

Návrh

## ZÁKON

ze dne .... 2023

### o účetnictví

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

## ČÁST PRVNÍ

### ÚVODNÍ USTANOVENÍ

#### Hlava I

#### Předmět úpravy

#### § 1

#### Vymezení předmětu úpravy

Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie<sup>1)</sup>, zároveň navazuje na přímo použitelný předpis Evropské unie<sup>2)</sup> a upravuje vykazování účetních a jiných finančních a nefinančních informací, ověřování vykazovaných informací, jejich zpřístupnění, vedení účetnictví a použití pro potřeby účetního výkaznictví státu, a to zejména k naplnění cílů účetního výkaznictví.

#### **K části první**

#### **K hlavě I**

#### **K § 1**

Ustanovení § 1 definuje předmět úpravy zákona.

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

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

---

<sup>1)</sup> 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 78/660/EHS a 83/349/EHS, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU, směrnice Rady 2014/102/EU a směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101/EU.

<sup>2)</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008.

(ii) účetní výkaznictví, které představuje poskytování účetních informací vnějším uživatelům těchto informací pro jejich rozhodování (viz § 1 odst. 2 písm. a), tj. uživatelům, kteří se nepodílí na tvorbě účetních informací), a to primárně prostřednictvím účetní závěrky, případně dalších účetních výkazů, pokud by byly sestavovány mimo účetní závěrku,

(iii) ověření správnosti vykazovaných účetních informací auditorem (tj. povinný audit), které představuje dodatečnou garanci hodnověrnosti poskytovaných účetních informací,

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

(iv) použití účetních informací pro potřeby účetního výkaznictví státu, které zahrnuje jak činnost shromažďování účetních informací od účetních jednotek veřejného sektoru (doposud označovaných jako vybraných účetních jednotek) a účetních jednotek, o kterých tak stanoví zákon, v centrálním systému účetních informací státu, tak sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky. Tuto činnost provádí Ministerstvo financí (blíže viz § 165).

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

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

Oproti dosavadnímu zákonu dochází k odklonu od dřívějšího chápání účetnictví, ve kterém byl kladen důraz především na účtování, tj. řádné zachycování průběhu činnosti účetní jednotky na příslušných účtech. Současný trend je však opačný, za nejdůležitější část účetnictví se považuje účetní výkaznictví. 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, kterým je poskytnout vnějším uživatelům takové účetní informace, které jim umožní vytvořit si kvalifikovaný názor, na jehož základě lze učinit potřebná ekonomická rozhodnutí, případně posoudit, zda účetní jednotka při výkonu veřejné správy řádně hospodaří s veřejnými prostředky. K dosažení tohoto cíle v sobě úprava účetního výkaznictví zahrnuje požadavky na věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti či jiné změny finanční situace, pokud jsou informace o těchto skutečnostech poskytovány účetní závěrkou, vymezení obsahu a struktury účetních výkazů účetní závěrky a jejich prvků, pravidla pro uznání těchto prvků, pravidla pro oceňování a požadavky na obsah přílohy účetní závěrky nebo dalších účetních výkazů v rámci účetní závěrky.

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

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

Zdůraznění účetního výkaznictví se v zákoně projevuje např. vymezením jeho cíle a zásad (viz hlava II) či strukturou zákona, kdy je nejprve upraveno účetní výkaznictví, jeho ověřování a 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, to však neplatí v případě účetních jednotek veřejného sektoru, které budou mít účetní metody normovány prováděcími předpisy). Dále se dané projeví i v oblasti správního trestání, ve kterém bude přísněji sankcionováno nesprávné účetní výkaznictví, než nesprávné vedení účetnictví.

## Hlava II

### Cíl a zásady účetního výkaznictví

#### K hlavě II- Cíl a zásady účetního výkaznictví

Pro účely právní jistoty, systematiky a navazující právní úpravy se navrhuje výslovně zakotvit cíl účetního výkaznictví, který je hlavní determinantou celé právní úpravy účetnictví a který nebyl ve stávající právní úpravě vždy výslovně zakotven. Pro tyto účely se dále navrhuje výslovně zakotvit kvalitativní požadavky účetních informací společně s vymezením jednotlivých prvků účetního výkaznictví, a základní zásady účetního výkaznictví. Soubor těchto norem představuje základní východiska právní úpravy účetnictví jako celku. 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 kvalitativních požadavků účetních informací a zásad je proto, společně s vymezením základních prvků účetního výkaznictví a definic pojmů, předpokladem nerozporuplné a užitečné právní úpravy, na základě které lze dosáhnout stanoveného cíle. Výslovná právní úprava současně umožní kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím přispěje k vyšší právní jistotě.

Dále za účelem vytvoření nerozporuplné a užitečné právní úpravy dochází k některým formulačním změnám oproti dosavadnímu znění zákona o účetnictví, který spíše kladl důraz na vedení účetnictví, přestože věcný obsah těchto východisek zůstává nadále stejný. V řadě případů dosavadní znění zákona o účetnictví nerespektovalo požadavky legislativní techniky, případně bylo z jazykového hlediska nepřesné. Nové znění těchto východisek uvedené nedostatky napравuje, včetně přespřevování těchto východisek na účetní výkaznictví.

Struktura hlavy II je následující

- díl 1 upravuje cíl účetního výkaznictví,
- díl 2 upravuje požadavky na kvalitu účetní informace,
- díl 3 upravuje definici prvků účetního výkaznictví a
- díl 4 upravuje zásady účetního výkaznictví.

Cíl vymezuje komu a jakým způsobem účetní výkaznictví slouží, jinak řečeno cílem je poskytnout účetní informace potřebné 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 výkaznictví. Je to soubor podmínek, jejichž naplnění je předpokladem pro naplnění zásad a dosažení cíle účetního výkaznictví stejně jako vymezení prvků účetního výkaznictví a jejich uznání. 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 řádné zobrazení skutečností účetní jednotky. Jinými slovy řečeno, souhrn uvedených požadavků vymezuje, za jakých podmínek účetní závěrka poskytuje věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných změn finanční situace účetní jednotky. Věrné a poctivé zobrazení je pak základním prostředkem pro dosažení cíle účetního výkaznictví, tedy pro to, aby osoby, které se nepodílejí na tvorbě účetních informací, mohly na jejím základě činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí a spolehlivě předvídat budoucí peněžní toky, finanční situaci, finanční výkonnost, posoudit důsledky jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky a vykonávat kontrolu hospodaření účetní jednotky s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy. Současně však existují úlevy z těchto kvalitativních požadavků, jejichž aplikací nedojde k ohrožení stanoveného cíle.

Vedle cíle, kvalitativních požadavků na účetní informace a vymezením prvků účetního výkaznictví jsou v zákoně dále upraveny zásady účetního výkaznictví, které společně s kvalitativními požadavky a vymezením prvků účetního výkaznictví představují základní koncepční pilíř, na kterém je aktuální účetnictví vystavěno. Vymezují myšlenkový prostor, ze kterého vychází právní úprava, včetně tvorby účetních metod, a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cíle účetního výkaznictví.

Díl 1

**Cíl účetního výkaznictví**

§ 2

**Vymezení cíle účetního výkaznictví**

(1) Cílem účetního výkaznictví je poskytnout vnějšímu uživateli účetní informace, kterými se rozumí informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a jiných změnách finanční situace, nezbytné pro

- a) jeho ekonomické rozhodování,
- b) předvídání budoucích peněžních toků, finanční situace a finanční výkonnosti,
- c) posuzování důsledků jednání osoby odpovědné za řízení účetní jednotky a
- d) posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy v případě účetního výkaznictví účetní jednotky veřejného sektoru.

(2) Pro účely účetnictví se rozumí

- a) vnějším uživatelem uživatel účetních informací, který se nepodílí na jejich tvorbě,
- b) finanční situací stav aktiv a pasiv,
- c) finanční výkonností změny ve finanční situaci projevující se změnou vlastního kapitálu prostřednictvím výsledku hospodaření,
- d) peněžním tokem změny finanční situace ve formě přírůstků a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a
- e) peněžním ekvivalentem aktivum, které je vykazováno jako investice, je snadno a pohotově směnitelné za předem známou částku peněžních prostředků a u kterého se nepředpokládá se významná změna hodnoty v čase.

**K dílu 1- Cíl účetního výkaznictví**

**K § 2:**

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

Cíl vymezuje, komu a jakým způsobem účetní informace poskytované prostřednictvím účetní výkazů (primárně prostřednictvím účetní závěrky) slouží. Poskytování účetních informací prostřednictvím účetních výkazů slouží informačním potřebám třetích stran. Těmto vnějším uživatelům účetních informací (tj. externím uživatelům, kteří se nepodílejí na tvorbě těchto informací dané účetní jednotky a jejichž jedinou možností, jak se s účetními informacemi účetní jednotky seznámit je prostřednictvím účetních výkazů) má účetní výkaznictví v první řadě poskytnout takové informace o účetní jednotce, které jsou nezbytné pro jejich efektivní ekonomické rozhodování (např. rozhodování o zvýšení účasti v účetní závěrce, navázání obchodních vztahů, vyplácení podílů na zisku apod.). Dále informace slouží pro předvídání budoucích peněžních toků, finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, které je specifickým způsobem ekonomického rozhodování uvedeného v písmeni a) a které má predikativní povahu, a dále pro posouzení důsledků jednání osob odpovědných za řízení účetní jednotky, které taktéž představuje specifickou kategorii rozhodování, ale nikoliv vždy ekonomickou (jedná se např. o rozhodování o odvolání členů orgánů, rozhodování o odměnách). V případě účetního výkaznictví veřejného sektoru účetní informace slouží též pro výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky při výkonu veřejné správy ze strany těchto vnějších uživatelů. Tento aspekt je specifický pro účetní jednotky veřejného sektoru z důvodu, že cílem činnosti těchto účetních jednotek je odlišný od podnikatelských účetních jednotek a je jim poskytování veřejných služeb z veřejných prostředků, nikoliv vytváření zisků a rentability pro investory. Tedy účetní jednotka veřejného sektoru prostředky k výkonu své činnosti čerpá od občanů a tyto prostředky využívá ve prospěch občanů nebo jménem občanů. Proto jejich účetní výkaznictví má sloužit především „ke skládání účtů“ občanům o tom, jestli či do jaké míry jsou jimi volení zástupci řádnými hospodáři s veřejnými prostředky. Jinými slovy řečeno účetní informace zde slouží k posuzování řádného hospodaření s veřejnými prostředky

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

Účetními informacemi poskytovanými vnějším uživatelům, na základě nichž mohou činit tato výše uvedená rozhodnutí, jsou

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

Zatímco informace o finanční situaci jsou informace stavové, tak informace o změnách finanční situace jsou informace tokové. Změnou finanční situace se rozumí jakákoliv změna položky aktiv nebo pasiv. Přestože každá taková změna finanční situace musí být zanesena jako dopad účetního případu do účetního systému, nemusí být informace o takové změně samostatně poskytována účetním výkazem. V rámci účetního výkaznictví je vždy poskytována informace o finanční výkonnosti a u některých účetních jednotek též informace o peněžních tocích nebo o změnách vlastního kapitálu. Informace o peněžních tocích poskytují vnějšmu uživateli podklad ke zhodnocení schopnosti účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty a potřeby účetní jednotky využití těchto peněžních toků. Účetní zisk nemusí znamenat dostatek peněžních prostředků a naopak, vykazovaná ztráta nemusí znamenat nedostatek peněžních prostředků. Výkaz peněžních toků umožňuje lepší srovnatelnost výkonnosti různých účetních jednotek. Informace o změnách vlastního kapitálu jako další poskytované informace o změnách finanční situace, jsou informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu v rámci sledovaného období a doplňují tak informace o stavu vlastního kapitálu. Informují tak vnějšmu uživateli o uspořádání jeho položek, které vyjadřují jeho celkovou změnu za sledované období.

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

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

Odstavec 2 vymezuje jednak vnějšmu uživateli, kterému jsou primárně určeny účetní informace poskytované prostřednictvím účetní závěrky a dále finanční situaci, finanční výkonnost a peněžní tok, které jsou předmětem poskytovaných účetních informací.

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

Písmeno b) vymezuje finanční situaci, kterou je stav aktiv a pasiv, tj. jejich výše (k tomu viz § 10). Informace o stavu aktiv a pasiv je předmětem specifického účetního výkazu, tj. rozvahy.

Písmeno c) vymezuje finanční výkonnost, kterou se rozumí takové změny finanční situace, které se projeví jako změna vlastního kapitálu v rámci výsledku hospodaření (tj. v podobě výnosů a nákladů), která je předmětem specifického účetního výkazu, a to výkazu zisku a ztráty (blíže k těmto pojmům viz § 11). Finanční výkonnost je tedy jednou z podmnožiny změn finanční situace (tj. veškeré rozvahové operace nákupy aktiv, půjčování, operace se základním kapitálem, výplaty dividend apod.).

Písmeno d) definuje peněžní tok jako další změnu finanční situace ve formě pohybu peněz, tj. přírůstků a úbytku peněžních prostředků, ale nejen jich, ale též pohyb krátkodobého likvidního finančního aktiva, neboli aktiva vykazovaného jako investice, tj. peněžních ekvivalentů. Informace o peněžním toku jsou předmětem výkazu peněžních toků, tzv. cashflow.

Písmeno e) pak vymezuje peněžní ekvivalent, přičemž vychází z dosavadní definice obsažené v § 40 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jejíž znění je terminologicky sjednoceno se zněním navrhovaného zákona. Příkladem peněžního ekvivalentu může být bankovní termínovaný vklad uzavřený na dobu jednoho měsíce nebo depozitní směnka s dobou splatnosti tři měsíce. Má-li být investice směnitelná za předem známou částku peněz, lze toto zaručit pouze u dluhových finančních nástrojů, tj. u bankovních depozit, směnek, obligací, pokladničních poukázek apod. cenných papírů. Na základě této skutečnosti nelze považovat za peněžní ekvivalenty majetkové, resp. kapitálové finanční nástroje, např. akcie bez ohledu na to, zdali jsou tyto nástroje obchodovatelné na kapitálovém trhu nebo ne. S majetkovými cennými papíry je totiž spojeno vyšší riziko cenových změn a nelze zaručit stálost jejich hodnoty. Krátkodobost uvažované investice je dána požadavkem, aby doba splatnosti k datu jejího pořízení činila maximálně 3 měsíce. Za peněžní ekvivalent tak nelze považovat termínovaný bankovní vklad s délkou jeden rok či šestiměsíční bankovní depozitní směnku. „Určení, zdali jde o peněžní ekvivalent, nastává k datu pořízení příslušné investice, tj. k jejímu prvotnímu uznání. Peněžním ekvivalentem tak také není termínovaný bankovní vklad, do jehož výpovědi od data rozvahy zbývají dva měsíce, ale při vzniku byl uzavřen na délku jednoho roku. V tomto případě nelze investici překvalifikovat v průběhu držby či v okamžiku vykazování z běžných investic do peněžních ekvivalentů (na rozdíl od jiných aktiv, u kterých následně může dojít k jejich překvalifikaci v okamžiku jejich vykazování v rozvaze – viz § 75 navrhovaného zákona).“

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

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

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

## Díl 2

### Požadavky na kvalitu účetních informací

#### K dílu 2 - Požadavky na kvalitu účetních informací

V návaznosti na výslovné zakotvení cíle účetního výkaznictví se pro účely právní jistoty, systematiky a navazující právní úpravy stanoví kvalitativní požadavky na účetní informace, včetně těch, které představují transpoziční úpravu směrnice 2013/34/EU. V dosavadním zákoně o účetnictví byla jejich úprava značně roztržštěná a jejich aplikace nebyla uživatelsky komfortní. Jak bylo uvedeno výše, kvalitativní požadavky na účetní informace představují nároky na kvalitu účetních informací generovaných účetním výkaznictvím. Je to soubor podmínek a jeden z předpokladů, které musí být splněny, aby bylo možné dosáhnout požadavku věrného a poctivého zobrazení a prostřednictvím tohoto zobrazení též cíle účetního výkaznictví. Mezi základní kvalitativní požadavky účetní informace patří její relevantnost a hodnověrnost a mezi vylepšující kvalitativní požadavky patří včasnost, srozumitelnost, spolehlivost a srovnatelnost.

Vymezení kvalitativních požadavků současně představuje jednak pokyn pro účetní jednotku vytvořit takové účetní informace, které tyto požadavky budou naplňovat, a současně pokyn pro zákonodárce nastavit pravidla pro tvorbu účetních informací způsobem, který umožní těmto požadavkům dosáhnout. Prostřednictvím vymezení kvalitativních požadavků na účetní informace je tak stanoven též právní rámec pro podzákoné právní předpisy, které specifikují jednotlivé účetní metody. Naproti tomu zásada věrného a poctivého zobrazení představuje pokyn určený primárně pro účetní jednotku, jejíž povinností je vytvořit a vykázt účetní informace takovým způsobem, který povede k věrnému a poctivému zobrazení a umožní tak dosáhnout cíle účetního výkaznictví.

Přestože je nově kladen důraz na účetní výkaznictví a požadavky se váží na účetní informace poskytované prostřednictvím účetních výkazů, kterými jsou primárně účetní závěrky, je nutné tyto nároky implicitně plnit i při samotném vedení účetnictví. Vedení účetnictví je totiž procesem završeným sestavením účetní závěrky, který je nosičem účetních informací poskytovaných vnějšímu uživateli, jež musí mít výše uvedené kvality, aby umožnily poskytnout věrné a poctivé zobrazení finanční situace, výkonnosti účetní jednotky a jejích peněžních toků či změn vlastního kapitálu. Proto musí i vedení účetnictví směřovat k naplnění těchto kvalitativních požadavků účetních informací a následně též požadavku věrného a poctivého zobrazení.

### § 3

#### Vymezení požadavků na kvalitu účetních informací

Pro naplnění cíle účetního výkaznictví musí být účetní informace

- a) relevantní a hodnověrná a
- b) včasná, srozumitelná, spolehlivá a srovnatelná.

#### K § 3

Ustanovení § 3 vymezuje kvalitativní požadavky na účetní informace, jejichž splnění je jedním z předpokladů naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení a následně i naplnění cíle účetního výkaznictví. Písmeno a) reflektuje základní kvalitativní charakteristiky účetních informací, a to relevantnost a hodnověrnost účetní informace. Písmeno b) upravuje vylepšující kvalitativní charakteristiky. Jedná se o včasnost, srozumitelnost, spolehlivost a srovnatelnost účetní informace.

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

Základním postupem účetní jednotky by tak mělo být za prvé určit skutečnost, která má (i potenciální) dopad na finanční situaci či finanční výkonnost účetní jednotky (tzv. ekonomickou skutečnost). Tuto skutečnost je nutno odlišit od právní skutečnosti (viz odůvodnění k § 5). Za druhé musí účetní jednotka určit informace o této skutečnosti, které by byly nejrelevantnější pro dosažení cíle účetního výkaznictví. Za třetí určit, zda jsou tyto informace k dispozici a zda mohou poskytnout takové

zobrazení ekonomické skutečnosti, které vystihne její ekonomickou podstatu a bude úplné, neutrální a správné, tedy hodnověrné. Pokud tomu tak je, postup, který vede k vytvoření účetní informace, splňující základní kvalitativní charakteristiky, v tomto bodě končí. Pokud tomu tak není, tento postup se opakuje s dalším nejrelevantnějším druhem informací.

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

Jednotlivé charakteristiky účetních informací jsou blíže vymezeny v dalších ustanoveních.

## § 4

### Relevantnost

Účetní informace je relevantní, pokud může ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele, které vnější uživatel činí na jejím základě.

#### K § 4

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

Relevantní informace proto musí uživateli umožnit:

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

Tyto aspekty účetních informací jsou vzájemně provázány a jedna a táž informace může být použitelná jak pro hodnocení (potvrzení), tak pro předvídání budoucích jevů či pro vyhodnocení důsledků jednání osoby odpovědné za obchodní vedení účetní jednotky a výkon kontroly hospodaření s veřejnými prostředky. Například informace o výnosech za běžný rok mohou být použity jako základ pro predikci peněžních toků v budoucích letech a současně mohou být porovnány s predikcí peněžních toků pro běžný rok, která byla provedena v minulých letech. Na základě tohoto srovnání může následně uživatel informací opravit a zkvalitnit procesy, které byly použity k vytvoření predikce v minulých letech.

Na posouzení, zda je daná informace relevantní, nemá vliv, že někteří uživatelé nechtějí tuto informaci využít, nebo o ní už vědí z jiných zdrojů.

## § 5

### Hodnověrnost

(1) Účetní informace je hodnověrná, pokud vystihuje ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti a zobrazuje tuto skutečnost



- a) úplně,
- b) neutrálně a
- c) správně.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. h))*

(2) Úplným zobrazením skutečnosti se rozumí takové zobrazení, které obsahuje všechny údaje potřebné pro ucelené pochopení zobrazované skutečnosti vnějším uživatelem.

(3) Neutrálním zobrazením skutečnosti se rozumí takové zobrazení, které

- a) neovlivní rozhodování vnějšího uživatele za účelem dosáhnout předem stanoveného výsledku a
- b) je opatrné.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. c))*

(4) Opatrným zobrazením skutečnosti se rozumí takové zobrazení, které v případě nejistoty ohledně vyhodnocení této skutečnosti nenadhodnocuje aktivum a výnos ani nepodhodnocuje účetní dluh (dále jen „dluh“) a náklad. Opatrné zobrazení však nesmí vést k neopodstatněnému podhodnocení aktiva a výnosu ani k nadhodnocení dluhu a nákladu.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. c))*

(5) Správným zobrazením skutečnosti se rozumí takové zobrazení, kdy je účetní informace výsledkem vhodného a bezchybného postupu, který zohledňuje dostupné údaje o zobrazované skutečnosti.

## **K § 5**

Ustanovení § 5 vymezuje, za jakých podmínek je účetní informace považována za hodnověrnou. Účetní informace představují ekonomické skutečnosti ve slovech a číslech. Aby mohly sloužit ke stanovenému cíli účetního výkaznictví, musí účetní informace zobrazovat nejen relevantní jevy (viz § 4), ale musí také hodnověrně zobrazovat reálnou ekonomickou podstatu skutečností, jež mají tyto informace za cíl zobrazit, tzn. skutečností, jež mají dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky (tj. účetních případů – k vymezení účetní případů viz odůvodnění k § 17 odst. 3). Zobrazovanou skutečností přitom může být jakákoliv skutečnost (událost, jednání, stav, jev), pokud má dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky, tedy nejen skutečnost v právním slova smyslu v podobě právních jednání a právních událostí. Pokud však takový dopad nemá, je z hlediska účetnictví irelevantní. Z toho důvodu je nezbytné správně vyhodnotit ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti, aby došlo k vykázaní věcného (ekonomického, skutečného) obsahu zobrazované skutečnosti (tj. toho, co tato skutečnost způsobuje z hlediska dopadu na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky), a to bez ohledu na právní pojetí této skutečnosti. Neboť ekonomické pojetí a právní pojetí dané transakce nemusí být shodné, a to, že je určitý jev právní skutečností automaticky neznamená, že je tento jev relevantní též z hlediska účetnictví. Příkladem je situace, kdy má účetní jednotka pohledávku v právním slova smyslu, zaváže se však, že plnění plynoucí na základě této pohledávky přenechá třetí osobě. V takovém případě je pohledávka právní skutečností (právo na poskytnutí peněz), na základě ekonomické podstaty této situace však nelze tuto pohledávku považovat za aktivum z hlediska účetnictví, jelikož účetní jednotka nemá možnost disponovat plněním plynoucím z této pohledávky, resp. účetní jednotka má sice pod kontrolou samotný zdroj budoucího ekonomického užítu, ale nikoliv tento užitek.

Hodnověrnost zobrazení tudíž zejména znamená, že při zobrazení určité skutečnosti se musí postupovat tak, aby došlo k vykázaní jejího věcného (ekonomického, skutečného) obsahu. Při zakotvení tohoto kvalitativního požadavku, bylo zvažováno též použití pojmu „věrná“ účetní informace jako alternativa k pojmu „hodnověrná“. V takovém případě by však v zákoně došlo k duplicitnímu výskytu pojmu „věrný“, které je též součástí označení základní zásady účetního výkaznictví, kterou je zásada věrného a poctivého obrazu. Proto byl pro vymezení tohoto kvalitativního požadavku účetní informace použit pojem „hodnověrná“, který v této souvislosti používá též Nejvyšší správní soud a který se z těchto důvodů jeví jako vhodnější pojem.

Požadavek hodnověrnosti je současně nutné odlišovat od obecné právní zásady přednosti obsahu před formou platící jako nepsaná zásada, tj. požadavku, že je rozhodný skutečný obsah právního

jednání a neumožňuje se akceptace prokazatelně zastřené skutečného stavu stavem formálně-právním (např. formální pojmenování právního jednání, které neodpovídá jeho obsahu). Jedná se též o situace, kdy osoba předstírá nějakou transakci nebo zastírá pravý obsah transakce, tj. dochází k rozporu mezi vůlí a projevem vůle účastníků transakce.

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

Účetní výkaznictví by bez požadavku zobrazení skutečného stavu zobrazované skutečnosti bylo pouhou evidencí uskutečněných transakcí. Smyslem účetního výkaznictví však není evidovat transakce, nýbrž vykazovat finanční situaci, finanční výkonnost a případně jiné změny finanční situace účetních jednotek. Není tedy důležité, jak je daná transakce právně pojata, nýbrž vliv dané transakce na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky a následně vykazání této analýzy. Z výše uvedeného vyplývá, že účetní výkaznictví není svázáno právním pojetím transakcí; pro výkaznictví je relevantní ekonomické pojetí těchto transakcí. Zásada přednosti obsahu před formou, jak je v ekonomickém pojetí tato zásada označována, je tedy zavádějící svým pojmenováním. Ve skutečnosti tato zásada vede k odhlédnutí od právní formy a k zobrazování ekonomického obsahu. Protože však v praxi ve velké většině případů formální označení a formálně právní pojetí odpovídá tomu, o čem transakce doopravdy je (jinak by se lidé prostě nedokázali domluvit a shodnout), předpokládá se, že rozpor mezi formou a obsahem transakce nastane pouze velmi zřídka; a právě pro tyto případy platí, že obsah má přednost před formou. Odtud pochází pojmenování zásady.

Tato zásada má největší projev v pojmovém aparátu účetnictví, který je zejména spjat s definicí pojmů aktivum, účetní dluh, vlastní kapitál, výnos a náklad. Některé pojmy se překrývají s pojmy používanými právem v jiných oblastech, zejména jde o pojmy „pohledávky“ a „dluhy“, je tak nutné o těchto pojmech hovořit jako o pojmech „v účetním (případně ekonomickém) smyslu slova“, nebo zvolit terminologii odlišnou od zbytku právního řádu, protože je nutné dodržet požadavek bezrozpornosti právního řádu a jednotu terminologie. Jinými slovy není možné používat shodný pojem pro obsahově odlišné skutečnosti. V případě, že by oba tyto pojmy byly použity ve stejném předpisu, adresát není schopen odlišit, v jakém významu je daný pojem použit, nebo mu to bude činit značné obtíže. Pro ilustraci, mezi pohledávky v ekonomickém smyslu se řadí odložená daňová pohledávka a neřadí se sem pohledávka z úvěrové smlouvy, ze které ještě ani jedna strana neplnila. Pohledávka v účetnictví tedy znamená něco jiného než pohledávka v civilním právu (i když se tyto pojmy často mohou a budou překrývat). Z těchto důvodů bylo pro odlišení pojmů používaných občanským právem zvoleno označení „účetní pohledávka“ a „účetní dluh“. K vymezení prvků účetního výkaznictví a k používání těchto pojmů, viz odůvodnění k části první hlavě II dílu 3.

Z pohledu účetních předpisů se dále tato zásada projevuje:

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

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

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

V tomto případě se jedná o např. stejný přístup k vlastnickému právu k věcem a pořízení věci na finanční leasing, v obou případech je to považováno za aktivum účetní jednotky. Jiným příkladem může být shodné účetní řešení poskytnutých půjček, směnek k inkasu nebo nakoupených dluhopisů, protože ve všech uvedených případech jde ekonomicky o pohledávky. V případě účetních jednotek veřejného sektoru může být příkladem situace, kdy je příspěvkové organizaci pronajata zřizovatelem

věc za účelem zajištění hlavní činnosti nájemce, která by u této organizace měla povahu dlouhodobého aktiva. Pak je třeba k takové pronajaté věci přistupovat jako k dlouhodobému aktivu příspěvkové organizace.

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

#### K úplnému zobrazení:

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

#### K neutrálnímu zobrazení:

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

Účetní jednotka tak nesmí zdůrazňovat ani zlehčovat informace ani jimi jinak manipulovat za účelem zvýšení pravděpodobnosti, že účetní informace bude jejich vnějším uživatelem přijata příznivě či nepříznivě. Při volbě účetních postupů a jejich aplikaci je proto účetní jednotka povinna postupovat tak, aby vykazované účetní informace nebyly ovlivněny subjektivními potřebami.

#### K opatrnému zobrazení:

Požadavek na opatrné zobrazení skutečnosti je vymezen v odstavci 4, který ve smyslu kvality doplňuje nebo koriguje požadavek na neutrální zobrazení skutečnosti. Zařazením požadavku opatrného zobrazení skutečnosti pod požadavek neutrálního zobrazení se potvrzuje, že v případě, že účetní jednotka postupuje při zobrazení skutečnosti opatrně, je zobrazení považováno za neutrální.

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

V souladu s touto zásadou (odstavec 4 věta první navrhovaného ustanovení) je účetní jednotka povinna přistupovat k odhadům, které jsou prováděny na základě nejistých podmínek (které by vedly buď k nadhodnocení aktiv a výnosů účetní jednotky, nebo podhodnocení dluhů a nákladů) tak, aby předpokládaná hodnota aktiv nebo výnosů nebyla v neopodstatněném rozsahu nadhodnocena a předpokládaná hodnota účetních dluhů nebo nákladů nebyla v neopodstatněném rozsahu podhodnocena, protože účelem této zásady je zamezit vytvoření lepšího obrazu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, než jaký tento obraz ve skutečnosti je (definice těchto prvků účetního výkaznictví viz část první hlava II díl 3). Tato zásada tak směřuje k tomu, aby v případě nejistých podmínek účetní jednotka směřovala ke konzervativnímu zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti. V opačném případě by údaje vykazované účetní jednotkou vyvolávaly ve vnějším uživateli účetních informací (např. v potenciálních investorech) klamný dojem o prosperitě účetní jednotky. Druhá věta odstavce 4 pak doplňuje základní normu tím, že neumožňuje, aby v případě odhadu potenciálně vedoucího k nadhodnocení finanční situace, byla aktiva a výnosy podhodnoceny a dluhy a náklady nadhodnoceny. Účetní jednotka tudíž i v těchto případech musí zobrazit skutečnost co možná nejbližší realitě, resp. zajistit, aby provedený odhad byl co nejpřesnější, tj. na jedné straně nenadhodnocoval aktivum a na druhé straně nevedl k jeho neadekvátnímu podhodnocení. Zákaz nadhodnocení dluhů plyne též ze samotné definice dluhu, jelikož na základě této definice nelze zaúčtovat nejistý dluh. Uvedené je pak vyvažováno zásadou trvání účetní jednotky, na základě které je účetní jednotka povinna v účetní závěrce zohlednit skutečnost, která jí budou zabraňovat či omezovat v její činnosti, pokud taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti. Požadavek na

opatrné zobrazení skutečnosti ovlivňuje u účetních jednotek v aktuálním účetnictví celou řadu položek účetní závěrky, proto má její uplatnění výrazný vliv na výsledek hospodaření. Aplikace požadavku opatrnosti však nesmí být v rozporu s aktuálním principem, tzn., že účetní jednotka nemůže snížit svůj výsledek hospodaření, aniž by k tomu existoval pádný důvod spočívající v událostech, ke kterým v průběhu účetního období skutečně došlo.

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

#### K správnému zobrazení:

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

### § 6

#### **Včasnost**

Účetní informace je včasná, pokud je vnějšímu uživateli k dispozici v takové chvíli, kdy může ovlivnit rozhodování, které činí vnější uživatel na jejím základě.

#### **K § 6**

Aby mohl uživatel účetní informaci použít pro své rozhodování, musí mít tyto informace k dispozici ve chvíli, kdy jsou tyto informace schopné ovlivnit jeho rozhodnutí. Uvedený kvalitativní požadavek je specifickým projevem požadavku relevantnosti účetní informace, tzn., že účetní informace, proto aby byla včasná, musí být relevantní z hlediska plynutí času, resp. nemůže být zastaralá. Obecně platí, že čím starší jsou informace, tím jsou méně užitečné. Na druhou stranu však některé informace mohou být aktuální ještě dlouho po skončení účetního období, ke kterému se váží, například proto, že někteří uživatelé potřebují identifikovat a posoudit trendy. Pro účely vykazání účetní informace, která je včasná, je současně nezbytné, aby taková informace byla vykazána ve chvíli, kdy ji může její tvůrce poskytnout, pokud je současně tato informace s to ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele, a to i přestože se jedná pouze o odhad, tzn., že informace (resp. výše dopadu zobrazované skutečnosti na finanční situaci a finanční výkonnost) není v danou chvíli konečná nebo dostatečně přesná. Z hlediska vnějšího uživatele je žádoucí mít k dispozici informaci o odhadovaném předluzení účetní jednotky, než tuto informaci vůbec nezískat.

### § 7

#### **Srozumitelnost**

Účetní informace je srozumitelná, pokud je uspořádaná, označená, jasná a výstižná.

*CELEX 32013L0034 (čl. 4 odst. 2)*

#### **K § 7**

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

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

## § 8

### Spolehlivost

Účetní informace je spolehlivá, pokud umožňuje, aby ji osoba s relevantními odbornými znalostmi nezávislá na účetní jednotce, které se tato informace týká, shledala hodnověrnou.

#### **K § 8**

Ustanovení § 8 vymezuje, za jakých podmínek je vykazovaná účetní informace považována za spolehlivou. Spolehlivost je taková vlastnost účetní informace, která umožňuje, aby tato informace byla shledána hodnověrnou, a to osobou, která má relevantní znalosti v oboru účetnictví a současně je nezávislá na účetní jednotce, jíž se účetní informace týká. Spolehlivost účetní informace proto stojí na dvou předpokladech. Vedle samotné hodnověrnosti účetní informace (resp. toho, že informace obsažená ve výkaznictví účetní jednotky vystihuje ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti a zobrazuje tuto skutečnost úplně, neutrálně a správně) je nezbytné, aby tuto její hodnověrnost bylo možné prokázat, což umožní zejména účetnictví, které je vedeno ověřitelným způsobem (k jednotlivým požadavkům na ověřitelnost vedení účetnictví vizte část navrženého zákona týkající se vedení účetnictví). Pro dosažení spolehlivosti účetní informace mohou být nadto významné též informace obsažené mimo účetní systém (např. informace uvedené v příloze účetní závěrky), tedy nejen údaje obsažené v tomto systému, k jehož vedení se vztahuje požadavek ověřitelnosti.

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

## § 9

### Srovnatelnost

Účetní informace je srovnatelná, pokud její porovnání s jinou účetní informací umožňuje učinit závěr ohledně jejich podobnosti nebo odlišnosti mezi účetními obdobími účetní jednotky nebo mezi různými účetními jednotkami.

#### **K § 9**

Ustanovení § 9 vymezuje požadavek na srovnatelnost účetní informace.

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

Srovnatelnosti informací je dosahováno mimo jiné tím, že právní úprava účetnictví zakotvuje společný rámec účetních postupů a také strukturu a uspořádání jednotlivých účetních výkazů, podle kterých účetní jednotka musí postupovat, přičemž klíčové je konzistentní uplatňování těchto pravidel, které je vymezeno v § 22. Účetní jednotka je tak na základě zásady konzistence zásadně povinna využívat konzistentním způsobem jak účetní metody (pokud se jedná o zobrazení skutečností s podobnou ekonomickou podstatou), tak uspořádání položek účetních výkazů účetní závěrky a jejich obsahové vymezení.

## Prvky účetního výkaznictví

### § 10

#### Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční situaci

(1) Aktivem se rozumí spolehlivě ocenitelný zdroj budoucího ekonomického užitku plynoucího účetní jednotce, který má účetní jednotka v důsledku minulé události pod svou kontrolou. V případě jiné než podnikatelské činnosti se za ekonomický užitek považuje také schopnost přispět k naplňování účelu takové činnosti.

(2) Podmíněným aktivem se rozumí

- a) potenciální zdroj budoucího ekonomického užitku plynoucího účetní jednotce, který bude aktivem, pokud bude potvrzen událostí nezávislou na účetní jednotce, a
- b) zdroj budoucího ekonomického užitku plynoucího účetní jednotce, který není aktivem z důvodu, že tento zdroj nelze spolehlivě ocenit.

(3) Dluhem se rozumí stávající spolehlivě ocenitelná povinnost účetní jednotky, která vznikla v důsledku minulé události a které se účetní jednotka nemůže jednostranně zprostit, aniž by to mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti, přičemž je přinejmenším pravděpodobné, že vypořádání této povinnosti povede k budoucímu úbytku aktiv účetní jednotky.

(4) Rezervou se rozumí dluh, u kterého není jisté, zda, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši dojde k úbytku aktiv k jeho vypořádání.

*CELEX 32013L0034 (čl. 12 odst. 12)*

(5) Podmíněným dluhem se rozumí

- a) potenciální povinnost účetní jednotky, která bude dluhem, pokud bude potvrzena událostí nezávislou na účetní jednotce, a
- b) stávající povinnost účetní jednotky, která není dluhem z důvodu, že
  1. není pravděpodobné, že vypořádání této povinnosti povede k budoucímu úbytku aktiv účetní jednotky, nebo
  2. nelze tuto povinnost spolehlivě ocenit.

(6) Vlastním kapitálem se rozumí rozdíl mezi výší aktiv a výší dluhů.

(7) Pasivy se rozumí vlastní kapitál a dluhy.

(8) Na podmíněná aktiva a podmíněné dluhy se přiměřeně použijí ustanovení účetních předpisů upravující aktiva a dluhy.

#### **K dílu 3 - Definice prvků účetního výkaznictví**

#### **K § 10**

Oproti současnému zákonu o účetnictví se nově navrhuje definovat prvky účetního výkaznictví. Ustanovení § 10 vymezuje prvky účetního výkaznictví, resp. prvky jednoho z účetních výkazů účetní závěrky rozvahy, které se vztahující k finanční situaci, tj. aktivum, dluh a vlastní kapitál. Dále je definována i rezerva, která je podmnožinou dluhu, a podmíněné aktivum a podmíněný dluh.

Aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, musí být k dispozici jasně vymezený pojmový aparát. Tento pojmový aparát musí být vybudován tak, aby se s jeho pomocí dostávalo vnějším uživatelům účetní informace v souladu s cílem účetního výkaznictví. Definice prvků vycházejí z definic uvedených v mezinárodních standardech finančního výkaznictví a mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor (konkrétně v jejich Koncepčních rámcích).

#### K definici aktiva:

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

Aktivum je tedy zdrojem ekonomických užiteků, pokud účetní jednotku opravňuje nebo jí umožňuje například:

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

Dalším znakem je, že daný ekonomický zdroj je způsobilý vytvořit ekonomický užitek, jehož vznik je pravděpodobný.

Například nehmotné výsledky výzkumu prováděného ve vlastní režii obvykle nesplňují kritéria pro uznání v rámci aktiv. Takový výzkum nepovede k vykázání aktiva, neboť z něho plynoucí budoucí ekonomické užítky jsou spíše nejisté než pravděpodobné.

Naproti tomu výdaje vynaložené na vývoj prováděný ve vlastní režii mohou být aktivovány do stálého nehmotného aktiva v případě, že je očekáván pravděpodobný ekonomický užitek.

K tomu, aby byl zdroj budoucího ekonomického užítku vykázán jako aktivum, musí být spolehlivě ocenitelný, protože v účetnictví je třeba každou položku vždy ocenit, tedy určit její hodnotu v peněžních jednotkách. Pokud nelze zdroj spolehlivě ocenit, jedná se o podmíněné aktivum, viz odstavec 2.

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

Aktivem není jakýkoliv ekonomický zdroj budoucího ekonomického užítku. Účetní jednotka musí mít zdroj ekonomického užítku pod svou kontrolu a tyto užítky musí plynout účetní jednotce. Kontrolou se přitom rozumí „ekonomické vlastnictví“ aktiva, tj. schopnost účetní jednotky zabránit čerpání ekonomických užiteků jinými subjekty, schopnost s nimi disponovat, nesení rizik z užívání aktiva a hrazení nákladů vzniklých z jeho užívání. Pojem vychází z IFRS, kde je kontrola definována jako schopnost ovlivňovat užívání daného zdroje a získávat užítky, které z něho plynou, a schopnost zabránit ostatním v ovlivňování a užívání tohoto zdroje a získávání užiteků, které z něj plynou. To znamená, že kontrolu má účetní jednotka tehdy, když může zamezit jiným v přístupu k ekonomickým užitekům, které plynou z tohoto aktiva. Pojem „kontrola“ zapadá do celkového konceptu i vzhledem ke kontrole v holdingu. I zde má účetní jednotka pod „kontrolou“ užítky plynoucí z jí ovládaných dceřiných entit. Dalším příkladem mohou být patenty, kdy aktivem účetní jednotka disponuje (tzn., plynou jí užítky z tohoto aktiva) ještě před tím, než získá danou ochranu (právo). Kritériem tak nemusí být vždy vlastnické právo k věci. V případě, že účetní jednotka má pod kontrolou samotný zdroj budoucího ekonomického užítku, ale tyto užítky nepoplynou účetní jednotce, nejedná se o aktivum.

Vzhledem ke skutečnosti, že účetní jednotky mohou vykonávat i jinou než podnikatelskou činnost (tedy činnost za účelem dosahování zisku, viz definice podnikání v § 420 občanského zákoníku), rozšiřuje druhá věta definici aktiva pro případy, kdy je vykonávána tato jiná činnost. V tom případě se za ekonomický užitek považuje i schopnost přispět k naplňování účelu dané činnosti, to znamená, že aktivem je v takovém případě i zdroj, který má účetní jednotka v důsledku minulé události pod svou kontrolou a který je schopen přispět k naplňování účelu dané nepodnikatelské činnosti. To se přitom týká jak jiných než podnikatelských účetních jednotek (tedy neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru), u nichž je nepodnikatelská činnost pravidlem, tak pro podnikatelské účetní jednotky v případech, kdy vedle podnikatelské činnosti vykonávají i nepodnikatelskou činnost.

#### K definici podmíněného aktiva:

Podmíněnými aktivy jsou skutečnosti, které nenaplnují definici aktiva a nejsou tedy vykazované v rozvaze. Zároveň však v těchto případech existuje možnost, že se aktivem v budoucnu stanou a tedy mají určitý význam pro pochopení ekonomické situace účetní jednotky, a proto se uvádí v příloze účetní závěrky. Podmíněné aktivum tedy vzniká jednak v případě, kdy je zdroj budoucího ekonomického užítu plynoucího účetní jednotce pouze potenciální a jeho vznik (a tedy vznik aktiva) záleží na tom, zda nastane událost, která není závislá na účetní jednotce, tzn., kterou účetní jednotka nemůže ovlivnit. Může se jednat např. o situaci, kdy probíhá soudní řízení o pohledávce, takže to, zda se stane aktivem účetní jednotky, záleží na výsledku tohoto řízení. Dále se jedná o případ, kdy účetní jednotka má zdroj budoucího ekonomického užítu, ale ten není spolehlivě ocenitelný, a proto nemůže být uveden v rozvaze.

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

#### K definici účetního dluhu:

Odstavec 3 definuje dluh. Jedná se o používanou legislativní zkratku pojmu „účetní dluh“ (viz § 5 odst. 4). Byla zvolena terminologie „účetní dluh“, aby byly odlišeny dluhy v účetnictví od dluhů ve smyslu občanského zákoníku. Označení „dluh“ je totiž používáno i v účetní terminologii, ale v odlišném významu od dluhu v občanskoprávním smyslu. Pro odlišení těchto dvou pojmů se proto v zákoně o účetnictví zvolilo označení „účetní dluh“. Zároveň se však zavádí legislativní zkratka „dluh“, aby se i nadále v tomto zákoně a jeho prováděcích předpisech mohlo hovořit pouze o „dluhu“, jak je v účetnictví zvykem (zavedená legislativní zkratka se podle Legislativních pravidel vlády použije v daném zákoně a prováděcích předpisech k němu). Pokud se o dluhu v tomto smyslu hovoří v jiném právním předpisu, uvádí se plný pojem „účetní dluh“, a je tedy jasně odlišený od dluhu v občanskoprávním smyslu.

Závazek z pohledu civilněprávního je vztah mezi věřitelem a dlužníkem, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto dvou osob v rámci tohoto vztahu. Závazek může vést při splnění kritérií k vykázáni dluhu nebo pohledávky v rozvaze nebo zveřejnění v příloze účetní závěrky.

Dluh je spolehlivě ocenitelnou stávající povinností účetní jednotky, která vznikla jako důsledek událostí v minulosti a které se účetní jednotka nemůže jednostranně zprostit, aniž by to pro ni mělo přinejmenším stejné důsledky jako splnění dané povinnosti, přičemž je přinejmenším pravděpodobné, že vypořádání této povinnosti bude v budoucnosti znamenat odtok aktiv účetní jednotky.

Vedle pojmu „účetní dluh“ (angl. liability) účetní teorie používá i pojem „účetní závazek“ (angl. obligation). Závazek na rozdíl od dluhu je z pohledu účetnictví to, co účetní jednotka slíbila nebo k čemu se zavázala, přičemž může, ale také nemusí mít zatím povinnost plnit (platit). Pokud povinnost plnit zatím účetní jednotka nemá, např. pokud účetní jednotce vznikne jen možná povinnost plnit v závislosti na splnění či nesplnění budoucích podmínek (např. v případě ručení), tento závazek (potenciální dluh) se neobjeví v rozvaze účetní jednotky mezi účetními dluhy, ale uvede se pouze v příloze účetní závěrky jako podmíněný dluh. Podmíněný dluh je definován v odstavci 5. Aby se pak takový závazek (potenciální dluh) stal účetním dluhem, musí nastat splnění dalších podmínek. Za účetní dluh je tedy považována pouze stávající povinnost, to znamená, že musí existovat reálná přítomná povinnost plnit.

Stejně jako u aktiva i tato stávající povinnost musí být důsledkem minulých událostí. Pravidlo „důsledek minulých událostí“ znamená, že účetní jednotka nemůže vykázat dluh z titulu plnění, která nemají v minulosti žádnou oporu. Může se jednat o smlouvu, právní předpis, nebo situaci, kdy účetní jednotka dává způsobem chování zavedeným v minulosti, zveřejněnými pravidly nebo dostatečně konkrétním a rozšířeným oznámením třetím stranám najevo, že uzná své konkrétní závazky, a v důsledku toho vytváří účetní jednotka u části těchto třetích stran reálné očekávání, že takové závazky



budou vypořádány. Pokud například účetní jednotka vykáže rezervu na očekávané ztráty spojené se situací způsobenou koronavirem, chybí zde tato „minulá událost“ a účetní jednotce tak reálně účetní dluh nevznikl. Takováto rizika účetní jednotky mohou pokrývat např. pomocí tvorby rezervních fondů, které se vykazují ve vlastním kapitálu. Událost zakládající stávající povinnost musí být tedy takovou událostí, které vede ke vzniku povinnosti plnit, přičemž účetní jednotka nemá žádnou jinou možnost, než ji vypořádat. To je vyjádřeno podmínkou vzniku účetního dluhu, která stanoví, že se účetní jednotka nemůže dané povinnosti plnit jednostranně zprostit, aniž by takové zproštění mělo přinejmenším stejné ekonomické důsledky jako splnění dané povinnosti.

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

Do kategorie účetních dluhů se tak nově zahrnují rezervy a dluhy doposud v rozvaze označované jako „závazky“ a „časové rozlišení pasiv“. Je to tak souhrnná kategorie označující dnešní „cizí zdroje“ a „časové rozlišení pasiv“. Do účetních dluhů tedy patří např. dluhy z obchodních vztahů, dluhy k úvěrovým institucím a současně i rezervy nebo výdaje a výnosy příštích období. Tímto řešením se odstraní dnešní nevyhovující stav, kdy zejména rezervy nejsou účetní veřejností většinou chápány jako dluhy. Rezervy jsou nově definovány v odstavci 4.

#### K definici rezervy:

Rezerva je podmnožinou účetního dluhu. Jedním z definičních znaků dluhu je, že je přinejmenším pravděpodobné, že vypořádání příslušné povinnosti povede k budoucímu úbytku aktiv účetní jednotky. Úbytek aktiv tedy může být buď jistý, nebo pravděpodobný, a právě pokud je pouze pravděpodobný, ale nikoli jistý, jedná se o rezervu. Dále se jedná o rezervu v případě, kdy je úbytek sice jistý, ale není jisté, ve kterém okamžiku nebo v jaké výši k němu dojde. Další kategorií považovanou za účetní dluh jsou též dohadné položky pasivní (samostatnou definici v zákoně nemají). Splňují definici účetního dluhu, od rezerv se však odlišují tím, že se vyznačují menší mírou nejistoty či neurčitosti ohledně výše i načasování budoucího úbytku aktiv nezbytného k vypořádání příslušné povinnosti.

Stále však platí, že i rezerva je stávající spolehlivě ocenitelný dluh, nelze k ní tedy přistupovat jako k budoucímu nebo potenciálnímu účetnímu dluhu. Rezervy na rizika nelze chápat tak, že by je bylo možno vytvářet libovolně. Vždy musí být zdůvodněny minulými událostmi a reálně očekávanými budoucími úbytky aktiv. Pravidlo, že rezervy neslouží k úpravě hodnoty aktiva, jak požaduje účetní směrnice v čl. 12 odst. 2 pododstavci 3 poslední větě, vyplývá z úpravy následného ocenění (viz § 70 a násl.), kdy zákonem není umožněno zvyšovat ani snižovat hodnotu aktiva v průběhu jeho držby prostřednictvím rezervy. Ke snížení hodnoty aktiva slouží oprávký či opravné položky.

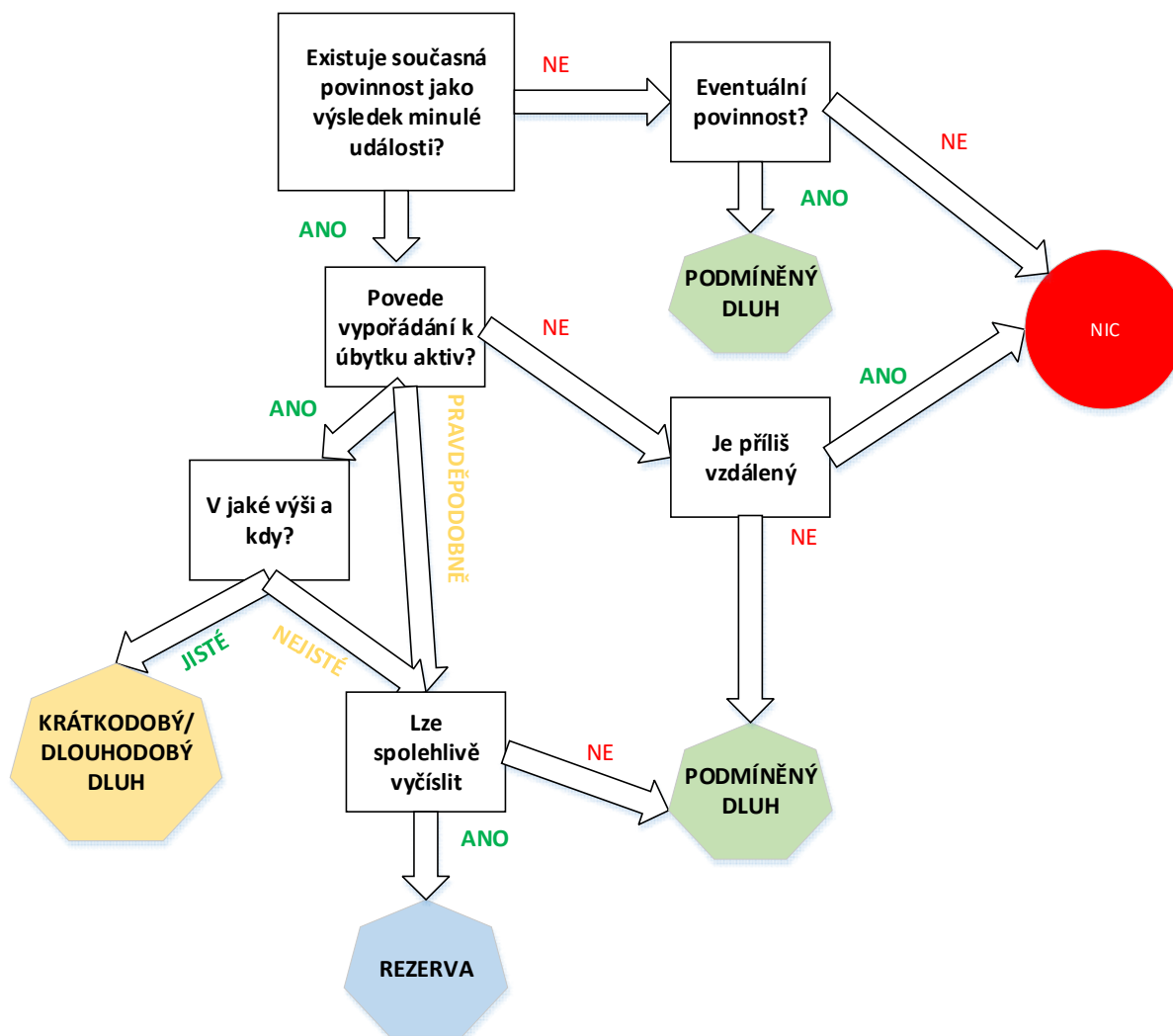
Podmínky, za kterých lze v účetnictví vykázat rezervu, nesplňují některé daňové rezervy, např. rezerva na opravy hmotného majetku, které mají jako podmínku uznatelnosti v daňovém základu právě povinnost o nich účtovat. Tyto rezervy však nenaplní definici dluhu (viz výše). První podmínkou je, že musí existovat stávající povinnost plnit, která vznikla v důsledku minulých událostí a které se účetní jednotka nemůže jednostranně zprostit, aniž by to pro ni mělo přinejmenším stejné důsledky jako splnění dané povinnosti. Druhou podmínkou je, že současně musí existovat pravděpodobnost, že dojde k odtoku peněžních prostředků nutných na úhradu budoucích nákladů. Třetí podmínkou je existence spolehlivosti ocenění rezervy. Právě zmíněná rezerva na opravu hmotného majetku nesplňuje již první uvedenou podmínku, tj. existenci povinnosti, která by její tvorbu opravňovala. Nově tato rezerva nebude podmíněna tvorbou v účetnictví a bude mimoúčetní, tj. bude mít tedy stejný daňový režim jako má např. současná rezerva na nakládání s elektroodpadem (položka snižující/zvyšující základ daně).

#### K definici podmíněného dluhu:

Podmíněným dluhem se, obdobně jako v případě podmíněných aktiv, rozumí skutečnost, která sice nenaplnuje definici dluhu a není tedy vykazována v rozvaze, ale existuje možnost, že se dluhem v budoucnu stane a tedy má určitý význam pro pochopení ekonomické situace účetní jednotky, a proto se uvádí v příloze účetní závěrky.

Podmíněným dluhem je zaprvé povinnost účetní jednotky, která je zatím pouze potenciální a stala by se dluhem, pokud by byla v budoucnu potvrzena událostí, která je nezávislá na účetní jednotce, tedy kterou účetní jednotka nemůže ovlivnit. Dále jsou podmíněnými dluhy stávající povinnosti účetní jednotky, u nichž není pravděpodobné, že jejich vypořádání povede k budoucímu úbytku aktiva, nebo které nelze spolehlivě ocenit. Rozdíl mezi podmíněným dluhem a rezervou (která je podmnožinou dluhu) tedy spočívá v takovém případě v tom, že budoucí úbytek aktiv není ani pravděpodobný. Může se jednat např. o situaci, kdy je účetní jednotka ručitelem a není pravděpodobné, že bude muset na základě této povinnosti plnit. Pokud se však v průběhu času stane povinnost účetní jednotky plnit z ručení pravděpodobnou, bude podmíněný dluh překvalifikován na rezervu, a bude tedy vykázán v rozvaze v účetním období, kdy ke změně pravděpodobnosti došlo.

Níže je uvedeno schéma rozhodovacího diagramu:



#### K definici vlastního kapitálu:

Odstavec 6 definuje vlastní kapitál, který je jednou ze dvou složek pasiv, tj. zdrojů financování aktiv. Vlastní kapitál představuje tu část zdrojů financování aktiv účetní jednotky, která není dluhem. Představuje podíl vlastníků účetní jednotky, tedy osob s právem na podíl na zisku nebo osob v obdobném postavení, na jejich aktivech.

Podle původu zdrojů financování jsou pasiva členěna na vlastní kapitál a dluhy (dosavadní cizí zdroje). Vlastní kapitál představuje soubor vlastních zdrojů financování účetní jednotky. Definice vlastního kapitálu je formulována jako výše aktiv po odečtení dluhů účetní jednotky.

Vlastní kapitál je tvořen základním kapitálem účetní jednotky, tedy vklady vlastníků do účetní jednotky, a hospodářským výsledkem (ziskem nebo ztrátou). Další vlastní zdroje financování účetní jednotky tvoří fondy, ať už je účetní jednotka vytváří ze zisku povinně (např. rezervní fond), anebo dobrovolně, anebo jde o kapitálové fondy (např. vklady vlastníků mimo základní kapitál). Prostřednictvím tvorby

fondů si vytváří účetní jednotka zdroje krytí na budoucí dluhy a rizika na rozdíl od tvorby rezerv. Hodnota vlastního kapitálu je též ovlivněna přeceněním aktiv a dluhů, které je zachyceno přímo ve vlastním kapitálu prostřednictvím fondů z přecenění.

Vlastní kapitál účetní jednotky je tak tvořen základním kapitálem, áziem, kapitálovými fondy, fondy z přecenění a fondy ze zisku včetně výsledku hospodaření minulých let a výsledku hospodaření běžného období. Cesta pozitivního vymezení vlastního kapitálu se však nejeví jako legislativně vhodná, neboť by vedle pozitivní definice dluhu mohla způsobit, že některá pasiva nebudou zařazena ani do jedné skupiny. Zbytková definice tak zajišťuje plné pokrytí a de facto výslednou rovnost mezi výší aktiv a pasiv.

#### K definici pasiv:

Odstavec 7 definuje pasiva jako svodný pojem pro vlastní kapitál a dluhy. Hovoří-li zákon o pasivech, je jimi myšlena položka vykazovaná v těchto dvou kategoriích.

#### K podmíněným aktivům a dluhům:

Jak bylo uvedeno výše, může nastat situace, že jak v případě aktiva, tak dluhu nejsou splněny všechny podmínky pro jejich vykázání, tzn., že existuje doposud jen nejisté nebo podmíněné okolnosti k jejich vykázání. V takovém případě se jedná o podmíněná aktiva nebo dluhy, které se buď vykazují v příloze účetní závěrky. I v takovém případě je nutné je ocenit, nebo s nimi jinak pracovat. Odstavec 8 proto stanoví pravidlo, že se pro tyto účely přiměřeně použijí ustanovení účetních předpisů upravující aktiva a dluhy.

## § 11

### **Prvky účetního výkaznictví vztahující se k finanční výkonnosti**

(1) Výnosem se rozumí změna ve finanční situaci, při které dochází ke zvýšení vlastního kapitálu, s výjimkou:

- a) *altr. I* získávání kapitálu od osob s právem na podíl na zisku nebo osob v obdobném postavení/ *altr. II* kapitálového vybavení účetní jednotky/ *altr. III* vkladu a obdobného plnění a
- b) účetních případů vyloučených z výsledku hospodaření.

(2) Nákladem se rozumí změna ve finanční situaci, při které dochází ke snížení vlastního kapitálu, s výjimkou

- a) *altr. I* poskytnutí kapitálu osobám s právem na podíl na zisku nebo obdobným osobám / *altr. II* vypořádání kapitálového vybavení účetní jednotky/ *altr. III* vypořádání vkladu nebo obdobného plnění a
- b) účetních případů vyloučených z výsledku hospodaření.

(3) Výsledkem hospodaření za účetní období se rozumí rozdíl mezi výší výnosů a výší nákladů.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou skupiny účetních případů vyloučených z výsledku hospodaření tak, aby se jednalo pouze o účetní případy, které nejsou výsledkem činnosti účetní jednotky.

#### **K § 11**

Ustanovení § 11 vymezuje prvky účetního výkaznictví, resp. prvky jednoho z účetních výkazů tvořících účetní závěrku, tedy výkazu zisku a ztráty, vztahujícího se k finanční výkonnosti, tj. výnos, náklad a výsledek hospodaření. Definice vycházejí z mezinárodních účetních standardů (Koncepčního rámce).

#### K definici výnosu:

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

Výnosem není každé zvýšení vlastního kapitálu. Výnosem nejsou podle první alternativy v písm. a) jednak transakce s vlastníky, tedy osobami s právem na podíl na zisku nebo osobami v obdobném postavení, jde tedy např. o vklad společníka do obchodní společnosti, ale také o svěření majetku zřizovatele příspěvkové organizaci nebo vyčlenění majetku zakladatele do svěřenského fondu, kdy zřizovatel a zakladatel nemají právo na podíl na zisku. Druhá alternativa v písm. a) toto vyjadřuje pojmem „kapitálové vybavení účetní jednotky“ a třetí alternativa to samé vyjadřuje pojmem „vklad a obdobné plnění“. Vždy jde o situace, kdy je do dané účetní jednotky vložen kapitál za účelem jejího fungování, kdy vkladatel tohoto kapitálu má na dané účetní jednotce podíl (v případě obchodních korporací) či k ní má obdobný vztah (např. zřizovatel vůči příspěvkové organizaci).

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

Definičním znakem výnosu je i skutečnost, že daná změna finanční situace nastala v daném účetním období. To obecně platí pro vykázání každého prvku účetního výkaznictví a dané pravidlo je obsaženo v definici aktuálnosti (viz § 17). Do výnosů běžného účetního období tak nepatří opravy účetních chyb minulých let, případně změny účetních metod (s výnosovým dopadem), protože tyto účetní případy se vztahují k předcházejícímu účetnímu období. Opravy chyb minulých účetních období se provádějí „rozvahově“ proti výsledku hospodaření minulých let a neovlivní zisk běžného účetního období.

#### K definici nákladu:

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

#### K definici výsledku hospodaření:

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

Odstavec 4 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí stanovit skupiny účetních případů, které jsou vyloučené z výsledku hospodaření, tj. v daném případě se nebude jednat o výnos a náklad. Jedná se o skupinu různých změn finanční situace účetní jednotky, které budou muset být uvedeny poměrně konkrétně, proto není vhodné je uvádět v obecné definici. Současně však není možné nechat tuto množinu vymezenou pouze neurčitě, ale je třeba přesně stanovit, co výnosem je a co není, protože výnosy určují výši výsledku hospodaření (viz odstavec 3). Zmocnění je omezeno ustanovením, že vyloučení z výsledku hospodaření, tj. neúčtování prostřednictvím výsledku hospodaření, musí vést k tomu, aby výnosy a náklady co nejlépe odrážely schopnost vedení účetní jednotky úspěšně hospodařit, tedy mají být vyloučeny pouze ty účetní případy, které nejsou výsledkem činnosti účetní jednotky.

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

Vyloučeny z výsledku hospodaření budou na základě prováděcího předpisu například rozvahové přecenění při zvýšení reálné hodnoty u ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů, zvýšení reálné hodnoty u ostatních krátkodobých cenných papírů, např. opčních listů, nebo při zvýšení reálné

hodnoty zajišťovacích derivátů, pokud splňují podmínky zajištění, nebo kurzové rozdíly k cenným papírům a derivátům, které se k rozvahovému dni přeceňují rozvahově.

## § 12

### **Prvky účetního výkaznictví v případě neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru**

(1) Za dluh se v případě neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru nepovažuje povinnost použít aktiva určitým způsobem, ledaže by účetní jednotka tomuto způsobu nebyla schopna dostát nebo tak nehodlala učinit.

(2) Za výnos se v případě neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru nepovažuje zvýšení vlastního kapitálu v důsledku přírůstku aktiv, ke kterým se pojí povinnost použít je určitým způsobem a u kterých tato povinnost není dluhem, dokud tato povinnost není vypořádána. Výnos v tomto případě vzniká až okamžikem tohoto vypořádání.

(3) Za výnos se v případě účetní jednotky veřejného sektoru nepovažuje zvýšení vlastního kapitálu organizační složky státu v důsledku přírůstku peněžních prostředků ze státního rozpočtu.

#### **K § 12**

Ustanovení § 12 obsahuje speciální pravidla týkající se prvků účetního výkaznictví pro neziskové účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru.

Odstavec 1 se týká povinností, které vznikají v souvislosti s „fundraisingem“. Dluhem podle něho není povinnost použít aktiva určitým způsobem s výjimkou případů, kdy účetní jednotka tomuto způsobu použití není schopna dostát nebo tak nehodlá učinit. Pokud by toto pravidlo nebylo zakotveno, hrozilo by, že většina neziskových účetních jednotek a některé účetní jednotky veřejného sektoru by vykazovaly předlužení a záporný vlastní kapitál, které by však neodpovídaly jejich skutečné finanční situaci. Například povinnosti spojené s prostředky získanými z veřejné sbírky nebo z účelových darů by mohly být vnímány jako položky splňující definici dluhu. Nicméně povinnost použít získané prostředky určitým způsobem nelze chápat jako „vypůjčené či dlužené prostředky“, ledaže by účetní jednotka nebyla schopna nebo nehodlala daný způsob nakládání s prostředky dodržet. Díky této úpravě bude možné zdroje pocházející z fundraisingu vykazovat v rámci vlastního kapitálu (stejně, jako je tomu ve většině případů i dnes), a nikoli dluhů, což lépe odpovídá jejich podstatě.

Návazně je v odstavci 2 stanoveno i pravidlo týkající se definice výnosu. V případě neziskových účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru výnosem není získávání zdrojů (fundraising), které s sebou nese povinnost v budoucnu splnit podmínky, které jsou součástí tohoto způsobu financování. Např. veřejná sbírka povede ke zvýšení vlastního kapitálu, ale zároveň nepůjde o výnos, což je v souladu s akruálním principem. Výnosem se stane, až dojde k realizaci cíle veřejné sbírky (tj. když zanikne povinnost, která původně však nebyla vykázána jako dluh). To platí i v případě, kdy dojde pouze k dílčímu vypořádání této povinnosti, tj. vzniká výnos odpovídající výši tohoto dílčího zániku této povinnosti, tedy toho, jak byl realizován cíl příjemcem. Tím např. není pouhé nabytí dlouhodobého aktiva, ale až jeho užívání pro stanovený cíl, tedy po celou dobu jeho užívání pro stanovený cíl. Pojmem "vypořádání" se tedy nemyslí právní/smluvní vypořádání ve smyslu vyúčtování daru, dotace či vkladu.

Odstavec 3 obsahuje speciální pravidlo pouze pro účetní jednotky veřejného sektoru, podle kterého se za výnos nepovažuje zvýšení vlastního kapitálu organizační složky státu v důsledku přírůstku peněžních prostředků ze státního rozpočtu. Tato výjimka se nevztahuje na vykazování daňových výnosů České republiky (příslušných organizačních složek státu), u nichž bude postupováno stejně, jako bylo postupováno doposud.

## Díl 4

### Zásady účetního výkaznictví

#### K dílu 4- Zásady účetního výkaznictví

Díl 4 upravuje zásady účetního výkaznictví, které společně s kvalitativními požadavky na účetní informace a definicemi prvků účetního výkaznictví představují základní koncepční pilíř, na kterém je účetnictví vystavěno. Vymežují myšlenkový prostor, ze kterého vychází právní úprava, včetně tvorby účetních metod, a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cíle účetního výkaznictví.

V oddíle 1 je vymezena základní zásada 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). Oddíl 2 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 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 vymezení účetní jednotky, jednotka měření a periodicita, ty však nejsou v části první, hlavě II 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.

Předpoklad vymezení účetní jednotky znamená, že aby byla zajištěna funkce účetnictví, je nutné celek, o němž má být účtováno, přesně vymežit a hospodářsky oddělit od jeho vlastníků. Tj. účetnictví lze úspěšně organizovat jen za předpokladu, že jsou přesně vymezeny hranice oddělující účetnictví (aktiva, dluhy a vlastní kapitál) od okolí účetní jednotky (včetně vlastníků). Dané je promítnuto ve vymezení účetních jednotek (viz část druhá) a vymezení aktiv (viz část první hlava II díl 3).

Předpoklad určení jednotky měření znamená, že do účetnictví vstupují všechny údaje jako výsledky měření vyjádřené v peněžních jednotkách a předpokládá se stálá kupní síla peněžní jednotky. Účetnictví zobrazuje a posuzuje skutečnosti v jejich hodnotovém vyjádření. Vedení účetnictví a vykazování je umožněno v korunách českých a též nově ve funkční měně. Konkrétnější principy a postupy jsou upraveny v oceňování jednotlivých položek aktiv a pasiv (viz část čtvrtá, hlava I). Z důvodu předpokladu stálosti cen účetní pravidla neobsahují postupy pro zohlednění důsledků běžné inflace. Případná specifická pravidla úpravy ocenění jednotlivých položek jsou stanovena pro případ hyperinflace.

Dalším předpokladem je poskytnutí účetních informací za jednotné období. Stanovení pevného časového období, za které jsou z účetnictví odvozovány základní finanční determinanty účetní jednotky a výsledek hospodaření, napomáhá řešení konfliktu mezi nepřetržitým uskutečňováním činnosti účetní jednotky, jejíž důsledky se často realizují v budoucnosti, na straně jedné a na straně druhé okamžikovým způsobem, jimž se poskytují údaje vnějším uživatelům. Vnější uživatelé by se teoreticky nemohli dozvědět objektivní a správný výsledek, ani objektivní a správné determinanty účetní jednotky, dřív, než by její činnost definitivně skončila. V účetnictví se na základě přijatého předpokladu konstantního časového období (jímž je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, popřípadě shodné období vymezené prostřednictvím kalendářních týdnů) pro zjišťování významných charakteristik musí vždy znovu odehrát vlastně jakési zdánlivé zastavení ekonomické aktivity účetní jednotky, a to v podobě sestavení účetního výkazu – fiktivní zastavení všech toků a jednorázové hromadné odečtení všech stavů aktiv a dluhů k určitému dni, všech uskutečněných výnosů za uplynulé období a jim přiřaditelných nákladů. Úprava účetního období je obsažena v části třetí zákona.

## Oddíl 1

### Zásada věrného a poctivého obrazu

#### § 13

#### Požadavek věrného a poctivého zobrazení

Účetní závěrka musí podávat věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a jiných změn finanční situace, mají-li být informace o nich vykazované v účetní závěrce.

*CELEX 320013L0034 (čl. 4 odst. 3 první věta)*

#### K oddílu 1- Zásada věrného a poctivého obrazu

#### K § 13

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

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

To, zda se naplnění daného požadavku věrného a poctivé zobrazení zkoumá ve vztahu k účetní jednotce nebo ve vztahu k uskupení konsolidovaných entit vyplývá z druhu účetní závěrky, kdy § 79 stanoví, že v případě individuální účetní závěrky ji sestavuje účetní jednotka sama za sebe (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné změny finanční situace účetní jednotky). Zatímco v případě konsolidované účetní závěrky z § 79 plyne, že tuto účetní závěrku, kterou má povinnost sestavit mateřská entita, se stavuje za uskupení konsolidovaných entit jako celku (tj. požadavek věrného a poctivého zobrazení se zde aplikuje na finanční situaci, finanční výkonnost, případně jiné změny finanční situace uskupení konsolidovaných entit). Takto je nutné vykládat jednotlivá ustanovení, která obecně hovoří o účetní závěrce a požadavku věrného a poctivého zobrazení.

#### § 14

#### Vymezení požadavku věrného a poctivého zobrazení

(1) Účetní závěrka naplňuje požadavek věrného a poctivého zobrazení, pokud jsou

- a) účetní informace v účetní závěrce hodnověrné a
- b) položky účetních výkazů účetní závěrky vykazány v souladu s vymezením prvků účetního výkaznictví a jsou splněny podmínky pro jejich vykazání.

(2) Účetní jednotka pro naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení

- a) volí a používá vhodné a správné účetní metody a popíše použité účetní metody v příloze účetní závěrky s uvedením jejich vlivu na finanční situaci a finanční výkonnost, a

- b) sestavuje účetní závěrku způsobem, který vede k poskytnutí relevantních, spolehlivých, srovnatelných a srozumitelných účetních informací.

#### **K § 14**

Toto ustanovení v návaznosti na základní normu stanovenou v § 14 vymezuje souhrn jednotlivých aspektů požadavku věrného a poctivého zobrazení, které je třeba naplnit, aby účetní závěrka jejich věrné a poctivé zobrazení podávala. První odstavec vymezuje požadavky na kvalitu a rozsah účetních informací, kterými je poskytováno věrné a poctivé zobrazení. Základní předpokladem pro poskytnutí takového zobrazení jsou hodnověrné účetní informace, čímž je zajištěna provázanost s kvalitativními požadavky na účetní informace (viz § 5). Druhým nezbytným požadavkem je vykazání položek účetních výkazů účetní závěrky v souladu s definicí prvků účetního výkaznictví (viz část první hlava II díl 3), za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky stanovené pro jejich vykazání účetními předpisy. Odstavec 2 stanoví způsob, jakým musí účetní jednotka při práci s účetními informacemi postupovat tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz, a tím naplnila cíl účetního výkaznictví.

##### K odstavci 1:

V písmeni a) je vymezena základní podmínka pro naplnění věrného a poctivého zobrazení, a to hodnověrnost účetních informací obsažených v účetní závěrce, která je současně jedním ze základních kvalitativních požadavků účetních informací. Druhým nezbytným požadavkem stanoveným v písmeni b) je vykazání položek účetních výkazů účetní závěrky v souladu s definicí jednotlivých prvků účetního výkaznictví, kterým tyto položky odpovídají (viz definici prvků účetního výkaznictví v díle 3), a to za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky stanovené účetními předpisy pro jejich uznání a vykazání těchto položek. V legislativním textu není nutné výslovně zmiňovat, že jsou splněny podmínky pro uznání jednotlivých prvků účetní závěrky, protože uznání prvku účetní závěrky je předpokladem pro to, aby mohl být vykázan.

##### K odstavci 2:

Aby bylo dosaženo věrného a poctivého zobrazení, musí způsob a účetní metody, kterými jsou tyto skutečnosti vykazovány v účetní závěrce, zajistit, že účetní informace budou naplňovat i další kvalitativní požadavky (charakteristiky) účetních informací v účetních výkazech, tj. relevantnost, srozumitelnost, spolehlivost a srovnatelnost (viz písmeno b)). Ve výčtu kvalitativních požadavků, které je nezbytné naplnit za účelem poskytnutí věrného a poctivého zobrazení není výslovně uvedena včasnost. Důvodem je potřeba zajistit, aby požadavek na včasnost nepřevážil nad požadavkem na spolehlivost, jelikož tyto dva požadavky jsou protikladné. Zohlednění požadavku včasnosti je však současně zajištěno jak jeho zakotvením v § 6, tak požadavkem na relevanci, jehož je včasnost specifickou součástí.

