podniku majicich jinou formu;</p> <p>c) členský stát pro toto osvobození nestanovil</p> <p>i) podmínku, že se mateřský podnik, který sestavil konsolidovanou účetní závěrku podle čl. 4 písm. a), musí řídit vnitrostátním právem členského státu, který osvobození poskytl; nebo</p> <p>ii) podmínky související se sestavováním a ověřováním této účetní závěrky.</p>	
<p><b>Čl. 23 odst. 6</b></p>	<p><b>6. A Member State may make the exemptions</b> provided for in paragraphs 3 and 5 <b>subject to</b> the disclosure of additional information, in accordance with this Directive, in the consolidated financial statements referred to in point (a) of paragraph 4, or in an appendix thereto, if that information is required of undertakings governed by the national law of that Member State</p>	<p><b>6. Členský stát může osvobození</b> podle odstavců 3 a 5 <b>podmínit</b> tím, aby se v konsolidované účetní závěrce uvedené v odst. 4 písm. a) nebo v dodatku k ní uváděly další informace v souladu s touto směrnicí, požadují-li se tyto informace od podniků řídicích se vnitrostátním právem tohoto členského státu, které konsolidovanou účetní závěrku sestavovat musí a které jsou ve stejné</p>



	which are obliged to prepare consolidated financial statements and are in the same circumstances.	situaci.	
<b>Čl. 23 odst. 8</b>	<p>8. Without prejudice to paragraphs 1, 2, 3 and 5 of this Article, a <b>Member State which provides for exemptions</b> under paragraphs 3 and 5 of this Article <b>may also exempt from the obligation</b> to draw up consolidated financial statements and a consolidated management report any parent undertaking (the exempted undertaking) governed by its national law which is also a subsidiary undertaking, including a public-interest entity unless that public-interest entity falls under point (1)(a) of Article 2, the parent undertaking of which is not governed by the law of a Member State, if all of the following conditions are fulfilled:</p> <p>(a) the exempted undertaking and, without prejudice to paragraph 9, all of its subsidiary undertakings are consolidated in the financial statements of a larger body of undertakings;</p> <p>(b) the consolidated financial statements referred to in point (a) and, where appropriate, the consolidated management report are drawn up:</p> <p>(i) in accordance with this Directive,</p> <p>(ii) in accordance with international accounting</p>	<p>8. Aniž jsou dotčeny odstavce 1, 2, 3 a 5 tohoto článku, <b>mohou členské státy poskytující osvobození</b> podle odstavců 3 a 5 tohoto článku <b>osvobodit od povinnosti</b> sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení podniku rovněž každý mateřský podnik (dále jen „osvobozený podnik“), který se řídí jejich vnitrostátním právem a který je zároveň dceřiným podnikem, včetně subjektu veřejného zájmu jiného než uvedeného v čl. 2 bodě 1 písm. a), jestliže se jeho vlastní mateřský podnik neřídí právem některého členského státu a jestliže jsou splněny všechny tyto podmínky:</p> <p>a) osvobozený podnik a všechny jeho dceřiné podniky, aniž je dotčen odstavec 9, jsou konsolidovány v účetní závěrce širší skupiny podniků;</p> <p>b) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmeni a) a případně konsolidovaná zpráva vedení podniku byly sestaveny</p> <p>i) v souladu s touto směrnicí;</p> <p>ii) v souladu s mezinárodními účetními standardy přijatými podle nařízení (ES) č.</p>	Ne?

	<p>standards adopted pursuant to Regulation (EC) No 1606/2002, (iii) in a manner equivalent to consolidated financial statements and consolidated management reports drawn up in accordance with this Directive, or (iv) in a manner equivalent to international accounting standards as determined in accordance with Commission Regulation (EC) No 1569/2007 of 21 December 2007 establishing a mechanism for the determination of equivalence of accounting standards applied by third country issuers of securities pursuant to Directives 2003/71/EC and 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council;</p> <p>(c) the consolidated financial statements referred to in point (a) have been audited by one or more statutory auditor(s) or audit firm(s) authorised to audit financial statements under the national law governing the undertaking which drew up those statements.</p> <p>Points (c) and (d) of paragraph 4 and paragraphs 5, 6 and 7 shall apply.</p>	<p>1606/2002;</p> <p>iii) způsobem rovnocenným sestavování konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení podniku podle této směrnice; nebo</p> <p>iv) způsobem rovnocenným mezinárodním účetním standardům, jak je určeno v souladu s nařízením 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;</p> <p>c) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v písmenu a) byla ověřena jedním nebo více statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi oprávněnými k provádění auditu účetních závěrek podle vnitrostátního práva, jímž se řídí podnik, který tuto účetní závěrku sestavil.</p> <p>Použijí se odst. 4 písm. c) a d) a odstavce 5, 6 a 7.</p>
<p><b>Čl. 24 odst. 3 písm. b)</b></p>	<p>3. The book values of shares in the capital of undertakings included in a consolidation shall be set off against the proportion which they represent of the capital and</p>	<p>3. Účetní hodnoty podílů na základním kapitálu podniků zahrnutých do konsolidace jsou kompenzovány s odpovídajícím podílem na vlastním kapitálu takových podniků v souladu s následujícím:</p>

	reserves of those undertakings in accordance with the following:  (b) <b>a Member State may permit or require set-offs</b> on the basis of the values of identifiable assets and liabilities as at the date of acquisition of the shares or, in the event of acquisition in two or more stages, as at the date on which the undertaking became a subsidiary;	<b>b) členský stát může povolit nebo vyžadovat, aby se kompenzace</b> prováděla na základě hodnoty identifikovatelných aktiv a pasiv ke dni pořízení podílů, nebo pokud byly pořizovány postupně, ke dni, ke kterému se podnik stal dceřiným podnikem;	Ne?	
<b>Čl. 24 odst. 3 písm. e)</b>	3. The book values of shares in the capital of undertakings included in a consolidation shall be set off against the proportion which they represent of the capital and reserves of those undertakings in accordance with the following:  (e) where the offsetting of positive and negative goodwill is <b>authorised by a Member State</b> , the notes to the financial statements shall include an analysis of the goodwill;	3. Účetní hodnoty podílů na základním kapitálu podniků zahrnutých do konsolidace jsou kompenzovány s odpovídajícím podílem na vlastním kapitálu takových podniků v souladu s následujícím:  <b>e) pokud členský stát povolí</b> kompenzaci kladného a záporného goodwillu, obsahuje příloha v konsolidované účetní závěrce analýzu goodwillu;	Ne?	
<b>Čl. 24 odst. 8</b>	8. Consolidated financial statements shall be drawn up as at the same date as the annual financial statements of the parent undertaking. <b>A Member State may, however, permit or require</b> consolidated financial statements to be drawn	8. Konsolidované účetní závěrky se sestavují ke stejnému dni jako roční účetní závěrka mateřského podniku.  <b>Členský stát však může povolit nebo vyžadovat, aby se konsolidované účetní závěrky sestavovaly k jinému dni tak, aby</b>	Ano - částečně	ZoÚ § 23 odst. 3

<p>up as at another date in order to take account of the balance sheet dates of the largest number or the most important of the undertakings included in the consolidation, provided that:</p> <p>(a) that fact shall be disclosed in the notes to the consolidated financial statements and reasons given;</p> <p>(b) account shall be taken, or disclosure made, of important events concerning the assets and liabilities, the financial position and the profit or loss of an undertaking included in a consolidation which have occurred between that undertaking's balance sheet date and the consolidated balance sheet date; and</p> <p>(c) where an undertaking's balance sheet date precedes or follows the consolidated balance sheet date by more than three months, that undertaking shall be consolidated on the basis of interim financial statements drawn up as at the consolidated balance sheet date.</p>	<p>bylo možné vzít v úvahu rozvahové dny největšího počtu podniků nebo nejdůležitějších podniků, které jsou zahrnuty do konsolidace, za podmínky, že</p> <p>a) tato skutečnost je uvedena a zdůvodněna v příloze v konsolidované účetní závěrce;</p> <p>b) jsou zohledněny nebo uvedeny důležité události týkající se aktiv, pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření podniku zahrnutého do konsolidace, ke kterým došlo mezi rozvahovým dnem tohoto podniku a rozvahovým dnem konsolidované rozvahy; a</p> <p>c) nastává-li rozvahový den podniku o více než tři měsíce dříve nebo později než rozvahový den konsolidované rozvahy, je tento podnik konsolidován na základě mezitímní účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni konsolidované rozvahy.</p>		
<p><b>Čl. 24 odst. 11</b></p>	<p>11. An undertaking which draws up consolidated financial statements shall apply the same measurement bases as are applied in its annual financial statements. However, <b>Member States may permit or require</b> that other measurement bases in accordance with Chapter 2 be</p>	<p>11. Podnik, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, uplatňuje stejné metody oceňování jako u své roční účetní závěrky. <b>Členské státy mohou nicméně povolit nebo vyžadovat</b>, aby se v konsolidovaných účetních závěrkách při oceňování vycházelo z jiných metod v souladu s kapitolou 2. Využití této odchylky musí být uvedeno a zdůvodněno</p>	<p>Ne</p>

	used in consolidated financial statements. Where use is made of this derogation, that fact shall be disclosed in the notes to the consolidated financial statements and reasons given.	v příloze v konsolidované účetní závěrce.	
<b>Čl. 25 odst. 1</b>	1. <b>A Member State may permit or require</b> the book values of shares held in the capital of an undertaking included in the consolidation to be set off against the corresponding percentage of capital only, provided that the undertakings in the business combination are ultimately controlled by the same party both before and after the business combination, and that control is not transitory.	1. <b>Členský stát může povolit nebo vyžadovat</b> , aby účetní hodnota podílů na základním kapitálu podniku zahrnutého do konsolidace byla kompenzována pouze s odpovídajícím podílem na základním kapitálu, jestliže jsou podniky v podnikové kombinaci v konečném důsledku kontrolovány stejnou stranou před podnikovou kombinací i po ní a tato kontrola není přechodná.	Ne?
<b>Čl. 26 odst. 1</b>	1. Where an undertaking included in a consolidation manages another undertaking jointly with one or more undertakings not included in that consolidation, <b>Member States may permit or require</b> the inclusion of that other undertaking in the consolidated financial statements in proportion to the rights in its capital held by the undertaking included in the consolidation.	1. Řídí-li podnik zahrnutý do konsolidace spolu s jedním nebo více podniky nezahrnutými do konsolidace nějaký další podnik, <b>mohou členské státy povolit nebo vyžadovat</b> , aby byl tento podnik začleněn do konsolidované účetní závěrky v poměru odpovídajícím podílu na jeho základním kapitálu, který drží podnik zahrnutý do konsolidace.	Ne?
<b>Čl. 27 odst. 2</b>	2. When this Article is applied for the first time to an associated undertaking, that associated undertaking shall be shown in the consolidated balance sheet either: (a) at its book value calculated in accordance with the measurement rules laid down in	2. Při prvním použití tohoto článku na přidružený podnik se tento přidružený podnik vykazuje v konsolidované rozvaze buď  a) v účetní hodnotě vypočtené v souladu s pravidly oceňování stanovenými v kapitolách 2 a 3. Rozdíl mezi touto	

Chapters 2 and 3. The difference between that value and the amount corresponding to the proportion of capital and reserves represented by the participating interest in that associated undertaking shall be disclosed separately in the consolidated balance sheet or in the notes to the consolidated financial statements. That difference shall be calculated as at the date on which that method is used for the first time; or

(b) at an amount corresponding to the proportion of the associated undertaking's capital and reserves represented by the participating interest in that associated undertaking. The difference between that amount and the book value calculated in accordance with the measurement rules laid down in Chapters 2 and 3 shall be disclosed separately in the consolidated balance sheet or in the notes to the consolidated financial statements. That difference shall be calculated as at the date on which that method is used for the first time.

