

# ODŮVODNĚNÍ

## Obecná část

### Název

Návrh vyhlášky o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek (dále jen "návrh vyhlášky").

### **A. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy, odůvodnění jejích hlavních principů**

#### Důvod předložení návrhu vyhlášky

Návrh vyhlášky naplňuje ustanovení § 4 odst. 8 písm. w) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), které stanoví, že prováděcí právní předpis upraví požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování.

#### Cíle předložení návrhu vyhlášky

1. Sjednocení formálních postupů při zajištění jednoho ze stupňů validace účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru, a to v případě vybraných účetních jednotek (územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy podle rozpočtových pravidel a organizační složky státu), s výjimkou zdravotních pojišťoven.
2. Zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek, případně osob dotčených procesem schvalování účetní závěrky, ve věci organizace schvalování účetní závěrky a ve věci způsobu poskytování součinnosti při procesu schvalování.

### **B. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy se zákonem, k jehož provedení je navržena a zároveň zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s předpisy Evropské unie, judikaturou soudních orgánů Evropské unie a obecnými právními zásadami práva Evropské unie**

Navrhovaná právní úprava byla vypracována na základě zmocnění obsaženého v § 37b odst. 1 zákona o účetnictví k provedení § 4 odst. 8 písm. w) tohoto zákona. Návrh této vyhlášky je s tímto zmocněním plně v souladu.

Právní předpisy Evropské unie, judikatura soudních orgánů Evropské unie a obecné právní zásady práva Evropské unie podle usnesení vlády č. 1304 ze dne 12. října 2005 o Metodických pokynech pro zajišťování prací při plnění legislativních závazků vyplývajících z členství České republiky v Evropské unii se na předmětný návrh vyhlášky nevztahují.

Návrh vyhlášky nesouvisí s oblastí čerpání prostředků z rozpočtu Evropské unie a ochrany finančních zájmů Evropské unie.

Mezinárodní smlouvy, jimiž je Česká republika vázána, ani judikatura Evropského soudu pro lidská práva, se na navrhovanou právní úpravu nevztahují.

### **C. Zhodnocení platného právního stavu**

Zákonem č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony, bylo zavedeno schvalování účetních závěrek ve veřejné sféře pro některé vybrané účetní jednotky. V této souvislosti byly současně novelizovány též tyto právní předpisy - zákon o obecním zřízení, zákon o krajském zřízení, zákon o hlavním městě Praze, zákon o podpoře regionálního rozvoje, zákon o Státním fondu kultury České republiky, zákon o Státním fondu dopravní infrastruktury, zákon o Státním fondu rozvoje bydlení, zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu, zákon o Státním fondu životního prostředí České republiky, zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu, zákon o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

Současně bylo zákonem č. 239/2012 Sb. doplněno zmocnění v § 4 odst. 8 písm. w) s tím, že Ministerstvo financí stanoví prováděcím právním předpisem požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování.

Žádný právní předpis nestanoví věcná pravidla organizačního zajištění schvalování účetních závěrek ani způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto procesu. Požadavek na vytvoření nové prováděcí vyhlášky vzešel z připomínkového řízení k zákonu č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony. V rámci tohoto připomínkového řízení byla namítána nezbytnost sjednotit formální postupy při schvalování účetní závěrky a při poskytování součinnosti v rámci tohoto procesu.

### **D. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy na státní rozpočet, ostatní veřejné rozpočty, na podnikatelské prostředí v České republice, dále sociální dopady včetně dopadů na specifické skupiny obyvatel, zejména osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny, a dopady na životní prostředí**

V souvislosti s navrhovanou právní úpravou se nepředpokládají hospodářské ani finanční dopady na státní rozpočet České republiky ani na ostatní veřejné rozpočty. Předpokládané náklady spojené s procesem schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek sestavených k rozvahovému dni byly v rámci návrhu zákona č. 239/2012 Sb., respektive v rámci zpracování RIA k tomuto zákonu, uvedeny v odhadované výši 56 miliónů Kč. V tomto případě se nejedná o přenesený výkon státní správy. Předpokládaný dopad na rozpočty územních samosprávných celků je již obsažen ve výše uvedené odhadované celkové částce. Povinnost schvalovat účetní závěrky některých vybraných účetních jednotek byla stanovena zákonem č. 239/2012 Sb. Navrhovaná právní úprava pouze sjednocuje formální postupy při procesu schvalování účetní závěrky a navazuje na již zákonem uloženou povinnost. Případné konkrétní potřeby personálního a finančního posílení z důvodu zajištění schvalování účetních závěrek nelze činit jinak než v souladu s právními předpisy v oblasti rozpočetnictví.

Návrh vyhlášky nepředpokládá hospodářský ani finanční dopad navrhované právní úpravy na podnikatelské prostředí.

Návrh vyhlášky nepředpokládá sociální dopady, ani dopady na osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny, a ani dopady na životní prostředí.

### **E. Zhodnocení současného stavu a dopadů navrhovaného řešení ve vztahu k zákazu diskriminace**

Návrh vyhlášky nepředpokládá dopad na zákaz diskriminace ve smyslu zákona č. 198/2009 Sb., o rovném zacházení a o právních prostředcích ochrany před diskriminací a o změně některých zákonů (antidiskriminační zákon).

