

# 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 zároveň 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 mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS).

Hlavním úkolem moderního „finančního“ účetnictví je věrně zobrazit ekonomickou situaci dané účetní jednotky a vytvářet prostor jak pro objektivní předvídaní 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 novému, který bude za prioritní považovat naplnění informační služby účetnictví, tedy bude zdůrazňovat účetní výkaznictví, jehož cílem je poskytování relevantních účetních informací, na základě kterých můžou 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 v případech, 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.

Česká republika je od roku 2004 součástí Evropské unie, a proto je povinna implementovat mnoho pravidel stanovených právem Evropské unie, které je nutno respektovat, přestože aktuální vývoj účetnictví může směřovat v některých oblastech k jinému pojetí či přístupu.

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

### *2.1. Obecně*

#### a) Zhodnocení platného právního stavu

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 oblasti účetnictví. 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.

## **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, neboť nebyly 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 změnu, 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.

## **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 náběhem některých dílčích technických pravidel mezi lety 2010 až 2013. Při mezinárodním porovnávání je účetnictví veřejného sektoru v České republice označováno za plně aktuální či silně aktuální. 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, zajišťuje však 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.

### **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.

### **b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti**

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 rekodifikaci právní úpravy účetnictví a přizpůsobit koncepci zákona a jeho prováděcích

předpisů novým požadavkům, a to jak v oblasti tvorby právních předpisů, tak v oblasti naplňování účelu účetnictví.

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

Navrhovaná právní úprava se zaměřuje zejména na:

- zajištění věrného a poctivého obrazu finanční situace a finanční výkonnosti,
- snížení administrativní náročnosti,
- zpřehlednění právní úpravy,
- zajištění kompatibility s právem EU,
- 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 odráželo 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 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. V konečném důsledku může napomoci k přesnějším a spolehlivějším výběrům daní odstraněním nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví v případech, kdy je výběr daní, resp. základ daně, přímo navázán na účetnictví.

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.

## *2.2. Rozsah úpravy zákona o účetnictví*

### *a) Zhodnocení platného právního stavu*

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).

b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Nový zákon o účetnictví upravuje především účetnictví, které je v nově zvolené terminologii chápáno jako zastřešující pojem pro všechny činnosti upravené tímto zákonem ve vazbě na účetní výkaznictví (tj. vykazování účetních informací).

Zahrnuje tedy

- *vedení účetnictví*, které je nově chápáno v užším slova smyslu jako proces „tvorby účetních informací“, a dále též činnosti zajišťující spolehlivost 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 daného 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 související s účetnictvím“. 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 jeho vedení a účtování. 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 služby účetnictví, tomu 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. 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, což však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, pro které budou 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.

### 2.3. Cíle a zásady účetního výkaznictví

#### a) Zhodnocení platného právního stavu

Stávající zákon výslovně neuvádí cíle účetnictví. Cíle vymezují, komu a čemu má účetnictví sloužit. Cíle 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

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

Tyto principy jsou dále 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 koncepty 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 78/660/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 tím pádem není práce s nimi pro uživatele zákona uživatelsky příliš komfortní.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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

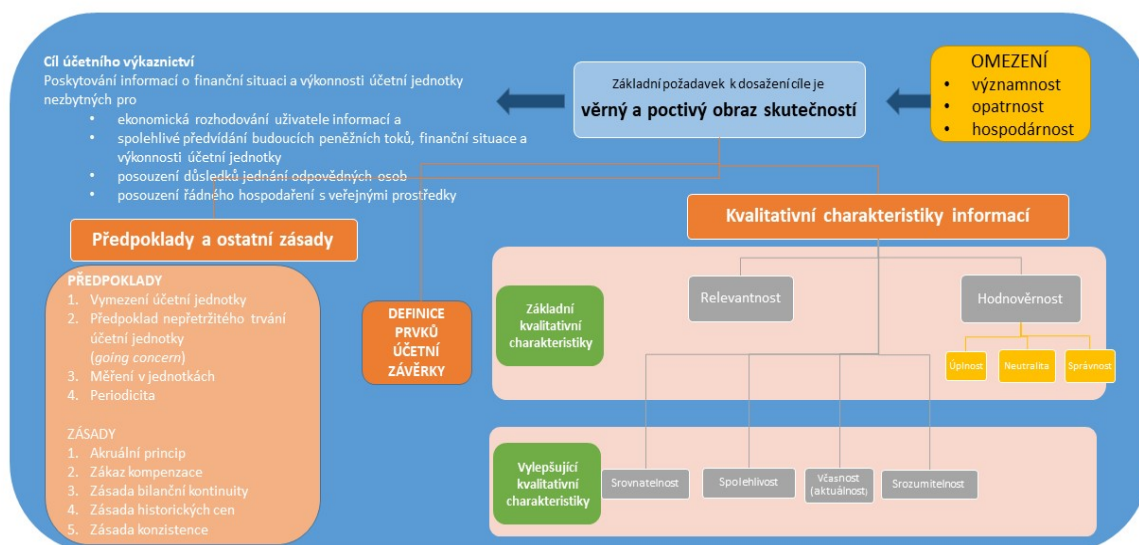


mezi různými pravidly. Výslovné zakotvení tohoto koncepčního rámce je proto předpokladem nerozporuplné a užitečné právní úpravy, na základě které lze dosáhnout stanoveného cíle účetního výkaznictví. Výslovná právní úprava současně umožní kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických 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 účetního výkaznictví.

## Východiska právní úpravy účetního výkaznictví



*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 přesnějšimu vymezení. Mezi základní kvalitativní požadavky účetní informace tedy patří její relevantnost a hodnověrnost a mezi vylepšující kvalitativní požadavky patří včasnost, srozumitelnost, spolehlivost 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. Těmito zásadami jsou zásada trvání účetní jednotky, aktuálnost, zásada významnosti (která je specifickým projevem zásady hospodárnosti), zásada zákazu kompenzace, zásada bilanční kontinuity, použití účetních metod, zásada konzistence a retrospektivní úprava účetní závěrky.

Vedle zásad vychází účetnictví též z účetních předpokladů, mezi které se řadí zásada trvání účetní jednotky, vymezení účetní jednotky, jednotka měření a periodicita, poslední tři uvedené však nejsou 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, 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, účetní dluh a vlastní kapitál. Dále je definována i rezerva, která je podmnožinou účetní dluhu, a podmíněné aktivum a podmíněný dluh. Zákon definuje i prvky výkazu zisku a ztráty, které se vztahují k finanční výkonnosti, tj. výnos, náklad, výsledek hospodaření, včetně specifík 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 Konceptních 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 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 právem v jiných 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, pro odlišení pojmů používaných občanským právem je zvoleno označení „účetní pohledávka“ a „účetní dluh“. Druhým důvodem pro volbu nového pojmového aparátu účetnictví je i změna po obsahové stránce. Jako příklad lze uvést nahrazení dnešního pojmu „majetek“ novým pojmem „aktivum“, a to z důvodu odklonu od právního chápání vlastnictví k ekonomickému.

## 2.4. Účetní jednotky a rámce účetnictví

### 2.4.1. Rozsah osobní působnosti zákona

#### a) Zhodnocení platného právního stavu

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 směrnicemi 2017/1132/EU a 89/117/EHS, které nedovolují členským státům požadovat zveřejnění účetní závěrky poboček, a naopak ukládá povinnost vyžadovat zveřejnění výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy včetně zprávy auditora jejího zřizovatele, tj. zahraničního subjektu.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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

odstraněny. 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 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 akruálního 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 vedené 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 primárními 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.

Nový zákon o účetnictví rovněž, na rozdíl od stávající právní úpravy, upravuje možnost pro účetní jednotky, které mají pobočku v zahraničí, vést účetnictví (tj. nikoliv sestavovat účetní závěrku a vyhotovovat dokumenty tvořící statutární výroční zprávu) této zahraniční pobočky, jako by byla samostatnou účetní jednotkou. Tato zahraniční pobočka se tím nestává samostatnou účetní jednotkou, pouze je jí umožněno účtovat, jako by jí byla. Jedná se však toliko o možnost, která závisí na rozhodnutí účetní jednotky, o jejíž pobočku se jedná, a to zejména s přihlédnutím k míře hospodářské autonomie této pobočky.

Naopak nově jsou účetními jednotkami právnické osoby nebo jiné entity, které jsou zřízeny podle právního řádu jiného státu než členského státu EU a jsou daňovým rezidentem České republiky. Jedná se tak o entity, jejichž daňové rezidenství je založeno místem vedení v České republice (nestanoví-li mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění jinak) a jejichž vazba na Českou republiku, která zakládá daňové rezidenství, je tedy natolik silná, že je legitimní po této společnosti požadovat „plnohodnotné“ účetnictví.

## **2.4.2 Kategorizace účetních jednotek**

### **a) Zhodnocení platného právního stavu**

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 tak 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 přitom 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.