Co se týče použití účetních metod, musí být správné, tj. v souladu s právními předpisy a bez chyb, a současně musí být použita vhodná účetní metoda, pro jejíž volbu stanoví zákon podrobnější pravidla v § 21. V případech, kdy může účetní jednotka volit mezi několika variantami účetních metod a zároveň použití některé z těchto variant by mělo za následek zastření věrného a poctivého zobrazení, je účetní jednotka povinna zvolit takovou variantu, která bude vhodná a jejíž použití bude v souladu s účetními předpisy a následně povede k tomu, že účetní závěrka poskytne účetní informace naplňující jednotlivé kvalitativní požadavky. Aby byl řádně naplněn požadavek věrného a poctivého zobrazení, je účetní jednotka povinna v příloze účetní závěrky popsat tyto použité účetní metody včetně uvedení jejich vlivu na její finanční situaci a finanční výkonnost.

## § 15

### **Naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení**

(1) Pokud postup podle účetních předpisů nepostačuje k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, účetní jednotka v příloze účetní závěrky uvede informace nezbytné pro naplnění tohoto požadavku.

*CELEX 32013L0034 (čl. 4 odst. 3 druhá věta)*

(2) Pokud postup podle účetních předpisů není ve zcela výjimečných případech slučitelný s požadavkem věrného a poctivého zobrazení, takové ustanovení se nepoužije. Účetní jednotka



v takovém případě použije vhodnou účetní metodu k jeho dosažení, v příloze účetní závěrky uvede důvody nepoužití tohoto ustanovení a vysvětlí důsledky, které bude mít nepoužití tohoto ustanovení pro účetní informace.

CELEX 32013L0034 (čl. 4 odst. 4)

(3) Účetními předpisy se rozumí

- a) tento zákon a
- b) právní předpisy provádějící tento zákon.

## K § 15

Navrhované ustanovení stanoví postup, jakým účetní jednotka naplní požadavek věrného a poctivého zobrazení. Jedná se de facto o hierarchický postup, kdy by primárním prostředkem jak dosáhnout naplnění tohoto požadavku měl být postup podle účetních předpisů, ke kterému je účetní jednotka povinna. Můžou však nastat situace, kdy tento postup nepostačuje k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, pak je účetní jednotka povinna postupovat podle odstavce 1. Ve výjimečných případech může postup podle účetních předpisů být s tímto požadavkem neslučitelný, pak je účetní jednotka povinna postupovat **podle odstavce 2.**

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

Ustanovení odstavců 1 a 2 se vztahují na případy, kdy samotný postup při vykazování účetních informací, který je plně v souladu s ustanoveními účetních předpisů, nepostačuje k poskytnutí věrného a poctivého zobrazení nebo by dokonce vedl k popření věrného a poctivého zobrazení. Tato ustanovení proto stanoví účetní jednotce povinnosti, které v těchto případech zajistí, že účetní závěrka poskytne věrné a poctivé zobrazení skutečností týkajících se účetní jednotky. Zda se v konkrétní situaci o takový případ jedná je na posouzení účetní jednotky, avšak podmínkou odchýlení se od právní úpravy účetních předpisů je vždy řádné vysvětlení a odůvodnění pro tuto odchylku, ze kterých plyne v jakých ohledech je právní úprava nedostatečná, popř. neslučitelná se zásadou věrného a poctivého obrazu.

Ustanovení odstavce 1 mívá na situaci, kdy účetní jednotka postupuje v souladu s účetními metodami podle účetních předpisů, ale tento postup není dostačující ke splnění požadavku na věrné a poctivé zobrazení. V takovém případě je povinností účetní jednotky uvést v příloze účetní závěrky veškeré informace, které jsou nezbytné ke splnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, pokud tento požadavek není možné splnit pouhým postupem podle zákona upravujícího účetnictví, včetně podzákoných právních předpisů. Dané ustanovení nelze vykládat tak, že v případě, kdy účetní jednotka nepostupuje podle účetních předpisů, byť tak měla správně postupovat (tj. účetní jednotka chybně vykazuje určitou účetní informaci v účetní závěrce), že tento nesprávný postup namísto volby vhodné účetní metody nahradí pouhým popisem a vysvětlením situace v příloze účetní závěrky, pokud by v samotné účetní závěrce na základě nevhodně použité metody byla nadále obsažena špatně vykázaná účetní informace. Příloha nemůže popřít informace uvedené v samotném účetním výkazu tvořící účetní závěrku.

Ve zcela výjimečných případech se může stát, že by při postupu podle určitého ustanovení (či určitých ustanovení) účetních předpisů účetní závěrka věrné a poctivé zobrazení nepodávala. Odstavec 2 pro takové případy umožňuje účetní jednotce se od takového ustanovení odchýlit při současném naplnění požadavku na věrné a poctivé zobrazení. V takovém případě je účetní jednotka povinna zvolit vhodnou účetní metodu vedoucí k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení a uvedenou situaci popsat v příloze účetní závěrky, tzn. uvést ustanovení, která nebyla na základě této normy aplikována, důvody, které k tomu vedly, a vysvětlení důsledků, které bude mít nepoužití těchto ustanovení pro vykazování účetních informací.

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

Odstavec 3 vymezuje, co se pro účely právního řádu rozumí pojmem účetní předpisy. Účetní předpisy zahrnují jak zákon upravující účetnictví (písmeno a)), tak podzákonné právní předpisy, resp. právní předpisy provádějící navrhovaný zákon (písmeno b)). Pod písmeno b), tzn. pod právní předpisy provádějící navrhovaný zákon, nespádají České účetní standardy, jelikož se nejedná o právně

závazný předpis, nýbrž o předpis, který má pouze interní závaznost a který představuje metodický výklad účetních předpisů správními orgány se svěřenou působností v oblasti kontroly účetnictví. Při aplikaci těchto standardů se však uplatní zásada legitimního očekávání, resp. závaznosti správní praxe, která jejich aplikaci koriguje z hlediska právní jistoty jejich adresátů. Od uvedené zásady se odvíjí, jakým způsobem správní orgán na základě vlastní předchozí praxe postupuje a rozhoduje. Předpokladem, který tato zásada obsahuje je současně to, že pro adresáty standardů musí být seznatelná tzv. obvyklá praxe správního orgánu, tedy postupy a vodítka pro správní úvahu, kterou ve skutkově podobných nebo totožných případech správní orgán uplatňuje. Takováto ustálená praxe, založená, byť i jen účetními standardy, pak nastoluje ve vztahu ke třetím osobám legitimní očekávání, že tímto způsobem bude postupováno i ve vztahu k nim, a z toho plyne pro účetní jednotku nárok na to, aby správní orgán podle této praxe postupoval. Jinými slovy, bude-li účetní jednotka postupovat v souladu s českým účetním standardem, správní orgán by takový postup neměl rozporovat. Nečiní-li tak, lze se domáhat ochrany jak v rámci systému veřejné správy (včetně opravných prostředků), tak i v rámci soudní ochrany. Zásadu legitimního očekávání je však nutno vykládat v souvislosti s dalšími zásadami činnosti správních orgánů, zejména zásadou legality obecně. Nelze tudíž legitimním očekáváním aprobovat nezákonné jednání správního orgánu.

## Oddíl 2

### Ostatní zásady

#### § 16

#### Zásada trvání účetní jednotky

(1) Účetní jednotka vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, ledaže u ní nastala skutečnost, která by ji v této činnosti omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat, nebo účetní jednotka vyhodnotí, že taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti. Pokud tato skutečnost nastala, nebo účetní jednotka vyhodnotí, že nastane, účetní jednotka

- a) použije tomu odpovídající účetní metody a
- b) v příloze účetní závěrky uvede informaci o této skutečnosti včetně vysvětlení důsledků, které má tato skutečnost na finanční situaci a finanční výkonnost.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. a))*

(2) Pokud účetní jednotka vyhodnotí, že existuje významná nejistota ohledně nepřetržitosti pokračování v její činnosti v dohledné budoucnosti, v příloze účetní závěrky uvede informaci o této nejistotě včetně vysvětlení jejích příčin.

(3) Účetní jednotka při sestavení účetní závěrky vyhodnotí, zda bude v dohledné budoucnosti nepřetržitě pokračovat ve své činnosti. Při tomto vyhodnocení vezme do úvahy všechny dostupné informace relevantní pro její činnost v dohledné budoucnosti, včetně informací, které se staly dostupnými mezi okamžikem, ke kterému se sestavuje účetní závěrka a okamžikem jejího sestavení.

(4) Dohlednou budoucností se rozumí období, pro které jsou dostupné informace relevantní pro budoucí činnosti účetní jednotky, nejméně však 12 měsíců od posledního dne účetního období, za které sestavuje účetní závěrku.

#### **K oddílu 2 – Ostatní zásady**

#### **K § 16**

Pro hodnotové vyjádření okamžitého stavu finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky má zcela zásadní význam zásada, že činnosti účetní jednotky budou tak jako v přítomnosti dále uskutečňovány i v blízké budoucnosti. Zamítnutí tohoto předpokladu by mělo za následek odlišný hodnotový obraz účetní jednotky – např. u předmětů dlouhodobé spotřeby, kdy účetní vyjádření nakoupeného automobilu jeho pořizovací cenou, které se cestou postupných odpisů promítá

v budoucích výsledcích hospodaření, ztrácí smysl po opuštění tohoto předpokladu. Uvedená zásada současně představuje pokyn pro zákonodárce, který má na základě tohoto předpokladu vystavět základní pravidla účetního výkaznictví a případně stanovit odchylky od těchto pravidel a od zásady pokračování účetní jednotky.

Odstavec 1 ve spojení s odstavcem 3 stanoví povinnost účetní jednotky při sestavení účetní závěrky vyhodnotit, zda bude nadále zachována její činnost a existence. Pokud nenastala skutečnost, která by jí v její činnosti omezovala nebo jí zabraňovala tuto činnost vykonávat, nebo nevyhodnotí, že taková skutečnost nastane v dohledné budoucnosti (tzn., že účetní jednotka nebude v budoucnu např. zlikvidována či její existence nebude ohrožena z důvodu nepříznivé finanční situace) sestavuje účetní závěrku tak, jako by její činnost byla bez omezení nadále zachována. V případě, že dojde k závěru, že taková skutečnost nastala nebo nastane, přizpůsobí tomu volbu účetních metod (především oceňování), a sestaví účetní závěrku tak, aby podávala věrné a poctivé zobrazení. V příloze účetní závěrky pak musí účetní jednotka informovat vnější uživatele o nenaplnění této zásady a podat podrobnější informaci o zvolených účetních metodách tak, aby vnější uživatel mohl správně porozumět informacím, které jsou v účetní závěrce prezentovány.

Odstavec 2 upravuje situaci, kdy ohledně pokračování činnosti účetní jednotky existuje v rámci dohledné budoucnosti významná nejistota. V takovém případě je účetní jednotka pro účely věrného a poctivého zobrazení povinna uvést v příloze účetní závěrky informaci o této nejistotě a o riziku vzniku skutečnosti, která by jí mohla v pokračování činnosti zabránit.

Odstavec 3 stanoví časový okamžik, ve kterém účetní jednotka provede vyhodnocení, zda bude ve své činnosti pokračovat. Tímto okamžikem je okamžik, kdy účetní jednotka sestaví účetní závěrku. Při tomto vyhodnocení je povinna zohlednit veškeré dostupné informace, které mohou mít na vyhodnocení její budoucí činnosti vliv. Vzhledem k tomu, že okamžikem vyhodnocení je sestavení účetní závěrky účetní jednotkou, bere při tomto vyhodnocení v potaz též informace, které se staly dostupnými mezi okamžikem, ke kterému se účetní závěrka sestavuje (tj. konec účetního období) a okamžikem, kdy k jejímu sestavení účetní jednotkou skutečně dojde.

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

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

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

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

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

## § 17

### Akruálnost

(1) V účetní závěrce se zobrazuje dopad takového účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost, který nastal v účetním období, za které se účetní závěrka sestavuje, bez ohledu na to,

- a) kdy nastává tok peněžních prostředků vyvolaný účetním případem,
- b) kdy se účetní jednotka o účetním případě dozvěděla,
- c) zda je zobrazený dopad účetního případu konečný, nebo
- d) zda lze zobrazený dopad pouze odhadovat.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. d))*

(2) Aktivum, dluh, vlastní kapitál, náklad a výnos se vykáží v účetní závěrce sestavené za účetní období, ve kterém naplní podmínky pro jejich vykázání. Ministerstvo financí stanoví vyhláškou okamžik naplnění podmínek pro jejich vykázání.

(3) Účetním případem se rozumí skutečnost, která má nebo může mít dopad na finanční situaci nebo finanční výkonnost.

### K § 17

V ustanovení § 17 je zakotven akruální princip účetnictví. Tento koncept předpokládá, že důsledky veškerých skutečností, které mají dopad na finanční situaci nebo finanční výkonnost účetní jednotky (tj. veškeré dopady účetních případů), jsou vykazovány v účetní závěrce sestavované za účetní období, ve kterém tyto dopady nastaly. To znamená, že budou vykázány za účetní období, se kterým souvisí, a nikoliv v okamžiku, kdy dojde k uskutečnění souvisejících toků peněžních prostředků (písmeno a)) nebo kdy se účetní jednotka o účetním případě dozví, popř. mohla dozvědět (písmeno b)). Naplnění kritéria stanoveného v písmeni b) je současně nutné vykládat a aplikovat v kontextu ostatních zásad, které akruální princip vyvažují a neumožňují, aby na jeho základě docházelo ke zpětným úpravám účetní závěrky. Na okamžik vykázání dále nemá vliv ani to, zda je výše zobrazovaného dopadu účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost konečná (písmeno c)) či je pouze odhadována (písmeno d)). Zohledněním účetních odhadů v rámci vymezení akruálnosti dochází k odstranění jednoho z významných nedostatků současného zákona, který jejich existenci opomíjel, přestože účetní odhady představují nezbytnou součást akruálního účetnictví. Důsledkem užívání akruálního principu je zjišťování výsledku hospodaření účetní jednotky jako rozdílu mezi výnosy a náklady, které se nutně nemusí shodovat s přírůstkem a odtokem peněžních prostředků (tzv. účetních příjmů a výdajů). Účetní jednotka tedy účtuje o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků, které s náklady a výnosy souvisí.

Odstavec 2 podrobněji rozvádí normu stanovenou v odstavci 1 a stanoví charakteristické požadavky akruálnosti vztahující se k prvkům účetního výkaznictví. Za tímto účelem stanoví, že jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty (aktivum, dluh, vlastní kapitál, náklad a výnos) účetní jednotka vykáže v účetní závěrce, pokud jsou naplněny dvě podmínky, a to že

- jednotlivá položka těchto účetních výkazů je v souladu s vymezením příslušného prvku účetního výkaznictví v účetním období, za které účetní jednotka účetní závěrku sestavuje, a
- jsou současně splněny podmínky stanovené účetními předpisy pro vykázání takové položky, přičemž vyhláška podrobněji stanoví, ve kterém okamžiku tyto prvky účetní závěrky vznikají (nejedná se vždy o stejné okamžiky).

Odstavec 3 vymezuje pojem účetní případ, kterým je skutečnost mající dopad či mající podmíněný dopad na finanční situaci či finanční výkonnost. Účetním případem jsou tudíž i skutečnosti, o kterých se účtuje na úrovni podrozvahy (podmíněná aktiva a dluhy). Pro jejich účtování a jejich vykazování proto platí stejné zásady jako pro ostatní účetní případy (např. požadavek podvojnosti). Touto skutečností přitom může být jakákoliv skutečnost (událost, jednání, stav, jev), pokud má či může mít potenciální dopad na finanční situaci nebo finanční výkonnost účetní jednotky, tedy nejen skutečnost v právním slova smyslu v podobě právních jednání a právních událostí. Pokud zkoumaná skutečnost takový dopad vůbec nemá či nemůže mít, je z hlediska účetnictví irelevantní. Dopad účetního případu

se pak v účetní závěrce zobrazí v období, kdy nastane dopad tohoto účetního případu na finanční situaci či výkonnost účetní jednotky.

Jinými slovy určitá skutečnost naplní znaky účetního případu, když způsobí změnu finanční situace, tedy buď se projeví pouze ve stavu aktiv a pasiv (tj. změna jejich stavu, zvýšení nebo snížení) nebo se zároveň jedná o takovou změnu finanční situace, která se projeví ve výsledku hospodaření zobrazující finanční výkonnost, tj. vznikem výnosu nebo nákladu. Pokud jsou v účetních výkazech účetní závěrky vykazovány i jiné změny finanční situace, tak jde jen o tokové zachycení změn položek aktiv a pasiv rozvahy ve sledovém období (viz informace o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu).

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

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

Princip aktuálnosti je sice zakotven v dílu upravujícím ostatní zásady, ale jedná se spíše o nezbytný předpoklad účetnictví jako takového, tj. nemůže být ani potenciálně předmětem jeho potlačení ve prospěch kterékoliv jiné zásady a při aplikaci a snaze vyhovět ostatním zásadám je tedy třeba tento princip ctít. Bez principu aktuálnosti by nebylo možné naplnit požadavky pro vykazování prvků účetní závěrky, což by naopak vedlo k nenaplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky. Spojením principu aktuálnosti s vykazováním prvků účetní závěrky se oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví tento princip posiluje a klade se na něho větší důraz.

## § 18

### Zásada významnosti

#### (1) Účetní informace, která není významná,

- a) může být v účetní závěrce vykázána v souhrnu s jinými obdobnými účetními informacemi, nebo
- b) nemusí být v účetní závěrce vykázána, pokud to její povaha umožňuje.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. j))*

(2) Významnou je taková účetní informace, o které lze rozumně předpokládat, že by její opomenutí nebo nesprávné uvedení mělo vliv na rozhodnutí vnějšího uživatele, přičemž významnost jednotlivých informací se posuzuje v souvislosti s ostatními účetními informacemi uvedenými v téže účetní závěrce.

*CELEX 32013L0034 (čl. 2 odst. 16)*

(3) S významnou účetní informací lze nakládat jako s nevýznamnou, pokud jsou prostředky vynaložené na vykazání této informace za účelem naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení nepřiměřeně vysoké vůči přínosům, které z tohoto vykazání plynou jejímu vnějšímu uživateli.

### **K § 18**

Zásada významnosti účetní informace omezuje rozsah požadavku věrného a poctivého zobrazení, resp. požadavek úplnosti účetních informací, neboť obecně by měly být vykazované jednak veškeré informace směřující k naplnění cíle účetního výkaznictví a současně by tyto informace měly být vykazovány samostatně. Tato zásada však daný požadavek pouze koriguje tím, že umožňuje účetní

informace, které jsou nevýznamné, vykázat buď souhrnně s dalšími obdobnými účetními informacemi, nebo tyto nevýznamné informace v účetní závěrce nevykázat vůbec, pokud to povaha těchto účetních informací umožňuje (tj. pokud jejich vynechání nepovede k potlačení věrného a poctivého zobrazení, např. nezpůsobí nerovnost mezi aktivy a pasivy). Pro vytvoření věrného a poctivého zobrazení je tudíž nezbytné identifikovat, kdy se účetní informace stávají z hlediska cíle účetního výkaznictví významnými (resp. zda jsou významné samy o sobě či v souhrnu s dalšími obdobnými informacemi).

Ustanovení odstavce 1 umožňuje účetní jednotce vykazovat v účetní závěrce účetní informace, které nejsou významné, v souhrnu s dalšími obdobnými informacemi, případně umožňuje účetní jednotce nevýznamné informace nevykazovat vůbec, pokud to jejich povaha umožňuje, tedy v situaci, kdy vynechání těchto informací neovlivní věrné a poctivé zobrazení.

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

Odstavec 3 zakotvuje zásadu efektivnosti (*costs vs. benefits*), na jejímž základě může účetní jednotka zacházet s významnou informací jako s informací, která by významná nebyla, a to ve výjimečných případech, kdy výše prostředků, které je třeba vynaložit pro vykázaní této informace za účelem dosažení věrného a poctivého zobrazení, je nepřiměřeně vysoká vůči přínosům, které by vykázaní této informace mělo pro její vnější uživatele. Krajním případem spadajícím do této kategorie účetních informací jsou ty účetní informace, jejichž vykázaní za účelem dosažení věrného a poctivého zobrazení není fakticky vůbec proveditelné, a to i z hlediska časového.

Nicméně není možné stanovit jednotnou hranici a tím určit, která informace je ještě významná a která nikoli. Toto posouzení je pouze na účetní jednotce, která musí posoudit dopad neuvedení takové účetní informace v účetní závěrce, a tím i dopad na rozhodnutí vnějších uživatelů. Zásada významnosti jako celek (včetně odstavce 3) však představuje pouze korektiv požadavku věrného a poctivého zobrazení, který je primárním požadavkem na kvalitu účetní závěrky (zásada významnosti tedy nestojí nad tímto požadavkem).

Zásada významnosti se neuplatňuje jenom pro oblast účetního výkaznictví, ale i pro vedení účetnictví nebo v případě konsolidace, byť míra toho, co je považováno za významné, může být posuzována jinak i vzhledem k naplnění jiných zásad a požadavků. Zásada významnosti se tedy obecně uplatní ve všech oblastech a pro všechny druhy účetních jednotek, s tím, že v některých případech může být hladina významnosti explicitně určena vyhláškou (viz např. zmocnění stanovená v § 75 odst. 6 a § 90 odst. 5 týkající se povinností účetních jednotek veřejného sektoru a konsolidované účetní závěrky České republiky). V takovém případě je pak nutné se takto stanovenou hladinou při posuzování významnosti řídit.

## § 19

### **Zásada zákazu kompenzace**

(1) Jednotlivé položky účetních výkazů účetní závěrky se vykazují bez jejich vzájemné kompenzace, pokud účetní předpisy nestanoví jinak.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. g)*

(2) Pokud účetní jednotka využije možnost vzájemné kompenzace položek účetních výkazů účetní závěrky, uvede v příloze účetní závěrky výši těchto položek před jejich vzájemnou kompenzací, pokud účetní předpisy nestanoví jinak.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 2)*

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou případy, kdy lze položky účetních výkazů účetní závěrky vzájemně kompenzovat a kdy nemusí být vykazována jejich výše před vzájemnou kompenzací.

## K § 19

V ustanovení odstavce 1 je zakotvena zásada, podle které je účetní jednotka povinná v účetnictví vykázat jednotlivé položky účetních výkazů účetní závěrky samostatně, aniž by tedy vzájemně kompenzovala zejména aktiva a pasiva nebo náklady a výnosy. Účetní předpisy (jak zákonné, tak podzákonné) však mohou vymezit, kdy je kompenzace položek těchto účetních výkazů přípustná. Pro případy stanovení možnosti kompenzace podzákonným právním předpisem, obsahuje odstavec 3 zmocnění pro Ministerstvo financí stanovit takový postup vyhláškou. Příkladem situace, kdy kompenzace není umožněna, jsou úroky zaplacené účetní jednotkou představující náklad a úroky přijaté účetní jednotkou představující výnos, které nelze vzájemně odečíst, a tím účtovat pouze o jejich rozdílu. Zásada se však vztahuje jak na vykazování informací v rámci účetní závěrky (čímž je transponována právní úprava čl. 6 odst. 1 písm. g) směrnice), tak implicitně i na samotné vedení účetnictví. Jako další příklad situace, kdy kompenzace není umožněna, lze uvést poskytnuté zálohy a samotné věcné plnění (dodání majetku, zboží, služby), kdy je vzájemná kompenzace možná až na základě speciálního titulu, kterým je oboustranná shoda na vzájemném započtení záloh a věcného plnění, které je podloženo průkazným účetním dokumentem (např. je taková dohoda obsažena v uzavřené smlouvě).

Odstavec 2 stanoví, že v případech, kdy účetní jednotka využije možnosti vzájemné kompenzace, je povinná v příloze účetní závěrky uvést výši jednotlivých položek před tím, než došlo k jejich kompenzaci. Příkladem situací, kdy ke kompenzaci běžně dochází, je zúčtování rezervy na daň z příjmů a zaplacené zálohy na daň z příjmů. Účetní předpisy mohou z tohoto pravidla stanovit výjimku.

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

## § 20

### Zásada bilanční kontinuity

Účetní závěrka se sestavuje tak, aby transparentně navazovala na účetní závěrku sestavenou za předcházející účetní období.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. e), čl. 24 odst. 9)*

## K § 20

Ustanovení § 20 stanoví povinnost účetní jednotky postupovat v souladu se zásadou bilanční kontinuity, podle které musí účetní závěrka transparentně navazovat na účetní závěrku, kterou účetní jednotka sestavila za bezprostředně předcházející účetní období. Dochází k rozdílné textaci této zásady oproti dnešnímu § 19 odst. 4, který není zcela přesný. Jejím obsahem je základní požadavek vyplývající ze zásady bilanční kontinuity, tj. že počáteční zůstatky rozvahových účtů, jimiž se otevírá účetní období, navazují na konečné zůstatky rozvahových účtů, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavřelo. To však neplatí absolutně. Příkladem jsou konečné zůstatky uvedené v konečné rozvaze sestavené před rozhodným dnem přeměny účetní jednotky, které neodpovídají počátečním zůstatkům zahajovací rozvahy nově vzniklé či pokračující účetní jednotky. Speciální příloha účetní závěrky pak musí obsahovat popis a vysvětlení těchto rozdíků, aby byl naplněn požadavek transparentní návaznosti účetních závěrek. Výše uvedené však v kontextu nové úpravy již nebude aktuální, neboť rozhodný den bude určující pro sestavení mezitímní účetní závěrky a nikoliv řádné (viz část k účetnímu období). Obdobná situace nastává v případech, kdy je třeba provést opravu či změnu účetní metody, jejichž důsledkem je retrospektivní úprava aktuálně sestavované účetní závěrky. I v tomto případě je pro účely naplnění zásady bilanční kontinuity v příloze účetní závěrky nutné popsat a vysvětlit případné nesrovnalosti jednotlivých zůstatků navazujících účetních závěrek. Dalším příkladem je sestavování konsolidované účetní závěrky v případě, že v průběhu konsolidačního období dojde k podstatné změně složení konsolidačního celku. I v takovém případě je mateřská entita povinná doplnit účetní závěrku o informace, aby konsolidovaná účetní závěrka před a po takové podstatné změně složení konsolidačního celku poskytovala porovnatelné účetní informace. Lze toho dosáhnout například sestavením srovnávací rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty. Požadavek na přímé uvedení těchto skutečností v účetní závěrce, popřípadě v její příloze, je pokryt slovem transparentně.

## § 21

### Účetní metody

(1) Účetní metodou se rozumí pravidla, která stanoví postup vedoucí k zobrazení dopadu účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jiné změny finanční situace v účetní závěrce nebo která účetní jednotka za tímto účelem použila. Účetní metodou není použití úsudku ohledně nejisté výše dopadu účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost.

(2) Není-li pro zobrazení dopadu účetního případu na finanční situaci nebo finanční výkonnost v účetní závěrce účetní metoda stanovena účetním předpisem, postupuje účetní jednotka podle účetní metody stanovené pro zobrazení dopadu účetního případu s podobnou ekonomickou podstatou, pokud takový postup povede k věrnému a poctivému zobrazení.

(3) Není-li účetní metoda podle odstavce 2 dostupná, zvolí si účetní jednotka takovou účetní metodu, která povede k věrnému a poctivému zobrazení, přičemž může vzít do úvahy účetní metody upravené mezinárodními účetními standardy.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou účetní metody vhodné pro naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení.

#### **K § 21**

Odstavec 1 definuje pojem účetní metoda, kterým se rozumí jakýkoliv postup vedoucí k zobrazení dopadu účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost nebo na jiné změny finanční situace v účetní závěrce, ať již je tento postup, který účetní jednotka za tímto účelem použila stanovený účetním předpisem či nikoliv. Jedná se tedy o způsob zachycení dopadu skutečnosti na finanční situaci, finanční výkonnost nebo na jinou změnu finanční situace účetní jednotky (vztahuje se tedy jak na zobrazení finanční situace samotné, tak všechny její změny, např. na zobrazení finanční výkonnosti či peněžních toků). Dané v sobě zahrnuje podrobnější klasifikaci prvků účetního výkaznictví, kritéria pro jejich uznání v účetnictví, jejich ocenění v okamžiku prvotního zachycení apod. Výslovně pak toto ustanovení stanoví, že účetní metodou není účetní odhad výše dopadu účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost, nebo na jinou změnu finanční situace, který účetní jednotka provádí v případech, kdy je výše dopadu účetního případu nejistá. Oproti současnému zákonu tak dochází k přesnějšímu vymezení účetní metody, kdy dosud byl za účetní metodu považován pouze postup stanovený účetními předpisy, nicméně nově je nutné za účetní metodu považovat i jiný postup vedoucí k zobrazení dopadu účetního případu v účetní závěrce, který účetní jednotka použila, přestože ho účetní předpis neupravuje.

Základní norma stanovující povinnost účetní jednotky postupovat podle účetních metod stanovených účetními předpisy, jejichž použití by mělo vést k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, je součástí zásady věrného a poctivého obrazu (viz § 14 odst. 2 písm. a)). Ustanovení odstavce 2 pak v návaznosti na tuto základní normu stanoví, že v případech, ve kterých není pro zobrazení dopadu konkrétního účetního případu účetní metoda účetními předpisy upravena, je účetní jednotka povinna postupovat podle účetní metody stanovené pro srovnatelný účetní případ, resp. pro účetní případ s obdobnou ekonomickou podstatou, a to tak, že použití této metody povede k poskytnutí věrného a poctivého zobrazení.

Pokud neexistuje srovnatelný účetní případ, na jehož základě by bylo možné zvolit vhodnou účetní metodu, použije účetní jednotka na základě odstavce 3 účetní metodu, kterou si sama zvolí a která povede k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. V takovém případě může účetní jednotka využít jak vlastní účetní metodu, tak účetní metodu již existující v jiném účetním rámci, například v IFRS, a to za předpokladu, že zvolená účetní metoda bude respektovat obecná koncepční východiska české právní úpravy účetnictví (tj. cíle účetního výkaznictví a zásady účetního výkaznictví) a povede k věrnému a poctivému zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti, případně jiných změn finanční situace účetní jednotky.

Odstavec 4 v návaznosti na základní normu stanovenou v odstavci 1 tohoto ustanovení stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která stanoví účetní metody vhodné pro naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. Vymezení vhodných metod prostřednictvím vyhlášky



posiluje právní jistotu účetních jednotek, které v případě, že metody stanovené vyhláškou použijí, mohou předpokládat, že postupují tak, aby požadavku věrného a poctivého zobrazení docílily. Pokud není pro konkrétní účetní případ metoda vyhláškou stanovena, postupuje účetní jednotka podle odstavce 2 nebo 3 tohoto ustanovení.

## § 22

### Zásada konzistence

#### (1) Účetní jednotka používá konzistentně

- a) účetní metody na zobrazení dopadů účetních případů na finanční situaci nebo finanční výkonnost s podobnou ekonomickou podstatou a
- b) uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. b), čl. 9 odst. 1 první věta)*

(2) Účetní jednotka může změnit k prvnímu dni účetního období používanou účetní metodu nebo při sestavení účetní závěrky používané uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky, pokud

- a) tak stanoví účetní předpis nebo
- b) tím lépe dosáhne požadavku věrného a poctivého zobrazení.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. b, čl. 9 odst. 1 druhá věta)*

(3) Účetní jednotka může při sestavení účetní závěrky změnit používané uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky též, pokud změnila charakter své činnosti.

(4) Pokud účetní jednotka využije možnost nepostupovat konzistentně, uvede v příloze účetní závěrky informace o provedených změnách včetně jejich odůvodnění.

*CELEX 32013L0034 (čl. 9 odst. 1 věta třetí)*

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou případy, kdy lze změnit používanou účetní metodu nebo uspořádání a obsahové vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky.

### **K § 22**

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

Cílem této zásady je zajistit věcnou a metodickou srovnatelnost účetních informací v čase, tzn. mezi jednotlivými účetními obdobími, aby tyto informace mohly být kvalitním podkladem pro provádění analýz vývoje účetní jednotky.

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

Odstavec 2 se vztahuje jak na použitou účetní metodu, tak na použité uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů účetní závěrky, které může účetní jednotka změnit, pokud tuto změnu výslovně umožňuje účetní předpis (zákon nebo podzákoný předpis, kdy zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, která bude obsahovat výjimku z této zásady, upravuje odstavec 5), nebo touto změnou účetní jednotka dosáhne vylepšení věrného a poctivého zobrazení své finanční situace, finanční výkonnosti, případně jiných změn finanční situace, a to v souladu s potřebami vnějších uživatelů účetních informací a s cílem účetního výkaznictví. Tím je zdůrazněna přednost zásady věrného a poctivého obrazu. Při provedení změny účetní metody je účetní jednotka

dále omezena tím, že tuto změnu může provést pouze k prvnímu dni účetního období. Změna účetní metody by měla být vždy provedena retrospektivně (viz § 23). Retrospektivně budou prováděny i změny účetních metod prováděné na základě změn právních předpisů, kdy toto bude stanoveno v přechodných ustanoveních příslušné novely.

Odstavec 3 se vztahuje pouze na uspořádání a obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů účetní závěrky, které lze podle tohoto ustanovení změnit při změně charakteru činnosti účetní jednotky, ke kterému dochází např. při přechodu účetní jednotky z jednoho sektoru podnikání do jiného (např. přechod z automobilového průmyslu do sektoru bankovníctví), kdy bude např. rozvaha vyžadovat odlišné členění. Musí se přitom jednat o skutečnou změnu předmětu činnosti účetní jednotky, nejen změnu formálního označení této činnosti. Stejně jako v případech podle odstavce 2 je možné tuto změnu provést při sestavení účetní závěrky.

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

Ministerstvo financí je v odstavci 5 zmocněno ve vyhlášce stanovit případy, kdy je účetní jednotce umožněno změnit používanou účetní metodu nebo uspořádání položek účetních výkazů účetní závěrky a jejich obsahové vymezení.

## § 23

### **Retrospektivní úprava účetní závěrky**

(1) Při zjištění významné chyby v účetní závěrce sestavené za minulé účetní období, změně účetní metody nebo změně uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky se účetní závěrka sestaví za účetní období, ve kterém toto zjištění nebo změna nastala, tak, jako by účetní závěrka za minulé účetní období tuto chybu neobsahovala nebo jako by tato nová účetní metoda nebo uspořádání a obsahového vymezení položek účetních výkazů účetní závěrky byly použity i v předchozích účetních obdobích. Účetní jednotka v takovém případě

- a) uvede v příloze účetní závěrky, že takovou úpravu provedla, a popíše v ní její dopad a
- b) účetní závěrky sestavené za minulé účetní období neupravuje.

(2) Účetní jednotka nepostupuje podle odstavce 1, pokud účetní předpis stanoví jiný postup při změně účetní metody. Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou jiný postup při změně účetní metody vyvolané změnou účetních předpisů.

### **K § 23**

Odstavec 1 stanoví postup pro případy, kdy nastane skutečnost, v jejímž důsledku je nezbytné upravit aktuálně sestavovanou účetní závěrku tak, jako by tato skutečnost byla zohledněna již v předchozích účetních obdobích, kterých se tato skutečnost též dotýká. V opačném případě by účetní závěrka nenaplnila požadavek věrného a poctivého zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti, případně jiných změn finanční situace účetní jednotky. Těmito skutečnostmi, jejichž důsledkem je potřeba retrospektivně upravit účetní závěrku, jsou významné chyby v účetnictví a změna účetní metody. Účetní jednotka je povinna retrospektivní úpravu provést v účetní závěrce, kterou sestavuje za účetní období, ve kterém takovou chybu zjistila nebo ve kterém došlo ke změně metody, ať už z důvodu změny právního předpisu či na základě rozhodnutí účetní jednotky (které učinila v souladu s pravidly pro použití a případnou změnu účetních metod – viz § 22). Společně s provedenými úpravami účetní závěrky účetní jednotka tyto úpravy popíše, vysvětlí důvody pro jejich provedení a popíše její dopad na sestavovanou účetní závěrku v její příloze (písmeno a)). Účetní závěrky sestavené za předešlá účetní období však neupravuje (písmeno b)). Daný postup platí tehdy, není-li ve výjimečných případech připuštěno opětovné otevření již uzavřených účtů a sestavení nové účetní závěrky (viz § 127 odst. 3). Může se však stát, že ke zjištění chyby dojde v okamžiku po uzavření účtů, avšak před sestavením účetní závěrky, přičemž se bude jednat o chybu, která neumožňuje opětovně otevřít účty.

V takovém případě je z důvodu, že účetní jednotka již nemůže činit zápis v účetním systému, povinna sestavit účetní závěrku chybně a opravit ji postupem jako v případě, že je zjištěna chyba v již sestavené účetní závěrce.

Na retrospektivní úpravy účetní závěrky se vztahuje též obecně platný požadavek srovnatelnosti, který je zakotven v § 9, jako jeden z kvalitativních požadavků kladených na účetní informace. I v případě retrospektivních úprav provedených na základě tohoto ustanovení (§ 23) musí být účetní informace obsažené v účetní závěrce nadále srovnatelné. Na základě tohoto požadavku je proto nutná nejen samotná úprava aktuálně sestavovaných výkazů, ale též poskytnutí vysvětlení těchto úprav a jejich dopadů v příloze účetní závěrky.

Odstavec 2 stanoví výjimku z povinnosti retrospektivní úpravy účetní závěrky, a to v případech, kdy tak stanoví účetní předpis (zákon nebo podzákoný předpis), resp. kdy tento předpis stanoví, že se při změně účetní metody postupuje jiným způsobem. Odstavec 2 současně stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, která může stanovit odlišný postup v případech, kdy je změna účetních metod vyvolaná změnou účetních předpisů.

## ČÁST DRUHÁ

### ÚČETNÍ JEDNOTKA A SUBJEKT KONSOLIDACE

#### Hlava I

#### Základní ustanovení o účetní jednotce

#### § 24

#### Účetní jednotka

(1) Účetní jednotkou je

- a) právnícká osoba podle právního řádu České republiky,
- b) organizační složka státu podle zákona upravujícího majetek České republiky a její vystupování v právních vztazích,
- c) svěřenský fond podle občanského zákoníku,
- d) fond obhospodařovaný penzijní společností,
- e) podílový fond,
- f) podfond investičního fondu,
- g) fondy ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu,
- h) právnícká osoba nebo jiná entita, které jsou ustaveny podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie a jsou daňovým rezidentem České republiky.

*CELEX 32013L0034 (čl. 1 odst. 1)*

(2) Osoba nebo jiná entita uvedené v odstavci 1 naplňující znaky neziskové účetní jednotky nemusí být účetní jednotkou v účetním období, ve kterém by mohla vést hotovostní účetnictví, pokud je v jejím zakladatelském právním jednání nebo v jiné formě jejího ustavení uvedeno, že v takovém případě nemusí být účetní jednotkou. Za účetní období se pro účely zjištění, zda je tato osoba nebo jiná entita účetní jednotkou, považuje

- a) období, které se shoduje s vymezeným účetním obdobím osoby nebo jiné entity, dokud byly účetní jednotkou, nebo
- b) kalendářní rok v případě osoby nebo jiné entity, které nebyly účetními jednotkami.

(3) Fyzická osoba může být účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí, a to ode dne zahájení činnosti, od rozhodného dne převodu jmění na společníka nebo od prvního dne účetního období, od kterého se rozhodne být účetní jednotkou, do ukončení činnosti nebo do posledního dne účetního období, k jehož konci se rozhodne přestat být účetní jednotkou.

## **K části druhé - Účetní jednotka a subjekty konsolidace**

### **K hlavě I - Základní ustanovení o účetní jednotce**

#### **K § 24**

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

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

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

V některých případech je nutné uvést institut s odkazem na český právní předpis z jiného důvodu, ať již proto, že úprava má dopadat na institut splňující podmínky stanovené daným právním předpisem, nebo proto, že daný institut není právním předpisem definován pro celý právní řád, ale jen pro účely daného zákona. Pokud je však chtěné v těchto případech aplikovat danou normu i ve vztahu k zahraničním obdobám, je nutné výslovně rozšířit aplikaci normy i na zahraniční instituty, např. doplněním spojení „a jeho zahraniční obdoba“.

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

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

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

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

Vymezení účetní jednotky v první řadě potvrzuje, že primárními subjekty českých účetních předpisů jsou entity vzniklé podle českého práva, které mají i nadále povinnost vést komplexní účetnictví podle českých účetních předpisů, a to za celou svou globální činnost (viz formulace písmen a) až g)), popř. zahraniční právnické osoby či jiné entity, 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 tímto zákonem, pak by měla být tato povinnost zakotvena v tomto zvláštním právním předpise, tj. neměl by ji obsahovat zákon o účetnictví a neměla by na tyto subjekty dopadat povinnost úplného „globálního“ účetnictví, ale například povinnost použít účetní postupy pouze ve vztahu k činnosti vykonávané na území České republiky.

Ustanovení § 24 je konstruováno následovně: odstavec 1 pomocí výčtu pozitivně vymezuje, kdo je účetní jednotkou, odstavec 2 na tento výčet navazuje a zpřesňuje jej, když negativně stanoví, kdo za zde uvedených podmínek účetní jednotkou není, ačkoli je některou entitou uvedenou v odstavci 1, a konečně odstavec 3 obsahuje možnost pro fyzické osoby (ty nejsou účetní jednotkou podle prvních dvou odstavců) být účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí, tj. dobrovolně.

K odstavci 1:

*K písmenu a):*

Písmeno a) stanoví, že účetní jednotkou je právnická osoba podle právního řádu České republiky. Podle § 20 odst. 1 občanského zákoníku je právnickou osobou organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Může se jednat o korporaci, fundaci nebo ústav. Jedná se tedy pouze o tzv. tuzemskou právnickou osobu, tedy takovou právnickou osobu, jejíž osobní status se řídí právními předpisy České republiky. Toto zvolené kritérium vychází z tzv. inkorporační teorie, podle které je pro danou entitu rozhodný ten právní řád, podle kterého tato entita vznikla. Neuplatní se tedy tzv. teorie sídla, tedy že entita se řídí tím právním řádem, na jehož území má sídlo, a to také z důvodu toho, že některé entity bez právní osobnosti nemusí nutně zřizovat sídlo (viz písmena b) až h)). Preference inkorporační teorie vychází jednak z vědomí rozdílu mezi založením a vznikem právnické osoby a jednak z možnosti, že entita může také vzniknout bez předcházejícího sjednání zakladatelského dokumentu přímo zákonem (např. právnická osoba).

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

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

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

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

Důvodem pro omezení právnických osob pouze na právnické osoby podle českého právního řádu je skutečnost, že pouze u těchto právnických osob je vždy chtěné, aby vedly tzv. plné účetnictví, tj. ve vztahu ke globální činnosti. V případech, kdy zde (obdobně jako u tuzemských právnických osob) existuje legitimní požadavek na vedení plného účetnictví podle českých účetních předpisů, a to o globální činnosti, lze za účetní jednotku prohlásit také subjekt z tzv. třetích zemí, a to jak právnickou osobu, tak případně jinou entitu (viz písmeno h)).

Zároveň je třeba uvést, že z právnických osob jakožto účetních jednotek není třeba vylučovat Českou republiku. Podle § 6 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku České republiky“) sice platí, že pokud stát vystupuje jako účastník právních vztahů, je právnickou osobou, nicméně v oblasti účetnictví je „účetní“ subjektivita státu rozdělena mezi jednotlivé organizační složky státu, které jsou účetními jednotkami. Obdobný přístup a výklad se dlouhodobě uplatňuje také v zákoně o daních z příjmů.

*K písmenům b) až g):*

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

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

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

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

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

Podle písmen e) a f) jsou účetní jednotkou také entity, které podle zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZISIF“), nemají právní osobnost. Výslovně se tak přiznává těmto non-subjektům postavení účetní jednotky. Jedná se o podílový fond (písmeno e)) a o podfond investičního fondu (písmeno f)). Z důvodu, že není vyloučeno, že v budoucnu právní úprava kapitálových trhů připustí vytváření podfondů i u jiných investičních fondů než u akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, volí se obecná formulace, kdy je za účetní jednotku považován podfond investičního fondu. Podfondy jsou obdobou podílových fondů uvnitř investičního fondu, kdy jednotlivé podfondy jsou kompletně oddělené včetně oddělení účtování a výplaty dividend (např. může se stát, že jeden podfond bude v zisku a bude vyplácet dividendy a druhý bude ve ztrátě). Za investiční fond (s výjimkou samosprávného) a podfond investičního fondu jedná v účetnictví administrátor, přičemž administrátorem může být subjekt odlišný od investičního fondu.

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

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

Oproti rušenému zákonu o účetnictví chybí ve výčtu obdoba stávajícího § 1 odst. 2 písm. l), podle kterého je za účetní jednotku považována i jiná osoba, které povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní předpis nebo která je účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu. Tato ustanovení není potřeba inkorporovat do nového zákona z několika důvodů. Jednak skutečnost, že jiný zákon může stanovit, že za účetní jednotku je považována osoba, která není ve výčtu v § 24, plyne ze vztahu *lex specialis derogat legi generali*. Dále je dané ustanovení nadbytečné, neboť všechny účetní jednotky (právní osoby nebo entity bez právní osobnosti) jsou pokryty již stávajícím i novým výčtem. Jedná-li se o právnickou osobu, je pokryta písmenem a). Jedná-li se o organizační složku státu, u které typicky jiný zákon stanoví, že je účetní jednotkou, je pokryta písmenem b) a taková norma je tedy nadbytečná. Jedná-li se o jinou entitu bez právní osobnosti, je to též pokryto písmeny c) až g), popř. h). Z hlediska přehlednosti právního řádu je navíc praktičtější, aby § 24 obsahoval úplný výčet účetních jednotek, tj. vznikne-li nová entita bez právní osobnosti a bude-li žádoucí, aby byla účetní jednotkou, je vhodné novelizovat § 24 a doplnit danou entitu do výčtu účetních jednotek. Jelikož v řadě jiných právních předpisů je norma stanovující, že určitá entita je účetní jednotkou, která je duplicitní se současným výčtem v § 1 odst. 2 rušeného zákona o účetnictví a zároveň s § 24 nového zákona, je ve změnovém zákoně provedena revize těchto jiných právních předpisů a daná norma se vypouští s odůvodněním, že totéž již plyne ze zákona o účetnictví.

*K písmenu h):*

Účetní jednotkou je rovněž právnická osoba nebo jiná entita, která je ustavena podle práva jiného státu než členského státu Evropské unie a je zároveň českým daňovým rezidentem. Jedná se tedy o entity (ať již s právní osobností, nebo bez právní osobnosti) z tzv. třetích zemí. Obecně platí, že entita je daňovým rezidentem České republiky, pokud zde má sídlo nebo místo svého vedení (§ 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů) a případná prováděná mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění nestanoví jinak. Písmeno h) však nemíří na entity, které zde mají své sídlo, jelikož entita se sídlem v České republice se vždy řídí právním řádem České republiky, a byla by proto účetní jednotkou podle jiného písmene tohoto odstavce.

Účetními jednotkami podle tohoto písmene tak budou právnické osoby či jiné entity z třetích zemí, které budou daňovými rezidenty České republiky z důvodu místa svého vedení v České republice, a to za předpokladu, že případná prováděná mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění nestanoví jinak. Existuje-li natolik silná vazba mezi danou zahraniční entitou a Českou republikou, která zakládá její daňové rezidentství, je legitimní po této společnosti požadovat „plnohodnotné“ účetnictví (viz blíže též zdůvodnění k § 30).

Pokud dojde ke změně daňového rezidentství účetní jednotky podle odst. 2 písmena h) tohoto ustanovení, tato účetní jednotka přestane být účetní jednotkou podle tohoto zákona. Uvedená změna má vliv na trvání účetního období, jehož délka je navázána na vznik a zánik účetní jednotky (k tomu

blíže viz § 49). Pokud v těchto případech účetní jednotka vznikne později než na počátku jí vymezeného účetního období (tzn. účetního období podle § 48 odst. 1 až 3), tedy v průběhu tohoto období, pak její první účetní období začíná dnem, ve kterém se stane účetní jednotkou, a bude kratší než jí vymezené účetní období. V případech, kdy účetní jednotka zanikne v průběhu jí vymezeného účetního období (tedy dříve, než v poslední den jí vymezení účetního období), bude její poslední účetní období taktéž kratší a skončí dnem, ve kterém přestane být účetní jednotkou podle tohoto zákona, tedy dnem, kdy přestane být daňovým rezidentem.

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

Oproti rušenému zákonu o účetnictví nejsou ve výčtu uvedeny ani fyzické osoby podle § 1 odst. 2 písm. d) a e) stávajícího zákona o účetnictví. Dosavadní pravidlo o možnosti dobrovolného vedení účetnictví fyzickou osobou na základě vlastního rozhodnutí je zahrnuto v nově navrženém odstavci 3 tohoto ustanovení.

#### K odstavci 2:

Toto ustanovení obsahuje negativní vymezení účetní jednotky. Navazuje na pozitivní výčet účetních jednotek v předchozím odstavci a stanoví, že účetní jednotkou nemusí být ta z osob nebo jiných entit uvedená v odstavci 1, která by byla neziskovou účetní jednotkou (k druhům účetních jednotek viz § 31) a mohla by v daném účetním období vést hotovostní účetnictví (k tomu viz § 144), pokud to, že v takovém případě nemusí být účetní jednotkou, je uvedeno v jejím zakladatelském právním jednání nebo jiné formě jejího ustavení. Daná osoba nebo jiná entita podle odstavce 1 se tedy při svém vzniku ve svém zakladatelském právním jednání nebo kdykoli později při jeho změně rozhodne, zda chce být vždy účetní jednotkou, nebo chce využít možnosti účetní jednotkou za splnění daných podmínek nebýt. Podmínka zakotvení této skutečnosti v zakladatelském právním jednání je stanovena z důvodu ochrany členů, tj. aby v případě přistoupení tuto informaci měli k dispozici a případně mohli zvážit účast v takové právnické osobě. Vzhledem k tomu, že ustanovení odstavce 2 odkazuje na podmínky pro použití hotovostního účetnictví, má účetní jednotka v situaci, kdy splňuje podmínky uvedené v § 144 a zároveň má v zakladatelském právním jednání uvedeno, že za jejich splnění nemusí být účetní jednotkou, tři možnosti: (i) nebýt účetní jednotkou a neplnit žádné povinnosti podle tohoto zákona, (ii) být účetní jednotkou používající hotovostní účetnictví nebo (iii) být účetní jednotkou ve standardním režimu akruálního účetnictví. Daná formulace zároveň zajišťuje, že v případě, kdy taková osoba nebo entita přestane splňovat podmínky umožňující vést hotovostní účetnictví, stává se automaticky účetní jednotkou používající akruální účetnictví. V zakladatelském jednání musí být tedy uvedeno, že daná osoba nebo entita nemusí být účetní jednotkou při splnění podmínek pro použití hotovostního účetnictví, nikoliv jen konstatování, že není účetní jednotkou, a to z důvodu, že některé podmínky pro použití hotovostního účetnictví nemusí být po celou dobu její existence naplněny (např. výše aktiv nebo celkových přírůstků peněžních prostředků). Dalším důvodem pro výše uvedenou povinnost je že v důsledku toho, že oproti současnému zákonu budou existovat i právnické osoby, které nebudou účetní jednotkou, může být naopak taková právnická osoba nucena být účetní jednotkou z titulu příjemce prostředků z veřejných rozpočtů, kdy jednou z podmínek např. čerpání dotačního programu bude právě skutečnost, že její příjemce je účetní jednotkou nebo účetní jednotkou používající akruální účetnictví. Nebytí účetní jednotkou však neznamená, že tyto osoby nebo entity nebudou mít žádnou evidenční povinnost, na danou situaci pamatuje § 119 občanského zákoníku, podle kterého právnické osoby vedou spolehlivé záznamy o svých majetkových poměrech, i když nejsou účetní jednotkou. Důvodem je právě zajištění skládání účtů svým členům či zakladatelům ohledně svého hospodaření.

Odstavec 2 používá pojem účetní období, protože je třeba vymezit období, po které daná osoba nebo entita nemusí být účetní jednotkou, a to zejména proto, aby bylo zřejmé, k jakým okamžikům má tato osoba nebo entita zkoumat, zda stále naplňuje podmínku toho, že nemusí být účetní jednotkou. Protože však skutečnost, zda stále splňuje podmínky uvedené ve větě první, zkoumá i v situaci, kdy není účetní jednotkou (tzn., kdy splňuje podmínky podle věty první a rozhodla se nebýt účetní jednotkou), a účetní období u ní tudíž neexistuje, je třeba ve větě druhé vymezit, co se jím pro účely tohoto ustanovení rozumí. Písmeno a) definuje účetní období pro osoby a entity, které byly účetními jednotkami a poté jimi přestaly být (tj. podmínky podle věty první začaly naplňovat až v průběhu své existence); tyto osoby a entity považují za své účetní období pro účely posouzení podmínek pro vedení hotovostního účetnictví podle § 144 období, které jako účetní vymezily podle § 48, když ještě byly účetní jednotkou. Pokud tedy např. měly účetní období vymezené jako 12měsíční období



začínající 1. dubna, zkoumají, zda stále splňují podmínky pro to, že nejsou účetní jednotkou, vždy k 1. dubnu (resp. některé z nich k 31. březnu, viz § 144 odst. 3 písm. b)). Osoby a entity, které nikdy nebyly účetní jednotkou, považují za své účetní období kalendářní rok, to znamená, že se případně stanou účetní jednotkou od 1. ledna, pokud přestanou splňovat podmínky podle věty první. Pokud osoba nebo entita poté, co se stane účetní jednotkou, chce změnit první den kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje vymezení účetního období, postupuje podle obecného postupu v § 48 odst. 4.

#### K odstavci 3:

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

V případě fyzických osob je třeba normovat, od kterého do kterého okamžiku jsou účetní jednotkou, protože nelze použít obecný režim platný pro právnické osoby a entity podle odstavce 1, které jsou účetními jednotkami po celou dobu své existence. V odstavci 3 se zohledňuje skutečnost, že fyzické osoby jsou účetními jednotkami dobrovolně, a umožňuje se jim alternativně stát se účetní jednotkou od účetního období, od kterého se rozhodly být účetní jednotkou, a tedy plnit povinnosti účetní jednotky, ode dne zahájení činnosti nebo od rozhodného dne převodu jmění na společníka. Poslední uvedený případ umožňuje fyzické osobě, která je přejímajícím společníkem při uvedené přeměně, stát se účetní jednotkou od rozhodného dne; od tohoto dne se podle § 28 odst. 3 jmění a jednání zanikající společnosti považují za jmění a jednání přejímajícího společníka. Prvním dnem účetního období je první den období, které si fyzická osoba vymezení jako účetní období podle § 48. Dnem zahájení činnosti se rozumí den zahájení činnosti, která bude předmětem účetnictví fyzické osoby, jde tedy zejména o podnikatelskou činnost. Pokud účetní jednotka vymezení své účetní období např. jako kalendářní rok a zahájí svou činnost 14. března, může se stát účetní jednotkou od tohoto 14. března (den zahájení činnosti) nebo poté až od 1. ledna (první den účetního období). Fyzická osoba může přestat být účetní jednotkou dnem ukončení své činnosti nebo posledním dnem účetního období, k jehož konci se tak rozhodne. Pokud tedy fyzická osoba neukončuje svou činnost, nemůže přestat být účetní jednotkou uprostřed účetního období.

Z dosavadního zákona se nepřebírá ustanovení § 4 odst. 7, podle kterého fyzická osoba, která se stane účetní jednotkou, jí musí být alespoň 5 po sobě jdoucích účetních období. Důvod této úpravy byl především daňový, tedy aby fyzická osoba pro účely daní z příjmů příliš často nepřecházela z režimu, kdy je její základ daně určen na základě účetnictví, do režimu neúčtujících poplatníků; vzhledem k tomu, že nově nebudou poplatníci daně z příjmů fyzických osob při určení základu daně vycházet z účetnictví, a to ani v případě, že budou účetní jednotkou, je toto ustanovení nadbytečné. Fyzické osoby se tedy mohou rozhodnout kdykoli přestat být účetní jednotkou ke konci jakéhokoli svého účetního období, nikoli až pátého.

## § 25

### **Zahraníční pobočka účetní jednotky**

Na základě rozhodnutí účetní jednotky může být účetnictví za její zahraniční pobočku vedeno, jako by tato pobočka byla samostatnou účetní jednotkou; to neplatí pro sestavování účetní závěrky.

#### **K § 25**

Ustanovení § 25 upravuje fikci, na základě níž je možné, aby účetnictví za zahraniční pobočku účetní jednotky bylo vedeno tak, jako by tato zahraniční pobočka byla samostatnou účetní jednotkou. Výjimku představuje finální proces sestavování účetní závěrky (k tomuto procesu viz též důvodovou zprávu k části deváté tohoto zákona upravující vedení účetnictví), který je již nezbytné provést za účetní jednotku jako celek, tedy včetně jejích zahraničních poboček. Možnost stanovená v tomto

ustanovení tak představuje výjimku z obecného pravidla, podle kterého pobočka jako taková nemá samostatnou právní (ani účetní) subjektivitu a je tedy nedílnou součástí dané účetní jednotky.

Toto ustanovení reaguje na již zavedenou praxi, jejíž regulace v dosavadním zákoně o účetnictví absentuje. Jeho smyslem je umožnit účetní jednotce vést účetnictví za její zahraniční pobočky a v souladu s § 167 odst. 2 nového zákona o účetnictví i její jiné části, které vykazují vysokou míru autonomie, tak, jako by byly samostatnými účetními jednotkami. Tato fikce je koncipována jako fakultativní, tedy rozhodnutí o způsobu vedení účetnictví za předmětnou zahraniční pobočku je ponecháno na účetní jednotce. Předpokládá se, že k využití této možnosti bude docházet zejména v případech, kdy zahraniční pobočka účetní jednotky bude dosahovat takové míry hospodářské autonomie, že se samostatné vedení jejího účetnictví bude jevit jako účelnější a praktičtější s ohledem na naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení a cíle účetního výkaznictví.

Tato samostatnost sahá pouze do oblasti vedení účetnictví (při zachování výše zmíněné výjimky pro sestavování účetní závěrky, na kterou se tato možnost již nevztahuje), nikoliv do oblasti účetního výkaznictví. Pro proces sestavování účetní závěrky a pro účely účetního výkaznictví tedy nadále platí, že zahraniční pobočka účetní jednotky není samostatnou účetní jednotkou, a proto nesestavuje individuální účetní závěrku a její finanční situace a změny finanční situace jsou zahrnuty v individuální účetní závěrce účetní jednotky, jejíž je součástí.

Nevyužije-li účetní jednotka možnost stanovenou tímto ustanovením, vede účetnictví ve vztahu k zahraniční pobočce průběžně, jako by tato její součást byla v České republice. Jak využití možnosti dané tímto ustanovením vést účetnictví za zahraniční pobočku, jako by byla samostatnou účetní jednotkou, tak její nevyužití však vede ke stejnému účetnímu výkaznictví za účetní jednotku jako celek. Využití této možnosti proto neznamena, že se budou zachycovat vnitropodnikové transakce mezi pobočkou a účetní jednotkou, jejíž je pobočka součástí (srov. § 30, kde je odlišný přístup). Záměrem § 25 je pouze umožnit poplatníkovi volbu mezi možnostmi (i) účtovat zahraniční pobočku odděleně od tzv. centrály v České republice, nebo (ii) účtovat vše (včetně zahraniční pobočky) rovnou v rámci této centrály. V případě využití možnosti podle tohoto ustanovení jde tedy pouze o průběžné přiřazování aktiv, pasiv, nákladů a výnosů zahraniční pobočce, které se následně pro účely sestavení účetní závěrky přiřadí účetní jednotce jako celku.

Ustanovení § 25 představuje pro zahraniční pobočky účetních jednotek benefit také v oblasti měny účetnictví. Jelikož měna účetnictví je jak měnou pro účetní vykazování, tak měnou pro vedení účetnictví, může být pro vedení účetnictví předmětné zahraniční pobočky zvolena samostatná měna účetnictví, byť by byla odlišná od měny účetnictví účetní jednotky, jejíž je tato pobočka součástí. Pro vedení účetnictví pobočky může být tedy zvolena i měna funkční, přičemž kritéria pro její zjištění budou rovněž posuzována samostatně, pouze v rámci předmětné zahraniční pobočky. V případě, že měna účetnictví zvolená pro účely zahraniční pobočky bude odlišná od měny účetnictví samotné účetní jednotky, jejíž je pobočka součástí, je přepočten pro účely sestavení individuální účetní závěrky upraven v ustanovení § 64.

## § 26

### Účetní jednotka po zrušení

Zrušená právnická osoba nebo jiná entita přestává být účetní jednotkou dnem vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace, pokud se po tomto dni neuskutečnily účetní případy, nebo dnem zrušení bez likvidace s výjimkou zrušení při přeměně.

#### **K § 26**

Ustanovení § 26 obsahuje speciální pravidlo pro případy zrušení právnické osoby nebo jiné entity. Zrušená právnická osoba nebo jiná entita přestává být v určitých situacích účetní jednotkou dříve než dnem svého zániku, jak by tomu bylo podle obecného pravidla v § 24 odst. 1, podle kterého je právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou po celou dobu své existence. V případě zrušení s likvidací přestává být právnická osoba nebo jiná entita účetní jednotkou dnem vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace za podmínky, že se po tomto dni neuskuteční žádné účetní případy (tj. nenastanou u ní žádné skutečnosti mající, byť potenciální, dopad na její finanční situaci nebo finanční výkonnost), a v případě zrušení bez likvidace dnem zrušení s výjimkou zrušení při přeměně. Uvedeným dnem tedy končí poslední účetní období dané právnické osoby nebo jiné entity. Z důvodu neuskutečňování žádných účetních případů po výše uvedených dnech by totiž již bylo zbytečné, aby

účetní jednotce začínalo další účetní období, za které by musela sestavovat účetní závěrku, protože by v ní za dané účetní období nebylo co uvést. V případě zrušení bez likvidace již podmínka o neexistenci účetních případů není uvedena z důvodu, že již nemohou nastat.

V případě, že se po dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace uskuteční ještě nějaké účetní případy, ustanovení § 26 se nepoužije, účetní období však tímto dnem skončí v každém případě, a to na základě § 51 písm. b), který stanoví, že tento den je zvláštním posledním dnem účetního období. V tomto případě však po tomto dni začíná další účetní období. Skutečnost, že ke dnům uvedeným v § 26 končí účetní období, vyplývá z toho, že dnem, kdy přestává být účetní jednotka účetní jednotkou, končí její poslední účetní období, viz § 49 odst. 2.

Den zrušení bez likvidace s výjimkou zrušení při přeměně byl podle dosavadního zákona o účetnictví dnem, ke kterému se uzavírají účetní knihy, viz jeho § 17 odst. 2 písm. d), a tedy končí účetní období. Současně se v právním řádu objevují některá ustanovení duplicitní k tomuto ustanovení, která se z tohoto důvodu zrušují změnovým zákonem. Je to § 434 zákona o investičních společnostech a investičních fondech, který stanoví, že ke dni zrušení podílového fondu se sestaví účetní závěrka; v případě zrušení bez likvidace bylo toto ustanovení duplicitní k § 17 odst. 2 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, v případě zrušení s likvidací působí toto ustanovení nejasnosti ve vztahu k § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví (vstup do likvidace nastává dnem zrušení, viz § 187 odst. 2 občanského zákoníku); den předcházející dni vstupu do likvidace je nově tzv. zvláštním posledním dnem účetního období, viz § 51 písm. a), kterým také končí účetní období a sestavuje se tedy účetní závěrka. Obdobně tomu je u účastnického fondu podle § 110 odst. 2 zákona o doplňkovém penzijním spoření. Proto se do budoucna tato ustanovení ve speciálních zákonech ruší a bude se vždy postupovat podle § 26 nebo § 51 písm. a) zákona o účetnictví.

## Hlava II

### Právní nástupnictví

#### § 27

#### Právní nástupnictví fyzické osoby

(1) Fyzická osoba, která je účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí, se v případě smrti považuje za účetní jednotku do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Práva a povinnosti zůstavitele jako účetní jednotky

- a) plní osoba spravující pozůstalost, a to svým jménem na účet pozůstalosti, a
- b) přecházejí na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví.

(2) Pro účely účetnictví se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

#### **K hlavě II - Právní nástupnictví**

#### **K § 27**

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

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

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

Smyslem normy v odstavci 1 písm. b) je stanovit okamžik přechodu práv a povinností zůstavitele jako účetní jednotky na dědice. Implicitně se také stanoví, do kdy tato práva a povinnosti vykonává osoba spravující pozůstalost (v návaznosti na písmeno a)) a od kdy již dědic. Odstavec 2 písmeno b) vychází z obdobné úpravy v daňovém řádu. v § 239a odst. 3 daňového řádu, podle které daňová povinnost, která zůstaviteli vznikla do dne jeho smrti i v období mezi smrtí zůstavitele a potvrzením nabytí dědictví, nepřechází na dědice smrtí zůstavitele, ale (až) pravomocným rozhodnutím soudu o dědictví. V písmenu b) se tedy navrhuje nová obdobná norma, podle které práva a povinnosti v oblasti účetnictví přecházejí na dědice spolu s dědictvím okamžikem rozhodnutí soudu o dědictví. Pokračují-li dědic v činnosti po zůstaviteli, jedná ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví již vlastním jménem na svůj účet, tj. obdobně, jako by začal podnikat či provozovat jinou činnost.

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

## § 28

### **Právní nástupnictví při přeměnách**

(1) Při přeměně účetní jednotky, pokud alespoň jedna nástupnická osoba nebo jiná entita jiná než tato účetní jednotka je účetní jednotkou, se určuje rozhodný den.

(2) Právnícká osoba nebo jiná entita, které jsou účetní jednotkou, vzniklé při přeměně se považují za účetní jednotku od rozhodného dne přeměny. Jejich práva a povinnosti jako účetních jednotek plní do dne předcházejícího dni, ve kterém nastanou právní účinky přeměny, jejich právní předchůdce.

(3) Právnícká osoba nebo jiná entita zúčastněné na přeměně, které při přeměně zanikají a jejichž všechny nástupnické osoby nebo jiné entity jsou účetními jednotkami, přestávají být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny.

(4) Pro účely účetnictví se jmění účetní jednotky zúčastněné na přeměně v rozsahu, v jakém v důsledku přeměny přechází na nástupnickou účetní jednotku, a jednání s ním související považují od rozhodného dne přeměny za jmění a jednání nástupnické účetní jednotky.

#### **K § 28**

#### [K odstavci 1:](#)

Do zákona o účetnictví se nově přesouvá úprava toho, kdy se při přeměnách určuje rozhodný den. Povinnost určovat rozhodný den byla dosud uvedena v § 176 odst. 1 občanského zákoníku obecně pro všechny přeměny a v § 10 odst. 1 zákona o přeměnách bylo uvedeno, že rozhodný den se určuje pouze při fúzi, rozdělení nebo převodu jmění na společníka. Rozhodný den však slouží k tomu, že od něho se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby, viz § 176 odst. 1 občanského zákoníku. Rozhodný den má tedy smysl určovat pouze při takové přeměně, kdy přechází jmění mezi alespoň dvěma účetními jednotkami, tedy kdy je jak na straně zúčastněných osob, tak na straně nástupnických osob alespoň jedna účetní jednotka, přičemž se nemůže jednat o tu samou osobu. Pouze v takovém případě totiž má smysl upravovat jednání těchto osob z účetního hlediska. Vzhledem k tomu, že význam rozhodného dne je čistě účetní, se toto pravidlo přesunuje do zákona o účetnictví a stejně tak se do odstavce 4 přesouvá pravidlo stanovující důsledky rozhodného dne. V ustanovení je vedle právnické osoby uvedena i jiná entita, protože přeměna se může týkat i entit bez právní osobnosti, např. podílových fondů. Příkladem přeměny, u které se neurčuje rozhodný den, je změna právní formy nebo převod jmění na společníka, který není účetní jednotkou.

#### K odstavci 2:

Vzhledem k tomu, že při některých přeměnách se podle odstavce 1 musí určit rozhodný den, stanoví se ve větě první fikce, že právnická osob vzniklá při přeměně je účetní jednotkou už od tohoto rozhodného dne; účetní jednotka tedy zpravidla vzniká dříve, než vznikne daná právnická osoba, protože ta vzniká až ke dni zápisu do obchodního rejstříku (výjimkou bude situace, kdy se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku). Kdyby daná osoba nebyla považována před rozhodným dnem za účetní jednotku, nemohlo by se jednání považovat za jednání na její účet a nemohlo by o něm být účtováno. Přitom samozřejmě vždy musí jít o právnickou osobu nebo jinou entitu, které obecně splňují podmínky pro to být účetní jednotkou uvedenou v § 24; ustanovení § 28 stanoví jen jiný okamžik získání statusu účetní jednotky danou entitou, nemá vliv na nutnost splnění podmínek pro to, aby účetní jednotkou vůbec byla. Ustanovení se, jak výslovně uvádí, použije nejen na právnickou osobu, ale i na entitu bez právní osobnosti. Rozhodným dnem přeměny tak začíná první účetní období účetní jednotky, viz § 49 odst. 1. Protože právnická osoba, která je prohlášena za účetní jednotku, ještě neexistuje, stanoví se ve druhé větě, že její práva a povinnosti jako účetní jednotky plní její právní předchůdce, a to do dne přecházejícího dni právních účinků přeměny. Právním předchůdcem může být jak právnická osoba při přeměně zanikající (např. při fúzi splynutím), tak právnická osoba nadále existující (např. při rozdělení odštěpením). Může také nastat situace, kdy právní předchůdce není účetní jednotkou, např. v případě přeshraničních přeměn; to nebrání tomu, že musí v této specifické situaci plnit účetní povinnosti a vykonávat práva za nástupnickou účetní jednotku. V případě, že je právních předchůdců více, např. při fúzi splynutím, plní povinnosti nástupnické účetní jednotky společně a nerozdílně.

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

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví, že právnická osoba nebo jiná entita zanikající při přeměně přestává být účetní jednotkou ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny. Důvody jsou obdobné jako u odstavce 2. Tímto dnem také podle § 49 odst. 2 končí její poslední účetní období. Uvedené však platí pouze v případě, že všechny nástupnické osoby nebo jiné entity (tj. nejen právnické osoby a entity bez právní osobnosti, ale také fyzická osoba v případě převodu jmění na společníka) jsou také účetními jednotkami; není tomu tak tedy v případě převodu jmění na společníka, který není účetní jednotkou, a v případě přeshraničních přeměn, kdy je některou nástupnickou osobou zahraniční osoba či entita, která není účetní jednotkou, např. při přeshraničním rozštěpení účetní jednotky. Účetní jednotka zúčastněná na přeměně je potom účetní jednotkou až do okamžiku svého zániku. Toto pravidlo platí již podle dosavadního zákona, viz jeho § 17 odst. 4 a 5.

Pokud při přeměně některá z nástupnických právnických osob nebo entit je účetní jednotkou a některá nikoli (např. při přeshraničním rozdělení rozštěpením, kdy některá nástupnická společnost bude českou právnickou osobu a některá zahraniční, a tedy nebude účetní jednotkou), se odstavec 3 neuplatní. Ve vztahu k nástupnické právnické osobě nebo entitě, která se stává účetní jednotkou, se však uplatní pravidlo podle odstavce 4, tedy jmění účetní jednotky zúčastněné na přeměně a právní jednání s ním související se od rozhodného dne považují za jmění a právní jednání náležející

nástupnické účetní jednotce. Zúčastněná účetní jednotka tedy bude od rozhodného dne přeměny účtovat pouze o té části jmění a jednání s ním souvisejícím, které přechází na právnickou osobu nebo entitu, která se nestává účetní jednotkou, a na které se tedy neuplatní fikce podle odstavce 4.

#### K odstavci 4:

Odstavec 4 stanoví důsledky rozhodného dne přeměny pro účetnictví. Rozhodným dnem přeměny je den, od kterého je přeměna „účinná z ekonomického hlediska“, tedy pro účely účetnictví se již tímto dnem považuje za uskutečněnou (samozřejmě za podmínky, že následně opravdu dojde k jejím právním účinkům). Proto se stanoví fikce, že již k rozhodnému dni 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. Nástupnickou účetní jednotkou přitom může být jak účetní jednotka již existující (např. při fúzi sloučením), tak účetní jednotka nově vzniklá (např. při fúzi splynutím), která se k rozhodnému dni stává účetní jednotkou.

### Hlava III

## **Převod práv a povinností v oblasti účetnictví**

### § 29

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

(1) Pouze veřejnoprávní smlouvou může převést svá práva a povinnosti, které má jako účetní jednotka,

- a) příspěvková organizace na svého zřizovatele, nebo na jinou příspěvkovou organizaci zřízovanou tímto zřizovatelem,
- b) organizační složka státu na správce téže kapitoly státního rozpočtu a
- c) obec na dobrovolný svazek obcí, jehož je členem.

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup uzavření veřejnoprávní smlouvy podle odstavce 1 a její náležitosti.

#### **K hlavě III – Převod práv a povinností v oblasti účetnictví**

#### **K § 29**

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 takovémuto pověření dochází na základě soukromoprávního (občanskoprávního) vztahu, který je umožněn obecnou úpravou soukromého práva. Toto běžné pověření doposud upravené v § 5 zákona o účetnictví zůstává zachováno, není ale třeba jej výslovně normovat. Soukromoprávním smluvním jednáním nejde bez dalšího převést veřejnoprávní práva a povinnosti. Jinými slovy řečeno, pokud smluvně pověřená např. externí účetní nezajistí splnění některé povinnosti účetní jednotky, za porušení této povinnosti bude odpovědná sama účetní jednotka s tím, že má možnost požadovat regresivně náhradu škodu po externí účetní.

Navržené ustanovení však upravuje specifický případ v oblasti účetnictví veřejného sektoru, kde je některým účetním jednotkám umožněno ujednat si přenesení plnění svých práv a povinností v oblasti účetnictví, a to včetně přenesení odpovědnosti za důsledky spojené s porušením těchto povinností, tj. za jejich porušení bude odpovídat pouze pověřená osoba. Podmínkou je uzavření veřejnoprávní smlouvy o převedení práv a povinností účetní jednotky. Využití formy veřejnoprávní smlouvy bez přenesení této odpovědnosti není přípustné z podstaty věci, neboť právě převod práva a povinností znamená, že účetní jednotce převáděná práva a povinnosti zanikají a pověřené entitě vznikají. Zákon současně nenormuje, že by v takovém případě zůstala současně odpovědnost za porušení na účetní jednotce, která převádí svá práva a povinnosti účetní jednotky, tj. nevzniká zde společná a nerozdílná odpovědnost. Současně je značně omezen okruh účetních jednotek veřejného sektoru, které mohou takto pověřit někoho jiného. Umožněno je to pouze účetní jednotce, která je (i) příspěvkovou organizací, a to buď vůči svému zřizovateli, nebo jiné příspěvkové organizaci zřízované stejným

zřizovatele, (ii) organizační složkou státu vůči správci téže kapitoly státního rozpočtu a (iii) obcí vůči dobrovolnému svazku obcí, jehož je členem. V ostatních případech ke zbavení odpovědnosti za porušení povinností, jejichž plněním byla jiná osoba nebo účetní jednotka pověřena, nedochází.