### **F. Zhodnocení dopadů navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů**

Návrh vyhlášky nepředpokládá dopady ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů, ani žádné zásahy do soukromé sféry.

### **G. Zhodnocení korupčních rizik**

Návrh vyhlášky nepředpokládá žádná korupční rizika.

### **H. Vyjádření k RIA**

Důvodem předložení návrhu vyhlášky je naplnění zmocňovacího ustanovení § 4 odst. 8 písm. w) zákona o účetnictví, které stanoví, že prováděcí právní předpis upraví požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování.

Zpracování RIA, včetně vyčíslení odhadovaných nákladů na státní rozpočet České republiky a na ostatní veřejné rozpočty, již bylo součástí zákona č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související právní předpisy. Právě těmito souvisejícími předpisy byla uložena povinnost, ke které se vztahují i odhadované náklady. Sjednocení formálních postupů pouze navazuje na již uloženou povinnost.

## **Zvláštní část**

### **K ČÁSTI PRVNÍ:**

#### **K § 1:**

Předmět úpravy je dán rozsahem zmocnění v § 4 odst. 8 písm. w) zákona o účetnictví.

Proces schvalování účetní závěrky je procesem průběžným. Jedná se o další validační proces, který nezačíná sestavením účetní závěrky, ale začíná již počátkem účetního období. Nejedná se tudíž o revizní či kontrolní činnost, ale o preventivní soubor činností, včetně shromáždění podkladů pro závěrečné posouzení – schválení či neschválení účetní závěrky.

Organizace schvalování účetních závěrek a kvalita zajištění tohoto procesu jsou rozhodným prvkem pro samotný výrok o schválení či neschválení účetní závěrky. Pokud se podaří nastavit organizaci schvalování tak, aby byly podstatné skutečnosti zjištěny již v průběhu účetního období, resp. před sestavením účetní závěrky, bude možné odstranit i případné nedostatky ještě před sestavením účetní závěrky. Schvalující orgán v rámci organizace činností samotného procesu schvalování obdrží relevantní podklady. Pokud z těchto podkladů neindikuje takové nedostatky, které by měly za následek neúplnost a neprůkaznost účetnictví, včetně zobrazení předvídatelných rizik a ztrát, provede schválení účetní závěrky. Záměrem organizace schvalování účetních závěrek tudíž není neschválení účetní závěrky, ale zajištění takových opatření, aby k neschválení účetní závěrky nedocházelo.

#### **K § 2:**

Vyhláška se vztahuje na všechny vybrané účetní jednotky, s výjimkou zdravotních pojišťoven.

#### **K § 3:**

Základní pojmy jsou vymezeny zejména z technického důvodu, aby bylo možné v ostatních částech vyhlášky lépe formulovat příslušná ustanovení.

### **K ČÁSTI DRUHÉ:**

#### **K § 4:**

V rámci organizace schvalování účetní závěrky je jednou z nejvýznamnějších činností zajištění podkladů pro schvalování účetní závěrky. Tyto podklady jsou připravovány a předkládány schvalujícímu orgánu takovým způsobem, aby umožnily posouzení skutečností relevantních pro učinění rozhodnutí, zda se účetní závěrka schvaluje či neschvaluje. Ustanovení provádí demonstrativní výčet těchto relevantních skutečností, a to úplnost a průkaznost účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát, s tím, že jejich posouzení je prováděno vždy ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky.

#### **K § 5 písmenu a):**

Základním podkladem pro schvalování účetní závěrky je samotná účetní závěrka. To však neznamená, že by si schvalující orgán nemohl vyžádat současně též informace z účetní závěrky v upraveném tvaru, např. v agregované podobě nebo že by si nemohl vyžádat např. účetní závěrku za předcházející účetní období podle písmene e).

### **K § 5 písmenu b):**

V tomto ustanovení jsou vyjmenovány dokumenty, u kterých se předpokládá, že jsou vzhledem ke své povaze vždy podkladem pro schvalování účetní závěrky, a to za předpokladu, že jsou na základě jiného právního předpisu vypracovávány. Nejsou-li uvedené dokumenty účetní jednotkou povinně vypracovávány, nestávají se povinným podkladem pro schvalování účetní závěrky.

Není vyloučeno, že v rámci přípravy podkladů pro schvalování účetní závěrky schvalující orgán osloví externího odborníka, například auditora nebo auditorskou společnost, aby buď provedla ověření účetní závěrky, nebo aby provedla činnosti, jejichž výstupem bude zejména doporučení, zda účetní závěrku schválit či neschválit. Auditorem se v tomto případě rozumí statutární (externí) auditor.