### **b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti**

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, která představuje „sběrnou kategorii“, 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.

### **2.4.3 Definice subjektu veřejného zájmu**

#### **a) Zhodnocení platného právního stavu**

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 spořitelni a úvěrní družstvo,
- pojišťovna nebo zajišťovna
- penzijní společnost a
- zdravotní pojišťovna.

#### **b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti**

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.

Z množiny subjektů veřejného zájmu byly v novém zákoně o účetnictví vyňaty také zdravotní pojišťovny. Důvodem je specifický charakter jejich činnosti, který je odlišný od charakteru ostatních účetních jednotek, které jsou subjekty veřejného zájmu. Podle navrhované právní úpravy zdravotní pojišťovny nepatří ani mezi účetní jednotky veřejného sektoru. Současně se však stanoví, že zdravotní pojišťovny se považují za velké účetní jednotky, a to z důvodu zachování stávajícího rozsahu poskytovaných informací. Cílem těchto změn je adekvátně zohlednit specifický charakter zdravotních pojišťoven jakožto subjektů *sui generis*, které nejsou ani poskytovateli veřejné služby, ani orgánem státní správy či územní samosprávy.

#### **2.4.4 Rozšíření možnosti použití IFRS-EU**

##### **a) Zhodnocení platného právního stavu**

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.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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,
- spořitelní 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, a
- zahraniční obdoby výše uvedených účetních jednotek.

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.

#### **2.4.5 Možnost vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu**

##### **a) Zhodnocení platného právního stavu**

Ve zjednodušeném rozsahu mohou podle současného zákona vést účetnictví příspěvkové organizace, pokud tak rozhodl její 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.

##### **b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti**

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.

#### **2.5.3 Převod práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru**

##### **a) Zhodnocení platného právního stavu**

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.

b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Nově se navrhuje v rámci veřejného sektoru 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 organizační složky státu na správce téže kapitoly státního rozpočtu a
- z obce na dobrovolný svazek obcí, jehož je členem.

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.

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.

## 2.5. Účetní období

a) Zhodnocení platného právního stavu

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, jímž 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.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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), vymežit 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 a 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 účetních jednotek, které zanikají v důsledku přeměny, se stanoví, že taková účetní jednotka přestane být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny. Tímto dnem končí její poslední účetní období.

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

## 2.6. Oceňování

### a) Zhodnocení platného právního stavu

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 vykázat všechny úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk, nebo ztráta. Zásada opatrnosti se tak v účetnictví projeví především tvorbou opravných položek, odpisů a rezerv.

Stávající zákon o účetnictví, v souladu se směrnicí 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 účetních závěrkách 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.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Jednou ze změn, kterou nová právní úprava přináší, je definování základních prvků účetní závěrky. Aby bylo možné aktiva a dluhy vykázat 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.

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 nákladům, což je pojem, který nahrazuje dosud používaný pojem pořizovací cena. Pořizovací náklady jsou však širší kategorií než pořizovací cena, protože zahrnují přímé pořizovací náklady, vedlejší pořizovací náklady i náklady na likvidaci aktiva. Pořizovací náklady se používají 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.

Pojem pořizovací náklady se nově bude používat i u dluhů, které účetní jednotka úplatně převezme, a u dluhových cenných papírů, které účetní jednotka nabyde při vzniku nebo které úplatně převezme; pořizovací náklady dluhu se definují 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 se však budou nově oceňovat buď jako úhrn očekávaných toků peněžních prostředků, nebo jako současná hodnota takového úhrnu, 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 úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků, která zohledňuje rozdílnost hodnoty v závislosti na tom, jak daleko v budoucnu budou peněžní prostředky obdrženy či budou muset být zaplacený (pohledávka ve jmenovité hodnotě 1000 Kč, která má být splacena až za 3 roky, má dnes jinou hodnotu než pohledávka stejné jmenovité hodnoty, která má být splacena za měsíc). U středních a velkých účetních jednotek bude použití současné hodnoty u dlouhodobých pohledávek a dluhů povinné, ostatní účetní jednotky jej budou moci zvolit podle svého uvážení.

Obdobně, jako byla pořizovací cena nahrazena pořizovacími náklady, je reprodukční pořizovací cena nahrazena reprodukčními pořizovacími náklady. Reprodukční pořizovací náklady se tedy použijí pro prvotní ocenění bezúplatně nabytých aktiv a aktiv, jejichž prvotní hodnotu nelze určit jiným způsobem, a zahrnují reálnou hodnotu aktiva, vedlejší pořizovací náklady a náklady na jeho likvidaci. Poslední dvě složky jsou tak stejné jako u ocenění pořizovacími náklady, přímé pořizovací náklady jsou však nahrazeny reálnou hodnotou, protože jde o případy ocenění, kdy neexistují přímé pořizovací náklady.

K prvotnímu ocenění se nově používá i reálná hodnota, a to u aktiv nabývaných vkladem nebo vyčleněním do svěřenského fondu. Reálná hodnota již není v nové právní úpravě vymezena, jako tomu bylo v dosavadním zákoně, ale rozumí se jí reálná hodnota podle mezinárodních účetních standardů.

### **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, reálnou hodnotou sníženou o předpokládané částky vynaložené na prodej nebo současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků.

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.

Současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků se následně ocení pohledávky a dluhy, které tak byly oceněny i prvotně. Tímto způsobem se v ocenění postupně dojde na hodnotu odpovídající hodnotě peněžních prostředků, které z pohledávky plynou, případně které musí být z titulu dluhu uhrazeny.

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 oprávky a opravné položky u aktiv. Tyto úpravy se provádí stejně jako doposud. Oprávky 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). Opravné položky vznikají zejména u pohledávek.
- zvyšuje o účetní hodnotu účetního dodatečného zhodnocení (podle stávajícího znění účetních předpisů jde o technické zhodnocení) u účetně odpisovaných aktiv.
- může upravovat o změnu ekvivalenční hodnoty u podílu v entitě, ve které účetní jednotka může uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv nebo podstatný vliv (jde v zásadě o podíly v dceřiné entitě, entitě pod společným vlivem nebo přidružené entitě); pokud účetní jednotka využije tuto možnost, musí provádět tuto úpravu u všech takových podílů. Změnou ekvivalenční hodnoty se rozumí změna reálné hodnoty vlastního kapitálu entity připadající na podíl účetní jednotky.
- 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.
- upravuje o následnou změnu přímých nebo nepřímých pořizovacích nákladů u aktiva nebo dluhu, u kterých jsou tyto náklady součástí jejich prvotní účetní hodnoty. Tato úprava je oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví nová. Jde o případy, kdy až po prvotním ocenění aktiva, tedy po jeho uznání, dojde k situaci, která by v případě, kdyby k ní došlo před prvotním oceněním, ovlivnila jeho prvotní hodnotu, pokud se určuje jako přímé a nepřímé pořizovací náklady. Jedná se buď o složky pořizovacích nákladů aktiv a dluhu nebo složku reprodukční pořizovací ceny.

## 2.7. Měna účetnictví

### a) Zhodnocení platného právního stavu

Podle stávajícího znění zákona o účetnictví mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví výhradně v peněžních jednotkách české měny. U vyjmenovaných položek jsou účetní



jednotky povinny použít současně i cizí měnu (§ 4 odst. 12 zákona o účetnictví). Účetní jednotky tedy mají povinnost veškeré transakce uskutečňované v cizí měně přepočítávat na českou měnu, čímž dochází ke vzniku kurzových rozdílů, komplikovanému řízení kurzového rizika a peněžních toků v cizí měně. Uvážíme-li, že stávající právní úprava byla přijata ještě před vstupem České republiky do Evropské unie a fungováním Evropské měnové unie, je zřejmé, že již nadále nemůže naplňovat požadavky současných ekonomických trendů.

b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Vzhledem k účasti České republiky na vnitřním trhu Evropské Unie, jakož i celkové globalizaci trhu, umožňuje navrhovaná právní úprava účetním jednotkám, s výjimkou účetních jednotek veřejného sektoru, používat pro účely účetnictví i jinou než českou měnu. Za tímto účelem navrhovaná právní úprava zavádí nový institut tzv. funkční měny, který vychází z Mezinárodního účetního standardu 21, avšak byl pro účely nového zákona o účetnictví v některých aspektech modifikován. Používat pro účely účetnictví cizí měnu bude umožněno účetním jednotkám tehdy, bude-li taková cizí měna zároveň jejich funkční měnou, tj. měnou v níž daná účetní jednotka uskutečňuje prevažující část svých transakcí.

Navrhovaná právní úprava tak v podstatě pouze reflektuje ekonomickou realitu, kdy by již nyní nezanedbatelná část účetních jednotek naplnila podmínky použití cizí měny pro účely účetnictví. Umožnění těmto účetním jednotkám používat měnu, v níž fakticky realizují svou činnost a v níž probíhá většina jejich transakcí, přispívá k zefektivnění vedení účetnictví po praktické stránce, kdy klesne počet přepočtů a z nich vyplývajících kurzových rozdílů, čímž se také značně sníží administrativní zátěž spojená s těmito přepočty. Minimalizace kurzového rizika má rovněž pozitivní vliv na věrné a poctivé zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky podávané účetní závěrkou.

