

Důvodová zpráva

I. Obecná část

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

1 Úvod

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

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

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

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

Inkorporováním prvků z nejlepší obchodní praxe do národních právních řádů se zároveň rozšiřuje paleta účetních jednotek. Jako příklad z posledních let lze uvést vývoj v oblasti práva investičních společností nebo institut svěřenského fondu („trust“). Nelze pominout též

dynamický rozvoj subjektů působících v neziskové sféře. I tyto aspekty musí být zohledněny novou právní úpravou účetnictví.

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

2.1 Zhodnocení platného právního stavu - obecně

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

Zákon o účetnictví zejména upravuje:

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

Na zákon o účetnictví navazují:

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

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

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

2.1.1 Reforma v oblasti účetnictví od roku 2000

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

vliv mezinárodních účetních standardů.

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

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

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

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

2.1.2 Reforma účetnictví v oblasti veřejných financí – vytvoření účetnictví státu

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

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

snížení administrativní zátěže, zejména u malých vybraných účetních jednotek (např. diskuze o snížení frekvence sestavování účetní závěrky), nebo upravit detailnější procesní pravidla pro zveřejňování účetních závěrek způsobem uživatelsky přívětivějším a současně zajišťujícím i nejvyšší možnou míru validity zveřejňovaných dat. Tyto faktory by mohly vést k vyšší míře včasnosti, správnosti, úplnosti a průkaznosti účetních informací o finanční situaci a finanční výkonnosti jednotlivých vybraných účetních jednotek, což se projeví i na úrovni konsolidovaných účetních výkazů sestavovaných za Českou republiku.

2.1.3 Absence legislativního uchopení koncepčního rámce účetnictví

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

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

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

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

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

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

účetních informací.

Navrhovaná právní úprava se zaměřuje zejména na:

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

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

České účetní standardy pro ostatní účetní jednotky by zůstaly zachovány s tím, že i nadále se bude jednat o nezávazné metodiky pro naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. V případě Českých účetních standardů se navrhuje optimalizace jejich obsahu a struktury. České účetní standardy pro podnikatelské a neziskové účetní jednotky by měly podrobně upravovat účetní metody uvedené ve vyhlášce i účetní metody vyhláškou neupravené. Neměly by však představovat manuál účtování, ale především metodickou podporu.

České účetní standardy pro účetní jednotky veřejného sektoru se navrhuje zrušit a jejich obsah implementovat do prováděcích právních předpisů.

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

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

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

základech bude konkurenční výhodou České republiky při rozhodování zahraničních investorů a zároveň vytvoří předpoklady pro lepší implementaci některých zamýšlených konceptů EU.

Implementace koncepčního rámce do návrhu zákona umožní zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky pro jejího vnějšího uživatele tím, že dochází k posílení požadavku na zajištění, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. Současně dojde i k lepšímu pochopení účetní závěrky, protože nezanedbatelnou rolí koncepčního rámce je vysvětlení a zdůvodnění řešení, která právní předpis zvolil z možných řešení, pochopení východisek, na kterých je účetnictví účetní jednotky postaveno, a vysvětlení vzájemných souvislostí jednotlivých částí účetní závěrky a jejich stavebních prvků tak, aby jim uživatel účetní závěrky porozuměl a správně je interpretoval.

Jelikož tyto předpoklady, zásady a definice vymezují účel účetnictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů z oblasti účetnictví a při řešení konfliktu mezi různými pravidly je jejich výslovné vymezení předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Zároveň tato úprava povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím tedy i k vyšší právní jistotě.

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

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

2.3 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska rozsahu úpravy

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

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

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

Účetnictví ve světle nové právní úpravy tedy zahrnuje

- *vedení účetnictví*, které je nově chápáno v užším slova smyslu jako proces „tvorby

účetních informací“, a dále též činnosti zajišťující průkaznost takto vytvořených účetních informací,

- *účetní výkaznictví*, které představuje poskytování účetních informací vnějším uživatelům těchto informací pro jejich rozhodování, a to primárně prostřednictvím účetní závěrky,
- *ověření správnosti vykazovaných účetních informací auditorem* (tj. povinný audit), které představuje dodatečnou garanci hodnověrnosti poskytovaných účetních informací,
- *zpřístupnění účetních informací*, které představuje garanci skutečnosti, že se vykazované účetní informace dostanou k širokému okruhu vnějších uživatelů, a
- *použití účetních informací pro potřeby účetního výkaznictví státu*.

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

Současně zákon upravuje i vykazování jiných než účetních informací, tj. zejména dalších finančních a nefinančních informací (zpráva vedení, zpráva o platbách správním entitám, zpráva o daních z příjmů), jejich případné ověřování a zpřístupnění (zveřejnění nebo uveřejnění).

Oproti současnému zákonu dochází v souladu s celosvětovým vývojem účetnictví k výraznému posunu, kdy se klade primárně důraz na účetní výkaznictví, tedy účetní závěrku, a nikoli na samotné vedení účetnictví a účtování jako takové. Je tak zdůrazňován prvořadý význam nikoliv procesu zobrazování dopadů účetních případů na účtech, ale cílového produktu každé fungující soustavy účtů, tj. účetních informací, které slouží pro rozhodování vnějších uživatelů. To vychází z chápání účetnictví jakožto služby vnějším uživatelům, která je korektně naplněna jedině a právě poskytováním řádného obrazu o skutečnostech účetní jednotky prostřednictvím účetních výkazů. Prioritní je tedy naplnění informační úlohy účetnictví, čemuž odpovídá též zdůraznění cíle účetního výkaznictví v § 2 navrhovaného zákona, kterým je poskytnout vnějším uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí.

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

Zdůraznění účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. vymezením jeho cíle a zásad či strukturou zákona, kdy je nejprve upraveno účetní výkaznictví, jeho ověřování a zveřejňování a až následně samotné vedení účetnictví. Účetní výkaznictví se dále v zákoně projevuje též ve skutečnosti, že účetní předpisy normují výsledný stav a ponechávají na účetní jednotce postup, kterým daného docílí (účetní metody mají být obecně spíše doporučením na úrovni metodiky, než normou stanovenou v prováděcích předpisech, což však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, pro které budou účetní metody normovány prováděcími předpisy). Dále se důraz na účetní výkaznictví projevuje rovněž v oblasti správního trestání, kdy bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví, než nesprávné vedení účetnictví.

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

Stávající zákon výslovně neuvádí cíle účetnictví. Tyto cíle vymezují, komu a čemu má účetnictví sloužit. Jsou hlavní determinantou celé právní úpravy v oblasti účetnictví. Cílem účetnictví je zejména sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě takto získaných účetních informací mohly ekonomicky rozhodovat.

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

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

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

Obecné účetní zásady jsou ve stávajícím znění zákona o účetnictví zahrnuty tak, jak plynou ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/6660/EHS a 83/349/EHS, ve znění pozdějších směrnic (dále též jen „směrnice 2013/34/EU“ nebo „účetní směrnice“). Jsou však poněkud v rámci zákona roztržštěné, a proto není práce s nimi pro uživatele zákona uživatelsky příliš komfortní.

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

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

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

- cíl účetního výkaznictví,
- kvalitativní požadavky účetních informací,
- zásady účetního výkaznictví a
- vymezení jednotlivých prvků účetních výkazů.

Cílem účetního výkaznictví je poskytnout účetní informace potřebné jednak pro ekonomická rozhodnutí vnějších uživatelů těchto informací, tedy zejména údaje pro predikci budoucích peněžních toků, informace o objemu a struktuře aktiv, o nárocích na tato aktiva, o jejich změnách v uplynulém období a údaje nezbytné pro posouzení důsledků jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky a v případě účetního výkaznictví veřejného sektoru údaje nezbytné pro výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy ze strany vnějších uživatelů, tj. zejména občanů a orgánů a institucí stojících mimo účetní jednotku (např. NKÚ).

Kvalitativní požadavky na účetní informace představují nároky na kvalitu účetních informací generovaných účetním výkaznictvím. Jsou-li splněny nároky na kvalitu účetních informací společně s podmínkami pro vykazání jednotlivých položek účetní závěrky, a to za použití odpovídajících účetních metod, považují se účetní výkazy za věrné a poctivé zobrazení skutečností účetní jednotky. Věrné a poctivé zobrazení spolu s ostatními zásadami účetního výkaznictví jsou pak prostředkem pro dosažení cíle účetního výkaznictví. Návrh zákona, co se týče kvalitativních požadavků, nepředpokládá věcnou změnu oproti současnému zákonu, neboť kvalitativní požadavky byly již ve stávajícím zákoně o účetnictví upraveny. Dochází pouze k jejich logickému uspořádání a přesnějšímu vymezení. Mezi základní kvalitativní požadavky účetní informace tedy patří její relevantnost a věrohodnost a mezi vylepšující kvalitativní požadavky patří včasnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost.

Vedle cíle, kvalitativních požadavků na účetní informace a vymezení prvků účetního výkaznictví jsou v zákoně dále upraveny *zásady účetního výkaznictví*. Zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého vychází právní úprava, včetně tvorby účetních metod, a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cíle účetního výkaznictví. Jedině jejich plným dodržováním je účetní jednotka schopna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě naplnila cíl účetního výkaznictví. Návrh zákona vymezuje základní zásadu v podobě požadavku na poskytnutí věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných změn finanční situace, mají-li být informace o nich vykazované účetní závěrkou. Dané omezení vyplývá z toho, že ne všechny účetní jednotky vykazují stejný rozsah účetních informací (zejména co se týče informací o změnách finanční situace, jako jsou informace o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu). Dále návrh zákona vymezuje ostatní navazující zásady účetního výkaznictví, jejichž dodržení je nezbytné pro dosažení cíle účetního výkaznictví.

Vedle zásad vychází účetnictví též z účetních předpokladů, mezi které se řadí předpoklad trvání účetní jednotky, předpoklad vymezení účetní jednotky, a dále jednotka měření a periodicita. Předpoklad vymezení účetní jednotky, jednotka měření a periodicita však nejsou v zákoně výslovně uvedeny, ale jsou transformovány přímo do konkrétních norem. Předpoklady totiž slouží zejména pro zákonodárce k vytvoření rámce, na kterém má být regulace účetnictví postavena.

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

Oproti současnému zákonu o účetnictví se nově navrhuje *definovat prvky účetního výkaznictví*, protože k tomu, aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, musí být k dispozici jasně vymezený pojmový aparát. Zákon definuje prvky rozvahy, které se vztahují k finanční situaci, tj. aktivum, dluh, vlastní kapitál a rezerva. Zákon definuje rovněž prvky výkazu zisku a ztráty, které se vztahují k finanční výkonnosti, tj. výnos, náklad, výsledek hospodaření, včetně specifik pro veřejný a neziskový sektor. Definice prvků vycházejí z definic uvedených v mezinárodních standardech finančního výkaznictví (IFRS) a mezinárodních

účetních standardech pro veřejný sektor (konkrétně v jejich Koncepčních rámcích), přičemž při výkladu těchto definic je nutné z těchto koncepčních rámců vycházet.

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

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

2.7.1 Rozsah osobní působnosti zákona

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

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

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

Vymezení účetních jednotek je na úrovni evropského práva regulováno minimálně, když směrnice 2013/34/EU stanoví pouze požadavek, aby účetními jednotkami byly subjekty, které jsou obchodními společnostmi.

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

Stávající zákon se vztahuje jak na „tuzemské“ účetní jednotky, tak na pobočky zahraničních subjektů podnikajících na území České republiky. Pobočky zahraničních subjektů na území České republiky jsou tak účetními jednotkami. Postavení těchto poboček jako účetních jednotek se však ukázalo být poměrně problematické, neboť pro tyto pobočky je plnění požadavků uložených českými účetními předpisy značně komplikované, tím spíše, že se jedná o útvary bez právní osobnosti. V případě českých poboček podnikatelských subjektů z jiných členských států EU je navíc stávající zákon o účetnictví v určitém rozporu se směnicemi 2017/1132/EU a 89/117/EHS, které nedovolují členským státům požadovat zveřejnění účetní závěrky poboček, a naopak ukládají povinnost vyžadovat zveřejnění výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy včetně zprávy auditora jejího zřizovatele, tj. zahraničního subjektu.

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

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

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

Významnou změnou je postavení fyzických osob, kdy podle navrhované právní úpravy podnikající fyzické osoby nejsou povinně účetními jednotkami. Účetnictví podnikajících fyzických osob neposkytuje komplexní obraz o jejich celkovém finančním stavu zahrnující jak podnikatelskou, tak nepodnikatelskou činnost, což může v některých případech zhoršovat vypovídací schopnost jimi poskytovaných informací. Vzhledem k administrativnímu úsilí, které musí tyto subjekty vynaložit na vedení účetnictví, je navrženo, že obdobně jako nestátní neziskové organizace, budou fyzické osoby nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí. Tato možnost volby je tak jejich privilegiem přiznaným výměnou za přijetí neomezeného ručení za své závazky i neobchodním majetkem.

Obdobně jako doposud jsou subjekty českých účetních předpisů entity vzniklé podle českého práva, které mají i nadále povinnost vést komplexní účetnictví podle českých účetních předpisů, a to za celou svou globální činnost, popř. zahraniční právnické osoby či jiné entity ze třetích zemí, u kterých např. z daňových důvodů rovněž existuje legitimní požadavek na vedení komplexního účetnictví podle českých právních předpisů. Naproti tomu se pro další zahraniční entity navrhuje opustit současné nevyhovující kritérium poboček a vyjít z obecného principu,

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

2.9 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska kategorizace účetních jednotek

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

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

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

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

Snahou nové právní úpravy je, aby pro jednotlivé skupiny účetních jednotek byly povinnosti vyplývající z právních předpisů upravujících účetnictví optimalizovány a zjednodušeny. Cílem navrhované diferenciací požadavků na význam a velikost účetních jednotek je zjednodušení a dosažení výrazného a dlouhodobého snížení administrativní zátěže spojené s účetnictvím pro menší subjekty, podpora malých a středních účetních jednotek, a naopak dosažení vyšší transparentnosti u kótovaných účetních jednotek a 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.

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

Kategorizace účetních jednotek v navrhované právní úpravě vychází ze stávajícího zákona o účetnictví, tedy i nadále jsou rozlišovány mikro, malé, střední a velké účetní jednotky dle

shodných kritérií. V případě stanovení hodnotových kritérií však došlo k úpravě definice čistého obratu tak, že by velikost účetní jednotky, resp. skupiny, měla být závislá na schopnosti generovat tržby a neměla by být ovlivněna jednorázovými či nahodilými transakcemi, čemuž odpovídá definice čistého obratu uvedená ve směrnici 2013/34/EU. Nově se rovněž výslovně stanoví pravidla pro změnu kategorie od druhého účetního období účetní jednotky a pro změnu kategorie v případě přeměny. I nadále subjekty veřejného zájmu spadají do kategorie velkých účetních jednotek bez ohledu na splnění kritérií.

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

Nově se dále navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou entitou a která zároveň není subjektem veřejného zájmu, při určení kategorie účetních jednotek vychází z hodnot, které vyplývají z konsolidace za celý její konsolidační celek, nikoli pouze z hodnot za mateřskou entitu jako účetní jednotku. Reaguje se tím na situace, kdy samotná mateřská entita může být např. mikro účetní jednotkou, přičemž její dceřiné entity zahrnuté do konsolidačního celku mohou mít (buďto jednotlivě, nebo v součtu s ostatními v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě se považuje za vhodné, aby i samotná mateřská entita jako účetní jednotka pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle velikosti konsolidačního celku.

2.11 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska definice subjektu veřejného zájmu

Vymezení subjektu veřejného zájmu v současném zákoně o účetnictví vyplývá ze směrnice 2013/34/EU. Jedním z důvodů vymezení této skupiny účetních jednotek je skutečnost, že účetní závěrka má různé cíle a nejenže poskytuje informace pro investory na kapitálových trzích, ale také podává přehled o dříve provedených transakcích a přispívá ke zlepšení správy a řízení společnosti. Proto bylo důležité dosáhnout rovnováhy mezi zájmy uživatelů účetních závěrek a zájmem společností nebýt zbytečně zatěžován požadavky na výkaznictví. Na subjekty veřejného zájmu jsou tak kladeny ty nejvyšší požadavky zejména na zveřejňování účetních či jiných informací a na povinnost auditu. Subjekt veřejného zájmu se proto také z hlediska kategorizace považuje za velkou účetní jednotku bez ohledu na stanovená kritéria.

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

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

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

Nový zákon o účetnictví v zásadě převzal dosavadní vymezení subjektů veřejného zájmu s určitými modifikacemi. Nejvýznamnější změnu představuje rozšíření množiny subjektů

veřejného zájmu o investiční fondy a podfondy investičního fondu, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Důvodem je skutečnost, že tyto subjekty jsou, vzhledem ke své povaze, napříč evropskými právními předpisy považovány za subjekty veřejného zájmu, a to bez ohledu na právní osobnost. Vzhledem k tomu, že tyto subjekty jsou účetními jednotkami podle nového zákona o účetnictví, byly taktéž zařazeny mezi subjekty veřejného zájmu, které jsou vždy velkými účetními jednotkami, a tedy jsou na jejich účetnictví kladeny přísnější a podrobnější požadavky.

Na druhou stranu za subjekty veřejného zájmu nebudou oproti stávající právní úpravě považovány penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření. Důvodem navrhované změny je skutečnost, že na účetnictví penzijních společností jsou z povahy jejich podnikání kladeny shodné požadavky jako na velké účetní jednotky, a to na základě skutečnosti, že podléhají dohledu České národní banky a často jsou součástí již nyní silně regulovaných bankovních skupin.

2.13 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska rozšíření možnosti použití IFRS-EU

V oblasti regulace nabývají na stále větším významu Mezinárodní účetní standardy (IFRS), které reflektují aktuální mezinárodní trendy a ekonomický vývoj. Tyto standardy se stávají součástí práva EU prostřednictvím nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (v konsolidovaném znění) (dále též jen „nařízení č. 1126/2008“). Mezinárodní účetní standardy uvedené v nařízení č. 1126/2008 jsou dále označovány jako „IFRS-EU“. Úprava použití mezinárodních účetních standardů v zákoně o účetnictví pak vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (dále též jen „nařízení č. 1606/2002“).

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

Nařízení dále stanoví možnost, aby členské státy vyžadovaly nebo umožnily použít IFRS-EU

- pro sestavení konsolidované účetní závěrky ostatními mateřskými entitami a
- pro sestavení účetní závěrky.

Česká republika využila diskrečních ustanovení daných tímto nařízením. Stávající zákon o účetnictví umožňuje použít IFRS-EU pro sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskými entitami, jejichž investiční cenné papíry nejsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Účetní jednotky, které jsou obchodní společností a jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu EU, použijí IFRS-EU pro sestavení účetní závěrky.

V případě, že mateřská entita předpokládá, že bude sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS-EU, může pro sestavení účetní závěrky také použít IFRS-EU. Pokud bude účetní jednotka povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky sestavené podle IFRS-EU, pak podle stávající právní úpravy může použít IFRS-EU pro sestavení účetní závěrky.

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

2.14 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti z hlediska rozšíření možnosti použití IFRS-EU

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

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

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

V nové účetní legislativě se proto navrhuje rozšířit použití IFRS-EU pro určitý okruh účetních jednotek, které podléhají dohledu České národní banky a působí na finančním trhu. Navrhované rozšíření povinnosti použít IFRS-EU pro sestavení účetní závěrky vyplývá ze skutečnosti, že platná sektorová regulace vycházející z požadavků práva EU již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci IFRS-EU, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití IFRS-EU posílí jak stabilitu finančního trhu, tak zvýší i prestiž a konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami.

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

Návrh nového zákona o účetnictví v případě individuální účetní závěrky počítá s rozšíření povinného použití IFRS-EU v případě bank a jiných finančních institucí a pojišťoven.

Povinnost použít IFRS-EU pro sestavení individuální účetní závěrky je stanovena pro tyto účetní jednotky:

- banky,
- tuzemské pojišťovny, tuzemské zajišťovny a instituce, jejichž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
- spořitelni a úvěrní družstva,
- platební instituce a instituce elektronických peněz,
- penzijní společnosti,
- fondy obhospodařované penzijní společnosti,
- investiční fondy,
- podfondy investičního fondu,
- investiční společnosti,
- obchodníky s cennými papíry,
- investiční holdingové společnosti podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky,
- smíšené holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- finanční holdingové osoby podle zákona upravujícího banky,
- obchodní korporace, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Dobrovolné použití IFRS-EU v případě individuální účetní závěrky je oproti stávající úpravě rozšířeno o daňový subjekt, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad a který není výše uvedenou účetní jednotkou, a dále o účetní jednotku, která důvodně předpokládá, že bude v daném účetním období konsolidovanou entitou, tedy mateřskou entitou, dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, a že při konsolidovaném účetním výkaznictví se použijí Mezinárodní účetní standardy. Obdobně to platí, pokud účetní jednotka není konsolidovanou entitou podle tohoto zákona, ale předpokládá, že bude zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavované na základě zahraniční právní úpravy a při jejím sestavení se použijí mezinárodní účetní standardy.

Rozšíření povinného použití IFRS-EU má za následek, že nově nebude vydána obdoba výše uvedené vyhlášky č. 501/2002 Sb., tj. účetní jednotky spadající nyní pod tuto vyhlášku již nebudou mít postupy účetnictví rozvedeny podzákoným právním předpisem. Dané vyvolá potřebu upravit zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tak, aby tyto účetní jednotky mohly pro určení základu daně vycházet z výsledku hospodaření určeného podle IFRS-EU. Podle současné právní úpravy daně z příjmů takový postup není připuštěn a poplatníci, kteří v účetnictví používají IFRS-EU, jsou nuceni vést duplicitně účetnictví i podle českých účetních předpisů.

Navrhovaná právní úprava v případě konsolidované účetní závěrky také rozšiřuje okruh subjektů, které IFRS-EU používají povinně. Mateřská entita, která má povinnost sestavit individuální účetní závěrku v souladu s IFRS-EU, nově povinně sestaví i konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS-EU. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS-EU pokud je mateřská entita emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, vyplývá z přímo použitelného právního předpisu EU (nařízení č. 1606/2002), a proto není novým zákonem upravena. I nadále zůstává zachována možnost pro ostatní mateřské entity použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS-EU.

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

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

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

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

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

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

Současně se opouští dosavadní rozlišování podvojného a jednoduchého účetnictví, které bylo postaveno na kritériu způsobu vedení účetnictví (podvojnost vs. jednoduchost účtování). I hotovostní účetnictví lze vést podvojně. Vzhledem k novému přístupu, který zdůrazňuje účetní výkaznictví, by rozlišujícím kritériem pro tyto dva druhy (systémy) účetnictví měla být skutečnost, jaký je předmět jejich výkaznictví, tj. zda daný systém sleduje změny ve finanční situaci na akruální bázi, tj. prostřednictvím výnosů a nákladů, nebo vychází z tzv. cash báze, tj. sleduje pouze tok peněžních prostředků (účetní příjmy a výdaje). Z tohoto důvodu zákon upravuje účetnictví založené na akruálnosti (tzv. akruální účetnictví) a v samostatné části pak umožňuje použití hotovostního účetnictví.

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

Dosavadní právní úprava i účetní praxe pracuje s možností outsourcingu účetnictví, tj. pověřením jiné osoby plněním práv a povinností zastoupené účetní jednotky, přičemž se ale zastoupená účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti za důsledky spojené s porušením

povinností, jejichž plněním pověřila tuto jinou osobu. K takovému pověření dochází na základě soukromoprávního (občanskoprávního) vztahu, který je umožněn obecnou úpravou soukromého práva, přesto je toto běžné pověření doposud upraveno v § 5 zákona o účetnictví.

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

Nově se navrhuje některým účetním jednotkám veřejného sektoru umožnit ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví, a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky spojené s porušením těchto povinností. Podmínkou je uzavření veřejnoprávní smlouvy o převedení práv a povinností účetní jednotky.

Uvedené přenesení práv a povinností se navrhuje v následujícím rozsahu:

- z příspěvkové organizace na jejího zřizovatele nebo na jinou příspěvkovou organizaci zřízovanou tímto zřizovatelem
- z příspěvkové organizace na dobrovolný svazek obcí, jehož je její zřizovatel členem,
- z příspěvkové organizace na příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je dobrovolný svazek obcí, jehož členem je zřizovatel příspěvkové organizace,
- z obce na dobrovolný svazek obcí, jehož je členem,
- z obce na příspěvkovou organizaci, jejímž je zřizovatelem,
- z obce na příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je dobrovolný svazek obcí, jehož je obec členem,
- z dobrovolného svazku obcí na obec, která je jeho členem,
- z dobrovolného svazku obcí na příspěvkovou organizaci, jejímž je zřizovatelem, z dobrovolného svazku obcí na příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je obec, která je jeho členem, a
- z organizační složky státu na správce téže kapitoly státního rozpočtu.

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

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

2.19 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska účetního období

Vymezení účetního období je z hlediska účetnictví velmi důležité a jedná se o promítnutí jednoho z předpokladů účetnictví, a to periodicity účetnictví. Předpoklad periodicity účetnictví je požadavkem na poskytnutí účetních informací za jednotné období. Stanovení pevného časového období, za které jsou z účetnictví odvozovány základní finanční determinanty účetní jednotky a výsledek hospodaření, napomáhá řešení konfliktu mezi nepřetržitým uskutečňováním činnosti účetní jednotky, jejíž důsledky se často realizují v budoucnosti, na

straně jedné a na straně druhé okamžikovým způsobem, jimž se poskytují údaje vnějším uživatelům. Vnější uživatelé by se teoreticky nemohli dozvědět objektivní a správný výsledek, ani objektivní a správné determinanty účetní jednotky, dřív, než by její činnost definitivně skončila. V účetnictví se na základě přijatého předpokladu konstantního časového období (jímž je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, popřípadě shodné období vymezené prostřednictvím kalendářních týdnů) pro zjišťování významných charakteristik musí vždy znovu odehrát vlastně jakési zdánlivé zastavení ekonomické aktivity účetní jednotky, a to v podobě sestavení účetního výkazu – fiktivní zastavení všech toků a jednorázové hromadné odečtení všech stavů aktiv a dluhů k určitému dni a všech uskutečněných výnosů za uplynulé období a jim přiřaditelných nákladů.

Účetní jednotky by tak měly při stanovení účetního období přihlídnout k cykličnosti činnosti účetní jednotky, s čímž souvisí možnost stanovení účetního období jako hospodářského roku.

Účetním obdobím je dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Účetní období se tak může, ale nemusí shodovat s kalendářním rokem (potom jde o hospodářský rok). V případě přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok nebo naopak je nutné toto oznámit správci daně.

V některých případech je možné, aby účetní období trvalo jinak dlouhou dobu než 12 kalendářních měsíců. Při přeměně účetní období končí dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny a rozhodným dnem přeměny začíná nové účetní období, které končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Účetní období dále končí některým z taxativně vymezených dní, které znamenají významný předěl v činnosti účetní jednotky, např. při vstupu do likvidace, zrušení likvidace nebo v některých okamžicích insolvenčního řízení.

V případech, kdy by bylo účetní období kratší než 3 měsíce, jej lze za určitých podmínek spojit s předcházejícím nebo následujícím účetním obdobím.

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

Účetní období je i nadále vymezeno základním pravidlem, že trvá 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Co se týká terminologie, již se nepoužívá označení hospodářský rok, protože toto není pro text zákona potřebné (v praxi však tento pojem může být nadále používán). Věcná změna nastává v tom, že v případě účetních jednotek veřejného sektoru je oproti stávající právní úpravě navrženo, aby jejich účetním obdobím byl vždy kalendářní rok, a to zejména s ohledem na požadavek zajištění včasných účetních informací pro účely statistického vykazování a sestavení účetních výkazů za Českou republiku.

Nově je stanovena možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodní korporací a zároveň jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce (sestavované buď mateřskou entitou podle tohoto zákona, nebo sestavované zahraniční entitou podle právního řádu jiného státu), vymezit své účetní období podle kalendářních týdnů, a to tak, aby co nejvíce odpovídalo vymezení podle kalendářních měsíců. Tímto vymezením se tedy rozumí období 52 nebo 53 kalendářních týdnů. Tato nová úprava je inspirována Mezinárodními účetními standardy.

Opouští se dosavadní koncepce, kdy byla změna ve vymezení účetního období podmíněna oznámením správci daně z příjmů ve stanovených lhůtách. Povinnost informovat o této změně správce daně však zůstává, a to v oznámení o účetním období podle zákona o daních z příjmů (uvedené bude součástí změny zákona o daních z příjmů v doprovodném zákoně k zákonu o účetnictví). Na splnění této povinnosti však není vázána změna ve vymezení účetního období;

jinými slovy, tato změna nastane, i když oznamovací povinnost není splněna. Důsledkem bude jen sankce za porušení oznamovací povinnosti.

Věcná změna je dále navrhována pro případy přeměn. Rozhodný den přeměny již nebude mít za následek ukončení stávajícího účetního období a začátek nového, ale účetní jednotka, která je zúčastněná na přeměně a která při přeměně nezaniká, pouze od rozhodného dne začne účtovat s ohledem na změnu způsobenou přeměnou, ale její stávající účetní období bude dál pokračovat. Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni se stanoví povinnost sestavení mezitímní individuální účetní závěrky a k začátku rozhodného dne přeměny se stanoví povinnost sestavení mezitímní zahajovací rozvahy a v některých případech povinnost sestavení mezitímního výkazu změn vlastního kapitálu. Tato změna nebude mít vliv na délku účetního období, bude-li rozhodný den stanoven k prvnímu dni účetního období. Změna se dotkne pouze těch přeměn, jejichž rozhodný den bude určen v průběhu účetního období a právní účinky přeměny nenastanou v rámci stejného účetního období. V takovém případě dojde u účetní jednotky zúčastněné na přeměně, která při přeměně nezaniká k prodloužení účetního období na více než 12 měsíců, neboť v takovém případě končí účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, posledním dnem jejího vymezeného účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Důvodem je skutečnost, že takové účetní období může skončit až poté, co nastanou právní účinky přeměny, protože do té doby není jisté, zda k přeměně dojde, a není tedy možné sestavit účetní závěrku, protože není jasné, zda v ní reflektovat danou přeměnu, či nikoli.

V případě účetních jednotek, které vznikají v důsledku přeměny, se stanoví, že právnická osoba vzniklá při přeměně se považuje za účetní jednotku už od rozhodného dne přeměny. Tímto dnem začíná její první účetní období. Naopak v případě účetní jednotek, které zanikají v důsledku přeměny, se stanoví, že taková účetní jednotka přestane být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny. Tímto dnem končí její poslední účetní období.

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

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

2.21 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska oceňování

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

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

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

Oceňování jednotlivých aktiv a dluhů dále vychází ze zásady opatrnosti.

Ze zásady ocenění historickou cenou vychází ocenění pořizovací cenou a vlastními náklady. V případě zásady opatrnosti platí, že se vykazují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, ale naopak se musí vykazat 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, resp. účetní závěrky. Navíc se musí vykazat všechny úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk, nebo ztráta. Zásada opatrnosti se tak v účetnictví projevuje především tvorbou opravných položek, odpisů a rezerv.

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

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

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

Jednou ze změn, kterou nová právní úprava přináší, je definování základních prvků účetní závěrky. Aby bylo možné aktiva a dluhy vykazat a správně ocenit v účetní závěrce, je nezbytné stanovit okamžik pro jejich uznání. K okamžiku uznání se aktivum nebo dluh zanesou do účetního systému a ocení se.

Pro oceňování je zásadní, že se navrhuje v zákoně explicitně rozlišit, že ocenění se provádí buď jako prvotní, nebo jako následné. Prvotní ocenění se provádí k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu a následné potom kdykoli později, povinně však vždy k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Zavedením těchto dvou pojmů dojde k významnému zjednodušení především ve vazbě na jiné právní předpisy, u kterých docházelo k výkladovým problémům, kdy může účetní jednotka oceňovat.

Prvotním oceněním se rozumí určení prvotní hodnoty aktiva nebo dluhu v okamžiku jeho uznání, tedy k okamžiku, ke kterému se zanesou do účetního systému. Tato prvotní hodnota představuje tzv. historickou cenu, tedy cenu, kterou aktivum mělo v okamžiku, kdy ho účetní jednotka získala. Obecnou zásadou je, že se aktivum nebo dluh v účetnictví oceňuje historickou cenou, tedy skutečně vynaloženými prostředky. Z této zásady však platí výjimky, a to nejen v případě samotného prvotního ocenění, kdy se využívá konceptu běžné reprodukční ceny, současné hodnoty nebo reálné hodnoty, ale též v případě následného ocenění pro tzv. aktiva

a dluhy oceňované na základě aktuálních cen, u kterých dochází k ocenění na následnou hodnotu takovým způsobem, že prvotní hodnota se již v účetním systému u daného aktiva nebo dluhu neuvádí, nebo při následném ocenění změnou naběhlé hodnoty, případně změnou ekvivalenční hodnoty.

Prvotní ocenění

Při prvotním ocenění se zjišťuje prvotní hodnota, a to několika různými způsoby. Základní situací je, že se prvotní hodnota rovná pořizovacím nákladem, což je pojem, který nahrazuje dosud používaný pojem pořizovací cena. Pořizovací náklad je však širší kategorií než pořizovací cena, protože zahrnuje nabývací náklad i vedlejší pořizovací náklad. Pořizovací náklad se používá zejména u aktiv a dluhů nabytých úplatně nebo vytvořených vlastní činností. Oproti dosavadnímu stavu se tak nerozlišuje jako samostatná kategorie ocenění vlastními náklady, které bylo používáno pro ocenění aktiv vytvořených vlastní činností, protože vlastní náklady lze podřadit pod pořizovací náklady.

U dluhů, které účetní jednotka úplatně převezme, a u dluhových cenných papírů, které účetní jednotka nabyde při vzniku nebo které úplatně převezme, se bude používat pojem pořizovací hodnota; pořizovací hodnota dluhu se definuje jako rozdíl reálné hodnoty protiplnění, které účetní jednotka získala, a úhrnu hodnot aktiv přímo vynaložených za účelem vzniku nebo převzetí dluhu.

I nadále se v některých případech používá prvotní ocenění ve výši 1 Kč, ale nikoli už u všech kulturních památek, předmětů kulturní hodnoty a podobných aktiv, ale pouze u těch, u nichž je určení prvotní hodnoty jiným způsobem nepřiměřeně náročné. Dále se toto pravidlo modifikuje v návaznosti na to, že účetnictví už nemusí být vždy vedeno v české měně, ale je možné zvolit i jinou měnu, a v takových případech se tedy tato aktiva ocení ve výši jedné jednotky dané měny.

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

Obdobně, jako byla pořizovací cena nahrazena pořizovacím nákladem, je reprodukční pořizovací cena nahrazena reprodukčním pořizovacím nákladem. Reprodukční pořizovací náklad se tedy použije pro prvotní ocenění bezúplatně nabytých aktiv a aktiv, jejichž prvotní hodnotu nelze určit jiným způsobem, a zahrnují pořizovací náklad aktiva, který by bylo nutné vynaložit na pořízení aktiva, a skutečně vynaložený vedlejší pořizovací náklad.

Následné ocenění

Jak je uvedeno výše, následným oceněním se rozumí ocenění, které se provádí kdykoli později než prvotní ocenění, nejméně však vždy při sestavování individuální účetní závěrky. Na základě toho, jak se u daného aktiva nebo dluhu projeví následné ocenění, se dělí na aktiva a dluhy oceňované na základě aktuálních cen a na oceňované na základě historických cen. Základním pravidlem je i nadále zásada historických cen, to znamená, že u daného aktiva nebo dluhu je v účetním systému stále zřejmé, jaká byla jeho hodnota v okamžiku jeho prvotního ocenění (tedy prvotní hodnota). U taxativně vyjmenovaných aktiv a dluhů však dochází k oceňování na základě aktuálních cen, tedy k tomu, že prvotní hodnota je nahrazena následnou hodnotou a prvotní hodnota se již neuvádí.

Ocenění na základě aktuálních cen se provádí reálnou hodnotou nebo reálnou hodnotou sníženou o předpokládané částky vynaložené na prodej.

Množina aktiv a dluhů, které se následně oceňují reálnou hodnotou, zůstává v zásadě stejná jako podle dosavadního zákona o účetnictví. Reálná hodnota snížená o předpokládané částky vynaložené na prodej se nově použije u účetních jednotek veřejného sektoru pro následné ocenění aktiv určených k prodeji, která byla dosud oceňována reálnou hodnotou. Tyto účetní jednotky dále mají nově možnost ocenit reálnou hodnotou jakákoli svá aktiva nebo dluhy s výjimkou zásob.

Prvotní účetní hodnota aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen se při následném ocenění upravuje o určité položky, tedy prvotní hodnota není nahrazena následnou hodnotou, ale jsou k ní přičítány a od ní odečítány určité částky a výsledkem těchto operací je následná hodnota. Prvotní hodnota se tak:

- snižuje o odpisy a znehodnocení (dříve opravné položky) u aktiv. Tyto úpravy se provádí stejně jako doposud. Odpisy mohou být jak jednorázové u jakéhokoli aktiva, tak systematické v podobě odpisů u účetně odpisovaných aktiv. Účetně odpisovanými aktivy jsou stálá hmotná a nehmotná aktiva s určitými výjimkami (výjimky jsou v zásadě shodné se současným stavem). Znehodnocení vzniká zejména u pohledávek.
- zvyšuje o následný pořizovací náklad (podle stávajícího znění účetních předpisů jde o technické zhodnocení) u účetně odpisovaných aktiv.
- zvyšuje o změnu naběhlé hodnoty (tj. o naběhlé nevyplacené výnosy nebo náklady) u stálého aktiva, které je dluhovým cenným papírem s výnosem z něho, dlouhodobé pohledávky a dlouhodobého dluhu.

2.23 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska účetní závěrky

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

Současný zákon o účetnictví používá pojmy účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka. Účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka účetní jednotky, konsolidovanou účetní závěrkou je pak účetní závěrka konsolidačního celku. Zvolené pojmosloví však působí výkladové komplikace, neboť neexistuje obecný pojem zahrnující jak účetní závěrku, tak konsolidovanou účetní závěrku. To znamená, že jestliže se má například konkrétní ustanovení zákona vztahovat k oběma těmto závěrkám, je potřeba výslovně uvést jak účetní závěrku, tak konsolidovanou účetní závěrku. Pojem účetní závěrka však často bývá považován za obecné označení, a tudíž

v případě, že je použit pojem účetní závěrka, není zcela jisté, zda se skutečně hovoří pouze o účetní závěrce v užším slova smyslu nebo také o konsolidované účetní závěrce.

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

Účetní výkazy vyhotovované účetní jednotkou se liší podle toho, zda se jedná o účetní jednotky používající podvojný či jednoduchý účetnictví. Standardně tvoří účetní závěrku rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha obsahující doplňující informace. Účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi, navíc vyhotovují také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (s výjimkou malých účetních jednotek). Účetní jednotky používající jednoduchý účetnictví pak namísto účetní závěrky sestavují přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích.

Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje obchodní společnost, které tuto povinnost ukládá zákon, a rozumí se jí účetní závěrka skupiny účetních jednotek, která slučuje stav majetku a závazků a dosažené výsledky hospodaření za celou skupinu.

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

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

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

Nový zákon o účetnictví rovněž obsahuje obecné vymezení institutu mezitímní účetní závěrky a rozlišuje mezitímní účetní závěrku sestavovanou pravidelně a mezitímní účetní závěrku sestavovanou nepravidelně. Povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku v novém zákoně o účetnictví primárně normována není a je ponechána zvláštním právním předpisům, které mohou účetní jednotce povinnost mezitímní účetní závěrky sestavit k určitému okamžiku uložit dle svých potřeb. Výjimku v tomto směru představují přeměny, kde nový zákon o účetnictví výslovně stanoví účetní jednotce zúčastněné na přeměně povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny (resp. v určitých případech ke konci dne předcházejícího dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny) za příslušnou část účetního období. Důvodem je skutečnost, že od rozhodného dne přeměny je třeba hledět na

jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu, ve kterém přechází na nástupnickou účetní jednotku, jako by již patřilo této nástupnické účetní jednotce, byť právní účinky přeměny nastávají později, a potřeba toto zohlednit v jejich účetnictví. Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by toto nebylo možné, protože by nebyl zřejmý stav jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně.

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

Na rozdíl od dosavadní právní úpravy se i výkazy účetních jednotek používajících hotovostní účetnictví nově označují jako účetní závěrka s tím, že účetní výkazy, které ji tvoří, zůstávají z obsahového hlediska nezměněny.

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

2.25 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti účetní jednotky, která je mateřskou entitou, a jejích dceřiných entit či entit pod společným vlivem jakožto činnosti jednoho hospodářského subjektu, a proto by měla být sestavena tak, aby účetní informace o všech entitách zahrnutých do konsolidované účetní závěrky mohly být poskytnuty vnějším uživatelům takové účetní závěrky.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nový zákon o účetnictví upravuje ve vztahu ke konsolidaci i otázky, které byly doposud obsaženy v prováděcích právních předpisech. Jedná se zejména o povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, včetně výjimek z této povinnosti a vymezení okamžiků, k nimž se sestavuje, metody konsolidace, jakož i určení množiny entit, které budou součástí konsolidačního celku.

Podrobněji bude úprava konsolidace, podobně jako doposud, upravena prováděcím právním předpisem. Prováděcí předpis se však nebude vztahovat na účetní jednotky (mateřské entity), které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí IFRS-EU. Nicméně stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, resp. výjimka z této povinnosti bude i nadále platit i pro účetní jednotky (mateřské entity), které pro sestavení konsolidované účetní závěrky použijí IFRS. Tato skutečnost je velmi důležitá, neboť v některých případech může dojít ke kolizi ve stanovení povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku mezi účetní směrnicí, resp. zákonem o účetnictví a IFRS. Případem takového rozporu je stanovení povinnosti pro investiční jednotky, které podle IFRS 10 nemají povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, zatímco směrnice 2013/34/EU výjimku pro investiční jednotky nepřipouští.

Obecným východiskem nové právní úpravy konsolidace je minimální transpozice směrnice 2013/34/EU v části, která upravuje konsolidaci, jinými slovy je cílem uložit konsolidační povinnost jen těm entitám a jen v takových případech, u kterých to směrnice obligatorně vyžaduje. Dalším východiskem je zpřesnění dosavadních nepřesností a napravení dosavadních nedostatků (např. zpřesnění kritérií, které je třeba naplnit proto, aby vznikl vztah ovládnutí mezi dvěma entitami, které tvoří konsolidační celek, sjednocení obsahu konsolidované účetní závěrky s individuální účetní závěrkou, výslovné stanovení okamžiku sestavení konsolidovaných výkazů apod.)

Prívlastek „mateřská“ a „dceřiná“ je obecně českými i evropskými předpisy používán pro účely označení vztahu ovládnutí mezi dvěma entitami. Při vymezení ovládnutí se zachovává stávající konstrukt, kdy se ovládnutí posuzuje na základě kritérií, které pro ovládnutí stanoví zákon o obchodních korporacích. V pojmech souvisejících s konsolidací je navrhováno použití pojmu „entita“ namísto dosavadního pojmu „účetní jednotka“, a to z důvodu, že dceřiné entity, entity pod společným vlivem a přidružené entity mohou být entitami, které nejsou účetní jednotkou podle tohoto zákona (typicky zahraniční entity).

Současně je zaveden pojem „konsolidační povinnost“, který svodně zahrnuje jak (i) povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení, tak (ii) povinnost vyhotovit konsolidované účetní zprávy (tj. zprávu o platbách správním orgánům, zprávu o udržitelnosti a zprávu o daních z příjmů).

Namísto pojmu a kategorizace skupiny účetních jednotek je použit pojem a kategorizován je konsolidační celek, tzn. pouze mateřská a dceřiné entity (v případě dceřiných entit, které nemusí být zahrnuty do konsolidačního celku, jsou jeho součástí pouze ty, které do tohoto celku mateřská entita skutečně zahrne). Vymezení skupiny účetních jednotek však bylo v dosavadní právní úpravě nepřesné, protože zahrnovalo též dceřiné entity (resp. konsolidované účetní jednotky), které na základě rozhodnutí mateřské entity (resp. konsolidující účetní jednotky), nemusely být do konsolidačního celku zahrnuty. Tyto entity pak byly nesprávně zohledňovány při určení kategorie skupiny. Nově je proto tento nedostatek napraven v souladu s účetní směrnicí.

V oblasti kategorizace dochází k další změně, a to ve způsobu určování jednotlivých hodnot určujících velikost konsolidačního celku (hodnota aktiv, obrát a počet zaměstnanců), kdy dosavadní právní úprava požadovala jejich stanovení na konsolidovaném základě. Nově se umožňuje stanovit tyto též na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské a dceřiných entit, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot, které jsou prováděny při konsolidaci. V tomto případě se pak zákonné limity aktiv a obrát zvyšují o 20 %.

Navrhovaný zákon mění i okruh subjektů a případů, kdy vzniká konsolidační povinnost. Oproti stávající právní úpravě dochází k rozšíření okruhu subjektů, kterých se konsolidační povinnost bude týkat. Proces konsolidace se tak může dotýkat jakékoli entity s výjimkou účetní jednotky veřejného sektoru. Dosavadní právní úprava výjimek z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení je rozšířena na mateřské entity, které stojí v čele konsolidačního celku, jehož veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného státu než členského státu EU, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením směrnice 2013/34/EU.

Mění se též přístup k přidružené entitě, která již dnes není součástí konsolidačního celku, ale je považována za entitu, která je konsolidována metodami konsolidace. Vykázání účetních informací týkajících se této entity je však v rámci konsolidace provedeno prostřednictvím ocenění investice v přidružené entitě metodou ekvivalence. V dosavadním zákoně byla tato metoda ekvivalence nesprávně pojata jako metoda konsolidace.

Navrhovaný zákon dále zachovává současnou úpravu v oblasti metod konsolidace. Konsolidované entity jsou konsolidovány metodou plné konsolidace.

Oproti současné právní úpravě je nově za účelem stanovení jasné a srozumitelné právní úpravy výslovně stanoven (i) okamžik sestavení konsolidované účetní závěrky a (ii) vymezeno období, za které se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje (konsolidační účetní období); tyto instituty v dosavadní právní úpravě absentovaly, přestože jsou pro stanovení konsolidační povinnosti nezbytné. Konsolidační účetní období se vždy shoduje s účetním obdobím mateřské entity a za stanovených podmínek je připuštěno odvozovat ho i od účetního období nejvýznamnější dceřiné entity nebo účetního období dceřiných entit, které jsou dohromady nejvýznamnější. Okamžikem, ke kterému se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka, je konec posledního dne konsolidačního účetního období.

Konsolidovanou účetní závěrku nově tvoří vždy též konsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu a konsolidovaný výkaz peněžních toků, které její součástí podle dosavadní právní úpravy nebyly, a které obsahují informace, jejichž absence v konsolidované účetní závěrce, významně omezuje její kvalitu a vypovídací schopnost.

Nově je řešena i měna pro účely konsolidovaného výkaznictví, kdy touto měnou je měna zvolená pro sestavení konsolidované účetní závěrky, přičemž může jít o jakoukoliv měnu. Na rozdíl od individuálního výkaznictví dochází v případě konsolidovaného výkaznictví k zavedení tzv. vykazovací měny. Důvodem zavedení této možnosti je vyhovět potřebám mateřské entity při volbě měny konsolidovaného účetního výkaznictví, kdy důvodem volby může být požadavek zahraniční burzy nebo skutečnost, že dceřiné entity sestavují své výkazy v jiné měně než mateřská entita.

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

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

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

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

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

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

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

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

Těžištěm podrobné úpravy konsolidace státu však, podobně jako doposud, bude vyhláška Ministerstva financí, jejímž obsahem bude právní úprava způsobu sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, včetně podmínky významnosti pro zahrnutí účetních jednotek do uskupení konsolidovaných entit státu.

2.29 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska statutární zprávy

Účetní výkaznictví se neomezuje pouze na vykazování finančních informací o účetní jednotce, ale zahrnuje také vykazování informací nefinančního charakteru (např. informace o jejím

předpokládaném vývoji). Pouze kombinací obojího lze získat ucelenou představu o účetní jednotce jako celku. Tato oblast je harmonizována s právem EU a vychází ze směrnice 2013/34/EU.

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

- výroční zprávu,
- přehled nefinančních informací (pokud tyto informace nejsou součástí výroční zprávy),
- zprávu o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země a
- zprávu o udržitelnosti

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

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

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

Dalším faktorem je postavení výroční zprávy v právním řádu. Pojem „výroční zpráva“ v současnosti užívá více než 150 platných a účinných právních předpisů, přičemž není ve všech případech zřejmé, zda se jedná o výroční zprávu ve smyslu zákona o účetnictví, nebo o výroční zprávu *sui generis* podle daného zvláštního zákona. V rámci ukládání povinnosti účetním jednotkám zahrnout do výroční zprávy další informace a dokumenty podle daného zvláštního zákona rovněž často dochází k duplicitám ohledně obsahu výroční zprávy stanoveného zákonem o účetnictví (zvláštní zákon například často stanoví, že obsahem výroční zprávy je mimo jiné účetní závěrka regulovaného subjektu, což však již vyplývá z obecné úpravy zákona o účetnictví). Vzhledem k této skutečnosti, a dále také k terminologické změně provedené směrnicí 2013/34/EU spočívající v nahrazení pojmu „výroční zpráva“ pojmem „zpráva vedení“, byl pojem výroční zpráva v navrhovaném zákoně o účetnictví zcela opuštěn a nahrazen konceptem statutární zprávy a zprávy vedení.

Statutární zpráva představuje nový koncept, přičemž nejde o zvláštní dokument s vlastním obsahem, nýbrž pouze o označení souboru dokumentů vyhotovených účetní jednotkou, a to účetní zprávy, zprávy vedení, zprávy o udržitelnosti a zprávy o ověření, pokud mu ostatní dokumenty zpřístupňované jako statutární zpráva podléhají.

Zpráva vedení podle navrhovaného zákona svou povahou v zásadě odpovídá dosavadní výroční zprávě a představuje zprávu s vlastním obsahem, jejímž cílem je poskytnout ucelený a vyvážený popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace. V případě, že účetní jednotka má povinnost tuto zprávu vyhotovit, je zpráva vedení součástí souboru dokumentů označovaných jako statutární výroční zpráva.

2.31 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska ověřování vykazovaných informací

Vzhledem k významnému postavení některých účetních jednotek, ať již z důvodu rozsahu nebo povahy jejich činnosti, existuje zájem na posílení důvěryhodnosti informací vykazovaných jejich účetní závěrkou a dalšími zprávami, a to jejich ověřením auditorem podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“).

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

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

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

Ověření auditorem povinně podléhá účetní závěrka a výroční zpráva

- velkých účetních jednotek, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- středních účetních jednotek a
- malých účetních jednotek, pokud dosáhnou některých z hodnot stanovených pro celkovou hodnotu aktiv, roční úhrn čistého obrátu nebo průměrný počet zaměstnanců.

Konsolidovaná účetní závěrka a konsolidovaná výroční zpráva musí být auditorem ověřeny vždy.

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

Návrh nového zákona o účetnictví zužuje okruh účetních jednotek, kterým ukládá povinnost zajistit povinný audit. Povinnost zajistit povinný audit se nově nebude vztahovat na účetní jednotky spadající do kategorie malých účetních jednotek. Tato povinnost naopak zůstane uložena všem účetním jednotkám z kategorie velkých a středních účetních jednotek. Výjimku představují účetní jednotky, které jsou mateřskými entitami plnícími konsolidační povinnost, kterým je povinnost zajistit povinný audit uložena bez ohledu na kategorii, do níž jsou zařazeny. Tento krok reflektuje minimální standard upravený směrnicí 2013/34/EU a představuje nezanedbatelné snížení administrativní zátěže pro malé účetní jednotky s ohledem na skutečnost, že provádění povinného auditu na základě zákona o účetnictví nebylo v jejich případě natolik významné.

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

2.33 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska zveřejňování vykazovaných informací

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

Co se týče zveřejňování účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru, uveřejňuje Ministerstvo financí způsobem umožňujícím dálkový přístup pouze účetní závěrky účetních jednotek, které jsou organizačními složkami státu. Tento stav je nadále nevyhovující a je třeba tuto povinnost rozšířit na všechny účetní jednotky veřejného sektoru. Současný stav, kdy účetní výkazy ostatních účetních jednotek veřejného sektoru nejsou povinně zpřístupňovány, je s ohledem na základní cíl účetnictví nedostačující.

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

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

Navrhovaná právní úprava zachovává povinnost zveřejnit zejména účetní závěrku (popřípadě též další dokumenty) ve veřejném rejstříku, nicméně ve vztahu k této povinnosti došlo ke změně konstrukce. Vzhledem k naplnění cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací vnějším uživatelům, je tato povinnost vnímána jako klíčová. Z tohoto důvodu nový zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám a mateřským entitám „novou“ povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací. O novou povinnost se přitom jedná pouze v legislativním smyslu, neboť tato povinnost je konstruována jako obecná povinnost, jejímž obsahem jsou jednotlivé dílčí povinnosti, které jsou účetní jednotce nebo mateřské entitě ukládány příslušnými ustanoveními nového zákona o účetnictví. Splněním všech relevantních dílčích

povinností je pak splněna i povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, přičemž tyto dílčí povinnosti je nutné splnit kumulativně ve lhůtě 12 měsíců.

Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací statutární zprávou zahrnuje povinnosti sestavit řádnou účetní závěrku, vyhotovit zprávu vedení a zprávu o udržitelnosti, povinnost auditu účetní závěrky a ověření zprávy vedení a povinnost zveřejnit statutární zprávu. Některé účetní jednotky však některé z těchto povinností nemají vůbec stanoveny, potom samozřejmě v obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací nejsou takové povinnosti zahrnuty.

Takto konstruovaná obecná povinnost usnadňuje otázku účetních přestupků, neboť umožňuje uložit účetní jednotce, která některou z dílčích povinností nesplnila, sankci za obecný přestupek nezveřejnění vykazovaných informací. Tím dojde k eliminaci dlouhého výčtu dosavadních skutkových podstat účetních přestupků, které se často překrývaly.

Navrhovaný zákon o účetnictví rovněž podrobněji upravuje způsoby zpřístupnění účetní závěrky. Oproti stávajícímu stavu, kdy se povinnost zveřejnění týkala jednotlivých dokumentů, se navrhuje, v souladu s novým pojetím statutární zprávy jako označení pro soubor dokumentů, vztáhnout tuto povinnost právě pouze na statutární výroční zprávu. Ve vztahu k účetním jednotkám zapsaným ve veřejném rejstříku je tak upraven postup pro zveřejnění statutární zprávy ve veřejném rejstříku a ve vztahu k účetním jednotkám veřejného sektoru je pak všem těmto jednotkám uložena povinnost uveřejňovat svou statutární zprávu prostřednictvím Ministerstva financí, které ji následně uveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup. Možnost pro účetní jednotky, které jsou obchodními korporacemi, zveřejnit účetní závěrku ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně, zůstává zachována.

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

2.35 Zhodnocení platného právního stavu z hlediska přestupků

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

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

Promlčecí doba účetních přestupků se v současné době subsidiárně řídí úpravou promlčecí doby v zákoně o přestupcích. V kombinaci se způsobem, kterým je určena horní hranice pokuty za účetní přestupky, tj. nikoliv pevnou částkou, činí promlčecí doba 1 rok, nejdéle však 3 roky od spáchání přestupku. Takto stanovená délka promlčecí doby se však ukázala jako nedostatečná

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

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

Úprava přestupků podle zákona o účetnictví představuje *lex specialis* k úpravě přestupkového práva obsažené v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o přestupcích“). Zákon o účetnictví proto obsahuje jen dílčí úpravu vybraných institutů, které se od obecné úpravy odchyľují, a v případech neupravených tímto zákonem se subsidiárně použijí ustanovení zákona o přestupcích.

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

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

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

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

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

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

Subjektem neboli pachatelem účetních přestupků může být až na výjimky pouze účetní jednotka. Jinými slovy, konkrétní fyzická osoba, která jednala za účetní jednotku, a jejímž jednáním byla fakticky naplněna objektivní stránka skutkové podstaty přestupku, není podle nového zákona o účetnictví pachatelem účetního přestupku. Výjimku z tohoto pravidla představuje odpovědnost účetních jednotek, které jsou entitou bez právní osobnosti. V těchto případech, byť je subjektem přestupku tato entita jako účetní jednotka, se vzhledem k absenci právní osobnosti na její místo fakticky staví osoba, která za takovou účetní jednotku jedná v oblasti účetnictví.

Toto pojetí vyhovuje minimálnímu požadavku odpovědnosti za sestavování a zveřejňování účetních závěrek podle čl. 33 směrnice 2013/34/EU, která ponechává stanovení vhodných pravidel i rozsahu odpovědnosti na vnitrostátním právu členských států tak, aby byla vždy zajištěna odpovědnost vybraných subjektů přinejmenším vůči podniku. V souladu s touto směrnicí může členům správních, řídicích i dozorčích orgánů právnických osob vzniknout povinnost nahradit škodu způsobenou porušením svých povinností, a to zejména na základě obecné úpravy odpovědnosti za porušení povinnosti péče řádného hospodáře podle § 2910 a § 2913 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) ve spojení s § 159 občanského zákoníku, přičemž může dojít i k jejich zákonnému ručení za dluhy právnické osoby podle § 159 odst. 3 občanského zákoníku. V případě zaměstnanců připadá v úvahu odpovědnost za škodu podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

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

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

Nový zákon o účetnictví ustoupil od dosavadní koncepce přestupků a ve skutkových podstatách jednotlivých přestupků nerozlišuje mezi jednotlivými druhy účetních jednotek. Tím zároveň dojde i k celkovému zpřehlednění právní úpravy účetních přestupků.

Základním přestupkem je přestupek nezveřejnění vykazovaných informací, který je založen porušením obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací, tj. nesplněním některé z příslušných dílčích povinností. Tento základní přestupek je dále doplněn přestupkem zkreslování vykazovaných informací, jehož cílem je postihnout zkreslování údajů v účetní závěrce, resp. poskytování neúplných, nesprávných nebo vědomě zkreslených účetních informací uživatelům těchto informací, kteří by na základě takových informací mohli učinit rozhodnutí ke své újmě. Po vzoru dosavadního zákona o účetnictví postihuje nový zákon o účetnictví taktéž nevedení účetnictví, resp. nevedení účetnictví vůbec nebo nevedení

účetnictví v souladu s požadavky nového zákona o účetnictví. Na úseku účetnictví veřejného sektoru je i nadále postihováno porušení povinností v rámci součinnosti při sestavování konsolidované účetní závěrky České republiky, a to formou samostatného přestupku. Nad rámec stávajícího zákona o účetnictví je doplněn nový přestupek vyplývající z institutů zprávy o daních z příjmů a zprávy o udržitelnosti, a to přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů a zprávy o udržitelnosti entity ze třetího státu.

Účetní přestupek spočívající v nezveřejnění vykazovaných informací není přestupkem trvajícím, byť z jeho povahy vyplývá vyvolání protiprávního stavu nezveřejněním příslušných informací a jeho přetrvání. Pro trvajících přestupky je však charakteristické, že jejich nebezpečnost se v průběhu trvání protiprávního stavu nemění či se dokonce zvyšuje. V tomto případě nejvyšší společenskou škodlivost vykazuje zejména jednání spočívající v nezveřejnění, a naopak lze říci, že společenská škodlivost tohoto přestupku časem klesá, neboť čím starší jsou zveřejňované účetní informace, tím menší je jejich relevance.

Pokud by účetní přestupek nezveřejnění vykazovaných informací byl považován za trvajících, znamenalo by to, že promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy dojde k odstranění protiprávního stavu. V případě přestupku nezveřejnění vykazovaných informací by tedy promlčecí doba nemohla začít běžet dříve, než by účetní jednotka svou povinnost zveřejnit příslušné informace splnila. Protože účetní přestupek nezveřejnění vykazovaných informací není považován za přestupek trvajících, může promlčecí lhůta začít běžet již dnem následujícím po posledním dni, ve kterém účetní jednotka měla svou povinnost zveřejnit vykazované informace splnit, což je v tomto případě účelné.

Důsledkem výše uvedeného je skutečnost, že účetní jednotka nemůže být opakovaně sankcionována za nezveřejnění vykazovaných informací, kdy běh promlčecí doby by vždy byl přerušen zahájením nového přestupkového řízení. Z tohoto důvodu se v novém zákoně o účetnictví navrhuje zakotvit možnost finančního úřadu uložit k vynucení splnění povinnosti řádně zveřejnit vykazované informace pořádkovou pokutu podle daňového řádu, a to až do výše odpovídající příslušné horní hranici sazby pokuty za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací podle kategorie účetní jednotky. Horní hranice pokuty je stanovena s ohledem na potřebu opakovaného vynucování řádného splnění předmětné zákonem stanovené povinnosti. Jelikož hlavním účelem pořádkové pokuty je v daném případě vynucení dodatečného splnění zákonem stanovené povinnosti, je výše horní hranice pokuty stanovena tak, aby byla dostatečně odrazující. Možnost finančního úřadu uložit pořádkovou pokutu navazuje na jeho působnost v oblasti prověřování plnění povinností podle účetních předpisů, při jejímž výkonu postupuje podle daňového řádu. Pod pojmem „prověřovat plnění“ je nutno chápat nejen kontrolní postup podle daňového řádu, tedy kontrolu v užším smyslu, ale také vyhledávací činnost, nebo vyzývání ke splnění povinností jakožto jedné z pravomocí ve smyslu § 11 odst. 1 daňového řádu, tedy kontrolu v širším smyslu. Ostatní orgány, kterým nový zákon o účetnictví nebo jiný zákon svěří dílčí kontrolní působnost k prověřování plnění povinností podle účetních předpisů, budou postupovat v rámci této kontroly v obecném režimu správního řádu a kontrolního řádu.

Zavedená pořádková pokuta slouží speciálně pro vynucování splnění hmotněprávní povinnosti zveřejnit statutární zprávu. Pro vynucování procesních povinností na úseku účetnictví se použije obecný režim podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

Za trvajících přestupek nelze považovat ani přestupek proti vedení účetnictví, neboť protiprávní jednání spočívající v porušení povinnosti řádně tvořit účetní informace a splňovat požadavky na jejich kvalitu a průkaznost představuje v každém účetním období samostatné jednání naplňující skutkovou podstatu tohoto přestupku. Jinými slovy účetní jednotka, která se v několika účetních obdobích dopouští pochybení při vedení účetnictví, spáchá v každém

účetním obdobím samostatný přestupek proti vedení účetnictví, a nikoliv přestupek jediný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, sp. zn. 2 Afs 7/2016).

S ohledem na nedostatečnou délku promlčecí doby podle dosavadního zákona o účetnictví, která subsidiárně vyplývá ze zákona o přestupcích, upravuje nový zákon o účetnictví zvláštní délku promlčecí doby pro účetní přestupky v délce 4 roky, nejdéle však 10 let od spáchání přestupku. Tato promlčecí doba by měla poskytovat dostatečný časový prostor správním orgánům pro rozhodnutí o přestupku a případné uložení sankce.

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

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

3 Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

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

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

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

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

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

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

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

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

- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008 ze dne 11. března 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních standardů, pokud jde o prováděcí pravomoci svěřené Komisi,
- směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění směrnice 2014/95/EU Evropského parlamentu a Rady 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, ve znění směrnice Rady 2014/102/EU ze dne 7. listopadu 2014 o úpravě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků v důsledku přistoupení Chorvatské republiky, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti
- směrnice Rady ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí (86/635/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES ze dne 27. září 2001, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a 86/635/EHS, pokud se jedná o pravidla oceňování roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některých forem společností, bank a ostatních finančních institucí, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51 ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
- směrnice Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu

a Rady 2003/51 ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropské parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,

- směrnice Rady ze dne 13. února 1989 o povinnostech poboček usazených ve členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo tento členský stát, pokud se jedná o zveřejňování ročních účetních dokladů, a
- směrnice Rady 2011/85/EU ze dne 8. listopadu o požadavcích na rozpočtové rámce členských států.

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

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

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

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

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

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

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

6 Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy

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

Navrhovaná právní úprava nového zákona o účetnictví nemá podstatné dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty.

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

Předpokládá se rovněž, že případné ostatní zvýšené výdaje spojené s aplikací navrhovaného zákona vzniklé organizačním složkám státu budou uhrazeny v rámci výdajů stanovených státním rozpočtem na příslušný rozpočtový rok bez nároku na jejich dodatečné navýšení.

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

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

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

Navrhovaná úprava snižuje administrativní zátěž pro dotčené účetní jednotky, a to několika následujícími úpravami:

a) Dobrovolnost účetnictví pro podnikající fyzické osoby a některé nestátní neziskové organizace

Neziskové subjekty se mohou stát účetní jednotkou pouze na základě vlastního rozhodnutí. Případné nebytí účetní jednotkou je však v případě nestátních neziskových organizací založeno na „opt-out“ bázi, je tedy podmíněno uvedením této skutečnosti do příslušného zakládacího dokumentu. V případě podnikajících fyzických osob poměření administrativního úsilí vyplynulo, že obdobně jako nestátní neziskové organizace budou fyzické osoby nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí (např. v důsledku požadavku třetí strany – obchodního partnera, banky apod.). Tato možnost volby je tak jejich privilegiem přiznaným za přijetí neomezeného ručení za své dluhy i neobchodním majetkem.

b) Rozšíření povinnosti použití IFRS-EU pro sestavení účetní závěrky

V novém zákoně se navrhuje rozšířit použití IFRS-EU pro určitý okruh účetních jednotek, které podléhají dohledu České národní banky, tj. subjekty působící na finančním trhu. Navrhované rozšíření vyplývá ze skutečnosti, že sektorová regulace v tomto odvětví vycházející

z požadavků práva EU již v současné době požaduje od těchto účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci IFRS-EU, a to v různé míře podrobnosti. Tím dochází ke snížení administrativní náročnosti odstraněním nezbytnosti vést vedle účetnictví další zvláštní evidenci pro účely své sektorové regulace.

I když může povinné použití IFRS-EU přechodně znamenat pro některé účetní jednotky zvýšené nároky spojené s přechodem na nový systém, je nesporné, že převáží přínosy pro tyto 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.

Vnější uživatelům účetních závěrek a správci daně budou stále k dispozici ucelené informace o finanční situaci a změnách finanční situace účetních jednotek, které jim mohou výrazně pomoci při jejich rozhodování nebo plnění stanovených úkolů.

Ukazuje se, že pro určité účetní jednotky nelze najít či vytvořit lepší systém pravidel účetního výkaznictví, než jsou již existující IFRS-EU. Trend přechodu na IFRS-EU by se měl však soustředit výhradně na podnikatelskou oblast, zejména velké (kótované) společnosti a finanční instituce, kde přínosy jasně převyšují náklady.

c) Zúžení povinnosti zajistit povinný audit

Návrh zákona rovněž zužuje okruh účetních jednotek, kterým ukládá povinnost zajistit povinný audit. Povinnost zajistit povinný audit se nově nebude vztahovat na účetní jednotky spadající do kategorie malých účetních jednotek. Tento krok reflektuje minimální standard upravený směrnicí 2013/34/EU a představuje nezanedbatelné snížení administrativní zátěže pro malé účetní jednotky s ohledem na skutečnost, že provádění povinného auditu na základě zákona o účetnictví nebylo v jejich případě natolik významné a zajištění auditu pro ně představuje významný náklad. Úplné osvobození malých účetních jednotek by dle Českého statistického úřadu znamenalo pokles povinně auditovaných kapitálových a osobních společností o téměř 40 % (nicméně některým z těchto účetních jednotek stanovuje povinnost auditu i jiný právní předpis, nebo si nechávají audit zpracovat v návaznosti na požadavek mateřské/konsolidující společnosti, požadavek banky či jiné osoby z důvodu poskytnutí peněžních prostředků či kapitálu apod.).

6.3 Dopady ve vztahu k rovnosti mužů a žen

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

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

7 Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů (DPIA)

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

Zde je zapotřebí uvést na pravou míru charakter účetních informací a jejich zpracování. Především jde o to, že primárním zpracovatelem informací je sám subjekt, kterého se informace

týkají – tj. účetní jednotka zpracovává informace sama o sobě, a to za účelem toho, aby vytvořila finální report, který je ve značné míře zobecněn.

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

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

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

7.1 Vysvětlení účelu navrhovaného zpracování osobních údajů

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

7.2 Popis návaznosti na stávající či připravované zpracování osobních údajů

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

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

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

7.4 Posouzení rizik pro práva a svobody fyzických osob

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

Velká část navrhované materie plyne přímo z evropských předpisů. U části (např. ESG reporting) z nich byl pak v rámci evropské legislativy také posuzován vztah k ochraně osobních

údajů, kdy bylo konstatováno, že směrnice by se měla uplatňovat v souladu s předpisy Unie na ochranu údajů a podle práva na ochranu soukromí a osobních údajů zakotveného v člancích 7 a 8 Listiny základních práv Evropské unie. Veškeré zpracování osobních údajů podle této směrnice musí být prováděno v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679108, včetně požadavků na účelové omezení, minimalizaci údajů a omezení uložení. V souladu s čl. 28 odst. 2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2018/1725109 byl konzultován evropský inspektor ochrany údajů.

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

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

8 Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

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

Přiměřenost

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

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

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

Efektivita

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

a povinností účetních jednotek a na druhou stranu zavádí taková sankční opatření, aby porušení těchto povinností bylo dostatečně odrazující.

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

- požadavek na spolehlivost a věrohodnost účetních informací a
- požadavek na věrný a poctivý obraz.

K uložení i k projednávání plnění povinnosti vyplývající z návrhu zákona o účetnictví je příslušný v prvním stupni zpravidla finanční úřad. Tento správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování, neboť základem pro správné stanovení základu daně z příjmů je účetnictví. Vzhledem k tomu, že v naprosté většině případů budou finanční úřady oprávněny projednávat v prvním stupni sankce za účetní přestupky, lze v oblasti účetnictví hovořit o vysokém stupni plošného zajištění a kontrolování plnění zákonem uložených povinností.

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

Jednou ze zásad, která je v nové úpravě účetnictví jasně stanovena, je zásada přednosti obsahu nad formou. Výslovné a přímé zakotvení této zásady eliminuje stávající nejistotu při aplikaci, čímž by mělo ubýt administrativní zátěže spojené s vyhodnocením nejistoty ohledně její aplikace. Zároveň vztah této zásady k zajištění věrného a poctivého obrazu účetní závěrky a finanční pozice účetní jednotky je mimořádně silný, protože tato zásada je nutnou a nikoli postačující podmínkou. Výjimky z této zásady jsou v nové právní úpravě účetnictví jasně definovány, aby bylo zcela zřejmé, které účetní jednotky a ve kterých případech se mohou od této zásady odklonit. Tím se sníží riziko korupčního jednání.

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

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

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

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

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

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

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

Odpovědnost

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

Kontrolní mechanismy

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

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

9 Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Návrh nepředpokládá dopady na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015. Navíc navrhované ustanovení § 163 jednoznačně upravuje ukotvení zvláštních postupů v případě utajení.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Sdílené služby veřejné správy

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

5. Konsolidace a propojování informačních systémů veřejné správy

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

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

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

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

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s touto zásadou.

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

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

9. Technologická neutralita

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

10. Uživatelská přívětivost

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

II. Zvláštní část

K části první – Úvodní ustanovení

K hlavě I – Předmět úpravy

K § 1

Ustanovení § 1 definuje předmět úpravy zákona.

Obecně lze ke zvolené terminologii uvést, že pojem účetnictví je nutné chápat jako zastřešující pojem pro všechny činnosti upravené tímto zákonem ve vazbě na účetní výkaznictví (tj. vykazování účetních informací). Zahrnuje tedy

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

(ii) účetní výkaznictví, které představuje poskytování účetních informací vnějším uživatelům těchto informací pro jejich rozhodování (viz § 2 odst. 1 písm. a), tj. uživatelům, kteří se nepodílí na tvorbě účetních informací, a to primárně prostřednictvím účetní závěrky, případně dalších účetních výkazů, pokud by byly sestavovány mimo účetní závěrku. Účetní informace jsou podmnožinou finančních informací a podle § 2 odst. 2 se jimi rozumí informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a jiných vykazovaných změnách finanční situace,

(iii) ověření správnosti vykazovaných účetních informací auditorem, které představuje dodatečnou garanci věrohodnosti poskytovaných účetních informací,

(iv) zpřístupnění účetních informací, které představuje garanci skutečnosti, že se vykazované účetní informace dostanou k širokému okruhu vnějších uživatelů, a

(iv) použití účetních informací pro potřeby účetního výkaznictví státu, které zahrnuje jak činnost shromažďování účetních informací od účetních jednotek veřejného sektoru (doposud označovaných jako vybrané účetní jednotky) a účetních jednotek, o kterých tak stanoví zákon, v centrálním systému účetních informací státu, tak sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. Tuto činnost provádí Ministerstvo financí (blíže viz § 214).

Je-li nutno v zákoně postihnout všechny tyto skutečnosti, je použit pojem „účetnictví“, „práva a povinnosti účetní jednotky“ nebo „práva a povinnosti související s účetnictvím“.

Současně zákon upravuje i vykazování jiných než účetních informací, tj. zejména dalších finančních a nefinančních informací (zpráva vedení, zpráva o platbách správním entitám, zpráva o daních z příjmů), jejich případné ověřování a zpřístupnění. Zpřístupněním se rozumí buď zveřejnění ve veřejném rejstříku, nebo uveřejnění jiným způsobem, např. na internetových stránkách.

Oproti dosavadnímu zákonu dochází k odklonu od dřívějšího chápání účetnictví, ve kterém byl kladen důraz především na účtování, tj. řádné zachycování průběhu činnosti účetní jednotky na příslušných účtech. Současný trend je totiž opačný, za nejdůležitější část účetnictví se považuje účetní výkaznictví. Je tak zdůrazňován prvořadý význam nikoliv procesu zobrazování dopadů skutečností na účtech, ale cílového produktu každé fungující soustavy účtů, tj. účetních informací, které slouží pro rozhodování vnějších uživatelů. To vychází z chápání účetnictví jakožto služby vnějším uživatelům, která je korektně naplněna jedině a právě poskytováním řádného obrazu o skutečnostech účetní jednotky prostřednictvím účetních výkazů. Prioritní je tedy naplnění informační služby účetnictví, tomu odpovídá též zdůraznění cíle účetního výkaznictví v § 2, kterým je poskytnout vnějším uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí, případně posoudit, zda účetní jednotka při výkonu veřejné správy řádně hospodaří s veřejnými prostředky. K dosažení tohoto cíle v sobě úprava účetního výkaznictví zahrnuje požadavky na věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti či jiné vykazované změny finanční situace, pokud jsou informace o těchto skutečnostech poskytovány účetní závěrkou, vymezení obsahu a struktury účetních výkazů účetní závěrky a jejich prvků, pravidla pro uznání těchto prvků, pravidla pro oceňování a požadavky na obsah přílohy účetní závěrky nebo dalších účetních výkazů v rámci účetní závěrky.

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

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

Zdůraznění účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. vymezením jeho cíle a zásad (viz hlava II) či strukturou zákona, kdy je nejprve upraveno účetní výkaznictví, jeho ověřování a zpřístupňování a až následně samotné vedení účetnictví. Dále též ve skutečnosti, že účetní předpisy budou především normovat výsledný stav a ponechají na účetní jednotce postup, kterým daného docílí (účetní metody budou obecně spíše doporučením na úrovni metodiky než normou stanovenou v prováděcích předpisech, to však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, které budou mít účetní metody normovány prováděcími předpisy). Dále se dané projeví i v oblasti správního trestání, ve kterém bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví než nesprávné vedení účetnictví.

K hlavě II – Cíl a zásady účetního výkaznictví

K dílu 1 - Cíl účetního výkaznictví

K § 2:

Pro účely právní jistoty, systematiky a navazující právní úpravy se navrhuje výslovně zakotvit cíl účetního výkaznictví, který je hlavní determinantou právní úpravy účetnictví.

Cíl vymezuje, komu a jakým způsobem účetní informace poskytované prostřednictvím účetních výkazů (primárně prostřednictvím účetní závěrky) slouží. Poskytování účetních informací prostřednictvím účetních výkazů slouží informačním potřebám třetích stran. Těmto vnějším

uživatelům účetních informací (tj. externím uživatelům, kteří se nepodílejí na tvorbě těchto informací dané účetní jednotky a jejichž jedinou možností, jak se s účetními informacemi účetní jednotky seznámit, je prostřednictvím účetních výkazů; zákon používá pojem „vnější uživatel“ z důvodu, že v legislativních textech se preferují české výrazy, jeho obsah je však stejný jako obsah pojmu „externí uživatel“ obecně používaného v účetní praxi) má účetní výkaznictví v první řadě poskytnout takové informace o účetní jednotce, které jsou nezbytné pro jejich efektivní ekonomické rozhodování (např. rozhodování o zvýšení účasti v účetní jednotce, navázání obchodních vztahů, vyplácení podílů na zisku apod.). Dále informace slouží pro předvídání budoucích peněžních toků, které je specifickým způsobem ekonomického rozhodování uvedeného v písmeni a) a které má predikativní povahu. Peněžním tokem se rozumí změna finanční situace ve formě přírůstků a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, přičemž peněžním ekvivalentem je aktivum, které je vykazováno jako investice a je snadno a pohotově směnitelné za předem známou částku peněžních prostředků a u kterého se nepředpokládá významná změna hodnoty v čase. Účetní informace slouží také pro posouzení důsledků jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky, které taktéž představuje specifickou kategorii rozhodování, ale nikoliv vždy ekonomickou (jedná se např. o rozhodování o odvolání členů orgánů, rozhodování o odměnách). V případě účetního výkaznictví veřejného sektoru účetní informace slouží též pro výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy ze strany těchto vnějších uživatelů. Tento aspekt je specifický pro účetní jednotky veřejného sektoru z důvodu, že cíl činnosti těchto účetních jednotek je odlišný od podnikatelských účetních jednotek a je jím poskytování veřejných služeb z veřejných prostředků, nikoliv vytváření zisků a rentability pro investory. Tedy účetní jednotka veřejného sektoru prostředky k výkonu své činnosti čerpá od občanů a tyto prostředky využívá ve prospěch občanů nebo jménem občanů. Proto jejich účetní výkaznictví má sloužit především „ke skládání účtů“ občanům o tom, jestli či do jaké míry jsou jimi volení zástupci řádnými hospodáři s veřejnými prostředky. Jinými slovy řečeno účetní informace zde slouží k posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy. Hlavním vnějším uživatelem těchto informací je tedy občan (daňový poplatník). Dalšími uživateli jsou typicky jiné orgány veřejné moci.

Účetní informace jsou definovány v odstavci 2 a jsou jimi

- informace o současné finanční situaci, tzn. informace o stavu aktiv a pasiv účetní jednotky,
- informace o současné finanční výkonnosti účetní jednotky, tj. informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření, které reflektují, jak efektivně a účinně vedení účetní jednotky vykonává svou odpovědnost při využívání zdrojů účetní jednotky, a
- informace o jiných vykazovaných změnách finanční situace, tj. jiných než finanční výkonnosti, typicky informace o peněžních tocích nebo změnách vlastního kapitálu, které jsou však poskytovány účetním výkaznictvím jen v případě některých účetních jednotek. Změnou finanční situace je i finanční výkonnost, která je uvedena samostatně, další typickou změnou finanční situace jsou například peněžní toky. Existují i další změny finanční situace, nicméně nikoliv všechny se vykazují (to také záleží na povaze dané účetní jednotky). Z tohoto důvodu účetní informací nejsou všechny změny finanční situace, ale pouze ty vykazované.