**A Member State may prescribe** the application of one or other of the options provided for in points (a) and (b). In such cases, the consolidated balance sheet or the notes to the consolidated financial statements shall indicate which of

hodnotou a částkou odpovídající podílu na vlastním kapitálu, který tato účast v přidruženém podniku představuje, se uvádí samostatně v konsolidované rozvaze nebo v příloze v konsolidované účetní závěrce. Tento rozdíl se vypočte ke dni, ke kterému je tato metoda poprvé použita; nebo

b) ve výši odpovídající podílu na vlastním kapitálu přidruženého podniku, který tato účast v přidruženém podniku představuje. Rozdíl mezi touto výší a účetní hodnotou vypočtenou v souladu s pravidly oceňování stanovenými v kapitolách 2 a 3 se uvádí samostatně v konsolidované rozvaze nebo v příloze v konsolidované účetní závěrce. Tento rozdíl se vypočte ke dni, ke kterému je tato metoda poprvé použita.

**Členský stát může vyžadovat** použití jedné z možností uvedených v písmenech a) a b). V takových případech se v konsolidované rozvaze nebo v příloze v konsolidované účetní závěrce uvede, která z možností byla použita.

Ne

Ne

	<p>those options has been used. In addition, for the purposes of points (a) and (b), a <b>Member State may permit or require</b> the calculation of the difference as at the date of acquisition of the shares or, where they were acquired in two or more stages, as at the date on which the undertaking became an associated undertaking.</p>	<p>Kromě toho <b>může členský stát</b> pro účely písmen a) a b) <b>povolit nebo vyžadovat</b>, aby se výpočet tohoto rozdílu prováděl ke dni pořízení podílů, nebo pokud byly pořizovány postupně, ke dni, ke kterému se podnik stal přidruženým podnikem.</p>		
<b>Čl. 27 odst. 3</b>	<p>3. Where an associated undertaking's assets or liabilities have been valued by methods other than those used for consolidation in accordance with Article 24(11), they may, for the purpose of calculating the difference referred to in points (a) and (b) of paragraph 2, be revalued by the methods used for consolidation. Where such revaluation has not been carried out, that fact shall be disclosed in the notes to the consolidated financial statements. <b>A Member State may require such revaluation.</b></p>	<p>3. Byla-li aktiva nebo pasiva přidruženého podniku oceněna jinou metodou než metodou stanovenou pro konsolidaci v souladu s čl. 24 odst. 11, mohou být pro účely výpočtu rozdílu uvedeného v odst. 2 písm. a) nebo b) přeceněna metodami stanovenými pro konsolidaci. Neprovedení takového přecenění se uvede v příloze v konsolidované účetní závěrce. <b>Členské státy mohou toto přecenění vyžadovat.</b></p>	Ne	
<b>Čl. 28 odst. 3</b>	<p>3. <b>Member States may allow</b> the information required by points (a) to (d) of paragraph 2 to take the form of a statement filed in accordance with Article 3(3) of Directive 2009/101/EC. The filing of such a statement shall be disclosed in the notes to the consolidated financial statements. <b>Member States may also allow</b> that information to be omitted</p>	<p>3. <b>Členské státy mohou povolit</b>, aby informace požadované v odst. 2 písm. a) až d) byly zpracovány ve formě výkazu ukládaného v souladu s čl. 3 odst. 3 směrnice 2009/101/ES. Uložení takového výkazu se uvede v příloze v konsolidované účetní závěrce.</p> <p><b>Členské státy mohou rovněž povolit</b>, aby byly tyto údaje vynechány, pokud jsou</p>	Ne	
			Ano	V 500 § 67 odst. 3

	when its nature is such that its disclosure would be seriously prejudicial to any of the undertakings to which it relates. <b>Member States may make such omissions</b> subject to prior administrative or judicial authorisation. Any such omission shall be disclosed in the notes to the consolidated financial statements.	takové povahy, že by jejich uvedení vážně poškodilo kterýkoli podnik, jehož se týkají.  <b>Členské státy mohou toto vynechání</b> podmínit předchozím schválením správními nebo soudními orgány. Vynechání těchto údajů se vždy uvede v příloze v konsolidované účetní závěrce.	Ne		V 501 §86 odst. 3
<b>Čl. 29 odst. 2 písm. a)</b>	2. The following adjustments to the information required by Articles 19 and 20 shall apply: (a) in reporting details of own shares acquired, the consolidated management report shall indicate the number and nominal value or, in the absence of a nominal value, the accounting par value of all of the parent undertaking's shares held by that parent undertaking, by subsidiary undertakings of that parent undertaking or by a person acting in his own name but on behalf of any of those undertakings. A <b>Member State may permit or require</b> the disclosure of those particulars in the notes to the consolidated financial statements;	2. Použijí se následující úpravy informací požadovaných podle článků 19 a 20:  a) při vykazování údajů o pořízených vlastních podílech konsolidovaná zpráva vedení podniku uvádí daný počet a jmenovitou hodnotu, nebo neexistuje-li jmenovitá hodnota, účetní hodnotu všech podílů mateřského podniku držných tímto mateřským podnikem, dceřinými podniky tohoto mateřského podniku nebo osobou jednajícím vlastním jménem, ale na účet kteréhokoli z těchto podniků. <b>Členský stát může povolit nebo vyžadovat</b> , aby tyto údaje byly uvedeny v příloze v konsolidované účetní závěrce;	Ne	Konsolidovaná zpráva vedení podniku	
<b>Čl. 29a odst. 1 třetí pododst. t</b>	<b>Member States may allow</b> information relating to impending developments or matters in the course of negotiation to be omitted in exceptional cases where, in the duly justified opinion of the members of the administrative, management and	<b>Členské státy mohou povolit</b> , aby byly informace týkající se budoucího vývoje nebo záležitostí, které se právě projednávají, vynechány, a to ve výjimečných případech, kdy by podle řádně odůvodněného stanoviska členů správních, řídicích a dozorčích orgánů, jednajících v mezích pravomocí, které jim	Ano	Konsolidovaný přehled nefinančních informací	ZoÚ § 32g, odst.5



	<p>supervisory bodies, acting within the competences assigned to them by national law and having collective responsibility for that opinion, the disclosure of such information would be seriously prejudicial to the commercial position of the group, provided that such omission does not prevent a fair and balanced understanding of the group's development, performance, position and impact of its activity.</p>	<p>svěřuje vnitrostátní právo, a majících za toto stanovisko kolektivní odpovědnost, uvedení těchto informací výrazně poškodilo obchodní postavení dané skupiny, neznemožňuje-li ovšem jejich vynechání objektivní a vyvážené pochopení vývoje skupiny, její výkonnosti a postavení a dopadů její činnosti.</p>		
<p><b>Čl. 29a odst. 4</b></p>	<p>4. Where a parent undertaking prepares a separate report corresponding to the same financial year, referring to the whole group, whether or not relying on national, Union-based or international frameworks and covering the information required for the consolidated non-financial statement as provided for in paragraph 1, <b>Member States may exempt</b> that parent undertaking from the obligation to prepare the consolidated non-financial statement laid down in paragraph 1, provided that such separate report:</p> <p>(a) is published together with the consolidated management report in accordance with Article 30; or</p> <p>(b) is made publicly available within a reasonable period of time, not exceeding six months after the balance sheet date, on the parent undertaking's website, and is referred to in the</p>	<p>4. Pokud mateřský podnik vypracovává za stejné účetní období samostatnou zprávu odkazující na celou skupinu, ať již vycházející z vnitrostátních, unijních nebo mezinárodních rámců či nikoli, která obsahuje informace požadované pro konsolidovaný přehled nefinančních informací stanovený v odstavci 1, <b>mohou ho členské státy osvobodit</b> od povinnosti vypracovat konsolidovaný přehled nefinančních informací stanovený v odstavci 1, je-li tato samostatná zpráva:</p> <p>a) zveřejněna společně s konsolidovanou zprávou vedení podniku v souladu s článkem 30; nebo</p> <p>b) zpřístupněna veřejnosti v přiměřené době, která nesmí překročit šest měsíců od rozvahového dne, na internetových stránkách mateřského podniku a je na ni v konsolidované zprávě vedení podniku uveden odkaz.</p>	<p>Ano</p>	<p>ZoÚ §32h</p>

	consolidated management report. Paragraph 2 shall apply <i>mutatis mutandis</i> to parent undertakings preparing a separate report as referred to in the first subparagraph of this paragraph.	Odstavec 2 se použije na podniky vypracovávající samostatnou zprávu podle prvního pododstavce tohoto odstavce obdobně.	
<b>Čl. 29a odst. 6</b>	<b>6. Member States may require</b> that the information in the consolidated non-financial statement referred to in paragraph 1 or in the separate report referred to in paragraph 4 be verified by an independent assurance services provider.	<b>6. Členské státy mohou požadovat,</b> aby byly informace obsažené v konsolidovaném přehledu nefinančních informací podle odstavce 1 nebo v samostatné zprávě podle odstavce 4 ověřeny nezávislým poskytovatelem ověřovacích služeb.	Ne
<b>Čl. 30 odst. 1</b>	1. Member States shall ensure that undertakings publish within a reasonable period of time, which shall not exceed 12 months after the balance sheet date, the duly approved annual financial statements and the management report, together with the opinion submitted by the statutory auditor or audit firm referred to in Article 34 of this Directive, as laid down by the laws of each Member State in accordance with Chapter 2 of Directive 2009/101/EC.  <b>Member States may, however, exempt undertakings from the obligation</b> to publish the management report where a copy of all or part of any such report can be easily obtained upon request at a price not exceeding its administrative cost.	1. Členské státy zajistí, aby podniky v přiměřené lhůtě, která nepřesáhne dvanáct měsíců od rozvahového dne, zveřejnily řádně schválenou roční účetní závěrku a zprávu vedení podniku spolu s výrokem statutárního auditora nebo auditorské společnosti uvedeným v článku 34 této směrnice, jak v souladu s kapitolou 2 směrnice 2009/101/ES stanoví právní předpisy jednotlivých členských států.  <b>Členské státy však mohou podniky osvobodit od povinnosti</b> zveřejňovat zprávu vedení podniku, je-li možné na požádání snadno získat kopii celé takové zprávy nebo její části za cenu, která nepřesahuje administrativní náklady na její pořízení.	Ne
<b>Čl. 30</b>	<b>2. Member States may exempt</b>	<b>2. Členské státy mohou</b> podnik uvedený	Ne

<p><b>odst. 2</b></p>	<p>an undertaking referred to in Annex II to which the coordination measures prescribed by this Directive apply by virtue of point (b) of Article 1(1) <b>from publishing</b> its financial statements in accordance with Article 3 of Directive 2009/101/EC, provided that those financial statements are available to the public at its head office, in the following cases:</p> <p>(a) all the members of the undertaking concerned that have unlimited liability are undertakings referred to in Annex I governed by the laws of Member States other than the Member State whose law governs that undertaking, and none of those undertakings publishes the financial statements of the undertaking concerned with its own financial statements;</p> <p>(b) all the members of the undertaking concerned that have unlimited liability are undertakings which are not governed by the laws of a Member State but which have a legal form comparable to those referred to in Directive 2009/101/EC.</p> <p>Copies of the financial statements shall be obtainable upon request. The price of such a copy may not exceed its administrative cost.</p>	<p>v příloze II, na který se na základě čl. 1 odst. 1 písm. b) vztahují koordinační opatření stanovená touto směrnicí, <b>osvobodit od povinnosti zveřejňovat</b> účetní závěrku v souladu s článkem 3 směrnice 2009/101/ES, pokud je tato účetní závěrka veřejnosti k dispozici v sídle podniku, a to v těchto případech:</p> <p>a) všichni společníci dotčeného podniku, jejichž ručení je neomezené, jsou podniky uvedené v příloze I, které se řídí právem jiných členských států, než je členský stát, jehož právem se řídí dotčený podnik, a žádný z těchto podniků nezveřejňuje účetní závěrku dotčeného podniku společně s vlastní účetní závěrkou;</p> <p>b) všichni společníci dotčeného podniku, jejichž ručení je neomezené, jsou podniky, které se neřídí právem žádného členského státu, avšak jejich právní forma je srovnatelná s formami uvedenými ve směrnici 2009/101/ES.</p> <p>Kopii účetní závěrky musí být možné získat na požádání. Její cena nesmí přesáhnout administrativní náklady na její pořízení.</p>		
<p><b>Čl. 31</b></p>	<p><b>1. Member States may exempt</b></p>	<p><b>1. Členské státy mohou malé podniky</b></p>	<p>Ano</p>	<p>ZoÚ § 21a odst.</p>