Zároveň je však brán ohled na dosavadní právní úpravu, podle níž téměř všechny účetní jednotky (výjimku představují účetní jednotky, které se řídí Mezinárodními účetními standardy) používají pro účely účetnictví českou měnu, protože není použití cizí měny koncipováno jako obligatorní, nýbrž je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky. Takto i účetní jednotka, která splňuje podmínky pro použití cizí měny pro účely účetnictví, může i nadále používat českou měnu, pokud je to pro ni z jakéhokoliv důvodu výhodnější.

Navrhovaná právní úprava neklade žádná omezení ohledně druhu cizí měny a pro účely účetnictví tudíž bude možné použít v zásadě jakoukoliv cizí měnu (bude-li zároveň funkční měnou účetní jednotky). Výjimku představuje cizí měna, která vykazuje znaky hyperinflační měny. S ohledem na dodržení požadavku věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky nebude možné takovou cizí měnu použít a namísto ní bude i nadále povinně používána česká měna. Vzhledem k ekonomickému prostředí, v němž se české účetní jednotky pohybují, se však předpokládá nejšířší využití eura.

Aby bylo umožnění použití cizí měny skutečně efektivní, nemělo by se omezovat pouze na účetnictví a mělo by být reflektováno i v souvisejících odvětvích, zejména v odvětví daňovém. Společně s návrhem zákona o účetnictví se proto předpokládá změna zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, na základě níž bude účetním jednotkám, které jsou právnickými osobami a používají pro účetnictví cizí měnu, umožněno používat tuto cizí měnu ve stanoveném rozsahu i pro účely daní z příjmů.

Použití cizí měny navrhovaná právní úprava umožňuje i pro účely konsolidovaného výkaznictví (tj. sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidovaných účetních zpráv). Použití cizí měny pro tyto účely je přitom nezávislé na použití cizí měny pro individuální účetnictví účetních jednotek zahrnutých do konsolidace, přičemž rozhodnutí o

druhu měny záleží na mateřské entitě, která plní konsolidační povinnost a v zásadě není nijak omezeno.

## 2.8. Účetní závěrka

### a) Zhodnocení platného právního stavu

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 ustanovení zákona vztahovat k oběma, 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, 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.

### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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 individuální, sestavovanou za účetní jednotku, a konsolidovanou sestavenou za uskupení konsolidovaných entit.

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 nepravidelně. Povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku v novém zákoně o účetnictví primárně normována není a je ponechána zvláštním právním předpisům, které mohou účetní jednotce uložit povinnost sestavit k určitému okamžiku mezitímní účetní závěrku 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 nástupnické účetní jednotky, jako by již patřilo těmto nástupnickým účetním jednotkám, byť právní účinky přeměny nastávají později, 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.

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. např. zda se sestavuje za účetní období trvající 12 kalendářních měsíců, tedy účetní období trvající standardní dobu, nebo za jinak dlouhé účetní období, např. účetní období v případě přeměny. Nově navržené uvedení, za jaké období je účetní závěrka sestavena, je přesnější s 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 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 přehledu o peněžních tocích také souvztažně došlo k vypuštění výkazu peněžních toků v účetních výkazech za Českou republiku.

## *2.9. Konsolidovaná účetní závěrka*

### *a) Zhodnocení platného právního stavu*

Konsolidovaná účetní závěrka by měla prezentovat činnosti účetní jednotky, která je mateřskou entitou, a jejích dceřiných entit či entit pod společným vlivem, jakožto činnost 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 podzákoným 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.

**b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti**

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 nebyť 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. Nový zákon o účetnictví obecně vymezuje také povinnost sestavit mezitímní konsolidovanou účetní závěrku.

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.).

V prvé řadě dochází k úpravě pojmosloví, které je uvedeno v tabulce níže:

<b>SOUČASNÝ POJEM</b>	<b>NOVÝ POJEM</b>
<i>konsolidující účetní jednotka</i>	mateřská entita
<i>konsolidovaná účetní jednotka</i>	dceřiná entita
<i>účetní jednotka pod společným vlivem</i>	entita pod společným vlivem
<i>přidružená účetní jednotka</i>	přidružená entita
x	konsolidovaná entita
<i>konsolidační celek</i>	konsolidační celek
<i>skupina</i>	x

Použitý přívlastek „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. Použití pojmu „entita“ namísto dosavadního pojmu „účetní jednotka“ je navrhovaná 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). Návrh zákona zavádí pojem „konsolidovaná entita“ a to pro označení entit, jejichž účetní informace jsou mateřskou entitou zahrnovány do konsolidované účetní závěrky a konsolidovaných účetních zpráv, tj. ohledně kterých je skutečně plněna konsolidační povinnost. Těmito entitami jsou mateřská entita, dceřiné entity, které byly v konsolidačním období součástí konsolidačního celku (tzn., že konsolidovanou entitou nejsou dceřiné entity nezahrnuté do konsolidačního celku, avšak bez ohledu na to, zda jsou na konci konsolidačního období stále součástí konsolidačního celku nebo dceřinými entitami, či nikoli, a entity pod společným vlivem opět bez ohledu na to, zda jsou na konci konsolidačního období stále těmito entitami, či nikoli).

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 další konsolidované účetní zprávy obsahující další finanční a nefinanční informace (tj. zprávu o platbách správním orgánům, 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, obrat 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 obratu 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. Současně dochází k rozšíření výjimek z konsolidační povinnosti, kdy na rozdíl od dosavadní právní úpravy je z konsolidační povinnosti (vedle dosavadní malé skupiny) vyňatý též konsolidační celek odpovídající dosavadní střední skupině účetních jednotek, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením směrnice 2013/34/EU (čl. 23 odst. 2 směrnice). Toto rozhodnutí vychází ze zohlednění rovnováhy mezi zájmy vnějších uživatelů konsolidované účetní závěrky a zájmem účetních jednotek nebýt zbytečně zatěžován administrativními požadavky. Dosavadní právní úprava výjimek z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení je rozšířena též 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 zákona zachována současnou úpravou v oblasti metod konsolidace. Konsolidované entity jsou konsolidovány metodou plné konsolidace a entity pod společným vlivem lze konsolidovat poměrnou metodou 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 období); tyto instituty v dosavadní právní úpravě absentovaly, přestože jsou pro stanovení konsolidační povinnosti nezbytné. Konsolidační 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 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 a může ji být jakákoliv měna. Na rozdíl od individuálního výkaznictví dochází v případě konsolidovaného výkaznictví k zavedení tzv. měny vykazování. Důvodem zavedení této možnosti je vyhovět potřebám mateřské entity při volbě měny konsolidované účetní závěrky, kdy důvodem volby může být požadavek zahraniční burzy nebo skutečnost, že dceřiné entity sestavují své výkazy v jiné měně než mateřská entita.

## *2.10. Konsolidovaná účetní závěrka České republiky*

### *a) Zhodnocení platného právního stavu*

Oblast sestavování účetních výkazů za Českou republiku na konsolidované bázi (účetní konsolidace státu) se odchyluje od současné konsolidace jiných účetních jednotek a 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). 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.

b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Navrhovaná právní úprava konsolidovaného výkaznictví České republiky přebírá dosavadní věcné řešení. Pro adresáty těchto norem tak nedochází k odchýlení 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 „řádná 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.

## *2.11. Statutární výroční zpráva*

a) Zhodnocení platného právního stavu

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)  
a
- zprávu o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země.

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 nějž 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 ověřenu auditorem.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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, ale také 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 výroční zprávy a zprávy vedení.

Statutární výroční zpráva představuje zcela nový koncept, přičemž se nejedná o zvláštní dokument s vlastním obsahem, nýbrž pouze o označení souboru dokumentů vyhotovených účetní jednotkou buď na základě zákona o účetnictví, nebo na základě jiného zákona. Do jisté míry tak nahrazuje charakter dosavadní výroční zprávy jako nosiče, jehož součástí je účetní závěrka, zpráva auditora a další dokumenty. Zavedení tohoto institutu má ryze praktický význam, neboť umožňuje nakládat se všemi relevantními dokumenty společně (zejména pro účely zpřístupnění), aniž by bylo nutné každý z nich výslovně zmiňovat.

Zpráva vedení podle navrhovaného zákona v zásadě svou povahou 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 součástí souboru dokumentů označovaných jako statutární výroční zpráva.