Tato vyšší úroveň přenosu práva povinností a odpovědností v oblasti účetnictví nesená specifickým typem smlouvy má za cíl nabídnout veřejnoprávním korporacím (ve smyslu skupiny organizací) efektivní uspořádání jejich povinností a odpovědností zejména s ohledem na potřebu či povinnost digitalizace různých ekonomických agend a v nich probíhajících procesů odehrávajících se napříč celou touto korporací. Jde 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. Přenos faktických povinností v oblasti účetnictví spolu s odpovědností pak může zefektivnit a napřímit jednotlivé procesy probíhající v rámci a mezi těmito agendami, především jsou-li realizovány digitalizovanou formou. Taková centralizace spolu s přenesením odpovědnosti může být velmi efektivním nástrojem pro implementaci také zcela nových legislativních požadavků v oblasti digitalizace veřejné správy, např. některá z ustanovení zákona č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci.

Tradiční outsourcing bez přenesení odpovědnosti (tj. jinou formou než veřejnoprávní smlouvou) v případě příspěvkové organizace podle odstavce 1 písm. a) je přípustný pouze tehdy, je-li jejími právy a povinnostmi pověřena jiná osoba než její zřizovatel, resp. v případě organizační složky státu podle odst. 1 písm. b) je přípustný pouze tehdy, je-li jejími právy a povinnostmi pověřena jiná osoba než správce téže kapitoly. Výjimkou jsou situace outsourcingu mezi dvěma příspěvkovými organizacemi téhož zřizovatele a mezi obcí a dobrovolným svazkem obcí, kdy je též vyžadována forma veřejnoprávní smlouvy. Pokud je cílem vedení veřejnoprávní korporace soustředění a centralizace agendy vedení účetnictví, je tradiční outsourcing účetnictví zřizované příspěvkové organizace nebo řízené organizační složky státu nadbytečný a nelogický, a to i vzhledem k intenzivnímu provázání obecných pravomocí a odpovědností zřizovatelů a správců kapitol směrem k podřízeným (řízeným) organizacím.

Ustanovení nebrání sekundárnímu outsourcingu práv a povinností přenesených veřejnoprávní smlouvou zřizovatele, správce kapitoly, organizační složky téhož zřizovatele nebo dobrovolného svazku obcí dále na jinou osobu, výhradně však již soukromoprávní smlouvou bez přenesení odpovědnosti za jejich porušení. Nepředpokládá se, že by toho bylo těmito zřizovateli a správci kapitol využíváno pro celou agendu účetnictví příspěvkových organizací nebo organizačních složek státu, jako spíše pouze pro některé dílčí agendy, které tyto zřizovatelé nebo správci kapitol nedokáží zajistit vlastními zdroji nebo ukáže-li se taková externí subdodávka jako efektivnější. Zájmem zřizovatelů, resp. správců kapitol může také být ponechání určitých citlivých agend i s přenesenou odpovědností v jejich režii (například personální a mzdová agenda, majetková agenda), zatímco běžné a rutinní agendy budou tradičním způsobem outsourcovány (například fakturace a CRM, řízení zásob, cestovní příkazy, apod.).

Odstavec 2 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí vydat vyhlášku, v níž bude specifikován postup uzavření veřejnoprávní smlouvy, kterou se převádějí práva a povinnosti účetní jednotky, a její konkrétní náležitosti. Obecná úprava veřejnoprávní smlouvy je obsažena v části páté správního řádu.

## Hlava IV

### Účetní postupy používané pro účely zvláštní právní úpravy

#### § 30

#### **Základní ustanovení o účetních postupech používaných pro účely zvláštní právní úpravy**

(1) Jiný zákon může stanovit, že osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou, použijí pro účely tohoto jiného zákona účetní postupy potřebné pro účely zvláštní právní úpravy.

(2) Účetními postupy potřebnými pro účely zvláštní právní úpravy jsou postupy upravené účetními předpisy, které používá srovnatelná entita podle právního řádu České republiky s tím, že osoba nebo jiná entita, které nejsou účetní jednotkou a jejich vymezená část činná na území

České republiky, ohledně které se používají účetní postupy, se při vnitropodnikových transakcích považují za samostatné entity.

(3) Účetními postupy potřebnými pro účely zvláštní právní úpravy nejsou postupy upravené ustanoveními účetních předpisů upravujícími

- a) konsolidační povinnost,
- b) vykazování finančních a nefinančních informací,
- c) statutární výroční zprávu a
- d) ověřování a zveřejňování vykazovaných informací.

*CELEX 31989L0117 (čl. 2 odst. 1, čl. 3 odst. 2)*

(4) Jiný zákon může stanovit odlišný rozsah účetních postupů potřebných pro účely zvláštní právní úpravy.

## **K hlavě IV - Účetní postupy používané pro účely zvláštní právní úpravy**

### **K § 30**

#### K odstavci 1 :

Účelem tohoto ustanovení je vytvořit provazbu mezi zákonem o účetnictví a jinými zvláštními zákony, které by pro své účely případně potřebovaly užít některých z postupů či zásad upravených v zákoně o účetnictví zejména u zahraničních entit, které nejsou účetními jednotkami (viz § 24 odst. 1 písm. h)). Předpokládá se, že toto ustanovení bude sloužit především pro regulaci kapitálového trhu.

Toto ustanovení se neuplatní na entitu založenou podle práva třetí země, která je zároveň českým daňovým rezidentem, a to z toho důvodu, že takováto entita bude podle § 24 odst. 1 písm. h) účetní jednotkou, a tudíž povede „plnohodnotné“ účetnictví, nikoli pouze jeho modifikovanou obdobu pro účely jiných zákonů. Na rozdíl od entit založených podle práva členského státu EU u třetích zemí (v důsledku neaplikace jednotné unijní účetní legislativy) se neuplatní zásada srovnatelnosti účetních systémů vůči účetním systémům evropských členských států ani principy prostupnosti veřejných rejstříků a v nich zveřejňovaných účetních informací. Aby byl zajištěn požadovaný standard účetnictví podle právního řádu České republiky, navrhuje se uložit entitám ze třetích zemí, které jsou českými daňovými rezidenty, povinnost vedení účetnictví i podle českých účetních předpisů.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 vymezuje pojem „účetní postupy potřebné pro účely zvláštní právní úpravy“, které jsou povinny použít osoby nebo jiné entity, které nejsou účetními jednotkami, a to v případech stanovených v odstavci 1 (tedy v případech, kdy tak stanoví zvláštní právní předpis). Jedná se o postupy, které (i) jsou upravené účetními předpisy a které (ii) používá entita ustanovená podle českého právního řádu srovnatelná s osobou nebo entitou, které nejsou účetní jednotkou. Bez této normy by se aplikovala obecná subsidiární norma v § 31 odst. 1, podle které účetní jednotka, která není účetní jednotkou jiného druhu, je účetní jednotkou podnikatelskou. Mohou se ale vyskytnout i případy osob či jiných entit, které nebudou mít podnikatelský charakter (např. zahraniční nadace) a u kterých by nebylo dostatečně odůvodněno jejich zařazení do podnikatelských účetních jednotek. Tyto by měly mít režim účetnictví např. jako české nadace (tj. neziskové účetní jednotky).

Současně podle odstavce 2 platí, že v případech, kdy dochází k tzv. vnitropodnikovým transakcím, tj. transakcím mezi entitou jako celkem a její částí, která podniká či je jinak činná v České republice a o níž se pak vede „neúplné“ účetnictví, se uplatní právní fikce, podle které se na entitu a tuto její vnitřní část hledí jako na dvě samostatné účetní jednotky.

#### K odstavci 3:

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



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

#### K odstavci 4:

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

Speciální zákon pak může vymezit okruh účetních postupů odlišně od § 30 tohoto zákona (tzn. rozšířit jej či ve většině případů zúžit).

## Hlava V

### Druhy účetních jednotek

#### § 31

### Druhy účetních jednotek

(1) Podnikatelskou účetní jednotkou se rozumí účetní jednotka, která není účetní jednotkou jiného druhu.

(2) Účetní jednotkou veřejného sektoru se rozumí účetní jednotka, která je

- a) organizační složkou státu podle zákona upravujícího majetek České republiky a její vystupování v právních vztazích,
- b) státním fondem podle rozpočtových pravidel,
- c) územním samosprávným celkem,
- d) dobrovolným svazkem obcí nebo
- e) příspěvkovou organizací.

(3) Neziskovou účetní jednotkou se rozumí účetní jednotka, která

- a) v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo jiným způsobem svého ustavení jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním,
- b) není účetní jednotkou veřejného sektoru a
- c) není obchodní společností.

#### **K hlavě V - Druhy účetních jednotek**

#### **K § 31**

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

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

Odstavec 1 obsahuje obecné pravidlo, že nenaplní-li účetní jednotka znaky jiného druhu účetní jednotky, jedná se vždy o účetní jednotku podnikatelskou. Tento typ účetní jednotky tak představuje základní, zároveň však zbytkovou množinu účetních jednotek.

Co se rozumí účetní jednotkou veřejného sektoru, je upraveno v odstavci 2. Tento druh účetní jednotky je vymezen pomocí taxativního výčtu účetních jednotek. Oproti dosavadnímu výčtu vybraných účetních jednotek v § 1 odst. 3 rušeného zákona o účetnictví dochází k jediné změně, a to, že účetními jednotkami veřejného sektoru již nejsou zdravotní pojišťovny a dále nejsou uvedeny

Regionální rady regionů soudržnosti, které byly zrušeny zákonem č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Odstavec 2 tak představuje zvláštní ustanovení vůči odstavci 3. Pro účetní jednotky, které jsou zdravotní pojišťovnou, je zachován speciální režim účetnictví a stanovena speciální pravidla. Nově tyto účetní jednotky již nebudou účetními jednotkami veřejného sektoru, ale neziskovou účetní jednotkou, a nebudou ani prohlášeny za subjekty veřejného zájmu. Důvodem je skutečnost, že kategorie subjektů veřejného zájmu míří na podnikatelské subjekty a účetní směrnice na ně klade specifické požadavky v oblasti výkaznictví. Zdravotní pojišťovny byly do této skupiny zařazeny pouze z důvodu, že se subjektem veřejného zájmu se zachází jako s velkou účetní jednotkou, tj. jsou na tyto účetní jednotky kladeny vyšší požadavky v oblasti výkaznictví. Vzhledem k tomu, že některá zdravotní pojišťovna by podle kategorizačních kritérií mohla být považována za malou účetní jednotku, je nezbytné jednoznačně určit, že se považují za velkou účetní jednotku, a to vzhledem k nakládání s veřejnými prostředky. Je však srozumitelnější prohlásit všechny zdravotní pojišťovny za velké účetní jednotky, než tak činit prostřednictvím doplnění do výčtu účetních jednotek, které jsou subjekty veřejného zájmu, kdy se pak v některých případech stanovujeme pro ně výjimka, protože není chtěné úplně shodné zacházení. Pro účely zachování stávajícího rozsahu povinností však budou vždy prohlášeny za velké účetní jednotky (viz § 34 odst. 5 písm. b)). Důvodem pro speciální zacházení se zdravotními pojišťovnami je skutečnost, že se jedná o právnické osoby *sui generis*, které vzhledem k podstatě své činnosti nejsou poskytovatelem veřejné služby, ani orgánem státní správy či územní samosprávy. Charakter jejich činnosti je bližší činnosti pojišťoven než činnosti organizací veřejného sektoru. Odtud vyplývá i významně odlišná struktura a obsah informací vykazovaných v jejich účetních závěrkách. Dalším důvodem pro zařazení zdravotních pojišťoven mezi neziskové účetní jednotky a nikoli podnikatelské účetní jednotky je skutečnost, že jejich činnost v oblasti poskytování komerčního zdravotního pojištění tvoří zanedbatelnou část v rámci jejich celkové činnosti.

Zároveň se navrhuje terminologické zpřesnění označení tohoto druhu účetní jednotky. Důvodem pro označení jako účetní jednotky veřejného sektoru je záměr zvolit takové označení, které přesněji vyjádří, co je jeho obsahem, tj. že jde převážně o účetní jednotky z oblasti veřejné správy.

Oproti dosavadní právní úpravě se nově v odstavci 3 výslovně vymezuje pojem neziskové účetní jednotky. Jde tedy o zvláštní ustanovení vůči odstavci 1 upravujícímu podnikatelskou účetní jednotku. Při posouzení neziskové, resp. nepodnikatelské povahy dané účetní jednotky bude třeba zkoumat jak formální hledisko, tj. právní zakotvení nepodnikatelské činnosti, tak materiální hledisko, tj. zda tento subjekt skutečně vykonává činnost odlišnou od podnikání.

Zvolená koncepce vychází z kritéria, které používá zákon o daních z příjmů pro odlišení veřejně prospěšného poplatníka (viz § 17a zákona o daních z příjmů).

Právní forma účetní jednotky je zde limitující, neziskovou účetní jednotkou tak nemůže být osobní společnost. V případě družstev se bude vždy posuzovat jejich činnost podle písmene a) a pouze ta družstva, jejichž hlavní činností není podnikání, budou považována za nepodnikatelskou účetní jednotku. Důvodem pro nemožnost zařadit obchodní společnosti též pod neziskovou účetní jednotku, přestože v některých případech mohou být založeny za účelem správy majetku nebo za účelem nepodnikatelské činnosti, je evropská regulace, která klade požadavky na účetní výkaznictví obchodních společností, které jsou obsahem norem upravující účetní výkaznictví podnikatelských účetních jednotek.

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

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

Hlava VI

**Kategorizace účetní jednotky**

Díl 1

**Vymezení podmínek pro určení kategorie**

§ 32

**Kategorie účetních jednotek**

(1) Kategoriemi podnikatelských a neziskových účetních jednotek jsou

- a) mikro účetní jednotky,
- b) malé účetní jednotky,
- c) střední účetní jednotky a
- d) velké účetní jednotky.

(2) Podmínkou pro zařazení do kategorie mikro účetních jednotek je naplnění alespoň 2 z následujících hodnot

- a) aktiva celkem do 9 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu do 18 000 000 Kč a
- c) průměrný počet zaměstnanců za účetní období do 10.

*CELEX 32013L0034 (čl. 3 odst. 1, čl. 3 odst. 9)*

(3) Podmínkami pro zařazení do kategorie malých účetních jednotek jsou

- a) nesplnění podmínky pro zařazení do kategorie mikro účetních jednotek a
- b) naplnění alespoň 2 z následujících hodnot
  - 1. aktiva celkem do 100 000 000 Kč,
  - 2. roční úhrn čistého obrátu do 200 000 000 Kč a
  - 3. průměrný počet zaměstnanců za účetní období do 50.

*CELEX 32013L0034 (čl. 3 odst. 2 první pododstavec, čl. 3 odst. 9)*

(4) Podmínkami pro zařazení do kategorie středních účetních jednotek jsou

- a) nesplnění podmínek pro zařazení do kategorií mikro účetních jednotek ani malých účetních jednotek a
- b) naplnění alespoň 2 z následujících hodnot
  - 1. aktiva celkem do 500 000 000 Kč,
  - 2. roční úhrn čistého obrátu do 1 000 000 000 Kč a
  - 3. průměrný počet zaměstnanců za účetní období do 250.

*CELEX 32013L0034 (čl. 3 odst. 3, čl. 3 odst. 9)*

(5) Podmínkou pro zařazení do kategorie velkých účetních jednotek je naplnění alespoň 2 z následujících hodnot

- a) aktiva celkem nad 500 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu nad 1 000 000 000 Kč a
- c) průměrný počet zaměstnanců za účetní období nad 250.

*CELEX 32013L0034 (čl. 3 odst. 4, čl. 3 odst. 9)*

## K hlavě VI - Kategorizace účetní jednotky

### K dílu 1 - Vymezení podmínek pro určení kategorie

#### K § 32:

Navrhuje se zachování kategorizace účetních jednotek v rozsahu dosavadního ustanovení § 1b rušeného zákona o účetnictví. Dochází pouze k legislativně technickým úpravám přispívajícím k jasnější systematizaci a větší srozumitelnosti této právní úpravy. Kategorizace se však nově nevztahuje na účetní jednotky veřejného sektoru. Tyto účetní jednotky kategorizaci nevyžadují, jelikož se pro ně neuplatňují žádné výjimky, resp. je žádoucí zacházet se všemi účetními jednotkami veřejného sektoru stejně, aby následné výstupy byly kompatibilní. Kategorizaci těchto účetních jednotek nevyžaduje ani účetní směrnice. Kategorizaci tedy podléhají pouze dva druhy účetních jednotek, a to podnikatelské a neziskové. Co se týče navazujících ustanovení, tak v případech, kdy je určitá norma vztažena např. pouze na velké a střední účetní jednotky, neuplatní se jak na podnikatelské a neziskové účetní jednotky, které jsou mikro a malými účetními jednotkami, ale zároveň se neuplatní na účetní jednotku veřejného sektoru a též na účetní jednotku používající hotovostní účetnictví, u níž je určení kategorie vyloučeno na základě § 142.

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

Legislativní technika právní úpravy kategorií účetních jednotek se liší od dosavadní úpravy v § 1b a § 1e rušeného zákona o účetnictví. Dosavadní právní úprava totiž byla nepřesná s ohledem na to, že § 1b rušeného zákona o účetnictví zdánlivě stanovil, která účetní jednotka patří do které kategorie, ovšem v § 1e rušeného zákona o účetnictví se stanovila pravidla pro to, k jakému okamžiku se účetní jednotka do té které kategorie zařadí, přičemž tato pravidla neodpovídala pravidlu uvedenému v § 1b. Nově navrhovaná úprava je tedy vystavěna tak, že v § 32 se stanoví podmínky pro zařazení do určité kategorie ve smyslu splnění určitých hraničních hodnot. V § 34 a § 35 se potom stanoví pravidla pro to, jak (k jakému okamžiku) se na základě splnění uvedených podmínek určí kategorie účetní jednotky.

Jednotlivé odstavce v § 32 tedy již nejsou formulovány jako „Mikro účetní jednotkou je...“, protože to, která jednotka patří do které kategorie, je upraveno až v § 34, resp. § 35, nýbrž jsou jen stanoveny určité podmínky pro zařazení do té které kategorie. K zařazení účetní jednotky do určité kategorie však nestačí pouze naplnění těchto podmínek, tedy neplatí, že účetní jednotka změní svou kategorii, jakmile jsou podmínky uvedené v tomto ustanovení naplněny; okamžik, kdy se naplnění těchto podmínek promítne do změny kategorie účetní jednotky, určuje § 34. Jedná se o stejný princip jako podle rušeného zákona o účetnictví, jen přesněji vyjádřený.

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

Dosavadní normu § 1b odst. 5 zákona o účetnictví se navrhuje zakomponovat až do § 34, protože tato norma nestanoví podmínky pro zařazení do určité kategorie ve smyslu naplnění hraničních hodnot, ale přímo určení kategorie daných účetních jednotek.

## § 33

### Vymezení některých pojmů pro účely kategorizace

(1) Aktivy celkem se pro účely účetnictví rozumí úhrn účetní hodnoty aktiv zjištěný z rozvahy.

*CELEX 32013L0034 (čl. 3 odst. 11)*

(2) Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely účetnictví rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb bez zahrnutí prodejních slev za účetní období, pokud účetní období trvá 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 kalendářních týdnů. Má-li účetní období jiné trvání, rozumí se ročním úhrnem čistého obratu výše výnosů podle věty první přepočtená na účetní období trvající 365 dní.

CELEX 32013L0034 (čl. 2 odst. 5)

(3) Průměrným počtem zaměstnanců se pro účely účetnictví rozumí průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu.

### **K § 33**

Navrhuje se převzetí dosavadního ustanovení § 1d zákona o účetnictví vymezuujícího některé pojmy pro účely kategorizace.

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

V odstavci 2 se oproti dosavadnímu stavu navrhuje zúžení definice ročního úhrnu čistého obratu, a to tak, že se již nevychází z celkové výše všech výnosů, ale pouze z výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb, tak jak stanovuje čl. 2 odst. 5 účetní směrnice. Toto vymezení lépe odpovídá ustanovení směrnice, které je tímto implementováno. Velikost účetní jednotky, resp. konsolidačního celku by měla být závislá na schopnosti generovat tržby a neměla by být ovlivněna jednorázovými (náhodnými/nahodilými) transakcemi, jako například tržbami z prodeje stálých aktiv, čemuž odpovídá definice čistého obratu uvedená ve směrnici 2013/34/EU. Pro specifické účetní jednotky, pro které není takto definovaný roční úhrn čistého obratu zcela vyhovující z důvodu charakteru jejich činnosti, bude stanoveno ve vyhlášce, jaké výnosy se vykazují jako výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb v případě těchto účetních jednotek.

Zároveň je však upřesněn výpočet ročního úhrnu čistého obratu v závislosti na délce trvání účetního období. Pokud účetní období trvá 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 týdnů, pak se automaticky jedná o roční úhrn čistého obratu za celé toto účetní období. Pokud však účetní období trvá jinak dlouho, pak je třeba pro stanovení ročního úhrnu čistého výnosu přepočíst výši výnosů na účetní období, jehož délka je pro účely tohoto přepočtu stanovena jako 365 dní, přičemž způsob přepočtu je ponechán na účetní jednotce. Oproti dosavadní právní úpravě byla upravena textace týkající se prodejních slev. Prodejní slevy totiž v některých případech (v závislosti na zvolené účetní metodě) nejsou do výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb zahrnovány, proto o ně nemusí být výnosy snižovány, jak je uvedeno v § 1d odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví. Nově se tedy stanoví, že se prodejní slevy do výnosů nezahrnují, což znamená, že pokud v nich zahrnuty nejsou, nemusí účetní jednotka dělat žádnou úpravu, a pokud v nich zahrnuty jsou, musí být o ně výnosy pro účely určení ročního úhrnu čistého obratu sníženy. Směrnice stanovuje, že při výpočtu ročního úhrnu čistého obratu se též nezahrnuje daň z přidané hodnoty a jiné obdobné daně. Daně nemusí normováno z důvodu, že o výnosech je účtováno bez této daně. Pokud je účetní jednotka plátcem daně z přidané hodnoty, účtuje výnosy a daň z přidané hodnoty zvlášť. Pokud není plátcem daně z přidané hodnoty, neúčtuje o této dani vůbec. Při pořízení účtuje do nákladů včetně dně z přidané hodnoty odváděné jiným plátcem, a když vystavuje fakturu, účtuje jen o výnosech, protože nemá povinnost odvádět daň z přidané hodnoty na výstupu.

## **Díl 2**

### **Určení kategorie**

#### **§ 34**

#### **Obecná pravidla určení kategorie účetních jednotek**

(1) Účetní jednotka podléhající kategorizaci ve svém prvním účetním období a v účetním období následujícím po účetním období, ve kterém používala hotovostní účetnictví, spadá do takové kategorie účetních jednotek, jejíž podmínky splní ke konci posledního dne tohoto účetního období. Pro posouzení splnění těchto podmínek pro toto účetní období se aktiva ocení, jako by účetní jednotka byla mikro účetní jednotkou.

(2) Účetní jednotka podléhající kategorizaci ve svém druhém účetním období a ve druhém účetním období následujícím po účetním období, ve kterém používala hotovostní

účetnictví, spadá do takové kategorie účetních jednotek, jejíž podmínky splnila ke konci posledního dne předcházejícího účetního období.

(3) Účetní jednotka podléhající kategorizaci a zúčastněná na přeměně s výjimkou přeměny, při které nedochází k převodu jmění na právního nástupce, spadá v účetním období následujícím po účetním období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, do takové kategorie účetních jednotek, jejíž podmínky splnila ke konci posledního dne účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(4) K další změně kategorie účetních jednotek dochází od účetního období následujícího po dvou po sobě jdoucích účetních obdobích, k jejichž koncům splní podmínky pro zařazení do určité kategorie.

*CELEX 32013L0034 (čl. 3 odst. 10)*

(5) Velkou účetní jednotkou je vždy

- a) subjekt veřejného zájmu a
- b) zdravotní pojišťovna.

*CELEX 32013L0034 (čl. 40)*

(6) Subjektem veřejného zájmu se rozumí účetní jednotka se sídlem v České republice, která je

- a) obchodní korporací, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) investičním fondem nebo podfondem investičního fondu, jejichž cenné papíry kolektivního investování jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- c) bankou,
- d) spořitelním a úvěrním družstvem,
- e) pojišťovnou, zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem a
- f) systémově významným obchodníkem.

*CELEX 32013L0034 (čl. 2 odst. 1)*

*CELEX 32006L0043 (čl. 2 bod 13 písm. a))*

## **K dílu 2 - Určení kategorie**

### **K § 34**

Navrhované ustanovení částečně vychází z dosavadního § 1e zákona o účetnictví. Dochází však k legislativně technickým úpravám tohoto ustanovení, které přispívají k jeho lepší srozumitelnosti a jednoduššímu užití v praxi, a nově jsou stanovena pravidla pro změnu kategorie od druhého účetního období účetní jednotky a pro změnu kategorie v případě přeměny.

Odstavec 1 se vztahuje na první účetní období účetní jednotky, tedy na období, které začíná okamžikem, kdy se účetní jednotka stává účetní jednotkou, a to buď zcela poprvé (účetní jednotka zahajuje vedení účetnictví z důvodu svého vzniku nebo zahájení činnosti), nebo opětovně po přerušení vedení účetnictví, a na účetní období následující po účetním období, ve kterém účetní jednotka používala hotovostní účetnictví. Jelikož u těchto účetních jednotek nelze pro určení jejich příslušné kategorie vycházet z hodnot k poslednímu dni bezprostředně předcházejícího účetního období z důvodu neexistence těchto údajů (účetní jednotka nemá předcházející účetní období nebo jej má, ale používala v něm hotovostní účetnictví, a tedy nesledovala roční úhrn čistého obrátu a aktiv celkem, které jsou nutné pro zjištění kategorie), navrhuje se zakotvit, že tyto účetní jednotky určí svou kategorii podle hodnot dosažených ke konci posledního dne tohoto účetního období. Protože tyto hodnoty tedy musí určit dříve, než zjistí, do jaké kategorie spadá, je uvedeno speciální pravidlo, že v tomto případě se hodnoty posuzují, jako by účetní jednotka byla mikro účetní jednotkou, tedy může si vybrat, zda použije ocenění současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků (viz § 67 odst. 3) a následně ocenění reálnou hodnotou a změnou naběhlé hodnoty (viz § 77). Účetní

jednotky totiž, dokud neznají svou kategorii, nemohou v některých případech s jistotou posoudit, zda mají uvedené způsoby ocenění provádět, či nikoli (tedy zda jsou mikro účetní jednotkou, která uvedená ocenění provádět nemusí), přičemž však tyto způsoby ocenění mohou ovlivnit zařazení do kategorie, pokud by měly za následek překročení hraniční hodnoty aktiv. Na základě podřazení účetní jednotky pod určitou kategorii se na ni následně uplatní navazující práva a povinnosti stanovené pro danou kategorii účetních jednotek. Pokud je tedy účetní jednotka zařazena do kategorie, která musí provést ocenění současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků a následné ocenění reálnou hodnotou či změnou naběhlé hodnoty, provede jej, ale již na jeho základě neupravuje zařazení do kategorie, pokud jej pro účely určení kategorie nepoužila.

Odstavec 2 obsahuje speciální pravidlo pro druhé účetní období účetní jednotky a též pro druhé účetní období účetní jednotky, které následuje po účetním období, v němž používala hotovostní účetnictví (jedná se tedy o druhé účetní období v řadě, ve kterých používá akruální účetnictví). Toto ustanovení je speciální vůči obecnému pravidlu pro změnu kategorie v odstavci 4, neboť ve druhém účetním období (popř. ve druhém účetním období, ve kterém vede akruální účetnictví) lze kategorii oproti prvnímu účetnímu období změnit, aniž by bylo nutno čekat na to, až budou podmínky pro zařazení do „nové“ kategorie splněny ve dvou účetních období za sebou. Je tomu tak z důvodu, že v prvním účetním období se při zařazení do kategorie účetní jednotky nemusí přihlížet k ocenění současnou hodnotou, následnému ocenění reálnou hodnotou nebo změnou naběhlé hodnoty, ani pokud jde o účetní jednotku, která toto následné ocenění jinak provádět musí. Ve druhém účetním období se tedy opět vychází z hodnot k poslednímu dni prvního účetního období, ale nyní již včetně případného povinného ocenění současnou hodnotou, následného ocenění reálnou hodnotou nebo změnou naběhlé hodnoty, protože již je zřejmé, zda ho účetní jednotka měla provést, či nikoli. V ostatních případech je účetní jednotka ve svém prvním i druhém účetním období ve stejné kategorii, protože obě se řídí podle stavu ke konci posledního dne prvního účetního období.

Odstavec 3 obsahuje pravidlo pro případy přeměn a vztahuje se na účetní jednotky, které jsou zúčastněné na přeměně a při přeměně nezanikají. I zde se jedná o speciální úpravu oproti odstavci 4, který obsahuje základní pravidlo, že pro změnu kategorie je třeba, aby podmínky pro zařazení do jiné kategorie byly splněny ve dvou posledních dnech účetních období za sebou jdoucích. V případě přeměny dochází ke skokovému zvýšení či snížení velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a to od rozhodného dne přeměny. Účetní období v takovém případě nově končí posledním dnem vymezeného účetního období účetní jednotky, ve kterém nastaly právní účinky přeměny a nikoli dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny (jako tomu bylo dříve), viz § 50 odst. 2. Na základě stavu k tomuto poslednímu dni účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, se podle navrhovaného odstavce 3 zařazuje účetní jednotka do kategorie již pro následující účetní období, protože zjevně došlo k trvalé změně její velikosti a není třeba čekat, až bude tato změna potvrzena ve dvou po sobě následujících účetních období. Výjimka se stanoví pro ty přeměny, při kterých nezaniká a nevzniká nová osoba nebo entita, tedy při které nedochází k přechodu jmění na právního nástupce, protože při těchto přeměnách nedochází ke změně velikosti a rozsahu činnosti účetní jednotky, a není tedy třeba měnit kategorii rychleji než podle standardního režimu podle odstavce 4. Příkladem je změna právní formy, nebo přemístění sídla do jiného státu než jiného členského státu Evropské unie za podmínky, že je taková účetní jednotka nadále účetní jednotkou z titulu daňového rezidentství na území České republiky.

Odstavec 4 pak upravuje obecný postup účetní jednotky vedoucí ke změně kategorie účetní jednotky v průběhu existence účetní jednotky. Po vzoru § 1e odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví se dosavadní kategorie účetní jednotky změní od následujícího účetního období, a to v situaci, kdy účetní jednotka ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích (resp. ke dvěma koncům po sobě jdoucích účetních období) překročila nebo přestala překračovat 2 hraniční hodnoty dosavadní kategorie. V návaznosti na § 32 upravující kategorie účetních jednotek je zde toto pravidlo vyjádřeno tak, že ke koncům dvou po sobě jdoucích účetních období jsou splněny podmínky určité kategorie; smysl však zůstává stejný jako v § 1e odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví.

Odstavec 5 tohoto ustanovení částečně přebírá dosavadní normu § 1b odst. 5 rušeného zákona o účetnictví. Velkou účetní jednotkou je vždy subjekt veřejného zájmu, nestanoví se však již, že je jí vždy i účetní jednotka veřejného sektoru z důvodu, že se u nich již nebude určovat kategorie. Dále tento odstavec výslovně stanoví, že velkou účetní jednotkou je vždy též zdravotní pojišťovna, které nově nespadá do kategorie účetních jednotek veřejného sektoru a není ani subjektem veřejného zájmu, ale je chytěné zachovat pro ni dosavadní rozsah povinností. V případě subjektů veřejného zájmu se tímto implementuje čl. 40 účetní směrnice, který ukládá členskému státu, aby se subjektem veřejného zájmu zacházel stejně jako s velkou účetní jednotkou, je tedy povinností členského státu

zajistit, aby subjekt veřejného zájmu plnil stejné povinnosti jako velká účetní jednotka. Směrnice neukládá jakou legislativní technikou dané požadavky implementovat. Jednou z možností je u všech povinností, které dopadají na velké účetní jednotky, stanovit, že je povinností je plnit i v případě subjektu veřejného zájmu. Jiným přístupem je prohlásit ho za velkou účetní jednotku nebo ho za ni fiktivně považovat. Důsledek všech přístupů je však shodný, tj. že jak kategorie velkých účetních jednotek, tak subjekty veřejného zájmu mají stejné zacházení. V návrhu je tedy stejné zacházení zajištěno tím, že se subjekt veřejného zájmu prohlásí za velkou účetní jednotku bez toho, aby musel zkoumat jednotlivé podmínky pro zařazení do kategorie velkých účetních jednotek. Jinými slovy subjekt veřejného zájmu nemusí určovat kategorii na základě podmínek pro zařazení do určité kategorie, ale je mu určena přímo.

Odstavec 6 následně upravuje, co se rozumí subjektem veřejného zájmu. V zásadě dochází k převzetí dosavadního vymezení subjektu veřejného zájmu v § 1a rušeného zákona o účetnictví.

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

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

V písmenu f) se navrhuje doplnit oproti současnému stavu, že subjektem veřejného zájmu je také systémově významný obchodník podle § 6b zákona o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění sněmovního tisku 1117, neboť se rovněž jedná o úvěrovou instituci podle směrnice CRD/CRR, kterou je nutno považovat za subjekt veřejného zájmu.

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

## § 35

### **Pravidla určení kategorie účetních jednotek u mateřské entity**

(1) Účetní jednotka, která je mateřskou entitou a není subjektem veřejného zájmu, určuje svou kategorii účetních jednotek podle hodnot svého konsolidačního celku pro určení jeho kategorie.



CELEX 32013L0034 (čl. 3 odst. 12 druhá věta)

(2) Účetní jednotka podle odstavce 1 v účetním období, ve kterém se stane takovou mateřskou entitou, spadá do takové kategorie účetních jednotek, jejíž podmínky splní ke konci posledního dne tohoto účetního období. Pro posouzení splnění těchto podmínek pro toto účetní období se u této účetní jednotky, která byla doposud mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou, aktiva ocení, jako by stále spadala do této kategorie účetních jednotek.

### **K § 35**

Odstavec 1 předmětného ustanovení v souladu s čl. 3 odst. 12 účetní směrnice navrhuje pravidlo, podle kterého se v případě účetní jednotky, která je mateřskou entitou a která zároveň není subjektem veřejného zájmu, při určení kategorie účetních jednotek vychází z hodnot, které vyplývají z konsolidace za celý její konsolidační celek, nikoli pouze z hodnot za mateřskou entitu jako účetní jednotku. Pravidlo se aplikuje na všechny mateřské entity, bez ohledu na to, zda plní, či neplní konsolidační povinnost (k plnění konsolidační povinnosti viz primárně § 42 odst. 1 ve spojitosti s § 36 a dále též § 43 až § 45, které upravují výjimky z konsolidační povinnosti). 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 (budťo jednotlivě, nebo v součtu s ostatními v rámci konsolidačního celku) vyšší kategorii. V takovém případě se považuje za vhodné, aby i samotná mateřská entita jako účetní jednotka pro účely individuálního výkaznictví byla posuzována podle velikosti konsolidačního celku. Zároveň se však stanoví, že odchylky pro stanovení kategorie účetní jednotky uvedené v tomto ustanovení se nepoužijí v případě, kdy je mateřská entita subjektem veřejného zájmu. Důvodem je, že subjekt veřejného zájmu se vždy posuzuje jako velká účetní jednotka a není žádoucí, aby tomu v tomto případě bylo jinak, tj. aby se subjekt veřejného zájmu posuzoval podle skutečné velikosti.

Odstavec 2 stanoví, jak účetní jednotka určí svou kategorii v prvním účetním období, kdy je mateřskou entitou (touto specifikací účetního období se zohledňuje, že účetní jednotka jako taková mohla existovat i dříve, než se stala mateřskou entitou, a že se v takovém případě nejedná o její zcela první účetní období jako účetní jednotky). Mateřská entita se v tomto prvním účetním období zařadí do takové kategorie, jejíž podmínky splní na konci tohoto účetního období. Bez této normy by mateřská entita, která již dříve existovala, postupovala podle obecného ustanovení pro určení kategorie (§ 34), podle kterého by ke změně kategorie mohlo dojít až po dvou účetních obdobích. Takto se umožňuje ihned v tomto prvním účetním období zohlednit, že účetní jednotka, která doposud byla mikro účetní jednotkou a nyní je mateřskou entitou, se má v důsledku zohlednění hodnot za konsolidační celek zařadit do jiné (vyšší) kategorie. Obsahově se tak jedná o obdobné pravidlo jako při určení kategorie účetní jednotky v jejím prvním účetním období podle § 34 odst. 1.

Navržený odstavec dále obsahuje zvláštní pravidlo, že pokud mateřská entita v předchozím účetním období již existovala a byla mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou, pak se pro určení kategorie v tomto prvním účetním období ocení aktiva tak, jako by byla mikro účetní jednotkou nebo malou účetní jednotkou i nadále (tj. nemusí se použít ocenění současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků a u mikro účetní jednotky ani následné ocenění reálnou hodnotou a změnou naběhlé hodnoty). Opět se tedy uplatní pravidlo obdobné ustanovení § 34 odst. 1. Dokud totiž účetní jednotka, která je mateřskou entitou, nezná svou kategorii, nemůže s jistotou posoudit, zda má uvedené způsoby ocenění pro účely individuálního účetního výkaznictví provádět, či nikoli (tedy zda je nadále mikro účetní jednotkou, která např. následné ocenění reálnou hodnotou nemusí provádět, viz § 77), přičemž však použití těchto způsobů ocenění může ovlivnit zařazení do kategorie, pokud by způsobilo překročení hraniční hodnoty aktiv. Pokud je účetní jednotka, která je mateřskou entitou, ke konci svého prvního období zařazena do kategorie, která provádí ocenění současnou hodnotou a následné ocenění reálnou hodnotou a změnou naběhlé hodnoty povinně, provede je, ale již na jejich základě neupravuje zařazení do kategorie.

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

## Hlava VII

### Subjekty konsolidace

#### Díl 1

#### Vymezení subjektů konsolidace

##### K hlavě VII – Subjekty konsolidace

##### K dílu 1 – Vymezení subjektů konsolidace

Tento díl vymezuje jednotlivé entity, které jako uskupení podléhají konsolidaci (viz § 42), tj. vztahuje se k nim povinnost mateřské entity sestavit účetní výkazy na konsolidovaném základě (konsolidovanou účetní závěrku) a vyhotovit konsolidované zprávy obsahující finanční a nefinanční informace (konsolidovanou zprávu vedení a konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám) a dále vymezuje konsolidační celek, k němuž se vztahuje kategorizace v rámci konsolidace.

#### § 36

#### Konsolidační celek

(1) Konsolidačním celkem se pro účely účetnictví rozumí uskupení mateřské entity a jejich dceřiných entit s výjimkou dceřiné entity nezahrnuté do konsolidačního celku.

*CELEX 320013L0034 (čl. 2 odst. 11)*

(2) Konsolidační celek nevzniká, pokud všechny dceřiné entity

- a) jsou z hlediska konsolidačního celku jednotlivě i v úhrnu nevýznamné, nebo
- b) nemusí být zahrnuté do konsolidačního celku.

*CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 10)*

(3) Změnou ve složení konsolidačního celku se rozumí, že do konsolidačního celku přibyla dceřiná entita nebo z tohoto celku ubyla dceřiná entita. Dojde-li v průběhu konsolidačního období ke změně ve složení konsolidačního celku, uvede tuto skutečnost mateřská entita v příloze konsolidované účetní závěrky.

#### K § 36

Navržené ustanovení v odstavci 1 pro účely účetnictví vymezuje uskupení entit, které tvoří konsolidační celek, přičemž vychází z dosavadního vymezení tohoto institutu. Do tohoto uskupení patří mateřská entita a dále její dceřiné entity (§ 37), které musí být do konsolidačního celku zahrnuty, popřípadě do něj byly na základě rozhodnutí mateřské společnosti zahrnuty (v případě, že se jedná o dceřiné entity, které do konsolidačního celku za stanovených podmínek zahrnuty být nemusí – viz § 38). Do konsolidačního celku naopak nejsou zahrnuty dceřiné entity, které mateřská entita nemusí na základě kritérií stanovených zákonem (viz § 38) zahrnout do konsolidačního celku, a to v případě, že je mateřská entita do konsolidačního celku skutečně nezahrne. V opačném případě (tedy pokud mateřská entita rozhodnutí o nezahrnutí dceřiné entity neučiní) se i tato dceřiná entita stává součástí konsolidačního celku a podléhá konsolidační povinnosti (za předpokladu, že je konsolidační celek kategorizován jako velký – viz § 39 a nejsou naplněny jiné podmínky pro zánik konsolidační povinnosti – viz část druhá, hlava VII, díl 3, oddíl 2).

Zda konsolidační celek existuje (resp. jeho vznik a zánik) a období v jakém existuje, se odvozuje od toho, zda účetní jednotka, která naplnila kritéria mateřské entity, má v daném okamžiku konsolidačního období (ke konsolidačnímu období viz § 53) dceřinou entitu, se kterou vytváří uskupení, tj. ovládá v daném okamžiku jinou účetní jednotku. Mohou totiž nastat situace, kdy je účetní jednotka na konci konsolidačního období stále mateřskou entitou, ale v průběhu příslušného konsolidačního období pozbyla veškeré dceřiné entity, a proto již na konci tohoto konsolidačního období neexistuje konsolidační celek. Účetní jednotka je však v tomto okamžiku stále považována za mateřskou, aby ji mohla být stanovena konsolidační povinnost za celé konsolidační období zvolené mateřskou entitou v souladu s § 53. Zánik konsolidačního celku nemá vliv ani na trvání konsolidačního

období, ve kterém k tomuto zániku dojde (resp. jednou určené probíhající konsolidační období se nemění – k tomu viz též § 51 vymežující konsolidační období).

Odstavec 2 je speciálním ustanovením ve vztahu k odstavci 1 a stanoví, že konsolidační celek vůbec nevzniká v případech, (i) kdy jsou všechny dceřiné entity jednotlivě i v úhrnu z hlediska daného konsolidačního celku nevýznamné (jedná se o výslovné promítnutí zásady významnosti v rámci právní úpravy konsolidace – viz § 18) a v případech, kdy (ii) jsou všechny dceřiné entity dceřinými entitami, které mateřská entita nemusí zahrnout do konsolidačního celku, resp. splňují podmínky stanovené v § 38.

Odstavec 3 vymezuje pojem změna ve složení konsolidačního celku, která nastane, pokud se součástí konsolidačního celku stane další dceřiná entita, nebo naopak některá z dosavadních dceřiných entit přestane být dceřinou entitou (tj. taková entita přestane být ovládána mateřskou entitou). Uvedená změna má okamžitý vliv na kategorizaci konsolidačních celků. Pokud totiž ke změně ve složení konsolidačního celku dojde, zohlední se tato změna již v konsolidačním období, ve kterém k takové změně došlo, aniž by bylo třeba naplnit podmínku, podle které je pro přechod do jiné kategorie konsolidačního celku nutné naplnit kritéria této kategorie ve dvou po sobě následujících konsolidačních obdobích (resp. k posledním dnům těchto konsolidačních období – k tomu blíže viz § 39 až § 42). Skutečnost, že došlo ke změně ve složení konsolidačního celku, je současně mateřská entita povinna uvést v příloze konsolidované účetní závěrky.

## § 37

### **Mateřská entita, dceřiná entita, entita pod společným vlivem a přidružená entita**

(1) Mateřskou entitou se pro účely účetnictví rozumí účetní jednotka, která v konsolidačním období ovládá jinou entitu, s výjimkou účetní jednotky veřejného sektoru. Ovládá-li tato účetní jednotka jinou entitu po část konsolidačního období, považuje se za mateřskou entitou po celé konsolidační období.

*CELEX 320013L0034 (čl. 2 odst. 9)*

(2) Pro účely účetnictví entita ovládá jinou entitu, pokud může uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv v jiné entitě, ledaže nemůže tento vliv vykonávat sama.

*CELEX 320013L0034 (čl. 22 odst. 1 až 5)*

(3) Dceřinou entitou se pro účely účetnictví rozumí entita, která je ovládaná mateřskou entitou.

*CELEX 320013L0034 (čl. 2 odst. 10)*

(4) Entitou pod společným vlivem se pro účely účetnictví rozumí entita, ve které entita, která je součástí konsolidačního celku, byla oprávněna v konsolidačním období uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv jen spolu s jinou entitou, která není součástí konsolidačního celku.

(5) Přidruženou entitou se pro účely účetnictví rozumí entita, ve které konsolidovaná entita může vykonávat podstatný vliv a která není dceřinou entitou ani entitou pod společným vlivem. Má se za to, že podstatný vliv může být vykonáván, pokud je výše podílu na hlasovacích právech v jiné entitě alespoň 20 %.

*CELEX 320013L0034 (čl. 2 odst. 13)*

### **K § 37**

#### K definici mateřské entity:

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

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

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

Věta druhá odstavce 1 pak stanoví fikci, podle které se mateřská entita považuje za mateřskou entitu po celé určené konsolidační období (ke konsolidačnímu období viz § 53), bez ohledu na to, zda dceřinou entitu (nebo více těchto entit) ovládá po celé toto konsolidační období. V případě, že tedy mateřská entita určí jako konsolidační období kalendářní rok a ovládá dvě dceřiné entity pouze po prvních 6 měsících, pak bude mateřskou entitou po celý kalendářní rok, nikoli pouze po 6 kalendářních měsících. To však neznamená, že údaje za dceřiné entity konsoliduje za celé účetní období, ale pouze skutečnost, že je prohlášena za mateřskou entitu, tj. jedná se o účetní jednotkou povinnou plnit konsolidační povinnost.

Odstavec 2 vymezuje pro účely účetnictví vztah ovládání jedné entity vůči druhé, a to tak, že entita ovládá jinou entitu, pokud vůči této jiné entitě může uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv, s výjimkou případů, kdy tento rozhodující vliv nemůže vykonávat sama. V případě, že tento vztah mezi dvěma (a více) entitami existuje, kvalifikují se jako mateřská a dceřiná entita. Toto vymezení obdobně jako dosavadní právní úprava vychází ze vztahu ovládání, který vymezuje ZOK prostřednictvím právních domněnek, tedy ze vztahu mezi ovládající a ovládanou osobou. Pro účely účetnictví je nicméně vztah ovládání vycházející z kritérií stanovených v ZOK zúžen, a to tak, že pod něj nespádají situace, kdy entita nemůže vykonávat rozhodující vliv sama, tj. situace kdy (mateřská) entita ovládá jinou entitu na základě jednání ve shodě s jinou entitou, kterou (mateřská) entita neovládá. Tyto entity, které (mateřská) entita ovládá výhradně na základě jednání ve shodě, jsou tímto zákonem označeny jako entity pod společným vlivem. Důvodem pro odlišení této skupiny entit pod společným vlivem od dceřiných entit je jednak to, že se entity pod společným vlivem nezohledňují pro účely kategorizace konsolidačního celku a dále to, že se pro zahrnutí těchto entit do konsolidované účetní závěrky použije jiná metoda, než je tomu u dceřiných entit.

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

Kritérium stanovené v čl. 22 odst. 1 písm. a) účetní směrnice je založeno pouze existencí většiny hlasovacích práv, tomu odpovídá § 74 odst. ZOK, který říká, že většinový společník je považován za osobu, která může přímo nebo nepřímo vykonávat rozhodující vliv ledaže na základě faktického stavu vykonává takový vliv někdo jiný. Ustanovení § 75 odst. 2 ZOK dále operuje právní domněnkou zakládající stav ovládání na faktickém výkonu hlasovacích práv účetní jednotkou v jiné entitě v určité výši (tj., když nakládá s podílem na hlasovacích právech ve výši alespoň 40 %). Tuto domněnku lze vyvrátit tehdy, pokud stejným nebo vyšším podílem na hlasovacích právech nakládá jiná entita nebo

společně více entit, nebo tím, že má faktickou možnost vykonávat rozhodující vliv jiná entita na základě jiného kritéria. Uvedené kritérium nakládání s hlasovacími právy zahrnuje přímý podíl mateřské entity na jiné entitě a v návaznosti na ustanovení čl. 22 odst. 3 a 4 této směrnice též nepřímý podíl mateřské entity na jiné entitě, pokud tento nepřímý podíl mateřská entita drží prostřednictvím své dceřiné entity (tj. entity, kterou podle tohoto ustanovení ovládá), a je tudíž zahrnuto pod kritériem stanoveným v § 74 ZOK. Co se týče nepřímého podílení se, pak pokud by se mateřská entita A nepřímým podílela na jiné entitě C pouze prostřednictvím entity B, která nebude dceřinou entitou (tj. mateřská entita bude mít v tomto „prostředníkoví“ B např. pouze 35 % podíl a nebude v něm, vykonávat rozhodující vliv ani jiným způsobem, než na základě hlasovacích práv), pak se ani entita B ani entita C nekvalifikují jako dceřiné entity, a pokud mateřská entita nebude mít žádnou dceřinou entitu D (tj. nebude ovládat ani jednu entitu), pak se entita A vůbec nekvalifikuje jako mateřská entita.

Podle kritéria čl. 22 odst. 1 písm. b) směrnice se účetní jednotka jako mateřská kvalifikuje v případě, že může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy kontrolního orgánu jiné entity nebo členy statutárního orgánu jiné entity nebo osobami v obdobném postavení jako členové statutárního orgánu. Osobami v obdobném postavení se rozumí osoby, kterým zákon přiznává působnost obdobnou působnosti člena statutárního orgánu a kterými jsou likvidátor či opatrovník. K naplnění kritéria postačuje pouze možnost takové jmenování či odvolání fakticky učinit a není nutné, aby tak entita skutečně činila. Uvedené kritérium je tudíž pokryto právní domněnkou stanovenou v § 75 odst. 1 ZOK.

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

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

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

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

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

Ustanovení § 73 odst. 3 ZOK pak zahrnuje i normu čl. 22 odst. 5 účetní směrnice, podle které se stanoví způsob výpočtu podílu na hlasovacích právech potenciální mateřské entity v jiné entitě. Podle tohoto článku se velikost podílu potenciální mateřské entity posuzuje pouze ve vztahu k podílům v potenciální dceřiné entitě, které nedrží sama potenciální dceřiná entita, dceřiná entita této potenciální dceřiné entity nebo osoba jednající na účet těchto dvou posledně jmenovaných entit. Uvedené lze uvést na příkladu, kdy 30% podíl v potenciální dceřiné entitě C drží sama tato entita, 35% podíl drží entita A a zbývající 35% podíl drží entita B. Jelikož k 30% podílu dceřiné entity se při posuzování kritérií stanovených v odstavci 1 nepřihlíží, pak oba zbývající podíly ve výši 35 % budou pro účely posouzení kritérií stanovených v odstavci 1 posuzovány nikoli ve vztahu je 100 % podílů entity C, ale pouze ve vztahu k 70 % těchto podílů. Důsledkem bude to, že jak entita A, tak entita B naplní kritérium rozhodujícího vlivu podle písmene e) (na základě vyvrátitelné domněnky rozhodujícího vlivu v případě 40% podílu na hlasovacích právech), jelikož 35 % ze 70 % tvoří jednu polovinu, tedy 50% podíl na hlasovacích právech. Jako vztahy ovládání se tak kvalifikují i vztahy, které by bez tohoto speciálního ustanovení nenaplnily kritéria ovládání.

#### K definici dceřiné entity:

Odstavec 3 vymezuje dceřinou entitu, a to prostřednictvím vztahu ovládání mateřské entity k jiné entitě. Vztah ovládání je vymezen v rámci definice mateřské entity prostřednictvím kritérií rozhodujícího vlivu, která vychází ze ZOK (viz § 37 odst. 1 a 2). Pokud tento vztah ovládání mezi dvěma entitami existuje (tzn., že jsou naplněna kritéria stanovená v ZOK), pak jsou tyto entity kvalifikovány jako mateřská a dceřiná entita. Na rozdíl od mateřské entity se jako dceřiná entita kvalifikuje při splnění stanovených kritérií jak česká, tak zahraniční entita, a to i v případě, že není účetní jednotkou podle tohoto zákona ani se nejedná o účetní jednotku podle právních předpisů jiného státu. Přestane-li být dceřiná entita ovládána v průběhu daného konsolidačního období, přestane být dceřinou entitou od okamžiku, kdy přestala být ovládána mateřskou entitou, a to na rozdíl od mateřské entity, která je mateřskou entitou vždy po celé konsolidační období.

#### K definici entity pod společným vlivem:

Odstavec 4 vymezuje entitu pod společným vlivem. Toto vymezení vychází z dosavadní právní úpravy tohoto institutu. Jedná se o entitu, která je sice mateřskou entitou ovládána, resp. je v ní mateřská entita nebo její dceřiná entita oprávněna uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv, nemůže však tento vliv uplatňovat sama, nýbrž je k tomu oprávněna pouze společně s jinou entitou, která není součástí konsolidačního celku (tedy pouze s jinou než dceřinou entitou). Skutečnost, že je entita, která je součástí konsolidačního celku oprávněna k uplatnění rozhodujícího vlivu vylučuje z aplikace tohoto ustanovení situace, kdy by ke vzniku společného vlivu potenciálně mohlo dojít, avšak entity, které by tímto společným vlivem disponovaly, se k jeho výkonu nezavázaly (předpokladem je tedy společné jednání dvou a více entit, jejichž záměrem je jednat tak, aby společně uplatňovaly, popř. mohly uplatňovat rozhodující vliv a všechny zainteresované entity jsou s tímto záměrem ostatních entit obeznámeny a souhlasí s ním). Jelikož entita pod společným vlivem není dceřinou entitou, ale samostatnou kategorií, nemá existence entity pod společným vlivem vliv na kategorizaci konsolidačního celku. Dále v případě, kdy potenciální mateřská entita má pouze entitu pod společným vlivem a nemá žádnou dceřinou entitu, pak se vůbec nestane mateřskou entitou, a tudíž nevznikne konsolidační celek (viz § 36) ani konsolidační povinnost (viz § 42). Existence entit pod společným vlivem se testuje v konsolidačním období, tj. v případě, že entita, která již ke konci konsolidačního období není dceřinou entitou, v okamžiku kdy byla dceřinou entitou a společně s jinou entitou mimo konsolidační celek byla oprávněna uplatňovat rozhodující vliv v jiné entitě, jedná se o entitu pod společným vlivem a mateřská entita tak plní konsolidační povinnost i vůči ní, byť jen po tu část konsolidačního období, po kterou byla entitou pod společným vlivem (viz § 42 odst. 3). Dále v případě, kdy je rozhodující vliv oprávněna vykonávat samotná mateřská entita a toto oprávnění má ve chvíli, kdy je sice stále mateřskou entitou podle fikce stanovené v § 37 odst. 1 věta druhé, ale již není součástí konsolidačního celku, protože ten zanikl v důsledku pozbytí všech dceřiných entit, pak entita, ve které může vykonávat rozhodující vliv, není entitou pod společným vlivem, protože nebude naplněna podmínka tohoto odstavce, podle které musí být rozhodující vliv oprávněna vykonávat právě entita, která je součástí existujícího konsolidačního celku.

#### K definici přidružené entity:

Odstavec 5 vymezuje přidruženou entitu, kterou je entita, ve které konsolidovaná entita (tj. mateřská, dceřiná a entita pod společným vlivem), může vykonávat podstatný vliv, ledaže tuto entitu ovládá (tzn., ledaže se jedná o dceřinou entitu nebo entitu pod společným vlivem). Jelikož je použit pojem konsolidovaná entita zahrnuje to i případy, kdy podstatný vliv vykonává samotná mateřská entita a

toto oprávnění má ve chvíli, kdy je sice stále mateřskou entitou podle fikce ustanovení v § 37 odst. 1 větě druhé, ale již není součástí konsolidačního celku, protože ten zanikl v důsledku pozbytí všech dceřiných entit. Vykázání podílu v přidružené entitě se pak vždy provede jeho oceněním změnou ekvivalenční hodnoty (viz § 90), a to i v případě, kdy již mateřská entita není součástí konsolidačního celku.

Podstatným vlivem je třeba rozumět takový vliv, který na jedné straně umožňuje mateřské, dceřiné či entitě pod společným vlivem vyjadřovat se ke směřování a obchodnímu vedení přidružené entity, avšak na druhé straně neumožňuje, aby sama tato mateřská či dceřiná entita prostřednictvím tohoto vlivu směřování a obchodní vedení měnila (protože přidruženou entitu neovládá). Věta druhá odstavce 5 stanoví vyvratitelnou právní domněnku, na základě které se za možnost výkonu podstatného vlivu považuje takový vztah, kdy se konsolidovaná entita podílí v jiné entitě na hlasovacích právech alespoň z 20 %, přičemž předpokladem podílu na hlasovacích právech je podíl na základním kapitálu přidružené entity, a to bez ohledu na jeho výši. Může se tedy jednat i o podíl ve výši např. 5 % (směrnice přitom umožňuje, aby si požadovanou výši podílu na základním kapitálu určil každý členský stát sám – viz čl. 2 odst. 2 a odst. 13 směrnice). Přidružená entita není považována za konsolidovanou entitu (viz § 42 odst. 3), nezahrnuje se tedy do uskupení konsolidovaných entit, za které jsou vykazovány účetní informace v rámci konsolidovaného výkaznictví. Pro podíly konsolidovaných entit v přidružených entitách se však v rámci konsolidované účetní závěrky stanoví způsob následného ocenění, a to změnou ekvivalenční hodnoty.

## § 38

### Dceřiná entita nezahrnutá do konsolidačního celku

- (1) Mateřská entita nemusí zahrnout do konsolidačního celku dceřinou entitu, pokud
- ve zcela výjimečných případech nelze údaje týkající se této entity nezbytné pro splnění konsolidační povinnosti získat bez nepřiměřených nákladů nebo bez toho, že by jejich získání vedlo k prodlení s plněním konsolidační povinnosti,
  - je její podíl v této entitě držen výhradně za účelem jeho následného úplatného převodu,
  - přísná a dlouhodobá omezení podstatným způsobem brání mateřské entitě ve výkonu práv, pokud jde o nakládání s majetkem nebo o obchodní vedení této entity, nebo
  - je tato entita z hlediska konsolidačního celku sama i v souhrnu s jinými dceřinými entitami nebo entitami, které přestaly být dceřinou entitou, nevýznamná.

*CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 9, čl. 44 odst. 3)*

(2) Má se za to, že podíl v jiné entitě je držen výhradně za účelem jeho následného úplatného převodu, pokud lze důvodně předpokládat, že do 12 měsíců od jeho nabytí dojde k jeho úplatnému převodu.

### **K § 38**

Navržené ustanovení umožňuje mateřské entitě za stanovených podmínek nezahrnout do konsolidačního celku entitu, která je její dceřinou entitou (existence konsolidačního celku a tedy i možnost nezahrnutí dceřiných entit do konsolidačního celku se posuzují v průběhu celého konsolidačního období, nikoli k jednomu pevně stanovenému okamžiku – viz § 36 ke konsolidačnímu celku a § 53 ke konsolidačnímu období). Nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku má dva důsledky. Jednak může ovlivnit kategorii, do které konsolidační celek spadá, jelikož okruh entit, které jsou do konsolidačního celku zahrnuty, je v takovém případě užší a z toho důvodu je nižší též hodnota či počet skutečností, která jsou za účelem určení kategorie konsolidačního celku posuzovány (tj. hodnota aktiv, hodnota roční úhrnu čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců). Druhý důsledek se týká situace, kdy je konsolidační celek kategorizován jako velký (viz § 39) a z toho důvodu podléhá konsolidační povinnosti. V takovém případě má nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku za následek to, že tato nezahrnutá dceřiná entita nebude podléhat konsolidační povinnosti na rozdíl od zbývajících entit, které jsou součástí velkého konsolidačního celku.

Odstavec 1 vymezuje podmínky, při jejichž naplnění se může mateřská entita rozhodnout, zda dceřinou entitu zahrne, či nezahrne do konsolidačního celku, a tudíž se může rozhodnout, zda ve vztahu k této dceřiné entitě bude povinna plnit konsolidační povinnost, či nikoli. Pokud se mateřská

entita skutečně rozhodne tuto entitu do konsolidačního celku nezahrnout, nestává se tato entita vůbec součástí konsolidačního celku. V opačném případě, tedy pokud mateřská entita takové rozhodnutí o nezahrnutí dceřiné či bývalé dceřiné entity neučiní, stávají se i tyto entity součástí konsolidačního celku a podléhají konsolidační povinnosti za předpokladu, že je konsolidační celek kategorizován jako velký a nejsou splněny výjimky pro konsolidační povinnost. Jednotlivé podmínky, které je nutné splnit pro to, aby dceřiná entita nemusela být zahrnuta do konsolidačního celku, jsou vymezeny v odstavci 1 písm. a) až d) a jsou k sobě navzájem alternativami. Pro nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku proto postačuje, pokud bude naplněna jen jedna z nich.

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

Písmeno b) se vztahuje na situace, kdy je podíl mateřské entity v dceřiné entitě držen výlučně za účelem dalšího prodeje tohoto podílu, tzn., že mateřská entita nevykonává v dceřiné entitě vliv se záměrem ovlivnit dlouhodobé provozování dceřiné entity, nýbrž s cílem zhodnotit investici a v souladu s nastavenou investiční strategií investici prodat. Odstavec 2 specifikuje prostřednictvím vyvratitelné domněnky časový úsek, po který lze podíl v entitě nejdéle držet, aby byl pro účely konsolidace považován za podíl, který je držen pouze za účelem následného prodeje. Tímto obdobím je jeden rok, resp. 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. S ohledem na vyvratitelnou domněnku však mateřská entita může prokázat, že podíl je držen výhradně za účelem následného prodeje i v případech, kdy tento podíl bude držet déle než jeden rok. Důkazní břemeno však v tomto případě leží na mateřské entitě. Současně je třeba zdůraznit, že mateřská entita, která je investiční jednotkou, není pouze na základě této její povahy zbavena konsolidační povinnosti, jelikož stanovení takovéto výjimky z konsolidační povinnosti neumožňuje směrnice. Proto pokud mateřská entita (i) nenaplní některou z výjimek z konsolidační povinnosti (viz § 43 až § 45), nebo (ii) pokud nenastane situace, ve které by mateřská entita nemusela a nezahrnula ani jednu z dceřiných entit do konsolidačního celku na základě písmene b) tohoto ustanovení, nebo (iii) nenastane situace, kdy by všechny dceřiné entity byly nevýznamné (situace podle (ii) a (iii) by totiž měly za následek, že vůbec nevznikne konsolidační celek), pak je mateřská entita povinna konsolidační povinnost splnit.

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

Písmeno d) je výslovným promítnutím zásady významnosti, na základě které nemusí mateřská entita do konsolidačního celku zahrnout takové dceřiné entity, které jsou z hlediska konsolidačního celku nevýznamné samy o sobě i v souhrnu s jinými nevýznamnými dceřinými entitami nebo nevýznamnými bývalými dceřinými entitami (resp. entitami, které přestaly být dceřinými entitami v posuzovaném konsolidačním období).

## Díl 2

### Kategorizace konsolidačních celků

#### § 39

#### Kategorie konsolidačních celků

(1) Kategoriemi konsolidačních celků jsou

- a) malé konsolidační celky,
- b) střední konsolidační celky a
- c) velké konsolidační celky.

(2) Podmínkou pro zařazení do kategorie malého konsolidačního celku je naplnění alespoň 2 z následujících hodnot

- a) aktiva celkem do 100 000 000 Kč,



- b) roční úhrn čistého obratu do 200 000 000 Kč a
- c) průměrný počet zaměstnanců za konsolidační období do 50.

*CELEX 320013L0034 (čl. 3 odst. 5 první pododstavec, čl. 3 odst. 9)*

(3) Podmínkami pro zařazení do kategorie středního konsolidačního celku jsou

- a) nesplnění podmínky pro zařazení do kategorie malého konsolidačního celku a
- b) naplnění alespoň 2 z následujících hodnot
  1. aktiva celkem do 500 000 000 Kč,
  2. roční úhrn čistého obratu do 1 000 000 000 Kč a
  3. průměrný počet zaměstnanců za konsolidační období do 250.

*CELEX 320013L0034 (čl. 3 odst. 6, čl. 3 odst. 9)*

(4) Podmínkou pro zařazení do kategorie velkého konsolidačního celku je naplnění alespoň 2 z následujících hodnot

- a) aktiva celkem nad 500 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu nad 1 000 000 000 Kč a
- c) průměrný počet zaměstnanců za konsolidační období nad 250.

*CELEX 320013L0034 (čl. 3 odst. 7, čl. 3 odst. 9)*

(5) Konsolidační celek, jehož součástí je subjekt veřejného zájmu nebo jeho zahraniční obdoba, se považuje za velký konsolidační celek.

*CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 1 a 2, a čl. 44 odst. 2 písm. a) a b))*

## **K dílu 2 - Kategorizace konsolidačních celků**

### **K § 39**

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

Zákon nadále upravuje tři kategorie konsolidačního celku, a to malý, střední a velký, které jsou vymezeny na základě totožných kritérií ve stejné výši, na základě kterých byla určena kategorizace v dosavadní právní úpravě (viz odstavec 1). Nově je využita možnost poskytnutá účetní směrnici (viz čl. 23 odst. 2 směrnice), na základě které lze zprostit od konsolidační povinnosti též mateřskou entitu stojící v čele středního konsolidačního celku, a to za stejných podmínek jako v případě malých konsolidačních celků. Kategorizace je nově vztažena ke konsolidačnímu celku namísto skupiny účetních jednotek. Vymezení konsolidačního celku v navrhovaném zákoně (viz § 36) odpovídá vymezení konsolidačního celku v dosavadní právní úpravě (§ 22 odst. 6 dosavadního zákona o účetnictví) a nahrazuje pojem skupina účetních jednotek, který je z navrhované právní úpravy zcela vypuštěn. Pojem skupina účetních jednotek vymezoval dosavadní zákon pro účely kategorizace uskupení více než jedné entity a v návaznosti na tuto kategorizaci stanovil rozsah povinností jednotlivým kategoriím skupin účetních jednotek při plnění konsolidační povinnosti. Vymezení skupiny účetních jednotek však bylo v dosavadní právní úpravě nepřesné, protože zahrnovalo též dceřiné entity (resp. konsolidované účetní jednotky), které na základě rozhodnutí mateřské entity (resp.

konsolidující účetní jednotky), nemusely být do konsolidačního celku zahrnuty. Tyto entity pak byly nesprávně zohledňovány při určení kategorie skupiny. Nově je proto tento nedostatek napraven a v souladu s účetní směrnicí (viz čl. 3 odst. 5 až 7 směrnice) jsou při kategorizaci zohledněny pouze mateřská entita a její dceřiné entity, které jsou skutečně do konsolidačního celku zahrnuty (tzn., že se již nezohledňují ty dceřiné entity, které nemusí být do konsolidačního celku zahrnuty – viz § 38 – pokud mateřská entita na základě svého rozhodnutí do konsolidačního celku skutečně nezahrne).

Odstavec 2 navrhovaného ustanovení vymezuje kritéria pro zařazení do kategorie malého konsolidačního celku, přičemž kopíruje dosavadní právní úpravu kritérií pro zařazení do malé skupiny účetních jednotek. Pro to, aby konsolidační celek byl kvalifikován jako významný, musí kumulativně splňovat alespoň dvě z kritérií stanovených v odstavci 2 písm. a) až c), a to na konsolidovaném základě, tzn., že při posuzování kritérií jsou souhrnně zohledněny aktiva, roční úhrn obratu a počet zaměstnanců všech entit, které jsou součástí konsolidačního celku.

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

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

## § 40

### Vymezení některých pojmů pro účely kategorizace konsolidačních celků

(1) Hodnoty pro účely posouzení naplnění podmínek pro zařazení do kategorie konsolidačních celků se zjistí

- a) součtem příslušných hodnot vykazovaných u entit, které jsou součástí konsolidačního celku, nebo
- b) na konsolidovaném základě.

*CELEX 320013L0034 (čl. 3 odst. 5 návěti prvního pododstavce, odst. 6 návěti, odst. 7 návěti, odst. 8)*

(2) Jsou-li hodnoty pro účely posouzení naplnění podmínek pro zařazení do kategorie konsolidačních celků zjišťovány součtem příslušných hodnot, zvyšují se hodnoty aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obratu stanovené pro zařazení konsolidačního celku do určité kategorie o 20 %.

*CELEX 320013L0034 (čl. 3 odst. 8)*

(3) Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely konsolidovaného výkaznictví rozumí výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb bez zahrnutí prodejních slev za konsolidační období, pokud trvá 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 kalendářních týdnů. Má-li konsolidační období jiné trvání, rozumí se ročním úhrnem čistého obratu výše výnosů podle věty první přepočtená na konsolidační období trvající 365 dnů.

(4) Pokud konsolidační celek existuje pouze po část konsolidačního období, pro určení

- a) ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců se za konsolidační období považuje ta část konsolidačního období, po konsolidační celek existoval, a
- b) kategorie se splnění podmínky celkové výše aktiv konsolidačního celku posuzuje ke dni zániku konsolidačního celku.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob výpočtu hodnot pro účely posouzení naplnění podmínek pro zařazení do kategorie konsolidačních celků na konsolidovaném základě.

### **K § 40**

Uvedené ustanovení v odstavci 1 nově umožňuje stanovit hodnoty pro určení kategorie konsolidačního celku nejen na konsolidovaném základě, jako tomu bylo podle dosavadní právní

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

Odstavec 2 stanoví právní úpravu, na základě které se v souladu s účetní směrnicí (čl. 3 odst. 8 směrnice) zvyšují hodnoty aktiv celkem a ročního úhrnu čistého obratu stanovené pro zařazení konsolidačního celku do určité kategorie (§ 39 odst. 2 až 4) o 20 %.

Odstavec 3 obsahuje speciální právní úpravu pro určení ročního úhrnu čistého obratu ve vztahu ke konsolidačnímu období. Pokud konsolidační období trvá 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 kalendářních týdnů, pak je ročním úhrnem obratu souhrn výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb bez zahrnutí prodejních slev za toto konsolidační období. Pokud je konsolidační období kratší nebo delší, pak se výše výnosů přepočte pro účely určení kategorie na konsolidační období, jehož délka je pro účely tohoto přepočtu stanovena jako 365 dní. Má-li tedy konsolidovaná entita v rámci individuální účetního výkaznictví účetní období, které se neshoduje s konsolidačním obdobím, testuje dané hodnoty určující pro zařazení do kategorie za konsolidační období.

Odstavec 4 stanovuje speciální úpravu pro určení hodnot konsolidačního celku, který je konsolidačním celkem pouze po část konsolidačního období. Uvedené ustanovení stanoví v písmeni a) fikci, že pro účely určení hodnot v podobě ročního úhrnu čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců se za konsolidační období tohoto celku považuje pouze to období, po které skutečně konsolidační celek existoval, což má za následek, že se na toto fiktivní konsolidační období aplikuje přepočet stanovený v odstavci 4, pokud toto fiktivní období bude kratší nebo delší než 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 kalendářních týdnů. V písmeni b) je pak stanovena fikce, podle které se kritérium celkové výše aktiv posuzuje ke dni, ke kterému konsolidační celek zanikl. V případě, že však konsolidační celek, existuje po celé konsolidační období a pouze v průběhu tohoto období pozbyde některou z dceřiných entit, pak se hodnoty za tuto (již bývalou) dceřinou entitu nepřepočítávají za celé konsolidační období (jako v případě zániku celého konsolidačního celku) a do součtu se zahrnou pouze ty hodnoty, kterých dceřiná entita dosáhla za tu dobu, po kterou skutečně byla dceřinou entitou.

Odstavec 5 stanoví zmocnění k vydání vyhlášky, kterou Ministerstvo financí stanoví způsob výpočtu hodnot na konsolidovaném základě pro účely určení kategorie konsolidačního celku.

## § 41

### Určení kategorie konsolidačních celků

(1) Konsolidační celek v prvním konsolidačním období a v konsolidačním období, ve kterém došlo ke změně ve složení konsolidačního celku, spadá do takové kategorie konsolidačního celku, jejíž podmínky splní ke konci posledního dne daného konsolidačního období.

(2) Ke změně kategorie konsolidačního celku dochází od konsolidačního období následujícího po dvou po sobě jdoucích konsolidačních obdobích, k jejichž koncům posledních dnů daných konsolidačních období splní podmínky pro zařazení do určité kategorie.

*CELEX 320013L0034 (čl. 3 odst. 10)*

#### **K § 41**

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

Odstavec 1 stanoví postup pro určení kategorie konsolidačního celku pro konsolidační období (§ 53), (i) ve kterém konsolidační celek nově vznikne (tzn., že předtím vůbec neexistoval, resp. dříve neexistoval žádný vztah ovládnání mezi dvěma entitami, které od daného konsolidačního období náleží do konsolidačního celku), nebo (ii) ve kterém se změní složení již existujícího konsolidačního celku

(tzn., že do konsolidačního celku přibude dceřiná entita nebo některá z dosavadních dceřiných entit přestane být dceřinou entitou). Naplnění jednotlivých kritérií pro zařazení do jedné z kategorií (viz § 39 odst. 2 až 4) je posuzováno ke konci konsolidačního období, za které má být potenciálně plněna konsolidační povinnost.

Odstavec 2 stanoví, jakým způsobem se postupuje v případě, že konsolidační celek přestane naplňovat kritéria stanovená v § 39 odst. 2 až 4 navrhovaného zákona, aniž by současně došlo ke změně ve složení konsolidačního celku (tzn., že do konsolidačního celku nepřibude žádná nová dceřiná entita, ani žádná z dosavadních dceřiných entit nepřestane být dceřinou entitou). Ustanovení odstavce 2 tak dopadá primárně na situace kolísání finančních výsledků oscilujících okolo hraničních hodnot kritérií.

V případě, že by konsolidační celek přestal naplňovat stanovená kritéria a současně by došlo ke změně jeho složení, aplikoval by se postup stanovený v odstavci 1 navrhovaného ustanovení. Přestane-li konsolidační celek ke konci určitého konsolidačního období pouze splňovat podmínky pro zařazení do určité kategorie (aniž by došlo ke změně v jeho složení), nedochází v témže konsolidačním období ani v následujícím ke změně kategorie. K této změně dojde až v případě, že podmínky pro zařazení do kategorie (do které je aktuálně zařazen) nebudou naplněny ani ke konci posledního dne dalšího konsolidačního období, které bezprostředně následuje. Nesplňuje-li podmínky v těchto dvou po sobě bezprostředně následujících konsolidačních obdobích, kategorie se změní, a to pro další bezprostředně navazující konsolidační období (tzn. pro třetí období v pořadí).