<b>odst. 1</b>	<b>small undertakings</b> from the obligation to publish their profit and loss accounts and management reports.	<b>osvobodit</b> od povinnosti zveřejňovat výsledovku a zprávu vedení podniku.		9
<b>Čl. 31 odst. 2</b>	<p><b>2. Member States may permit medium-sized undertakings</b> to publish:</p> <p>(a) abridged balance sheets showing only those items preceded by letters and roman numerals in Annexes III and IV and disclosing separately, either in the balance sheet or in the notes to the financial statements:</p> <p>(i) C (I) (3), C (II) (1), (2), (3) and (4), C (III) (1), (2), (3) and (4), D (II) (2), (3) and (6) and D (III) (1) and (2) under 'Assets' and C, (1), (2), (6), (7) and (9) under 'Capital, reserves and liabilities' in Annex III,</p> <p>(ii) C (I) (3), C (II) (1), (2), (3) and (4), C (III) (1), (2), (3) and (4), D (II) (2), (3) and (6), D (III) (1) and (2), F (1), (2), (6), (7) and (9) and (I) (1), (2), (6), (7) and (9) in Annex IV,</p> <p>(iii) the information required as indicated in brackets in D (II) under 'Assets' and C under 'Capital, reserves and liabilities' in Annex III, in total for all the items concerned and separately for D (II) (2) and (3) under 'Assets' and C (1), (2), (6), (7) and (9) under 'Capital, reserves and liabilities',</p> <p>(iv) the information required as indicated in brackets in D (II) in</p>	<p><b>2. Členské státy mohou středním podnikům povolit</b>, aby zveřejňovaly</p> <p>a) zkrácenou rozvahu vykazující jen ty položky, které jsou v přílohách III a IV označeny písmeny a římskými číslicemi, a uvádějící odděleně buď v rozvaze, nebo v příloze v účetní závěrce</p> <p>i) položky C.I.3, C.II.1, 2, 3 a 4, C.III.1, 2, 3 a 4, D.II.2, 3 a 6 a D.III.1 a 2 části „Aktiva“ a C.1, 2, 6, 7 a 9 části „Vlastní kapitál a cizí zdroje“ přílohy III;</p> <p>ii) položky C.I.3, C.II.1, 2, 3 a 4, C.III.1, 2, 3 a 4, D.II.2, 3 a 6, D.III.1 a 2, F.1, 2, 6, 7 a 9 a položky I.1, 2, 6, 7 a 9 přílohy IV;</p> <p>iii) požadované údaje, jak je uvedeno v závorkách v položce D.II části „Aktiva“ a v položce C části „Vlastní kapitál a cizí zdroje“ přílohy III, sečtené za všechny položky, jichž se to týká, a odděleně pro položky D.II.2 a 3 části „Aktiva“ a položky C.1, 2, 6, 7 a 9 části „Vlastní kapitál a cizí zdroje“;</p> <p>iv) požadované údaje, jak je uvedeno v</p>	Ano	ZoÚ § 21a odst. 1

	<p>Annex IV, in total for all the items concerned, and separately for D (II) (2) and (3);</p> <p>(b) abridged notes to their financial statements without the information required in points (f) and (j) of Article 17(1). This paragraph shall be without prejudice to Article 30(1), in so far as that Article relates to the profit and loss account, the management report and the opinion of the statutory auditor or audit firm.</p>	<p>závorkách v položce D.II přílohy IV, sečtené za všechny položky, jichž se to týká, a odděleně pro položky D.II.2 a 3;</p> <p>b) zkrácenou přílohu ve své účetní závěrce bez informací požadovaných v čl. 17 odst.1 písm. f) a j). Tímto odstavcem není dotčen čl. 30 odst. 1, pokud se uvedený článek týká výsledovky, zprávy vedení podniku a výroku statutárního auditora nebo auditorské společnosti.</p>	
<p><b>Čl. 36 odst. 1</b></p>	<p><b>1. Member States may exempt micro-undertakings from any or all of the following obligations:</b></p> <p>(a) the obligation to present 'Prepayments and accrued income' and 'Accruals and deferred income'. Where a Member State makes use of that option, it may permit those undertakings, only in respect of other charges as referred to in point (b)(vi) of paragraph 2 of this Article, to depart from point (d) of Article 6(1) with regard to the recognition of 'Prepayments and accrued income' and 'Accruals and deferred income', provided that this fact is disclosed in the notes to the financial statements or, in accordance with point (b) of this paragraph, at the foot of the balance sheet;</p>	<p><b>1. Členské státy mohou mikropodniky osvobodit od některé nebo od všech následujících povinností:</b></p> <p>a) povinnosti vykazovat „Náklady a příjmy příštích období“ a „Výdaje a výnosy příštích období“. Využije-li členský stát této možnosti, může povolit uvedeným podnikům, pouze ve vztahu k ostatním nákladům podle odst. 2 písm. b) bodu vi) tohoto článku, aby se odchýlily od čl. 6 odst. 1 písm. d), pokud jde o povinnost zachycovat „Náklady a příjmy příštích období“ a „Výdaje a výnosy příštích období“, je-li tato skutečnost uvedena v příloze v účetní závěrce anebo v souladu s písmenem b) tohoto odstavce v poznámce pod čarou rozvahy;</p>	<p>Ne</p>

<p>(b) the obligation to draw up notes to the financial statements in accordance with Article 16, provided that the information required by points (d) and (e) of Article 16(1) of this Directive and by Article 24(2) of Directive 2012/30/EU is disclosed at the foot of the balance sheet;</p>	<p>b) povinnosti vypracovat přílohu v účetní závěrce podle článku 16, jestliže jsou v poznámce pod čarou rozvahy uvedeny informace vyžadované podle čl. 16 odst. 1 písm. d) a e) této směrnice a čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU;</p>	<p>Ne</p>
<p>(c) the obligation to prepare a management report in accordance with Chapter 5, provided that the information required by Article 24(2) of Directive 2012/30/EU is disclosed in the notes to the financial statements or, in accordance with point (b) of this paragraph, at the foot of the balance sheet;</p>	<p>c) povinnosti vypracovat zprávu vedení podniku podle kapitoly 5, pokud jsou informace požadované podle čl. 24 odst. 2 směrnice 2012/30/EU uvedeny v příloze v účetní závěrce anebo v souladu s písmenem b) tohoto odstavce v poznámce pod čarou rozvahy;</p>	<p>Ne</p>
<p>(d) the obligation to publish annual financial statements in accordance with Chapter 7 of this Directive, provided that the balance sheet information contained therein is duly filed, in accordance with national law, with at least one competent authority designated by the Member State concerned. Whenever the competent authority is not the central register, commercial register or companies register, as referred to in Article 3(1) of Directive 2009/101/EC, the competent authority is required to provide the register with the information filed.</p>	<p>d) povinnosti zveřejňovat roční účetní závěrku podle kapitoly 7 této směrnice, pokud jsou údaje z rozvahy v ní obsažené řádně předloženy v souladu s vnitrostátním právem alespoň jednomu příslušnému orgánu, který určí dotčený členský stát. Není-li příslušným orgánem ústřední rejstřík, obchodní rejstřík nebo podnikový rejstřík, jak jsou uvedeny v čl. 3 odst. 1 směrnice 2009/101/ES, je příslušný orgán povinen poskytnout tyto údaje příslušnému rejstříku.</p>	<p>Ne</p>

<p><b>Čl. 36 odst. 2</b></p>	<p><b>2. Member States may permit micro-undertakings:</b>  (a) to draw up only an abridged balance sheet showing separately at least those items preceded by letters in Annexes III or IV, where applicable. In cases where point (a) of paragraph 1 of this Article applies, items E under 'Assets' and D under 'Liabilities' in Annex III or items E and K in Annex IV shall be excluded from the balance sheet;  (b) to draw up only an abridged profit and loss account showing separately at least the following items, where applicable:  (i) net turnover,  (ii) other income,  (iii) cost of raw materials and consumables,  (iv) staff costs,  (v) value adjustments,  (vi) other charges,  (vii) tax,  (viii) profit or loss.</p>	<p><b>2. Členské státy mohou mikropodnikům povolit</b>  a) sestavit pouze zkrácenou rozvahu, ve které jsou odděleně vykázány alespoň ty položky, které jsou v příloze III nebo IV, podle okolností, označeny písmeny. Použije-li se odst. 1 písm. a) tohoto článku, vylučují se z rozvahy položky E části „Aktiva“ a položky D části „Cizí zdroje“ přílohy III nebo položky E a K přílohy IV;  b) sestavit pouze zkrácenou výsledovku, ve které jsou odděleně vykázány alespoň tyto položky:  i) čistý obrát,  ii) ostatní výnosy,  iii) náklady na suroviny a jiné spotřebované výkony,  iv) osobní náklady,  v) úpravy hodnot,  vi) ostatní náklady,  vii) daň,  viii) výsledek hospodaření.</p>	<p>Ano?</p>	<p>V 500 § 3a</p>
<p><b>Čl. 37</b></p>	<p>Notwithstanding the provisions of Directives 2009/101/EC and 2012/30/EU, a Member State shall not be required to apply the provisions of this Directive concerning the content, auditing and publication of the annual financial statements and the management report to undertakings governed by their national laws which are subsidiary undertakings, where the following conditions are fulfilled:</p>	<p>Bez ohledu na směrnice 2009/101/ES a 2012/30/EU nemusí členské státy u podniků, které se řídí jejich vnitrostátním právem a které jsou dceřinými podniky, uplatňovat ustanovení této směrnice týkající se obsahu, auditu a zveřejňování ročních účetních závěrek a zprávy vedení podniku, jsou-li splněny tyto podmínky:</p>	<p>Ne</p>	

(1) the parent undertaking is subject to the laws of a Member State;

(2) all shareholders or members of the subsidiary undertaking have, in respect of each financial year in which the exemption is applied, declared their agreement to the exemption from such obligation;

(3) the parent undertaking has declared that it guarantees the commitments entered into by the subsidiary undertaking;

(4) the declarations referred to in points (2) and (3) of this Article are published by the subsidiary undertaking as laid down by the laws of the Member State in accordance with Chapter 2 of Directive 2009/101/EC;

(5) the subsidiary undertaking is included in the consolidated financial statements drawn up by the parent undertaking in accordance with this Directive;

(6) the exemption is disclosed in the notes to the consolidated financial statements drawn up by the parent undertaking; and

(7) the consolidated financial statements referred to in point (5) of this Article, the consolidated management report, and the audit report are published for the subsidiary undertaking as laid down by the laws of the Member State in accordance with Chapter

1) mateřský podnik se řídí právem členského státu;

2) všichni akcionáři nebo společníci dceřiného podniku v souvislosti s každým účetním obdobím, v němž je toto osvobození uplatňováno, prohlásili, že s osvobozením od této povinnosti souhlasí;

3) mateřský podnik prohlásil, že ručí za závazky dceřiného podniku;

4) prohlášení uvedená v bodech 2 a 3 tohoto článku byla dceřiným podnikem zveřejněna způsobem stanoveným právními předpisy členského státu v souladu s kapitolou 2 směrnice 2009/101/ES;

5) dceřiný podnik je zahrnut do konsolidované účetní závěrky sestavené mateřským podnikem v souladu s touto směrnicí;

6) toto osvobození je uvedeno v příloze v konsolidované účetní závěrce, kterou sestavil mateřský podnik; a

7) konsolidovaná účetní závěrka uvedená v bodě 5 tohoto článku, konsolidovaná zpráva vedení podniku a zpráva auditora jsou za dceřiný podnik zveřejněny způsobem stanoveným právními předpisy příslušného členského státu v souladu s kapitolou 2 směrnice 2009/101/ES.