V návaznosti na tyto úpravy jsou společně s novým zákonem o účetnictví navrhovány odpovídající terminologické změny v dotčených zákonech. Bude-li z pohledu dotčeného zvláštního zákona žádoucí, aby účetní jednotka vyhotovila určitý dokument, který má sdílet osud účetní závěrky a ostatních dokumentů vyhotovovaných podle nového zákona o účetnictví, postačí, pokud zvláštní zákon o předmětném dokumentu výslovně prohlásí, že

tvoří statutární výroční zprávu. Tento dokument se pak nadále bude řídit novým zákonem o účetnictví, zejména s ohledem na jeho zveřejnění či uveřejnění. Pokud však bude v daném případě vhodnější ponechat dokument zvlášť, je i nadále možné jej obecně nazývat výroční zprávou, avšak bude s ním nakládáno samostatně, nezávisle na statutární výroční zprávě. Institut statutární výroční zprávy tímto nebude dotčen. V případech, kdy výroční zpráva upravená zvláštním zákonem odpovídá výroční zprávě podle dosavadního zákona o účetnictví, bude nahrazena zprávou vedení.

Koncept statutární výroční zprávy by tak měl na obecné úrovni přispět ke zpřehlednění právního řádu, kdy bude zřejmé, jaké informace a dokumenty účetní jednotka zpřístupňuje a jakým právním předpisem se přitom řídí. Zároveň by mělo dojít k eliminaci duplicitních právních norem, které jsou v rozporu se zásadou *lex specialis derogat legi generali* a mohou být příčinou řady výkladových problémů.

## 2.12. *Ověřování vykazovaných informací*

### a) Zhodnocení platného právního stavu

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 jejich ověřením auditorem podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (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 jiné „nestandardní“ operace. 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 hodnověrných 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 zprávu vedení 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.

b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Navrhovaná právní úprava povinného ověřování auditorem v novém zákoně o účetnictví je úzce provázána se změnou koncepce ověřování auditorem, k níž dojde na základě předpokládané novely zákona o auditorech navrhované společně s novým zákonem o účetnictví. Nové pojetí spočívá v nahrazení ověření účetní závěrky a výroční zprávy tzv. povinným auditem. Institut povinného auditu je zároveň provázán s novým institutem statutární výroční zprávy a jeho podstatou je ověření účetní závěrky společně se zprávou vedení, jakož i ověření zda údaje zobrazené statutární výroční zprávou (tj. údaje obsažené v ostatních dokumentech označovaných jako statutární výroční zpráva) vztahující se ke skutečnostem v účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s touto účetní závěrkou. Výhodou tohoto pojetí povinného auditu je možnost posoudit, zda účetní informace obsažené v jiných dokumentech označovaných jako statutární výroční zpráva jsou v souladu s účetními informacemi obsaženými v účetní závěrce (nejedná se však o povinný audit těchto dokumentů) a tím přispět k celkové vyšší vypovídací hodnotě výstupů z povinného auditu. Povinný audit bude, stejně jako doposud, prováděn v souladu se zákonem o auditorech.

VARIANTA I

Návrh nového zákona o účetnictví 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. Tato povinnost naopak zůstane uložena všem účetním jednotkám z kategorie velkých a středních účetních jednotek. Výjimku představují účetní jednotky, které jsou mateřskými entitami plnicími konsolidační povinností, 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.

VARIANTA II

Návrh nového zákona o účetnictví v zásadě zachovává okruh účetních jednotek, jimž je uložena povinnost zajistit povinný audit. Povinnost zajistit povinný audit je tedy stejně jako doposud uložena velkým a středním účetním jednotkám. Malým účetním jednotkám je tato povinnost uložena tehdy, je-li naplněn patřičný počet stanovených hodnotových kritérií (počet se odvíjí od formy účetní jednotky, tj. zda se jedná o akciovou společnost nebo evropskou společnost, či nikoliv). Hodnotovými kritérii i nadále zůstává celková hodnota aktiv a roční úhrn čistého obratu. S ohledem na růst inflace od roku 2002, kdy byla tato kritéria v dosavadním zákoně o účetnictví stanovena, však bylo překročeno k adekvátní změně jejich výše. Doposud bylo kritérium hodnoty aktiv celkem stanoveno na 40 000 000 Kč a kritérium ročního úhrnu čistého obratu na 80 000 000 Kč. Tyto hodnoty se nyní zvyšují za pomoci tzv. bazického indexu uveřejněného Českým statistickým úřadem, který uvádí míru inflace vyjádřenou přírůstkem indexu spotřebitelských cen k určitému období a podle něhož se od roku 2022 do roku 2021 zvýšila cenová hladina o 38,9 %. S ohledem na účinnost navrhovaného zákona je však žádoucí zohlednit i předpokládanou inflaci za rok 2022 (16,2 %) a 2023 (8,8 %), a tudíž se tato hodnotová kritéria navyšují celkem o 64 %, tedy na 65 000 000 Kč v případě celkové hodnoty aktiv a na 130 000 000 Kč v případě ročního úhrnu čistého obratu. Zohlednění růstu cen i za budoucí časové období se navrhuje z důvodu zajištění stability těchto hodnotových kritérií tak, aby byla nastolena určitá míra právní jistoty nejen na straně účetních jednotek, ale taktéž na straně třetích osob (např. věřitelů účetních jednotek).

Oproti dosavadnímu stavu se do výčtu účetních jednotek, jimž se uložena povinnost zajistit povinný audit, doplňuje mateřská entita plnící konsolidační povinnost. Tato mateřská entita bude vždy povinna zajistit povinný audit, a to bez ohledu na svou kategorizaci.

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.

### *2.13 Zveřejňování vykazovaných informací*

#### a) Zhodnocení platného právního stavu

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, 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.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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 může mít pro každou účetní jednotku odlišný obsah v závislosti na tom, které z dílčích povinností jí byly uloženy. Obecně povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací obsahuje povinnost

- sestavit účetní závěrku,
- vyhotovit účetní zprávy,
- zajistit povinný audit,
- zveřejnit řádnou statutární výroční zprávu a
- uveřejnit zprávu o daních z příjmů.

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.

Navrhovanou úpravu bude možno modifikovat zvláštními zákony. Jak již bylo zmíněno, obecná lhůta pro splnění této základní povinnosti je 12 měsíců od posledního dne účetního nebo konsolidačního období. Pokud bude zvláštní zákon potřebovat kratší lhůtu, bude nutno ve speciálním zákoně stanovit jinou lhůtu pro povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných účetní jednotkou nebo mateřskou entitou. Tím však bude zvláštní zákonem akceptován režim příslušného ustanovení zákona o účetnictví, a to včetně ukládání případných účetních sankcí; jedinou odlišností bude modifikovaná délka lhůty.

S ohledem na větší terminologickou přehlednost používá nový zákon o účetnictví pojem „zpřístupnit“ jako obecný pojem zahrnující „zveřejnění“ a „uveřejnění“. Zveřejněním se přitom, v souladu s obecným významem tohoto pojmu v převažující části právního řádu, rozumí zpřístupnění ve veřejném rejstříku. Uveřejněním se poté rozumí zpřístupnění širší veřejnosti jiným způsobem, nejčastěji způsobem umožňujícím dálkový přístup, tj. na internetových stránkách účetní jednotky.

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 výroční 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 výroční zprávy ve veřejném rejstříku a ve vztahu k účetním jednotkám veřejného sektoru je pak všem těmto jednotkám uložena povinnost uveřejňovat svou statutární výroční 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 výroční zprávu ve veřejném rejstříku tak nebude možné splnit předáním statutární výroční 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.

## 2.14. Vedení účetnictví

### a) Zhodnocení platného právního stavu

Jak bylo uvedeno výše, současný zákon klade primárně důraz na řádné vedení účetnictví, z daného vyplývá, že většina ustanovení současného zákona upravuje problematiku vedení účetnictví, kdy klíčovou normou je povinnost účetní jednotky vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů a dále to, že jsou povinny vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručující trvalost účetních záznamů. Naplnění těchto zásad zajišťuje konzistenci účetnictví jako systému, který je schopen poskytnout věrný a poctivý obraz. Další ustanovení současného zákona tyto povinnosti konkretizují.

Účetním záznamem se rozumí data, která zaznamenávají veškeré skutečnosti, jež se týkají účetnictví. Každou informaci týkající se účetnictví jsou účetní jednotky povinny výhradně zaznamenávat účetními záznamy. Tímto ohraničením se poskytuje ochrana účetním jednotkám a záruka vnějším uživatelům účetních informací, že veškerá relevantní ekonomická realita účetní jednotky bude zachycena a doložena.

Samotné zaznamenání účetně relevantní skutečnosti však nestačí. Každý účetní záznam musí být průkazný, neboť průkazné účetní záznamy dokládají průkaznost celého účetnictví. Aby bylo možné účetnictví považovat za průkazné, musejí být průkazné všechny účetní záznamy. Neprůkaznost jednoho účetního záznamu může vést k neprůkaznosti celého účetnictví. Z neprůkazného účetnictví nelze sestavit průkaznou účetní závěrku, ale z průkazného účetnictví lze sestavit neprůkaznou účetní závěrku (integrita účetnictví).