Důvodem pro stanovení odlišného postupu pro případy změny složení konsolidačního celku je potřeba zohlednit významné změny v rámci konsolidačního celku co nejdříve po tom, co nastanou (tedy hned v konsolidačním období, ve kterém taková změna nastane). Tyto změny pak povedou (při naplnění všech podmínek) ke vzniku konsolidační povinnosti již za konsolidační období, ve kterém taková změna nastane. Obdobně se bude postupovat v případě, že změna povede např. ke změně kategorie z velkého na střední konsolidační celek. Taková změna bude mít v konsolidačním období, ve kterém nastala za následek to, že nebude konsolidační povinnost za toto konsolidační období, plněna. Pokud by se totiž aplikoval stejný postup jako je tomu v případě nesplnění kritérií pro zařazení do určité kategorie (tedy postup podle odstavce 2), pak by konsolidační celek, do kterého přibyla nová významná dceřiná entita a který z toho důvodu naplnil kritéria velkého konsolidačního celku (viz § 41 odst. 2), další dva roky nemusel plnit konsolidační povinnost, přestože by plnění této povinnosti bylo z hlediska uživatelů účetních informací žádoucí, a naopak. Změna ve složení konsolidačního celku má tudíž okamžitý vliv na kategorizaci konsolidačního celku (pokud změněný stav trvá i ke konci posledního dne daného konsolidačního období, ve kterém ke změně došlo).

### Díl 3

## Konsolidační povinnost

### Oddíl 1

## Obecná ustanovení o konsolidační povinnosti

### § 42

#### Vymezení konsolidační povinnosti

(1) Mateřská entita plní konsolidační povinnost, pokud je součástí konsolidačního celku alespoň po část konsolidačního období.

(2) Konsolidační povinností se rozumí povinnost za uskupení konsolidovaných entit

- a) sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a
- b) vyhotovit konsolidované účetní zprávy obsahující finanční a nefinanční informace.

*CELEX 320013L0034 (čl. 22 odst. 1, čl. 44 odst. 1)*

(3) Konsolidovanou entitou se pro účely účetnictví rozumí

- a) mateřská entita,
- b) dceřiná entita, která byla v konsolidačním období součástí konsolidačního celku, a

c) entita pod společným vlivem.

*CELEX 320013L0034 (čl. 21)*

(4) Entita pod společným vlivem nemusí být konsolidovanou entitou, pokud splňuje podmínky, za kterých nemusí být dceřiná entita zahrnuta do konsolidačního celku.

*CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 9)*

(5) Konsolidační povinnost ve vztahu k entitě, která je dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem pouze po část konsolidačního období, se plní pouze za tuto část konsolidačního období.

(6) Mateřská entita s dostatečným předstihem před plněním konsolidační povinnosti za dané konsolidační období sdělí ostatním konsolidovaným entitám a přidružené entitě,

- a) že jsou konsolidovanou nebo přidruženou entitou,
- b) které entity jsou konsolidovanými entitami,
- c) zda je mateřská entita povinna plnit konsolidační povinnost a které informace jí je povinna poskytnout
  1. konsolidovaná entita pro účely plnění konsolidační povinnosti, a
  2. přidružená entita pro účely ocenění podílu mateřské entity v přidružené entitě.

### **K dílu 3- Konsolidační povinnost**

#### **K oddílu 1 - Obecná ustanovení o konsolidační povinnosti**

#### **K § 42**

Navržené ustanovení v odstavci 1 stanoví, že mateřská entita je povinna plnit konsolidační povinnost. Tato povinnost je vymezena v následujícím odstavci tohoto ustanovení. Současně je stanoveno, že konsolidační povinnost mateřská entita plní pouze, pokud je součástí konsolidačního celku alespoň po část konsolidačního období. Konsolidační povinnost proto nevzniká v případech, kdy sice existuje mateřská entita a její dceřiné entity, ty však společně v konsolidačním období vůbec nevytvořily konsolidační celek např. z toho důvodu, že všechny dceřiné entity jsou nevýznamné nebo nemusejí být zahrnuty do konsolidačního celku (k tomu viz § 38 odst. 2).

Odstavec 2 vymezuje pojem konsolidační povinnost, který je nově zaveden jako souhrnná kategorie pro veškeré povinnosti týkající se sestavení účetních výkazů a vyhotovení zpráv na konsolidovaném základě (tzn. za uskupení konsolidovaných entit jako celku – viz odstavec 2). Tato povinnost zahrnuje jak povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku (viz písmeno a)) a povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení, tak povinnost vyhotovit další zprávy na konsolidovaném základě, které obsahují další finanční a nefinanční informace (tj. zprávu o platbách správním entitám) – viz písmeno b).

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

Konsolidační povinnost je tímto ustanovením uložena mateřské entitě, která je následně odpovědná za důsledky případného nesplnění této povinnosti. Výslovně je stanoveno, že v rámci plnění konsolidační povinnosti se zahrnují informace o konsolidovaných entitách jako celku (které jsou vymezeny v odstavci 3), tedy informace o

- mateřské entitě,
- dceřiných entitách, které jsou nebo byly v průběhu konsolidačního období součástí konsolidačního celku; konsolidovanými entitami jsou však pouze po tu část konsolidačního období, po kterou byla taková dceřiná entita součástí konsolidačního celku, tato výslovná úprava je nezbytná z toho důvodu, že pokud by se dceřiná entita např. v polovině

konsolidačního období stala nevýznamnou dceřinou entitou, pak by již nemusela být zahrnuta do konsolidačního celku a ani by se na ni nevztahovala konsolidační povinnost, a

- entitách pod společným vlivem (a to těch, které jsou entitou pod společným vlivem na konci konsolidačního období i těch, které přestaly v průběhu tohoto období být entitou pod společným vlivem).

Trvání konsolidačního celku (resp. jeho zánik před koncem konsolidačního období) přitom nemá na plnění konsolidační povinnosti vliv, pokud tento celek existoval alespoň po určitou dobu v průběhu tohoto konsolidačního období. Stejně tak nemá zánik konsolidačního celku vliv na trvání konsolidačního období (pokud se nejedná o případ zániku samotné mateřské entity – k tomu viz § 51). Pro situace, kdy konsolidační celek zanikne v průběhu určeného konsolidačního období, je v rámci definice mateřské entity stanovena fikce, že účetní jednotka, která je mateřskou entitou, se za mateřskou entitu považuje po celé konsolidační období, a to i v případě zániku konsolidačního celku v průběhu tohoto období.

Odstavec 1 ukládá obecně mateřské entitě povinnost plnit tyto jednotlivé konsolidační povinnosti. Nelze to chápat absolutně. Zákon jednak upravuje případy, kdy konsolidační povinnost mateřské entitě vůbec nevzniká (viz následující ustanovení), nebo je okruh mateřských entit zúžen např. z důvodu, že vyhotovení dané zprávy dopadá na specifický segment, příkladem může být situace, kdy se konsolidovaná zpráva o platbách správním entitám dotýká jen těžebního průmyslu a těžby dřeva (viz § 100 upravující, která mateřská entita má tuto zprávu vyhotovit).

Odstavec 3 vymezuje pojem konsolidovaná entita, která je entitou, jejíž účetní informace jsou mateřskou entitou zahrnovány do konsolidované účetní závěrky a konsolidovaných účetních zpráv. Těmito entitami jsou (i) mateřská entita (písmeno a)), (ii) dceřiné entity, které byly v konsolidačním období součástí konsolidačního celku, (tzn. že konsolidovanou entitou nejsou dceřiné entity nezahrnuté do konsolidačního celku na základě § 38) (písmeno b)), avšak bez ohledu na to, zda jsou na konci konsolidačního období stále součástí konsolidačního celku nebo dceřinými entitami, či nikoli, a (iii) entity pod společným vlivem (písmeno c)) bez ohledu na to, zda jsou na konci konsolidačního období stále těmito entitami, či nikoli.

Odstavec 4 stanoví podmínky, za kterých mateřská entita nemusí plnit konsolidační povinnost ve vztahu k entitě pod společným vlivem (resp. se stanoví, že tyto entity nemusí být konsolidovanými entitami). Tyto podmínky jsou shodné s podmínkami pro nezahrnutí dceřiné entity do konsolidačního celku, které jsou stanoveny v § 38.

Odstavec 5 stanoví speciální právní úpravu pro konsolidační povinnost, kterou mateřská entita plní ve vztahu k dceřiné entitě nebo entitě pod společným vlivem, které jsou takovými entitami pouze po část konsolidačního období. V takovém případě se konsolidační povinnost plní pouze za tu část období, po kterou byla entita dceřinou entitou či entitou pod společným vlivem.

Odstavec 6 stanoví, jakým způsobem jsou informovány jednotlivé konsolidované entity odlišné od mateřské entity a přidružené entity o tom, že jsou konsolidovanými nebo přidruženými entitami, a jaké informace musí tyto entity poskytnout mateřské entitě, aby mateřská entita mohla řádně splnit konsolidační povinnost a řádně ocenit podíl v přidružené entitě, tedy aby mohla sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidované účetní zprávy, které budou zahrnovat informace o všech konsolidovaných entitách jako uskupení a jejich přidružených entitách. Mateřská entita takové konsolidované nebo přidružené entitě současně sdělí, jaké jiné entity jsou konsolidovanými entitami a zda mateřská entita podléhá konsolidační povinnosti, či nikoli (viz § 43 až 45 k výjimkám z konsolidační povinnosti). Toto oznámení je mateřská entita povinna uskutečnit s dostatečným předstihem před tím, než bude povinna splnit konsolidační povinnost. Je přitom na mateřské entitě, aby na základě znalostí poměrů v rámci konsolidačního celku a aktuálních okolností vyhodnotila, jak velký časový prostor je nutné konsolidované nebo přidružené entitě poskytnout pro to, aby jí konsolidovaná entita sdělila informace, na základě kterých bude plnit konsolidační povinnost a oceňovat podíl v přidružené entitě. Časový odstup se tudíž může v různých podmínkách lišit. Kratší by tak např. mohl být v případě, že mateřská entita nebude konsolidační povinnosti podléhat a konsolidované a přidružené entity z toho důvodu nebudou povinny mateřské entitě poskytovat informace nezbytné pro splnění konsolidační povinnosti. Delší naopak bude v případě, že mateřská entita konsolidační povinnosti podléhat bude a konsolidované a přidružené entity budou za tímto účelem povinny nezbytné informace mateřské entitě poskytnout.

## Oddíl 2

### Výjimky z konsolidační povinnosti

#### § 43

#### Obecná výjimka z konsolidační povinnosti

Konsolidační povinnost nevzniká, je-li konsolidační celek malým nebo středním konsolidačním celkem.

*CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 1 a 2, čl. 44 odst. 2 písm. a) a písm. b))*

#### **K oddílu 2 – Výjimky z konsolidační povinnosti**

#### **K § 43**

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

V tomto ustanovení je vymezena první skupina konsolidačních celků, jejichž mateřské entity jsou zproštěny konsolidační povinností, tj. kdy mateřským entitám nevzniká vůbec žádná konsolidační povinnost. Těmito celky jsou konsolidační celky, které jsou kategorizovány jako malé a střední (viz § 39 odst. 2 až 4). Stanovená výjimka se neaplikuje na konsolidační celky, které sice naplňují hodnoty stanovené pro malý a střední konsolidační celek, ale jejichž součástí je subjekt veřejného zájmu (případně její zahraniční obdoba). V takovém případě se totiž konsolidační celek vždy kvalifikuje jako velký (viz § 39 odst. 5) a výjimka na něj nedopadá.

#### § 44

#### Konsolidační celek konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku

(1) Konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku se pro účely účetnictví rozumí konsolidační celek, ohledně jehož entit je posuzovaná konsolidační povinnost plněna nadřazenou entitou podle tohoto zákona nebo podle právního řádu jiného státu než České republiky.

*CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 4 písm. a), čl. 44 odst. 2 písm. c))*

(2) Nadřazenou entitou se pro účely účetnictví rozumí entita, která

- a) plní konsolidační povinnost za nadřazený konsolidační celek podle tohoto zákona nebo podle právního řádu jiného státu než České republiky a
- b) přímo nebo nepřímo k poslednímu dni konsolidačního období konsolidačního celku drží podíl v mateřské entitě tohoto konsolidačního celku.

#### **K § 44**

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

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

mateřskou entitou ve smyslu tohoto zákona, ale též entitou v obdobném postavení v zahraničí.

Skutečnost, že je daný celek považován za konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku, je nutné zkoumat samostatně ve vztahu k jednotlivým součástem konsolidační povinnosti (§ 42 odst. 1). To znamená, bude-li se jednat o výjimku z konsolidační povinnosti v podobě vyhotovení konsolidované zprávy o platbách správním entitám, je nutné zkoumat, zda nadřazená entita plní za předmětný konsolidační celek povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám. Výjimce nebrání, že tato nadřazená entita současně neplní povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Podmínky výjimek z konsolidační povinnosti v případě konsolidace nadřazeným konsolidačním celkem jsou rozvedeny v navazujících ustanoveních.

Odstavec 1 vymezuje „konsolidační celek konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku“, jehož existence je jedním z důvodů pro případné zproštění mateřské entity od konsolidační povinnosti (viz § 45). Tímto konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku je konsolidační celek,

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

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

Odstavec 2 vymezuje „nadřazenou entitu“, která je entitou v čele nadřazeného konsolidačního celku a plní předmětnou konsolidační povinnost za entity nadřazeného konsolidačního celku (a v rámci plnění těchto povinností tedy i za entity menšího konsolidačního celku, který je v nadřazeném konsolidačním celku zahrnut). Aby entita byla nadřazenou entitou, musí současně držet v mateřské entitě menšího konsolidačního celku podíl k poslednímu dni konsolidačního období menšího konsolidačního celku, bez ohledu na to, zda je tento podíl přímý či nepřímý a bez ohledu na výši tohoto podílu. Velikost podílu má následně vliv na to, jakým způsobem se k aplikaci výjimky z konsolidační povinnosti v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení mohou vyjádřit členové mateřské entity odlišní od nadřazené entity, tedy na to, zda je nutné, aby aplikaci této výjimky schválili (podíl nadřazené entity je 90 % a více – viz § 45 odst. 1 písm. b) bod 1) či je pro aplikaci této výjimky nutné, aby tito členové nepožádali mateřskou entitu o splnění konsolidační povinnosti (podíl nadřazené entity je méně než 90 % – viz § 45 odst. 1 písm. b) bod 2).

## § 45

### **Výjimka z konsolidační povinnosti při konsolidaci v nadřazeném konsolidačním celku**

(1) Konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení nevzniká, pokud je konsolidační celek konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku a

- a) mateřská entita konsolidačního celku není subjektem veřejného zájmu, jehož investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) členové mateřské entity konsolidačního celku odlišní od nadřazené entity, která drží
  1. alespoň 90% podíl, schválili nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního období, že konsolidační povinnost nevzniká; ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů, nebo
  2. méně než 90% podíl, společně drží alespoň 10% podíl v mateřské entitě a nepožádali o splnění konsolidační povinnosti mateřskou entitou nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního období,



- c) nadřazená entita plní konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení podle tohoto zákona nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu než České republiky,
- d) mateřská entita konsolidačního celku zveřejní svou řádnou konsolidovanou statutární výroční zprávu, kterou na základě jejího rozhodnutí tvoří řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavená nadřazenou entitou, konsolidovaná zpráva vedení vyhotovená nadřazenou entitou a zpráva auditora o jejich ověření a
- e) účetní jednotka, která je mateřskou entitou konsolidačního celku, v příloze své řádné individuální účetní závěrky uvede údaj o tom, že nevznikla konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení, a identifikaci nadřazené entity.

CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 3 až 5 a odst. 8)

(2) Pro účely odstavce 1 písm. b) se

- a) nepřihlíží k podílům v mateřské entitě konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku, které drží člen statutárního orgánu nebo osoba v obdobném postavení nebo člen kontrolního orgánu této mateřské entity,

CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 3 písm. a))

- b) za vyslovení souhlasu považuje nevyjádření se ke schválení, že konsolidační povinnost nevzniká, ve stanovené lhůtě, pokud mateřská entita ostatní své členy na tento důsledek upozornila.

(3) Rovnocenným plněním povinností sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu než České republiky se rozumí

- a) plnění těchto povinností
  1. způsobem, který je v souladu se právním předpisem Evropské unie upravujícím účetní výkaznictví,
  2. způsobem upraveným mezinárodními účetními standardy nebo
  3. způsobem, který je podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí srovnatelný se způsoby uvedenými v bodech 1 a 2, a
- b) plnění povinnosti zajistit povinný audit podle právního předpisu státu nadřazené entity způsobem, který je v souladu s právními předpisy Evropské unie upravujícími povinný audit, nebo způsobem srovnatelným.

CELEX 320013L0034 (čl. 23 odst. 4 písm. b), odst. 8 písm. b) a c))

## **K § 45**

Navržené ustanovení navazuje na ustanovení, které upravuje obecnou výjimku z konsolidační povinnosti (§ 45) a stanoví další specifickou výjimku z konsolidační povinnosti, která se aplikuje v situacích, kdy jsou všechny entity daného konsolidačního celku součástí jiného širšího konsolidačního celku, a současně mateřská entita (či její zahraniční obdoba) tohoto širšího konsolidačního celku plní konsolidační povinnost za všechny entity, které jsou součástí tohoto širšího konsolidačního celku, a tedy i za entity, které jsou součástí menšího konsolidačního celku.

Výjimka pro konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a konsolidované zprávy vedení je upravena v odstavci 1 až 3. Jsou-li naplněny i další podmínky stanovené v odstavci 1 tohoto ustanovení je mateřská entita stojící v čele menšího konsolidačního celku zproštěna od konsolidační povinnosti, které by jinak podléhala. Jelikož se v tomto případě nejedná o situaci, kdy by informace o entitách menšího konsolidačního celku nebyly zahrnovány do žádných konsolidovaných výkazů, jako je tomu podle § 45 (jelikož informace jsou zahrnuty do výkazů vytvořených entitou stojící v čele širšího nadřazeného konsolidačního celku), je tato specifická výjimka zakotvena v samostatném ustanovení.

Konsolidační celek, jehož všechny entity jsou zahrnuty v rámci jiného širšího konsolidačního celku a konsolidační povinnost je ve vztahu k tomuto (užšímu zahrnutému) celku plněna v rámci tohoto širšího konsolidačního celku, je navrhovaným zákonem označen jako „konsolidační celek konsolidovaný v nadřazeném konsolidačním celku“ (tento pojem je vymezen v § 44). Navrženou právní úpravou dochází k rozšíření stávající právní úpravy výjimek z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení též na mateřské entity stojící v čele konsolidačního celku, jehož veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného státu než členského státu EU, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením účetní směrnice 2013/34/EU. Dalšími pojmy, které zákon zavádí za účelem stanovení této výjimky, jsou

- pojem „nadřazený konsolidační celek“ (viz § 44)
- pojem „nadřazená entita“ (viz § 44),
- pojem „rovnocenné plnění povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidovanou zprávu vedení podle právního řádu jiného státu než České republiky“ (viz odstavec 3).

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

První z těchto podmínek, která je stanovena v písmeni a), je, že mateřská entita konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku, nesmí být subjektem veřejného zájmu, jehož investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. Pokud by takovým subjektem veřejného zájmu byla, výjimka z konsolidační povinnosti se neuplatní.

Písmeno b) poskytuje možnost vyjádřit se a ovlivnit aplikaci této výjimky dalším členům mateřské entity, tedy členům odlišným od nadřazené entity. Způsob, jakým mohou aplikaci či neaplikaci této výjimky ovlivnit se liší v závislosti na tom, jak velký podíl drží nadřazená entita v mateřské entitě. V případě, že nadřazená entita (resp. mateřská entita či její zahraniční obdoba stojící v čele širšího konsolidačního celku) drží v mateřské entitě přímý či nepřímý podíl v minimální výši 90 %, je pro aplikaci výjimky zapotřebí, aby ostatní členové mateřské entity (např. akcionáři v akciové společnosti) schválili zproštění mateřské entity od konsolidační povinnosti, a to nejpozději 6 měsíců před koncem konsolidačního období (písmeno a) bod 1), přičemž ke schválení je třeba souhlasu nadpoloviční většiny těchto členů. Za vyslovení souhlasu s použitím této výjimky se podle odstavce 2 písmene b) považuje též nevyjádření se ke schválení použití této výjimky, pokud na tento důsledek mateřská entita ve výzvě ke schválení ostatní své členy upozorní. Podmínka uvedená v písmeni b) bodě 1 se vztahuje též na situaci, kdy nadřazená entita drží v mateřské entitě (tj. v české účetní jednotce, která je obchodní korporací a ovládá jinou entitu – viz § 37 odst. 1 a 2) užšího konsolidačního celku, který je součástí širšího konsolidačního celku, 100% podíl na hlasovacích právech. V tomto případě je však nadřazená entita jediným členem mateřské entity, a tudíž neexistují další členové mateřské entity, kteří by museli aplikaci této výjimky z konsolidační povinnosti schvalovat. Ve zbývajících případech, kdy nadřazená entita drží v mateřské entitě přímý či nepřímý podíl ve výši méně než 90 %, je pro aplikaci výjimky z konsolidační povinnosti nutné, aby ostatní členové mateřské entity, kteří drží nejméně 10% podíl v mateřské entitě, nepožádali mateřskou entitu, jejímiž jsou členy, o splnění konsolidační povinnosti, a to nejpozději 6 měsíců před koncem účetního období mateřské entity (písmeno b) bod 2).

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

Další tři podmínky, které je nezbytné naplnit proto, aby se na mateřskou entitu konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku nevztahovala konsolidační povinnost, jsou stanoveny v písmenech c) až e).

Podmínka stanovená v písmeni c) reaguje zejména na možnost zprostit se konsolidační povinností v případě, že nadřazená entita při konsolidaci postupuje podle práva třetích zemí. Zde dochází k rozšíření stávající právní úpravy výjimek z povinnosti sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku též na mateřské entity stojící v čele konsolidačního celku, jehož veškeré entity jsou zahrnuty do konsolidace nadřazeného konsolidačního celku, v jehož čele stojí nadřazená entita, která se řídí právem jiného státu než členského státu EU, čímž je využita možnost diskrece poskytnutá fakultativním ustanovením účetní směrnice (čl. 23 odst. 8 směrnice). Obecně je tak stanoveno, že je nutné, aby nadřazená entita plnila konsolidační povinnost v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení podle tohoto zákona nebo rovnocenně podle právního řádu jiného státu než České republiky. Co se rozumí rovnocenným plněním konsolidační povinností, stanoví odstavec 3.

Podmínka stanovená v písmeni d) vychází z dosavadní právní úpravy a stanoví české mateřské entitě (která stojí v čele užšího konsolidačního celku zahrnutého v nadřazeném, tedy širším konsolidačním celku) povinnost zahrnout do své konsolidované statutární výroční zprávy řádnou konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení, které sestavila nadřazená entita za nadřazený konsolidační celek, a dále též zprávu auditora o povinném auditu (viz odstavec 3 písm. b). Pro naplnění podmínky stanovené v písmeni d) je současně nezbytné, aby mateřská entita v rámci své zveřejněné statutární výroční zprávy zveřejnila též řádnou konsolidovanou účetní závěrku sestavenou nadřazenou entitou, dále nadřazenou entitou vyhotovenou konsolidovanou zprávu vedení a zprávu auditora o jejich ověření. Povinnost zveřejnit řádnou statutární konsolidovanou zprávu přitom plyne z ustanovení § 114. V případě, že povinnost zveřejnění není naplněna, nelze výjimku stanovenou § 45 uplatnit. Na rozdíl od současné právní úpravy obsažené v § 22aa odst. 2 písm. c) stávajícího zákona o účetnictví není nově stanovena povinnost zveřejnit uvedené výkazy a zprávu auditora jako součást konsolidované statutární výroční zprávy, též v překladu do českého jazyka (směrnice v tomto případě členskému státu umožňuje tuto povinnost uložit, ale její uložení nevyžaduje). Ke splnění povinnosti proto nově postačuje zveřejnění těchto výkazů a zprávy auditora pouze v jazyce, ve kterém byly vyhotoveny nadřazenou entitou a auditorem. Důsledkem daného ustanovení je, že přestože mateřská entita nemá povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou zprávu vedení, má povinnost konsolidovanou statutární výroční zprávu, kterou tvoří dokumenty vyhotovené nadřazenou entitou, zveřejnit (viz § 116 odst. 2) ve veřejném rejstříku, a to do 12 měsíců od konce konsolidačního období.

Podmínka stanovená v písmeni e) (obdobně jako předchozí podmínka) vychází z dosavadní právní úpravy a stanoví české mateřské entitě (která stojí v čele užšího konsolidačního celku zahrnutého v nadřazeném, tedy širším konsolidačním celku) jako účetní jednotce povinnost uvést v příloze její individuální účetní závěrky jednak informace o tom, že nepodléhá konsolidační povinnosti z důvodu výjimky stanovené v ustanovení § 9, což má za následek, že tato mateřská entita nesestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku a nevyhotovuje konsolidovanou zprávu vedení. Dále je tato účetní jednotka, která je mateřskou entitou, v příloze své individuální účetní závěrky povinna identifikovat nadřazenou entitu, která tyto povinnosti plní za entity, které jsou (popř. byly v daném konsolidačním období) součástí nadřazeného konsolidačního celku, tj. zejména uvést její název a sídlo. Jelikož nadřazená entita bude, ať již podle našeho právního řádu nebo jiného, účetní jednotkou lze pro to, co se rozumí identifikací použít § 82 odst. 1 písmena a).

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

v obdobném postavení se rozumí osoby, kterým zákon přiznává působnost obdobnou působnosti člena statutárního orgánu a kterými jsou likvidátor či opatrovník. Podle písmene b) tohoto ustanovení se za vyslovení souhlasu (pro účely odstavce 1 písm. b)) považuje též nevyjádření se ke schválení, že konsolidační povinnost nevzniká, ve stanovené lhůtě, a to za předpokladu, že na takový důsledek mateřská entita upozornila ostatní členy.

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

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

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

- nadřazená entita postupuje v souladu s právními předpisy EU, které upravují povinnost konsolidace; jedná se tedy o případ nadřazené entity, která se řídí právem jiného členského státu EU a z toho důvodu i právními předpisy EU (písm. a) bod 1),
- nadřazená entita postupuje podle mezinárodních účetních standardů (k vymezení pojmu „mezinárodní účetní standard“ viz § 136) a plní dotčené povinnosti v souladu s nimi (písmeno a) bod 2), nebo
- nadřazená entita, která není vázána právními předpisy EU a nepostupuje podle mezinárodních účetních standardů, plní dotčené povinnosti způsobem, který z kvalitativního hlediska odpovídá požadavkům, které právní předpisy EU, příp. mezinárodní účetní standardy stanoví (písm. a) bod 3), a to způsobem který vymezuje nařízení Evropské unie č. 1569/2007 upravující mechanismus pro určení rovnocennosti účetních standardů používaných emitenty cenných papírů ze třetích zemí. Na základě tohoto přímo použitelného právního předpisu EU, je za takový srovnatelný způsob považován postup podle rozhodnutí Evropské komise 2008/961/ES. Jedná se o
  - Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví za předpokladu, že poznámky k auditovaným účetním závěrkám obsahují výslovné a bezvýhradné prohlášení o souladu uvedených účetních závěrek s Mezinárodními standardy pro účetní výkaznictví v souladu s IAS 1 Prezentace účetní závěrky,
  - obecně uznávané účetní zásady Japonska,
  - obecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických (tzv. GAAP).

Druhý typ podmínky, která je vymezena v písmeni b), se týká povinnosti zajistit povinný audit. Podle navrhovaného ustanovení je tato podmínka naplněna v případě, že jednotlivé povinnosti, ze kterých se povinný audit skládá, budou splněny v souladu s právními předpisy státu, jehož právem se řídí nadřazená entita, pokud je povinnost provést povinný audit splněna buď (i) v souladu s právními předpisy EU upravujícími povinný audit (směrnice 2013/34/EU a směrnice 537/2014), v případě, že se nadřazená entita řídí právními předpisy jiného členského státu EU, nebo (ii) způsobem, který je s tímto postupem srovnatelný v případě, že se nadřazená entita řídí právními předpisy státu, který není členským státem EU.

## Subjekty konsolidace státu

### § 46

#### Vymezení subjektů konsolidace státu

(1) Subjektem konsolidace státu je

- a) konsolidovaná entita státu, kterou se rozumí
  1. účetní jednotka veřejného sektoru a městská část hlavního města Prahy,
  2. zdravotní pojišťovna,
  3. dceřiná entita výkaznictví státu,
- b) entita výkaznictví státu pod společným vlivem a
- c) přidružená entita výkaznictví státu.

(2) Spravující konsolidovanou entitou je

- a) účetní jednotka veřejného sektoru, která je
  1. správcem rozpočtové kapitoly podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla,
  2. územním samosprávným celkem, nebo
  3. dobrovolným svazkem obcí, a
- b) městská část hlavního města Prahy.

(3) Dceřinou entitou výkaznictví státu se rozumí účetní jednotka, která

- a) není účetní jednotkou veřejného sektoru ani zdravotní pojišťovnou,
- b) splňuje kritérium významnosti, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou, a
- c) po celé konsolidační období České republiky
  1. je účetní jednotkou ovládanou, zřízenou nebo založenou spravující konsolidovanou entitou,
  2. v ní spravující konsolidovaná entita plní funkci zakladatele nebo zřizovatele, nebo
  3. se v ní konsolidovaná entita státu sama nebo spolu s jinou konsolidovanou entitou státu podílí na hlasovacích právech v součtu z více než 50 %.

(3) Entitou výkaznictví státu pod společným vlivem se rozumí účetní jednotka, pokud

- a) není konsolidovanou entitou státu,
- b) splňuje kritérium významnosti, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou, a
- c) může v ní po celé konsolidační období České republiky spravující konsolidovaná entita uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv jen spolu s jinou účetní jednotkou, která není konsolidovanou entitou státu.

(4) Přidruženou entitou výkaznictví státu se rozumí účetní jednotka, pokud

- a) není konsolidovanou entitou státu,
- b) splňuje kritéria významnosti, která stanoví Ministerstvo financí vyhláškou, a
- c) může v ní po celé konsolidační období České republiky spravující konsolidovaná entita sama nebo spolu s jinou konsolidovanou entitou státu vykonávat podstatný vliv.

(5) Má se za to, že podstatný vliv je vykonáván, pokud se spravující konsolidovaná entita sama nebo spolu s jinou konsolidovanou entitou státu podílí na hlasovacích právech v účetní jednotce v součtu z 20 % až 50 %.

#### **K § 46**

[Obecně ke konsolidovanému výkaznictví ČR:](#)

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

- vymezení okruhu subjektů, jejichž informace jsou vykazovány v 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.

Současně dochází ke sjednocení koncepce právní úpravy konsolidovaného výkaznictví ČR s obecnou právní úpravou konsolidovaného výkaznictví (viz § 36 až 47, § 53 a § 86 až 89).

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vymezuje, které subjekty jsou subjektem konsolidace státu, resp. vymezuje subjekty, jejichž účetní informace jsou jako celek předmětem řádné konsolidované účetní závěrky ČR. Jedná se o konsolidované entity státu, entity výkaznictví státu pod společným vlivem (vymezené v odstavci 4) a přidružené entity výkaznictví státu (vymezené v odstavci 5). Konsolidovanou entitou státu je podle odstavce 1 písm. a) účetní jednotka veřejného sektoru a městská část hlavního města Prahy (bod 1), zdravotní pojišťovna (bod 2) a dceřiná entita výkaznictví státu (bod 3).

Terminologie navržená v tomto ustanovení navazuje na obecnou právní úpravu konsolidace, resp. právní úpravu, která je stanovena pro účetní jednotky, které nejsou účetními jednotkami veřejného sektoru (viz § 36 až § 38), tzn., že v případě konsolidovaného výkaznictví ČR jsou používány obdobné pojmy – dceřiná entita výkaznictví státu, entita výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružená entita výkaznictví státu. Tyto pojmy jsou vymezeny samostatně (odst. 3 až 5 tohoto ustanovení), jedná se tudíž o speciální normy vůči obecnému vymezení pojmů dceřiná entita, entita pod společným vlivem a přidružená entita (§ viz § 37).

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

1. povinnost sestavit a předat seznam entit, které jsou jimi řízenými organizačními složkami státu nebo jejich příspěvkovými organizacemi (tj. organizačními složkami státu nebo příspěvkovými organizacemi, které spravující entity zřídily nebo ve kterých plní funkci zřizovatele), jejich dceřinými entitami, entitami pod společným vlivem a přidruženými entitami,
2. povinnost oznámit své dceřiné entitě výkaznictví státu, entitě výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružené entitě výkaznictví státu, že je uvedena ve výčtu subjektů konsolidace státu (viz § 90 odst. 3), a dále
3. povinnost předat Ministerstvu financí další účetní záznamy, údaje a podklady potřebné pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky ČR (tato povinnost je stanovena pro všechny subjekty konsolidace státu viz § 90 odst. 4).

Postavení spravujících konsolidovaných entit v rámci hierarchie subjektů konsolidace státu však nadále zůstává specifické v tom, že se (i) jednak jedná o entity, jejichž účetní informace jsou

konsolidovány v rámci celé ČR (účetní informace spravující konsolidované entity představují část informací, z nichž se následně sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka ČR), a dále se jedná o entity, jejichž postavení je obdobné postavení mateřské entity, která je vymezena v § 37 odst. 1 pro účely obecné právní úpravy konsolidace (resp. spravující entita může mít dceřiné entity výkaznictví státu, entity výkaznictví státu pod společným vlivem, přidružené entity výkaznictví státu a na rozdíl od mateřské společnosti též příspěvkové organizace a organizační složky státu, které nejsou správcem kapitoly státního rozpočtu). Spravující konsolidovanou entitou mohou být pouze taxativně stanovené subjekty vymezené v odstavci 2 tohoto ustanovení. Ty však budou spravující konsolidovanou entitou státu vždy bez ohledu na to, zda mají v konsolidačním období dceřinou entitu výkaznictví státu (popř. entitu výkaznictví státu pod společným vlivem či přidruženou entitu výkaznictví státu), jelikož i v takovém případě jsou spravující entity povinny plnit povinnosti související s účetní konsolidací ČR, protože samy jsou subjektem konsolidace státu. V tomto ohledu se postavení spravující konsolidované entity liší od postavení mateřské entity, která se kvalifikuje jako mateřská entita pouze v případě, že má v konsolidačním období dceřinou entitu (viz § 37 odst. 1).

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

Dceřinou entitou výkaznictví státu může být podle odstavce 3 (na rozdíl od dceřiné entity vymezené v obecné právní úpravě konsolidace) vždy pouze entita, která je sama účetní jednotkou. Tato účetní jednotka současně musí splňovat následující podmínky (viz odstavec 3 písm. a) až c)), aby se kvalifikovala jako dceřiná entita výkaznictví státu, a to

- nesmí být účetní jednotkou veřejného sektoru ani zdravotní pojišťovnou (tyto účetní jednotky dceřinou entitou výkaznictví státu nejsou, a to z důvodu odlišné metody konsolidace – viz § 90 odst. 1 a 2),
- musí splňovat kritéria významnosti stanovená vyhláškou Ministerstva financí (hodnoty pro posouzení významnosti vycházejí z dosavadní právní úpravy obsažené v konsolidační vyhlášce státu a jsou založeny na výši netto aktiva výnosů vykázaných v řádné účetní závěrce účetní jednotky), a dále
- musí být ovládána spravující konsolidovanou entitou, nebo musí být spravující konsolidovanou entitou zřízena nebo založena (popř. v ní musí spravující konsolidovaná entita plnit funkci zakladatele nebo zřizovatele, aniž by ji sama původně založila či zřídila), nebo v ní konsolidované entity státu musí disponovat v součtu více než 50 % hlasovacích práv. Vymezení dceřiné entity výkaznictví státu tak reflektuje specifické formy založení a financování některých subjektů. Tyto podmínky stanovené v písmeni c) současně musí být naplněny po celé konsolidační období ČR (v opačném případě taková entita vůbec není v řádné konsolidované účetní závěrce ČR zohledněna).

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

- není konsolidovanou entitou státu,
- splňuje kritérium významnosti, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou, a
- v ní může po celé konsolidační období České republiky spravující konsolidovaná entita uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv jen (i) spolu s jinou účetní jednotkou, která není konsolidovanou entitou státu (viz odst. 1 písm. a)).

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

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

- která není konsolidovanou entitou státu,
- která splňuje kritérium významnosti, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou, a
- ve které spravující konsolidovaná entita může po celé konsolidační období České republiky vykonávat pouze podstatný vliv.

Obdobně jako v případě obecné právní úpravy konsolidace je stanovena vyvratitelná právní domněnka, že podstatný vliv je vykonáván, pokud se spravující konsolidovaná entita sama nebo s jinými konsolidovanými entitami státu podílí na hlasovacích právech v jiné entitě v rozsahu 20 % až 50 % (odstavec 6).

## § 47

### Vymezení konsolidační povinnosti České republiky

Ministerstvo financí plní konsolidační povinnost České republiky, kterou se rozumí povinnost za uskupení konsolidovaných entit státu sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku České republiky.

#### **K § 47**

Navrhované ustanovení vymezuje pojem konsolidační povinnost ČR a stanoví, že tuto povinnost plní Ministerstvo financí. Konsolidační povinností ČR se pak rozumí povinnost sestavit za uskupení konsolidovaných entit státu řádnou konsolidovanou účetní závěrku ČR. V řádné konsolidované účetní závěrce ČR jsou promítnuty též informace o dalších subjektech konsolidace státu, které nejsou konsolidovanými entitami státu (tj. o entitách výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružených entitách výkaznictví státu). Informace o těchto entitách však nejsou v řádné konsolidované účetní závěrce ČR zachyceny prostřednictvím metod konsolidace, ale pouze prostřednictvím vykázání výše podílu spravující entity v těchto entitách, a to oceněním tohoto podílu ekvivalenční hodnotou (viz § 92 odst. 3). Postavení Ministerstva financí ve vztahu k účetnictví ve veřejném sektoru upravuje ustanovení § 47, § 116 odst. 2, § 117 odst. 2 a § 165, včetně povinnosti Ministerstva financí sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku ČR a uveřejnit ji způsobem umožňujícím dálkový přístup.

## ČÁST TŘETÍ

### ÚČETNÍ A KONSOLIDAČNÍ OBDOBÍ

#### Hlava I

#### Účetní období

## § 48

### Základní vymezení účetního období

(1) Účetní období je vymezeno jako období trvající 12 kalendářních měsíců. Účetní jednotka, která je obchodní korporací a je zahrnuta v konsolidované účetní závěrce, může vymezit své účetní období podle kalendářních týdnů tak, aby co nejvíce odpovídalo účetnímu období vymezenému podle kalendářních měsíců. Vymezení účetního období může účetní jednotka během své existence měnit.

(2) Účetní období účetní jednotky veřejného sektoru je vymezeno jako kalendářní rok.

(3) Účetní jednotka, která nemá zákonem vymezené účetní období jako kalendářní rok, určí první den kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje její vymezené účetní období. Toto určení může během své existence měnit.



(4) Při změně prvního dne kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje vymezení účetního období, vzniká přechodné období, kterým se rozumí období od prvního dne následujícího po posledním dnu posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou do dne předcházejícího dni této změny. Pokud účetní jednotka rozhodne o změně vymezení účetního období před koncem posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou, může být přechodné období součástí tohoto účetního období, nebo samostatným účetním obdobím. Pokud účetní jednotka rozhodne o změně vymezení účetního období později, je přechodné období samostatným účetním obdobím.

(5) Při změně vymezení účetního období podle kalendářních měsíců na jeho vymezení podle kalendářních týdnů nebo naopak, při které nedochází ke změně prvního dne kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje vymezené účetní období, se délka dotčených účetních období upraví tak, aby na sebe navazovala.

### **K části třetí – Účetní a konsolidační období**

#### **K hlavě I – Účetní období**

#### **K § 48**

Ustanovení § 48 obsahuje základní vymezení účetního období, k němuž jsou v následujících paragrafech uvedena ustanovení speciální, která zde uvedené vymezení modifikují.

Základním pravidlem, uvedeným v odstavci 1 větě první je, že účetní období trvá 12 kalendářních měsíců. Dané vychází z předpokladu periodicity účetního výkaznictví. Opouští se tedy rozlišování na kalendářní a hospodářský rok, které obsahoval dosavadní zákon o účetnictví, protože jde vždy o období 12 kalendářních měsíců a kalendářní rok je jen jeho speciálním případem. Pojem „kalendářní rok“ se i nadále používá v odstavci 2, neboť jde o pojem obecného jazyka. Pojem „hospodářský rok“ se však v tomto zákoně již nevyskytuje.

Věta druhá v odstavci 1 stanoví pro účetní jednotky, které jsou obchodní korporací a zároveň jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce (sestavované buď mateřskou entitou podle tohoto zákona, nebo sestavované zahraniční entitou podle právního řádu jiného státu) možnost, vymezit své účetní období podle kalendářních týdnů, a to tak, aby co nejvíce odpovídalo vymezení podle kalendářních měsíců. Tímto vymezením se tedy rozumí období 52 nebo 53 kalendářních týdnů, které bude začínat co nejbližší začátku kalendářního měsíce, kterým by účetní období začínalo podle věty první, a končit co nejbližší konci kalendářního měsíce, kterým by účetní období podle věty první končilo (v závislosti na počtu a uspořádání dnů v daném roce to bude 52 nebo 53 týdnů). Tato možnost je novinkou oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví a je inspirována mezinárodními účetními standardy. Věta třetí účetním jednotkám umožňuje v průběhu své existence vymezení účetního období měnit.

Následující dva odstavce stanoví pravidla pro určení konkrétního vymezení účetního období určité účetní jednotky.

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

Odstavec 3 se týká ostatních účetních jednotek. Ty pro vymezení svého účetního období musí určit den, od kterého se účetní období odvozuje, kterým musí být vždy první den kalendářního měsíce. V případě účetních jednotek podle odstavce 1 věty první potom účetní období tímto dnem začíná, protože je vymezeno kalendářními měsíci, v případě účetních jednotek podle odstavce 1 věty druhé účetní období začíná počátkem kalendářního týdne, který je nejbližší zvolenému prvnímu dni kalendářního měsíce. Určení dne, od kterého se odvíjí vymezení účetního období, může účetní jednotka v průběhu své existence měnit.

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

Odstavec 4 upravuje situaci při změně prvního dne kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje vymezení účetního období. V této situaci vzniká přechodné období, které je definováno ve větě první jako období od prvního dne následujícího po posledním dni posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou do dne předcházejícího dni této změny. Posledním účetním obdobím před plánovanou změnou se přitom rozumí poslední účetní období, jak by bylo vymezeno, kdyby nedošlo ke změně (v důsledku změny bude samozřejmě nakonec poslední účetní období končit v den předcházející změně účetního období a bude jím buď původní předcházející účetní období prodloužené o přechodné období, nebo účetní období odpovídající přechodnému období, viz následující věty). Uvedeno na příkladu, pokud chce účetní jednotka změnit své účetní období z kalendářního roku na období začínající 1. dubnem, bude přechodné období začínat 1. ledna (posledním dnem posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou je 31. prosinec) a skončí 31. března (změna účetního období, tedy začátek nově vymezeného účetního období, nastane 1. dubna). Jak se při změně ve vymezení účetního období nakládá s přechodným obdobím, je uvedeno v následujících větách.

Věta druhá upravuje situaci, kdy se účetní jednotka ke změně vymezení svého účetního období rozhodne ještě před skončením posledního účetního období skončeného před plánovanou změnou. V tomto případě si účetní jednotka zvolí, zda přechodné období připojí k předcházejícímu účetnímu období (tedy k poslednímu „celému“ účetnímu období před změnou) nebo zda bude přechodné období samostatným účetním obdobím. V prvním případě zpravidla vznikne účetní období delší než 12 měsíců (pokud původní „celé“ účetní období trvalo 12 měsíců, jeho délka ale může být zároveň modifikována některými dále uvedenými zvláštními ustanoveními nebo může účetní jednotka postupovat podle odstavce 1 věty druhé a mít účetní období vymezeno v kalendářních týdnech), ve druhém případě naopak bude poslední „celé“ účetní období před změnou zachováno v původní zpravidla 12měsíční délce a mezi ním a prvním obdobím po změně vznikne účetní období kratší než 12 měsíců. Rozhodnutí o změně ve vymezení účetního období není v zákoně o účetnictví blíže vymezeno, záleží zejména na právní formě účetní jednotky, na tom, jak probíhají její rozhodovací procesy a v některých případech nemusí jít o nijak formální dokument. Smyslem ustanovení je, aby ke spojení přechodného období s předcházejícím účetním obdobím docházelo jen v případech, kdy předcházející účetní období ještě není uzavřeno.

Věta třetí se týká situace, kdy je o změně ve vymezení účetního období rozhodnuto až po skončení posledního účetního období skončeného před změnou; příkladem je situace, kdy se účetní jednotka, která doposud uplatňuje jako účetní období kalendářní rok, v únoru rozhodne, že od července by chtěla začít uplatňovat účetní období vymezené od 1. července do 30. června. Vzhledem k tomu, že v tu chvíli už je její předchozí účetní období, které skončilo 31. prosince, uzavřeno, nemůže zvolit možnost, že by přechodné období, které zde vznikne od 1. ledna do 30. června, připojila k předchozímu účetnímu období, a tak toto přechodné období musí být samostatným účetním obdobím.

Odstavec 5 se týká situace, kdy účetní jednotka změní podle odstavce 1 věty třetí vymezení svého účetního období z vymezení podle kalendářních měsíců na vymezení podle kalendářních týdnů nebo naopak. K takové změně může dojít buď dobrovolně, kdy se k němu rozhodne účetní jednotka uvedená v odstavci 1 věty druhé, a to jakýmkoli směrem, nebo povinně ve chvíli, kdy účetní jednotka, která využívala ustanovení odstavce 1 věty druhé, přestane splňovat jeho podmínky; v takovém případě musí změnit vymezení svého účetního období na kalendářní měsíce. Přitom musí jít o situace, kdy zároveň nedochází ke změně v určení prvního dne kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje vymezení účetního období, protože v tom případě by se postupovalo podle odstavce 4. Odstavec 5 uvádí jednoduché pravidlo, podle kterého se musí účetní období dotčená danou změnou upravit tak, aby na sebe navazovala, to znamená, aby se nepřekrývala a zároveň žádný den nezůstal mimo účetní období. Uvedeno na příkladu, pokud účetní jednotka má určený první den účetního období 1. leden a přechází z účetního období vymezeného podle kalendářních měsíců na účetní období vymezené podle kalendářních týdnů a 31. prosince připadá na pátek, má dvě možnosti: buď prodlouží své účetní období do 2. ledna (neděle) a nové účetní období, vymezené podle kalendářních týdnů, začne v pondělí 3. ledna, nebo ukončí své účetní období v pátek 31. prosince a následující účetní období prodlouží tak, že začne v sobotu 1. ledna. Pokud by v takovém roce chtěla účetní jednotka přecházet z účetního období vymezeného podle kalendářních týdnů na účetní období vymezené podle kalendářních měsíců, měla by opět dvě možnosti: buď by zkrátila své účetní období vymezené podle kalendářních týdnů, které by jinak končilo v neděli 2. ledna, tak, aby končilo v pátek 31. prosince, a další účetní období vymezené podle kalendářních měsíců by začalo 1. ledna, nebo by první uvedené účetní období skončilo v neděli 2. ledna a další účetní období by bylo zkráceno a začalo až v pondělí 3. ledna.

V případech, kdy zákon potřebuje hovořit jak o (individuálním) účetním období, tak o konsolidačním období, pak toto zákon výslovně stanoví (resp. uvede, že se jedná o účetní období i konsolidační období), nebo používá pouze označení období či označení období, za které se sestavuje řádná účetní závěrka (ať už individuální nebo konsolidovaná).

## § 49

### Účetní období při vzniku a zániku účetní jednotky

(1) První účetní období účetní jednotky začíná dnem, ve kterém se stane účetní jednotkou.

(2) Poslední účetní období účetní jednotky končí dnem, ve kterém přestane být účetní jednotkou.

#### K § 49

Ustanovení § 49 obsahuje speciální pravidla pro určení prvního a posledního účetního období účetní jednotky. Účetní jednotka totiž nemusí vzniknout na počátku jí vymezeného účetního období (tedy účetního období podle § 48 odst. 1 až 3), ale v jeho průběhu. Odstavec 1 proto stanoví, že první účetní období účetní jednotky začíná dnem, kdy se stane účetní jednotkou. Den, kdy se účetní jednotka stane účetní jednotkou, vyplývá z § 24 a následujících. Den, od kterého je určitá entita účetní jednotkou, tedy není vždy totožný se vznikem dané entity, už z povahy věci tomu tak nemůže být například u fyzických osob, které se stávají účetními jednotkami na základě svého rozhodnutí k některému ze dnů uvedených v § 24 odst. 3, a dále je v § 28 odst. 1 stanoveno zvláštní pravidlo pro případy přeměn. Odstavec 1 neurčuje konec prvního účetního období, protože ten se řídí ostatními ustanoveními, tedy jedná se buď o konec účetního období podle § 46 (účetní období trvá jen po tu část vymezeného účetního období, po kterou je daná entita účetní jednotkou) nebo může být jeho konec modifikován dalšími ustanoveními zákona, tedy spojením účetních období, zvláštním posledním dnem účetního období nebo tím, že se účetní jednotka zúčastní přeměny.

Obdobně odstavec 2 reaguje na skutečnost, že účetní jednotka může přestat být účetní jednotkou jindy než v poslední den svého vymezeného účetního období. Stanoví se proto, že její poslední účetní období vždy končí v den, kdy přestává být účetní jednotkou. Obdobně jako v odstavci 1 platí, že nemusí jít vždy o den zániku dané entity. Počátek posledního účetního období se opět řídí ostatními ustanoveními zákona. Pro takové případy je nutno poznamenat, že v některých případech, typicky u fyzických osob, ale například i u některých entit ustavených podle právního řádu členskému státu Evropské unie, které jsou účetní jednotkou, pokud jsou daňovým rezidentem České republiky, nemusí jít o poslední účetní období za dobu existence dané entity, ale rozumí se jím poslední účetní období v rámci dané doby, po kterou jsou účetní jednotkou. Pokud se někdy v budoucnu daná entita opět stane účetní jednotkou (např. fyzická osoba se po nějaké době opět rozhodne stát účetní jednotkou), bude se opět jednat o její první účetní období, neboť se opět přihlíží jen k dalšímu období započatému dnem, kdy se daná entita stane účetní jednotkou, a končícím dnem, kdy jí přestane být. Současně zákon určuje speciálně okamžik, kdy přestává být právnická osoba účetní jednotkou při jejím zrušení, a to při naplnění podmínek uvedených v § 26.

## § 50

### Účetní období v případě přeměny

(1) První účetní období účetní jednotky vzniklé v důsledku přeměny končí posledním dnem jejího vymezeného účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(2) V případě účetní jednotky zúčastněné na přeměně, která při přeměně nezaniká, končí účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, posledním dnem jejího vymezeného účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(3) V případě účetní jednotky zúčastněné na přeměně, která při přeměně zaniká a jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, končí účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, dnem, kdy přestane být účetní jednotkou.

## K § 50

Ustanovení § 50 obsahuje speciální ustanovení týkající se účetního období v případě přeměn. Navrhuje se odlišná koncepce od dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého rozhodným dnem přeměny začínalo účetní jednotce zúčastněné na přeměně nové účetní období. Nově rozhodný den přeměny nemá 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 (tedy přechod jmění), zatímco její účetní období pokračuje dál. Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni se však sestaví mezitímní individuální účetní závěrka a k rozhodnému dni mezitímní zahajovací rozvaha, viz § 84.

Pro zúčastněné účetní jednotky, které při přeměně zanikají, není třeba na tomto místě stanovit pravidlo o konci jejich účetního období, protože zanikajícím účetním jednotkám končí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny již proto, že k tomuto dni přestávají být účetní jednotkou, viz § 28 odst. 2 a končí tak jejich poslední účetní období, viz § 49 odst. 2. Uvedené však platí pouze v případě, že všechny nástupnické osoby nebo jiné entity jsou také účetními jednotkami; není tomu tak tedy v případě, že některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou.

Odstavec 1 se týká účetních jednotek, které vznikají v důsledku přeměny, tedy nástupnických osob vzniklých splynutím, nástupnických osob vzniklých rozštěpením a nově vzniklých osob vzniklých odštěpením od osoby zúčastněné na rozdělení. Osoby, které vznikají přeměnou, vzniknou až dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, neboť až tímto dnem nastávají právní účinky přeměny (viz § 177 občanského zákoníku a § 59 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev). V § 28 odst. 1 je však stanovena fikce, že právnická osoba vzniklá při přeměně se považuje za účetní jednotku už od rozhodného dne přeměny. Tímto dnem tedy podle § 49 odst. 1 začíná její první účetní období. Ustanovení § 48 odst. 1 zároveň stanoví konec jejího prvního účetního období, a to na poslední den účetního období vymezeného účetní jednotkou (podle § 46), ve kterém nastaly právní účinky přeměny, tedy zápis do obchodního rejstříku. Tento konec však může být modifikován některým ze způsobů uvedených v následujících paragrafech, tedy může nastat zvláštní poslední den účetního období nebo spojení účetních období, neboť tato ustanovení jsou k tomuto ustanovení speciální.

Odstavec 2 se vztahuje na účetní jednotky zúčastněné na přeměně, které při přeměně nezanikají, to znamená na rozdělovanou osobu při rozdělení odštěpením, nástupnickou osobu při fúzi sloučením a přejímajícího společníka při převodu jmění na společníka. Na rozdíl od dosavadní právní úpravy již těmto účetním jednotkám nekončí účetní období dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny, ale je třeba stanovit speciální pravidlo pro konec účetního období, ve kterém rozhodný den přeměny nastal. Takové účetní období totiž může skončit až poté, co nastanou právní účinky přeměny, protože do té doby není jisté, zda k přeměně dojde. V takovém případě není možné sestavit účetní závěrku, protože není jasné, zda v ní reflektovat danou přeměnu, či nikoli. Stanoví se tedy pravidlo, že účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končí až posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Pokud rozhodný den přeměny i její právní účinky nastanou ve stejném vymezeném účetním období, nemění se nic oproti standardnímu průběhu účetních období, pokud však právní účinky nastanou až v dalším vymezeném účetním období, dojde tímto ke spojení dvou účetních období a nastane pouze jedno dvojnásobně dlouhé účetní období.

Odstavec 3 stanoví trvání účetního období v případě účetní jednotky, která sice při přeměně zaniká, ale neuplatní se na ni § 28 odst. 2, protože některá z jejích nástupnických osob nebo entit není účetní jednotkou, a tato účetní jednotka tedy nepřestává být účetní jednotkou v den předcházející rozhodnému dni přeměny. Situace, kdy některá z nástupnických právnických osob nebo jiných entit není účetní jednotkou, nastává při převodu jmění na společníka, který není účetní jednotkou, i v případě jiných přeměn, kdy je nástupnickou osobou osoba či entita, která není účetní jednotkou, např. při přeshraničním rozštěpení účetní jednotky. Je stanoveno obdobné pravidlo jako v odstavci 2, tedy je upraven konec účetního období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny. Vzhledem k tomu, že daná účetní jednotka právními účinky přeměny zaniká, se však stanoví, že účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končí dnem, kdy přestane být účetní jednotkou. Pokud tedy přestane být účetní jednotkou ve stejném vymezeném účetním období, jako nastal rozhodný den, skončí toto účetní období dříve než vymezené účetní období účetní jednotky. Pokud však přestane být účetní jednotkou až v dalším vymezeném účetním období, dojde ke spojení vymezeného účetního období, ve kterém nastal rozhodný den, a části následujícího vymezeného účetního období do dne, kdy účetní jednotka přestává být účetní jednotkou. Účetní jednotka, která při přeměně zaniká a jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, přestává být účetní jednotkou v den

předcházející dni právních účinků přeměny, neboť její zánik je jedním z právních účinků přeměny a tyto právní účinky nastávají podle obecných pravidel určování času na začátku daného dne, tedy v jeho 0:00 hodin. K tomuto okamžiku tak přecházejí práva a povinnosti na nástupnické osoby či jiné entity a zanikající účetní jednotka zaniká. Posledním dnem její existence je tak den předcházející dni právních účinků přeměny.

Pro účetní jednotky, které při přeměně zanikají a jejichž všechny nástupnické osoby nebo jiné entity jsou účetními jednotkami, není třeba na tomto místě stanovit pravidlo o konci jejich účetního období, protože vzhledem k tomu, že dnem předcházejícím rozhodnému dni přeměny přestávají být účetní jednotkou, viz § 28 odst. 2, končí tímto dnem jejich poslední účetní období, viz § 49 odst. 2.

## § 51

### Zvláštní ustanovení o konci účetního období

- Účetní období končí také zvláštním posledním dnem účetního období, kterým je den
- a) předcházející dni vstupu do likvidace,
  - b) vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace,
  - c) předcházející dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku,
  - d) předcházející dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o přeměně reorganizace v konkurs,
  - e) kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
  - f) předcházející dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
  - g) kterým nastanou účinky rozhodnutí, kterým se bere na vědomí splnění reorganizačního plánu nebo jeho podstatných částí,
  - h) kterým nastanou účinky rozhodnutí, kterým se bere na vědomí splnění oddlužení,
  - i) sestavení konečné zprávy o konkursu,
  - j) předcházející dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku, pokud jde o změnu právní formy komanditní společnosti nebo veřejné obchodní společnosti na jinou obchodní korporaci nebo o změnu právní formy akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost.

#### **K § 51:**

Ustanovení § 51 zavádí pojem „zvláštní poslední den účetního období“, který zahrnuje situace, kdy končí účetní období (a tedy ke konci toho dne jsou uzavírány účty a sestavována řádná účetní závěrka, viz § 79 písm. b) bod 1 a § 127 odst. 1) z jiného důvodu, než je konec období vymezeného jako účetní období podle § 48. Jde o situace, které byly podle dosavadní právní úpravy částečně obsaženy v § 17 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví a částečně ve zvláštních právních předpisech. V § 17 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví byly tyto dny označeny jako dny, ke kterým se uzavírají účetní knihy, a podle § 19 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví se k těmto dnům sestavovala řádná nebo mimořádná účetní závěrka. Zároveň tedy k těmto dnům také končilo účetní období, to však nebylo v dosavadním zákoně o účetnictví explicitně uvedeno. Tento zákon opouští tuto legislativní techniku a je konstruován tak, že tyto dny jsou zde výslovně označeny za poslední dny účetního období a skutečnost, že se k tomuto okamžiku uzavírají účty a je sestavována řádná účetní závěrka, vyplývá z § 79 písm. b) bod 1 a § 127 odst. 1.

Jednotlivá písmena v § 51 obsahují dny, které jsou zvláštními posledními dny účetního období. Podle písmene a) je jím den předcházející dni vstupu do likvidace, tedy stejný den, jako je uveden v § 17 odst. 2 písm. c) dosavadního zákona o účetnictví. V písmeni b) je uveden den vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace. Tento den nebyl uveden jako den uzavírání účetních knih v dosavadním zákoně o účetnictví výslovně, bylo však na něj odkázáno prostřednictvím jeho § 17 odst. 2 písm. j), protože v § 205 odst. 1 občanského zákoníku je uvedeno, že k tomuto dni se sestavuje účetní závěrka. Ustanovení § 205 odst. 1 věty druhé a třetí občanského zákoníku se nyní v novele občanského zákoníku zrušuje, neboť po přesunu do zákona o účetnictví je toto ustanovení nadbytečné. Stejně tak se zrušuje obdobné ustanovení § 6a odst. 5 zákona o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, které stanoví povinnost sestavit účetní závěrku ke dni skončení likvidace. Přesunem z § 205 občanského zákoníku do zákona o účetnictví se nově povinnost sestavit účetní závěrku ke dni vyhotovení konečné zprávy o likvidaci vztahuje nejen na

právnícké osoby (na které se vztahuje § 205 občanského zákoníku), ale na všechny účetní jednotky, které vstoupí do likvidace. Současně navrhované ustanovení opouští pojem „zpracování zprávy o naložení s majetkem“ užitý v § 17 odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, neboť se jedná o pojem užívaný zrušeným obchodním zákoníkem v případě rušení obchodní společnosti s likvidací. Tato úprava byla přesunuta do občanského zákoníku a je platná pro všechny právnické osoby s tím, že nově je tato zpráva označována jako konečná zpráva o průběhu likvidace. V případě, že po dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace již nenastanou žádné účetní případy, přestává být rušená právnická osoba tímto dnem účetní jednotkou, viz § 26, a podle § 49 odst. 2 tak končí její poslední účetní období. Ustanovení § 51 písm. b) se tak použije pouze v situaci, kdy se po uvedeném dni ještě uskuteční nějaký účetní případ.

Smyslem stanovení zvláštních posledních dnů účetního období v § 51 písm. a) a b) je, aby od sebe účetní jednotka oddělila „řádné“ účetní období a období, kdy vstoupila do likvidace. Proto se ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace a ke dni vyhotovení konečné zprávy o průběhu likvidace, které jsou zvláštními posledními dny účetního období, uzavírají účty účetního systému.

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

V písmeni i) je doplněn den sestavení konečné zprávy o konkursu, který sice nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví, ale v § 302 odst. 4 insolvenčního zákona je uvedeno, že ke dni sestavení konečné zprávy se sestavuje účetní závěrka. Toto ustanovení se tedy v insolvenčním zákoně ruší, protože všechny dny, kterými končí účetní období, a tím pádem se sestavuje účetní závěrka, budou upraveny v zákoně o účetnictví.

Den uvedený v písmeni j) nebyl uveden v dosavadním zákoně o účetnictví, neboť povinnost sestavit k tomuto dni účetní závěrku je stanovena v § 366 zákona o přeměnách. Toto ustanovení se tedy změnovým zákonem zrušuje a přesouvá se do zákona o účetnictví, přičemž jeho nová podoba už neobsahuje odkaz na to, kdy se podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, ale z § 38ma odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů přejímá situace, kdy tomu tak je. V zákoně o daních z příjmů se toto ustanovení také zrušuje a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob tak bude k tomuto dni podáváno na základě nově zavedeného obecného pravidla, že zdaňovací období se rovná účetnímu období.

## § 52

### **Spojování účetních období**

(1) Pokud první účetní období účetní jednotky začne v období 3 měsíců před prvním dnem následujícího účetního období, pokud tento den není dnem následujícím po zvláštním posledním dni účetního období, může být toto účetní období spojeno s následujícím účetním obdobím.

(2) Pokud poslední účetní období účetní jednotky skončí v období 3 měsíců po posledním dni předcházejícího účetního období, pokud tento den není zvláštním posledním dnem účetního období, může být toto účetní období spojeno s předcházejícím účetním obdobím.

(3) Pokud nastane zvláštní poslední den účetního období v období 3 měsíců před prvním dnem účetního období, který není dnem následujícím po zvláštním posledním dni účetního období, může být účetní období začínající dnem následujícím po zvláštním posledním dnu účetního období spojeno s následujícím účetním obdobím.

(4) Pokud nastane zvláštní poslední den účetního období v období 3 měsíců po posledním dni účetního období, který není zvláštním posledním dnem účetního období, může být účetní období končící zvláštním posledním dnem účetního období spojeno s předcházejícím účetním obdobím.

(5) Účetní jednotka veřejného sektoru nemůže spojovat účetní období.

#### **K § 52**

Ustanovení § 52 obsahuje speciální pravidla pro určení účetního období v některých specifických situacích, kdy může být praktické upravit začátek nebo konec účetního období jinak než podle výše uvedených ustanovení. Ve všech případech jde o možnost, které účetní jednotka může, ale nemusí využít.

Odstavec 1 se vztahuje k situaci, kdy první účetní období účetní jednotky začne (to znamená, že účetní jednotka se stane účetní jednotkou, viz § 49 odst. 1) v období 3 měsíců před prvním dnem následujícího účetního období. Uvedeno na příkladu, jde o situaci, kdy účetní jednotka, která má vymezené účetní období podle kalendářních měsíců s prvním dnem 1. ledna, vznikne v období od 1. října do 31. prosince. V takovém případě by její první účetní období trvalo pouze 3 měsíce nebo méně, a proto se stanoví možnost spojit toto krátké účetní období s účetním obdobím následujícím. Toto pravidlo, stejně jako ta v následujících odstavcích, se použijí i v případě účetního období vymezeného podle § 48 odst. 1 věty druhé, tedy podle kalendářních týdnů, tzn., že doba je stanovena podle měsíců, přestože účetní období je vymezeno podle týdnů.

Doba tří měsíců se počítá podle obecných pravidel počítání času tak, že dnem, ve kterém nastala u výše uvedeného příkladu skutečnost určující počátek běhu doby je 1. leden, a doba tím pádem běží ode dne předcházejícího tomuto dni, tedy od 31. prosince. Protože jde o dobu počítanou v měsících, končí dnem, který se svým označením shoduje se dnem, ve kterém nastala skutečnost určující počátek běhu doby, tedy 1. října.

Výjimka je stanovena pro situace, kdy účetní období následující po prvním účetním období začíná dnem následujícím po zvláštním posledním dni účetního období (jde tedy o situaci, kdy první účetní období účetní jednotky skončí zvláštním posledním dnem účetního období). Vzhledem k důvodům, pro které jsou stanoveny zvláštní poslední dny účetního období, není možné účetní období spojit tak, aby jedno účetní období zahrnovalo jak dobu před zvláštním posledním dnem účetního období, tak dobu po něm.

Odstavec 2 upravuje opačnou situaci oproti odstavci 1, a to případ, kdy konec posledního účetního období účetní jednotky (tedy den, kdy přestává být účetní jednotkou, viz § 49 odst. 2) připadne do období 3 měsíců po posledním dni předcházejícího účetního období. I zde by vznikla situace, kdy by účetní období trvalo 3 měsíce nebo méně, a proto se stanoví možnost toto krátké účetní období spojit s účetním obdobím předcházejícím.

Výjimka je i v tomto případě stanovena pro případy, kdy účetní období předcházející poslednímu účetnímu období skončilo zvláštním posledním dnem účetního období. Taková dvě účetní období, oddělená z důvodu uvedeného v § 51, nelze spojit.

Počítání času se opět řídí obecnými pravidly a doba 3 měsíců se začíná počítat ode dne následujícího po dni, ve kterém nastala skutečnost určující její počátek, tedy v případě účetního období odpovídajícího kalendářnímu roku od 1. ledna, a končí dnem, jehož označení se shoduje s označením dne, ve kterém nastala skutečnost určující počátek jejího běhu, tedy 31. března.

Odstavec 3 se týká situace, kdy v období 3 měsíců před prvním dnem účetního období nastane zvláštní poslední den účetního období. V takovém případě může účetní jednotka účetní období začínající dnem následujícím po zvláštním posledním dni účetního období spojit s následujícím účetním obdobím. Vyhne se tak situaci, kdy by musela v období 3 měsíců sestavovat dvě účetní závěrky, nejdříve ke zvláštnímu poslednímu dni účetního období a poté ke konci účetního období vymezeného podle § 48. Povinnost sestavit druhou uvedenou účetní závěrku tak odpadne a účetní závěrka bude sestavena až na konci účetního období, ke kterému je předchozí účetní období připojeno. Stejně jako v případech uvedených v předchozích odstavcích je tento postup vyloučen pro případ, kdy účetní období, které začíná dnem následujícím po zvláštním posledním dni účetního období, končí dalším zvláštním posledním dnem účetního období; zvláštní poslední den účetního období musí vždy představovat předěl mezi dvěma účetními obdobími a není tedy možné účetní období jemu předcházející připojit k účetnímu období po něm začínajícímu.

Odstavec 4 upravuje obrácenou situaci oproti odstavci 3, tedy kdy zvláštní poslední den účetního období nastane v období 3 měsíců po posledním dni předchozího účetního období. Je stanovena možnost spojit účetní období končící tímto dnem s předchozím účetním obdobím, a to opět z důvodu, že jinak by byly sestavovány dvě účetní závěrky v rámci 3 měsíců. Z důvodů uvedených výše je i zde z možnosti spojit účetní období vyloučen případ, kdy účetní období, které je ukončeno zvláštním

posledním dnem účetního období, začíná dnem následujícím po jiném zvláštním posledním dni účetního období (tzn., kdy předcházející účetní období také skončilo zvláštním posledním dnem účetního období).

Odstavec 5 zakazuje spojení účetních období podle předchozích odstavců účetním jednotkám veřejného sektoru. Nemožnost spojení účetních období u účetních jednotek veřejného sektoru vyplývá jednak z požadavku klíčového vnějšího uživatele účetních informací, kterým je systém národního účetnictví zaštiťovaný Českým statistickým úřadem stojící v souladu se systémem ESA výhradně nad kalendářními čtvrtletními, potažmo kalendářními roky, a jednak i z požadavku dalšího klíčového uživatele účetních informací, kterým je Česká národní banka ve vztahu k plnění svých povinností mj. vůči Evropské centrální bance. Tato nemožnost též vyplývá z praktické nutnosti napojení účetního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru na systém rozpočtového výkaznictví, který je postaven na kalendářních letech.

## Hlava II

### Konsolidační období

#### § 53

#### Vymezení konsolidačního období

(1) Konsolidačním obdobím je období, které odpovídá účetnímu období

- a) mateřské entity,
- b) nejvýznamnější dceřiné entity, nebo
- c) dceřiných entit, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější.

*CELEX 320013L0034 (čl. 24 odst. 8)*

(2) Mateřská entita určí účetní období, kterému odpovídá konsolidační období. Toto určení se může během existence konsolidačního celku měnit.

(3) Ke změně účetního období, kterému odpovídá konsolidační období, nedochází, pokud v průběhu konsolidačního období

- a) dceřiná entita, jejímuž účetnímu období odpovídá konsolidační období, přestane být dceřinou entitou nebo nejvýznamnější dceřinou entitou, nebo
- b) dceřiné entity, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější a jejichž účetnímu období odpovídá konsolidační období, přestanou být těmito nejvýznamnějšími dceřinými entitami.

(4) Pokud je určené účetní období, kterému odpovídá konsolidační období, jiné než účetní období mateřské entity, mateřská entita uvede v příloze konsolidované účetní závěrky určené účetnímu období, kterému odpovídá konsolidační období a důvody, které jí vedly k určení tohoto účetního období.

*CELEX 320013L0034 (čl. 24 odst. 8 písm. a))*

(5) Při změně určení účetního období, kterému odpovídá konsolidační období, je období od prvního dne následujícího po posledním dnu posledního konsolidačního období skončeného před plánovanou změnou do dne předcházejícího dni této změny součástí prvního konsolidačního období po této změně.

(6) Poslední konsolidační období končí dnem, ve kterém mateřská entita přestane být účetní jednotkou.



## K hlavě II – Konsolidační období

### K § 53:

Navržené ustanovení v odstavci 1 vymezuje konsolidační období, které je obdobím, za které mateřská entita plní konsolidační povinnost. Navrhovaná právní úprava nově umožňuje, aby se konsolidační období odvíjelo nejen od účetního období mateřské entity (písmeno a)), ale též od účetního období její dceřiné entity, která je nejvýznamnější (písmeno b)), nebo od účetního období dceřiných entit, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější (písmeno c)).

Vymezení konsolidačního období je nezbytné z toho důvodu, že počátek a konec účetních období mateřské entity a jednotlivých dceřiných entit se může lišit, přičemž řádnou konsolidovanou účetní závěrku je nezbytné sestavit z informací za období, jejichž začátek a konec se shodují, jinak by vypovídací schopnost takové konsolidované účetní závěrky byla podstatně oslabena.

Rozhodnutí, kterému z účetních období vymezených v odstavci 1 písmenech a) až c) bude konsolidační období odpovídat, náleží podle odstavce 2 mateřské entitě. Využije-li možnost, aby se konsolidační období odvíjelo od jiného účetního období než jejího účetního období, musí skutečnost, jaké účetní období je určující pro konsolidační období a důvody, které ji k takovému určení vedly, uvést do přílohy konsolidované účetní závěrky (viz odstavec 4). Určení daného účetního období jako konsolidačního přitom může mateřská entita v průběhu existence konsolidačního celku měnit.

Odstavec 3 upravuje speciální režim v situacích, kdy mateřská entita určí, že konsolidační období odpovídá účetnímu období dceřiné entity (dceřiných entit) a tato entita (i) v průběhu toho konsolidačního období zanikne, (ii) bude nadále existovat, ale přestane být dceřinou entitou, nebo (iii) bude nadále dceřinou entitou, ale nebude nejvýznamnější (případně skupina dcer podle odst. 1 písmene c) přestane být nejvýznamnější). V takových případech se jednou určené konsolidační období nemění, resp. toto konsolidační období odpovídá účetnímu období dceřiné entity, které by tato entita měla, pokud by nezanikla, nepřestala být dceřinou entitou nebo nepřestala být nejvýznamnější dceřinou entitou. Tedy v případě, že např. dceřiná entita zanikne a v důsledku zániku se její účetní období, které by za jiných okolností trvalo kalendářní rok, zkrátí a skončí např. 31. srpna, pak konsolidačním obdobím zůstane nadále celý kalendářní rok. Změna konsolidačního období se provede až pro další plnění konsolidační povinnosti. Uvedené je nutné z toho důvodu, že již nadále neexistuje entita, od jejíhož účetního období se konsolidační období odvozovalo. V případě, že začátek nově zvoleného konsolidačního období nenavazuje na konec dosavadního konsolidačního období, postupuje se podle odstavce 5.

Odstavec 4 stanovuje v návaznosti na možnost mateřské entity určit, aby se konsolidační období odvíjelo od účetního období její dceřiné entity, která je nejvýznamnější (písmeno b)), nebo od účetního období dceřiných entit, které jsou dohromady v rámci konsolidačního celku nejvýznamnější (písmeno c), povinnost mateřské entitě uvádět v příloze konsolidované účetní závěrky skutečnost, jaké účetní období je určující pro konsolidační období v daném případě a důvody, které mateřskou entitu k tomuto určení vedly. Tato povinnost vyplývá z čl. 24 odst. 8 účetní směrnice.

Odstavec 5 stanoví speciální režim pro situace, kdy se mateřská entita rozhodne pro změnu účetního období, kterému odpovídá konsolidační období (např. místo účetního období mateřské entity bude pro určení konsolidačního období vycházet z účetního období nejvýznamnější dceřiné entity), nebo se musí rozhodnout pro změnu. V takovém případě bude období trvající ode dne následujícího po dni skončení posledního konsolidačního období (v tomto případě účetního období mateřské entity) do posledního dne před nově určeným konsolidačním obdobím (které odpovídá účetnímu období nejvýznamnější dceřiné entity) připojeno k nově určenému konsolidačnímu období (tzn. období, které odpovídá účetnímu období nejvýznamnější dceřiné entity) a stane se jeho součástí (resp. toto následující konsolidační období se prodlouží).

Odstavec 6 upravuje v návaznosti na odstavec 3 speciální režim pro situace, kdy konsolidační období odpovídá účetnímu období některé z dceřiných entit nebo skupině dceřiných entit a v průběhu tohoto konsolidačního období přestane být mateřská entita účetní jednotkou. V těchto případech skončí konsolidační období již dnem, ve kterém mateřská entita přestala být účetní jednotkou. Tento speciální režim je nezbytný z toho důvodu, aby se neuplatnila fikce, podle které je mateřská entita mateřskou entitou po celé konsolidační období, přestože již na konci tohoto období nemá žádnou dceřinou entitu (viz § 37 odst. 1). V těchto případech by totiž zákon ukládal povinnost konsolidace subjektu, který již vůbec nemusí existovat.