	2 of Directive 2009/101/EC.		
<b>Čl. 38 odst. 1</b>	<p><b>1. Member States may require undertakings</b> referred to in point (a) of Article 1(1) which are governed by their laws and which are members having unlimited liability of any undertaking referred to in point (b) of Article 1(1) ('the undertaking concerned'), to draw up, have audited and publish, with their own financial statements, the financial statements of the undertaking concerned in accordance with this Directive; in such case the requirements of this Directive shall not apply to the undertaking concerned.</p>	<p><b>1. Členské státy mohou vyžadovat</b>, aby podniky uvedené v čl. 1 odst. 1 písm. a), které se řídí jejich právem a které jsou společníky s neomezeným ručením v podniku uvedeném v čl. 1 odst. 1 písm. b) (dále jen „dotčený podnik“), sestavovaly, nechávaly ověřovat a zveřejňovaly společně se svou vlastní účetní závěrkou také účetní závěrku dotčeného podniku v souladu s touto směrnicí; v takovém případě se požadavky této směrnice na dotčený podnik nevztahují.</p>	Ne
<b>Čl. 39</b>	<p><b>A Member State shall not be required to apply</b> the provisions of this Directive concerning the auditing and publication of the profit and loss account to undertakings governed by its national laws which are parent undertakings, provided that the following conditions are fulfilled:  (1) the parent undertaking draws up consolidated financial statements in accordance with this Directive and is included in those consolidated financial statements;  (2) the exemption is disclosed in the notes to the annual financial statements of the parent undertaking;  (3) the exemption is disclosed in the notes to the consolidated</p>	<p><b>Členský stát nemusí</b> u podniků, které se řídí jeho vnitrostátním právem a jsou mateřskými podniky, <b>uplatňovat</b> ustanovení této směrnice týkající se auditu a zveřejňování výsledovky, jsou-li splněny tyto podmínky:</p> <p>1) mateřský podnik sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s touto směrnicí a je do této konsolidované účetní závěrky zahrnut;</p> <p>2) osvobození je uvedeno v příloze v roční účetní závěrce mateřského podniku;</p> <p>3) osvobození je uvedeno v příloze v konsolidované účetní závěrce mateřského podniku a</p>	Ne

financial statements drawn up by the parent undertaking; and (4) the profit or loss of the parent undertaking, determined in accordance with this Directive, is shown in its balance sheet.

4) výsledek hospodaření mateřského podniku stanovený v souladu s touto směrnicí je vykázán v jeho rozvaze.

## SMĚRNICE RADY ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí

COUNCIL DIRECTIVE of 8 December 1986 on the annual accounts and consolidated accounts of banks and other financial institutions (86/635/EEC)

Článek	AJ text	ČJ text	Diskrece využita Ano/Ne	Poznámka	Právní předpis	Využit? Ano/Ne
Čl. 4	The Member States shall prescribe the following layout for the balance sheet. As an alternative, <b>Member States may permit or require</b> credit institutions to adopt the presentation of the balance sheet set out in Article 4a.	Členské státy stanoví toto uspořádání položek rozvahy. Namísto toho <b>mohou členské státy mohou povolit nebo nařídit</b> úvěrovým institucím, aby přijaly uspořádání rozvahy stanovené v článku 4a.	ne			
Čl. 4a	Instead of the presentation of balance sheet items in accordance with Article 4, <b>Member States may permit or require</b> credit institutions, or certain classes of credit institution, to present those items classified by their nature and in order of their relative liquidity provided that the information given is at least equivalent to that otherwise required by Article 4.	<b>Členské státy mohou povolit nebo nařídit</b> úvěrovým institucím nebo některým skupinám úvěrových institucí, aby uspořádání položek rozvahy podle článku 4 nahradily uspořádáním položek řazených podle druhu a podle pořadí své relativní likvidity, pokud je obsah takto poskytovaných informací přinejmenším rovnocenný obsahu informací požadovaných podle článku 4.	ne			
Čl. 7	<b>The Member States may permit the</b>	Členské státy mohou v příloze k účetní	ano		Vyhláška 501/2002	

	disclosure of the information referred to in Articles 5 and 6, duly broken down into the various relevant items, in the notes on the accounts.	závěrce povolit uvádění informací podle článků 5 a 6, náležitě rozepsaných do odpovídajících položek.		Sb. - § 54 odst. 1, § 59 odst. 2, § 60 odst. 1 písm. b) a § 61
<b>Čl. 10</b>	1. Funds which a credit institution administers in its own name but on behalf of third parties must be shown in the balance sheet if the credit institution acquires legal title to the assets concerned. The total amount of such assets and liabilities shall be shown separately or in the notes on the accounts, broken down according to the various Assets and Liabilities items. However, the <b>Member States may permit</b> the disclosure of such funds off the balance sheet provided there are special rules whereby such funds can be excluded from the assets available for distribution in the event of the winding-up of a credit institution (or similar proceedings).	1. Peněžní prostředky, které úvěrová instituce spravuje vlastním jménem ve prospěch třetí osoby, musí být vykázány v rozvaze, nabyvá-li úvěrová instituce k daným aktivům práva. Celková částka takových aktiv a pasiv, rozepsaná podle jednotlivých položek aktiv a pasiv, se uvádí samostatně nebo v příloze k účetní závěrce. <b>Členské státy však mohou povolit</b> vykazování těchto peněžních prostředků v podrozvaze, pokud existuje zvláštní úprava, která umožňuje jejich vyloučení z aktiv použitelných k rozdělení v případě likvidace úvěrové instituce (nebo v obdobném řízení).	ne	
<b>Čl. 23</b>	Liabilities: Item 11 — Reserves This item shall comprise all the types of reserves listed in Article 9 of Directive 78/660/EEC under Liabilities item A.IV, as defined therein. The <b>Member States may also prescribe</b> other types of reserves if necessary for credit institutions the legal structures of which are not covered by Directive 78/660/EEC. The types of reserve referred to in the first paragraph shall be shown separately, as sub-items of Liabilities item 11, in the balance sheets of the credit institutions	Pasiva, položka 11 — Rezervní fondy Tato položka zahrnuje všechny typy rezervních fondů vyjmenované v článku 9 směrnice 78/660/EHS pod položkou A. IV pasiv podle definice uvedené ve zmíněném článku. <b>Členské státy mohou také předepsat</b> jiné typy rezervních fondů, je-li to nutné pro úvěrové instituce, jejichž právní forma není ve směrnici 78/660/EHS uvedena. Typy rezervních fondů, na které se vztahuje první odstavec, se v rozvaze příslušných úvěrových institucí vykazují samostatně jako	ano	Vyhláška 501/2002 Sb. - § 26

	concerned, with the exception of the revaluation reserve which shall be shown under item 12.	podpoložky položky 11 pasiv, s výjimkou fondu z nového ocenění, který se vykazuje v položce 12.	
<b>Čl. 26</b>	For the presentation of the profit and loss account, the Member States shall prescribe one or both of the layouts provided for in Articles 27 and 28. If a Member State prescribes both layouts it may allow undertakings to choose between them. By way of derogation from Article 2(1) of Directive 78/660/EEC, <b>Member States may permit or require</b> all credit institutions, or any classes of credit institution, to present a statement of their performance instead of the presentation of profit and loss items in accordance with Articles 27 or 28, provided that the information given is at least equivalent to that otherwise required by those Articles.	Členské státy stanoví pro účely předkládání výsledovky jeden nebo oba způsoby uspořádání položek výsledovky uvedené v člancích 27 a 28. Stanoví-li členský stát oba způsoby, může podnikům dovolit, aby si jeden z nich vybraly. Odchylně od čl. 2 odst. 1 směrnice 78/660/EHS <b>mohou členské státy povolit nebo nařídít</b> všem úvěrovým institucím nebo kterékoli skupině úvěrových institucí, aby namísto uspořádání položek výsledovky v souladu s články 27 nebo 28 předkládaly výkaz výkonnosti, pokud je obsah takto poskytovaných informací přinejmenším rovnocenný obsahu informací požadovaných podle uvedených článků.	ne
<b>Čl. 33</b>	Article 27, items 11 and 12 (vertical layout) Article 28, items A 7 and B 5 (horizontal layout) Value adjustments in respect of loans and advances and provisions for contingent liabilities and for commitments Value re-adjustments in respect of loans and advances and provisions for contingent liabilities and for commitments.....3. The <b>Member States may permit</b> the charges and income covered by these items to be set off against each other, so that only a net item (income or charge) is shown.	Článek 27, položky 11 a 12 (vertikální formát) Článek 28, položky A.7 a B.5 (horizontální formát) Tvorba rezerv a opravných položek k úvěrům a zárukám Rozpuštění rezerv a opravných položek k úvěrům a zárukám 3. Členské státy <b>mohou povolit vzájemnou kompenzaci nákladů a výnosů</b> uváděných v těchto položkách tak, aby byl vykázán pouze čistý výsledek (výnos nebo náklad).	ne

<p><b>Čl. 33</b></p>	<p>4. Value adjustments in respect of loans and advances to credit institutions, to customers, to undertakings with which a credit institution is linked by virtue of participating interests and to affiliated undertakings shall be shown separately in the notes on the accounts where they are material. This provision <b>need not be applied if a Member State permits setting-off</b> pursuant to paragraph 3.</p>	<p>4. Tvorba rezerv a opravných položek související s půjčkami a úvěry poskytovanými úvěrovým institucím, klientům a podnikům, ve kterých má úvěrová instituce rozhodující nebo podstatný vliv, se vykazují samostatně v příloze k účetní závěrce, pokud jsou významné. Toto pravidlo <b>nemusí být použito, pokud členský stát povolí</b> kompenzaci ve smyslu odstavce 3.</p>	<p>ne</p>
<p><b>Čl. 34</b></p>	<p>Article 27, items 13 and 14 (vertical layout) Article 28, items A 8 and B 5 (horizontal layout) Value adjustments in respect of transferable securities held as financial fixed assets, participating interests and shares in affiliated undertakings Value re-adjustments in respect of transferable securities held as financial fixed assets, participating interests and shares in affiliated undertakings.....2. <b>The Member States may permit</b> the charges and income covered by these items to be set off against each other, so that only a net item (income or charge) is shown.</p>	<p>Článek 27, položky 13 a 14 (vertikální formát) Článek 28, položky A.8 a B.5 (horizontální formát) Tvorba opravných položek k převoditelným cenným papírům drženým jako dlouhodobá finanční aktiva a k účastem s rozhodujícím a podstatným vlivem Rozpuštění opravných položek k převoditelným cenným papírům drženým jako dlouhodobá finanční aktiva a k účastem s rozhodujícím a podstatným vlivem... 2. <b>Členské státy mohou povolit</b> vzájemné započtení nákladů a výnosů uváděných v těchto položkách, tak aby byl vykázán pouze čistý výsledek (výnos nebo náklad).</p>	<p>ne</p>
<p><b>Čl. 34</b></p>	<p>3. Value adjustments in respect of these transferable securities, participating interests and shares in affiliated undertakings shall be shown separately in the notes on the</p>	<p>3. Tvorba a rozpouštění opravných položek související s těmito převoditelnými cennými papíry a účastmi s rozhodujícím a podstatným vlivem se vykazují samostatně v příloze k účetní závěrce,</p>	<p>ne</p>

	accounts where they are material. This provision <b>need not be applied if a Member State</b> permits setting off pursuant to paragraph 2.	pokud jsou významné. <b>Toto pravidlo nemusí být použito, pokud členský stát povolí</b> započtení ve smyslu odstavce 2.	
<b>Čl. 35</b>	<p>3. (a) Debt securities including fixed-income securities held as financial fixed assets shall be shown in the balance sheet at purchase price. <b>The Member States may, however, require or permit</b> such debt securities to be shown in the balance sheet at the amount repayable at maturity.</p> <p>(b) Where the purchase price of such debt securities exceeds the amount repayable at maturity the amount of the difference must be charged to the profit and loss account. <b>The Member States may, however, require or permit</b> the amount of the difference to be written off in instalments so that it is completely written off by the time when the debt securities are repaid. The difference must be shown separately in the balance sheet or in the notes on the accounts. (c) Where the purchase price of such debt securities is less than the amount repayable at maturity, <b>the Member States may require or permit</b> the amount of the difference to be released to income in instalments over the period remaining until repayment. The difference must be shown separately in the balance sheet or in the notes on the accounts.</p>	<p>3. a) Dluhové cenné papíry a jiné cenné papíry s pevným výnosem držené jako dlouhodobá finanční aktiva se v rozvaze vykazují v pořizovacích cenách. <b>Členské státy však mohou požadovat nebo povolit</b>, aby tyto cenné papíry byly v rozvaze vykazovány v hodnotě splatné v okamžiku splatnosti.</p> <p>b) Překročí-li pořizovací cena těchto cenných papírů částku splatnou v okamžiku splatnosti, musí být hodnota tohoto rozdílu započtena ve výsledovce. <b>Členské státy však mohou požadovat nebo povolit</b>, aby částka rozdílu byla odepisována po částech tak, aby byla úplně odepsána v době splacení cenného papíru. Rozdíl musí být vykázán samostatně v rozvaze nebo v příloze k účetní závěrce.</p> <p>c) Je-li pořizovací cena těchto cenných papírů nižší než částka splatná v okamžiku splatnosti, <b>mohou členské státy požadovat nebo povolit</b>, aby byla částka rozdílu rozpouštěna do výnosů postupně během období zbývajících do splatnosti. Rozdíl musí být vykázán samostatně v rozvaze nebo v příloze k účetní závěrce.</p>	ne
<b>Čl. 36</b>	<b>2. The Member States may,</b>	<b>2. Členské státy však mohou</b>	ne