### **K § 5 písmenu c):**

Kromě osob zpracovávajících dokumenty podle písmene b) jsou jednou z významných dotčených osob též interní auditoři. Tyto osoby na základě stávajících zákonných povinností připravují mimo jiné pravidelné roční zprávy. V ročních zprávách jsou již dnes uváděny skutečnosti, které mohou mít vliv na výsledek procesu schvalování účetních závěrek. Bylo by vhodné, aby tyto skutečnosti byly v roční zprávě též odpovídajícím způsobem pro účely schvalování účetních závěrek zhodnoceny. V tomto smyslu je též navrhována úprava ustanovení § 31 odst. 3 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů, kterým by mělo být stanoveno, že roční zpráva obsahuje mimo jiné též uvedení informací relevantních k úplnosti a průkaznosti účetnictví. Tímto krokem se neukládá žádná nová významná povinnost interním auditorům v průběhu účetního období. Jde pouze o to, aby zjištění provedená dotčenými osobami v průběhu účetního období byla v roční zprávě zhodnocena s ohledem na úplnost, průkaznost a srozumitelnost účetnictví a s ohledem na vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát. Ve své podstatě jde o to, aby bylo dotčenou osobou uváženo, zda při své činnosti nezjistila natolik významné skutečnosti, respektive pochybení, které by mohly způsobit neúplnost, nesprávnost či nesrozumitelnost účetnictví. Je nepochybné, že toto uvážení může dotčená osoba, např. interní auditor, provést zpravidla s ohledem na nastavení procesů a postupů v účetní jednotce. Není proto zájmem, aby tyto dotčené osoby suplovaly činnosti jiných pracovníků účetní jednotky či jiných kontrolních orgánů. Nepředpokládá se, že výše uvedené činnosti interního auditora budou prováděny nad rámec zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

### **K § 5 písmenu d):**

Další významnou kategorií podkladů pro schvalování účetní závěrky jsou účetní záznamy vztahující se k významným skutečnostem, jako je úplnost a průkaznost účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát, s tím, že jejich posouzení je prováděno vždy ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky.

### **K § 5 písmenu e):**

Jednou z pravomocí schvalujícího orgánu je možnost vyžádat si účetní záznamy, příp. doplňující informace podle § 14. Jsou proto významným podkladem pro schvalování účetní závěrky.

### **K § 6:**

Zásadním výstupem činnosti schvalujícího orgánu je schválení či neschválení účetní závěrky. K tomu, aby mohl schvalující orgán kvalifikovaně rozhodnout, je zapotřebí jednak mít k dispozici relevantní podklady a dále provést určitou mentální činnost, nebo-li

posouzení. V rámci tohoto posouzení schvalující orgán zhodnotí, zda zjistil či nezjistil skutečnosti, které nasvědčují tomu, že účetnictví je neúplné nebo neprůkazné, příp. že nebyla dostatečně vyhodnocena předvídatelná rizika a ztráty. Pokud žádnou takovou skutečnost schvalující orgán nezjistil, tak účetní závěrku schválí. V případě, že takovou skutečnost zjistil, provede ještě posouzení, zda měla nebo mohla mít vliv na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Pokud je zjištěná skutečnost natolik významná, že takovýto vliv měla či mohla mít, jsou dány důvody pro neschválení účetní závěrky.

Jelikož i při vedení účetnictví může docházet k chybám, je nezbytné zjištěné chyby v souladu se zákonem o účetnictví napravit. V souladu s dlouhodobou koncepcí je provedení opravy chyb let minulých v aktuálním (běžném) účetním období, tzn. v účetním období, ve kterém je tato chyba zjištěna. Takovýto postup je v souladu se zákonem o účetnictví. Žádná osoba, ani kontrolní orgán, by neměly nutit účetní jednotku, aby otevírala účetní knihy období, za které již sestavila účetní závěrku, a aby provedla opravu zpětně v tomto minulém účetním období. Důvodem pro provádění oprav zpětně v minulém účetním období, za které již byla sestavena účetní závěrka, proto nemůže být ani samotný akt schvalování této účetní závěrky. Z tohoto důvodu je schvalovacímu orgánu umožněno, aby při schvalování účetní závěrky za období, ve kterém prokazatelně došlo k chybě, přihlédl ke skutečnostem, které účetní jednotka učiní v aktuálním (běžném) účetním období. K těmto skutečnostem (zejména opravám chyb) však musí dojít do okamžiku rozhodování o schválení či neschválení účetní závěrky. Jinými slovy je umožněno, aby přihlédl k opravě chyby provedené až po sestavení schvalované účetní závěrky. Pokud je takováto chyba prokazatelně opravena, tak se má za to, že schvalovaná účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období, a proto není důvod neschválit takovouto účetní závěrku.

#### **K § 7:**

V rámci posouzení schvalujícím orgánem je hodnoceno, zda zjistil či nezjistil skutečnosti, které nasvědčují tomu, že účetnictví je neúplné nebo neprůkazné, příp. že nebyla dostatečně vyhodnocena předvídatelná rizika a ztráty. V případě, že takovou skutečnost zjistil, provede ještě posouzení, zda měla nebo mohla mít vliv na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Takováto skutečnost však musí být zjištěna do okamžiku rozhodování o schválení či neschválení účetní závěrky. Pokud je zjištěná skutečnost natolik významná, že takovýto vliv měla či mohla mít, jsou dány důvody pro neschválení účetní závěrky. Takovéto neschválení lze nazvat neschválením účetní závěrky z věcných důvodů.

Může však nastat též skutečnost, že jsou dány formální důvody pro neschválení účetní závěrky. Pokud schvalující orgán neobdrží relevantní podklady pro schválení účetní závěrky, tak nemá na základě čeho rozhodnout o schválení účetní závěrky a takovouto účetní závěrku neschválí.

V případě neschválení účetní závěrky schvalující orgán své rozhodnutí formalizuje v zápisu, ve kterém uvede zejména skutečnosti, které vedly schvalující orgán k vyjádření výhrad, např. významně chybné vykázání položek, významně chybné ocenění vykázaných položek, významné nezachycení budoucích rizik v účetní závěrce nebo další významné skutečnosti nezachycené v účetní závěrce. Současně schvalující orgán stanoví přiměřenou lhůtu k odstranění zjištěných vad.