Zatímco informace o finanční situaci jsou informace stavové, tak informace o změnách finanční situace jsou informace tokové. Změnou finanční situace se rozumí jakákoliv změna položky aktiv nebo pasiv. Přestože každá taková změna finanční situace musí být zanesena jako dopad určité skutečnosti do účetního systému, nemusí být informace o takové změně samostatně

poskytována účetním výkazem. V rámci účetního výkaznictví je vždy poskytována informace o finanční výkonnosti a u některých účetních jednotek též informace o peněžních tocích nebo o změnách vlastního kapitálu. Informace o peněžních tocích poskytují vnějšímu uživateli podklad ke zhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty a potřeby účetní jednotky využití těchto peněžních toků. Účetní zisk nemusí znamenat dostatek peněžních prostředků a naopak, vykazovaná ztráta nemusí znamenat nedostatek peněžních prostředků. Výkaz peněžních toků umožňuje lepší srovnatelnost výkonnosti různých účetních jednotek. Informace o změnách vlastního kapitálu jako další poskytované informace o změnách finanční situace jsou informace o zvýšení, nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu v rámci sledovaného období a doplňují tak informace o stavu vlastního kapitálu. Informují tak vnějšího uživatele o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za sledované období.

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

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

Odstavec 3 vymezuje jednak vnějšího uživatele, kterému jsou primárně určeny účetní informace poskytované prostřednictvím účetní závěrky, a dále finanční situaci a finanční výkonnost.

Vnějšímu uživateli se podle písmena a) rozumí uživatel účetních informací, který se nepodílí na tvorbě účetních informací (tj. nepodílí se na vedení účetnictví včetně sestavení účetní závěrky). Podoba účetní závěrky a požadavky na kvalitu účetních informací v ní obsažených, které jsou stanoveny navrhovaným zákonem a dalšími právními předpisy upravujícími účetnictví, jsou tak primárně nastaveny takovým způsobem, aby respektovaly potřeby vnějších uživatelů. Tito uživatelé stojí mimo účetní jednotku, a tudíž se nepodílejí na tvorbě účetních informací účetní jednotky. Mají proto pouze omezený přístup k účetním informacím o této jednotce a musí se spolehnout na informace, které jsou jim předkládány vedením této jednotky. Těmito uživateli jsou zejména současní i potenciální investoři a věřitelé, zaměstnanci, obchodní partneři (dodavatelé, odběratelé), konkurenční společnosti, vláda, státní orgány a úřady (orgány daňové správy, statistické úřady atd.) a v neposlední řadě i nejširší veřejnost a vlastníci, tj. společníci a akcionáři účetní jednotky, kteří jsou z hlediska tvorby účetních informací též vnějšími uživateli, přestože mají prostřednictvím nejvyššího orgánu (valné hromady) účetní jednotky možnost rozhodovat o nejdůležitějších rozhodnutích této jednotky (nepodílí se však na obchodním vedení, které je vyhrazeno statutárnímu orgánu). Účetní závěrka jako typický prostředek poskytování účetních informací je tedy pro tuto skupinu uživatelů základním a často jediným zdrojem veřejně přístupných informací o účetní jednotce, na rozdíl od interních uživatelů, kteří mají možnost získat informace o účetní jednotce též z interních zdrojů. Mezi interní uživatele patří ti, kteří se podílejí na obchodním řízení účetní jednotky, tj. především její manažeři.

Uživatelem se přitom rozumí běžný průměrný uživatel v obecném smyslu, nikoliv konkrétní osoba. Požadavky na kvalitu účetních informací ve vztahu k uživateli je tak potřeba posuzovat

objektivně a nikoliv dle subjektivních možností, schopností a potřeb konkrétního uživatele v konkrétním případě. Přitom se předpokládá, že uživatel má přiměřené znalosti, které mu umožňují porozumět účetním informacím.

Písmeno b) vymezuje finanční situaci, kterou je stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu, tj. jejich výše (k tomu viz § 11). Informace o stavu aktiv, dluhů a vlastního kapitálu je předmětem specifického účetního výkazu, tj. rozvahy.

Písmeno c) vymezuje finanční výkonnost, kterou se rozumí takové změny finanční situace, které se projeví jako změna vlastního kapitálu v rámci výsledku hospodaření (tj. v podobě výnosů a nákladů), která je předmětem specifického účetního výkazu, a to výkazu zisku a ztráty (blíže k těmto pojmům viz § 14). Finanční výkonnost je tedy jednou z podmnožiny změn finanční situace (tj. veškeré rozvahové operace, nákupy aktiv, půjčování, operace se základním kapitálem, výplaty dividend apod.).

Cíle účetního výkaznictví je dosahováno primárně prostřednictvím vedení akruálního účetnictví, které umožňuje poskytnout vnějším uživatelům věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti účetní jednotky a případně jiných vykazovaných změn finanční situace (k této zásadě viz část první hlava II díl 4 oddíl 1).

Hotovostní účetnictví naproti tomu představuje jednodušší systém, který je zaveden z důvodu snížení administrativy pro účetní jednotky, u kterých není nutné vyžadovat tak vysoký standard poskytování informací o hospodaření účetní jednotky, jaký poskytuje akruální účetnictví. Informace o hospodaření účetní jednotky jsou v hotovostním účetnictví podávány prostřednictvím jiných ukazatelů než v akruálním účetnictví, což se projevuje i v tom, jaký obraz o hospodaření účetní jednotky si vnější uživatelé těchto informací na jejich základě mohou udělat. Hotovostní účetnictví nevychází z akruálního principu, ale zachycuje toky peněžních prostředků, současně se neuplatňuje princip bilance, tj. nesledují se aktiva, vlastní kapitál a dluhy, ale sleduje se (či spíše eviduje) pouze majetek a dluhy. S ohledem na tyto rozdíly v účetních informacích poskytovaných akruálním a hotovostním účetnictvím se požadavky na kvalitu účetních informací a zásady účetního výkaznictví stanovené primárně pro akruální účetnictví použijí v případě hotovostního účetnictví pouze v rozsahu, v jakém to povaha a cíl hotovostního účetnictví umožňuje (viz ustanovení části jedenácté).

Současně se opouští dosavadní rozlišování podvojného a jednoduchého účetnictví, které bylo postaveno na kritériu způsobu vedení účetnictví (podvojnost vs. jednoduchost účtování). I hotovostní účetnictví lze vést podvojně. Vzhledem k novému přístupu, který zdůrazňuje účetní výkaznictví, by rozlišujícím kritériem pro tyto dva druhy (systémy) účetnictví měla být skutečnost, jaký je předmět jejich výkaznictví, tj. zda daný systém sleduje změny ve finanční situaci na akruální bázi, tj. prostřednictvím výnosů a nákladů, nebo vychází z tzv. cash báze, tj. sleduje pouze tok peněžních prostředků (účetní příjmy a výdaje). Z tohoto důvodu zákon upravuje účetnictví založené na akruálnosti (tzv. akruální účetnictví) a v samostatné části pak umožňuje použití hotovostního účetnictví. Tato část sdílí některé prvky akruálního účetnictví, avšak má svá specifika, zejména co se týče jeho cíle, kterým je úplné a správné zaznamenání sledovaných jevů, přičemž to, co je sledováno, je výrazně užší než v případě akruálního účetnictví.

K dílu 2 - Požadavky na kvalitu účetních informací

K § 3

Ustanovení § 3 vymezuje kvalitativní požadavky na účetní informace, jejichž splnění je jedním z předpokladů naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení a následně i naplnění cíle účetního výkaznictví. Písmeno a) reflektuje základní kvalitativní charakteristiky účetních

informací, a to relevantnost a věrohodnost účetní informace. Písmeno b) upravuje vylepšující kvalitativní charakteristiky. Jedná se o včasnost, srozumitelnost, ověřitelnost a srovnatelnost účetní informace.

Pokud mají účetní informace naplnit cíl účetního výkaznictví, musí být primárně jak relevantní, tak věrohodné, tzn., že musí vystihovat ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti (tj. jakékoli skutečnosti, která má nebo může mít potenciální dopad na finanční situaci či výkonnost účetní jednotky) a současně tuto skutečnost zobrazit úplně, neutrálně a správně. Ani věrohodné nerelevantní informace, ani nevěrohodné zobrazení relevantní informace uživatelům nepomůže činit správná rozhodnutí.

Základním postupem účetní jednotky by tak mělo být za prvé určit skutečnost, která má (i potenciální) dopad na finanční situaci či finanční výkonnost účetní jednotky (tzv. ekonomickou skutečnost). Tuto skutečnost je nutno odlišit od právní skutečnosti (viz odůvodnění k § 5). Za druhé musí účetní jednotka určit informace o této skutečnosti, které by byly nejrelevantnější pro dosažení cíle účetního výkaznictví. Za třetí určit, zda jsou tyto informace k dispozici a zda mohou poskytnout takové zobrazení ekonomické skutečnosti, které vystihne její ekonomickou podstatu a bude úplné, neutrální a správné, tedy věrohodné. Pokud tomu tak je, postup, který vede k vytvoření účetní informace splňující základní kvalitativní charakteristiky, v tomto bodě končí. Pokud tomu tak není, tento postup se opakuje s dalším nejrelevantnějším druhem informací.

Srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost jsou kvalitativní vlastnosti účetních informací, které zvyšují účelnost informací, jež jsou jak relevantní, tak i poskytují výstižné zobrazení skutečností, jejichž věrohodné zobrazení je cílem těchto informací.

Jednotlivé charakteristiky účetních informací jsou blíže vymezeny v dalších ustanoveních.

K § 4

Ustanovení § 4 vymezuje, za jakých podmínek je účetní informace považována za relevantní. Aby účetní informace byla pro uživatele užitečná, musí být relevantní, tj. je nutné identifikovat skutečnosti, které jsou pro dosažení cíle účetního výkaznictví relevantní (tzn. všechny skutečnosti, které se týkají stavu a struktury prostředků, se kterými účetní jednotka hospodáří, a jejich změn) a jejichž dopad má být v účetní závěrce zobrazen. To znamená, že poskytovaná účetní informace musí být způsobilá k tomu, aby na jejím základě vnější uživatel mohl činit správná ekonomická rozhodnutí, včetně predikce budoucích peněžních toků účetní jednotky, posuzovat jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky nebo vykonávat kontrolu nad hospodařením s veřejnými prostředky účetní jednotky při plnění úkolů veřejné správy.

Relevantní informace proto musí být způsobilá uživateli umožnit:

- správné vyhodnocení (potvrzení) finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky nezbytné pro kvalifikované ekonomické rozhodnutí vnějšího uživatele (čímž tyto informace poskytují vnějšímu uživateli zpětnou vazbu k předešlým hodnocením),
- předvídaní (predikci) budoucího vývoje peněžních toků,
- posuzování jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky a vyvození navazujících důsledků nebo
- posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky účetní jednotky při plnění úkolů veřejné správy ze strany vnějších uživatelů účetních informací.

Tyto aspekty účetních informací jsou vzájemně provázány a jedna a táž informace může být použitelná jak pro hodnocení (potvrzení), tak pro předvídaní budoucích jevů či pro vyhodnocení

důsledků jednání osoby odpovědné za obchodní vedení účetní jednotky a výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky. Například informace o výnosech za běžný rok mohou být použity jako základ pro predikci peněžních toků v budoucích letech a současně mohou být porovnány s predikcí peněžních toků pro běžný rok, která byla provedena v minulých letech. Na základě tohoto srovnání může následně uživatel informací opravit a zkvalitnit procesy, které byly použity k vytvoření predikce v minulých letech.

Na posouzení, zda je daná informace relevantní, nemá vliv, že někteří uživatelé nechtějí tuto informaci využít nebo o ní už vědí z jiných zdrojů. Na druhou stranu i chybějící nebo nepřesná informace může být relevantní. Relevantnost je totiž součástí povahy dané účetní informace, protože vyjadřuje její důležitost a podstatnost pro rozhodování (tak existují informace relevantní a informace marginální).

K § 5

Ustanovení § 5 vymezuje, za jakých podmínek je účetní informace považována za věrohodnou. Účetní informace představují ekonomické skutečnosti ve slovech a číslech. Aby mohly sloužit ke stanovenému cíli účetního výkaznictví, musí účetní informace zobrazovat nejen relevantní jevy (viz § 4), ale musí také věrohodně zobrazovat reálnou ekonomickou podstatu skutečností, jež mají tyto informace za cíl zobrazit, tzn. skutečností, jež mají dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky. Zobrazovanou skutečností přitom může být jakákoliv skutečnost (událost, jednání, stav, jev), pokud má dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky, tedy nejen skutečnost v právním slova smyslu v podobě právních jednání a právních událostí nebo ekonomická skutečnost. Pokud však takový dopad nemá, je z hlediska účetnictví irelevantní. Z toho důvodu je nezbytné správně vyhodnotit ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti, aby došlo k vykázání věcného (ekonomického, skutečného) obsahu zobrazované skutečnosti (tj. toho, co tato skutečnost způsobuje z hlediska dopadu na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky), a to bez ohledu na právní pojetí této skutečnosti. Neboť ekonomické pojetí a právní pojetí dané transakce nemusí být shodné, a to, že je určitý jev právní skutečností, automaticky neznamená, že je tento jev relevantní též z hlediska účetnictví. Příkladem je situace, kdy má účetní jednotka pohledávku v právním slova smyslu, zaváže se však, že plnění plynoucí na základě této pohledávky přenechá třetí osobě. V takovém případě je pohledávka právní skutečností (právo na poskytnutí peněz), na základě ekonomické podstaty této situace však nelze tuto pohledávku považovat za aktivum z hlediska účetnictví, jelikož účetní jednotka nemá možnost disponovat plněním plynoucím z této pohledávky, resp. účetní jednotka má sice pod kontrolou samotný zdroj schopný přinést budoucí ekonomický užitek, ale nikoliv tento užitek. Lze tedy shrnout, že ne každá právní skutečnost má ekonomickou podstatu a na druhou stranu ne každá skutečnost, jejíž ekonomická podstata se zobrazuje v účetnictví, je právní skutečností.

Věrohodnost zobrazení tudíž zejména znamená, že při zobrazení určité skutečnosti se musí postupovat tak, aby došlo k vykázání jejího věcného (ekonomického, skutečného) obsahu. Při zakotvení tohoto kvalitativního požadavku bylo zvažováno též použití pojmu „věrná“ účetní informace jako alternativa k pojmu „věrohodná“. V takovém případě by však v zákoně došlo k duplicitnímu výskytu pojmu „věrný“, který je též součástí označení základní zásady účetního výkaznictví, kterou je zásada věrného a poctivého zobrazení.

Požadavek věrohodnosti je současně nutné odlišovat od obecné právní zásady přednosti obsahu před formou platící jako nepsaná zásada, tj. požadavku, že je rozhodný skutečný obsah právního jednání a nemožňuje se akceptace formálně-právního stavu, který prokazatelně zastírá skutečný stav (např. formální pojmenování právního jednání, které neodpovídá jeho obsahu).

Jedná se též o situace, kdy osoba předstírá nějakou transakci nebo zastírá pravý obsah transakce, tj. dochází k rozporu mezi vůlí a projevem vůle účastníků transakce.

Aby bylo zobrazení skutečnosti prostřednictvím účetní informace věrohodné, musí být splněny další tři vlastnosti tohoto zobrazení. Zobrazení musí být úplné, neutrální a správné. Navrhované pojetí kvalitativních požadavků, jakožto požadavků na způsob, jakým účetní informace zobrazuje určitou skutečnost (nikoli jako požadavku na vlastnost samotné účetní informace), vychází a je v souladu s pojetím těchto kvalitativních požadavků v IFRS a jejich koncepčním rámcem.

Účetní výkaznictví by bez požadavku zobrazení skutečného stavu zobrazované skutečnosti bylo pouhou evidencí uskutečněných transakcí. Smyslem účetního výkaznictví však není evidovat transakce, nýbrž vykazovat finanční situaci, finanční výkonnost a případně jiné změny finanční situace účetních jednotek. Není tedy důležité, jak je daná transakce právně pojata, nýbrž vliv dané transakce na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky a následné vykazání této analýzy. Z výše uvedeného vyplývá, že účetní výkaznictví není svázáno právním pojetím transakcí; pro výkaznictví je relevantní ekonomické pojetí těchto transakcí. Zásada přednosti obsahu před formou, jak je v ekonomickém pojetí tato zásada označována, je tedy zavádějící svým pojmenováním. Ve skutečnosti tato zásada vede k odhlédnutí od právní formy a k zobrazování ekonomického 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 nastane pouze velmi zřídka; a právě pro tyto případy platí, že obsah má přednost před formou. Odtud pochází pojmenování zásady.

Tato zásada má největší projev v pojmovém aparátu účetnictví, který je zejména spjat s definicí pojmů aktivum, dluh, vlastní kapitál, výnos a náklad. Některé pojmy se překrývají s pojmy používanými právem v jiných oblastech, zejména jde o pojmy „pohledávky“ a „dluhý“, je tak nutné o těchto pojmech hovořit jako o pojmech „v účetním (případně ekonomickém) smyslu slova“, nebo zvolit terminologii odlišnou od zbytku právního řádu, protože je nutné dodržet požadavek bezrozpornosti právního řádu a jednotu terminologie. Jinými slovy, není možné používat shodný pojem pro obsahově odlišné skutečnosti. V případě, že by oba tyto pojmy byly použity ve stejném předpisu, adresát není schopen odlišit, v jakém významu je daný pojem použit, nebo mu to bude činit značné obtíže. Pro ilustraci, mezi pohledávky v ekonomickém smyslu se řadí odložená daňová pohledávka a neřadí se sem pohledávka z úvěrové smlouvy, ze které ještě ani jedna strana neplnila. Pohledávka v účetnictví tedy znamená něco jiného než pohledávka v civilním právu (i když se tyto pojmy často mohou a budou překrývat). Z těchto důvodů jsou pojmy „dluh“ a „pohledávka“ speciálně vymezeny pro účely účetnictví, viz § 11 a 13.

Z pohledu účetních předpisů se dále tato zásada projevuje:

- rozlišováním skutečností se shodným právním pojetím nebo položek aktiv a pasiv podle jejich ekonomického účelu

Příkladem je rozlišování staveb jako stálých aktiv, nebo jako zboží, rozlišování, zda směnka byla použita jako platební, nebo zajišťovací nástroj, popř. rozlišování, zda šroubek je materiál, výrobek, nebo zboží. V těchto případech, ač se právně či formálně může jednat o identické skutečnosti, bere se v úvahu ekonomický význam nebo dopad dané skutečnosti. Ekonomický význam se řídí hospodářskými úmysly nebo okolnostmi (doba držení, doba splatnosti). Forma (tj. například, že se jedná o budovu) je upozaděna, důležitější je, zda se jedná o investici využívanou v provozu, nebo o investici do zásob. Aby účetní výkaznictví užitečně informovalo o finanční situaci a finanční výkonnosti, musí rozlišovat, k čemu daná skutečnost má

hospodářsky (ekonomicky) sloužit. Toto rozlišování je obvykle součástí konkrétních účetních metod a definice základních prvků účetního výkaznictví.

- společným účetním řešením „právně odlišných“ skutečností nebo položek aktiv a dluhů v případě, že mají shodný ekonomický obsah

V tomto případě se jedná např. o stejný přístup k vlastnickému právu k věcem a pořízení věci na finanční leasing, v obou případech je to považováno za aktivum účetní jednotky. Jiným příkladem může být shodné účetní řešení poskytnutých půjček, směnek k inkasu nebo nakoupených dluhopisů, protože ve všech uvedených případech jde ekonomicky o pohledávky. V případě účetních jednotek veřejného sektoru může být příkladem situace, kdy je příspěvkové organizaci pronajata zřizovatelem věc za účelem zajištění hlavní činnosti nájemce, která by u této organizace měla povahu dlouhodobého aktiva. Pak je třeba k takové pronajaté věci přistupovat jako k dlouhodobému aktivu příspěvkové organizace.

Zobrazení skutečného obsahu, resp. ekonomické podstaty, zobrazované skutečnosti musí být podle písmen a) až c) úplné, neutrální a správné.

K úplnému zobrazení:

V odstavci 2 je definován požadavek na úplné zobrazení skutečnosti. Zobrazení skutečnosti je úplné (kompletní), pokud obsahuje veškeré informace, které uživatel těchto informací potřebuje k porozumění zobrazované skutečnosti a jejímu pochopení (včetně nezbytných popisů a vysvětlení této skutečnosti) a k následnému ekonomickému rozhodování, včetně předvídání budoucích peněžních toků a k posouzení jednání osoby odpovědné za řízení účetní jednotky, a dále k posouzení řádného hospodaření účetní jednotky s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy. U některých účetních položek může požadavek na kompletní zobrazení zahrnovat též popis a vysvětlení podstatných aspektů kvality a povahy jednotlivých položek, popis a vysvětlení okolností, které by mohly mít vliv na kvalitu a povahu těchto položek, a také popis a vysvětlení postupu použitého ke stanovení číselného vyjádření těchto položek.

K neutrálnímu zobrazení:

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

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

K opatrnému zobrazení:

Požadavek na opatrné zobrazení skutečnosti je vymezen v odstavci 4, který ve smyslu kvality doplňuje nebo koriguje požadavek na neutrální zobrazení skutečnosti.

Navrhované ustanovení zakládá povinnost účetní jednotky postupovat při vykazování v souladu se zásadou opatrnosti. Podstata zásady opatrnosti spočívá ve způsobu vykazování, který zohledňuje všechna předvídatelná rizika, potenciální ztráty nebo snížení hodnoty, které jsou účetní jednotce známy před okamžikem sestavení účetní závěrky. Naproti tomu by měly být vykazovány pouze skutečně dosažené nebo vysoce pravděpodobné výnosy. Tímto způsobem by účetní jednotka měla postupovat vždy bez ohledu na to, zda v účetním období dosáhne zisku, nebo ztráty.

V souladu s touto zásadou (odstavec 4 věta první navrhovaného ustanovení) je účetní jednotka povinna přistupovat k odhadům, které jsou prováděny na základě nejistých podmínek (které by vedly buď k nadhodnocení aktiv a výnosů účetní jednotky, nebo podhodnocení dluhů a nákladů), tak, aby předpokládaná hodnota aktiv nebo výnosů nebyla nadhodnocena a předpokládaná hodnota účetních dluhů nebo nákladů nebyla podhodnocena, protože účelem této zásady je zamezit vytvoření lepšího obrazu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, než jaký tento obraz ve skutečnosti je (definice těchto prvků účetního výkaznictví viz část první hlava II díl 3). Tato zásada tak směřuje k tomu, aby v případě nejistých podmínek účetní jednotka směřovala ke konzervativnímu zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti. V opačném případě by údaje vykazované účetní jednotkou vyvolávaly ve vnějších uživateli účetních informací (např. v potenciálních investorech) klamný dojem o prosperitě účetní jednotky. Druhá věta odstavce 4 pak doplňuje základní normu tím, že neumožňuje, aby v případě odhadu potenciálně vedoucího k nadhodnocení finanční situace byly aktiva a výnosy neopodstatněně podhodnoceny a dluhy a náklady neopodstatněně nadhodnoceny. Účetní jednotka tudíž i v těchto případech musí zobrazit skutečnost co možná nejbližší realitě, resp. zajistit, aby provedený odhad byl co nejpřesnější, tj. na jedné straně nenadhodnocoval aktivum a na druhé straně nevedl k jeho neadekvátnímu podhodnocení. Zákaz nadhodnocení dluhů plyne též ze samotné definice dluhu, jelikož na základě této definice nelze zaúčtovat nejistý dluh. Uvedené je pak vyvažováno zásadou trvání účetní jednotky, na základě které je účetní jednotka povinna v účetní závěrce zohlednit skutečnost, která jí bude zabraňovat v její činnosti či jí v ní omezovat, pokud taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti. Požadavek na opatrné zobrazení skutečnosti ovlivňuje u účetních jednotek v aktuálním účetnictví celou řadu položek účetní závěrky, proto má její uplatnění výrazný vliv na výsledek hospodaření. Aplikace požadavku opatrnosti však nesmí být v rozporu s aktuálním principem, tzn., že účetní jednotka nemůže snížit svůj výsledek hospodaření, aniž by k tomu existoval pádný důvod spočívající v událostech, ke kterým v průběhu účetního období skutečně došlo.

Při zakotvení tohoto kvalitativního požadavku bylo zvažováno též jeho označení pojmem „objektivnost“ namísto pojmu „neutralita“. Pojem „neutralita“ byl zvolen z toho důvodu, že lépe vystihuje podstatu tohoto kvalitativního požadavku, to znamená, že účetní jednotka je povinna postupovat tak, aby informace zobrazovaly skutečnosti týkající se hospodaření jednotky co možná nejvíce v souladu se skutečným stavem při respektování požadavku opatrnosti a současně nebyly předpojaté a tendenční. Použití slova neutralita je proto v tomto případě z významového hlediska vhodnější.

Ke správnému zobrazení:

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

K § 6

Aby mohl uživatel účetní informace použít pro své rozhodování, nesmí být zastaralé v okamžiku, kdy mu jsou k dispozici. K dispozici je účetní informace v okamžiku zpřístupnění účetní závěrky. Uvedený kvalitativní požadavek je specifickým projevem požadavku relevantnosti účetní informace, tzn., že účetní informace, proto aby byla včasná, musí být relevantní z hlediska plynutí času. Obecně platí, že čím starší jsou informace, tím jsou méně užitečné. Na druhou stranu však některé informace mohou být aktuální ještě dlouho po skončení účetního období, ke kterému se váží, například proto, že někteří uživatelé potřebují identifikovat a posoudit trendy. Pro účely vykazování účetní informace, která je včasná, je

současně nezbytné, aby taková informace byla vykázána ve chvíli, kdy ji může její tvůrce poskytnout, pokud je současně tato informace s to ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele, a to i přestože se jedná pouze o odhad, tzn., že informace (resp. výše dopadu zobrazované skutečnosti na finanční situaci a finanční výkonnost) není v danou chvíli konečná nebo dostatečně přesná. Informace není včasná, pokud již není s to ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele; v takovém případě jde o zastaralou informaci.

K § 7

Ustanovení § 7 vymezuje srozumitelnost účetní informace. Účetní informace musí být jasné a výstižné, vhodně klasifikované a uspořádané. Součástí naplnění tohoto požadavku je i skutečnost, že k účetní závěrce je zpracovávána příloha, kde jsou jednotlivé účetní informace vysvětleny podrobněji. Významné položky účetní závěrky musí být v příloze okomentované, i pokud to právní předpisy pro daný konkrétní případ výslovně nestanoví.

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

K § 8

Ustanovení § 8 vymezuje, za jakých podmínek je vykazovaná účetní informace považována za ověřitelnou. Ověřitelnost je taková vlastnost účetní informace, která umožňuje, aby byla posouzena její věrohodnost, a to běžnou osobou, která má odpovídající odborné a současně je nezávislá na účetní jednotce, jíž se účetní informace týká. Posouzení věrohodnosti umožní zejména účetnictví, které je vedeno průkazným způsobem (k jednotlivým požadavkům na ověřitelnost vedení účetnictví vizte část navrženého zákona týkající se vedení účetnictví). Pro dosažení ověřitelnosti účetní informace mohou být nadto významné též informace obsažené mimo účetní systém (např. informace uvedené v příloze účetní závěrky), tedy nejen údaje obsažené v tomto systému, k jehož vedení se vztahuje požadavek průkaznosti.

Kvalitativní požadavek účetní informace v podobě ověřitelnosti se výrazně projevuje u účetních odhadů. Příkladem může být stanovení reálné hodnoty položky na základě příslušných údajů za pomoci určitého modelu, přičemž ověřitelná bude účetní informace za předpokladu, že by osoba nezávislá na účetní jednotce, jíž se informace týká, a s odpovídajícími odbornými znalostmi na základě těchto vstupních údajů dospěla ke stejnému výsledku jako tato účetní jednotka, resp. by dospěla k totožné účetní informaci, jakou vykázála účetní jednotka.

K § 9

Ustanovení § 9 vymezuje požadavek na srovnatelnost účetní informace.

Srovnatelnost je taková vlastnost účetní informace, která umožňuje uživatelům účetní informace identifikovat a pochopit podobnosti a rozdíly mezi dvěma či více posuzovanými účetními informacemi téže účetní jednotky, které náležejí k rozdílným účetním obdobím této účetní jednotky, a dále podobnosti a rozdíly mezi účetními informacemi různých účetních jednotek navzájem.

Srovnatelnosti informací je dosahováno mimo jiné tím, že právní úprava účetnictví zakotvuje společný rámec účetních postupů a také strukturu a uspořádání jednotlivých účetních výkazů, podle kterých účetní jednotka musí postupovat, přičemž klíčové je konzistentní uplatňování těchto pravidel, které je vymezeno v § 25. Účetní jednotka je tak na základě zásady konzistence

zásadně povinna využívat konzistentním způsobem jak účetní metody (pokud se jedná o zobrazení skutečností s podobnou ekonomickou podstatou), tak uspořádání položek účetních výkazů účetní závěrky a jejich obsahové vymezení.

K dílu 3 - Prvky účetních výkazů

K § 10

Oproti současnému zákonu o účetnictví se nově navrhuje definovat prvky účetních výkazů. Ustanovení § 10 vymezuje, co jsou prvky účetních výkazů. Jde o aktivum, dluh, vlastní kapitál, výnos a náklad.

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 dostávaly vnějším uživatelům účetní informace v souladu s cílem účetního výkaznictví. Definice prvků vycházejí z definic uvedených v mezinárodních standardech finančního výkaznictví a mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (konkrétně v jejich Koncepčních rámcích).

K § 11

K definici aktiva:

Za aktivum se považuje zdroj, který je schopný vytvořit budoucí ekonomický užitek. Bylo zvažováno i použití pojmu „prostředek“ namísto „zdroje“, které by zohledňovalo stávající úzké používání pojmu „zdroj“ v účetnictví, kdy je ztotožňován s pasivy. Nevýhodou této varianty je však obtížná interpretace, co se rozumí „prostředkem“. Byl proto zvolen pojem „zdroj“, který se používá ve smyslu obecného jazyka, tedy jako něco, z čeho pochází (v tomto případě) ekonomické užítky, což je jak srozumitelné a využitelné pro interpretaci daného ustanovení, tak se jedná i o ustálenou terminologii v účetní teorii. Aktiva tak budou vymezena jako „zdroje, které jsou schopny přinést budoucí ekonomické užítky“, přičemž dluhy a vlastní kapitál mohou být nadále označovány za „zdroje financování“, což je však samo o sobě zbytečné a v zákoně není potřeba uvádět.

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

- obdržet smluvní peněžní toky nebo jiné aktivum,
- směnit aktiva s jinou stranou za výhodných podmínek,
- získat peněžní prostředky, nebo se vyhnout peněžním výdajům, například:
 - použitím aktiva, a to buď samostatně, nebo v kombinaci s jinými aktivy na výrobu zboží nebo poskytování služeb,
 - využitím aktiva ke zvýšení hodnoty jiných aktiv nebo
 - pronajmutím aktiva jiné straně,
- získat peněžní prostředky nebo jiná aktiva prodejem aktiva nebo
- splatit dluh převodem aktiva.

Důležitým předpokladem pro vznik aktiva je dále skutečnost, že ekonomický zdroj je pod kontrolou účetní jednotky v důsledku již nastalých skutečností. Toto je důležité z toho důvodu, aby se do rozvahy nedostaly budoucí dluhy a aktiva na základě pouhých smluvních ujednání. Za aktivum nelze například označit nápad nebo smlouvu o budoucích dodávkách, protože nejde o výsledek minulé skutečnosti.

Kontrola je definována v odstavci 2 a rozumí se jí „ekonomické vlastnictví“ aktiva, tj. schopnost účetní jednotky ovlivnit užívání daného zdroje a získávání ekonomického užítku, který je schopen přinést, a zabránit ostatním v užívání tohoto zdroje a získávání ekonomického užítku, který je schopen přinést. Pojem vychází z IFRS, kde je kontrola definována stejně. To znamená, že kontrolu má účetní jednotka tehdy, když může zamezit jiným v přístupu k ekonomickým užítkům, které je aktivum schopné přinést. Schopnost zabránit ostatním v užívání je však nutno chápat v kontextu nikoli protiprávního jednání, tedy je rozhodující, zda účetní jednotka může ostatním zabránit v užívání legálním způsobem. Pojem „kontrola“ zapadá do celkového konceptu i vzhledem ke kontrole v holdingu. I zde má účetní jednotka pod „kontrolou“ užitky plynoucí z jí ovládaných dceřiných entit. Dalším příkladem mohou být patenty, kdy aktivem účetní jednotka disponuje (tzn., že jí plynou užitky z tohoto aktiva) ještě před tím, než získá danou ochranu (právo). Kritériem tak nemusí být vždy vlastnické právo k věci.

K definici dluhu:

Odstavec 3 definuje dluh pro účely účetnictví. Označení „dluh“ je totiž v účetní terminologii používáno, ale v odlišném významu od dluhu v občanskoprávním smyslu. Závazek z pohledu civilněprávního je vztah mezi věřitelem a dlužníkem, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto dvou osob v rámci tohoto vztahu. Závazek může vést při splnění kritérií k vykázaní dluhu nebo pohledávky v rozvaze nebo zveřejnění v příloze účetní závěrky.

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

Vedle pojmu „dluh“ (angl. liability) účetní teorie používá i pojem „závazek“ (angl. obligation). Závazek na rozdíl od dluhu je z pohledu účetnictví to, co účetní jednotka slíbila nebo k čemu se zavázala, přičemž může, ale také nemusí mít zatím povinnost plnit (platit). Pokud povinnost plnit zatím účetní jednotka nemá, např. pokud účetní jednotce vznikne jen možná povinnost plnit v závislosti na splnění či nesplnění budoucích podmínek (např. v případě ručení), tento závazek (potenciální dluh) se neobjeví v rozvaze účetní jednotky mezi dluhy, ale uvede se pouze v příloze účetní závěrky jako podmíněný dluh. Podmíněný dluh je definován v § 12. Aby se pak takový závazek (potenciální dluh) stal dluhem, musí nastat splnění dalších podmínek. Za dluh je tedy považována pouze stávající povinnost, to znamená, že musí existovat reálná přítomná povinnost plnit.

Stejně jako u aktiva i tato stávající povinnost musí být důsledkem minulé skutečnosti. Pravidlo „důsledek minulé skutečnosti“ znamená, že účetní jednotka nemůže vykázat dluh z titulu plnění, která nemají v minulosti žádnou oporu. Může se jednat o smlouvu, právní předpis, nebo situaci, kdy účetní jednotka dává způsobem chování zavedeným v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky, a v důsledku toho vytváří účetní jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky budou vypořádány. Pokud například účetní jednotka vykáže rezervu na očekávané ztráty spojené se situací způsobenou koronavirem, chybí zde tato „minulá skutečnost“ a účetní jednotce tak reálně dluh nevznikl. Takováto rizika účetní jednotky mohou pokrývat např. pomocí tvorby rezervních fondů, které se vykazují ve vlastním kapitálu. Skutečnost zakládající stávající povinnost musí být tedy takovou skutečností, která vede ke vzniku povinnosti plnit, přičemž účetní jednotka nemá žádnou jinou možnost, než ji vypořádat. To je vyjádřeno podmínkou vzniku dluhu, která stanoví, že se účetní jednotka nemůže dané

povinnosti plnit jednostranně zprostit, aniž by takové zproštění mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti.

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

Odstavec 4 stanoví situaci, kdy dluh nevzniká, přestože je naplněna definice v odstavci 3. Je tomu tak tehdy, když ještě nenastalo protiplnění, ke kterému je povinna druhá strana, ledaže je plnění dluhu ztrátové. Jde o tzv. *executory contracts*, tedy smlouvy, při kterých dochází k „započtení“ vzájemného plnění a ve výsledku se daná transakce v účetnictví jako dluh nebo jako pohledávka vůbec neprojeví, jelikož buď žádnou stranou zatím nebylo plněno, nebo bylo plněno oběma stranami ekvivalentně.

Do kategorie dluhů se tak nově zahrnují rezervy a dluhy doposud v rozvaze označované jako „závazky“ a „časové rozlišení pasiv“. Je to tak souhrnná kategorie označující dnešní „cizí zdroje“ a „časové rozlišení pasiv“. Do dluhů tedy patří např. dluhy z obchodních vztahů, dluhy k úvěrovým institucím a současně i rezervy nebo výdaje a výnosy příštích období. Tímto řešením se odstraní dnešní nevyhovující stav, kdy zejména rezervy nejsou účetní veřejností většinou chápány jako dluhy. Rezervy jsou nově definovány v § 13.

K definici vlastního kapitálu:

Odstavec 5 definuje vlastní kapitál, který je jedním ze dvou zdrojů financování aktiv. Vlastní kapitál představuje tu část zdrojů financování aktiv účetní jednotky, která není dluhem. Představuje podíl vlastníků účetní jednotky, tedy osob s právem na podíl na zisku nebo osob v obdobném postavení, na jejích aktivech.

Vlastní kapitál představuje soubor vlastních zdrojů financování účetní jednotky. Definice vlastního kapitálu je formulována jako úhrnná účetní hodnota aktiv po odečtení úhrnné účetní hodnoty dluhů účetní jednotky.

Vlastní kapitál je tvořen základním kapitálem účetní jednotky, tedy vklady vlastníků do účetní jednotky, a hospodářským výsledkem (ziskem nebo ztrátou). Další vlastní zdroje financování účetní jednotky tvoří fondy, ať už je účetní jednotka vytváří ze zisku povinně (např. rezervní fond), anebo dobrovolně, anebo jde o kapitálové fondy (např. vklady vlastníků mimo základní kapitál). Prostřednictvím tvorby fondů si vytváří účetní jednotka zdroje krytí na budoucí dluhy a rizika na rozdíl od tvorby rezerv. Hodnota vlastního kapitálu je též ovlivněna přeceněním aktiv a dluhů, které je zachyceno přímo ve vlastním kapitálu prostřednictvím fondů z přecenění.

Vlastní kapitál účetní jednotky je tak tvořen základním kapitálem, áziem, kapitálovými fondy, fondy z přecenění a fondy ze zisku včetně výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření běžného období. Cesta pozitivního vymezení vlastního kapitálu se však nejeví jako legislativně vhodná, neboť by vedle pozitivní definice dluhu mohla způsobit, že některé zdroje financování nebudou zařazeny ani do jedné skupiny. Zbytková definice tak zajišťuje plné pokrytí.

K § 12

Odstavce 1 a 2 stanoví podmínky pro to, aby aktivum nebo dluh byly uznány. Uznáním se rozumí zaznamenání aktiva nebo dluhu pro účely jejich následného vykázání. Aktivum nebo dluh vznikají již při naplnění jejich definic uvedených v § 11, k jejich uznání je však třeba splnění ještě dalších podmínek.

Podmínkami pro uznání aktiva je jeho spolehlivá ocenitelnost, pravděpodobnost vzniku budoucího ekonomického užitku a případné další podmínky stanovené účetními předpisy. K uznání musí být aktivum spolehlivě ocenitelné, protože v účetnictví je třeba každou položku vždy ocenit, tedy určit její hodnotu v peněžních jednotkách.

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

K definici podmíněného aktiva:

Podmíněnými aktivy jsou skutečnosti, které nelze uznat jako aktiva (viz odstavec 3 věta druhá) a nejsou tedy vykazované v rozvaze. Zároveň však mají určitý význam pro pochopení ekonomické situace účetní jednotky, a proto se uvádí v příloze účetní závěrky. Podmíněné aktivum je tedy potenciální aktivum, jehož existence může být potvrzena pouze tím, že nastane nebo nenastane budoucí skutečnost, která je nezávislá na účetní jednotce, tzn., kterou účetní jednotka nemůže ovlivnit. Tato skutečnost může být na účetní jednotce nezávislá zcela nebo jen zčásti a může se jednat o jednu skutečnost, nebo více skutečností, které musí nastat kumulativně. Může se jednat např. o situaci, kdy probíhá soudní řízení o pohledávce, takže to, zda půjde o aktivum účetní jednotky, záleží na výsledku tohoto řízení.

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

K definici podmíněného dluhu:

Podmíněným dluhem je zprv, obdobně jako v případě podmíněného aktiva, potenciální dluh, jehož existence může být potvrzena pouze tím, že nastane nebo nenastane budoucí skutečnost, která je nezávislá na účetní jednotce, tedy kterou účetní jednotka nemůže ovlivnit. Dále jsou podmíněnými dluhy ty dluhy účetní jednotky, u nichž není pravděpodobné, že nastane úbytek zdrojů ekonomických užitek, nebo které nelze spolehlivě ocenit. Podmíněný dluh nelze podle odstavce 5 uznat jako dluh, a tedy se neuvádí v rozvaze, ale pouze v příloze účetní závěrky.

Odstavec 6 stanoví, že pokud se v účetních předpisech hovoří o aktivech a dlužích, rozumí se jimi uznaná aktiva a uznané dluhy, není-li stanoveno jinak. Podmíněná aktiva a podmíněné dluhy se tedy neřídí ustanoveními o aktivech a dlužích, ale mají vždy svá vlastní pravidla.

K § 13

Odstavec 1 definuje pohledávku pro účely účetnictví. Obdobně jako v případě dluhu se tedy musí rozlišovat pohledávka v obecném významu civilního práva a pohledávka pro účely účetnictví. Zde se pohledávkou rozumí aktivum, které představuje právo vůči druhé straně. Věta druhá obsahuje výjimku ze vzniku pohledávky, přestože je naplněna její definice. Jedná se o

obdobu § 11 odst. 4, který upravuje výjimku ze vzniku dluhu pro účely účetnictví. Pohledávka tedy nevzniká, pokud dosud nenastalo plnění, ke kterému je účetní jednotka povinna.

Rezerva je podle odstavce 2 podmnožinou účetního dluhu. O rezervu se jedná v případě, kdy není jisté, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku zdroje ekonomického užítku potřebného ke splnění dluhu. Je použit pojem „zdroj ekonomického užítku“, který je součástí definice aktiva, v tomto případě ale nemusí jít vždy o úbytek aktiv, protože daný zdroj nemusí naplňovat ostatní znaky definice aktiva. Další kategorií považovanou za účetní dluh jsou též dohadné položky pasivní (samostatnou definici v zákoně nemají). Splňují definici účetního dluhu, od rezerv se však odlišují tím, že se vyznačují menší mírou nejistoty či neurčitosti ohledně výše i načasování budoucího úbytku aktiv nezbytného k vypořádání příslušné povinnosti.

Stále však platí, že i rezerva je stávající dluh, nelze k ní tedy přistupovat jako k budoucímu nebo potenciálnímu dluhu. Rezervy na rizika nelze chápat tak, že by je bylo možno vytvářet libovolně. Vždy musí být zdůvodněny minulými událostmi a reálně očekávanými budoucími úbytky zdrojů ekonomického užítku. Pravidlo, že rezervy neslouží k úpravě hodnoty aktiva, jak požaduje účetní směrnice v čl. 12 odst. 2 pododstavci 3 poslední větě, vyplývá z úpravy následného ocenění (viz § 92 a násl.), kdy zákonem není umožněno zvyšovat ani snižovat hodnotu aktiva v průběhu jeho držby prostřednictvím rezervy. Ke snížení hodnoty aktiva slouží oprávkou či opravné položky.

Podmínky, za kterých lze v účetnictví vykázat rezervu, nesplňují některé daňové rezervy, např. rezerva na opravy hmotného majetku, které mají jako podmínku uznatelnosti v daňovém základu právě povinnost o nich účtovat. Tyto rezervy však nenaplní definici dluhu (viz výše). Musí totiž existovat stávající povinnost plnit, která vznikla v důsledku minulých skutečností a které se účetní jednotka nemůže jednostranně zprostit, aniž by to pro ni mělo přinejmenším stejné důsledky jako splnění dané povinnosti. Právě zmíněná rezerva na opravu hmotného majetku nesplňuje tuto podmínku, tj. existenci povinnosti, která by její tvorbu opravňovala. Nově tato rezerva nebude podmíněna tvorbou v účetnictví a bude mimoúčetní, tj. bude mít tedy stejný daňový režim jako má např. současná rezerva na nakládání s elektroodpadem (položka snižující/zvyšující základ daně).

Odstavec 3 vymezuje, co se pro účely právního řádu rozumí pojmem účetní předpis. Účetní předpisy zahrnují jak zákon upravující účetnictví (písmeno a)), tak podzákoné právní předpisy, resp. právní předpisy provádějící navrhovaný zákon (písmeno b)). Pod písmeno b), tzn. pod právní předpisy provádějící navrhovaný zákon, nespádají České účetní standardy, jelikož se nejedná o právně závazný předpis, nýbrž o předpis, který má pouze interní závaznost a který představuje metodický výklad účetních předpisů správními orgány se svěřenou působností v oblasti kontroly účetnictví. Při aplikaci těchto standardů se však uplatní zásada legitimního očekávání, resp. závaznosti správní praxe, která jejich aplikaci koriguje z hlediska právní jistoty jejich adresátů. Od uvedené zásady se odvíjí, jakým způsobem správní orgán na základě vlastní předchozí praxe postupuje a rozhoduje. Předpokladem, který tato zásada obsahuje, je současně to, že pro adresáty standardů musí být seznatelná tzv. obvyklá praxe správního orgánu, tedy postupy a vodítka pro správní úvahu, kterou ve skutkově podobných nebo totožných případech správní orgán uplatňuje. Takováto ustálená praxe, založená byť i jen účetními standardy, pak nastoluje ve vztahu ke třetím osobám legitimní očekávání, že tímto způsobem bude postupováno i ve vztahu k nim, a z toho plyne pro účetní jednotku nárok na to, aby správní orgán podle této praxe postupoval. Jinými slovy, bude-li účetní jednotka postupovat v souladu s českým účetním standardem, správní orgán by takový postup neměl rozporovat. Nečiní-li tak, lze se domáhat ochrany jak v rámci systému veřejné správy (včetně opravných prostředků), tak i v rámci soudní ochrany. Zásadu legitimního očekávání je však nutno vykládat v souvislosti s

dalšími zásadami činnosti správních orgánů, zejména zásadou legality obecně. Nelze tudíž legitimním očekáváním aprobovat nezákonné jednání správního orgánu.

K § 14

Ustanovení § 14 vymezuje prvky účetního výkaznictví, resp. prvky jednoho z účetních výkazů tvořících účetní závěrku, tedy výkazu zisku a ztráty, vztahujícího se k finanční výkonnosti, tj. výnos, náklad a výsledek hospodaření. Definice vycházejí z mezinárodních účetních standardů (Koncepčního rámce).

K definici výnosu:

Odstavec 1 obsahuje definici výnosu, kdy výnos představuje změnu finanční situace účetní jednotky, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu. Zvýšení vlastního kapitálu může být buď přírůstkem aktiv, nebo snížením dluhů.

Výnosem není každé zvýšení vlastního kapitálu. Výnosem nejsou podle písm. a) jednak transakce s vlastníky, tedy osobami s podílem na vlastním kapitálu účetní jednotky nebo osobami v obdobném postavení, jde tedy např. o vklad společníka do obchodní společnosti, ale také o svěřeni majetku zřizovatele příspěvkové organizaci nebo vyčlenění majetku zakladatele do svěřenského fondu, kdy zřizovatel a zakladatel nemají podíl na vlastním kapitálu. Vždy jde o situace, kdy je do dané účetní jednotky vložen kapitál za účelem jejího fungování.

Nejtypičtěji (ale nikoli výhradně) výnos vzniká v souvislosti s hospodářskou činností účetní jednotky jako náhrada za prodané výrobky, zboží nebo provedené služby. Výnosem nejsou účetní případy, které se neúčtují jako výnos ani prostřednictvím výsledku hospodaření, viz písmeno b). Tyto případy stanoví vyhláška, viz odstavec 4. Do definice výnosu nebudou podle vyhlášky patřit např. rozdíly vzniklé z titulu přecenění podílů vykázaných jako ostatní stálé cenné papíry. Zvýšení reálné hodnoty je u těchto podílů vykázáno přímo ve vlastním kapitálu.

Definičním znakem výnosu je i skutečnost, že daná změna finanční situace nastala v daném účetním období. To obecně platí pro vykázáni každého prvku účetního výkaznictví a dané pravidlo je obsaženo v zásadě akruálnosti (viz § 20). Do výnosů běžného účetního období tak nepatří opravy účetních chyb minulých let, případně změny účetních metod (s výnosovým dopadem), protože tyto účetní případy se vztahují k předcházejícímu účetnímu období. Opravy chyb minulých účetních období se provádějí „rozvahově“ proti výsledku hospodaření minulých let a neovlivní zisk běžného účetního období.

K definici nákladu:

Odstavec 2 obsahuje definici nákladu, kdy náklad představuje změnu ve finanční situaci účetní jednotky, při které dochází ke snížení vlastního kapitálu. K výkladu definice platí to samé, jak bylo uvedeno u výnosu, akorát opačně. V případech transakcí s vlastníky nebo obdobného plnění, které nejsou považovány za náklady, se jedná např. o výplatu dividend nebo snižování základního kapitálu.

K definici výsledku hospodaření:

Odstavec 3 obsahuje definici výsledku hospodaření, který slouží k hodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky. Jedná se o rozdíl mezi výnosy a náklady a představuje čisté zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu typicky v důsledku vlastní činnosti za dané účetní období, které je typicky pod kontrolou účetní jednotky.

Odstavec 4 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí stanovit změny finanční situace, které jsou vyloučené z výnosů, nákladů a výsledku hospodaření, tj. v daném případě se nebude jednat o výnos a náklad. Jde o změny vykazované jako záporné a kladné výnosy nebo náklady.

Vyloučení z výnosů nebo nákladů představuje mírnější výjimku než vyloučení z výsledku hospodaření, protože taková změna finanční situace se stále projevuje ve výsledku hospodaření, nicméně nikoliv jako výnos nebo náklad, nýbrž jako kladný nebo záporný výnos nebo náklad.

Jedná se o skupinu různých změn finanční situace účetní jednotky, které budou muset být uvedeny poměrně konkrétně, proto není vhodné je uvádět v obecné definici. Současně však není možné nechat tuto množinu vymezenou pouze neurčitě.

Dalším důvodem, proč nelze konkrétní nerealizované zisky a ztráty vyloučené z výsledku hospodaření uvést v zákoně, je skutečnost, že v této oblasti dochází k poměrně rychlým změnám, např. se vyvíjejí nové finanční nástroje a mění se zacházení s nimi. Ve většině případů totiž půjde o nerealizované zisky nebo ztráty z finančních nástrojů – např. o dlouhodobě držené kapitálové nástroje, které nepředstavují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem – zde například došlo i v mezinárodních účetních standardech ke změně metody, kdy dříve tyto „zadržované“ oceňovací rozdíly byly zúčtovány do výsledku hospodaření při jejich realizaci, zatímco dnes se stávají součástí nerozděleného zisku, aniž by prošly výsledkem hospodaření. Dále sem budou zahrnuty i oceňovací rozdíly vznikající v důsledku zajišťovacího účetnictví anebo oceňovací rozdíly z ocenění ekvivalenční hodnotou. Vývoj v této oblasti je tedy velmi progresivní a reakce legislativy v podobě zákona by vždy přišla se značným zpožděním, proto je vhodnější tuto oblast upravit podzákonným předpisem.

Vyloučeny z výsledku hospodaření budou na základě prováděcího předpisu například rozvahové přecenění při zvýšení reálné hodnoty u ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů, zvýšení reálné hodnoty u ostatních krátkodobých cenných papírů, např. opčních listů, nebo při zvýšení reálné hodnoty zajišťovacích derivátů, pokud splňují podmínky zajištění, nebo kurzové rozdíly k cenným papírům a derivátům, které se k rozvahovému dni přeceňují rozvahově.

K § 15

Ustanovení § 15 obsahuje speciální pravidla týkající se prvků účetních výkazů pro neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru.

Odstavec 1 se vztahuje k definici aktiva, která je uvedena v § 11 odst. 1. Vzhledem ke skutečnosti, že účetní jednotky mohou vykonávat i jinou než podnikatelskou činnost (tedy činnost za účelem dosahování zisku, viz definice podnikání v § 420 občanského zákoníku), rozšiřuje se definice aktiva pro případy, kdy je vykonávána tato jiná činnost. V tom případě se za schopnost přinést budoucí ekonomický užitek považuje i schopnost přispět k naplňování účelu dané činnosti, to znamená, že aktivem je v takovém případě i zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé skutečnosti pod svou kontrolou a který je schopen přispět k naplňování účelu dané nepodnikatelské činnosti.

Odstavec 2 se týká povinností neziskových účetních jednotek, které vznikají v souvislosti s „fundraisingem“. Dluhem podle něho není povinnost použít aktiva určeným způsobem s výjimkou případů, kdy účetní jednotka tomuto způsobu použití není schopna dostát nebo tak nehodlá učinit. Určeným způsobem se rozumí způsob, který byl stanoven a předem určen v souvislosti se samostatným účelem existence dané účetní jednotky. Pokud by toto pravidlo nebylo zakotveno, hrozilo by, že většina neziskových účetních jednotek by vykazovala předlužení a záporný vlastní kapitál, které by však neodpovídaly jejich skutečné finanční situaci. Například povinnosti spojené s prostředky získanými z veřejné sbírky nebo z účelových darů by mohly být vnímány jako položky splňující definici dluhu. Nicméně povinnost použít získané prostředky určeným způsobem nelze chápat jako „vypůjčené či dlužené prostředky“, ledaže by účetní jednotka nebyla schopna nebo nehodlala daný způsob nakládání s prostředky dodržet. Díky této úpravě bude možné zdroje pocházející z fundraisingu vykazovat v rámci

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

Návazně je v odstavci 3 stanoveno i pravidlo týkající se definice výnosu. V případě neziskových účetních jednotek výnosem není získávání zdrojů (fundraising), které s sebou nese povinnost v budoucnu splnit podmínky, které jsou součástí tohoto způsobu financování. Např. veřejná sbírka povede ke zvýšení vlastního kapitálu, ale zároveň nepůjde o výnos, což je v souladu s akruálním principem. Výnosem se stane, až dojde k realizaci cíle veřejné sbírky (tj. když zanikne povinnost, která původně však nebyla vykázána jako dluh). To platí i v případě, kdy dojde pouze k dílčímu splnění této povinnosti, tj. vzniká výnos odpovídající výši tohoto dílčího zániku této povinnosti, tedy toho, jak byl realizován cíl příjemcem. Tím např. není pouhé nabytí dlouhodobého aktiva, ale až jeho užívání pro stanovený cíl, tedy po celou dobu jeho užívání pro stanovený cíl. Pojmem "splnění" se tedy nemyslí právní/smluvní splnění ve smyslu vyúčtování daru, dotace či vkladu.

K § 16

Ustanovení § 16 vymezuje předmět účetnictví fyzických osob, které se rozhodnou být účetní jednotkou podle § 28. Tyto účetní jednotky účtují pouze o své podnikatelské činnosti, nikoli o veškeré své činnosti. Pokud má taková účetní jednotka více podnikatelských činností, může se rozhodnout, že bude účetní jednotkou ve vztahu ke všem z nich, nebo pouze k některým, jak je uvedeno v § 28 odst. 4. Tato možnost volby souvisí s tím, že už to, zda se stane účetní jednotkou, je na dobrovolném rozhodnutí fyzické osoby, toto rozhodnutí tedy potom může činit jednotlivě vůči každé své podnikatelské činnosti. Prvky účetních výkazů takové účetní jednotky se potom vztahují pouze k těm činnostem, ve vztahu k nimž je účetní jednotkou.

K dílu 4 – Zásady účetního výkaznictví

K oddílu 1 - Zásada věrného a poctivého zobrazení

K § 17

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

V zákoně zůstává zachováno stávající označení zásady jako zásady „věrného a poctivého“ zobrazení, přestože použití dvou adjektiv, která se z významového hlediska do značné míry překrývají, není z hlediska pojmosloví vyhovující. Používání uvedeného pojmu v českých účetních předpisech, který se skládá ze dvou adjektiv s obdobným významem, je zejména důsledkem transpozice unijní legislativy týkající se účetnictví. Ta, co se týče pojmosloví, v tomto případě vycházela z anglického jazyka, který má ve zvyku používat adjektiva tímto způsobem. Přínos změny tohoto zavedeného pojmu v novém zákoně o účetnictví by však nepřevýšil náklady s touto změnou související, proto zůstává tento pojem i nadále ve své stávající podobě.

To, zda se naplnění daného požadavku věrného a poctivého zobrazení zkoumá ve vztahu k účetní jednotce, nebo ve vztahu ke konsolidačnímu celku, vyplývá z druhu účetní závěrky, kdy § 103 stanoví, že v případě individuální účetní závěrky ji sestavuje účetní jednotka sama za sebe (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky). Zatímco

v případě konsolidované účetní závěrky z § 103 plyne, že tato účetní závěrka, kterou má povinnost sestavit mateřská entita, se stavuje za konsolidační celek (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se zde aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné změny finanční situace konsolidační celek). Takto je nutné vykládat jednotlivá ustanovení, která obecně hovoří o účetní závěrce a požadavku věrného a poctivého zobrazení.

Druhý odstavec vymezuje požadavky na kvalitu a rozsah účetních informací, kterými je poskytováno věrné a poctivé zobrazení. Základním předpokladem pro poskytnutí takového zobrazení jsou věrohodné účetní informace, čímž je zajištěna provázanost s kvalitativními požadavky na účetní informace (viz § 5). Druhým nezbytným požadavkem je vykazování položek účetních výkazů účetní závěrky v souladu s definicí prvků účetních výkazů (viz část první hlava II díl 3), za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky stanovené pro jejich uznání.

K § 18

Ustanovení § 18 stanoví způsob, jakým musí účetní jednotka postupovat, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz, a tím naplnila cíl účetního výkaznictví. Aby bylo dosaženo věrného a poctivého zobrazení, stanoví odstavec 1, že musí způsob a účetní metody, kterými jsou skutečnosti vykazovány v účetní závěrce, zajistit, že účetní informace budou naplňovat i další kvalitativní požadavky (charakteristiky) účetních informací v účetních výkazech, tj. relevantnost, včasnost, ověřitelnost, srovnatelnost a srozumitelnost (viz písmeno b)).

Co se týče použití účetních metod, musí být správné a v souladu s účetními předpisy a současně musí být použita vhodná účetní metoda, pro jejíž volbu stanoví zákon podrobnější pravidla v § 24. V případech, kdy může účetní jednotka volit mezi několika variantami účetních metod a zároveň použít některé z těchto variant by mělo za následek zastření věrného a poctivého zobrazení, je účetní jednotka povinna zvolit takovou variantu, která bude vhodná a jejíž použití bude v souladu s účetními předpisy a následně povede k tomu, že účetní závěrka poskytne účetní informace naplňující jednotlivé kvalitativní požadavky. Aby byl řádně naplněn požadavek věrného a poctivého zobrazení, je účetní jednotka povinna v příloze účetní závěrky popsat tyto použité účetní metody včetně uvedení jejich vlivu na její finanční situaci a finanční výkonnost.

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

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

Ustanovení odstavců 2 a 3 se vztahují na případy, kdy samotný postup při vykazování účetních informací, který je plně v souladu s ustanoveními účetních předpisů, nepostačuje k poskytnutí věrného a poctivého zobrazení nebo by dokonce vedl k popření věrného a poctivého zobrazení. Postupem přitom může být i pouhá část postupu, resp. jednotlivý krok. Tato ustanovení proto stanoví účetní jednotce povinnosti, které v těchto případech zajistí, že účetní závěrka poskytne věrné a poctivé zobrazení skutečností týkajících se účetní jednotky. Zda se v konkrétní situaci o takový případ jedná, je na posouzení účetní jednotky, avšak podmínkou odchýlení se od právní úpravy účetních předpisů je vždy řádné vysvětlení a odůvodnění pro tuto odchylku, ze

kterých plyne, v jakých ohledech je právní úprava nedostatečná, popř. v rozporu se zásadou věrného a poctivého zobrazení.

Ustanovení odstavce 2 míří na situaci, kdy účetní jednotka postupuje v souladu s účetními metodami podle účetních předpisů, ale tento postup není dostačující ke splnění požadavku na věrné a poctivé zobrazení. V takovém případě je povinností účetní jednotky uvést v příloze účetní závěrky veškeré informace, které jsou nezbytné ke splnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, pokud tento požadavek není možné splnit pouhým postupem podle zákona upravujícího účetnictví nebo podzákonných právních předpisů. Dané ustanovení nelze vykládat tak, že v případě, kdy účetní jednotka nepostupuje podle účetních předpisů, byť tak měla správně postupovat (tj. účetní jednotka chybně vykazuje určitou účetní informaci v účetní závěrce), tento nesprávný postup namísto volby vhodné účetní metody nahradí pouhým popisem a vysvětlením situace v příloze účetní závěrky, pokud by v samotné účetní závěrce na základě nevhodně použité metody byla nadále obsažena špatně vykázaná účetní informace. Příloha nemůže popřít informace uvedené v samotném účetním výkazu tvořícím účetní závěrku.

Ve zcela výjimečných případech se může stát, že by při postupu podle určitého ustanovení (či určitých ustanovení) účetních předpisů účetní závěrka věrné a poctivé zobrazení nepodávala a postup podle účetních předpisů by nejen ke splnění požadavku věrného a poctivého zobrazení nepostačoval, ale byl by s ním dokonce v rozporu. Odstavec 3 pro takové případy umožňuje účetní jednotce se od takového ustanovení odchýlit při současném naplnění požadavku na věrné a poctivé zobrazení. V takovém případě je účetní jednotka povinna zvolit vhodnou účetní metodu vedoucí k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení a uvedenou situaci popsat v příloze účetní závěrky, tzn. uvést ustanovení, která nebyla na základě této normy aplikována, důvody, které k tomu vedly, a vysvětlení důsledků, které bude mít nepoužití těchto ustanovení pro vykázaní účetních informací.

Výjimečnými případy se rozumí pouze velmi neobvyklé transakce nebo neobvyklé situace. Zda se v konkrétní situaci o takový výjimečný případ jedná, je na posouzení účetní jednotky.

K oddílu 2 – Ostatní zásady

K § 19

Pro hodnotové vyjádření okamžitého stavu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky má zcela zásadní význam zásada, že činnosti účetní jednotky budou tak jako v přítomnosti dále uskutečňovány i v blízké budoucnosti. Zamítnutí tohoto předpokladu by mělo za následek odlišný hodnotový obraz účetní jednotky – např. u předmětů dlouhodobé spotřeby, kdy účetní vyjádření nakoupeného automobilu jeho pořizovacím nákladem, které se cestou postupných odpisů promítá v budoucích výsledcích hospodaření, ztrácí smysl po opuštění tohoto předpokladu. Uvedená zásada současně představuje pokyn pro zákonodárce, který má na základě tohoto předpokladu vystavět základní pravidla účetního výkaznictví a případně stanovit odchylky od těchto pravidel a od zásady trvání účetní jednotky.

Odstavec 1 ve spojení s odstavcem 2 stanoví povinnost účetní jednotky při sestavení účetní závěrky vyhodnotit, zda bude nadále zachována její činnost a existence. Pokud nenastala skutečnost, která by jí v její činnosti omezovala nebo jí zabraňovala tuto činnost vykonávat, nebo nevyhodnotí, že taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti (tzn., že účetní jednotka nebude v budoucnu např. zlikvidována či její existence nebude ohrožena z důvodu nepříznivé finanční situace), sestavuje účetní závěrku tak, jako by její činnost byla bez omezení nadále zachována. V případě, že dojde k závěru, že taková skutečnost nastala nebo nastane, přizpůsobí tomu volbu účetních metod (především oceňování) a sestaví účetní závěrku tak, aby podávala věrné a poctivé zobrazení. V příloze účetní závěrky pak musí účetní jednotka

informovat vnější uživatele o nenaplnění této zásady a podat podrobnější informaci o zvolených účetních metodách tak, aby vnější uživatel mohl správně porozumět informacím, které jsou v účetní závěrce prezentovány.

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

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

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

Je vždy na posouzení a odpovědnosti účetní jednotky, zda u ní nenastala či nenastane skutečnost, která by jí v nepřetržité činnosti omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat, nebo zda neexistuje riziko vzniku takové skutečnosti. Typicky půjde o skutečnosti, které vedou ke zrušení účetní jednotky s likvidací, například účetní jednotka vykazuje záporný vlastní kapitál, má dlouhodobě záporný hospodářský výsledek nebo má problémy s úhradou splatných dluhů. Účetní jednotka může mít výborný podnikatelský záměr, velká aktiva, ale nemusí mít dostatek volných finančních zdrojů na profinancování zamýšlené činnosti. Zatímco záporný vlastní kapitál představuje vyšší riziko, sám o sobě ještě nemusí znamenat bezprostřední ohrožení fungování účetní jednotky, zatímco nedostatek volných finančních zdrojů ano. Další situací je, když vedení účetní jednotky rozhodne o ukončení činnosti účetní jednotky.

Další takovou skutečností může být zjištění informací o finanční situaci mateřské entity, které by mohly mít negativní dopad na účetní jednotku. Dceřiné entity jsou zpravidla velmi úzce propojeny, a to jak z hlediska obchodního, tak i finančního. Dceřiné entity jsou závislé na mateřské entitě nebo entitách v konsolidačním celku. Finanční problémy skupiny se tak mohou promítnout i do jinak bezproblémového fungování dceřiné entity.

Existují také obchodní rizika, která by mohla vést k ukončení činnosti účetní jednotky, jako jsou vysoké pohledávky, vysoké zásoby a jejich struktura, ztrátové smlouvy, způsob, jakým má účetní jednotka zajištěno financování (nezbytné finanční prostředky), skutečnost, že má účetní jednotka dlouhodobé úvěrové smlouvy, nebo doba trvání úvěrové smlouvy.

Dalším případem je ukončení činnosti z rozhodnutí účetní jednotky. Může jít o situace, kdy je doba trvání účetní jednotky omezena na určitý čas (viz § 124 občanského zákoníku), je však vždy třeba zkoumat skutečnou situaci, tedy zda účetní jednotka skutečně směřuje k zániku (předpoklad trvání nebude porušen v případě, kdy je sice při vzniku účetní jednotky její trvání omezeno, ale poté je prodlužováno).

K § 20

V ustanovení § 20 je zakotven akruální princip účetnictví. Skutečnostmi, kterých se tento koncept týká, jsou skutečnosti, které mají dopad na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné vykazované změny finanční situace účetní jednotky, jak již vyplývá z požadavku věrného a poctivého zobrazení. Tyto skutečnosti jsou vykazovány v účetní závěrce sestavované za účetní období, ve kterém tyto dopady nastaly. To znamená, že budou vykazány za účetní období, se kterým souvisí, a nikoliv v okamžiku, kdy dojde k uskutečnění souvisejících toků peněžních prostředků (odstavec 1 písm. a)) nebo kdy se účetní jednotka o účetním případě dozví, popř. mohla dozvědět (odstavec 1 písm. b)). Naplnění kritéria stanoveného v písmeni b) je současně nutné vykládat a aplikovat v kontextu ostatních zásad, zejména § 26 upravujícího retrospektivní úpravu účetních informací, které akruální princip vyvažují a neumožňují, aby na jeho základě docházelo ke zpětným úpravám účetní závěrky. Na okamžik vykazání dále nemá vliv ani to, zda je výše zobrazovaného dopadu účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost konečná (odstavec 1 písm. c)), či je pouze odhadována (odstavec 1 písm. d)). V případě mezitímní účetní závěrky je nutno pojem „účetní období“ vykládat přiměřeně jako období, za které se tato účetní závěrka sestavuje. Zohledněním účetních odhadů v rámci vymezení akruálnosti dochází k odstranění jednoho z významných nedostatků současného zákona, který jejich existenci opomíjel, přestože účetní odhady představují nezbytnou součást akruálního účetnictví. Důsledkem užívání akruálního principu je zjišťování výsledku hospodaření účetní jednotky jako rozdílu mezi výnosy a náklady, které se nutně nemusí shodovat s přírůstkem a odtokem peněžních prostředků (tzv. účetních příjmů a výdajů). Účetní jednotka tedy účtuje o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků, které s náklady a výnosy souvisí.

Odstavce 2 a 3 podrobněji rozvádí normu stanovenou v odstavci 1 a stanoví charakteristické požadavky akruálnosti vztahující se k prvkům účetních výkazů. Za tímto účelem se v odstavci 2 stanoví, že aktivum, dluh a vlastní kapitál se vykážou v účetní závěrce sestavené za účetní období, k jehož konci splní podmínky pro uznání, a v odstavci 3, že náklad a výnos se vykážou v účetní závěrce sestavené za účetní období, ve kterém splní podmínky pro uznání. Pravidlo je třeba uvést zvlášť pro aktiva a dluhy a zvlášť pro náklady a výnosy, protože náklady a výnosy se vykazují za účetní období, ale aktiva a dluhy jsou stavovými veličinami, je tedy u nich podstatné, zda existují ke konci účetního období (pokud jimi byly v průběhu účetního období, ale potom došlo například k prodeji aktiva, již se jako aktivum v účetní závěrce nevykáže).

Naproti tomu ze zcela jiného principu zaznamenávání ekonomických skutečností, které mají vliv na hospodaření účetní jednotky, vychází hotovostní účetnictví, které je založeno na tzv. peněžní (cash) bázi, tedy na reálném toku peněz, kdy je výsledek hospodaření, resp. výkonnost takové jednotky, zjišťován jako rozdíl mezi přírůstkem a úbytkem peněžních prostředků.

Z akruálního principu vyplývá i princip přiřazování nákladů a výnosů (tzv. matching principle), což znamená, že pro správné určení výsledku hospodaření, který je zjišťován jako rozdíl výnosů a nákladů, je třeba výnosům přiřadit náklady, které byly v souvislosti s dosažením těchto výnosů vynaloženy. V případě, že aktivum (například stroj či budova používané účetní jednotkou) přináší užitek v průběhu více účetních období, je třeba alokovat (odpisovat) pořizovací náklady do všech účetních období, kdy lze předpokládat, že toto aktivum bude přinášet výnosy. V případě, že dané náklady nejsou věcně spjaty s výnosy, je nutné je přiřadit do období, se kterým časově souvisí. Předpokladem pro správné uplatnění daného principu je zejména správné vymezení výnosu a okamžik jeho vzniku.

Princip akruálnosti je sice zakotven v dílu upravujícím ostatní zásady, ale jedná se spíše o nezbytný předpoklad účetnictví jako takového, tj. nemůže být ani potenciálně předmětem

potlačení ve prospěch kterékoliv jiné zásady a při aplikaci a snaze vyhovět ostatním zásadám je tedy třeba tento princip ctít. Bez principu akruálnosti by nebylo možné naplnit požadavky pro vykazování prvků účetních výkazů, což by dále vedlo k nenaplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky. Spojením principu akruálnosti s vykazováním prvků účetních výkazů se oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví tento princip posiluje a klade se na něho větší důraz.

K § 21

Smyslem zásady významnosti je odpustit povinnost použít předepsanou účetní metodu v případě, že zobrazení dané skutečnosti v účetnictví by přineslo pouze nevýznamnou účetní informaci. Příkladem může být koupě drobného občerstvení velkou účetní jednotkou – zcela správně by mělo být toto občerstvení zaúčtováno jako zásoba, nicméně vzhledem k jeho nevýznamnosti vzhledem k ostatním transakcím této účetní jednotky může být zaúčtováno do nákladů. Ustanovení odstavce 1 tedy umožňuje účetní jednotce nepoužít účetní metodu vyžadovanou tímto zákonem, pokud by její použití vedlo k poskytnutí nevýznamné účetní informace a zároveň by náklady na vykázání této informace byly zjevně nepřiměřeně vysoké vzhledem k přínosům pro vnějšího uživatele. Účetní metody se tedy mají použít vždy, i v nevýznamných případech, pokud to účetní jednotku nestojí nepřiměřené náklady.

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

Odstavec 3 upravuje situace, kdy je možné nepoužít účetní metodu vyžadovanou tímto zákonem i v případě významných transakcí, a to za podmínky, že její použití by bylo objektivně neproveditelné. V tomto případě jde především o to, že použití účetní metody je nejen drahé (jako v odstavci 1), ale „prakticky neproveditelné“ (např. výpočet goodwillu v konsolidaci u transakce 20 let staré v případě, kdy malá skupina nemusela konsolidovat a po 20 letech se stane střední skupinou a konsolidovat musí). Tato možnost nepoužití účetní metody je však vázána na povolení stanovené vyhláškou, jak vyplývá ze zmocnění uvedeného v odstavci 4 písm. a). Pokud účetní jednotka postupuje podle odstavce 3 věty první, musí svůj postup popsat v příloze účetní závěrky.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí, které může vyhláškou stanovit jednak to, kdy lze postupovat podle odstavce 3, jednak účetní metody v případě postupu podle odstavce 1 nebo 3. Pro účetní jednotky veřejného sektoru může navíc stanovit i hranici významnosti nebo způsob jejího stanovení.

K § 22

V ustanovení odstavce 1 je zakotvena zásada, podle které je účetní jednotka povinna vykázat jednotlivé položky účetních výkazů samostatně, aniž by tedy vzájemně kompenzovala zejména aktiva a dluhy nebo náklady a výnosy. Příkladem situace, kdy kompenzace není umožněna, jsou úroky zaplacené účetní jednotkou představující náklad a úroky přijaté účetní jednotkou představující výnos, které nelze vzájemně odečíst, a tím účtovat pouze o jejich rozdílu. Zásada se však vztahuje jak na vykazování informací v rámci účetní závěrky (čímž je transponována

právní úprava čl. 6 odst. 1 písm. g) účetní směrnice), tak implicitně i na samotné vedení účetnictví. Jako další příklad situace, kdy kompenzace není umožněna, lze uvést poskytnuté zálohy a samotné věcné plnění (dodání majetku, zboží, služby), kdy je vzájemná kompenzace možná až na základě speciálního titulu, kterým je oboustranná shoda na vzájemném započtení záloh a věcného plnění, které je podloženo průkazným účetním dokumentem (např. je taková dohoda obsažena v uzavřené smlouvě).

Odstavec 2 stanoví, že v případech, kdy vzájemně kompenzuje položky účetních výkazů, je povinna v příloze účetní závěrky uvést výši jednotlivých položek před tím, než došlo k jejich kompenzaci. Příkladem situací, kdy ke kompenzaci běžně dochází, je zúčtování rezervy na daň z příjmů a zaplacené zálohy na daň z příjmů.

Ministerstvo financí je v odstavci 3 zmocněno ve vyhlášce stanovit případy, ve kterých je kompenzace umožněna či přikázána, a specifikovat situace, ve kterých není nutné uvádět kompenzované položky účetních výkazů též v jejich nekompenzované výši.

K § 23

Ustanovení § 23 stanoví povinnost účetní jednotky postupovat v souladu se zásadou bilanční kontinuity, podle které musí účetní závěrka transparentně navazovat na účetní závěrku, kterou účetní jednotka sestavila za bezprostředně předcházející účetní období. Dochází k rozdílné textaci této zásady oproti dnešnímu § 19 odst. 4, který není zcela přesný. Jejím obsahem je základní požadavek vyplývající ze zásady bilanční kontinuity, tj. že počáteční zůstatky rozvahových účtů, jimiž se otevírá účetní období, navazují na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo. To však neplatí absolutně. Příkladem jsou konečné zůstatky uvedené v konečné rozvaze sestavené před rozhodným dnem přeměny účetní jednotky, které neodpovídají počátečním zůstatkům zahajovací rozvahy nově vzniklé či pokračující účetní jednotky. Speciální příloha účetní závěrky pak musí obsahovat popis a vysvětlení těchto rozdílů, aby byl naplněn požadavek transparentní návaznosti účetních závěrek. Výše uvedené však v kontextu nové úpravy již nebude aktuální, neboť rozhodný den bude určující pro sestavení mezitímní účetní závěrky, a nikoliv řádné (viz část k účetnímu období). Obdobná situace nastává v případech, kdy je třeba provést opravu či změnu účetní metody, jejichž důsledkem je retrospektivní úprava aktuálně sestavované účetní závěrky. I v tomto případě je pro účely naplnění zásady bilanční kontinuity v příloze účetní závěrky nutné popsat a vysvětlit případné nesrovnalosti jednotlivých zůstatků navazujících účetních závěrek. Dalším příkladem je sestavování konsolidované účetní závěrky v případě, že v průběhu konsolidačního účetního období dojde k podstatné změně složení konsolidačního celku. I v takovém případě je mateřská entita povinna doplnit účetní závěrku o informace, aby konsolidovaná účetní závěrka před a po takové podstatné změně složení konsolidačního celku poskytovala porovnatelné účetní informace. Lze toho dosáhnout například sestavením srovnávací rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty. Požadavek na přímé uvedení těchto skutečností v účetní závěrce, popřípadě v její příloze, je pokryt slovem transparentně.

K § 24

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

za účetní metodu považovat i jiný postup vedoucí k zobrazení dopadu skutečnosti v účetní závěrce, který účetní jednotka použila, přestože ho účetní předpis neupravuje.

Odstavec 2 výslovně stanoví, že účetní metodou není účetní odhad výše dopadu skutečnosti na finanční situaci, finanční výkonnost, nebo na jinou vykazovanou změnu finanční situace, který účetní jednotka provádí v případech, kdy je výše dopadu skutečnosti nejistá.

Základní norma stanovující povinnost účetní jednotky postupovat podle účetních metod stanovených účetními předpisy, jejichž použití by mělo vést k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, je součástí zásady věrného a poctivého zobrazení (viz § 18 odst. 1 písm. a)). Ustanovení odstavce 3 pak v návaznosti na tuto základní normu stanoví, že v případech, ve kterých není pro zobrazení dopadu konkrétní skutečnosti účetní metoda účetními předpisy upravena, je účetní jednotka povinna postupovat podle účetní metody stanovené pro srovnatelnou skutečnost, resp. pro skutečnost s obdobnou ekonomickou podstatou, a to tak, že použití této metody povede k poskytnutí věrného a poctivého zobrazení.

Pokud neexistuje srovnatelný účetní případ, na jehož základě by bylo možné zvolit vhodnou účetní metodu, použije účetní jednotka na základě odstavce 4 účetní metodu, kterou si sama zvolí a která povede k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. V takovém případě může účetní jednotka využít jak vlastní účetní metodu, tak účetní metodu již existující v jiném účetním rámci, například v IFRS, a to za předpokladu, že zvolená účetní metoda bude respektovat obecná koncepční východiska české právní úpravy účetnictví (tj. cíle účetního výkaznictví a zásady účetního výkaznictví) a povede k věrnému a poctivému zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti, případně jiných vykazovaných změn finanční situace účetní jednotky.

Odstavec 5 v návaznosti na základní normu stanovenou v odstavci 1 tohoto ustanovení stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která stanoví účetní metody vhodné pro splnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. Vymezení vhodných metod prostřednictvím vyhlášky posiluje právní jistotu účetních jednotek, které v případě, že metody stanovené vyhláškou použijí, mohou předpokládat, že postupují tak, aby požadavku věrného a poctivého zobrazení docílily. Pokud není pro konkrétní účetní případ metoda vyhláškou stanovena, postupuje účetní jednotka podle odstavce 3 nebo 4 tohoto ustanovení.