	<p>however, require or permit those transferable securities to be shown in the balance sheet at the higher market value at the balance sheet date. The difference between the purchase price and the higher market value shall be disclosed in the notes on the accounts.</p>	<p><b>požadovat nebo povolit</b>, aby tyto převoditelné cenné papíry byly v rozvaze uváděny k rozvahovému dni ve vyšší tržní ceně. Rozdíl mezi pořizovací cenou a vyšší tržní cenou se uvede v příloze k účetní závěrce.</p>	
<b>Čl. 37</b>	<p>2. Pending subsequent coordination, however, <b>the Member States may permit:</b>  (a) loans and advances to credit institutions and customers (Assets items 3 and 4) and debt securities, shares and other variable-yield securities included in Assets items 5 and 6 which are neither held as financial fixed assets as defined in Article 35 (2) nor included in a trading portfolio to be shown at a value lower than that which would result from the application of Article 39 (1) of Directive 78/660/EEC, where that is required by the prudence dictated with banking. Nevertheless, the difference between the two values must not be more than 4 % of the total amount of the assets mentioned above after application of the aforementioned Article 39;  (b) that the lower value resulting from the application of subparagraph (a) be maintained until the credit institution decides to adjust it;  (c) where a Member State exercises the option provided for in subparagraph (a), neither Article 36 (1) of this</p>	<p>2. Až do další koordinace <b>mohou členské státy povolit</b>, aby se  a) pohledávky za úvěrovými institucemi a klienty (položky 3 a 4 aktiv) a dluhové cenné papíry, akcie a jiné cenné papíry s proměnlivým výnosem zahrnuté do položek 5 a 6 aktiv, které nejsou drženy ani jako dlouhodobá finanční aktiva ve smyslu čl. 35 odst. 2, ani nejsou zahrnuty v obchodním portfoliu, vykazovaly v hodnotě nižší než té, která by vyplynula z použití čl. 39 odst. 1 směrnice 78/660/EHS, jeli to žádoucí z hlediska obezřetnosti s ohledem na zvláštní rizika spojená s bankovníctvím. Rozdíl mezi těmito dvěma hodnotami však nesmí činit více než 4 % z celkové hodnoty zmíněných aktiv oceněných na základě článku 39;  b) nižší hodnota vyplývající z uplatnění písmene a) udržovala na stejné výši až do doby, kdy úvěrová instituce rozhodne o její úpravě;  c) pokud členský stát využije možnost uvedenou v písmenu a), neuplatňovaly ani čl. 36 odst. 1 této směrnice, ani čl. 40 odst. 2 směrnice 78/660/EHS.</p>	ne

	Directive nor Article 40 (2) of Directive 78/660/EEC shall apply.				
<b>Čl. 38</b>	Pending subsequent coordination, those Member States which exercise the option provided for in Article 37 must permit and those Member States which do not exercise that option <b>may permit</b> the introduction of a Liabilities item 6A entitled 'Fund for general banking risks'. That item shall include those amounts which a credit institution decides to put aside to cover such risks where that is required by the particular risks associated with banking.	1. Členské státy, které využívají možnost stanovenou článkem 37, musí povolit, a členské státy, které tuto možnost nevyužívají, <b>mohou povolit</b> zavedení položky 6a pasiv nazvané „fond všeobecných bankovních rizik“ až do další koordinace. Tato položka zahrnuje částky, o kterých úvěrová instituce rozhodne, že budou vyčleněny na pokrytí takových rizik, pokud je to žádoucí z hlediska obezřetnosti s ohledem na zvláštní rizika spojená s bankovníctvím.	ne		
<b>Čl. 39</b>	1. Assets and liabilities denominated in foreign currency shall be translated at the spot rate of exchange ruling on the balance sheet date. The Member States may, however, require or permit assets held as financial fixed assets and tangible and intangible assets, not covered or not specifically covered in either the spot or forward markets, to be translated at the rates ruling on the dates of their acquisition. 2. Uncompleted forward and spot exchange transactions shall be translated at the spot rates of exchange ruling on the balance sheet date. The Member States may, however, require forward transactions to be translated at the forward rate ruling on the balance sheet date. 3. Without prejudice to Article 29 (3), the differences between the book values of the assets, liabilities and	1. Aktiva a pasiva v cizí měně se přepočítávají běžným devizovým kursem platným k rozvahovému dni. Členské státy však <b>mohou požadovat nebo povolit</b> , aby aktiva držená jako dlouhodobá finanční aktiva a hmotný nebo nehmotný majetek, která nejsou pokryta či konkrétně zajištěna ani v promptních, ani v termínovaných obchodech, byla přepočtena kursem platným ke dni pořízení. 2. Nedokončené termínované a promptní devizové transakce se přepočtou běžným devizovým kurzem platným k rozvahovému dni. Členské státy však mohou požadovat, aby byly termínované transakce přepočteny termínovaným devizovým kurzem platným k rozvahovému dni. 3. Aniž je dotčen čl. 29 bod 3), vykazují se rozdíly mezi účetní hodnotou aktiv, pasiv a termínovaných transakcí a částkami stanovenými na základě přepočtu provedeného v souladu s	částečně ano	ano (odst. 1 a 2) ostatní odst. NT	563/1991 Sb. - §24, Vyhláška č. 501/2002 Sb. - §79



forward transactions and the amounts produced by translation in accordance with paragraphs 1 and 2 shall be shown in the profit and loss account. The Member States may, however, require or permit differences produced by translation in accordance with paragraphs 1 and 2 to be included, in whole or in part, in reserves not available for distribution, where they arise on assets held as financial fixed assets, on tangible and intangible assets and on any transactions undertaken to cover those assets.

4. The Member States may provide that positive translation differences arising out of forward transactions, assets or liabilities not covered or not specifically covered by other forward transactions, or by assets or liabilities shall not be shown in the profit and loss account.

5. If a method specified in Article 59 of Directive 78/660/EEC is used, the Member States may provide that any translation differences shall be transferred, in whole or in part, directly to reserves. Positive and negative translation differences transferred to reserves shall be shown separately in the balance sheet or in the notes on the accounts.

6. The Member States may require or permit translation differences arising on consolidation out of the retranslation of an affiliated

odstavci 1 a 2 ve výsledovce. členské státy však mohou požadovat nebo povolit, aby rozdíly způsobené přepočtem podle odstavce 1 a 2 byly v plné výši nebo částečně zahrnuty do rezervních fondů, které nejsou určeny k rozdělování, pokud souvisí s aktivy drženy jako dlouhodobá finanční aktiva nebo hmotný a nehmotný majetek nebo s jinými transakcemi prováděnými za účelem zajištění těchto aktiv. 4. členské státy mohou stanovit, že kladné přepočtové rozdíly vyplývající z termínovaných transakcí, aktiv nebo pasiv, které nejsou pokryty nebo konkrétně zajištěny jinými termínovanými transakcemi nebo aktivy či pasivy, nemohou být vykazovány ve výsledovce.

5. Je-li používána metoda uvedená v článku 59 směrnice 78/660/EHS, mohou členské státy stanovit, že jakékoliv rozdíly z přepočtů budou v plné výši nebo částečně převedeny přímo do rezervních fondů. Kladné a záporné rozdíly z přepočtů převedené do rezervních fondů se uvádějí samostatně v rozvaze nebo v příloze k účetní závěrce.

6. členské státy mohou požadovat nebo povolit, aby přepočtové rozdíly vznikající při konsolidaci z opakovaného přepočtu vlastního kapitálu a rezervních fondů přidružených podniků nebo z opakovaného přepočtu podílu na vlastním kapitálu a rezervních fondech na počátku účetního období

	<p>undertaking's capital and reserves or the share of a participating interest's capital and reserves at the beginning of the accounting period to be included, in whole or in part, in consolidated reserves, together with the translation differences arising on the translation of any transactions undertaken to cover that capital and those reserves.</p> <p>7. The Member States may require or permit the income and expenditure of affiliated undertakings and participating interests to be translated on consolidation at the average rates of exchange ruling during the accounting period.</p>	<p>byly v plné výši nebo částečně zahrnutý do konsolidovaných rezervních fondů spolu s přepočtovými rozdíly vznikajícími při přepočtu všech transakcí, prováděných za účelem zajištění tohoto vlastního kapitálu a rezervních fondů.</p> <p>7. Členské státy mohou požadovat nebo povolit, aby byly příjmy a výdaje přidružených podniků a účasti přepočteny při konsolidaci průměrem devizových kursů platných v průběhu účetního období.</p>	
<b>Čl. 40</b>	<p>3.....(c)<b>The Member States may require</b> the information referred to in subparagraphs (a) and (b) to be given in the balance sheet.</p>	<p>3...c) <b>Členské státy mohou požadovat</b>, aby byly informace uvedené v písmenech a) a b) uváděny v rozvaze.</p>	ne
<b>Čl. 40</b>	<p>4. Where credit institutions have to provide the information referred to in Article 43 (1) (7) of Directive 78/660/EEC in Off-balance sheet items, such information <b>need not be repeated</b> in the notes on the accounts.</p>	<p>4. Jsou-li úvěrové instituce povinny uvádět informace zmiňované v čl. 43 odst. 1 bodě 7 směrnice 78/660/EHS v podrozvahových položkách, <b>nemusí být takové informace opakovány</b> v příloze k účetní závěrce.</p>	ne
<b>Čl. 43</b>	<p><b>The Member States may make</b> application of Article 7 of Directive 83/349/EEC subject to the following additional conditions:</p> <p>— the parent undertaking must have declared that it guarantees the commitments entered into by the</p>	<p><b>Členské státy mohou</b> použít článek 7 směrnice 83/349/EHS s výhradou splnění těchto dodatečných podmínek:</p> <p>— mateřský podnik se musí prohlásit za ručitele závazků přijatých podnikem osvobozeným od povinnosti konsolidace; existence takového</p>	ne