Účetnictví by se současně mělo chápat jako informační systém, který má za cíl vytvořit spolehlivou informační základu pro účely sestavení účetní závěrky. Pro její sestavení se vychází z účetních zápisů, které vycházejí z účetních dokladů, které účetní jednotka vytváří a tímto způsobem je schopna prokázat realitu, která se ověřuje inventarizací.

Účetní záznam podle současné úpravy může mít formu listinnou, technickou (např. účetní závěrka podle ESEF) nebo smíšenou (např. účetní doklad v listinné podobě s QR kódem).

Zákon o účetnictví dále upravuje přenos účetního záznamu, kdy přenos průkazného účetního záznamu může být uskutečněn výhradně prostřednictvím

- informačního systému,
- jiným způsobem, který splňuje požadavky průkaznosti a neměnnosti, nebo
- prostřednictvím třetí osoby odlišné od účetní jednotky, pokud tato osoba splňuje požadavky podle zvláštních právních předpisů.

Problematika přenosu účetních záznamů se úzce dotýká také přenosu účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS), přičemž v tomto případě prováděcí právní předpis stanoví pravidla pro přenos účetních záznamů v technické formě v případě účetních jednotek veřejného sektoru.

Problematika účetních záznamů je řešena napříč celým zákonem o účetnictví. Zákon obsahuje jak obecnou úpravu účetních záznamů a základních požadavků na ně, tak konkrétní úpravu některých z nich, např. požadavky na účetní doklad, účetní knihy, účetní závěrku apod.

V případě účetních knih lze konstatovat, že současná zákonná úprava vymezení účetních knih neprošla od roku 1991 výraznou změnou. Stávající úprava zákona o účetnictví obsahově vymezuje jednotlivé účetní knihy a jejich vzájemné vazby a zásady integrující účetní systém nástroji z konce 20. století. Zákon stanoví, že účetní jednotky účtují o účetních případech v účetních knihách, a to pouze na základě účetních dokladů. Účetní jednotky mají povinnost

provádět účetní zápisy průběžně v účetním období. V podvojném účetnictví účetní jednotky účtují v:

- *deník*, kde jsou účetní zápisy uspořádány z hlediska času (chronologicky); prokazuje se jím zaúčtování všech účetních případů v účetním období, tj. prokazuje se tak úplnost účetnictví a má zásadní význam zejména pro soudy,
- *hlavní knize*, kde jsou účetní zápisy uspořádány z hlediska věcného (systematicky); hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtového rozvrhu tak, aby byla schopna sestavit účetní závěrku, případně poskytnout i jiné informace.

K hlavní knize jsou jako podpůrné vedeny knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů. V případě účetních zápisů platí, že se nesmějí provádět mimo účetní knihy a v případě účetních knih platí, že účetní jednotky nesmějí zřizovat účty mimo účetní rozvrh a účetní knihy. Tento požadavek vyplývá z mezinárodních úmluv, kterými je Česká republika vázána. Jde např. o Úmluvu OECD o boji proti uplácení zahraničních veřejných činitelů v mezinárodních podnikatelských transakcích.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Zákon v rámci úpravy vedení vychází z pojetí vedení účetnictví jako specifického a originálního procesu zobrazování určitých dějů a jejich důsledků pro účetní jednotku a její další vývoj a jako prostředku zabezpečující řádné a spolehlivé podklady pro účetní výkaznictví, který probíhá uvnitř účetní jednotky. Cílem navrhované úpravy je reflektovat toto chápání vedení účetnictví ve vazbě na účetní výkaznictví a reflektovat i aktuální potřeby účetní praxe.

Úprava vedení účetnictví se rozpadá na tři oblasti, a to (i) vymezení vedení účetnictví (jakožto systematického procesu tvorby účetních informací) a požadavku na jeho vedení ověřitelným způsobem, (ii) vymezení účetního systému a (iii) vymezení účetní dokumentace a účetních dokumentů, včetně jejich základních náležitostí (nahrazení dosavadních účetních záznamů).

#### **Vedení účetnictví**

Základní povinností účetní jednotky v oblasti vedení účetnictví je vést účetnictví prostřednictvím účetního systému, a to ověřitelným způsobem, aby byla zajištěna spolehlivost vytvořených účetních informací. Ověřitelnost je proto základním předpokladem pro dosažení spolehlivosti účetních informací, resp. pro dosažení toho, aby se jednalo o účetní informaci, kterou by osoba s relevantními odbornými znalostmi nezávislá na účetní jednotce, které se tato informace týká, shledala hodnověrnou. Pokud tedy zákon hovoří o vedení účetnictví, tak vždy včetně požadavku na vedení účetnictví ověřitelným způsobem. Naplnění požadavku ověřitelnosti ve svém konečném důsledku umožní prokázat hodnověrnost následně vykazované účetní informace (resp. prokázat to, že účetní informace poskytovaná výkaznictvím účetní jednotky vystihuje ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti a zobrazuje tuto skutečnost úplně, neutrálně a správně). Pokud by totiž účetnictví nebylo vedeno ověřitelným způsobem, pak by sice účetní informace mohla být hodnověrná (tedy věrným způsobem by odrážela zobrazovanou realitu), nicméně by nemohla být považována za spolehlivou, jelikož by její hodnověrnost nebylo možné ověřit. Koncept vedení účetnictví ověřitelným způsobem nahrazuje současnou průkaznost účetnictví. Průkaznost účetnictví není použita z důvodu nutnosti provázat tento požadavek na vedení účetnictví s kvalitativními požadavky účetních informací a také z důvodu nutnosti odlišit tento pojem od průkaznosti samotného účetního dokumentu, který navrhovaný zákon normuje jako jednu z podmínek naplnění ověřitelnosti.

Jednotlivé požadavky, které je třeba naplnit proto, aby účetnictví bylo vedeno ověřitelným způsobem, jsou:

- řádná tvorbu účetních informací,
- dokladovost účetního případu,
- průkaznost účetního dokumentu (zajištění věrohodnosti původu účetního dokumentu, jeho integritu, čitelnost a schopnost ověřit soulad jeho obsahu se realitou po celou dobu úschovy),
- konzistence účetního systému (provázanost a souladnost jednotlivých účetních dokumentů a zajištění účetní stopy),
- účinný vnitřní kontrolní systém (soubor postupů a opatření zajišťující řádné vedení účetnictví, včetně inventarizace) a
- úschova účetní dokumentace.

Jinak řečeno, jsou-li všechny výše uvedené povinnosti naplněny, lze považovat účetnictví za ověřitelné, tj. dané je naplněno tehdy, jestliže (i) účetní jednotka na základě řádně vytvořených účetních dokladů zaznamenala do účetního systému dopady všech účetních případů, (ii) účetní dokumenty obsahují všechny náležitosti stanovené zákonem a je zajištěna účetní stopa, (tzn. účetní jednotka je po dobu úschovy schopna doložit všechny skutečnosti, o kterých je vedeno účetnictví, a zápisy o nich v účetním systému, a tyto skutečnosti, účetní zápisy a další účetní dokumenty na sebe navazují a jsou ve vzájemném souladu), a (iii) účetní jednotka současně ověřila, zda zachycení aktiv a dluhů v účetním systému odpovídá skutečnému stavu zjištěnému inventurou (popřípadě tento soulad zajistila) a zavedla další kontrolní postupy a opatření nezbytná pro řádné vedení účetnictví. Účetní jednotka je tímto způsobem povinna zaznamenat všechny skutečnosti mající dopad nebo podmíněný dopad na její finanční situaci, finanční výkonnost nebo jinou změnu finanční situace. Ověřitelnost je tudíž jedním z prostředků k naplnění požadavku úplnosti (resp. úplného zobrazení skutečnosti, která je předmětem finanční informace), a tím i požadavku hodnověrnosti účetní informace.

Tvorba účetní informace pak představuje komplexní proces zahrnující více dílčích povinností a činností účetní jednotky. Zahrnuje především samotný proces účtování, tedy (i) vyhodnocení dopadů nebo podmíněných dopadů jednotlivých účetních případů na finanční situaci, finanční výkonnost, příp. jinou změnu finanční situace účetní jednotky a (ii) jejich zaznamenání do účetního systému s cílem sestavit účetní závěrku, včetně následného zpracování. Součástí tvorby účetních informací je též proces sestavování účetní závěrky. Ten v sobě zahrnuje i případné zaznamenání jiných údajů, které se nezaznamenávají v účetním systému, ale jsou podstatné pro sestavení účetní závěrky, tj. především její přílohy. Finální akt sestavení účetní závěrky, však již pod tvorbu účetních informací nespadá, od čehož se odvíjí rozdílně nastavená právní úprava skutkových podstat přestupků, které rozlišují mezi porušením povinností stanovených pro vedení účetnictví (tedy pro proces tvorby účetních informací) a porušením povinnosti sestavit účetní závěrku, jakožto finální produkt tohoto procesu (viz úprava přestupků).