§ 25

V odstavci 1 tohoto ustanovení je zakotvena zásada konzistence při používání jednotlivých postupů v účetnictví, jejichž cílem je poskytnout kvalitní a správné účetní informace vnějšímu uživateli. Jedná se o požadavek na účetní jednotku, aby v zásadě neměnila použité účetní metody (například způsoby oceňování, odpisování a postupy tvorby a použití rezerv) ani uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů mezi jednotlivými účetními obdobími a v případě účetních metod ani v průběhu účetního období.

Cílem této zásady je zajistit věcnou a metodickou srovnatelnost účetních informací v čase, tzn. mezi jednotlivými účetními obdobími, aby tyto informace mohly být kvalitním podkladem pro provádění analýz vývoje účetní jednotky. Ustanovení cílí především na to, aby účetní jednotka používala konzistentně ty metody a uspořádání, kde má možnost volby (tam, kde možnost volby nemá, ani nemůže postupovat jinak než konzistentně). Současně by se ale zásada konzistence měla aplikovat povšechně.

Odstavec 2 a 3 stanoví situace, ve kterých se účetní jednotka může odchýlit od zásady konzistentního používání účetních metod a uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů. Uspořádání položek v sobě zahrnuje i označení jednotlivých položek.

Odstavec 2 se vztahuje jak na použitou účetní metodu, tak na použité uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů, které může účetní jednotka změnit, pokud tuto změnu výslovně umožňuje účetní předpis (zákon nebo podzákoný předpis, kdy zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, která bude obsahovat výjimku z této zásady týkající se účetních metod, je pokryto § 24 odst. 5 a zmocnění týkající se uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů je pokryto § 102 odst. 5), nebo touto změnou účetní jednotka dosáhne vylepšení věrného a poctivého zobrazení své finanční situace, finanční výkonnosti, případně jiných vykazovaných změn finanční situace, a to v souladu s potřebami vnějších uživatelů účetních informací a s cílem účetního výkaznictví. Tím je zdůrazněna přednost zásady věrného a poctivého zobrazení. Při provedení změn je účetní jednotka dále omezena tím, že je může provést pouze k prvnímu dni účetního období. Změna účetní metody by měla být vždy provedena retrospektivně (viz § 26). Retrospektivně budou prováděny i změny účetních metod prováděné na základě změn právních předpisů, kdy toto bude stanoveno v přechodných ustanoveních příslušné novely.

Odstavec 3 se vztahuje pouze na uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů, které lze podle tohoto ustanovení změnit při změně charakteru činnosti účetní jednotky, ke kterému dochází např. při přechodu účetní jednotky z jednoho sektoru podnikání do jiného (např. přechod z automobilového průmyslu do sektoru bankovníctví), kdy bude např. rozvaha vyžadovat odlišné členění. Musí se přitom jednat o skutečnou změnu předmětu činnosti účetní jednotky, nejen změnu formálního označení této činnosti. Tuto změnu je možné provést při sestavení účetní závěrky.

Pokud účetní jednotka postupuje podle odstavce 2 nebo 3, je povinna podle odstavce 4 zabezpečit návaznost (kontinuitu) nově vykazovaných účetních informací s účetními informacemi, které byly vykazovány v předchozích účetních obdobích. K naplnění této povinnosti se stanoví povinnost účetní jednotky uvést v příloze účetní závěrky informace o změnách, které provedla. Tím účetní jednotka informuje vnější uživatele informací o podstatě těchto změn a jejich důsledcích.

K § 26

Odstavec 1 stanoví postup pro případy, kdy nastane skutečnost, v jejímž důsledku je nezbytné upravit aktuálně sestavovanou účetní závěrku tak, jako by tato skutečnost byla zohledněna již v předchozích účetních obdobích, kterých se tato skutečnost též dotýká. V opačném případě by účetní závěrka nenaplnila požadavek věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti, případně jiných vykazovaných změn finanční situace účetní jednotky. Těmito skutečnostmi, jejichž důsledkem je potřeba retrospektivně upravit účetní závěrku, jsou významné chyby v účetní závěrce, změna účetní metody a změna uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů. Účetní jednotka je povinna retrospektivní úpravu provést v účetní závěrce, kterou sestavuje za účetní období, ve kterém takovou chybu zjistila nebo ve kterém došlo ke změně metody, ať už z důvodu změny právního předpisu, či na základě rozhodnutí účetní jednotky (které učinila v souladu s pravidly pro použití a případnou změnu účetních metod – viz § 25). Společně s provedenými úpravami účetní závěrky účetní jednotka tyto úpravy popíše, vysvětlí důvody pro jejich provedení a popíše jejich dopad na sestavovanou účetní závěrku v její příloze (písmeno b)). Účetní závěrky sestavené za předešlá účetní období však neupravuje (písmeno c)).

Na retrospektivní úpravy účetní závěrky se vztahuje též obecně platný požadavek srovnatelnosti, který je zakotven v § 9, jako jeden z kvalitativních požadavků kladených na účetní informace. I v případě retrospektivních úprav provedených na základě tohoto ustanovení (§ 26) musí být účetní informace obsažené v účetní závěrce nadále srovnatelné. Na základě

tohoto požadavku je proto nutná nejen samotná úprava aktuálně sestavovaných výkazů, ale též poskytnutí vysvětlení těchto úprav a jejich dopadů v příloze účetní závěrky.

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

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

Odstavec 4 současně stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, která může stanovit odlišný postup v případech, kdy je změna účetních metod vyvolaná změnou účetních předpisů. To znamená, že účetní jednotka buď nebude muset postupovat retrospektivně vůbec, nebo bude postupovat retrospektivně pouze částečně.

K části druhé – Účetní jednotka a subjekt konsolidace

K hlavě I – Základní ustanovení o účetní jednotce

K § 27

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

Nový zákon o účetnictví současně přebírá koncepci, která se v současné době používá v rámci daňové legislativy při tvorbě nových norem k zajištění aplikace jejich ustanovení ve vztahu k zahraničním obdobám. Podle této koncepce, hovoří-li ustanovení zákona o konkrétním institutu bez odkazu na český právní předpis, vztahuje se nejen na instituty upravené českým právním řádem, ale i na zahraniční obdoby tohoto institutu. V opačném případě, pokud se má ustanovení vztahovat pouze na instituty řídicí se českým právním řádem, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „mateřská škola podle školského zákona“, čímž se jasně stanoví, že instituty řídicí se zahraničním právem do působnosti daného ustanovení nespádají.

Uplatnění výše uvedeného pravidla však závisí na tom, jakým způsobem je použitý institut definován v českém právním předpise. Dané pravidlo se neuplatní v případě, kdy český právní řád daný institut definuje způsobem, ze kterého vyplývá, že se jedná pouze o český institut, např. banka, která je definována v § 1 odst. 1 zákona o bankách jako akciová společnost se sídlem na území České republiky. Uvedení institutu bez odkazu na příslušný zákon znamená, že se ustanovení vztahuje pouze na institut řídicí se českým právním řádem. Pokud se má ustanovení vztahovat i na zahraniční obdoby, je nutné ustanovení výslovně rozšířit i na ně, např. doplněním „a jeho zahraniční obdoba“.

V některých případech je nutné uvést institut s odkazem na český právní předpis z jiného důvodu, ať již proto, že úprava má dopadat na institut splňující podmínky stanovené daným právním předpisem, nebo proto, že daný institut není právním předpisem definován pro celý

právní řád, ale jen pro účely daného zákona. Pokud je však chtěné v těchto případech aplikovat danou normu i ve vztahu k zahraničním obdobám, je nutné výslovně rozšířit aplikaci normy i na zahraniční instituty, např. doplněním spojení „a jeho zahraniční obdoba“.

Jsou i případy, kdy použitý institut je definován českým právním předpisem jako český i zahraniční, ale pouze pro účely daného právního předpisu. V takovém případě je nutné uvést institut s odkazem na český právní předpis, avšak daná norma se bude aplikovat na instituty upravené českým právním řádem, ale i na zahraniční obdoby tohoto institutu. Pokud se má však ustanovení vztahovat pouze na instituty řídicí se českým právním řádem, je nutné institut zúžit, aby instituty řídicí se zahraničním právem do působnosti daného ustanovení nespádaly.

Bez výše uvedené koncepce by ve všech případech musela většina ustanovení právních předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti.

V navrhovaném zákoně se tato koncepce přebírá a používají se primárně instituty českého práva, přičemž se rozlišují případy, kdy se určité ustanovení vztahuje i na obdobné zahraniční instituty, na základě toho, zda je toto ustanovení koncipováno obecně (aplikace na české i zahraniční obdoby), nebo pouze na české instituty. Tam, kde má norma dopadat na více institutů, které vykazují společné znaky, se používá zobecněný společný pojem, tj. pojem nedefinovaný českým právním řádem (např. převod, užívání apod.).

Daný přístup lze demonstrovat i na vymezení účetní jednotky, kdy např. v písmenu c) je myšlen pouze český svěřenský fond. Pokud je však jinde v zákoně uveden svěřenský fond bez odkazu na občanský zákoník, jsou jím myšleny i zahraniční obdoby českého svěřenského fondu.

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

Ustanovení § 27 je konstruováno následovně: odstavec 1 pomocí výčtu pozitivně vymezuje, kdo je účetní jednotkou, odstavec 2 na tento výčet navazuje a zpřesňuje jej, když negativně stanoví, kdo za zde uvedených podmínek účetní jednotkou není, ačkoli je některou entitou uvedenou v odstavci 1, a konečně odstavec 3 navazuje na odstavec 2 a blíže specifikuje účetní období ve vztahu k osobám, které nemusí být účetní jednotkou podle odstavce 2.

K odstavci 1:

K písmenu a):

Písmeno a) stanoví, že účetní jednotkou je právnická osoba podle právního řádu České republiky. Podle § 20 odst. 1 občanského zákoníku je právnickou osobou organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Může se jednat o korporaci, fundaci nebo ústav. Jedná se tedy pouze o tzv. tuzemskou právnickou osobu, tedy takovou právnickou osobu, jejíž osobní status se řídí právními předpisy České republiky. Toto zvolené kritérium vychází z tzv. inkorporační teorie, podle které je pro danou entitu rozhodný ten právní řád, podle kterého tato entita vznikla. Neuplatní se tedy tzv. teorie sídla, tedy že entita se řídí tím právním řádem, na jehož území má sídlo, a to také z důvodu

toho, že některé entity bez právní osobnosti nemusí nutně zřizovat sídlo (viz písmena b) až h)). Preference inkorporační teorie vychází jednak z vědomí rozdílu mezi založením a vznikem právnické osoby a jednak z možnosti, že entita může také vzniknout bez předcházejícího sjezdání zakladatelského dokumentu přímo zákonem (např. právnická osoba).

Právnické osoby podle právního řádu České republiky mají vždy sídlo na území České republiky. Dané vyplývá z § 30 odst. 3 věty první zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodním právu soukromém“), který zapovídá založení právnické osoby se sídlem v České republice podle zahraničního právního řádu. Kdo tedy chce založit právnickou osobu se sídlem v tuzemsku, musí si vybrat některou z forem upravených českým právním řádem.

Ustanovení § 30 odst. 3 věty druhé zákona o mezinárodním právu soukromém konstatuje, že zákaz postulovaný v první větě může být „prolomen“ v případě přemístění sídla zahraniční právnické osoby na území České republiky. Tedy že v důsledku přemístění (zapsaného) sídla zde může být právnická osoba se sídlem na území České republiky řídicí se zahraničním právním řádem. K tomu však nedojde, neboť podle obecné právní úpravy přemístění sídla zahraniční právnické osoby na území České republiky, obsažené v § 138 a 142 občanského zákoníku, se přemístěním sídla zahraniční právnické osoby na území České republiky změní její osobní status; od účinnosti přemístění se bude její osobní status řídit českým právním řádem, tj. bude se jednat o právnickou osobu podle právního řádu České republiky (zahraniční entita si musí při přemístění sídla zvolit jednu z forem právnické osoby, kterou připouští náš právní řád).

Obdobné řešení zvolil v případě nadnárodních právnických osob i evropský zákonodárce. Právnické osoby vytvořené unijním právem, tj. evropské hospodářské zájmové sdružení, evropská společnost a evropská družstevní společnost, se řídí jednak příslušným unijním nařízením, jednak (v rozsahu nařízením neupraveném) právem členského státu, v němž mají dotčené obchodní korporace zapsané sídlo. Přemístí-li své (zapsané) sídlo do jiného členského státu, změní se i jejich osobní status (od účinnosti změny sídla se budou řídit - v rozsahu neupraveném příslušným nařízením - právem členského státu, do kterého své sídlo přemístily).

V písmenu a) se tak záměrně nepoužívá formulace právnická osoba vzniklá podle právního řádu České republiky, ale jen právnická osoba podle právního řádu České republiky, a to z důvodu, aby dané ustanovení pokrývalo všechny právnické osoby řídicí se českým právním řádem, nejen ty založené podle českého právního řádu, ale i entity založené podle unijního práva, které mají v České republice sídlo, a entity založené podle právního řádu jiného státu, které do České republiky přemístily své sídlo, a tudíž se řídí českým právním řádem.

Důvodem pro omezení právnických osob pouze na právnické osoby podle českého právního řádu je skutečnost, že pouze u těchto právnických osob je vždy chtěné, aby vedly tzv. plné účetnictví, tj. ve vztahu ke globální činnosti. Zároveň je třeba uvést, že z právnických osob jakožto účetních jednotek není třeba vylučovat Českou republiku. Podle § 6 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku České republiky“), sice platí, že pokud stát vystupuje jako účastník právních vztahů, je právnickou osobou, nicméně v oblasti účetnictví je „účetní“ subjektivita státu rozdělena mezi jednotlivé organizační složky státu, které jsou účetními jednotkami. Obdobný přístup a výklad se dlouhodobě uplatňuje také v zákoně o daních z příjmů.

K písmenům b) až g):

Vedle právnických osob náš právní řád upravuje i entity bez právní osobnosti. Kdy se v takovém případě jedná o účetní jednotku, tj. kdy je jim přiznána tzv. účetní subjektivita), stanoví

písmena b) až g). Účetní subjektivita znamená, že tyto entity jsou nositeli práv a povinností v oblasti účetnictví a de facto tak dochází k jejich uznání za právnické osoby pro účely účetnictví, viz § 20 odst. 1 občanského zákoníku, který definuje právnické osoby jako organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, tzn. způsobilost mít práva a povinnosti, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Platí zde výše uvedené, tj. jedná se o entity bez právní osobnosti v kontextu celého českého právního řádu. Zahraniční non-subjekty nejsou účetní jednotkou, ale jiný zákon může stanovit, že pro jeho účely bude tento subjekt využívat určité účetní postupy, avšak o účetní jednotku se jednat nebude, k tomu viz níže § 30.

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

V případě městských části statutárních měst a hlavního města Prahy se zachovává dosavadní režim, tj. že nejsou samostatnou účetní jednotkou. Z odstavce 1 nevyplývá, že by městské části byly účetní jednotkou, nejedná se o právnické osoby ani o organizační složky státu.

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

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

Podle písmen e) a f) jsou účetní jednotkou také entity, které podle zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„ZISIF“), nemají právní osobnost. Výslovně se tak přiznává těmto non-subjektům postavení účetní jednotky. Jedná se o podílový fond (písmeno e)) a o podfond investičního fondu (písmeno f)). Z důvodu, že není vyloučeno, že v budoucnu právní úprava kapitálových trhů připustí vytváření podfondů i u jiných investičních fondů než u akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, volí se obecná formulace, kdy je za účetní jednotku považován podfond investičního fondu. Podfondy jsou obdobou podílových fondů uvnitř investičního fondu, kdy jednotlivé podfondy jsou kompletně oddělené včetně oddělení účtování a výplaty dividend (např. může se stát, že jeden podfond bude v zisku a bude vyplácet dividendy a druhý bude ve ztrátě). Za investiční fond (s výjimkou samosprávného) a podfond investičního fondu jedná v účetnictví administrátor, přičemž administrátorem může být subjekt odlišný od investičního fondu.

Podle písmene g) představují i fondy Garančního systému finančního trhu, které nemají právní osobnost, samostatné účetní jednotky, přičemž za ně jedná Garanční systém. Jedná se o Fond pojištění vkladů a Fond pro řešení krize podle zákona č. 374/2015 Sb., o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu, ve znění pozdějších předpisů. Skutečnost, že se jedná o samostatné účetní jednotky, je dnes normována v § 205 odst. 1 zákona č. 374/2015 Sb. Z hlediska přehlednosti právního řádu je však nejpraktičtější, aby § 24 obsahoval úplný výčet účetních jednotek, proto je nově tato skutečnost normována v tomto zákoně.

V případě entit uvedených v písmenech d) a f) na základě výše popsané koncepce není uveden odkaz na český právní předpis z důvodu toho, že z definic daných entit v příslušných předpisech vyplývá, že se jedná pouze o českou entitu.

Oproti rušenému zákonu o účetnictví chybí ve výčtu obdoba stávajícího § 1 odst. 2 písm. l), podle kterého je za účetní jednotku považována i jiná osoba, které povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní předpis nebo která je účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu. Tato ustanovení není potřeba inkorporovat do nového zákona z několika důvodů. Jednak skutečnost, že jiný zákon může stanovit, že za účetní jednotku je považována osoba, která není ve výčtu v § 27, plyne ze vztahu *lex specialis derogat legi generali*. Dále je dané ustanovení nadbytečné, neboť všechny účetní jednotky (právní osoby nebo entity bez právní osobnosti) jsou pokryty již stávajícím i novým výčtem. Jedná-li se o právnickou osobu, je pokryta písmenem a). Jedná-li se o organizační složku státu, u které typicky jiný zákon stanoví, že je účetní jednotkou, je pokryta písmenem b) a taková norma je tedy nadbytečná. Jedná-li se o jinou entitu bez právní osobnosti, je to též pokryto písmeny c) až g). Z hlediska přehlednosti právního řádu je navíc praktičtější, aby § 27 obsahoval úplný výčet účetních jednotek, tj. vznikne-li nová entita bez právní osobnosti a bude-li žádoucí, aby byla účetní jednotkou, je vhodné novelizovat § 27 a doplnit danou entitu do výčtu účetních jednotek. Jelikož v řadě jiných právních předpisů je norma stanovující, že určitá entita je účetní jednotkou, která je duplicitní se současným výčtem v § 1 odst. 2 rušeného zákona o účetnictví a zároveň s § 27 nového zákona, je ve změnovém zákoně provedena revize těchto jiných právních předpisů a daná norma se vypouští s odůvodněním, že totéž již plyne ze zákona o účetnictví.

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

Oproti rušenému zákonu o účetnictví nejsou ve výčtu uvedeny ani fyzické osoby podle § 1 odst. 2 písm. d) a e) stávajícího zákona o účetnictví. Dosavadní pravidlo o možnosti dobrovolného

vedení účetnictví fyzickou osobou na základě vlastního rozhodnutí je zahrnuto v nově navrženém § 28.

K odstavci 2:

Toto ustanovení obsahuje negativní vymezení účetní jednotky. Navazuje na pozitivní výčet účetních jednotek v předchozím odstavci a stanoví, že účetní jednotkou nemusí být ta z osob nebo jiných entit uvedená v odstavci 1, která by byla neziskovou účetní jednotkou (k druhům účetních jednotek viz § 35) a mohla by v daném účetním období vést hotovostní účetnictví (k tomu viz § 193), pokud to, že v takovém případě není nebo nemusí být účetní jednotkou, je uvedeno v jejím zakladatelském právním jednání nebo jiné formě jejího ustavení. Daná osoba nebo jiná entita podle odstavce 1 se tedy při svém vzniku ve svém zakladatelském právním jednání nebo kdykoli později při jeho změně rozhodne, zda chce být vždy účetní jednotkou, nebo chce využít možnosti účetní jednotkou za splnění daných podmínek nebýt. Podmínka zakotvení této skutečnosti v zakladatelském právním jednání je stanovena z důvodu ochrany členů, tj. aby v případě přistoupení tuto informaci měli k dispozici a případně mohli zvážit účast v takové právnické osobě. V tomto ohledu jsou osobě uvedené v odstavci 2 dány dvě možnosti, jakými tuto skutečnost do svého zakladatelského právního jednání ukotvit. V jejím zakladatelském právním jednání může být obsaženo, že bez dalšího nebude účetní jednotkou, pokud splní stanovené podmínky, nebo že v případě splnění stanovených podmínek účetní jednotkou být nemusí, přičemž o tom musí být v rámci této účetní jednotky příslušnými orgány rozhodnuto.

Vzhledem k tomu, že ustanovení odstavce 2 odkazuje na podmínky pro použití hotovostního účetnictví, má účetní jednotka v situaci, kdy splňuje podmínky uvedené v § 193 a zároveň má v zakladatelském právním jednání uvedeno, že za jejich splnění není nebo nemusí být účetní jednotkou, tři možnosti: (i) nebýt účetní jednotkou a neplnit žádné povinnosti podle tohoto zákona, (ii) být účetní jednotkou používající hotovostní účetnictví nebo (iii) být účetní jednotkou ve standardním režimu akruálního účetnictví. Daná formulace zároveň zajišťuje, že v případě, kdy taková osoba nebo entita přestane splňovat podmínky umožňující vést hotovostní účetnictví, stává se automaticky účetní jednotkou používající akruální účetnictví. V zakladatelském jednání musí být tedy uvedeno, že daná osoba nebo entita není nebo nemusí být účetní jednotkou při splnění podmínek pro použití hotovostního účetnictví, nikoliv jen konstatování, že není nebo nemusí být účetní jednotkou, a to z důvodu, že některé podmínky pro použití hotovostního účetnictví nemusí být po celou dobu její existence naplněny (např. výše aktiv nebo celkových přírůstků peněžních prostředků). Dalším důvodem pro výše uvedenou povinnost je, že v důsledku toho, že oproti současnému zákonu budou existovat i právnické osoby, které nebudou účetní jednotkou, může být naopak taková právnická osoba nucena být účetní jednotkou z titulu příjemce prostředků z veřejných rozpočtů, kdy jednou z podmínek např. čerpání dotačního programu bude právě skutečnost, že její příjemce je účetní jednotkou nebo účetní jednotkou používající akruální účetnictví. Nebytí účetní jednotkou však neznamená, že tyto osoby nebo entity nebudou mít žádnou evidenční povinnost, na danou situaci pamatuje § 119 občanského zákoníku, podle kterého právnické osoby vedou spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech, i když nejsou účetní jednotkou. Důvodem je právě zajištění skládání účtů svým členům či zakladatelům ohledně svého hospodaření.

Odstavec 2 používá pojem účetní období, protože je třeba vymezit období, po které daná osoba nebo entita nemusí být účetní jednotkou, a to zejména proto, aby bylo zřejmé, k jakým okamžikům má tato osoba nebo entita zkoumat, zda stále naplňuje podmínku toho, že nemusí být účetní jednotkou. Protože však skutečnost, zda stále splňuje podmínky, zkoumá i v situaci, kdy není účetní jednotkou (tzn., kdy splňuje stanovené podmínky a rozhodla se nebýt účetní jednotkou), a účetní období u ní tudíž neexistuje, je třeba v odstavci 3 vymezit, co se jím pro

účely tohoto ustanovení rozumí. Písmeno a) v odstavci 3 definuje účetní období pro osoby, které byly účetními jednotkami a poté jimi přestaly být (tj. podmínky podle věty první začaly naplňovat až v průběhu své existence); tyto osoby a entity považují za své účetní období pro účely posouzení podmínek pro vedení hotovostního účetnictví podle § 193 období, které bylo jejich účetním obdobím, když ještě byly účetní jednotkou. Pokud tedy jejich účetním obdobím bylo 12měsíční období začínající 1. dubna, zkoumají, zda stále splňují podmínky pro to, že nejsou účetní jednotkou, vždy k 1. dubnu (resp. některé z nich k 31. březnu, viz § 193 odst. 3 písm. b)). Osoby a entity, které nikdy nebyly účetní jednotkou, považují za své účetní období kalendářní rok, to znamená, že se případně stanou účetní jednotkou od 1. ledna, pokud přestanou splňovat podmínky podle odstavce 2.

K § 28

K odstavci 1:

Fyzickým osobám se umožňuje být účetní jednotkou dobrovolně na základě svého rozhodnutí. Oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví dochází ke změně, když se tato norma týká všech fyzických osob. Žádná fyzická osoba tedy není povinně účetní jednotkou, jak tomu bylo podle dosavadního zákona u fyzické osoby, která byla jako podnikatel zapsána v obchodním rejstříku, jejíž obrat přesáhl za rok 25 000 000 Kč nebo která byla podnikatelem a společníkem sdruženým ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených ve společnosti byl účetní jednotkou (viz § 1 odst. 2 písm. d), e) a g) dosavadního zákona o účetnictví). Pokud se však fyzická osoba rozhodne být účetní jednotkou, musí plnit všechny povinnosti stanovené účetními předpisy a za jejich porušení se na ni vztahují stejné sankce jako na účetní jednotky, které jsou jimi povinně podle § 27 odst. 1. Možnost stát se dobrovolně účetní jednotkou je však dána pouze fyzickým osobám, které jsou podnikateli ve smyslu občanského zákoníku, a to vzhledem k předmětu jejich účetnictví, resp. vymezení prvků jejich účetních výkazů (viz § 16).

K odstavcům 2 a 3:

V případě fyzických osob je třeba normovat, od kterého do kterého okamžiku jsou účetní jednotkou, protože nelze použít obecný režim platný pro právnické osoby a entity podle § 27 odst. 1, které jsou účetními jednotkami po celou dobu své existence. V odstavci 2 se zohledňuje skutečnost, že fyzické osoby jsou účetními jednotkami dobrovolně a umožňuje se jim alternativně stát se účetní jednotkou od účetního období, od kterého se rozhodly být účetní jednotkou, a tedy plnit povinnosti účetní jednotky, ode dne zahájení podnikatelské činnosti nebo od rozhodného dne převodu jmění na společníka. Poslední uvedený případ umožňuje fyzické osobě, která je přejímajícím společníkem při uvedené přeměně, stát se účetní jednotkou od rozhodného dne; od tohoto dne se podle § 31 odst. 2 aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace zanikající společnosti považují za aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace účetní jednotky přejímajícího společníka.. Dnem zahájení činnosti se rozumí den zahájení činnosti, která bude předmětem účetnictví fyzické osoby, tedy podnikatelské činnosti. Pokud je účetním obdobím účetní jednotky kalendářní rok a zahájí svou činnost 14. března, může se stát účetní jednotkou od tohoto 14. března (den zahájení činnosti), nebo poté až od 1. ledna (první den účetního období).

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

Z dosavadního zákona se nepřebírá ustanovení § 4 odst. 7, podle kterého fyzická osoba, která se stane účetní jednotkou, jí musí být alespoň 5 po sobě jdoucích účetních období. Důvod této úpravy byl především daňový, tedy aby fyzická osoba pro účely daní z příjmů příliš často

nepřecházela z režimu, kdy je její základ daně určen na základě účetnictví, do režimu neúčtujících poplatníků; vzhledem k tomu, že nově nebudou poplatníci daně z příjmů fyzických osob při určení základu daně vycházet z účetnictví, a to ani v případě, že budou účetní jednotkou, je toto ustanovení nadbytečné. Fyzické osoby se tedy mohou rozhodnout kdykoli přestat být účetní jednotkou ke konci jakéhokoli svého účetního období, nikoli až pátého.

K odstavci 4:

V případě, že fyzická osoba, která se dobrovolně rozhodne být účetní jednotkou, vykonává různých podnikatelských činností, musí také určit, ve vztahu ke které z těchto činností bude účetní jednotkou, tj. která z těchto činností bude předmětem jejího účetnictví. Je tomu tak z důvodu, že na rozdíl od právnických osob není předmětem účetnictví fyzické osoby její veškeré jmění, ale pouze aktiva, dluhy, výnosy a náklady související s její podnikatelskou činností (viz § 16).

K § 29

Je-li osoba nebo entita účetní jednotkou podle § 27, je účetní jednotkou po celou dobu své existence (nejedná-li se o osobu, která na základě svého rozhodnutí za splnění podmínek stanovených § 27 odst. 2 nemusí být účetní jednotkou), tj. stává se jí okamžikem svého vzniku a přestává jí být okamžikem svého zániku. Ustanovení § 29 upravuje zvláštní případy, kdy účetní jednotka přestane být účetní jednotkou ještě v průběhu své existence.

Ustanovení písmen a) a b) obsahuje speciální pravidlo pro případy zrušení právnické osoby nebo jiné entity. Zrušená právnická osoba nebo jiná entita přestává být v určitých situacích účetní jednotkou dříve než dnem svého zániku, jak by tomu bylo podle obecného pravidla v § 27 odst. 1, podle kterého je právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou po celou dobu své existence. V případě zrušení s likvidací přestává být právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou dnem vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace za podmínky, že se po tomto dni neuskuteční žádné skutečnosti mající, byť potenciální, dopad na její finanční situaci nebo finanční výkonnost, a v případě zrušení bez likvidace dnem zrušení s výjimkou zrušení při přeměně. Uvedeným dnem tedy končí poslední účetní období dané právnické osoby nebo jiné entity. Z důvodu neuskutečňování žádných relevantních skutečností po výše uvedených dnech by totiž již bylo zbytečné, aby účetní jednotce začínalo další účetní období, za které by musela sestavovat účetní závěrku, protože by v ní za dané účetní období nebylo co uvést. V případě zrušení bez likvidace již podmínka o neexistenci účetních případů není uvedena z důvodu, že již nemohou nastat.

V případě, že se po dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace uskuteční ještě nějaké účetní případy, ustanovení § 29 se nepoužije, účetní období však tímto dnem skončí v každém případě, a to na základě § 65 písm. b), který stanoví, že tento den je zvláštním posledním dnem účetního období. V tomto případě však po tomto dni začíná další účetní období. Skutečnost, že ke dnům uvedeným v § 29 končí účetní období, vyplývá z toho, že dnem, kdy přestává být účetní jednotka účetní jednotkou, končí její poslední účetní období, viz § 63 odst. 2.

Den zrušení bez likvidace s výjimkou zrušení při přeměně byl podle dosavadního zákona o účetnictví dnem, ke kterému se uzavírají účetní knihy, viz jeho § 17 odst. 2 písm. d), a tedy končí účetní období. Současně se v právním řádu objevují některá ustanovení duplicitní k tomuto ustanovení, která se z tohoto důvodu zrušují změnovým zákonem. Je to § 434 zákona o investičních společnostech a investičních fondech, který stanoví, že ke dni zrušení podílového fondu se sestaví účetní závěrka; v případě zrušení bez likvidace bylo toto ustanovení duplicitní k § 17 odst. 2 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, v případě zrušení s likvidací působí toto ustanovení nejasnosti ve vztahu k § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví (vstup do likvidace nastává dnem zrušení, viz § 187 odst. 2 občanského zákoníku); den

předcházející dni vstupu do likvidace je nově tzv. zvláštním posledním dnem účetního období, viz § 65 písm. a), kterým také končí účetní období a sestavuje se tedy účetní závěrka. Obdobně tomu je u účastnického fondu podle § 110 odst. 2 zákona o doplňkovém penzijním spoření. Proto se do budoucna tato ustanovení ve speciálních zákonech ruší a bude se vždy postupovat podle § 29 nebo § 65 písm. a) zákona o účetnictví.

Písmeno c) stanoví, že právnická osoba nebo jiná entita zanikající při přeměně přestává být účetní jednotkou ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny.. Tímto dnem také podle § 63 odst. 2 končí její poslední účetní období. Uvedené však platí pouze v případě, že všechny nástupnické osoby nebo jiné entity (tj. nejen právnické osoby a entity bez právní osobnosti, ale také fyzické osoby v případě převodu jmění na společníka) jsou také účetními jednotkami; není tomu tak tedy v případě převodu jmění na společníka, který není účetní jednotkou, a v případě přeshraničních přeměn, kdy je některou nástupnickou osobou zahraniční osoba či entita, která není účetní jednotkou, např. při přeshraničním rozštěpení účetní jednotky. Účetní jednotka zúčastněná na přeměně je potom účetní jednotkou až do okamžiku svého zániku. Toto pravidlo platí již podle dosavadního zákona, viz jeho § 17 odst. 4 a 5.

Pokud při přeměně některá z nástupnických právnických osob nebo entit je účetní jednotkou a některá nikoli (např. při přeshraničním rozdělení rozštěpením, kdy některá nástupnická společnost bude českou právnickou osobu a některá zahraniční, a tedy nebude účetní jednotkou), písmeno c) se neuplatní. Ve vztahu k nástupnické právnické osobě nebo entitě, která se stává účetní jednotkou, se však uplatní § 31 a aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace účetní jednotky zúčastněné na přeměně se pro účely účetnictví budou v rozsahu přeměny považovat za aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace nástupnické účetní jednotky. Zúčastněná účetní jednotka tedy bude od rozhodného dne přeměny účtovat pouze o té části jmění a jednání s ním souvisejícím, které přechází na právnickou osobu nebo entitu, která se nestává účetní jednotkou, a na které se tedy neuplatní fikce podle § 31 odst. 2.

K hlavě II – Právní nástupnictví

K § 30

Odstavce 1 a 2 upravují situaci, kdy zemře fyzická osoba, která je účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí. Doposud tato problematika nebyla legislativně uchopena, a proto docházelo ke kolizní situaci, kdy fyzická osoba vedoucí účetnictví musela podat daňové přiznání i za období mezi svou smrtí a skončením řízení o pozůstalosti, ale podle dosavadního zákona o účetnictví tato osoba vedla účetnictví jen do dne ukončení své činnosti, z čehož vyplývá, že tato povinnost skončila dnem smrti. Ve zmíněném mezidobí od smrti fyzické osoby, která je účetní jednotkou, do dne předcházejícího rozhodnutí soudu o dědictví tak podle dosavadní úpravy není stanovena povinnost vést účetnictví, ale tato povinnost může vzniknout v okamžiku přechodu pozůstalosti na dědice. Není však důvod, aby v daném mezidobí došlo k přerušení vedení účetnictví. Navrženými odstavci 1 a 2 se tak upravuje tento nesoulad tak, aby pomocí fikce bylo zajištěno, že zde bude subjekt, který po tuto přechodnou dobu mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti bude mít práva a povinnosti zůstavitele jakožto účetní jednotky. Zde navržená konstrukce vychází z ustanovení § 239a a 239b daňového řádu, která tutéž situaci řeší pro účely správy daní a plnění daňových práv a povinností poplatníka (fyzické osoby) po jeho smrti.

Navržená věta první odstavce 1 vychází z § 239a odst. 2 daňového řádu a obsahuje fikci, kterou dochází k „prodloužení života“ účetní jednotky, a to až do dne předcházejícího dni, kdy skončí řízení o pozůstalosti. Tím zároveň nadále, tj. i po smrti fyzické osoby, trvají její povinnosti v oblasti účetnictví. Definitivně tak fyzická osoba, která je účetní jednotkou na základě svého

rozhodnutí a následně zemře, přestává být účetní jednotkou dnem předcházejícím dni, kdy soud rozhodne o dědictví a skončí se tak řízení o pozůstalosti.

Věta druhá pak v návaznosti na větu první upravuje, kdo po smrti fyzické osoby, která je účetní jednotkou, vykonává její práva a povinnosti jako účetní jednotky. Obdobně jako v § 239b odst. 1 daňového řádu se v písmeni a) navrhuje, aby v době před skončením řízení o pozůstalosti byla touto osobou osoba spravující pozůstalost. Osoba spravující pozůstalost však nejedná jako zástupce jménem jiné osoby, nýbrž vlastním jménem na účet pozůstalosti.

Smyslem normy v odstavci 1 písm. b) je stanovit okamžik přechodu práv a povinností zůstavitele jako účetní jednotky na dědice. Implicitně se také stanoví, do kdy tato práva a povinnosti vykonává osoba spravující pozůstalost (v návaznosti na písmeno a)) a od kdy již dědic. Odstavec 1 písmeno b) vychází z obdobné úpravy v V § 239a odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňová povinnost, která zůstaviteli vznikla do dne jeho smrti i v období mezi smrtí zůstavitele a potvrzením nabytí dědictví, nepřechází na dědice smrtí zůstavitele, ale (až) pravomocným rozhodnutím soudu o dědictví. V písmenu b) se tedy navrhuje nová obdobná norma, podle které práva a povinnosti v oblasti účetnictví přecházejí na dědice spolu s dědictvím okamžikem rozhodnutí soudu o dědictví. Pokračuje-li dědic v činnosti po zůstaviteli, jedná ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví již vlastním jménem na svůj účet, tj. obdobně, jako by začal podnikat či provozovat jinou činnost.

Fikce obsažená v odstavci 2 navazuje na odstavec 1, kterým pomocí právní fikce dochází k prodloužení života účetní jednotky, a to až do skončení řízení o pozůstalosti, tedy do okamžiku, kdy se zůstavitelových práv a povinností fakticky ujme potvrzený dědic. V odstavci 2 se obdobně jako v § 239a odst. 1 daňového řádu navrhuje zakotvit právní fikci, podle které se na skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil až do dne předcházejícího dni, kterým se končí řízení o pozůstalosti. Tato fikce sice dopadá na veškeré právní skutečnosti veřejného i soukromého práva (především skutečnosti majetkoprávní povahy), nicméně je zde jednoznačně stanoveno, že k tomuto odklonu od obecné úpravy v občanském zákoníku dochází pouze pro účely účetnictví. Současně fikce dopadá i na ty skutečnosti, které nejsou skutečnostmi právními, avšak mají dopad finanční situaci nebo finanční výkonnost účetní jednotky. Z pohledu účetnictví (obdobně jako pro účely správy daní podle daňového řádu) tak zůstavitel svých někdejších práv a povinností pozbývá až skončením řízení o pozůstalosti. Současně je pro účely účetnictví třeba na všechny soukromoprávní a veřejnoprávní práva a povinnosti, které existují, vznikají a zanikají na účet pozůstalosti v období mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti, hledět, jako by existovaly, vznikaly a zanikaly přímo zůstaviteli.

K § 31

K odstavci 1:

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

stanovující důsledky rozhodného dne. V ustanovení je vedle právnické osoby uvedena i jiná entita, protože obecně se přeměna může týkat i entit bez právní osobnosti, např. podílových fondů. Příkladem přeměny, u které se neurčuje rozhodný den, je změna právní formy nebo převod jmění na společníka, který není účetní jednotkou.

K odstavci 2:

Odstavec 2 vymezuje rozhodný den přeměny a jeho důsledky pro účetnictví. Rozhodným dnem přeměny je den, od kterého je přeměna „účinná z ekonomického hlediska“, tedy pro účely účetnictví se již tímto dnem považuje za uskutečněnou (samozřejmě za podmínky, že následně opravdu dojde k jejím právním účinkům). Proto se stanoví fikce, že již k rozhodnému dni se aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace účetní jednotky zúčastněné na přeměně považují v rozsahu přeměny za aktiva, dluhy, výnosy, náklady a jiné změny finanční situace nástupnické účetní jednotky. Od rozhodného dne se tedy již o těchto skutečnostech bude účtovat u nástupnické účetní jednotky. Nástupnickou účetní jednotkou přitom může být jak účetní jednotka již existující (např. při fúzi sloučením), tak účetní jednotka nově vzniklá (např. při fúzi splynutím), která se k rozhodnému dni stává účetní jednotkou.

K odstavci 3:

Odstavec 3 přejímá dosavadní obecnou úpravu rozhodného dne, resp. pravidla pro jeho stanovení, obsažené v zákoně o přeměnách. Rozhodnutí, který den bude rozhodným dnem, je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky zúčastněné na přeměně, s tím, že ustanovení odstavce 3 stanoví určitá omezení. Podle písmene a) nesmí být jako rozhodný den stanoven den, který předchází prvnímu dni účetního období, ve kterém se rozhodný den určuje, tj. rozhodný den nelze stanovit zpětně do již skončeného účetního období. Podobně podle písmene c) nemůže být rozhodným dnem den, který následuje po dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Písmeno b) představuje oproti dosavadnímu zákonu o přeměnách nové omezení pro stanovení rozhodného dne. Toto ustanovení navazuje na ustanovení § 89, které upravuje prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých přeměnou pod stejnou kontrolou a obsahuje výjimku obecnému režimu oceňování aktiv a dluhů nabytých přeměnou. Aktiva a dluhy nabyté přeměnou se podle § 87 oceňují reálnou hodnotou, jedná-li se však o přeměnu pod stejnou kontrolou, ocení se takto nabytá aktiva a dluhy jejich prvotní účetní hodnotou u účetní jednotky, od které byly při přeměně nabyty. Na základě ustanovení odstavce 3 tak není možné jako rozhodný den stanovit den, který předchází faktickému vzniku kontroly ve smyslu § 89 odst. 4, neboť v opačném případě by bylo možné účelově neaplikovat ustanovení upravující prvotní ocenění aktiv a dluhů nabytých přeměnou pod stejnou kontrolou bylo.

K odstavci 4:

Ustanovení odstavce 4 navazuje na ustanovení odstavce 3, když upravuje následky určení rozhodného dne v rozporu s omezeními stanovenými tímto ustanovením. Je-li jako rozhodný den stanoven den podle odstavce 3 písm. a) až c), uplatní se fikce, podle které se v takovém případě za rozhodný den přeměny považuje den, kterým nastávají právní účinky přeměny, tj. typicky den zápisu přeměny do veřejného rejstříku.

K odstavci 5:

Vzhledem k tomu, že při některých přeměnách se podle odstavce 1 musí určit rozhodný den, stanoví se ve větě první právní fikce, že právnická osoba vzniklá při přeměně je účetní jednotkou už od tohoto rozhodného dne; účetní jednotka tedy zpravidla vzniká dříve, než vznikne daná právnická osoba, protože ta vzniká až ke dni zápisu do obchodního rejstříku (výjimkou bude situace, kdy se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku). Kdyby daná osoba nebyla považována před rozhodným dnem za účetní jednotku, nemohlo by se

jednání považovat za jednání na její účet a nemohlo by o něm být účtováno. Přitom samozřejmě vždy musí jít o právnickou osobu nebo jinou entitu, které obecně splňují podmínky pro to být účetní jednotkou uvedenou v § 27; ustanovení §31 stanoví jen jiný okamžik získání statusu účetní jednotky danou entitou, nemá vliv na nutnost splnění podmínek pro to, aby účetní jednotkou vůbec byla. Ustanovení se, jak výslovně uvádí, použije nejen na právnickou osobu, ale i na entitu bez právní osobnosti. Rozhodným dnem přeměny tak začíná první účetní období účetní jednotky, viz § 49 odst. 1. Protože právnická osoba, která je prohlášena za účetní jednotku, ještě neexistuje, stanoví se ve druhé větě, že její práva a povinnosti jako účetní jednotky plní její právní předchůdce, a to do dne přecházejícího dni právních účinků přeměny. Právním předchůdcem může být jak právnická osoba při přeměně zanikající (např. při fúzi splynutím), tak právnická osoba nadále existující (např. při rozdělení odštěpením). Může také nastat situace, kdy právní předchůdce není účetní jednotkou, např. v případě přeshraničních přeměn; to nebrání tomu, že musí v této specifické situaci plnit účetní povinnosti a vykonávat práva za nástupnickou účetní jednotku. V případě, že je právních předchůdců více, např. při fúzi splynutím, plní povinnosti nástupnické účetní jednotky společně a nerozdílně.

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

K odstavci 6:

Ustanovení odstavce 6 upravuje fikci pro účely stanovení rozhodného dne přeměny pro případy přeshraniční přeměny. Podle odstavce 1 se rozhodný den přeměny stanoví v případě přeměny, kdy alespoň jedna nástupnická osoba nebo entita je účetní jednotkou. V případě přeshraniční přeměny, kdy nástupnickou osobou nebo entitou je pouze zahraniční osoba nebo entita, které nejsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, nicméně podle právního řádu, podle kterého byly ustaveny, vedou účetnictví obdobně, jako tuzemské účetní jednotky, by v případě absence tohoto ustanovení nebyl stanovován rozhodný den přeměny. I v těchto případech je však žádoucí rozhodný den přeměny stanovit, a proto se uplatní fikce, na základě které se pro účely stanovení rozhodného dne za účetní jednotku považuje také zahraniční obdoba tuzemské účetní jednotky, tj. osoba nebo entita, které jsou účetní jednotkou podle právního řádu státu, podle kterého byly ustaveny.

K hlavě III – Převod práv a povinností v oblasti účetnictví

K § 32

Ustanovení § 32 obecně zakazuje převod práv a povinností účetní jednotky. To znamená, že účetní jednotka se nemůže svých práv a povinností v oblasti účetnictví zprostit tím, že by je převedla na jinou osobu. V následujícím paragrafu je však uvedena výjimka pro účetní jednotky veřejného sektoru.

K § 33

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

smluvním jednáním nejde bez dalšího převést veřejnoprávní práva a povinnosti. Jinými slovy řečeno, pokud smluvně pověřená např. externí účetní nezajistí splnění některé povinnosti účetní jednotky, za porušení této povinnosti bude odpovědná sama účetní jednotka s tím, že má možnost požadovat regresivně náhradu škody po externí účetní.

Navržené ustanovení však upravuje specifický případ v oblasti účetnictví veřejného sektoru, kde je některým účetním jednotkám umožněno ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví, a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky spojené s porušením těchto povinností, tj. za jejich porušení bude odpovídat pouze pověřená osoba. Podmínkou je uzavření specifické smlouvy o převzetí účetnictví nebo sepsání zápisu o převzetí účetnictví.

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

Převod práv a povinností v oblasti účetnictví formou smlouvy o převzetí účetnictví je umožněn pouze účetní jednotce, která je (i) příspěvkovou organizací, a to buď vůči svému zřizovateli, nebo jiné příspěvkové organizaci zřizované stejným zřizovatelem, resp. na dobrovolný svazek obcí, jehož je zřizovatel členem, nebo příspěvkovou organizaci, jejímž zřizovatelem je takový dobrovolný svazek obcí (ii) obcí vůči dobrovolnému svazku obcí, jehož je členem, své příspěvkové organizaci nebo příspěvkové organizaci dobrovolného svazku obcí, jehož je členem, nebo (iii) dobrovolným svazkem obcí, a to na jednu z obcí, která je jeho členem, svou příspěvkovou organizaci nebo příspěvkovou organizaci některé z obcí, které jsou jeho členy.

Převod práv a povinností v oblasti účetnictví formou zápisu je umožněn pouze účetní jednotce, která je organizační složkou státu, a to vůči správci téže kapitoly státního rozpočtu.

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

Tato vyšší úroveň přenosu práv a povinností včetně odpovědností v oblasti účetnictví nesená specifickým typem smlouvy, resp. zápisem (obdobně jak je tomu při nakládání organizačních složek státu s majetkem dle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů), má za cíl nabídnout veřejnoprávním korporacím (ve smyslu skupiny organizací) efektivní uspořádání jejich povinností a odpovědností zejména s ohledem na potřebu či povinnost digitalizace různých ekonomických agend a v nich probíhajících procesů odehrávajících se napříč celou touto korporací. Jde zejména o rozpočtovou agendu, veřejnosprávní kontrolu, zveřejňování smluv, archivaci a spisovou službu, veřejnou podporu, správu majetku a další související ekonomické agendy, které úzce souvisejí s účetnictvím většiny či všech jednotlivých účetních jednotek takové veřejnoprávní korporace. Přenos faktických povinností v oblasti účetnictví spolu s odpovědností pak může zefektivnit a napřímit jednotlivé procesy probíhající v rámci a mezi těmito agendami, především jsou-li realizovány digitalizovanou formou. Taková centralizace spolu s přenesením odpovědnosti může být velmi efektivním nástrojem pro implementaci také zcela nových legislativních požadavků v oblasti digitalizace veřejné správy, např. některá z ustanovení zákona č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci.

Ustanovení nebrání tomu, aby zřizovatel, správce kapitoly, obec nebo dobrovolný svazek obcí, resp. příspěvková organizace zřízená stejným zřizovatelem, v případě práv a povinností přenesených smlouvou o převzetí účetnictví nebo zápisem využili sekundárního outsourcingu dále na jinou osobu, výhradně však již soukromoprávní smlouvou bez přenesení odpovědnosti za jejich porušení. Nepředpokládá se, že by toho bylo těmito zřizovateli a správci kapitol využíváno pro celou agendu účetnictví příspěvkových organizací nebo organizačních složek státu, jako spíše pouze pro některé dílčí agendy, které tito zřizovatelé nebo správci kapitol nedokáží zajistit vlastními zdroji, nebo v případě, ukáže-li se taková externí subdodávka jako efektivnější. Zájemem zřizovatelů, resp. správců kapitol může také být ponechání určitých citlivých agend i s přenesenou odpovědností v jejich režii (například personální a mzdová agenda, majetková agenda), zatímco běžné a rutinní agendy budou tradičním způsobem outsourcovány (například fakturace a CRM, řízení zásob, cestovní příkazy apod.).

Odstavec 3 stanoví, že lze převést pouze veškerá práva a povinnosti v oblasti účetnictví, není tedy možné, aby daná účetní jednotka převedla jen jejich část a část si ponechala. Podle odstavce 4 musí účetní jednotka v příloze své účetní závěrky uvést informace o převodu podle odstavců 1 nebo 2, pokud se uskutečnil.

Odstavec 5 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, v níž budou stanoveny povinné náležitosti právních úkonů, jimiž k převzetí účetnictví podle zákona o účetnictví dochází, a rozsah informací uváděných v příloze účetní závěrky účetní jednotky, která převod uskuteční.

K hlavě IV – Vybrané účetní postupy

K § 34

K odstavci 1:

Účelem tohoto ustanovení je vytvořit provazbu mezi zákonem o účetnictví a jinými zvláštními zákony, které by pro své účely případně potřebovaly užít některých z postupů či zásad upravených v zákoně o účetnictví zejména u zahraničních entit, které nejsou účetními jednotkami. Předpokládá se, že toto ustanovení bude sloužit především pro regulaci kapitálového trhu.

Na rozdíl od entit založených podle práva členského státu EU se u třetích zemí (v důsledku neaplikace jednotné unijní účetní legislativy) neuplatní zásada srovnatelnosti účetních systémů vůči účetním systémům evropských členských států ani principy prostupnosti veřejných rejstříků a v nich zveřejňovaných účetních informací. Aby byl zajištěn požadovaný standard účetnictví podle právního řádu České republiky, navrhuje upravit možnost entitám ze třetích zemí, které nejsou účetními jednotkami podle českého právního řádu uložit povinnost používat některé účetní postupy tak, jako by byly účetními jednotkami podle zákona o účetnictví.

Odstavec 1 vymezuje pojem „vybraný účetní postup“, který jsou povinny použít osoby nebo jiné entity, které nejsou účetními jednotkami, a to v případech stanovených v odstavci 1 (tedy v případech, kdy tak stanoví zvláštní právní předpis). Jedná se o postupy, které (i) jsou upravené účetními předpisy a které (ii) používá entita ustavená podle českého právního řádu srovnatelná s osobou nebo entitou, které nejsou účetní jednotkou.

K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje použití vybraných účetních postupů v případě, osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou podle českého práva, vykonávají na území České republiky činnost prostřednictvím své pobočky nebo jiné části. V těchto situacích se uplatní právní fikce, podle které se na entitu a tuto její vnitřní část hledí jako na dvě samostatné účetní jednotky. Vybrané

účetní postupy pak budou používány pouze ve vztahu k části této entity činné na území České republiky a nikoliv ve vztahu k entitě jako celku.

K odstavci 3:

Odstavec 3 obecně upravuje odlišný rozsah práv a povinností souvisejících s účetnictvím, které lze po osobě nebo jiné entitě, které nejsou účetní jednotkou, vyžadovat, pokud jiný zákon stanoví, že se pro jeho účely mají využít účetní postupy používané pro účely zvláštní právní úpravy. S ohledem na to, že tyto účetní jednotky zpravidla povedou tuto modifikovanou podobu účetnictví pouze pro účely jiného právního předpisu, je možno přistoupit k omezení některých povinností na rozdíl od ostatních „klasických“ účetních jednotek. Odstavec 3 neobsahuje úplný výčet povinností, které osoby nebo jiné entity podle odstavce 1 nemusejí plnit, vždy bude rozhodující speciální právní úprava v zákoně upravujícím danou materii, která může výčet povinností stanovit odlišně (viz odstavec 4).

Podle odstavce 3 osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou, nebudou mít konsolidační povinnost (písmeno a)), povinnost vyhotovovat účetní zprávy (zejména zprávu vedení – písmeno b)), povinnost zajistit provedení povinného auditu (písmeno d)), ani povinnost zveřejnit statutární zprávu (písmeno c)). Použití ustanovení zákona o přestupcích je vyloučeno z podstaty této právní úpravy, protože přestupek není účetním postupem. Použití ustanovení o přestupcích proto není třeba výslovně vyloučit.

K odstavci 4:

Odstavec 4 odkazuje na doplňující úpravu povinností, které osobám nebo jiným entitám, které nejsou účetní jednotkou, stanoví zvláštní zákony upravující danou materii.

Speciální zákon pak může vymezit rozsah vybraných účetních postupů odlišně od § 34 tohoto zákona (tzn. rozšířit jej či ve většině případů zúžit).

K hlavě V – Druhy a kategorizace účetních jednotek

K § 35

Pro účely právní jistoty, systematiky a navazující právní úpravy se navrhuje výslovně zakotvit druhy účetních jednotek. Toto dělení doposud vycházelo z podzákoného právního předpisu (především v případě nepodnikatelských účetních jednotek), některé druhy účetních jednotek však zákon vymezoval již dříve (tzv. vybrané účetní jednotky).

Obecně lze účetní jednotky rozdělit na tzv. nestátní (soukromoprávní) a státní (veřejnoprávní). V rámci nestátních (soukromoprávních) účetních jednotek se pak podle předmětu jejich činnosti rozlišují účetní jednotky podnikatelské a neziskové.

Odstavec 1 vymezuje podnikatelskou účetní jednotku. V písmenech a) a b) jsou uvedeny dvě podmínky, které musí být splněny kumulativně, přičemž samotné písmeno a) také obsahuje dvě podmínky, avšak alternativní. Podle písmene a) tak musí mít účetní jednotka buď formu obchodní společnosti, nebo musí vykonávat jako svou hlavní činnost podnikání. Při posouzení podnikatelské povahy dané účetní jednotky na základě charakteru její hlavní činnosti bude třeba zkoumat jak formální hledisko, tj. právní zakotvení nepodnikatelské činnosti jako hlavní činnosti jejím zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo jiným způsobem jejího ustavení, tak materiální hledisko, tj. zda tato účetní jednotka skutečně vykonává podnikatelskou činnost. Zvolená koncepce vychází z kritéria, které používá zákon o daních z příjmů pro odlišení veřejně prospěšného poplatníka (viz § 17a zákona o daních z příjmů), kde se naopak obdobně jedná o to, že poplatník vykonává jako svou hlavní činnost činnosti, která není podnikáním.

Co se týká právní formy, podnikatelskou účetní jednotkou tak vždy je obchodní společnost. V případě družstev se bude vždy posuzovat jejich činnost podle druhé podmínky uvedené písmenu a) a pouze ta družstva, jejichž hlavní činností je podnikání, budou považována za podnikatelskou účetní jednotku. Důvodem pro nemožnost zařadit obchodní společnosti pod jinou než podnikatelskou účetní jednotku, přestože v některých případech mohou být založeny za účelem správy majetku nebo za účelem nepodnikatelské činnosti, je evropská regulace, která klade požadavky na účetní výkaznictví obchodních společností, které jsou obsahem norem upravujících účetní výkaznictví podnikatelských účetních jednotek.

Zároveň je v písmenu b) doplněna kumulativní podmínka, že je-li účetní jednotka obsažena v taxativním výčtu odstavce 2 a je tím pádem účetní jednotkou veřejného sektoru, nemůže být považována za účetní jednotku podnikatelskou.

Co se rozumí účetní jednotkou veřejného sektoru, je upraveno v odstavci 2. Tento druh účetní jednotky je vymezen pomocí taxativního výčtu účetních jednotek. Oproti dosavadnímu výčtu vybraných účetních jednotek v § 1 odst. 3 rušeného zákona o účetnictví nedochází k žádné změně.

Navrhuje se však terminologické zpřesnění označení druhu účetní jednotky uvedeného v odstavci 2. Důvodem pro označení jako účetní jednotky veřejného sektoru je záměr zvolit takové označení, které přesněji vyjádří, co je jeho obsahem, tj. že jde převážně o účetní jednotky z oblasti veřejné správy.

Dané ustanovení tedy normuje jednotlivé druhy účetní jednotky. Následující ustanovení upravuje další dělení, avšak pouze v případě soukromoprávních účetních jednotek (tj. podnikatelských a neziskových). Jinými slovy řečeno, v rámci těchto dvou druhů účetních jednotek se určují ještě další dělení, a to mikro, malá, střední nebo velká účetní jednotka. A v rámci neziskových účetních jednotek je ještě jedno rozlišující kritérium, a to, zda používají akruální, nebo hotovostní účetnictví.

K § 36:

Navrhuje se zachování kategorizace účetních jednotek v rozsahu dosavadního ustanovení § 1b rušeného zákona o účetnictví. Dochází však ke zvýšení hranic aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obratu pro jednotlivé kategorie, a to v souladu se směrnicí Komise vydané v přenesené působnosti k úpravě daných hranic v důsledku inflace. Kategorizace se také nově nevztahuje na účetní jednotky veřejného sektoru. Tyto účetní jednotky kategorizaci nevyžadují, jelikož se pro ně neuplatňují žádné výjimky, resp. je žádoucí zacházet se všemi účetními jednotkami veřejného sektoru stejně, aby následné výstupy byly kompatibilní. Kategorizaci těchto účetních jednotek nevyžaduje ani účetní směrnice. Kategorizaci tedy podléhají pouze dva druhy účetních jednotek, a to podnikatelské a neziskové. Co se týče navazujících ustanovení, tak v případě, kdy je určitá norma vztažena např. pouze na velké a střední účetní jednotky, neuplatní se jak na podnikatelské a neziskové účetní jednotky, které jsou mikro a malými účetními jednotkami, ale zároveň se neuplatní na účetní jednotku veřejného sektoru a ani na účetní jednotku používající hotovostní účetnictví, u níž je určování kategorie vyloučeno na základě § 191.

Stejně jako doposud jsou hraničními hodnotami pro jednotlivé kategorie (i) aktiva celkem, (ii) roční úhrn čistého obratu a (iii) průměrný počet zaměstnanců za účetního období.

Odstavce 2 a 5 obsahují základní pravidla o tom, jaké jsou hraniční hodnoty daných ukazatelů pro zařazení účetní jednotky do dané kategorie, avšak to, za jakých okolností účetní jednotka patří do které kategorie, je upraveno až v § 39, resp. § 41. K zařazení účetní jednotky do určité kategorie totiž nestačí pouze naplnění podmínek uvedených v § 36, tedy neplatí, že účetní jednotka změní svou kategorii, jakmile jsou podmínky uvedené v tomto ustanovení naplněny;

okamžik, kdy se naplnění těchto podmínek promítne do změny kategorie účetní jednotky, určuje § 39. Jedná se tedy o stejný princip jako podle rušeného zákona o účetnictví.

Oproti § 1b rušeného zákona o účetnictví došlo také k jinému vyjádření týkajícímu se dosažení hraničních hodnot u mikro, malých a středních účetních jednotek, kdy namísto „nepřekročení alespoň 2 z hraničních hodnot“ je stanoveno, že alespoň 2 z hodnot vykázaných účetní jednotkou musí být nižší nebo rovny hraniční hodnotě (uvedené je nově vyjádřeno předložkou „do“, která zahrnuje hodnoty nižší než daný limit nebo tomuto limitu rovné), smysl však zůstává stejný.

Dosavadní norma § 1b odst. 5 zákona o účetnictví se nepřebírá, co se týká účetních jednotek veřejného sektoru, a co se týká subjektů veřejného zájmu, navrhuje se ji zakomponovat až do § 40, který vymezuje subjekt veřejného zájmu.

K § 37

Ustanovení § 37 vymezuje některé pojmy používané pro kategorizaci.

Aktivy celkem se rozumí úhrn účetní hodnoty aktiv zjištěný z rozvahy, to znamená tzv. čistá hodnota aktiv ve výši po následném ocenění. Podle pojetí účetní hodnoty v tomto zákoně se totiž pojmem „účetní hodnota“ vždy rozumí aktuální hodnota aktiva, tedy v případě aktiv oceňovaných na základě historických cen včetně snížení o vytvořené znehodnocení a dosavadní odpisy.

V odstavci 2 se stanoví výpočet ročního úhrnu čistého obratu, a to na základě čistého obratu účetní jednotky, který je vymezen v § 38. Roční úhrn čistého obratu se určuje v závislosti na délce trvání účetního období, jako tomu bylo podle dosavadního zákona, avšak vzhledem k tomu, že účetní období může být v některých případech vymezeno podle kalendářních týdnů, nikoli kalendářních měsíců, stanoví se v písmenu b) výpočet i pro tyto případy.

Definice průměrného počtu zaměstnanců zůstává stejná jako podle dosavadního zákona o účetnictví.

K § 38

Ustanovení § 38 vymezuje čistý obrat účetní jednotky, přičemž vychází z dosavadní právní úpravy. Odstavec 1 obsahuje obecnou definici a odstavce 2 až 4 jsou speciální pro určité specifické účetní jednotky.

Definice v odstavci 1 odpovídá definici v § 1d odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví ve spojení s § 35 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Oproti této vyhlášce zde není uvedeno, že se pro účely určení čistého obratu nepřihlíží k tomu, ve které položce výkazu zisku a ztráty je výnos vykazován, ale stále to platí z povahy věci.

Odstavec 2 se týká bank, spořitelních a úvěrních družstev a systémově významných obchodníků a obsah definice také odpovídá dosavadní právní úpravě. Dané položky jsou uvedeny v čl. 43 odst. 2 písm. c) ve spojení s čl. 27 směrnice, na kterou je odkazováno v poznámce pod čarou. Odstavec 3 se týká pojišťoven a zajišťoven a dané položky vyplývají z čl. 66 odst. 2 ve spojení s čl. 35 příslušné směrnice, na kterou je odkazováno v poznámce pod čarou.

Čistým obratem neziskové účetní jednotky jsou podle odstavce 4 všechny její výnosy za účetní období, což opět odpovídá dosavadní právní úpravě.

K § 39

Navrhované ustanovení částečně vychází z dosavadního § 1e zákona o účetnictví. Dochází však k legislativně technickým úpravám tohoto ustanovení, které přispívají k jeho lepší

srozumitelnosti a jednoduššímu užití v praxi, a nově jsou stanovena pravidla pro změnu kategorie v případě přeměny.

Odstavec 1 upravuje obecný postup účetní jednotky vedoucí ke změně kategorie účetní jednotky v průběhu její existence. Po vzoru § 1e odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví se dosavadní kategorie účetní jednotky změní od následujícího účetního období, a to v situaci, kdy účetní jednotka ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích (resp. ke dvěma koncům po sobě jdoucích účetních obdobích) překročila nebo přestala překračovat 2 hraniční hodnoty dosavadní kategorie. Toto pravidlo vyjádřeno tak, že ke koncům dvou po sobě jdoucích účetních obdobích jsou splněny podmínky určité kategorie, přičemž podmínkami určité kategorie se rozumí ukazatele uvedené v § 36.

Odstavec 2 se vztahuje na první účetní období účetní jednotky, tedy na období, které začíná okamžikem, kdy se účetní jednotka stává účetní jednotkou, a to buď zcela poprvé (účetní jednotka zahajuje vedení účetnictví z důvodu svého vzniku nebo zahájení činnosti), nebo opětovně po přerušení vedení účetnictví, a na účetní období následující po účetním období, ve kterém účetní jednotka používala hotovostní účetnictví. Jelikož u těchto účetních jednotek nelze pro určení jejich příslušné kategorie vycházet z hodnot k poslednímu dni bezprostředně předcházejícího účetního období z důvodu neexistence těchto údajů (účetní jednotka nemá předcházející účetní období nebo jej má, ale používala v něm hotovostní účetnictví, a tedy nesledovala roční úhrn čistého obrátu a aktiv celkem, které jsou nutné pro zjištění kategorie), navrhuje se zakotvit, že tyto účetní jednotky určí svou kategorii podle hodnot dosažených ke konci posledního dne tohoto účetního období. Protože tyto hodnoty tedy musí určit dříve, než zjistí, do jaké kategorie spadá, je uvedeno speciální pravidlo, že v tomto případě se hodnoty posuzují, jako by účetní jednotka byla mikro účetní jednotkou, tedy oceňuje aktiva jako mikro účetní jednotka. Účetní jednotky totiž, dokud neznají svou kategorii, nemohou v některých případech s jistotou posoudit, jak mají oceňovat, přičemž však způsoby ocenění mohou ovlivnit zařazení do kategorie, pokud by měly za následek překročení hraniční hodnoty aktiv. Na základě podřazení účetní jednotky pod určitou kategorii se na ni následně uplatní navazující práva a povinnosti stanovené pro danou kategorii účetních jednotek. Pokud je tedy účetní jednotka zařazena do jiné kategorie než mikro účetní jednotka, provede ocenění tak, jak odpovídá její kategorii, ale již na jeho základě neupravuje zařazení do kategorie.

Odstavec 3 obsahuje pravidlo pro případy přeměn a vztahuje se na účetní jednotky, které jsou zúčastněné na přeměně a při přeměně nezanikají. Jedná se o speciální úpravu oproti odstavci 1, který obsahuje základní pravidlo, že pro změnu kategorie je třeba, aby podmínky pro zařazení do jiné kategorie byly splněny ve dvou posledních dnech účetních období za sebou jdoucích. V případě přeměny dochází ke skokovému zvýšení či snížení velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a to od rozhodného dne přeměny. Účetní období v takovém případě nově končí posledním dnem vymezeného účetního období účetní jednotky, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, a nikoli dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny (jako tomu bylo doposud), viz § 64 odst. 1. Na základě stavu k tomuto poslednímu dni účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, se podle navrhovaného odstavce 3 zařazuje účetní jednotka do kategorie již pro následující účetní období, protože zjevně došlo k trvalé změně její velikosti a není třeba čekat, až bude tato změna potvrzena ve dvou po sobě následujících účetních obdobích. Výjimka se stanoví pro ty přeměny, při kterých nedochází k přechodu jmění na právního nástupce, protože při těchto přeměnách nedochází ke změně velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a není tedy třeba měnit kategorii rychleji než podle standardního režimu podle odstavce 1. Příkladem je změna právní formy, nebo přemístění sídla do jiného státu než jiného členského státu Evropské unie za podmínky, že je taková účetní jednotka nadále účetní jednotkou z titulu daňového rezidentství na území České republiky.

K § 40

Ustanovení § 40 upravuje, co se rozumí subjektem veřejného zájmu. V zásadě dochází k převzetí dosavadního vymezení subjektu veřejného zájmu v § 1a rušeného zákona o účetnictví.

K určité technické změně dochází v rámci písmene a), kde se původní odkaz na ustanovení § 19a odst. 1 zákona o účetnictví nahrazuje přímo normativním vymezením entit doposud uvedených v § 19a odst. 1 zákona o účetnictví a zároveň se výčet rozšiřuje o družstva či evropskou družstevní společnost, neboť i tyto účetní jednotky mohou emitovat investiční cenné papíry na evropském regulovaném trhu (pro evropskou družstevní společnost je toto oprávnění přímo v nařízení Rady ES 1435/2003 o statutu Evropské družstevní společnosti (SCE)). Výslovně se tedy uvádí, že subjektem veřejného zájmu je také obchodní korporace, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Z analýzy evropských právních předpisů pracujících s pojmem subjekt veřejného zájmu plyne, že investiční fondy nebo podfondy investičního fondu, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, jsou subjektem veřejného zájmu, a to bez ohledu na právní osobnost. Pokud jsou tedy účetními jednotkami, měla by se na ně též aplikovat úprava vztahující se k subjektům veřejného zájmu. Nově jsou tedy i tyto účetní jednotky považovány podle písmene b) za subjekty veřejného zájmu. Oproti současnému znění zákona se dále do písmena e) navrhuje doplnit instituci, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem. Takovou institucí je aktuálně Exportní garanční a pojišťovací společnost, a.s. (dále jen „EGAP“). Důvodem pro tuto normu byly dlouhodobé nejasnosti ohledně právní povahy této instituce, tj. zda se jedná o pojišťovnu podle zákona upravujícího pojišťovnictví, či nikoli, a jestli se proto jedná, nebo nejedná o subjekt veřejného zájmu. Podle evropských směrnic č. 2013/34/EU a 2006/43/ES se EGAP považuje za pojišťovnu a má tedy být také subjektem veřejného zájmu. Z pohledu českého právního řádu byl EGAP zřízen podle zákona č. 58/1995 Sb., o pojišťování a financování vývozu se státní podporou. Podle § 4 odst. 1 věty třetí tohoto zákona není EGAP pojišťovnou podle zákona upravujícího pojišťovnictví, nicméně některá ustanovení zákona upravujícího pojišťovnictví se na EGAP, přinejmenším subsidiárně, použijí. Jelikož se tedy z pohledu českého právního řádu nejedná o pojišťovnu, není možné zahrnout EGAP pod písmeno e) automaticky jako pojišťovnu a je třeba výslovně stanovit, že instituce, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem, je subjektem veřejného zájmu.

V písmenu g) se navrhuje doplnit oproti současnému stavu, že subjektem veřejného zájmu je také systémově významný obchodník podle § 6b zákona o podnikání na kapitálovém trhu, neboť se rovněž jedná o úvěrovou instituci podle směrnice CRD/CRR, kterou je nutno považovat za subjekt veřejného zájmu.

Dále oproti současné úpravě nebudou za subjekt veřejného zájmu považovány penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření. Důvodem je skutečnost, že na penzijní společnosti jsou z povahy jejich podnikání kladeny shodné požadavky na vedení účetnictví jako na velké účetní jednotky, neboť podléhají dohledu České národní banky a zároveň se v mnoha případech jedná o součásti přísně regulovaných bankovních skupin.

Odstavec 2 tohoto ustanovení částečně přebírá dosavadní normu § 1b odst. 5 rušeného zákona o účetnictví. Jako na velkou účetní jednotkou se hledí na subjekt veřejného zájmu, nestanoví se však již, že se tak hledí i na účetní jednotku veřejného sektoru z důvodu, že se u nich již nebude určovat kategorie. Tímto se implementuje čl. 40 účetní směrnice, který ukládá členskému státu, aby se subjektem veřejného zájmu zacházel stejně jako s velkou účetní jednotkou, je tedy

povinností členského státu zajistit, aby subjekt veřejného zájmu plnil stejné povinnosti jako velká účetní jednotka. Směrnice neukládá jakou legislativní technikou dané požadavky implementovat. Jednou z možností je u všech povinností, které dopadají na velké účetní jednotky, stanovit, že je povinností je plnit i v případě subjektu veřejného zájmu. Jiným přístupem je prohlásit ho za velkou účetní jednotku nebo ho za ni fiktivně považovat. Důsledek všech přístupů je však shodný, tj. že jak kategorie velkých účetních jednotek, tak subjekty veřejného zájmu mají stejné zacházení. V návrhu je tedy stejné zacházení zajištěno právní fikcí, že subjekt veřejného zájmu je velkou účetní jednotkou bez toho, aby musel zkoumat jednotlivé podmínky pro zařazení do kategorie velkých účetních jednotek. Jinými slovy, subjekt veřejného zájmu nemusí určovat kategorii na základě podmínek pro zařazení do určité kategorie, ale je mu určena přímo. Výjimka je však stanovena pro účely zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů, kde se velkými účetními jednotkami rozumí jen ty, které splňují podmínky pro zařazení do této kategorie dané ukazateli aktiv, ročního úhrnu čistého obrátu a průměrným počtem zaměstnanců.

K § 41

Odstavec 1 předmětného ustanovení v souladu s čl. 3 odst. 12 účetní směrnice navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou entitou a která zároveň není subjektem veřejného zájmu, při určení kategorie účetních jednotek vychází z hodnot, které vyplývají z konsolidace za celý její konsolidační celek, nikoli pouze z hodnot za mateřskou entitu jako účetní jednotku. Pravidlo se aplikuje na všechny mateřské entity, bez ohledu na to, zda plní, či neplní konsolidační povinnost. Reaguje se tím na situace, kdy samotná mateřská entita může být např. mikro účetní jednotkou, přičemž její dceřiné entity zahrnuté do konsolidačního celku mohou mít (buďto jednotlivě, nebo v součtu s ostatními v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě se považuje za vhodné, aby i samotná mateřská entita jako účetní jednotka pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle velikosti konsolidačního celku. Zároveň se však stanoví, že odchylky pro stanovení kategorie účetní jednotky uvedené v tomto ustanovení se nepoužijí v případě, kdy je mateřská entita subjektem veřejného zájmu. Důvodem je, že subjekt veřejného zájmu se vždy posuzuje jako velká účetní jednotka a není žádoucí, aby tomu v tomto případě bylo jinak, tj. aby se subjekt veřejného zájmu posuzoval podle skutečné velikosti.

Odstavec 2 stanoví, jak účetní jednotka určí svou kategorii v prvním účetním období, kdy je mateřskou entitou (touto specifikací účetního období se zohledňuje, že účetní jednotka jako taková mohla existovat i dříve, než se stala mateřskou entitou, a že se v takovém případě nejedná o její zcela první účetní období jako účetní jednotky). Mateřská entita se v tomto prvním účetním období zařadí do takové kategorie, jejíž podmínky splní na konci tohoto účetního období. Bez této normy by mateřská entita, která již dříve existovala, postupovala podle obecného ustanovení pro určení kategorie (§ 39), podle kterého by ke změně kategorie mohlo dojít až po dvou účetních obdobích. Takto se umožňuje ihned v tomto prvním účetním období zohlednit, že účetní jednotka, která doposud byla mikro účetní jednotkou a nyní je mateřskou entitou, se má v důsledku zohlednění hodnot za konsolidační celek zařadit do jiné (vyšší) kategorie. Obsahově se tak jedná o obdobné pravidlo jako při určení kategorie účetní jednotky v jejím prvním účetním období podle § 39 odst. 2.

Navržený odstavec dále obsahuje zvláštní pravidlo, že pokud mateřská entita v předchozím účetním období již existovala a byla mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou, pak se pro určení kategorie v tomto prvním účetním období ocení aktiva tak, jako by byla mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou i nadále. Opět se tedy uplatní pravidlo obdobné ustanovení § 39 odst. 2. Dokud totiž účetní jednotka, která je mateřskou entitou, nezná svou kategorii, nemůže s jistotou posoudit, zda má uvedené způsoby ocenění pro účely

individuálního účetního výkaznictví provádět, či nikoli (tedy zda je nadále mikro účetní jednotkou), přičemž však použití těchto způsobů ocenění může ovlivnit zařazení do kategorie, pokud by způsobilo překročení hraniční hodnoty aktiv. Pokud je účetní jednotka, která je mateřskou entitou a dosud byla mikro účetní jednotkou, ke konci svého prvního období zařazena do kategorie, která provádí ocenění jinak než mikro účetní jednotka, provede je, ale již na jejich základě neupravuje zařazení do kategorie.

V následujících účetních obdobích se u účetní jednotky, která je mateřskou entitou, již uplatní obecná pravidla pro určení kategorie, ovšem při zohlednění hodnot za konsolidační celek.

K hlavě VI – Subjekty konsolidace

K dílu 1 – Vymezení subjektů konsolidace

Tento díl vymezuje jednotlivé entity, které jako uskupení podléhají konsolidaci, tj. vztahuje se k nim povinnost mateřské entity sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidované zprávy obsahující finanční a nefinanční informace, a dále vymezuje konsolidační celek, k němuž se vztahuje kategorizace v rámci konsolidace.

K § 42

Navržené ustanovení v odstavci 1 vymezuje konsolidační celek, přičemž vychází z pojmu skupina, který je vymezen v odstavci 2. Skupinou je pro účely účetnictví mateřská entita a její dceřiné entity; tyto pojmy jsou vymezeny v § 43 a 44. Konsolidační celek je skupina s výjimkou dceřiné entity nezahrnuté do konsolidačního celku, patří do něho tedy mateřská entita a dále její dceřiné entity, které musí být do konsolidačního celku zahrnuty, popřípadě do něj byly na základě rozhodnutí mateřské společnosti zahrnuty (v případě, že se jedná o dceřiné entity, které do konsolidačního celku za stanovených podmínek zahrnuty být nemusí – viz § 45). Do konsolidačního celku naopak nejsou zahrnuty dceřiné entity, které mateřská entita nemusí na základě kritérií stanovených zákonem (viz § 45) zahrnout do konsolidačního celku, a to v případě, že je mateřská entita do konsolidačního celku skutečně nezahrne. V opačném případě (tedy pokud mateřská entita rozhodnutí o nezahrnutí dceřiné entity neučiní) se i tato dceřiná entita stává součástí konsolidačního celku a podléhá konsolidační povinnosti.

K § 43

Odstavce 1 a 2 navrženého ustanovení vymezují mateřskou entitu, která je dosavadním zákonem o účetnictví označena jako „konsolidující účetní jednotka“. Vymezení mateřské entity vychází z dosavadní koncepce konsolidující účetní jednotky, která je vymezena prostřednictvím vztahu ovládání k jiné entitě, přičemž existence vztahu ovládání se posuzuje na základě kritérií, která pro ovládání stanoví ZOK (viz § 73 až 81 ZOK).

Podle odstavce 1 je mateřskou entitou taková entita, která splňuje následující podmínky:

- je účetní jednotkou podle zákona o účetnictví (dosavadní právní úprava, která se vztahovala pouze na obchodní společnosti, je tak rozšířena a mateřskou entitou mohou být i družstva, neziskové účetní jednotky, entity, které nemají právní osobnost a přesto jsou účetní jednotkou, či fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou),
- sama ovládá jinou entitu, tj. může přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv v jiné entitě (přičemž tato jiná entita může být jak českou, tak zahraniční entitou, a současně tato entita nemusí být účetní jednotkou podle tohoto zákona či podle zahraničních právních předpisů) a
- není účetní jednotkou veřejného sektoru.

Pokud je účetní jednotka mateřskou entitou pouze po část konsolidačního účetního období, musí i tak splnit konsolidační povinnost za celé toto období, viz § 51 odst. 2. Pokud byla však určitá entita dceřinou entitou mateřské entity jen po část konsolidačního účetního období, plní se ve vztahu k ní konsolidační povinnost pouze po danou část konsolidačního účetního období.

Odstavec 2 stanoví, že pro posouzení ovládnutí se použijí ustanovení zákona o obchodních korporacích, to znamená, že se použijí i domněnky v § 75 ZOK. Pro účely účetnictví je nicméně vztah ovládnutí vycházející z kritérií stanovených v ZOK zúžen, a to tak, že účetní jednotka není mateřskou entitou tehdy, když neovládá jinou entitu sama, tj. situace, kdy (mateřská) entita ovládá jinou entitu na základě jednání ve shodě s jinou entitou, kterou (mateřská) entita neovládá. Tyto entity, které (mateřská) entita ovládá výhradně na základě jednání ve shodě, jsou tímto zákonem označeny jako entity pod společným vlivem. Důvodem pro odlišení této skupiny entit pod společným vlivem od dceřiných entit je to, že entity pod společným vlivem nejsou součástí konsolidačního celku.