V případě neschválení účetní závěrky není stanovena žádná přímá zákonná sankce. Organizace schvalování účetní závěrky by měla zajistit, aby případné nesrovnalosti byly odstraněny a v následujícím účetním období se neopakovaly. Neschválení účetní závěrky v jednom účetním období automaticky neznamená nemožnost schválení účetní závěrky

sestavené za následující účetní období.

#### **K § 8:**

Pokud dojde k neschválení účetní závěrky z věcných důvodů, tak schvalující orgán pořizuje zápis o neschválení s použitím ustanovení § 7 odst. 3, který předává dotčené účetní jednotce. Dotčené účetní jednotce je též určena lhůta k odstranění vad, které byly důvodem pro neschválení účetní závěrky. V této lhůtě má dotčená účetní jednotka možnost předmětné vady odstranit. V opačném případě se vystavuje tomu, že účetní závěrka zůstane neschválena.

#### **K § 9:**

Pokud dojde k neschválení účetní závěrky z formálních důvodů, tak schvalující orgán též pořizuje zápis o neschválení s použitím ustanovení § 7 odst. 3, který předává dotčené účetní jednotce. Dotčené účetní jednotce je určena lhůta k předání příslušných podkladů, jejichž nepředloženi bylo důvodem pro neschválení účetní závěrky. V této lhůtě má dotčená účetní jednotka možnost požadované podklady schvalujícímu orgánu předložit.

#### **K § 10:**

Pokud dojde k neschválení účetní závěrky podle § 7, dotčené účetní jednotce je určena lhůta k odstranění vad nebo k předání příslušných podkladů, jež byly důvodem pro neschválení účetní závěrky. Pokud dotčená účetní jednotka tyto vady řádně a včas odstraní nebo tyto podklady řádně a včas předloží, je tato skutečnost důvodem pro dodatečné schválení účetní závěrky. Toto dodatečné schválení účetní závěrky však musí být provedeno ve lhůtě stanovené v § 28 odst. 1.

Přetrvávají-li i po uplynutí lhůty určené schvalujícím orgánem důvody pro neschválení účetní závěrky podle § 7 odst. 1 a 2, je to důvodem pro potvrzení jejího neschválení.

#### **K § 11:**

Ustanovení obsahuje náležitosti protokolu, který schvalující orgán sepisuje o úkonu schválení nebo neschválení účetní závěrky.

Jedním z důvodů vytvoření takového protokolu je skutečnost, že obsahuje další nezbytně nutné informace pro uživatele účetní závěrky. Formalizace protokolu o schvalování účetní závěrky souvisí s jeho předpokládaným přenosem do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS). Pro případ většího počtu schvalovaných účetních závěrek (protokolů) bude zajištěno technické zjednodušení pro přenos do CSÚIS.

#### **K § 12:**

O každém hlasování schvalujícího orgánu je pořizován písemný záznam a každý z členů má právo požadovat, aby bylo zaznamenáno, jak hlasoval. V případě, že o to jakýkoliv člen požádá, má právo způsob svého hlasování písemně odůvodnit.

#### **K § 13:**

Pro samotný úkon schválení či neschválení účetní závěrky jsou významné již činnosti, ke kterým dochází v průběhu účetního období. Veškeré tyto činnosti by měly směřovat k zajištění relevantních podkladů pro provedení rozhodnutí schvalujícím orgánem. Významnou skutečností je v daném případě též sestavení mezitímní účetní závěrky. To však neznamená, že by účetní jednotka byla povinna zajistit zpracování například zprávy auditora a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření v rámci mezitímní účetní závěrky.

Proces schvalování účetní závěrky je procesem průběžným. Jedná se o další validační proces, který nezačíná sestavením účetní závěrky, ale začíná již počátkem účetního období.

Nejedná se tudíž o revizní či kontrolní činnost, ale o preventivní soubor činností, včetně shromáždění podkladů pro závěrečné posouzení – schválení či neschválení účetní závěrky.

Organizace schvalování účetních závěrek a kvalita zajištění tohoto procesu jsou rozhodným prvkem pro samotný výrok o schválení či neschválení účetní závěrky. Pokud se podaří nastavit organizaci schvalování tak, aby byly podstatné skutečnosti zjištěny již v průběhu účetního období, resp. před sestavením účetní závěrky, bude možné odstranit i případné nedostatky ještě před sestavením účetní závěrky. Schvalující orgán v rámci organizace činností samotného procesu schvalování obdrží relevantní podklady. Pokud z těchto podkladů neindikuje takové nedostatky, které by měly za následek neúplnost a neprůkaznost účetnictví, včetně zobrazení předvídatelných rizik a ztrát, provede schválení účetní závěrky. Záměrem organizace schvalování účetních závěrek tudíž není neschválení účetní závěrky, ale zajištění takových opatření, aby k neschválení účetní závěrky nedocházelo.

Z organizačního hlediska je významný věcný a časový harmonogram činností. Takovýto harmonogram stanoví účetní jednotka zpravidla vnitřním předpisem. Podmínkami součinnosti interního auditu se rozumí například to, že pokud v průběhu účetního období zjistí nějakou skutečnost, která může mít vliv například na úplnost a průkaznost účetnictví, tak tuto skutečnost oznámí též účetním pracovníkům, a ne pouze statutárnímu orgánu.