### **Účetní systém**

Účetní jednotka vede účetnictví prostřednictvím účetního systému. Prostřednictvím tohoto systému účetní jednotka zajišťuje celý proces vedení účetnictví tak, aby toto vedení bylo uskutečňováno ověřitelným způsobem. Navrhuje se tedy opustit dosavadní pojem a koncepci účetních knih, jelikož již zcela neodráží aktuální účetní praxi, kdy většina účetních jednotek



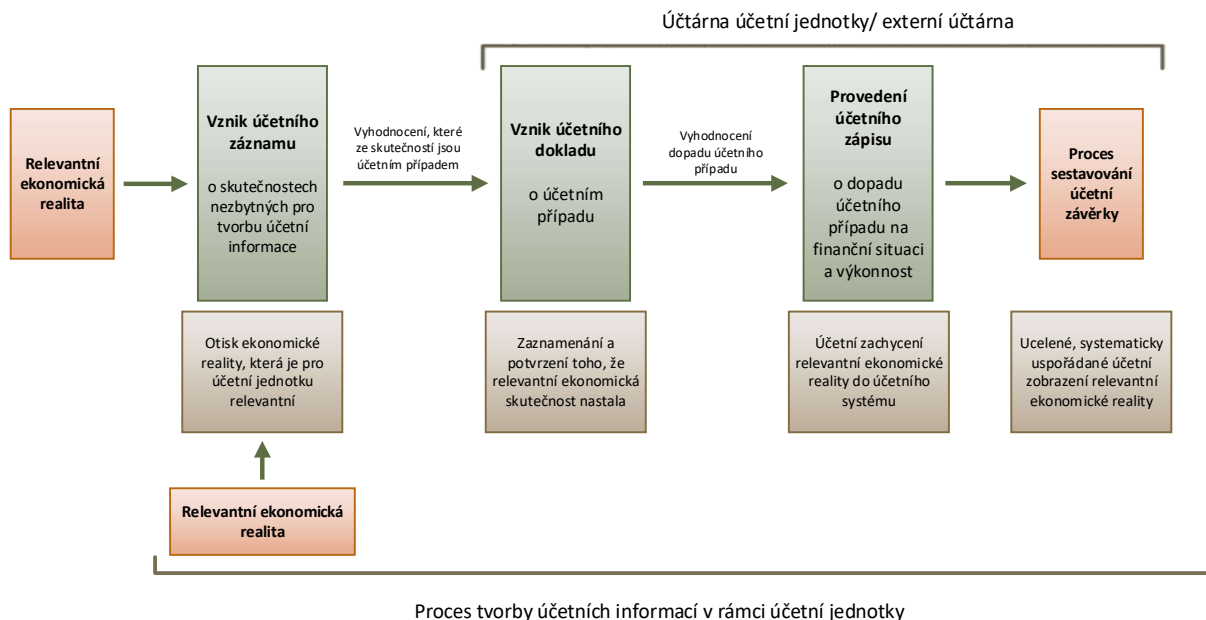
zaznamenává účetní případy elektronicky do účetní databáze, nikoli do fyzických knih. Nová koncepce proto zohledňuje oba přístupy k zaznamenávání účetních případů, tedy jak zaznamenávání do fyzických knih, tak zaznamenávání v elektronické podobě. Jedná se nadále o dva rovnocenné způsoby vedení účetnictví. Výjimkou jsou pouze případy účetních jednotek veřejného sektoru, kdy zákon výslovně od roku 2026 vyžaduje u účetních záznamů těchto jednotek, technickou formu.

Účetní systém však nadále zůstává úložištěm pro zaznamenání dopadů jednotlivých účetních případů pomocí účetních zápisů, tedy fakticky pro účtování, nově je však koncepce oproti původnímu pojetí účetního systému jako pouhé soustavy účetních dokumentů širší, jelikož zahrnuje procesy a postupy vedoucí k řádnému vedení účetnictví.

Navrhovaný zákon podrobně a chronologicky upravuje jednotlivé fáze tvorby účetních informací, které jsou v současné právní úpravě roztržštěné. Tyto fáze spočívají

- v zaznamenání skutečností nezbytných pro tvorbu účetní informace a ve vytvoření otisku těchto skutečností v podobě účetního záznamu,
- ve vyhodnocení, které z těchto skutečností jsou účetním případem, a ve vytvoření účetního dokladu o tomto účetním případě (účetní doklad je nezbytným podkladem pro zaznamenání dopadu účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné změny finanční situace do účetního systému účetní jednotky), a
- v následném zaznamenání dopadu účetního případu účetním zápisem do účetního systému, kdy toto zaznamenání účetní jednotka provedena na základě vyhotoveného účetního dokladu.

Postup tvorby účetní informace je znázorněn následujícím schématem tvorby účetních informací:



V první fázi účetní jednotka shromáždí veškeré skutečnosti, které jsou nezbytné pro vytvoření účetní informace, přičemž záznamem těchto skutečností je účetní záznam. Účetní záznam je tudíž jinými slovy pouhým otiskem ekonomické reality, která je pro účetní jednotku relevantní. Relevantní ekonomické skutečnosti mohou vznikat nejen mimo účetní jednotku, ale též v jejím rámci.

Ve druhé fázi účetní jednotka vyhodnotí, které skutečnosti zaznamenané v účetním záznamu jsou účetním případem, tj. jsou skutečnostmi, která mají nebo mohou mít dopad na finanční situaci nebo finanční výkonnost účetní jednotky. Následně vyhotoví účetní doklad, kterým je potvrzeno, že účetní případ nastal, a který obsahuje též potřebnou účetní klasifikaci tohoto účetního případu, a který je nezbytným podkladem pro zaznamenání dopadu takového účetního případu do účetního systému účetní jednotky.

Ve třetí fázi účetní jednotka na základě účetních dokladů zaznamená dopady účetních případů do svého účetního systému, přičemž tak učiní prostřednictvím účetních zápisů. Účetní zápis proto jinými slovy představuje účetní zachycení (zapsání) ekonomické reality, která má vliv na finanční situaci a výkonnost dané účetní jednotky, tj. jeho obsahem je dopad relevantní ekonomické reality.

Poslední (čtvrtou) fází tvorby účetních informací je sestavování účetní závěrky, která představuje ucelený, systematicky uspořádaný záznam dopadů všech účetních případů, které se účetní jednotky týkají, tj. relevantní ekonomické reality.

Druhou, třetí a čtvrtou fází obvykle realizuje účetní jednotka prostřednictvím své účtárny, popř. tuto činnost pro účetní jednotku zajišťuje externí poskytovatel účetních služeb. První fáze se však týká účetní jednotky jako celku.

### **Účetní dokumentace**

Pojem účetní dokument a účetní dokumentace je nově zaveden zejména z toho důvodu, že pro tyto kategorie je zapotřebí nastavit stejná pravidla (např. co se týče průkaznosti účetních dokumentů či úschovy účetní dokumentace jako celku, včetně vazeb mezi účetními dokumenty). Stávající zákon o účetnictví používá pro označení zaznamenaných skutečností týkajících se vedení účetní pojem účetní záznam, nepoužívá jej však napříč celým zákonem jednotně. Pracuje s tímto pojmem na některých místech v širokém slova smyslu (tj. ve smyslu nově zakotvených účetních dokumentů), v jiných případech jím však rozumí účetní záznam v úzkém slova smyslu, jakožto pouhý otisk ekonomické reality. Účetnímu záznamu v úzkém slova smyslu odpovídá nově navržené pojetí účetního záznamu. Tato nově navržená podrobnější kategorizace jednotlivých dokumentů zaznamenávajících ekonomický život účetní jednotky společně s navrženým uspořádáním jednotlivých norem, které respektuje posloupnost procesu tvorby účetní informace, pak vede k lepší srozumitelnosti navržené právní úpravy a odstraňuje dosavadní nekonzistentnost a nejednoznačnost právní úpravy procesu vedení účetnictví.

Účetní dokumentace se tak skládá (i) z jednotlivých účetních dokumentů a (ii) z vazeb mezi těmi dokumenty, které spolu souvisí. Výčet jednotlivých druhů účetních dokumentů vychází z výčtu účetních záznamů tak, jak jsou vymezeny v dosavadním zákoně o účetnictví. Nejedná se tedy o uzavřený výčet, ale je možné pracovat i s jinými podobami účetních dokumentů.

### *2.15. Inventarizace*

#### a) Zhodnocení platného právního stavu

Základním cílem inventarizace je dosažení souladu informací poskytovaných účetnictvím se skutečným stavem sledovaných ekonomických skutečností účetní jednotky. Inventarizace majetku a závazků je v současném zákona nejdůležitějším prvkem průkaznosti účetnictví. Patří k základním pilířům a metodickým prvkům účetnictví. Inventarizací se ověřuje, zda stav a ocenění majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti. Tuto skutečnost je třeba doložit ke každému rozvahovému (ale i podrozvahovému) účtu inventurním soupisem. Teprve

tehdy, jestliže zůstatky majetkových a závazkových účtů jsou doloženy skutečným stavem a s tímto stavem souhlasí, je možno hovořit o průkazně vedeném účetnictví.