	<p>exempted undertaking; the existence of that declaration shall be disclosed in the accounts of the exempted undertaking;</p> <p>— the parent undertaking must be a credit institution within the meaning of Article 2 (1) (a) of this Directive.</p>	<p>prohlášení se zveřejňuje v účetní závěrce podniku osvobozeného od povinnosti konsolidace;</p> <p>— mateřský podnik musí být úvěrovou institucí ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice.</p>	
Čl. 44	<p>1. The duly approved annual accounts of credit institutions, together with the annual reports and the reports by the persons responsible for auditing the accounts shall be published as laid down by national law in accordance with Article 3 of Directive 68/151/EEC (1). <b>National law may, however, permit the annual report not to be published</b> as stipulated above. In that case, it shall be made available to the public at the company's registered office in the Member State concerned. It must be possible to obtain a copy of all or part of any such report on request. The price of such a copy must not exceed its administrative cost.</p>	<p>1. Řádně schválené roční účetní závěrky úvěrových institucí se spolu s výročními zprávami a zprávami osob odpovědných za audit účetních závěrek zveřejňují způsobem stanoveným vnitrostátními právními předpisy v souladu s článkem 3 směrnice 68/151/EHS (1). <b>Vnitrostátní právní předpisy však mohou povolit</b>, že výroční zpráva nemusí být zveřejňována výše stanoveným způsobem. V tom případě je veřejnosti zpřístupněna v sídle společnosti v daném členském státě. Kopii celé nebo části každé takové zprávy musí být možné získat na požádání. Cena kopie nesmí přesáhnout administrativní náklady na její pořízení.</p>	ne
Čl. 44	<p>4. The annual accounts and consolidated accounts of a credit institution must be published in every Member State in which that credit institution has branches within the meaning of the third indent of Article 1 of Directive 77/780/EEC. <b>Such Member States may require</b> that those documents be published in their official languages.</p>	<p>4. Roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky úvěrové instituce musí být zveřejněny v každém členském státě, ve kterém má tato úvěrová instituce pobočky ve smyslu čl. 1 třetí odrážky směrnice 77/780/EHS. Dotyčné <b>členské státy mohou požadovat</b>, aby tyto dokumenty byly zveřejněny v jejich úředním jazyce.</p>	ne

## SMĚRNICE RADY ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven

COUNCIL DIRECTIVE of 19 December 1991 on the annual accounts and consolidated accounts of insurance undertakings

Článek	AJ text	ČJ text	Diskrece využita Ano/Ne	Poznámka	Právní předpis	Využít? Ano/Ne
Čl. 2 odst. 2	<p>2. Funds of a group pension fund within the meaning of Article 1 (2) (c) and (d) of Directive 79/267/EEC which an insurance undertaking administers in its own name but on behalf of third parties must be shown in the balance sheet if the undertaking acquires legal title to the assets concerned. The total amount of such assets and liabilities shall be shown separately or in the notes on the accounts, broken down according to the various assets and liabilities items. However, the <b>Member States may permit</b> the disclosure of such funds as offbalance-sheet items provided there are special rules whereby such funds can be excluded from the assets available for distribution in the event of the winding up of an insurance undertaking (or similar proceedings).</p> <p>Assets acquired in the name of and on behalf of third parties must</p>	<p>2. Skupinové důchodové fondy ve smyslu čl. 1 odst. 2 písm. c) a d) směrnice 79/267/EHS, které pojišťovna spravuje vlastním jménem na účet třetích osob, musí být vykázány v rozvaze, nabývají-li pojišťovna právní titul k souvisejícím aktivům. Celková hodnota těchto aktiv a pasiv se vykazuje samostatně nebo v příloze k účetní závěrce v členění na jednotlivé položky aktiv a pasiv. <b>Členské státy mohou nicméně povolit</b> uvedení těchto fondů v rámci podrozvahových položek, existuje-li zvláštní režim umožňující vyjmout tyto fondy z disponibilního majetku v případě likvidace pojišťovny (nebo obdobného postupu).</p> <p>Aktiva pořízená jménem a na účet třetích osob nesmějí být v rozvaze vykazována.</p>	Ne	277/2009, příloha č. 1, část A, bod 1., písm. b)		

	not be shown in the balance sheet.			
<b>Čl. 3</b>	<p>Those provisions of this Directive which relate to life assurance shall apply <i>mutatis mutandis</i> to insurance undertakings which underwrite only health insurance and which do so exclusively or principally according to the technical principles of life assurance.</p> <p><b>Member States may apply</b> the first paragraph to health insurance underwritten by joint undertakings according to the technical principles of life assurance where such activity is significant.</p>	<p>Ustanovení této směrnice, která se týkají životního pojištění, se obdobně použijí i na pojišťovny, které se zabývají pouze nemocenským pojištěním a postupují výlučně nebo převážně podle technických principů životního pojištění.</p> <p><b>Členské státy mohou uplatňovat</b> první pododstavec u nemocenského pojištění poskytovaného podniky smíšeného zaměření ve smyslu technických principů životního pojištění, je-li tato činnost významného rozsahu.</p>	Ano?	277/2009, §2 odst.1
<b>Čl. 18 odst. 2</b>	<p>2. <b>Member States may, however, permit</b> the deduction of acquisition costs from unearned premiums in non-life-insurance business and their deduction by an actuarial method from mathematical reserves in lifeassurance business. Where this method is used, the amounts deducted from the provisions must be indicated in the notes on the accounts.</p>	<p>2. <b>Členské státy však mohou povolit</b> odečtení pořizovacích nákladů od nezískaného pojistného v oblasti neživotního pojištění a v případě životního pojištění jejich odečtení metodou pojistné matematiky od matematických rezerv. Pokud se použije tato metoda, musí být částky, o něž jsou rezervy sníženy, uvedeny v příloze k účetní závěrce.</p>	Ano ?	V 502 §30
<b>Čl. 20</b>	<p>Liabilities: item A (IV) Reserves</p> <p>This item shall comprise all the types of reserves listed in Article 9 of Directive 78/660/EEC under liabilities item A (IV), as defined therein. <b>The Member States may also require</b> other types of</p>	<p>Pasiva: položka A. IV Rezervní fondy</p> <p>Tato položka zahrnuje všechny typy rezervních fondů vyjmenované v článku 9 směrnice 78/660/EHS pod položkou A. IV pasiv podle definice uvedené ve zmíněném článku. <b>Členské státy mohou také předepsat</b> jiné typy rezervních</p>	Ano	V 502 §14 odst. 6

	<p>reserves if necessary for insurance undertakings the legal structures of which are not covered by Directive 78/660/EEC.</p> <p>Reserves shall be shown separately, as sub-items of liabilities item A (IV), in the balance sheets of the insurance undertakings concerned, except for the revaluation reserve, which shall be shown as a liability under A (III).</p>	<p>fondů, je-li to nutné pro pojišťovny, jejichž právní forma není ve směrnici 78/660/EHS uvedena.</p> <p>Rezervní fondy se v rozvaze příslušných pojišťoven vykazují samostatně jako podpoložky položky A. IV pasiv, s výjimkou fondu z nového ocenění, který se vykazuje v položce A. III pasiv.</p>	
<b>Čl. 22</b>	<p>Where a Member States permits an undertaking's balance sheet to include funds the allocation of which either to policyholders or to shareholders has not been determined by the close of the financial year, those amounts shall be shown as liabilities under an item Ba (Fund for future appropriations).</p> <p>Variations in this item shall derive from an item II (12a) (Transfers to or from the fund for future appropriations) in the profit and loss account.</p>	<p>V případě, že členský stát povolí, aby byly v rozvaze pojišťovny zahrnuty fondy, jejichž přidělení pojistníkům nebo akcionářům nebylo do konce účetního období stanoveno, vykazují se tyto fondy v pasivech rozvahy v položce B.a) „Fond na budoucí přiděly“.</p> <p>Pohyby na této položce jsou souvztažné k položce II.12.a) výsledovky („Příděl do fondu na budoucí přiděly nebo čerpání z fondu na budoucí přiděly“).</p>	Ne
<b>Čl. 24 odst. 3</b>	<p><b>3. Member States may require or permit</b> the reinsurance amounts to be shown as assets. Where this option is exercised, those amounts shall be shown as assets under an item Da (Reinsurers' share of technical provisions), subdivided as follows:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Provision for unearned premiums</li> <li>2. Life assurance provision</li> </ol>	<p><b>3. Členské státy mohou nařídit nebo povolit</b>, aby se hodnota zajištění uváděla v aktivech. Pokud je této možnosti využito, vykazují se tyto částky jako aktiva v položce D.a) („Podíl zajistitelů na technických rezervách“) rozdělené takto:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Rezerva na nezasloužené pojistné</li> </ol>	Ne

	<p>3. Claims outstanding</p> <p>4. Provisions for bonuses and rebates (unless shown under 2)</p> <p>5. Other technical provisions</p> <p>6. Technical provisions for life-assurance policies where the investment risk is borne by the policyholders. Notwithstanding Article 5, these items shall not be combined.</p>	<p>2. Rezerva na životní pojištění</p> <p>3. Rezerva na pojistná plnění nevyřízených pojistných událostí</p> <p>4. Rezerva na bonusy a slevy (pokud není vykazována v položce 2)</p> <p>5. Jiné technické rezervy</p> <p>6. Technické rezervy u životního pojištění, kde jsou nositeli investičního rizika pojistníci</p> <p>Bez ohledu na článek 5 nemohou být tyto položky slučovány</p>	
<b>Čl. 25 první pododst.</b>	<p>Liabilities: item C (1)</p> <p>Provision for unearned premiums</p> <p>The provision for unearned premiums shall comprise the amount representing that part of gross premiums written which is to be allocated to the following financial year or to subsequent financial years. In the case of life assurance <b>Member States may, require or permit</b> the provision for unearned premiums to be included in item C (2).</p>	<p>Pasiva: položka C.1</p> <p>Rezerva na nezasloužené pojistné</p> <p>Rezerva na nezasloužené pojistné zahrnuje částku představující podíl hrubé výše pojistného, které má být přiřazeno k následujícímu účetnímu období či k pozdějším účetním obdobím. V případě životního pojištění <b>mohou členské státy do další harmonizace vyžadovat nebo povolit</b>, aby tato rezerva byla vykazována v položce C.2.</p>	Ne
<b>Čl. 33 odst. 4</b>	<p><b>4. Member States may require or permit</b> undertakings the activities of which consist wholly of reinsurance to use the technical account for non-life-insurance business for all their business. This shall also apply to undertakings underwriting direct non-life-insurance and also reinsurance.</p>	<p><b>4. Členské státy mohou požadovat nebo povolit</b> pojišťovněm, jejichž činností jsou pouze zajišťovací operace, aby používaly pro veškeré své aktivity technického účtu k neživotnímu pojištění. To se vztahuje rovněž na pojišťovny, které se zabývají pojišťováním v oblasti přímého neživotního pojištění a také zajišťováním.</p>	Ne
<b>Čl. 37</b>	<p>Pending further coordination, <b>Member States may</b>, in the case</p>	<p>Až do další koordinace <b>mohou členské státy</b> v případě životního pojištění</p>	Ne

	of life assurance, <b>require or permit</b> the change in unearned premiums to be included in the change in the life assurance provision.	<b>vyžadovat nebo povolit</b> , aby změna v nezaslouženém pojistném byla zahrnuta do změn stavu rezervy na životní pojištění.		
<b>Čl. 40 druhý pododst. t</b>	<b>Member States may require</b> policy renewal commissions to be entered in item I (7) (c) or II (8) (c).	<b>Členské státy mohou požadovat</b> , aby se provize za obnovení smlouvy uváděly v položce I.7.c) nebo II.8.c).	Ano	V 502 § 19 odst. 8
<b>Čl. 42 odst. 4</b>	<b>4. Member States may require or permit</b> the disclosure of investment income and charges according to the origin or attribution of the investments, if necessary by providing for further items in the nonlife- insurance technical account, by analogy with the corresponding items in the life-assurance technical account.	<b>4. Členské státy mohou vyžadovat nebo povolit</b> vykazování investičních výnosů a nákladů podle původu či přiřazení investic, pokud je to nezbytné na základě stanovení dalších položek technického účtu k neživotnímu pojištění, obdobně i v případě odpovídajících položek technického účtu k životnímu pojištění.	Ne	
<b>Čl. 43 odst. 3</b>	<b>3. Member States may lay down</b> the procedures for and the amounts of transfers of allocated return from one part of the profit and loss account to another. The reasons for such transfers and the bases on which they are made shall be disclosed in the notes on the accounts in either event; where appropriate, a reference to the text of the relevant regulation shall suffice.	<b>3. Členské státy mohou stanovit</b> postupy pro převody výnosů z umístění a jejich hodnoty z jedné části výsledovky do jiné. Důvody těchto převodů a východiska, na základě kterých se uskutečnily, musí být v každém případě uvedeny v příloze k účetní závěrce; případně může dostačovat odkaz na příslušné předpisy.	Ne	
<b>Čl. 44 odst. 1</b>	Life-assurance technical account: items II (3) and (10) Unrealized gains and losses on investments	Technický účet k životnímu pojištění: položky II.3 a 10 Nerealizované zisky a ztráty z investic		
	1. In life-assurance business <b>Member States may permit</b> the	1. U životního pojištění <b>mohou členské státy povolit</b> , aby se v položkách II.3 a	Ne	