V situaci, kdy konsolidační celek vznikne v průběhu účetního období, od kterého se odvozuje konsolidační období, se aplikuje stejný režim jako v případě, že tento celek existuje již v první den

tohoto účetního (resp. konsolidačního období). Pokud tedy např. odpovídá konsolidační období účetnímu období mateřské entity, které trvá od 1. ledna do 31. prosince, a konsolidační celek vznikne 1. června, pak je konsolidačním obdobím celé období od 1. ledna do 31. prosince (nikoli pouze jeho část od 1. června do 31. prosince). Stejně tak mateřská entita bude mateřskou entitou po celou dobu jejího určeného konsolidačního období, bez ohledu na to, zda ovládá alespoň jednu dceřinou entitu po celé konsolidační období nebo pouze po část tohoto období (k tomu viz vymezení mateřské entity v § 37 odst. 1 a v tomto ustanovení stanovenou fikci trvání mateřské entity). Obdobně se bude postupovat v případě, že konsolidační celek zanikne v průběhu určeného konsolidačního období.

## § 54

### Vymezení konsolidačního období České republiky

Konsolidačním obdobím České republiky při plnění konsolidační povinnosti České republiky je kalendářní rok.

#### **K § 54**

Navrhované ustanovení vymezuje pro účely konsolidovaného výkaznictví České republiky konsolidační období, kterým je v tomto případě vždy kalendářní rok.

## ČÁST ČTVRTÁ

### ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ

#### Hlava I

#### Oceňování

#### Díl 1

#### Měna účetnictví

#### Oddíl 1

#### Vymezení základních pojmů

## § 55

#### Měna účetnictví

(1) Měnou pro účely vedení účetnictví a individuálního výkaznictví je zvolená měna účetnictví. Měnou účetnictví může být

- a) česká měna, nebo
- b) cizí měna, pokud je funkční měnou.

(2) Funkční měnou se rozumí měna, ve které účetní jednotka uskutečňuje převážnou část své činnosti.

(3) Měnou pro účely konsolidovaného výkaznictví je zvolená měna konsolidované účetní závěrky. Měnou konsolidované účetní závěrky může být jakákoliv měna.

(4) Měnou účetnictví a měnou konsolidované účetní závěrky nemůže být cizí měna, která je hyperinflační měnou.

(5) Měnou účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru a měnou řádné konsolidované účetní závěrky České republiky je česká měna.

## **K části čtvrté - účetní výkaznictví**

### **K hlavě I - Oceňování**

#### **K dílu 1 - Měna účetnictví**

#### **K oddílu 1 - Vymezení základních pojmů**

##### **K § 55**

Ustanovení § 55 upravuje problematiku měn používaných v účetnictví a pro účely účetnictví definuje jak měnu účetnictví, tak funkční měnu.

Oproti současnému zákonu o účetnictví (§ 4 odst. 12), podle kterého mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví výlučně v peněžních jednotkách české měny, se nově umožňuje účetním jednotkám využít i cizí měnu, pokud jde o tzv. funkční měnu (viz vymezení v odstavci 2). Nový zákon o účetnictví již výslovně neuvádí, že se účetnictví vede v peněžních jednotkách, jelikož toto vyplývá ze skutečnosti, že měnou používanou pro účetnictví je česká měna nebo cizí měna, které samy o sobě představují peněžní jednotky. Nový zákon o účetnictví zavádí možnost používat jako měnu účetnictví i cizí měnu, pokud se jedná o funkční měnu účetní jednotky a ta se pro ni zároveň rozhodne. Institut funkční měny vychází z Mezinárodního účetního standardu 21 (dále jen „IAS 21“), avšak pro účely nového zákona o účetnictví byl v některých aspektech modifikován. Zejména je v novém zákoně o účetnictví použití funkční měny jako měny účetnictví koncipováno jako právo, nikoliv jako povinnost, jako je tomu podle IAS 21. To znamená, že účetní jednotka, která z hlediska primárního ekonomického prostředí, v němž se pohybuje, splní materiální požadavky pro použití dané cizí měny jako měny funkční, nemusí tuto měnu nezbytně použít a může se rozhodnout pro účely účetnictví používat českou měnu i přesto, že česká měna není měnou jejího primárního ekonomického prostředí, tj. měnou funkční.

Funkční měnou se nazývá měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka vyvíjí svou činnost. Smyslem zavedení institutu funkční měny do českého právního řádu je umožnit účetním jednotkám používat pro účetnictví měnu, která se shoduje s měnou, v níž účetní jednotka fakticky realizuje svou činnost a v níž probíhá většina jejich transakcí. To přispívá jednak k zefektivnění vedení účetnictví po praktické stránce, kdy se sníží počet přepočtů, a zároveň se tím minimalizuje vznik kurzových rozdílů.

Výchozím pojmem je v novém zákoně o účetnictví pojem „měna účetnictví“. Přestože nový zákon o účetnictví klade důraz především na účetní výkaznictví, je využití pojem „měna účetnictví“, přičemž pro účely individuálního účetnictví je držena jednota měny používané jak pro účely vedení účetnictví, tak pro účely výkaznictví (účetního či jiného), a to na rozdíl od konsolidovaného výkaznictví, kdy pro účely konsolidovaného výkaznictví (tj. pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidovaných účetních zpráv) je měna, která se pro tyto účely používá, určována podle jiných pravidel (viz odstavec 3).

Výjimku z použití měny účetnictví jakožto měny pro vedení účetnictví a individuálního výkaznictví představuje měna účetnictví zahraniční pobočky účetní jednotky. V souladu s ustanovením § 25 je možné účetnictví za tuto pobočku vést, jako by byla samostatnou účetní jednotkou. Ustanovení o měně účetnictví proto platí pro takovou pobočku pouze v rozsahu vedení účetnictví, neboť tato pobočka není samostatnou účetní jednotkou, a proto nesestavuje individuální účetní závěrku. Účetní závěrku sestavuje vždy účetní jednotka, jejíž je pobočka součástí a pro tyto účely použije svou měnu účetnictví.

##### K odstavci 1:

Odstavec 1 stanovuje, že měnou používanou pro účely vedení účetnictví i pro účely sestavení individuální účetní závěrky a účetních zpráv je měna účetnictví, kterou si účetní jednotka zvolí. Jaká měna může být měnou účetnictví, stanovuje věta druhá. Podle nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví buď česká měna (tj. koruna česká), nebo cizí měna, pokud je funkční měnou účetní jednotky. Nutnost zavést pojem „měna účetnictví“, pod který spadá jak česká měna, tak cizí měna, která je funkční měnou, vychází z pojetí funkční měny v novém zákoně o účetnictví ve srovnání s IAS 21. Koncept funkční měny sice vychází z IAS 21, nicméně je chápán úžeji. Zatímco podle IAS 21 má účetní jednotka povinnost používat pro účetnictví takovou měnu, která je podle stanovených kritérií její funkční měnou, podle nového zákona o účetnictví je použití funkční měny toliko právem účetní jednotky, přičemž výchozí měnou účetnictví pro účetní jednotky zůstává česká měna. Přestože v případě české měny se ve většině případů bude nejspíše jednat o měnu, která odpovídá primárnímu ekonomickému prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost, tj. měnu, která splňuje

obecnou definici funkční měny podle odstavce 2, není pro použití české měny jako měny účetnictví nutné, aby byla funkční měnou. Jinými slovy, česká měna může být měnou účetnictví bez ohledu na to, zda je nebo není funkční měnou účetní jednotky. To je v souladu se záměrem ponechat českou měnu jako defaultní měnu pro účetnictví, a zároveň povolit použití cizí měny, jakožto funkční měny, těm účetním jednotkám, které se o tom dobrovolně rozhodnou.

Účetní jednotky tak mohou nově jako měnu účetnictví používat namísto české měny cizí měnu, nicméně pouze pod podmínkou, že tato cizí měna bude funkční měnou dané účetní jednotky. Funkční měnou jako může být jakákoliv měna, která naplní definici podle odstavce 2, tedy bude měnou primárního ekonomického prostředí účetní jednotky. Je však pouze na rozhodnutí účetní jednotky, která se kvalifikuje pro použití cizí měny, zda chce pro účetnictví tuto měnu použít, či zda se z jakéhokoliv důvodu rozhodne jako měnu účetnictví používat českou měnu i přesto, že není měnou jejího primárního ekonomického prostředí.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje obecnou definici funkční měny. Institut funkční měny vychází z IAS 21, avšak pro účely nového zákona o účetnictví byl v některých aspektech modifikován. Zejména je v novém zákoně o účetnictví použití funkční měny jako měny účetnictví koncipováno jako právo, nikoliv jako povinnost, jako je tomu podle IAS 21.

IAS 21 uvádí skutečnosti, které lze považovat za indikátory pro volbu vhodné funkční měny. Jedná se zejména o to, která měna nejvíce ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často měna, ve které jsou stanoveny a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb dané účetní jednotky), dále pak konkurenční prostředí a právní regulace kterého státu se převážně podílejí na určení prodejní ceny zboží a služeb nabízených danou účetní jednotkou nebo která měna nejvýrazněji ovlivňuje pořizovací náklady zboží a služeb (tj. mzdové náklady, náklady na pořízení materiálu apod.).

IAS 21 dále stanovuje podpůrné faktory, které mohou sloužit jako vhodné ukazatele funkční měny dané účetní jednotky. Jedná se kupříkladu o to, ve které měně jsou obvykle získávány příjmy z provozních aktivit účetní jednotky.

Funkční měna je v odstavci 2 definována jako měna, ve které účetní jednotka uskutečňuje převážnou část své činnosti. Použití funkční měny jako měny účetnictví je podle odstavce 1 ponecháno na volbě účetní jednotky, která tak může setrvat u používání české měny i tehdy, když česká měna fakticky není měnou jejího primárního ekonomického prostředí. V případě, že česká měna bude funkční měnou účetní jednotky ve smyslu IAS 21 (tj. měnou primárního ekonomického prostředí), bude měnou účetnictví dané účetní jednotky česká měna bez dalšího. Pokud by se měna primárního ekonomického prostředí účetní jednotky změnila, ale tato účetní jednotka by si i nadále z jiných důvodů přála nadále používat jako měnu účetnictví českou měnu, nemusí účetní jednotka vstupovat do režimu funkční měny, ale může si ponechat jako měnu účetnictví českou měnu bez dalšího. Podmínka funkční měny je tedy relevantní pouze tehdy, když má být měnou účetnictví účetní jednotky cizí měna, tj. jiná měna než česká měna. Jinými slovy, účetní jednotky nemají povinnost jako měnu účetnictví použít zásadně měnu svého primárního ekonomického prostředí a na počátku je jim dána možnost volby.

Vzhledem k tomu, že funkční měnou účetní jednotky je měna primárního ekonomického prostředí, je dalším definičním znakem funkční měny také skutečnost, že převážná část činnosti uskutečňované účetní jednotkou probíhá v dané měně. Pro posouzení, zda měna, kterou se účetní jednotka rozhodla používat jako měnu funkční, naplňuje tento definiční znak, mohou být relevantní následující ukazatele:

- podíl transakcí účetní jednotky provedených v dané měně vyšší než 50%,
- míra, jakou daná měna ovlivňuje ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- měna státu, jehož konkurenční prostředí a podmínky stanovené pro podnikání převážně ovlivňují ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- míra, jakou měna ovlivňuje mzdové a další náklady, které jednotka musí vynaložit při výrobě a prodeji zboží a poskytování služeb.

Další možný indikátor, který lze pro účely zjištění funkční měny posoudit může představovat také to, v jaké měně jsou vytvářeny zdroje z finančních aktivit (např. dluhy a nástroje vlastního kapitálu) nebo v jaké měně jsou získávány příjmy ze zahraničních provozních činností.

Při posuzování, zda je daná měna funkční měnou účetní jednotky, vychází účetní jednotka z výše uvedených kritérií jak v kontextu účetních informací z minulých účetních období, tak v kontextu budoucího předpokládaného vývoje účetní jednotky.

V případě nově vzniklé účetní jednotky, která již od počátku své existence chce jako měnu účetnictví používat cizí měnu, je zřejmé, že definici funkční měny jakožto měny, v níž uskutečňuje převážnou část své činnosti, nemůže zcela naplnit, neboť doposud žádnou činnost nevykonávala. Nicméně situace, kdy by každá účetní jednotka musela vždy ve svém prvním účetním období používat jako měnu účetnictví českou měnu a teprve v následujícím účetním období by jí bylo umožněno přejít na cizí měnu, která je její funkční měnou, je nežádoucí. Z tohoto důvodu u nově vzniklé účetní jednotky, která nemůže vycházet z účetních informací za minulá účetní období, postačí, má-li reálný a prokazatelný předpoklad plynoucí z plánovaného vývoje činnosti této účetní jednotky, že převážnou část své činnosti bude uskutečňovat v určité cizí měně, kterou proto lze pokládat za funkční měnu. Jedná se zejména o případy nových účetních jednotek vzniknuvších v důsledku přeměny. Prokázání splnění podmínek pro použití cizí měny přitom leží na dané účetní jednotce.

#### K odstavci 3:

Ustanovení odstavce 3 určuje, jaká měna se používá pro účely konsolidovaného výkaznictví, přičemž ta je na rozdíl od měny účetnictví určena výhradně pro účely konsolidovaného výkaznictví (sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidovaných účetních zpráv, není-li v zákoně stanoveno jinak). Měnou pro účely konsolidovaného výkaznictví je tak měna konsolidované účetní závěrky, tj. měna použitá pro sestavení konsolidované účetní závěrky, přičemž mateřská entita si může pro její sestavení zvolit jakoukoliv měnu, tedy i měnu odlišnou od své měny účetnictví. Nezávislosti měny pro konsolidované výkaznictví na měně účetnictví mateřské entity může být účelná zejména v situacích, kdy by činnost mateřské entity v rámci uskupení konsolidovaných entit představovala relativně malý ekonomický přínos, zatímco činnost některé z dceřiných společností by představovala převažující činnost uskupení konsolidovaných entit. V těchto případech by mohlo být vhodnější, aby měnou konsolidované účetní závěrky byla měna účetnictví této dceřiné entity, nikoliv měna účetnictví mateřské entity. Důvodem pro tuto volbu může být ale také například požadavek zahraniční burzy, potřeba konsolidace v zahraničí nebo potřeba zahraničního uživatele. Jedná se o převzetí konceptu tzv. měny vykazování podle IAS 21, přičemž je zcela na mateřské entitě, jakým způsobem si tuto měnu určí.

#### K odstavci 4:

Podle ustanovení odstavce 1 a 3 může být měnou účetnictví nebo měnou konsolidované účetní závěrky jakákoliv cizí měna, pokud v případě měny účetnictví naplňuje znaky funkční měny této účetní jednotky podle odstavce 2. Vzhledem k absenci jakéhokoliv omezení cizí měny není vyloučena situace, kdy taková cizí měna bude měnou hyperinflační. Z hlediska naplnění zásady věrného a poctivého zobrazení však není žádoucí, aby měnou účetnictví účetní jednotky nebo měnou konsolidované účetní závěrky byla měna, která je vysoce nestabilní a ve srovnání se stabilními měnami neposkytuje použitelné účetní informace, aniž by byl proveden přepočtení na některou ze stabilních měn. Namísto přepočtu hyperinflační měny účetnictví na některou stabilní měnu však bylo v navrhovaném ustanovení odstavce 4 zvoleno odlišné řešení, a sice pokud by zvolenou cizí měnu bylo možné označit za hyperinflační, nelze ji jako měnu účetnictví nebo měnu konsolidované účetní závěrky použít. Měnou účetnictví bude v takovém případě vždy česká měna, protože již nelze aplikovat možnost mít za měnu účetnictví cizí měnu, která je funkční měnou účetní jednotky, ale je hyperinflační měnou. Měnou konsolidované účetní závěrky pak může být jakákoliv měna odlišná od této cizí měny.

Skutečnost, zda je daná cizí měna měnou hyperinflační se posuzuje podle obecných znaků a měřítek hyperinflace. Pro tyto účely lze využít také kritéria uvedená v Mezinárodním účetním standardu 29, který upravuje problematiku vykazování v hyperinflačních ekonomikách (dále jen „IAS 29“). IAS 29 vychází při vymezení hyperinflační měny z charakteru ekonomického prostředí státu, jehož měna je posuzována. O hyperinflaci se tak podle IAS 29 jedná zejména tehdy, jestliže

- obyvatelstvo dává přednost držení svého bohatství v nepeněžních aktivech nebo v relativně stabilní cizí měně s tím, že částky držené v místní měně jsou obratem investovány,
- obyvatelstvo uvažuje peněžní částky nikoliv v podmínkách místní měny, ale v podmínkách relativně stabilní zahraniční měny, ačkoliv ceny jsou stanoveny v místní měně,
- prodeje a nákupy na úvěr se uskutečňují v cenách, které kompenzují očekávanou ztrátu z kupní síly během doby úvěrování, i tehdy, je-li toto období krátké,

- úrokové sazby, mzdy a ceny jsou spojeny s cenovým indexem,
- kumulativní míra inflace v průběhu tří let se blíží nebo převyšuje 100 %.

#### K odstavci 5:

Tento odstavec stanoví, že měnou účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru může být pouze česká měna. Důvodem vyloučení účetních jednotek veřejného sektoru z možnosti používat jako měnu účetnictví cizí měnu je jejich specifický charakter, s nímž jsou spojeny zvláštní požadavky na administraci a transparentnost jejich hospodaření. Vzhledem k jejich povaze a činností je též pravděpodobné, že se vůbec nebudou schopny pro použití cizí měny kvalifikovat podle odstavce 2.

Navrhované ustanovení rovněž upravuje měnu řádné konsolidované účetní závěrky České republiky, tedy měnu, která se použije pro plnění konsolidační povinnosti ČR (viz § 47). Touto měnou je vždy česká měna (tj. koruna česká). Tato měna je na základě § 55 odst. 3 vždy též měnou pro konsolidované výkaznictví ČR, a tedy i měnou, ve které jsou subjekty konsolidace státu povinny zpracovat podklady poskytované Ministerstvu financí pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky ČR.

### § 56

#### **Změna měny účetnictví**

(1) Změnu měny účetnictví lze učinit pouze k prvnímu dni účetního období. Pokud je měnou účetnictví účetní jednotky cizí měna, nelze učinit změnu měny účetnictví, ledaže tato měna přestane být funkční měnou.

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob přepočtu

- a) účetnictví při změně měny účetnictví a
- b) účetních závěrek účetních jednotek zahrnutých v konsolidované účetní závěrce na měnu konsolidované účetní závěrky.

#### **K § 56**

#### K odstavci 1:

Odstavec 1 stanoví, k jakému okamžiku může účetní jednotka změnit měnu účetnictví. Vzhledem ke smyslu institutu funkční měny, kterým je odraz reálných transakcí a prostředí, ve kterém se odehrávají a k němuž se vztahují, bude změna měny účetnictví zpravidla předznamenána změnou materiálních faktorů, které funkční měnu determinují.

Použití cizí měny, která je funkční měnou, jako měny účetnictví je v novém zákoně o účetnictví koncipováno jako právo, nikoliv povinnost, a to i s ohledem na to, že podle dosavadního zákona bylo vedení účetnictví přípustné pouze v české měně a případný povinný přechod v případě naplnění předpokladů pro použití cizí měny by pro účetní jednotky znamenal vysokou administrativní zátěž. Změnu měny účetnictví proto představuje i situace, kdy se jedná pouze o formální přechod z české měny na cizí měnu, která je funkční měnou účetní jednotky. Měna primárního ekonomického prostředí účetní jednotky se v tomto případě nemění - účetní jednotka, jejíž měnou účetnictví doposud byla česká měna, se rozhodne jako měnu účetnictví využívat cizí měnu, která je její funkční měnou.

Skutečnost, že použití cizí měny při splnění podmínek je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky, však neznamená, že je možné přecházet mezi českou měnou a cizí měnou bez ohledu na primární ekonomické prostředí účetní jednotky. V případě, že účetní jednotka splňující podmínky pro použití cizí měny již jednou učiní rozhodnutí používat jako měnu účetnictví namísto české měny cizí měnu, je opětovná změna měny účetnictví z cizí měny na českou měnu z důvodu naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti (zejména srovnatelnosti účetních informací) možná pouze tehdy, je-li odůvodněna změnou předpokladů pro použití cizí měny stanovených v § 55 odst. 1 a 2. Tak by tomu bylo například tehdy, kdyby došlo ke změně měny primárního ekonomického prostředí účetní jednotky v důsledku změny oblasti podnikání nebo přeměny. Z toho vyplývá, že účetní jednotka, která v souladu s dosavadní právní úpravou používala pro vedení účetnictví českou měnu a nyní přistoupí k používání cizí měny, může opět používat jako měnu účetnictví českou měnu pouze tehdy, nebude-li žádná jiná měna měnou jejího primárního ekonomického prostředí, tj. česká měna se stane její funkční měnou.

Změna měny účetnictví je, v souladu s požadavky na kvalitu účetních informací (zejména s požadavkem srozumitelnosti a srovnatelnosti), povolena pouze k prvnímu dni účetního období. I v případě, kdy používána cizí měna v průběhu účetního období přestane být měnou primárního ekonomického prostředí účetní jednotky, bude tuto měnu účetní jednotka používat jako měnu účetnictví až do konce daného účetního období a teprve od prvního dne následujícího účetního období dojde ke změně.

V případě měny konsolidované účetní závěrky, která se ze své podstaty používá pouze pro plnění konsolidační povinnosti ke konci konsolidačního období, pak platí, že tuto měnu mateřská entita může změnit jen k okamžiku sestavení konsolidované účetní závěrky při dodržení zásad účetního výkaznictví. Není tak nutné normovat, ke kterému okamžiku tak lze činit, protože na rozdíl od individuálního účetnictví z podstaty sestavování konsolidované účetní závěrky je sama o sobě vyloučena změna v průběhu konsolidačního období.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích právních předpisů za účelem podrobnější úpravy přepočtů pro potřeby přechodů mezi měnami.

Na základě zmocnění v písmenu a) bude podrobně upraven postup přepočtu při přechodu na cizí měnu pro účetní jednotky, jejichž měnou účetnictví byla doposud česká měna, a při změně funkční měny (např. v důsledku změny oblasti podnikání nebo přeměny).

Na základě zmocnění v písmenu b) bude vyhláškou Ministerstva financí podrobně upraven mechanismus, jakým bude proveden přepočet individuálních účetních závěrek zahrnutých do konsolidované účetní závěrky sestavených v měnách účetnictví jednotlivých účetních jednotek na měnu konsolidované účetní závěrky.

## § 57

### **Přepočet limitu v české měně na jinou měnu**

(1) Pro účely posouzení účetních kritérií uvedených v právních předpisech v české měně se hodnoty vykazované v cizí měně přepočtou na českou měnu

- a) kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k cizí měně pro den, ke kterému se posuzuje splnění limitu, nebo
- b) jednotným kurzem k cizí měně, pokud se hodnoty pro splnění limitu posuzují za účetní nebo konsolidační období; jednotným kurzem se pro účely účetnictví rozumí kurz určený průměrem kurzů devizového trhu vyhlášených Českou národní bankou k cizí měně, pro poslední den každého započatého kalendářního měsíce účetního nebo konsolidačního období.

(2) Není-li kurz devizového trhu Českou národní bankou k cizí měně vyhlašován, použije se pro přepočet kurz

- a) vyhlášený centrální bankou cizí měny k české měně, je-li vyhlašován každý pracovní den nebo týden,
- b) vyhlášený centrální bankou cizí měny k euru nebo americkému dolaru, přepočítaný na českou měnu kurzem vyhlášeným Českou národní bankou k euru nebo americkému dolaru, nebo
- c) jiný kurz vyhlášený Českou národní bankou k cizí měně, je-li obtížně zjistitelný kurz podle písmena a) nebo b).

#### **K § 57**

#### K odstavci 1:

Odstavec 1 reaguje na možnost využití cizí měny jako měny účetnictví nebo jakékoliv měny jako měny konsolidované účetní závěrky v případě, kdy je potřeba zjistit, zda účetní jednotka používající jinou měnu než českou měnu dosahuje limitních hodnot vyplývajících z účetnictví upravených v účetních i jiných právních předpisech v české měně.

Použitá formulace „hodnoty vykazované v cizí měně“ tak odkazuje nejen na měnu účetnictví, ale také na měnu konsolidované účetní závěrky podle toho, zda jsou předmětem posouzení hodnoty vykazované za účetní jednotku nebo za uskupení konsolidovaných entit. Navrhované ustanovení tak představuje obecnou úpravu pro přepočtení účetních hodnot vykazovaných účetní jednotkou v měně účetnictví nebo měně konsolidované účetní závěrky pro případy, kdy jsou právními předpisy (nejen z oblasti účetnictví) tyto hodnoty vycházející z účetnictví používány jako různá kritéria, avšak jsou v těchto právních předpisech uváděny v české měně.

Může se v zásadě jednat o limity dvojího druhu, a sice limity, které se posuzují jako souhrn hodnot dosahovaných za účetní nebo konsolidační období (např. hodnoty aktiv celkem a roční úhrn čistého obrátu pro účely posouzení podmínek pro zařazení do kategorie účetních jednotek nebo konsolidačních celků) a limity, jejichž dosažení se posuzuje jednorázově k danému okamžiku (např. pokud by byla stanovena minimální hodnota odpisovaného aktiva).

V těchto případech je nutné hodnoty vykázané účetní jednotkou v cizí měně přepočítat na českou měnu, aby bylo možné porovnat, zda účetní jednotka splňuje hodnotu určenou právními předpisy pro určité zacházení. Podle písmene a) se navrhuje v případě jednorázově posuzovaných limitů použít pro přepočtení na českou měnu kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou k měně účetnictví nebo konsolidované účetní závěrky pro den, ke kterému se splnění limitu posuzuje. Kurzem devizového trhu se přitom rozumí kurz vyhlášený k dané cizí měně každý pracovní den.

Jedná-li se o limity posuzované za účetní nebo konsolidační období, navrhuje se podle písmene b) přepočtení provádět tzv. jednotným kurzem, který zohledňuje průměrný kurz účetního nebo konsolidačního období, přičemž průměr je stanoven na základě kurzů devizového trhu vyhlášených Českou národní bankou k cizí měně, kterou daná účetní jednotka v souladu s § 55 používá jako měnu účetnictví nebo jako měnu konsolidované účetní závěrky, pro poslední den každého kalendářního měsíce účetního nebo konsolidačního období.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 doplňuje úpravu kurzů přepočtu pro účely posouzení dosažení limitních hodnot stanovených v české měně pro případy, kdy nelze uplatnit kurzy podle odstavce 1, jelikož kurz k měně, která je měnou účetnictví nebo měnou konsolidované účetní závěrky, není Českou národní bankou vyhlášen každým pracovním dnem, nebo není vyhlášen vůbec. V takovém případě se namísto kurzu vyhlášeného Českou národní bankou k dané měně použije podle písmene a) buď kurz vyhlášený centrální bankou cizí měny k české měně (pokud je vyhlášen na denní nebo alespoň týdenní bázi), nebo, podle písmene b), kurz vyhlášený centrální bankou této cizí měny k euru nebo k americkému dolaru, na základě čehož bude následně možné použít kurz vyhlášený Českou národní bankou k euru nebo k americkému dolaru a provést přepočtení na českou měnu. Použití kurzu podle písmene a) nebo b) je otázkou rozhodnutí účetní jednotky, které v tomto ohledu není formálně omezeno. Nicméně s ohledem na požadavek věrného a poctivého zobrazení a cíl účetního výkaznictví, by měl být upřednostněn ten kurz, který nejpřesněji odráží aktuální směnný poměr mezi danými měnami. Třetí alternativou je použití kurzu podle písmene c), a to v případech, když Česká národní banka kurz k dané cizí měně sice vyhláší, avšak nikoliv jako kurz devizového trhu (tj. každý pracovní den), ale například každý měsíc. Použití kurzu podle písmene c) je však podmíněno obtížnou dostupností kurzů podle písmene a) a b). Kurzy podle písmene a) a b) jsou tedy upřednostněny před kurzem v písmenu c) z důvodu jejich větší přesnosti.

## § 58

### **Aktiva a dluhy sledované v jiné měně**

Aktiva a dluhy, které představují pevné nebo předem stanovené budoucí toky peněžních prostředků v měně odlišné od měny účetnictví, a související opravné položky, sleduje účetní jednotka v účetním systému i v této měně.

#### **K § 58**

Ustanovení vychází z právní úpravy obsažené v § 4 odst. 12 stávajícího zákona o účetnictví. Dosavadní výčet aktiv a dluhů byl však v navrhovaném ustanovení opuštěn a nahrazen obecnou definicí vystihující povahu těchto vybraných aktiv a dluhů. Smyslem ustanovení je, aby účetní jednotka hodnotu některých aktiv a dluhů vyjádřených v měně odlišné od měny účetnictví nejen přepočítala na měnu účetnictví, ale současně také sledovala v účetním systému jejich hodnotu v této měně.



Taxativní výčet obsažený v dosavadním zákoně o účetnictví vyjmenovává tato vybraná aktiva a dluhy, jimiž jsou pohledávky a závazky, podíly na obchodních korporacích, práva z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů, deriváty a ceniny a peněžní prostředky v cizí měně. Společným rysem všech těchto aktiv a dluhů je jejich potenciál v budoucnu generovat další toky peněžních prostředků například v podobě splacení pohledávky v jiné měně, než v měně účetnictví, či plnění ze směnky znějící na měnu, která není měnou účetnictví. U stávajícího výčtu však existuje riziko jeho neúplnosti, a proto byla zvolena tato obecná formulace.

Obecná formulace nezahrnuje povinnost sledovat v měně, která není měnou účetnictví, také podíly na obchodních korporacích, neboť se nejedná o aktiva, jejichž charakter primárně spočívá v generování pevných nebo předem stanovených peněžních toků. Je tomu tak rovněž s přihlédnutím k současnému stavu, kdy podíly v obchodních korporacích v cizí měně jsou sice dle ustanovení § 4 odst. 12 dosavadního zákona o účetnictví sledovány v cizí měně, avšak případné kurzové rozdíly se na základě prováděcích právních předpisů ve výsledku hospodaření neprojevují, a tudíž povinnost sledovat podíly v obchodních korporacích i v cizí měně pozbývá praktický význam.

Nutnost u těchto aktiv a dluhů sledovat jak jejich hodnotu přepočtenou na měnu účetnictví, tak jejich hodnotu v měně odlišné od měny účetnictví plyne z cíle účetního výkaznictví definovaného v Hlavě II nového zákona o účetnictví. Tomu odpovídá i povinnost účetní jednotky zachytit v účetnictví i existenci kurzového rizika. Kurzové riziko vzniká právě u těch aktiv a dluhů, u nichž má vývoj měnového kurzu vliv na výši z nich plynoucích budoucích toků peněžních prostředků. Toto riziko se vyazuje v účetní závěrce dané účetní jednotky ve výsledku hospodaření jako kurzový rozdíl. Tím je v případě zvýšení hodnoty pohledávky kurzový zisk, v případě snížení její hodnoty pak kurzová ztráta.

Tento postup se vztahuje i na opravné položky vztahující se k aktivům a dluhům, u kterých jsou očekávány budoucí toky peněžních prostředků a jejichž hodnota je vyjádřena v měně, která není měnou účetnictví.

## § 59

### Okamžik přepočtu jiné měny na měnu účetnictví

(1) Hodnota aktiva nebo dluhu určující prvotní hodnotu a výše vlastního kapitálu vyjádřené v měně odlišné od měny účetnictví, se přepočítávají na měnu účetnictví k okamžiku uznání aktiva nebo pasiva.

(2) Hodnota aktiva, dluhu a opravné položky sledovaných i v měně odlišné od měny účetnictví, se přepočítává na měnu účetnictví také k okamžiku následného ocenění a při jeho vyřazení.

#### **K § 59**

##### K odstavci 1:

Východiskem navrhovaného ustanovení v odstavci 1 je dosavadní úprava obsažená v § 24 odst. 6 písm. a) zákona o účetnictví. Vzhledem k tomu, že dle § 55 odst. 1 nového zákona o účetnictví může být měnou účetnictví pouze česká měna, nebo cizí měna, jde-li o funkční měnu účetní jednotky, je potřeba hodnotu aktiva nebo dluhu určující jejich prvotní hodnotu a výši vlastního kapitálu vyjádřenou v jiné měně vždy přepočítat na měnu účetnictví. Ustanovení odstavce 1 stanoví jednotný okamžik, k němuž je prováděn přepočet hodnoty každého aktiva nebo dluhu, jehož hodnota určující prvotní hodnotu je vyjádřena v měně odlišné od měny účetnictví, podle aktuálního kurzu. Tímto okamžikem je v souladu s úpravou oceňování okamžik prvotního ocenění daného aktiva nebo dluhu, které se provádí vždy k okamžiku uznání daného aktiva nebo dluhu. Okamžikem uznání aktiva nebo dluhu se přitom rozumí okamžik, kdy daný zdroj budoucích ekonomických užitků naplní všechny definiční znaky aktiva a dluhu. Stejně se postupuje i v případě vlastního kapitálu, který nepodléhá ocenění, ale mohou nastat situace, kdy je vyjádřen v měně odlišné od měny účetnictví (např. § 246 ZOK, kdy výše základního kapitálu a.s. může být vyjádřena v eurech). V takovém případě dochází k přepočtu na měnu účetnictví aktuálním kurzem ke dni uznání. Nedochozí zde však k následnému přepočtu, tj. v případě vlastního kapitálu nevznikají kurzové rozdíly.

##### K odstavci 2:

Navrhované ustanovení odstavce 2 vychází z dosavadního § 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví. Toto ustanovení doplňuje ustanovení odstavce 1 a zároveň navazuje na ustanovení § 58. Vztahuje se však pouze na aktiva a dluhy vyjádřené a sledované v měně odlišné od měny účetnictví, jakož i na opravné položky vztahující se k těmto aktivům a dluhům podle § 55, kdy u těchto aktiv, dluhů a opravných položek dochází k přepočtu jejich hodnoty nikoliv pouze k prvotnímu ocenění, ale také k následnému ocenění a při vyřazení daného aktiva nebo dluhu, a to vždy podle kurzů platných k danému dni. Pro provedení přepočtu přitom není rozhodující, zda se hodnota daného aktiva nebo dluhu k tomuto okamžiku změní.

## Oddíl 2

### Kurzy pro přepočet jiné měny na měnu účetnictví

#### § 60

##### Obecný kurz

(1) Přepočet jiné měny na měnu účetnictví se provádí obecným kurzem.

(2) Obecným kurzem se pro účely účetnictví rozumí kurz vyhlášený k jiné měně centrální bankou měny účetnictví pro den přepočtu, je-li vyhlášován každý pracovní den nebo každý týden.

(3) Není-li kurz k jiné měně centrální bankou měny účetnictví vyhlášován každý pracovní den nebo každý týden, za obecný kurz se považuje také

- a) kurz vyhlášený k jiné měně centrální bankou měny účetnictví pro den přepočtu,
- b) kurz vyhlášený k měně účetnictví centrální bankou jiné měny pro den přepočtu, nebo
- c) kurz vyhlášený k euru nebo americkému dolaru centrální bankou jiné měny pro den přepočtu, pokud není euro nebo americký dolar měnou účetnictví, přepočítaným na měnu účetnictví kurzem vyhlášováním k americkému dolaru nebo euru každý pracovní den nebo každý týden centrální bankou měny účetnictví pro den přepočtu.

(4) Za kurz pro den přepočtu se považuje také kurz vyhlášený pro předcházející den, není-li v okamžiku provádění přepočtu kurz pro den přepočtu vyhlášen.

(5) Účetní jednotka, která je zahrnuta v konsolidované účetní závěrce, může jako obecný kurz použít kurz vyhlášený k jiné měně centrální bankou měny konsolidované účetní závěrky.

#### **K oddílu 2 - Kurzy pro přepočet cizí měny na měnu účetnictví**

##### **K § 60**

V návaznosti na ustanovení § 59, které stanoví okamžik, k němuž se provádí přepočet měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví, ustanovení § 60 upravuje pravidla pro zjištění kurzu, který se pro tento přepočet použije. Navrhované ustanovení sice vychází z úpravy dle dosavadního zákona o účetnictví, s tím, že kurzy adekvátně přizpůsobuje zavedení nového institutu funkční měny. Přepočet je možné provést několika způsoby, přičemž toto ustanovení obsahuje pravidla pro zjištění tzv. obecného kurzu, který je v postavení *lex generalis* vůči sjednanému kurzu podle § 61 a pevnému kurzu podle § 62.

Formulace tohoto ustanovení popisující kurz, který má být obecným kurzem přepočtu, se odchyľují od formulací užívaných v dosavadním zákoně o účetnictví, a to s ohledem na výzvu České národní banky týkající se sjednocení správné formulace odkazů v právních předpisech na kurzy vyhlášované Českou národní bankou při přepočtu cizí měny na českou měnu.

Pojmy „centrální banka měny účetnictví“ a „centrální banka jiné měny“ používanými pro účely právní úpravy přepočtů se v tomto kontextu rozumí centrální banka státu, jehož měna je v daném případě měnou účetnictví nebo měnou odlišnou od měny účetnictví, která je přepočítávána. Formulace však byla, s ohledem na možnost použití jakékoliv měny cizí měny jako měny účetnictví, zobecněna tak,

aby bylo možné ji aplikovat i ve specifických případech. Například pokud je měnou účetnictví euro, použije se primárně kurz vyhlášený Evropskou centrální bankou, přesto že Evropská centrální banka má v rámci Evropské Unie zvláštní postavení a slouží jako centrální banka pro měnu euro, není centrální bankou žádného státu.

Navržená úprava se týká přepočtu měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví. Kurzy přepočtu pro účely konsolidovaného výkaznictví jsou upraveny prováděcím právním předpisem vydaným na základě zmocnění v § 56 odst. 2 písm. b).

#### K odstavci 1:

V odstavci 1 se stanoví základní pravidlo pro určení kurzu pro přepočet na měnu účetnictví, a sice použití obecného kurzu. Doposud byl, s ohledem na vedení účetnictví výlučně v české měně, za výchozí považován kurz devizového trhu vyhlášený denně Českou národní bankou. Pro potřeby institutu funkční měny, kterou může být jakákoliv měna, není kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou ve všech případech pro stanovení obecného kurzu přepočtu dostačující. Obecný kurz je následně blíže vymezen v odstavcích 2 a 3.

#### K odstavci 2:

Ustanovení odstavce 2 definuje obecný kurz a vychází přitom z dosavadní koncepce, když jako výchozí kurz přepočtu stanoví kurz vyhlášený centrální bankou měny účetnictví. Obecně formulované označení centrální banky je zde zvoleno záměrně. S ohledem na institut funkční měny umožňuje tato formulace obsáhnout okruh centrálních bank vyhlášujících relevantní kurzy nad rámec České národní banky.

V souladu s naplněním cíle účetního výkaznictví a požadavků na kvalitu účetních informací je za primární obecný kurz považován kurz, který je vyhlášen nejčastěji, tudíž by měl poskytnout nejaktuálnější informace o finanční situaci a finanční výkonnosti účetní jednotky. Obecným kurzem podle odstavce 2 je primárně kurz, který vyhláší centrální banka měny účetnictví k jiné měně, která není měnou účetnictví, každý pracovní den nebo alespoň každý týden.

I přesto, že většina centrálních bank vyhláší kurzy k běžně obchodovaným měnám denně, nemusí tomu tak být ve všech případech. Vzhledem k tomu, že například centrální banka Spojených států amerických vyhláší kurzy vždy jednou týdně, zahrnuje navrhané ustanovení nejen kurzy vyhlášené denně, ale také kurzy vyhlášené týdně. V případě kurzů vyhlášených Českou národní bankou se jedná o kurz devizového trhu, který je vyhlášen pro běžně obchodované měny, a to každý pracovní den po 14:30 s platností pro aktuální pracovní den a pro případnou následující sobotu a neděli či státní svátek.

#### K odstavci 3:

V případě, že centrální banka měny účetnictví nevyhláší kurz podle odstavce 2 denně nebo týdně, provede účetní jednotka přepočet pomocí jednoho z obecných kurzů uvedených v písm. a) až c). Jedná se o případy tzv. exotických měn, které nepatří mezi běžně obchodované měny, a tudíž k nim centrální banka měny účetnictví vyhláší kurzy méně často než denně nebo týdně, kupříkladu měsíčně, nebo k nim dokonce kurz nevyhláší vůbec.

V závislosti na tom, k jakým měnám je vyhlášen kurz centrální bankou měny a k frekvenci vyhlášení tohoto kurzu, si účetní jednotka může zvolit jednu ze tří uvedených variant. Při volbě tohoto „alternativního obecného kurzu“ by však měla postupovat v souladu s cílem účetního výkaznictví tak, aby naplnila požadavky na kvalitu účetních informací. Účetní jednotka by tak, pokud je to možné, měla dát přednost kurzu vyhlášenému v kratších intervalech. Kupříkladu má-li účetní jednotka k dispozici údaje o kurzu vyhlášeném centrální bankou státu jiné měny k měně účetnictví pro den přepočtu a je-li vyhlášen každý pracovní den, použije tento kurz přepočtu, nikoli poslední kurz vyhlášený k jiné měně centrální bankou státu měny účetnictví, který je vyhlášen například měsíčně.

Podle písmene a) může účetní jednotka pro přepočet zvolit poslední kurz platný pro dané období, který byl vyhlášen centrální bankou státu měny účetnictví. Tato varianta se týká zejména tzv. exotických měn, jejichž kurzy centrální banka státu vyhláší nikoliv denně nebo týdně, ale například měsíčně. V případě kurzů vyhlášených Českou národní bankou se jedná o kurzy ostatních měn, které se vyhláší pro tyto „exotické měny“, a to poslední pracovní den v měsíci s platností pro celý následující měsíc (tj. kurz vyhlášený v pátek 26. února platí pro každý den v březnu).

Účetní jednotka může zvolit kurz přepočtu podle písmene b), pokud centrální banka jiné měny vyhláší kurz k měně účetnictví, zatímco centrální banka měny účetnictví kurz k této měně vůbec nevyhláší.

Kurz podle písmene c) je stanoven zejména pro situace, kdy centrální banka měny účetnictví ani centrální banka jiné měny nevyhláší vzájemný kurz těchto měn. V takovém případě se provede přepočet pomocí kurzu této jiné měny k euru nebo k americkému dolaru vyhlášený centrální bankou jiné měny. Následně se provede přepočet kurzem měny účetnictví k euru nebo k americkému dolaru vyhlášeným centrální bankou měny účetnictví.

#### K odstavci 4:

Kurz české měny k cizím měnám je Českou národní bankou vyhlášen každý pracovní den po 14:30 s platností pro daný pracovní den. Přepočet jiné měny, která není měnou účetnictví, na měnu účetnictví se dle § 59 provádí k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu nebo k okamžiku následného ocenění a vyřazení. Pokud by v okamžiku, kdy účetní jednotka daný přepočet při účtování o daném aktivu nebo dluhu fakticky provádí, dosud nebyl znám kurz platný pro tento den (například pokud účetní jednotka provádí přepočet ve stejný den, v němž došlo k uznání aktiva nebo dluhu, v dopoledních hodinách, kdy ještě není kurz pro tento den vyhlášen), použije pro přepočet kurz vyhlášený s platností pro bezprostředně předcházející den.

#### K odstavci 5:

Cílem ustanovení odstavce 5 je umožnit účetním jednotkám, které jsou zahrnuty v konsolidované účetní závěrce, použít jako výchozí kurz pro přepočet jiné měny na měnu účetnictví kurz, který je vyhlášen centrální bankou měny konsolidované účetní závěrky. Pokud by měna účetnictví této účetní jednotky byla odlišná od měny konsolidované účetní závěrky, mohlo by při absenci navrhovaného ustanovení docházet k tomu, že aktivum nebo pasivum, jehož hodnota je přepočítávána nejprve na měnu účetnictví této účetní jednotky a následně na měnu konsolidované účetní závěrky, bude pokaždé přepočtena jiným kurzem. Na základě tohoto ustanovení bude této účetní jednotce umožněno, aby již při přepočtu hodnoty aktiva nebo dluhu na vlastní měnu účetnictví použila stejný kurz, který bude použit při přepočtu hodnoty tohoto aktiva nebo dluhu na měnu konsolidované účetní závěrky.

Navrhované ustanovení se přitom vztahuje nejen na konsolidované entity ve smyslu nového zákona o účetnictví (tj. účetní jednotky, jejichž mateřská entita je účetní jednotkou podle tohoto zákona), ale i na účetní jednotky, které podléhají konsolidaci, avšak jejich mateřská entita se při plnění konsolidační povinnosti řídí jiným právním řádem. Jinými slovy, i taková účetní jednotka, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky (nebo její zahraniční obdoby) sestavované mateřskou entitou se sídlem v zahraničí, tak může zvolit kurz přepočtu podle tohoto odstavce.

## § 61

### **Sjednaný kurz**

V případě nákupu nebo prodeje peněžních prostředků jiné měny za měnu účetnictví může být přepočet proveden sjednaným kurzem, kterým se pro účely účetnictví rozumí kurz použitý při uskutečnění tohoto nákupu nebo prodeje.

#### **K § 61:**

V ustanovení § 61 je stanoven jeden ze zvláštních kurzů přepočtu, který může účetní jednotka použít namísto obecného kurzu přepočtu stanoveného v § 60, avšak pouze v případě přepočtu hodnoty aktiva nebo dluhu v podobě peněžních prostředků měny, která není měnou účetnictví. Sjednaným kurzem přepočtu se podle navrhovaného ustanovení rozumí kurz, za který byly peněžní prostředky jiné měny reálně nakoupeny nebo prodány, přičemž tento kurz může být odlišný od obecného kurzu. K okamžiku uskutečnění nákupu nebo prodeje tedy může účetní jednotka provést přepočet hodnoty peněžních prostředků jiné měny tímto sjednaným kurzem, a nikoliv obecným kurzem.

Možnost použít tento kurz přepočtu se však omezuje pouze na okamžik uskutečnění nákupu nebo prodeje. Vzhledem k tomu, že peněžní prostředky jsou aktivem sledovaným v měně, která není měnou účetnictví podle § 58, je účetní jednotka povinna provést přepočet také ke dni následného ocenění, a to již podle obecných pravidel stanovených v § 60.

§ 62

**Pevný kurz**

(1) Přepočten může být proveden pevným kurzem. To neplatí pro přepočten prováděný ke dni, ke kterému se sestavuje řádná individuální účetní závěrka.

V A R I A N T A I

(2) Pevným kurzem se pro účely účetnictví rozumí obecný kurz platný pro první den zvoleného období pro používání pevného kurzu.

V A R I A N T A II

(2) Pevným kurzem se pro účely účetnictví rozumí kurz vyhlášený k jiné měně centrální bankou státu měny účetnictví pro první den zvoleného období pro používání pevného kurzu, je-li vyhlášen každý pracovní den nebo každý týden.

(3) Zvolené období pro používání pevného kurzu končí nejpozději posledním dnem účetního období. Zvolené období končí také dnem předcházejícím dni,

- a) ve kterém došlo k devalvaci nebo revalvaci měny účetnictví,
- b) pro který byl vyhlášen kurz, kterým účetní jednotka na základě svého rozhodnutí nahrazuje dosud používaný pevný kurz, nebo
- c) od kterého se účetní jednotka rozhodne nepoužívat pevný kurz.

**K § 62**

K odstavci 1:

Navrhované ustanovení v odstavci 1 vychází z dosavadní právní úpravy a rovněž umožňuje účetní jednotce použít pro přepočten pevný kurz namísto obecného kurzu. Použití pevného kurzu přepočtu záleží zcela na rozhodnutí účetní jednotky. Smyslem tohoto institutu je umožnit účetní jednotce vymezit si předem určité období, po které bude všechny přepočty týkající se dané měny odlišné od měny účetnictví provádět jednotným kurzem bez nutnosti zjišťovat aktuální obecný kurz pro účely každého konkrétního přepočtu. Vzhledem ke svému charakteru je tak institut pevného kurzu vhodným zjednodušením zejména pro ty účetní jednotky, které provádějí minimální množství transakcí v měně, která není jejich měnou účetnictví a množství přepočtu je tudíž v jejich případě marginální. Pevný kurz by však neměly používat ty účetní jednotky, které naopak provádějí vyšší množství transakcí v měně odlišné od měny účetnictví, neboť by tím mohlo docházet k nežádoucí deformaci věrného a poctivého zobrazení.

Pevný kurz může být používán pro všechny přepočty prováděné v rámci celého zvoleného období. Pro přepočten ke dni, ke kterému se sestavuje řádná individuální účetní závěrka, však musí účetní jednotka vždy použít aktuální kurz platný pro daný den, aby bylo možné vykázat případné kurzové rozdíly.

K odstavci 2:

VARIANTA I

V odstavci 2 je definován pojem pevného kurzu, kterým je pro předem zvolené období jedním z obecných kurzů upravených v § 60. Podle dosavadní právní úpravy bylo možné jako pevný kurz používat pouze kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, který je vyhlášen každý pracovní den. Jinými slovy, kurzy uvedené v § 24 odst. 9 zákona o účetnictví by nebylo možné pro účely pevného kurzu používat. Nově je účetním jednotkám užívajícím pevný kurz umožněno, aby si jako pevný kurz pro zvolené období podle konkrétní situace vybraly jeden z obecných kurzů v § 60 odst. 2 a 3. Převzetí logiky dosavadní úpravy by znamenalo, že účetní jednotky provádějící přepočten z takové měny, ke které centrální banka měny účetnictví nevyhláší kurz každý pracovní den nebo každý týden, by byly implicitně z možnosti použít pevný kurz pro přepočten takovéto měny vyloučeny. Z tohoto důvodu je možné pro účely pevného kurzu zafixovat jakýkoliv kurz vyhlášený centrální

bankou jak měny odlišné od měny účetnictví, tak měny účetnictví, přičemž se nemusí nutně jednat o kurz vyhlášený každý pracovní den nebo týden.

Při volbě typu obecného kurzu, který bude používán pro zvolené období jako kurz pevný, by však účetní jednotka měla postupovat v souladu s cílem účetního výkaznictví tak, aby naplnila požadavky na kvalitu účetních informací, pročež by měla dodržet aplikační hierarchii obecných kurzů a upřednostnit obecný kurz přepočtu podle § 60 odst. 2, pokud je to možné.

#### VARIANTA II

V odstavci 2 je definován pojem pevného kurzu, kterým je pro předem zvolené období kurz měny účetnictví k jiné měně vyhlášený centrální bankou měny účetnictví, je-li vyhlášen každý pracovní den nebo každý týden, který je platný pro první den zvoleného období. Jedná se tedy o kurz, který odpovídá obecnému kurzu přepočtu podle § 60 odst. 2.

#### K odstavci 3:

Účetní jednotka, která se rozhodne používat pevný kurz, musí vždy předem stanovit období, k jehož prvnímu dni bude pevný kurz stanoven a po které bude platit. Nová úprava upouští od nutnosti stanovit tak vnitřním předpisem, neboť jejím primárním objektem zájmu je úprava účetního výkaznictví, a nikoliv vedení účetnictví. Nový zákon o účetnictví proto ponechává způsob, jakým po formální stránce účetní jednotka vymezí období pro používání pevného kurzu, na rozhodnutí účetní jednotky.

Délka období pro používání pevného kurzu je v zásadě ponechána na vůli účetní jednotky. Jediným omezením je účetní období dané účetní jednotky, to znamená, že zvolené období pro používání pevného kurzu přepočtu nemůže zasahovat do více účetních období. To koresponduje s dosavadním stavem, kdy podle § 24 odst. 7 věty druhé zákona o účetnictví stanovené období pro používání pevného kurzu nesmí přesáhnout účetní období. Navrhovaná textace je přesnější, avšak smysl zůstává stejný.

Ustanovení písmen a) až c) obsahují případy, kdy období pro používání pevného kurzu skončí dříve než po uplynutí doby, na níž bylo stanoveno.

Jedinou situací, kdy dojde ke konci zvoleného období nezávisle na vůli účetní jednotky, je devalvace nebo revalvace měny účetnictví. V takovém případě, pokud účetní jednotka chce nadále využívat pevný kurz, musí zvolit nové období pro používání pevného kurzu ode dne, pro který je vyhlášen nový kurz revalvované nebo devalvované měny účetnictví.

Po vzoru dosavadní právní úpravy je účetní jednotce dána možnost dosáhnout i v průběhu zvoleného období změny pevného kurzu. Nově se však nahrazuje změna pevného kurzu, v dosavadní úpravě prováděná vydáním vnitřního předpisu aktualizujícím dosud používaný pevný kurz, a to ukončením zvoleného období a zahájením nového období pro používání pevného kurzu. Podle nové úpravy je prvním dnem nového období den, pro nějž byl vyhlášen centrální bankou státu měny účetnictví kurz, který se účetní jednotka rozhodne používat jako nový pevný kurz.

Nově v odstavci 3 dochází k liberalizaci právní úpravy, když je výslovně stanovena možnost účetní jednotky libovolně se rozhodnout nadále pevný kurz nepoužívat. Zvolené období pak automaticky končí dnem předcházejícím dni, od kterého účetní jednotka již nebude pokračovat v používání pevného kurzu.

V otázce pevného kurzu je nová právní úprava koncipována liberálněji, když neváže pevný kurz pouze na kurz vyhlášený denně nebo týdně, jako je tomu doposud. Použití pevného kurzu přepočtu je zároveň flexibilnější, jelikož není vázáno na povinnou úpravu ve vnitřním předpisu účetní jednotky a účetní jednotka může v zásadě volně disponovat se zvoleným obdobím.

### § 63

#### **Výjimky z použití některých kurzů přepočtu**

Účetní jednotka použije pro přepočet jiné měny na měnu účetnictví pouze obecný kurz vyhlášený každý pracovní den nebo každý týden, je-li

- a) Českou národní bankou,
- b) zdravotní pojišťovnou nebo

c) Českou kanceláří pojistitelů.

### **K § 63**

Navrhované ustanovení § 63 sice vychází z dosavadní právní úpravy obsažené v § 24 odst. 8 a odst. 9 písm. b) zákona o účetnictví, avšak taxativní výčet účetních jednotek, které nemohou s ohledem na své specifické postavení používat některé kurzy přepočtu, je převzat v užším rozsahu. Je tomu tak z důvodu, že účetní jednotky obsažené v dosavadním výčtu, s výjimkou České národní banky, zdravotní pojišťovny a České kanceláře pojistitelů, nově používají Mezinárodní účetní standardy. Tyto standardy obsahují samostatnou úpravu problematiky měny účetnictví, a proto již není nadále nutné dané účetní jednotky v tomto směru regulovat.

Navrhované ustanovení omezuje okruh kurzů, které mohou vyjmenované účetní jednotky použít pro přepočet měny odlišné od měny účetnictví na měnu účetnictví. Důvodem je, vzhledem k charakteru těchto účetních jednotek, zvýšený zájem na co nejlepším naplnění cíle účetního výkaznictví a požadavků na kvalitu účetních informací, protože se pro účely přepočtu požaduje použití co nejaktuálnějšího kurzu.

Pro účetní jednotky vyjmenované v písm. a) až c) je vyloučeno použití pevného kurzu a sjednaného kurzu. Taková účetní jednotka tak může použít pouze obecný kurz přepočtu podle ustanovení § 60, který je vyhlášen každý pracovní den nebo každý týden, tj. je vyloučeno, aby byl jako obecný kurz přepočtu použit kurz vyhlášený centrální bankou měny účetnictví například měsíčně podle § 60 odst. 3 písm. a). To platí i v případě obecného kurzu podle § 60 odst. 3 písm. b) a c), a tudíž nelze jako obecný kurz použít například kurz vyhlášený k měně účetnictví centrální bankou jiné měny vyhlášený měsíčně. Pokud by nastala situace, kdy centrální banka měny účetnictví nevyhlašuje k dané měně odlišné od měny účetnictví kurz denně nebo týdně a zároveň centrální banka této jiné měny také nevyhlašuje k měně účetnictví kurz denně nebo týdně, použije vyjmenovaná účetní jednotka kurz podle § 60 odst. 3 písm. c).

Vyjmenované účetní jednotky by tedy primárně pro přepočet jiné měny na měnu účetnictví měly používat obecný kurz podle § 60 odst. 2, tedy kurz vyhlášený k měně, která není měnou účetnictví, centrální bankou měny účetnictví, který je vyhlášen každý pracovní den nebo týden.

## Oddíl 3

### **Přepočet prvků účetního výkaznictví v případě zahraniční pobočky**

#### § 64

#### **Přepočet měny zahraniční pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky**

(1) Je-li za zahraniční pobočku účetní jednotky vedeno účetnictví, jako by byla tato pobočka samostatnou účetní jednotkou, přepočet měny účetnictví této zahraniční pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky se provádí při sestavení individuální účetní závěrky účetní jednotky v případě

- a) výnosů a nákladů
  1. kurzem přepočtu platným k okamžiku jejich uznání nebo
  2. průměrným obecným kurzem přepočtu stanoveným pro účetní období, ve kterém došlo k jejich uznání, a
- b) aktiv a dluhů kurzem přepočtu platným k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka.

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup vypořádání rozdílů vzniklých přepočtem měny účetnictví zahraniční pobočky na měnu účetnictví účetní jednotky.

### **K oddílu 3 - Přepočet prvků účetního výkaznictví v případě zahraniční pobočky**

#### **K § 64**

Právní úprava měny účetnictví se v omezeném rozsahu uplatní i v případě zahraniční pobočky účetní jednotky, za kterou je vedeno účetnictví, jako by byla samostatnou účetní jednotkou. Pro takovou zahraniční pobočku účetní jednotky pak měna účetnictví představuje měnu, kterou používá pouze pro

vedení účetnictví a nikoliv individuálního výkaznictví. To vyplývá ze skutečnosti, že tato pobočka není samostatnou účetní jednotkou a individuální výkaznictví provádí účetní jednotka, jejíž je tato pobočka součástí, ve své měně účetnictví.

Ustanovení § 64 v návaznosti na ustanovení § 25 nového zákona o účetnictví upravuje přepočtení měny účetnictví pro případ, že měna účetnictví zahraniční pobočky účetní jednotky, za kterou se vede účetnictví jako by byla samostatnou účetní jednotkou v souladu s § 25, je odlišná od měny účetnictví účetní jednotky, jejíž je pobočka součástí. Tento přepočtení je stanoven pro účely sestavení individuální účetní závěrky sestavované účetní jednotkou, která zahrnuje i zahraniční pobočku této účetní jednotky.

Není-li v daném případě za zahraniční pobočku účetní jednotky vedeno účetnictví tak, jako by byla samostatnou účetní jednotkou, přepočtení hodnot aktiv a dluhů v měně, která není měnou účetnictví, se musí činit k okamžiku podle § 59.

Nejprve se stanoví okamžik, ke kterému se přepočtení provádí. Tímto okamžikem je okamžik sestavení individuální účetní závěrky účetní jednotky, jejíž je zahraniční pobočka součástí. Poté je upraven kurz přepočtení odlišně pro výnosy a náklady, které představují tzv. tokové veličiny, a aktiva a dluhy, které představují tzv. stavové veličiny.

Pro přepočtení výnosů a nákladů jsou upraveny dvě alternativy. První z nich je kurz, který byl platný v okamžiku uznání daného výnosu nebo nákladu, přičemž tento kurz přepočtení se určí podle obecných pravidel dle § 60 až § 62. Tento kurz je však z praktických důvodů možné nahradit průměrným kurzem. Jako průměrný kurz se použije obecný kurz přepočtení určený v souladu s ustanovením § 57, který představuje průměrný kurz v účetním období, v němž byl náklad nebo výnos uznán.

Pro přepočtení aktiv a dluhů se použije kurz přepočtení určený v souladu s pravidly stanovenými v § 60 až § 62, který je platný k poslednímu dni účetního období, za které je individuální účetní závěrka sestavována.

## Díl 2

### Okamžik a způsob účetního ocenění

#### § 65

##### Okamžik účetního ocenění

(1) Účetní jednotka oceňuje jednotlivá aktiva a dluhy prvotně a následně.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. f))*

(2) Prvotním oceněním se rozumí ocenění k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu.

(3) Následným oceněním se rozumí ocenění k jinému okamžiku než k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu. Toto ocenění se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, a může se provádět i častěji.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější postup prvotního a následného ocenění aktiv a dluhů.

#### **K dílu 2 - Okamžik a způsob ocenění**

##### **K § 65**

Ustanovení § 65 obsahuje základní pravidlo týkající se oceňování, přičemž oceněním se rozumí určení hodnoty aktiva nebo dluhu. Ustanovení o oceňování se vztahují i na podmíněné aktiva a dluhy, které se vykazují v příloze účetní závěrky na základě § 10 odst. 8. Při oceňování je základní zásadou oddělené oceňování aktiv a dluhů, tedy to, že každé aktivum a každý dluh se oceňuje samostatně. Podle odstavce 1 se ocenění rozlišuje na prvotní a následné, a to podle okamžiku, ke kterému se provádí.

Prvotním oceněním se podle odstavce 2 rozumí ocenění k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu. Jde tedy o okamžik, ke kterému účetní jednotka dané aktivum nebo daný dluh zaúčtuje (tedy jde o



okamžik, kdy má povinnost jej zaúčtovat, nikoli kdy tak skutečně učiní v případě, že tak činí až zpětně). Prvotním oceněním se zjistí prvotní hodnota aktiva. K prvotnímu ocenění blíže viz díl 3.

Následné ocenění, tedy ocenění aktiva nebo dluhu, které již jsou zaneseny v účetním systému (a tedy jim již dříve byla určena prvotní hodnota), lze provádět kdykoli po provedení prvotního ocenění, povinností však je ho provést vždy k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka (tedy jak řádná účetní závěrka, sestavovaná ke konci posledního dne účetního období, tak mezitímní účetní závěrka, sestavovaná ke konci jiného dne). Následné ocenění je tedy většinou spojeno s provedením inventarizace. Na základě toho, jak se provádí následné ocenění, se aktiva a dluhy rozlišují na oceňované na základě aktuálních cen a oceňované na základě historických cen, blíže viz díl 4.

Jednotlivé rámce účetního výkaznictví vycházejí z několika konceptů oceňovací báze, ze které se při ocenění aktiv a dluhů vychází. Jedná se o ocenění vycházející z následujících bází

- historická cena,
- běžná cena (reprodukční nebo realizační),
- současná (popř. diskontovaná) hodnota a
- reálná hodnota (tzv. fair value).

Historické ceny poskytují peněžní ocenění aktiva nebo dluhu za pomoci informací alespoň částečně odvozených od ceny transakce nebo jiné události, jež k nim vedla. Jedná se tedy o tzv. vstupní hodnoty. Historická cena aktiva v době jeho pořízení nebo vytvoření představuje částky vynaložené na pořízení nebo vytvoření aktiva, které zahrnují úhradu zaplacenou k získání nebo vytvoření tohoto aktiva spolu s náklady na transakci (tomu v zákoně o účetnictví odpovídají pořizovací náklady používané při ocenění aktiv pořízených úplatně nebo vlastní činností, viz § 66 odst. 1). Historická cena dluhu v době jeho vzniku nebo úplatného převzetí je hodnota plnění přijatého při vzniku nebo převzetí tohoto dluhu po odečtení nákladů na transakci (tomu v zákoně o účetnictví odpovídají pořizovací náklady dluhu, tj. reálné hodnotě protiplnění po odečtení nákladů transakce při vzniku nebo u úplatného převzetí dluhového cenného papíru u dlužníka a u úplatně převzatého dluhu, viz § 66 odst. 3). Historická cena neodráží změny v hodnotách, s výjimkou toho, kdy se tyto změny týkají snížení hodnoty aktiva nebo dluhu, zejména spotřebou části nebo celého ekonomického zdroje, který tvoří aktivum (odpis nebo amortizace), nebo skutečnostmi, které způsobují, že část historické ceny daného aktiva nebo celá tato historická cena již není dobytá.

Běžná cena se rozlišuje na reprodukční (vstupní) nebo realizační (výstupní). V prvním případě tato cena odpovídá na otázku, jakou částku by účetní jednotka zaplatila nebo musela vynaložit, pokud by si stejné aktivum nebo podobné aktivum pořizovala nyní. V případě dluhu se jedná o peněžní částku, která by byla nutná na vypořádání dluhu v současnosti. Naopak běžná realizační hodnota odpovídá na otázku, co by účetní jednotka v současné době získala prodejem aktiva za normálních podmínek. V případě dluhu odráží částku, kterou by bylo nutné vynaložit na uspokojení dluhu za normálních podmínek. Běžná cena v obou případech je zaměřena na současné podmínky trhu, přičemž běžná reprodukční cena vyjadřuje pozici kupujícího a běžná realizační hodnota pozici prodávajícího. Liší se typem transakčních nákladů, které tedy buď hradí kupující, nebo prodávající. Základem pro oba typy je však aktuální reálná hodnota, která transakční náklady ani na jedné straně nezohledňuje. Zákon využívá běžnou reprodukční cenu v případě aktiv nabytých bezúplatně, nebo pokud nelze jejich prvotní hodnotu zjistit jiným způsobem a současnou hodnotu v případě některých dluhů.

Současná hodnota v ocenění odráží odhadovaný přírůstek nebo odtok peněžních prostředků, které aktivum má v budoucnu přinést nebo dluh způsobit v aktuálních hodnotách. Jedná se tedy o výstupní hodnoty. V případě aktiv tak informuje o budoucím užítku, které aktivum přinese, v případě dluhu o budoucím pozbytí aktiva, které jeho vypořádání bude znamenat. Vzhledem k tomu, že tato hodnota je založena na budoucích tocích peněžních prostředků, nezahrnuje transakční náklady vynaložené na pořízení aktiva nebo převzetí dluhu. Hodnota však zahrnuje stávající hodnotu veškerých transakčních nákladů, jejichž vynaložení účetní jednotka očekává při konečném vyřazení aktiva nebo vyrovnání dluhu. Současná hodnota zohledňuje časovou hodnotu peněz tím, že je diskontován odhadovaný tok peněžních prostředků, a tím je nejobjektivnějším způsobem ocenění dlouhodobých pohledávek, dluhových cenných papírů a dlouhodobých dluhů. V těchto případech danou hodnotu využívá též zákon o účetnictví.

Reálná hodnota je zjednodušeně řečeno hodnota, která by byla obdržena za prodej aktiva, nebo uhrazena na převod dluhu v řádné transakci mezi účastníky trhu v datu ocenění. Vzhledem k tomu, že

reálná hodnota není odvozena, a to ani částečně, od ceny transakce nebo jiné události, která vedla ke vzniku aktiva nebo dluhu, reálná hodnota se nezvyšuje v důsledku transakčních nákladů vzniklých při pořízení aktiva, ani není snížena o náklady vynaložené na transakci v době vzniku nebo převzetí dluhu. Kromě toho reálná hodnota neodráží transakční náklady, které by vznikly na konečné vyřazení aktiva, nebo při převodu nebo vypořádání dluhu. Reálná hodnota se v zákoně o účetnictví využívá v případě prvotního ocenění aktiv nabytých vkladem a dále při následném ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě aktuálních cen.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví podrobnosti k oceňování aktiv a pasiv. Zmocnění se uvádí obecně zde na začátku úpravy oceňování, protože se vztahuje k více aspektům oceňování a různým normám uvedeným v následujících ustanoveních. Vyhláška stanoví např. podrobnosti k účetnímu odpisování aktiv, podrobnější vysvětlení pořizovací nákladů nebo popis stanovení současné, reálné hodnoty, změny ekvivalenční hodnoty a naběhlé hodnoty a způsob vykazování rozdílů z následného ocenění.

## § 66

### Vymezení některých pojmů pro účely oceňování

#### (1) Pořizovacími náklady aktiva se rozumí úhrn

- a) přímých pořizovacích nákladů aktiva, kterými se rozumí úhrn účetních hodnot aktiv přímo vynaložených za účelem nabytí oceňovaného aktiva,
- b) vedlejších pořizovacích nákladů aktiva, kterými se rozumí úhrn účetních hodnot aktiv přímo vynaložených za účelem toho, aby se oceňované aktivum dostalo na místo a do stavu umožňujících účetní jednotce ho užívat zamýšleným způsobem, a
- c) nákladů na likvidaci aktiva, kterými se rozumí účetní hodnota rezervy na odstranění nebo demontáž oceňovaného aktiva a uvedení místa umístění tohoto aktiva do původního stavu.

*CELEX 32013L0034 (čl. 2 odst. 6 a 7)*

(2) Reprodukčními pořizovacími náklady aktiva se rozumí úhrn reálné hodnoty oceňovaného aktiva, vedlejších pořizovacích nákladů aktiva, a nákladů na likvidaci aktiva.

#### (3) Pořizovacími náklady dluhu se rozumí rozdíl

- a) přímých pořizovacích nákladů dluhu, kterými se rozumí reálná hodnoty protiplnění a
- b) vedlejších pořizovacích nákladů dluhu, kterými se rozumí úhrn hodnot aktiv přímo vynaložených za účelem vzniku nebo převzetí dluhu.

#### (4) Reálnou hodnotou se rozumí reálná hodnota podle mezinárodních účetních standardů.

*CELEX 32013L0034 (čl. 8 odst. 7)*

(5) Změnou ekvivalenční hodnoty se rozumí změna reálné hodnoty vlastního kapitálu entity připadající na podíl účetní jednotky v ní.

#### (6) Změnou naběhlé hodnoty

- a) aktiva se rozumí naběhlé nevyplacené výnosy z něho a
- b) dluhu se rozumí naběhlé nevyplacené náklady z něho.

### **K § 66**

Ustanovení § 66 obsahuje vymezení některých pojmů pro účely oceňování, jedná se o jednotlivé hodnoty, které slouží pro prvotní nebo následné ocenění. V odstavci 1 jsou definovány pořizovací náklady aktiva, které vychází z konceptu historické ceny. Tento pojem vychází z pojmu pořizovací cena podle dosavadního zákona o účetnictví, ale je nově definován a zároveň zahrnuje i situace, které byly podle dosavadního zákona o účetnictví podřazeny pod vlastní náklady, protože je nově možné tuto definici použít i při vytvoření aktiva vlastní činností. Pojem vlastní náklady už není používán.

Požizovací náklady se používají pro prvotní ocenění, viz § 67 písm. a) body 1 a 2, určují se tedy k okamžiku uznání aktiva úplatně nabytého nebo aktiva vytvořeného vlastní činností.

Požizovací náklady jsou nově definovány prostřednictvím tří složek, kterými jsou přímé pořizovací náklady aktiva, vedlejší pořizovací náklady aktiva a náklady na likvidaci aktiva. Přímými pořizovacími náklady aktiva se rozumí úhrn účetních hodnot aktiv, která byla přímo vynaložena za účelem nabytí oceňovaného aktiva. Tato složka tedy připadá v úvahu v případě úplatného nabytí aktiva, zejména při koupi, kdy odpovídá kupní ceně.

Vedlejšími pořizovacími náklady aktiva se rozumí úhrn účetních hodnot aktiv přímo vynaložených za účelem toho, aby se oceňované aktivum dostalo na místo a do stavu, které umožní, aby bylo účetní jednotkou používáno zamýšleným způsobem. Dochází tedy ke zpřesnění oproti dosavadní definici pořizovací ceny v § 25 odst. 5 písm. a) dosavadního zákona o účetnictví, která obsahovala náklady „související“ s pořízením aktiva; do pořizovací ceny však není možné zahrnout hodnoty aktiv jen na základě souvislosti s oceňovaným aktivem, ale pouze ty, které jsou nezbytně vynaložené, jde tedy o užší množinu. „Nezbytnost“ se vztahuje k samotné existenci daného vynaloženého aktiva, nikoli ke konkrétní výši jeho hodnoty; pokud si tedy např. účetní jednotka sjedná montáž stroje, která je nutná k jeho uvedení do provozu, a zaplatí za ni určitou cenu, je tato cena součástí vedlejších pořizovacích nákladů stroje a nezkoumá se, zda by bylo možné montáž pořídit levněji (nezkoumá se tedy nezbytnost výše určité částky, ale pouze nezbytnost jejího vynaložení). Další změnou oproti dosavadnímu stavu je použití pojmu „účetní hodnota aktiv“ v definici přímých i vedlejších pořizovacích nákladů namísto pojmu „náklad“, protože pojem náklad je definován v § 11 odst. 2 a částky, které vstupují do pořizovací ceny, nejsou vždy nákladem (např. v případě odpisovaného majetku). Vynaloženými aktivy jsou všechna aktiva, která byla spotřebována při pořizování oceňovaného aktiva, ať již jde o peněžní prostředky, např. pokud bylo aktivum získáno koupí nebo pokud bylo zapláceno za montáž nezbytnou k tomu, aby oceňované aktivum mohlo být používáno, nebo o jiná aktiva, např. materiál při výrobě vlastních produktů. Právě díky tomuto zobecnění je pojem pořizovacích nákladů použitelný i při vytvoření aktiva vlastní činností. Účetní hodnotou vynaložených aktiv je jejich hodnota v účetnictví účetní jednotky. K vynaložení aktiva, jehož účetní hodnota vstupuje do pořizovacích nákladů, nemusí vždy dojít v okamžiku pořizování oceňovaného aktiva, např. pokud je oceňované aktivum pořizováno koupí na splátky, vstupuje kupní cena do pořizovacích nákladů ihned, i když ještě nebyla zaplácena (peněžní prostředky ještě nebyly vynaloženy ve smyslu jejich odtoku od účetní jednotky). Podmínka, že v případě vedlejších pořizovacích nákladů je účelem vynaložení aktiv to, aby se oceňované aktivum dostalo na místo a do stavu umožňujících jeho užívání zamýšleným způsobem, je převzata z mezinárodních účetních standardů a má tedy stejný význam jako v mezinárodních účetních standardech. Jedná se o rozhodný okamžik pro to, zda se aktiva vynaložená na pořízení aktiv ještě zahrnují do účetní hodnoty aktiva, nebo nikoliv.

Třetí složka, tedy náklady na likvidaci aktiva, je do pořizovacích nákladů zahrnuta nově. Náklady na likvidaci aktiva odpovídají účetní hodnotě rezervy na odstranění nebo demontáž tohoto aktiva a uvedení místa jeho umístění do původního stavu. Pořizovací náklady jsou tedy zvýšeny o náklady na likvidaci aktiva pouze tehdy, když existuje uvedená rezerva týkající se tohoto aktiva, tedy kdy účetní jednotka má povinnost, která vznikla v důsledku minulé události a které se nemůže jednostranně zprostit bez stejných nebo vyšších ekonomických důsledků a která pravděpodobně bude znamenat úbytek aktiv, viz definice rezervy v § 10 odst. 4. Pokud rezerva neexistuje v okamžiku prvotního ocenění aktiva (tj. v okamžiku jeho uznání), netvoří její hodnota jeho pořizovací náklady a účtuje se do zásob.

Odstavec 2 definuje reprodukční pořizovací náklady, kterými se rozumí úhrn reálné hodnoty (viz odst. 4), vedlejších pořizovacích nákladů aktiva (viz odst. 1 písm. b)) a nákladů na jeho likvidaci (viz odst. 1 písm. c)). Reprodukčními pořizovacími náklady se prvotně ocení bezúplatně nabytá aktiva a aktiva, která nelze prvotně ocenit jiným způsobem, viz § 64 odst. 1 písm. h). Jedná se vlastně o období pořizovacích nákladů pro případy, kdy neexistují přímé pořizovací náklady, které jsou z toho důvodu nahrazeny reálnou hodnotou. V dosavadním zákoně o účetnictví byl používán pojem „reprodukční pořizovací cena“, pojem reprodukčních pořizovacích nákladů z něho vychází, ale jsou zde obdobné odchylky jako v případě pořizovacích nákladů a pořizovací ceny podle dosavadního zákona o účetnictví.