#### **K § 14:**

Jak již bylo řečeno výše, pro samotný úkon schválení či neschválení účetní závěrky jsou významné činnosti, ke kterým dochází v průběhu účetního období, a které směřují k zajištění relevantních podkladů schvalujícímu orgánu. Pro zajištění efektivní činnosti schvalujícího orgánu má tento schvalující orgán možnost si určité podklady vyžádat. Toto vyžádání může proběhnout též ad hoc. Současně je schvalující orgán oprávněn nahlížet do účetních knih a dalších účetních záznamů, např. smluv, dodacích listů, faktur apod. S ohledem na případné organizační zajištění nahlížení do účetních knih a dalších účetních záznamů se předpokládá, že schvalující orgán pověří některého ze svých členů k tomuto úkonu. Dotčená účetní jednotka může například vnitřním předpisem stanovit dobu, ve které bude umožněno pověřeným členům schvalujícího orgánu nahlížet do těchto účetních knih a dalších účetních záznamů.

Velmi významná je též iniciační činnost schvalujícího orgánu vůči dotčené účetní jednotce. Schvalující orgán činí podněty nejen za účelem zlepšení konkrétních skutečností zobrazovaných v účetní závěrce, příp. za účelem zlepšení postupů při schvalování účetní závěrky, ale je oprávněn navrhnout též změnu vnitřních předpisů dotčené účetní jednotky.

Pokud schvalující orgán zjistí, že dotčená účetní jednotka neuvádí správné nebo úplné informace o schvalování svých účetních závěrek v CSÚIS, je oprávněn požadovat zajištění nápravy.

#### **K § 15:**

Je samozřejmé, že proces schvalování účetní závěrky vyžaduje součinnost mezi dotčenou účetní jednotkou a schvalujícím orgánem. V rámci dotčené účetní jednotky přicházejí do styku s účetními záznamy (účetnictvím) různé osoby. Nejedná se jen o pracovníky účetní jednotky v pracovním poměru, ale mohou to být též externí odborníci provádějící konkrétní činnosti na základě smluvního vztahu s účetní jednotkou. V tomto případě je na dotčené účetní jednotce, aby si potřebnou součinnost zajistila, např. v rámci smluvních ujednání.

#### **K § 16:**

V rámci organizace schvalování účetní závěrky je jednou z nejvýznamnějších činností



zajištění podkladů pro schvalování účetní závěrky. Tyto podklady jsou připravovány a předkládány schvalující účetní jednotce takovým způsobem, aby umožnily posouzení skutečností relevantních pro učinění rozhodnutí, zda se účetní závěrka schvaluje či neschvaluje. Ustanovení provádí demonstrativní výčet těchto relevantních skutečností, a to úplnost a průkaznost účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát, s tím, že jejich posouzení je prováděno vždy ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky.

#### **K § 17 písmenu a):**

Základním podkladem pro schvalování účetní závěrky je samotná účetní závěrka. To však neznamená, že by si schvalující účetní jednotka nemohla vyžádat současně též informace z účetní závěrky v upraveném tvaru, např. v agregované podobě nebo že by si nemohla vyžádat např. účetní závěrku za předcházející účetní období podle písmene e).

#### **K § 17 písmenu b):**

V tomto ustanovení jsou vyjmenovány dokumenty, u kterých se předpokládá, že jsou vzhledem ke své povaze vždy podkladem pro schvalování účetní závěrky, a to za předpokladu, že jsou na základě jiného právního předpisu vypracovávány. Nejsou-li uvedené dokumenty účetní jednotkou povinně vypracovávány, nestávají se povinným podkladem pro schvalování účetní závěrky.

Není vyloučeno, že v rámci přípravy podkladů pro schvalování účetní závěrky schvalující účetní jednotka osloví externího odborníka, například auditora nebo auditorskou společnost, aby buď provedla ověření účetní závěrky, nebo aby provedla činnosti, jejichž výstupem bude zejména doporučení, zda účetní závěrku schválit či neschválit. Auditorem se v tomto případě rozumí statutární (externí) auditor.

#### **K § 17 písmenu c):**

Kromě osob zpracovávajících dokumenty podle písmene b) jsou jednou z významných dotčených osob též interní auditoři. Tyto osoby na základě stávajících zákonných povinností připravují mimo jiné pravidelné roční zprávy. V ročních zprávách jsou již dnes uváděny skutečnosti, které mohou mít vliv na výsledek procesu schvalování účetních závěrek. Bylo by vhodné, aby tyto skutečnosti byly v roční zprávě též odpovídajícím způsobem pro účely schvalování účetních závěrek zhodnoceny. V tomto smyslu je též navrhována úprava ustanovení § 31 odst. 3 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů, kterým by mělo být stanoveno, že roční zpráva obsahuje mimo jiné též uvedení informací relevantních k úplnosti a průkaznosti účetnictví. Tímto krokem se neukládá žádná nová významná povinnost interním auditorům v průběhu účetního období. Jde pouze o to, aby zjištění provedená dotčenými osobami v průběhu účetního období byla v roční zprávě zhodnocena s ohledem na úplnost, průkaznost a srozumitelnost účetnictví a s ohledem na vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát. Ve své podstatě jde o to, aby bylo dotčenou osobou uváženo, zda při své činnosti nezjistila natolik významné skutečnosti, respektive pochybení, které by mohly způsobit neúplnost, nesprávnost či nesrozumitelnost účetnictví. Je nepochybné, že toto uvážení může dotčená osoba, např. interní auditor, provést zpravidla s ohledem na nastavení procesů a postupů v účetní jednotce. Není proto zájmem, aby tyto dotčené osoby suplovaly činnosti jiných pracovníků účetní jednotky či jiných kontrolních orgánů. Nepředpokládá se, že výše uvedené činnosti interního auditora budou prováděny nad rámec zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