Čtveřice kritérií, která výslovně stanovuje účetní směrnice v čl. 22 odst. 1, jsou v odstavci 2 promítnuty tím, že vymezení vztahu ovládnutí pro účely účetnictví vychází z kritérií stanovených v ZOK pro ovládnutí, resp. pro možnost uplatňování rozhodujícího vlivu. Zákon tak využívá možnosti diskrece, kterou účetní směrnice stanoví v čl. 22 odst. 2 písm. a), kde směrnice umožňuje vycházet z kritéria výkonu rozhodujícího vlivu v jiné entitě, které zahrnují širší okruh vztahů než samotná kritéria výslovně stanovená směrnicí v čl. 22 odst. 1. Rozhodujícím vlivem je v souladu se ZOK a mezinárodními účetními standardy třeba obecně rozumět takový vliv, který umožňuje mateřské entitě (investorovi) ovládat klíčové politiky a činnosti entity, do nichž bylo investováno. Bude-li vztah mezi potenciální mateřskou entitou a potenciální dceřinou entitou naplňovat kritéria stanovená některou z právních domněnek stanovených v ZOK, která nebude vyvrácena (s výjimkou situací, kdy vztah ovládnutí podle ZOK vzniká na základě jednání ve shodě, aniž entita sama jinou entitu ovládá), kvalifikují se tyto entity jako mateřská a dceřiná entita pro účely konsolidace podle navrhovaného zákona.

Kritérium stanovené v čl. 22 odst. 1 písm. a) účetní směrnice je založeno na pouhé existenci většiny hlasovacích práv, tomu odpovídá § 74 odst. 3 ZOK, který říká, že většinový společník je považován za osobu, která může přímo nebo nepřímo vykonávat rozhodující vliv, ledaže na základě faktického stavu vykonává takový vliv někdo jiný. Ustanovení § 75 odst. 2 ZOK dále operuje právní domněnkou zakládající stav ovládnutí na faktickém výkonu hlasovacích práv účetní jednotkou v jiné entitě v určité výši (tj., když nakládá s podílem na hlasovacích právech ve výši alespoň 40 %). Tuto domněnku lze vyvrátit tehdy, pokud stejným nebo vyšším podílem na hlasovacích právech nakládá jiná entita nebo společně více entit, nebo tím, že má faktickou možnost vykonávat rozhodující vliv jiná entita na základě jiného kritéria. Uvedené kritérium nakládání s hlasovacími právy zahrnuje přímý podíl mateřské entity na jiné entitě a v návaznosti na ustanovení čl. 22 odst. 3 a 4 této směrnice též nepřímý podíl mateřské entity na jiné entitě, pokud tento nepřímý podíl mateřská entita drží prostřednictvím své dceřiné entity (tj. entity, kterou podle tohoto ustanovení ovládá), a je tudíž zahrnuto pod kritériem stanoveným v § 74 ZOK. Co se týče nepřímého podílení se, pak pokud by se mateřská entita A nepřímo podílela na jiné entitě C pouze prostřednictvím entity B, která nebude dceřinou entitou (tj. mateřská entita bude mít v tomto „prostředníkovi“ B např. pouze 35% podíl a nebude v něm vykonávat rozhodující vliv ani jiným způsobem než na základě hlasovacích práv), pak se ani entita B ani entita C nekvalifikují jako dceřiné entity, a pokud mateřská entita nebude mít žádnou dceřinou entitu D (tj. nebude ovládat ani jednu entitu), pak se entita A vůbec nekvalifikuje jako mateřská entita.

Podle kritéria čl. 22 odst. 1 písm. b) směrnice se účetní jednotka jako mateřská kvalifikuje v případě, že může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy kontrolního orgánu

jiné entity nebo členy statutárního orgánu jiné entity nebo osobami v obdobném postavení jako členové statutárního orgánu. Osobami v obdobném postavení se rozumí osoby, kterým zákon přiznává působnost obdobnou působnosti člena statutárního orgánu a kterými jsou likvidátor či opatrovník. K naplnění kritéria postačuje pouze možnost takové jmenování či odvolání fakticky učinit a není nutné, aby tak entita skutečně činila. Uvedené kritérium je tudíž pokryto právní domněnkou stanovenou v § 75 odst. 1 ZOK.

Na základě kritéria uvedeného v čl. 22 odst. 1 písm. c) směrnice se účetní jednotka kvalifikuje jako mateřská entita, pokud má možnost uplatňovat rozhodující vliv stanoveným specifickým způsobem, a to tak, že tato entita může tento vliv v jiné entitě uplatňovat na základě (i) smlouvy s touto jinou entitou, (ii) jejího zakladatelského právního jednání (např. stanov) nebo (iii) jiného způsobu jejího ustavení. Další součástí tohoto kritéria je, že entita uplatňující rozhodující vliv v jiné entitě musí být členem této jiné entity (společníkem společnosti, členem družstva), resp. osobou v obdobném postavení, aby v kontextu navrhované právní úpravy bylo kritérium možné vztáhnout též na entity, které nemají členskou základu (např. svěřenské fondy, nadace). Uvedené kritérium tak pouze konkretizuje způsob, jakým lze rozhodující vliv uplatňovat, a je tudíž pokryto právní normou ZOK, podle které vztah ovládnutí vzniká, pokud existuje možnost vykonávat rozhodující vliv (viz § 74 odst. 1 ZOK) a tím, že podle § 43 odst. 2 věty druhé se ustanovení ZOK pro posouzení ovládnutí použijí i na entity, které nejsou obchodní korporací.

Kritérium v čl. 22 odst. 1 písm. d) bod ii) směrnice je obdobně jako kritérium v čl. 22 odst. 1 písm. a) směrnice založeno na možnosti vykonávat hlasovací práva v jiné entitě. V tomto případě se jedná o specifickou situaci, kdy se požadované procento hlasovacích práv dostane do dispozice ovládnuté entity až tím, že o jejich výkonu uzavře dohodu o výkonu hlasovacích práv s jiným či jinými členy ovládnuté entity. Uvedené kritérium je pokryto kritériem stanoveným v rámci druhé domněnky ZOK (§ 75 odst. 2 společně s § 77 ZOK).

Speciální norma obsažená v čl. 22 odst. 3 směrnice je v navrhovaném zákoně zohledněna tím, že jako ovládnutí se kvalifikuje nejen možnost uplatňovat rozhodující vliv přímo, ale též nepřímou prostřednictvím jiné entity, a dále tím, že pro posouzení existence možnosti uplatňovat rozhodující vliv se podle tohoto zákona v návaznosti na ZOK zohledňuje faktická možnost tento vliv uplatňovat, ať už tím, že entita fakticky může ovlivnit výkon hlasovacích práv (viz § 77 ZOK), nebo může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy kontrolního orgánu jiné entity nebo členy statutárního orgánu jiné entity nebo osobami v obdobném postavení jako členové statutárního orgánu (viz § 75 odst. 1 ZOK).

Tato uvedená ustanovení ZOK pokrývají i požadavek čl. 22 odst. 4 účetní směrnice, aby se na opačné straně od práv náležejících mateřské entitě odečítala práva, jejichž prostřednictvím mateřská entita jednání jiné (potenciální dceřiné) entity reálně nemůže ovlivnit. Jedná se o práva patřící k podílům, které jsou drženy mateřskou entitou, popř. její dceřinou entitou nebo entitou jednající na jejich účet, a to

- v rámci nepřímého zastoupení, tedy na účet jiné entity, tj. entity odlišné od mateřské a dceřiné entity (toto ustanovení se tedy nevztahuje na případy, ve kterých mateřská entita drží podíl v ovládnuté entitě na účet své jiné dceřiné entity či dceřiná entita drží podíl v další ovládnuté entitě na účet mateřské entity),
- v rámci zajišťovacích institutů, tedy jako (i) zástava (za podmínky, že jsou tato práva vykonávána v souladu s přijatými pokyny), nebo (ii) za účelem zajištění zápůjčky nebo úvěru (za podmínky, že jsou tato práva vykonávána v zájmu osoby poskytující zajištění).

Ustanovení § 73 odst. 3 ZOK pak zahrnuje i normu čl. 22 odst. 5 účetní směrnice, podle které se stanoví způsob výpočtu podílu na hlasovacích právech potenciální mateřské entity v jiné entitě. Podle tohoto článku se velikost podílu potenciální mateřské entity posuzuje pouze ve vztahu k podílům v potenciální dceřiné entitě, které nedrží sama potenciální dceřiná entita, dceřiná entita této potenciální dceřiné entity nebo osoba jednající na účet těchto dvou posledně jmenovaných entit. Uvedené lze uvést na příkladu, kdy 30% podíl v potenciální dceřiné entitě C drží sama tato entita, 35% podíl drží entita A a zbývajících 35% podíl drží entita B. Jelikož k 30% podílu dceřiné entity se při posuzování kritérií nepřihlíží, pak oba zbývajících podíly ve výši 35 % budou pro účely posouzení kritérií posuzovány nikoli ve vztahu k 100 % podílů entity C, ale pouze ve vztahu k 70 % těchto podílů. Důsledkem bude to, že jak entita A, tak entita B naplní kritérium rozhodujícího vlivu (na základě vyvratitelné domněnky rozhodujícího vlivu v případě 40% podílu na hlasovacích právech), jelikož 35 % ze 70 % tvoří jednu polovinu, tedy 50% podíl na hlasovacích právech. Jako vztahy ovládání se tak kvalifikují i vztahy, které by bez tohoto speciálního ustanovení nenaplnily kritéria ovládání.

Druhá věta odstavce 2 stanoví přiměřené použití zákona o obchodních korporacích i na entity, které nejsou obchodní korporací a nespádají tedy do jeho osobní působnosti; jedná se např. o ovládání účetní jednotky, která je spolkem.

K § 44

Ustanovení § 44 vymezuje dceřinou entitu, a to prostřednictvím vztahu ovládání mateřské entity k jiné entitě. Vztah ovládání je vymezen v rámci definice mateřské entity a vychází ze ZOK (viz § 43 odst. 1 a 2). Pokud tento vztah ovládání mezi dvěma entitami existuje (tzn., že jsou naplněna kritéria stanovená v ZOK), pak jsou tyto entity kvalifikovány jako mateřská a dceřiná entita. Na rozdíl od mateřské entity se jako dceřiná entita kvalifikuje při splnění stanovených kritérií jak česká, tak zahraniční entita, a to i v případě, že není účetní jednotkou podle tohoto zákona, ani se nejedná o účetní jednotku podle právních předpisů jiného státu.

K dílu 2 – Vymezení subjektů nezahrnutých do konsolidace

K § 45

Navržené ustanovení umožňuje mateřské entitě za stanovených podmínek nezahrnout do konsolidačního celku entitu, která je její dceřinou entitou (existence konsolidačního celku a tedy i možnost nezahrnutí dceřiných entit do konsolidačního celku se posuzují v průběhu celého konsolidačního období, nikoli k jednomu pevně stanovenému okamžiku – viz § 42 ke konsolidačnímu celku a § 67 ke konsolidačnímu období). Nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku má dva důsledky. Jednak může ovlivnit kategorii, do které konsolidační celek spadá, jelikož okruh entit, které jsou do konsolidačního celku zahrnuty, je v takovém případě užší a z toho důvodu je nižší též hodnota či počet skutečností, které jsou za účelem určení kategorie konsolidačního celku posuzovány (tj. hodnota aktiv, hodnota ročního úhrnu čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců). Druhý důsledek se týká situace, kdy je konsolidační celek kategorizován jako velký nebo střední (viz § 48) a z toho důvodu podléhá konsolidační povinnosti. V takovém případě má nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku za následek to, že tato nezahrnutá dceřiná entita nebude podléhat konsolidační povinnosti na rozdíl od zbývajících entit, které jsou součástí velkého nebo středního konsolidačního celku.

Odstavec 1 vymezuje podmínky, při jejichž naplnění se může mateřská entita rozhodnout, zda dceřinou entitu zahrne, či nezahrne do konsolidačního celku, a tudíž se může rozhodnout, zda ve vztahu k této dceřiné entitě bude povinna plnit konsolidační povinnost, či nikoli. Pokud se mateřská entita skutečně rozhodne tuto entitu do konsolidačního celku nezahrnout, nestává se tato entita vůbec součástí konsolidačního celku. V opačném případě, tedy pokud mateřská entita takové rozhodnutí o nezahrnutí dceřiné entity neučiní, stávají se i tyto entity součástí

konsolidačního celku a podléhají konsolidační povinnosti za předpokladu, že je konsolidační celek kategorizován jako velký nebo střední a nejsou splněny výjimky pro konsolidační povinnost. Jednotlivé podmínky, které je nutné splnit pro to, aby dceřiná entita nemusela být zahrnuta do konsolidačního celku, jsou vymezeny v odstavci 1 písm. a) až d) a jsou k sobě navzájem alternativami. Pro nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku proto postačuje, pokud bude naplněna jen jedna z nich.

Písmeno a) se vztahuje na situace výjimečného charakteru, ve kterých nelze získat informace od dceřiné entity potřebné pro účely plnění konsolidační povinnosti, aniž by jejich získání vedlo k prodlení s plněním konsolidační povinnosti mateřskou entitou nebo bylo nevhodné. Jedná se tedy o situace, kdy potřebné informace nelze získat v takovém čase, který mateřské entitě umožní konsolidační povinnost splnit ve stanovených lhůtách, nebo tyto informace nelze získat bez nepřiměřených nákladů.

Písmeno b) se vztahuje na situace, kdy je podíl mateřské entity v dceřiné entitě držen výlučně za účelem dalšího úplatného převodu tohoto podílu, tzn., že mateřská entita nevykonává v dceřiné entitě vliv se záměrem ovlivnit dlouhodobé provozování dceřiné entity, nýbrž s cílem zhodnotit investici a v souladu s nastavenou investiční strategií investici prodat. Odstavec 2 specifikuje prostřednictvím vyvratitelné domněnky časový úsek, po který lze podíl v entitě nejdéle držet, aby byl pro účely konsolidace považován za podíl, který je držen pouze za účelem následného prodeje. Tímto obdobím je jeden rok, resp. 12 měsíců. S ohledem na to, že jde pouze jednu vyvratitelnou domněnku, která má pomoci s určením, zda je podíl držen výhradně za účelem jeho následného prodeje, však podíl může být držen výhradně za účelem následného prodeje i v případech, kdy bude držen déle než jeden rok. Současně je třeba zdůraznit, že mateřská entita, která je investiční jednotkou, není pouze na základě této své povahy zbavena konsolidační povinnosti, jelikož stanovení takovéto výjimky z konsolidační povinnosti neumožňuje směrnice.

Písmeno c) se vztahuje na situace, kdy účetní jednotka nemůže fakticky ovlivňovat chod a směřování dceřiné entity, jelikož uplatnění práv, kterými činnost dceřiné entity ovlivňuje, mateřská entita nemůže vykonávat nebo je ve výkonu těchto práv podstatně omezena.

Písmeno d) je výslovným promítnutím zásady významnosti, na základě které nemusí mateřská entita do konsolidačního celku zahrnout takové dceřiné entity, které jsou z hlediska konsolidačního celku nevýznamné samy o sobě i v souhrnu s ostatními dceřinými entitami. Nevýznamnost dceřiné entity se přitom musí posuzovat i v souhrnu s entitami, které byly v průběhu daného konsolidačního účetního období dceřinými entitami, ale už jimi v průběhu daného období přestaly být.

K § 46

Ustanovení § 46 vymezuje entitu pod společným vlivem. Toto vymezení vychází z dosavadní právní úpravy tohoto institutu. Jedná se o entitu, která je sice ovládána, resp. je v ní jiná entita oprávněna uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv, nemůže však tento vliv uplatňovat sama, nýbrž je k tomu oprávněna pouze společně s jinou entitou. Toto ovládání přitom musí být podmíněno vzájemnou shodou společně ovládajících entit, což vylučuje z aplikace tohoto ustanovení situace, kdy by ke vzniku společného vlivu potenciálně mohlo dojít, avšak entity, které by tímto společným vlivem disponovaly, se k jeho výkonu nezavázaly (předpokladem je tedy společné jednání dvou a více entit, jejichž záměrem je jednat tak, aby danou entitu společně ovládaly, popř. mohly ovládat, a to, že všechny zainteresované entity jsou s tímto záměrem ostatních entit obeznámeny a souhlasí s ním).

K § 47

Ustanovení § 47 vymezuje přidruženou entitu, kterou je entita, ve které jiná entita drží podíl a může vykonávat podstatný vliv, ledaže tuto entitu ovládá (tzn., ledaže se jedná o dceřinou entitu nebo entitu pod společným vlivem). Podíl na entitě může být v jakékoli výši, směrnice přitom umožňuje, aby si požadovanou výši podílu na základním kapitálu určil každý členský stát sám, viz čl. 2 odst. 2 a odst. 13 směrnice, zde je tedy zvoleno, že účast zakládá jakýkoli nenulový podíl.

Podstatným vlivem je třeba rozumět takový vliv, který na jedné straně umožňuje entitě vyjadřovat se ke směřování a obchodnímu vedení přidružené entity, avšak na druhé straně neumožňuje, aby sama tato entita prostřednictvím tohoto vlivu směřování a obchodní vedení měnila (protože přidruženou entitu neovládá). Odstavec 2 stanoví vyvratitelnou právní domněnku, na základě které se za možnost výkonu podstatného vlivu považuje takový vztah, kdy se entita podílí v jiné entitě na hlasovacích právech alespoň z 20 %. Tato domněnka se vztahuje pouze na podíl na hlasovacích právech, nikoli na podíl v přidružené entitě, který může být v jakékoli výši, viz výše. Přidružená entita se nezahrnuje do konsolidačního celku, za který jsou vykazovány účetní informace v rámci konsolidovaného výkaznictví. Pro podíly konsolidovaných entit v přidružených entitách se však v rámci konsolidované účetní závěrky stanoví způsob následného ocenění, a to ekvivalenční hodnotou.

K dílu 3 - Kategorizace konsolidačních celků

K § 48

Navržené ustanovení vymezuje kategorie konsolidačních celků a nahrazuje dosavadní právní úpravu kategorizace skupin účetních jednotek. Navržená právní úprava přebírá dosavadní právní úpravu se dvěma změnami. Podle první z těchto změn se hodnoty pro určení kategorie konsolidačního celku mohou posuzovat buď na konsolidovaném základě jako podle dosavadní právní úpravy (tzn. hodnoty mateřské a dceřiných entit relevantní pro určení kategorie jsou již pro posouzení kategorie upraveny způsobem, jakým by byly upraveny při sestavení konsolidované účetní závěrky), nebo na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské a dceřiných entit, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot, které budou následně provedeny, pokud bude mateřská entita plnit konsolidační povinnost. Podle druhé z těchto změn se na konsolidační celek, jehož součástí je subjekt veřejného zájmu, vždy hledí jako na velký konsolidační celek, bez ohledu na to, zda splňuje kritéria aktiv, ročního úhrnu obratu a průměrného počtu zaměstnanců, která jsou stanovena pro velký konsolidační celek (viz odstavec 5 tohoto ustanovení). Tato fikce má za následek to, že se na konsolidační celky, jejichž součástí je subjekt veřejného zájmu a které současně nenaplňují kritéria stanovená pro velký konsolidační celek (velikostně jsou tedy na úrovni buď malého, či středního konsolidačního celku), neaplikují výjimky z konsolidační povinnosti, které jsou stanovené pro malé konsolidační celky. Tato fikce se však nepoužije pro účely ustanovení týkajících se zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů, pro tato ustanovení se tedy bude muset kategorie takového konsolidačního celku určovat podle kritérií uvedených v odstavcích 2 až 4.

Zákon nadále upravuje tři kategorie konsolidačního celku, a to malý, střední a velký, které jsou vymezeny na základě totožných kritérií, na základě kterých byla určena kategorizace v dosavadní právní úpravě (viz odstavec 1). Hodnoty daných kritérií jsou zvýšeny z důvodu souladu se směrnicí Komise vydané v přenesené působnosti k úpravě daných hranic v důsledku inflace. Kategorizace je nově vztahena ke konsolidačnímu celku namísto skupiny účetních jednotek. Vymezení konsolidačního celku v navrhovaném zákoně (viz § 42) odpovídá vymezení konsolidačního celku v dosavadní právní úpravě (§ 22 odst. 6 dosavadního zákona o účetnictví) a nahrazuje pojem „skupina účetních jednotek“, který je z navrhované právní úpravy

zcela vypuštěn. Pojem skupina účetních jednotek vymezoval dosavadní zákon pro účely kategorizace uskupení více než jedné entity a v návaznosti na tuto kategorizaci stanovil rozsah povinností jednotlivým kategoriím skupin účetních jednotek při plnění konsolidační povinnosti. Vymezení skupiny účetních jednotek však bylo v dosavadní právní úpravě nepřesné, protože zahrnovalo též dceřiné entity (resp. konsolidované účetní jednotky), které na základě rozhodnutí mateřské entity (resp. konsolidující účetní jednotky) nemusely být do konsolidačního celku zahrnuty. Tyto entity pak byly nesprávně zohledňovány při určení kategorie skupiny. Nově je proto tento nedostatek napraven a v souladu s účetní směrnicí (viz čl. 3 odst. 5 až 7 směrnice) jsou při kategorizaci zohledněny pouze mateřská entita a její dceřiné entity, které jsou skutečně do konsolidačního celku zahrnuty (tzn., že se již nezohledňují ty dceřiné entity, které nemusí být do konsolidačního celku zahrnuty – viz § 45 – pokud je mateřská entita na základě svého rozhodnutí do konsolidačního celku skutečně nezahrne).

Odstavec 2 navrhovaného ustanovení vymezuje kritéria pro zařazení do kategorie malého konsolidačního celku. Pro to, aby konsolidační celek byl kvalifikován jako malý, musí kumulativně splňovat alespoň dvě z kritérií stanovených v odstavci 2 písm. a) až c).

Odstavec 3 vymezuje střední konsolidační celek. Konsolidační celek se kvalifikuje jako střední, pokud naplňuje kumulativně alespoň dvě z kritérií stanovených v písmeni b) bodech 1 až 3 a současně není malým konsolidačním celkem (písmeno a)).

Odstavec 4 vymezuje velký konsolidační celek. Konsolidační celek se kvalifikuje jako velký, pokud naplňuje kumulativně alespoň dvě z kritérií stanovených v písmenech a) až c).

K § 49

Uvedené ustanovení v odstavci 1 nově umožňuje stanovit hodnoty pro určení kategorie konsolidačního celku nejen na konsolidovaném základě, jako tomu bylo podle dosavadní právní úpravy (tzn. hodnoty mateřské a dceřiných entit relevantní pro určení kategorie jsou již pro posouzení kategorie upraveny způsobem, jakým by byly upraveny při sestavení konsolidované účetní závěrky), ale též na základě prostého součtu relevantních hodnot mateřské a dceřiných entit, aniž by bylo nutné pro určení kategorie provádět úpravy hodnot, které jsou prováděny při konsolidaci (mateřská entita tudíž není povinna tyto úpravy provádět v okamžiku, kdy ještě není zřejmé, zda ji vznikne konsolidační povinnost, čímž dochází ke snížení administrativní zátěže na straně účetních jednotek, která jim v důsledku povinnosti „konsolidovat“ již pro účely kategorizace doposud vznikala).

Odstavec 2 stanoví právní úpravu, na základě které se v souladu s účetní směrnicí (čl. 3 odst. 8 směrnice) zvyšují hodnoty aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obratu stanovené jako podmínky pro zařazení konsolidačního celku do určité kategorie (§ 48 odst. 2 až 4) o 20 %.

Podle odstavce 3 se v případě, kdy se hodnoty aktiv celkem a ročních úhrnů čistého obratu zjišťují na konsolidovaném základě, vychází z účetních metod pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

Odstavec 4 stanovuje speciální úpravu pro určení hodnot konsolidačního celku, který v průběhu konsolidačního účetního období zanikl. Uvedené ustanovení stanoví v písmeni a) fikci, že pro účely zjištění ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců se za konsolidační účetní období považuje pouze ta část období, po kterou skutečně konsolidační celek existoval. V písmeni b) je pak stanovena fikce, podle které se kritérium celkové výše aktiv posuzuje ke dni, ke kterému konsolidační celek zanikl.

K § 50

Navržené ustanovení stanoví pravidla pro postup, v rámci kterého se posuzují kritéria pro zařazení do kategorie konsolidačních celků a jehož výsledkem je zařazení konsolidačního celku do příslušné kategorie.

Odstavec 1 stanoví, jakým způsobem se postupuje v případě, že konsolidační celek přestane naplňovat kritéria stanovená v § 48 odst. 2 až 4 navrhovaného zákona, aniž by současně došlo ke změně ve složení konsolidačního celku (k té viz odstavec 3). Ustanovení odstavce 1 tak dopadá primárně na situace kolísání finančních výsledků oscilujících okolo hraničních hodnot kritérií.

V případě, že by konsolidační celek přestal naplňovat stanovená kritéria a současně by došlo ke změně jeho složení, aplikoval by se postup stanovený v odstavci 2 navrhovaného ustanovení. Přestane-li konsolidační celek ke konci určitého konsolidačního účetního období pouze splňovat podmínky pro zařazení do určité kategorie (aniž by došlo ke změně v jeho složení), nedochází v témže konsolidačním účetním období ani v následujícím ke změně kategorie. K této změně dojde až v případě, že podmínky pro zařazení do kategorie (do které je aktuálně zařazen) nebudou naplněny ani ke konci dalšího konsolidačního účetního období, které bezprostředně následuje. Nesplňuje-li podmínky v těchto dvou po sobě bezprostředně následujících konsolidačních účetních obdobích, kategorie se změní, a to pro další bezprostředně navazující konsolidační účetní období (tzn. pro třetí období v pořadí).

Odstavec 2 stanoví postup pro určení kategorie konsolidačního celku pro konsolidační účetní období (§ 67), (i) ve kterém konsolidační celek nově vznikne (tzn., že předtím vůbec neexistoval, resp. dříve neexistoval žádný vztah ovládnutí mezi dvěma entitami, které od daného konsolidačního účetního období náleží do konsolidačního celku), nebo (ii) ve kterém se změní složení již existujícího konsolidačního celku (viz odstavec 3). Naplnění jednotlivých kritérií pro zařazení do jedné z kategorií (viz § 48 odst. 2 až 4) je posuzováno ke konci konsolidačního účetního období, za které má být potenciálně plněna konsolidační povinnost.

Pojem změna ve složení konsolidačního celku je vymezen v odstavci 3. Tato změna nastane, pokud se součástí konsolidačního celku stane další dceřiná entita, nebo naopak některá z dosavadních dceřiných entit přestane být dceřinou entitou (tj. taková entita přestane být ovládána mateřskou entitou). Uvedená změna má okamžitý vliv na kategorizaci konsolidačních celků. Pokud totiž ke změně ve složení konsolidačního celku dojde, zohlední se tato změna podle odstavce 2 již v konsolidačním účetním období, ve kterém k takové změně došlo, aniž by bylo třeba naplnit podmínku podle odstavce 1, podle které je pro přechod do jiné kategorie konsolidačního celku nutné naplnit kritéria této kategorie ve dvou po sobě následujících konsolidačních účetních obdobích (resp. k posledním dnům těchto konsolidačních období).

Důvodem pro stanovení odlišného postupu pro případy změny složení konsolidačního celku je potřeba zohlednit významné změny v rámci konsolidačního celku co nejdříve po tom, co nastanou (tedy hned v konsolidačním účetním období, ve kterém taková změna nastane). Tyto změny pak povedou (při naplnění všech podmínek) ke vzniku konsolidační povinnosti již za konsolidační účetní období, ve kterém taková změna nastane. Pokud by se totiž aplikoval stejný postup, jako je tomu v případě nesplnění kritérií pro zařazení do určité kategorie (tedy postup podle odstavce 1), pak by konsolidační celek, do kterého přibyla nová významná dceřiná entita a který z toho důvodu naplnil kritéria velkého nebo středního konsolidačního celku, další dva roky nemusel plnit konsolidační povinnost, přestože by plnění této povinnosti bylo z hlediska uživatelů účetních informací žádoucí, a naopak. Změna ve složení konsolidačního celku má tudíž okamžitý vliv na kategorizaci konsolidačního celku (pokud změněný stav trvá i ke konci daného konsolidačního účetního období, ve kterém ke změně došlo).

K dílu 4 - Konsolidační povinnost

K oddílu 1 - Obecná ustanovení o konsolidační povinnosti

K § 51

Navržené ustanovení v odstavci 1 stanoví, že mateřská entita je povinna plnit konsolidační povinnost. Tato povinnost je vymezena v odstavci 3 tohoto ustanovení.

Podle odstavce 2 mateřská entita plní konsolidační povinnost za celé konsolidační účetní období, i když byla mateřskou entitou jen po jeho část, tedy když jen po část daného období ovládala nějakou dceřinou entitu.

Odstavec 3 vymezuje pojem konsolidační povinnost, který je nově zaveden jako souhrnná kategorie pro veškeré povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky a vyhotovení účetních zpráv na konsolidovaném základě. Tato povinnost zahrnuje jak povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku (viz písmeno a)) a povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení, tak povinnost vyhotovit další zprávy na konsolidovaném základě, které obsahují další finanční a nefinanční informace (tj. zprávu o platbách správním entitám, zprávu o daních z příjmů a zprávu o udržitelnosti) – viz písmeno b).

Dále je třeba uvést, že zákon striktně rozlišuje účetní jednotku v případě individuálního účetního výkaznictví a mateřskou entitu v případě konsolidovaného účetního výkaznictví. Je-li nutné hovořit o mateřské entitě jako účetní jednotce pro účely jejího individuálního účetního výkaznictví, zákon používá spojení účetní jednotka, která je mateřskou entitou, a uvedení individuální účetní závěrky. Nicméně cíl a zásady jsou formulovány obecně a používají účetní závěrku bez dovětku, o kterou ze závěrek se jedná. Často je daná povinnost související s účetní závěrkou formulována tak, že dopadá na účetní jednotku, v takovém případě se daná norma aplikuje i na mateřskou entitu, protože jednak je účetní jednotkou z vlastní definice a jednak je v postavení toho, kdo ji sestavuje.

Konsolidační povinnost je tímto ustanovením uložena mateřské entitě, která je následně odpovědná za důsledky případného nesplnění této povinnosti. Výslovně je stanoveno, že v rámci plnění konsolidační povinnosti se zahrnují informace o konsolidačním celku, tedy informace o mateřské entitě a dceřiných entitách, které jsou, nebo byly v průběhu konsolidačního účetního období součástí konsolidačního celku.

Trvání konsolidačního celku (resp. jeho zánik před koncem konsolidačního účetního období) přitom nemá na plnění konsolidační povinnosti vliv, pokud tento celek existoval alespoň po určitou dobu v průběhu tohoto konsolidačního účetního období. Stejně tak nemá zánik konsolidačního celku vliv na trvání konsolidačního účetního období (pokud se nejedná o případ zániku samotné mateřské entity – k tomu viz § 67).

Odstavec 1 ukládá obecně mateřské entitě povinnost plnit tyto jednotlivé konsolidační povinnosti. Nelze to však chápat absolutně. Zákon jednak upravuje případy, kdy konsolidační povinnost mateřské entitě vůbec nevzniká (viz následující ustanovení), nebo je okruh mateřských entit zúžen např. z důvodu, že vyhotovení dané zprávy dopadá na specifický segment; příkladem může být situace, kdy se konsolidovaná zpráva o platbách správním entitám dotýká jen těžebního průmyslu a těžby dřeva (viz § 142 upravující, která mateřská entita má tuto zprávu vyhotovit).

Odstavec 4 stanoví speciální právní úpravu pro konsolidační povinnost, kterou mateřská entita plní ve vztahu k entitě, která je dceřinou entitou pouze po část konsolidačního účetního období. V takovém případě se konsolidační povinnost plní pouze za tu část období, po kterou byla entita dceřinou entitou.

K oddílu 2 – Výjimky z konsolidační povinnosti

K § 52

Navržené ustanovení vymezuje, za jakých podmínek je mateřská entita zproštěna konsolidační povinnosti. Tato výjimka se vztahuje na všechny druhy konsolidační povinnosti, tj. sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidovaných účetních zpráv (zpráva vedení, zpráva o platbách správním entitám, zpráva o daních z příjmů a zpráva o udržitelnosti). V dalších ustanoveních jsou upraveny další výjimky pro jednotlivé druhy konsolidační povinnosti.

Podle písmene a) konsolidační povinnost nevzniká v případech, (i) kdy jsou všechny dceřiné entity jednotlivě i v úhrnu z hlediska daného konsolidačního celku nevýznamné (jedná se o výslovné promítnutí zásady významnosti v rámci právní úpravy konsolidace – viz § 21), a v případech, kdy (ii) jsou všechny dceřiné entity dceřinými entitami, které mateřská entita nemusí zahrnout do konsolidačního celku, resp. splňují podmínky stanovené v § 45.

Alternativní podmínkou uvedenou v písmenu b) je, že konsolidační celek je kategorizován jako malý (viz § 48 odst. 2). Stanovená výjimka se neaplikuje na konsolidační celky, které sice naplňují hodnoty stanovené pro malý konsolidační celek, ale jejichž součástí je subjekt veřejného zájmu. V takovém případě se totiž konsolidační celek vždy kvalifikuje jako velký (viz § 48 odst. 5) a výjimka na něj nedopadá.

K § 53

Navržené ustanovení zavádí pro účely účetnictví další pojmy, zejména za účelem stanovení případů, kdy mateřské entitě nevzniká konsolidační povinnost. Těmito pojmy jsou:

- pojem „nadřazený konsolidační celek“ (viz odstavec 1), který představuje širší konsolidační celek, v jehož rámci je zahrnut užší konsolidační celek, přičemž tento širší konsolidační celek může být jak konsolidačním celkem s českou mateřskou entitou, tak konsolidačním celkem se zahraniční mateřskou entitou (resp. mateřskou entitou, která se řídí právem jiného státu než České republiky),
- pojem „nadřazená entita“ (viz odstavec 2), kterou je entita v postavení mateřské entity v nadřazeném konsolidačním celku, která plní konsolidační povinnost podle tohoto zákona nebo podle právního řádu jiného státu než České republiky, tj. tato nadřazená entita může být mateřskou entitou ve smyslu tohoto zákona, ale též entitou v obdobném postavení v zahraničí.

Skutečnost, že je daný celek považován za konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku, je nutné zkoumat samostatně ve vztahu k jednotlivým konsolidačním povinnostem (§ 51 odst. 3). To znamená, že bude-li se jednat o výjimku z konsolidační povinnosti v podobě vyhotovení konsolidované zprávy o platbách správním entitám, je nutné zkoumat, zda nadřazená entita plní za předmětný konsolidační celek povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám. Výjimce nebrání, že tato nadřazená entita současně neplní povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Podmínky výjimek z konsolidační povinnosti v případě konsolidace nadřazeným konsolidačním celkem jsou rozvedeny v navazujících ustanoveních.

Odstavec 1 vymezuje „konsolidační celek konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku“, jehož existence je jedním z důvodů pro případné zproštění mateřské entity od konsolidační povinnosti (viz § 54). Tímto konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku je konsolidační celek,

- v jehož čele stojí mateřská entita, která splňuje definiční znaky mateřské entity podle navrhovaného zákona (tedy se jedná o účetní jednotku, která sama ovládá alespoň jednu další entitu, tj. má alespoň jednu dceřinou entitu), a
- současně je tento „český“ konsolidační celek (s mateřskou entitou řídicí se podle českých účetních předpisů) konsolidován v rámci širšího konsolidačního celku (ať už má tento širší celek v čele „českou“, či „zahraniční“ nadřazenou mateřskou entitu v rámci Evropské unie i mimo ni).

„Nadřazený konsolidační celek“ představuje širší konsolidační celek, v jehož rámci je zahrnut užší „český“ konsolidační celek (na jehož mateřskou entitu se při splnění podmínek může vztahovat výjimka z konsolidační povinnosti), přičemž tento širší konsolidační celek může být jak konsolidačním celkem s českou mateřskou entitou, tak konsolidačním celkem se zahraniční mateřskou entitou (resp. mateřskou entitou, která se řídí právem jiného státu než České republiky).

Odstavec 2 vymezuje „nadřazenou entitu“, která je entitou v čele nadřazeného konsolidačního celku a plní předmětnou konsolidační povinnost za entity nadřazeného konsolidačního celku (a v rámci plnění těchto povinností tedy i za entity menšího konsolidačního celku, který je v nadřazeném konsolidačním celku zahrnut). Aby entita byla nadřazenou entitou, musí současně držet v mateřské entitě menšího konsolidačního celku podíl k poslednímu dni konsolidačního účetního období menšího konsolidačního celku, bez ohledu na to, zda je tento podíl přímý, či nepřímý, a bez ohledu na výši tohoto podílu. Velikost podílu má následně vliv na to, jakým způsobem se k aplikaci výjimky z konsolidační povinnosti v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení mohou vyjádřit členové mateřské entity odlišní od nadřazené entity, tedy na to, zda je nutné, aby aplikaci této výjimky schválili (podíl nadřazené entity je 90 % a více – viz § 54 odst. 1 písm. e) bod 1), či je pro aplikaci této výjimky nutné, aby tito členové nepožádali mateřskou entitu o splnění konsolidační povinnosti (podíl nadřazené entity je méně než 90 % – viz § 54 odst. 1 písm. e) bod 2).

K § 54

Navržené ustanovení navazuje na ustanovení, které upravuje obecnou výjimku z konsolidační povinnosti (§ 51), a stanoví další specifickou výjimku z konsolidační povinnosti, která se aplikuje v situacích, kdy jsou všechny entity daného konsolidačního celku součástí jiného širšího konsolidačního celku a současně mateřská entita (či její zahraniční obdoba) tohoto širšího konsolidačního celku plní konsolidační povinnost za všechny entity, které jsou součástí tohoto širšího konsolidačního celku, a tedy i za entity, které jsou součástí menšího konsolidačního celku.

Výjimka se týká povinnosti sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení. Jsou-li naplněny i další podmínky stanovené v odstavci 1 tohoto ustanovení, je mateřská entita stojící v čele menšího konsolidačního celku zproštěna uvedených povinností, kterým by jinak podléhala. Jelikož se v tomto případě nejedná o situaci, kdy by informace o entitách menšího konsolidačního celku nebyly zahrnovány do žádných konsolidovaných výkazů, jako je tomu podle § 51 (jelikož informace jsou zahrnuty do výkazů vytvořených entitou stojící v čele širšího nadřazeného konsolidačního celku), je tato specifická výjimka zakotvena v samostatném ustanovení.

Konsolidační celek, jehož všechny entity jsou zahrnuty v rámci jiného širšího konsolidačního celku a ve vztahu k němuž jsou povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení plněny v rámci tohoto širšího konsolidačního celku,

je navrhovaným zákonem označen jako „konsolidační celek konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku“ (tento pojem je vymezen v § 53). Navrženou právní úpravou dochází k rozšíření stávající právní úpravy výjimek z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení též na mateřské entity stojící v čele konsolidačního celku, jehož veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného státu než členského státu Evropské unie, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením účetní směrnice 2013/34/EU. Dalšími pojmy, které zákon zavádí za účelem stanovení této výjimky, jsou

- pojem „nadřazený konsolidační celek“ (viz § 53)
- pojem „nadřazená entita“ (viz § 53),
- pojem „rovnocenné plnění povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu než České republiky“ (viz odstavec 3).

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

V písmenu a) je stanovena základní podmínka, a to existence řádné konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení, díky níž nemusí být plněna obdobná povinnost mateřskou entitou stojící v čele užšího konsolidačního celku. Tato účetní závěrka a zpráva vedení přitom musí být sestaveny za stejné období, za které by byly sestaveny řádná konsolidovaná účetní závěrka a konsolidovaná zpráva vedení mateřské entity, tedy musí být sladěna konsolidační účetní období mateřské entity a nadřazené entity. Podmínka stanovená v písmeni a) dále reaguje na možnost zprostit se konsolidační povinnosti v případě, že nadřazená entita při konsolidaci postupuje podle práva třetích zemí. Zde dochází k rozšíření stávající právní úpravy - výjimek z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku též na mateřské entity stojící v čele konsolidačního celku, jehož veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného státu než členského státu Evropské unie, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením účetní směrnice (čl. 23 odst. 8 směrnice). Obecně je tak stanoveno, že je nutné, aby nadřazená entita plnila konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení podle tohoto zákona nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu než České republiky. Co se rozumí rovnocenným plněním konsolidační povinnosti, stanoví odstavec 3.

Písmeno b) stanoví podmínku, že mateřská entita konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku nesmí být subjektem veřejného zájmu, jehož investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Pokud by takovým subjektem veřejného zájmu byla, výjimka z konsolidační povinnosti se neuplatní.

Podmínka stanovená v písmeni c) vychází z dosavadní právní úpravy a stanoví české mateřské entitě (která stojí v čele užšího konsolidačního celku zahrnutého v nadřazeném, tedy širším

konsolidačním celku) povinnost zveřejnit ve lhůtě pro zveřejnění své konsolidované účetní závěrky řádnou konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení, které sestavila nadřazená entita za nadřazený konsolidační celek, a dále též zprávu auditora o povinném auditu (viz odstavec 3 písm. b)). V případě, že povinnost zveřejnění není naplněna, nelze výjimku stanovenou § 54 uplatnit. Na rozdíl od současné právní úpravy obsažené v § 22aa odst. 2 písm. c) stávajícího zákona o účetnictví není nově stanovena povinnost zveřejnit uvedené výkazy a zprávu auditora j též v překladu do českého jazyka (směrnice v tomto případě členskému státu umožňuje tuto povinnost uložit, ale její uložení nevyžaduje). Ke splnění povinnosti proto nově postačuje zveřejnění pouze v jazyce, ve kterém byly vyhotoveny nadřazenou entitou a auditorem.

Podmínka stanovená v písmeni d) (obdobně jako předchozí podmínka) vychází z dosavadní právní úpravy a stanoví české mateřské entitě (která stojí v čele užšího konsolidačního celku zahrnutého v nadřazeném, tedy širším konsolidačním celku) jako účetní jednotce povinnost uvést v příloze její individuální účetní závěrky jednak informace o tom, že nepodléhá konsolidační povinnosti z důvodu výjimky stanovené v ustanovení § 54, což má za následek, že tato mateřská entita nesestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku a nevyhotovuje konsolidovanou zprávu vedení. Dále je tato účetní jednotka, která je mateřskou entitou, v příloze své individuální účetní závěrky povinna identifikovat nadřazenou entitu, která tyto povinnosti plní za entity, které jsou (popř. byly v daném konsolidačním účetním období) součástí nadřazeného konsolidačního celku, tj. zejména uvést její název a sídlo.

Písmeno e) poskytuje možnost vyjádřit se a ovlivnit aplikaci této výjimky dalším členům mateřské entity, tedy členům odlišným od nadřazené entity. Způsob, jakým mohou aplikaci či neaplikaci této výjimky ovlivnit, se liší v závislosti na tom, jak velký podíl drží nadřazená entita v mateřské entitě. V případě, že nadřazená entita (resp. mateřská entita či její zahraniční obdoba stojící v čele širšího konsolidačního celku) drží v mateřské entitě přímý či nepřímý podíl v minimální výši 90 %, je pro aplikaci výjimky zapotřebí, aby ostatní členové mateřské entity (např. akcionáři v akciové společnosti) schválili zproštění mateřské entity od daných povinností, a to nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního účetního období (písmeno e) bod 1), přičemž ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů. Podmínka uvedená v písmeni e) bodě 1 se vztahuje též na situace, kdy nadřazená entita drží v mateřské entitě (tj. v české účetní jednotce, která ovládá jinou entitu – viz § 43 odst. 1 a 2) užšího konsolidačního celku, který je součástí širšího konsolidačního celku, 100% podíl na hlasovacích právech. V tomto případě je však nadřazená entita jediným členem mateřské entity, a tudíž neexistují další členové mateřské entity, kteří by museli aplikaci této výjimky z konsolidační povinnosti schvalovat. Ve zbývajících případech, kdy nadřazená entita drží v mateřské entitě přímý či nepřímý podíl ve výši méně než 90 %, je pro aplikaci výjimky z konsolidační povinnosti nutné, aby ostatní členové mateřské entity, kteří drží nejméně 10% podíl v mateřské entitě, nepožádali mateřskou entitu, jejímiž jsou členy, o splnění daných povinností, a to nejpozději 6 měsíců před koncem účetního období mateřské entity (písmeno e) bod 2).

Pro účely podmínek stanovených v písmeni e) se zohledňuje jak podíl držený přímo, tak nepřímo, tedy skrze další entitu. Velikost nepřímého podílu nadřazené entity na mateřské entitě se vypočte jako násobek podílu nadřazené entity na entitě, jejímž prostřednictvím drží podíl na mateřské entitě, a podílu tohoto prostředníka na mateřské entitě. Jako příklad lze uvést situaci, kdy nadřazená entita drží v tomto prostředníkovi 30% podíl a tento prostředník drží v mateřské entitě 40 %. Velikost nepřímého podílu se pak vypočte jako násobek 30% podílu a 40% podílu. Nepřímý podíl tedy v tomto případě odpovídá 12 %.

Odstavec 2 specifikuje pravidla pro určení velikosti podílu nadřazené entity na mateřské entitě, jehož velikost hraje roli při posuzování podmínky stanovené v odstavci 1 písm. e. Odstavec 2 stanoví, že při určení velikosti podílu nadřazené entity na mateřské entitě se nepřihlíží k podílům na mateřské entitě, které v této mateřské entitě drží osoby, které jsou členem jejího statutárního orgánu, příp. osobou v obdobném postavení, nebo členem jejího kontrolního orgánu. To znamená, že podíl nadřazené entity v mateřské entitě není porovnán se všemi podíly (tedy se 100 % těchto podílů), které mají jednotliví členové v mateřské entitě, ale pouze s těmi podíly, které nejsou v držení uvedených osob. Pokud tedy osoby, které jsou členem statutárního orgánu, drží např. 20% podíl na mateřské entitě, a nadřazená entita drží podíl ve výši 80 %, pak bude tento 80% podíl pro účely posouzení kritéria stanoveného v odstavci 1 písm. e) bodě 1 považován za 100% podíl, jelikož skutečný 80% podíl nadřazené entity bude posuzován pouze ve vztahu k 80 % všech podílů na mateřské entitě (tj. ve vztahu ke 100 % podílů na mateřské entitě minus 20 % těchto podílů, které drží osoby, jež jsou členem statutárního orgánu). Osobami v obdobném postavení se rozumí osoby, kterým zákon přiznává působnost obdobnou působnosti člena statutárního orgánu a kterými jsou likvidátor či opatrovník.

Odstavec 3 vymezuje pojem „rovnocenné plnění povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu“. K vymezení tohoto pojmu dochází z důvodu rozšíření výjimek z konsolidační povinnosti podle tohoto ustanovení, které se

- nadále vztahují na mateřské entity konsolidačních celků, jejichž veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného členského státu Evropské unie, a
- nově vztahují na mateřské entity konsolidačních celků, jejichž veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného státu než členského státu Evropské unie.

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

- nadřazená entita postupuje v souladu s právními předpisy EU, které upravují povinnost konsolidace; jedná se tedy o případ nadřazené entity, která se řídí právem jiného členského státu EU a z toho důvodu i právními předpisy EU (písm. a) bod 1),
- nadřazená entita postupuje podle mezinárodních účetních standardů (k vymezení pojmu „mezinárodní účetní standard“ viz § 183) a plní dotčené povinnosti v souladu s nimi (písmeno a) bod 2), nebo
- nadřazená entita, která není vázána právními předpisy EU a nepostupuje podle mezinárodních účetních standardů, plní dotčené povinnosti způsobem, který z kvalitativního hlediska odpovídá požadavkům, které právní předpisy EU, příp. mezinárodní účetní standardy stanoví (písm. a) bod 3), a to způsobem, který vymezuje nařízení Evropské unie č. 1569/2007 upravující mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí. Na základě

tohoto přímo použitelného právního předpisu EU je za takový srovnatelný způsob považován postup podle rozhodnutí Evropské komise 2008/961/ES. Jedná se o

- Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví za předpokladu, že poznámky k auditovaným účetním závěrkám obsahují výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu uvedených účetních závěrek s Mezinárodními standardy pro účetní výkaznictví v souladu s IAS 1 Prezentace účetní závěrky,
- obecně uznávané účetní zásady Japonska,
- obecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických (tzv. GAAP).

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

K § 55

Ustanovení § 55 stanoví výjimku z konsolidační povinnosti pro neziskové účetní jednotky. V odstavci 1 jsou stanoveny dvě kumulativní podmínky, a to právě to, že jde o neziskovou účetní jednotku, a skutečnost, že daná účetní jednotka má pouze jednu dceřinou entitu a nemá s ní významné obchodní transakce. Transakce mezi dceřinou a mateřskou entitou přitom nejsou významnými obchodními transakcemi, pokud spočívají pouze ve vkladech do vlastního kapitálu a distribuci vlastního kapitálu. Podle odstavce 2 musí mateřská entita, na kterou se vztahuje výjimka podle odstavce 1, popsat vztahy se svou dceřinou entitou v příloze své řádné individuální účetní závěrky.

K dílu 5 – Subjekty konsolidace státu

K § 56

Obecně ke konsolidovanému výkaznictví ČR:

Navrhovaná právní úprava konsolidovaného výkaznictví ČR přebírá dosavadní věcné řešení zakotvené v § 23b stávajícího zákona o účetnictví, ve vyhlášce č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za ČR (konsolidační vyhláška státu) a vyhlášce 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech). Pro adresáty těchto norem tak nedochází k odchýlení od dosavadní úpravy. Část právní úpravy, která adresátům ukládá povinnosti a doposud byla zakotvena pouze v konsolidační vyhlášce státu a technické vyhlášce o účetních záznamech, je však nově upravena na úrovni zákona. Jedná se zejména o

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

Současně dochází ke sjednocení koncepce právní úpravy konsolidovaného výkaznictví České republiky s obecnou právní úpravou konsolidovaného výkaznictví.

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vymezuje, které subjekty jsou subjektem konsolidace státu, resp. vymezuje subjekty, jejichž účetní informace jsou jako celek předmětem konsolidované účetní závěrky České republiky. Jedná se o konsolidované entity státu, entity výkaznictví státu pod společným vlivem (vymezené v odstavci 4) a přidružené entity

výkaznictví státu (vymezené v odstavci 5). Konsolidovanou entitou státu je podle odstavce 1 písm. a) účetní jednotka veřejného sektoru (a tedy i zdravotní pojišťovny, které mezi tyto účetní jednotky patří) (bod 1), městská část hlavního města Prahy (bod 2) a dceřiná entita výkaznictví státu (bod 3).

Terminologie navržená v tomto ustanovení navazuje na obecnou právní úpravu konsolidace, resp. právní úpravu, která je stanovena pro účetní jednotky, které nejsou účetními jednotkami veřejného sektoru (viz § 43 až § 47), tzn., že v případě konsolidovaného výkaznictví České republiky jsou používány obdobné pojmy – dceřiná entita výkaznictví státu, entita výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružená entita výkaznictví státu. Tyto pojmy jsou vymezeny samostatně (odst. 3 až 5 tohoto ustanovení), jedná se tudíž o speciální normy vůči obecnému vymezení pojmů dceřiná entita, entita pod společným vlivem a přidružená entita.

Odstavec 2 vymezuje pojem spravující konsolidovaná entita. Tento pojem vychází z dosavadní právní úpravy dílčích konsolidačních celků, která byla doposud obsažena v konsolidační vyhlášce státu. Spravující entita stála v čele každého z těchto dílčích celků. Tyto dílčí konsolidační celky pak byly uvedenou vyhláškou kategorizovány do dvou hierarchicky uspořádaných úrovní (dílčí konsolidační celky a vyšší dílčí konsolidační celky), kdy se na každé z těchto úrovní sestavovaly za (vyšší) dílčí celek dílčí konsolidované výkazy. Právní úprava těchto dílčích konsolidačních celků společně s povinností sestavit za tyto celky dílčí konsolidované výkazy nebude v nové právní úpravě zachována, jelikož není potřebná pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky. Dosavadní povinnosti stanovené spravujícím konsolidovaným entitám (dle současné terminologie spravujícím jednotkám), které zůstanou pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky zachovány, jsou

1. povinnost sestavit a předat seznam entit, které jsou jimi řízenými organizačními složkami státu nebo jejich příspěvkovými organizacemi (tj. organizačními složkami státu nebo příspěvkovými organizacemi, které spravující entity zřídily nebo ve kterých plní funkci zřizovatele), jejich dceřinými entitami, entitami pod společným vlivem a přidruženými entitami,
2. povinnost oznámit své dceřiné entitě výkaznictví státu, entitě výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružené entitě výkaznictví státu, že je uvedena ve výčtu subjektů konsolidace státu (viz § 116 odst. 2), a dále
3. povinnost předat Ministerstvu financí další účetní záznamy, údaje a podklady potřebné pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky (tato povinnost je stanovena pro všechny subjekty konsolidace státu viz § 117 odst. 3).

Postavení spravujících konsolidovaných entit v rámci hierarchie subjektů konsolidace státu však nadále zůstává specifické v tom, že se (i) jednak jedná o entity, jejichž účetní informace jsou konsolidovány v rámci celé České republiky (účetní informace spravující konsolidované entity představují část informací, z nichž se následně sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka České republiky), a dále se jedná o entity, jejichž postavení je obdobné postavení mateřské entity, která je vymezena v § 43 odst. 1 pro účely obecné právní úpravy konsolidace (resp. spravující entita může mít dceřiné entity výkaznictví státu, entity výkaznictví státu pod společným vlivem, přidružené entity výkaznictví státu a na rozdíl od mateřské společnosti též příspěvkové organizace a organizační složky státu, které nejsou správcem kapitoly státního rozpočtu). Spravující konsolidovanou entitou mohou být pouze taxativně stanovené subjekty vymezené v odstavci 2 tohoto ustanovení. Ty však budou spravující konsolidovanou entitou státu vždy bez ohledu na to, zda mají v konsolidačním období dceřinou entitu výkaznictví státu (popř. entitu výkaznictví státu pod společným vlivem či přidruženou entitu výkaznictví státu), jelikož i v takovém případě jsou spravující entity povinny plnit povinnosti související s

účetní konsolidací České republiky, protože samy jsou subjektem konsolidace státu. V tomto ohledu se postavení spravující konsolidované entity liší od postavení mateřské entity, která se kvalifikuje jako mateřská entita pouze v případě, že dceřinou entitu (viz § 43 odst. 1).

Spravující konsolidovanou entitou jsou podle odstavce 2 jednak účetní jednotky veřejného sektoru (správce rozpočtové kapitoly, územní samosprávný celek a dobrovolný svazek obcí) vymezené v písmeni a) a dále městské části hlavního města Prahy vymezené v písmeni b), které sice samy nejsou účetní jednotkou veřejného sektoru, avšak mohou mít dceřiné nebo přidružené entity výkaznictví státu a entity výkaznictví státu pod společným vlivem a jsou jim v rámci konsolidace České republiky stanoveny stejné povinnosti jako účetní jednotkám veřejného sektoru, které jsou vymezeny v písmeni a).

Dceřinou entitou výkaznictví státu může být podle odstavce 3 (na rozdíl od dceřiné entity vymezené v obecné právní úpravě konsolidace) vždy pouze entita, která je sama účetní jednotkou. Mezi tyto účetní jednotky patří např. obchodní korporace, státní podniky, školské právnické osoby nebo veřejné výzkumné instituce. Aby se účetní jednotka kvalifikovala jako dceřiná entita výkaznictví státu, musí současně splňovat následující podmínky (viz odstavec 3 písm. a) až c)):

- nesmí být účetní jednotkou veřejného sektoru (tyto účetní jednotky dceřinou entitou výkaznictví státu nejsou, a to z důvodu odlišné metody konsolidace – viz § 118 odst. 1 a 2),
- musí splňovat kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu. Nově bude založeno na vyšší aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obrátu, a dále
- musí být ovládána spravující konsolidovanou entitou, nebo musí být spravující konsolidovanou entitou zřízena nebo založena (popř. v ní musí spravující konsolidovaná entita plnit funkci zakladatele nebo zřizovatele, aniž by ji sama původně založila či zřídila), nebo v ní konsolidované entity státu musí disponovat v součtu více než 50 % hlasovacích práv. Vymezení dceřiné entity výkaznictví státu tak reflektuje specifické formy založení a financování některých subjektů. Tyto podmínky stanovené v písmeni c) současně musí být naplněny po celé konsolidační období ČR (v opačném případě taková entita vůbec není v řádné konsolidované účetní závěrce ČR zohledněna). Nově bude při posuzování vlivu na řízení a ovládání vstupovat do součtu podíl na hlasovacích právech všech spravujících konsolidovaných entit, a ne pouze podíl obcí, jejichž počet obyvatel je vyšší než 10 000. V rámci dřívějšího přístupu docházelo k tomu, že některé významné obchodní korporace s aktivy v řádech miliard Kč do konsolidace nebyly zařazeny. To bylo způsobeno tím, že hlasovacími právy v obchodní korporaci disponoval velký počet obcí s počtem obyvatel nižším než 10 000, jejichž vliv nebyl do celkového posuzovaného součtu započítán. Obdobně bude posuzován vliv na řízení a ovládání u entit výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružených entit výkaznictví státu.

Entitou výkaznictví státu pod společným vlivem může být podle odstavce 4 (na rozdíl od entity pod společným vlivem, která je vymezena v obecné právní úpravě konsolidace), vždy pouze entita, která je sama účetní jednotkou. Entitou výkaznictví státu pod společným vlivem se pak rozumí účetní jednotka, pokud

- není konsolidovanou entitou státu,

- splňuje kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu a je založeno na výši aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obrátu, a
- je po celé konsolidační období České republiky ovládána spravující konsolidovanou entitou jen spolu s jinou účetní jednotkou, která není konsolidovanou entitou státu (viz odst. 1 písm. a)), a toto ovládání je podmíněno jejich vzájemnou shodou.

Při posuzování, zda je určitá entita dceřinou entitou výkaznictví státu z důvodu ovládání či entitou výkaznictví státu pod společným vlivem, se postupuje obdobně jako v případě obecné právní úpravy konsolidace, tzn., že se vychází z právní úpravy ovládání, která je stanovena v ZOK (zejména § 74 a násl.)

Taktéž přidružená entita výkaznictví státu musí být podle odstavce 5 vždy účetní jednotkou, a to účetní jednotkou,

- která není konsolidovanou entitou státu,
- která není entitou výkaznictví státu pod společným vlivem,
- která splňuje kritérium významnosti, uvedené v odstavci 6, které vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu a je založeno na výši aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obrátu, a
- ve které se spravující konsolidovaná entita sama nebo s jinou konsolidovanou entitou státu podílí na hlasovacích právech v součtu alespoň z 20 %. Podíl na hlasovacích právech se tedy musí pohybovat mezi 20 a 50 %, protože pokud by dosáhl 50 % nebo více, jednalo by se o dceřinou entitu výkaznictví státu podle odstavce 3 a na základě podmínky v odstavci 5 písm. a) by tedy nemohlo jít o přidruženou entitu výkaznictví státu (přidružená entita výkaznictví státu nesmí být konsolidovanou entitou státu, mezi které patří podle odstavce 1 písm. c) bodu 3 i dceřiné entity výkaznictví státu).

Kritéria významnosti dosud upravená konsolidační vyhláškou státu jsou nahrazena jedním kritériem významnosti, které je splněno, dosahuje-li příslušná účetní jednotka alespoň jedné z hodnot stanovených v odstavci 6.

Při stanovení hodnot bylo přihlédnuto k hodnotám využívaným při obecné kategorizaci účetních jednotek, kdy bylo rozhodnuto nezahrnovat do konsolidovaného výkaznictví státu mikro a malé účetní jednotky. Byla provedena analýza zohledňující dopad účetních údajů středních účetních jednotek na konsolidované výkaznictví státu. Na základě závěrů této analýzy dochází oproti dosavadní právní úpravě ke zvýšení hodnot rozhodujících o zařazení účetní jednotky mezi subjekty konsolidace státu, a to v souladu s hodnotami použitými v zákoně při kategorizaci velkých účetních jednotek v § 36 odst. 5. K tomuto kroku bylo přikročeno v důsledku růstu inflace a v zájmu snížení počtu menších dceřiných entit výkaznictví státu, entit výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružených entit výkaznictví státu s ohledem na zanedbatelný dopad jejich účetních údajů do výsledků konsolidované účetní závěrky České republiky.

Cílem je vyjmout ze subjektů konsolidace státu účetní jednotky s finančně méně významným objemem majetku a závazků, nákladů a výnosů a to v zájmu snížení jejich administrativní zátěže (netýká se účetních jednotek veřejného sektoru), Zároveň nedochází ke změně ukazatelů konsolidované účetní závěrky České republiky nebo vypadnutí majetkových účastí v obchodních korporacích, pokud jde o ekonomicky významné částky.

Smyslem odstavce 7 je zachování kontinuity zahrnování účetních jednotek, které splňují kritérium významnosti pro zahrnutí mezi subjekty konsolidace státu, nicméně v jednom z následujících období přestaly některou z hodnot přechodně splňovat.

K § 57

Navrhované ustanovení stanoví Ministerstvu financí povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku České republiky, která se podle odstavce 2 sestavuje za uskupení konsolidovaných entit státu. V konsolidované účetní závěrce České republiky jsou promítnuty též informace o dalších subjektech konsolidace státu, které nejsou konsolidovanými entitami státu (tj. o entitách výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružených entitách výkaznictví státu). Informace o těchto entitách však nejsou v konsolidované účetní závěrce České republiky zachyceny prostřednictvím metod konsolidace, ale pouze prostřednictvím vykázání výše podílu spravující entity v těchto entitách, a to oceněním tohoto podílu ekvivalenční hodnotou (viz § 118 odst. 3).

K části třetí – Účetní období

K hlavě I – Vymezení účetního období

K § 58

Ustanovení § 58 vysvětluje základní legislativní uchopení úpravy účetního období, kdy se nově zavádí pojmy individuální účetní období (v dosavadním zákoně o účetnictví označováno jen jako účetní období) a konsolidační účetní období (v dosavadním zákoně o účetnictví označováno jen jako konsolidační období) a zastřešující pojem účetní období. Pokud se tedy v zákoně hovoří o účetním období, rozumí se jím obě uvedené podkategorie, v případech, kdy je chtěné úpravu vztáhnout pouze k individuálnímu výkaznictví nebo naopak pouze ke konsolidovanému výkaznictví, používá příslušná podkategorie účetního období.

K hlavě II – Individuální účetní období

K § 59

Základním pravidlem pro vymezení individuálního účetního období, uvedeným v § 59, je, že individuální účetní období trvá 12 kalendářních měsíců. Dané vychází z předpokladu periodicity účetního výkaznictví. Opouští se tedy rozlišování na kalendářní a hospodářský rok, které obsahoval dosavadní zákon o účetnictví, protože jde vždy o období 12 kalendářních měsíců a kalendářní rok je jen jeho speciálním případem. Pojem „kalendářní rok“ se i nadále používá jiných ustanoveních tohoto zákona, neboť jde o pojem obecného jazyka. Pojem „hospodářský rok“ se však v tomto zákoně již nevyskytuje.

K § 60

Ustanovení § 60 v odstavci 1 stanoví pro účetní jednotky, které jsou obchodní korporací a zároveň jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce (sestavované buď mateřskou entitou podle tohoto zákona, nebo sestavované zahraniční entitou podle právního řádu jiného státu), možnost vymežit své individuální účetní období podle kalendářních týdnů, a to tak, aby co nejvíce odpovídalo 12měsíčnímu účetnímu období. Tímto vymezením se tedy rozumí období 52 nebo 53 kalendářních týdnů, které bude začínat co nejbližší začátku kalendářního měsíce, kterým by účetní období začínalo podle § 59, a končit co nejbližší konci kalendářního měsíce, kterým by účetní období podle § 59 končilo (v závislosti na počtu a uspořádání dnů v daném roce to bude 52 nebo 53 týdnů). Tato možnost je novinkou oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví a je inspirována mezinárodními účetními standardy. Odstavec 2 účetním jednotkám umožňuje v průběhu své existence způsob vymezení účetního období měnit, přičemž podle odstavce 2 lze změnit vymezení účetního období z kalendářních týdnů na kalendářní měsíce a pro změnu zpět na kalendářní týdny se použije opět odstavec 1.

K § 61

Vzhledem k tomu, že podle § 59 je individuálním účetním obdobím období 12 kalendářních měsíců, může individuální účetní období začínat prvním dnem kteréhokoli kalendářního měsíce. Odstavec 1 stanoví základní pravidlo, že pokud účetní jednotka neurčí jinak, je individuálním účetním obdobím kalendářní rok, tedy období od 1. ledna do 31. prosince. Účetní jednotka však může určit i jiné individuální účetní období, tedy začínající počátkem jiného kalendářního měsíce než ledna. V případě účetních jednotek, které mají individuální účetní období vymezené podle měsíců, potom individuální účetní období tímto dnem začíná, v případě účetních jednotek, které využily možnost podle § 60 odst. 1, účetní období začíná počátkem kalendářního týdne, který je nejbližší zvolenému prvnímu dni kalendářního měsíce.

Odstavec 2 stanoví pravidlo pro účetní jednotky veřejného sektoru. Jejich individuálním účetním obdobím je vždy kalendářní rok, tedy období od 1. ledna do 31. prosince.

K § 62

Účetní jednotka může podle odstavce 1 v průběhu své existence měnit počátek svého individuálního účetního období.

Opouští se dosavadní režim, kdy změna ve vymezení účetního období byla podmíněna oznámením správci daně z příjmů ve stanovených lhůtách. Povinnost informovat o této změně správce daně však zůstává, a to v oznámení o účetním období podle zákona o daních z příjmů ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které by platilo, kdyby ke změně účetního období nedošlo (viz změna zákona o daních z příjmů v doprovodném zákoně). Důvodem pro stanovení povinnosti podat oznámení o změně je především to, aby správce daně věděl, kdy účetní jednotce vzniká povinnost podat daňové přiznání, neboť na vymezení individuálního účetního období je navázáno vymezení zdaňovacího období, a tedy i povinnost podat daňové přiznání.

Podle odstavce 2 lze o změně počátku účetního období rozhodnout pouze do konce bezprostředně předcházejícího účetního období, tedy nelze rozhodnout o změně, která by se týkala již probíhajícího účetního období. Odstavec 3 upravuje, jak se nakládá s obdobím od konce původního účetního období (tedy posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou) do nově stanoveného počátku účetního období. Uvedeno na příkladu, pokud chce účetní jednotka změnit své účetní období z kalendářního roku na období začínající 1. dubnem, bude se jednat o období začínající 1. ledna (koncem původního účetního období je 31. prosinec) a končící 31. března (nově vymezený počátek účetního období nastane 1. dubna). Toto období může být buď součástí původního individuálního účetního období (tedy toto účetní období se prodlouží), nebo může být samostatným individuálním účetním obdobím.

K § 63

Ustanovení § 63 obsahuje speciální pravidla pro určení prvního a posledního individuálního účetního období účetní jednotky. Účetní jednotka totiž nemusí vzniknout na počátku jí vymezeného účetního období (tedy účetního období podle § 59 až 61), ale v jeho průběhu. Odstavec 1 proto stanoví, že první individuální účetní období účetní jednotky začíná dnem, kdy se stane účetní jednotkou. Den, kdy se účetní jednotka stane účetní jednotkou, vyplývá z § 27 a následujících. Den, od kterého je určitá entita účetní jednotkou, tedy není vždy totožný se vznikem dané entity, už z povahy věci tomu tak nemůže být například u fyzických osob, které se stávají účetními jednotkami na základě svého rozhodnutí k některému ze dnů uvedených v § 28, a dále je v § 31 stanoveno zvláštní pravidlo pro případy přeměn. Odstavec 1 neurčuje konec prvního individuálního účetního období, protože ten se řídí ostatními ustanoveními, tedy jedná se buď o konec individuálního účetního období podle § 59 až 61 (individuální účetní období

trvá jen po tu část vymezeného účetního období, po kterou je daná entita účetní jednotkou), nebo může být jeho konec modifikován dalšími ustanoveními zákona, tedy spojením individuálních účetních období, zvláštním posledním dnem individuálního účetního období nebo tím, že se účetní jednotka zúčastní přeměny.

Obdobně odstavec 2 reaguje na skutečnost, že účetní jednotka může přestat být účetní jednotkou jindy než v poslední den svého vymezeného individuálního účetního období. Stanoví se proto, že její poslední individuální účetní období vždy končí v den, kdy přestává být účetní jednotkou. Obdobně jako v odstavci 1 platí, že nemusí jít vždy o den zániku dané entity. Počátek posledního individuálního účetního období se opět řídí ostatními ustanoveními zákona. Pro takové případy je nutno poznamenat, že v některých případech, typicky u fyzických osob, nemusí jít o poslední individuální účetní období za dobu existence dané entity, ale rozumí se jím poslední individuální účetní období v rámci dané doby, po kterou jsou účetní jednotkou. Pokud se někdy v budoucnu daná entita opět stane účetní jednotkou (např. fyzická osoba se po nějaké době opět rozhodne stát účetní jednotkou), bude se opět jednat o její první individuální účetní období, neboť se opět přihlíží jen k dalšímu období započatému dnem, kdy se daná entita stane účetní jednotkou, a končícímu dnem, kdy jí přestane být.

K § 64

Ustanovení § 64 obsahuje speciální ustanovení týkající se individuálního účetního období v případě přeměn. Navrhuje se odlišná koncepce od dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého rozhodným dnem přeměny začínalo účetní jednotce zúčastněné na přeměně nové individuální účetní období. Nově rozhodný den přeměny nemá za následek ukončení stávajícího individuálního účetního období a začátek nového, ale účetní jednotka, která je zúčastněná na přeměně a která při přeměně nezaniká, pouze od rozhodného dne začne účtovat s ohledem na změnu způsobenou přeměnou (tedy přechod jmění), zatímco její individuální účetní období pokračuje dál. Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni se však sestaví mezitímní individuální účetní závěrka a k rozhodnému dni mezitímní zahajovací rozvaha, viz § 110.

Pro zúčastněné účetní jednotky, které při přeměně zanikají, není třeba na tomto místě stanovit pravidlo o konci jejich individuálního účetního období, protože zanikajícím účetním jednotkám končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny již proto, že k tomuto dni přestávají být účetní jednotkou, viz § 29 písm. c), a končí tak jejich poslední účetní období, viz § 63 odst. 2. Uvedené však platí pouze v případě, že všechny nástupnické osoby nebo jiné entity jsou také účetními jednotkami; není tomu tak tedy v případě, kdy některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou.

Odstavec 1 upravuje situace, kdy právní účinky přeměny nenastanou ve stejném individuálním účetním období (vymezeném podle předchozích ustanovení) jako rozhodný den přeměny. Písmeno a) se týká účetních jednotek, které vznikají v důsledku přeměny, tedy nástupnických osob vzniklých splynutím, nástupnických osob vzniklých rozštěpením a nově vzniklých osob vzniklých odštěpením od osoby zúčastněné na rozdělení. Osoby, které vznikají přeměnou, vzniknou až dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, neboť až tímto dnem nastávají právní účinky přeměny (viz § 177 občanského zákoníku a § 59 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev). V § 31 odst. 5 je však stanovena fikce, že právnická osoba vzniklá při přeměně se považuje za účetní jednotku už od rozhodného dne přeměny. Tímto dnem tedy podle § 63 odst. 1 začíná její první účetní období. Pokud právní účinky přeměny nastanou v prvním individuálním účetním období, jak je vymezeno podle předchozích ustanovení, není třeba nic speciální normovat. Pokud však nastanou až po skončení prvního individuálního účetního období vymezeného podle předchozích ustanovení, podle písmene a) se prodlouží první individuální účetní období účetní jednotky tak, aby skončilo až s koncem jejího

vymezeného účetního období, ve kterém právní účinky přeměny nastaly. Tento konec však může být ještě modifikován některým ze způsobů uvedených v následujících paragrafech, tedy může nastat zvláštní poslední den účetního období, nebo spojení účetních období, neboť tato ustanovení jsou k tomuto ustanovení speciální.

Písmeno b) se vztahuje na účetní jednotky zúčastněné na přeměně, které při přeměně nezanikají, to znamená na rozdělovanou osobu při rozdělení odštěpením, nástupnickou osobu při fúzi sloučením a přejímajícího společníka při převodu jmění na společníka. Na rozdíl od dosavadní právní úpravy již těmto účetním jednotkám nekončí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny, ale je třeba stanovit speciální pravidlo pro konec účetního období, ve kterém rozhodný den přeměny nastal, v případě, že právní účinky přeměny nastanou v jiném vymezeném individuálním účetním období než rozhodný den. Individuální účetní období totiž může skončit až poté, co nastanou právní účinky přeměny, protože do té doby není jisté, zda k přeměně dojde. V takovém případě není možné sestavit účetní závěrku, protože není jasné, zda v ní reflektovat danou přeměnu, či nikoli. Stanoví se tedy pravidlo, že individuální účetní období v takovém případě končí až posledním dnem individuálního účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, tedy dojde ke spojení dvou vymezených individuálních účetních období. Pokud rozhodný den přeměny i její právní účinky nastanou ve stejném vymezeném účetním období, nemění se nic oproti standardnímu průběhu účetních období.

Odstavec 2 brání tomu, aby individuální účetní období, které bylo již jednou prodlouženo podle odstavce 1, bylo prodlouženo znovu. Toto pravidlo je reakcí na prodlužování účetních období pomocí řetězení přeměn např. s cílem vyhýbání se podání daňového přiznání. Pokud by nastaly přeměny tak, že by se měl dvakrát po sobě použít odstavec 1, při druhé přeměně už se nepoužije a postupuje se podle obecného režimu stanovení délky individuálního účetního období.

Odstavec 3 stanoví trvání individuálního účetního období v případě účetní jednotky, která sice při přeměně zaniká, ale neuplatní se na ni § 29 písm. c), protože některá z jejích nástupnických osob nebo entit není účetní jednotkou, a tato účetní jednotka tedy nepřestává být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny. Situace, kdy některá z nástupnických právnických osob nebo jiných entit není účetní jednotkou, nastává při převodu jmění na společníka, který není účetní jednotkou, i v případě jiných přeměn, kdy je nástupnickou osobou osoba či entita, která není účetní jednotkou. Vzhledem k tomu, že daná účetní jednotka právními účinky přeměny zaniká, se stanoví, že individuální účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končí dnem, kdy přestane být účetní jednotkou. Pokud tedy přestane být účetní jednotkou ve stejném vymezeném individuálním účetním období, jako nastal rozhodný den, skončí toto účetní období dříve než vymezené individuální účetní období účetní jednotky podle obecných ustanovení. Pokud však přestane být účetní jednotkou až v dalším vymezeném individuálním účetním období, dojde ke spojení vymezeného individuálního účetního období, ve kterém nastal rozhodný den, a části následujícího vymezeného individuálního účetního období do dne, kdy účetní jednotka přestává být účetní jednotkou. Účetní jednotka, která při přeměně zaniká a jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, přestává být účetní jednotkou v den předcházející dni právních účinků přeměny, neboť její zánik je jedním z právních účinků přeměny a tyto právní účinky nastávají podle obecných pravidel určování času na začátku daného dne, tedy v jeho 0:00 hodin. K tomuto okamžiku tak přecházejí práva a povinnosti na nástupnické osoby či jiné entity a zanikající účetní jednotka zaniká. Posledním dnem její existence je tak den předcházející dni právních účinků přeměny.

Pro účetní jednotky, které při přeměně zanikají a jejichž všechny nástupnické osoby nebo jiné entity jsou účetními jednotkami, není třeba na tomto místě stanovit pravidlo o konci jejich účetního období, protože vzhledem k tomu, že dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny

přestávají být účetní jednotkou, viz § 29 písm. c), končí tímto dnem jejich poslední účetní období, viz § 63 odst. 2.

K § 65

Ustanovení § 65 zavádí pojem „zvláštní poslední den účetního období“, který zahrnuje situace, kdy končí individuální účetní období (a tedy ke konci toho dne je sestavována řádná účetní závěrka, viz § 104 odst. 1) z jiného důvodu, než je konec období vymezeného jako účetní období podle § 59 až 61. Jde o situace, které byly podle dosavadní právní úpravy částečně obsaženy v § 17 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví a částečně ve zvláštních právních předpisech. V § 17 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví byly tyto dny označeny jako dny, ke kterým se uzavírají účetní knihy, a podle § 19 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví se k těmto dnům sestavovala řádná nebo mimořádná účetní závěrka. Zároveň tedy k těmto dnům také končilo účetní období, to však nebylo v dosavadním zákoně o účetnictví explicitně uvedeno. Tento zákon opouští tuto legislativní techniku a je konstruován tak, že tyto dny jsou zde výslovně označeny za poslední dny účetního období a skutečnost, že je k tomuto okamžiku sestavována řádná účetní závěrka, vyplývá z § 104 odst. 1 .

Jednotlivá písmena v § 65 obsahují dny, které jsou zvláštními posledními dny účetního období. Podle písmene a) je jím den bezprostředně předcházející dni vstupu do likvidace, tedy stejný den, jako je uveden v § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví. V písmeni b) je uveden den vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace. Tento den nebyl uveden jako den uzavírání účetních knih v dosavadním zákoně o účetnictví výslovně, bylo však na něj odkázáno prostřednictvím jeho § 17 odst. 2 písm. j), protože v § 205 odst. 1 občanského zákoníku je uvedeno, že k tomuto dni se sestavuje účetní závěrka. Ustanovení § 205 odst. 1 věty druhé a třetí občanského zákoníku se nyní v novele občanského zákoníku zrušuje, neboť po přesunu do zákona o účetnictví je toto ustanovení nadbytečné. Stejně tak se zrušuje obdobné ustanovení § 6a odst. 5 zákona o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, které stanoví povinnost sestavit účetní závěrku ke dni skončení likvidace. Přesunem z § 205 občanského zákoníku do zákona o účetnictví se nově povinnost sestavit účetní závěrku ke dni vyhotovení konečné zprávy o likvidaci vztahuje nejen na právnické osoby (na které se vztahuje § 205 občanského zákoníku), ale na všechny účetní jednotky, které vstoupí do likvidace. Současně navrhované ustanovení opouští pojem „zpracování zprávy o naložení s majetkem“ užitý v § 17 odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, neboť se jedná o pojem užívaný zrušeným obchodním zákoníkem v případě rušení obchodní společnosti s likvidací. Tato úprava byla přesunuta do občanského zákoníku a je platná pro všechny právnické osoby s tím, že nově je tato zpráva označována jako konečná zpráva o průběhu likvidace.

Smyslem stanovení zvláštních posledních dnů účetního období v § 65 písm. a) a b) je, aby od sebe účetní jednotka oddělila „řádné“ účetní období a období, kdy vstoupila do likvidace. Proto se ke dni bezprostředně předcházejícímu dni vstupu do likvidace a ke dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace, které jsou zvláštními posledními dny účetního období, sestavuje řádná účetní závěrka.

Písmena c) až h) přebírají ustanovení § 17 odst. 2 písm. e) až i) dosavadního zákona o účetnictví a týkají se různých okamžiků v průběhu insolvenčního řízení. Účetní jednotka v případě insolvenčního řízení odděluje období před rozhodnutím o úpadku a období po rozhodnutí o úpadku. Ke dni bezprostředně předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku, končí účetní individuální období. Zvláštní poslední dny účetního období stanovené v písmenech c) až h) se vztahují k různým okamžikům, které nastanou v průběhu insolvenčního řízení a které oddělují individuální účetní období v průběhu insolvenčního řízení.