Odstavec 3 definuje pořizovací náklady ve vztahu ke dluhu. Ty se použijí pro prvotní ocenění dluhu v situacích uvedených v § 67 odst. 1 písm. a) bodech 3 a 4, tedy při úplatném převzetí dluhu a při vzniku dluhu z dluhového cenného papíru, tedy v situacích, kdy poplatník v rámci závazku, ze kterého mu vznikne dluh, získává nějaké protiplnění. Pořizovací náklady dluhu jsou definovány jako rozdíl reálné hodnoty tohoto protiplnění, tedy přímých pořizovacích nákladů, a vedlejších pořizovacích

nákladů dluhu, tedy toho, co musel poplatník vynaložit za účelem vzniku nebo úplatného převzetí daného dluhu. Tato hodnota stejně jako v případě pořizovacích nákladů aktiv odpovídá konceptu historické ceny.

Odstavec 4 obsahuje definici reálné hodnoty. Ta je nově navázána na reálnou hodnotu definovanou v mezinárodních účetních standardech (k mezinárodním účetním standardům viz § 136), konkrétně ve standardu IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou. I v případě tohoto pojmu tedy dochází ke změně oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, podle kterého byla reálná hodnota nadřazeným pojmem zahrnujícím tržní hodnotu a zároveň i jiné druhy hodnot a způsoby zjištění reálné hodnoty, viz jeho § 27 odst. 3. Pojem reálná hodnota má současně nově v tomto zákoně širší použití, dochází k jejímu využití v případech, kdy se doposud používala reprodukční pořizovací cena, která svým obsahem vychází ze stejné oceňovací základny. Rozdílem tedy je i to, že reálná hodnota se použije nejen jako následná hodnota, ale i jako základ prvotní hodnoty v některých případech. Požadavek čl. 8 odst. 7 účetní směrnice na hierarchii použité techniky pro určení výše reálné hodnoty v daném případě, je naplněn i v případě odkazu na určení reálné hodnoty podle mezinárodního účetního standardu IFRS 13, neboť tento standard má stejnou hierarchii (viz jeho odstavce 72 a následující). V zájmu zvýšení konzistence a srovnatelnosti při oceňování reálnou hodnotou stanovuje IFRS 13 hierarchii reálných hodnot, která kategorizuje vstupní veličiny použité oceňovací technikou zvolenou pro stanovení reálné hodnoty do tří úrovní (viz odstavce 76–90 IFRS 13). Hierarchie reálných hodnot přiřazuje nejvyšší důležitost (neupraveným) cenám kótovaným na aktivních trzích pro identická aktiva nebo závazky (vstupy na úrovni 1) a nejnižší důležitost nepozorovatelným vstupním veličinám (*vstupy na úrovni 3*).

Tyto vstupy na úrovni 1 jsou (neupravené) kótované ceny na aktivních trzích pro identická aktiva či závazky, k nimž má účetní jednotka přístup ke dni ocenění, a odpovídají požadavku účetní směrnice na prioritní použití tzv. tržní hodnoty (ve významu směrnice). Kótovaná cena na aktivním trhu je nejspolehlivějším způsobem určené reálné hodnoty a použije se bez úprav ke stanovení reálné hodnoty, kdykoli je k dispozici. Není-li aktivní trh pro dané aktivum, využívá IFRS 13 kótované ceny podobných a srovnatelných aktiv a dluhů (vstupy na úrovni 2). Vstupy na úrovni 3 se pak použijí v případech, kdy nejsou pozorovatelné vstupní veličiny pro určení reálné hodnoty (neexistence aktivního trhu) a využívají si ji tak jiné modely či oceňovací techniky, které zajišťují přijatelný odhad reálné hodnoty

V odstavci 5 je vymezena změna ekvivalenční hodnoty, jejíž definice v dosavadním zákoně o účetnictví chybí, i když se používala (označená jako ekvivalence, respektive protihodnota) podle § 27 odst. 6 věty čtvrté. Změna ekvivalenční hodnoty se použije při následném ocenění jako součást ocenění určitých aktiv, viz § 72 odst. 1 písm. c). Jde o vyjádření změny hodnoty podílu v právnické osobě, která vychází z účetní hodnoty vlastního kapitálu dané právnické osoby a upraví se poměrně podle velikosti podílu dané účetní jednotky; následné ocenění se provede tak, že se prvotní hodnota upraví o změnu ekvivalenční hodnoty, viz § 72 odst. 1 písm. c), to znamená o změnu za období, které uplynulo od minulého ocenění, aby na sebe ocenění navazovala. Změna ekvivalenční hodnoty se tedy při prvním následném ocenění přičítá či odečítá od prvotní hodnoty a při dalších následných oceněních od takto získané následné hodnoty. Podle § 27 odst. 6 věty čtvrté dosavadního zákona o účetnictví se ocenění ekvivalencí provádí tak, že se určí hodnota aktiva jako část hodnoty vlastního kapitálu připadající na podíl účetní jednotky, tedy přecení se celé aktivum a jeho hodnota se určí bez ohledu na prvotní hodnotu, tato koncepce se tedy opouští a následná hodnota se stanoví jako prvotní hodnota upravená o změny ekvivalenční hodnoty. Pokud tedy prvotní hodnota neodpovídá části hodnoty vlastního kapitálu entity připadající na podíl účetní jednotky v ní, nebude ani následná hodnota odpovídat této části hodnoty vlastního kapitálu v okamžiku následného ocenění, protože zde stále zůstává rozdíl způsobený rozdílnou prvotní hodnotou.

Nově navržené znění lze uvést na příkladu. Koupí-li si účetní jednotka 1. března 2021 20% podíl na právnické osobě za 100 000 Kč, přičemž reálná hodnota vlastního kapitálu této právnické osoby je v okamžiku pořízení 250 000 Kč a v okamžiku následného ocenění (31. prosince 2021) 300 000 Kč, a využije-li účetní jednotka možnost oceňovat podíl ekvivalencí, postup je následující. Prvotní účetní hodnota podílu je 100 000 Kč (pořizovací náklady). Při následném ocenění je tato prvotní hodnota zvýšena nejprve o 10 000 Kč (20 % z 50 000 Kč, tj. rozdíl reálných hodnot vlastního kapitálu právnické osoby od pořízení podílu do okamžiku následného ocenění připadající na podíl účetní jednotky v ní, viz § 72 odst. 1 písm. c). Tato změna ekvivalenční hodnoty bude jako oceňovací rozdíl vykazována rozvahově. Dále bude prvotní hodnota podílu snížena v rámci jejího ocenění o odpis goodwillu, který je vykazován jako součást ocenění (§ 72 odst. 1 písm. a)). Goodwill (jako rozdíl pořizovacích nákladů a podílu na reálné hodnotě vlastního kapitálu právnické osoby v okamžiku pořízení podílu) vznikl ve výši 50 000 Kč (100 000 Kč – 20% z 250 000 Kč). Pokud by byl odpisován např. 10 let, tak by v 1.

roce odpis činil 5 000 Kč. O tuto hodnotu se tedy sníží při následném ocenění účetní hodnota podílu. Celková účetní hodnota podílu po následném ocenění je tedy 105 000 Kč (prvotní hodnota – odpis goodwillu + změna ekvivalenční hodnoty (oceňovací rozdíl)), přičemž ekvivalenční hodnota činí 110 000 Kč (vstupní cena zvýšená o změnu ekvivalenční hodnoty). Při dalším následném ocenění se tato hodnota podílu opět sníží o další odpis goodwillu a upraví se o změnu ekvivalenční hodnoty od posledního následného ocenění. Tato změna ekvivalenční hodnoty se zjistí porovnáním reálných hodnot vlastního kapitálu právnické osoby ke konci předcházejícího účetního období (poslední následné ocenění) a ke konci běžného účetního období (současné následné ocenění), přičemž účetní hodnota podílu se upraví o výši tohoto rozdílu připadajícího na podíl účetní jednotky v právnické osobě. Je-li tedy hodnota vlastního kapitálu právnické osoby k 31. prosinci 2022 ve výši 275 000 Kč, změna ekvivalenční hodnoty je – 5 000 Kč (20% z (- 25 000 Kč)) a účetní hodnota podílu po následném ocenění 95 000 Kč (účetní hodnota – odpis goodwillu – změna ekvivalenční hodnoty). V případě konsolidovaného účetního výkaznictví je postup odlišný v tom, že změna ekvivalenční hodnoty se vykazuje ve výsledku hospodaření a goodwill (resp. konsolidační rozdíl) je vykazován a odpisován samostatně v okamžiku pořízení podílu. Tyto postupy budou stanoveny vyhláškou.

Odstavec 6 definuje změnu naběhlé hodnoty. V dosavadním zákoně o účetnictví je naběhlá hodnota uvedena v § 27 odst. 6 větě třetí, ale není takto pojmenována. Tato hodnota se použije u aktiv a dluhů uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), a to pro určení jejich následné hodnoty. Prvotní hodnota aktiva se zvyšuje o naběhlé nevyplacené výnosy (pokud byl již výnos splacen, nezvyšuje již hodnotu aktiva a není tedy již její součástí); obdobný princip platí u dluhů s ohledem na náklady. Výnosem se přitom rozumí výnosy plynoucí z držby aktiva, zejména úroky, prémie a rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a emisním kurzem.

### Díl 3

#### Prvotní ocenění

##### K dílu 3 – Prvotní účetní ocenění

Díl 3 upravuje prvotní ocenění, tedy určení prvotní hodnoty aktiva nebo dluhu v okamžiku jeho uznání a zanesení do účetního systému. Tato prvotní hodnota představuje tzv. historickou cenu, tedy cenu, kterou aktivum mělo v okamžiku, kdy ho účetní jednotka získala nebo vytvořila a kterou měl dluh v okamžiku, kdy ho účetní jednotka úplatně převzala či 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 samotném prvotním ocenění, kdy se využívá koncept běžné reprodukční ceny, současné hodnoty nebo reálné hodnoty, ale též v následném ocenění pro tzv. aktiva a dluhy oceňované na základě aktuálních cen, viz § 69, 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 nebo změnou ekvivalenční hodnoty.

### § 67

#### Určení prvotní účetní hodnoty

(1) Prvotní účetní hodnota se rovná

- a) pořizovacím nákladům
  1. u úplatně nabytého aktiva,
  2. u aktiva vytvořeného vlastní činností,
  3. při vzniku nebo úplatném převzetí dluhového cenného papíru u dlužníka a
  4. u úplatně převzatého dluhu,
- b) jedné jednotce měny účetnictví u kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předmětu kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud určení jejich prvotní hodnoty jiným způsobem je nepřiměřeně náročné,
- c) jmenovité hodnotě u peněžních prostředků,
- d) současné hodnotě úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků u

1. účetní pohledávky (dále jen „pohledávky“) oceňované současnou hodnotou, která není oceňována pořizovacími náklady, a
  2. dluhu oceňovaného současnou hodnotou, který není oceňován pořizovacími náklady,
- e) úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků u
1. pohledávky, která není pohledávkou oceňovanou současnou hodnotou a která není oceňována pořizovacími náklady, a
  2. dluhu, který není dluhem oceňovaným současnou hodnotou a který není oceňován pořizovacími náklady,
- f) reálné hodnotě u aktiva
1. nabytého vkladem, a to k okamžiku vstupu právního jednání upravujícího vkladovou povinnost v platnost, nebo k okamžiku splnění vkladové povinnosti, pokud je k tomuto okamžiku reálná hodnota nižší, a
  2. vyčleněného do svěřenského fondu,
- g) reprodukčním pořizovacím nákladům u
1. bezúplatně nabytého aktiva a
  2. aktiva, pokud jeho prvotní hodnotu nelze určit jiným způsobem.

*CELEX 32013L0034 (čl. 6 odst. 1 písm. i))*

(2) Pohledávkou nebo dluhem oceňovanými současnou hodnotou je pohledávka nebo dluh střední nebo velké účetní jednotky nebo účetní jednotky veřejného sektoru, pokud se jedná o

- a) dlouhodobý dluh s výjimkou odloženého daňového dluhu,
- b) dlouhodobou rezervu a
- c) dlouhodobou pohledávku s výjimkou odložené daňové pohledávky.

(3) Pohledávkou nebo dluhem oceňovanými současnou hodnotou může být pohledávka nebo dluh s výjimkou odloženého daňového dluhu a odložené daňové pohledávky. Dlouhodobé pohledávky, dluhy a rezervy musí být oceňovány stejným způsobem. Krátkodobé pohledávky, dluhy a rezervy musí být oceňovány stejným způsobem.

(4) Účetní jednotka, která vykazuje dluh oceňovaný současnou hodnotou nebo pořizovacími náklady, uvede v příloze účetní závěrky úhrn očekávaných toků peněžních prostředků tohoto dluhu.

(5) Součástí pořizovacích nákladů aktiva účetní jednotky, která oceňuje dlouhodobé pohledávky, dluhy a rezervy současnou hodnotou, nabytého finančním leasingem je současná hodnota přímých pořizovacích nákladů.

## **K § 67**

Ustanovení § 67 vychází z § 25 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví, dochází však k některým změnám a také k legislativním úpravám, a to zejména z důvodu zpřehlednění právní úpravy. Systematika tohoto ustanovení je taková, že obecným kritériem, podle kterého se stanoví, jaká hodnota se použije jako prvotní hodnota, je způsob nabytí daného aktiva nebo dluhu, avšak pro některá konkrétní aktiva a dluhy je uvedeno speciální pravidlo.

Písmeno a) bod 1 odpovídá § 25 odst. 1 písm. a), c), f), g) v části pohledávky nabyté za úplaty a h) dosavadního zákona o účetnictví, je však zobecněno tak, že se jedná o veškerá aktiva nabytá úplatně. U takto nabytých aktiv se prvotní hodnota rovná pořizovacím nákladům (jejich definice viz § 66 odst. 1). Úplatným nabytím je také nabytí aktiva směnou (z pohledu účetnictví se na směnu v souladu s § 2 188 občanského zákoníku nahlíží jako na dvě kupní smlouvy), při určení prvotní hodnoty v takovém případě však záleží na tom, zda jsou ve smlouvě uvedeny ceny směňovaných aktiv, či nikoli. Pokud tomu tak je, ocení se nabyté aktivum touto cenou (tedy pořizovacími náklady) podle písm. a), pokud nikoli, ocení se reprodukčními pořizovacími náklady podle písm. g) bodu 2, protože prvotní hodnotu není možné určit jiným způsobem.

Pořizovacími náklady se však nově podle písm. a) bodu 2 ocení i aktiva vytvořená vlastní činností, tedy aktiva, která byla uvedena v § 25 odst. 1 písm. b), d), i) a j) dosavadního zákona o účetnictví;

opět se jedná o zobecnění, že jde o všechna aktiva vytvořená vlastní činností, obdobně jako v případě aktiv nabytých úplatně. Zvláště již tedy nejsou uváděny ani příchovky zvířat (viz § 25 odst. 1 písm. j) dosavadního zákona), protože i ty spadají pod vlastní činnost.

Písm. a) body 3 a 4 se vztahují na dluhy, které se také ocení pořizovacími náklady, ty jsou však pro dluhy definovány odlišně než pořizovací náklady aktiva, viz § 66 odst. 3. Bod 3 se týká dluhového cenného papíru, tedy cenného papíru, na základě kterého vzniká jeho emitentovi povinnost plnit dluh, a to v případě jeho vzniku nebo úplatného převzetí. V bodě 3 je uvedeno, že se jedná o situaci na straně dlužníka (tj. emitenta), aby bylo zřejmé, že jde o případy, kdy jsou dluhové cenné papíry v pasivech účetní jednotky. Na straně věřitele se dluhový cenný papír ocení při vzniku buď podle písm. d) bodu 1, pokud půjde o dlouhodobý cenný papír u střední nebo velké účetní jednotky (případně i o krátkodobý cenný papír, pokud se tak tato účetní jednotka rozhodne, viz odstavce 2 a 3), nebo písm. e) bodu 1 v ostatních případech a při úplatném nabytí pořizovacími náklady podle písm. a) bodu 1. Pokud tedy např. účetní jednotka vydá dluhopis se jmenovitou hodnotou 100 Kč, avšak za emisní cenu (tedy protiplnění) 90 Kč (tzv. diskontovaný dluhopis), je jeho prvotní hodnotou 90 Kč. Až v průběhu následného ocenění se jeho hodnota postupně zvýší na 100 Kč, které je účetní jednotka povinna zaplatit při splatnosti, a to prostřednictvím úprav o změnu naběhlé hodnoty, viz § 72 odst. 1 písm. d) bodu 3 (pokud se jedná o dlouhodobý dluh). Podle dosavadního zákona by se takový dluhopis při jeho vydání ocenil jmenovitou hodnotou ve výši 100 Kč, viz jeho § 25 odst. 1 písm. g), a dále by se jeho hodnota neupravovala. Ekonomické realitě však více odpovídá prvotní ocenění přijatou protihodnotou a následné úpravy hodnoty. Bod 3 se vztahuje pouze na dluhový cenný papír, protože pořizovacími náklady lze ocenit dluh jen v případě, kdy existuje protiplnění, což při vzniku dluhu existuje jen v případě dluhového cenného papíru, kdy protiplněním je emisní cena. Např. u bankovního úvěru pořizovací náklady nelze použít, protože za čerpání úvěru není poskytováno žádné protiplnění.

Podle písmena a) bodu 4 se pořizovacími náklady ocení i jiné dluhy, pokud je účetní jednotka úplatně převzala, protože při úplatném převzetí vždy existuje protiplnění (tedy úplata), tedy lze určit pořizovací náklady. Při vzniku jiných dluhů se však postupuje podle písm. d) nebo e).

Písmeno b) vychází z § 25 odst. 1 písm. k) dosavadního zákona o účetnictví. Určení hodnoty podle tohoto ustanovení se vztahuje na stejný druh aktiv, dochází však k zúžení co do situace, kdy se toto ocenění použije. Nepůjde již tedy o všechny případy, kdy nejsou známy pořizovací náklady, ale pouze o případy, kdy by bylo určení prvotní hodnoty jiným způsobem nepřiměřeně náročné, přičemž náročností se rozumí jak náročnost finanční, tak časová. Důvodem je skutečnost, že nyní již nemůže nastat situace, kdy by bylo takové aktivum nabyto úplatně a nebyly by známy pořizovací náklady. Zároveň ustanovení reaguje na to, že měnou účetnictví už není pouze česká měna, ale mohou jí být i jiné měny. Hodnota se tedy v těchto případech vždy rovná jedné jednotce měny účetnictví. Písmeno b) je tedy speciální pouze vůči písmenu f) a g), podle kterého se bezúplatně nabytá aktiva oceňují reálnou hodnotou nebo reprodukčními pořizovacími náklady; důvodem této speciální úpravy je, že u těchto specifických aktiv je velmi složité reálnou hodnotu nebo reprodukční pořizovací náklady určit. V případě jiného způsobu nabytí se však postupuje podle ostatních ustanovení odstavce 1 jako v případě jiných aktiv.

Písmeno c) stanoví, že peněžní prostředky se ocení jmenovitou hodnotou. Dochází tedy ke změně oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, podle jehož § 25 odst. 1 písm. e) a g) se jmenovitou hodnotou oceňovaly i ceniny a pohledávky a závazky při vzniku. Pro ceniny nyní není stanoveno speciální pravidlo, ocení se proto v závislosti na způsobu jejich nabytí účetní jednotkou, zpravidla tedy pořizovacími náklady podle písm. a) nebo reálnou hodnotou nebo reprodukčními pořizovacími náklady podle písm. f) a g). Pohledávka při vzniku se ocení podle písm. d) nebo e) a dluh (místo „závazku“ se nově používá pojem „dluh“) při vzniku se ocení podle písm. a), d) nebo e), viz níže.

Písmeno d) upravuje určení prvotní hodnoty současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků, který je s daným dluhem nebo danou pohledávkou spojený. Vzhledem k tomu, že tato hodnota je založena na budoucích tocích peněžních prostředků, nezahrnuje transakční náklady vynaložené na pořízení pohledávky nebo vznik či převzetí dluhu, avšak zahrnuje stávající hodnotu veškerých transakčních nákladů, jejichž vynaložení účetní jednotka očekává při konečném splacení pohledávky nebo vyrovnání dluhu, jedná se tedy o „čistý“ úhrn peněžních toků. Toto ocenění použijí některé účetní jednotky povinně v případě dlouhodobých pohledávek a dluhů (viz odstavec 2), protože u nich je z ekonomického hlediska rozlišována jejich současná a budoucí hodnota (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). Typicky půjde o zápůjčku, kdy se diskontuje částka, která má být vrácena, může ale jít i např. o pohledávku z kupní smlouvy

s dlouhou dobou splatnosti, která se ekonomicky rovná úvěru. V legislativním textu jsou použity pojmy „pohledávka oceňovaná současnou hodnotou“ a „dluh oceňovaný současnou hodnotou“, které jsou definovány v odstavcích 2 a 3. Tyto pohledávky a dluhy existují, a tedy ocenění současnou hodnotou se použije, vždy u středních a velkých účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru a mohou existovat i u mikro a malých účetních jednotek. U velkých a středních účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru jsou jimi vždy dlouhodobé dluhy s výjimkou odložených daňových dluhů, dlouhodobé rezervy a dlouhodobé pohledávky s výjimkou odložených daňových pohledávek, viz odstavec 2. Pokud se tak střední nebo velká účetní jednotka rozhodne, může současnou hodnotou oceňovat všechny pohledávky a dluhy s výjimkou odložené daňové pohledávky a odloženého daňového dluhu, tedy i jiné krátkodobé dluhy, krátkodobé rezervy a krátkodobé pohledávky, viz odstavec 3. U mikro a malých účetních jednotek vždy záleží na jejich rozhodnutí, viz odstavec 3. Toto rozhodnutí však musí být vždy stejné u dlouhodobých pohledávek, dluhů a rezerv (samozřejmě s výjimkou odložených daňových dluhů a odložených daňových pohledávek, které se současnou hodnotou nemožno oceňovat nikdy), tedy buď jsou všechny tyto položky oceňovány současnou hodnotou, nebo žádná z nich, a to z důvodu konzistence oceňování. Stejně tomu musí být u krátkodobých pohledávek, krátkodobých dluhů a krátkodobých rezerv. Současná hodnota úhrnu očekávaných peněžních toků se tedy použije i na ocenění rezerv, u kterých jde o to, kolik bude muset účetní jednotka v budoucnu vynaložit z důvodu, na který se rezerva tvoří. I zde jde tedy o věčný posun oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, podle kterého by se i zde uvedené pohledávky i dluhy ocenily jmenovitou hodnotou podle § 25 odst. 1 písm. g). Odložený daňový dluh a odložená daňová pohledávka vzniká z přechodných rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím účetních případů. Výjimka z ocenění současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků je pro ně stanovena z důvodu, že tyto dluhy a pohledávky se oceňují na základě daňové sazby, která bude platná pro období, ve kterém bude dluh splatný nebo pohledávka realizována, a to na základě znalostí k poslednímu dni účetního období, proto se nediskontují.

Písmeno d) se dále nevztahuje na pohledávky a dluhy uvedené v písm. a), tedy pořízené (v případě aktiv) či převzaté (v případě dluhů) úplatně a oceňované pořizovacími náklady; uvedené ustanovení je k písmenu a) speciální.

Písmeno e) stanoví ocenění úhrnem očekávaných toků peněžních prostředků pro zbytkovou kategorii pohledávek a dluhů, které nejsou oceňovány současnou hodnotou ani pořizovacími náklady. Jde tedy o pohledávky a dluhy jiné než nabyté úplatně u mikro a malých účetních jednotek a o krátkodobé pohledávky a dluhy jiné než nabyté úplatně u středních a velkých účetních jednotek a účetních jednotek veřejného sektoru (pokud se tyto účetní jednotky nerozhodnou i tyto krátkodobé pohledávky a dluhy oceňovat současnou hodnotou a pokud se mikro a malé účetní jednotky nerozhodnou vůbec oceňovat současnou hodnotou, viz odstavec 3). U krátkodobých dluhů a pohledávek obecně není třeba zohledňovat časovou hodnotu peněz, protože toky peněžních prostředků s nimi spojené se uskuteční poměrně brzy, a proto se tyto dluhy a pohledávky mohou ocenit rovnou ve výši úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků.

Písmeno f) upravuje situace, kdy se prvotní hodnota rovná reálné hodnotě, která je definována v § 66 odst. 4. Podle bodu 1 je tomu tak u aktiva nabytého vkladem. Vkladem nabývají aktiva obchodní korporace, fundace a ústavy. Toto ustanovení se však nevztahuje na jiná vyčlenění majetku do fundací a ústavů. Obecné pravidlo je takové, že se předmět vkladu oceňuje reálnou hodnotou k okamžiku vstupu právního jednání upravujícího vkladovou povinnost v platnost; takovým jednáním je typicky zakladatelské právní jednání při založení právnické osoby nebo rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu nebo prohlášení o zvýšení vkladu nebo o převzetí vkladové povinnosti při zvýšení základního kapitálu. Je ovšem uvedena korekce pro případ, že v okamžiku splnění vkladové povinnosti, tedy nabytí aktiva účetní jednotkou, je jeho reálná hodnota nižší než v okamžiku vstupu platnosti právního jednání upravujícího vkladovou povinnost v platnost. Toto pravidlo navazuje na § 28 zákona o obchodních korporacích, podle kterého musí vkladatel v případě, že cena (tedy v terminologii zákona o účetnictví reálná hodnota) nepeněžitě vkladu nedosáhne v den, kdy k němu obchodní korporace nabývá vlastnické právo, hodnoty uvedené v daném právním jednání, doplatit rozdíl v penězích. V takové situaci tedy byl předmět vkladu v okamžiku vstupu právního jednání upravujícího vkladovou povinnost v platnost nadhodnocen oproti reálné hodnotě v okamžiku splnění vkladové povinnosti, a proto i v účetnictví se v souladu se zásadou opatrnosti musí uvést nižší reálná hodnota. Pokud je však reálná hodnota předmětu vkladu v okamžiku splnění vkladové povinnosti vyšší než v okamžiku vstupu právního jednání upravujícího vkladovou povinnost v platnost, žádná korekce se podle zákona o obchodních korporacích ani v účetnictví neprovádí. V dosavadním zákoně o účetnictví byla hodnota předmětu vkladu upravena pouze v § 25 odst. 1 písm. g) pro případ



pohledávky a měla se rovnat pořizovací ceně, toto ustanovení se tedy nepřebírá. Podle bodu 2 se reálná hodnota použije také pro ocenění aktiva vyčleněného do svěrenského fondu.

Písmeno g) stanoví případy, kdy prvotní hodnota také vychází z reálné hodnoty, ale navíc se k ní připočítávají vedlejší pořizovací náklady a náklady na likvidaci aktiva, takže se jedná o reprodukční pořizovací náklady podle § 63 odst. 2. Toto ocenění se použije v případě aktiv nabytých bezúplatně a aktiv, jejichž prvotní hodnotu nelze určit jiným způsobem. Vzhledem k charakteru nabytí těchto aktiv nelze určit jejich přímé pořizovací náklady, ty jsou proto v reprodukčních pořizovacích nákladech nahrazeny reálnou hodnotou. Pokud tedy např. účetní jednotka získá darem nemovitost, ale musí zaplatit za právní služby spojené s převodem a za návrh na zapsání do katastru nemovitostí, ocení danou nemovitost její reálnou hodnotou a k ní přičte částky zaplacené za právní služby a návrh na zapsání do katastru nemovitostí jako vedlejší pořizovací náklady. Tento způsob ocenění vychází z oceňování na základě tzv. běžné reprodukční ceny, tj. vstupní hodnoty.

Odstavce 2 a 3 vymezují aktiva a dluhy oceňované současnou hodnotou, k tomu viz výše k odůvodnění k odst. 1 písm. d).

Odstavec 4 se vztahuje k dluhům oceňovaným podle odstavce 1 písm. a) bodů 3 nebo 4 nebo písm. d) pořizovacími náklady nebo současnou hodnotou úhrnu očekávaných peněžních toků. K těmto dluhům má účetní jednotka povinnost uvést v příloze účetní závěrky i úhrn očekávaných toků peněžních prostředků, tedy budoucí hodnotu, to znamená částku, kterou v budoucnu z dluhu zaplatí, protože se jedná o zásadní informaci týkající se dluhu, která však z uvedené prvotní hodnoty není zřejmá.

Odstavec 5 obsahuje pravidlo pro aktiva nabytá finančním leasingem, a to pouze pro účetní jednotky, které oceňují dlouhodobé pohledávky, dluhy a rezervy současnou hodnotou (jde tedy vždy o střední a velké účetní jednotky a účetní jednotky veřejného sektoru, viz odst. 2 a o malé a mikro účetní jednotky, pokud se tak rozhodnou, viz odst. 3). Aktivum nabyté finančním leasingem je aktivem nabytým úplatně, tedy podle odst. 1 písm. a) bodu 1 se jeho prvotní hodnota rovná pořizovacím nákladům. Pořizovací náklady se podle § 66 odst. 1 určí jako úhrn přímých pořizovacích nákladů, vedlejších pořizovacích nákladů a nákladů na likvidaci aktiva. Odstavec 5 je k tomuto speciální v tom smyslu, že stanoví, že namísto přímých pořizovacích nákladů vstupuje do pořizovacích nákladů v tomto případě současná hodnota přímých pořizovacích nákladů, a to z toho důvodu, že při finančním leasingu jsou přímé pořizovací náklady placeny postupně (ve splátkách) a toto časové hledisko by se mělo projevit v hodnotě aktiva. Následné ocenění tohoto aktiva už se neliší od následného ocenění aktiva nabytého jiným úplatným způsobem.

## § 68

### **Prvotní ocenění aktiv a dluhů při přeměnách**

(1) Pokud na nástupnickou účetní jednotku při přeměně přechází aktiva a dluhy zúčastněné účetní jednotky a při přeměně není povinnost nechat ocenit jmění posudkem znalce, nástupnická účetní jednotka převezme jejich účetní hodnotu u zúčastněné účetní jednotky.

(2) Pokud na nástupnickou účetní jednotku při přeměně přechází aktiva a dluhy zúčastněné účetní jednotky a při přeměně je povinnost nechat ocenit jmění posudkem znalce, u nástupnické účetní jednotky se prvotní účetní hodnota

- a) aktiv rovná jejich reálné hodnotě,
- b) dluhů oceňovaných současnou hodnotou rovná současné hodnotě úhrnu očekávaných toků peněžních toků a
- c) dluhů, které nejsou dluhy oceňovanými současnou hodnotou, rovná úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků.

(3) Pokud na nástupnickou účetní jednotku při přeměně přechází aktiva a dluhy zúčastněné osoby nebo jiné entity, která není účetní jednotkou, u nástupnické účetní jednotky se pro určení prvotní účetní hodnoty aktiv a dluhů použije obdobně odstavec 2.

## **K § 68**

Ustanovení upravuje ocenění aktiv a dluhů v případě, kdy přechází na účetní jednotku v důsledku přeměny. Jedná se tedy o fúzi, rozdělení a převod jmění na společníka, pokud je společník účetní jednotkou. Pokud není nástupnická osoba nebo jiná entita při přeměně účetní jednotkou, typicky společník při převodu jmění na společníka, ustanovení se nepoužije z povahy věci, protože se vůbec neurčuje účetní hodnota (neaplikuje se zákon o účetnictví). Ustanovení se dále nepoužije při změně právní formy, protože nedochází k přechodu jmění.

Úprava je založena na rozlišení dvou situací podle toho, zda existuje povinnost nechat ocenit jmění, které přechází na právního nástupce, posudkem znalce, či nikoli. Tuto povinnost stanoví zákon o přeměnách v závislosti na tom, zda dochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické osoby, viz např. jeho § 73. Pokud tato povinnost neexistuje, jmění není při přeměně oceňováno a podle odstavce 1 nástupnická účetní jednotka přebírá účetní hodnotu aktiv a pasiv od zúčastněné účetní jednotky v okamžiku, kdy na ni jmění pro účely účetnictví přechází (tj. k rozhodnému dni, viz § 28 odst. 4).

Odstavec 2 upravuje situaci, kdy existuje povinnost ocenit jmění posudkem znalce. Povinnost nechat vypracovat posudek znalce je stanovena z důvodu, že je třeba znát aktuální hodnotu jmění k okamžiku jeho přechodu na nástupnickou účetní jednotku, a to se musí promítnout i v účetnictví této účetní jednotky. Proto se stanoví, že v takovém případě se aktiva ocení reálnou hodnotou (písmeno a)) a dluhy v závislosti na tom, zda jde o dluh oceňovaný současnou hodnotou, či nikoli (jeho definice viz § 67 odst. 2 a 3), současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků (písmeno b)) nebo úhrnem očekávaných toků peněžních prostředků (písmeno c)). Pokud je tedy nástupnická účetní jednotka střední nebo velkou účetní jednotkou a přechází na ni dlouhodobý dluh s výjimkou odloženého daňového dluhu, jedná se o dluh oceňovaný současnou hodnotou a ocení jej současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků. Pokud nejde o dlouhodobý dluh nebo jde o jinou účetní jednotku, záleží na tom, zda využívá § 67 odst. 3; pokud jsou u ní dluhy dané kategorie dluhem oceňovaným současnou hodnotou, bude jím i dluh této kategorie, který na ni přechází při přeměně, a jeho prvotní účetní hodnota se určí jako současná hodnota úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků. Pokud u ní dluh nebude dluhem oceňovaným současnou hodnotou, ocení ho při přeměně úhrnem očekávaných toků peněžních prostředků.

Odstavec 3 stanoví speciální pravidlo pro případ, kdy na účetní jednotku přechází jmění osoby nebo jiné entity, která není účetní jednotkou (může tomu tak být na základě § 24 odst. 2). V takovém případě nelze převzít účetní hodnotu od právního předchůdce, protože účetní hodnota daných aktiv a dluhů neexistuje, a proto se vždy (bez ohledu na to, zda se nechává vypracovat posudek znalce, či nikoli) aktiva a dluhy oceňují tak, jak je uvedeno v odstavci 2, tedy aktiva oceňují reálnou hodnotou, dluhy oceňované současnou hodnotou se ocení současnou hodnotou úhrnu očekávaných toků peněžních prostředků a jiné dluhy než oceňované současnou hodnotou se ocení úhrnem očekávaných toků peněžních prostředků.

## **§ 69**

### **Převzetí účetní hodnoty u účetních jednotek veřejného sektoru**

- K převzetí účetní hodnoty dochází při
- a) bezúplatném předání aktiva nebo dluhu v rámci změny příslušnosti hospodařit nebo práva hospodařit s majetkem státu,
  - b) bezúplatném předání aktiva nebo dluhu územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí k hospodaření jím zřízené příspěvkové organizaci a při jeho zpětném bezúplatném předání,
  - c) vložení aktiv členské obce do dobrovolného svazku obcí a při jeho zpětném bezúplatném předání,
  - d) výpůjčce aktiva mezi účetními jednotkami veřejného sektoru a
  - e) bezúplatném převodu nebo přechodu aktiva nebo bezúplatném převzetí dluhu mezi účetními jednotkami veřejného sektoru.

## **K § 69**

Ustanovení § 69 vychází z § 25 odst. 6 dosavadního zákona o účetnictví a stanoví případy, ve kterých se u nově získaného aktiva prvotní hodnota neurčí podle pravidel uvedených v § 67, ale přebírá se

ocenění od právního předchůdce. Účetní hodnotou se přitom v tomto zákoně vždy rozumí aktuální, tedy čistá hodnota, to znamená v případech aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen včetně snížení o vytvořené opravné položky a oprávký. Ustanovení se vztahuje pouze na účetní jednotky veřejného sektoru. K převzetí účetní hodnoty dochází ve stejných případech jako podle dosavadní právní úpravy, ale ustanovení se vztahuje nejen na aktiva, ale i na dluhy v případech, kdy taková situace může nastat. V písm. b) byla provedena legislativně technická úprava, kdy namísto „svěření majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků“ je nově uvedeno „předání majetku územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí k hospodaření jím zřízené příspěvkové organizaci“, protože pojem „svěřený majetek“ je pouze legislativní zkratkou zavedenou v uvedeném zákoně, ale správně pojem zní předání majetku k hospodaření. Zároveň bylo doplněno, že účetní hodnota se přebírá i při zpětném předání takového majetku příspěvkovou organizací územnímu samosprávnému celku nebo dobrovolnému svazku obcí. Nově bylo doplněno písmeno c) pro vložení aktiv do dobrovolného svazku obcí a jeho zpětné bezúplatné předání.

## Díl 4

### Následné ocenění

#### K dílu 4 – Následné ocenění

Díl 4 upravuje následné ocenění, tedy 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 oceňovaná na základě aktuálních cen a na oceňovaná na základě historických cen. Základním pravidlem je 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 pasiv však dochází k oceňování na základě aktuálních cen, tedy k tomu, že prvotní hodnota je nahrazena následnou hodnotou a prvotní hodnota se již neuvádí.

Následné ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě aktuálních cen upravuje § 70. Systematika zákona je taková, že aktiva a dluhy, které jsou v tomto ustanovení uvedeny, jsou aktivy a dluhy oceňovanými na základě aktuálních cen a ostatní aktiva a dluhy jsou oceňovány na základě historických cen, viz § 72; aktiva a dluhy oceňované na základě historických cen jsou tedy zbytkovou kategorií, jejíž prvky nejsou vymezeny.

Ocenění na základě aktuálních cen se provádí reálnou hodnotou, reálnou hodnotou sníženou o předpokládané částky vynaložené na prodej nebo současnou hodnotou očekávaného toku peněžních prostředků.

## Oddíl 1

### Aktiva a dluhy oceňované na základě aktuálních cen

#### § 70

##### Následné ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě aktuálních cen

(1) Následné ocenění se provádí oceněním reálnou hodnotou u

- a) cenného papíru s výjimkou
  1. cenného papíru drženého k inkasu jistiny a úroků,
  2. cenného papíru představujícího podíl v entitě, ve které účetní jednotka může uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv, nebo podstatný vliv, a
  3. cenného papíru emitovaného účetní jednotkou,
- b) derivátu,
- c) části aktiva nebo dluhu, která je zajištěna deriváty a v rámci systému zajištění v reálných hodnotách se považuje za zajištěnou položku,
- d) pohledávky, kterou účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,

- e) povinnosti vrátit cenný papír, který účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění nezískala zpět, a
- f) služebního zvířete a zvířete v zoologické zahradě v případě účetní jednotky veřejného sektoru.

CELEX 32013L0034 (čl. 8 odst. 1 písm. a, čl. 8 odst. 3, 4 a 5)

(2) V případě účetní jednotky veřejného sektoru se následné ocenění se provádí reálnou hodnotou sníženou o předpokládané částky vynaložené na prodej u aktiva určeného k prodeji, které není zásobou.

(3) Účetní jednotka veřejného sektoru může provést následné ocenění reálnou hodnotou u aktiva nebo dluhu neuvedených v odstavci 1 a 2 s výjimkou zásob.

(4) Následné ocenění pohledávky a dluhu oceňovaných současnou hodnotou, které byly prvotně oceněny současnou hodnotou očekávaného toku peněžních prostředků, se provede současnou hodnotou úhrnu očekávaného toku peněžních prostředků. Účetní hodnotu této pohledávky lze snižovat o opravné položky.

CELEX 32013L0034 (čl. 12 odst. 12 třetí pododstavec)

## **K oddílu 1 - Aktiva a dluhy oceňované na základě aktuálních cen**

### **K § 70**

Odstavec 1 stanoví, která aktiva a dluhy se následně oceňují reálnou hodnotou. Ustanovení vychází z § 27 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví, přičemž se nepřebírá jeho písm. c), protože pojišťovny a zajišťovny postupují podle mezinárodních účetních standardů, ani písm. d), které odkazovalo na již zrušený právní předpis a bylo tedy již obsolentní. V písm. a) bodu 1 je oproti dosavadnímu zákonu upraveno, že jde o cenný papír držený k inkasu jistiny a úroků, protože k tomu může dojít i dříve než při splatnosti, takže dosavadní znění „do splatnosti“ bylo příliš úzké. Navíc je vynechána výjimka pro dluhopisy neurčené účetní jednotkou k obchodování, protože skutečnost, že dluhopis nebyl určen k obchodování, nutně neznamená, že bude držen k inkasu jistiny a úroků (do splatnosti), protože může nastat i situace, kdy účetní jednotka nemá s dluhopisem jasný záměr; výjimka má být stanovena pouze pro dluhopisy, které jsou drženy k inkasu jistiny a úroků, a to již je uvedeno v bodě 1. Následné ocenění majetku určeného k prodeji je upraveno a přesunuto do odstavce 2, viz níže. Ostatní písmena § 27 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví se přebírají beze změny. V písm. a) je uveden cenný papír, ale v souladu s § 167 odst. 3 se toto ustanovení použije i na zaknihované cenné papíry; zde tedy nedochází ke změně oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, ve kterém byla zavedena legislativní zkratka „cenný papír“ pro cenné papíry a zaknihované papíry, viz jeho § 4 odst. 12. V písmenu a) byl dále přeformulován bod 2 vzhledem ke změně ve způsobu vymezení různých entit pro účely konsolidace, kdy entity, ve kterých účetní jednotka může uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv nebo podstatný vliv, jsou dceřiná entita a entita pod společným vlivem a přidružená entita; obsah ustanovení tak zůstává stejný jako podle dosavadního zákona o účetnictví (viz § 37). Pojmy dceřiná entita, entita pod společným vlivem a přidružená entita nebyly použity z důvodu, že jejich definice je přizpůsobena úpravě konsolidace a v daném ustanovení je chtěně pokryt například i entitu, ve které účetní jednotka vykonává podstatný vliv, ale sama o sobě není konsolidovanou entitou. Nově je v písmenu f) stanoveno, že účetní jednotky veřejného sektoru reálnou hodnotou při následném ocenění oceňují i služební zvířata (např. policejní a vojenské psy, policejní koně) a zvířata v zoologické zahradě. Jedná se o specifický druh aktiva, u kterého je žádoucí normovat pro účetní jednotky veřejného sektoru povinnost jeho přecenění reálnou hodnotou. Využití jiných způsobů následného ocenění, jakož i neprovádění následného ocenění vede u těchto aktiv k zásadnímu zkreslování účetního zobrazení. Vzhledem ke specifčnosti těchto aktiv (neexistence aktivního likvidního trhu s nimi) se předpokládá rozvedení pravidel pro ocenění reálnou hodnotou vyhláškou.

Ocenění reálnou hodnotou může dále uložit zvláštní právní předpis, na základě kterého by se tedy použilo i pro případy neuvedené v odstavci 1. To se rozumí samo sebou a není to třeba v zákoně o účetnictví uvádět.

Odstavec 2 obsahuje pravidlo pro následné ocenění aktiva určeného k prodeji v případě účetních jednotek veřejného sektoru vycházející z § 27 odst. 1 písm. h) dosavadního zákona o účetnictví upravujícího oceňování aktiv jiných než zásob určených k prodeji. Následné ocenění takového aktiva se však nerovná reálné hodnotě, jak tomu bylo doposud, ale reálné hodnotě aktiva snížené o

předpokládané částky vynaložené na prodej, tak aby hodnota odpovídala částce, kterou účetní jednotka skutečně z prodeje získá. Zásoby jsou oceňovány podle ostatních ustanovení zákona (zpravidla na základě historických cen). Nepřebírá se tak (ani pro účetní jednotky veřejného sektoru, ani pro ostatní účetní jednotky) ustanovení § 26 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví stanovící, že pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetní závěrce, zásoby se ocení touto nižší cenou. Zásoby jsou oceňovány na základě historických cen a snížení jejich hodnoty je zachyceno pouze opravnou položkou nebo oprávkou.

Odstavec 3 obsahuje speciální pravidlo pro účetní jednotky veřejného sektoru. Pro tyto účetní jednotky se nově stanoví možnost následně ocenit reálnou hodnotou jakékoli své jiné aktivum nebo dluh s výjimkou zásob, pokud to přispěje k naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. Příkladem může být situace, kdy taková účetní jednotka vlastní nemovitost s oceněním z doby před několika desetiletími, které již vzhledem k růstu cenové hladiny zcela neodpovídá současné situaci. Nemovitosti jinak patří do skupiny aktiv oceňovaných na základě historických cen a její hodnota by se podle pravidel v § 71 nemohla zvýšit. Následné ocenění reálnou hodnotou však v tomto případě přinese hodnotu více odpovídající ekonomické realitě. Může však být náročné jej získat, proto se zde hovoří pouze o možnosti a efektivnost takového postupu je tedy výhradně na účetní jednotce. Pokud účetní jednotka veřejného sektoru možnost stanovenou tímto ustanovením nevyužije, oceňuje se dané aktivum nebo dluh (pokud není uvedeno v odstavci 1 nebo 2) na základě historických cen podle oddílu 2.

V rámci přípravy zákona bylo zvažováno i dovolit následně oceňovat nemovitosti reálnou hodnotou všem účetním jednotkám, tato možnost však nebyla zvolena z důvodu neexistence „oficiálního“ trhu pro nemovitosti, ze kterého by bylo možno reálnou hodnotu přebírat (ocenění reálnou hodnotou je stanoveno u cenných papírů, protože ty jsou obchodovány na burze).

Odstavec 4 stanoví pravidlo pro pohledávky a dluhy oceňované současnou hodnotou. Ty jsou definovány v § 67 odst. 2 a 3 a v případě, že nejsou prvotně oceňovány pořizovacími náklady (v případě pohledávek) ani reálnou hodnotou protiplnění sníženou o vedlejší pořizovací náklady (v případě dluhů) se i prvotně oceňují současnou hodnotou úhrnu očekávaného toku peněžních prostředků, viz § 67 odst. 1 písm. e). Pokud jsou takto oceňovány prvotně, budou tak oceňovány i následně. Tímto způsobem se totiž postupně dojde k hodnotě odpovídající hodnotě peněžních prostředků, které z pohledávky plynou, případně které musí být z titulu dluhu uhrazeny.

## Oddíl 2

### **Aktiva a dluhy oceňované na základě historických cen**

#### § 71

#### **Vymezení aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen**

Aktivem a dluhem oceňovanými na základě historických cen se rozumí aktivum a dluh neoceňované na základě aktuálních cen.

#### **K oddílu 2- Aktiva a dluhy oceňované na základě historických cen**

##### **K § 71**

Oddíl 2 upravuje následné ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen. Těmi jsou podle § 72 aktiva a dluhy, které se neoceňují na základě aktuálních cen, to znamená ty, které nejsou uvedeny v § 70.

#### § 72

#### **Následné ocenění aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen**

(1) Prvotní účetní hodnota aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen se při následném ocenění

- a) snižuje o oprávky a opravné položky u aktiv,

CELEX 32013L0034 (čl. 12 odst. 5)

- b) zvyšuje o účetní hodnotu účetního dodatečného zhodnocení u účetně odpisovaných aktiv; v případě softwaru se jeho prvotní účetní hodnota nemusí zvyšovat o účetní hodnotu jeho dodatečného účetního zhodnocení,
- c) může upravovat o změnu ekvivalenční hodnoty u podílu v entitě, ve které účetní jednotka může uplatňovat přímo nebo nepřímo rozhodující vliv, nebo podstatný vliv; pokud účetní jednotka využije tuto možnost, provádí tuto úpravu u všech takových podílů, a

CELEX 32013L0034 (čl. 9 odst. 7 písm. a))

- d) zvyšuje o změnu naběhlé hodnoty u
  1. stálého aktiva, které je dluhovým cenným papírem s výnosem z něho,
  2. dlouhodobé pohledávky a
  3. dlouhodobého dluhu
- e) upravuje o následnou změnu přímých nebo vedlejších pořizovacích nákladů a nákladů na likvidaci aktiva u aktiva nebo dluhu, u kterých jsou tyto náklady součástí jejich prvotní účetní hodnoty.

(2) Je-li při následném ocenění účetní hodnota aktiva v důsledku úpravy o změnu ekvivalenční hodnoty záporná, je následná účetní hodnota aktiva nulová.

## K § 72

Odstavec 1 uvádí, jakými způsoby se při následném oceňování aktiv a dluhů oceňovaných na základě historických cen upravuje prvotní hodnota. Podle písmene a) se prvotní hodnota snižuje o oprávky a opravné položky, které jsou charakterizovány v § 73. Podle písmene b) se v případě účetně odpisovaných aktiv (vymezených v § 74) jejich prvotní hodnota zvyšuje o hodnotu účetního dodatečného zhodnocení (definovaného v § 75). Výjimka je stanovena pro účetní dodatečné zhodnocení software, u kterého se může účetní jednotka rozhodnout, zda jeho technické zhodnocení bude zvyšovat jeho hodnotu, nebo zda se bude jednat o samostatné aktivum (účetní dodatečné zhodnocení, které nezvyšuje účetní hodnotu aktiva, na kterém je provedeno, je samostatným aktivem, viz § 75 odst. 4).

Písmeno c) stanoví možnost úpravy o změnu ekvivalenční hodnoty (definovanou v § 66 odst. 5), kterou nelze provést u všech aktiv oceňovaných na základě historických cen, ale pouze u podílu, který představuje účast v entitě, ve které může přímo nebo přímo vykonávat sama nebo společně s jinou entitou rozhodující vliv nebo ve které vykonává podstatný vliv, tedy jde v zásadě o podíly v dceřiné entitě, entitě pod společným vlivem nebo přidružené entitě. Pojmy dceřiná entita, entita pod společným vlivem a přidružená entita nebyly použity z důvodu, že jejich definice je přízpůsobena úpravě konsolidace a v daném ustanovení je chtěně pokryt například i entitu, ve které účetní jednotka vykonává podstatný vliv, ale sama osobě není konsolidovanou entitou. Jedná se tedy o obdobu § 27 odst. 6 věty čtvrté dosavadního zákona o účetnictví s tím, že se tento způsob následného ocenění srovnává s oceněním ekvivalencí užívaným v případě konsolidované účetní závěrky. Stejně tak se přebírá pravidlo, že pokud účetní jednotka tento způsob přecenění zvolí, musí tak učinit u všech takových podílů; úpravu o změnu ekvivalenční hodnoty tedy může účetní jednotka provést u všech svých podílů v uvedených entitách, nebo u žádného z nich.

Písmeno d) upravuje zvýšení prvotní hodnoty a změnu naběhlé hodnoty (definovanou v § 66 odst. 6). Změna naběhlé hodnoty zvyšuje prvotní hodnotu stálých aktiv, která jsou dluhovým cenným papírem s výnosem, dlouhodobých pohledávek a dlouhodobých dluhů. Smyslem této úpravy je postupně zvyšovat hodnotu aktiva o výnosy z něho na částku, která z něho účetní jednotce poplyne, a hodnotu dluhu na částku, kterou bude muset účetní jednotka nakonec zaplatit. Pokud budou nevyplacené výnosy nebo náklady, které tvoří změnu naběhlé hodnoty, záporné, ocenění změnou naběhlé hodnoty hodnotu aktiva nebo dluhu sníží, protože dojde k přičtení záporné hodnoty. Jak vyplývá z § 71, ustanovení se vztahuje pouze na aktiva a dluhy, které nejsou oceňovány na základě aktuálních cen podle § 70, tedy zejména se nevztahuje na ty určené k obchodování a dále na aktiva a dluhy oceňované současnou hodnotou, které nejsou prvotně oceňovány pořizovacími náklady (§ 70 odst. 4). Půjde tedy o stálá aktiva, která jsou dluhovým cenným papírem s výnosem, a dlouhodobé pohledávky nabyté úplatně a úplatně převzaté dlouhodobé dluhy a dlouhodobé dluhové cenné papíry, které vznikly u poplatníka (které se prvotně oceňují pořizovacími náklady). Úprava vychází z § 27 odst. 6 věty třetí dosavadního zákona o účetnictví, pravidlo se však stanoví obecně pro všechny dlouhodobé

pohledávky, dluhové cenné papíry a dluhy, které se neoceňují na základě aktuálních cen, a tato úprava je u všech těchto aktiv a dluhů povinná, zatímco podle dosavadní právní úpravy byla v případě pohledávek dobrovolná.

Písmeno e) představuje změnu oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví. Obsahuje další situaci, ve které se upravuje prvotní hodnota aktiva oceňovaného na základě historických cen a která doposud nebyla upravena. 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 zahrnuje přímé nebo vedlejší pořizovací náklady nebo náklady na likvidaci aktiva (§ 64 odst. 1 písm. a) a § 64 odst. 1 písm. g)). Tj. jedná se buď o složky pořizovacích nákladů aktiv a dluhu nebo reprodukční pořizovací ceny. Prvotní ocenění se totiž provádí k okamžiku uznání aktiva, tedy při jeho zaúčtování, a po tomto okamžiku již nemůže být prvotní hodnota zpětně změněna. Proto se stanoví speciální pravidlo, že se v takovém případě hodnota aktiva (tj. aktuální hodnota v danou chvíli) upraví o příslušné náklady při následném ocenění, protože tyto náklady by měly být součástí prvotní účetní hodnoty aktiva nebo dluhu. Jde např. o situaci, kdy účetní jednotka získá dodatečnou slevu ze sjednané ceny (např. sleva byla vázaná na podmínku, k jejímuž naplnění došlo až po uznání aktiva).

Odstavec 2 stanoví, že pokud v důsledku úpravy o změnu ekvivalenční hodnoty vyjde následná hodnota aktiva záporná, k čemuž může dojít, pokud je vlastní kapitál entity, resp. podíl, na níž se oceňuje, záporný, je následná hodnota aktiva nulová. Hodnota aktiva totiž nemůže být nikdy záporná.

## § 73

### **Snížení prvotní účetní hodnoty**

(1) Oprávky vyjadřují dosavadní využití ekonomických užitků představovaných daným aktivem.

(2) Opravné položky vyjadřují, z jaké části nelze očekávat návratnost účetní hodnoty aktiva.

#### **K § 73**

Ustanovení § 73 blíže vymezuje oprávky a opravné položky, o které se podle § 72 odst. 1 písm. a) při následném ocenění snižuje prvotní hodnota aktiv, která se oceňují na základě historických cen. Oprávky a opravné položky se tvoří u všech aktiv oceňovaných na základě historických cen, výjimkou jsou peněžní prostředky a aktiva s prvotní hodnotou jedné jednotce měny účetnictví podle § 67 odst. 1 písm. b); u těchto aktiv nelze oprávky ani opravné položky tvořit z povahy věci, nemusí to být proto normováno v legislativním textu. Nepřebírá se dosavadní pravidlo obsažené ve vyhlášce č. 504/2002 Sb. pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, podle kterého tyto účetní jednotky mohly vytvářet opravné položky pouze podle zákona o rezervách, i tyto účetní jednotky (nově nazvané „neziskové účetní jednotky“) tedy budou moci vytvářet stejné opravné položky jako ostatní.

Oprávky podle odstavce 1 vyjadřují dosavadní využití ekonomických užitků představovaných daným aktivem. Oprávky mohou být jednorázové, a to u jakéhokoli aktiva oceňovaného na základě historických cen zpravidla na základě inventarizace, kdy se zjistí snížení hodnoty aktiva, a u účetně odpisovaných aktiv vymezených v § 74 i pravidelné na základě odpisového plánu, který dopředu stanoví systematické zaznamenávání snižování hodnoty aktiva. Úprava hodnoty aktiva o oprávky při inventarizaci vyplývá z ustanovení § 133 odst. 2, které stanoví, že účetní jednotka zaznamená rozdíly zjištěné mezi skutečným stavem svých aktiv a dluhů a jejich stavem v účetním systému, a to v účetním období, ve kterém provádí inventarizaci, a způsobem, který zohlední příčiny jejich vzniku. V dosavadním zákoně byly oprávky označené jako odpisy a v jeho § 26 odst. 3 větě šesté části za středníkem bylo uvedeno, že vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku, trvalost však není definičním znakem oprávek, ale až důsledkem toho, že jde o pokles hodnoty z důvodu využívání aktiva (tedy hodnota aktiva už se nemůže vrátit do původní výše).

Podle odstavce 2 opravné položky vyjadřují, z jaké části nelze očekávat návratnost účetní hodnoty aktiva. Zde tedy nejde o snížení hodnoty z důvodu využívání aktiva, ale z jiných důvodů, např. u pohledávky z důvodu obav z jejího nesplacení dlužníkem. Jde zpravidla o situace, kdy hodnota může být v budoucnu opět zvýšena, když pomine riziko, kvůli kterému byla opravná položka vytvořena. Dosavadní zákon o účetnictví toto vyjadřoval v § 26 odst. 3 větě šesté části před středníkem, kde bylo uvedeno, že opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; obdobně jako

v případě oprávek je však u opravných položek přechodnost spíše důsledkem uvedeného důvodu snížení hodnoty, nikoli definičním znakem. Opravné položky se, stejně jako oprávky, většinou tvoří na základě zjištění při inventarizaci. Tvorba opravných položek je projevem zásady opatrnosti. Pokud se při další inventarizaci zjistí, že opravné položky již nejsou potřeba nebo jejich výše má být jiná, upraví se podle tohoto dalšího zjištění.

## § 74

### Účetně odpisovaná aktiva

(1) Účetně odpisovaným aktivem je stálé hmotné nebo nehmotné aktivum s výjimkou aktiva vyloučeného z účetního odpisování.

*CELEX 32013L0034 (čl. 12 odst. 5)*

(2) Aktivem vyloučeným z účetního odpisování se rozumí

- a) pozemek,
- b) umělecké dílo, které není součástí stavby, sbírka muzejní povahy, movitá kulturní památka, předmět kulturní hodnoty a obdobná hmotná movitá věc podle jiného právního předpisu,
- c) aktivum s prvotní hodnotou jedné jednotka měny účetnictví,
- d) církevní stavba užívaná k církevním a náboženským účelům u neziskové účetní jednotky a
- e) drobné stálé hmotné nebo nehmotné aktivum u účetní jednotky veřejného sektoru.

(3) Účetně odpisované aktivum účetní jednotka odpisuje systematicky po celou dobu jeho ekonomické životnosti při zohlednění zbytkové hodnoty.

*CELEX 32013L0034 (čl. 12 odst. 5 a 11)*

(4) Ekonomickou životností aktiva se rozumí způsobilost aktiva poskytovat ekonomické užitky.

#### **K § 74**

Ustanovení § 74 definuje účetně odpisovaná aktiva. Tato úprava v dosavadním zákoně o účetnictví chybí, v jeho § 28 je sice stanoveno, kdo odpisuje, avšak nikoli, co odpisuje, s tím, že podle jeho odstavce 1 věty třetí se neodpisuje majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy. Toto ustanovení je provedeno v § 56 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve kterém je uveden výčet aktiv, která se neodpisují. Z tohoto výčtu vychází navrhovaný § 74.

Jako základní pravidlo je uvedeno, že účetně odpisovanými aktivy jsou stálá hmotná a nehmotná aktiva. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je totiž uvedeno, že se neodpisují veškerá krátkodobá aktiva a finanční majetek, odpisované aktivum je tedy vždy stálým hmotným nebo nehmotným aktivem. Výjimky z tohoto pravidla jsou převzaty z uvedené vyhlášky. Převzata však z jejího § 56 odst. 11 nejsou písmena d), e) a g), neboť se nejedná o stálé hmotné nebo nehmotné aktivum, takže je již z návěti § 74 zřejmé, že se neodpisují. Písmeno h) nebylo převzato v případě preferenčních limitů z důvodu obsolentnosti a v případě emisních povolenek z důvodu, že se již také nejedná o stálé nehmotné aktivum, protože se budou nově vykazovat jako zásoba nebo finanční nástroj, je tedy zřejmé, že nejsou odpisovaným aktivem. Dále není převzato písm. f), protože to neuvádí druh aktiva, které se neodpisuje, ale druh práva k němu. Logika navrhovaného zákona je však taková, že se pouze stanoví, která aktiva se odpisují, a to, že je odpisuje vždy účetní jednotka, která je vykazuje ve svých aktivech. Nebylo převzato ani písmeno c) uvádějící nedokončený majetek, protože podle odstavce 3 se aktivum odpisuje po dobu své ekonomické životnosti, tedy nedokončený majetek nemůže být účetně odpisovaným aktivem na základě tohoto ustanovení, a to až do okamžiku, kdy je ve stavu způsobilém k užívání zamýšleným způsobem.

Výjimku tvoří aktiva vyloučená z odpisování, která jsou vymezena v odstavci 2. Podle písmena a) se neodpisují pozemky. V písmeni b) je oproti § 56 odst. 11 písm. b) vyhlášky č. 500/2002 Sb. u „sbírky“ upřesněno, že se jedná o sbírku muzejní povahy. Podle písmena c) se neodpisují aktiva oceněná jednou jednotkou měny účetnictví, což je dnes stanoveno pouze ve vyhlášce č. 504/2002 (viz její



§ 39 odst. i)), tedy pouze pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ale z logiky věci musí platit obecně. Oproti dnešnímu stavu bylo zobecněno, že se jedná o aktivum oceněné nikoli jen 1 Kč, ale jednou jednotkou měny účetnictví, protože měnou účetnictví už nemusí být vždy česká měna; ustanovení tak navazuje na § 67 odst. 1 písm. b). Písmeno d) se týká pouze neziskových účetních jednotek a stanoví, že tyto účetní jednotky neodpisují církevní stavby používané k církevním a náboženským účelům, což se přebírá z § 39 písm. b) vyhlášky č. 504/2002 Sb. Písmeno e) se týká účetních jednotek veřejného sektoru, které neodpisují drobná stálá hmotná a nehmotná aktiva, stejně jako doposud podle § 66 odst. 7 písm. j) vyhlášky č. 410/2009 Sb.

To, kdo aktivum odpisuje, není nutné normovat, protože z logiky věci je to vždy ta účetní jednotka, která dané aktivum vykazuje (tj. jejíž je to aktivum). Pokud totiž odpisování znamená účtování odpisů (oprávek) do nákladů oproti postupnému snižování hodnoty aktiva, může toto provádět pouze účetní jednotka, která má dané aktivum vykázané v aktivech. Typicky se jedná o vlastníka, avšak stejně je tomu ve všech případech uvedených v § 28 dosavadního zákona o účetnictví, tedy i např. účetní jednotky, které hospodaří s majetkem státu, o tomto majetku jak účtují, tak jej odpisují. Stejně tak pokud jedna účetní jednotka jiné poskytuje aktivum k užívání, odpisuje jej ta účetní jednotka, která ho vykazuje v rozvaze, ať je to podle okolností vlastník, nebo uživatel.

Odstavec 3 stanoví povinnost tvořit odpisy na systematickém základě, a to po celou dobu ekonomické životnosti aktiva. To znamená, že účetní jednotka musí vytvořit odpisový plán, ve kterém stanoví budoucí tvorbu odpisů podle určitého vzorce či parametru odpovídajícího předpokládanému budoucímu využívání aktiva, nemůže odpisy tvořit ad hoc na základě odhadu. Skutečnost, že je účetní jednotka povinna vytvořit odpisový plán, vyplývá z toho, že tvorba odpisů je účetním případem a každý účetní případ musí být doložený průkazným účetním záznamem. Při tom účetní jednotka zohlední zbytkovou hodnotu aktiva po skončení jeho ekonomické životnosti na základě požadavku věrného a poctivého zobrazení.

Odstavec 4 definuje ekonomickou životnost aktiva, a to tak, že se jedná o jeho způsobilost poskytovat ekonomické užítky (aktivum je zdroj budoucího ekonomického užítku, viz jeho definice v § 10 odst. 1). Aktivum nemůže být způsobilé poskytovat ekonomické užítky, pokud ještě není uvedeno do stavu, kdy je možné ho užívat zamýšleným způsobem, jde tedy např. o budovu před její kolaudací. Doba ekonomické životnosti je tedy doba, po kterou bude aktivum zdrojem budoucích ekonomických užitků. Jedná se o období, ve kterém je aktivum účelně hospodářsky využíváno s ohledem na užítky, které generuje. Z toho důvodů je doba odpisování vázána na ekonomickou životnost, tedy dobu, po kterou ho účetní jednotka hodlá užívat, a nikoliv na technickou životnost, která je zpravidla delší a vyjadřuje období, ve kterém je možné aktivum využívat v nezávadném stavu. Zbytková hodnota zohledňuje právě rozdíl v době čerpání ekonomických užitků aktiva, kdy i po konci ekonomické životnosti ještě neskončila jeho technická životnost, tedy jeho hodnota není nulová.

## § 75

### Účetní dodatečné zhodnocení

(1) Účetním dodatečným zhodnocením se rozumí významné zásahy do aktiva nebo do majetku, který by byl takovým aktivem, kdyby byl pod kontrolou účetní jednotky, provedené za účetní období, pokud by dané aktivum nebo majetek za předpokladu, že by tyto zásahy byly provedeny k okamžiku prvotního ocenění, měly významně vyšší reálnou hodnotu nebo významně delší dobu ekonomické životnosti, než měly k okamžiku prvotního ocenění.

(2) Zásahy podle odstavce 1 jsou významné, pokud jejich účetní hodnota dosahuje

- a) částky určené účetní jednotkou; u zásahu do aktiva, u kterého je určena výše účetní hodnoty pro vykazování jako stálé aktivum, odpovídá částka této hodnotě,
- b) částky určené účetní jednotkou podle písmene a) nebo účetní jednotkou určeného procenta z účetní hodnoty zhodnocovaného aktiva nebo majetku, je-li vyšší než určená částka, v případě mikro a malé účetní jednotky a
- c) částky stanovené účetním předpisem jako hranici významnosti v případě účetní jednotky veřejného sektoru.

(3) Účetní hodnota účetního dodatečného zhodnocení, které zvyšuje účetní hodnotu aktiva, se určí, jako by toto zhodnocení bylo aktivem.

(4) Účetní dodatečné zhodnocení, jehož účetní hodnota nezvyšuje účetní hodnotu aktiva, se považuje za samostatné aktivum.

(5) Účetní dodatečné zhodnocení nevzniká při zásazích do pěstitelských celků trvalých porostů a dospělých zvířat a jejich skupin.

(6) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou hranici významnosti pro vykazování stálých aktiv a účetního dodatečného zhodnocení účetními jednotkami veřejného sektoru.

## **K § 75**

Odstavec 1 definuje účetní dodatečné zhodnocení. Tento pojem nahrazuje dosavadní pojem „technické zhodnocení“, který nebyl zcela vhodný z důvodu, že zhodnocení nemusí vždy spočívat ve zlepšení technické stránky aktiva, ale může jít i o vylepšení jiným způsobem, které také zvýší hodnotu aktiva. Zároveň ne každý zásah, který způsobí změnu technických parametrů, má vždy za následek zvýšení hodnoty aktiva. Definice technického zhodnocení v dosavadním zákoně o účetnictví chyběla a byla uvedena pouze v prováděcích právních předpisech, správně však má být obsažena v zákoně, protože i zákon obsahuje ustanovení týkající se účetního dodatečného zhodnocení (§ 72 odst. 1 písm. b)).

Účetním dodatečným zhodnocením jsou zásahy do aktiva nebo do majetku, který by byl aktivem, kdyby byl pod kontrolou účetní jednotky. Druhý případ se týká situace, kdy jsou zásahy prováděny do majetku patřícího osobě nebo entitě, která není účetní jednotkou, protože aktivum je v § 10 odst. 1 definováno ve vztahu k účetní jednotce; pokud tedy není příslušný majetek pod kontrolou účetní jednotky, ale osoby nebo jiné entity, která není účetní jednotkou, nejedná se o aktivum, protože nenaplní uvedenou definici. Účetní dodatečné zhodnocení však na něm může být provedeno tehdy, když má majetek v užívání účetní jednotka (ale nejedná se o její aktivum) a provede na něm zásahy, které naplní parametry uvedené v tomto ustanovení. Příkladem může být pronájem nebytového prostoru k podnikání od soukromé fyzické osoby, která není účetní jednotkou. Takové účetní dodatečné zhodnocení je potom samostatným aktivem dané účetní jednotky, viz odstavec 4.

Skutečnost, zda zásahy tvoří účetní dodatečné zhodnocení, se posuzuje souhrnně za účetní období. K tomu, aby byly zásahy účetním dodatečným zhodnocením, musí být významné, přičemž kdy tomu tak je, je uvedeno v odstavci 2. Dále se pro posouzení, zda se jedná o účetní dodatečné zhodnocení, provádí test vztahující se k okamžiku uznání aktiva, tedy okamžiku, kdy bylo prvotně oceněno. O účetní dodatečné zhodnocení se jedná při splnění jedné ze dvou alternativních podmínek. Zaprvé se posuzuje, jaká by byla reálná hodnota aktiva v okamžiku jeho prvotního ocenění v případě, kdyby již v tomto okamžiku byly dané zásahy provedeny. Pokud by byla jeho reálná hodnota v takovém případě významně vyšší, než byla jeho reálná hodnota v tomto okamžiku ve skutečnosti, jedná se o účetní dodatečné technické zhodnocení. Přitom nemusí jít o aktivum, jehož prvotní hodnota se rovnala reálné hodnotě; pro účely tohoto testu se však musí reálná hodnota k okamžiku jeho uznání určit. Druhou možností je to, že by aktivum, pokud by již v okamžiku jeho prvotního ocenění byly zásahy provedeny, mělo významně delší dobu ekonomické životnosti, než mělo ve skutečnosti. Ekonomická životnost je definována v § 74 odst. 3. V zásadě jde o shodnou množinu zásahů, které v současné úpravě naplňují definici technického zhodnocení. Nová definice přináší zobecnění materiálního kritéria, které tyto zásahy spojuje, tedy, že reálně aktivum po daném zásahu vykazuje vyšší hodnotu či se jednalo o zásah, které způsobí, že aktivum bude způsobilé poskytovat ekonomické užítky po delší dobu, než bylo původně zamýšleno, nebo ve větším rozsahu. Oprava nebo údržba je odlišným zásahem do aktiva, neboť jejich cílem je uchovat nebo navrátit původní hodnotu aktiva, popřípadě obnovit nebo udržovat ekonomickou životnost aktiva, tedy aby aktivum poskytovalo ekonomické užítky v rozsahu, v jakém je mělo poskytovat při pořízení. Odstavec 2 stanoví, kdy jsou zásahy do aktiva (nebo obdobného majetku) významné. Pro střední a velké účetní jednotky platí písmeno a), podle kterého tyto účetní jednotky určí částku, které musí hodnota zásahů dosáhnout, aby byly účetním dodatečným zhodnocením. Tato částka se přitom určuje odděleně pro jednotlivé druhy aktiv, může být tedy rozdílná např. pro stálá hmotná aktiva a stálá nehmotná aktiva. V případě aktiv, u kterých je určena výše účetní hodnoty pro jeho vykazování jako stálého aktiva, se musí jednat o tuto částku, účetní jednotka tedy nemůže určit jinou částku. Pokud účetní hodnota zásahů nedosáhne této částky, nebude se jednat o účetní dodatečné zhodnocení a tato účetní hodnota bude uplatněna ihned jako náklad. Písmeno b) platí pro mikro a malé účetní jednotky, které vedle absolutní částky určí ještě

procento z účetní hodnoty zhodnocovaného aktiva nebo majetku, tedy pro posouzení se použije nejen absolutní částka, ale také relativní částka ve vztahu k aktuální hodnotě zhodnocovaného aktiva nebo majetku. Hodnota zásahů se potom poměruje s vyšší z uvedených částek a o účetní dodatečné zhodnocení se jedná jen tehdy, když účetní hodnota zásahů dosahuje i vyšší z obou částek. Pro účetní jednotky veřejného sektoru bude částka, které musí účetní hodnota zásahů dosáhnout, určena právním předpisem. Skutečnost, zda se jedná o technické zhodnocení, se vždy posuzuje v rámci jednoho účetního období, zohledňují se tedy částky vynaložené na zásah do majetku v jednom účetním období.

Příklad: Mikro účetní jednotka si určila jako částku pro vznik účetního dodatečného zhodnocení 100 000 Kč a jako procento účetní hodnoty pro jeho vznik 10 %. Pokud má stroj v aktuální účetní hodnotě hodnotu 3 000 000 Kč a provádí na něm zásah v hodnotě 200 000 Kč, není naplněna podmínka 10 % z jeho účetní hodnoty a nejedná se tedy o účetní dodatečné zhodnocení, ačkoli hodnota zásahu dosahuje hodnoty 100 000 Kč.

Důvodem pro tuto úpravu je záměr snížit administrativní náročnost určování toho, zda zásah je opravou, údržbou, nebo technickým zhodnocením. Do určité částky je tedy možné tento test de facto neprovádět a náklady na takový zásah dávat rovnou do nákladů.

Odstavec 3 stanoví, jak se určí účetní hodnota účetního dodatečného zhodnocení, které zvyšuje účetní hodnotu aktiva. To, kdy účetní dodatečné zhodnocení zvyšuje účetní hodnotu aktiva, je uvedeno v § 72 odst. 1 písm. a), a je tomu tak v případě, kdy účetní jednotka provede účetní dodatečné zhodnocení na vlastním účetně odpisovaném aktivu. Takové účetní dodatečné zhodnocení tedy není samostatným aktivem, a proto se musí stanovit, jak se ocení, protože bez dalšího by se na něj nevztáhla ustanovení o oceňování aktiv. Výslovně se proto uvádí, že se ocení stejně, jako by bylo aktivem, tedy jde o prvotní ocenění podle § 67.

Odstavec 5 stanoví výjimku ze vzniku účetního dodatečného zhodnocení, a to, že pro případy zásahů do pěstitelských celků trvalých porostů a dospělých zvířat a jejich skupin nevzniká účetní dodatečné zhodnocení. Tato výjimka byla doposud stanovena jen v Českých účetních standardech (ČÚS 013, bod 5.3), musí však být stanovena v zákoně.

Odstavec 6 zmocňuje Ministerstvo financí ke stanovení hranice hodnoty, od které jsou aktiva vykazována jako stálá, a hranice významnosti pro vznik účetního dodatečného zhodnocení podle odstavce 2 písm. c) pro účetnictví veřejného sektoru.

## § 76

### Ocenění stejného druhu zásob při vyřazení

Účetní hodnotu úbytku stejného druhu zásob lze určit jako vážený aritmetický průměr účetních hodnot těchto zásob nebo způsobem, kdy účetní hodnota prvního přírůstku těchto zásob se použije pro první úbytek těchto zásob.

*CELEX 32013L0034 (čl. 12 odst. 9)*

#### **K § 76**

Ustanovení § 76 vychází z § 25 odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví a stanoví alternativní možnosti určení účetní hodnoty zásob, které účetní jednotka může použít pro ocenění jejich úbytků. Oproti dosavadní právní úpravě však tyto způsoby ocenění není možné použít pro cenné papíry.

Stanoví se možnost použití aritmetického průměru účetních hodnot všech zásob daného druhu a tzv. metody FIFO, jejímž smyslem je účtovat o vyřazení zásob tak, jako by byly vyřazovány zásoby pořízené za „nejstarší ceny“. Oba tyto způsoby se projeví až při úbytku zásob, tedy např. při jejich prodeji, kdy se v případě, že účetní jednotka vykazuje v účetním systému více zásob stejného druhu, považuje za účetní hodnotu vyřazovaných zásob hodnotu vycházející z průměrné účetní hodnoty jedné jednotky daných zásob stejného druhu nebo účetní hodnotu zásob daného druhu, které byly zaneseny do účetního systému jako první.