**K § 17 písmenu d):**

Další významnou kategorií podkladů pro schvalování účetní závěrky jsou účetní záznamy vztahující se k významným skutečnostem, jako je úplnost a průkaznost účetnictví a vyhodnocení předvídatelných rizik a ztrát, s tím, že jejich posouzení je prováděno vždy ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky.

**K § 17 písmenu e):**

Jednou z pravomocí schvalující účetní jednotky je možnost vyžádat si účetní záznamy, příp. doplňující informace podle § 26 odst. 2 písm. b). Jsou proto významným podkladem pro schvalování účetní závěrky.

**K § 18:**

Zásadním výstupem činnosti schvalující účetní jednotky je schválení či neschválení účetní závěrky. K tomu, aby mohla schvalující účetní jednotka kvalifikovaně rozhodnout, je zapotřebí jednak mít k dispozici relevantní podklady a dále provést určitou mentální činnost, nebo-li posouzení. V rámci tohoto posouzení schvalující účetní jednotka zhodnotí, zda zjistila či nezjistila skutečnosti, které nasvědčují tomu, že účetnictví je neúplné nebo neprůkazné, příp. že nebyla dostatečně vyhodnocena předvídatelná rizika a ztráty. Pokud žádnou takovou skutečnost schvalující účetní jednotka nezjistila, tak účetní závěrku schválí. V případě, že takovou skutečnost zjistila, provede ještě posouzení, zda měla nebo mohla mít vliv na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Pokud je zjištěná skutečnost natolik významná, že takovýto vliv měla či mohla mít, jsou dány důvody pro neschválení účetní závěrky.

Jelikož i při vedení účetnictví může docházet k chybám, je nezbytné zjištěné chyby v souladu se zákonem o účetnictví napravit. V souladu s dlouhodobou koncepcí je provedení opravy chyb let minulých v aktuálním (běžném) účetním období, tzn. v účetním období, ve kterém je tato chyba zjištěna. Takovýto postup je v souladu se zákonem o účetnictví. Žádná osoba, ani kontrolní orgán, by neměly nutit účetní jednotku, aby otevírala účetní knihy období, za které již sestavila účetní závěrku, a aby provedla opravu zpětně v tomto minulém účetním období. Důvodem pro provádění oprav zpětně v minulém účetním období, za které již byla sestavena účetní závěrka, proto nemůže být ani samotný akt schvalování této účetní závěrky. Z tohoto důvodu je schvalovací účetní jednotce umožněno, aby při schvalování účetní závěrky za období, ve kterém prokazatelně došlo k chybě, přihlédla ke skutečnostem, které účetní jednotka učiní v aktuálním (běžném) účetním období. Jinými slovy je umožněno, aby přihlédla k opravě chyby provedené až po sestavení schvalované účetní závěrky. Pokud je takováto chyba prokazatelně opravena, tak se má za to, že schvalovaná účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky v souvislosti se skutečnostmi obsaženými v účetní závěrce následujícího účetního období, a proto není důvod neschválit takovouto účetní závěrku.

**K § 19:**

V rámci posouzení schvalující účetní jednotkou je hodnoceno, zda zjistila či nezjistila skutečnosti, které nasvědčují tomu, že účetnictví je neúplné nebo neprůkazné, příp. že nebyla dostatečně vyhodnocena předvídatelná rizika a ztráty. V případě, že takovouto skutečnost zjistila, provede ještě posouzení, zda měla nebo mohla mít vliv na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Pokud je zjištěná skutečnost natolik významná, že takovýto vliv měla či mohla mít, jsou dány důvody pro neschválení účetní závěrky. Takovéto neschválení lze nazvat neschválením účetní závěrky z věcných důvodů.

Může však nastat též skutečnost, že jsou dány formální důvody pro neschválení účetní

závěrky. Pokud schvalující účetní jednotka neobdrží relevantní podklady pro schválení účetní závěrky, tak nemá na základě čeho rozhodnout o schválení účetní závěrky a takovouto účetní závěrku neschvává.

V případě neschválení účetní závěrky schvalující účetní jednotka své rozhodnutí formalizuje v zápisu, ve kterém uvede zejména skutečnosti, které vedly schvalující účetní jednotku k vyjádření výhrad, např. významně chybné vykázání položek ve výkazech, významně chybné ocenění vykázaných položek, významné nezachycení budoucích rizik v účetní závěrce nebo další významné skutečnosti nezachycené v účetní závěrce. Současně schvalující účetní jednotka stanoví přiměřenou lhůtu k odstranění zjištěných vad.

#### **K § 20:**

Pokud dojde k neschválení účetní závěrky z věcných důvodů, tak schvalující účetní jednotka pořizuje zápis o neschválení s použitím ustanovení § 19 odst. 3, který předává dotčené účetní jednotce. Dotčené účetní jednotce je též určena lhůta k odstranění vad, které byly důvodem pro neschválení účetní závěrky. V této lhůtě má dotčená účetní jednotka možnost předmětné vady odstranit. V opačném případě se vystavuje tomu, že účetní závěrka zůstane neschválena.