V písmeni i) je doplněn den sestavení konečné zprávy o konkursu, který sice nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví, ale v § 302 odst. 4 insolvenčního zákona je uvedeno, že ke dni sestavení konečné zprávy se sestavuje účetní závěrka. Toto ustanovení se tedy v insolvenčním zákoně ruší, protože všechny dny, kterými končí účetní období, a tím pádem se sestavuje řádná účetní závěrka, budou upraveny v zákoně o účetnictví.

Den uvedený v písmeni j) nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví, neboť povinnost sestavit k tomuto dni účetní závěrku je stanovena v § 366 zákona o přeměnách. Toto ustanovení se tedy změnovým zákonem zrušuje a přesouvá se do zákona o účetnictví, přičemž jeho nová podoba už neobsahuje odkaz na to, kdy se podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, ale z § 38ma odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů přejímá situace, kdy tomu tak je. V zákoně o daních z příjmů se toto ustanovení také zrušuje a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob tak bude k tomuto dni podáváno na základě nově zavedeného obecného pravidla, že zdaňovací období se rovná individuálnímu účetnímu období.

K § 66

Ustanovení § 66 obsahuje speciální pravidla pro určení účetního období v některých specifických situacích, kdy může být praktické upravit začátek nebo konec účetního období jinak než podle výše uvedených ustanovení. Ve všech případech jde o možnost, které účetní jednotka může, ale nemusí využít.

Odstavec 1 se vztahuje k situaci, kdy individuální účetní období účetní jednotky začne v období 3 měsíců před prvním dnem následujícího účetního období. Tak tomu může být buď v případě, že první uvedené individuální účetní období je prvním individuálním účetním obdobím účetní jednotky po jejím vzniku podle § 63 odst. 1, nebo bude první uvedené individuální účetní období kratší z důvodu, že začalo dnem následujícím po zvláštním posledním dni účetního období podle § 65. Uvedeno na příkladu, v prvním případě jde o situaci, kdy účetní jednotka, která má vymezené účetní období podle kalendářních měsíců s prvním dnem 1. ledna, vznikne v období od 1. října do 31. prosince. V takovém případě by její první účetní období trvalo pouze 3 měsíce nebo méně a musela by sestavovat dvě řádné účetní závěrky v krátkém čase po sobě, a proto se stanoví možnost spojit toto krátké účetní období s účetním obdobím následujícím. Příkladem druhého případu je, situace, kdy účetní jednotce, která má vymezeno individuální účetní jako kalendářní rok, vznikne zvláštní poslední den účetního období v období od 1. října do 31. prosince. Po tomto zvláštním posledním dnu by vzniklo individuální účetní období, které by skončilo 31. prosince. Toto individuální účetní období by opět trvalo méně než 3 měsíce, a proto je možné jej spojit s následujícím individuálním účetním obdobím. Toto pravidlo, stejně jako pravidlo v odstavci 2, se použije i v případě účetního období vymezeného podle § 60, tedy podle kalendářních týdnů, tzn., že doba je stanovena podle měsíců, přestože účetní období je vymezeno podle týdnů.

Doba tří měsíců se počítá podle obecných pravidel počítání času tak, že dnem, ve kterém nastala u výše uvedeného příkladu skutečnost určující počátek běhu doby, je 1. leden, a doba tím pádem běží ode dne předcházejícího tomuto dni, tedy od 31. prosince. Protože jde o dobu počítanou v měsících, končí dnem, který se svým označením shoduje se dnem, ve kterém nastala skutečnost určující počátek běhu doby, tedy 1. října.

Odstavec 2 upravuje opačnou situaci oproti odstavci 1, a to případ, kdy konec individuálního účetního období účetní připadne do období 3 měsíců po posledním dni bezprostředně předcházejícího účetního období. I zde by vznikla situace, kdy by účetní období trvalo 3 měsíce nebo méně, a proto se stanoví možnost toto krátké účetní období spojit s účetním obdobím předcházejícím.

Počítání času se opět řídí obecnými pravidly a doba 3 měsíců se začíná počítat ode dne následujícího po dni, ve kterém nastala skutečnost určující její počátek, tedy v případě účetního období odpovídajícího kalendářnímu roku od 1. ledna, a končí dnem, jehož označení se shoduje s označením dne, ve kterém nastala skutečnost určující počátek jejího běhu, tedy 31. března.

Odstavec 3 zakazuje spojení individuálních účetních období podle předchozích odstavců ve dvou případech. Podle písmene a) se jedná o případ, kdy první z individuálních účetních období končí zvláštním posledním dnem účetního období. Vzhledem k důvodům, pro které jsou stanoveny zvláštní poslední dny účetního období, není možné účetní období spojit tak, aby jedno účetní období zahrnovalo jak dobu před zvláštním posledním dnem účetního období, tak dobu po něm. Podle písmene b) je spojování individuálních účetních období zakázáno účetním jednotkám veřejného sektoru. Nemožnost spojení účetních období u účetních jednotek veřejného sektoru vyplývá jednak z požadavku klíčového vnějšího uživatele účetních informací, kterým je systém národního účetnictví zaštiťovaný Českým statistickým úřadem stojící v souladu se systémem ESA výhradně nad kalendářními čtvrtletními, potažmo kalendářními roky, a jednak i z požadavku dalšího klíčového uživatele účetních informací, kterým je Česká národní banka ve vztahu k plnění svých povinností mj. vůči Evropské centrální bance. Tato nemožnost též vyplývá z praktické nutnosti napojení účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru na systém rozpočtového výkaznictví, který je postaven na kalendářních letech.

K hlavě III – Konsolidační účetní období

K § 67:

Navržené ustanovení v odstavci 1 vymezuje konsolidační účetní období, které je obdobím, za které mateřská entita plní konsolidační povinnost. Navrhovaná právní úprava nově umožňuje, aby se konsolidační účetní období odvíjelo nejen od účetního období mateřské entity (písmeno a)), ale též od účetního období její dceřiné entity, která je nejvýznamnější (písmeno b)), nebo od účetního období dceřiných entit, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější (písmeno c)).

Vymezení konsolidačního účetního období je nezbytné z toho důvodu, že počátek a konec individuálních účetních období mateřské entity a jednotlivých dceřiných entit se může lišit, přičemž řádnou konsolidovanou účetní závěrku je nezbytné sestavit z informací za období, jejichž začátek a konec se shodují, jinak by vypovídací schopnost takové konsolidované účetní závěrky byla podstatně oslabena.

Rozhodnutí, kterému z účetních období vymezených v odstavci 1 písmenech a) až c) bude konsolidační účetní období odpovídat, náleží podle odstavce 1 mateřské entitě. Využije-li možnost, aby se konsolidační účetní období odvíjelo od jiného individuálního účetního období než jejího, musí skutečnost, jaké individuální účetní období je určující pro konsolidační období, a důvody, které ji k takovému určení vedly, uvést do přílohy konsolidované účetní závěrky (viz odstavec 4). Určení daného individuálního účetního období jako konsolidačního přitom může mateřská entita v průběhu existence konsolidačního celku měnit, viz odstavec 2.

Odstavec 3 upravuje speciální režim v situacích, kdy mateřská entita určí, že konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období dceřiné entity (dceřiných entit) a tato entita (i) v průběhu toho konsolidačního období zanikne, (ii) bude nadále existovat, ale přestane být dceřinou entitou, nebo (iii) bude nadále dceřinou entitou, ale nebude nejvýznamnější (případně skupina dceřiných entit podle odst. 1 písmene c) přestane být nejvýznamnější). V takových případech se jednou určené konsolidační účetní období nemění, resp. toto konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období dceřiné entity, které by tato entita měla, pokud by nezanikla, nepřestala být dceřinou entitou nebo nepřestala být

nejvýznamnější dceřinou entitou. Tedy v případě, že např. dceřiná entita zanikne a v důsledku zániku se její individuální účetní období, které by za jiných okolností trvalo kalendářní rok, zkrátí a skončí např. 31. srpna, pak konsolidačním účetním obdobím zůstane nadále celý kalendářní rok. Změna konsolidačního účetního období se provede až pro další plnění konsolidační povinnosti. Uvedené je nutné z toho důvodu, že již nadále neexistuje entita, od jejíhož individuálního účetního období by se konsolidační účetní období odvozovalo. V případě, že začátek nově zvoleného konsolidačního účetního období nenavazuje na konec dosavadního konsolidačního účetního období, postupuje se podle odstavce 5.

Odstavec 4 stanovuje v návaznosti na možnost mateřské entity určit, aby se konsolidační účetní období odvíjelo od individuálního účetního období její dceřiné entity, která je nejvýznamnější (odst. 1 písmeno b)), nebo od účetního období dceřiných entit, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější (odst. 1 písmeno c)), povinnost mateřské entitě uvádět v příloze konsolidované účetní závěrky skutečnost, jaké individuální účetní období je určující pro konsolidační účetní období v daném případě, a důvody, které mateřskou entitu k tomuto určení vedly. Tato povinnost vyplývá z čl. 24 odst. 8 účetní směrnice.

Odstavec 5 stanoví speciální režim pro situace, kdy se mateřská entita rozhodne pro konsolidačního účetního období (např. místo individuálního účetního období mateřské entity bude pro určení konsolidačního účetního období vycházet z individuálního účetního období nejvýznamnější dceřiné entity), nebo se musí rozhodnout pro změnu. V takovém případě bude období trvající konce původního konsolidačního účetního období (v tomto případě individuálního účetního období mateřské entity) do posledního dne před nově určeným konsolidačním účetním obdobím (které odpovídá individuálnímu účetnímu období nejvýznamnější dceřiné entity) připojeno k nově určenému konsolidačnímu účetnímu období (tzn. období, které odpovídá individuálnímu účetnímu období nejvýznamnější dceřiné entity) a stane se jeho součástí (resp. toto následující konsolidační účetní období se prodlouží).

Odstavec 6 upravuje v návaznosti na odstavec 3 speciální režim pro situace, kdy konsolidační účetní období odpovídá individuálnímu účetnímu období některé z dceřiných entit nebo skupině dceřiných entit a v průběhu tohoto konsolidačního účetního období přestane být mateřská entita účetní jednotkou. V těchto případech skončí konsolidační účetní období již dnem, ve kterém mateřská entita přestala být účetní jednotkou. Tento speciální režim je nezbytný z toho důvodu, aby se neuplatnilo pravidlo, že mateřská entita, která byla mateřskou entitou jen po část konsolidačního účetního období, plní konsolidační povinnost za celé konsolidační účetní období (viz § 51 odst. 2). V těchto případech by totiž zákon ukládal povinnost konsolidace za část období, ve kterém mateřská entita již vůbec nemusí existovat.

V situaci, kdy konsolidační celek vznikne v průběhu individuálního účetního období, od kterého se odvozuje konsolidační účetní období, se aplikuje stejný režim jako v případě, že tento celek existuje již v první den tohoto individuálního (resp. konsolidačního) účetního období. Pokud tedy např. odpovídá konsolidační účetní období individuálnímu účetnímu období mateřské entity, které trvá od 1. ledna do 31. prosince, a konsolidační celek vznikne 1. června, pak je konsolidačním účetním obdobím celé období od 1. ledna do 31. prosince (nikoli pouze jeho část od 1. června do 31. prosince). Obdobně se bude postupovat v případě, že konsolidační celek zanikne v průběhu určeného konsolidačního období.

K § 68

Navrhované ustanovení vymezuje pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky konsolidační období, kterým je v tomto případě vždy kalendářní rok.

K části čtvrté – Účetní výkaznictví

K hlavě I – Měna účetnictví a vykazovací měna

K dílu 1 – Vymezení měny účetnictví a vykazovací měny

K § 69

K odstavci 1:

Nový zákon o účetnictví zachovává možnost používat pro účetnictví jinou než českou měnu, která byla do dosavadního zákona o účetnictví zavedena zákonem č. 349/2026 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů. S účinností od 1. ledna 2024 tak bylo účetním jednotkám umožněno vést účetnictví v jiné než české měně, pokud tato měna byla jejich funkční měnou a pokud se jednalo o jednu ze tří v zákoně o účetnictví vyjmenovaných měn, a sice euro, americký dolar nebo britskou libru. Nový zákon o účetnictví zachovává možnost pro účely účetnictví použít jinou než českou měnu, která je současně funkční měnou účetní jednotky, avšak upouští od omezení okruhu měn, které mohou být pro účely účetnictví používány.

Institut funkční měny vychází z Mezinárodního účetního standardu 21 (dále jen „IAS 21“), avšak pro účely nového zákona o účetnictví byl v některých aspektech modifikován. Zejména je v novém zákoně o účetnictví použití funkční měny jako měny účetnictví koncipováno jako právo, nikoliv jako povinnost, jako je tomu podle IAS 21. To znamená, že účetní jednotka, která z hlediska primárního ekonomického prostředí, v němž se pohybuje, splní materiální požadavky pro použití dané jiné než české měny jako měny funkční, nemusí tuto měnu nezbytně použít a může se rozhodnout pro účely účetnictví používat českou měnu i přesto, že česká měna není měnou jejího primárního ekonomického prostředí, tj. měnou funkční.

Funkční měnou se nazývá měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka vyvíjí svou činnost. Smyslem institutu funkční měny do českého právního řádu je umožnit účetním jednotkám používat pro účetnictví měnu, která se shoduje s měnou, v níž účetní jednotka fakticky realizuje svou činnost a v níž probíhá většina jejích transakcí. To přispívá jednak k zefektivnění vedení účetnictví po praktické stránce, kdy se sníží počet přepočtů, a zároveň se tím minimalizuje vznik kurzových rozdílů.

Výchozím pojmem je v novém zákoně o účetnictví pojem „měna účetnictví“. Měna účetnictví je v novém zákoně o účetnictví vymezena jako měna, v níž se oceňují aktiva a dluhy a ve které se zaznamenávají dopady transakcí a událostí na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace. Transakcemi jsou v zásadě obchodní a jiné případy, které se odehrávají mezi účetními jednotkami, událostmi je jak vývoj prostředí, tak činnosti uvnitř účetní jednotky. Pokud tyto transakce a události mají dopad na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace, vykazují se a účtuje se o nich. Pokud jsou denominovány v cizí měně, je nutné je přepočíst na měnu účetnictví. Měna účetnictví je tedy v zásadě měnou, kterou účetní jednotka používá pro vedení svého účetnictví, a to na rozdíl od konsolidovaného výkaznictví, kdy pro účely konsolidovaného výkaznictví (tj. pro sestavení konsolidované účetní závěrky) je měna, která se pro tyto účely používá, určována podle jiných pravidel (viz § 70).

K odstavci 2:

Odstavec 1 stanovuje, že měnou používanou pro účely vedení účetnictví, resp. oceňování aktiv a dluhů a zaznamenávání dopadů transakcí a událostí na finanční situaci, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace, je měna účetnictví. Odstavec 2 následně stanoví, jaká měna může být měnou účetnictví. Podle nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví

buď česká měna (tj. koruna česká), nebo jiná měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky. Nutnost zavést pojem „měna účetnictví“, pod který spadá jak česká měna, tak jiná měna, která je funkční měnou, vychází z pojetí funkční měny v novém zákoně o účetnictví ve srovnání s IAS 21. Koncept funkční měny sice vychází z IAS 21, nicméně je chápán úžeji. Zatímco podle IAS 21 má účetní jednotka povinnost používat pro účetnictví takovou měnu, která je podle stanovených kritérií její funkční měnou, podle nového zákona o účetnictví je použití funkční měny toliko právem účetní jednotky, přičemž výchozí měnou účetnictví pro účetní jednotky zůstává česká měna. Přestože v případě české měny se ve většině případů bude nejspíše jednat o měnu, která odpovídá primárnímu ekonomickému prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost, tj. měnu, která splňuje obecnou definici funkční měny podle odstavce 3, není pro použití české měny jako měny účetnictví nutné, aby byla funkční měnou. Jinými slovy, česká měna může být měnou účetnictví bez ohledu na to, zda je, nebo není funkční měnou účetní jednotky. To je v souladu se záměrem ponechat českou měnu jako defaultní měnu pro účetnictví, a zároveň povolit použití jiné měny, jakožto funkční měny, těm účetním jednotkám, které se k tomu dobrovolně rozhodnou.

Účetní jednotky tak mohou nově jako měnu účetnictví používat namísto české měny jinou měnu, nicméně pouze pod podmínkou, že tato jiná měna bude funkční měnou dané účetní jednotky. Funkční měnou může být oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví jakákoliv měna, která naplní definici podle odstavce 3, tedy bude měnou primárního ekonomického prostředí účetní jednotky. Je však pouze na rozhodnutí účetní jednotky, která se kvalifikuje pro použití jiné měny, zda chce pro účetnictví tuto měnu použít, či zda se z jakéhokoliv důvodu rozhodne jako měnu účetnictví používat českou měnu i přesto, že není měnou jejího primárního ekonomického prostředí.

K odstavci 3:

Odstavec 3 upravuje obecnou definici funkční měny. Stejně jako dosavadní zákon o účetnictví žádná konkrétní kritéria pro určení měny primárního ekonomického prostředí nestanoví, ponechává nový zákon o účetnictví definici funkční měny na obecné úrovni, přičemž Ministerstvo financí je na základě § 71 odst. 3 písm. a) zmocněno vyhláškou stanovit způsob, jakým se funkční měna účetní jednotky určí.

Vzhledem k tomu, že institut funkční měny vychází z IAS 21, i kritéria pro určení měny primárního ekonomického prostředí se budou opírat o kritéria upravená v IAS 21. IAS 21 uvádí skutečnosti, které lze považovat za indikátory pro volbu vhodné funkční měny. Jedná se zejména o to, která měna nejvíce ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často měna, ve které jsou stanoveny a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb dané účetní jednotky), dále pak konkurenční prostředí a právní regulace kterého státu se převážně podílejí na určení prodejní ceny zboží a služeb nabízených danou účetní jednotkou nebo která měna nejvýrazněji ovlivňuje pořizovací náklady zboží a služeb (tj. mzdové náklady, náklady na pořízení materiálu apod.).

IAS 21 dále stanovuje podpůrné faktory, které mohou sloužit jako vhodné ukazatele funkční měny dané účetní jednotky. Jedná se kupříkladu o to, ve které měně jsou obvykle získávány příjmy z provozních aktivit účetní jednotky.

Funkční měna je v odstavci 3 definována jako měna, ve které účetní jednotka uskutečňuje převážnou část své činnosti. Použití funkční měny jako měny účetnictví je podle odstavce 1 ponecháno na volbě účetní jednotky, která tak může setrvat u používání české měny i tehdy, když česká měna fakticky není měnou jejího primárního ekonomického prostředí. V případě, že česká měna bude funkční měnou účetní jednotky ve smyslu IAS 21 (tj. měnou primárního ekonomického prostředí), bude měnou účetnictví dané účetní jednotky česká měna bez dalšího. Pokud by se měna primárního ekonomického prostředí účetní jednotky změnila, ale tato účetní

jednotka by si i nadále z jiných důvodů přála používat jako měnu účetnictví českou měnu, nemusí účetní jednotka vstupovat do režimu funkční měny, ale může si ponechat jako měnu účetnictví českou měnu bez dalšího. Podmínka funkční měny je tedy relevantní pouze tehdy, když má být měnou účetnictví účetní jednotky jiná měna než česká měna. Jinými slovy, účetní jednotky nemají povinnost jako měnu účetnictví použít zásadně měnu svého primárního ekonomického prostředí a na počátku je jim dána možnost volby.

Vzhledem k tomu, že funkční měnou účetní jednotky je měna primárního ekonomického prostředí, je dalším definičním znakem funkční měny také skutečnost, že převážná část činnosti uskutečňované účetní jednotkou probíhá v dané měně. Pro posouzení, zda měna, kterou se účetní jednotka rozhodla používat jako měnu funkční, naplňuje tento definiční znak, mohou být relevantní následující ukazatele:

- podíl transakcí účetní jednotky provedených v dané měně vyšší než 50%,
- míra, jakou daná měna ovlivňuje ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- měna státu, jehož konkurenční prostředí a podmínky stanovené pro podnikání převážně ovlivňují ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- míra, jakou měna ovlivňuje mzdové a další náklady, které jednotka musí vynaložit při výrobě a prodeji zboží a poskytování služeb.

Další možný indikátor, který lze pro účely zjištění funkční měny posoudit, může představovat také to, v jaké měně jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit (např. dluhy a nástroje vlastního kapitálu) nebo v jaké měně jsou získávány příjmy ze zahraničních provozních činností.

Při posuzování, zda je daná měna funkční měnou účetní jednotky, by se mělo vycházet z výše uvedených kritérií jak v kontextu účetních informací z minulých účetních období, tak v kontextu budoucího předpokládaného vývoje účetní jednotky.

V případě nově vzniklé účetní jednotky, která již od počátku své existence chce jako měnu účetnictví používat jinou než českou měnu, je zřejmé, že definici funkční měny jakožto měny, v níž uskutečňuje převážnou část své činnosti, nemůže zcela naplnit, neboť doposud žádnou činnost nevykonávala. Nicméně situace, kdy by každá účetní jednotka musela vždy ve svém prvním účetním období používat jako měnu účetnictví českou měnu a teprve v následujícím účetním období by jí bylo umožněno přejít na jinou než českou měnu, která je její funkční měnou, je nežádoucí. Z tohoto důvodu u nově vzniklé účetní jednotky, která nemůže vycházet z účetních informací za minulá účetní období, postačí, má-li reálný a prokazatelný předpoklad plynoucí z plánovaného vývoje činnosti této účetní jednotky, že převážnou část své činnosti bude uskutečňovat v určité jiné než české měně, kterou proto lze pokládat za funkční měnu. Jedná se zejména o případy nových účetních jednotek vzniknuvších v důsledku přeměny. Prokázání splnění podmínek pro použití jiné než české měny přitom leží na dané účetní jednotce.

K odstavci 4:

Tento odstavec stanoví, že měnou účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru může být pouze česká měna. Důvodem vyloučení účetních jednotek veřejného sektoru z možnosti používat jako měnu účetnictví jinou než českou měnu je jejich specifický charakter, s nímž jsou spojeny zvláštní požadavky na administraci a transparentnost jejich hospodaření. Vzhledem k jejich povaze a činnostem je též pravděpodobné, že se vůbec nebudou schopny pro použití jiné měny kvalifikovat podle odstavce 2.

K § 70

Ustanovení odstavce 1 upravuje nový institut tzv. měny vykazování, která se používá pro účely sestavení účetní závěrky. Institut vykazovací měny rovněž vychází z IAS 21, a sice z tzv. prezentační měny, tedy měny, která je používána výhradně pro „prezentování“ účetní závěrky, a nikoliv pro účely vedení účetnictví. V případě individuální účetní závěrky zákon o účetnictví stanoví, že měna vykazování musí být vždy shodná s měnou účetnictví. V případě konsolidované účetní závěrky si jako měnu vykazování může mateřská entita zvolit jakoukoliv měnu, tedy i měnu odlišnou od své měny účetnictví. Nezávislost vykazovací měny na měně účetnictví mateřské entity může být účelná zejména v situacích, kdy by činnost mateřské entity v rámci konsolidačního celku představovala relativně malý ekonomický přínos, zatímco činnost některé z dceřiných entit by představovala převažující činnost konsolidačního celku. V těchto případech by mohlo být vhodnější, aby měnou konsolidované účetní závěrky byla měna účetnictví této dceřiné entity, nikoliv měna účetnictví mateřské entity. Důvodem pro tuto volbu může být ale také například požadavek zahraniční burzy, potřeba konsolidace v zahraničí nebo potřeba zahraničního uživatele.

V případě konsolidované účetní závěrky České republiky platí, že musí být vždy sestavena v české měně, čímž je navázáno na § 69 odst. 4, podle kterého může být měnou účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru výhradně česká měna.

K § 71

K odstavci 1:

Podle ustanovení § 69 a § 70 může být měnou účetnictví nebo měnou konsolidované účetní závěrky jakákoliv jiná než česká měna, pokud v případě měny účetnictví naplňuje znaky funkční měny této účetní jednotky podle § 69 odst. 3. Vzhledem k absenci jakéhokoliv omezení měny není vyloučena situace, kdy taková jiná než česká měna bude měnou hyperinflační. Z hlediska naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení však není žádoucí, aby měnou účetnictví účetní jednotky nebo měnou konsolidované účetní závěrky byla měna, která je vysoce nestabilní a ve srovnání se stabilními měnami neposkytuje použitelné účetní informace, aniž by byl proveden přepočít na některou ze stabilních měn. Namísto přepočtu hyperinflační měny účetnictví na některou stabilní měnu však bylo v navrhovaném ustanovení § 71 odst. 1 zvoleno odlišné řešení, a sice pokud by zvolenou jinou než českou měnu bylo možné označit za hyperinflační, nelze ji jako měnu účetnictví nebo měnu konsolidované účetní závěrky použít. Měnou účetnictví bude v takovém případě vždy česká měna, protože již nelze aplikovat možnost mít za měnu účetnictví jinou než českou měnu, která je funkční měnou účetní jednotky, ale je hyperinflační měnou. Měnou vykazování konsolidované účetní závěrky pak může být jakákoliv měna odlišná od této hyperinflační měny.

Kritéria pro určení, zda je daná měna měnou hyperinflační, zákon o účetnictví nestanoví. Ministerstvo financí v ustanovení odstavce 3 písm. b) zmocněno stanovit tato kritéria vyhláškou. Posouzení, zda je daná měna měnou hyperinflační, bude vycházet z obecných znaků a měřítek hyperinflace. Pro tyto účely lze využít také kritéria uvedená v Mezinárodním účetním standardu 29, který upravuje problematiku vykazování v hyperinflačních ekonomikách (dále jen „IAS 29“). IAS 29 vychází při vymezení hyperinflační měny z charakteru ekonomického prostředí státu, jehož měna je posuzována. O hyperinflaci se tak podle IAS 29 jedná zejména tehdy, jestliže

- obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní jiné měně s tím, že částky držené v místní měně jsou obratem investovány,

- obyvatelstvo uvažuje peněžní částky nikoliv v podmínkách místní měny, ale v podmínkách relativně stabilní zahraniční měny, ačkoliv ceny jsou stanoveny v místní měně,
- prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby úvěrování, i tehdy, je-li toto období krátké,
- úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem,
- kumulativní míra inflace v průběhu tří let se blíží nebo převyšuje 100 %.

K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích právních předpisů za účelem podrobnější úpravy vybraných otázek týkající se problematiky měny účetnictví a vykazovací měny. Jedná se o otázky způsobu určení funkční měny a hyperinflační měny a dále o problematiku přepočtů jak v případě změny měny účetnictví, tak v případě přepočtu pro účely konsolidace státu nebo měny vykazování.

K § 72

Odstavec 1 stanoví, k jakému okamžiku může účetní jednotka změnit měnu účetnictví. Vzhledem ke smyslu institutu funkční měny, kterým je odraz reálných transakcí a prostředí, ve kterém se odehrávají a k němuž se vztahují, bude změna měny účetnictví zpravidla předznamenána změnou materiálních faktorů, které funkční měnu determinují.

Použití jiné než české měny, která je funkční měnou, jako měny účetnictví je v novém zákoně o účetnictví koncipováno jako právo, nikoliv povinnost, a to i s ohledem na to, že podle dosavadního zákona bylo vedení účetnictví přípustné pouze v české měně a případný povinný přechod v případě naplnění předpokladů pro použití jiné než české měny by pro účetní jednotky znamenal vysokou administrativní zátěž. Změnu měny účetnictví proto představuje i situace, kdy se jedná pouze o formální přechod z české měny na jinou měnu, která je funkční měnou účetní jednotky. Měna primárního ekonomického prostředí účetní jednotky se v tomto případě nemění – účetní jednotka, jejíž měnou účetnictví doposud byla česká měna, se rozhodne jako měnu účetnictví využívat jinou než českou měnu, která je její funkční měnou.

Skutečnost, že použití jiné měny při splnění podmínek je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky, však neznamená, že je možné přecházet mezi českou měnou a jinou měnou bez ohledu na primární ekonomické prostředí účetní jednotky. V případě, že účetní jednotka splňující podmínky pro použití jiné než české měny již jednou učiní rozhodnutí používat jako měnu účetnictví namísto české měny jinou měnu, je opětovná změna měny účetnictví z jiné měny na českou měnu z důvodu naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti (zejména srovnatelnosti účetních informací) možná pouze tehdy, je-li odůvodněna změnou předpokladů pro použití jiné měny stanovených v § 69 odst. 2 a 3. Tak by tomu bylo například tehdy, kdyby došlo ke změně měny primárního ekonomického prostředí účetní jednotky v důsledku změny oblasti podnikání nebo přeměny. Z toho vyplývá, že účetní jednotka, která v souladu s dosavadní právní úpravou používala pro vedení účetnictví českou měnu a nyní přistoupí k používání jiné měny, může opět používat jako měnu účetnictví českou měnu pouze tehdy, nebude-li žádná jiná měna měnou jejího primárního ekonomického prostředí, tj. česká měna se stane její funkční měnou.

Změna měny účetnictví je, v souladu s požadavky na kvalitu účetních informací (zejména s požadavkem srozumitelnosti a srovnatelnosti), povolena pouze k prvnímu dni účetního období. I v případě, kdy používaná jiná měna v průběhu účetního období přestane být měnou primárního ekonomického prostředí účetní jednotky, bude tuto měnu účetní jednotka používat jako měnu

účetnictví až do konce daného účetního období a teprve od prvního dne následujícího účetního období dojde ke změně.

V případě vykazovací měny, která se ze své podstaty používá pouze pro plnění konsolidační povinnosti ke konci konsolidačního období, pak platí, že tuto měnu mateřská entita může změnit jen k okamžiku sestavení konsolidované účetní závěrky při dodržení zásad účetního výkaznictví. Není tak nutné normovat, ke kterému okamžiku tak lze činit, protože na rozdíl od individuálního účetnictví z podstaty sestavování konsolidované účetní závěrky je sama o sobě vyloučena změna v průběhu konsolidačního období.

K dílu 2 – Přepočítání na měnu účetnictví

K § 73

K odstavci 1:

Ustanovení vychází z právní úpravy obsažené v § 4 odst. 12 stávajícího zákona o účetnictví. Dosavadní výčet aktiv a dluhů byl však v navrhovaném ustanovení opuštěn a nahrazen obecnou definicí vystihující povahu těchto vybraných aktiv a dluhů. Smyslem ustanovení je, aby účetní jednotka některá aktiva a dluhy v měně odlišné od měny účetnictví nejen přepočítala na měnu účetnictví, ale současně také sledovala v účetním systému v této měně. Tyto aktiva a dluhy jsou nazývány aktivy a dluhy v cizí měně.

Taxativní výčet obsažený v dosavadním zákoně o účetnictví vyjmenovává tato vybraná aktiva a dluhy, jimiž jsou pohledávky a závazky, podíly na obchodních korporacích, práva z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů, deriváty a ceniny a peněžní prostředky v měně odlišné od měny účetnictví. Společným rysem všech těchto aktiv a dluhů je jejich potenciál v budoucnu generovat další toky peněžních prostředků například v podobě splacení pohledávky v jiné měně než v měně účetnictví či plnění ze směny znějící na měnu, která není měnou účetnictví. U stávajícího výčtu však existuje riziko jeho neúplnosti, a proto byla zvolena tato obecná formulace.

Obecná formulace nezahrnuje povinnost sledovat v měně, která není měnou účetnictví, také podíly na obchodních korporacích, neboť se nejedná o aktiva, jejichž charakter primárně spočívá v generování pevných nebo předem stanovených peněžních toků. Je tomu tak rovněž s přihlédnutím k současnému stavu, kdy podíly v obchodních korporacích v měně odlišné od měny účetnictví jsou sice dle ustanovení § 4 odst. 12 dosavadního zákona o účetnictví sledovány v cizí měně, avšak případné kurzové rozdíly se na základě prováděcích právních předpisů ve výsledku hospodaření neprojevují, a tudíž povinnost sledovat podíly v obchodních korporacích i v měně odlišné od měny účetnictví pozbývá praktický význam.

Nutnost aktiva a dluhy v jiné měně sledovat jak v měně účetnictví, tak v měně odlišné od měny účetnictví, plyne z cíle účetního výkaznictví definovaného v Hlavě II nového zákona o účetnictví. Tomu odpovídá i povinnost účetní jednotky zachytit v účetnictví i existenci kurzového rizika. Kurzové riziko vzniká právě u těch aktiv a dluhů, u nichž má vývoj měnového kurzu vliv na výši z nich plynoucích budoucích toků peněžních prostředků. Toto riziko se vykazuje v účetní závěrce dané účetní jednotky ve výsledku hospodaření jako kurzový rozdíl. Tím je v případě zvýšení hodnoty pohledávky kurzový zisk, v případě snížení její hodnoty pak kurzová ztráta.

K odstavci 2:

Odstavec 2 stanoví, že postup, který se uplatní u aktiv a dluhů v jiné měně podle odstavce 1 se vztahuje i na znehodnocení (tj. opravné položky podle dosavadního zákona o účetnictví) související s těmito aktivy a dluhy v jiné měně.

K odstavci 3:

Odstavec 3 vymezuje pro účely účetnictví cizí měnu, kterou se rozumí jakákoliv měna odlišná od měny účetnictví, tj. z pohledu účetní jednotky, jejíž měnou účetnictví je například euro, může být cizí měnou i česká měna.

K § 74

K odstavci 1:

Východiskem navrhovaných ustanovení odstavce 1 je dosavadní úprava obsažená v § 24c odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že dle §69 odst. 2 nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví pouze česká měna, nebo jiná měna, jde-li o funkční měnu účetní jednotky, je transakce a události v cizí měně přepočítat na měnu účetnictví. Ustanovení odstavce 1 stanoví jednotný okamžik, k němuž je prováděn tento přepočet prováděn podle aktuálního kurzu, a sice okamžik, kdy k transakci nebo události došlo.

K odstavci 2:

Navrhované ustanovení odstavce 2 vychází z dosavadního § 24c odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví. Toto ustanovení doplňuje ustanovení odstavce 1 a zároveň navazuje na ustanovení § 73. Vztahuje se však pouze na aktiva a dluhy v cizí měně, jakož i na související znehodnocení (tj. opravné položky) vztahující se k těmto aktivům a dluhům, kdy u těchto aktiv, dluhů a znehodnocení dochází k jejich přepočtu nikoliv pouze k prvotnímu ocenění, ale také k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a to vždy podle kurzů platných k danému dni.

K § 75

K odstavci 1:

V návaznosti na ustanovení § 74, které stanoví okamžik, k němuž se provádí přepočet měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví, ustanovení § 75 upravuje pravidla pro zjištění kurzu, který se pro tento přepočet použije. Přepočet je možné provést několika způsoby, přičemž toto ustanovení obsahuje pravidla pro zjištění kurzu přepočtu na měnu účetnictví, který je v postavení *lex generalis* vůči sjednanému kurzu podle § 76 a pevnému kurzu podle § 77. Navrhované ustanovení přejímá úpravu obecného kurzu dle § 24d odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví.

Navržená úprava se týká přepočtu měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví. Kurzy přepočtu pro účely konsolidovaného výkaznictví budou upraveny prováděcím právním předpisem vydaným na základě zmocnění v § 71 odst. 3 písm. d).

Ustanovení odstavce 1 vymezuje kurz přepočtu na měnu účetnictví a vychází přitom z dosavadní koncepce v ustanovení § 24d odst. 1, když jako výchozí kurz přepočtu stanoví kurz vyhlášený centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví. Obecně formulované označení centrální banky je zde zvoleno záměrně. S ohledem na institut funkční měny umožňuje tato formulace obsáhnout okruh centrálních bank vyhlášujících relevantní kurzy nad rámec České národní banky.

V souladu s naplněním cíle účetního výkaznictví a požadavků na kvalitu účetních informací je za primární kurz přepočtu na měnu účetnictví považován kurz, který je vyhlášen nejčastěji, tudíž by měl poskytnout nejaktuálnější informace o finanční situaci a finanční výkonnosti účetní jednotky. Kurzem přepočtu na měnu účetnictví podle odstavce 2 je primárně kurz, který vyhláší centrální banka příslušná pro měnu účetnictví k jiné měně, která není měnou účetnictví, každý pracovní den nebo alespoň každý týden. Pro přepočet lze použít také kurz k

příslušné měně odlišné od měny účetnictví platný pro dané období, který byl vyhlášen centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví. Tato varianta se týká zejména tzv. exotických měn, jejichž kurzy centrální banka příslušná pro měnu účetnictví vyhláší nikoliv denně nebo týdně, ale například měsíčně. V případě kurzů vyhlášených Českou národní bankou se jedná o kurzy ostatních měn, které se vyhláší pro tyto "exotické měny", a to poslední pracovní den v měsíci s platností pro celý následující měsíc (tj. kurz vyhlášený v pátek 26. února platí pro každý den v březnu).

I přesto, že většina centrálních bank vyhláší kurzy k běžně obchodovaným měnám denně, nemusí tomu tak být ve všech případech. Vzhledem k tomu, že například centrální banka Spojených států amerických vyhláší kurzy vždy jednou týdně, zahrnuje navrhované ustanovení nejen kurzy vyhlášené denně, ale také kurzy vyhlášené týdně. V případě kurzů vyhlášených Českou národní bankou se jedná o kurz devizového trhu, který je vyhlášen pro běžně obchodované měny, a to každý pracovní den po 14:30 hod. s platností pro aktuální pracovní den a pro případnou následující sobotu a neděli či státní svátek.

K odstavci 2:

Odstavec 2 rovněž přejímá dosavadní právní úpravu § 24d odst. 2 stávajícího zákona o účetnictví. V případě, že centrální banka příslušná pro měnu účetnictví nevyhláší kurz podle odstavce 1 denně nebo týdně, provede účetní jednotka přepočítání pomocí kurzu mezibankovního trhu k euru nebo americkému dolaru. V případě, že je její měnou účetnictví jiná měna než euro nebo americký dolar, následně takto zjištěný kurz přepočítá z eur nebo amerických dolarů na svou měnu účetnictví kurzem podle odstavce 1. Jedná se o případy tzv. exotických měn, které nepatří mezi běžně obchodované měny, a tudíž k nim centrální banka měny účetnictví vyhláší kurzy méně často než denně nebo týdně, kupříkladu měsíčně, nebo k nim dokonce kurz nevyhláší vůbec.

K odstavci 3:

Ustanovení odstavce 4 přejímá ustanovení § 24d odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého lze za kurz pro den přepočtu považovat také kurz vyhlášený pro předcházející den. Kurz české měny k cizím měnám je Českou národní bankou vyhlášen každý pracovní den po 14:30 hod. s platností pro daný pracovní den. Přepočítání jiné měny, která není měnou účetnictví, na měnu účetnictví se dle § 74 provádí k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu nebo k okamžiku následného ocenění. Pokud by v okamžiku, kdy účetní jednotka daný přepočítání při účtování o daném aktivu nebo dluhu fakticky provádí, dosud nebyl znám kurz platný pro tento den (například pokud účetní jednotka provádí přepočítání ve stejný den, v němž došlo k uznání aktiva nebo dluhu, v dopoledních hodinách, kdy ještě není kurz pro tento den vyhlášen), může pro přepočítání použít kurz vyhlášený s platností pro bezprostředně předcházející den jako kurz přepočtu na měnu účetnictví i po celý následující den, ačkoliv je v průběhu dne přepočtu vyhlášen aktuální kurz platný pro tento den.

K odstavci 4:

Cílem ustanovení odstavce 4 je umožnit účetním jednotkám, které jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce, použít jako výchozí kurz pro přepočítání jiné měny na měnu účetnictví kurz, který je vyhlášen centrální bankou příslušnou pro vykazovací měnu. Pokud by měna účetnictví této účetní jednotky byla odlišná od vykazovací měny, mohlo by při absenci navrhovaného ustanovení docházet k tomu, že přepočítání aktiva nebo dluhu, který je prováděn nejprve na měnu účetnictví této účetní jednotky a následně na vykazovací měnu, bude pokaždé proveden jiným kurzem. Na základě tohoto ustanovení bude této účetní jednotce umožněno, aby již při přepočtu aktiva nebo dluhu na vlastní měnu účetnictví použila stejný kurz, který bude použit při přepočtu tohoto aktiva nebo dluhu na vykazovací měnu.

Navrhované ustanovení se přitom vztahuje nejen na dceřiné entity ve smyslu nového zákona o účetnictví (tj. účetní jednotky, jejichž mateřská entita je účetní jednotou podle tohoto zákona), ale i na účetní jednotky, které podléhají konsolidaci, avšak jejich mateřská entita se řídí jiným právním řádem. Jinými slovy, i taková účetní jednotka, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky (nebo její zahraniční období) sestavované entitou se sídlem v zahraničí, tak může zvolit kurz přepočtu podle tohoto odstavce.

K § 76

Ustanovení § 76 přejímá dosavadní úpravu v § 24d odst. 6 stávajícího zákona o účetnictví s tím, že daný způsob přepočtu je nově pojmenován jako „sjednaný kurz“. Tento kurz může účetní jednotka použít namísto kurzu přepočtu na měnu účetnictví přepočtu stanoveného v § 75, avšak pouze v případě přepočtu aktiva nebo dluhu v podobě peněžních prostředků měny, která není měnou účetnictví. Sjednaným kurzem přepočtu se podle navrhovaného ustanovení rozumí kurz, za který byly peněžní prostředky jiné měny reálně nakoupeny nebo prodány, přičemž tento kurz může být odlišný od obecného kurzu. K okamžiku uskutečnění nákupu nebo prodeje tedy může účetní jednotka provést přepočet peněžních prostředků jiné měny tímto sjednaným kurzem, a nikoliv kurzem přepočtu na měnu účetnictví.

Možnost použít tento kurz přepočtu se však omezuje pouze na okamžik uskutečnění nákupu nebo prodeje. Vzhledem k tomu, že peněžní prostředky jsou aktivem v cizí měně ve smyslu § 73, je účetní jednotka povinna provést přepočet také ke dni následného ocenění, a to již podle obecných pravidel stanovených v § 75.

K § 77

K odstavcům 1 a 4:

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vychází z dosavadní právní úpravy § 24d odst. 4 stávajícího zákona o účetnictví a rovněž umožňuje účetní jednotce použít pro přepočet pevný kurz namísto obecného kurzu. Použití pevného kurzu přepočtu záleží zcela na rozhodnutí účetní jednotky. Smyslem tohoto institutu je umožnit účetní jednotce vymezit si předem určité období, po které bude všechny přepočty týkající se dané měny odlišné od měny účetnictví provádět jednotným kurzem bez nutnosti zjišťovat aktuální kurz přepočtu na měnu účetnictví pro účely každého konkrétního přepočtu. Vzhledem ke svému charakteru je tak institut pevného kurzu vhodným zjednodušením zejména pro ty účetní jednotky, které provádějí minimální množství transakcí v měně, která není jejich měnou účetnictví, a množství přepočtů je tudíž v jejich případě marginální. Pevný kurz by však neměly používat ty účetní jednotky, které naopak provádějí vyšší množství transakcí v měně odlišné od měny účetnictví, neboť by tím mohlo docházet k nežádoucí deformaci věrného a poctivého zobrazení.

Pevný kurz může být používán pro všechny přepočty prováděné v rámci celého zvoleného období s výjimkou přepočtu k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Pro přepočet k tomuto okamžiku musí účetní jednotka v souladu s odstavcem 4 vždy použít aktuální kurz platný pro daný den, aby bylo možné vykázat případné kurzové rozdíly.

K odstavci 2:

V odstavci 2 je definován pojem pevného kurzu, kterým je pro předem zvolené období jeden z kurzů přepočtu na měnu účetnictví upravených v § 75. Pro účely pevného kurzu je tedy i nadále možné zafixovat jakýkoliv kurz vyhlášený centrální bankou jak příslušnou pro měnu účetnictví, přičemž se nemusí nutně jednat o kurz vyhlášený každý pracovní den nebo týden.

Při volbě typu obecného kurzu, který bude používán pro zvolené období jako kurz pevný, by však účetní jednotka měla postupovat v souladu s cílem účetního výkaznictví tak, aby naplnila požadavky na kvalitu účetních informací.

K odstavci 3:

Účetní jednotka, která se rozhodne používat pevný kurz, musí vždy předem stanovit období, k jehož prvnímu dni bude pevný kurz stanoven a po které bude platit. Nová úprava upouští od nutnosti stanovit tak vnitřním předpisem, neboť jejím primárním objektem zájmu je úprava účetního výkaznictví, a nikoliv vedení účetnictví. Nový zákon o účetnictví proto ponechává způsob, jakým po formální stránce účetní jednotka vymezí období pro používání pevného kurzu, na rozhodnutí účetní jednotky.

Délka období pro používání pevného kurzu je v zásadě ponechána na vůli účetní jednotky. Jediným omezením je účetní období dané účetní jednotky, to znamená, že zvolené období pro používání pevného kurzu přepočtu nemůže zasahovat do více účetních období. To koresponduje s dosavadním stavem, kdy podle § 24d odst. 4 věty druhé stávajícího zákona o účetnictví.

Ustanovení písmen a) až c) obsahují případy, kdy období pro používání pevného kurzu skončí dříve než po uplynutí doby, na niž bylo stanoveno. Tyto případy jsou obdobné, jako podle dosavadní právní úpravy.

Nově se však nahrazuje změna pevného kurzu, v dosavadní úpravě prováděná vydáním vnitřního předpisu aktualizujícím dosud používaný pevný kurz, a to ukončením zvoleného období a zahájením nového období pro používání pevného kurzu. Podle nové úpravy je prvním dnem nového období den, pro nějž byl vyhlášen centrální bankou státu měny účetnictví kurz, který se účetní jednotka rozhodne používat jako nový pevný kurz.

V otázce pevného kurzu je nová právní úprava koncipována liberálněji, když neváže pevný kurz pouze na kurz vyhlášený denně nebo týdně, jako je tomu doposud. Použití pevného kurzu přepočtu je zároveň flexibilnější, jelikož není vázáno na povinnou úpravu ve vnitřním předpisu účetní jednotky a účetní jednotka může v zásadě volně disponovat se zvoleným obdobím.

K § 78

Navrhované ustanovení § 78 sice vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v § 24d odst. 5 a zákona o účetnictví, avšak taxativní výčet účetních jednotek, které nemohou s ohledem na své specifické postavení používat některé kurzy přepočtu, je převzat v užším rozsahu. Je tomu tak z důvodu, že účetní jednotky obsažené v dosavadním výčtu, s výjimkou České národní banky, zdravotní pojišťovny a České kanceláře pojistitelů, nově používají Mezinárodní účetní standardy. Tyto standardy obsahují samostatnou úpravu problematiky měny účetnictví, a proto již není nadále nutné dané účetní jednotky v tomto směru regulovat.

Navrhované ustanovení omezuje okruh kurzů, které mohou vyjmenované účetní jednotky použít pro přepočet měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví. Důvodem je, vzhledem k charakteru těchto účetních jednotek, zvýšený zájem na co nejlepším naplnění cíle účetního výkaznictví a požadavků na kvalitu účetních informací, pročez se pro účely přepočtu požaduje použití co nejaktuálnějšího kurzu.

Pro účetní jednotky vyjmenované v písm. a) až c) je vyloučeno použití pevného kurzu a sjednaného kurzu. Taková účetní jednotka tak může použít pouze kurz přepočtu na měnu účetnictví podle ustanovení § 75, který je vyhlášen každý pracovní den nebo každý týden, tj. je vyloučeno, aby byl jako kurz přepočtu na měnu účetnictví použit kurz vyhlášený centrální bankou měny účetnictví například měsíčně podle § 75 odst. 3 písm. b). Pokud by nastala situace, kdy centrální banka příslušná pro měnu účetnictví nevyhlašuje k dané měně odlišné od měny

účetnictví kurz denně nebo týdně a zároveň centrální banka této jiné měny také nevyhlašuje k měně účetnictví kurz denně nebo týdně, použije vyjmenovaná účetní jednotka kurz podle § 75 odst. 3 písm. a).

Vyjmenované účetní jednotky by tedy primárně pro přepočtení jiné měny na měnu účetnictví měly používat kurz přepočtu na měnu účetnictví podle § 75 odst. 2, tedy kurz vyhlášený k měně, která není měnou účetnictví, centrální bankou příslušnou pro měnu účetnictví, který je vyhlášen každý pracovní den nebo týden.

K dílu 3 – Zvláštní případy přepočtů

K § 79

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 upravuje fikci, na základě které je možné na pobočku účetní jednotky v zahraničí pro účely měny účetnictví hledět jako na samostatnou účetní jednotku. Tato pobočka pak může mít vlastní měnu účetnictví odlišnou od měny účetnictví účetní jednotky.

K odstavci 2:

Ustanovení odstavce 2 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí, na základě kterého bude prováděcím právním předpisem upraven přepočtení měny účetnictví této pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky pro účely sestavení individuální účetní závěrky, jakož i účetní metody pro vypořádání rozdílů vzniklých při tomto přepočtu.

K § 80

K odstavci 1:

Odstavec 1 reaguje na možnost využití jiné než české měny jako měny účetnictví nebo měny vykazování v případě, kdy je potřeba zjistit, zda účetní jednotka používající jinou než českou měnu dosahuje limitních hodnot vyplývajících z účetnictví upravených v účetních i jiných právních předpisech v české měně. Jedná se o změnu oproti dosavadní právní úpravě § 24b stávajícího zákona o účetnictví, podle kterého v těchto případech docházelo k přepočtu předmětných kritérií stanovených v české měně, a nikoliv hodnot vykazovaných účetní jednotkou.

Použitá formulace „vykazované hodnoty“ tak odkazuje nejen na měnu účetnictví, ale také na měnu vykazování. Navrhované ustanovení tak představuje obecnou úpravu pro přepočtení hodnot účetní jednotky v měně účetnictví nebo měně vykazování pro případy, kdy jsou právními předpisy (nejen z oblasti účetnictví) tyto hodnoty vycházející z účetnictví používány jako různá kritéria, avšak jsou v těchto právních předpisech uváděny v české měně.

Vzhledem k tomu, že se vždy bude jednat o přepočtení na českou měnu, je možné jako primární používat kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, tj. kurz vyhlášený Českou národní bankou k cizí měně každý pracovní den.

K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje kurzy, které se použijí pro přepočet příslušných vykazovaných hodnot, nelze-li použít kurz podle odstavce 1. Jedná se v zásadě o kurzy obdobné jako v případě obecného kurzu podle § 75 odst. 2 a § 75 odst. 3 písm. a).

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví, ke kterému okamžiku má být kurz podle odstavce 1 nebo 2 vyhlášen. Rozhodným okamžikem je v tomto případě poslední den bezprostředně předcházejícího účetního období.

K hlavě II – Oceňování

K dílu 1 – Okamžik a způsoby ocenění

K § 81

Oceňováním se rozumí stanovení účetní hodnoty aktiv a dluhů vykazovaných v účetní závěrce. Ustanovení rozděluje oceňování prováděné v účetnictví na prvotní (při pořízení, tj. při prvotním uznání) a následné. Potřeba následného ocenění spočívá v tom, že účetní hodnota aktiv a dluhů se v čase může vyvíjet. Toto dělení následuje systematika této hlavy.

Z pohledu praxe normy pro oceňování budou čerpány z podrobnějších vyhlášek, které upravují účetní metody. Oceňování je klíčovou součástí účetních metod.

K § 82

Ustanovení tohoto paragrafu vymezují tzv. oceňovací báze, tedy typy ocenění, které se používají při prvotním ocenění. Nově se zohledňuje časová hodnota peněz u peněžitých plnění splatných za dobu delší než rok.

K § 83

Definice reálné hodnoty byla doslova převzata z IFRS 13. Výklad tohoto ustanovení (tj. postup stanovení reálné hodnoty) musí být v souladu s IFRS 13, a to jak pro shodu definice, tak pro dostatečnou shodu koncepčního rámce IFRS a českého účetnictví.

K § 84

Ustanovení tohoto paragrafu vymezují tzv. oceňovací báze, tedy typy ocenění, které se používají při následném ocenění. Nově se pracuje s časovou hodnotou peněz u peněžitých plnění splatných za dobu delší než rok.

K dílu 2 – Prvotní ocenění

K § 85

Základním prvotním oceněním je ocenění v pořizovacích nákladech. K jednotlivým položkám pak toto ustanovení obsahuje speciální ustanovení. Ocenění zde uvedené se typicky použije při koupi, směně i u inventarizačních přebytků.

K § 86

Ustanovení dluhy primárně oceňuje částkou, která je potřeba ke splnění dluhu.

K § 87

Ustanovení je speciální k § 85 a § 86 a to vzhledem ke způsobu pořízení. Ocenění je založeno primárně na aktuálních cenách.

K § 88

Ustanovení normuje postup ocenění položek aktiv a dluhů nabytých jako soubor.

K § 89

Jedná o zvláštní ustanovení k výše uvedeným ustanovením o prvotním ocenění, které pokrývá problematiku netržních transakcí, které mají formu přeměn nebo nepeněžních vkladů. Pro jejich netržní charakter při nich nedochází k přeceňování.

K § 90

Ustanovení, které z důvodu snížení administrativní zátěže zásadně zjednodušuje oceňování u malých a mikro účetních jednotek.

K § 91

Zvláštní ustanovení pro účetní jednotky veřejného sektoru, které upravuje ocenění u transakcí netržního charakteru.

K dílu 3 – Následné ocenění

K oddílu 1 – Následné oceňování na základě historických a aktuálních cen

K § 92

Ustanovení normuje, co je účetní jednotka povinna zohlednit při následném oceňování. Podrobnější postup je obsažen v dalších paragrafech.

K § 93

Ustanovení zejména určuje použití naběhlé hodnoty. Podrobnější postup obsáhne prováděcí předpis.

K § 94

Ustanovení obsahuje taxativní výčet položek následně oceňovaných reálnou hodnotou. Jedná se o položky, u nichž by jiné následné ocenění neposkytlo dostatečně relevantní informace.

K § 95

Ustanovení, které z důvodu snížení administrativní zátěže zásadně zjednodušuje oceňování u malých a mikro účetních jednotek.

K § 96

Zvláštní ustanovení pro účetní jednotky veřejného sektoru, které modifikuje obecný přístup k oceňování. Rozsah odlišností bude z části záviset na prováděcím předpisu.

K § 97

Zvláštní ustanovení, které pro transakce, které jsou předmětem IFRS 16, stanovuje použití tohoto standardu namísto účetních metod obsažených v zákoně a prováděcích předpisech. Povinně se tento postup týká jen velkých a středních účetních jednotek.

K oddílu 2 – Úpravy účetní hodnoty při následném ocenění

K § 98

Ustanovení, které řeší ocenění aktiv, u kterých není očekávána návratnost ve výši jejich účetní hodnoty. Doposud se pro toto následné ocenění používal poněkud neutrální pojem „opravné položky“, který nevystihoval problém, které toto následné ocenění řeší.

K § 99

Základní ustanovení a pojmy potřebné ke stanovení odpisů, které mají vyjadřovat intenzitu využití aktiva účetní jednotkou.

K § 100

Ustanovení, které se věnuje dodatečným investicím do stávajících aktiv. Nahrazuje dosavadní pojem „technické zhodnocení“, protože se nevyžaduje posuzování změny technických parametrů aktiva, ale jeho ekonomických parametrů, tj. schopnosti přinášet ekonomické užítky účetní jednotce v budoucnu. Nově se také explicitně zmiňuje možnost částečného vyřazení aktiva.

K § 101

Smyslem tohoto ustanovení je zejména identifikace transakcí, které nejsou následnými pořizovacími náklady. To je důležité pro správnou interpretaci ustanovení přechozího paragrafu.

K hlavě III – Účetní závěrka

K dílu 1 – Obecná ustanovení o účetní závěrce

K § 102

K odstavci 1:

Odstavec 1 vychází z dosavadního § 18 odst. 1 zákona o účetnictví a stejně jako doposud obecně upravuje, že účetní závěrka je nedílný celek tvořený účetními výkazy, kterými jsou výkazy poskytující účetní informace, a přílohou, která je jako nedílná součástí účetní závěrky zdrojem vysvětlení a doplnění účetních informací poskytovaných účetními výkazy takovým způsobem, aby účetní závěrka podávala věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a případně jiných vykazovaných změn finanční situace, pokud jsou informace o těchto skutečnostech poskytovány účetními výkazy tvořícími účetní závěrku.

Definice účetní závěrky navazuje na cíl účetního výkaznictví uvedený v § 2 odst. 1 a je nástrojem pro poskytnutí účetních informací vnějším uživatelům, na základě kterých mohou činit svá zejména ekonomická rozhodnutí. Součástí účetní závěrky jsou především účetní výkazy poskytující účetní informace. Rozsah vykazovaných účetních informací je odlišný v závislosti na druhu a kategorizaci účetní jednotky a na rámci jejího účetního výkaznictví (české vs. mezinárodní, akruální vs. hotovostní), proto je součástí definice účetní závěrky pouze obecné konstatování, že ji tvoří účetní výkazy.

K odstavci 2:

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

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

Podle písmene a) se rozvahou rozumí výkaz poskytující informace o finanční situaci, tedy výkaz poskytující účetní informace o stavu aktiv, dluhů a vlastního kapitálu. Podle písmene b) je výkazem zisku a ztráty výkaz poskytující informace o finanční výkonnosti, tj. výkaz poskytující účetní informace o změnách ve finanční situaci projevujících se změnou vlastního

kapitálu prostřednictvím výsledku hospodaření. Výkaz peněžních toků je podle písmene c) je výkazem poskytujícím informace o peněžních tocích, tedy výkazem poskytujícím účetní informace o změnách ve finanční situaci majících podobu přírůstků a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Výkaz peněžních toků doplňuje rozvahu a výkaz zisku a ztráty o další rozměr, jímž se vrací k základní ekonomické kategorii, která stojí na prapočátku všech ekonomických úvah, tj. k peněžním prostředkům. Jedná se o výkaz, který informuje o tom, co se s peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty děje, a objasňuje, zdali zdrojem peněz a peněžních ekvivalentů pro činnost účetní jednotky byla interní činnost účetní jednotky, nebo externí zdroje. Výkaz změn vlastního kapitálu je podle písmene d) výkazem poskytujícím informace o změnách vlastního kapitálu, tj. výkazem poskytujícím účetní informace o změnách ve finanční situaci majících podobu zvýšení nebo snížení složek vlastního kapitálu v období, za které se sestavuje účetní závěrka. Tento výkaz poskytuje doplňující informace k části rozvahy, ve které jsou vykazovány stavové položky vlastního kapitálu.

K odstavci 3:

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

Písmeno a) transponuje požadavek čl. 17 odst. 1 písm. q) směrnice 2013/34/EU, podle kterého pokud dojde k významným skutečnostem po dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, ale přede dnem jejího sestavení, je nutné v příloze účetní závěrky o daném informovat, popsat jejich povahu a dopad. Doposud bylo dané ustanovení obsaženo v § 19 odst. 6 dosavadního zákona o účetnictví.

Podle písmene b) je také vždy součástí přílohy účetní závěrky informace o podmíněných aktivech a podmíněných dlužích.

Podle písmene c) obsahuje příloha účetní závěrky informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů v případě účetních jednotek, které nevyhotovují zprávu vedení.

K odstavci 4:

Odstavec 4 stanoví, jaké informace musí mimo jiné obsahovat příloha účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru.

K odstavci 5:

Odstavec 5 obsahuje zákonné zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích vyhlášek, kterými se stanoví konkrétní obsah účetních výkazů a uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů tvořících účetní závěrku a též podrobnější obsah a uspořádání přílohy. To, co stanoví vyhláška, je tedy minimálním standardem a v příloze lze údaje uvést podrobněji. V případě účetních jednotek veřejného sektoru vyhláška stanoví též obsah a uspořádání položek podmíněných aktiv a podmíněných dluhů, o nichž účetní jednotka uvádí informace v příloze účetní závěrky. Doposud byla tato zmocnění obsažena v § 18 odst. 5 a 6 dosavadního zákona o účetnictví, nicméně nebyla zde formulována zcela bezchybně, a proto se navrhuje upravená textace.

V souvislosti se zmíněným zmocněním je vhodné zdůraznit, že zřizovatel příspěvkové organizace nemá žádnou možnost stanovit účetní jednotce, která je jím zřizovanou příspěvkovou organizací, obsahové náležitosti účetních výkazů (případně parametry samotného vedení účetnictví), ledaže je taková dohoda předmětem veřejnoprávní smlouvy k tomu určené.

K § 103

Účetní závěrku je možné členit na základě dvou různých kritérií. Prvním z nich je členění podle entit, které jsou do účetní závěrky zahrnuty, resp., jejichž finanční situace, finanční výkonnost a případné jiné vykazované změny finanční situace jsou předmětem věrného a poctivého zobrazení účetní závěrku. Takto je možno rozlišovat individuální účetní závěrku, která představuje základní typ účetní závěrky sestavené účetní jednotkou, a konsolidovanou účetní závěrku, kterou sestavuje mateřská entita dohromady za konsolidační celek, kterého je součástí.

K § 104

Jedním z kritérií pro členění účetní závěrky je okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje. Splnění povinnosti sestavit účetní závěrku je nezbytné navázat na jeden konkrétní okamžik, tzn. okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, aby bylo možné určit, k jakému okamžiku mají být v účetních výkazech zachyceny stavové veličiny.

Z tohoto hlediska lze rozlišovat řádnou účetní závěrku a mezitímní účetní závěrku. Řádná účetní závěrka je podle tohoto zákona každá, která je sestavena to ke konci tohoto období. Sestavení účetní závěrky ke konci posledního dne daného období zároveň umožňuje zahrnout také to, co se v oblasti účetnictví účetní jednotky stane během tohoto posledního dne. Z tohoto důvodu není nutné přebírat výslovnou normu z § 19 odst. 2 a 6 dosavadního zákona o účetnictví. Podle prvního zmíněného ustanovení byla účetní jednotka povinna uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne (nově poslední den účetního období), což je nově zahrnuto ve vyjádření, že se účetní závěrka sestavuje ke konci období, za které se sestavuje. Druhé zmíněné ustanovení dosavadního zákona o účetnictví taktéž není potřeba výslovně normovat z důvodu, že účetní závěrce musí být zobrazen každý dopad skutečnosti, která nastala v účetním období, bez ohledu, kdy se o ní účetní jednotka dozvěděla, tj. i tehdy, když se o ní účetní jednotka dozvěděla až po konci účetního období, avšak dříve, než sestaví účetní závěrku.

Mezitímní účetní závěrka se sestavuje k jinému okamžiku než konci účetního období. Mezitímní účetní závěrka se sestavuje tehdy, kdy tak stanoví tento nebo jiný zákon nebo kdy se o tom rozhodne účetní jednotka. Důvodem jejího sestavení totiž není konec účetního období, jako je tomu u řádné účetní závěrky, ale jedná se o důvody, které souvisí se skutečnostmi upravenými zvláštními zákony nebo vychází z vlastní potřeby účetní jednotky. Jako příklad lze uvést sestavení mezitímní účetní závěrky, aby se na jejím základě mohly vyplatit zálohy na podíly na zisku, podle § 35 odst. 1 zákona o obchodních korporacích, nebo mezitímní účetní závěrky podle § 119 zákona o podnikání na kapitálovém trhu v případě účetních jednotek, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu.

Může nastat situace, kdy den, ke kterému se sestavuje mezitímní závěrka, připadne na den, ke kterému končí účetní období. V takovém případě není povinnost sestavovat mezitímní účetní závěrku, ale sestaví se pouze řádná účetní závěrka, čímž se zároveň naplní povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku. Ustanovení § 17 odst. 8 dosavadního zákona o účetnictví se tak přebírá implicitně.

Navrhuje se částečně nepřejímat členění účetních závěrek podle § 19 dosavadního zákona o účetnictví na řádnou, mimořádnou a mezitímní a ponechat pouze účetní závěrku řádnou a mezitímní. Jak řádná, tak mimořádná účetní závěrka byla podle dosavadní právní úpravy sestavována na konci účetního období, přestože § 19 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví

stanovil, že řádná účetní závěrka se sestavuje k poslednímu dni účetního období a v ostatních případech se sestavuje mimořádná účetní závěrka. I v těchto ostatních případech, uvedených v § 17 odst. 2 písm. a) a c) až i) dosavadního zákona o účetnictví, však končilo účetní období, a jednalo se tedy o poslední den účetního období. Nově se tedy rozlišování na řádnou a mimořádnou účetní závěrku opouští, ale v individuální řádné účetní závěrce se vždy identifikuje období, za které se účetní závěrka sestavuje, tj. např. zda se sestavuje za účetní období trvající 12 kalendářních měsíců (tedy účetní období trvající standardní dobu), nebo za jinak dlouhé účetní období (tedy první nebo poslední účetní období účetní jednotky, účetní období v případě přeměny, účetní období končící zvláštním posledním dnem účetního období nebo účetní období vzniklé spojením účetních období). Opouští se tak dosavadní rozlišování mezi řádnou a mimořádnou účetní závěrkou zejména z důvodu, že i mimořádná účetní závěrka mohla být v některých případech sestavována za dvanáctiměsíční období. Nově navržené ustanovení, obsahující údaj, za jaké období je účetní závěrka sestavena, je přesnější s tím, že z účetní závěrky bude vždy zřejmý mimořádný důvod sestavení (např. likvidace, přeměna).

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

Mezitímní účetní závěrka, vzhledem k tomu, že není sestavována za účetní období, může mít podle frekvence, s jakou je sestavována, v zásadě dvojí charakter, a sice pravidelný, nebo jednorázový. Zda se bude jednat o pravidelnou, nebo jednorázovou mezitímní účetní závěrku, přitom záleží zejména na účelu, pro který je sestavována, a na regulaci, na základě níž se sestavení požaduje.

Pravidelná mezitímní účetní závěrka je sestavována průběžně za určité pravidelně k určitému danému okamžiku (např. konec kalendářního měsíce, čtvrtletí nebo pololetí) a jejím cílem je poskytnout aktuální účetní informace o hospodaření účetní jednotky v daném okamžiku. O jednorázovou mezitímní účetní závěrku se naproti tomu jedná tehdy, když je sestavována jednorázově pro určitý konkrétní účel, například pro účely rozhodnutí o vyplacení zálohy na podíl na zisku podle § 35 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

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

Jednou z oblastí, v níž se lze při sestavování mezitímní účetní závěrky odchýlit od pravidel pro sestavování řádné účetní závěrky, je inventarizace. S ohledem na období, za které je mezitímní účetní závěrka sestavována, a na účel, pro který je sestavována, je možné, aby účetní jednotka

některé operace, které se při sestavování řádné účetní závěrky účtují na základě inventarizace (např. znehodnocení nebo manka), účtovala na základě odhadů. Tyto odhady však musí být kvalifikované, tj. založené na vhodném postupu nahrazujícím inventarizaci, přičemž vhodnost tohoto postupu posoudí účetní jednotka právě s ohledem na povahu a účel dané mezitímní účetní závěrky.

Mezitímní účetní závěrku, stejně jako řádnou účetní závěrku, zpravidla tvoří účetní výkazy poskytující srovnávací informace s předchozím obdobím (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu). Srovnávací informace poskytované mezitímní účetní závěrkou jsou však z podstaty věci omezené, neboť se vztahují vždy k části určitého účetního období, nikoliv k celému účetnímu období. Účetní jednotka navíc nemusí mít při sestavování mezitímní účetní závěrky k dispozici všechny relevantní informace. Rozsah srovnávacích informací vykázaných v dané mezitímní účetní závěrce, jakož i způsob jejich vykázaní, odpovídá tomu, jaké údaje měla účetní jednotka při sestavování k dispozici. Rozsah srovnávacích údajů je přitom ovlivňován zejména délkou období, za které se mezitímní účetní závěrka sestavuje. To platí i v případech, kdy by účetní jednotka měla v danou dobu relevantní údaje sice k dispozici, ale tyto údaje by nebyly dostatečně vypovídající a nebyly by proto srovnatelné (například z důvodu příliš krátkého časového období, kterého se týkají, nebo příliš malého množství dat) a účetní jednotka je proto do mezitímní účetní závěrky neuvede.

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

K § 105

Ustanovení vymezuje základní členění aktiv a dluhů pro účely jejich vykazování v rozvaze. Aktiva se rozlišují na stálá a oběžná. Pohledávky a dluhy se rozlišují na krátkodobé a dlouhodobé. Způsob rozlišení aktiv a dluhů podle odstavce 1 stanoví Ministerstvo financí vyhláškou. Stálost a oběžnost, respektive krátkodobost a dlouhodobost se zkoumá v případě vykazování v rozvaze k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Dané členění se využívá i při samotném účtování s tím rozdílem, že se tato kritéria zkoumají k okamžiku uznání aktiva a dluhu a že může dojít k jejich překlasifikaci v okamžiku jejich vykazování v rozvaze.

K § 106

K odstavci 1:

Navržené ustanovení upravuje náležitosti účetní závěrky. Odstavcem 1 se v zásadě přebírá znění § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví, které doposud tyto náležitosti upravovalo. Navrhují se pouze úpravy ve formulaci a struktuře směřující k zobecnění, které zajistí použitelnost jak na individuální, tak konsolidovanou účetní závěrku, a to v případě jednotlivých forem účetní jednotky.

Účetní závěrka tedy musí vždy obsahovat podle písmene a) identifikaci účetní jednotky, kterou se rozumí:

- i) obchodní firma, název, označení nebo jméno účetní jednotky podle toho, o jakou účetní jednotku se jedná (označení se použije v případě účetní jednotky, která je entitou bez právní osobnosti),
- ii) její sídlo nebo bydliště, liší-li se od sídla, a

iii) identifikační číslo, pokud je účetní jednotka má, a v takovém případě také informaci o tom, že účetní jednotka byla zapsána do veřejného rejstříku (např. obchodní rejstřík) nebo jiné evidence (např. živnostenský rejstřík), a to včetně údaje, do kterého oddílu a vložky byla účetní jednotka zapsána (zde byla upravena textace oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, který odkazoval na informace o zápisu do veřejného rejstříku uváděné na obchodních listinách, kterými je podle § 435 občanského zákoníku právě údaj o oddílu a vložce, takže obsah zůstává stejný).

Podle písmene b) se dále uvede údaj o činnosti účetní jednotky nebo účelu, pro který byla ustavena, a též údaj o právní formě účetní jednotky.

Podle písmene c) je další náležitostí účetní závěrky identifikace účetní závěrky, která v sobě zahrnuje uvedení údaje o druhu účetní závěrky, o období, za které se sestavuje, a údaj o rámci účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena.

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

Náležitostí podle písmene d) je identifikace a podpis osoby odpovědné za účetní výkaznictví. To, že je sestavení účetní závěrky řádné, znamená, že je v souladu s právními předpisy, tedy jak českými účetními předpisy, tak mezinárodními účetními standardy.

Účetní závěrka je sestavena dnem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví. Tím se navazuje na požadavek identifikace a podpisu osoby schvalující sestavení účetní závěrky, přičemž se toto pravidlo přebírá ze závěrečné části ustanovení § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví. Tento den (resp. den podpisu účetní závěrky a tedy den sestavení účetní závěrky) je současně povinnou náležitostí účetní závěrky podle písmene e).

K odstavci 2:

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

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví formát účetní závěrky účetní jednotky, která vyhotovuje zprávu o udržitelnosti.

K odstavci 4:

Odstavec 4 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí podrobně upravit postup schvalování účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru, jejichž účetní závěrky podléhají na základě jiného zákona schválení. Ministerstvo financí je současně zmocněno upravit také aspekty související se zajištěním součinnosti všech subjektů zúčastněných na schvalování tak, aby mohl být proces schvalování účetní závěrky řádně proveden.

K § 107

K odstavci 1:

Odstavec 1 stanoví, že účetní závěrka je sestavena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví.

K odstavci 2:

Podle odstavce 2 se při sestavení účetních výkazů zohlední skutečnost, která nastala mezi okamžikem, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, a okamžikem jejího sestavení, pokud z této skutečnosti vyplývají informace o stavu položek těchto účetních výkazů k okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

K § 108

K odstavci 1:

Ustanovení umožňuje již sestavenou účetní závěrku nahradit účetní závěrkou novou, jestliže tato již sestavená účetní závěrka dosud nebyla schválena orgánem k tomu příslušným na základě jiného právního předpisu a obsahuje chybu takové intenzity, pro kterou předmětná účetní závěrka nesplňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení.

K odstavci 2:

Pokud účetní jednotka nebo mateřská entita bude postupovat podle odstavce 1, je povinna o tom informovat každého, komu původní sestavenou účetní závěrku poskytla.

K dílu 2 – Individuální účetní závěrka

K § 109

K odstavci 1:

Odstavec 1 stanoví obecnou povinnost účetní jednotky sestavit řádnou individuální účetní závěrku. Tato účetní závěrka se sestavuje vždy za účetní období k jeho konci.

K odstavci 2:

Odstavec 2 účetní jednotce stanovuje povinnost sestavit zahajovací rozvahu, a to k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou.

K odstavci 3:

Podrobnější obsah zahajovací rozvahy, uspořádání a obsahové vymezení jejich položek a obsah a uspořádání její přílohy stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

K § 110

K odstavci 1:

Toto ustanovení souvisí se změnou v úpravě účetního období v případě přeměn. Vzhledem k tomu, že se opouští koncepce, kdy rozhodným dnem přeměny začíná účetní jednotce zúčastněné na přeměně nové účetní období (a tedy dnem předcházejícím rozhodnému dni končí

předcházející účetní období), se v odstavci 1 stanoví, že ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny musí účetní jednotka zúčastněná na přeměně sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, a to za část účetního období předcházející rozhodnému dni přeměny. Od rozhodného dne přeměny je totiž třeba hledět na jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu, ve kterém přechází na nástupnické účetní jednotky, jako by již patřilo těmto nástupnickým účetním jednotkám, a toto zohlednit v jejich účetnictví. Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by toto nebylo možné, protože by nebyl zřejmý stav jmění zúčastněných účetních jednotek.

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

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

K odstavci 2:

Podle odstavce 2 nástupnická účetní jednotka při přeměně, při které některá zúčastněná právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, a účetní jednotka zúčastněná na přeměně, jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, nebo na přeměně, při které nedochází k přechodu jmění na právního nástupce, sestavuje mezitímní individuální účetní závěrku ke konci dne bezprostředně předcházejícího dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, nesestavuje-li k tomuto okamžiku řádnou individuální účetní závěrku.

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví, že účetní jednotka zúčastněná na přeměně, která při přeměně nezaniká, sestavuje k začátku rozhodného dne přeměny zahajovací rozvahu.

K odstavci 4:

Podle odstavce 4 nástupnická účetní jednotka při přeměně, při které některá zúčastněná právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, a účetní jednotka zúčastněná na přeměně, jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, nebo na přeměně, při které nedochází k přechodu jmění na právního nástupce, sestavuje k začátku dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, zahajovací rozvahu.

K odstavci 5:

Odstavec 5 nahrazuje a rozšiřuje současný § 11b zákona o přeměnách, který je zrušován a podle kterého měla účetní jednotka k zahajovací rozvaze, jestliže byla sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, připojit komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo. Nyní se obecně stanoví, že k zahajovací rozvaze sestavené k začátku rozhodného dne přeměny nebo k začátku dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, všechny účetní jednotky připojí informaci o vlivu přeměny na jednotlivé položky zahajovací rozvahy, tedy nejde jen o to, jak byly určité položky převzaty v případě fúze, ale například i které položky už nejsou uváděny z důvodu rozdělení.

K § 111

Navržené ustanovení představuje rozvedení toho, které účetní výkazy mohou tvořit obsah účetní závěrky, pro účely individuálního účetního výkaznictví. Odstavec 1 stanoví, které účetní výkazy tvoří vždy individuální účetní závěrku, tj. individuální rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Odstavec 2 normuje, které účetní jednotky zahrnou do své individuální účetní závěrky další účetní výkazy, a to výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Obsahově se vychází z ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, zároveň se však volí srozumitelnější textace a členění. Výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu mají nově povinnost sestavit střední a velké účetní jednotky, které jsou obchodní korporací (nikoli obchodní společnostmi jako doposud; dochází tedy k rozšíření o družstva). Oproti dosavadnímu znění se nepřebírá výjimka z povinnosti sestavit výkaz peněžních toků uvedená v § 18 odst. 2 věta druhá dosavadního zákona o účetnictví, neboť tyto vybrané subjekty veřejného zájmu nově postupují podle mezinárodních účetních standardů, a tudíž sestavují účetní závěrku podle těchto standardů, a v případě penzijní společnosti je důvodem skutečnost, že již nově není považována za subjekt veřejného zájmu. Dále se nepřebírá pravidlo uvedené v § 18 odst. 2 větě čtvrté dosavadního zákona o účetnictví, aby tyto výkazy sestavovaly také účetní jednotky veřejného sektoru, které k poslednímu dni daného i předcházejícího účetního období dosáhly aktiv celkem alespoň 40 000 000 Kč a ročního úhrnu čistého obrátu alespoň 80 000 000 Kč, a to vzhledem k vykazovacím povinnostem účetních jednotek veřejného sektoru vyplývajícím z jiných právních předpisů, čímž bude zejména zamezeno duplicitě vykazovaných informací.

Odstavec 3 zohledňuje větu třetí ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, která upřesňuje větu první téhož ustanovení. Navrhované ustanovení stanoví, že malé a mikro účetní jednotky, které mají právní formu některé z obchodních korporací, se mohou dobrovolně rozhodnout, zda budou v rámci individuální účetní závěrky sestavovat výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Nově dochází k zobecnění a umožnění sestavovat tyto dva výkazy i účetním jednotkám, které nemají povinnost je sestavovat, ať již na základě tohoto nebo jiného zákona, pokud se rozhodnou je dobrovolně sestavit. V případě, že se takto rozhodnou a tyto dva výkazy sestaví, stane se výkaz peněžních toků i výkaz změn vlastního kapitálu povinnou součástí jejich účetní závěrky a tyto výkazy musí být sestaveny v souladu s účetními předpisy. Účetní jednotka se nemusí rozhodnout sestavovat oba dva tyto účetní výkazy, ale pouze jeden z nich.

Součástí individuální účetní závěrky je pak vedle uvedených účetních výkazů též příloha, a to na základě obecného vymezení účetní závěrky.

K dílu 3 – Konsolidovaná účetní závěrka

K oddílu 1 – Obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce

K § 112

Navržené ustanovení stanovuje, na základě jakých individuálních účetních závěrek (popř. jim odpovídajících informací) se řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavuje.

Odstavec 1 vymezuje, na základě jakých individuálních účetních závěrek a informací od jednotlivých entit zahrnutých do konsolidačního celku se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka. Pro účely sestavení mezitímní konsolidované účetní závěrky určí tyto podklady entit zahrnutých do konsolidačního celku, na základě kterých se mezitímní účetní závěrka sestavuje, buď speciální zákon, nebo sama mateřská entita, pokud se mezitímní konsolidovaná účetní závěrka sestavuje pouze na základě jejího rozhodnutí.

Písmeno a) stanoví, že v případě, kdy se konsolidační účetní období a individuální účetní období konsolidované entity shodují (tzn., že entita k okamžiku, ke které se sestavuje řádná

konsolidovaná účetní závěrka, sestavuje též svoji řádnou individuální účetní závěrku), se pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky použije řádná individuální účetní závěrka entity.