### Oddíl 3

## Následné ocenění u mikro účetních jednotek

### § 77

#### Výjimky z následného ocenění

(1) Následné ocenění reálnou hodnotou a změnou naběhlé hodnoty nemusí použít mikro účetní jednotka.

(2) Používá-li mikro účetní jednotka následné ocenění reálnou hodnotou, plní povinnosti podle účetních předpisů, jako by byla malou účetní jednotkou.

*CELEX 32013L0034 (čl. 36 odst. 3)*

(3) Nepoužije-li mikro účetní jednotka následné ocenění reálnou hodnotou u některého aktiva nebo dluhu, žádná aktiva ani dluhy nejsou následně oceňovány reálnou hodnotou.

(4) Nepoužije-li mikro účetní jednotka následné ocenění změnou naběhlé hodnoty u některého aktiva nebo dluhu, žádná aktiva ani dluhy nejsou následně oceňovány změnou naběhlé hodnoty.

#### **K oddílu 3 - Následné ocenění u mikro účetních jednotek**

#### **K § 77**

Ustanovení § 77 odst. 1 vychází z § 27 odst. 7 dosavadního zákona o účetnictví, ale nad rámec reálné hodnoty stanoví výjimku i pro následné ocenění změnou naběhlé hodnoty. Zároveň dochází k věcné změně tím, že použití reálné hodnoty a změny naběhlé hodnoty se mikro účetním jednotkám nezakazuje, ale nově si mohou vybrat, zda toto ocenění použijí, či nikoli. Tyto účetní jednotky tedy i u aktiv, která ostatní účetní jednotky následně oceňují reálnou hodnotou, mohou postupovat jako u aktiv oceňovaných na základě historických cen podle § 72 a následujících (na základě pravidla uvedeného v § 71) s tím, že nemusí použít ani zvyšování prvotní hodnoty o naběhlou hodnotu. Stejně tak nemusí použít úpravu o změnu naběhlé hodnoty u dlouhodobých dluhů.

Výjimky z § 27 odst. 7 dosavadního zákona o účetnictví nebyly převzaty, protože dané účetní jednotky postupují podle mezinárodních účetních standardů (viz § 136) a úpravu oceňování v tomto zákoně nepoužijí.

Po změně kategorie z mikro účetní jednotky na jinou kategorii tyto účetní jednotky již reálnou hodnotu i změnu naběhlé hodnoty používají povinně. Aby se tomuto stavu účetnictví přizpůsobilo již od počátku účetního období, od kterého dochází ke změně kategorie, provede se k prvnímu dni tohoto účetního období následné ocenění reálnou hodnotou a zvýšení o změnu naběhlé hodnoty aktiv a pasiv, která jsou těmito hodnotami oceňována (samozřejmě pouze v případě, že reálnou hodnotu a změnu naběhlé hodnoty nepoužívala daná účetní jednotka již jako mikro účetní jednotka).

V případě přechodu opačným směrem, tedy pokud se účetní jednotka stane mikro účetní jednotkou a přestane oceňovat reálnou hodnotou a změnou naběhlé hodnoty, není třeba provádět žádné úpravy, u daných aktiv a pasiv tak zůstane hodnota z posledního dne posledního účetního období před změnou a dále už se u těchto aktiv tyto hodnoty nepoužijí.

Podle odstavce 2 musí mikro účetní jednotky, které se rozhodnou používat následné ocenění reálnou hodnotou, plnit povinnosti podle účetních předpisů, jako by byly malou účetní jednotkou. Jedná se o transpozici čl. 36 odst. 3 účetní směrnice, podle kterého mikro účetní jednotky nemohou využívat ocenění reálnou hodnotou, pokud využívají úlevy stanovené pro tyto účetní jednotky. Uvedené ustanovení však neznamená, že se na tyto mikro účetní jednotky vztahují sankce jako na malé účetní jednotky; když mikro účetní jednotka spáchá přestupek (i kdyby spočíval v porušení povinnosti, která jí vznikne na základě toho, že musí plnit povinnosti jako malá účetní jednotka), sankce se určí vždy takové, jaké jsou stanoveny pro mikro účetní jednotku.

Odstavec 3 zajišťuje, aby mikro účetní jednotky ocenění reálnou hodnotou používaly buď u všech aktiv a dluhů, u kterých je to možné (viz § 70 odst. 1), nebo u žádných z nich. Jedná se o stejný princip jako u úprav o změnu ekvivalenční hodnoty podle § 72 odst. 1 písm. c), které jsou pro všechny

účetní jednotky dobrovolné, ale pokud je účetní jednotka využije, musí je využít u všech daných aktiv. V odstavci 4 je to samé stanoveno pro ocenění změnou naběhlé hodnoty.

## Hlava II

### Účetní závěrka

#### K hlavě II- Účetní závěrka

Hlava II upravuje účetní závěrku jako výstup účetního výkaznictví a prostředek, který poskytuje vnějšímu uživateli účetní informace nezbytné pro jeho rozhodování. Daná část zákona upravuje druhy účetní závěrky, vymezuje účetní závěrku jako takovou a její náležitosti, stanovuje povinnost jednotlivých účetních jednotek sestavovat účetní závěrku a též upravuje její obsah jak v případě individuálního, tak konsolidovaného účetního výkaznictví. Pojem účetní závěrka je nově svodným pojmem a jako takový zahrnuje všechny druhy účetní závěrky (viz § 79) a používá se jak v případě akruálního, tak hotovostního účetnictví.

Struktura hlavy II je následující

- díl 1 upravuje obecná ustanovení o účetní závěrce,
- díl 2 upravuje individuální účetní závěrku,
- díl 3 upravuje konsolidovanou účetní závěrku a
- díl 4 upravuje konsolidovanou účetní závěrku České republiky.

#### Díl 1

#### Obecná ustanovení o účetní závěrce

#### § 78

#### Vymezení účetní závěrky

(1) Účetní závěrka je nedílný celek, který tvoří

- účetní výkazy, kterými se rozumí výkazy poskytující účetní informace, a
- příloha, která vysvětluje a doplňuje účetní informace poskytnuté účetními výkazy tvořícími účetní závěrku způsobem, aby účetní závěrka naplňovala požadavek věrného poctivého a zobrazení.

*CELEX 32013L0034 (čl. 4 odst. 1 první pododstavec, čl. 24 odst. 1)*

(2) Účetními výkazy jsou

- rozvaha, která je výkazem poskytujícím informace o finanční situaci,
- výkaz zisku a ztráty, který je výkazem poskytujícím informace o finanční výkonnosti,
- výkaz peněžních toků, který je výkazem poskytujícím informace o peněžních tocích, a
- výkaz změn vlastního kapitálu, který je výkazem poskytujícím informace o změnách finanční situace v podobě zvýšení a snížení složek vlastního kapitálu.

(3) Příloha účetní závěrky obsahuje také

- informace o povaze a dopadu významných účetních případů, které nastaly po dni, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, a přede dnem jejího sestavení,

*CELEX 32013L0034 (čl. 17 odst. 1 písm. q))*

- vysvětlující informace pro účely schvalování účetní závěrky účetní jednotky veřejného sektoru, je-li její schválení požadováno jiným zákonem,
- informace o podmíněných aktivech a podmíněných dlužích a
- informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů v případě mikro a malých účetních jednotek.

CELEX 32013L0034 (čl. 19 odst. 3, čl. 36 odst. 1 písm. a))

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou obsah a uspořádání položek účetních výkazů a podrobnější obsah přílohy a v případě účetních jednotek veřejného sektoru obsah a uspořádání položek podmíněných aktiv a podmíněných dluhů.

#### **K dílu 1- Obecná ustanovení o účetní závěrce**

#### **K § 78**

##### K odstavci 1:

Odstavec 1 vychází dosavadního ustanovení § 18 odst. 1 zákona o účetnictví a stejně jako dopsud obecně upravuje, že účetní závěrka je nedílný celek tvořenými účetními výkazy, kterými jsou výkazy poskytující účetní informace, a přílohou, která je jako nedílná součástí účetní závěrky zdrojem vysvětlení a doplnění účetních informací poskytovaných účetními výkazy takovým způsobem, aby účetní závěrka podávala věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a případně jiných změn finanční situace, pokud jsou informace o těchto skutečnostech poskytovány účetními výkazy tvořícími účetní závěrku.

Definice účetní závěrky tedy navazuje na cíl účetního výkaznictví v § 2 odst. 1 a je nástrojem pro poskytnutí účetních informací vnějším uživatelům, na základě kterých mohou činit svá zejména ekonomická rozhodnutí. Jelikož je cílem vykazování těchto účetních informací, jsou součástí závěrky především účetní výkazy poskytující tyto informace. Rozsah vykazovaných účetních informací je odlišný v závislosti na druhu a kategorizaci účetní jednotky a rámci jejího výkaznictví (české vs. mezinárodní, aktuální vs. hotovostní), proto je součástí definice účetní závěrky pouze obecné konstatování, že ji tvoří účetní výkazy poskytující účetní informace (informace o finanční situaci a jejich změnách) s tím, že odstavec 2 vymezuje, jaké účetní výkazy se obecně sestavují a co se jimi rozumí, a až následující ustanovení stanoví, které konkrétní účetní výkazy povinně nebo dobrovolně tvoří účetní závěrku. Je tak zvolen odlišný přístup oproti současnému ustanovení § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, který normoval účetní závěrku vždy jako nedílný celek tvořící tři základní součásti, a to (i) rozvaha, (ii) výkaz zisku a ztráty a (iii) příloha.

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

##### K odstavci 2:

Odstavec 2 vymezuje účetní výkazy, které mohou tvořit účetní závěrku (ne však každou, viz výše). Základními účetními výkazy, které tvoří účetní závěrku vždy, jsou rozvaha (písmeno a)) a výkaz zisku a ztráty (písmeno b)). V některých případech tvoří účetní závěrku i výkaz peněžních toků (písmeno c)) a výkaz změn vlastního kapitálu (písmeno d)). Definice jednotlivých účetních výkazů jsou obsaženy v jednotlivých písmenech odstavce 2.

Podle písmene a) se rozvahou rozumí výkaz poskytující informace o finanční situaci, tj. výkaz poskytující účetní informace o stavu aktiv a pasiv (viz § 2 odst. 2 písm. b)). Podle písmene b) je výkazem zisku a ztráty výkaz poskytující informace o finanční výkonnosti, tj. výkaz poskytující účetní informace o změnách ve finanční situaci projevujících se změnou vlastního kapitálu prostřednictvím výsledku hospodaření (viz § 2 odst. 2 písm. c)). Výkaz peněžních toků je podle písmene c) výkazem poskytujícím informace o peněžních tocích, tj. výkazem poskytujícím účetní informace o změnách ve finanční situaci majících podobu přírůstku a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů (viz § 2 odst. 2 písm. d)). Výkaz peněžních toků doplňuje rozvahu a výkaz zisků a ztráty o další rozměr, jímž se vrací k základní ekonomické kategorii, která stojí na prapočátku všech ekonomických úvah, tj. k peněžním prostředkům. Jedná se o výkaz, který informuje o tom, co se s peněžními prostředky a peněžními ekvivalenty děje, a objasňuje, zdali zdrojem peněz a peněžních ekvivalentů pro činnost účetní jednotky byla interní činnost účetní jednotky nebo externí zdroje. Výkaz změn vlastního kapitálu je podle písmene d) výkazem poskytujícím informace o změnách vlastního kapitálu, tj.

výkazem poskytující účetní informace o změnách ve finanční situaci mající podobu zvýšení nebo snížení složek vlastního kapitálu v období, za které se sestavuje účetní závěrka. Tento výkaz poskytuje doplňující informace k části rozvahy, ve které jsou vykazovány stavové položky vlastního kapitálu.

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 transponuje požadavek čl. 17 odst. 1 písm. q) účetní směrnice, podle kterého pokud dojde k významným účetním případům po dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, ale přede dnem jejího sestavení, je nutné v příloze účetní závěrky o daném informovat, popsat jejich povahu a dopad. Doposud bylo dané ustanovení obsaženo v § 19 odst. 6 dosavadního zákona o účetnictví.

Ustanovení dále specifikuje požadavky na některé obsahové náležitosti přílohy účetní závěrky. Podle písmene b) jsou účetní jednotky, které jsou účetními jednotkami veřejného sektoru a jejichž účetní závěrka podle zákona podléhá schválení, povinny do přílohy účetní závěrky uvádět také vysvětlující informace pro účely rozhodnutí příslušného orgánu o schválení či neschválení předkládané účetní závěrky.

Podle písmene c) je také vždy součástí přílohy účetní závěrky informace o podmíněných aktivech a podmíněných dlužích (resp. položkách vykazovaných v tzv. podrozvaze).

#### K odstavci 4:

Odstavec 4 obsahuje zákonné zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání prováděcích vyhlášek, kterými se stanoví konkrétní obsah a uspořádání jednotlivých položek účetních výkazů tvořících účetní závěrku a též podrobnější obsah přílohy, tzn., že to, co stanoví vyhláška je minimální standard a v příloze lze údaje uvést podrobněji. V případě účetních jednotek veřejného sektoru vyhláška stanoví též obsah a uspořádání položek podmíněných aktiv a podmíněných dluhů, o nichž účetní jednotka uvádí informace v příloze účetní závěrky (viz odstavec 3 písm. c)). Doposud byla tato zmocnění obsažena v § 18 odst. 5 a 6 dosavadního zákona o účetnictví, nicméně nebyla zde formulována zcela bezchybně, a proto se navrhuje upravená textace.

V souvislosti se zmocněním uvedeným v odstavci 4 je vhodné zdůraznit, že zřizovatel příspěvkové organizace nemá žádnou možnost stanovit účetní jednotce, která je jím zřizovanou příspěvkovou organizací, obsahové náležitosti účetních výkazů (případně parametry samotného vedení účetnictví), ledaže je taková dohoda předmětem veřejnoprávní smlouvy k tomu určené podle § 29 tohoto zákona.

## § 79

### **Druhy účetní závěrky**

Účetní závěrka se rozlišuje podle

- a) zahrnutých entit na
  1. individuální účetní závěrku, která se sestavuje za účetní jednotku, a
  2. konsolidovanou účetní závěrku, která se sestavuje za uskupení konsolidovaných entit, a
- b) okamžiku, ke kterému se sestavuje, na
  1. řádnou účetní závěrku, která se sestavuje za účetní období nebo konsolidační období ke konci posledního dne tohoto období, a
  2. mezitímní účetní závěrku, která se sestavuje za jiné období než řádná účetní závěrka ke konci posledního dne tohoto období.

#### **K § 79**

Navržené ustanovení § 79 má za cíl zpřehlednit systematiku účetní závěrky. Účetní závěrku je možné členit na základě dvou různých kritérií. Prvním z nich je členění podle entit, které jsou do účetní závěrky zahrnuty, resp. jejichž finanční situace, finanční výkonnost a případné jiné změny finanční situace jsou předmětem věrného a poctivého zobrazení účetní závěrkou. Takto je možno rozlišovat individuální účetní závěrku, která představuje základní typ účetní závěrky sestavené účetní jednotkou za účetní jednotku, a konsolidovanou účetní závěrku, kterou sestavuje mateřská entita dohromady za uskupení konsolidovaných entit, kterého je součástí (k tomu blíže viz část zákona týkající se konsolidace).

Druhým kritériem pro členění účetní závěrky je okamžik, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, včetně vymezení období, za které se sestavuje. Splnění povinnosti sestavit účetní závěrku je nezbytné navázat na jeden konkrétní okamžik, tzn. okamžik, ke kterému účetní závěrka sestavuje, aby bylo možné určit, k jakému okamžiku mají být v účetních výkazech zachyceny stavové veličiny. Současně je však sestavení jednotlivých účetních výkazů nezbytné navázat též na určité období, aby bylo možné určit, za jaký časový úsek mají být vykázány tokové veličiny, popř. další informace, které mají být zachyceny za určité období.

Z tohoto hlediska lze rozlišovat řádnou účetní závěrku a mezitímní účetní závěrku. Rozdíl mezi těmito dvěma druhy je specifikován v jednotlivých bodech. Řádná účetní závěrka je podle tohoto zákona každá, která je sestavena za účetní období (v případě řádné individuální účetní závěrky) nebo konsolidační období (v případě řádné konsolidované účetní závěrky), a to ke konci posledního dne tohoto období. V případě účetního období jsou posledním dnem všechny dny, ke kterým končí účetní období podle § 48 až § 52; k tomuto dni se zároveň také uzavírají účty, viz § 127 odst. 1. Sestavení účetní závěrky ke konci posledního dne daného období zároveň umožňuje zahrnout také to, co se v oblasti účetnictví účetní jednotky stane během tohoto posledního dne. Z tohoto důvodu není nutné přebírat výslovnou normu z § 19 odst. 2 a 6 dosavadního zákona o účetnictví. Podle prvního zmíněného ustanovení byla účetní jednotka povinna uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne (nově poslední den účetního období), což je nově zahrnuto ve vyjádření, že se účetní závěrka sestavuje ke konci posledního dne období, za které se sestavuje. Druhé zmíněné ustanovení dosavadního zákona o účetnictví taktéž není potřeba výslovně normovat z důvodu, že za účetní případ je považována každá skutečnost, která má nebo může mít dopad na finanční situaci, a v účetní závěrce musí být zobrazen každý dopad účetního případu, který nastal v účetním období, bez ohledu, kdy se o něm účetní jednotka dozvěděla (viz princip aktuálnosti § 17), tj. i tehdy, když se o něm účetní jednotka dozvěděla až po konci účetního období, avšak dříve, než sestaví účetní závěrku.

Oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví se normuje i období, za které se účetní závěrka sestavuje. Doposud bylo toto dovozováno implicitně.

Mezitímní účetní závěrka se sestavuje za jiné období než v případě řádné účetní závěrky (sestavované za účetní nebo konsolidační období), a to ke konci posledního dne tohoto jiného období. Tímto jiným obdobím může být buďto část účetního (nebo konsolidačního) období, nebo období zcela jinak vymezené. Oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, ve kterém je v § 19 odst. 3 výslovně stanoveno, že v případě mezitímní účetní závěrky se účetní knihy neuzavírají, vychází nová úprava z § 127 odst. 1, který říká, že účty se uzavírají ke konci posledního dne účetního období, tj. a contrario nikoliv ke konci posledního dne jiného období, ke kterému se sestavuje mezitímní účetní závěrka. Mezitímní účetní závěrka se sestavuje tehdy, kdy tak stanoví tento nebo jiný zákon nebo kdy se o tom rozhodne účetní jednotka (viz § 83 odst. 3). Důvodem jejího sestavení totiž není konec účetního období a nutnost uzavření účtů, jako je tomu u řádné účetní závěrky, ale jedná se o důvody, které souvisí se skutečnostmi upravenými zvláštními zákony nebo vychází z vlastní potřeby účetní jednotky. Jako příklad lze uvést sestavení mezitímní účetní závěrky, aby se na jejím základě mohly vyplatit zálohy na podíly na zisku, podle § 35 odst. 1 zákona o obchodních korporacích, nebo mezitímní účetní závěrky podle § 119 zákona o podnikání na kapitálovém trhu v případě účetních jednotek, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu.

Může nastat situace, kdy den, ke kterému se sestavuje mezitímní závěrka, připadne na den, ke kterému končí účetní období. V takovém případě není povinnost sestavovat mezitímní účetní závěrku, ale sestaví se pouze řádná účetní závěrka, čímž se zároveň naplní povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku. Ustanovení § 17 odst. 8 dosavadního zákona o účetnictví se tak přebírá implicitně.

Navrhuje se částečně nepřejímat členění účetních závěrek podle § 19 dosavadního zákona o účetnictví na řádnou, mimořádnou a mezitímní a ponechat pouze účetní závěrku řádnou a mezitímní. Jak řádná, tak mimořádná účetní závěrka byla podle dosavadní právní úpravy sestavována na konci účetního období, přestože § 19 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví stanovil, že řádná účetní závěrka se sestavuje k poslednímu dni účetního období a v ostatních případech se sestavuje mimořádná účetní závěrka. I v těchto ostatních případech, uvedených v § 17 odst. 2 písm. a) a c) až i) dosavadního zákona o účetnictví však končilo účetní období, a jednalo se tedy o poslední den účetního období. Nově se tedy rozlišování na řádnou a mimořádnou účetní závěrku opouští, ale v individuální řádné účetní závěrce se podle § 82 odst. 1 písm. c) vždy identifikuje období, za které se účetní závěrka sestavuje, tj. např. zda se sestavuje za účetní období trvající 12 kalendářních měsíců (tedy účetní období trvající standardní dobu) nebo za jinak dlouhé účetní období (tedy první nebo poslední účetní období účetní jednotky, účetní období v případě přeměny, účetní období končící zvláštním posledním dnem účetního období nebo účetní období vzniklé spojením účetních období, viz



§ 48 až 52). Opouští se tak dosavadní rozlišování mezi řádnou a mimořádnou účetní závěrku zejména z důvodu, že i mimořádná účetní závěrka mohla být v některých případech sestavována za 12 měsíční období. Nově navržené ustanovení, obsahující údaj, za jaké období je účetní závěrka sestavena je přesnější s tím, že z účetní závěrky bude vždy zřejmý mimořádný důvod sestavení (např. likvidace, přeměna).

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

## § 80

### Mezitímní účetní závěrka

(1) Mezitímní účetní závěrka se sestavuje

- a) pravidelně, pokud je sestavována opakovaně za jiné období než za období, za které se sestavuje řádná účetní závěrka, nebo
- b) nepravidelně, pokud je sestavována jednorázově.

(2) Požadavky na sestavení účetní závěrky se na mezitímní účetní závěrku použijí s přihlédnutím k povaze této závěrky a účelu, pro který je sestavována.

(3) Povinnost zajištění inventarizace lze s přihlédnutím k povaze mezitímní účetní závěrky a účelu, pro který je sestavována, nahradit jiným vhodným postupem naplňujícím účel inventarizace, nebo je možné od inventarizace upustit.

(4) Rozsah a způsob vykazování srovnávacích účetních informací v mezitímní účetní závěrce odpovídá dostupným srovnávacím údajům, které lze použít s přihlédnutím k obdobím, za která účetní jednotka sestavuje účetní závěrky.

#### **K § 80**

Ustanovení § 80 obsahuje podrobnější úpravu mezitímní účetní závěrky, která je druhem účetní závěrky sestavované za jiné než účetní období a k jinému okamžiku než ke konci posledního dne účetního období. Doplnuje se tak nedostatek dosavadního zákona o účetnictví, který mezitímní účetní závěrku a její náležitosti blíže nereguloval i přes to, že mezitímní účetní výkaznictví je vyžadováno řadou právních předpisů. Účetní informace získané z mezitímní účetní závěrky slouží k průběžnému informování nejen vnějších uživatelů, ale také dohledových orgánů a samotné účetní jednotky o jejím průběžném hospodaření. S ohledem na různé situace, v nichž se sestavení mezitímní účetní závěrky vyžaduje, však nelze vždy beze zbytku uplatnit pravidla pro sestavení řádné účetní závěrky, a proto se v navrhovaném ustanovení vymezuje obecný rámec pro odlišný rozsah a postup při sestavování mezitímní účetní závěrky.

#### K odstavci 1:

Odstavec 1 stanoví, že mezitímní účetní závěrka, vzhledem k tomu, že není sestavována za účetní období, může mít podle frekvence, s jakou je sestavována v zásadě dvojitý charakter, a sice pravidelný, nebo nepravidelný. Zda se bude jednat o pravidelnou nebo nepravidelnou mezitímní účetní závěrku přitom záleží zejména na účelu, pro který je sestavována a na regulaci, na základě níž se sestavení požaduje.

Pravidelná mezitímní účetní závěrka je sestavována průběžně za určité pravidelně se opakující období (např. kalendářní měsíc, čtvrtletí nebo pololetí) a jejím cílem je poskytnout aktuální účetní informace o hospodaření účetní jednotky v daném období. O nepravidelnou mezitímní účetní závěrku se naproti tomu jedná tehdy, když je sestavována jednorázově pro určitý konkrétní účel, například pro účely rozhodnutí o vyplacení zálohy na podíl na zisku podle § 35 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

#### K odstavci 2:

V odstavci 2 je reflektována specifičnost mezitímní účetní závěrky oproti řádné účetní závěrce vycházející z různé délky období, za které se mezitímní účetní závěrka sestavuje a různých důvodů, pro které se sestavuje. Obsah mezitímní účetní závěrky se tak odvíjí nejen od účelu, pro nějž je sestavována (mezitímní účetní závěrka obsahuje zejména ty údaje, z nichž lze získat účetní informace relevantní pro danou situaci), ale také od dostupnosti údajů, které mají být při sestavení dané účetní závěrky použity (některé relevantní údaje je možné získat např. až na konci účetního období). S přihlédnutím k těmto odlišnostem, které pro jejich variabilitu nelze přesněji vymezit, se proto stanoví, že v případě mezitímní účetní závěrky není nezbytně nutné dodržet všechny postupy a pravidla, která platí pro řádnou účetní závěrku. V jakém rozsahu se účetní jednotka od těchto pravidel při sestavování mezitímní účetní závěrky odchýlí tak záleží na konkrétní situaci, nicméně platí, že takové odchýlení musí být odůvodněno právě zvláštním charakterem konkrétní sestavované mezitímní účetní závěrky.

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 blíže specifikuje obecnou formulaci odstavce 2, když stanoví, že jednou z oblastí, v níž se lze při sestavování mezitímní účetní závěrky odchýlit od pravidel pro sestavování řádné účetní závěrky, je inventarizace. S ohledem na období, za které je mezitímní účetní závěrka sestavována a na účel, pro který je sestavována, je možné, aby účetní jednotka některé operace, které se při sestavování řádné účetní závěrky účtují na základě inventarizace (např. opravné položky nebo manka), účtovala na základě odhadů. Tyto odhady však musí být kvalifikované, tj. založené na vhodném postupu nahrazujícím inventarizaci, přičemž vhodnost tohoto postupu posoudí účetní jednotka právě s ohledem na povahu a účel dané mezitímní účetní závěrky.

#### K odstavci 4:

Mezitímní účetní závěrku, stejně jako řádnou účetní závěrku, zpravidla tvoří účetní výkazy poskytující srovnávací informace s předchozím obdobím (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu). Srovnávací informace poskytované mezitímní účetní závěrkou jsou však z podstaty věci omezené, neboť se vztahují vždy k části určitého účetního období, nikoliv k celému účetnímu období. Účetní jednotka navíc nemusí mít při sestavování mezitímní účetní závěrky k dispozici všechny relevantní informace. Z tohoto důvodu navrhovaný odstavec 4 stanoví, že rozsah srovnávacích informací vykázaných v dané mezitímní účetní závěrce, jakož i způsob jejich vykázaní, odpovídá tomu, jaké údaje měla účetní jednotka při sestavování k dispozici. Rozsah srovnávacích údajů je přitom ovlivňován zejména délkou období, za které se mezitímní účetní závěrka sestavuje. To platí i v případech, kdy by účetní jednotka měla v danou dobu relevantní údaje sice k dispozici, ale tyto údaje by nebyly dostatečně vypovídající a nebyly by proto srovnatelné (například z důvodu příliš krátkého časového období, kterého se týkají nebo příliš malého množství dat) a účetní jednotka je proto do mezitímní účetní závěrky neuvede.

## § 81

### **Uvádění aktiv a dluhů v rozvaze**

(1) Aktiva se v rozvaze rozlišují na stálá a oběžná a pohledávky a dluhy na dlouhodobé a krátkodobé.

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob rozlišení aktiv, pohledávek a dluhů podle odstavce 1.

#### **K § 81**

Odstavec 1 vymezuje základní členění aktiv a dluhů pro účely jejich vykazování v rozvaze.

Aktiva se rozlišují na stálá a oběžná. Pohledávky a dluhy se rozlišují na krátkodobé a dlouhodobé. Podrobnější kritéria stanoví vyhláška na základě odstavce 2. S tím, že stálost a oběžnost, respektive krátkodobost a dlouhodobost se zkoumá v případě vykazování v rozvaze k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Dané členění se využívá i při samotné účtování s tím rozdílem, že se tato kritéria zkoumají k okamžiku uznání aktiva a dluhu a že může dojít k jejich překlasifikaci v okamžiku jejich vykazování v rozvaze.

### Náležitosti účetní závěrky

(1) V účetní závěrce se kromě obecných náležitostí účetního dokumentu také uvede

- a) identifikace účetní jednotky, kterou se rozumí
  - 1. obchodní firma, název, označení nebo jméno,
  - 2. sídlo, bydliště, liší-li se od sídla, a místo vedení, není-li sídlo v České republice, a
  - 3. identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno, a informace o zápisu do veřejného rejstříku nebo do jiné evidence, včetně oddílu a vložky,
- b) předmět činnosti účetní jednotky, případně účel, pro který byla ustavena, a právní forma účetní jednotky,
- c) identifikace účetní závěrky, kterou se rozumí uvedení
  - 1. druhu účetní závěrky,
  - 2. období, za něž se účetní závěrka sestavuje, a
  - 3. rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena, a
- d) identifikace a podpis osoby zajišťující řádné sestavení účetní závěrky.

CELEX 32013L0034 (čl. 5)

CELEX 32017L1132 (čl. 26 písm. a) a b))

(2) Účetní závěrka je sestavena dnem podpisu osoby zajišťující řádné sestavení účetní závěrky.

(3) Osobou zajišťující řádné sestavení účetní závěrky je u účetní jednotky, která je

- a) fyzickou osobou, tato účetní jednotka nebo fyzická osoba oprávněná jednat za tuto účetní jednotku, a
- b) právnickou osobou nebo entitou bez právní osobnosti, fyzická osoba, která je
  - 1. oprávněná jednat za tuto účetní jednotku,
  - 2. členem orgánu nebo oprávněná jednat za člena orgánu účetní jednotky, který je podle jiného právního předpisu pověřen zajištěním řádného splnění povinností v oblasti účetnictví, nebo
  - 3. pověřená zajištěním řádného sestavení účetní závěrky.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup schvalování účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru podléhajících schválení na základě jiného zákona, včetně zajištění součinnosti při tomto postupu.

#### **K § 82**

Navržené ustanovení § 82 upravuje náležitosti účetní závěrky. Odstavcem 1 se v zásadě přebírá ustanovení § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví, které doposud tyto náležitosti upravovalo. Navrhují se pouze úpravy ve formulaci a struktuře směřující k zobecnění, které zajistí použitelnost jak na individuální, tak konsolidovanou účetní závěrku, a to v případě jednotlivých forem účetní jednotky. Z § 120 odst. 1 plyne, že i účetní závěrka je účetním dokumentem, tím pádem se na ni vztahuje základní ustanovení o tvorbě účetní dokumentace, včetně obecných náležitostí. Z toho důvodu jsou oproti dnešnímu stavu vypuštěny některé konkrétní náležitosti, které jsou však již pokryty právě obecnými náležitostmi účetního dokumentu uvedenými v § 122 odst. 2 (není tedy třeba je uvádět duplicitně). Tato konstrukce je zdůrazněna slovy „kromě obecných náležitostí účetního dokumentu“.

Účetní závěrka tedy musí vždy kromě obecných náležitostí účetního dokumentu (kdo a kdy jej vytvořil a co je jeho obsahem) obsahovat také podle písmene a) identifikaci účetní jednotky, kterou se rozumí:

- i) obchodní firma, název, označení nebo jméno účetní jednotky podle toho, o jakou účetní jednotku se jedná (označení se použije v případě účetní jednotky, která je entitou bez právní osobnosti),
- ii) její sídlo, bydliště, liší-li se od sídla, místo vedení, není-li sídlo v České republice (to je aplikovatelné na účetní jednotky podle § 24 odst. 1 písm. h)), a

iii) identifikační číslo, pokud je účetní jednotka má, a v takovém případě také informaci o tom, že účetní jednotka byla zapsána do veřejného rejstříku (např. obchodní rejstřík) nebo jiné evidence (např. živnostenský rejstřík), a to včetně údaje, do kterého oddílu a vložky byla účetní jednotka zapsána (zde byla upravena textace oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví, který odkazoval na informace o zápisu do veřejného rejstříku uváděné na obchodních listinách, kterými je podle § 435 občanského zákoníku právě údaj o oddílu a vložce, takže obsah zůstává stejný).

Podle písmene b) se dále uvede údaj o předmětu podnikání nebo jiné činnosti účetní jednotky nebo jejím účelu, pro který byla ustanovena a též údaj o právní formě účetní jednotky. Oproti dosavadnímu znění zákona o účetnictví není požadován v případě, že je účetní jednotka v likvidaci, údaj o tom, že je v likvidaci, neboť podle § 187 odst. 2 občanského zákoníku právnická osoba po dobu likvidace užívá svůj název s dodatkem „v likvidaci“, tj. tento údaj bude součástí údajů uvedených podle písmene a) jako součást názvu právnické osoby.

Podle písmene c) je další náležitostí účetní závěrky identifikace účetní závěrky, která v sobě zahrnuje uvedení údaje o druhu účetní závěrky (viz § 79), o období, za které se sestavuje (viz § 79) a údaj o rámci účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena, (český, IFRS, hotovostní účetnictví).

Účetní jednotka je povinna v účetní závěrce uvést období, za které se účetní závěrka sestavuje. Dané v sobě zahrnuje jak informaci o tom, ke kterému okamžiku se účetní závěrka sestavuje a také to, jak dlouho trvá účetní období, tj. zda se sestavuje za období 12 kalendářních měsíců (popř. jemu odpovídající vymezení v kalendářních týdnech, k tomu viz § 48 odst. 1 věta druhá), nebo za období jinak dlouhé. Jak vyplývá z ustanovení § 79, jelikož se jedná o účetní závěrku řádnou, sestavuje se za účetní nebo konsolidační období, a to ke konci posledního dne tohoto období. To však není vždy dlouhé právě 12 měsíců. Pro uživatele účetních informací je přínosnější informace, že jde o 12měsíční účetní období, tj. informace jsou poskytovány za „klasické“ účetní období, než, že jde o řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jako doposud, protože jak řádná účetní závěrka nemusela podle dosavadní právní úpravy být vždy sestavována za 12měsíční období, tak naopak mimořádná účetní závěrka mohla být za takové období sestavována. Při uvedení období, za které se účetní závěrka sestavuje, se tak opouští pojem rozvahový den a nahrazuje se uvedením okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, kterým může být jak poslední den účetního nebo konsolidačního období v případě řádné účetní závěrky, tak jiný den v případě mezitímní účetní závěrky.

Poslední náležitostí je podle písmene d) identifikace a podpis osoby zajišťující řádné sestavení účetní závěrky (v odstavci 3 je vymezena osoba, která tak činí). To, že je sestavení účetní závěrky řádné znamená, že je v souladu s právními předpisy, tedy jak českými účetními předpisy, tak mezinárodními účetními standardy.

Odstavec 2 stanoví, že účetní závěrka je sestavena dnem podpisu osoby schvalující sestavení účetní závěrky. Tím se navazuje na požadavek identifikace a podpisu osoby schvalující sestavení účetní závěrky v odstavci 3, přičemž se toto pravidlo přebírá ze závěrečné části ustanovení § 18 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví. Tento den (resp. den podpisu účetní závěrky a tedy den sestavení účetní závěrky) je současně povinnou náležitostí účetní závěrky. Uvedené plyne z právní úpravy náležitostí účetního dokumentu, mezi které se řadí též účetní závěrka, a která stanoví, že z účetního dokumentu musí být mimo jiné zřejmé, kdy byl vyhotoven (viz § 122 odst. 2 písm. b)).

Odstavec 3 vymezuje, kdo je osobou schvalující sestavení účetní závěrky. U účetní jednotky, která je fyzickou osobou, je touto osobou buďto přímo sama tato fyzická osoba nebo osoba oprávněná za ni jednat. Toto oprávnění jednat za účetní jednotku vzniká na základě soukromoprávního vztahu mezi účetní jednotkou a jejím zástupcem. U ostatních účetních jednotek (tj. právnických osob nebo entit bez právní osobnosti) je touto osobou (i) fyzická osoba všeobecně oprávněná jednat za účetní jednotku navenek (jejíž určení je předmětem právních předpisů upravujících danou právní formu účetní jednotky; např. podle obecné právní úpravy právnických osob se jedná o její statutární orgán), (ii) fyzická osoba, která je členem orgánu nebo oprávněná jednat za člena orgánu účetní jednotky, který je podle jiného právního předpisu pověřen zajištěním řádného splnění povinností v oblasti účetnictví, nebo (iii) fyzická osoba pověřená konkrétně ke schválení sestavení účetní závěrky. Obecně se tedy jedná o osobu, která je v rámci účetní jednotky odpovědná za řádné sestavení účetní závěrky.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí podrobně upravit postup schvalování účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru, jejichž účetní závěrky podléhají podle zákona schválení. Ministerstvo financí je současně zmocněno upravit také aspekty související se zajištěním součinnosti všech subjektů zúčastněných na schvalování tak, aby mohl být proces schvalování účetní závěrky řádně proveden.

## Individuální účetní závěrka

### § 83

#### **Povinnost sestavit individuální účetní závěrku a zahajovací rozvahu**

- (1) Účetní jednotka sestavuje řádnou individuální účetní závěrku.
- (2) Účetní jednotka sestavuje k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou, řádnou zahajovací rozvahu.
- (3) Účetní jednotka sestavuje mezitímní individuální účetní závěrku, pokud
  - a) tak stanoví zákon nebo
  - b) se tak účetní jednotka rozhodne.

#### **K dílu 2 - Individuální účetní závěrka**

##### **K § 83**

Navržené ustanovení upravuje povinnost účetní jednotky sestavovat individuální účetní závěrky, a to řádné a mezitímní, a též řádnou zahajovací rozvahu.

Odstavec 1 stanoví obecnou povinnost účetní jednotky sestavit řádnou individuální účetní závěrku. Tato účetní závěrka se sestavuje vždy za účetní období ke konci jeho posledního dne (§ 79 písm. a) bod 1).

Odstavec 2 účetní jednotce stanovuje povinnost sestavit řádnou zahajovací rozvahu, a to k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou.

Odstavec 3 pak stanoví, že se mezitímní individuální účetní závěrka sestavuje ze dvou důvodů, a to tehdy, když její sestavení vyžaduje buď jiný zákon, nebo zákon o účetnictví sám (viz § 83), nebo když účetní jednotka sestavuje tuto účetní závěrku na základě svého vlastního dobrovolného rozhodnutí. Z § 79 písm. b) plyne, že se mezitímní individuální účetní závěrka sestavuje za jiné než účetní období, a to ke konci posledního dne tohoto období.

### § 84

#### **Mezitímní individuální účetní závěrka a zahajovací rozvaha při přeměně**

(1) Účetní jednotka zúčastněná na přeměně sestavuje mezitímní individuální účetní závěrku ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny za část účetního období předcházející rozhodnému dni přeměny.

(2) Účetní jednotka zúčastněná na přeměně, jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, nebo na přeměně, při které nedochází k převodu jmění na právního nástupce, sestavuje mezitímní individuální účetní závěrku ke konci dne předcházejícího dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, za část účetního období předcházející dni, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(3) Účetní jednotka zúčastněná na přeměně, která při přeměně nezaniká, sestavuje k začátku rozhodného dne přeměny mezitímní zahajovací rozvahu a mezitímní výkaz změn vlastního kapitálu, pokud výkaz změn vlastního kapitálu tvoří její individuální účetní závěrku sestavenou ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny.

(4) Účetní jednotka zúčastněná na přeměně, jejíž některá nástupnická právnická osoba nebo jiná entita není účetní jednotkou, nebo na přeměně, při které nedochází k převodu jmění na právního nástupce, sestavuje k začátku dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, mezitímní zahajovací rozvahu a mezitímní výkaz změn vlastního kapitálu, pokud výkaz změn

vlastního kapitálu tvoří její individuální účetní závěrku sestavenou ke konci dne předcházejícího dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny.

(5) Účetní jednotka k zahajovací rozvaze sestavené k začátku rozhodného dne přeměny nebo k začátku dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, připojí informaci o vlivu přeměny na jednotlivé položky této zahajovací rozvahy.

#### **K § 84**

Ustanovení § 84 souvisí se změnou v úpravě účetního období v případě přeměn, viz § 50. Vzhledem k tomu, že se opouští koncepce, kdy rozhodným dnem přeměny začíná účetní jednotce zúčastněné na přeměně nové účetní období (a tedy dnem předcházejícím rozhodnému dni končí předcházející účetní období), se v odstavci 1 stanoví, že ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny musí účetní jednotka zúčastněná na přeměně sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, a to za část účetního období předcházející rozhodnému dni přeměny. Od rozhodného dne přeměny je totiž třeba hledět na jmění účetních jednotek zúčastněných na přeměně v rozsahu, ve kterém přechází na nástupnické účetní jednotky, jako by již patřilo těmto nástupnickým účetním jednotkám, a toto zohlednit v jejich účetnictví, viz § 28 odst. 3. Bez sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny by toto nebylo možné, protože by nebyl zřejmý stav jmění zúčastněných účetních jednotek.

V případě účetních jednotek, které přestávají být v důsledku přeměny účetní jednotkou ke dni předcházejícímu rozhodnému dni přeměny (viz § 28 odst. 2), je povinnost sestavit účetní závěrku k tomuto okamžiku splněna sestavením řádné individuální účetní závěrky, neboť skutečnost, že přestaly být účetní jednotkou, znamená konec jejich účetních období a povinnost sestavit řádnou individuální účetní závěrku (viz § 50 odst. 2 ve spojení s § 79 a § 83 odst. 1).

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

Odstavec 2 obsahuje obdobné pravidlo jako odstavec 1 pro přeměny, při kterých přechází jmění z účetní jednotky nebo na ni ke dni právních účinků přeměny. Jedná se o situaci, kdy některá ze zúčastněných osob nebo jiných entit není účetní jednotkou, a proto se na ni nevztahuje rozhodný den a následky s ním spojené, viz § 28 odst. 4. Vzhledem k tomu, že jmění přechází v takovém případě až dnem právních účinků přeměny, musí se sestavit mezitímní účetní závěrka ke dni předcházejícímu tomuto dni, a to za část účetního období předcházející dni právních účinků přeměny. Druhým případem, na který se vztahuje odstavec 2, je situace, kdy při přeměně nedochází ke vzniku ani zániku žádné právnické osoby ani entity, přičemž nedochází k přechodu jmění na právního nástupce a není stanoven rozhodný den, protože přeměny se účastní pouze jedna osoba nebo entita. Jedná se o změnu právní formy a přeshraniční přemístění sídla v případě, kdy i po tomto přemístění je účetní jednotka nadále účetní jednotkou na základě § 24 odst. 1 písm. h). Při přemístění sídla právnická osoba musí změnit svou právní formu na právní formu podle právního řádu státu, do kterého sídlo přemísťuje, a proto přestane být právnickou osobou podle právního řádu České republiky a tedy účetní jednotkou podle § 24 odst. 1 písm. a). Pokud účetní jednotka v důsledku přemístění sídla přestane být účetní jednotkou, přestává být ke dni předcházejícímu právním účinkům přeměny účetní jednotkou a končí její poslední účetní období, takže sestaví řádnou účetní závěrku. Pro změnu právní formy byla dosud povinnost sestavit mezitímní účetní závěrku stanovena v § 366 odst. 1 větě druhé zákona o přeměnách.

Odstavec 3 navazuje na odstavec 1 a stanoví, že v případě, kdy účetní jednotka zúčastněná na přeměně nezaniká, sestavuje k začátku rozhodného dne přeměny mezitímní zahajovací rozvahu. Řádnou zahajovací rozvahu sestavuje účetní jednotka pouze k začátku dne, ve kterém se stala účetní jednotkou, tedy k prvnímu dni svého prvního účetního období, viz § 83 odst. 2. V případě přeměny sestaví vždy mezitímní zahajovací rozvahu, a to i v případě, kdy tento den je prvním dnem účetního období, protože jinak se k prvnímu dni účetního období zahajovací rozvaha nesestavuje. Dále účetní jednotka sestaví mezitímní výkaz změn vlastního kapitálu, ale to pouze za podmínky, že výkaz sestavovala jako část své individuální účetní závěrky sestavované ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni. Výkaz změn vlastního kapitálu totiž obecně nesestavují všechny účetní jednotky, ale jen střední a velké účetní jednotky, které jsou obchodní korporací, viz § 85 odst. 2, a ostatní účetní jednotky ho sestavují pouze tehdy, pokud se tak rozhodnou, viz § 85 odst. 3. Zde není povinnost vázána pouze na to, zda byl výkaz sestaven jako součást individuální účetní závěrky sestavené ke konci dne předcházejícího rozhodnému dni přeměny, tedy nezáleží na situaci účetní jednotky k rozhodnému dni (pokud by byl rozhodný den prvním dnem účetního období, od kterého by účetní

jednotka již nově nebyla střední ani velkou účetní jednotkou, přesto má povinnost výkaz sestavit, pokud jej sestavila ke dni předcházejícímu rozhodnému dni). Odstavec 4 stanoví obdobné pravidlo navazující na odstavec 2.

Odstavec 5 nahrazuje a rozšiřuje současný § 11b zákona o přeměnách, který je zrušován a podle kterého měla účetní jednotka k zahajovací rozvaze, jestliže byla sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, připojit komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo. Nyní se obecně stanoví, že k zahajovací rozvaze sestavené k začátku rozhodného dne přeměny nebo k začátku dne, ve kterém nastaly právní účinky přeměny (tedy podle odstavce 3 nebo 4) všechny účetní jednotky připojí informaci o vlivu přeměny na jednotlivé položky zahajovací rozvahy, tedy nejde jen o to, jak byly určité položky převzaty v případě fúze, ale například i které položky už nejsou uváděny z důvodu rozdělení.

## § 85

### Účetní výkazy tvořící individuální účetní závěrku

(1) Účetními výkazy, které tvoří individuální účetní závěrku, jsou

- a) rozvaha a
- b) výkaz zisku a ztráty.

*CELEX 32013L0034 (čl. 4 odst. 1 první pododstavec)*

(2) Účetními výkazy tvořícími individuální účetní závěrku střední nebo velké účetní jednotky, která je obchodní korporací, jsou také

- a) výkaz peněžních toků a
- b) výkaz změn vlastního kapitálu.

*CELEX 32013L0034 (čl. 4 odst. 1 druhý pododstavec)*

(3) Výkaz peněžních toků nebo výkaz změn vlastního kapitálu jsou také účetními výkazy tvořícími individuální účetní závěrku účetní jednotky, která nemá povinnost tyto účetní výkazy sestavovat, pokud se rozhodne je sestavovat.

*CELEX 32013L0034 (čl. 4 odst. 1 druhý pododstavec)*

### **K § 85**

Navržené ustanovení představuje rozvedení ustanovení § 78 upravujícího obecně, které účetní výkazy mohou tvořit obsah účetní závěrky, pro účely individuálního účetního výkaznictví. Odstavec 1 stanoví, které účetní výkazy tvoří vždy individuální účetní závěrku, tj. individuální rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Odstavec 2 normuje, které účetní jednotky zahrnou do své individuální účetní závěrky další účetní výkazy, a to výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Obsahově se vychází z ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, zároveň se však volí srozumitelnější textace a členění. Výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu mají nově povinnost sestavit střední nebo velké účetní jednotky, které jsou obchodní korporací (nikoli obchodní společností jako doposud; dochází tedy k rozšíření o družstva). Oproti dosavadnímu znění se nepřebírá výjimka z povinnosti sestavit výkaz peněžních toků uvedená v § 18 odst. 2 věta druhá dosavadního zákona o účetnictví, neboť tyto vybrané subjekty veřejného zájmu nově postupují podle mezinárodních účetních standardů, a tudíž sestavují účetní závěrku podle těchto standardů, a v případě penzijní společnosti je důvodem skutečnost, že již nově není považována za subjekt veřejného zájmu. Dále se nepřebírá pravidlo v § 18 odst. 2 větě čtvrté dosavadního zákona o účetnictví, aby tyto výkazy sestavovaly také účetní jednotky veřejného sektoru, které k poslednímu dni daného i předcházejícího účetního období dosáhly aktiv celkem alespoň 40 000 000 Kč a ročního úhrnu čistého obrátu alespoň 80 000 000 Kč, a to vzhledem k vykazovacím povinnostem účetních jednotek veřejného sektoru vyplývajících z jiných právních předpisů, čímž bude zejména zamezeno duplicitě vykazovaných informací.

Odstavec 3 zohledňuje větu třetí ustanovení § 18 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, která upřesňuje větu první téhož ustanovení. Navrhované ustanovení stanoví, že malé a mikro účetní jednotky, které mají právní formu některé z obchodních korporací, se mohou dobrovolně rozhodnout, zda budou v rámci individuální účetní závěrky sestavovat výkaz peněžních toků a výkaz změn

vlastního kapitálu. Nově dochází k zobecnění a umožnění sestavovat tyto dva výkazy i účetním jednotkám, které nemají povinnost je sestavovat, ať již na základě tohoto nebo jiného zákona, pokud se rozhodnou je dobrovolně sestavit. V případě, že takto rozhodnou a tyto dva výkazy sestaví, stane se výkaz peněžních toků i výkaz změn vlastního kapitálu povinnou součástí jejich účetní závěrky a tyto výkazy musí být sestaveny v souladu s účetními předpisy. Účetní jednotka se nemusí rozhodnout sestavovat oba dva tyto účetní výkazy, ale pouze jeden z nich.

Součástí individuální účetní závěrky je pak vedle uvedených účetních výkazů též příloha, a to na základě obecného vymezení účetní závěrky (viz § 78 odst. 1). Dané ustanovení normuje.

### Díl 3

## Konsolidovaná účetní závěrka

### Oddíl 1

## Obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce

### § 86

#### Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku

(1) Řádná konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje na základě

- a) řádné individuální účetní závěrky konsolidovaných entit, které byly těmito entitami po celé konsolidační období, pokud je sestavena za účetní období, které se shoduje s konsolidačním obdobím,
- b) mezitímní individuální účetní závěrky konsolidované entity sestavené k poslednímu dni konsolidačního období za konsolidační období nebo za jeho část, po kterou byly těmito entitami, nelze-li postupovat podle písmene a),
- c) mezitímní individuální účetní závěrky entity, která přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem v průběhu konsolidačního období, sestavené ke konci dne předcházejícímu dni, ke kterému entita přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, za část konsolidačního období, po kterou byla dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, a
- d) informací, které by konsolidovaná entita, která účetní závěrku nesestavuje, uvedla v řádné nebo mezitímní individuální účetní závěrce podle písmene a) až c), pokud by ji sestavovala.

*CELEX 320013L0034 (čl. 24 odst. 8 písm. b) a c)*

(2) Pokud jsou aktiva a pasiva konsolidované entity oceněny jiným způsobem, než jsou oceňována aktiva a pasiva konsolidované účetní závěrky, pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky se aktiva a pasiva konsolidované entity ocení způsobem, který se použije pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Pokud ve zcela výjimečných případech nelze takto postupovat, postup podle věty první se neuplatní a mateřská entita v příloze konsolidované účetní závěrky uvede tuto skutečnost a důvody, pro které nebylo možné ocenit aktivum nebo pasivum stejným způsobem.

*CELEX 320013L0034 (čl. 24 odst. 12)*

(3) Mezitímní konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje, pokud

- a) tak stanoví zákon nebo
- b) se tak mateřská entita rozhodne.



## **K dílu 3 - Konsolidovaná účetní závěrka**

### **K oddílu 1 - Obecná ustanovení o konsolidované účetní závěrce**

#### **K § 86**

Navržené ustanovení stanovuje, (i) na základě jakých individuálních účetních závěrek (popř. jim odpovídajících informací) se řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, a (ii) okamžik, kdy vzniká povinnost sestavit mezitímní konsolidovanou účetní závěrku. Ustanovení na rozdíl od ustanovení § 83 odst. 1, které upravuje, kdy vzniká povinnost sestavit řádnou individuální účetní závěrku, nenormuje, kdy vzniká povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku. Tato povinnost plyne z úpravy povinnosti mateřské entity plnit konsolidační povinnost (viz § 42 odst. 2 písm. a)). Z ustanovení upravujícího druhu účetní závěrky (viz § 79) dále vyplývá, že řádná konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje ke konci posledního dne konsolidačního období a za toto konsolidační období. Konsolidační období je vymezeno v § 53.

Odstavec 1 vymezuje, na základě jakých individuálních účetních závěrek a informací od jednotlivých konsolidovaných entit (k pojmu „konsolidovaná entita“ viz § 42 odst. 3) se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka. Pro účely sestavení mezitímní konsolidované účetní závěrky, určí tyto podklady konsolidovaných entit, na základě kterých se mezitímní účetní závěrka sestavuje buď speciální zákon, nebo sama mateřská entita, pokud se mezitímní konsolidovaná účetní závěrka sestavuje pouze na základě jejího rozhodnutí.

Písmeno a) stanoví, že v případě, kdy se konsolidační období a účetní období konsolidované entity shodují (tzn., že entita k okamžiku, ke které se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka, sestavuje též svoji řádnou individuální účetní závěrku), se pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky použije řádná individuální účetní závěrka entity.

Písmeno b) upravuje situace, kdy se účetní období konsolidované entity neshoduje s konsolidačním obdobím. V takovém případě je tato entita povinna pro účely konsolidace sestavit mezitímní individuální účetní závěrku, kterou sestaví k okamžiku, ke kterému se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka. Tuto mezitímní individuální účetní závěrku sestaví konsolidovaná entita (i) buď za celé konsolidační období, pokud byla konsolidovanou entitou po celé toto období, nebo (ii) pouze za část konsolidačního období, po kterou byla konsolidovanou entitou, pokud se stala konsolidovanou entitou až v průběhu tohoto konsolidačního období.

Písmeno c) se vztahuje na situace, kdy dceřiná entita nebo entita pod společným vlivem přestane být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem v průběhu konsolidačního období (není tedy touto entitou k okamžiku, ke kterému se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka). Tato mezitímní individuální účetní závěrka entity, která přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, se sestaví ke konci dne předcházejícího dni, kdy přestala být dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem (tím se v konsolidované účetní závěrce zohlední období, po které byla dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem). Současně se tato závěrka sestaví za tu část konsolidačního období, po kterou tato entita byla dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem.

Písmeno d) se vztahuje na konsolidované entity, které nejsou účetní jednotkou, podle tohoto zákona, ani podle zahraničních právních předpisů a z toho důvodu nesestavují individuální účetní závěrku. Tyto entity jsou pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky povinny poskytnout informace, které by uvedly v individuální řádné nebo mezitímní účetní závěrce podle písmene a) až c), pokud by ji sestavovaly.

Na základě odstavce 2 je mateřská entita povinna upravit účetní informace obsažené v individuálních účetních závěrkách, na základě kterých sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, pokud byly pro sestavení těchto individuálních účetních závěrek použity jiné metody ocenění, než jsou použity pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky. V těchto případech je mateřská entita povinna aktiva a pasiva ocenit způsobem, kterým bude oceňovat aktiva a pasiva v konsolidované účetní závěrce. Pokud takto nelze ve výjimečných situacích postupovat čl. 24 odst. 12 účetní směrnice umožňuje nepřeceňovat takto aktiva a pasiva konsolidované entity pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky. Podmínkou však je, že mateřská entita v příloze konsolidované účetní závěrky uvede, že postup podle věty první neuplatnila a z jakého důvodu.

Odstavec 3 upravuje sestavení mezitímní konsolidované účetní závěrky, stanoví však pouze to, že mezitímní konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje, pokud (i) tak pro určité situace stanoví tento nebo jiný zákon, nebo (ii) pokud se tak rozhodne mateřská entita. Konkrétní podmínky, resp. k jakému okamžiku a za jaké období se taková mezitímní konsolidovaná účetní závěrka sestaví, určí buď

speciální zákon, nebo mateřská entita, podle toho, pro jaké účely bude tato konsolidovaná účetní závěrka vyžadována.

## § 87

### Účetní výkazy tvořící konsolidovanou účetní závěrku

Účetními výkazy, které tvoří konsolidovanou účetní závěrku, jsou

- a) rozvaha,
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) výkaz peněžních toků a
- d) výkaz změn vlastního kapitálu.

*CELEX 320013L0034 (čl. 24 odst. 1)*

#### **K § 87**

Na základě navrženého ustanovení jsou nově vždy součástí konsolidované účetní závěrky všechny účetní výkazy, které podle § 78 odst. 2 mohou tvořit účetní závěrku. Tj. vedle konsolidované rozvahy a výkazu zisku a ztrát, též výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu. Důvodem navrženého rozšíření obsahu konsolidované účetní závěrky na všechny účetní výkazy, je potřeba zveřejnit konsolidované údaje o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu, jelikož bez těchto údajů je vypovídací hodnota konsolidované účetní závěrky podstatně snížena. Navrženým rozšířením obsahu konsolidované účetní závěrky současně dochází ke sjednocení jejího rozsahu s rozsahem individuální účetní závěrky středních a velkých účetních jednotek. Součástí konsolidované účetní závěrky je pak vedle uvedených účetních výkazů též příloha, a to na základě obecného vymezení účetní závěrky (viz § 78 odst. 1).

## Oddíl 2

### Metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví

## § 88

### Metody konsolidace

(1) Finanční situace, finanční výkonnost a jiné změny finanční situace uskupení konsolidovaných entit se v konsolidované účetní závěrce vykazují metodou plné konsolidace.

*CELEX 320013L0034 (čl. 24 odst. 2 a 5)*

(2) Finanční situace, finanční výkonnost a jiné změny finanční situace entity pod společným vlivem lze v konsolidované účetní závěrce vykazovat metodou poměrné konsolidace.

*CELEX 320013L0034 (čl. 26 odst. 1)*

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou bližší vymezení metod konsolidace a jejich použití a způsoby vykazování účetních informací o uskupení konsolidovaných entit.

#### **K oddílu 2- Metody a způsoby konsolidovaného výkaznictví**

#### **K § 88**

Navržené ustanovení stanoví metody a způsoby, jakým se zahrnou účetní informace o jednotlivých konsolidovaných entitách jako uskupení do konsolidované účetní závěrky. Podle odstavce 1 finanční situace, finanční výkonnost a jiné změny finanční situace uskupení konsolidovaných entit vykazuje v konsolidované účetní závěrce plnou metodou. Použití této metody vychází z dosavadní právní úpravy a na jejím základě jsou do konsolidované účetní závěrky zahrnuty jednotlivé položky individuálních účetních závěrek v plné výši, a to s případnými úpravami, které jsou podrobněji stanoveny prováděcím právním předpisem.

Odstavec 2 stanoví speciální režim použití v případě vykazování finanční situace, finanční výkonnosti a jiných změn finanční situace entit pod společným vlivem v konsolidované účetní závěrce. V případě těchto entit lze použít též metodu poměrné konsolidace, jejíž použití umožňuje článek 26 směrnice č. 2013/34/EU. Navrhovaný režim vychází z dosavadní právní úpravy, která též stanoví v případě entit pod společným vlivem povinnost použít metodu poměrné konsolidace. V případě, že mateřská entita tuto možnost vykazovat metodou poměrné konsolidace nevyužije, bude povinna i v případě entit pod společným vlivem použít metodu plné konsolidace, jelikož použití metody ekvivalence v tomto případě uvedená směrnice nepřipouští. Použití této metody vychází z dosavadní právní úpravy a na jejím základě jsou do konsolidované účetní závěrky zahrnuty jednotlivé položky individuálních účetních závěrek v poměrné výši, s případnými úpravami, které jsou podrobněji stanoveny prováděcím právním předpisem (např. eliminace investic, eliminace vzájemných vazeb, vyčíslení konsolidačního rozdílu apod.).

Odstavec 3 představuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobně vymezí metody konsolidace stanovené zákonem, způsob, kterým se tyto metody použijí, a dále též způsob vykazování účetních informací o uskupení konsolidovaných entit v konsolidované účetní závěrce.

## § 89

### Oceňování podílu v přidružené entitě

#### (1) Podíl konsolidované entity v přidružené entitě se v konsolidované účetní závěrce

- a) následně oceňuje ekvivalenční hodnotou, je-li výše podílu v přidružené entitě významná,  
a
- b) může následně ocenit ekvivalenční hodnotou, není-li výše podílu v přidružené entitě významná.

*CELEX 320013L0034 (čl. 27 odst. 9)*

(2) Ekvivalenční hodnotou se rozumí prvotní účetní hodnota podílu konsolidované entity v přidružené entitě upravená o změnu reálné hodnoty vlastního kapitálu přidružené entity připadajícího na podíl konsolidované entity v ní od nabytí podílu do okamžiku následného ocenění.

*CELEX 320013L0034 (čl. 27 odst. 2 písm. a))*

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup při ocenění podílu ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce.

### **K § 89**

Navržená právní úprava v odstavci 1 stanovuje způsob, jakým jsou v konsolidované účetní závěrce vykazány účetní informace týkající se entity, která je přidruženou entitou některé konsolidované entity, (tj. buď mateřské entity, některé z dceřiných entit, nebo entity pod společným vlivem). Tyto účetní informace o přidružené entitě jsou v konsolidované účetní závěrce vykazány prostřednictvím ocenění podílu (resp. investice), který má konsolidovaná entita v přidružené entitě. Tento podíl se následně oceňuje ekvivalenční hodnotou. Touto hodnotou je podle odstavce 2 prvotní účetní hodnota podílu konsolidované entity v přidružené entitě upravená o změnu reálné hodnoty vlastního kapitálu, který připadá na podíl konsolidované entity v přidružené entitě, přičemž tato změna se posuzuje za období od nabytí podílu konsolidované entity v přidružené entitě do okamžiku, ve kterém se provádí jeho následné ocenění (tedy ke dni, ke kterému se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka, tj. k poslednímu dni konsolidačního období). Prvotní účetní hodnotou přitom zpravidla budou pořizovací náklady konsolidované entity. K okamžiku prvotního ocenění je současně vykázán goodwill, resp. konsolidační rozdíl, který představuje rozdíl mezi pořizovacími náklady podílu v přidružené entitě a reálnou hodnotou vlastního kapitálu přidružené entity, která připadá na podíl konsolidované entity v ní k okamžiku pořízení podílu. Tento postup je v souladu s čl. 29 odst. písm. a) účetní směrnice a bude na základě zmocnění v odstavci 3 stanoven vyhláškou. Ocenění investice a konsolidační rozdíl se vykazují jako dvě samostatné položky konsolidované rozvahy. Pokud účetní jednotka nakoupí 30% podíl v přidružené entitě za 890 tis. Kč, přičemž reálná hodnota čistých aktiv přidruženého podniku k okamžiku pořízení je odhadnuta na částku 2 500 tis. Kč, bude podíl prvotně oceněn pořizovacími

náklady 890 tis. Kč a zároveň bude k tomuto okamžiku vykázán kladný konsolidační rozdíl ve výši 140 tis. Kč. V období po pořízení je změna reálné hodnoty vlastního kapitálu přidružené entity přenesena poměrně do změny hodnoty podílu v přidružené entitě se současným dopadem do výsledku hospodaření konsolidované entity. Účetní jednotka tak vždy v okamžiku následného ocenění podílu v konsolidované účetní závěrce určuje jeho ekvivalenční hodnotu, v níž jsou zohledněny všechny změny reálné hodnoty vlastního kapitálu, který připadá na podíl konsolidované entity v přidružené entitě od okamžiku nabytí tohoto podílu konsolidovanou entitou do okamžiku následného ocenění. V prvním konsolidačním období, za které je podíl vykazován, je při následném ocenění ekvivalenční hodnotou vykázána změna ekvivalenční hodnoty podílu, tj. změna reálné hodnoty vlastního kapitálu přidružené entity připadající na podíl konsolidované entity v ní, od nabytí podílu do okamžiku následného ocenění v konsolidované účetní závěrce. Pokud je tedy vlastní kapitál přidružené entity výše uvedené na konci jejího účetního období 2 800 tis. Kč. Změna reálné hodnoty vlastního kapitálu přidružené entity od okamžiku pořízení podílu konsolidovanou entitou činí 300 tis. Kč, tj. změna ekvivalenční hodnoty je tedy 90 tis. Kč (30 % z 300 tis. Kč). Podíl v přidružené entitě se ocení ve výši 980 tis. Kč (prvotní hodnota + změna ekvivalenční hodnoty). Částka změny ekvivalenční hodnoty zvýší výsledek hospodaření a bude vykazována v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty samostatně od ostatních výnosů a nákladů. Konsolidační rozdíl ve výši 140 tis. Kč identifikovaný a oceněný k okamžiku pořízení podílu v přidružené entitě je odpisován ročně s dopadem do výsledku hospodaření jako náklad.

V dalších konsolidačních obdobích se podíl následně ocení opět ekvivalenční hodnotou, přičemž změna ekvivalenční hodnoty mezi dvěma konsolidačními obdobími se rovná rozdílu ekvivalenční hodnoty vykázané za jedno konsolidační období a ekvivalenční hodnoty vykázané za druhé konsolidační období připadající na podíl v přidružené entitě. Uvedený režim oceňování se tak pouze formálně liší od režimu oceňování takového podílu v individuální účetní závěrce při následném ocenění, který se provádí úpravou prvotní hodnoty o změnu ekvivalenční hodnoty vymezené v § 66 odst. 5 tohoto zákona. V individuální účetní závěrce se určuje prvotní účetní hodnota (v okamžiku uznání aktiva), která se následně upraví pouze o změnu ekvivalenční hodnoty k okamžiku sestavení účetní závěrky (tedy i v prvním účetním období, kdy je takový podíl vykazován, resp. kdy byl pořízen), přičemž goodwill je součástí ocenění daného podílu. Na rozdíl od konsolidovaného výkaznictví není tedy v individuální účetní závěrce každé účetní období při následném ocenění znovu určována ekvivalenční hodnota jako celek, ale aktuální účetní hodnota podílu se upraví o jednotlivé změny ekvivalenční hodnoty. Důvodem tohoto odlišného nastavení v individuálním a konsolidovaném účetním výkaznictví je potřeba zohlednit skutečnost, že v konsolidovaném účetním výkaznictví nedochází k prvotnímu a následnému ocenění, jako je tomu v případě individuálního účetního výkaznictví. Výstup obou těchto režimů je však *de facto* shodný.

Ustanovení dále stanoví, že toto ocenění se použije vždy, pokud je podíl konsolidované entity v přidružené entitě významný. Ve zbývajících případech, kdy podíl významný není, toto ocenění použít lze, nejedná se však o povinnost (jedná o transpozici výjimky stanovené v článku 27 odst. 9 směrnice č. 2013/34/EU).

Navrženou právní úpravou současně dochází k nápravě dnešního stavu, kdy je způsob vykazování účetních informací o přidružené entitě dosavadním zákonem o účetnictví nesprávně zařazen mezi metody konsolidace. Metodami konsolidace je však pouze metoda plné konsolidace (resp. její variace v případě entit pod společným vlivem, kdy jsou informace o této entitě v konsolidované účetní závěrce vykazovány pouze v poměrné výši).

Odstavec 3 zmocňuje Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví podrobnější postup při ocenění podílu ekvivalenční hodnotou v konsolidované účetní závěrce, včetně postupu vykázání konsolidačního rozdílu v okamžiku pořízení podílu v přidružené entitě. Důvodem pro speciální konkretizaci tohoto postupu jsou především výše popsané odlišnosti od režimu ocenění podílu v přidružené entitě v individuální účetní závěrce.

#### Díl 4

### Řádná konsolidovaná účetní závěrka České republiky

#### Oddíl 1

### Obecná ustanovení o řádné konsolidované účetní závěrce České republiky

#### § 90

#### Povinnost sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku České republiky

(1) Řádná konsolidovaná účetní závěrka České republiky se sestavuje na základě

- a) údajů z řádné individuální účetní závěrky subjektu konsolidace státu, pokud tento subjekt nesestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku,
- b) údajů z řádné konsolidované účetní závěrky subjektu konsolidace státu,
- c) informací, které by subjekt konsolidace státu, který není účetní jednotkou, uvedl v řádné účetní závěrce podle písmene a) nebo b), pokud by ji sestavoval, a
- d) dalších účetních dokumentů a informací nezbytných pro plnění konsolidační povinnosti České republiky.

(2) Pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky poskytuje spravující konsolidovaná entita Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu subjektů konsolidace státu v rozsahu a ve lhůtách, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

(3) Spravující konsolidovaná entita oznámí své dceřiné entitě výkaznictví státu, entitě výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružené entitě výkaznictví státu, že je uvedena ve výčtu subjektů konsolidace státu, a to do 10 pracovních dnů ode dne uveřejnění tohoto výčtu Ministerstvem financí.

(4) Subjekt konsolidace státu poskytuje Ministerstvu financí pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky účetní dokumenty nebo údaje

- a) v rozsahu a ve lhůtách, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou a
- b) v měně konsolidované účetní závěrky České republiky.

(5) Ministerstvo financí vyzve k provedení nápravy do 15 pracovních dnů

- a) spravující konsolidovanou entitu, která řádně a včas neposkytla Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu subjektů konsolidace státu, nebo
- b) subjekt konsolidace státu, který řádně a včas nepředá Ministerstvu financí účetní dokumenty nebo údaje pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky.

(6) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou náležitosti řádné konsolidované účetní závěrky České republiky a další podmínky a způsob jejího sestavení.

(7) Na sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky se nevztahují ustanovení tohoto zákona upravující náležitosti účetní závěrky.

## **K dílu 4– Řádná konsolidovaná účetní závěrka České republiky**

### **K oddílu 1 - Obecná ustanovení o řádné konsolidované účetní závěrce České republiky**

#### **K § 90**

Navrhované ustanovení v odstavci 1 pro účely konsolidovaného výkaznictví ČR stanoví, na základě jakých údajů se sestavuje řádná konsolidovaná účetní závěrka ČR. V tomto případě se primárně vychází z údajů, které jsou obsaženy v individuálních řádných účetních závěrkách subjektů konsolidace státu (písmeno a)). Výjimku představují situace, kdy subjekt konsolidovaný v rámci účetního výkaznictví ČR sestavuje též řádnou konsolidovanou účetní závěrku podle obecné právní úpravy konsolidace (viz § 42 a násl.). V takovém případě se namísto řádné individuální účetní závěrky subjektu konsolidace státu použije pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky ČR řádná konsolidovaná účetní závěrka sestavovaná subjektem konsolidace státu podle obecné právní úpravy § 42 a násl. (písmeno b)). V případech, kdy se účetní období subjektu konsolidace státu liší od konsolidačního období ČR, kterým je kalendářní rok (tedy v případech, kdy subjekt konsolidace státu nesestavuje k poslednímu dni konsolidačního období ČR řádnou individuální ani řádnou konsolidovanou účetní závěrku, nepostupuje tedy podle písmene a) ani b)), poskytne subjekt konsolidace státu Ministerstvu financí údaje nezbytné pro účely konsolidovaného výkaznictví ČR tak, aby byly vykázány veškeré skutečnosti za období, které se shoduje s konsolidačním obdobím ČR, tedy s kalendářním rokem (písmeno d)). Použijí se tedy údaje, které by subjekt konsolidace státu, který není účetní jednotkou, uvedl v řádné individuální účetní závěrce podle písmene a) nebo řádné konsolidované účetní závěrce podle písmene b), pokud by ji sestavoval. Písmeno d) se pak vztahuje na další údaje a informace, jejichž poskytnutí je pro účely plnění konsolidační povinnosti ČR nezbytné, např. informace nezbytné pro sestavení výčtu subjektů konsolidace státu (viz odstavec 2).

Ustanovení odstavce 2 stanovuje spravujícím konsolidovaným entitám povinnost předávat pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky ČR další specifické informace, nezbytné k jejímu sestavení (resp. splnění konsolidační povinnosti ČR). Těmito informacemi jsou informace nezbytné k sestavení výčtu subjektů konsolidace státu (k těmto subjektům viz § 90 odst. 1), který sestavuje a uveřejňuje Ministerstvo financí (§ 165 písm. b)). Odstavec 2 současně zakotvuje zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví rozsah a lhůty poskytování těchto údajů.

Odstavec 3 stanoví povinnost spravující konsolidované entity oznámit svým dceřiným entitám, svým entitám pod společným vlivem a přidruženým entitám, že jsou uvedeny ve výčtu konsolidovaných subjektů ČR, který Ministerstvo financí uveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup. Toto oznámení spravující entita učiní do 10 pracovních dnů ode dne uveřejnění výčtu. Výjimka z této povinnosti vztahující se k účetním jednotkám veřejného sektoru je zakotvena z důvodu minimalizace administrativních nákladů s tím spojených. Oznámení ze strany spravující entity není v případě účetních jednotek veřejného sektoru potřebné, jelikož tyto účetní jednotky budou vždy součástí výčtu konsolidovaných subjektů ČR (resp. budou vždy konsolidovanou entitou státu – viz § 46 odst. 1 písm. a)).

Odstavec 4 stanoví povinnost subjektů konsolidace státu poskytnout účetní dokumenty nebo údaje nezbytné k sestavení řádné konsolidované účetní závěrky ČR, a to ve lhůtách a v rozsahu stanovených vyhláškou Ministerstva financí a dále v měně konsolidované účetní závěrky České republiky (tj. v české měně – viz § 55 odst. 3). Zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, která podrobněji rozvede povinnosti uložené tímto ustanovením, resp. stanoví rozsah a lhůtu poskytování účetních dokumentů nebo údajů podle tohoto ustanovení je obsaženo v písmenu a) a způsob přepočtu údajů v účetní závěrce a v jiném podkladu subjektu konsolidace státu na měnu pro konsolidované výkaznictví České republiky je v § 57 odst. 2.

Předmětné účetní dokumenty nebo údaje jsou Ministerstvu financí poskytovány způsobem podle § 94 odst. 4, tj. předáním prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu, eventuálně pak prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 94 odst. 5.

Odstavec 5 upravuje postup v případě, že subjekt konsolidace státu nebo spravující konsolidovaná entita nesplní povinnosti, které jim ukládá odstavec 2 a odstavec 4 písm. a). Jestliže subjekt konsolidace státu řádně (tj. v rozsahu stanoveném vyhláškou Ministerstva financí a způsobem podle § 94 odst. 4) a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) neposkytne účetní dokumenty nebo údaje potřebné pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky, Ministerstvo financí vždy nejprve daný subjekt vyzve k provedení nápravy konkrétních nedostatků a stanoví lhůtu. Tato výzva ze strany Ministerstva financí je obligatorní, přičemž povinnému subjektu

nebo spravující konsolidované entitě bude vždy poskytnuta lhůta k nápravě v délce 15 pracovních dnů.

Porušení těchto povinností ihned nezakládá odpovědnost subjektu konsolidace státu nebo spravující konsolidované entity za přešůpek. Odpovědnost za přešůpek neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky vzniká až tehdy, není-li v dodatečné lhůtě zjednána náprava protiprávního jednání (viz § 157). Správním orgánem příslušným k vedení řízení o tomto přešůpku je, z důvodu dosažení co nejvyšší efektivity, Ministerstvo financí (viz § 164).

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

Stanovení lhůty ke zjednání nápravy je rovněž navrhováno s ohledem na současnou praxi, kdy nepředání dat do centrálního systému účetních informací státu ve stanovené lhůtě není výjimkou. K dodatečnému splnění povinnosti pak zpravidla dochází na základě urgency Ministerstva financí během několika dnů. Není přitom žádoucí, aby se v každém případě takového pochybení zahajovalo přešůpkové řízení, které by vzhledem k relativně nízké společenské škodlivosti tohoto opomenutí bylo nehospodárné a představovalo by neúměrnou administrativní zátěž.