#### **K § 21:**

Pokud dojde k neschválení účetní závěrky z formálních důvodů, tak schvalující účetní jednotka též pořizuje zápis o neschválení s použitím ustanovení § 19 odst. 3, který předává dotčené účetní jednotce. Dotčené účetní jednotce je určena lhůta k předání příslušných podkladů, jejichž nepředložení bylo důvodem pro neschválení účetní závěrky. V této lhůtě má dotčená účetní jednotka možnost požadované podklady schvalující účetní jednotce předložit.

#### **K § 22:**

Pokud dojde k neschválení účetní závěrky podle § 19, dotčené účetní jednotce je určena lhůta k odstranění vad nebo k předání příslušných podkladů, jež byly důvodem pro neschválení účetní závěrky. Pokud dotčená účetní jednotka tyto vady řádně a včas odstraní nebo tyto podklady řádně a včas předloží, je tato skutečnost důvodem pro dodatečné schválení účetní závěrky. Toto dodatečné schválení účetní závěrky však musí být provedeno ve lhůtě stanovené v § 28 odst. 1.

Přetrvávají-li i po uplynutí lhůty určené schvalující účetní jednotkou důvody pro neschválení účetní závěrky podle § 19 odst. 1 a 2, je to důvodem pro potvrzení jejího neschválení.

#### **K § 23:**

Ustanovení obsahuje náležitosti protokolu, který schvalující účetní jednotka sepisuje o úkonu schválení nebo neschválení účetní závěrky.

Jedním z důvodů vytvoření takového protokolu je skutečnost, že obsahuje další nezbytně nutné informace pro uživatele účetní závěrky. Formalizace protokolu o schvalování účetní závěrky souvisí s jeho předpokládaným přenosem do CSÚIS. Pro případ většího počtu schvalovaných účetních závěrek (protokolů) bude zajištěno technické zjednodušení pro přenos do CSÚIS.

#### **K § 24:**

O každém hlasování orgánu schvalující účetní jednotky, který provádí schvalování účetní závěrky dotčené účetní jednotky, je pořizován písemný záznam a každý z členů má právo požadovat, aby bylo zaznamenáno, jak hlasoval. V případě, že o to jakýkoliv člen požádá, má právo způsob svého hlasování písemně odůvodnit.

## **K § 25:**

Pro samotný úkon schválení či neschválení účetní závěrky jsou významné již činnosti, ke kterým dochází v průběhu účetního období. Veškeré tyto činnosti by měly směřovat k zajištění relevantních podkladů pro provedení rozhodnutí schvalující účetní jednotkou. Významnou skutečností je v daném případě též sestavení mezitímní účetní závěrky.

Proces schvalování účetní závěrky je procesem průběžným. Jedná se o další validační proces, který nezačíná sestavením účetní závěrky, ale začíná již počátkem účetního období. Nejedná se tudíž o revizní či kontrolní činnost, ale o preventivní soubor činností, včetně shromáždění podkladů pro závěrečné posouzení – schválení či neschválení účetní závěrky.

Organizace schvalování účetních závěrek a kvalita zajištění tohoto procesu jsou rozhodným prvkem pro samotný výrok o schválení či neschválení účetní závěrky. Pokud se podaří nastavit organizaci schvalování tak, aby byly podstatné skutečnosti zjištěny již v průběhu účetního období, resp. před sestavením účetní závěrky, bude možné odstranit i případné nedostatky ještě před sestavením účetní závěrky. Schvalující orgán v rámci organizace činností samotného procesu schvalování obdrží relevantní podklady. Pokud z těchto podkladů neindikuje takové nedostatky, které by měly za následek neúplnost a neprůkaznost účetnictví, včetně zobrazení předvídatelných rizik a ztrát, provede schválení účetní závěrky. Záměrem organizace schvalování účetních závěrek tudíž není neschválení účetní závěrky, ale zajištění takových opatření, aby k neschválení účetní závěrky nedocházelo.

Z organizačního hlediska je významný věcný a časový harmonogram činností. Takovýto harmonogram stanoví účetní jednotka zpravidla vnitřním předpisem. Podmínkami součinnosti interního auditu se rozumí například to, že pokud v průběhu účetního období zjistí nějakou skutečnost, která může mít vliv například na úplnost a průkaznost účetnictví, tak tuto skutečnost oznámí též účetním pracovníkům, a ne pouze statutárnímu orgánu.

## **K § 26:**

Jak již bylo řečeno výše, pro samotný úkon schválení či neschválení účetní závěrky jsou významné činnosti, ke kterým dochází v průběhu účetního období, a které směřují k zajištění relevantních podkladů schvalující účetní jednotce. Pro zajištění efektivní činnosti schvalující účetní jednotky má tato schvalující účetní jednotka možnost si určité podklady vyžádat. Toto vyžádání může proběhnout též ad hoc. Současně je schvalující účetní jednotka oprávněna nahlížet do účetních knih a dalších účetních záznamů, např. smluv, dodacích listů, faktur apod. S ohledem na případné organizační zajištění nahlížení do účetních knih a dalších účetních záznamů se předpokládá, že orgán schvalující účetní jednotky pověří některého ze svých členů k tomuto úkonu. Dotčená účetní jednotka může například vnitřním předpisem stanovit dobu, ve které bude umožněno pověřeným členům orgánu schvalující účetní jednotky nahlížet do těchto účetních knih a dalších účetních záznamů.