Inventarizace se podle současného zákona provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná, popř. mimořádná (periodická inventarizace) nebo u vyjmenovaných položek v průběhu účetního období (průběžná inventarizace). Skutečný stav se zjišťuje inventurou fyzickou nebo dokladovou.

Současný zákon dále upravuje náležitosti inventurních soupisů, vypořádání inventarizačních rozdílů, lhůty pro provedení inventarizace a úschovu účetních záznamů souvisejících s provedením inventarizace, včetně sankcí. Současný zákon také obsahuje zmocňovací ustanovení pro požadavky na organizaci a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek a zmocňovací ustanovení pro požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních předmětů.

#### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

Obdobně jako současný zákon, upravuje navrhovaný zákon povinnost účetních jednotek provádět inventarizaci. Považuje ji za klíčovou součást vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, který je souborem kontrolních postupů a opatření zavedených v rámci účetní jednotky, a to za účelem zajištění řádného vedení účetnictví. Inventarizací se tedy provádí kontrola věcné správnosti účetnictví, a je proto klíčovým nástrojem pro naplnění požadavku poctivého a věrného zobrazení a pro zajištění spolehlivosti účetních informací.

V souladu s dosavadním zákonem je inventarizace vymezena jako proces, při kterém účetní jednotka (i) zjišťuje skutečný stav svých aktiv a pasiv provedením inventury a (ii) následně ověřuje, zda zobrazení jejich stavu (včetně přiměřenosti jejich ocenění) v jejím účetním systému odpovídá skutečnému stavu zjištěnému inventurou. Inventurou se tedy rozumí samotné ověřování a zjišťování skutečného stavu jednotlivého aktiva nebo pasiva a v případě zjištěných rozdílů též analýza příčin jejich vzniku, tak aby vykázaná finanční situace odpovídala skutečnosti.

Navržená úprava inventarizace je oproti dosavadní právní úpravě pro účetní jednotku flexibilnější, tj. nenormuje přesné postupy, klíčové je dosáhnout smyslu a účelu inventarizace. Současně jí však nebrání postupovat podle dosavadní právní úpravy. Návrh zákona již nerozlišuje mezi periodickou a průběžnou inventarizací. Nově nejsou stanoveny lhůty pro jejich provedení nebo jiné okamžiky, ke kterým se inventura provádí. Je tedy na účetní jednotce, jakým způsobem si organizačně a časově zajistí provedení inventarizace, včetně jednotlivých inventur. Nově tedy zákon nečiní ohledně okamžiku provedení inventury rozdíl mezi jednotlivými aktivy a dluhy. Účetní jednotka je vázána pouze tím, že v rámci inventarizace zjišťuje skutečný stav k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a nejpozději k tomu dni musí být zjištěné rozdíly zaúčtovány v účetním systému. Současně musí být každé aktivum a dluh inventarizovány alespoň jednou za účetní období.

Jsou rozlišovány tři způsoby zjišťování skutečného stavu, a to fyzicky, dokladově a nově i jiným průkazným způsobem, pokud nelze zjistit skutečný stav fyzicky ani dokladově (např. ověřování správného ocenění, nedobytnosti pohledávky nebo posouzení využitelnosti aktiva). Ve stávající právní úpravě tento další způsob není normován. Cílem je tak zdůraznit, že inventura by se měla více soustředit i na kvalitativní stránku. K takovému posouzení však nemusí vždy stačit fyzická nebo dokladová inventura, v takovém případě může účetní jednotka zvolit jiný průkazný způsob (např. při posouzení využitelnosti aktiva).

Nově je účetní jednotce stanovena povinnost zaznamenat provedenou inventarizaci inventarizačním protokolem. Lhůta pro úschovu tohoto dokumentu, průkaznost a další požadavky kladené obecně na účetní dokumenty se řídí obecnou úpravou vedení účetnictví.

## 2.16. Přestupky

### a) Zhodnocení platného právního stavu

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

Základní sankcí za účetní přestupky podle dosavadního zákona je 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), což fakticky znamená, že správní orgán by se o existenci účetní závěrky dozvídal z daňového přiznání účetních jednotek až čtvrt či půl roku po rozběhnutí promlčecí doby. Na krátkou promlčecí dobu účetních přestupků bylo v minulosti opakovaně upozorňováno jak orgány příslušnými k vedení řízení o přestupku, tak například v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, sp. zn. 10 Afs 72/2020-76).

### b) Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti

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.

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

- 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 prosté objektivní odpovědnosti s možností liberace a pro její vznik 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 těmito účetními přestupky, je naplňování cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací vnějšímu uživateli nezbytných zejména pro jejich rozhodování. Smyslem navrhovaných účetních přestupků je 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 jejíž změnách. Skutková podstata přestupku nezveřejnění vykazovaných informací je proto navržena tak, aby postihovala nejen neposkytnutí účetních informací včas (tj. nezveřejnění statutární výroční zprávy či sestavení účetní závěrky či účetních zpráv), ale též nenaplnění požadavků na kvalitu těchto účetních informací vymezených novém zákoně o účetnictví (tj. sestavení účetní závěrky nenaplnující požadavek věrné a poctivé zobrazení).

Primárním předmětem ochrany v oblasti účetních přestupků je tedy, 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 v 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 pachatelem účetního přestupku podle nového zákona o účetnictví. Pachatelem přestupku je tedy pouze účetní jednotka, aniž by byla na základě nového zákona o účetnictví dovozována individuální odpovědnost osob jednajících za účetní jednotku, například zaměstnanců. Výjimku z tohoto pravidla představuje odpovědnost účetních jednotek, které jsou entitou bez právní osobnosti, kdy v těchto případech, byť je subjektem přestupku tato entita jako účetní jednotka, vzhledem k absenci právní osobnosti se na její místo fakticky staví osoba, která jednající za takovou účetní jednotku v souladu s novým zákonem o 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 mohou mít členové správních, řídicích i dozorčích orgánů právnických osob povinnost nahradit škodu způsobenou porušením svých povinností, zejména na základě obecné úpravy odpovědnosti za porušení povinností péče řádného hospodáře (podle § 2910 a § 2913 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, (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 případech zaměstnanců připadá v úvahu odpovědnost za škodu podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

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 či 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 prostou 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 upravené v § 116 nového zákona o účetnictví, jejímž důsledkem je opuštění výčtu zvláštních skutkových podstat pro každou samostatně upravenou povinnost podle stávajícího zákona o účetnictví, což přispěje ke značnému zpřehlednění právní úpravy účetních přestupků. Koncepce účetních přestupků navrhovaná v novém zákoně o účetnictví prošla v mnoha ohledech restrukturalizací, jejímž cílem je odstranit nedostatky dosavadní právní úpravy, které jsou příčinou aplikačních obtíží.

Nový zákon o účetnictví ustoupil dosavadní koncepci přestupků a ve skutkových podstatách jednotlivých přestupků mezi jednotlivými druhy účetních jednotek neodlišuje. Je tomu tak z důvodu, že daný přestupek spočívající v porušení konkrétní zákonné povinnosti může spáchat pouze taková účetní jednotka, které ze zákona daná povinnost vyplývá, a nikoliv účetní jednotka, která tuto povinnost nemá. Z toho vyplývá, že není nutné tuto účetní jednotku explicitně ze skutkové podstaty vyloučit. Tím zároveň dojde i k celkovému zpřehlednění právní úpravy účetních přestupků.

Nový zákon o účetnictví upravuje celkem pět skutkových podstat 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 nového institutu zprávy o daních z příjmů, a sice přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů.

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 tento druh účetního přestupku 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 trvajícím, 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.

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

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 zařazení nového institutu, a sice opatření k nápravě, který směřuje k odstranění protiprávního stavu spočívajícího v nezveřejnění vykazovaných informací tím, že dané účetní jednotce bude moci být vedle sankce za účetní přestupek uložena ještě povinnost zveřejnit dosud nezveřejněné vykazované informace. Nesplnění povinnosti uložené v opatření k nápravě pak bude moci být vymáháno exekucí podle správního řádu.

S ohledem na nedostatečnou délku promlčecí doby dle dosavadního zákona o účetnictví, která subsidiárně vyplývá ze zákona o přestupcích, upravuje nový zákon o účetnictví také zvláštní délku promlčecí doby pro účetní přestupky v délce 4 roky, nejdéle však 10 let od spáchání přestupku. Takto stanovená promlčecí doba by měla poskytovat dostatečný časový prostor pro příslušné správní orgány 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. Navrhuje se změna koncepce výše horních hranic pokut za účetní přestupky, která již není stanovena pomocí procentuální částky z hodnoty aktiv účetní jednotky, nýbrž pevnou částkou, která lépe reflektuje výši skutečně ukládaných pokut za konkrétní účetní přestupky. Pouze v případě přestupků účetních jednotek veřejného sektoru zůstává zachován dosavadní způsob vymezení horní hranice pokuty, tj. procentem z celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru.