Písmeno b) upravuje situace, kdy se individuální účetní období entity zahrnuté do konsolidačního celku neshoduje s konsolidačním účetním obdobím. V takovém případě je tato entita povinna pro účely konsolidace sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, kterou sestaví k okamžiku, ke kterému se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka. Tuto mezitímní individuální účetní závěrku sestaví tato entita (i) buď za celé konsolidační účetní období, pokud byla entitou zahrnutou do konsolidačního celku po celé toto období, nebo (ii) pouze za část konsolidačního účetního období, po kterou byla entitou zahrnutou do konsolidačního celku, pokud se stala entitou zahrnutou do konsolidačního celku až v průběhu tohoto konsolidačního účetního období.

Písmeno c) se vztahuje na situace, kdy dceřiná entita nebo entita pod společným vlivem přestane být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem v průběhu konsolidačního účetního období (není tedy touto entitou k okamžiku, ke kterému se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka). Tato mezitímní individuální účetní závěrka entity, která přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, se sestaví ke konci dne předcházejícího dni, kdy přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem (tím se v konsolidované účetní závěrce zohlední období, po které byla dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem). Současně se tato závěrka sestaví za tu část konsolidačního účetního období, po kterou tato entita byla dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem.

Písmeno d) se vztahuje na entity zahrnuté do konsolidačního celku, které nejsou účetní jednotkou podle tohoto zákona ani podle zahraničních právních předpisů a z toho důvodu nesestavují individuální účetní závěrku. Tyto entity jsou pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky povinny poskytnout informace, které by uvedly v individuální řádné nebo mezitímní účetní závěrce podle písmene a) až c), pokud by ji sestavovaly.

Na základě odstavce 2 je mateřská entita povinna upravit účetní informace obsažené v individuálních účetních závěrkách, na základě kterých sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, pokud byly pro sestavení těchto individuálních účetních závěrek použity jiné metody ocenění, než jsou použity pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky. V těchto případech je mateřská entita povinna aktiva, dluhy a vlastní kapitál ocenit způsobem, kterým bude oceňovat aktiva, dluhy a vlastní kapitál v konsolidované účetní závěrce. Pokud takto nelze ve výjimečných situacích postupovat, čl. 24 odst. 12 směrnice 2013/34/EU umožňuje nepřeceňovat takto aktiva, dluhy a vlastní kapitál konsolidované entity pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky. Podmínkou však je, že mateřská entita v příloze konsolidované účetní závěrky uvede, že postup podle věty první neuplatnila, a z jakého důvodu.

K § 113

Na základě navrženého ustanovení jsou nově vždy součástí konsolidované účetní závěrky všechny účetní výkazy, které mohou tvořit účetní závěrku. Tj. vedle konsolidované rozvahy a výkazu zisku a ztrát též výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Důvodem navrženého rozšíření obsahu konsolidované účetní závěrky na všechny účetní výkazy je potřeba zveřejnit konsolidované údaje o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu, jelikož bez těchto údajů je vypovídací hodnota konsolidované účetní závěrky podstatně snížena. Navrženým rozšířením obsahu konsolidované účetní závěrky současně dochází ke sjednocení jejího rozsahu s rozsahem individuální účetní závěrky středních a velkých účetních jednotek. Součástí konsolidované účetní závěrky je pak vedle uvedených účetních výkazů též příloha, a to na základě obecného vymezení účetní závěrky.

K oddílu 2 – Metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví

K § 114

Podle odstavce 1 se finanční situace, finanční výkonnost a jiné vykazované změny finanční situace dceřiných entit vykazují v konsolidované účetní závěrce plnou metodou. Použití této metody vychází z dosavadní právní úpravy a na jejím základě jsou do konsolidované účetní závěrky zahrnuty jednotlivé položky individuálních účetních závěrek v plné výši, a to s případnými úpravami, které jsou podrobněji stanoveny prováděcím právním předpisem.

Odstavec 2 představuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobně vymezí metodu plné konsolidace stanovené zákonem, způsob, kterým se tato metoda použije, a dále též způsob vykazování účetních informací o konsolidačním celku.

K § 115

Navržená právní úprava stanovuje způsob, jakým jsou v konsolidované účetní závěrce vykázány účetní informace týkající se entity pod společnou kontrolou a přidružené entity. Tyto účetní informace o těchto entitách jsou v konsolidované účetní závěrce vykázány prostřednictvím ocenění podílu (resp. investice), který má konsolidovaná entita v dané entitě. Tento podíl se následně oceňuje ekvivalenční hodnotou. Touto hodnotou je prvotní účetní hodnota podílu v dané entitě upravená o změnu výše vlastního kapitálu této entity připadající na tento podíl, přičemž tato změna se posuzuje za období od nabytí podílu konsolidované entity v dané entitě do okamžiku, ve kterém se provádí jeho následné ocenění (tedy ke dni, ke kterému se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka, tj. ke konci konsolidačního období). Prvotní účetní hodnotou přitom zpravidla bude pořizovací náklad. K okamžiku prvotního ocenění je současně vykázán goodwill, resp. konsolidační rozdíl, který představuje rozdíl mezi pořizovacím nákladem podílu v dané entitě a reálnou hodnotou vlastního kapitálu dané entity, která připadá na daný podíl k okamžiku pořízení podílu. Tento postup je v souladu s čl. 29 odst. písm. a) směrnice 2013/34/EU.

Ocenění investice a konsolidační rozdíl se vykazují jako dvě samostatné položky konsolidované rozvahy. Pokud účetní jednotka nakoupí 30% podíl v entitě za 890 tis. Kč, přičemž reálná hodnota čistých aktiv dané entity k okamžiku pořízení je odhadnuta na částku 2 500 tis. Kč, bude podíl prvotně oceněn pořizovacím nákladem 890 tis. Kč a zároveň bude k tomuto okamžiku vykázán kladný konsolidační rozdíl ve výši 140 tis. Kč. V období po pořízení je změna reálné hodnoty vlastního kapitálu dané entity přenesena poměrně do změny hodnoty podílu v dané entitě se současným dopadem do výsledku hospodaření účetní jednotky. Účetní jednotka tak vždy v okamžiku následného ocenění podílu v konsolidované účetní závěrce určuje jeho ekvivalenční hodnotu, v níž jsou zohledněny všechny změny reálné hodnoty vlastního kapitálu, který připadá na podíl účetní jednotky v dané entitě, od okamžiku nabytí tohoto podílu účetní jednotkou do okamžiku následného ocenění. V prvním konsolidačním účetním období, za které je podíl vykazován, je při následném ocenění ekvivalenční hodnotou vykázána změna ekvivalenční hodnoty podílu, tj. změna reálné hodnoty vlastního kapitálu dané entity připadajícího na podíl účetní jednotky v ní, od nabytí podílu do okamžiku následného ocenění v konsolidované účetní závěrce. Pokud je tedy vlastní kapitál dané entity výše uvedené na konci jejího účetního období 2 800 tis. Kč, změna reálné hodnoty vlastního kapitálu podílu od okamžiku pořízení podílu účetní jednotkou činí 300 tis. Kč, tj. změna ekvivalenční hodnoty je tedy 90 tis. Kč (30 % z 300 tis. Kč). Podíl v dané entitě se ocení ve výši 980 tis. Kč (prvotní hodnota + změna ekvivalenční hodnoty). Částka změny ekvivalenční hodnoty zvýší výsledek hospodaření a bude vykazována v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty samostatně od ostatních výnosů a nákladů. Konsolidační rozdíl ve výši 140 tis. Kč identifikovaný a oceněný

k okamžiku pořízení podílu v dané entitě je odpisován ročně s dopadem do výsledku hospodaření jako náklad.

V dalších konsolidačních účetních obdobích se podíl následně ocení opět ekvivalenční hodnotou, přičemž změna ekvivalenční hodnoty mezi dvěma konsolidačními obdobími se rovná rozdílu ekvivalenční hodnoty vykázané za jedno konsolidační účetní období a ekvivalenční hodnoty vykázané za druhé konsolidační účetní období připadající na podíl v přidružené entitě.

Ustanovení dále stanoví, že toto ocenění se použije vždy, pokud je podíl konsolidované entity v entitě pod společnou kontrolou nebo přidružené entitě významný. Ve zbývajících případech, kdy podíl významný není, toto ocenění použít lze, nejedná se však o povinnost (jedná o transpozici výjimky stanovené v článku 27 odst. 9 směrnice č. 2013/34/EU).

Navrženou právní úpravou současně dochází k nápravě dnešního stavu, kdy je způsob vykazování účetních informací o přidružené entitě dosavadním zákonem o účetnictví nesprávně zařazen mezi metody konsolidace. Metodami konsolidace je však pouze metoda plné konsolidace (resp. její variace v případě entit pod společným vlivem, kdy jsou informace o této entitě v konsolidované účetní závěrce vykazovány pouze v poměrné výši).

K dílu 4 – Konsolidovaná účetní závěrka České republiky

K oddílu 1 - Obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce České republiky

K § 116

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

Navrhované ustanovení v odstavci 3 stanoví, na základě jakých údajů se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka České republiky. V tomto případě se primárně vychází z údajů, které jsou obsaženy v individuálních řádných účetních závěrkách subjektů konsolidace státu (písmeno a)). Výjimku představují situace, kdy subjekt konsolidovaný v rámci účetního výkaznictví České republiky sestavuje též řádnou konsolidovanou účetní závěrku podle obecné právní úpravy konsolidace (viz § 51 a násl.). V takovém případě se namísto řádné individuální účetní závěrky subjektu konsolidace státu použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavovaná subjektem konsolidace státu podle obecné právní úpravy § 51 a násl. (písmeno b)). V případech, kdy se účetní období subjektu konsolidace státu liší od konsolidačního období České republiky, kterým je kalendářní rok (tedy v případech, kdy subjekt konsolidace státu nesestavuje k poslednímu dni konsolidačního období České republiky řádnou individuální ani řádnou konsolidovanou účetní závěrku, nepostupuje tedy podle písmene a) ani b)), poskytne subjekt konsolidace státu Ministerstvu financí údaje nezbytné pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky tak, aby byly vykázané veškeré skutečnosti za období, které se shoduje s konsolidačním obdobím České republiky, tedy s kalendářním rokem (písmeno d)). V případě, že subjekt konsolidace státu není účetní jednotkou, použije údaje, které by uvedl v řádné individuální účetní závěrce podle písmene a) nebo řádné konsolidované účetní závěrce podle písmene b), pokud by ji sestavoval (písmeno c). Písmeno d) se pak vztahuje také na další údaje a informace,

jejichž poskytnutí je pro účely plnění konsolidační povinnosti České republiky nezbytné, např. informace nezbytné pro sestavení výčtu subjektů konsolidace státu (viz odstavec 2).

Navrhované ustanovení odstavce 4 výslovně vylučuje použití obecných právních norem upravujících účetní závěrku, jejichž použití není v případě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky žádoucí a které by se bez tohoto výslovného vyloučení vztahovaly též na tuto oblast (není sestavován výkaz peněžních toků ani výkaz změn vlastního kapitálu, není sestavována individuální ani mezitímní závěrka, neuplatní se obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce ani metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví).

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

K § 117

Ustanovení odstavce 1 stanovuje spravujícím konsolidovaným entitám povinnost předávat pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky další specifické informace nezbytné k jejímu sestavení (resp. splnění konsolidační povinnosti České republiky). Těmito informacemi jsou informace nezbytné k sestavení výčtu subjektů konsolidace státu (k těmto subjektům viz § 56 odst. 1), který sestavuje a uveřejňuje Ministerstvo financí (§ 211 písm. b)). Odstavec 1 současně zakotvuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví rozsah a lhůty poskytování těchto údajů včetně stanovení účetního období, za které je posuzováno splnění kritéria významnosti subjektů konsolidace státu.

Odstavec 2 stanoví povinnost spravující konsolidované entity oznámit svým dceřiným entitám, svým entitám pod společným vlivem a přidruženým entitám, že jsou uvedeny ve výčtu konsolidovaných subjektů České republiky, který Ministerstvo financí uveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup. Toto oznámení spravující entita učiní do 10 pracovních dnů ode dne uveřejnění výčtu. Výjimka z této povinnosti vztahující se k účetním jednotkám veřejného sektoru je zakotvena z důvodu minimalizace administrativních nákladů s tím spojených. Oznámení ze strany spravující entity není v případě účetních jednotek veřejného sektoru potřebné, jelikož tyto účetní jednotky budou vždy součástí výčtu konsolidovaných subjektů ČR (resp. budou vždy konsolidovanou entitou státu – viz § 56 odst. 1 písm. a)).

Odstavec 3 stanoví povinnost subjektů konsolidace státu poskytnout účetní dokumenty nebo údaje nezbytné k sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, a to ve lhůtách a v rozsahu stanovených vyhláškou Ministerstva financí a dále v měně konsolidované účetní závěrky České republiky (tj. v české měně – viz § 71 odst. 2). Zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobněji rozvede povinnosti uložené tímto ustanovením, resp. stanoví rozsah a lhůtu poskytování účetních dokumentů nebo údajů podle tohoto ustanovení, je obsaženo v písmenu a).

Předmětné účetní dokumenty nebo údaje jsou Ministerstvu financí poskytovány způsobem podle § 120 odst. 4, tj. předáním prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, eventuálně pak prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 120 odst. 5.

Odstavce 4 a 5 upravují postup v případě, že subjekt konsolidace státu nebo spravující konsolidovaná entita nesplní povinnosti, které jim ukládá odstavec 2 a odstavec 4 písm. a). Jestliže subjekt konsolidace státu řádně (tj. v rozsahu stanoveném vyhláškou Ministerstva financí a způsobem podle § 120 odst. 4) a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) neposkytne účetní dokumenty nebo údaje potřebné pro sestavení konsolidované účetní

závěrky České republiky, Ministerstvo financí vždy nejprve daný subjekt vyzve k provedení nápravy konkrétních nedostatků a stanoví lhůtu. Tato výzva ze strany Ministerstva financí je obligatorní, přičemž povinnému subjektu nebo spravující konsolidované entitě bude vždy poskytnuta lhůta k nápravě v délce nejméně 15 pracovních dnů.

Porušení těchto povinností ihned nezakládá odpovědnost subjektu konsolidace státu nebo spravující konsolidované entity za přestupek. Odpovědnost za přestupek neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky vzniká až tehdy, není-li v dodatečné lhůtě zjednána náprava protiprávního jednání (viz § 204). Správním orgánem příslušným k vedení řízení o tomto přestupku je, z důvodu dosažení co nejvyšší efektivity, Ministerstvo financí (viz § 209).

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

Stanovení lhůty ke zjednání nápravy je rovněž navrhováno s ohledem na současnou praxi, kdy nepředání dat do centrálního systému účetních informací státu ve stanovené lhůtě není výjimkou. K dodatečnému splnění povinnosti pak zpravidla dochází na základě urgency Ministerstva financí během několika dnů. Není přitom žádoucí, aby se v každém případě takového pochybení zahajovalo přestupkové řízení, které by vzhledem k relativně nízké společenské škodlivosti tohoto opomenutí bylo nevhodné a představovalo by neúměrnou administrativní zátěž.

K oddílu 2 - Metody konsolidace a způsoby vykazování v konsolidované účetní závěrce České republiky

K § 118

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

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

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

Odstavec 3 stanoví způsob, jakým jsou v konsolidovaném výkaznictví státu zohledněny entity výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružené entity výkaznictví státu. Postup je v tomto případě stejný, jako v případě ocenění podílu v přidružené entitě podle obecné právní úpravy konsolidace (viz § 115). V řádné konsolidované účetní závěrce České republiky se tudíž vykazuje podíl spravující konsolidované entity v těchto entitách, a to prostřednictvím ocenění ekvivalenční hodnotou.

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

K dílu 5 – Tvorba a poskytování účetních dokumentů subjektů konsolidace státu pro potřeby státu

Díl 5 upravuje povinnosti účetních jednotek veřejného sektoru vztahující se k vyhotovování a poskytování účetních dokumentů a údajů pro potřeby státu, zejména pro účely monitorování a řízení veřejných financí, operativní řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky a konsolidace státu. Současně také výslovně upravuje povinnost součinnosti účetních jednotek veřejného sektoru ve smyslu vzájemného předávání účetních dokumentů pro potřeby vedení účetnictví. Ustanovení dílu 5 obsahují také řadu zmocnění pro Ministerstvo financí upravit detailněji technickou stránku předávání těchto účetních dokumentů prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu.

Systematické zařazení dílu 5 v rámci hlavy III – Účetní závěrka souvisí se smyslem a účelem vyhotovování některých specifických účetních dokumentů účetních jednotek veřejného sektoru, kterým je nahrazení dosavadní povinnosti vyhotovovat pravidelně mezitímní účetní závěrku.

K § 119

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

K odstavci 1:

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

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

Ustanovením o pomocných přehledech samozřejmě není nikterak dotčena možnost pro potřeby státu požadovat od subjektů konsolidace státu také jiné účetní dokumenty, které účetní jednotka běžně vyhotovuje v rámci vedení účetnictví, jakož i jiné údaje (viz § 120 odst. 1).

Povinnost sestavovat pomocné přehledy je v navrhovaném ustanovení uložena nikoliv plošně všem subjektům konsolidace státu. Je tomu tak z důvodu, že druh pomocného přehledu a jeho obsah je dán účelem, pro nějž má být vyhotoven, čemuž odpovídá i typ subjektu konsolidace státu, kterému má být uložena povinnost jej vyhotovit. Vymezení subjektů konsolidace státu, které vyhotovují některý z pomocných přehledů, stanoví Ministerstvo financí, na základě zmocnění v ustanovení § 93 odst. 2 písm. b) vyhláškou.

K odstavci 2:

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

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

K § 120

Ustanovení § 120 obecně upravuje otázku poskytování účetních dokladů subjektů konsolidace státu a částečně tak navazuje také na ustanovení § 119, které upravuje povinnost vyhotovovat pro potřeby státu pomocné přehledy. Úprava poskytování účetních dokumentů se týká jak poskytování pomocných přehledů a jakýchkoliv jiných účetních dokumentů a údajů subjektů konsolidace státu pro potřeby státu, tak poskytování účetních dokumentů mezi účetními jednotkami veřejného sektoru navzájem.

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 obecně upravuje povinnost subjektu konsolidace státu poskytovat Ministerstvu financí účetní dokumenty pro potřeby státu. Potřebami státu se na tomto místě rozumí obdobný okruh účelů, tak jak je demonstrativně vyjmenován v ustanovení § 119 odst. 1, tj. monitorování, řízení veřejných financí, operativní řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky. Subjekt konsolidace státu je povinen poskytovat účetní dokumenty jak v pravidelných intervalech podle vyhlášky Ministerstva financí, tak na vyžádání. Povinnost

subjektů konsolidace státu předávat účetní dokumenty pro potřeby konsolidace státu je upravena v ustanovení § 117 odst. 3 a 4.

K odstavci 2:

V odstavci 2 je navrhováno výslovné stanovení povinnosti účetní jednotky veřejného sektoru spočívající v poskytování součinnosti jiným účetním jednotkám veřejného sektoru. Tato součinnost se týká poskytování účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetnictví. Žádost o poskytnutí účetních dokumentů či potřebných účetních údajů musí být odůvodněna a musí souviset s vedením účetnictví žadatele. Například se tedy může jednat o situace, kdy dojde k převodu aktiva mezi účetními jednotkami veřejného sektoru a účetní jednotka veřejného sektoru si vyžádá účetní dokumenty a údaje potřebné pro pokračování v odpisování tohoto aktiva.

K odstavci 3:

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

K odstavci 4:

Ustanovení odstavce 4 na obecné úrovni upravuje praktickou stránku poskytování účetních dokumentů a údajů účetních jednotek veřejného sektoru a subjektů konsolidace státu v případě, že se poskytují Ministerstvu financí. Poskytuje-li účetní jednotka veřejného sektoru nebo subjekt konsolidace státu účetní dokumenty nebo jiné údaje, činí tak vždy prostřednictvím CSÚIS. Ministerstvo financí je navrhovaným ustanovením zároveň zmocněno vyhláškou stanovit technické podrobnosti předávání a přenosu účetních dokumentů a údajů v CSÚIS, jako je formát a struktura těchto dokumentů, a rovněž stanoví způsob a dobu úschovy těchto dokumentů.

Toto ustanovení se uplatní i v případě poskytování individuální statutární výroční zprávy účetní jednotky veřejného sektoru Ministerstvu financí, jehož prostřednictvím má dojít k uveřejnění individuální statutární výroční zprávy způsobem umožňujícím dálkový přístup podle § 158 odst. 4.

K odstavci 5:

Ustanovení odstavce 5 umožňuje některým účetním jednotkám veřejného sektoru využít alternativní způsob pro poskytování účetních dokumentů nebo údajů. Účetní jednotka veřejného sektoru, která je obcí, dobrovolným svazkem obcí nebo příspěvkovou organizací územního samosprávného celku, může poskytnout účetní dokumenty nebo údaje Ministerstvu financí nikoliv přímo prostřednictvím CSÚIS, nýbrž předáním vyššímu územnímu

samosprávnému celku, na jehož území se nachází, nebo na jehož území má sídlo. Bude záviset na rozhodnutí příslušného vyššího územního samosprávného celku, zda tento způsob umožní. Pokud ano, předá předmětné účetní dokumenty nebo údaje do CSÚIS za tyto účetní jednotky veřejného sektoru. Jedná se přitom o obdobný postup, který se běžně uplatňuje na základě dosavadních ustanovení § 5 odst. 5 a 6 technické vyhlášky o účetních záznamech.

Ministerstvo financí je opět na základě tohoto ustanovení zmocněno stanovit podrobnější technické aspekty předávání účetních dokumentů a údajů prostřednictvím vyšších územních samosprávných celků.

Tento alternativní postup je možné využít i pro účely uveřejnění individuální statutární výroční zprávy této účetní jednotky veřejného sektoru s tím, že povinnost uveřejnit individuální statutární výroční zprávu je v takovém případě splněna již okamžikem předání statutární výroční zprávy vyššímu územnímu samosprávnému celku (viz § 158 odst. 5).

K části páté – Vykazování informací mimo účetní závěrku

K hlavě I - Obecná ustanovení o účetních zprávách

K § 121

Vedle úpravy účetního výkaznictví, vykazování účetních informací prostřednictvím účetní závěrky (viz část čtvrtá), je zákonem o účetnictví upravena i oblast vykazování mimo účetní závěrku. Takové informace poskytují účetní jednotky vnějším uživatelům prostřednictvím zpráv, které jsou označovány jako účetní zprávy.

Odstavec 1 vymezuje, které zprávy jsou považovány za účetní zprávy. Jsou jimi zpráva vedení (tj. obsah dnešní výroční zprávy podle § 21 dosavadního zákona o účetnictví), zpráva o udržitelnosti, zpráva o platbách so veřejných rozpočtů a zpráva o daních z příjmů. Všechny zprávy jsou rozvedeny v dalších ustanoveních. Žádnou z těchto zpráv nevyhotovují účetní jednotky veřejného sektoru, což vyplývá z následujících ustanovení týkajících se jednotlivých zpráv, ve kterých je vždy uvedeno, které účetní jednotky je vyhotovují, a účetní jednotky veřejného sektoru mezi nimi nikdy nejsou.

Odstavce 2 a 3 vymezují dvě podkategorie účetních zpráv. Individuální účetní zpráva se vyhotovuje účetní jednotku. Oproti tomu zpráva konsolidovaná se vyhotovují za uskupení účetních jednotek nebo entit, nejčastěji za konsolidační celek.

K hlavě II – Zpráva vedení

K dílu 1 – Individuální zpráva vedení

K § 122

Zpráva vedení je jednou z účetních zpráv, kterou účetní jednotky vyhotovují, přičemž se rozlišuje zpráva vedení individuální a konsolidovaná.

Tento díl upravuje individuální zprávu vedení, tj. zprávu vedení sestavovanou za účetní jednotku. Obecná úprava této povinnosti je obsažena v čl. 19 účetní směrnice č. 2013/34/EU. V dosavadním zákoně o účetnictví byla zpráva vedení transponována v rámci ustanovení § 21 o výroční zprávě. Dosavadní znění však vyvolávalo výkladové obtíže, jelikož výroční zpráva podle tohoto ustanovení byla chápána ve dvojm smyslu, a to jako určitý obal zahrnující i další samostatné dokumenty jako účetní závěrku a zprávu auditora (viz § 21 odst. 5 dosavadního zákona o účetnictví), zároveň však aktuálně podle odstavců 2 a 4 tohoto ustanovení má vlastní obsah, který odpovídá obsahu zprávy vedení podle účetní směrnice. Navrhuje se tuto situaci napravit tím, že se v zákoně jednoznačně vymezí zpráva vedení.

V tomto ustanovení se navrhuje zakotvit, kdo má povinnost vyhotovit individuální zprávu vedení. Stanoví se, že tuto povinnost má velká a střední účetní jednotka, tj. tato povinnost dopadá pouze na účetní jednotky podléhající kategorizaci (podnikatelské a neziskové účetní jednotky), nikoliv účetní jednotky veřejného sektoru, a současně pouze ty, které jsou velkou nebo střední účetní jednotkou. Navrhuje se tedy provést, co se týče účetních jednotek, na které tato směrnice dopadá, minimální transpozici směrnice a využít možnosti osvobodit od této povinnosti malé a mikro účetní jednotky (čl. 19 odst. 3 a čl. 36 odst. 1 písm. c) účetní směrnice). Zvláštní zákony v kontextu současného pojetí výroční zprávy často ukládají povinnost vyhotovovat výroční zprávu ve smyslu zprávy vedení i účetním jednotkám, které jsou této povinnosti současným zákonem o účetnictví zproštěny a u kterých tuto povinnost nevyžaduje ani účetní směrnice, a to ve vazbě na právní formu účetní jednotky. Z důvodu dvojího chápání výroční zprávy je však dnes obtížně zjistitelné, jaký je důvod uložení této povinnosti i mikro a malým účetním jednotkám, které podle účetní regulace nemají být nadbytečně administrativně zatěžovány dalšími povinnostmi ve smyslu vypracování zprávy vedení. Gestoři jiných právních předpisů by tak měli vždy zvážit, zda je nezbytné a odůvodněné uložení povinnosti vyhotovit zprávu vedení i účetním jednotkám, které na základě tohoto zákona tuto povinnost nemají, a zda se jedná o zprávu vedení ve smyslu účetní směrnice, nebo jde spíše o jinou zprávu.

Doposud platilo, že výroční zprávu ve smyslu zákona o účetnictví jsou povinny vyhotovit účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Oproti § 21 dosavadního zákona o účetnictví se však množina účetních jednotek s povinností vyhotovení zprávy vedení vymezuje nezávisle na množině účetních jednotek, které podléhají povinnosti povinného auditu (dnes podle § 20 dosavadního zákona o účetnictví povinnost ověření účetní závěrky auditorem).

K § 123

Navržené ustanovení v odstavci 1 stanoví vymezení individuální zprávy vedení a její účel, tj. poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace včetně zásadních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby účetní jednotka prozkoumala svou činnost a hospodářskou situaci, a to vždy z finančního hlediska a v případě velké účetní jednotky, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního.

Navržené ustanovení současně zapracovává čl. 19 odst. 4 účetní směrnice týkající se obchodních společností, když stanoví, že malé a střední účetní jednotky a ve spojení s čl. 36 odst. 6 účetní směrnice (podle kterého mikro účetní jednotky nemohou mít horší postavení než malé účetní jednotky) také mikro účetní jednotky nemusejí posuzovat svou činnost a hospodářskou situaci z nefinančního hlediska, ale provedou analýzu pouze z hlediska finančního. To je uvedeno pro případ, že by jiný zákon uložil povinnost vypracovat zprávu vedení i účetní jednotce, která je mikro nebo malou účetní jednotkou. Z nefinančního hlediska tak situaci posuzuje pouze velká účetní jednotka.

V dosavadním zákoně o účetnictví je výjimka uvedena v § 21 odst. 3, nicméně nereflektuje zcela přesně znění směrnice, proto se nyní navržená norma od tohoto ustanovení liší.

Hlediska, která účetní jednotka při analýze zohledňuje, upravuje odstavec 2 tohoto ustanovení. Jsou jimi především klíčové ukazatele výkonnosti vztahující se k činnosti účetní jednotky, a to jak podnikatelské, tak jiné (důvodem je, že se zákon na rozdíl od účetní směrnice vztahuje na všechny podnikatelské a neziskové účetní jednotky, nikoli jen na obchodní společnosti), a dále také otázky životního prostředí a otázky zaměstnanecké. Na základě těchto hledisek pak účetní jednotka získává komplexní informace o své výkonnosti a hospodářské situaci.

V odstavci 3 je pak uvedeno, co dále obsahuje individuální zpráva vedení. Vychází se přitom ze znění čl. 19 odst. 2 účetní směrnice a dochází k mírnému formulačnímu odklonu od dnešního transpozičního ustanovení § 21 odst. 2 a 4 dosavadního zákona o účetnictví. Uváděnými informacemi tedy jsou a) informace o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky, b) informace o činnosti v oblasti výzkumu a vývoje, c) informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů (tato norma byla doposud obsažena v § 307 zákona o obchodních korporacích, navrhuje se však její začlenění do zákona o účetnictví k ostatním obsahovým náležitostem zprávy vedení; zároveň se norma již netýká pouze akciových společností, proto je záměrem obsáhnout všechny možné formy vlastních podílů, nikoli pouze vlastní akcie), dále d) informace o tom, zda má účetní jednotka zahraniční pobočku nebo jinou část svého jmění v zahraničí (k tomu viz § 213 odst. 2), e) v případě účetních jednotek využívajících finanční nástroje podle mezinárodních účetních standardů (viz § 183) další informace zde uvedené, mají-li význam pro posouzení finanční situace účetní jednotky a její výkonnosti, a f) informace o skutečnostech, které mají význam pro naplnění účelu individuální zprávy vedení, avšak nastaly až v období po posledním dni individuálního účetního období a přede dnem vyhotovení této zprávy (je chtěné, aby tyto významné skutečnosti byly při vyhotovování zprávy zohledněny).

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva vedení

K § 124

Navržené ustanovení obsahuje podrobnější úpravu podmínek vyhotovení konsolidované zprávy vedení. Navržené ustanovení v odstavci 1 stanoví obdobně jako v případě individuální zprávy vedení její vymezení a účel, kterým je poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti konsolidačního celku a jeho hospodářské situace za konsolidační účetní období; zahrnuty jsou také zásadní rizika a nejistoty, kterým konsolidační celek čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby mateřská entita prozkoumala činnost a hospodářskou situaci konsolidačního celku, kterého je součástí, a to především z finančního hlediska a, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního, přičemž se postupuje stejně jako v případě individuální zprávy vedení.

Odstavec 2 vymezuje náležitosti konsolidované zprávy vedení. Těmito údaji jsou informace, které jsou uváděny v individuální zprávě vedení, přičemž speciálně je zde vymezen pojem vlastní akcie a jiné vlastní podíly. Za ně jsou považovány i podíly v mateřské entitě, které drží nejen sama mateřská entita, ale i její dceřiné entity, příp. entita jednající v jejich prospěch.

Odstavec 3 je speciální právní úpravou k úpravě individuální zprávy vedení. Na základě tohoto ustanovení může účetní jednotka, která je mateřskou entitou, nahradit individuální zprávu vedení konsolidovanou zprávou vedení, pokud konsolidovaná zpráva vedení obsahuje veškeré údaje, které by byla povinna uvést v individuální zprávě vedení. Pokud konsolidovaná zpráva splňuje tento požadavek, účetní jednotka, která je mateřskou entitou, individuální zprávu vedení vůbec nevyhotovuje a s konsolidovanou zprávou vedení dále nakládá (pro účely plnění povinností, které se pojí k individuální zprávě vedení) jako s individuální zprávou vedení.

Pro úplnost lze uvést, že záměrem označení entity buď jako „účetní jednotky, která je mateřskou entitou“ nebo „mateřské entity“ je legislativně odlišit situace, kdy se na tuto entitu hledí jako na samostatnou, individuální účetní jednotku s jejími právy a povinnostmi, a kdy jde naopak o oblast konsolidace a z ní plynoucí práva a povinnosti jakožto mateřské entity.

K dílu 3 - Společná ustanovení o zprávě vedení

K § 125

Navržené ustanovení upravuje výjimku z vyhotovení zprávy vedení, a to jak individuální, tak konsolidované v případě konsolidace. Přebírá se dnešní ustanovení § 21 odst. 1 věty druhé ve spojení s § 20 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého účetní jednotka (a

v případě konsolidací mateřská entita) nemá povinnost vyhotovovat výroční zprávu (nově zprávu vedení) v případech souvisejících s insolvenčním řízením. Konkrétně se jedná o situace, kdy účetní jednotka nebo mateřská entita sestavuje řádnou účetní závěrku během 36 celých kalendářních měsíců po prohlášení konkurzu (pokud konkurz neskončí dříve, viz písmeno a)), nebo z důvodu schválení reorganizačního plánu (viz písmeno b)); v obou případech však věřitelský výbor může požadovat, aby byla zpráva vedení vyhotovena. Třetí situací, kdy se nepožaduje vyhotovení zprávy vedení, je pak zrušení konkurzu z důvodu nedostatku majetku (viz písmeno c)).

K § 126

Ustanovení § 126 upravuje okamžik vyhotovení zprávy vedení a její podobu. Zpráva vedení je podle odstavce 2 vyhotovena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví dané účetní jednotky, přičemž ve zprávě musí být podle odstavce 1 tato uvedena identifikace této osoby. U účetních jednotek, které mají povinný audit účetní jednotky, se okamžik vyhotovení zprávy vedení musí shodovat s okamžikem sestavení řádné účetní závěrky; účetní závěrka je podle § 107 odst. 1 také sestavena okamžikem podpisu osoby odpovědné za účetní výkaznictví, to znamená, že oba tyto dokumenty musí být podepsány najednou.

Podle odstavce 4 musí být zpráva vedení vyhotovena v elektronické podobě ve formátu Extensible Hypertext Markup Language, pokud je její součástí zpráva o udržitelnosti, protože zpráva o udržitelnosti je vždy vyhotovena v tomto formátu.

K hlavě III – Zpráva o udržitelnosti

Ustanovení § 127 až 138 zákona o účetnictví upravují zprávu o udržitelnosti, čímž se do českého právního řádu transponují směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (dále jen „CSRD“). Zpráva o udržitelnosti nahrazuje vykazování nefinančních informací, přičemž tento postup odpovídá účetní směrnici ve znění CSRD (konkrétně se jedná o čl. 19a a 29a této směrnice), kde rovněž došlo k nahrazení dosavadní problematiky uvádění nefinančních informací právě novou oblastí podávání zpráv o udržitelnosti.

K dílu 1 – Individuální zpráva o udržitelnosti

K § 127

Navrhované ustanovení § 127 vymezuje množinu účetních jednotek, kterým vznikne povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti. Povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti na základě čl. 5 CSRD nevznikne všem vymezeným účetním jednotkám naráz, nýbrž postupně v několika fázích, které jsou upraveny v rámci přechodných ustanovení.

Individuální zprávu o udržitelnosti je tedy povinna vyhotovit účetní jednotka, která má formu obchodní společnosti nebo družstva (pouze v případě, že jsou spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou) a je velkou účetní jednotkou nebo je střední nebo malou účetní jednotkou, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Pro účely určení kategorie účetní jednotky se v případě individuální zprávy o udržitelnosti neuplatní fikce podle § 40 odst. 2, podle které se na subjekt veřejného zájmu hledí jako na velkou účetní jednotku. Pro posouzení, zda účetní jednotce vznikla povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti se je tedy rozhodné, zda naplnila příslušná kritéria pro určení kategorie účetních jednotek a je lhotejno, zda ji zákon o účetnictví označuje za subjekt veřejného zájmu, či nikoliv.

Podle navrhovaného odstavce písmene a) se povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti vztahuje nejen na obchodní společnosti, ale také na družstva. Důvodem je skutečnost, že tato povinnost se na základě čl. 1 odst. 3 účetní směrnice ve znění CSRD vztahuje na pojišťovny, zajišťovny, banky a spořitelny a úvěrní družstva bez ohledu na jejich právní formu, přičemž vedle spořitelních a úvěrních družstev mohou mít právní formu družstva rovněž pojišťovny podle zákona upravujícího pojišťovnictví.

Vztahuje-li se povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti podle písmene a) pouze na obchodní společnosti, znamená to, že nevznikne účetním jednotkám, které jsou zdravotními pojišťovnami, i kdyby splňovaly ostatní stanovené podmínky.

Povinnost vyhotovit individuální zprávu o udržitelnosti rovněž nevznikne účetním jednotkám veřejného sektoru, které nepodléhají kategorizaci a nemohou být tudíž velkými, středními nebo malými účetními jednotkami. Povinnost vyhotovit individuální zprávu o udržitelnosti se rovněž, vzhledem ke stanoveným podmínkám, nevztahuje na Českou národní banku.

K § 128

Na ustanovení § 127 navazuje navrhované ustanovení § 128 zákona o účetnictví, které upravuje výjimky z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, přičemž tyto výjimky tvoří v zásadě tři skupiny.

Podle odstavce 1 navrhovaného ustanovení jsou z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti trvale vyňaty účetní jednotky, které jsou investičními fondy, a to na základě čl. 1 odst. 4 účetní směrnice ve znění CSRD.

Odstavce 2 a 3 vychází z čl. 19a odst. 9 a 10 účetní směrnice ve znění CSRD a obsahují výjimky z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti. Obecně lze říci, že povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti (za současného splnění uvedených podmínek) nevznikne z důvodu, že informace o udržitelnosti vztahující se k dané účetní jednotce jsou již obsaženy v konsolidované zprávě o udržitelnosti. Účelem je tedy zabránit duplicitě uvádění totožných informací o udržitelnosti jak v individuální zprávě o udržitelnosti, tak v konsolidované zprávě o udržitelnosti, čímž by byla nedůvodně zvyšována administrativní zátěž kladená na účetní jednotky v souvislosti s vyhotovováním zpráv o udržitelnosti. Podmínky, které je potřeba pro dosažení výjimky z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti splnit, se liší podle toho, zda je konsolidovaná zpráva o udržitelnosti obsahující příslušné informace o udržitelnosti ve vztahu k dané účetní jednotce vyhotovována mateřskou entitou nebo jinou konsolidující entitou ustanovenou podle práva členského státu Evropské unie, která je ovládající entitou, nebo jinou konsolidující entitou ustavenou podle právního řádu jiného než členského státu Evropské unie, která je ovládající entitou. Přitom platí, že na základě společných ustanovení zákona o účetnictví se na stát tvořící Evropský hospodářský prostor hledí jako na členský stát Evropské unie.

Navrhovaný odstavec 2 upravuje podmínky, které je potřeba kumulativně splnit pro vynětí z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti v případě, že konsolidovanou zprávu o udržitelnosti (resp. konsolidovanou zprávu vedení, které je zpráva o udržitelnosti součástí) vyhotovila jiná konsolidující entita z Evropské unie. Podle odstavce 2 písmene a) však výjimku z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti nikdy nemůže mít účetní jednotka, která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, a to na základě čl. 19 odst. 10 účetní směrnice ve znění CSRD. Jinými slovy účetní jednotka, která bude mít povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti poprvé za účetní období započatá od 1. ledna 2024 a která je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, bude vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti vždy.

Zprávu o udržitelnosti podle § 128 odst. 2 tedy nemusí vyhotovovat účetní jednotka podle § 127, která není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu a zároveň je dceřinou entitou (v případě, že její mateřská entita je účetní jednotkou podle českého práva) nebo účetní jednotkou ovládanou jinou konsolidující entitou ustavenou podle práva členského státu Evropské unie (musí se však jednat o ovládnání nikoliv ve smyslu entity pod společným vlivem) s tím, že všechny její dceřiné entity jsou zahrnuty do stejné konsolidované zprávy vedení mateřské entity nebo konsolidující entity z Evropské unie. Dále jsou kladeny podmínky na konsolidovanou zprávu vedení (jejíž součástí je rovněž konsolidovaná zpráva o udržitelnosti) vyhotovovanou touto mateřskou entitou nebo jinou konsolidující entitou z Evropské unie.

Konsolidovaná zpráva vedení mateřské entity nebo konsolidující entity z Evropské unie, do níž je daná účetní jednotka zahrnuta, musí obsahovat příslušné informace o dané účetní jednotce a všech jejích konsolidovaných účetních jednotkách a musí být vyhotovena v souladu s právními předpisy právního řádu členského státu Evropské unie, podle jehož práva byla ustavena a kterým se řídí.

Současně jsou kladeny požadavky také na individuální zprávu vedení dané účetní jednotky, která musí obsahovat informace o jiné konsolidující osobě z Evropské unie, v jejíž konsolidované zprávě vedení je zahrnuta, a odkaz na internetové stránky, na nichž lze nalézt konsolidovanou zprávu vedení obsahující konsolidovanou zprávu o udržitelnosti a zprávy o jejím ověření (popř. o ověření zprávy o udržitelnosti, pokud je ověřována samostatně).

Navrhovaný odstavec 3 podobným způsobem vymezuje podmínky pro případy, kdy je daná účetní jednotka zahrnuta do konsolidované zprávy o udržitelnosti jiné konsolidující entity, která je ovládající osobou a je ustavena podle právního řádu jiného státu než Evropské unie. Podmínky v odstavci 3 jsou obdobné jako v případě účetní jednotky zahrnuté do konsolidované zprávy vedení jiné konsolidující entity z Evropské unie. Jsou však kladeny podmínky přímo na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti jiné konsolidující entity ze třetí země s přihlédnutím k tomu, že tato účetní jednotka se neřídí právem žádného z členských států Evropské unie, a tudíž konsolidovaná zpráva o udržitelnosti nemusí být součástí konsolidované zprávy vedení.

Nad rámec podmínek stanovených podle odstavce 2 jsou stanoveny některé další požadavky na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti jiné konsolidující entity ze třetí země, a to v souvislosti se skutečností, že tato jiná konsolidující entita se neřídí právem žádného členského státu Evropské unie. V důsledku toho je tedy potřeba řadu požadavků na konsolidovanou zprávu o udržitelnosti jiné konsolidující entity ze třetí země, které konsolidovaná zpráva o udržitelnosti vyhotovená jinou konsolidovanou osobou z Evropské unie splňuje již na základě toho, že se tato osoba řídí právem některého členského státu Evropské unie, stanovit výslovně.

Nad rámec odstavce 2 je tak vyžadováno, aby konsolidovaná zpráva o udržitelnosti jiné konsolidující entity ze třetí země obsahovala také informace podle čl. 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088, které konsolidovaná zpráva o udržitelnosti jiné konsolidující entity z Evropské unie musí obsahovat bez dalšího. Dále je nezbytné, aby konsolidovaná zpráva o udržitelnosti této jiné konsolidující entity byla vyhotovena ve formátu podle čl. 3 nařízení Komise o jednotném elektronickém formátu pro podávání zpráv, tj. ve formátu Extensible Hypertext Markup Language (přípona xhtml), a aby byla v souladu s tímto nařízením Komise také značkována. Tento požadavek vyplývá z čl. 19a odst. 9 druhého pododstavce písm. b) ve spojení s čl. 29d a čl. 30 odst. 1 účetní směrnice ve znění CSRD. Rovněž je nad rámec odstavce 2 písm. e) výslovně kladen požadavek na to, aby předmětná konsolidovaná zpráva o udržitelnosti byla v souladu s právními předpisy dané třetí

země a aby byla společně se zprávou o tomto jejím ověření zveřejněna ve veřejném rejstříku, ve kterém je zapsána účetní jednotka, která bude vyňata z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti. Tento požadavek na zveřejnění konsolidované zprávy o udržitelnosti vyplývá z čl. 19a odst. 9 druhého pododstavce písm. b) ve spojení s čl. 30 účetní směrnice ve znění CSRD a zaručí, že tyto požadované informace o udržitelnosti o účetní jednotce, která zprávu o udržitelnosti na základě výjimky nevyhotovuje, budou v členském státě dostupné i přesto, že konsolidovaná zpráva o udržitelnosti, která tyto informace o účetní jednotce obsahuje, byla vyhotovena jinou konsolidující entitou ze třetí země.

Požadavky na individuální zprávu vedení účetní jednotky, která má být vyňata z povinnosti vyhotovovat zprávu o udržitelnosti, opět odpovídají podmínkám stanoveným v odstavci 2 s tím, že nad rámec těchto požadavků je opět stanoven požadavek na to, aby individuální zpráva vedení této účetní jednotky obsahovala informace podle čl. 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088, a to ve vztahu k činnosti této účetní jednotky a k činnostem všech jejích dceřiných entit. Tyto informace nemusí být v individuální zprávě vedení dané účetní jednotky obsaženy, pokud jsou již uvedeny v konsolidované zprávě o udržitelnosti jiné konsolidující entity ze třetí země.

Navrhované ustanovení odstavce 4 obsahuje speciální výjimku pro případy, kdy účetní jednotka, která má povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, je zároveň sama mateřskou entitou povinnou vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti podle. Pokud tato účetní jednotka konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovila, nemusí již, v zájmu snížení nedůvodné administrativní zátěže spojené s vyhotovováním zpráv o udržitelnosti, vyhotovovat svou vlastní zprávu o udržitelnosti.

K § 129

V § 129 odst. 1 a 2 je vymezena zpráva o udržitelnosti a současně se pro účely účetnictví určuje, co se rozumí pojmem „udržitelnost“. Vymezení pojmu „udržitelnost“ vychází z čl. 2 odst. 17 účetní směrnice ve znění CSRD a rovněž z čl. 2 bodu 24 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2019/2088 ze dne 27. listopadu 2019 o zveřejňování informací souvisejících s udržitelností v odvětví finančních služeb.

Odstavec 3 souladu s čl. 19a odst. 1 účetní směrnice ve znění CSRD vymezuje individuální zprávu o udržitelnosti jako samostatný oddíl individuální zprávy vedení, je-li individuální zpráva vedení vyhotovována. Samostatný oddíl zpráva o udržitelnosti představuje tehdy, je-li jasně identifikovatelnou částí individuální zprávy vedení účetní jednotky.

K § 130

Odstavce 1 až 7 v souladu s čl. 19a odst. 2 a 3 účetní směrnice ve znění CSRD na obecné úrovni stanoví, co je obsahem individuální zprávy o udržitelnosti. Konkrétní obsah individuální zprávy o udržitelnosti bude však určen pomocí standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti vydaných Evropskou komisí v přenesené pravomoci podle čl. 29b účetní směrnice ve znění CSRD. Z tohoto důvodu se také navrhuje § 138 odst. 1, podle kterého jsou účetní jednotky povinny vyhotovovat své individuální zprávy o udržitelnosti v souladu s těmito standardy.

K § 131

Ustanovení § 131 obsahuje zvláštní úpravu pro zjednodušený obsah individuální zprávy o udržitelnosti vyhotovované středními a malými účetními jednotkami, malými a nepříliš složitými institucemi ve smyslu čl. 4 odst. 1 bod 145 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013, o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a o změně nařízení (EU) č. 648/2012, a účetními jednotkami, které jsou kaptivními

pojišťovny nebo kaptivními zajišťovny podle zákona upravujícího pojišťovnictví. Tyto účetní jednotky nemusí vyhotovovat své individuální zprávy o udržitelnosti v plném rozsahu a mohou do nich zahrnout pouze vybrané informace. Vyhotovuje-li účetní jednotka individuální zprávu o udržitelnosti v takto zjednodušeném rozsahu, v souladu s odstavcem 2 se při vyhotovování této zprávy postupuje podle speciálních standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti pro malé a střední podniky přijatých Evropskou komisí.

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti

K oddílu 1 – Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti mateřské entity

K § 132

K odstavci 1:

Zatímco navrhované ustanovení § 127 upravuje množinu účetních jednotek povinných vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, navrhované ustanovení § 132 podobným způsobem vymezuje, které mateřské entity jsou povinny vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Ustanovení § 132 vychází z čl. 29a odst. 1 účetní směrnice ve znění CSRD ve spojení s čl. 5 odst. 2 písm. a) bodem ii) CSRD.

Povinnost vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti je v tuto chvíli ukládána mateřské entitě, která je obchodní společností nebo družstvem (opět pouze v případě, že je spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou) a současně je mateřskou entitou velkého konsolidačního celku. Velikost samotné konsolidující účetní jednotky, resp. splnění některých hodnotových kritérií pro její kategorizaci jako účetní jednotky nejsou pro vznik povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti relevantní.

K odstavci 2:

V souladu s čl. 19a odst. 9 šestým pododstavcem (ve vztahu ke zprávě o udržitelnosti) a čl. 29a odst. 8 šestým pododstavcem (ve vztahu ke konsolidované zprávě o udržitelnosti) účetní směrnice ve znění CSRD se navrhuje v ustanovení odstavce 2 pro účely zprávy o udržitelnosti speciální vymezení mateřské entity ve vztahu k účetním jednotkám, které jsou pojišťovny nebo zajišťovny. Za mateřskou entitu se tak bude v případě účetních jednotek, které jsou pojišťovny nebo zajišťovny, považovat také účetní jednotka, která splňuje uvedené zvláštní podmínky, byť by nebyla mateřskou entitou podle § 43 zákona o účetnictví. Za mateřskou entitu se tedy pro účely zprávy o udržitelnosti bude považovat i účetní jednotka, která je pojišťovnou nebo zajišťovnou a současně je součástí skupiny ve smyslu § 3 odst. 1 písm. i) a j) zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojišťovnictví“) a podléhá dohledu nad skupinou podle § 87 odst. 1 písm. a) až c) zákona o pojišťovnictví, tj. není ovládanou osobou pojišťovací holdingové osoby se smíšenou činností v rozsahu podle § 92p zákona o pojišťovnictví.

K § 133

Navrhované ustanovení § 133 upravuje výjimky z povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Podmínky, které je pro vynětí z této povinnosti splnit, jsou koncipovány podobně jako výjimky podle § 128, který upravuje výjimky ve vztahu k povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti. Vynětí z povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti je založeno na stejném principu jako vynětí s povinností vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti – pokud je mateřská entita, které vznikla povinnost vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, zároveň dceřinou entitou nebo je ovládána jinou konsolidující entitou (ale není entitou pod společným vlivem) a příslušné informace o udržitelnosti ve vztahu k této mateřské entitě a všem jejím dceřiným entitám jsou již obsaženy

v konsolidované zprávě o udržitelnosti (resp. konsolidované zprávě vedení) vyhotovené její mateřskou entitou nebo jinou konsolidující entitou, není nutné, aby tytéž informace duplicitně uváděla ve své konsolidované zprávě o udržitelnosti. Tím se minimalizuje vznik nedůvodné administrativní zátěže spojené s vyhotovováním konsolidovaných zpráv o udržitelnosti.

Z povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti jsou, stejně jako v případě zprávy o udržitelnosti, bez dalšího vždy vyňaty mateřské entity, které jsou investičními fondy, a to na základě čl. 1 odst. 4 účetní směrnice ve znění CSRD. Další podmínky pro konsolidující účetní jednotky, které nejsou investičními fondy, jsou uvedeny v ustanoveních odstavců 2 a 3.

I v případě výjimky z povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti se liší podmínky pro mateřské entity, které jsou zahrnuty do konsolidované zprávy vedení jiné mateřské entity nebo jiné konsolidující entity ustavené podle práva členského státu Evropské unie, která ji ovládá, a jiné konsolidující entity ustavené podle práva jiného státu než členského státu Evropské unie, která ji ovládá, a to opět vzhledem k tomu, že jiné konsolidující entity ze třetí země se neřídí právem žádného členského státu Evropské unie, a proto je nutné některé podmínky, jejichž splnění se vyžaduje, stanovit v jejich případě výslovně, zatímco mateřské entity a jiné konsolidující entity z Evropské unie tyto podmínky splňují vždy na základě toho, že se řídí právem členského státu Evropské unie.

Bez ohledu na to, zda je jinou konsolidující entitou jiná konsolidující osoba z Evropské unie, nebo ze třetí země, je nutné, aby mateřská entita, která má být vyňata z povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, splňovala negativní podmínku, a sice aby nebyla emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu a nebyla velkou účetní jednotkou z hlediska hodnotových kritérií pro určení kategorie účetní jednotky (tj. bez ohledu na to, zda je subjektem veřejného zájmu). Velké mateřské entity, které jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, tedy budou povinny konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovovat vždy, a to v souladu s čl. 29a odst. 9 účetní směrnice ve znění CSRD.

Mateřská entita, která má být vyňata z povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, musí být, jak již bylo zmíněno výše, současně dceřinou entitou nebo účetní jednotkou ovládanou (nikoliv však ve smyslu entity pod společným vlivem) zahrnutou společně se všemi svými dceřinými entitami do konsolidované zprávy o udržitelnosti (resp. konsolidované zprávy vedení) jiné konsolidující entity z Evropské unie nebo jiné konsolidující entity ze třetí země.

Dále jsou, obdobně jako v ustanovení § 128 odst. 2 a 3, kladeny různé požadavky jak na konsolidovanou zprávu vedení mateřské entity nebo jiné konsolidující entity z Evropské unie a konsolidovanou zprávu o udržitelnosti jiné konsolidující entity ze třetí země, tak na konsolidovanou zprávu vedení mateřské entity, která má být z povinnosti vyhotovovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyňata. Tyto požadavky vyplývají z čl. 29a odst. 8 účetní směrnice ve znění CSRD a jsou koncipovány analogicky jako v případě výjimek z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti.

Pokud mateřská entita vyhotoví konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, nebude již povinna vyhotovovat svou zprávu o udržitelnosti, a to na základě § 128 odst. 4 zákona o účetnictví.

K § 134

Navrhované ustanovení § 134 je obdobou ustanovení § 129 a v odstavci 1 vymezuje konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Podstata konsolidované zprávy o udržitelnosti je obdobná jako v případě individuální zprávy o udržitelnosti a vyplývá z čl. 29a odst. 1 ve spojení s čl. 2 odst. 17 účetní směrnice ve znění CSRD. Rozdíl oproti individuální zprávě o udržitelnosti

spočívá v tom, že informace obsažené v konsolidované zprávě o udržitelnosti se vztahují ke skupině účetních jednotek. Skupina je pro účely účetnictví vymezena v ustanovení § 42 odst. 2, podle kterého skupinu tvoří mateřská entita a všechny její dceřiné entity bez ohledu na to, zda jsou zahrnuty do konsolidace, či nikoliv. Obsah pojmu „skupina“ je tedy odlišný od obsahu pojmu „konsolidační celek“, jelikož konsolidační celek podle § 42 odst. 1 tvoří mateřská entita a dceřiné entity s výjimkou dceřiných entit nezahrnutých do konsolidačního celku podle § 45. Cílem je, aby se informace v konsolidované zprávě o udržitelnosti vztahovaly ke všem dceřiným účetním jednotkám bez ohledu na to, zda jsou zahrnuty do konsolidačního celku dané mateřské entity, resp. do její konsolidované účetní závěrky.

Podle odstavce 2 je pak konsolidovaná zpráva o udržitelnosti v souladu s čl. 29a odst. 1 druhým pododstavcem účetní směrnice ve znění CSRD vymezena jako samostatný oddíl konsolidované zprávy vedení, pokud je konsolidovaná zpráva vedení mateřskou entitou vyhotovována.

K § 135

Ustanovení § 135 vymezuje obsah konsolidované zprávy o udržitelnosti. Podle odstavce 1 se z hlediska obecného vymezení obsahu konsolidované zprávy o udržitelnosti se obdobně použije ustanovení § 130 s tím, že příslušné informace uváděné v konsolidované zprávě o udržitelnosti se budou týkat skupiny účetních jednotek. Ustanovení odstavců 2 až 5 pak upravují některé obsahové náležitosti specifické pro konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, které vyplývají z čl. 29a odst. 4 účetní směrnice ve znění CSRD.

K oddílu 2 – Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti entity ze třetího státu

K § 136

Ustanovení § 136 upravuje povinnost zpřístupnit (popř. vyhotovit a zpřístupnit) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti v případě účetních jednotek ovládaných konsolidující entitou ustanovenou podle práva jiného státu než členského státu Evropské unie, která je „nejvyšší“ konsolidující entitou (tj. sama není ovládána žádnou jinou entitou) a entit ustavených podle práva jiného státu než členského státu Evropské unie, které na území České republiky vykonávají činnost prostřednictvím pobočky. Ovládním se v těchto případech rozumí ovládní charakteristické pro vztah mateřské a dceřiné entity a nikoliv ovládní ve smyslu entity pod společným vlivem.

Odstavce 1 až 3 stanoví podmínky, při jejichž splnění vznikne účetní jednotce nebo entitě ze třetí země povinnost zpřístupnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti vyhotovenou za tuto entitu nebo za „nejvyšší“ konsolidující entitu ze třetí země. V případě entity ze třetí země, která na území České republiky vykonává svou činnost prostřednictvím pobočky, povinnost zpřístupnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti plní prostřednictvím této své pobočky.

V případě, kdy není k dispozici žádná konsolidovaná zpráva o udržitelnosti vyhotovená za příslušnou entitu ze třetí země, stanoví se v odstavci 4 povinnost účetní jednotce, popř. osobě pověřená jednáním za pobočku entity na území České republiky, tuto zprávu vyhotovit. Na základě odstavce 5 mají účetní jednotka nebo osoba pověřená jednáním za pobočku entity ze třetí země na území České republiky povinnost vyžádat si od příslušné entity ze třetí země veškeré informace potřebné pro vyhotovení konsolidované zprávy o udržitelnosti. Neobdrží-li tyto údaje, součástí dané zprávy o udržitelnosti musí být podle odstavce 5 prohlášení o této skutečnosti.

K § 137

Ustanovení vymezuje konsolidovanou zprávu o udržitelnosti zpřístupňovanou, popř. vyhotovovanou, podle § 136 za entity ze třetí země. Vychází se při tom z ustanovení upravujících

obsah individuální zprávy o udržitelnosti s určitými modifikacemi, přičemž z hlediska obsahu je nutné přihlídnout k tomu, že tato zpráva je konsolidovanou zprávou o udržitelnosti, a tudíž obsahuje i příslušné údaje ve vztahu k příslušnému uskupení entit.

Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti entity ze třetí země musí být rovněž ověřena způsobem stanoveným podle právního řádu státu, podle kterého je ustavena. Zpráva o ověření této zprávy musí být zpřístupňována společně s ní, a to podle § 160 odst. 4, tj. uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je pobočka zapsána.

V případě účetní jednotky ovládané „nejvyšší“ konsolidující entitou ze třetí země odstavec 5 stanoví, že tato konsolidovaná zpráva o udržitelnosti entity ze třetí země je jedním z dokumentů zpřístupňovaných jako individuální statutární zpráva, tj. bude se zpřístupňovat ve stejném režimu, jako tato statutární zpráva.

K dílu 3 – Společná ustanovení o zprávě o udržitelnosti

K § 138

Ustanovení § 138 obsahuje společná ustanovení týkající se individuální i konsolidované zprávy o udržitelnosti. Ustanovení odstavce 1 upravuje obecný požadavek na to, aby zpráva o udržitelnosti byla sestavována v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými Evropskou komisí.

Odstavec 2 je transpozicí čl. 30 odst. 1 prvního pododstavce ve spojení s čl. 29d odst. 1 účetní směrnice ve znění CSRD, v souladu s nimiž je vyžadováno, aby zpráva o udržitelnosti byla značkována podle nařízení Komise o jednotném elektronickém formátu pro podávání zpráv. Povinnost značkovat zprávu o udržitelnosti přímo navazuje na § 126 odst. 4, který upravuje požadavek na formát zprávy vedení účetních jednotek vyhotovujících zprávu o udržitelnosti, a sice požadavek na elektronickou podobu ve formátu Extensible Hypertext Markup Language, který umožňuje následné značkování zprávy o udržitelnosti. Značkování zprávy o udržitelnosti bude prováděno podle příslušné digitální taxonomie pro standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti, která bude vydána. Požadavek na formát XHTML a následné značkování zprávy o udržitelnosti jsou důsledkem snahy o dosažení co největší míry dohledatelnosti a využitelnosti informací o udržitelnosti jejich uživateli, z jejich pohledu je podstatná zejména jejich srovnatelnost, která je podmíněna jejich uváděním ve strojově čitelné digitální podobě.

Navrhované ustanovení odstavce 3 je transpozicí čl. 19a odst. 5 čl. 29a odst. 6 účetní směrnice ve znění CSRD a stanoví účetním jednotkám povinným vyhotovovat zprávu o udržitelnosti rovněž informační povinnosti týkající se udržitelnosti ve vztahu k jejich zaměstnancům. Při plnění této informační povinnosti bude účetní jednotka postupovat podle ustanovení zákoníku práce upravujících problematiku informování zaměstnanců (zejména ustanovení části dvanácté zákoníku práce).

Informační povinnost účetní jednotky, která je povinna vyhotovovat zprávu o udržitelnosti, vůči jejím zaměstnancům se nevztahuje na účetní jednotky, které nevyhotovují zprávu o udržitelnosti na základě výjimky podle § 128 odst. 1 a § 133 odst. 1, tj. nevztahuje se na účetní jednotky a mateřské entity, které jsou investičními fondy. Jinak tato povinnost platí i pro účetní jednotky a mateřské entity, které zprávu o udržitelnosti nevyhotovují z důvodu, že splnily podmínky pro dosažení jiné výjimky.

K hlavě IV - Zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

Hlava IV transponuje kapitolu 10 účetní směrnice a upravuje zprávu o platbách do veřejných rozpočtů (podle směrnice „zprávu o platbách vládám“, podle dosavadního zákona o účetnictví „zprávu o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země“, viz jeho §

32a až 32d). Zpráva o platbách je další účetní zprávou a stejně jako ostatní účetní zprávy se vyhotovuje jako individuální, nebo konsolidovaná.

K dílu 1 - Individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

K § 139

Tuto zprávu vyhotovují pouze velké podnikatelské účetní jednotky (včetně subjektů veřejného zájmu; viz § 40 odst. 2). Zde tedy dochází k upřesnění oproti dosavadní právní úpravě, kdy podle § 32a odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví tuto povinnost měly všechny velké účetní jednotky pouze s výjimkou vybrané účetní jednotky, povinnost se tedy vztahovala i na velké nepodnikatelské účetní jednotky, avšak vzhledem k charakteru činností uvedených v písmenech a) a b) tato povinnost nepodnikatelským účetním jednotkám zpravidla nevznikala. Nyní se však přistupuje k minimální transpozici účetní směrnice, a protože ta se vztahuje pouze na podnikatelské účetní jednotky a ostatním druhům účetních jednotek povinnost vyhotovit zprávu o platbách do veřejných rozpočtů žádný jiný předpis evropského práva neukládá, nevyžaduje se ani podle navrhovaného zákona.

Kromě toho, aby se jednalo o velkou podnikatelskou účetní jednotku, je pro vznik povinnosti vyhotovit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nutno naplnit ještě jednu z alternativních podmínek uvedených v písmenu a) nebo b), tedy že účetní jednotka je činná v uvedených odvětvích souvisejících s těžbou (písmeno a)) nebo v těžbě dřeva v původních lesích (písmeno b)). Tyto podmínky jsou totožné s úpravou v § 32a dosavadního zákona o účetnictví, protože jsou transpozicí čl. 42 odst. 1 ve spojení s čl. 41 odst. 1 a 2 účetní směrnice.

K § 140

Ustanovení § 140 stanoví situace, kdy účetní jednotka uvedená v § 139 nemusí individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovovat. Písmeno a) upravuje situaci, kdy má být vyhotovována konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů, ve které jsou zahrnuty všechny platby dané účetní jednotky, které by byly uvedeny v její individuální zprávě. Tato výjimka platí jak pro mateřskou entitu, která konsolidovanou zprávu vyhotovuje, tak pro ostatní entity zahrnuté v konsolidačním celku. Stejně tak se tato výjimka uplatní v situaci, kdy konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů sestavuje nadřazená entita, tedy pokud je účetní jednotka součástí konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku (viz § 53). V případě sestavení konsolidované zprávy o platbách do veřejných rozpočtů tedy za entity zahrnuté do konsolidačního celku není sestavena žádná individuální zpráva o platbách do veřejných rozpočtů; tímto se úprava této zprávy liší od úpravy účetní závěrky a zprávy vedení, které se sestavují individuálně za každou konsolidovanou entitu i v případě vzniku konsolidační povinnosti. V zásadě tedy platí, že pokud je účetní jednotka zahrnuta do konsolidačního celku, za který vzniká konsolidační povinnost v podobě povinnosti vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, nemusí individuální zprávu sestavovat. Komplikovanější však může být situace v případě, kdy se individuální účetní období této entity liší od konsolidačního účetního období, za které se vyhotovuje konsolidovaná zpráva. Výjimka z povinnosti vyhotovit individuální zprávu se totiž uplatní pouze tehdy, pokud jsou všechny platby, které by byly uvedeny v této individuální zprávě, zahrnuty v konsolidované zprávě. Pokud je tedy konsolidovaná zpráva sestavována za konsolidační účetní období, které pokrývá např. pouze druhou polovinu individuálního účetního období účetní jednotky, a první polovina jejího individuálního účetního období není předmětem konsolidované zprávy (např. protože za toto období byl konsolidační celek malým konsolidačním celkem), musí účetní jednotka za dané účetní období vyhotovit individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů.

Písmeno b) stanoví výjimku pro situaci, kdy účetní jednotka vyhotovuje podle právního řádu státu, který není členským státem Evropské unie, dokument rovnocenný individuální zprávě o platbách. Účetní jednotka tak nemusí vytvářet duplicitně dva dokumenty s totožným obsahem, ale stačí příslušný jiný dokument, který již vyhotovila. Tento dokument musí být zveřejněn ve veřejném rejstříku, ve kterém je zapsána daná účetní jednotka.

K § 141

Odstavec 1 upravuje obsah individuální zprávy o platbách do veřejných rozpočtů. Ve zprávě se uvádí platby určitých druhů (viz odstavec 4 písm. a)) týkající se činností uvedených v § 139 písm. a) a b), které byly za individuální účetní období zaplacený nebo poskytnuty (pojem „platba“ zahrnuje i nepeněžitá plnění, viz odstavec 2 a 4) správním entitám. Správním entitou se přitom podle odstavce 4 písm. b) pro účely zprávy o platbách správním entitám rozumí správní orgán v jakémkoli státu, tedy nejen v České republice a nejen na celostátní, ale i na regionální úrovni, a entita ovládaná tímto orgánem. Vztah ovládaní je definován pro účely účetnictví v § 43 odst. 2; správní orgán tedy musí být k dané entitě v postavení jako mateřská entita vůči dceřiné entitě. Písmena a) až c) stanoví, jak se uváděné platby ve zprávě člení s tím, že účetní jednotka je povinna uvést celkovou výši těchto plateb a také a) jejich členění podle projektů, b) jejich členění podle druhů a c) jejich členění podle druhů v rámci jednotlivých projektů.

V případě platby v podobě nepeněžitého plnění se podle odstavce 2 uvádí i její hodnota, vysvětlení, jak byla hodnota určena, a pokud je to vhodné, i množství; přebírá se tedy § 32b odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví s tím, že pojem „objem“ se nahrazuje obecnějším pojmem „množství“, který se může vztahovat na jakékoli nepeněžitá plnění.

Odstavec 3 obsahuje výjimku z povinnosti uvádět ve zprávě všechny výše vymezené platby za účetní období, a to pro platbu, jejíž hodnota, a to ani v součtu se souvisejícími platbami, za účetní období nepřesáhla 2 600 000 Kč. Oproti § 32b odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví je pojem „výše“ nahrazen pojmem „hodnota“, protože jde o obecnější vyjádření, které je výstižnější v případě plateb v podobě nepeněžitých plnění.

Druhy uváděných plateb jsou uvedeny v odstavci 4 písm. a). Jedná se o transpozici čl. 41 bodu 5 účetní směrnice, která byla doposud provedena v § 32a odst. 6 dosavadního zákona o účetnictví; nedochází tedy k věcné změně oproti dosavadní právní úpravě, pouze byly provedeny některé úpravy za účelem přizpůsobení tohoto výčtu českému právnímu řádu. Podle bodu 1 se jedná o poskytnutí části produkce (z povahy věci se musí jednat o naturální plnění, toto tedy není oproti § 32a odst. 6 písm. a) dosavadního zákona o účetnictví výslovně uvedeno). Bod 2 odpovídá § 32a odst. 6 písm. b) dosavadního zákona o účetnictví. Bod 3 transponuje čl. 41 bod 5 písm. c) účetní směrnice, který v dosavadním zákoně o účetnictví chyběl. Body 4 a 5 odpovídají § 32a odst. 6 písm. c) a d) dosavadního zákona o účetnictví. Bod 6 je mírně upraven oproti § 32a odst. 6 písm. e) dosavadního zákona o účetnictví, protože se podle čl. 41 bodu 5 písm. f) účetní směrnice má jednat o plnění za licence nebo koncese, nikoli nájemné za jiné protiplnění, a není tedy třeba ho uvádět výslovně, protože je zahrnuto pod úplatou za licenci nebo koncesi. Bod 7 odpovídá § 32a odst. 6 písm. f) dosavadního zákona o účetnictví.

Projekt je definovaný v odstavci 4 písm. c) a rozumí se jím provozní činnosti upravené jednou smlouvou, licencí nebo koncesí, které představují základ pro výše uvedené platby. Oproti § 32a odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví bylo vypuštěno spojení „ujednáním o nájmu“, protože takové ujednání je smlouvou a není tedy třeba ho uvádět zvlášť; ze stejného důvodu nebyl převzat dodatek „nebo podobnými právními dohodami“. V případě, že jsou takové smlouvy, licence nebo koncese zásadním způsobem provázány, představují jimi upravené činnosti jeden projekt (zde došlo k formulační změně oproti § 32a odst. 4 části věty za středníkem dosavadního zákona o účetnictví, která nesprávně uváděla, že se za projekt považuje „takový soubor dohod“;

projektem je však samotná činnost dohodami, resp. smlouvami, koncesemi nebo licencemi, upravovaná, nikoli tyto dohody).

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů

Díl 2 upravuje konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám a transponuje tak čl. 44 účetní směrnice.

K § 142

Ustanovení § 142 obsahuje speciální ustanovení týkající se mateřských entit vyhotovujících konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů. Podle § 51 odst. 1 plní konsolidační povinnost (tedy povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidované účetní zprávy) obecně každá mateřská entita. Ustanovení § 142 však obsahuje speciální pravidlo, které stanoví, že povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů má pouze taková mateřská entita, která je velkou účetní jednotkou, pokud ona nebo některá její dceřiná entita je činná v některém z oborů uvedených v písm. a) nebo b), tedy v oborech, které s sebou nesou povinnost vypracovat individuální zprávu o platbách správním entitám podle § 139 písm. a) a b). Zároveň platí, že i konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, stejně jako individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů, vypracovávají pouze podnikatelské účetní jednotky, což je výslovně uvedeno.

Odstavec 2 upravuje výjimky z povinnosti vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách do veřejných rozpočtů. Výjimka uvedená v písmenu a) se vztahuje na situaci, kdy je konsolidační celek konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku, jehož nadřazená entita se řídí právem členského státu Evropské unie. Tato výjimka se tedy liší od výjimky z konsolidační povinnosti v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení uvedené v § 54, protože jedinou podmínkou pro aplikaci výjimky je zde skutečnost, že nadřazená entita se řídí právem členského státu Evropské unie. To je oproti výjimce uvedené v § 54 zužující, protože nepostačuje, aby nadřazená entita vyhotovila zprávu rovnocennou konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů podle práva jiného státu, na druhou stranu zde však nejsou dány žádné podmínky týkající se souhlasu ostatních členů mateřské entity ani to, že mateřská entita musí konsolidovanou zprávu nadřazené entity zveřejňovat a ani nemusí jako účetní jednotka ve své individuální účetní závěrce uvádět údaj o tom, že konsolidovaná zpráva o platbách do veřejných rozpočtů není vyhotovována.

Písmeno b) obsahuje obdobnou výjimku, jaká je obsažena pro individuální zprávu o platbách správním entitám v § 140 písm. b). Pokud tedy mateřská entita vyhotovuje podle právního řádu státu, který není členským státem Evropské unie, zprávu rovnocennou konsolidované zprávě o platbách do veřejných rozpočtů, nemusí vytvářet duplicitně ještě tuto zprávu, ale stačí tuto jinou zprávu zveřejnit, aniž by musel být vyhotovován její překlad do českého jazyka.

K § 143

Ustanovení § 143 vymezuje obsah konsolidované zprávy o platbách do veřejných rozpočtů, a to jednoduše odkazem na to, co by se uvádělo v individuálních zprávách o platbách do veřejných rozpočtů, které by vyhotovovaly jednotlivé entity patřící do konsolidačního celku, za konsolidační účetní období. Uvádí se tedy stejné informace a ve stejném členění, jako stanoví § 141. Konsolidovaná zpráva se však sestavuje za konsolidační účetní období, které nemusí být totožné s individuálním účetním obdobím každé jednotlivé konsolidované entity, může se tedy stát, že v konsolidované zprávě budou ve vztahu k některé konsolidované entitě zahrnuty platby patřící do částí dvou různých individuálních účetních období.

K hlavě V – Zpráva o daních z příjmů

K dílu 1 – Individuální zpráva o daních z příjmů

K § 144

Povinnost vyhotovovat a zpřístupňovat zprávu o daních z příjmů je stanovena v návaznosti na účetní směrnici, konkrétně na její čl. 48a až 48g.

Podle odstavce 1 zprávu o daních z příjmů vyhotovuje samostatná účetní jednotka, která je definována v odst. 3 písm. a). Jedná se o účetní jednotku, která v účetním období není ovládající ani ovládanou osobou s výjimkou ovládání na základě společného vlivu (definice společného vlivu viz § 46). To znamená, že nemůže jít o mateřskou entitu (viz § 43 odst. 1) ani o dceřinou entitu (viz § 44), tedy o účetní jednotku v konsolidačním celku (viz § 42 odst. 1); takové účetní jednotky totiž nikdy nevyhotovují zprávu o daních z příjmů, ale za splnění podmínek uvedených v § 147 vyhotovují konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, případně jsou údaje o nich obsaženy v konsolidované zprávě o daních z příjmů vytvořené jinou účetní jednotkou. Vedle vymezení samostatné účetní jednotky přitom odstavec 3 písm. a) obdobně definuje i samostatnou entitu, a to z toho důvodu, že tento pojem je použit v odstavci 2, kde se týká entity ustavené podle zahraničního právního řádu, tedy nemůže jít o účetní jednotku (viz jejich vymezení v § 27). Podmínka, že jde o samostatnou účetní jednotku, musí platit po celé individuální účetní období, tedy nikdy v jeho průběhu nemůže být účetní jednotka ovládající ani ovládanou osobou s výjimkou ovládání na základě společného vlivu.

Zároveň musí jít o obchodní společnost, protože pouze té je tato povinnost stanovena v účetní směrnici a není žádoucí stanovovat tuto povinnost většímu okruhu subjektů. Poslední podmínkou je, že účetní jednotka má zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu, a to kdykoli v individuálním účetním období, tedy stačí, pokud ji bude mít jen po část tohoto období. Smyslem vyhotovení zprávy o daních z příjmů totiž je podat informace o tom, v jakém státě jsou placeny jak vysoké daně z příjmů, a pokud účetní jednotka vykonává trvalou podnikatelskou činnost pouze na území jednoho státu, a platí tedy daň z příjmů pouze v jednom státě, nemusí být zpráva vyhotovována. Pobočka je definována v § 503 odst. 1 občanského zákoníku. Stálá provozovna je institutem daní z příjmů a podle právní úpravy daní z příjmů musí být její existence posuzována.

Vyhotovení zprávy o daních z příjmů je dále navázáno na určitou výši ročního úhrnu čistého obratu účetní jednotky. Sestavuje se tedy poprvé za druhé individuální účetní období, ve kterém roční úhrn čistého obratu účetní jednotky dosáhne 19 000 000 000 Kč, a naposledy za první ze dvou individuálních účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obratu této výše nedosáhne. Jinými slovy, to, zda se zpráva vyhotovuje, či nevyhotovuje, se vždy mění tehdy, pokud je ve dvou individuálních účetních obdobích po sobě následujících uvedena výše ročního úhrnu čistého obratu dosažena či nedosažena. Částka 19 000 000 000 Kč vychází z účetní směrnice, kde je uvedena částka 750 000 000 EUR. Roční úhrn čistého obratu je definován v § 37 odst. 2.

Odstavec 2 upravuje povinnost zpřístupnit zprávu o daních z příjmů samostatné entity ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Podmínkou je, že tato entita má pobočku na území České republiky, a to kdykoli v průběhu individuálního účetního období (tedy stejně jako v odstavci 1 nemusí tato pobočka existovat po celé toto období) – to je důvodem, proč je jí ukládána povinnost zpřístupnit tuto zprávu právním řádem České republiky, a právě prostřednictvím této pobočky se má zpřístupnění provést. Tato pobočka však nemusí představovat stálou provozovnu na území České republiky (stálá provozovna je definována v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů a případně je její definice modifikována smlouvami o zamezení dvojímu zdanění). Obdobně jako v odstavci 1 se tedy musí jednat o samostatnou

entitu, definovanou v odst. 3 písm. a). Další podmínkou je, obdobně jako v odstavci 1, že má právní formu srovnatelnou s obchodní společností; protože jde o entitu ustavenou podle zahraničního právního řádu, nemůže jít o obchodní společnost podle právního řádu České republiky, účetní směrnice se však vztahuje pouze na obchodní společnosti z členských států Evropské unie, proto je stanovena podmínka obdobné právní formy.

Dále jsou opět vymezena období, za která je zpráva zpřístupňována. Je však stanoven jak limit ročního úhrnu čistého obratu pobočky, a to ve výši 240 000 000 Kč, tak limit výnosů účetní jednotky, a to ve výši 750 000 000 EUR. V případě pobočky se jedná o stejný limit, který je stanoven jako horní hranice pro malou účetní jednotku v § 36 odst. 3. Pro samostatnou entitu nejen ve vztahu k pobočce na území České republiky je limit stanoven v eurech, protože se ustanovení vztahuje na entity z různých států používající různé měny. Přepočtení je v souladu s účetní směrnicí upraven v odstavci 4, podle kterého se částka 750 000 000 EUR přepočítá na měnu účetní závěrky dané entity kurzem vyhlášeným Evropskou centrální bankou pro 21. prosinec 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce nahoru, nebo dolů. Vzhledem k tomu, že entita není ustavena podle právního řádu členského státu Evropské unie, místo ročního úhrnu čistého obratu se v souladu s účetní směrnicí použijí její výnosy. Ty jsou definovány v odstavci 3 písm. b) tak, že jde o výnosy podle účetních předpisů, podle kterých je sestavená její účetní závěrka, může jít tedy o účetní předpisy státu, který není členským státem Evropské unie.

Princip toho, kdy vzniká a zaniká povinnost zpřístupňovat zprávu o daních z příjmů, je stejný jako v odstavci 1. Protože však jsou stanoveny dva limity pro to, aby vznikla povinnost zprávu zpřístupnit, musí být splněny oba dva současně, zatímco pro to, aby tato povinnost zanikla, stačí porušení pouze jednoho z nich, tedy stačí, že ve dvou po sobě následujících individuálních účetních obdobích není dosažen jeden a ten samý ze stanovených limitů. Jak se provede zpřístupnění, je uvedeno v § 160 odst. 2.