Velmi významná je též iniciační činnost schvalující účetní jednotky vůči dotčené účetní jednotce. Schvalující účetní jednotka činí podněty nejen za účelem zlepšení konkrétních skutečností zobrazovaných v účetní závěrce, příp. za účelem zlepšení postupů při schvalování účetní závěrky, ale je oprávněna navrhopvat též změnu vnitřních předpisů dotčené účetní jednotky.

Pokud schvalující účetní jednotka zjistí, že dotčená účetní jednotka neuvádí správné nebo úplné informace o schvalování svých účetních závěrek v CSÚIS, je oprávněna požadovat zajištění nápravy.

## **K § 27:**

Je samozřejmé, že proces schvalování účetní závěrky vyžaduje součinnost mezi dotčenou účetní jednotkou a schvalující účetní jednotkou. V rámci dotčené účetní jednotky přicházejí do styku s účetními záznamy (účetnictvím) různé osoby. Nejedná se jen o pracovníky účetní jednotky v pracovním poměru, ale mohou to být též externí odborníci provádějící konkrétní činnosti na základě smluvního vztahu s účetní jednotkou. V tomto případě je na dotčené účetní jednotce, aby si potřebnou součinnost zajistila, např. v rámci smluvních ujednání.

## **K ČÁSTI TŘETÍ:**

### **K § 28:**

Ustanovení stanoví lhůtu, ve které probíhá schvalování účetní závěrky. Tato lhůta je v případě řádné účetní závěrky šestiměsíční a v případě mimořádné účetní závěrky dvouměsíční.

Dále je vhodné stanovit též pravidlo pro případ, kdy ke schválení účetní závěrky z jakéhokoli důvodu ve stanovené lhůtě nedojde, např. se nesejde schvalující orgán. V tomto případě se má za to, že účetní závěrka schválena nebyla. Zároveň není vhodné, aby docházelo s delším časovým odstupem ke změnám ve výroku schvalujícího orgánu nebo schvalující účetní jednotky o schválení či neschválení účetní závěrky. Ke skutečnostem zjištěným po uplynutí lhůty podle odstavce 1 se proto nepřihlíží. Není totiž žádoucí stav, aby s dlouhodobým odstupem, příp. několikaletým, byl měněn statut účetní závěrky. Tyto skutečnosti, které by měly nebo mohly mít vliv na výrok o schválení či neschválení účetní závěrky a byly zjištěny s větším časovým odstupem, budou pro uživatele účetních závěrek zajištěny jiným způsobem stanoveným jiným právním předpisem. V daném případě je předpokládáno předávání účetních záznamů do CSÚIS takovým způsobem, aby umožnilo jejich prezentaci společně s dotčenou účetní závěrkou.

### **K § 29:**

Dotčená účetní jednotka by neměla podcenit činnosti, které jsou prováděny již v průběhu účetního období, za které je účetní závěrka schvalována. To se týká zejména organizace činnosti schvalujícího orgánu. Proto jsou stanoveny podrobnější požadavky na organizaci činnosti schvalujícího orgánu, včetně toho, že pokud není jiným právním předpisem vymezen orgán, který v rámci schvalující účetní jednotky provádí schvalování účetní závěrky dotčené účetní jednotky, tak schvalující účetní jednotka zajišťuje tyto činnosti zpravidla nejméně tříčlenným orgánem. Na tento orgán je vhodné vztáhnout obdobná pravidla jako na schvalující orgán a jeho činnosti podle části první Hlavy I.

Předpokladem zákonodárce je, že členem schvalujícího orgánu jsou fyzické osoby. Současně se předpokládá též složení tohoto kolektivního orgánu z pracovníků dotčené účetní jednotky z oblasti řízení případně řídicí kontroly, z oblasti ekonomické, případně účetnictví, a z oblasti finanční kontroly. Je pravděpodobné, že některý z členů schvalujícího orgánu bude externím odborníkem, např. z oblasti auditu. Odpovědnost členů schvalujícího orgánu podle civilně právních a trestně právních předpisů tímto není dotčena.

Vzhledem k tomu, že při procesu schvalování účetní závěrky mohou být zjištěny skutečnosti rozhodné pro správnost, úplnost, průkaznost či srozumitelnost účetnictví, potažmo pro naplnění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, lze předpokládat relevantnost těchto skutečností pro některé správní delikty podle § 37 zákona o účetnictví.

Na proces schvalování účetní závěrky a na rozhodování schvalujícího orgánu nebo schvalující účetní jednotky se nepoužijí ustanovení správního řádu.

**K § 30:**

S ohledem na skutečnost, že rok 2012 je prvním účetním obdobím, za které dochází k povinnému schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek, je namíste provést určité zjednodušení prvotních postupů. Současně vyhláška stanoví některá organizační opatření již v průběhu účetního období, za které je účetní závěrka schvalována, a proto je nezbytné použití těchto ustanovení pro rok 2012 též vyloučit.

**K ČÁSTI ČTVRTÉ:**

**K § 31:**

Účinnost vyhlášky se navrhuje dnem 1. srpna 2013.