	<p>disclosure in full or in part in items II (3) and (10) in the profit and loss account of variations in the difference between:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— the valuation of investments at their current value or by means of one of the methods referred to in Article 33 (1) of Directive 78/660/EEC, and</li> <li>— their valuation at purchase price.</li> </ul> <p>In any event, <b>Member States shall require</b> that the amounts referred to in the first paragraph be disclosed in the aforementioned items where they relate to investments shown as assets under D.</p>	<p>10 výsledovky zachycovala část změn nebo všechny změny stavu rozdílů mezi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— oceněním finančních investic podle současné hodnoty nebo podle jedné z metod uvedených v čl. 33 odst. 1 směrnice 78/660/EHS a</li> <li>— jejich oceněním podle pořizovací ceny.</li> </ul> <p><b>Členské státy budou</b> v každém případě <b>vyžadovat</b>, aby částky uvedené v prvním pododstavci byly zachyceny v uvedených položkách, vztahují-li se k investicím uvedeným v položce D aktiv</p>	
<b>Čl. 44 odst. 2</b>	<p>2. <b>Member States</b> which require or permit the valuation of the investments shown as assets under C at their current <b>value may, in respect of non-life-insurance, permit</b> the disclosure in full or in part in an item III (3a) and in an item III (5a) in the profit and loss account of the variation in the difference between the valuation of those investments at their current value and their valuation at purchase price.</p>	<p>2. <b>Členské státy</b>, které vyžadují nebo povolují oceňování investic vykazovaných jako aktiva v položce C aktiv, v jejich současné hodnotě, <b>mohou u neživotního pojištění umožnit</b>, aby se v položce III.3a a v položce III.5a výsledovky zachycovala část změn nebo všechny změny stavu rozdílů mezi oceněním investic v současné hodnotě a jejich oceněním v pořizovací ceně.</p>	Ne
<b>Čl. 46 odst. 1</b>	<p>1. <b>Member States may require or permit</b> the valuation of investments shown as assets under C on the basis of their current value calculated in accordance with Articles 48 and 49.</p>	<p>1. <b>Členské státy mohou vyžadovat nebo povolit</b>, aby investice uvedené v položce C aktiv byly oceňovány na základě jejich současné hodnoty vypočítané v souladu s články 48 a 49.</p>	Ne
<b>Čl. 46</b>	<p>5. The same valuation method</p>	<p>5. Stejná metoda oceňování se použije u</p>	Ne

<b>odst. 5</b>	shall be applied to all investments included in any item denoted by an arabic numeral or shown as assets under C (I). <b>Member States may permit</b> derogations from this requirement.	všech investic zahrnutých v některé z položek označených arabskou číslicí nebo v položce C.I aktiv. <b>Členské státy mohou povolit</b> odchylky od tohoto požadavku.			
<b>Čl. 46a odst. 5</b>	5. The same valuation method shall be applied to all investments included in any item denoted by an arabic numeral or shown as assets under C(I). <b>Member States may permit</b> derogations from this requirement.	5. Pro všechny investice uvedené v kterékoli položce označené arabskou číslicí nebo uvedené jako aktiva v položce C I se musí použít stejná oceňovací metoda. <b>Členské státy mohou povolit</b> odchylky od tohoto požadavku.	Ano	V případě dluhových cenných papírů může být pořizovací cena nebo reálná hodnota	ZoÚ § 27 odst. 1
<b>Čl. 51</b>	Article 35 of Directive 78/660/EEC shall apply to insurance undertakings subject to the following provisions:  (a) it shall apply to assets shown under B and C and to fixed assets shown under F (I) as defined in Article 6 of this Directive;  (b) paragraph 1 (c) (aa) shall apply to assets shown under C (II), (III) and (IV) and F (III) as defined in Article 6 of this Directive.  <b>Member States may require</b> that value adjustments be made in respect of transferable securities shown as investments, so that they are shown at the lower value to be attributed to them at the balance-sheet date.	Článek 35 směrnice 78/660/EHS se použije na pojišťovny takto:  a) vztahuje se na aktiva uvedená v položkách B a C a na dlouhodobý hmotný majetek uvedená v položce F. I podle článku 6 této směrnice;  b) odst. 1 písm. c) bod aa) se vztahuje na aktiva uvedená v položkách C. II, III, IV a F. III podle článku 6 této směrnice.  <b>Členské státy mohou vyžadovat</b> , aby se vytvořily opravné položky u převoditelných cenných papírů vykazovaných jako investice tak, aby byly vykazovány v nižší hodnotě, která jim byla přiřazena k rozvahovému dni.			
<b>Čl. 55 odst. 1 písm.</b>	1. (a) If they have not been valued at market value, debt securities and other fixed-income securities	1. a) Pokud dluhové cenné papíry a ostatní cenné papíry s pevným výnosem uváděné v položkách C. II a III aktiv		Ne	

a)	shown as assets under C (II) and (III) shall be shown in the balance sheet at purchase price. <b>Member States may</b> , however, <b>require or permit</b> such debt securities to be shown in the balance sheet at the amount repayable at maturity.	nebyly oceněny v tržní hodnotě, uvedou se v rozvaze v pořizovací ceně. <b>Členské státy však mohou vyžadovat nebo povolit</b> , aby se tyto dluhové cenné papíry uváděly v rozvaze v částce splatné ke dni splatnosti.	
Čl. 55 odst. 1 písm. b)	(b) Where the purchase price of the securities referred to in point (a) exceeds the amount repayable at maturity, the amount of the difference shall be charged to the profit and loss account. <b>Member States may</b> , however, <b>require or permit</b> the amount of the difference to be written off in instalments so that it is completely written off when the securities are repaid. That difference must be shown separately in the balance sheet or in the notes on the accounts.	b) Pokud pořizovací cena cenných papírů uvedených v písmenu a) přesáhne částku splatnou ke dni splatnosti, vykazuje se hodnota rozdílu ve výsledovce. <b>Členské státy však mohou vyžadovat nebo povolit</b> , aby se rozdíl postupně odpisoval tak, aby byl v okamžiku splacení těchto cenných papírů zcela odepsán. Tento rozdíl musí být samostatně uveden v rozvaze nebo v příloze k účetní závěrce.	Ne
Čl. 55 odst. 1 písm. c)	(c) Where the purchase price of the securities referred to in point (a) is less than the amount repayable at maturity, <b>Member States may require or permit</b> the amount of the difference to be released to income in instalments over the period remaining until repayment. That difference must be shown separately in the balance sheet or in the notes on the accounts.	c) Pokud je pořizovací cena cenných papírů uvedených v písmenu a) nižší než částka splatná při splatnosti, <b>mohou členské státy vyžadovat nebo povolit</b> , aby se rozdíl postupně rozpouštěl do výnosů v průběhu celého období, které zbývá do okamžiku splatnosti. Tento rozdíl musí být samostatně uveden v rozvaze nebo v příloze k účetní závěrce.	Ne
Čl. 55 odst. 2	2. Where debt securities or other fixed-income securities that are not valued at market value are sold before maturity and the proceeds are used to purchase	2. Jestliže jsou dluhové cenné papíry nebo ostatní cenné papíry s pevným výnosem, které nejsou oceněny v tržní hodnotě, prodány před splatností a příjmy z tohoto prodeje se použijí na nákup	Ne

	other debt securities or fixed-income securities, <b>Member States may permit</b> the difference between the proceeds of sale and their book value to be spread uniformly over the period remaining until the maturity of the original investment.	dalších dluhových cenných papírů nebo cenných papírů s pevným výnosem, <b>mohou členské státy vyžadovat nebo povolit</b> , aby se rozdíl mezi příjmy z tohoto prodeje a jejich účetní hodnotou rovnoměrně rozložil na celé účetní období, které zbývá do doby splatnosti celé investice		
<b>Čl. 57 odst. 1</b>	Provision for unearned premiums  1. The provision for unearned premiums shall in principle be computed separately for each insurance contract. <b>Member States may</b> , however, <b>permit</b> the use of statistical methods, and in particular proportional and flat-rate methods, where they may be expected to give approximately the same results as individual calculations.	Rezerva na nezasloužené pojistné  1. Rezerva na nezasloužené pojistné se v zásadě vypočítává pro každou pojistnou smlouvu zvlášť. <b>Členské státy však mohou povolit</b> použití statistických metod, zvláště metod poměrných nebo paušálních, pokud lze očekávat, že se dojde přibližně ke stejným výsledkům jako při individuálních výpočtech.	Ano	Příloha č. 4 bod A.
<b>Čl. 59 odst. 1</b>	Life assurance provision  1. The life assurance provision shall in principle be computed separately for each life assurance contract. <b>Member States may</b> , however, <b>permit</b> the use of statistical or mathematical methods where they may be expected to give approximately the same results as individual calculations. A summary of the principal assumptions made shall be given in the notes on the accounts.	Rezerva na životní pojištění  1. Rezerva na životní pojištění se v zásadě vypočítává samostatně pro každou smlouvu životního pojištění. <b>Členské státy však mohou povolit</b> , aby se použilo statistických či matematických metod, pokud lze očekávat, že se dojde k přibližně stejným výsledkům jako při individuálních výpočtech. Přehled základních zvolených předpokladů se uvede v příloze k účetní závěrce.	Ano	Příloha č. 4 bod C.
<b>Čl. 60 odst. 1 písm.</b>	Provisions for claims outstanding  1. Non-life insurance	Rezervy na pojistná plnění nevyřízených pojistných událostí  1. N e ž i v o t n í p o j i š t ě n í	Ne	

a)	(a) A provision shall in principle be computed separately for each case on the basis of the costs still expected to arise. Statistical methods may be used if they result in an adequate provision having regard to the nature of the risks; <b>Member States may</b> , however, make the application of such methods subject to prior approval.	a) Rezerva se v zásadě vypočítává pro každou pojistnou událost samostatně na základě předpokládané hodnoty budoucích nákladů. Statistických metod lze použít, je-li výsledkem jejich použití přiměřená rezerva s ohledem na druh rizika; <b>členské státy však mohou rozhodnout</b> , že použití těchto metod podléhá předchozímu schválení.	
Čl. 60 odst. 1 písm. e)	(e) By way of derogation from subparagraph (d), <b>Member States may require or permit</b> the disclosure of recoverable amounts as assets.	e) Odchylně od písmene d) <b>mohou členské státy vyžadovat nebo povolit</b> , aby se zpětně získatelné částky vykazovaly v aktivech.	Ne
Čl. 60 odst. 1 písm. g) – druhý pododst	<b>Member States may permit</b> explicit discounting or deductions to take account of investment income. No such discounting or deductions shall be permissible unless: (i) the expected average date for the settlement of claims is at least four years after the accounting date; (ii) the discounting or deduction is effected on a recognized prudential basis; the competent authority must be given advance notification of any change in method; (iii) when calculating the total cost of settling claims, an undertaking takes account of all factors that could cause increases in that cost; (iv) an undertaking has adequate	<b>Členské státy mohou povolit</b> , aby se provedlo explicitní diskontování nebo odpočty za účelem zohlednění výnosů z investic. Takové diskontování nebo odpočty mohou být provedeny pouze za těchto podmínek: i) očekávaný termín pro vypořádání nároků z pojistných událostí je nejméně čtyři roky po dni uskutečnění účetního případu; ii) diskontování či odpočet se provádí na všeobecně uznávaném obezřetném základě, přičemž o každé změně metody je nutno předem informovat příslušný orgán; iii) při výpočtu celkových nákladů na vypořádání nároků z pojistných událostí bere pojišťovna v úvahu veškeré faktory, které by mohly způsobit zvýšení těchto nákladů; iv) pojišťovna má k dispozici odpovídající	Ne Navrhuje se využít diskrece od 1.1.2018