Nově se v navrhované právní úpravě upravuje také správní trest zveřejnění rozhodnutí o přestupku, který podle dosavadního zákona o účetnictví nebylo možné za účetní přestupky uložit. Zároveň je upraven zvláštní postup pro zveřejnění takového rozhodnutí, který odpovídá hodnotovému zaměření nového zákona o účetnictví na účetní výkaznictví a ochrany jeho informační hodnoty pro vnější uživatele. Kupříkladu správní trest napomenutí však v novém zákoně o účetnictví není výslovně upraven, neboť možnost uložit tuto sankci vyplývá ze subsidiárního postavení zákona o přestupcích.

Rozdílová tabulka – výše pokut za účetní přestupky				
Přestupek	Kategorie účetní jednotky	zákon č. 536/1991 Sb.		nový zákon o účetnictví
		<i>nezveřejnění v rejstříku, neprovedení auditu, porušení poctivého a věrného zobrazení</i>	<i>nesestavení účetní závěrky, výroční zprávy</i>	
<b>Nezveřejnění vykazovaných informací</b>	účetní jednotka používající jednoduché	do 50 000 Kč	do 100 000 Kč	do 10 000 Kč

(základní skutková podstata)	(hotovostní) účetnictví			
	mikro	do 270 000 Kč	do 540 000 Kč	do 50 000 Kč
	malá	do 3 000 000 Kč	do 6 000 000 Kč	do 200 000 Kč
	střední	do 15 000 000 Kč	do 30 000 000 Kč	do 500 000 Kč
	velká (aktiva 1 miliarda)	do 30 000 000 Kč	do 30 000 000 Kč	do 1 000 000 Kč
účetní jednotka veřejného sektoru	do 30 000 000 Kč	do 30 000 000 Kč	do 1% celkových nákladů, max. do 500 000 Kč	
<b>Zkreslování vykazovaných informací</b> způsobilé ovlivnit rozhodování k újmě uživatele	mikro	vedení účetnictví nepodávající věrně a poctivě zobrazení	do 270 000 Kč	do 200 000 Kč
	malá		do 3 000 000 Kč	do 2 000 000 Kč
	střední		do 15 000 000 Kč	do 5 000 000 Kč
	velká		do 30 000 000 Kč	do 10 000 000 Kč
	účetní jednotka veřejného sektoru		do 30 000 000 Kč	do 2% celkových nákladů, max. do 5 000 000 Kč
<b>Zkreslování vykazovaných informací</b> zisk prospěchu pro sebe nebo pro jiného	mikro	vedení účetnictví nepodávající věrně a poctivě zobrazení	do 270 000 Kč	do 2 000 000 Kč
	malá		do 3 000 000 Kč	do 20 000 000 Kč
	střední		do 15 000 000 Kč	do 50 000 000 Kč
	velká		do 30 000 000 Kč	do 100 000 000 Kč
	účetní jednotka veřejného sektoru		do 30 000 000 Kč	do 3% celkových nákladů, max. do 50 000 000 Kč
<b>Přestupek proti vedení účetnictví</b>	účetní jednotka používající hotovostní účetnictví	SP účetnictví vedené nesprávně	do 50 000 Kč	do 5 000 Kč
	mikro		do 270 000 Kč	do 20 000 Kč
	malá		do 3 000 000 Kč	do 100 000 Kč
	střední		do 15 000 000 Kč	do 250 000 Kč
	velká		do 30 000 000 Kč	do 500 000 Kč
	účetní jednotka veřejného sektoru		do 30 000 000 Kč	do 1% celkových nákladů, max. do 250 000 Kč
<b>Nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů</b>	velká	X	do 1 000 000 Kč	
	součástí velkého konsolidačního celku			
	entita, která není účetní jednotkou (odpovídá velké účetní jednotce)			
<b>Neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví ČR</b>	subjekt konsolidace	Nezajištění podmínek pro předávání účetních záznamů do CSÚIS	do 5 000 Kč	do 1% celkových nákladů, max. do 250 000 Kč
	spravující konsolidovaná entita	Nepředání účetního záznamu do CSÚIS	do 5 000 Kč	
<b>Trestný čin</b>	<b>FO</b>	<b>PO</b>		
Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění § 254 TZ	peněžité trest v max. výši 36 500 000 Kč	peněžité trest v max. výši 1 460 000 000 Kč		



### **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 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 vyplývajícími 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 se:

- 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,
- směrnicí 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 a směrnice Evropského parlamentu a Rady
- směrnicí 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,

- směrnicí Rady ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven (91/674/EHS), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51 ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven a ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, kterou se mění směrnice Rady 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 83/349/EHS o konsolidovaných účetních závěrkách, 86/635/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven,
- směrnicí Rady ze dne 13. února 1989 o povinnostech poboček usazených ve členském státě, zřízených úvěrovými a finančními institucemi se sídlem mimo tento členský stát, pokud se jedná o zveřejňování ročních účetních dokladů, a
- směrnicí 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 EU regulováno. Právo EU 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 umožněno členskému státu 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 nemá vyčíslitelné dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty.

### *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 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

Tyto subjekty se mohou stát účetní jednotkou pouze na základě vlastního rozhodnutí. Případné nebytí účetní jednotkou je v případě nestátních neziskových organizací však 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) Zavedení cizí měny jako měny účetnictví

Vzhledem ke stále většímu propojení činnosti účetních jednotek se zahraničním, a to jak přímo obchodováním se zahraničními partnery, tak i formou různých přeměn, umožňuje navrhovaná právní úprava účetním jednotkám, s výjimkou účetních jednotek veřejného sektoru, používat pro vedení účetnictví a účetní výkaznictví i jinou než českou měnu, pokud se jedná o její funkční měnu. Smyslem zavedení funkční měny je umožnit účetním jednotkám používat v účetnictví měnu, ve které fakticky realizuje svou činnost a probíhá v ní většina jejích transakcí. To přispívá k zefektivnění účetnictví, resp. snížení administrativní náročnosti vyplývající z minimalizace nutnosti činit kurzové přepočty, jakož i k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky.

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

V navrhovaném zákoně se navrhuje rozšířit použití IFRS-EU pro určitý okruh účetních jednotek, které podléhají dohledu České národní banky, tj. subjektů působících 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.

## VARIANTA I

d) 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.).

## VARIANTA II

d) Zvýšení hodnotových kritérií malých účetních jednotek pro vznik povinnosti zajistit povinný audit

Návrh zákona navyšuje současná hodnotová kritéria pro vznik povinnosti zajistit povinný audit v případě malých účetních jednotek o inflaci ve výši 64 %, a to za období od roku 2002 do roku 2023. Hodnoty pro povinný audit se tak zaokrouhleně zvýšily na 65 000 000 Kč v případě celkové hodnoty aktiv a 130 000 000 Kč v případě ročního úhrnu čistého obrátu. Počet malých povinně auditovaných kapitálových a osobních společností by se z posledního známého údaje Českého statistického úřadu k 31. 12. 2020, tedy ze 7 580 jednotek, v rámci predikce při využití lineární aproximace, snížil na 2 973. Změna hladiny hranic pro povinný audit je přirovnávána k posledním známým údajům o počtu auditovaných účetních jednotek, poněvadž nárůst počtu povinně auditovaných malých účetních jednotek za alikvotní poslední tři roky činil pouze 2,9 %, výsledné hodnoty by tímto posunem tedy nebyly příliš ovlivněny. Audit samozřejmě může být u některých malých účetních jednotek nadále prováděn na dobrovolné bázi či v důsledku jiné právní povinnosti.

### 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 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.

## 8. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Na základě provedené analýzy navrhované regulace z hlediska identifikaci 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 působnosti 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 hodnověrnost 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 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 v některých případech 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 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 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 pro korupční 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 jejich úmyslnou likvidaci.

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. Tím, že se navrhuje stanovení základních požadavků na primární zápis do účetnictví jako úplného, průkazného, srozumitelného a trvalého systému při zachování systematického a chronologického třídění účetních zápisů, dochází k naplnění požadavků těchto smluv a výrazně se tak snižuje možnost zkreslovat účetní informace.

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 transparence 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.

### **Budování přednostně digitálních služeb (princip digital by default)**

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

### **Maximální opakovatelnost a znovu použitelnost údajů a služeb (princip only once)**

Nová účetní legislativa nezavádí povinným subjektům duplicitně zveřejňovat účetní informace.

### **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.

### **Sdílené služby veřejné správy**

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

### **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.

### **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.



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

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s touto zásadou.

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

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

**Technologická neutralita**

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

**Uživatelská přívětivost**

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