K podmínkám uvedeným v tomto ustanovení, a zejména limitům ročního úhrnu čistého obratu, je třeba dodat, že pokud by pobočka nesloužila jinému účelu než vyhýbání se požadavku na sestavení této zprávy, na základě obecného principu zneužití práva by zpráva musela být i tak zpřístupněna (jedná se např. o situace, kdy jsou v České republice dvě pobočky, z nichž ani jedna nesplňuje limit ročního úhrnu čistého obratu stanovený pro zpřístupnění zprávy, když z jiných hledisek by stačila pobočka jedna, která by limit splnila); obdobně to platí i pro případy vyhotovování a zpřístupňování konsolidované zprávy o daních z příjmů podle § 147.

Odstavec 5 obsahuje subsidiární pravidlo pro případ, kdy entita podle odstavce 2 nemůže splnit povinnost zpřístupnit prostřednictvím své pobočky zprávu o daních z příjmů, protože taková zpráva není k dispozici (entita ustavená podle právního řádu státu, který není členským státem Evropské unie, ji nevyhotovuje nebo ji pobočce neposkytne). V takovém případě dané entitě povinnost zprávu zpřístupnit nevzniká, ale osobě pověřené jednáním za pobočku na území České republiky vzniká povinnost takovou zprávu vyhotovit a zpřístupnit. Osobou pověřenou jednáním za pobočku bude zpravidla vedoucí odštěpného závodu podle § 503 odst. 2 občanského zákoníku, protože odštěpný závod je pobočkou zapsanou do obchodního rejstříku. Ustanovení zohledňuje skutečnost, že osoba pověřená jednáním za pobočku nemusí mít všechny údaje o entitě. Pokud tato osoba vyhotovuje zprávu, vyžádá si od entity potřebné údaje, a pokud je nemá k dispozici a nedostane je, může být zpráva vyhotovena neúplně jen z dostupných údajů. Součástí zprávy potom musí být prohlášení, že entita potřebné údaje neposkytla. Toto prohlášení je součástí zprávy o daních z příjmů, a proto je povinností jej zveřejnit, a to skrze povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů.

K § 145

Ustanovení § 145 stanoví situace, ve kterých je účetní jednotka nebo jiná entita osvobozena od povinnosti vyhotovit nebo zpřístupnit individuální zprávu o daních z příjmů.

Podle odstavce 1 nevyhotovuje účetní jednotka individuální zprávu o daních z příjmů, pokud podává zprávu podle čl. 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU, která zahrnuje údaje o veškerých jejích činnostech. Dané ustanovení směrnice je provedeno v § 11c zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a v § 7b odst. 3 zákona č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech a některých opatřeních s tím souvisejících a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. Uvedená zpráva má obdobný obsah jako zpráva o daních z příjmů podle účetní směrnice, proto není nutné vypracovávat obě zároveň.

Odstavec 2 stanoví osvobození od povinnosti zpřístupnit zprávu o daních z příjmů. Jde o situaci, kdy entita podle § 144 odst. 2, tedy entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, vyhotoví zprávu, která je rovnocenná zprávě o daních z příjmů (tedy zejména obsahově), ale nejedná se přesně o tuto zprávu, protože je sestavena podle právního řádu jiného státu. V legislativním textu je proto použit pojem „zpráva s informacemi o daních z příjmů“, aby bylo odlišeno, že se nejedná o zprávu o daních z příjmů podle tohoto zákona. Jako další podmínka je v písmenu b) stanoveno, že zpráva musí obsahovat název a adresu pobočky na území České republiky, a podle písmene c) musí být do 12 měsíců od posledního dne individuálního účetního období zveřejněn její překlad do českého nebo anglického jazyka uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je zapsána pobočka entity, a bezplatně a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách entity. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, osvobození se neuplatní a musí být zpřístupněna individuální zpráva o daních z příjmů podle tohoto zákona.

Podle § 160 odst. 3 musí být zpráva podle odstavce 2 uveřejněna po dobu alespoň 5 let, to však není podmínkou pro uplatnění výjimky z povinnosti zpřístupnění zprávy podle § 144 odst. 2. Není-li tedy toto splněno, není řádně splněna povinnost uveřejnění, není však třeba zpřístupňovat zprávu o daních z příjmů podle tohoto zákona, protože trvá osvobození od této povinnosti.

K § 146

Ustanovení § 146 upravuje obsah individuální zprávy o daních z příjmů sestavované podle § 144. Odstavec 1 vymezuje obsahové náležitosti zprávy. Podle písmene a) se uvede název účetní jednotky nebo entity a individuální účetní období, za které se zpráva vyhotovuje. Podle písmene b) se uvede měna použitá ve zprávě, kterou je měna používaná pro sestavení účetní závěrky účetní jednotky nebo entity v účetním období, za které je zpráva vyhotovována. Dále se uvede stručný popis povahy činnosti a počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky. Podle písmene e) se uvádí celkové výnosy účetní jednotky nebo entity s vyloučením úprav hodnot (typicky ocenění ze změny reálné hodnoty účtované výsledkově). Podle písmene f) se uvede výše zisku nebo ztráty před zdaněním a podle písmen g) a h) výše nákladů na splatnou daň z příjmů a uhrazené daně z příjmů za dané účetní období v příslušné daňové jurisdikci, a to včetně srážkové daně odvedené za danou účetní jednotku nebo entitu někým jiným. Výše splatné daně podle písmene g) přitom v souladu s účetní směrnicí nezahrnuje odloženou daň ani rezervy na nejisté daňové závazky, protože se jedná o odlišné položky výkazu zisku a ztráty, než je splatná daň z příjmů. Podle písmene i) se uvádí výše kumulovaných výsledků hospodaření na konci daného účetního období.

Podle odstavce 2 může být zpráva o daních z příjmů vyhotovena na základě pokynů pro vyplňování zprávy podle zemí uvedených ve vyhlášce č. 306/2017 Sb., o vzoru zprávy podle

zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Vzor v této vyhlášce však obsahuje i některé údaje, které nejsou požadovány v rámci zprávy o daních z příjmů, ty tedy účetní jednotka nemusí vyplňovat. Účetní jednotka ve zprávě uvede, zda možnost podle odstavce 2 využila (tedy i pokud ji nevyužije, uvede, že ji nevyužila).

Odstavec 3 v souladu se směrnicí stanoví, že údaje ve zprávě se uspořádají podle společného vzoru a v elektronickém formátu, které stanoví Komise prostřednictvím prováděcích aktů.

Odstavec 4 upravuje, jak mají být údaje ve zprávě členěny s ohledem na daňovou jurisdikci. Členění se provádí na základě toho, ve které daňové jurisdikci daná činnost podléhá dani, a to na základě usazení účetní jednotky nebo entity, existence její stálé provozovny nebo její trvalé podnikatelské činnosti. Trvalá podnikatelská činnost nemusí vždy zakládat stálou provozovnu, ale může docházet ke zdanění v dané jurisdikci z jiného titulu, než je existence stálé provozovny (např. vlastnictví nemovitosti).

Údaje se uvádí odděleně za každý členský stát Evropské unie, za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá rozvahový den, uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolutracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie, a za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného účetního období, i k 1. březnu předcházejícího kalendářního roku uveden na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie, a souhrnně za ostatní daňové jurisdikce. Co se týká časového určení rozhodujícího okamžiku v kalendářním roce pro uvedení na seznamu, pak podle účetní směrnice má být stát na daném seznamu k 1. březnu daného účetního období (písmeno b)) a k 1. březnu daného účetního období a zároveň k 1. březnu předcházejícího účetního období (písmeno c)). Může se stát, že je účetní období kratší nebo delší než 12 kalendářních měsíců, a tedy v něm není ani jeden 1. březen, nebo jsou v něm dva 1. březny. Je proto zvolena taková úprava, aby bylo vždy možné jednoznačně určit dny, ke kterým se daná skutečnost zkoumá.

Na základě odstavce 5 je nutné zajistit, aby údaje týkající se určité činnosti nebyly ve zprávě uvedeny u více než jedné daňové jurisdikce, u každé činnosti musí být tedy jednoznačně určeno, ke které jurisdikci se vztahuje.

Odstavec 6 dává účetním jednotkám a entitám možnost neuvést informace, jejichž uvedení by je mohlo závažně poškodit. Tato možnost se však nevztahuje na údaje týkající se jurisdikcí uvedených na unijním seznamu jurisdikcí nespolutracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie nebo na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní. Pokud je tato možnost využita, musí to být uvedeno ve zprávě spolu s odůvodněním takového vynechání údajů a tyto údaje musí být zveřejněny ve zprávě o daních z příjmů za některé z individuálních účetních období, která započala do 5 let od posledního dne účetního období, za které je vyhotovena zpráva, ve které byl údaj vynechán.

Podle odstavce 7 mohou být ve zprávě vysvětleny nesrovnalosti mezi výší splatné daně a výší zaplacené daně.

K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů

K § 147

Ustanovení § 147 upravuje konsolidovanou zprávu o daních z příjmů. Tato zpráva není sestavována jen za jednu účetní jednotku, ale za konsolidační celek.

Odstavec 1 stanoví, kdy konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovuje mateřská entita, tedy účetní jednotka podle tohoto zákona. Mateřská entita zároveň musí být nejvyšší konsolidující osobou. Nejvyšší konsolidující osoba je definována v odst. 5 písm. a) a může jít buď o mateřskou entitu, nebo o osobu, která je ustavena podle zahraničního právního řádu, proto je uvedeno, že jde o mateřskou entitu nebo konsolidující zahraniční entitu (tato osoba tedy sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle zahraničního právního řádu). V každém případě nesmí být nejvyšší konsolidující osoba ovládanou osobou zahrnutou do konsolidačního celku jiné mateřské entity nebo konsolidující zahraniční osoby, a to s výjimkou ovládnutí na základě společného vlivu (to znamená, že nejvyšší konsolidující osoba může být součástí konsolidačního celku jiné konsolidující osoby na základě společného vlivu, pokud podle daného právního řádu konsolidační celek zahrnuje i entity pod společným vlivem).

Povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů se, stejně jako v případě individuální zprávy o daních z příjmů, vztahuje pouze na obchodní společnosti. Dále je stanovena podmínka, že se nemůže jednat o mateřskou entitu, jejíž konsolidační celek tvoří pouze účetní jednotky ustavené podle právního řádu České republiky, které v konsolidačním účetním období nemají zahraniční pobočku ani stálou provozovnu; jde tedy opět o to, že musí být dán nějaký přeshraniční prvek, aby mělo smysl konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovovat. K tomu, aby konsolidovaná zpráva o daních z příjmů nebyla vyhotovována, musí být tato podmínka splněna po celé účetní období.

Konsolidační účetní období, za která se konsolidovaná zpráva o daních z příjmů vyhotovuje, jsou vymezena obdobně jako u individuální zprávy o daních z příjmů v § 144. Kritériem je však roční úhrn čistého obrátu na konsolidovaném základě. Výše limitu je stejná jako v případě individuální zprávy o daních z příjmů.

Odstavce 2 až 4 upravují případy, kdy je nejvyšší konsolidující entita ustavena podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Jde o případy, kde je buď některá účetní jednotka podle právního řádu České republiky zahrnuta do konsolidované účetní závěrky této nejvyšší konsolidující entity, nebo zde má některá účetní jednotka zahrnutá do konsolidované účetní závěrky této nejvyšší konsolidující entity svou pobočku. Nejvyšší konsolidující entita musí být vždy ustavena podle práva státu, který není členským státem Evropské unie, protože kdyby byla ustavena podle práva členského státu Evropské unie, vyhotovovala by v souladu s účetní směrnicí konsolidovanou zprávu o daních z příjmů ve svém státě a nebylo by tedy potřeba ji vyhotovovat ani zpřístupňovat v České republice.

Odstavec 2 se vztahuje na situaci, kdy existuje střední nebo velká účetní jednotka (tedy splňuje hodnotová kritéria pro zařazení mezi velké nebo střední účetní jednotky uvedená v § 36, a to i v případě subjektu veřejného zájmu, protože v případě zprávy o daních z příjmů se nepoužije fikce stanovená v § 40 odst. 2, že je velkou účetní jednotkou), které jsou obchodní společnostmi a jejichž nejvyšší konsolidující entita je ustavena podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Opět je zde tedy omezení na obchodní společnosti a nadto i omezení co do kategorie. K nejvyšší konsolidující entitě viz odst. 5 písm. a) a důvodová zpráva k odstavci 1. Konsolidovaná zpráva se vyhotovuje za vymezená konsolidační účetní období a limit je stanoven s ohledem na konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující entity. Stejně jako v § 144 je limit uveden v eurech, protože se ustanovení vztahuje na entity z různých států používající různé měny. Přepočtení je v souladu s účetní směrnicí upraven v odstavci 6, podle kterého se částka 750 000 000 EUR přepočítá na měnu konsolidované účetní závěrky nejvyšší konsolidující entity kurzem vyhlášeným Evropskou centrální bankou pro 21. prosinec 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce nahoru, nebo dolů. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje podle práva jiného státu, a konsolidovanými výnosy tedy jsou výnosy v rámci účetnictví podle práva tohoto státu. To je uvedeno v odst. 5 písm. b).

Odstavec 3 upravuje situaci, kdy neexistuje účetní jednotka ustavená podle právního řádu České republiky, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky nejvyšší konsolidující entity ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, ale tato nejvyšší konsolidující entita má v konsolidačním účetním období (tj. i jen v části tohoto období) pobočku na území České republiky. Opět je zde stanoveno pravidlo, že nejvyšší konsolidující entita má právní formu srovnatelnou s obchodní společností. Další podmínkou je, že nejvyšší konsolidující entita v účetním období neovládá žádnou entitu (s výjimkou ovládnutí na základě společného vlivu) ustavenou podle právního řádu členského státu Evropské unie splňující kritéria pro střední nebo velkou účetní jednotku, protože v takovém případě by konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovovala a zpřístupňovala tato entita v členském státě, podle jehož právního řádu je ustavena (jako je tomu podle odstavce 2, pokud taková entita je účetní jednotkou ustavenou podle právního řádu České republiky) a nebylo by potřeba zprávu zpřístupňovat podle právního řádu České republiky. Jedná se tedy o stejný princip jako podle § 144 odst. 2, tedy entitě ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie se ukládá zde prostřednictvím své pobočky zpřístupnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů. Vymezení konsolidačních účetních období, za která se konsolidovaná zpráva zpřístupňuje, je obdobné jako v § 144 odst. 2 s tím rozdílem, že se berou v úvahu konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující entity a že se zohledňuje i roční úhrn čistého obrátu pobočky na území České republiky. Pro převod částky stanovené v eurech se použije odstavec 6.

Odstavec 4 upravuje mírně odlišnou situaci od odstavce 3. Také neexistuje účetní jednotka ustavená podle právního řádu České republiky, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky nejvyšší konsolidující entity ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, a na rozdíl od situace podle odstavce 3 tato nejvyšší konsolidující entita nemá pobočku na území České republiky, ale na území České republiky má pobočku jiná entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, která je konsolidovaná danou nejvyšší konsolidující entitou. Dále musí platit obdobné podmínky jako podle odstavce 3, tedy musí jít o entitu s právní formou srovnatelnou s obchodní společností a nejvyšší konsolidující entita nesmí ovládat žádnou entitu ustavenou podle právního řádu členského státu Evropské unie splňující kritéria pro střední nebo velkou účetní jednotku. Konsolidační účetní období, za která se konsolidovaná zpráva zpřístupňuje, jsou vymezena stejně jako v odstavci 3.

Odstavec 5 obsahuje definice některých pojmů pro účely konsolidované zprávy o daních z příjmů, k nim odůvodnění viz výše.

Odstavec 7 reaguje na skutečnost, že účetní jednotky podle odstavce 2 jsou samostatné subjekty a musí si tedy říct o údaje nejvyšší konsolidující entitě. Pokud údaje nedostanou, postupují stejně jako osoba pověřená jednáním za pobočku podle § 144 odst. 5. Není totiž možné na účetní jednotku přenést odpovědnost za to, že nemá všechny údaje potřebné k vyhotovení zprávy z důvodu, že jí je neposkytl jiný subjekt. Odstavec 8 je potom obdobou § 144 odst. 5, tedy pokud není konsolidovaná zpráva v případech podle odstavce 3 nebo 4 k dispozici, má povinnost ji vyhotovit a zpřístupnit osoba pověřená jednáním za pobočku na území České republiky.

K § 148

Ustanovení § 148 obsahuje obdobné výjimky pro konsolidovanou zprávu o daních z příjmů jako § 145 pro individuální zprávu o daních z příjmů.

Podle odstavce 1 nevyhotovuje mateřská entita konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, pokud podává zprávu podle čl. 89 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU, která

zahrnuje údaje o veškerých jejích činnostech a všech dceřiných entit zahrnutých v konsolidované účetní závěrce.

Odstavec 2 stanoví osvobození jak pro situace, kdy má zprávu sestavovat účetní jednotka ustavená podle právního řádu České republiky (§ 147 odst. 2), tak pro situace pobočky na území České republiky (§ 147 odst. 3 a 4), kdy má entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie zpřístupňovat konsolidovanou zprávu o daních z příjmů prostřednictvím této pobočky, a to pro případy, kdy nejvyšší konsolidující entita vyhotovila za osoby, za které by se konsolidovaná zpráva o daních z příjmů sestavovala, zprávu s informacemi o daních z příjmů rovnocennou konsolidované zprávě o daních z příjmů. Podle písmene b) má zpráva s informacemi o daních z příjmů obsahovat název a sídlo účetní jednotky, tou se tedy rozumí účetní jednotka ustavená podle právního řádu České republiky, protože jen takové entity jsou účetními jednotkami podle tohoto zákona, viz § 27. Pokud taková účetní jednotka neexistuje (tedy jedná se o situace podle § 147 odst. 3 nebo 4), obsahuje daná zpráva název a adresu pobočky entity, která je ustavena podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, na území České republiky.

K § 149

Ustanovení § 149 upravuje obsah konsolidované zprávy o daních z příjmů. Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů je přehledem o daních z příjmů nejvyšší konsolidující entity a všech ovládaných osob zahrnutých v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující entity s výjimkou osob ovládaných na základě společného vlivu (podle tohoto zákona nejsou entity pod společným vlivem zahrnovány do konsolidované účetní závěrky, ale může to tak být podle právního řádu jiného státu, podle kterého postupuje nejvyšší konsolidující entita ustavená podle tohoto právního řádu). Uvádí se v ní údaje za jednotlivé zahrnuté osoby, které by se uváděly v individuálních zprávách o daních z příjmů těchto jednotlivých entit, kdyby je vyhotovovaly (protože však tyto entity nejsou samostatnými účetními jednotkami, individuální zprávu o daních z příjmů nesestavují). V odstavci 1 písm. a) až d) se uvádí speciální ustanovení z důvodu, že jde o konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, a nikoli zprávu vyhotovovanou pouze za jednu účetní jednotku. Podle písmene a) se musí uvést seznam všech ovládaných entit, s výjimkou osob ovládaných na základě společného vlivu, usazených v evropském členském státě, nebo ve státě, který je uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie nebo na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie. Podle písmene b) je měnou použitou v konsolidované zprávě o daních z příjmů měna používaná pro sestavení konsolidované účetní závěrky nejvyšší konsolidující entity, pokud však zprávu sestavuje účetní jednotka nebo entita jiná než nejvyšší konsolidující entita, je podle písmene c) měnou použitou ve zprávě měna používaná pro sestavení účetní závěrky této účetní jednotky nebo entita, a to z důvodu, aby nemusela používat jednu měnu zde a jinou v účetní závěrce. Podle písmene d) se pro uvedení celkových výnosů vylučují dividendy obdržené od ovládaných osob, s výjimkou osob ovládaných na základě společného vlivu.

Odstavec 2 potom stanoví, že v ostatním se také použijí ustanovení § 146 odst. 2 až 7.

K části šesté – Ověřování vykazovaných informací

K § 150

Ustanovení normuje, které účetní jednotky podléhají povinnému auditu účetní závěrky. Audit účetní závěrky je zásadním a osvědčeným nástrojem, který přispívá k budování důvěry v podnikatelském prostředí, a tak nepřímo přispívá k jeho rozvoji. Je přítomen ve všech vyspělých ekonomikách jako jeden z faktorů jejich úspěchu.

K § 151

Ustanovení, které z důvodu snížení administrativní zátěže normuje situace, kdy je audit účetní závěrky nadbytečný.

K § 152

Zvláštní ustanovení, které stanovuje povinnost auditu i jinak neauditovaným účetním jednotkám, pokud vstupují do transakce s povinně auditovanými účetními jednotkami. Absence takového ustanovení by znehodnotila význam auditu povinně auditovaných účetních jednotek.

K § 153

Ustanovení, které srovnává požadavky na ověření zprávy vedení a zprávy o udržitelnosti s požadavky na audit účetní závěrky.

K části sedmé – Statutární zpráva

K § 154

K odstavci 1:

Ustanovení § 154 tohoto zákona upravuje nový institut statutární zprávy. Vymezuje se tak oproti § 21 dosavadního zákona o účetnictví, který výroční zprávu chápe dvojím způsobem, v širším slova smyslu jako „sběrnou obálku“, ale též v užším smyslu jako zprávu o vlastním obsahu. Dosavadní pojem „výroční zpráva“ ve smyslu § 21 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se nově nahrazuje pojmem „zpráva vedení“, který v zásadě odpovídá současné výroční zprávě. I nadále se tedy jedná o dokument, který má především sloužit k poskytnutí informací o vývoji a výkonnosti účetní jednotky a o její hospodářské situaci, včetně zhodnocení zásadních rizik a nejistot. V některých případech jsou jejím obsahem rovněž nefinanční informace. Rozdíl oproti současnému stavu spočívá v tom, že již není možné, aby jejím obsahem byla účetní závěrka, zpráva auditora a popřípadě též další zprávy podle jiných právních předpisů (viz § 21 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Nově zvolený pojem „statutární zpráva“ rovněž odlišuje statutární zprávu podle tohoto zákona od ostatních výročních zpráv podle jiných právních předpisů, a to tak, aby se v jiných výročních zprávách neduplikovaly účetní informace. Záměrem je zajistit, aby účetní závěrka, zpráva vedení a případně zpráva o jejich ověření byly obsaženy výlučně ve statutární zprávě a ne zároveň v jiných výročních zprávách. Pokud pro účely jiné než účetní regulace bude nutné poskytnout účetní závěrku, zprávu vedení a případně zprávu o jejich ověření, je nutné stanovit účetní jednotce povinnost předložit nebo poskytnout statutární zprávu.

K odstavci 2:

Statutární výroční zprávu je nutné vnímat jako soubor dvou množin – dokumentů obsahujících účetní a další finanční a nefinanční informace vykazované za účetní jednotku nebo konsolidační celek blíže vymezených v odstavci 2 a zpráv o ověření těchto dokumentů. Předpokladem označení tohoto souboru jako statutární výroční zprávy je přitom splnění požadavků na ověření a schválení těchto dokumentů, neboť podle písmene a) se musí jednat o dokumenty ve znění, v jakém byly ověřeny a schváleny. Pokud tedy některý z dokumentů podléhá například povinnosti auditu, označení statutární zpráva nelze použít předtím, než byl příslušný dokument takto ověřen. Záměrně je používán obecný pojem „ověření“, protože účetní jednotka nemusí mít pouze povinný audit (tj. dokumentem je zpráva auditora o povinném auditu), ale může mít povinnost zajistit ověření prostřednictvím jiné osoby nebo zajistit zcela jiný druh ověření, který není povinným auditem (např. v případě ověření zprávy o udržitelnosti).

Jestliže příslušný dokument podléhá schválení v rámci účetní jednotky, je i s ohledem na naplnění požadavku čl. 30 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 žádoucí, aby byl daný dokument zpřístupněn v podobě, v jaké byl schválen příslušným orgánem. Odstavec 1 proto stanoví, že statutární zpráva je soubor schválených dokumentů, pokud podléhají schválení. Požadavek na schválení dokumentu podle písmene a) se však vztahuje pouze na schválení v rámci účetní jednotky. Některé dokumenty, které tvoří statutární zprávu, mohou podle zvláštních právních předpisů nebo vnitřních předpisů podléhat schválení některým orgánem nebo orgány účetní jednotky nebo mateřské entity (např. účetní závěrka může podléhat schválení valnou hromadou) nebo výjimečně i orgánem jiné účetní jednotky (například v případě účetní závěrky účastnického fondu obhospodařovaného penzijní společností, která je podle § 57 zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, schvalována valnou hromadou příslušné penzijní společnosti, neboť účastnický fond, ačkoliv je účetní jednotkou, není právnickou osobou, a tudíž nemá právní subjektivitu). Schválením v rámci účetní jednotky se tak rozumí schválení jakýmkoliv orgánem, do jehož působnosti schvalování účetní závěrky patří, pokud se jedná o „vnitřní“ schválení účetní závěrky. Schválením v rámci účetní jednotky tak nebude případ, kdy dokument podléhá schválení kupříkladu orgánem veřejné moci (srov. například účetní závěrka Státního fondu dopravní infrastruktury je předkládána ke schválení Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky podle § 5b zákona č. 104/2000Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury).

Splnění jednotlivých požadavků je samozřejmě relevantní pouze v těch případech, kdy účetní jednotce povinnost ověření a schválení vyplývají ze zákona, tj. v případě účetní jednotky, která nemá povinnost zajistit ověření předmětných dokumentů, a tyto dokumenty nepodléhají schválení orgánem v rámci účetní jednotky, se označení „statutární zpráva“ použije už v okamžiku, kdy jsou předmětné dokumenty vyhotoveny, neboť v tomto ohledu jsou všechny povinnosti dané účetní jednotky splněny. Použije-li tedy právní předpis pojem „statutární zpráva“, rozumí se jím vždy příslušné dokumenty zpřístupňované jako statutární zpráva (např. účetní závěrka a zpráva vedení), které jsou vyhotovené, ověřené a schválené společně se zprávami o jejich ověření (např. zpráva auditora o povinném auditu). Do okamžiku splnění všech povinností účetní jednotky tak nelze označení „statutární zpráva“ použít a je nutné hovořit buď o konkrétních dokumentech, nebo obecně o „dokumentech zpřístupňovaných jako statutární zpráva“, které jsou vymezeny v odstavci 2.

To znamená, že o statutární výroční zprávu se jedná až tehdy, splní-li účetní jednotka veškeré své povinnosti ve vztahu k dokumentům zpřístupňovaným jako statutární zpráva, přičemž rozsah těchto povinností se může lišit podle toho, jaké dokumenty účetní jednotka vyhotovuje a zda zajišťuje jejich ověření. Teprve poté, co účetní jednotka splní tyto své povinnosti, je možné tento soubor dokumentů a zpráv o jejich ověření označit za statutární zprávu. K odstavci 3:

V odstavci 3 je upraveno rozlišení statutární zprávy obdobně jako v případě účetní závěrky nebo účetních zpráv. V písmenu a) se statutární zpráva rozlišuje podle zahrnutých entit na individuální a konsolidovanou. Konsolidovanou statutární výroční zprávou se v tomto ustanovení rozumí i konsolidovaná statutární zpráva v rámci konsolidovaného výkaznictví České republiky, neboť pro konsolidovanou statutární zprávu je rozhodné, že obsahuje informace o uskupení konsolidovaných entit, nikoliv skutečnost, že dokumenty, které ji tvoří, jsou vyhotovovány mateřskou entitou.

V případech, kdy účetní jednotka vyhotovuje dokumenty zpřístupňované jako konsolidovaná i individuální statutární zpráva, je možné, aby tyto dokumenty tvořily jen jednu statutární zprávu. Rozlišení statutární zprávy na řádnou a mezitímní v písmenu b) je navázáno na okamžik, ke kterému se vyhotovují dokumenty zpřístupňované jako statutární zpráva. Dokumenty

zpřístupňované jako řádná statutární zpráva jsou dokumenty vyhotovované za účetní období (tj. zejména řádná účetní závěrka a zpráva vedení, která se vyhotovuje vždy pouze za účetní období). Dokumenty zpřístupňované jako mezitímní statutární zpráva jsou dokumenty vyhotovované za jiné než účetní období (zejména mezitímní účetní závěrka).

K odstavci 4:

Odstavec 4 obsahuje úpravu pro případy, kdy dokument zpřístupňovaný jako statutární zpráva podléhá schválení v rámci účetní jednotky, avšak z jakéhokoliv důvodu v průběhu 12měsíční lhůty podle § 155 schválen nebyl. Tento dokument může být i navzdory jeho neschválení příslušným orgánem zpřístupněn, nicméně z důvodu právní jistoty uživatelů účetních informací však musí být splněna podmínka, že bude společně s ním zpřístupněna informace o neschválení daného dokumentu. Informace o neschválení daného dokumentu musí být rovněž doplněna o odůvodnění nevyslovení souhlasu příslušným orgánem, přičemž podmínka zpřístupnění se vztahuje i na toto odůvodnění.

Pokud se jedná o účetní závěrku účetní jednotky veřejného sektoru, která podle zákona podléhá schválení, je tato účetní jednotka povinna poskytnout Ministerstvu financí údaj o tom, zda předmětná účetní závěrka byla schvalujícím orgánem schválena, či nikoliv. Tento údaj poskytne účetní jednotka veřejného sektoru Ministerstvu financí předáním prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu. Ministerstvo financí stanoví další podrobnosti, jako rozsah a lhůtu pro poskytnutí tohoto údaje, vyhláškou.

K odstavci 5:

Z důvodu, že statutární zpráva je nově chápána označení pro soubor dokumentů, pomocí kterého se informace vykazované účetní jednotku nebo mateřskou entitou dostanou z jejich sféry do sféry vnějších uživatelů, odstavec 6 stanoví, že i tehdy, sestavuje-li účetní jednotka pouze jeden z dokumentů podle odstavce 2, např. sestavuje pouze účetní závěrku a nemá povinný audit, označení „statutární zpráva“ se použije, ačkoliv se fakticky nejedná o soubor dokumentů, ale pouze o jeden dokument. Na účetní jednotku tím nejsou kladeny žádné dodatečné povinnosti, předmětná fikce má pouze praktický význam pro účely dalšího nakládání s účetní závěrkou a zachování koncepce statutární zprávy, která tak může fungovat pro všechny kategorie i typy účetních jednotek a to i tehdy, když se v budoucnu účetní jednotka například stane střední účetní jednotkou a bude vyhotovovat zprávu vedení.

Pokud účetní jednotka vyhotovuje pouze účetní závěrku a zároveň má povinný audit, bude statutární zpráva souborem ověřené a schválené účetní závěrky (pokud schválení rámci účetní jednotky podléhá) a zprávy auditora o povinném auditu.

K části osmé – Zpřístupnění vykazovaných informací

K § 155

Část osmá se věnuje zveřejňování vykazovaných informací. Pojmy vztahující se k poskytování informací vykazovaných za účetní jednotku nebo mateřskou entitu jejich uživatelům jsou v novém zákoně o účetnictví používány tak, že pojem „zpřístupnění“ představuje obecné označení pro jakékoliv poskytnutí informací veřejnosti. Zpřístupnění tak může být provedeno zveřejněním ve veřejném rejstříku, ve vztahu ke kterému je vždy používám pojem „zveřejnění“, nebo uveřejněním jiným způsobem (např. na internetových stránkách).

K odstavci 1:

Navržené ustanovení § 155 upravuje povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, a to v odstavci 1 obecně pro účetní jednotku a v odstavci 2 pro mateřskou entitu v případě konsolidace.

Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací představuje základní obecnou povinnost účetní jednotky vycházející z cíle účetního výkaznictví poskytnout vnějšímu uživateli účetní informace. Účetní jednotce je uloženo, aby do 12 měsíců od konce účetního období kumulativně a řádně splnila několik dílčích povinností.

Na tuto obecnou povinnost je navázána úprava přestupků podle zákona o účetnictví, přičemž v rámci ukládání sankcí pak budou zohledněny dílčí povinnosti, resp. jejich porušení, a od lhůty pro splnění této obecné povinnosti se bude odvíjet promlčecí doba přestupků.

Navržené ustanovení bude možno modifikovat zvláštními zákony, zejména co se týče lhůty pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací. Obecná lhůta pro splnění této základní povinnosti je 12 měsíců od posledního dne účetního období nebo konsolidačního období. Pokud bude pro potřeby zvláštního zákona nutné tuto lhůtu zkrátit, zvláštní zákon bude muset stanovit jinou lhůtu pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných účetní jednotkou nebo mateřskou entitou. Tím však bude zvláštním zákonem akceptován režim tohoto ustanovení zákona o účetnictví, a to včetně ukládání případných účetních sankcí; jedinou odlišností bude modifikovaná délka lhůty pro splnění povinnosti.

Může nastat situace, kdy zvláštní zákon bude požadovat další způsob zpřístupnění vedle zveřejnění statutární zprávy ve veřejném rejstříku podle navrženého ustanovení. V takovém případě bude nutno tento jiný způsob zpřístupnění normovat jako další, doplňkový způsob zpřístupnění, jehož porušení pak bude podléhat sankci podle zvláštního zákona, nikoli podle zákona o účetnictví. Pokud by jiný způsob zpřístupnění byl pojat jako speciální, nahrazující obecné zveřejnění ve veřejném rejstříku, pak by se již nejednalo o režim splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací podle zákona o účetnictví. Tuto situaci je třeba odlišit od případu, kdy zvláštní zákon bude pouze upřesňovat specifika zveřejnění ve veřejném rejstříku, a to např. stanovením orgánu, prostřednictvím kterého účetní jednotka informace zveřejňuje.

K odstavci 2:

Povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku může být prostřednictvím statutární zprávy, zprávy o platbách nebo zprávy o daních z příjmů. Odstavec 2 upravuje dílčí povinnosti v rámci povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku statutární zprávou. První z nich je povinnost řádně sestavit řádnou individuální účetní závěrku (písmeno a)), což vyžaduje, aby obsahovala správné součásti a obsahové náležitosti, a zároveň, aby účetní informace v ní obsažené nebyly nesprávné, neúplné nebo zkreslené, tj. aby podávala věrné a poctivé zobrazení. Dále je účetní jednotka povinna řádně vyhotovit individuální zprávu vedení (písmeno b)) a individuální zprávu o udržitelnosti (písmeno c)). Následně je účetní jednotka povinna řádně zajistit povinný audit účetní závěrky (písmeno d)) a řádně zveřejnit individuální statutární zprávu (písmeno e)).

Účetní jednotka si sama určí, kolik času bude potřebovat ke splnění jednotlivých povinností; podstatné je splnění všech uvedených povinností, které jí byly uloženy, v rámci lhůty 12 měsíců.

K odstavci 3:

Odstavec 3 upravuje dílčí povinnosti v rámci obecné povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku zprávou o platbách do veřejných rozpočtů. Z povahy věci se tato povinnost týká pouze účetních jednotek, které mají povinnost individuální zprávu o platbách do veřejných rozpočtů vyhotovovat v souladu s § 139 a násl. Obdobně jako v případě povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku statutární zprávou se i tato povinnost skládá z povinnosti řádně vyhotovit individuální zprávu o platbách do

veřejných rozpočtů a z povinnosti tuto zprávu zveřejnit ve veřejném rejstříku. Povinnost ověření této zprávy však není součástí povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku zprávou o platbách do veřejných rozpočtů, neboť povinnost ověření této zprávy není zákonem o účetnictví ukládána.

K odstavci 4:

Odstavec 4 upravuje dílčí povinnosti v rámci obecné povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku zprávou o daních z příjmů. Obdobně jako v případě odstavce 3 tato povinnost sestává z povinnosti řádně vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů a zveřejnit ji ve veřejném rejstříku ve lhůtě 12 měsíců od konce individuálního účetního období. Součástí této povinnosti je však také povinnost uveřejnit na internetových stránkách účetní jednotky odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je tato zpráva o daních z příjmů zveřejněna, a oznámení o skutečnosti, že není povinnost tuto zprávu uveřejnit na internetových stránkách, a to po dobu alespoň 5 let v souladu s § 160 odst. 1 a 2.

K odstavci 5:

Odstavec 5 reflektuje případy, kdy je povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů uložena účetní jednotce, která sama není mateřskou entitou. Pokud konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovuje účetní jednotka podle, která není mateřskou entitou (a tudíž na ni nelze vztáhnout povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů v rámci konsolidační povinnosti a zajistit uveřejnění konsolidované zprávy o daních z příjmů podle), plní tuto povinnost v rámci svých individuálních povinností, tj. v rámci povinnosti vyhotovit individuální účetní zprávy a zajistit uveřejnění individuální zprávy o daních z příjmů podle.

Pokud by účetní jednotka vyhotovovala konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zároveň byla sama mateřskou entitou, bude povinnost ji vyhotovit a uveřejnit spadat pod povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za konsolidační celek zprávou o daních z příjmů podle 156 odst. 4.

Pokud má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů entita, která není účetní jednotkou, povinnost vyhotovit, zveřejnit a uveřejnit tuto zprávu je konstruována jako samostatná povinnost a zpráva o daních z příjmů v takovém případě není součástí výroční statutární zprávy.

K odstavci 6:

Je samozřejmé, že nikoliv všem účetním jednotkám jsou uloženy stejné povinnosti (některé účetní jednotky nemají např. povinnost auditu účetní závěrky nebo povinnost vyhotovit některou z účetních zpráv). Odstavec 6 proto upřesňuje, že v takovém případě pochopitelně nebude na účetní jednotce vyžadováno splnění všech uvedených dílčích povinností a pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací je nutné, aby byly splněny pouze ty dílčí povinnosti, které byly dané účetní jednotce uloženy.

K § 156

Ustanovení § 156 upravuje povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných nikoliv za účetní jednotku, nýbrž za konsolidační celek. Tato povinnost je konstruována obdobně, jako povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku podle § 155 s modifikacemi pro potřeby konsolidace. I v tomto případě platí, že povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za konsolidační celek může být prostřednictvím statutární zprávy, zprávy o platbách nebo zprávy o daních z příjmů, a to v základní lhůtě 12 měsíců od konce konsolidačního účetního období.

K § 157

Povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit je výslovně ukládána také Ministerstvu financí, které není mateřskou entitou, avšak sestavuje konsolidovanou účetní závěrku České republiky. Ve vztahu k Ministerstvu financí je však relevantní pouze povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit státu statutární zprávou. Tato povinnost obsahuje dílčí povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku České republiky (písmeno a) a uveřejnit konsolidovanou statutární zprávu (písmeno b)) způsobem podle § 158 odst. 4.

K § 158

Ustanovení § 158 se týká dílčí povinnosti zveřejnění statutární zprávy, zprávy o daních z příjmů a zprávy o platbách do veřejných rozpočtů. Pojem „zveřejnění“ je v tomto zákoně používán pouze ve smyslu zveřejnění ve veřejném rejstříku. Uveřejněním se naopak rozumí zpřístupnění širší veřejnosti jiným způsobem, než ve veřejném rejstříku, například na internetových stránkách účetní jednotky.

Nepřejímá se § 21a odst. 10 dosavadního zákona o účetnictví ohledně prezentování některých údajů z účetní závěrky, protože veškeré účetní jednotky podléhající povinnému auditu zveřejňují statutární výroční zprávu, a tedy i účetní závěrku v plném rozsahu.

Případné nezveřejnění ve veřejném rejstříku bude podléhat účetním sankcím; pokud by jiný zákon uložil požadavek na zpřístupnění statutární zprávy i jiným způsobem, popř. na jiném místě než ve veřejném rejstříku, pak toto zvláštní zpřístupnění bude podléhat sankcím podle příslušného zvláštního zákona.

K odstavci 1:

V odstavci 1 je dílčí povinnost zveřejnit statutární zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů a zprávu o daních z příjmů z povahy věci ukládána účetní jednotce a mateřské entitě plnící konsolidační povinnost zapisovaným do veřejného rejstříku. Zároveň se zde upravuje, jakým způsobem se tato povinnost plní. Povinnost zveřejnit řádnou statutární zprávu, stejně jako doposud, spočívá v jejím uložení do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je účetní jednotka nebo mateřská entita plnící konsolidační povinnost zapsána.

K odstavci 2:

Odstavec 2 upřesňuje, co se pro účely účetnictví rozumí veřejným rejstříkem. Jedná se pouze o veřejný rejstřík ve smyslu zákona č. 304/2013 Sb., veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů. Nejedná se tedy o veřejný rejstřík v obecném slova smyslu (tj. rejstřík, který je veřejně přístupný) a veřejným rejstříkem tak pro účely účetnictví není například rejstřík registrovaných církví a náboženských společností.

K odstavci 3:

Vzhledem k tomu, že k faktickému zveřejnění ve sbírce listin veřejného rejstříku zpravidla dochází později než v den, kdy byla daná zpráva předána rejstříkovému soudu, odstavec 3 stanoví, ke kterému okamžiku se povinnost zveřejnit řádnou statutární zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nebo zprávu o daních z příjmů považuje z pohledu účetní jednotky za splněnou. Tímto okamžikem je předání příslušné zprávy rejstříkovému soudu. Při absenci tohoto ustanovení by mohlo dojít k situaci, že by účetní jednotka rejstříkovému soudu předala zprávu včas (tj. v rámci 12měsíční lhůty), přesto by porušila povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, protože by příslušná zpráva byla ve veřejném rejstříku fakticky zveřejněna až po uplynutí 12měsíční lhůty.

Dané ustanovení je speciální vůči § 3018 občanského zákoníku, podle kterého je povinnost zveřejnit údaje splněna jejich zveřejněním v Obchodním věstníku, nestanoví-li jiný právní předpis jinak. Tento okamžik je tak rozhodný pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací v § 155 a 156 ve stanoveného lhůtě.

K odstavci 4:

Odstavec 4 přebírá § 21a odst. 5 dosavadního zákona o účetnictví a upravuje speciální způsob zveřejnění statutární zprávy v případě účetních jednotek veřejného sektoru, které uveřejňují svou statutární zprávu prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. V odstavci 4 se rovněž stanoví, že Ministerstvo financí také zveřejňuje svou individuální statutární zprávu způsobem umožňujícím dálkový přístup. Stejný režim pak platí i v případě, kdy se jedná o konsolidovanou statutární výroční zprávu České republiky, kterou tvoří pouze konsolidovaná účetní závěrka České republiky, kterou sestavuje a uveřejňuje Ministerstvo financí.

Vzhledem k tomu, že individuální statutární zpráva musí být za účelem uveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup nejprve Ministerstvu financí poskytnuta, uplatní se i v tomto případě obecná úprava podle § 120 odst. 4 upravující poskytování účetních dokumentů Ministerstvu financí. Individuální statutární zpráva účetní jednotky veřejného sektoru se proto Ministerstvu financí předává rovněž prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu.

V ustanovení odstavce 4 se rovněž stanoví fikce, že způsob uveřejnění podle odstavce 4 (tj. prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup) se považuje za zveřejnění statutární zprávy pro účely splnění této povinnosti v rámci povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací za účetní jednotku statutární zprávou podle § 155 odst. 2. Pokud by účetní jednotka veřejného sektoru zároveň byla zapsána ve veřejném rejstříku, je její povinnost zveřejnit řádnou statutární zprávu splněna uveřejněním prostřednictvím Ministerstva financí a není tedy nutné, aby ji rovněž zveřejnila ve veřejném rejstříku způsobem podle odstavce 1.

K odstavci 5:

Odstavec 5, obdobně jako odstavec 3 pro případ zveřejnění statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku, vymezuje okamžik, k němuž se povinnost uveřejnit individuální statutární zprávu účetní jednotky veřejného sektoru považuje za splněnou. Tímto okamžikem je okamžik

a) předání statutární zprávy do centrálního systému účetních informací státu, jedná-li se o účetní jednotku veřejného sektoru, která uveřejňuje svou individuální statutární zprávu přímo prostřednictvím Ministerstva financí, nebo

b) předání statutární zprávy vyššímu územnímu samosprávnému celku, pokud se jedná o účetní jednotku veřejného sektoru, která předává účetní dokumenty Ministerstvu financí prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 120 odst. 5.

K § 159

Navržené ustanovení upravuje zvláštní způsoby zveřejnění ve veřejném rejstříku prostřednictvím jiného subjektu. V odstavcích 1 až 4 se přebírá ustanovení § 21b dosavadního zákona o účetnictví, kde se upravuje zveřejňování ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně z příjmů, s výjimkou zveřejňování prostřednictvím České národní banky. Povinnost zveřejnit statutární zprávu ve veřejném rejstříku tak nebude možné splnit předáním statutární zprávy České národní bance jako doposud, byť by se jednalo o účetní jednotku, která podléhá dohledu České národní banky. Česká národní banka tak bude veškeré informace

relevantní pro výkon dohledu získávat z veřejného rejstříku, v němž je účetní jednotka zapsána.

V případě zveřejňování prostřednictvím správce daně podle odstavců 1 až 4 se v návaznosti na provedené terminologické úpravy (zavedení pojmu statutární výroční zpráva a vymezení vztahu účetní závěrky k ní) navrhuje jiná textace než v § 21b odst. 2 až 6 dosavadního zákona o účetnictví, které bylo do tohoto zákona doplněno tzv. daňovým balíčkem 2021. Obsahově však nedochází ke změně. Záměrem je zajistit, aby prostřednictvím správce daně z příjmů mohly svou statutární zprávu zveřejňovat pouze ty účetní jednotky, jejichž statutární zpráva sestává výlučně z účetní závěrky, tj. jde jen o ty účetní jednotky, které nemají povinný audit. V případě povinného auditu účetní závěrky by totiž již ve statutární zprávě byla vedle účetní závěrky obsažena také zpráva auditora. Stav tedy odpovídá dosavadní textaci tak, že tímto způsobem lze zveřejnit pouze účetní závěrku.

K § 160

Ustanovení § 160 stanoví zvláštní povinnost týkající se zpřístupňování informací o daních z příjmů, tedy další povinnosti vedle povinnosti zpřístupnění informací zprávou o daních z příjmů.

Odstavec 1 upravuje povinnost uveřejnění. Účetní směrnice upravuje v čl. 48d dva alternativní způsoby uveřejnění podle toho, zda je zpráva o daních z příjmů zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu a přístupná bezplatně jakékoliv třetí osobě nacházející se v Evropské unii, či nikoliv. Pokud tomu tak není, musí účetní jednotka zprávu uveřejnit na svých internetových stránkách. Pokud tomu tak je, postačí, pokud se na internetových stránkách pouze uveřejní odkaz na stránky příslušného veřejného rejstříku a prohlášení, že účetní jednotka není povinna uveřejnit tuto zprávu na svých internetových stránkách. Protože v České republice jsou zprávy ve veřejném rejstříku vždy zveřejňovány v elektronickém strojově čitelném formátu a bezplatně přístupné jakékoliv třetí osobě, stanoví se pouze povinnost podle druhé alternativy. Toto uveřejnění musí být provedeno do 12 měsíců od posledního dne účetního období, za které je zpráva sestavena, a musí trvat alespoň 5 let.

V rámci povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů je v některých případech stanovena i povinnost vyhotovit prohlášení o tom, že nebyly pro její vyhotovení poskytnuty veškeré potřebné údaje. Z § 144 odst. 5 a § 147 odst. 7 a 8 vyplývá, že v takovém případě je prohlášení součástí zprávy o daních z příjmů, tj. povinnost uveřejnit a zveřejnit toto prohlášení je pokryto shodnými ustanoveními jako povinnost zveřejnit a uveřejnit zprávu o daních z příjmů.

Zpráva o daních z příjmů zveřejněná ve veřejném rejstříku a oznámení o zveřejnění dané zprávy uveřejněné podle odstavce 1 se předkládají za použití společného vzoru a v elektronických formátech pro podávání zpráv, které jsou strojově čitelné. Společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv stanoví Evropská komise prostřednictvím prováděcích aktů.

Odstavec 2 obsahuje speciální pravidlo pro případy, kdy je zpráva o daních z příjmů vyhotovena nebo zpřístupněna z důvodu existence pobočky na území České republiky. V takovém případě se provede zveřejnění uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je pobočka zapsána (zapsána je vždy v obchodním rejstříku, pokud na území České republiky prostřednictvím své pobočky podniká, viz § 44 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů, a zpráva o daních z příjmů se týká pouze podnikajících účetních jednotek). Osoba pověřená jednáním za pobočku je povinna zprávu vyhotovit a zveřejnit v případě, kdy ji nemá k dispozici od nejvyšší konsolidující entity. Kromě toho je, stejně jako podle odstavce 1, nutné na internetových stránkách, a to buď dané entity, nebo její pobočky na území České republiky, uveřejnit oznámení o skutečnost, že není povinností danou zprávu uveřejňovat na těchto

internetových stránkách. Lhůta pro zveřejnění i uveřejnění je opět stanovena na 12 měsíců od posledního dne účetního období a uveřejnění (i zveřejnění, ale u toho je toto stanovení nadbytečné, protože zveřejnění se nikdy neruší) musí trvat alespoň 5 let.

Odstavec 3 navazuje na situaci, kdy je účetní jednotka, mateřská entita nebo jiná entita osvobozena od povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů, neboť byly splněny podmínky podle § 145 odst. 2 nebo § 148 odst. 2 zákona o účetnictví. Jednou z těchto podmínek je vyhotovení a uveřejnění zprávy s informacemi o daních z příjmů, která je rovnocenná zprávě o daních z příjmů. Účetní jednotka, mateřská entita nebo jiná entita, která je osvobozena od povinnosti vyhotovit nebo zpřístupnit zprávu o daních z příjmů, však musí zajistit, aby zpráva s informacemi o daních z příjmů, která je rovnocenná zprávě o daních z příjmů, byla uveřejněna po dobu alespoň 5 let.

Odstavec 4 stanoví zvláštní povinnost zveřejnění zprávy o udržitelnosti entity ze třetího státu, kterou zpřístupňuje entita nebo osoba pověřená jednání za pobočku entity z důvodu existence pobočky na území České republiky. Tato zpráva se také zveřejňuje do 12 měsíců od posledního dne účetního období uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, ve kterém je pobočka entity zapsána.

K § 161

K odstavci 1:

Ustanovení reflektuje a přebírá výjimku doposud zakotvenou v § 21a odst. 9 dosavadního zákona o účetnictví, kterou se upravuje rozsah zveřejňovaných nebo uveřejňovaných účetních informací či jiných informací vykazovaných mikro a malou účetní jednotkou tak, že tyto nemusejí zpřístupnit výkaz zisku a ztráty. Navrhuje se však úprava ve smyslu čl. 31 odst. 1 účetní směrnice, podle kterého tyto účetní jednotky lze osvobodit i od zpřístupnění individuální zprávy vedení, pokud její vyhotovení uloží těmto účetním jednotkám jiný zákon.

Ustanovení tedy dopadá na případy mikro a malých účetních jednotek, které nemají povinný audit, ale tento nebo zvláštní zákon jim uloží povinnost zpřístupnění jejich individuální statutární zprávy. V takovém případě se pak chce umožnit, aby tyto účetní jednotky nemusely zveřejňovat (ve veřejném rejstříku) ani uveřejňovat (jiným způsobem vůči třetím osobám, např. na webových stránkách) výkaz zisku a ztráty a individuální zprávu vedení.

Tím však není dotčena povinnost těchto účetních jednotek sestavovat výkaz zisku a ztráty v rámci sestavení individuální účetní závěrky. Pouze je tímto modifikován (zúžen) obsah účetní závěrky jako součásti statutární zprávy pro účely jejího zpřístupnění. Totéž lze říci o případné povinnosti sestavit individuální zprávu vedení, která není tímto ustanovením dotčena.

Pokud by zvláštní zákon přece jen chtěl zajistit zveřejnění tohoto výkazu nebo zprávy vedení u těchto účetních jednotek, pak je třeba tuto skutečnost výslovně upravit ve zvláštním ustanovení, které pak bude ve vztahu speciality vůči tomuto ustanovení.

Zároveň je třeba zdůraznit, že navržené ustanovení nedopadá na případy, kdy si výkaz zisku a ztráty nebo individuální zprávu vedení např. vyžádá správní orgán pro své účely, tj. nejedná se o předání informací veřejnosti, tedy o zpřístupnění.

K odstavci 2:

Odstavec 2 přebírá § 21a odst. 7 dosavadního zákona o účetnictví ohledně nezveřejňování informací podléhajících utajení podle jiného právního předpisu v rámci zpřístupněné statutární zprávy. Pokud by dokument, který tvoří zpřístupněnou statutární zprávu, obsahoval takové informace podléhající ochraně nebo utajení (např. podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně

utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti), je nutné je pro účely zpřístupnění této statutární zprávy anonymizovat.

Povinnost anonymizovat utajované informace se vztahuje také na informace obsažené v dokumentech, které nejsou zpřístupňovány jako statutární zpráva. Jedná se zejména o případy, kdy je zpřístupňována (tj. uveřejňována účetní jednotkou nebo mateřskou entitou nebo zveřejňována a uveřejňována entitou, která není účetní jednotkou) pouze zpráva o daních z příjmů podle § 160.

K odstavci 3:

Ustanovení odstavce 3 obsahuje zvláštní negativní požadavek na obsah statutární zprávy účetní jednotky, která je svěřenským fondem podle občanského zákoníku, který vychází ze speciálního režimu ochrany osobních údajů zakladatele, obmyšleného a osoby oprávněné k výkonu dohledu nad správou svěřenského fondu podle § 65d písm. g) až i) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících. Podle § 65e odst. 2 tohoto zákona se listina ukládaná do sbírky listin Evidence svěřenských fondů, jejímž obsahem je některý z těchto osobních údajů, nezveřejňuje.

Svěřenský fond je účetní jednotkou, která má povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu do sbírky listin veřejného rejstříku. Aby mohla být tato povinnost náležitě splněna, navrhované ustanovení pro účely zveřejňování statutární zprávy v Evidenci svěřenských fondů stanoví, že předmětné osobní údaje vůbec nejsou obsahem účetní závěrky. Smyslem tohoto ustanovení je zájem na zajištění zveřejnění statutární zprávy za současné ochrany osobních údajů. Statutární zpráva, kterou tvoří zejména účetní závěrka, je primárním zdrojem účetních informací, přičemž předmětné osobní údaje podléhající ochraně, resp. jejich absence, zásadním způsobem nesnižují hodnotu poskytovaných účetních informací.

K § 162

K odstavci 1:

Cílem navrženého ustanovení je podpořit transparentnost a vypovídací hodnotu účetních informací vykazovaných především v účetní závěrce. Vychází se přitom z předpokladu, že uživatel těchto informací je při svém jednání a rozhodování v zásadě odkázán na informace zpřístupněné účetní jednotkou. Z tohoto důvodu je žádoucí zajistit správnost těchto informací i v okamžiku, kdy až po zpřístupnění účetní závěrky je zjištěna existence významné chyby v této účetní závěrce. Chybou se v tomto případě rozumí chyba ve smyslu § 26 odst. 2, tj. skutečnost, že účetní závěrka neposkytuje účetní informaci, kterou by poskytovat má, nebo poskytuje účetní informace neúplné, zkreslené nebo nesprávné. Účetní jednotka nebo mateřská entita je v situaci, kdy zpřístupněná účetní závěrka obsahuje významnou chybu, povinna o této významné chybě uvědomit uživatele těchto účetních informací stejným způsobem, jakým zpřístupnila předmětnou účetní závěrku (tj. například uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, nebo uveřejněním na svých internetových stránkách). Toto musí učinit bez zbytečného odkladu poté, co se o takové skutečnosti dozvěděla.

Porušení této povinnosti nezakládá odpovědnost za přestupek, neboť v případě, že účetní jednotka nebo mateřská entita sestaví účetní závěrku, která nespĺňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení proto, že poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené (a tudíž nevěrohodné) účetní informace a tyto informace jsou způsobilé vnějšího uživatele ovlivnit k jeho újmě (tj. nejedná se o bagatelní pochybení), dopustí se tím přestupku zkreslování vykazovaných informací. Pokud však účetní jednotka nebo mateřská entita postupují podle ustanovení § 162, dobrovolná a rychlá náprava závadného stavu sice nezproští účetní jednotku

nebo mateřskou entitu odpovědnosti za přestupek, ale může mít význam při ukládání sankce, a to jak z hlediska druhu (pokuta nebo napomenutí), tak z hlediska výše případné pokuty.

K odstavci 2 a 3:

Informaci o významné chybě lze zpřístupnit dvojím způsobem – v podobě opravné účetní závěrky, nebo pouze jako informaci obsahující stanovené skutečnosti. Odstavec 2 upravuje poskytnutí informace o významné chybě v podobě opravné účetní závěrky a současně vymezuje opravnou účetní závěrku. Opravná účetní závěrka není účetní závěrkou a, jak je výslovně uvedeno v odstavci 3, účetní závěrku obsahující významnou chybu nenahrazuje. Další účetní závěrka tedy musí navazovat (z pohledu bilanční kontinuity) na původní, chybnou účetní závěrku. Na rozdíl od opakovaného sestavení účetní závěrky (viz § 108) se jedná pouze o dokument informační povahy, jehož obsah dané účetní závěrce odpovídá, avšak s tím rozdílem, že v tomto dokumentu je účetní závěrka sestavena tak, jak by měla být sestavena, kdyby významnou chybu neobsahovala.

Odstavec 2 rovněž stanoví povinné obsahové náležitosti opravné účetní závěrky, kterými jsou informace o významné chybě (tj. popis v čem tato významná chyba spočívá a jak se v účetní závěrce projevila), informace o konkrétních odlišnostech účetní závěrky obsahující významnou chybu a opravné účetní závěrky a prohlášení, že tato opravná účetní závěrka účetní závěrku obsahující významnou chybu nenahrazuje.

K odstavci 4:

V případě, že informace o významné chybě nemá podobu opravné účetní závěrky, stanoví odstavec 4 povinné obsahové náležitosti této informace. Tato informace musí obsahovat popis významné chyby a vysvětlení jejího dopadu (tj. v čem tato chyba spočívá a jak se konkrétně projevila v účetní závěrce) a současně také informaci o tom, jak by údaje v účetní závěrce vypadaly, kdyby neobsahovaly významnou chybu.

K odstavci 5:

Účetní jednotky mohou zvolit, zda informaci o významné chybě zpřístupní jako prostou informaci s náležitostmi podle odstavce 4, nebo zda ji zpřístupní v podobě opravné účetní závěrky. V případě účetních jednotek, které mají povinný audit, však musí tato informace mít podobu opravné účetní závěrky a musí být ověřena auditorem stejně, jako „běžná“ účetní závěrka.

K odstavci 6:

Ustanovení odstavců 1 až 5 se podle odstavce 6 neuplatní, tj. účetní jednotka nebo mateřská entita není povinna zpřístupnit informaci o významné chybě, pokud již mezitím zpřístupnila účetní závěrku za bezprostředně následující účetní období, ve které je tato významná chyba zohledněna.

K odstavci 7:

Ačkoliv ustanovení § 162 hovoří pouze o účetní závěrce, na základě odstavce 7 se obdobně uplatní i v případech účetních zpráv, tj. i v případě, kdy po zpřístupnění účetní zprávy účetní jednotka nebo mateřská entita zjistí, že obsahuje významnou chybu, je povinna zpřístupnit informaci o této významné chybě, a to buď ve formě pouhé informace s náležitostmi podle odstavce 4, nebo ve formě opravné účetní zprávy s náležitostmi podle odstavce 2.

K části deváté – Vedení účetnictví

K hlavě I – Obecná ustanovení o vedení účetnictví

K § 163

Ustanovení vymezuje pojem „vedení účetnictví“ a obsahuje klíčový požadavek na jeho průkaznost. Podrobnější vymezení průkaznosti je pak obsahem následujících paragrafů.

K § 164

Ustanovení přináší moderní definici účetnictví jako informačního systému. Definici nicméně vyhoví i účetnictví vedené „na papíře“.

K § 165

Účetní záznam je základním nositelem informací v účetním informačním systému. Jeho vymezení je potřeba pro kladení podrobnějších požadavků na účetní informační systém.

K § 166

Ustanovení vyžaduje, aby účetnictví splňovalo jak „obecné“ požadavky na důvěryhodné informační systémy (autenticita, integrita), tak zvláštní požadavky typické pro účetnictví (návaznosti, inventarizace).

K § 167

Ustanovení vymezuje požadavek na známost původu účetního záznamu. Zvláště důležité je vymezení identifikačního záznamu, jehož konkrétní uchopení je (za splnění zákonných podmínek v rámci vnitřních kontrol vedení účetnictví) na účetní jednotce.

K § 168

Ustanovení vyžaduje, aby bylo zajištěno, že obsahy účetních záznamů po jejich vzniku zůstanou neporušeny.

K § 169

Klíčové ustanovení pro vedení účetnictví v elektronické podobě. Normuje se, jaké podmínky musí být splněny pro vytváření elektronických záznamů z „papírových“.

K § 170

Ustanovení, které podrobně rozvádí požadavek na vzájemné provázání účetních záznamů mezi sebou a na účetní závěrku.

K § 171

Zásadní ustanovení, které dává účetním jednotkám velkou svobodu v uchopení vedení účetnictví, ale s tím také na ně klade jednoznačnou odpovědnost za to, že takové vedení je v souladu s požadavky na průkaznost vedení účetnictví.

K hlavě II – Tvorba účetní informace

K § 172

Pojem účetní zápis nadále znamená zápis na účet. Jedná se o klasické „účtování“.

K § 173

Cílem ustanovení je sjednocení uspořádání účtů v ČR. To usnadňuje jak zastupitelnost účetních odborníků, tak případné externí kontroly.

K § 174

Ustanovení vyžaduje, aby každá transakce byla podchycena účetním dokladem. V něm se mají nacházet základní informace o uskutečněné transakci. Důležitým aspektem je požadavek na potvrzení, že odpovídá skutečnosti. Způsob tohoto potvrzení je na účetní jednotce, včetně toho, že k němu může dojít konkludentně.

K § 175

Jedná se o výjimku k předchozímu paragrafu tak, že „klasický“ účetní doklad není vyžadován při automatizovaně zaznamenávaných transakcích. Ustanovení normuje, jak je nahrazen.

K § 176

Ustanovení, které blíže rozvádí požadavek na soulad mezi účetními zápisy a účetní závěrkou poté, co účetní závěrka byla sestavena.

K § 177

Ustanovení o minimálních požadavcích na úschovu účetních záznamů.

K hlavě III – Inventarizace

K § 178

Ustanovení vymezuje základní způsoby provedení inventarizace. U fyzické inventury umožňuje využití technických prostředků (jak pro účely měření, tak např. čteček, dronů apod. pro zprostředkování aktuálního stavu aktiv) a dále statistických metod, jde-li o zásoby, a umožní to prováděcí předpis.

K § 179

Základní inventarizací je pravidelná inventarizace. Byť se provádí k datu účetní závěrky, je možné fyzickou inventuru provést dříve nebo později dodržení stanovených podmínek.

K § 180

Průběžná inventarizace je výjimkou z pravidelné inventarizace a lze ji provést pouze u vybraných aktiv.

K hlavě IV – Zvláštní ustanovení o vedení účetnictví účetní jednotkou veřejného sektoru

K § 181 a 182

Jedná se o zvláštní ustanovení zohledňující specifické požadavky na vedení účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru plynoucí zejména z návaznosti na zákon o spisové službě a na zákon o finanční kontrole.

K části desáté – Použití mezinárodních účetních standardů

K § 183

Ustanovení § 183 definuje mezinárodní účetní standardy, a to pouze pro účely účetnictví, protože de facto nejde o definici, ale pouze o stanovení omezení, že se jimi pro účely účetnictví nerozumí všechny mezinárodní účetní standardy (tedy všechny IAS a IFRS), ale pouze ty, které jsou přijaty přímo použitelným předpisem Komise. Tímto předpisem je Nařízení Komise (ES) č. 2023/1803 ze dne 13. srpna 2023, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002.

K § 184

V § 184 jsou uvedeny základní podmínky pro použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví, přičemž jsou rozděleny na podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů, které jsou uvedeny v odstavci 1, a podmínky pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů uvedené v odstavci 2. Konkrétní pravidla, v jakých případech se podle nich postupuje, jsou uvedena v následujících ustanoveních. Logika je přitom taková, že mezinárodní účetní standardy se použijí pouze tehdy, když tak zákon nebo případně přímo použitelný předpis Evropské unie stanoví (jako je tomu např. v čl. 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 pro sestavení konsolidované účetní závěrky společnosti, pokud jsou k rozvahovému dni jejich cenné papíry přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu), nebo když to dovolí. V ostatních případech se mezinárodní účetní standardy použít nemohou a postupuje se podle účetních předpisů.

V odst. 1 písmenech a) až o) jsou stanoveny alternativní podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů. Podle písmene a) je takovou podmínkou, že účetní jednotka je bankou. Podle písmene b) jde o tuzemské pojišťovny a zajišťovny a instituce, jejichž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem, které jsou zde explicitně uvedeny obdobně jako v § 40 odst. 1 písm. e), protože se nejedná o pojišťovnu podle zákona o pojišťovnictví. Takovou institucí je aktuálně EGAP. Písmeno c) uvádí spořitelny a úvěrní družstva. Podle písmene d) splňují podmínky i platební instituce a instituce elektronických peněz, které jsou vymezeny v § 7 a 66 zákona o platebním styku. Podle písmen e) a f) podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů splňují penzijní společnost a účastnický a transformovaný fond jí obhospodařovaný; penzijní společnost je vymezena v § 29 odst. 1 zákona o doplňkovém penzijním spoření a jí obhospodařované fondy sice nemají právní osobnost, ale jsou prohlášeny za účetní jednotky v § 27 odst. 1 písm. d). Písmena g) až i) uvádí investiční fondy a jejich podfondy a investiční společnosti. Investiční fond je vymezen v § 92 zákona o investičních společnostech a investičních fondech.

V písmeni j) je uveden obchodník s cennými papíry, který je vymezen v § 5 zákona o podnikání na kapitálovém trhu. Dané ustanovení dopadá též na systémově významného obchodníka podle § 2 odst. 3 písm. w) ve spojení s § 6b zákona o podnikání na kapitálovém trhu, neboť podle § 5 odst. 4 zákona o podnikání na kapitálovém trhu se považuje za obchodníka s cennými papíry. Písmeno k) uvádí poskytovatele služeb skupinového financování, které je definováno přímo použitelným předpisem Evropské unie, kterým je nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/1503 ze dne 7. října 2020 o evropských poskytovatelích služeb skupinového financování pro podniky a o změně nařízení (EU) 2017/1129 a směrnice 2019/1937. Podle písmene l) splňuje podmínku pro povinné použití mezinárodních účetních standardů investiční holdingová společnost podle nařízení Evropského Parlamentu a Rady (EU) 2019/2033 ze dne 27. listopadu 2019 o obezřetnostních požadavcích na investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010, (EU) č. 575/2013, (EU) č. 600/2014 a (EU) č. 806/2014, protože jde o osobu v čele skupiny, která má stejné povinnosti jako výše uvedený obchodník s cennými papíry. Písmena m) a n) uvádí smíšenou holdingovou osobu a finanční holdingovou osobu podle zákona upravujícího banky, tedy podle § 3b odst. 1 písm. k) a q) zákona o bankách.

Podle písmene o) splňuje podmínku pro povinné použití mezinárodních účetních standardů i obchodní korporace, jejíž investiční cenné papíry jsou obchodovány na evropském regulovaném trhu. V tomto případě se jedná o obdobnou úpravu té, která je obsažena v § 19a odst. 1 až 3 dosavadního zákona o účetnictví. Investiční cenný papír je definován v § 3 odst. 2 zákona o podnikání na kapitálových trzích a evropský regulovaný trh v § 55 odst. 2 téhož zákona.

Návrh tedy počítá s rozšířením povinného použití mezinárodních účetních standardů na některé účetní jednotky působící na finančním trhu. Platná sektorová regulace vycházející z požadavků práva EU již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci mezinárodních účetních standardů, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů nejen posílí stabilitu finančního trhu, ale i zvýší prestiž i konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami. V současné době také všechny účetní jednotky, na něž se vztahuje vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, pro účely vykazování finančních nástrojů, jejich oceňování a uvádění informací o nich v příloze účetní závěrky postupují podle mezinárodních účetních standardů.

I když může povinné použití mezinárodních účetních standardů přechodně znamenat pro některé účetní jednotky zvýšené nároky spojené s přechodem na tento systém, tak je nesporné, že převáží přínosy vyplývající pro účetní jednotky jak ze snížení administrativní náročnosti spojené se zvláštními evidencemi založenými na mezinárodních účetních standardech pro účely naplňování požadavků sektorových regulací, tak i ze zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti. Vnějšími uživateli účetních závěrek a správci daně budou rovněž k dispozici ucelené informace o finanční situaci a změnách finanční situace účetních jednotek, které jim mohou výrazně pomoci při jejich rozhodování nebo plnění stanovených úkolů.

Zároveň je nutné v této souvislosti upozornit na skutečnost, že všechny investiční fondy, včetně těch, které postupují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., oceňují majetek a dluhy podle mezinárodních účetních standardů (§ 196 zákona o investičních společnostech a investičních fondech). Podobně je tomu i u účastnických fondů (§ 115 zákona o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 37 vyhlášky č. 117/2012 Sb., o podrobnější úpravě činnosti penzijní společnosti a účastnického fondu, ve znění pozdějších předpisů) a transformovaných fondů (§ 118 zákona o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 33 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením).

Všechny banky, družstevní záložny a nebankovní obchodníci s cennými papíry pro účely obezřetnostních pravidel oceňují aktiva a podrozvahové položky a určují kapitál v souladu s mezinárodními účetními standardy (čl. 24 nařízení (EU) 575/2013 ve spojení s veřejnou vyhláškou, kterou se oznamuje opatření obecné povahy č. j.: 2014/47553/CNB/560). Podobně všechny pojišťovny a zajišťovny oceňují pro účely zákona o pojišťovnictví aktiva a závazky podle mezinárodních účetních standardů (§ 51 zákona o pojišťovnictví ve spojení s čl. 9 nařízení Komise č. 2015/35).

Pro úplnost je také nutné doplnit, že banky a pojišťovny, které postupují podle mezinárodních účetních standardů, představují z hlediska bilanční sumy rozhodující část finančního sektoru.

Odstavec 2 obsahuje podmínky pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví. Písmeno a) představuje změnu oproti dosavadní právní úpravě a stanoví, že takovou podmínkou je skutečnost, že účetní jednotka je daňovým subjektem, jehož daň z příjmů je spravována Specializovaným finančním úřadem. O které daňové subjekty se jedná, je stanoveno v § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Písmeno a) zároveň upravuje vztah mezi tímto ustanovením a odstavcem 1 tak, že účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nespadají do odstavce

2 písm. a); odstavec 2 písm. a) se tedy bude týkat právnických osob založených za účelem podnikání, které dosáhly obratu více než 2 miliardy Kč, a členů skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty, pokud je daň z příjmů některého člena skupiny spravována Specializovaným finančním úřadem.

Písmeno b) odpovídá § 19a odst. 7 a 8 dosavadního zákona o účetnictví. Podmínkou pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů je důvodný předpoklad toho, že účetní jednotka bude v daném účetním období konsolidovanou entitou, tedy mateřskou entitou nebo dceřinou entitou, a že při konsolidovaném účetním výkaznictví se použijí mezinárodní účetní standardy. Obdobně to platí, pokud účetní jednotka není konsolidovanou entitou podle tohoto zákona, ale předpokládá, že bude zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavované na základě zahraniční právní úpravy a při jejím sestavení se použijí mezinárodní účetní standardy. Zda existuje důvodný předpoklad, posuzuje účetní jednotka na začátku každého účetního období, není tedy třeba v nové úpravě přejímat § 19a odst. 9 dosavadního zákona o účetnictví, který upravuje případy, kdy předpoklad již není naplněn nebo naopak je naplněn i na další účetní období. V České republice je velké množství účetních jednotek majících zahraniční mateřské entity, které používají při svém výkaznictví mezinárodních účetních standardů a vyžadují výkaznictví a vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů i od svých dceřiných entit. Podle dosavadní právní úpravy tak docházelo k nutnosti vést dvojí účetnictví v případě těchto českých účetních jednotek, což lze považovat za nevhodné. Umožnění účtovat dle mezinárodních účetních standardů těmto účetním jednotkám povede k významnému snížení nákladů spojených s účetnictvím, přičemž nebude snížena kvalita vykazovaných účetních informací, jelikož použití mezinárodních účetních standardů lze považovat za dostatečnou záruku kvality a splnění účetních zásad stanovených tímto zákonem.

Poslední alternativní podmínku pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů obsahuje písmeno c). Podle něho je takovou podmínkou skutečnost, že účetní jednotka v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období používala mezinárodní účetní standardy. To znamená, že jakmile účetní jednotka jednou mezinárodní účetní standardy začne používat, může je už používat stále, pokud se nerozhodne je přestat používat.

K § 185

Ustanovení § 185 upravuje, kdy účetní jednotky mezinárodní účetní standardy použijí. Podle odstavce 1 použijí mezinárodní účetní standardy účetní jednotky v individuálním účetním období, k jehož prvnímu dni naplňují podmínky pro jejich povinné použití, tedy některou z podmínek uvedených v § 184 odst. 1. Rozhodný je tedy stav k prvnímu dni individuálního účetního období a nezáleží na tom, zda jsou podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů splněny po celé toto období, resp. v jeho průběhu, nebo k jeho poslednímu dni. Pokud tedy účetní jednotka podmínky přestane splňovat v průběhu individuálního účetního období, postupuje až do jeho konce podle mezinárodních účetních standardů a sestavuje podle nich účetní závěrku za dané účetní období.

Odstavec 2 stanoví možnost použít mezinárodní účetní standardy. Podle písmene a) tato možnost existuje pro individuální účetní období, k jehož prvnímu dni účetní jednotka sice nesplňuje podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů uvedené v § 184 odst. 1, ale má důvodný předpoklad, že je začne splňovat v jeho průběhu. Účetní jednotka si tedy v těchto případech může vybrat, zda bude postupovat podle mezinárodních účetních standardů, nebo podle účetních předpisů. Pokud se předpoklad v daném účetním období nenaplní, na volbu účetní jednotky v tomto účetním období to nemá vliv (tedy pokud na začátku individuálního účetního období zvolila mezinárodní účetní standardy, v každém případě podle nich bude postupovat až do konce daného účetního období a sestaví podle nich účetní závěrku).

Pokud se účetní jednotka v individuálním účetním období, k jehož prvnímu dni nesplňuje podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů, rozhodne postupovat podle účetních předpisů, a nikoli mezinárodních účetních standardů, postupuje po celé toto účetní období podle stejných účetních metod, i když se v jeho průběhu stane některým ze subjektů uvedených v § 184 odst. 1, tedy např. získá bankovní licenci, protože účetní metody nelze měnit v průběhu účetního období (viz zásada konzistence v § 25). Účetní předpisy už neobsahují speciální úpravu pro účetní jednotky dříve obsažené ve vyhlášce č. 501/2002 Sb.

Podle písmene b) má účetní jednotka možnost použít mezinárodní účetní standardy v případě, kdy k prvnímu dni individuálního účetního období splňuje podmínky pro jejich dobrovolné použití, uvedené v § 184 odst. 2. K prvnímu dni individuálního účetního období tedy musí být účetní jednotka daňovým subjektem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad, nebo musí mít důvodný předpoklad, že bude v daném účetním období konsolidovanou účetní entitou a konsolidace bude provedena za použití mezinárodních účetních standardů, nebo musela mezinárodní účetní standardy používat v bezprostředně předcházejícím individuálním účetním období.

K § 186

Ustanovení § 186 stanoví, kdy se mezinárodní účetní standardy použijí při konsolidovaném účetním výkaznictví, tedy při sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskou entitou. I zde se rozlišují situace, kdy má mateřská entita povinnost mezinárodní účetní standardy použít, a situace, kdy má možnost volby. Povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví je upravena v odstavci 1 a vzniká tehdy, pokud mateřská entita za dané účetní období povinně používá mezinárodní účetní standardy pro individuální účetní závěrku (kdy tomu tak je, je upraveno v § 185 odst. 1). Možnost použít mezinárodní účetní standardy pro konsolidované účetní výkaznictví má však mateřská entita podle odstavce 2 i tehdy, kdy je není povinna použít pro individuální účetní výkaznictví, tedy kdykoli. Jedná se tedy o období § 23a dosavadního zákona o účetnictví, který také stanovil v odstavci 1 povinnost použít mezinárodní účetní standardy v situaci, kdy je mateřská entita (podle dosavadního zákona o účetnictví „konsolidující účetní jednotka“) povinně použila pro sestavení individuální účetní závěrky, ale tato situace byla omezena pouze na podmínku emise investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, zatímco dnes je těchto situací více (viz § 184 odst. 1). Podle § 23a odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví mohla konsolidující účetní jednotka použít mezinárodní účetní standardy i kdykoli jindy, stejně jako podle navrhovaného odstavce 2.

Povinnost použít při konsolidovaném účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy je vedle toho stanovena i v přímo použitelném předpisu Evropské unie, a to v čl. 4 nařízení (ES) č. 1606/2002 pro případy, kdy jsou k rozvahovému dni (tedy k poslednímu dni účetního období) cenné papíry mateřské společnosti přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu EU. Vzhledem k tomu, že se jedná o přímo použitelné ustanovení, nepromítá se do zákona o účetnictví.

K § 187

Ustanovení § 187 upravuje vztah mezinárodních účetních standardů a účetních předpisů, kterými se rozumí zákony upravující účetnictví a právní předpisy provádějící zákon o účetnictví, viz § 13 odst. 3. Mezinárodní účetní standardy upravují jen některé aspekty účetního výkaznictví, a tedy pouze v tomto rozsahu jejich použití vylučuje použití účetních předpisů. V ostatním i účetní jednotky používající mezinárodní účetní standardy postupují podle účetních předpisů. Oblastmi upravenými mezinárodními účetními standardy jsou cíle, zásady a prvky účetního výkaznictví, účetní období a konsolidační období, účetní výkaznictví a závazná

struktura účtového rozvrhu. Části tohoto zákona upravující uvedené oblasti se tedy v případě účetních jednotek používajících mezinárodní účetní standardy nepoužijí, ostatní jeho části však ano. Výjimka u účetního výkaznictví je stanovena pro náležitosti účetní závěrky, které v mezinárodních účetních standardech upraveny nejsou, proto se použije § 106 tohoto zákona.

K § 188

Ustanovení přebírá § 2 odst. 3 a § 4a vyhlášky č. 501/2002 Sb. Týká se jen České národní banky, protože ostatní účetní jednotky, na které se uvedená vyhláška vztahovala, nově používají mezinárodní účetní standardy. Odstavec 1 přebírá § 4a odst. 1 uvedené vyhlášky a vykazování zahrnuje jak vykazování, tak ocenění a uvádění informací o finančních nástrojích. Finančním nástrojem se přitom podle odstavce 3 v případě České národní banky rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů. Odstavec 2 umožňuje, stejně jako § 2 odst. 3 uvedené vyhlášky, odchýlný postup kvůli pravidlům (guidance) Evropské centrální banky.