	<p>data at its disposal to construct a reliable model of the rate of claims settlements;</p> <p>(v) the rate of interest used for the calculation of present values does not exceed a prudent estimate of the investment income from assets invested as a provision for claims during the period necessary for the payment of such claims. Moreover, it must not exceed either of the following:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— the investment income from such assets over the preceding five years,</li> <li>— the investment income from such assets during the year preceding the balance-sheet date.</li> </ul>	<p>údaje k tomu, aby mohla vytvořit spolehlivý model četnosti vypořádání nároků z pojistných událostí;</p> <p>v) úroková míra použitá pro výpočet současné hodnoty není vyšší než opatrný odhad investičního výnosu z aktiv investovaných v rámci rezervy na pojištění během období nutného k výplatě nároků z pojistných událostí. Kromě toho nesmí přesáhnout ani jeden z těchto ukazatelů:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— investiční výnos z takových aktiv za předcházejících pět let,</li> <li>— investiční výnos z takových aktiv za rok předcházející rozvahovému dni.</li> </ul>	
<b>Čl. 60 odst. 2 písm. b)</b>	<p>2. Life insurance</p> <p>(b) <b>Member States may require</b> the disclosure in liabilities item C (2) of the amounts referred to in (a).</p>	<p>2. <b>Životní pojištění</b></p> <p>b) <b>Členské státy mohou vyžadovat</b>, aby se hodnota rezerv podle písmene a) vykazovala v položce C.2 pasiv.</p>	Ne
<b>Čl. 61</b>	<p>1. Pending further coordination, <b>Member States may require or permit</b> the application of the following methods where, because of the nature of the class or type of insurance in question, information about premiums receivable, claims payable or both for the underwriting years is insufficient when the annual accounts are drawn up for accurate estimates to be made.</p> <p><b>Method 1</b> The excess of the premiums</p>	<p>1. Až do další <b>koordinace mohou členské státy vyžadovat nebo povolit</b> použití následujících metod, pokud je v důsledku povahy kategorií nebo typů předmětných pojištění informace o pohledávkách z pojistného nebo nárocích z pojistných událostí za dané pojistné období v době sestavování ročních účetních závěrek nedostatečná pro provedení přesného odhadu.</p> <p><b>První metoda</b> Přebytek sjednaného pojistného oproti</p>	Ne

written over the claims and expenses paid in respect of contracts commencing in the underwriting year shall form a technical provision which is included in the technical provision for claims outstanding shown in the balance sheet in liabilities item C (3). The provision may also be computed on the basis of a given percentage of the premiums written where such a method is appropriate for the type of risk insured. Should the need arise, the amount of this technical provision shall be increased to make it sufficient to meet present and future obligations. The technical provision constituted by this method shall be replaced by a provision for claims outstanding estimated in the usual manner as soon as sufficient information has been gathered and not later than the end of the third year following the underwriting year.

#### **Method 2**

The figures shown in the technical account or in certain items within it shall relate to a year which wholly or partly precedes the financial year. It must not do so by more than 12 months. The amounts of the technical provisions shown in the annual accounts shall if necessary be increased to make them sufficient to meet present and future

nárokům z pojistných událostí a nákladům uhrazeným z titulu smluv s počátkem v průběhu pojistného období tvoří technickou rezervu, která je začleněna do technické rezervy na pojistná plnění nevyřízených pojistných událostí uvedené v rozvaze v položce C.3 pasiv. Tato rezerva se může rovněž vypočítat na základě stanoveného procentního podílu ze sjednaného pojistného, pokud je uplatnění takovéto metody vhodné vzhledem k typu pojištěného rizika. Nastane-li taková potřeba, zvýší se tato technická rezerva, aby byla dostatečně vysoká a umožňovala dostát současným i budoucím závazkům. V okamžiku, kdy jsou shromážděny dostatečné informace, se technická rezerva vytvořená touto metodou nahradí rezervou na pojistná plnění nevyřízených pojistných událostí odhadnutou obvyklým způsobem, nejpozději však ve lhůtě tří let následujících po pojistném období.

#### **Druhá metoda**

Čísla uvedená v rámci celého technického účtu nebo v některých jeho položkách se vztahují k roku, který předchází v plném rozsahu nebo alespoň částečně účetnímu období. Datum vzniku uvedených informací však nesmí předcházet účetnímu období o více než dvanáct měsíců. V případě potřeby se technické rezervy uváděné v účetních závěrkách zvýší tak, aby byly dostatečně vysoké a pokrývaly současné i budoucí závazky.

	obligations.			
<b>Čl. 66 odst. 3</b>	<b>3. A Member State may also apply</b> Article 12 of Directive 83/349/EEC to two or more insurance undertakings which are not connected as described in Article 1 (1) or (2) of the same Directive but are managed on a unified basis other than pursuant to a contract or provisions of their memoranda or articles of association. Unified management may also consist of important and durable reinsurance links;	<b>3. Členský stát může také použít</b> článek 12 směrnice 83/349/EHS v případě dvou nebo více pojišťoven, které nejsou propojené ve smyslu čl. 1 odst. 1 nebo 2 zmíněné směrnice, ale jsou řízeny na jednotném základě jiném než ve smyslu smlouvy nebo stanov či společenské smlouvy. Jednotné řízení může rovněž obsahovat významné a trvalé zajišťovací vazby.	Ne	
<b>Čl. 66 odst. 4</b>	<b>4. Member States may permit</b> derogations from Article 26 (1) (c) of Directive 83/349/EEC where a transaction has been concluded according to normal market conditions and has established policyholder rights. Any such derogation shall be disclosed and where they have a material effect on the assets, liabilities, financial position and profit or loss of all the undertakings included in the consolidation that fact shall be disclosed in the notes on the consolidated accounts;	<b>4. Členské státy mohou připustit</b> odchylky od čl. 26 odst. 1 písm. c) směrnice 83/349/EHS, pokud byla operace uzavřena za obvyklých tržních podmínek a pokud založila práva pojistníků. Tyto odchylky se zveřejňují, a pokud mají podstatný vliv na aktiva, pasiva, finanční situaci a zisk nebo ztrátu podniků zahrnutých v konsolidaci, musí být tato skutečnost uvedena v příloze ke konsolidované účetní závěrce.	Ano	V 502 §39 odst.10
<b>Čl. 67</b>	In consolidated accounts alone <b>Member States may require or permit</b> all investment income and charges to be disclosed in the non-technical account, even when such income and charges are connected with life assurance business.	<b>Členské státy mohou vyžadovat nebo povolit</b> , aby v konsolidovaných výkazech byly veškeré výnosy a náklady spojené s investicemi zahrnuty na netechnickém účtu, i když jsou tyto výnosy a náklady spojeny s operacemi v rámci životního pojištění.	Ne	



	Furthermore, <b>Member States may</b> in such cases <b>require or permit</b> the allocation of part of the investment return to the life-assurance technical account.	Kromě toho <b>mohou členské státy</b> v těchto případech <b>vyžadovat nebo povolovat</b> přiřazení části investičních výnosů na technickém účtu životního pojištění.	
<b>Čl. 68 odst. 1</b>	1. The duly approved annual accounts of insurance undertakings, together with the annual reports and the reports by the persons responsible for auditing the accounts, shall be published as laid down by the laws of each Member State in accordance with Article 3 of Directive 68/151/EEC (1).  <b>The laws of a Member State may</b> , however, <b>provide</b> that annual reports need not be published as provided in the first subparagraph. In that event, they shall be made available to the public at the undertakings' head offices in the Member State concerned. It must be possible to obtain a copy of all or part of any such report upon request. The price of such a copy shall not exceed its administrative cost.	1. Řádně schválené roční účetní závěrky pojišťoven se spolu s výročními zprávami a zprávami osob odpovědných za audit účetních závěrek zveřejňují způsobem stanoveným právními předpisy každého členského státu v souladu s článkem 3 směrnice 68/151/EHS (1).  <b>Právní předpisy členského státu však mohou povolit</b> , aby výroční zpráva nemusela být zveřejňována způsobem uvedeným v prvním pododstavci. V tom případě je veřejnosti zpřístupněna v sídle pojišťovny v daném členském státě. Kopii celé nebo části každé takové zprávy musí být možné získat na požádání. Cena kopie nesmí přesáhnout administrativní náklady na její pořízení.	ZoÚ § 21a odst.1 – požadavky ostatních právních předpisů nejsou dotčeny

## Příloha č. 4

## Typologie NNO

Právní forma	statusový zákon	Počty subjektů k 31. 12. 2016 (zdroj neziskovky.cz)	Rozsah účetnictví		Rozsah závěrky		Výroční zpráva		Audit limity		
			JÚ (limity dle § 1f ZoÚ)	zjednod. (§ 9/3/b ZoÚ) tj. malá+mikro bez auditu vyjmenovaná	plný	zkrácený - malá+mikro bez auditu	plný	čím je dána povinnost	obsah	čím je dána povinnost	limity
<b>spolek a pobočný spolek</b>	NOZ § 214 a násl.	119248	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	ZoÚ	
<b>o.p.s.</b>	ZOPS (248/1995)	2792	NE	ANO	ANO	ANO	ANO	vždy	ZOPS § 21	ZO PS	dotace 1mil, obrat 10 mil.
<b>ústav</b>	NOZ § 402 a násl.	686	NE	ANO	ANO	ANO	ANO	vždy	NOZ § 416	NO Z	obrat 10 mil., zakl. dokument
<b>nadace</b>	NOZ § 306 a násl.	516	NE	NE	ANO	ANO	ANO	vždy	NOZ § 358	NO Z	kapitál, obrat - 5 mil.
<b>nadační fond</b>	NOZ § 394 a násl.	1635	NE	ANO	ANO	ANO	ANO	audit ?	ZoÚ ?	ZoÚ	
<b>profesní komory</b>		12	NE	NE	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	ZoÚ	
<b>Český rozhlas</b>	484/1991		NE	NE	ANO	ANO	ANO	vždy	?	Zo	

										Ú	
<b>Česká televize</b>	ZoČT (483/1991)		NE	NE	ANO	ANO	ANO	vždy	?	Zo ČT	vždy !!!
<b>Společenství vlastníků jednotek</b>	NOZ 1194 a násl.	63519	NE	ANO	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú	
<b>Veřejné výzkumné instituce</b>	ZVVI (341/2005)	75	NE	NE	ANO	NE	ANO	vždy	ZVVI § 30	ZV VI	vždy !!!
<b>veřejné vysoké školy</b>	ZoVŠ (111/1998)	26	NE	NE	ANO	ANO	ANO	vždy	ZoVŠ § 21/2+3	Zo Ú	
<b>školská právní osoba</b>	ŠZ (561/2004)		NE	NE	ANO	ANO	ANO	vždy	ŠZ § 10	Zo Ú	
<b>církev</b>	ZNÁB (3/2002)	38	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú	
<b>náboženská společnost</b>	ZNÁB (3/2002) dtto		ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú	
<b>církevní organizace, účelová zařízení</b>	ZNÁB (3/2002)	4177	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	vždy	ZNÁB § 16a/5	ZN ÁB	obrat 10 mil.
<b>politická strana</b>	ZSPS (424/1991)	88	NE	NE	ANO	NE	ANO	vždy	ZSPS § 17/9	ZS PS	vždy !!!
<b>politické hnutí</b>	ZSPS (424/1991)	118	NE	NE	ANO	NE	ANO	vždy	ZSPS § 17/9	ZS PS	vždy !!!
<b>odborová organizace - jako spolky</b>		1176	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú	
<b>organizace zaměstnavatelů - jako spolky</b>			ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú	
<b>honební společenstvo</b>	MYSL (449/2001)	4205	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú	
<b>Evropské seskupení pro územní spolupráci</b>	ZPRZ(248/2000 )		NE	NE	ANO	NE	ANO	vždy	§18g ZPRZ	AN O	vždy !!!
<b>Vinařský fond - je to velká účetní</b>	ZoVaV (321/2004)		NE	NE	ANO	NE	ANO	vždy	ZoVaV §31	Zo Ú	

<b>jednotka</b>										
<b>z.s.p.o.</b>	OZ § 19a		NE	NE	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú
<b>Speciální a smíšené obchodní komory</b>	ZHSZ (42/1980)	59	NE	NE	ANO	ANO	ANO	audit	ZoÚ	Zo Ú