K části jedenácté - Hotovostní účetnictví

Část jedenáctá upravuje hotovostní účetnictví, které odpovídá dřívějšímu jednoduchému účetnictví. Jednoduché účetnictví je druh účetnictví, které v rámci činnosti účetní jednotky účetně eviduje jen některé operace a je založen na cash bázi jako prostředku pro sledování výkonnosti účetní jednotky, tj. prvotně se účetně zachycují následkové transakce (příjem a výdaj peněžních prostředků). Jednoduché účetnictví se soustředí na toky peněžních prostředků, které se účetně zachycují, ostatní transakce mohou být jen evidovány v knihách. V jednoduchém účetnictví jsou skutečnosti zachycovány tak, že dovolují vytvářet výstupy jen v podobě dílčího obrazu skutečnosti soustředěného na nejdůležitější složky majetku (peníze a pohledávky) a na dluhy. Soustavné a úplné zachycování všech operací, které se v účetní jednotce vyskytly, představuje pro jednoduché účetnictví neúměrně vysoký nárůst pracnosti. Ale pořád jde o účetnictví, jsou v něm používány takové ze základních metodických prvků účetního zaznamenávání ekonomických skutečností, které ztělesňují ověřitelnou a průkaznou podobu záznamů. Nároky jsou však nižší. Jednoduché účetnictví většinou historicky plnilo, a je chtěno, aby tomu tak bylo i nadále, především funkci informačního podkladu pro daně.

Jednoduché účetnictví tedy nevyužívá podvojný zápis a principiálně neuzivá bilance (nevyužívá kategorie vlastního kapitálu a nepracuje s porovnáním výnosů a nákladů za dané období). Dodržení obdoby bilančního principu není zajišťováno běžným účtováním, ale pouze intervalově s využitím inventarizace. Periodické zjišťování skutečného stavu majetku a dluhů je jedinou možností vyčíslení finanční situace, které by bylo svým obsahem ekvivalentní výsledku v akruálních soustavách. Výsledek hospodaření účetní jednotky je tak odvozován primárně na bázi zaznamenaných reálných peněžních důsledků uskutečněných transakcí. Aby tento koncept byl více patrný, navrhuje se namísto pojmu „jednoduché účetnictví“ zavést pojem „hotovostní účetnictví“.

K § 189

Právní úprava hotovostního účetnictví je založena na subsidiárním použití ostatních ustanovení tohoto zákona, která se týkají (akruálního) účetnictví. Část jedenáctá tedy obsahuje speciální pravidla pro hotovostní účetnictví a zároveň se pro hotovostní účetnictví použijí ta ustanovení z jiných částí zákona, ke kterým v této části není uvedeno speciální ustanovení (zásada *lex specialis derogat legi generali*) a která nejsou touto částí pro hotovostní účetnictví výslovně vyloučena.

K § 190

Jak je uvedeno v části první tohoto zákona, cíle účetního výkaznictví je dosahováno primárně prostřednictvím vedení akruálního účetnictví, které umožňuje poskytnout vnějším uživatelům

věrné a poctivé zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky a případně jiných vykazovaných změn finanční situace. Hotovostní účetnictví naproti tomu představuje jednodušší systém, který je zaveden z důvodu snížení administrativy pro účetní jednotky, u kterých není nutné vyžadovat tak vysoký standard poskytování informací o hospodaření účetní jednotky, jaký poskytuje akruální účetnictví. Informace o hospodaření účetní jednotky jsou v hotovostním účetnictví podávány prostřednictvím jiných ukazatelů než v akruálním účetnictví, což se projevuje i v tom, jaký obraz o hospodaření účetní jednotky si vnější uživatelé těchto informací na jejich základě mohou udělat. Hotovostní účetnictví nevychází z akruálního principu, ale zachycuje toky peněžních prostředků, současně se neuplatňuje princip bilance, tj. nesledují se aktiva a pasiva (vlastní kapitál a dluhy), ale sleduje se, či spíše eviduje, pouze majetek a dluhy. S ohledem na tyto rozdíly v účetních informacích poskytovaných akruálním a hotovostním účetnictvím se požadavky na kvalitu účetních informací a zásady účetního výkaznictví stanovené primárně pro akruální účetnictví použijí v případě hotovostního účetnictví pouze v rozsahu, v jakém to povaha a cíl hotovostního účetnictví umožňují, přesněji řečeno v rozsahu účetních informací poskytovaných účetní závěrkou v hotovostním účetnictví. To je vyjádřeno v § 190. Jako příklad přiměřeného použití zásady účetního výkaznictví je zásada bilanční continuity, která se v případě hotovostního účetnictví zajistí tím, že počáteční stav peněžních prostředků navazuje na konečný stav peněžních prostředků v předcházejícím účetním období. Příkladem zásady, která se neuplatní vůbec, je princip akruálnosti, což vyplývá ze skutečnosti, že hotovostní účetnictví je založeno na cash bázi.

K § 191

Ustanovení § 191 upravuje, v jakých případech může účetní jednotka namísto akruálního účetnictví použít hotovostní účetnictví. Jedná se vždy pouze o možnost, kterou účetní jednotka může, ale nemusí využít, vždy tedy může používat akruální účetnictví.

Odstavec 1 obsahuje podmínky, které účetní jednotka pro použití hotovostního účetnictví musí splnit, následující odstavce potom určují, k jakému okamžiku tyto podmínky musí být splněny, resp. od jakého okamžiku je možno hotovostní účetnictví používat. První podmínkou, uvedenou v písmenu a), je určitá právní forma účetní jednotky. Zde se přebírá úprava obsažená v § 1f odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, tedy vyžadují se stejné právní formy jako podle dosavadní právní úpravy, pouze se provádí několik legislativně technických změn, které však nemění obsah. V bodě 1 se tedy již neuvádí pobočný spolek, protože i pobočný spolek je spolkem a není tedy třeba ho uvádět explicitně. V bodech 2 a 3 se neuvádí pojmy „pobočná odborová organizace“, „pobočná mezinárodní odborová organizace“, „pobočná organizace zaměstnavatelů“ a „pobočná mezinárodní organizace zaměstnavatelů“, protože tyto instituty již byly z občanského zákoníku odstraněny zákonem č. 460/2016 Sb. a jejich uvádění je tedy obsoletní. V bodě 4 se doplňuje svaz církví a náboženských společností a namísto církevních institucí uvádí jakákoli právnická osoba evidovaná podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, dochází tedy k zpřesnění terminologie podle uvedeného zákona.

Další podmínka, uvedená v písmenu b), také vychází z dosavadního zákona o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 1 písm. a), ale dochází k drobné úpravě, kterou se zajistí lepší návaznost na to, jak se účetní jednotka stává plátcem daně z přidané hodnoty. Je stanoveno, že účetní jednotka nesmí být plátcem daně z přidané hodnoty a nově ani nesmí mít registrační povinnost k této dani. Podmínka tak zahrnuje jak plátce daně z přidané hodnoty, kteří se jimi stanou ze zákona, tak tzv. dobrovolné plátce (viz § 94a zákona o dani z přidané hodnoty). Podmínka, že účetní jednotka nesmí mít ani registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, je uvedena z toho důvodu, že pokud účetní jednotka překročí obrat stanovený v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, stává se plátcem až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém k překročení došlo, podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je však povinna se

registrovat již do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k překročení došlo. Pokud tedy účetní jednotka (která má účetní období rovno kalendářnímu roku) překročí stanovený obrat v prosinci, již 1. ledna ví, že bude od února plátcem daně z přidané hodnoty, a vznikla jí registrační povinnost, a přestože se plátcem stane až od února, není jí dovoleno použít v tomto účetním období hotovostní účetnictví. Plátcem daně účetní jednotka přestane být podle § 106 zákona o dani z přidané hodnoty nabytím právní moci rozhodnutí, kterým je jí zrušena registrace. Účetní jednotka tedy nemůže začít používat hotovostní účetnictví ani v okamžiku, kdy už sice naplní podmínky pro zrušení registrace uvedené v § 106 odst. 1 nebo 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale rozhodnutí o tomto ještě nenabylo právní moci. Výslovně je však zakotveno, že požadavek na neexistenci registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty se netýká identifikovaných osob podle § 6g až § 6l zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 97 zákona o dani z přidané hodnoty mají identifikované osoby povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se staly identifikovanou osobou. Těmto osobám je však registrační povinnost k dani z přidané hodnoty stanovena nikoli primárně z důvodu překročení hranice obratu, ale z důvodu charakteru jejich podnikání. Bez výslovného vynětí v zákoně by je právě tato skutečnost, tj. povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, diskvalifikovala z možnosti použít hotovostní účetnictví, což ale není žádoucí.

Písmena c) a d) stanoví limity pro roční úhrn příjmů peněžních prostředků a aktiva účetní jednotky, tyto pojmy jsou definovány v § 192. Výše částek vychází se současných limitů pro vedení jednoduchého účetnictví v § 1f dosavadního zákona o účetnictví.

Odstavce 2 a 3 stanoví, kdy může účetní jednotka v návaznosti na splnění podmínek uvedených v odstavci 1 hotovostní účetnictví použít. Odstavec 2 se vztahuje na první individuální účetní období účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že některé z podmínek uvedených v odstavci 1 na začátku tohoto účetního období není možno posoudit, řídí se v tomto účetním období účetní jednotka důvodným předpokladem stavu k poslednímu dni tohoto účetního období; pokud důvodně předpokládá, že podmínky splní k poslednímu dni svého prvního individuálního účetního období, může již v tomto účetním období použít hotovostní účetnictví.

Obecný režim je stanoven v odstavci 3. Zde se splnění některých podmínek zkoumá k prvnímu dni daného individuálního účetního období, pro které se možnost použít hotovostní účetnictví posuzuje, a splnění ostatních podmínek se posuzuje k poslednímu dni předcházejícího individuálního účetního období. Právní forma a skutečnost, zda je účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty nebo má povinnost registrace k této dani, se zkoumají k prvnímu dni daného účetního období, protože je možné určit stav těchto podmínek k danému dni. Roční úhrn příjmů a aktiva se však zkoumají k poslednímu dni předcházejícího individuálního účetního období, protože příjmy jsou tokovou veličinou za celé účetní období a aktiva vycházejí z účetního výkazu, který se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Splnění těchto podmínek se musí vyhodnocovat pro každé individuální účetní období, a pokud pro nějaké účetní období nejsou splněny, účetní jednotka od jeho počátku musí začít používat akruální účetnictví.

Odstavec 4 je speciální vůči § 36 a stanoví, že v případě účetní jednotky používající hotovostní účetnictví se neurčuje kategorie. Z toho vyplývá, že ustanovení zákona vztahující se pouze na mikro, malé, střední nebo velké účetní jednotky se na účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, stejně jako na účetní jednotky veřejného sektoru, nevztahují.

Jak vyplývá ze zásady subsidiarity uvedené v § 189, ostatní ustanovení části druhé upravující účetní jednotky se použijí i na účetní jednotky používající hotovostní účetnictví. I účetní jednotka používající hotovostní účetnictví tak Některá ustanovení se však nemohou použít z podstaty věci, protože se vztahují pouze na jiné účetní jednotky než na ty, které mohou vést

hotovostní účetnictví, jedná se o ustanovení o převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru podle § 33 a ustanovení týkající se pouze fyzických osob.

K § 192

Ustanovení § 192 definuje pojmy pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví podle § 191. Roční úhrn příjmů peněžních prostředků je definován v odstavci 1. Oproti definici v z § 1f odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví dochází ke značnému zjednodušení. Úhrn příjmů peněžních prostředků se snižuje pouze o příjmy peněžních prostředků z prodeje stálého aktiva. Dosavadní definice totiž nebyla vyhovující, protože jednak obsahovala nejasné pojmy, jako byly průběžné položky, a jednak u neziskových účetních jednotek je mnoho příjmů více či méně nahodilých a není vhodné všechny z úhrnu příjmů vylučovat. Oproti dosavadnímu zákonu je také upřesněno, že jde o úhrn za individuální účetní období a v případě, že toto účetní období trvá jinak dlouho než 12 kalendářních měsíců, je třeba podle písmene b) provést poměrný přepočít.

Odstavec 2 vymezuje pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví hodnotu aktiv. I zde dochází ke změně oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 5. Vzhledem k tomu, že nově se již v účetnictví nehovoří o majetku, ale aktivech, a to i v hotovostním účetnictví, dochází k terminologické změně i v tomto ustanovení a nehovoří se již o hodnotě majetku, ale o hodnotě aktiv. Protože se jedná o podmínku pro použití hotovostního účetnictví, při jehož použití se neprovádí následné ocenění a aktivum si ponechává pouze prvotní hodnotu, stanoví se, že se hodnota aktiv určí podle úhrnu prvotní hodnoty aktiv. To znamená, že i v případě, kdy účetní jednotka v individuálním účetním období předcházejícím tomu, pro které zkoumá možnost použít hotovostní účetnictví, používala aktuální účetnictví a prováděla následné ocenění aktiv, se pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví použije prvotní hodnota všech aktiv. Od úhrnu prvotních hodnot všech aktiv se, na rozdíl od dosavadního zákona o účetnictví, neodečítají pohledávky z prodeje dlouhodobých aktiv a jejich úhrady ani pohledávky nahodilé a mimořádné a jejich úhrad.

K § 193

Ustanovení § 193, stejně jako § 61 odst. 2 pro účetní jednotky veřejného sektoru, stanoví pro účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, že jejich individuální účetní období je vymezeno jako kalendářní rok. Ostatní ustanovení upravující účetní období v části třetí se na účetní jednotku používající hotovostní účetnictví použijí. Pokud účetní jednotka v jednom individuálním účetním období používá aktuální účetnictví a má účetní období vymezeno jinak než jako kalendářní rok (tedy má účetní období vymezeno jako období trvající 12 kalendářních měsíců, ale prvním dnem kalendářního měsíce, kterým účetní období začíná, je jiný den než 1. leden), musí změnit účetní období na kalendářní rok, a pak se bude postupovat jako při jakékoli jiné změně počátku účetního období, podle § 62 odst. 3.

K § 194

Ustanovení § 194 obsahuje speciální pravidla pro měnu účetnictví v případě účetní jednotky používající hotovostní účetnictví. Podle odstavce 1 je její měnou účetnictví vždy česká měna, není tedy možné použít funkční měnu.

Odstavec 2 stanoví zvláštní pravidlo k § 74 odst. 3 a vychází z toho, že účetní jednotky používající hotovostní účetnictví neprovádí následné ocenění, viz § 195. Z toho důvodu u nich neexistují aktiva a dluhy sledované v jiné měně než měně účetnictví (§ 73 odst. 2), protože aktiva a dluhy jsou oceněny v okamžiku jejich uznání prvotně a poté se již nepřeceňují; pokud se jejich hodnota již nemění, nemůže být sledována v jiné měně než měně účetnictví. Není tedy třeba ani provádět k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, přepočít

jejich hodnoty na měnu účetnictví, protože jejich hodnota se nemění; zůstávají tedy oceněny prvotní hodnotou přepočtenou k okamžiku prvotního ocenění. Výjimka je v odstavci 2 stanovena pouze pro peněžní prostředky v měně, která není měnou účetnictví, jejich hodnota se tedy k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, na měnu účetnictví přepočítávat bude. Stejně tak se bude provádět tento přepočet provádět při jejich vyřazení.

V ostatním se na přepočet jiné měny na měnu účetnictví v případě účetních jednotek používajících hotovostní účetnictví použijí ustanovení části čtvrté hlavy I dílu 2, přepočet se tedy bude provádět k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu (§ 74 odst. 1), a to kurzy podle § 75 až 77.

K § 195

Odstavec 1 stanoví pravidlo pro prvotní ocenění aktiv a dluhů účetních jednotek používajících hotovostní účetnictví. Tyto účetní jednotky postupují jako mikro účetní jednotky.

Podle odstavce 2 účetní jednotka používající hotovostní účetnictví neoceňuje aktiva a dluhy následně, to znamená, že tyto účetní jednotky nepoužijí celou část čtvrtou hlavu II díl 3. Ocení tedy své aktiva a dluhy pouze prvotně, tj. k okamžiku jejich uznání, a poté už jejich hodnotu nemění. Toto pravidlo odpovídá tomu, že hotovostní účetnictví je jednoduchou evidencí aktiv, dluhů a toků peněžních prostředků, přičemž tyto položky se do něho zanesou při svém vzniku a dále se neupravují, tedy nevytváří se např. znehodnocení ani se ocenění nemění např. na základě změny reálné hodnoty daného aktiva.

K § 196

Účetní výkazy, které účetní jednotka používající hotovostní účetnictví sestavuje, se na rozdíl od dosavadní právní úpravy označují v souhrnu jako účetní závěrka. Jednotlivé účetní výkazy zůstávají obsahově stejné jako podle dosavadního zákona o účetnictví, ale s ohledem na změnu terminologie zavedenou tímto zákonem se mění i jejich názvy, tedy přehled o příjmech a výdajích je přejmenován na výkaz příjmů a výdajů a přehled o majetku a závazcích na výkaz aktiv a dluhů. Ustanovení § 196 je tedy speciálním ustanovením k § 102, který vymezuje, co tvoří účetní závěrku v aktuálním účetnictví. Stejně jako v § 102 se stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí stanovit vyhláškou uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů individuální účetní závěrky, tentokrát pro hotovostní účetnictví, viz odstavec 4.

Odstavec 2 vysvětluje, co se pro účely hotovostního účetnictví rozumí příjmy a výdaje; jsou to pouze příjmy a výdaje peněžních prostředků, nikoli nepeněžní příjmy a výdaje.

Podle odstavce 3 individuální účetní závěrku v hotovostním účetnictví tvoří příloha.

Tím, že se i v případě hotovostního účetnictví používá pojem „účetní závěrka“, se i na tento výkaz použijí ustanovení ostatních částí tohoto zákona, která hovoří o účetní závěrce. V souvislosti s tím se i v hotovostním účetnictví rozlišuje účetní závěrka na řádnou a mezitímní podle § 104. Rozlišení na individuální a konsolidovanou účetní závěrku není relevantní z důvodu, že v případě konsolidace není možné použít hotovostní účetnictví (viz § 197), takže účetní závěrka v hotovostním účetnictví bude vždy individuální účetní závěrkou. Dále platí, že účetní závěrka účetní jednotky používající hotovostní účetnictví musí mít náležitosti podle § 106 a je sestavována k okamžikům stanoveným v § 109 a 110. Ustanovení § 111 odst. 2 se nepoužije z důvodu, že u účetních jednotek používajících hotovostní účetnictví se neurčuje kategorie, a tedy do těchto kategorií nespádají, viz § 191 odst. 4.

Ze stejného důvodu, tedy že dané povinnosti se už na základě své osobní působnosti nemohou vztahovat na účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, účetní jednotky používající hotovostní účetnictví nevyhotovují zprávu vedení podle § 122, zprávu o udržitelnosti podle §

127, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů podle § 139 ani zprávu o daních z příjmů podle § 144 (tedy žádnou účetní zprávu).

K § 197

Ustanovení § 197 obsahuje pravidlo pro situaci, kdy je účetní jednotka používající hotovostní účetnictví zároveň součástí konsolidačního celku. Řádná konsolidovaná účetní závěrka se podle § 112 odst. 1 sestavuje na základě individuálních účetních závěrek entit zahrnutých do konsolidačního celku sestavených za konsolidační účetní období. Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví sice také sestavuje individuální účetní závěrku, tvoří ji však jiné výkazy, viz § 196, ve kterých se sleduje finanční situace pouze na základě stavu aktiv a dluhů a změna finanční situace na základě příjmů a výdajů peněžních prostředků; taková účetní závěrka tedy nemůže být podkladem pro konsolidaci. Proto se v § 197 stanoví pravidlo, že konsolidovaná účetní závěrka se sestaví na základě informací, které by účetní jednotka uvedla v účetní závěrce, kdyby nepoužívala hotovostní účetnictví. Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví tedy musí pro účely konsolidace *de facto* sestavit účetní závěrku podle standardního (akruálního) režimu. Jedná se o obdobné pravidlo, jako je obsaženo v § 112 odst. 1 písm. d), které se vztahuje na konsolidované entity, které účetní závěrku nesestavují vůbec.

K § 198

Podle § 198 nemusí účetní jednotky vedoucí hotovostní účetnictví, které zpřístupňují svou účetní závěrku jako statutární zprávu (tedy které jsou zapsané ve veřejném rejstříku), jakou součást takto zpřístupňované statutární zprávy uvádět výkaz příjmů a výdajů. Jedná se o období možnosti mikro a malých účetních jednotek zveřejnit statutární zpráv bez výkazu zisku a ztráty a zprávy vedení podle § 161 odst. 1.

K § 199

Ustanovení § 199 obsahuje v odstavcích 1 a 2 upravené definice některých pojmů používaných v části upravující vedení účetnictví pro účely hotovostního účetnictví. Účetní zápis je modifikován tak, že se zaznamenávají dopady skutečností pouze na peněžní prostředky účetní jednotky vedoucí hotovostní účetnictví, tedy nikoli na celou její finanční situaci a finanční výkonnost, jak je tomu podle obecné definice v § 172 odst. 1. Účtem se třídící kritérium, které umožňuje určení položky výkazu příjmů a výdajů peněžních prostředků, protože tento výkaz používají účetní jednotky vedoucí hotovostní účetnictví, viz § 196 odst. 1. Odstavec 3 stanoví účetní jednotce vedoucí hotovostní účetnictví možnost provést inventarizaci, tedy nejedná se o povinnost jako v obecném režimu (viz § 179). Inventarizace v tomto případě slouží ke zjištění stavu aktiv a dluhů pro sestavení výkazu aktiv a dluhů.

K části dvanácté - Přestupky

K § 200

K odstavci 1:

Odstavec 1 vymezuje skutkovou podstatu přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací, k němuž jinak mělo dojít statutární zprávou, zprávou o platbách správním entitám, nebo zprávou o daních z příjmů. Povinnost zajistit zpřístupnění informací vykazovaných za účetní jednotku a zpřístupnění informací vykazovaných za konsolidační celek tvoří základní obecné povinnosti vycházející z cíle účetního výkaznictví. Povinnost zajistit zpřístupnění informací vykazovaných za účetní jednotku nebo za konsolidační celek je tak tvořena souhrnem jednotlivých dílčích povinností uvedených pod písmeny a) až c). Objektivní stránkou skutkové podstaty přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací podle tohoto odstavce je jednání účetní jednotky nebo mateřské entity spočívající v nekonání, jehož důsledkem je porušení byť

i jediné z dílčích povinností uvedených pod písmeny a) až c), za předpokladu, že je tato účetní jednotka nebo mateřská entita jejich nositelem. Zmiňované dílčí povinnosti, např. provedení povinného auditu, zákon o účetnictví neukládá všem účetním jednotkám. Pro splnění povinnosti zajistit zpřístupnění vykazovaných informací se proto vyžaduje kumulativní splnění pouze těch dílčích povinností, které jsou pro konkrétní účetní jednotku relevantní.

Uvedené dílčí povinnosti je nutné splnit řádně a kumulativně, a to nejpozději do 12 měsíců od posledního dne účetního období, za které jsou tyto povinnosti uloženy, nestanoví-li zvláštní zákon jinou lhůtu. Zvláštním zákonem je v daném případě např. zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, který v § 16 stanoví, že obchodník s cennými papíry nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období předloží České národní bance a uveřejní na svých internetových stránkách svou výroční zprávu a konsolidovanou výroční zprávu podle zákona upravujícího účetnictví, jejichž součástí je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka ověřená auditorem a údaj o výši základu pro výpočet příspěvku do Garančního fondu.

Přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací se účetní jednotka nebo mateřská entita může dopustit nejen z hlediska kvalitativního, ale i z hlediska časového. Skutková podstata tohoto přestupku je totiž naplněna nejen tehdy, pokud např. účetní jednotka nezajistí zveřejnění předmětných informací, ale také tehdy, pokud účetní jednotka požadované informace sice zveřejní, ale tyto informace jsou neúplné, nesprávné, nečitelné, nebo pokud není splněn požadavek věrného a poctivého zobrazení.

Skutková podstata přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací je naplněna i tehdy, poruší-li účetní jednotka nebo mateřská entita více než jednu z uvedených dílčích povinností. K tomu může dojít například v případě, kdy statutární zpráva zpřístupněná účetní jednotkou je nekompletní, a to z důvodu chybějící zprávy auditora o povinném auditu, který nebyl proveden. Účetní jednotka by tímto jednáním naplnila skutkovou podstatu přestupku jednak porušením povinnosti zajistit provedení povinného auditu a jednak nikoliv řádným zveřejněním statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku. Porušení více než jedné z uvedených dílčích povinností ze strany účetní jednotky nebo mateřské entity vyjadřuje intenzitu naplnění skutkové podstaty vztahující se ke způsobu spáchání přestupku a je tak jedním z atributů podílejících se na určení povahy a závažnosti přestupku. Povaha a závažnost přestupku by se proto měla odrazit v rámci rozhodování příslušného správního orgánu o správním trestu.

Porušení dílčích povinností obsažených v základní povinnosti zajistit zpřístupnění vykazovaných informací představovalo v dosavadním znění zákona o účetnictví skutkové podstaty samostatných přestupků. V tomto ohledu nová koncepce přistoupila pouze k zobecnění těchto skutkových podstat a po věcné stránce nepředstavuje zásadní změnu. Povinnostmi, jejichž porušení je podle dosavadního zákona o účetnictví samostatným účetním přestupkem, nyní postihovanými v rámci obecné skutkové podstaty přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací, jsou povinnost sestavit účetní závěrku, povinnost dodržet zákonné náležitosti účetní závěrky, povinnost mít ve stanovených případech účetní závěrku ověřenou auditorem, povinnost vyhotovit zprávu vedení, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů a zprávu o daních z příjmů, povinnost zveřejnit řádnou účetní závěrku, řádnou výroční zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů a zprávu o daních z příjmů či povinnost uveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů.

Účetní jednotka se dopustí přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací také tehdy, nepoužívá-li při individuálním účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy. Pokud účetní jednotka, které tento zákon uloží povinnost používat při individuálním účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy, tyto standardy nepoužije, je tím implicitně

vyloučeno řádné sestavení individuální účetní závěrky, resp. je vyloučeno naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. Součástí požadavku věrného a poctivého zobrazení je totiž požadavek věrohodnosti účetních informací obsažených v účetní závěrce, jehož předpokladem je mimo jiné také správnost zobrazení skutečnosti. Správnosti zobrazení skutečnosti, jakožto výsledku vhodného a bezchybného postupu, nemůže být dosaženo, jestliže nebylo postupováno v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Základní povinnost zajistit zpřístupnění vykazovaných informací je, jak již vyplývá z předchozího textu, stanovena nejen ve vztahu k individuálním účetním jednotkám, ale také mateřským entitám, které plní konsolidační povinnost. Objektivní stránku této skutkové podstaty tak mateřská entita naplní tím, že poruší povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za konsolidační celek. Tato základní povinnost je rovněž souhrnem dílčích povinností uvedených pod písmeny a) až c). Tyto dílčí povinnosti je potřeba splnit řádně a kumulativně ve lhůtě 12 měsíců od posledního dne konsolidačního období, za které byly uloženy. Objektivní stránka této skutkové podstaty je naplněna jednáním spočívajícím v porušení byť i jediné z těchto dílčích povinností za předpokladu, že je konkrétní mateřská entita jejich nositelem.

Obdobně jako účetní jednotka podle odstavce 1 se i mateřská entita dopustí přestupku nezveřejnění vykazovaných informací také tehdy, nepoužívá-li při konsolidovaném účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy.

K odstavci 2:

Odstavec 2 stanoví horní hranici pokuty, kterou lze uložit účetní jednotce nebo mateřské entitě za přestupek nezpřístupnění vykazovaných informací podle odstavce 1. Horní hranice pokuty je stanovena do výše částky odpovídající 0,5 % hodnoty aktiv celkem účetní jednotky nebo konsolidačního celku, do 20 000 Kč, pokud jde o okamžik spáchání přestupku o účetní jednotku používající hotovostní účetnictví, a dále do výše částky odpovídající 1 % z celkových nákladů účetní jednotky nebo konsolidačního celku, nejvýše však 500 000 Kč, jde-li o informace za účetní období, ve kterém byla účetní jednotka účetní jednotkou veřejného sektoru. Pro účetní jednotky používající hotovostní účetnictví zákon stanoví speciální horní hranici pokuty s ohledem na jejich velikost a charakter. U účetních jednotek veřejného sektoru zákon stanoví speciální horní hranici pokuty s ohledem na jejich specifické postavení.

Při stanovení zákonné horní hranice pokut bylo vycházeno z výše pokut, které byly skutečně ukládány za konkrétní účetní přestupky při zohlednění společenské závažnosti postihovaného jednání, přičemž bylo dbáno o zachování preventivního (odstrašujícího) účinku pokuty. Na horní hranici této pokuty je dále navázána horní hranice vynucovací pořádkové pokuty ukládané v režimu daňového řádu, jejímž uložením může finanční úřad i opakovaně vynucovat splnění zákonem stanovené povinnosti řádně zveřejnit statutární zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nebo zprávu o daních z příjmů.

V odstavci 2 se ve vztahu k pokutě používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Podle § 36 zákona o přestupcích však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 201

Přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů a zprávy o udržitelnosti entity ze třetího státu reflektuje porušení povinností vztahujících se k těmto zprávám, které nejsou zahrnuty v obecné povinnosti zajistit zpřístupnění vykazovaných informací, a tudíž jejich porušením nevzniká odpovědnost za přestupek nezpřístupnění vykazovaných informací.

K odstavci 1:

Subjektem přestupku podle odstavce 1 může být pouze entita, která není účetní jednotkou ani mateřskou entitou a má povinnost zpřístupnit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti entity ze třetího státu. Účetní jednotka nebo mateřská entita, které mají povinnost vyhotovit tyto zprávy, se porušením povinností vztahujících se k těmto zprávám dopustí přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací podle § 200, neboť povinnost vyhotovit, zveřejnit, případně uveřejnit tyto zprávy je v jejich případě zahrnuta do obecné povinnosti zajistit zpřístupnění vykazovaných informací.

Vzhledem k tomu, že v případě entity, která není účetní jednotkou, nejsou povinnosti vztahující se ke zprávě o daních z příjmů nebo konsolidované zprávě o udržitelnosti entity ze třetího státu zahrnuty v rámci obecné povinnosti zajistit zpřístupnění vykazovaných informací, ale jsou uloženy samostatně, je nutné stanovit také samostatnou skutkovou podstatu přestupku spočívajícího v jejich porušení.

Entita, která není účetní jednotkou, naplní objektivní stránku skutkové podstaty tohoto přestupku tak, že poruší alespoň jednu z povinností uvedených v písmenu a) až c). Podle písmene a) se entita, která není účetní jednotkou, dopustí přestupku tehdy, když řádně a včas nevyhotoví zprávu o daních z příjmů, tedy nevyhotoví tuto zprávu vůbec (nebo ji nevyhotoví do 12 měsíců od posledního dne účetního nebo konsolidačního období) nebo ji vyhotoví, avšak tato zpráva neobsahuje zákonem stanovené náležitosti, nebo obsahuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené informace. Obdobně stanoví písmeno b) ve vztahu ke konsolidované zprávě o udržitelnosti entity ze třetího státu. Písmeno c) reaguje na zvláštní povinnost vztahující se ke zprávě o daních z příjmů, a to povinnost uveřejnit na internetových stránkách odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je tato zpráva zpřístupněna, a oznámení o tom, že není povinnost tuto zprávu také uveřejňovat na internetových stránkách. Porušení této povinnosti také představuje přestupek podle § 201.

Okamžikem spáchání tohoto přestupku je den, kdy marně uplyne dvanáctiměsíční lhůta stanovená pro splnění dané povinnosti.

K odstavci 2:

Skutková podstata podle odstavce 2 je naplněna tehdy, pokud entita, která není účetní jednotkou, sice uveřejní zprávu s informacemi o daních z příjmů rovnocennou zprávě o daních z příjmů, avšak nezajistí, aby tato zpráva byla uveřejněna alespoň po dobu 5 let. Tato skutková podstata navazuje na situaci, kdy je účetní jednotka, mateřská entita nebo jiná entita osvobozena od povinnosti vyhotovovat zprávu o daních z příjmů podle tohoto zákona v případě, že uveřejní obdobnou zprávu obsahující požadované informace. Tato zpráva musí být uveřejněna alespoň 5 let a porušení této povinnosti představuje přestupek.

K odstavci 3:

Entitě, která není účetní jednotkou, může být za přestupek podle odstavce 1 nebo 2 uložena pokuta do výše 1 000 000 Kč. Na horní hranici této pokuty je dále navázána horní hranice vynucovací pořádkové pokuty ukládané v režimu daňového řádu, jejímž uložením může finanční úřad i opakovaně vynucovat splnění zákonem stanovené povinnosti řádně a včas zveřejnit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti entity ze třetího státu nebo uveřejnit na internetových stránkách odkaz na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna, nebo oznámit skutečnost, že není povinnost tuto zprávu uveřejnit na internetových stránkách.

Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o

přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Podle § 36 zákona o přestupcích však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 202

K odstavci 1:

Odstavec 1 vymezuje základní skutkovou podstatu přestupku zkreslování vykazovaných informací, pokud účetní jednotka nebo mateřská entita sestaví řádnou účetní závěrku nesplňující požadavek věrného a poctivého zobrazení, kdy účetní závěrka poskytuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace, které jsou způsobilé ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele k jeho újmě. Tato skutková podstata odráží vyšší stupeň společenské závažnosti vztahující se k porušení dílčí povinnosti řádného sestavení řádné individuální nebo konsolidované účetní závěrky, tj. účetní závěrky, která odpovídá požadavku věrného a poctivého zobrazení. Vyšší společenská závažnost je spatřována ve vyvolání nebezpečí závažnějšího následku, než je následek přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací.

Objektivní stránka přestupku zkreslování vykazovaných informací je naplněna tehdy, pokud účetní jednotka nebo mateřská entita nesplní svou povinnost sestavit řádnou účetní závěrku po kvalitativní stránce, tedy sestaví řádnou účetní závěrku, která vykazuje kvalifikovanou míru zkreslení, resp. nepravdivosti nebo neúplnosti. Z hlediska následku se přitom jedná o přestupek ohrožovací, tedy pro vznik odpovědnosti účetní jednotky nebo mateřské entity postačí pouze existence nebezpečí vzniku následku v podobě zásadního ovlivnění rozhodnutí vnějšího uživatele k jeho újmě. Není tedy rozhodné, zda vnějšimu uživateli újma skutečně vznikla, či nikoliv.

Jak je uvedeno výše, pro naplnění skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací je podstatné, zda jsou zkreslené účetní informace způsobilé ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele k jeho újmě. To z hlediska určení okamžiku spáchání tohoto přestupku znamená, že se účetní závěrka obsahující nesprávné, neúplné nebo zkreslené informace musí dostat do sféry uživatele účetní informace, tj. musí být zveřejněna, uveřejněna nebo jinak předána uživateli. Okamžikem spáchání přestupku zkreslování vykazovaných informací je proto ten okamžik, kdy byla závadná účetní závěrka zpřístupněna (ať již konkrétnímu uživateli, nebo širšímu okruhu blíže neurčených uživatelů). Smyslem zavedení přestupku zkreslování vykazovaných informací je zajistit vyšší ochranu informační hodnoty účetního výkaznictví ve vztahu k informovanému rozhodování vnějšího uživatele účetních informací. V tomto případě je kladen důraz nikoliv na to, aby vnější uživatel měl účetní informace k dispozici, ale aby představovaly dostatečně kvalitní podklad pro jeho ekonomické rozhodování. Jednoduše řečeno situace, kdy se vnější uživatel rozhoduje a jedná ve víře ve věrohodnost účetní závěrky, která mu byla dána k dispozici, ale která obsahuje podstatně zkreslené informace, je považována za závažnější a nebezpečnější, než když uživatel při svém rozhodování nevychází z žádné účetní závěrky.

Pro naplnění skutkové podstaty přestupku zkreslování vykazovaných informací nepostačí pouze skutečnost, že řádná účetní závěrka v obecné rovině neodpovídá požadavku věrného a poctivého zobrazení, ale jedná se o kvalifikovanou situaci, kdy daná účetní závěrka neodpovídá požadavku věrného a poctivého zobrazení z důvodu, že obsahuje nesprávné, neúplné nebo jinak zkreslené účetní informace nikoliv marginálního charakteru, nýbrž takové, které mohou zapříčinit zásadní změnu v chování vnějšího uživatele s negativními důsledky pro tohoto uživatele. Újmou, která vnějšimu uživateli může vzniknout, se zde rozumí jak nemajetková újma, tak škoda (tj. skutečná škoda i ušlý zisk). Pro náhradu újmy se použijí obecná pravidla podle občanského zákoníku.

Vyšší společenská závažnost je reflektována při stanovení horní hranice pokuty, kterou lze účetní jednotce nebo mateřské entitě za tento přestupek uložit. Ve vztahu k horní hranici pokuty se v tomto odstavci, stejně jako v případě předchozích dvou přestupků, používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Podle § 36 zákona o přestupcích však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje skutkovou podstatu přestupku zkreslování vykazovaných informací, přičemž se jedná o kvalifikovanou skutkovou podstatu doplňující základní skutkovou podstatu uvedenou v odstavci 1 o další znak zvyšující typovou závažnost. Tímto znakem je skutečnost, že jednáním popsáním v odstavci 1 účetní jednotka nebo mateřská entita získala majetkový prospěch. Přestupek podle tohoto odstavce poskytuje rovněž ochranu informační hodnotě účetního výkaznictví ve vztahu k informovanému ekonomickému rozhodování vnějšího uživatele, avšak v tomto případě je účelem přísněji postihovat jednání účetní jednotky nebo mateřské entity spočívající v takovém zkreslování účetních informací, které je motivované získáním jakéhokoliv prospěchu pro sebe nebo pro jiného.

Zmíněný prospěch může být různého charakteru, tedy jak majetkového, tak nemajetkového (např. získání konkurenční výhody). Nemusí přitom dojít výlučně k obohacení ve sféře dané účetní jednotky nebo mateřské entity, ale je postihováno i obohacení jakékoli jiné osoby. Touto jinou osobou může být jak jiná účetní jednotka (např. v případě podnikatelského seskupení), tak jakákoliv jiná osoba (např. člen statutárního orgánu účetní jednotky, která je právnickou osobou).

Z důvodu vysoké společenské závažnosti uvedeného jednání je v tomto případě možný také vznik odpovědnosti za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku. Jde o trestný čin spočívající v ohrožení majetkových práv jiného nebo ohrožení včasného a řádného vyměření daně v důsledku uvádění nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů v účetnictví. Bude proto vždy záležet na míře společenské závažnosti konkrétního případu, zda bude daná účetní jednotka nebo mateřská entita odpovědná za přestupek, nebo za trestný čin, jelikož v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe bude trestní odpovědnost dovozována jen v těch případech, kdy by nepostačovalo uplatnění odpovědnosti za přestupek podle zákona o účetnictví. Předpokládá se, že v tomto směru bude navázána spolupráce správních orgánů příslušných k vedení řízení o účetních přestupcích a orgánů činných v trestním řízení za účelem vzájemného předávání informací.

Vysoká míra společenské závažnosti přestupku zkreslování vykazovaných informací podle tohoto odstavce odůvodňuje stanovení přísnější sankce. Za přestupek podle odstavce 2 je možné uložit pouze pokutu (tj. je vyloučeno uložit napomenutí) s tím, že horní hranice pokuty stanovená za tento přestupek se zvyšuje desetinásobně oproti odstavci 1 a pokuta bude ukládána v takto stanoveném rámci.

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví zvláštní horní hranici pokuty za přestupek zkreslování vykazovaných informací podle odstavce 2, jde-li o zkreslování informací vykazovaných v řádné účetní závěrce účetní jednotky veřejného sektoru. V tomto případě se tak, vzhledem ke specifické povaze účetních jednotek veřejného sektoru, neuplatní pravidlo podle odstavce 2 o desetinásobném zvýšení horní hranice pokuty uvedené v odstavci 1, ale horní hranice pokuty činí v tomto případě částku odpovídající 3 % z celkových nákladů, nejvýše však 50 000 000 Kč.

K § 203

K odstavci 1:

V odstavci 1 je upravena skutková podstata přestupku účetní jednotky spočívajícího v porušení povinnosti řádně vést účetnictví a činit tak průkazným způsobem a vyhotovovat účetní zprávy. Objektem, tedy zákonem chráněným zájmem, je v případě tohoto přestupku zajištění vedení účetnictví, jakož i jeho průkaznosti, jako nezbytného předpokladu pro tvorbu kvalitních, zejména věrohodných účetních informací, a vykazování dalších finančních a nefinančních informací, jejichž poskytování vnějším uživatelům je cílem účetního výkaznictví. Vedením účetnictví se zde rozumí systematický proces tvorby účetních informací, pod který spadá i sestavení účetní závěrky.

Skutkovou podstatu účetního přestupku podle písmene a) účetní jednotka naplní jednáním spočívajícím v porušení povinnosti sestavit řádnou individuální účetní závěrku, tedy jednáním, kdy účetní jednotka netvoří účetní informace řádným způsobem.

Skutkovou podstatu účetního přestupku podle písmene b) účetní jednotka naplní jednáním spočívajícím v porušení povinnosti vyhotovit individuální účetní zprávu. Mezi individuální účetní zprávy patří zpráva vedení, zpráva o udržitelnosti, zpráva o platbách do veřejných rozpočtů a zpráva o daních z příjmů.

Skutkovou podstatu účetního přestupku podle písmene c) účetní jednotka naplní jednáním, kterým porušuje povinnost vést účetnictví průkazným způsobem. Účetnictví je vedeno průkazným způsobem, pokud je účetní záznam autentický a je zachována jeho integrita, pokud je účetní systém vnitřně konzistentní, a dále je-li v účetním systému zabezpečena účetní stopa, a provedena inventarizace.

K odstavci 2:

Odstavec 2 stanoví horní hranici pokuty, kterou je možné uložit účetní jednotce za přestupek proti vedení účetnictví a vykazování finančních a nefinančních informací. Výše horní hranice pokuty se v tomto případě odvíjí od kategorie účetní jednotky, která je subjektem přestupku. Horní hranice pokuty odpovídá rámci, ve kterém se v současné době pohybují výše pokut ukládaných v konkrétních případech, a zároveň odráží hodnotové zaměření navrhované právní úpravy na účetní výkaznictví, a tudíž i nižší míru společenské závažnosti tohoto účetního přestupku.

Pro zjištění výše horní hranice pokuty je tak relevantní kategorie účetní jednotky v okamžiku spáchání přestupku, tedy v okamžiku, kdy svým jednáním naplnila skutkovou podstatu přestupku, nikoliv až v okamžiku samotného ukládání správního trestu.

Zvláštní horní hranice pokuty je stanovena pro účetní jednotku používající hotovostní účetnictví. Zde je horní hranice pokuty vzhledem k velikosti a charakteru účetní jednotky používající hotovostní účetnictví nejnižší. Zvláštní horní hranice pokuty je dále stanovena rovněž pro účetní jednotky veřejného sektoru, a to s ohledem na jejich specifické postavení.

Ve vztahu k pokutě se používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Podle § 36 zákona o přestupcích však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 204

K odstavci 1:

Subjektem tohoto přestupku může být pouze subjekt konsolidace státu, a to nesplněním povinností v rámci konsolidace státu tím, že řádně a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) nepředá Ministerstvu financí příslušné účetní dokumenty nebo údaje pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky, nebo tuto povinnost nesplní řádně - tj. účetní dokumenty a údaje neposkytne vůbec nebo neposkytne ve stanoveném rozsahu, stanoveným způsobem, nebo poskytnuté podklady nejsou úplné a správné. K tomu je nutno uvést, že nesplnění uvedené povinnosti ze strany subjektu konsolidace státu bez dalšího nezakládá odpovědnost za přestupek, a to vzhledem k relativně nízkému stupni společenské závažnosti takového opomenutí. V případě, že subjekt konsolidace státu řádně a včas svoji povinnost nesplní, bude nejprve Ministerstvem financí vyzván ke zjednání nápravy ve lhůtě 15 pracovních dnů. Teprve řádné nepředání předmětných účetních dokumentů nebo údajů ve lhůtě stanovené zmíněnou výzvou je přestupkem neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky.

Přestupky vztahující se k porušení povinnosti v oblasti předávání údajů do centrálního systému účetních informací státu podle jiných právních předpisů (např. podle zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí, ve znění pozdějších předpisů) jsou řešeny a postihovány za obdobných podmínek, a tudíž i v případě navrhované právní úpravy bylo zvoleno odpovídající řešení tak, aby v této oblasti nedocházelo k neodůvodněným rozdílům. S ohledem na specifický charakter těchto přestupků a omezený okruh pachatelů je rovněž nežádoucí, aby bylo v každém případě takového pochybení zahájeno přestupkové řízení, které by představovalo neúměrnou administrativní zátěž.

K řízení o přestupku neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky je z důvodu větší efektivity a hospodárnosti příslušné Ministerstvo financí.

K odstavci 2:

Subjektem přestupku podle odstavce 2 může být, na rozdíl od přestupku podle odstavce 1, pouze ten subjekt konsolidace státu, který je spravující konsolidovanou entitou. Objektivní stránku skutkové podstaty tohoto přestupku naplní spravující konsolidovaná entita tak, že ve lhůtě ke zjednání nápravy řádně a včas nesplní povinnost poskytnout Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu subjektů konsolidace státu.

Porušení povinnosti řádně a včas oznámit určitým entitám, že byly uvedeny ve výčtu subjektů konsolidace státu, nezakládá odpovědnost za přestupek, neboť v tomto případě předmětné protiprávní jednání nenaplnuje kritérium společenské závažnosti natolik, aby mohlo být označeno za přestupek. Splnění této povinnosti proto bude zajištěno jinými prostředky.

K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví horní hranici pokuty, kterou lze uložit subjektu konsolidace státu nebo spravující konsolidované entitě, kteří se dopustí přestupku neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky. Ve vztahu k pokutě se zde používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Podle § 36 zákona o přestupcích však platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

K § 205

Odstavec 1 upravuje zvláštní délku promlčecí doby pro účetní přestupky, přičemž oproti délce promlčecí doby podle § 30 zákona o přestupcích dochází k jejímu prodloužení.

Dosavadní zákon o účetnictví speciální promlčecí dobu pro účetní přestupky nestanoví, a tudíž na základě subsidiarity dochází k aplikaci obecné úpravy promlčecí doby v zákoně o přestupcích s tím, že určení délky promlčecí doby, která činí 1 rok nebo 3 roky, je závislé na horní hranici sazby pokuty, kterou zákon za účetní přestupek uloží. Horní hranice pokut za účetní přestupky jsou nicméně v dosavadní právní úpravě konstruovány pomocí procentuální částky z čisté hodnoty aktiv účetní jednotky (tedy nikoliv jako pevné částky). V důsledku absence pevné horní hranice pokuty, která má determinovat délku promlčecí lhůty, tak nebylo zcela zřejmé, jak délku promlčecí doby za účetní přestupky stanovit. Výkladem Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 9. 2020, sp. zn. 10 Afs 72/2020-76, dostupný na www.nssoud.cz) bylo dovozeno, že v takovém případě se uplatní promlčecí doba v délce 1 rok, a to bez ohledu na to, jaká horní hranice pokuty byla správním orgánem vypočtena v závislosti na majetkových poměrech účetní jednotky. Situace, kdy základní promlčecí doba trvá pouze 1 rok a maximální promlčecí doba 3 roky, je však pro správní orgán jak z hlediska samotného zjištění skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán přestupek, tak z hlediska zahájení a provedení přestupkového řízení a uložení sankce nepostačující. Z pohledu správních orgánů příslušných k projednávání účetních přestupků znamená tento stav faktickou nemožnost pokuty za účetní přestupky kvalifikovaně ukládat, což je zjevně stav nežádoucí.

Z uvedeného důvodu navrhované ustanovení stanoví základní délku promlčecí doby pro účetní přestupky v délce 4 roky a v délce 10 let, přičemž desetiletá doba běží nezávisle na přerušení promlčecí doby z důvodů uvedených v § 32 odst. 2 zákona o přestupcích. Takto stanovená délka promlčecí doby by měla poskytovat dostatečně dlouhý časový úsek jak pro provedení standardní kontrolní činnosti příslušnými správními orgány, tak pro eventuální zahájení i dokončení přestupkového řízení.

Navrhovaným ustanovením není dotčena úprava běhu, přerušení a stavění promlčecí doby podle zákona o přestupcích. V souladu se zákonem o přestupcích počíná promlčecí doba běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku, kterým je den, kdy bylo ukončeno jednání naplňující skutkovou podstatu přestupku. V případě účetního přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací je tak prvním dnem promlčecí doby den následující po posledním dni dvanáctiměsíční lhůty stanovené pro řádné splnění povinnosti zajistit zpřístupnění vykazovaných informací. V případě přestupku proti vedení účetnictví a vykazování finančních a nefinančních informací je prvním dnem promlčecí doby den následující po posledním dni účetního období, ve kterém účetní jednotka porušila svou povinnost řádně vést účetnictví.

K § 206

Navrhované ustanovení upravuje problematiku odpovědnosti za přestupky v případě účetních jednotek, které jsou entitami bez právní osobnosti, a entit bez právní osobnosti. Entita bez právní osobnosti totiž vzhledem k tomu, že nemůže mít v mezích právního řádu práva a povinnosti, nemůže nést ani odpovědnost za přestupek, a tedy nemůže být sankcionována. V případech přestupků páchaných při činnosti účetních jednotek bez právní osobnosti nebo jiných entit bez právní osobnosti proto navrhovaná úprava zajišťuje existenci osoby, která v konečném důsledku ponese odpovědnost za takový přestupek, a zamezuje tak vzniku situace, kdy by dané protiprávní jednání bylo nepostizitelné.

Většina skutkových podstat účetních přestupků je formulována tak, že subjektem přestupku je účetní jednotka. Navrhované ustanovení proto stanoví, že účetní jednotkou se pro případ přestupku týkajícího se účetní jednotky, která je entitou bez právní osobnosti, rozumí osoba,

kteřá v oblasti účetnictví jedná za entitu bez právní osobnosti. Tato osoba pak bude subjektem přestupku jak z hlediska posuzování naplnění skutkové podstaty účetního přestupku, tak z hlediska uložení případné sankce.

V případě přestupku nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů může být pachatelem též entita bez právní osobnosti, která není účetní jednotkou. I v těchto případech se pak touto entitou pro účely účetních přestupků (tj. pro účely posouzení naplnění skutkové podstaty přestupku i uložení sankce) rozumí osoba, která v oblasti účetnictví za tuto entitu jedná.

K § 207

K odstavci 1:

Nemůže-li správní orgán příslušný k řízení o přestupku z objektivních důvodů zjistit skutečnou výši hodnoty aktiv celkem, určí jejich výši odhadem. Postup pro určení výše hodnoty aktiv celkem stanoví odstavce 2.

K odstavci 2:

Odstavec 2 stanoví postup pro zjištění výše hodnoty aktiv celkem, pokud tento údaj není možné zjistit běžnými způsoby (tj. na základě účetnictví dané účetní jednotky). Jde o ojedinělé situace, které mohou nastat zejména tehdy, když účetní jednotka spáchá účetní přestupek v prvním účetním období své existence a v tomto účetním období například nevedla účetnictví buď vůbec, nebo účetní informace z něj získané nejsou pro účely zjištění skutečné výše hodnoty aktiv celkem použitelné.

V takovém případě správní orgán pro účely stanovení pokuty určí skutečnou výši hodnoty aktiv celkem této účetní jednotky odhadem. Odhad výše hodnoty aktiv celkem účetní jednotky provádí správní orgán na základě svých poznatků o činnosti dané účetní jednotky nebo entity, které má být pokuta uložena, a o skutečné výši celkových nákladů srovnatelných účetních jednotek nebo entit. Příslušný správní orgán by tedy měl při odhadu skutečné výše hodnoty aktiv celkem účetní jednotky vzít v úvahu povahu činnosti, kterou daná účetní jednotka vyvíjí, její rozsah, potenciální ziskovost, ekonomickou náročnost apod. Rámcovou představu o výši hodnoty aktiv celkem by pak měla poskytnout rovněž znalost skutečné výše hodnoty aktiv celkem srovnatelných účetních jednotek. Srovnatelnost se posuzuje se zřetelem zejména k velikosti účetní jednotky, předmětu její činnosti, prostředí, ve kterém tuto činnost vyvíjí apod. Příslušný správní orgán však může nad rámec zmíněného vycházet z jakýchkoliv dalších informací, propočtů či statistik, které má k dispozici a které jsou způsobitelné poskytnout relevantní informace pro zjištění skutečné výše hodnoty aktiv celkem dané účetní jednotky.

K § 208

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 vymezuje pojem celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru, který je zásadní pro určení horní hranice pokuty, kterou lze účetní jednotce veřejného sektoru uložit za přestupek podle tohoto zákona. Celkovými náklady se rozumí skutečná výše celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru tak, jak by měla být vykázána v účetní závěrce za účetní období bezprostředně předcházející účetnímu období, ve kterém byl přestupek podle tohoto zákona spáchán, za předpokladu, že účetní závěrka splňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení. To znamená, že pokud by byla výše celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru v její účetní závěrce vykázána chybně, bude se při ukládání sankce vycházet ze skutečné výše celkových nákladů zjištěné správním orgánem příslušným k řízení o přestupku, nikoliv z výše vykázané v účetní závěrce.

Pro určení horní hranice pokuty ukládané účetní jednotce veřejného sektoru za přestupek podle navrhované právní úpravy je relevantní vždy ta výše skutečných celkových nákladů za účetní období bezprostředně předcházející tomu, ve kterém byl spáchán přestupek, za nějž je sankce ukládána (tj. účetní období bezprostředně předcházející tomu, ze kterého vyplývají povinnosti, jejichž porušení zakládá přestupek podle navrhované právní úpravy). Například v případě přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací podle § 200 se tak bude jednat o výši celkových nákladů v účetním období bezprostředně předcházející tomu, za které nebyla povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací řádně a včas splněna.

K odstavci 2:

Odstavec 2 stanoví, že skutečnou výši celkových nákladů, pokud tento údaj není objektivně možné zjistit běžnými způsoby (tj. na základě účetnictví dané účetní jednotky veřejného sektoru), určí správní orgán příslušný k řízení o přestupku odhadem. Jde o ojedinělé situace, které mohou nastat zejména tehdy, když účetní jednotka veřejného sektoru spáchá účetní přestupek v prvním účetním období své existence a v tomto účetním období například nevedla účetnictví buď vůbec, nebo účetní informace z něj získané nejsou pro účely zjištění skutečné výše celkových nákladů použitelné.

K odstavci 3:

Odhad výše celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru provádí správní orgán na základě svých poznatků o činnosti dané účetní jednotky nebo entity, které má být pokuta uložena, a o skutečné výši celkových nákladů srovnatelných účetních jednotek nebo entit. Příslušný správní orgán by tedy měl při odhadu skutečné výše celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru vzít v úvahu povahu činnosti, kterou daná účetní jednotka vyvíjí, její rozsah, potenciální ziskovost, ekonomickou náročnost apod. Rámcovou představu o celkových nákladech by pak měla poskytnout rovněž znalost skutečné výše celkových nákladů srovnatelných účetních jednotek. Srovnatelnost se posuzuje se zřetelem zejména k velikosti účetní jednotky, objemu prostředků, s nimiž hospodáří, předmětu její činnosti, prostředí, ve kterém tuto činnost vyvíjí apod. Příslušný správní orgán však může nad rámec zmíněného vycházet z jakýchkoliv dalších informací, propočtů či statistik, které má k dispozici a které jsou způsobilé poskytnout relevantní informace pro zjištění skutečné výše celkových nákladů dané účetní jednotky.

K § 209

K odstavci 1:

K vedení řízení o účetních přestupcích jsou příslušné finanční úřady, a to na základě obecné právní úpravy v § 10 odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“). V otázce příslušnosti však s ohledem na specifickou povahu účetních přestupků není žádoucí, aby se aplikovala obecná úprava zákona o přestupcích. Navrhované ustanovení proto obsahuje zvláštní úpravu příslušnosti, podle níž bude k vedení řízení o přestupku příslušný ten finanční úřad, který provádí nebo provedl kontrolu plnění povinností uložených tímto zákonem. Kontrolou se zde rozumí kontrola v širším smyslu, a nikoli kontrola jakožto jeden z dílčích procesních postupů při správě daní podle daňového řádu. Navrhované řešení bylo zvoleno s ohledem na dosažení co největší efektivity a hospodárnosti postupu správních orgánů, neboť nebude nutné řešit otázku místa spáchání přestupku a zároveň bude umožněno vést řízení o přestupku tomu orgánu, který jeho spáchání při své kontrolní činnosti odhalil, a tudíž bude disponovat důkazy a informacemi potřebnými pro rozhodnutí o přestupku. Na základě § 10 odst. 1 písm. e) zákona o Finanční správě ČR, pak finanční úřad zajistí rovněž vybírání a vymáhání pokut za účetní přestupky, které uložil.

V případech některých účetních jednotek, které jsou subjektem dohledu České národní banky podle zvláštních zákonů (například zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů), může vzniknout jejich odpovědnost za přestupky podle těchto zvláštních zákonů. K vedení řízení o těchto přestupcích pak může být věcně příslušná Česká národní banka, přičemž se v této oblasti předpokládá zajištění vzájemné výměny informací mezi Českou národní bankou a Finanční správou České republiky.

K odstavci 2:

Subjektem, který sestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku za Českou republiku a který za tímto účelem sbírá dané účetní dokumenty a údaje je Ministerstvo financí. Právě Ministerstvo financí bude tím orgánem, který se o spáchání přestupku podle § 197 dozví, a který zároveň bude mít k dispozici důkazy potřebné k rozhodnutí o přestupku. Z hlediska organizace a efektivity by proto nebylo žádoucí, aby tento přestupek projednávaly orgány Finanční správy České republiky, jako je tomu v případě ostatních přestupků podle tohoto zákona.

K části třinácté – Výkon státní správy na úseku účetnictví

K § 210

K odstavci 1:

Pojem „prověřovat plnění“ zahrnuje nejen kontrolu v užším smyslu, tedy kontrolní postup podle daňového řádu, ale rovněž vyhledávací činnost či vyzývání ke splnění povinností ve smyslu výčtu obsaženého v § 11 odst. 1 daňového řádu. Celkově jde tedy o kontrolu v širším smyslu. Režim daňového řádu umožňuje efektivně provádět kontrolní činnost při souběžném kontrolování daňových povinností, zejména na úseku daní z příjmů.

Ostatní orgány, kterým tento nebo jiný zákon svěřil dílčí kontrolní působnost na úseku účetnictví (Ministerstvo financí, Česká národní banka), postupují v rámci této kontroly v obecném režimu správního řádu a kontrolního řádu.

K odstavci 2:

Vzhledem k tomu, že účetní přestupky nejsou svou povahou přestupky trvající, není možné efektivně dosáhnout nápravy závadného stavu jinak než uložením odpovídající povinnosti. V případě absence pravomoci uložit takovou povinnost by sice byl účetní jednotce uložen správní trest za účetní přestupek, nicméně neexistoval by žádný způsob exekuce povinnosti zveřejnit statutární zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nebo zprávu o daních z příjmů, a tato zpráva by tak de facto mohla nadále zůstat nezveřejněna.

Navrhovaná právní úprava dává finančnímu úřadu možnost vynutit, aby účetní jednotka nebo mateřská entita, která se dopustila přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací, tj. která nesplnila povinnost řádně zveřejnit statutární zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nebo zprávu o daních z příjmů, tuto povinnost dodatečně splnila. K vynucení má sloužit institut pořádkové pokuty podle § 247 daňového řádu.

Odstavec 2 proto stanoví speciální možnost vynucovat splnění hmotně-právní povinnosti zveřejnit statutární zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nebo zprávu o daních z příjmů také pořádkovou pokutou podle § 247 daňového řádu. Za tím účelem je navržena i vyšší horní hranice pokuty, která by se využila zejména v případech potřeby opakovaného vynucování řádného splnění uvedené povinnosti. Výše pořádkové pokuty je pro tyto případy odvozena od horní hranice pokuty za přestupek za nezpřístupnění vykazovaných informací nebo za přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů a zprávy o

udržitelosti entity ze třetího státu. Hlavním účel pořádkové pokuty je zde vynucení dodatečného splnění povinnosti, a proto výše její horní hranice má být dostatečně odrazující.

K dodatečnému splnění povinnosti určí finanční úřad přiměřenou lhůtu. Nesplní-li účetní jednotka nebo mateřská entita povinnost řádně zveřejnit statutární zprávu, zprávu o platbách do veřejných rozpočtů nebo zprávu o daních z příjmů ve stanovené lhůtě, může finanční úřad opakovaným ukládáním pořádkových pokut splnění dané povinnosti vynucovat.

K tomu je nutno dodat, že pro řádné zveřejnění statutární zprávy, zprávy o platbách do veřejných rozpočtů nebo zprávy o daních z příjmů je nutné, aby byla nejen zveřejněna, ale aby byla zveřejněna v čitelné podobě. Zveřejněnou statutární zprávu, zprávu o platbách správních do veřejných rozpočtů nebo zprávu o daních z příjmů, v níž by všechny podstatné údaje byly učiněny nečitelnými, nelze považovat za řádně zveřejněnou. Smyslem pořádkové pokuty je pak vynucení splnění takové povinnosti, která směřuje k nápravě tohoto protiprávního stavu, tedy povinnosti dodatečně zveřejnit statutární zprávu, zprávu o platbách správním entitám nebo zprávu o daních z příjmů, nebo ji zveřejnit v čitelné podobě.

Pro vynucování „běžných“ procesních povinností se použije obecný režim podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

K § 211

Navrhuje se upravit postavení Ministerstva financí ve vztahu k účetnictví ve veřejném sektoru. Nadále platí, že Ministerstvo financí shromažďuje účetní informace od subjektů konsolidace státu, a to v centrálním systému účetních informací státu (písmeno a)), zároveň tento centrální systém spravuje a zajišťuje jeho využívání (písmeno c)), dále sestavuje a uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet subjektů konsolidace státu (písmeno b)) a rovněž zajišťuje metodickou podporu účetním jednotkám veřejného sektoru a subjektům konsolidace státu při zajišťování účetních informací pro potřeby státu (písmeno d)). Nově se stanoví oprávnění a povinnost Ministerstva financí sestavit a uveřejnit výčet subjektů konsolidace státu, kterým je výčet konsolidovaných entit státu, entit výkaznictví státu pod společným vlivem a dále přidružených entit výkaznictví státu.

K § 212

Ministerstvo financí je tímto ustanovením zmocněno specificky upravit zvláštní postupy v účetnictví některých účetních jednotek, pokud je to nezbytné kvůli charakteru jejich činnosti. Zmocnění je obdobou zmocnění v § 13a zákona o finanční správě. Těmito účetními jednotkami jsou zpravodajské služby České republiky, tj. Bezpečnostní informační služba (BIS), Úřad pro zahraniční styky a informace (ÚZSI) a Vojenské zpravodajství, dále ozbrojené síly České republiky, Policie České republiky, Vězeňská služba České republiky a Celní správa České republiky.

K části čtrnácté – Společná ustanovení

K § 213

Navržené ustanovení § 213 představuje zvláštní ustanovení vůči občanskému zákoníku, který obsahuje obecnou úpravu věcí pro celý právní řád. Obdobná norma byla doplněna do zákona o daních z příjmů v souvislosti s rekodifikací občanského práva.

V odstavci 1 se normuje, že ustanovení účetních předpisů o obchodním závodu se pro účely účetnictví použijí i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku.

Důvodem je skutečnost, aby v textu zákona o účetnictví nemuselo být na všech místech uváděno dlouhé slovní spojení.

Na základě ustanovení odstavce 2 platí ustanovení upravující pobočky účetních jednotek a zahraniční pobočky účetních jednotek i pro jiné části účetních jednotek, které podle definice § 503 odst. 1 občanského zákoníku nejsou pobočkou. Ustanovení § 503 odst. 1 občanského zákoníku definuje pobočku pouze ve vztahu k obchodnímu závodu, který je podle § 502 občanského zákoníku organizovaným souborem jmění vytvořeným podnikatelem. Definičním znakem pobočky je vedle objektivní hospodářské a funkční samostatnosti také subjektivní rozhodnutí podnikatele o tom, že daná část obchodního závodu bude pobočkou.

Z pojetí pobočky v občanském zákoníku vyplývá, že taková autonomní část jmění například neziskové účetní jednotky, byť by po materiální stránce naplňovala charakter pobočky, by nemohla být označována za pobočku, neboť se nejedná o účetní jednotku, která je podnikatelem.

Důvodem navržení tohoto společného ustanovení je zpřehlednění právní úpravy tak, aby nemuselo být ve všech případech uváděno dlouhé slovní spojení zahrnující nejen pobočky podnikatelských účetních jednotek, ale též autonomní součásti jmění jiných než podnikatelských účetních jednotek.

Odstavec 3 reaguje na občanský zákoník, který rozlišuje mezi cennými papíry ve smyslu listinném a zaknihovanými cennými papíry. Zaknihované cenné papíry již nespádají do dosavadní souhrnné kategorie cenných papírů, nejsou tak rovnocennou kategorií ve vztahu k cenným papírům ve smyslu listinném, ale pouze náhražkou cenného papíru ve smyslu listinném. Pro účely účetnictví je žádoucí, aby se ustanovení účetních předpisů o cenných papírech vztahovala jak na listinné, tak zaknihované cenné papíry. Zároveň se tímto ustanovením usnadňuje terminologie.

Odstavec 4 z důvodu právní jistoty stanoví jednotnou právní úpravu pro jednotky, a to jak jednotky vzniklé podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vlastnictví bytů“), tak pro jednotky podle občanského zákoníku. Na základě tohoto ustanovení, hovoří-li účetní předpisy o jednotce, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vymezené podle občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na společných částech nemovité věci, mezi které patří i pozemek, na němž je dům zřízen (§ 1158 a násl. občanského zákoníku), tak obdobně také na jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku. Ustanovení odstavce 4 dále v zájmu právní jistoty normuje, že na jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů (a na s nimi spojený podíl na společných částech domu, příp. podíl na pozemku) se obdobně použijí i ustanovení o nemovitých věcech.

K § 214

Obsahem navrženého ustanovení jsou pravidla týkající se účetních jednotek, které jsou entitou bez právní osobnosti (jedná se např. o svěřenský fond, podílový fond či podfond investičního fondu), a entit bez právní osobnosti, které nejsou účetními jednotkami. Z povahy věci se u těchto entit projevují specifické znaky odlišující je od osob, především právnických (obzvláště v oblasti jednání za tuto entitu a v otázce sídla). Některým entitám se jejich označením za účetní jednotku přiznává dílčí „účetní“ subjektivita, je tedy žádoucí s nimi v oblasti účetnictví zacházet obdobně jako s jinými účetními jednotkami, které mají právní subjektivitu. Entitám bez právní osobnosti, které nejsou účetními jednotkami, však zákon o účetnictví rovněž ukládá některé povinnosti. Proto je nezbytné doplnit těmto entitám určité znaky, které u nich podle obecné právní úpravy scházejí.

Vzhledem k tomu, že těmto entitám právní řád obecně nepřiznává právní osobnost ani svéprávnost, je nutné určit, kdo bude za tuto entitu v oblasti účetnictví jednat. Vychází se zde z obecného konceptu zastoupení právnických osob, kdy právnická osoba nikdy nejedná sama svým jménem, ale musí být vždy zastoupena osobou, která za ni bude nepřímou jednat. Odstavec 1 proto stanoví, kdo je osobou, která za takovou entitu jedná v oblasti účetnictví.

Za účetní jednotky, které jsou entitami bez právní osobnosti, a entity bez právní osobnosti, které nejsou účetními jednotkami, jedná podle písmene a) osoba, která podle jiného zákona plní práva a povinnosti této entity jako účetní jednotky. Příkladem lze uvést osobu administrátora investičního fondu, který v rámci administrace rovněž vede účetnictví (viz § 38 písm. g) ZISIF.). Podle písmene b) touto osobou může být případně osoba, která vykonává práva k majetku entity bez právní osobnosti vlastním jménem a na její účet. Zde je typickým příkladem svěřenský správce, který podle § 1448 odst. 3 občanského zákoníku vykonává vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vlastním jménem na účet fondu. Odstavec 2 upravuje právní fikci, díky které je možné určit sídlo entity bez právní osobnosti. Entita bez právní osobnosti se tak bude považovat za entitu se sídlem na území toho státu, podle jehož práva byla ustavena. Například účetní jednotka, která je entitou bez právní osobnosti ustavenou podle právních předpisů České republiky, tak bude považována za účetní jednotku se sídlem v České republice. Podle obecné právní úpravy totiž entita bez právní osobnosti nemá sídlo. To by však v oblasti účetní legislativy působilo obtíže, a to např. v § 40 při vymezení investičních fondů jako subjektů veřejného zájmu, kde jednou z podmínek je, že se jedná o účetní jednotku se sídlem v České republice. Investiční fondy však obecně jakožto entity bez právní osobnosti sídlo nemají. Proto se navrhuje tuto mezeru překlenout pomocí výše uvedené právní fikce, díky které se entity bez právní osobnosti, které však byly ustaveny podle českého práva a mají tudíž zásadní právní pouto k České republice, v tomto aspektu přiblíží právnickým osobám. Právnické osoby podle právního řádu České republiky totiž vždy mají sídlo na území České republiky (dané vyplývá z § 30 odst. 3 věty první zákona o mezinárodním právu soukromém).

Odstavec 3 upravuje právní fikci, na základě níž ustanovení zákona o účetnictví, ve kterých se hovoří o veřejném rejstříku, platí také pro evidence účetních jednotek, které jsou entitami bez právní osobnosti. Takovou evidencí je zejména evidence svěřenských fondů, která není veřejným rejstříkem, avšak jedná se o informační systém veřejné správy, v němž jsou zaznamenávány údaje o svěřenských fondech, které jsou účetními jednotkami podle § 27 odst. 1 písm. c). V důsledku uvedené fikce se povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu do sbírky listin bude vztahovat i na svěřenské fondy.

Odstavec 4 reaguje na situace, kdy účetní jednotka bez právní osobnosti není samostatná, ale je součástí jiné účetní jednotky, která má právní osobnost. Je tomu tak například u účastnických fondů penzijních společností. Jde o situace, kdy je chtěné oddělené účetnictví, proto jsou jak entita bez právní osobnosti, tak osoba, jejíž je součástí, každá prohlášena za účetní jednotku, a tedy ta část jmění, která je součástí účetní jednotky bez právní osobnosti, nemůže být vykazována zároveň i za účetní jednotku, které je součástí.

K § 215

Vzhledem k tomu, že ustanovení právních předpisů Evropské unie upravujících účetnictví se vztahují i na státy tvořící Evropský hospodářský prostor, navrhuje se obecné ustanovení zavádějící fikci, že na státy tvořící Evropský hospodářský prostor se pro účely účetnictví hledí jako na členské státy Evropské unie. Na jiných místech zákona se tedy hovoří pouze o členských státech Evropské unie, což přispívá k přehlednosti textu.

K části patnácté – Přejchodná a závěrečná ustanovení

K § 216

Navrhuje se tzv. obecné přechodné ustanovení, podle kterého se úprava navržená tímto zákonem použije až na účetní období započatá od dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Zabraňuje se tím tak nepravé retroaktivitě vůči účetním obdobím, v jejichž průběhu nabyde účinnosti tento zákon.

K § 217

Navržené ustanovení § 217 odst. 1 je přechodným ustanovením, kterým se zajišťuje aplikace dosavadního ustanovení § 32 odst. 4 zákona o účetnictví i po nabytí účinnosti navrhovaného zákona. Ustanovení § 32 odst. 4 zákona o účetnictví obsahuje pravidlo pro úschovu účetních záznamů souvisejících se znárodňováním v době před 1. lednem 1949 a s privatizací podle zvláštních právních předpisů a zmocnění Ministerstva financí k rozhodnutí o délce doby úschovy těchto účetních záznamů. V současné době je postačující zachovat aplikaci této normy prostřednictvím přechodného ustanovení pro případy těch účetních záznamů, které je nadále třeba uchovávat.

Přejchodné ustanovení v odstavci 2 reaguje na skutečnost, že podle tohoto zákona některé osoby a entity, které byly účetní jednotkou podle dosavadního zákona o účetnictví, již účetní jednotkou být nemusí, např. fyzické osoby nebo osoby uvedené v § 27 odst. 2. Pokud je taková osoba nebo entita i ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona stále příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu, musí být podle tohoto přechodného ustanovení i nadále účetní jednotkou, tedy bez ohledu na to, zda tak stanoví jiná ustanovení tohoto zákona, či nikoli, a to proto, aby byla i nadále možná kontrola jejího hospodaření.

Přejchodné ustanovení v odstavci 3 se týká stejné problematiky jako ustanovení odstavce 2 a dopadá na osoby a entity, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu v průběhu jednoho roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Taková osoba nebo entita musí být účetní jednotkou, a to po celou dobu, co je příjemcem takových prostředků. Důvodem je opět možnost kontroly jejího hospodaření.

Pro osoby a entity, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu až po uplynutí jednoho roku od účinnosti tohoto zákona, se podmínka, že musí být účetní jednotkou, nestanoví. Tuto podmínku však mohou stanovit příslušné tituly, ze kterých takové prostředky poplynou. Potom by se osoba nebo entita, která by chtěla tyto prostředky získat, musela stát účetní jednotkou a postupovat podle tohoto zákona bez ohledu na to, že ji tento zákon jako za účetní jednotku nepovažuje. Přejchodné ustanovení v odstavci 3 je uvedeno z důvodu, že během prvního roku po účinnosti tohoto zákona ještě nemusí být všechny tituly, ze kterých plynou prostředky z veřejného rozpočtu, upraveny tak, aby obsahovaly podmínku, že příjemce musí být účetní jednotkou, proto je tato podmínka pro toto období upravena přímo v zákoně.

Odstavec 4 stanoví pro účetní jednotky podle odstavce 2 a 3 pravidlo, že se na ně i nadále vztahují ustanovení o mezitímní účetní závěrce podle § 19 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví. Jedná se o větu čtvrtou daného odstavce, podle které se sestavuje mezitímní účetní závěrka k 31. prosinci každého kalendářního roku, pokud se k tomuto dni nesestavuje řádná účetní závěrka.

Bude-li ze strany poskytovatele prostředků z veřejného rozpočtu chtěné, aby příjemce těchto prostředků i v rámci nových titulů vypsáných rok po účinnosti tohoto zákona též sestavoval mezitímní účetní závěrku za kalendářní rok, pokud jinak má hospodářský rok, musí takto stanovit příslušný titul, ze kterého takové prostředky poplynou.

Podle odstavce 5 se požadavek stanovený v § 181 odst. 1, podle kterého je u účetní jednotky veřejného sektoru ucelená soustava účetních záznamů v rámci účetního systému tvořena výhradně účetními záznamy v elektronické podobě a listinné záznamy musí být do této podoby konvertovány, použije až od účetního období započatého 1. ledna 2027 nebo později. Důvodem pozdější účinnosti tohoto ustanovení je provázání vzniku této povinnosti s jinými právními předpisy závaznými pro účetní jednotky veřejného sektoru vyžadujícími digitalizaci různých informací a procesů u těchto subjektů (zejména zákon č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci, ve znění pozdějších předpisů). Do té doby je elektronická podoba účetních dokumentů preferovanou podobou, nejedná se však o povinnost.

Přechodné ustanovení v odstavci 6 navazuje na ustanovení provádějící transpozici zprávy o udržitelnosti do nového zákona o účetnictví. Ustanovení § 127 vymezuje množinu účetních jednotek, kterým vznikne povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti. Povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti na základě čl. 5 CSRD však nevznikne všem vymezeným účetním jednotkám naráz, nýbrž postupně v několika fázích. Povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti za účetní období započatá ode dne účinnosti tohoto zákona (tj. 1. ledna 2025) vznikne všem velkým účetním jednotkám, které jsou obchodními společnostmi, nebo družstvy, jde-li o spořitelní a úvěrní družstva nebo pojišťovny (tj. účetním jednotkám podle § 127 písm. a)), a to bez ohledu na to, zda jsou jejich investiční cenné papíry přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Výjimku představují velké účetní jednotky, které jsou malými a nepřiliš složitými institucemi podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na úvěrové instituce ve smyslu čl. 4 odst. 1 bod 145 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 ze dne 26. června 2013, o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a o změně nařízení (EU) č. 648/2012, nebo kaptivními pojišťovnami nebo kaptivními zajišťovnami podle zákona upravujícího pojišťovnictví. Těmto účetním jednotkám povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti vznikne poprvé až za účetní období započatá od 1. ledna 2026.

Středním a malým účetním jednotkám, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, a které jsou obchodními společnostmi, nebo družstvy, jde-li o spořitelní a úvěrní družstva nebo pojišťovny (tj. účetním jednotkám podle § 127 písm. b)) povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti v souladu s čl. 5 odst. 2 písm. c) CSRD vznikne poprvé až za účetní období započatá od 1. ledna 2026.

Přechodné ustanovení podle odstavce 7 upravuje další výjimku z povinnosti vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti, která se týká pouze středních a malých účetních jednotek, jejichž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, a které jsou obchodními společnostmi, nebo družstvy, jde-li o spořitelní a úvěrní družstva nebo pojišťovny (tj. účetních jednotek podle § 127 písm. b)). V případě, že tyto účetní jednotky ve svých individuálních zprávách vedení uvedou důvod, proč nevyhotovily individuální zprávu o udržitelnosti, povinnost vyhotovovat individuální zprávu o udržitelnosti jim vznikne až za účetní období započatá od 1. ledna 2028.

Přechodné ustanovení v odstavci 8 upravuje výjimku z povinnosti zpřístupnit (popř. vyhotovit) konsolidovanou zprávu o udržitelnosti entity ze třetího státu podle § 136 a 137. V souladu s čl. 5 odst. 2 druhým pododstavcem CSRD vznikne povinnost zpřístupnit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti entity ze třetího státu (a s ní související povinnosti) až za účetní období započatá od 1. ledna 2028.

K § 218

V souvislosti s přijetím nové právní úpravy účetnictví se navrhuje nové uspořádání prováděcích právních předpisů vydávaných na základě tohoto zákona. Cílem nového uspořádání je redukovat počet prováděcích právních předpisů a dosáhnout vnitřně konzistentní právní úpravy, která povede k větší přehlednosti a snížení administrativní zátěže účetních jednotek. Navrhuje se proto sloučení stávající vyhlášky č. 500/2002 Sb., 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, a vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. Sloučením těchto dvou vyhlášek pak vznikne společná vyhláška upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky. Dále bude zachována i samostatná vyhláška upravující hotovostní účetnictví, která nahradí současnou vyhlášku č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Vzhledem k tomu, že návrh zákona o účetnictví nově předpokládá povinné použití mezinárodních účetních standardů pro některé účetní jednotky (zejména se jedná o banky, pojišťovny a jiné finanční instituce), se pro nadbytečnost navrhuje zrušení vyhlášek upravujících účetnictví těchto účetních jednotek. Účetní jednotky, které doposud postupovaly podle těchto vyhlášek a nebudou postupovat podle mezinárodních účetních standardů (tj. Česká národní banka a Česká kancelář pojistitelů), se budou řídit novou vyhláškou upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky.

Prováděcí právní předpisy upravující účetnictví veřejného sektoru se navrhuje zachovat ve stávající struktuře s tím, že budou vydány nové vyhlášky tak, aby odpovídajícím způsobem prováděly právní úpravu účetnictví veřejného sektoru stanovenou navrhovaným zákonem o účetnictví.

Vzhledem ke specifickému charakteru účetnictví zdravotních pojišťoven se navrhuje vyhlášku č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů, ponechat v platnosti za současné novelizace příslušných oblastí tak, aby byla zajištěna návaznost na nový zákon o účetnictví.

K části šestnácté – Účinnost

K § 219

Navrhovaná účinnost zákona je 1. ledna 2025.