Odstavec 6 obsahuje další zmocnění pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se stanoví (i) další podmínky a způsob sestavení řádné konsolidované účetní závěrky ČR a (ii) náležitosti (resp. obsah a uspořádání položek) účetních výkazů, které tvoří řádnou konsolidovanou účetní závěrku ČR, a přílohy řádné konsolidované účetní závěrky ČR.

Odstavec 7 výslovně vylučuje použití obecných právních norem, jejichž použití není v případě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky ČR žádoucí a které by se bez tohoto výslovného vyloučení vztahovaly též na tuto oblast, jedná se o právní úpravu náležitostí účetní závěrky.

## § 91

### **Účetní výkazy tvořící řádnou konsolidovanou účetní závěrku České republiky**

Účetními výkazy, které tvoří řádnou konsolidovanou účetní závěrku České republiky, jsou

- a) rozvaha České republiky,
- b) výkaz zisku a ztráty České republiky.

#### **K § 91**

Navrhované ustanovení v návaznosti na obecná ustanovení o účetní závěrce (viz § 78 a násl.) stanoví, které účetní výkazy jsou součástí řádné konsolidované účetní závěrky ČR. Vedle těchto výkazů je i v případě konsolidované účetní závěrky ČR její součástí též příloha, která vysvětluje a doplňuje účetní informace poskytnuté účetními výkazy, které jsou součástí řádné konsolidované účetní závěrky ČR. To, že je příloha součástí konsolidované účetní závěrky, plyne z obecné právní normy obsažené v § 78 odst. 1, která se aplikuje jak na individuální, tak konsolidovanou účetní závěrku.

Oddíl 2

**Metody konsolidace a způsoby vykazování v řádné konsolidované účetní závěrce České republiky**

§ 92

**Metody konsolidace a oceňování podílů**

(1) Finanční situace a finanční výkonnost konsolidované entity státu s výjimkou dceřiné entity výkaznictví státu, která je obchodní korporací, se v řádné konsolidované účetní závěrce České republiky vykazují zjednodušenou metodou plné konsolidace.

(2) Finanční situace a finanční výkonnost dceřiné entity výkaznictví státu, která je obchodní korporací, se v řádné konsolidované účetní závěrce České republiky vykazují metodou plné konsolidace.

(3) Podíl spravující konsolidované entity v entitě výkaznictví státu pod společným vlivem a v přidružené entitě výkaznictví státu se v řádné konsolidované účetní závěrce České republiky následně oceňuje ekvivalenční hodnotou.

(4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou bližší vymezení metod konsolidace a jejich použití, postup při oceňování ekvivalenční hodnotou a způsoby vykazování účetních informací při sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky.

**K oddílu 2 - Metody konsolidace a způsoby vykazování v řádné konsolidované účetní závěrce České republiky**

**K § 92**

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

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

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

Odstavec 3 stanoví způsob, jakým jsou v konsolidovaném výkaznictví státu zohledněny entity výkaznictví státu pod společným vlivem a přidružené entity výkaznictví státu. Postup je v tomto případě stejný, jako v případě ocenění podílu v přidružené entitě podle obecné právní úpravy konsolidace (viz § 89). V řádné konsolidované účetní závěrce ČR se tudíž vyazuje podíl spravující konsolidované entity v těchto entitách, a to prostřednictvím ocenění ekvivalenční hodnotou.

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



Díl 5

**Tvorba a poskytování účetních dokumentů účetních jednotek veřejného sektoru pro potřeby státu**

§ 93

**Pomocné přehledy**

(1) Vybraná účetní jednotka veřejného sektoru pro potřeby státu, zejména pro účely monitorování a řízení veřejných financí nebo pro účely operativního řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky, a vybraný subjekt konsolidace státu pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky vyhotovuje pomocný přehled, který je účetním dokumentem obsahujícím vybrané účetní informace pro tyto účely.

(2) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou

- a) výčet pomocných přehledů,
- b) vybrané účetní jednotky veřejného sektoru a subjekty konsolidace státu, které vyhotovují pomocný přehled,
- c) náležitosti pomocného přehledu, vybrané účetní informace a jejich uspořádání a
- d) období, k jehož posledními dni se vyhotovuje pomocný přehled.

**K dílu 5**

Díl 5 upravuje povinnosti účetních jednotek veřejného sektoru vztahující se k vyhotovování a poskytování účetních dokumentů a údajů jednak pro potřeby státu, zejména pro účely monitorování a řízení veřejných financí, operativní řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky a konsolidace státu. Současně také výslovně upravuje povinnost součinnosti účetních jednotek veřejného sektoru ve smyslu vzájemného předávání účetních dokumentů. Ustanovení dílu 5 obsahují také řadu zmocnění pro Ministerstvo financí upravit detailněji technickou stránku předávání těchto účetních dokumentů prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu.

Systematické zařazení dílu 5 v rámci hlavy II – Účetní závěrka souvisí se smyslem a účelem vyhotovování některých specifických účetních dokumentů účetních jednotek veřejného sektoru, kterým je nahrazení dosavadní povinnosti vyhotovovat pravidelně mezitímní účetní závěrku.

**K § 94**

Povinnost vyhotovovat pravidelně mezitímní účetní závěrku byla dosud účetním jednotkám veřejného sektoru ukládána i přesto, že současně tyto účetní jednotky na základě vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (dále jen „technická vyhláška o účetních záznamech“) vytvářely specifické účetní výkazy (například pomocný analytický přehled). Účetní informace obsažené v mezitímních účetních závěrkách v zásadě odpovídaly účetním informacím, které bylo možné získat například z pomocného analytického přehledu, a tudíž byla povinnost sestavovat mezitímní účetní závěrku pro účetní jednotky veřejného sektoru zbytečně zatěžující a duplicitní. Smyslem navrhovaného ustanovení proto je výslovně upravit povinnost účetních jednotek veřejného sektoru vyhotovovat tzv. pomocné přehledy, namísto uložení povinnosti sestavovat mezitímní účetní závěrku a současně zmocnit Ministerstvo financí k úpravě souvisejících podrobností.

K odstavci 1:

Účetním jednotkám veřejného sektoru je, vzhledem k jejich charakteru, již v současnosti technickou vyhláškou o účetních záznamech ukládáno vyhotovit a předat Ministerstvu financí řadu účetních dokumentů, které obsahují účetní informace podstatné zejména pro monitorování a řízení veřejných financí, ale také kupříkladu pro sestavení konsolidované účetní závěrky za Českou republiku. Jedná se například o Pomocný analytický přehled nebo Pomocný konsolidační přehled. Účetní dokumenty vyhotovované účetní jednotkou veřejného sektoru pouze pro uvedené účely jsou nově v zákoně obecně označeny jako „pomocné přehledy“. Povinnost vytvářet pomocné přehledy současně nahrazuje povinnost účetní jednotky veřejného sektoru pravidelně vyhotovovat mezitímní účetní

závěrku, od níž bylo upuštěno s ohledem na srovnatelný obsah a rozsah účetních informací, které lze získat z těchto pomocných přehledů. Účetní jednotky veřejného sektoru tak nebudou zbytečně zatěžovány tvorbou duplicitních účetních výkazů.

Ustanovením o pomocných přehledech samozřejmě není nikterak dotčena možnost pro potřeby státu požadovat od účetních jednotek veřejného sektoru také jiné účetní dokumenty, které účetní jednotka běžně vyhotovuje v rámci vedení účetnictví, jakož i jiné údaje (viz § 94 odst. 1).

Povinnost sestavovat pomocné přehledy je v navrhovaném ustanovení uložena nikoliv plošně všem účetním jednotkám veřejného sektoru, ale pouze vybraným účetním jednotkám veřejného sektoru, jakož i vybraným subjektům konsolidace státu (neboť nikoliv ve všech případech se tyto dvě množiny překrývají). Je tomu tak z důvodu, že druh pomocného přehledu a jeho obsah je dán účelem, pro nějž má být vyhotoven, čemuž odpovídá i typ účetní jednotky veřejného sektoru nebo subjektu konsolidace státu, kterým má být uložena povinnost jej vyhotovit. Vymezení účetních jednotek veřejného sektoru (tj. vybraných účetních jednotek veřejného sektoru) a subjektů konsolidace státu, které vyhotovují některý z pomocných přehledů, stanoví Ministerstvo financí, na základě zmocnění v ustanovení § 93 odst. 2 písm. b) vyhláškou.

#### K odstavci 2:

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

Pojem „pomocné přehledy“ je používán v obecném v rovině a podle písmene a) je ponecháno na vyhlášce Ministerstva financí definovat jednotlivé druhy těchto pomocných přehledů. Na základě písmene b) je Ministerstvo financí oprávněno, ve vztahu k jednotlivým druhům pomocných přehledů, vymezit okruh vybraných účetních jednotek veřejného sektoru a subjektů konsolidace státu, kterým bude uložena povinnost daný pomocný přehled vyhotovit. V návaznosti na vymezení druhů pomocných přehledů je Ministerstvo financí podle písmene c) zmocněno stanovit také náležitosti a strukturu těchto přehledů, jakož i jejich obsah, a to se zřetelem k účelu, pro který se jejich vyhotovení vyžaduje. V poslední řadě je na základě písmene d) Ministerstvo financí oprávněno vyhláškou stanovit také období, za které se budou dané pomocné přehledy vyhotovovat (např. čtvrtletí), s tím, že podobně jako v případě účetní závěrky (viz § 79 písm. b)), se pomocné účetní přehledy vyhotovují vždy ke konci posledního dne tohoto období.

## § 94

### **Poskytování účetních dokumentů nebo údajů účetních jednotek veřejného sektoru**

(1) Účetní jednotka veřejného sektoru poskytuje Ministerstvu financí pro potřeby státu nebo na vyžádání účetní dokument nebo údaj v rozsahu a ve lhůtách, která stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

(2) Účetní jednotka veřejného sektoru poskytne na žádost jiné účetní jednotce veřejného sektoru účetní dokument nebo údaj.

(3) Účetní dokument nebo údaj poskytovaný účetní jednotkou Ministerstvu financí nebo jiné účetní jednotce veřejného sektoru neobsahuje informace, které podléhají utajení podle jiného právního předpisu.

(4) Poskytování účetního dokumentu nebo údaje Ministerstvu financí, se provádí předáním prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu. Ministerstvo financí stanoví vyhláškou formát, strukturu a úschovu předávaných účetních dokumentů nebo údajů a způsob jejich přenosu v centrálním systému účetních informací státu.

(5) Účetní dokument nebo údaj může účetní jednotka veřejného sektoru, která je obcí, dobrovolným svazkem obcí nebo příspěvkovou organizací územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí předat do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku. Využije-li účetní jednotka veřejného sektoru tuto možnost, vyšší územní samosprávný celek předá tento účetní dokument nebo údaj

do centrálního systému účetních informací státu. Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup a podmínky předávání do centrálního systému účetních informací prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku.

#### **K § 94**

Ustanovení § 94 obecně upravuje otázku poskytování účetních dokladů účetních jednotek veřejného sektoru a částečně tak navazuje také na ustanovení § 93, které upravuje povinnost vyhotovovat pro potřeby státu pomocné přehledy. Úprava poskytování účetních dokumentů účetních jednotek veřejného sektoru se týká jak poskytování pomocných přehledů a jakýchkoliv jiných účetních dokumentů a údajů pro potřeby státu, tak poskytování účetních dokumentů mezi účetními jednotkami veřejného sektoru navzájem.

#### K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 obecně upravuje povinnost účetní jednotky veřejného sektoru poskytovat Ministerstvu financí účetní dokumenty pro potřeby státu. Potřebami státu se na tomto místě rozumí obdobný okruh účelů, tak jak je demonstrativně vyjmenován v ustanovení § 93 odst. 1, tj. monitorování, řízení veřejných financí, operativní řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky. Účetní jednotka veřejného sektoru je povinna poskytovat účetní dokumenty jak v pravidelných intervalech podle vyhlášky Ministerstva financí, tak na vyžádání. Povinnost subjektů konsolidace státu předávat účetní dokumenty pro potřeby konsolidace státu je upravena v ustanovení § 90 odst. 3 a 4.

#### K odstavci 2:

V odstavci 2 je navrhováno výslovné stanovení povinnosti účetní jednotky veřejného sektoru spočívající v poskytování součinnosti jiným účetním jednotkám veřejného sektoru. Tato součinnost se týká poskytování účetních dokumentů nebo údajů pro potřeby účetnictví. Například se tedy může jednat o situace, kdy dojde k převodu aktiva mezi účetními jednotkami veřejného sektoru a účetní jednotka veřejného sektoru si vyžádá účetní dokumenty a údaje potřebné pro pokračování v odpisování tohoto aktiva.

#### K odstavci 3:

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

#### K odstavci 4:

Ustanovení odstavce 4 na obecné úrovni upravuje praktickou stránku poskytování účetních dokumentů a údajů účetních jednotek veřejného sektoru a subjektů konsolidace státu v případě, že se poskytují Ministerstvu financí. Poskytuje-li účetní jednotka veřejného sektoru nebo subjekt konsolidace státu účetní dokumenty nebo jiné údaje, činí tak vždy prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“). Ministerstvo financí je navrhovaným ustanovením zároveň zmocněno vyhláškou stanovit technické podrobnosti předávání a přenosu účetních dokumentů a údajů v CSÚIS, jako je formát a struktura těchto dokumentů a rovněž stanoví způsob a dobu úschovy těchto dokumentů.

Toto ustanovení se uplatní i v případě poskytování individuální statutární výroční zprávy účetní jednotky veřejného sektoru Ministerstvu financí, jehož prostřednictvím má dojít k uveřejnění individuální statutární výroční zprávy způsobem umožňujícím dálkový přístup podle § 117 odst. 3.

#### K odstavci 5:

Ustanovení odstavce 5 umožňuje některým účetním jednotkám veřejného sektoru využít alternativní způsob pro poskytování účetních dokumentů nebo údajů. Účetní jednotka veřejného sektoru, která je obcí, dobrovolným svazkem obcí nebo příspěvkovou organizací územního samosprávného celku, může poskytnout účetní dokumenty nebo údaje Ministerstvu financí nikoliv přímo prostřednictvím CSÚIS, nýbrž předáním vyššímu územnímu samosprávnému celku, na jehož území se nachází, nebo na jehož území má sídlo. Příslušný vyšší územní samosprávný celek následně předá předmětné účetní dokumenty nebo údaje do CSÚIS za tuto účetní jednotku veřejného sektoru. Jedná se přitom o obdobný postup, který se běžně uplatňuje na základě dosavadních ustanovení § 5 odst. 5 a 6 technické vyhlášky o účetních záznamech.

Ministerstvo financí je opět na základě tohoto ustanovení zmocněno stanovit podrobnější technické aspekty předávání účetních dokumentů a údajů prostřednictvím vyšších územních samosprávných celků.

Tento alternativní postup je možné využít i pro účely uveřejnění individuální statutární výroční zprávy této účetní jednotky veřejného sektoru s tím, že povinnost uveřejnit individuální statutární výroční zprávu je v takovém případě splněna již okamžikem předání statutární výroční zprávy vyššímu územnímu samosprávnému celku (viz § 117 odst. 4).

## ČÁST PÁTÁ

### VYKAZOVÁNÍ FINANČNÍCH A NEFINANČNÍCH INFORMACÍ

#### Hlava I

#### Obecná ustanovení o účetních zprávách obsahujících finanční a nefinanční informace

#### § 95

#### Účetní zprávy obsahující finanční a nefinanční informace

(1) Účetními zprávami obsahujícími finanční a nefinanční informace (dále jen „účetní zprávy“) jsou

- a) zpráva vedení,
- b) zpráva o platbách správním entitám a
- c) zpráva o daních z příjmů.

(2) Účetní zprávy se rozlišují podle zahrnutých entit na

- a) individuální účetní zprávy, které se vyhotovují za účetní jednotku, a
- b) konsolidované účetní zprávy, které se vyhotovují za uskupení konsolidovaných entit.

#### **K části páté – Vykazování finančních a nefinančních informací**

#### **K hlavě I - Obecná ustanovení o účetních zprávách obsahujících finanční a nefinanční informace**

#### **K § 95**

Vedle úpravy účetního výkaznictví, vykazování účetních informací prostřednictvím účetní závěrky (viz část čtvrtá), je zákonem o účetnictví upravena i oblast vykazování dalších finančních a nefinančních informací. Tyto informace poskytují účetní jednotky vnějším uživatelům prostřednictvím zpráv, které jsou označovány jako účetní zprávy obsahující finanční a nefinanční informace (dále též zkráceně jako „účetní zprávy“). Pojem „účetní zprávy“ je tedy sběrná kategorie pro zprávy obsahující finanční a nefinanční informace, jejichž vyhotovení ukládá účetní regulace. Jiný zákon může účetní jednotce uložit vyhotovit též jiný dokument obsahující finanční a nefinanční informace, přičemž jeho režim může být dvojitý. Buď ho tento jiný zákon prohlásí za součást statutární výroční zprávy (viz blíže část šestá), anebo bude jeho režim nezávislý na statutární výroční zprávě.

Odstavec 1 vymezuje, které zprávy jsou považovány za účetní zprávy. Jsou jimi zpráva vedení (tj. obsah dnešní výroční zprávy podle § 21 dosavadního zákona o účetnictví, zpráva o platbách správním entitám a zpráva o daních z příjmů. Všechny zprávy jsou rozvedeny v dalších ustanoveních.

Odstavec 2 navrhuje rozdělit tyto účetní zprávy z hlediska entit, které zahrnují, a to na zprávy individuální a zprávy konsolidované. Individuální zprávy obsahující finanční a nefinanční informace vyhotovuje účetní jednotka za sebe sama. Oproti tomu zprávy konsolidované se vyhotovují za uskupení konsolidovaných entit jako celek a vyhotovuje je mateřská entita. Uskupením konsolidovaných entit jsou chápány souhrnně všechny konsolidované entity vymezené v § 42 odst. 3, nikoli jednotlivé konsolidované entity zvlášť.

## Hlava II

### Zpráva vedení

#### Díl 1

#### Individuální zpráva vedení

#### § 96

#### **Povinnost vyhotovit individuální zprávu vedení**

Individuální zprávu vedení vyhotovuje velká a střední účetní jednotka.

*CELEX 320013L0034 (čl. 19 odst. 3 a 4, čl. 36 odst. 1 písm. c))*

#### **K hlavě II – Zpráva vedení**

#### **K dílu 1 – Individuální zpráva vedení**

#### **K § 96**

Zpráva vedení je jednou z účetních zpráv obsahujících finanční a nefinanční informace, kterou účetní jednotky vyhotovují, přičemž se rozlišuje zpráva vedení individuální a konsolidovaná.

Tento díl upravuje individuální zprávu vedení, tj. zprávu vedení sestavovanou za samostatnou účetní jednotku. Obecná úprava této povinnosti je obsažena v čl. 19 účetní směrnice č. 2013/34/EU. V dosavadním zákoně o účetnictví byla zpráva vedení transponována v rámci ustanovení § 21 o výroční zprávě. Dosavadní znění však vyvolávalo výkladové obtíže, jelikož výroční zpráva podle tohoto ustanovení byla chápána ve dvojím smyslu, a to jako určitý obal zahrnující i další samostatné dokumenty jako účetní závěrku a zprávu auditora (viz § 21 odst. 5 dosavadního zákona o účetnictví), zároveň však aktuálně podle odstavců 2 a 4 tohoto ustanovení má vlastní obsah, který odpovídá obsahu zprávy vedení podle účetní směrnice. Navrhuje se tuto situaci napravit tím, že se v zákoně jednoznačně vymezí zpráva vedení (k výroční zprávě viz níže).

V tomto ustanovení se navrhuje zakotvit, kdo má povinnost vyhotovit individuální zprávu vedení. Stanoví se, že tuto povinnost má velká a střední účetní jednotka, tj. tato povinnost dopadá pouze na účetní jednotky podléhající kategorizaci (podnikatelské a neziskové účetní jednotky), nikoliv účetní jednotky veřejného sektoru, a současně pouze ty, které jsou velkou nebo střední účetní jednotkou. Navrhuje se tedy provést, co se týče účetních jednotek, na které tato směrnice dopadá, minimální transpozici směrnice, a a využít možnosti osvobodit od této povinnosti malé a mikro účetní jednotky (čl. 19 odst. 3 a čl. 36 odst. 1 písm. c) účetní směrnice), jelikož se těmto účetním jednotkám zároveň ukládá povinnost uvést v příloze účetní závěrky informace o nabytí vlastních akcií požadované směrnicí EU č. 2017/1132 o některých aspektech práva obchodních společností (viz § 78 odst. 3 písm. d). Zvláštní zákony v kontextu současného pojetí výroční zprávy často ukládají povinnost vyhotovovat výroční zprávu ve smyslu zprávy vedení i účetním jednotkám, které jsou této povinnosti současným zákonem o účetnictví zproštěny a u kterých tuto povinnost nevyžaduje ani účetní směrnice, a to ve vazbě na právní formu účetní jednotky. Z důvodu dvojího chápání výroční zprávy je však dnes obtížně zjistitelné, jaký je důvod uložení této povinnosti i mikro a malým účetním jednotkám, které podle účetní regulace nemají být nadbytečně administrativně zatěžovány dalšími povinnostmi ve smyslu vypracování zprávy vedení. Gestoři jiných právních předpisů by tak měli vždy zvážit, zda je nezbytné a odůvodněné uložení povinnosti vyhotovit zprávu vedení i účetním jednotkám, které na

základě tohoto zákona tuto povinnost nemají, a zda se jedná o zprávu vedení ve smyslu účetní směrnice nebo jde spíše o jinou zprávu.

Doposud platilo, že výroční zprávu ve smyslu zákona o účetnictví jsou povinny vyhotovit účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Oproti § 21 dosavadního zákona o účetnictví se však množina účetních jednotek s povinností vyhotovení zprávy vedení vymezuje nezávisle na množině účetních jednotek, které podléhají povinnosti zajistit povinný audit (dnes podle § 20 dosavadního zákona o účetnictví povinnost ověření účetní závěrky auditorem).

## § 97

### Vymezení individuální zprávy vedení

(1) Individuální zprávou vedení je zpráva poskytující ucelený a vyvážený popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace, včetně zásadních rizik a nejistot, kterým čelí, za účetní období. Činnost a hospodářská situace účetní jednotky musí být analyzované z finančního hlediska, a je-li to vhodné pro naplnění účelu individuální zprávy vedení velké účetní jednotky, také z nefinančního hlediska. Účetní jednotka zahrne do analýzy také odkazy na částky vykazované v účetní závěrce a komentář k nim, je-li to vhodné.

*CELEX 320013L0034 (čl. 19 odst. 1)*

(2) Hledisky podle odstavce 1 jsou

- a) klíčové ukazatele výkonnosti činnosti účetní jednotky,
- b) otázky životního prostředí a
- c) zaměstnanecké otázky.

*CELEX 320013L0034 (čl. 19 odst. 1)*

(3) Individuální zpráva vedení dále obsahuje

- a) informace o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- b) informace o činnosti v oblasti výzkumu a vývoje,
- c) informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů, kterými jsou
  - 1. důvody nabytí vlastních podílů, k němuž došlo v průběhu účetního období,
  - 2. počet a jmenovitá hodnota vlastních podílů nabytých a zcizených v průběhu účetního období a podíl na upsaném základním kapitálu, který tyto podíly představují,
  - 3. počet a jmenovitá hodnota vlastních podílů ve vlastnictví účetní jednotky a jejich podíl na upsaném základním kapitálu, a to na počátku a na konci účetního období,
  - 4. v případě nabytí nebo převodu za úplaty protihodnota poskytnutá za tyto podíly a
  - 5. uvedení osoby, od které účetní jednotka vlastní podíl nabyla, ledaže jej nabyla na evropském regulovaném trhu,
- d) informace o existenci zahraniční pobočky,
- e) má-li to význam pro posouzení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky, která používá finanční nástroje, informace o
  - 1. cílech a metodách řízení rizik účetní jednotky, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty, a
  - 2. cenových a úvěrových rizicích a rizicích souvisejících s likviditou a peněžním tokem, kterým je účetní jednotka vystavena, a
- f) informace o skutečnostech majících význam pro naplnění účelu individuální zprávy vedení, které nastaly po posledním dni účetního období a přede dnem vyhotovením této zprávy.

*CELEX 320013L0034 (čl. 19 odst. 2)*

## K § 97

Navržené ustanovení v odstavci 1 stanoví vymezení individuální zprávy vedení a její účel, tj. poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti účetní jednotky a její hospodářské situace včetně zásadních rizik a nejistot, kterým účetní jednotka čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby účetní jednotka prozkoumala svou činnost a hospodářskou situaci, a to vždy z finančního hlediska a v případě velké účetní jednotky, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního.

Navržené ustanovení současně zapracovává čl. 19 odst. 4 účetní směrnice týkající se obchodních společností, když stanoví, že malé a střední účetní jednotky a ve spojení s čl. 36 odst. 6 účetní směrnice (podle kterého mikro účetní jednotky nemohou mít horší postavení než malé účetní jednotky) také mikro účetní jednotky nemusejí posuzovat svou činnost a hospodářskou situaci z nefinančního hlediska, ale provedou analýzu pouze z hlediska finančního. To je uvedeno pro případ, že by jiný zákon uložil povinnost vypracovat zprávu vedení i účetní jednotce, která je mikro nebo malou účetní jednotkou. Z nefinančního hlediska tak situaci posuzuje pouze velká účetní jednotka.

V dosavadním zákoně o účetnictví je výjimka uvedena v § 21 odst. 3, nicméně nereflektuje zcela přesně znění směrnice, proto se nyní navržená norma od tohoto ustanovení

Hlediska, která účetní jednotka při analýze zohledňuje, upravuje odstavec 2 tohoto ustanovení. Jsou jimi především klíčové ukazatele výkonnosti vztahující se k činnosti účetní jednotky, a to jak podnikatelské, tak jiné (důvodem je, že se zákon na rozdíl od účetní směrnice vztahuje na všechny podnikatelské a neziskové účetní jednotky, nikoli jen na obchodní společnosti), a dále také otázky životního prostředí a otázky zaměstnanecké. Na základě těchto hledisek pak účetní jednotka získává komplexní informace o své výkonnosti a hospodářské situaci.

V odstavci 3 je pak uvedeno, co dále obsahuje individuální zpráva vedení. Vychází se přitom ze znění čl. 19 odst. 2 účetní směrnice a dochází k mírnému formulačnímu odklonu od dnešního transpozičního ustanovení § 21 odst. 2 a 4 dosavadního zákona o účetnictví. Uváděnými informacemi tedy jsou a) informace o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky, b) informace o činnosti v oblasti výzkumu a vývoje, c) informace o nabytí vlastních akcií nebo jiných vlastních podílů (tato norma byla doposud obsažena v § 307 zákona o obchodních korporacích, navrhuje se však její začlenění do zákona o účetnictví k ostatním obsahovým náležitostem zprávy vedení; zároveň se norma již netýká pouze akciových společností, proto je záměrem obsáhnout všechny možné formy vlastních podílů, nikoli pouze vlastní akcie), dále d) informace o tom, zda má účetní jednotka zahraniční pobočku nebo jinou svou část v zahraničí (k tomu viz § 145 odst. 2), e) v případě účetních jednotek využívajících finanční nástroje podle mezinárodních účetních standardů (viz § 123) další informace zde uvedené, mají-li význam pro posouzení finanční situace účetní jednotky a její výkonnosti a f) informace o skutečnostech, které mají význam pro naplnění účelu individuální zprávy vedení, avšak nastaly až v období po posledním dni účetního období a přede dnem vyhotovení této zprávy (je chtěné, aby tyto významné skutečnosti byly při sestavování účetní závěrky).

## § 98

### **Přehled nefinančních informací v individuální zprávě vedení**

(1) Subjekt veřejného zájmu, který by byl velkou účetní jednotkou, i kdyby nebyl subjektem veřejného zájmu, a který k poslednímu dni účetního období překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období, uvede v individuální zprávě vedení pro naplnění jejího účelu namísto analýzy jeho činnosti a hospodářské situace z nefinančního hlediska pouze přehled nefinančních informací.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 1 bod 1, čl. 1 odst. 1 bod 2)*

(2) Přehled nefinančních informací v individuální zprávě vedení se neuvádí, pokud

- a) tyto informace jsou zahrnuty v jiném dokumentu, který účetní jednotka vyhotovuje za období shodné s jejím účetním obdobím, a pokud
- jiný dokument tvoří řádnou individuální statutární výroční zprávu nebo ji tvoří na základě rozhodnutí účetní jednotky, nebo
  - ho účetní jednotka uveřejní na svých internetových stránkách do 6 měsíců od posledního dne účetního období, nebo ve lhůtě, ve které má zajistit zveřejnění

vykazovaných informací, pokud je kratší, a v individuální zprávě vedení na něj uvede odkaz, nebo

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 1 bod 4)*

- b) tyto informace o účetní jednotce, která je dceřinou entitou, a o jejích dceřiných entitách mají být zahrnuty v přehledu nefinančních informací v konsolidované zprávě vedení vyhotovené podle právního řádu členského státu Evropské unie nebo v jiném dokumentu obsahujícím tyto informace.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 1 bod 3)*

(3) Přehled nefinančních informací v individuální zprávě vedení obsahuje

- a) informace o otázkách
1. životního prostředí,
  2. zaměstnaneckých a sociálních,
  3. respektování lidských práv,
  4. boje proti korupci a úplatkářství,
  5. stručný popis obchodního modelu účetní jednotky,
- b) popis opatření, která účetní jednotka ve vztahu k otázkám uvedeným v písmenu a) uplatňuje, včetně postupů náležité péče, a popis výsledků těchto opatření; není-li k některé z těchto otázek uplatňováno žádné opatření, uvádí se odůvodnění, z jakého důvodu se opatření k dané otázce neuplatňuje,
- c) popis hlavních rizik souvisejících s otázkami uvedenými v písmenu a), jež jsou spojena s činnostmi účetní jednotky, a přichází-li to v úvahu a je-li to přiměřené, s jejími obchodními vztahy, výrobky nebo službami a jež pravděpodobně budou mít nepříznivé dopady v těchto oblastech, a popis způsobu, jakým účetní jednotka tato rizika řídí, a
- d) nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti podnikatelské činnosti účetní jednotky.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 1 druhý pododstavec)*

(4) Informace podle odstavce 3 písm. a) obsahují případně také odkazy na částky vykazované v účetní závěrce a komentář k nim.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 1 třetí pododstavec)*

(5) Pro uvedení informací v přehledu nefinančních informací je možné použít metodiky upravující vykazování informací o společenské odpovědnosti; v takovém případě přehled nefinančních informací obsahuje údaj, ze které metodiky se vycházelo.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 1 pátý pododstavec)*

(6) Informace v přehledu nefinančních informací týkající se budoucího vývoje účetní jednotky nebo záležitostí projednávaných účetní jednotkou nemusí být uvedeny, pokud

- a) podle řádně odůvodněného stanoviska členů statutárního orgánu nebo osob v obdobném postavení nebo členů kontrolního orgánu by uvedení těchto informací výrazně poškodilo obchodní postavení účetní jednotky a
- b) jejich neuvedení neznemožňuje objektivní a vyvážené pochopení vývoje a výkonnosti činnosti této účetní jednotky a její hospodářské situace.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 1 čtvrtý pododstavec)*

## **K § 98**

Navržené ustanovení upravuje přehled nefinančních informací, který vymezená množina účetních jednotek uvádí v individuální zprávě vedení namísto analýzy její činnosti a hospodářské situace z nefinančního hlediska, kterou by jinak byla povinna provést k naplnění účelu individuální zprávy vedení podle § 97 odst. 1.



Doposud byla tato problematika obsažena v § 32f až § 32i dosavadního zákona o účetnictví, kterými se transponoval čl. 19a účetní směrnice.

Přehled nefinančních informací sestavuje takový subjekt veřejného zájmu, který by byl velkou účetní jednotkou, i kdyby nebyl subjektem veřejného zájmu, a zároveň k poslednímu dni účetního období má za toto účetní období průměrný počet zaměstnanců větší než 500. Jedná se tedy pouze o ty subjekty veřejného zájmu, které by v daném účetním období skutečně již byly zařazeny v kategorii velkých účetních jednotek, i když by nebyly subjektem veřejného zájmu, (podle § 34 odst. 1 až 4) a zároveň které naplní vyšší kritérium průměrného počtu zaměstnanců, tj. neuplatní se zde norma, že subjekt veřejného zájmu je vždy velkou účetní jednotkou. Lze přitom předpokládat, že výskyt případů, kdy subjekt veřejného zájmu naplní kritérium průměrného počtu zaměstnanců větší než 500, které je stanoveno speciálně tímto ustanovením, a současně nenaplní ostatní kritéria stanovená pro velkou účetní jednotku (§ 32 odst. 5 písm. b) bod 1 a 2), bude spíše ojedinělý. Uvedené situace nicméně nelze do budoucna vyloučit. Z tohoto důvodu jsou v navrženém ustanovení zohledněny.

Odstavec 2 upravuje případy, kdy není nutné uvádět přehled nefinančních informací. Písmeno a) přejímá § 32g odst. 3 a § 32h dosavadního zákona o účetnictví a upravuje situaci, kdy účetní jednotka buď na základě povinnosti uložené jiným právním předpisem, evropskou legislativou nebo mezinárodní smlouvou, nebo na základě svého vlastního rozhodnutí vytváří jiný dokument, jehož součástí jsou informace, které by jinak uváděla v přehledu nefinančních informací. V takovém případě pak účetní jednotka již nemusí v individuální zprávě vedení přehled nefinančních informací uvádět, pokud tento jiný dokument, který již stejné informace obsahuje, zahrne do statutární výroční zprávy, ať již z vlastního rozhodnutí, nebo protože jí to uloží zákon, nebo pokud ho účetní jednotka uveřejní v uvedené lhůtě na svých internetových stránkách a v individuální zprávě vedení na něj uvede odkaz. Jiná, než šestiměsíční lhůta pro uveřejnění tohoto jiného dokumentu na internetových stránkách účetní jednotky je stanovena z důvodu, že některé účetní jednotky mají lhůtu pro zajištění zveřejnění vykazovaných informací kratší než těchto 6 měsíců (např. čtyřměsíční). Aby bylo dosaženo stanoveného cíle, že vykazované nefinanční informace jsou vnějším uživatelům k dispozici v rámci statutární výroční zprávy, musí být tento jiný dokument zveřejněn dříve. Z tohoto ustanovení tedy plyne, že pokud účetní jednotka již tytéž informace uvede v jiném dokumentu (ať již na základě uložené povinnosti, nebo z vlastního rozhodnutí), pak tento jiný dokument může, resp. musí (pokud zákon stanoví, že tento dokument je součástí individuální statutární výroční zprávy) využít dále a nemusí tak nefinanční informace uvádět duplicitně. Pokud však účetní jednotce jiný právní předpis uloží povinnost vyhotovit tento jiný dokument a účetní jednotka ji nesplní, nebo ji sice splní, ale následně nesplní podmínky podle bodů 1 nebo 2, tj. nezačlení ho do statutární výroční zprávy nebo ho nezveřejní na internetu v dané lhůtě s uvedením odkazu na něj ve zprávě vedení), trvá její povinnost vypracovat přehled nefinančních informací.

Následující písmeno b) přejímá § 32g odst. 7 dosavadního zákona o účetnictví a implementuje čl. 19a odst. 4. Písmeno b) tak upravuje situaci, kdy účetní jednotka nemusí uvádět ve své individuální zprávě vedení přehled nefinančních informací, pokud má být vyhotovována konsolidovaná zpráva vedení nebo jiný samostatný dokument, ve které je přehled nefinančních informací o této účetní jednotce zahrnut. Tato výjimka platí jak pro účetní jednotku, která je mateřskou entitou a která konsolidovanou zprávu vedení nebo jiný dokument vyhotovuje, tak pro ostatní konsolidované entity. Stejně tak se tato výjimka uplatní v situaci, kdy tyto zprávy sestavuje nadřazená entita, tedy pokud je účetní jednotka součástí konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku (viz § 44). V těchto případech tedy za konsolidované entity není uváděn přehled nefinančních informací v individuální zprávě vedení.

V odstavci 3 je vymezen obsah přehledu nefinančních informací. Přebírá se § 32g odst. 1 a 2 dosavadního zákona o účetnictví, pouze je zvolena struktura přesněji reflektující účetní směrnici (čl. 19a odst. 1).

Odstavec 4 přebírá § 32g odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví.

Ustanovení odstavce 5 přebírá § 32g odst. 3 větu druhou dosavadního zákona o účetnictví. Podle této normy je možné použít při vytváření přehledu nefinančních informací metodiky a rámce, které upravují postupy při vykazování informací o společenské odpovědnosti. Pokud tak účetní jednotka učiní, uvede v přehledu nefinančních informací, ze které metodiky vycházela. Účetní jednotky mohou vycházet z vnitrostátních metodik (např. norma ČSN ISO 26000 – „Pokyny pro oblast společenské odpovědnosti“), unijních rámců, jako je systém pro environmentální řízení podniků a audit (EMAS), nebo mezinárodních rámců, jako je úmluva OSN „Global Compact“, nebo z obecných zásad v oblasti podnikání a lidských práv, které provádějí rámec OSN „Chránit, dodržovat a napravovat“, dále ze

směrnice OECD pro nadnárodní společnosti, normy Mezinárodní organizace pro normalizaci ISO 26000, tripartitní deklarace Mezinárodní organizace práce o zásadách pro nadnárodní společnosti a sociální politiku, z globální iniciativy pro podávání zpráv („Global Reporting Initiative“) nebo jiné uznávané mezinárodní metodiky a rámce.

Odstavec 6 přebírá § 32g odst. 5 dosavadního zákona o účetnictví, kterým se zapracovává čl. 19a odst. 1 čtvrtý pododstavec účetní směrnice. Jedná se o definici výjimečných případů, kdy účetní jednotka nemusí v přehledu nefinančních informací uvádět informace týkající se budoucího vývoje účetní jednotky nebo záležitostí, které aktuálně účetní jednotka projednává. První podmínkou je, že podle řádně odůvodněného stanoviska členů statutárního orgánu nebo osob v obdobném postavení nebo členů kontrolního orgánu by uvedení těchto informací výrazně poškodilo obchodní postavení účetní jednotky. Současně však (jako druhá podmínka) jejich neuvedení nesmí mít za následek nenaplnění účelu zprávy vedení.

## Díl 2

### Konsolidovaná zpráva vedení

#### § 99

#### Vymezení konsolidované zprávy vedení

(1) Konsolidovanou zprávou vedení je zpráva poskytující ucelený a vyvážený popis vývoje a výkonnosti činnosti uskupení konsolidovaných entit a jeho hospodářské situace, včetně zásadních rizik a nejistot, kterým čelí, za konsolidační období. Činnost a hospodářská situace uskupení konsolidovaných entit musí být analyzované z finančního hlediska, a je-li to vhodné pro naplnění účelu konsolidované zprávy vedení, také z nefinančního hlediska, obdobně jako v případě individuální zprávy vedení.

*CELEX 320013L0034 (čl. 29 odst. 1)*

(2) Konsolidovaná zpráva vedení obsahuje stejné údaje, které by se uváděly v individuálních zprávách vedení konsolidovaných entit za konsolidační období, přičemž pro tyto účely se za vlastní akcie nebo jiné vlastní podíly považují i podíly v mateřské entitě držené dceřinou entitou a entitou jednajícím vlastním jménem na účet mateřské entity nebo její dceřiné entity.

*CELEX 320013L0034 (čl. 29 odst. 2 písm. a))*

(3) Pokud konsolidovaná zpráva vedení obsahuje veškeré údaje, které jsou součástí individuální zprávy vedení účetní jednotky, která je mateřskou entitou, může tato účetní jednotka individuální zprávu vedení nahradit konsolidovanou; v takovém případě se pro účely individuální statutární výroční zprávy tato konsolidovaná zpráva vedení považuje za její individuální zprávu vedení.

*CELEX 320013L0034 (čl. 29 odst. 3)*

#### **K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva vedení**

#### **K § 99**

Navržené ustanovení obsahuje podrobnější úpravu podmínek vyhotovení konsolidované zprávy vedení. Navržené ustanovení v odstavci 1 stanoví obdobně jako v případě individuální zprávy vedení její vymezení a účel, kterým je poskytnout ucelený a věrný popis vývoje a výkonnosti činnosti uskupení konsolidovaných entit a jejich hospodářské situace za konsolidační období; zahrnuta jsou také zásadní rizika a nejistoty, kterým uskupení konsolidovaných entit čelí. K naplnění tohoto účelu je třeba, aby mateřský entita prozkoumala činnost a hospodářskou situaci uskupení konsolidovaných entit, kterého je také součástí, a to především z finančního hlediska a, je-li to vhodné, také z hlediska nefinančního, přičemž se postupuje stejně jako v případě individuální zprávy vedení.

Odstavec 2 vymezuje náležitosti konsolidované zprávy vedení. Těmito údaji jsou informace, které jsou uváděny v individuální zprávě vedení, přičemž speciálně je zde vymezen pojem vlastní akcie a jiné

vlastní podíly. Za ně jsou považovány i podíly v mateřské entitě, které drží nejen sama mateřská entita, ale i její dceřiné entity, příp. entita jednající v jejich prospěch.

Odstavec 3 je speciální právní úpravou k úpravě individuální zprávy vedení. Na základě tohoto ustanovení může účetní jednotka, která je mateřskou entitou, nahradit individuální zprávu vedení konsolidovanou zprávou vedení, pokud konsolidovaná zpráva vedení obsahuje veškeré údaje, které by byla povinna uvést v individuální zprávě vedení. Pokud konsolidovaná zpráva splňuje tento požadavek, účetní jednotka, která je mateřskou entitou, individuální zprávu vedení vůbec nevyhotovuje a s konsolidovanou zprávou vedení dále nakládá (pro účely plnění povinností, které se pojí k individuální zprávě vedení) jako s individuální zprávou vedení.

Pro úplnost lze uvést, že záměrem označení entity buď jako „účetní jednotky, která je mateřskou entitou“ nebo „mateřské entity“ je legislativně odlišit situace, kdy se na tuto entitu hledí jako na samostatnou, individuální účetní jednotku s jejími právy a povinnostmi, a kdy jde naopak o oblast konsolidace a z ní plynoucí práva a povinnosti jakožto mateřské entity.

## § 100

### **Přehled nefinančních informací v konsolidované zprávě vedení**

(1) Subjekt veřejného zájmu, který je mateřskou entitou konsolidačního celku, který by byl velkým konsolidačním celkem, i kdyby jeho součástí nebyl subjekt veřejného zájmu, a k poslednímu dni konsolidačního období překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za konsolidační období na konsolidovaném základě, uvede v konsolidované zprávě vedení pro naplnění jejího účelu namísto analýzy činnosti a hospodářské situace konsolidovaných entit z nefinančního hlediska pouze přehled nefinančních informací.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 3 bod 1)*

(2) Přehled nefinančních informací v konsolidované zprávě vedení se neuvádí, pokud tyto informace za uskupení konsolidovaných entit

- a) jsou zahrnuty v jiném dokumentu, který mateřská entita vyhotovuje za období shodné s konsolidačním obdobím, a pokud
  1. tento jiný dokument tvoří řádnou konsolidovanou statutární výroční zprávu nebo ji tvoří na základě rozhodnutí mateřské entity, nebo
  2. ho mateřská entita uveřejní na svých internetových stránkách do 6 měsíců od posledního dne konsolidačního období, nebo ve lhůtě, ve které má zajistit zveřejnění vykazovaných informací za uskupení konsolidovaných entit, pokud je kratší, a v konsolidované zprávě vedení na něj uvede odkaz, nebo
- b) mají být zahrnuty v konsolidované zprávě vedení nebo jiném dokumentu vyhotovené jinou entitou způsobem, který je v souladu se právním předpisem Evropské unie upravujícím konsolidovanou zprávu vedení a konsolidovaný přehled nefinančních informací.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 3 bod 3, čl. 1 odst. 3 bod 4)*

(3) Přehled nefinančních informací v konsolidované zprávě vedení obsahuje informace ve vztahu k uskupení konsolidovaných entit, které by se uváděly v přehledu nefinančních informací v individuální zprávě vedení.

*CELEX 32014L0095 (čl. 1 odst. 3 bod 1)*

### **K § 100**

Navržené ustanovení upravuje přehled nefinančních informací, který vymezená množina mateřských entit uvádí v konsolidované zprávě vedení namísto analýzy její činnosti a hospodářské situace z nefinančního hlediska, kterou by jinak byla povinna provést k naplnění účelu konsolidované zprávy vedení podle § 99 odst. 1.

Doposud byla tato problematika obsažena v § 32f až § 32i dosavadního zákona o účetnictví, kterými se transponoval čl. 29a účetní směrnice.

Přehled nefinančních informací vytváří takový subjekt veřejného zájmu, který je mateřskou entitou konsolidačního celku, který by byl velkým konsolidačním celkem, i kdyby jeho součástí nebyl subjekt veřejného zájmu, a zároveň k poslednímu dni konsolidačního období má tento konsolidační za toto období průměrný počet zaměstnanců větší než 500 na konsolidovaném základě. Jedná se tedy pouze o takový konsolidační celek, který by v daném účetním období skutečně již byl zařazen v kategorii velkých konsolidačních celků v souladu s § 40 upravujícím určení kategorie konsolidačního celku, aniž by v něm byl obsažen subjekt veřejného zájmu (odhlíží se zde od pravidla, že subjekt veřejného zájmu je automaticky velkou účetní jednotkou). Lze přitom předpokládat, že výskyt případů, kdy takový konsolidační celek naplní kritérium průměrného počtu zaměstnanců větší než 500, které je stanoveno speciálně tímto ustanovením, a současně nenaplní ostatní kritéria stanovená pro velký konsolidační celek, bude spíše ojedinělý. Uvedené situace nicméně nelze do budoucna vyloučit. Z tohoto důvodu jsou v navrženém ustanovení zohledněny.

Odstavec 2 přejímá § 32g odst. 3 a § 32h dosavadního zákona o účetnictví a upravuje situaci, kdy má mateřská entita na základě jiného právního předpisu, evropské legislativy nebo mezinárodní smlouvy povinnost vytvářet jiný dokument nebo na základě svého vlastního rozhodnutí vytváří jiný dokument, jehož součástí jsou informace, které by jinak uváděla v přehledu nefinančních informací za konsolidované entity. V takovém případě pak mateřská entita již nemusí v konsolidované zprávě vedení přehled nefinančních informací uvádět, pokud tento jiný dokument, který již stejné informace obsahuje, zahrne do konsolidované statutární výroční zprávy, ať již z vlastního rozhodnutí, nebo protože jí to uloží zvláštní zákon, nebo pokud ho mateřská entita uveřejní v uvedené lhůtě na svých internetových stránkách a v konsolidované zprávě vedení na něj uvede odkaz. Jiná než šestiměsíční lhůta pro uveřejnění tohoto jiného dokumentu na internetových stránkách mateřské entity je stanovena z důvodu, že některé mateřské entity mají lhůtu pro zajištění zveřejnění vykazovaných informací kratší než těchto 6 měsíců (např. čtyřměsíční). Aby bylo dosaženo stanoveného cíle, že vykazované nefinanční informace jsou vnějším uživatelům k dispozici v rámci statutární výroční zprávy, musí být tento jiný dokument uveřejněn dříve. Z tohoto ustanovení tedy plyne, že pokud mateřská entita již tytéž informace uvede v jiném dokumentu (ať již na základě uložené povinnosti, nebo z vlastního rozhodnutí), pak tento jiný dokument může, resp. musí (pokud zákon stanoví, že tento dokument je součástí konsolidované statutární výroční zprávy) využít a nemusí nefinanční informace uvádět duplicitně. Pokud však mateřské entitě jiný právní předpis uloží povinnost vyhotovit tento jiný dokument a mateřská entita ji nesplní nebo ji sice splní, ale následně nesplní podmínky podle bodů 1 nebo 2, tj. nezačlení ho do konsolidované statutární výroční zprávy nebo ho nezveřejní na internetu v dané lhůtě s uvedením odkazu na něj, trvá její povinnost vypracovat přehled nefinančních informací.

Současně není mateřská entita povinna uvést v konsolidované zprávě vedení přehled nefinančních informací, pokud mají být tytéž informace za uskupení konsolidovaných entit uvedeny v konsolidované zprávě vedení nebo jiném dokumentu vyhotoveném nadřazenou entitou, jsou-li vypracované v souladu s účetní směrnicí (čl. 29a odst. 3 je transponován jako výjimka z konsolidační povinnosti).

V odstavci 3 je vymezen obsah přehledu nefinančních informací s odkazem na informace uváděné v individuálním přehledu nefinančních informací ohledně uskupení konsolidovaných entit za konsolidační období. Uplatní se tedy obdobně § 96 odst. 3 a 6.

### Díl 3

## **Společná ustanovení o zprávě vedení**

### § 101

## **Výjimky z vyhotovení zprávy vedení**

Zpráva vedení se nevyhotovuje, pokud se řádná účetní závěrka sestavuje

- a) v období 36 měsíců od prvního dne kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, nejpozději však do skončení konkursu, pokud o vyhotovení zprávy vedení nerozhodne věřitelský výbor,
- b) ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o vyhotovení zprávy vedení nerozhodne věřitelský výbor, nebo

- c) ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující.

### **K dílu 3 - Společná ustanovení o zprávě vedení**

#### **K § 101**

Navržené ustanovení upravuje výjimku z vyhotovení zprávy vedení, a to jak individuální, tak konsolidované v případě konsolidace. Přebírá se dnešní ustanovení § 21 odst. 1 věty druhé ve spojení s § 20 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého účetní jednotka (a v případě konsolidací mateřská entita) nemá povinnost vyhotovovat výroční zprávu (nově zprávu vedení) v případech souvisejících s insolvenčním řízením. Konkrétně se jedná o situace, kdy účetní jednotka nebo mateřská entita sestavuje řádnou účetní závěrku během 36 celých kalendářních měsíců po prohlášení konkursu (pokud konkurz neskončí dříve, viz písmeno a)) nebo z důvodu schválení reorganizačního plánu (viz písmeno b)); v obou případech však věřitelský výbor může požadovat, aby byla zpráva vedení vyhotovena. Třetí situací, kdy se nepožaduje vyhotovení zprávy vedení, je pak zrušení konkursu z důvodu nedostatku majetku (viz písmeno c)).

## **Hlava III**

### **Zpráva o platbách správním entitám**

#### **K hlavě III - Zpráva o platbách správním entitám**

Hlava III transponuje kapitolu 10 účetní směrnice a upravuje zprávu o platbách správním entitám (podle směrnice „zprávu o platbách vládám“, podle dosavadního zákona o účetnictví „zprávu o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země“, viz jeho § 32a až 32d). Zpráva o platbách je další účetní zprávou a stejně jako ostatní účetní zprávy se vyhotovuje jako individuální, nebo konsolidovaná.

#### **Díl 1**

### **Individuální zpráva o platbách správním entitám**

#### **§ 102**

#### **Povinnost vyhotovit individuální zprávu o platbách správním entitám**

Individuální zprávu o platbách správním entitám vyhotovuje velká podnikatelská účetní jednotka, která

- a) vykonává činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v příloze I sekci B oddílech 05 až 08 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2, nebo
- b) vyvíjí v původních lesích činnost uvedenou v příloze I sekci A oddílu 02 skupině 02.2 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006.

*CELEX 320013L0034 (čl. 41 body 1 a 2, čl. 42 odst. 1)*

#### **K dílu 1 - Individuální zpráva o platbách správním entitám**

#### **K § 102**

Tuto zprávu vyhotovují pouze velké podnikatelské účetní jednotky (včetně subjektů veřejného zájmu; viz § 34 odst. 6). Zde tedy dochází k upřesnění oproti dosavadní právní úpravě, kdy podle § 32a odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví tuto povinnost měly všechny velké účetní jednotky pouze s výjimkou vybrané účetní jednotky, povinnost se tedy vztahovala i na velké nepodnikatelské účetní jednotky, avšak vzhledem k charakteru činností uvedených v písmenech a) a b) tato povinnost nepodnikatelským účetním jednotkám zpravidla nevznikala. Nyní se však přistupuje k minimální transpozici účetní směrnice, a protože ta se vztahuje pouze na podnikatelské účetní jednotky a

ostatním druhům účetních jednotek povinnost vyhotovit zprávu o platbách správním entitám žádný jiný předpis evropského práva neukládá, nevyžaduje se ani podle navrhovaného zákona.

Kromě toho, aby se jednalo o velkou podnikatelskou účetní jednotku je pro vznik povinnosti vyhotovit individuální zprávu o platbách správním entitám nutno naplnit ještě jednu z alternativních podmínek uvedených v písmenu a) b), tedy že účetní jednotka je činná v uvedených odvětvích souvisejících s těžbou (písmeno a)) nebo v těžbě dřeva v původních lesích (písmeno b)). Tyto podmínky jsou totožné s úpravou v § 32a dosavadního zákona o účetnictví, protože jsou transpozicí čl. 42 odst. 1 ve spojení s čl. 41 odst. 1 a 2 účetní směrnice.

## § 103

### **Výjimky z povinnosti vyhotovit individuální zprávu o platbách správním entitám**

- Individuální zprávu o platbách správním entitám nevyhotovuje účetní jednotka,
- a) jejíž platby správním entitám mají být zahrnuty v konsolidované zprávě o platbách správním entitám vyhotovené podle právního řádu členského státu Evropské unie jí nebo jinou entitou nebo
  - b) která vyhotovuje dokument podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie rovnocenný individuální zprávě o platbách správním entitám, pokud tento dokument tvoří její řádnou individuální statutární výroční zprávu na základě rozhodnutí účetní jednotky.

*CELEX 320013L0034 (čl. 42 odst. 2, čl. 46 odst. 1)*

### **K § 103**

Ustanovení § 103 stanoví situace, kdy účetní jednotka uvedená v § 102 nemusí individuální zprávu o platbách správním entitám vyhotovovat. Písmeno a) upravuje situaci, kdy má být vyhotovována konsolidovaná zpráva o platbách správním entitám, ve které jsou zahrnuty všechny platby dané účetní jednotky, které by byly uvedeny v její individuální zprávě. Tato výjimka platí jak pro mateřskou entitu, která konsolidovanou zprávu vyhotovuje, tak pro ostatní konsolidované entity. Stejně tak se tato výjimka uplatní v situaci, kdy konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám sestavuje nadřazená entita, tedy pokud je účetní jednotka součástí konsolidačního celku konsolidovaného v nadřazeném konsolidačním celku (viz § 44). V případě sestavení konsolidované zprávy o platbách správním entitám tedy za konsolidované entity není sestavena žádná individuální zpráva o platbách správním entitám; tímto se úprava této zprávy liší od úpravy účetní závěrky a zprávy vedení, které se sestavují individuálně za každou konsolidovanou entitu i v případě vzniku konsolidační povinnosti. V zásadě tedy platí, že pokud je účetní jednotka konsolidovanou entitou, za kterou vzniká konsolidační povinnost v podobě povinnosti vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám, nemusí individuální zprávu sestavovat. Komplikovanější však může být situace v případě, kdy se účetní období této entity liší od konsolidačního období, za které se vyhotovuje konsolidovaná zpráva. Výjimka z povinnosti vyhotovit individuální zprávu se totiž uplatní pouze tehdy, pokud jsou všechny platby, které by byly uvedeny v této individuální zprávě, zahrnuty v konsolidované zprávě. Pokud je tedy konsolidovaná zpráva sestavována za konsolidační období, které pokrývá např. pouze druhou polovinu účetního období účetní jednotky, a první polovina jejího účetního období není předmětem konsolidované zprávy (např. protože za toto období byl konsolidační celek malým nebo středním konsolidačním celkem), musí účetní jednotka za dané účetní období vyhotovit individuální zprávu o platbách správním entitám.

Písmeno b) stanoví výjimku pro situaci, kdy účetní jednotka vyhotovuje podle právního řádu státu, který není členským státem Evropské unie, dokument rovnocenný individuální zprávě o platbách a tento dokument tvoří její řádnou individuální statutární výroční zprávu. Účetní jednotka tak nemusí vytvářet duplicitně dva dokumenty s totožným obsahem, ale stačí příslušný jiný dokument, který již vyhotovila. Tím, že tento dokument bude patřit mezi dokumenty označované jako individuální statutární výroční zpráva, bude s ním zacházeno jako s individuální zprávou o platbách správním entitám, tedy bude se na něj vztahovat především povinnost zveřejnění.

### Vymezení individuální zprávy o platbách správním entitám

(1) Individuální zprávou o platbách správním entitám je přehled plateb zaplacených nebo poskytnutých za účetní období jednotlivým správním entitám, ve kterém se uvádí

- a) celková výše těchto plateb,
- b) celková výše těchto plateb za jednotlivé projekty,
- c) celková výše těchto plateb v členění podle druhů uvedených v odstavci 4 písm. a) bodech 1 až 7 a
- d) celková výše těchto plateb v členění podle druhů uvedených v odstavci 4 písm. a) bodech 1 až 7 za jednotlivé projekty.

*CELEX 320013L0034 (čl. 43 odst. 2 první pododstavec)*

(2) V případě platby v podobě nepeněžitého plnění se uvádí její hodnota a vysvětlení, jak byla hodnota určena, a pokud je to vhodné, množství.

*CELEX 320013L0034 (čl. 43 odst. 3)*

(3) Individuální zpráva o platbách správním entitám nemusí obsahovat platbu ani skupinu s ní souvisejících plateb, jejichž hodnota za účetní období nepřesahuje částku 2 600 000 Kč.

*CELEX 320013L0034 (čl. 43 odst. 1)*

(4) Pro účely zprávy o platbách správním entitám se rozumí

- a) platbou plnění související s činností spojenou s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 nebo s činností v původních lesích uvedenou v sekci A oddílu 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006, které je
  - 1. poskytnutím části produkce,
  - 2. daní, poplatkem nebo jiným obdobným peněžitým plněním z výnosů, výroby nebo zisku s výjimkou daně z přidané hodnoty, spotřební daně, daně z příjmů fyzických osob a daně z prodeje,
  - 3. úplatou za užívání,
  - 4. podílem na zisku,
  - 5. úplatou za uzavření smlouvy, objevení ložiska nebo těžební lokality nebo za výrobu nebo těžbu,
  - 6. licenčním poplatkem, jinou úplatou za licenci nebo koncesi nebo
  - 7. úplatou za zlepšení infrastruktury,
- b) správní entitou správní orgán jakéhokoli státu a entita ovládaná tímto orgánem,
- c) projektem provozní činnosti, které jsou upraveny jednou smlouvou, licencí, nebo koncesí a představují základ pro platbu správní entitě; pokud je více smluv, licencí nebo koncesí zásadním způsobem provázáno, považují se jimi upravené provozní činnosti za jeden projekt.

*CELEX 320013L0034 (čl. 41 body 3 až 5)*

### **K § 104**

Odstavec 1 upravuje obsah individuální zprávy o platbách správním entitám. Ve zprávě se uvádí platby určitých druhů (viz odstavec 4 písm. a)) týkající se činností uvedených v § 102 písm. a) a b), které byly za účetní období zaplacené nebo poskytnuty (pojem „platba“ zahrnuje i nepeněžitá plnění, viz odstavec 2 a 4) správním entitám. Správní entitou se přitom podle odstavce 4 písm. b) pro účely zprávy o platbách správním entitám rozumí správní orgán jakéhokoli státu, tedy nejen České

republiky, a entita ovládaná tímto orgánem. Vztah ovládání je definován pro účely účetnictví v § 37 odst. 2; správní orgán tedy musí být k dané entitě v postavení jako mateřská entita vůči dceřině entitě. Písmena a) až d) stanoví, jak se uváděné platby ve zprávě člení, s tím, že účetní jednotka je povinna uvést a) celkovou výši těchto plateb, b) jejich členění podle projektů, c) jejich členění podle druhů a d) jejich členění podle druhů v rámci jednotlivých projektů.

V případě platby v podobě nepeněžitých plnění se podle odstavce 2 uvádí i její hodnota, vysvětlení, jak byla hodnota určena, a pokud je to vhodné, i množství; přebírá se tedy § 32b odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví s tím, že pojem „objem“ se nahrazuje obecnějším pojmem „množstvím“, který se může vztahovat na jakékoli nepeněžitá plnění.

Odstavec 3 obsahuje výjimku z povinnosti uvádět ve zprávě všechny výše vymezené platby za účetní období, a to pro platbu, jejíž hodnota, a to ani v součtu se souvisejícími platbami, za účetní období nepřesáhla 2 600 000 Kč. Oproti § 32b odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví je pojem „výše“ nahrazen pojmem „hodnota“, protože jde o obecnější vyjádření, které je výstižnější v případě plateb v podobě nepeněžitých plnění.

Druhy uváděných plateb jsou uvedeny v odstavci 4 písm. a). Jedná se o transpozici čl. 41 bodu 5 účetní směrnice, která byla doposud provedena v § 32a odst. 6 dosavadního zákona o účetnictví; nedochází tedy k věcné změně oproti dosavadní právní úpravě, pouze byly provedeny některé úpravy za účelem přizpůsobení tohoto výčtu českému právnímu řádu. Podle bodu 1 se jedná o poskytnutí části produkce (z povahy věci se musí jednat o naturální plnění, toto tedy není oproti § 32a odst. 6 písm. a) dosavadního zákona o účetnictví výslovně uvedeno). Bod 2 odpovídá § 32a odst. 6 písm. b) dosavadního zákona o účetnictví. Bod 3 transponuje čl. 41 bod 5 písm. c) účetní směrnice, který v dosavadním zákoně o účetnictví chyběl. Body 4 a 5 odpovídají § 32a odst. 6 písm. c) a d) dosavadního zákona o účetnictví. Bod 6 je mírně upraven oproti § 32a odst. 6 písm. e) dosavadního zákona o účetnictví, protože se podle čl. 41 bodu 5 písm. f) účetní směrnice má jednat o plnění za licence nebo koncese, nikoli nájemné za jiné protiplnění, a není tedy třeba ho uvádět výslovně, protože je zahrnuto pod úplatou za licenci nebo koncesi. Bod 7 odpovídá § 32a odst. 6 písm. f) dosavadního zákona o účetnictví.

Projekt je definovaný v odstavci 4 písm. c) a rozumí se jím provozní činnosti upravené jednou smlouvou, licencí nebo koncesí, které představují základ pro výše uvedené platby. Oproti § 32a odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví bylo vypuštěno spojení „ujednáním o nájmu“, protože takové ujednání je smlouvou a není tedy třeba ho uvádět zvlášť; ze stejného důvodu nebyl převzat dodatek „nebo podobnými právními dohodami“. V případě, že jsou takové smlouvy, licence nebo koncese zásadním způsobem provázány, představují jimi upravené činnosti jeden projekt (zde došlo k formulační změně oproti § 32a odst. 4 části věty za středníkem dosavadního zákona o účetnictví, která nesprávně uváděla, že se za projekt považuje „takový soubor dohod“; projektem je však samotná činnost dohodami, resp. smlouvami, koncesemi nebo licencemi, upravovaná, nikoli tyto dohody).

## Díl 2

### **Konsolidovaná zpráva o platbách správním entitám**

#### **K dílu 2 – Konsolidovaná zpráva o platbách správním entitám**

Díl 2 upravuje konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám a transponuje tak čl. 44 účetní směrnice.

## § 105

### **Povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám**

(1) Konsolidační povinnost v podobě povinnosti vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám má pouze mateřská entita, která je velkou podnikatelskou účetní jednotkou, pokud ona nebo některá dceřiná entita

- a) vykonává činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu nebo jiných látek v mezích



- ekonomických činností uvedených v sekci B oddílech 05 až 08 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006, nebo
- b) vyvíjí v původních lesích činnost uvedenou v sekci A oddílu 02 skupině 02.2 přílohy I nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006.

*CELEX 320013L0034 (čl. 44 odst. 1 první a druhý pododstavec)*

(2) Konsolidační povinnost v podobě vyhotovení konsolidované zprávy o platbách správním entitám nevzniká, pokud

- a) je konsolidační celek konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku, jehož nadřazená entita se řídí právem členského státu Evropské unie, nebo
- b) mateřská entita vyhotovuje dokument podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie rovnocenný konsolidované zprávě o platbách správním entitám a pokud tento dokument tvoří její řádnou konsolidovanou statutární výroční zprávu na základě rozhodnutí mateřské entity.

*CELEX 320013L0034 (čl. 44 odst. 2 písm. c) a čl. 46 odst. 1)*

## **K § 105**

Ustanovení § 105 obsahuje speciální ustanovení týkající se mateřských entit vyhotovujících konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám. Podle § 42 odst. 1 plní konsolidační povinnost (tedy povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidované účetní zprávy) obecně každá mateřská entita. Ustanovení § 105 však obsahuje speciální pravidlo, které stanoví, že konsolidační povinnost v podobě povinnosti vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám má pouze taková mateřská entita, která je velkou účetní jednotkou, pokud ona nebo některá její dceřiná entita je činná v některém z oborů uvedených v písm. a) nebo b), tedy v oborech, které s sebou nesou povinnost vypracovat individuální zprávu o platbách správním entitám podle § 102 písm. a) a b). Zároveň platí, že i konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám, stejně jako individuální zprávu o platbách správním entitám, vypracovávají pouze podnikatelské účetní jednotky, což je výslovně uvedeno.

Odstavec 2 upravuje výjimky z povinnosti vyhotovit konsolidovanou zprávu o platbách správním entitám. Výjimka uvedená v písmenu a) se vztahuje na situaci, kdy je konsolidační celek konsolidačním celkem konsolidovaným v nadřazeném konsolidačním celku, jehož nadřazená entita se řídí právem členského státu Evropské unie. Tato výjimka se tedy liší od výjimky z konsolidační povinnosti v podobě sestavení řádné konsolidované účetní závěrky a vyhotovení konsolidované zprávy vedení uvedené v § 44, protože jedinou podmínkou pro aplikaci výjimky je zde skutečnost, že nadřazená entita se řídí právem členského státu Evropské unie. To je oproti výjimce uvedené v § 44 zužující, protože nepostačuje, aby nadřazená entita vyhotovila zprávu rovnocennou konsolidované zprávě o platbách správním entitám podle práva jiného státu, na druhou stranu zde však nejsou dány žádné podmínky týkající se souhlasu ostatních členů mateřské entity ani to, že mateřská entita musí konsolidovanou zprávu nadřazené entity uvádět ve své konsolidované výroční zprávě a ani nemusí jako účetní jednotka ve své individuální účetní závěrce uvádět údaj o tom, že konsolidovaná zpráva o platbách správním entitám není vyhotovována.

Písmeno b) obsahuje obdobnou výjimku, jaká je obsažena pro individuální zprávu o platbách správním entitám v § 103 písm. b). Pokud tedy mateřská entita vyhotovuje podle právního řádu státu, který není členským státem Evropské unie, zprávu rovnocennou konsolidované zprávě o platbách správním entitám, nemusí vytvářet duplicitně ještě tuto zprávu, ale stačí tuto jinou zprávu vložit do konsolidované výroční účetní zprávy, aniž by musel být vyhotovován její překlad do českého jazyka.

## § 106

### **Vymezení konsolidované zprávy o platbách správním entitám**

Konsolidovanou zprávou o platbách správním entitám je přehled plateb zaplacených nebo poskytnutých konsolidovanými entitami za konsolidační období, které by se uváděly v individuálních zprávách o platbách správním entitám konsolidovaných entit za toto období.

*CELEX 320013L0034 (čl. 44 odst. 1 třetí pododstavec)*

## **K § 106**

Ustanovení § 106 vymezuje obsah konsolidované zprávy o platbách správním entitám, a to jednoduše odkazem na to, co by se uvádělo v individuálních zprávách o platbách správním entitám, které by vyhotovovaly jednotlivé konsolidované entity za konsolidační období. Uvádí se tedy stejné informace a ve stejném členění, jako stanoví § 104. Konsolidovaná zpráva se však sestavuje za konsolidační období, které nemusí být totožné s účetním obdobím každé jednotlivé konsolidované entity, může se tedy stát, že v konsolidované zprávě budou ve vztahu k některé konsolidované entitě zahrnuty platby patřící do částí dvou různých účetních období.

## Hlava IV

### **Zpráva o daních z příjmů**

#### Díl 1

### **Individuální zpráva o daních z příjmů**

#### § 107

### **Povinnost vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů**

(1) Individuální zprávu o daních z příjmů vyhotovuje samostatná entita ustavená podle právního řádu České republiky, která je podnikatelskou účetní jednotkou jinou než bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem a která v účetním období má zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu, za účetní období náležející do období

- a) počínajícího pozdějším ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obrátu dosáhne 19 000 000 000 Kč, a
- b) končícího prvním ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých její roční úhrn čistého obrátu nedosáhne 19 000 000 000 Kč.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 1 pododstavce 3 a 4, odst. 2 a 3, čl. 48c odst. 9 pododstavec 1)*

(2) Samostatnou entitou se pro účely účetnictví rozumí entita, která v účetním období neovládá žádnou entitu ani žádnou entitou není ovládána.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48a odst. 1 bod 4)*

(3) Ročním úhrnem čistého obrátu účetní jednotky, která při individuálním účetním výkaznictví používá mezinárodní účetní standardy, se pro účely individuální zprávy o daních z příjmů rozumí její výnosy.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48a odst. 2 písm. b))*

## **K § 107**

Povinnost vyhotovovat zprávu o daních z příjmů je stanovena v návaznosti na účetní směrnici, konkrétně na její čl. 48a až 48g. Stejně jako u ostatních účetních zpráv, je rozlišována individuální a konsolidovaná zpráva o daních z příjmů. Díl první upravuje individuální zprávu o daních z příjmů.

Individuální zprávu o daních z příjmů vyhotovuje účetní jednotka, která je samostatnou entitou, Samostatná entita je definována v odstavci 2 a jedná se o entitu, která v účetním období neovládá žádnou entitu ani není žádnou entitou ovládána, tedy není mateřskou ani dceřinou entitou (viz § 37 odst. 1 a 3). Podmínka, že jde o samostatnou entitu, musí platit po celé účetní období, tedy nikdy v jeho průběhu nemůže mít entita ovládanou entitu ani nemůže být žádnou entitou ovládána. Zároveň

musí jít o podnikatelskou účetní jednotku, protože pouze té je tato povinnost stanovena v účetní směrnici a není žádoucí stanovovat tuto povinnost většímu okruhu subjektů. Výjimka je stanovena pro banky a spořitelni a úvěrní družstva, což také odpovídá účetní směrnici; důvodem je, že tyto subjekty mají povinnost podávat zprávu obsahující i údaje o daních podle čl. 89 směrnice 2013/36/EU, a proto není vhodné jim stanovit obdobnou povinnost i zde. Poslední podmínkou je, že účetní jednotka má zahraniční pobočku nebo zahraniční stárou provozovnu, a to kdykoli v účetním období, tedy stačí, pokud ji bude mít jen po část účetního období. Smyslem vyhotovení zprávy o daních z příjmů totiž je podat informace o tom, v jakém státě jsou placeny jak vysoké daně z příjmů, a pokud účetní jednotka vykonává trvalou podnikatelskou činnost pouze na území jednoho státu a platí tedy daň z příjmů pouze v jednom státě, nemusí být zpráva vyhotovována. Pobočka je definována v § 503 odst. 1 občanského zákoníku a podle § 167 odst. 2 tohoto zákona se ustanovení o pobočce použijí i na jinou část účetní jednotky, která představuje část organizovaného souboru jmění účetní jednotky sloužící k provozování činnosti účetní jednotky a vykazující funkční a hospodářskou samostatnost, jde tedy o jakoukoli trvalou podnikatelskou činnost účetní jednotky v zahraničí. Stálá provozovna je institutem daní z příjmů a podle právní úpravy daní z příjmů musí její existence posuzována.

Vyhotovení individuální zprávy o daních z příjmů je dále navázáno na určitou výši ročního úhrnu čistého obratu účetní jednotky. Vyhotovuje se tedy pouze za účetní období spadající do období vymezeného písmeny a) a b), tedy prvním účetním obdobím, za které se zpráva vyhotovuje, je druhé účetní období, ve kterém roční úhrn čistého obratu účetní jednotky dosáhne 19 000 000 000 Kč, a posledním účetním obdobím, za které se zpráva vyhotovuje, je účetní období, ve kterém její roční úhrn čistého obratu této výše nedosáhne, za podmínky, že této výše nedosáhne ani v následujícím účetním období. Jinými slovy to, zda se zpráva vyhotovuje, či nevyhotovuje, se vždy mění tehdy, pokud je ve dvou účetních obdobích po sobě uvedena výši ročního úhrnu čistého obratu dosažena, či nedosažena. Částka 19 000 000 000 Kč vychází z účetní směrnice, kde je uvedena částka 750 000 000 EUR. Roční úhrn čistého obratu je definován v § 33 odst. 2. V odstavci 3 je v souladu s účetní směrnici stanoveno zvláštní pravidlo pro účetní jednotky, které při individuálním účetním výkaznictví používají mezinárodní účetní standardy; pro tyto účetní jednotky se ročním úhrnem čistého obratu pro účely individuální zprávy o daních z příjmů rozumí její výnosy.

## § 108

### **Povinnost vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů entity z třetí země**

(1) Individuální zprávu o daních z příjmů vyhotovuje samostatná entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, která je podnikatelskou účetní jednotkou nebo naplňuje znaky podnikatelské účetní jednotky a má v účetním období pobočku na území České republiky, za účetní období náležející do období

- a) počínajícího pozdějším ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 200 000 000 Kč a výnosy entity dosáhnou částky odpovídající částce 750 000 000 EUR, a
- b) končícího prvním ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne 200 000 000 Kč, nebo prvním ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých výnosy entity nedosáhnou částky odpovídající částce 750 000 000 EUR.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 5 pododstavce 1 a 4 až 7 a čl. 48c odst. 9 pododstavec 2)*

(2) Individuální zprávu o daních z příjmů nevyhotovuje entita podle odstavce 1, pokud

- a) vyhotovila zprávu s informacemi o daních z příjmů rovnocennou individuální zprávě o daních z příjmů,
- b) zpráva podle písmene a) obsahuje název a adresu pobočky na území České republiky,
- c) do 12 měsíců od posledního dne účetního období, za které je zpráva podle písmene a) vyhotovena, je její překlad do alespoň jednoho z úředních jazyků Evropské unie zveřejněn uložením ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve kterém je zapsána pobočka entity, a bezplatně a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách entity.

CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 6)

(3) Kritérium výnosu entity ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie pro účely vzniku povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů se přepočítá na měnu řádné individuální účetní závěrky této entity kurzem vyhlášeným Evropskou centrální bankou pro 21. prosinec 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce.

CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 9 pododstavec 2)

(4) Povinnost vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů je splněna i tehdy, pokud ji vyhotoví osoba pověřená jednáním za pobočku entity na území České republiky, která má tuto povinnost. Nemá-li tato osoba všechny údaje potřebné k vyhotovení této zprávy, požádá o ně tuto entitu. Pokud tato osoba neobdrží všechny potřebné údaje, vyhotoví zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a její součástí je prohlášení o tom, že entita neposkytlá všechny potřebné údaje.

CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 5 pododstavce 2 a 3)

## **K § 108**

Ustanovení § 108 upravuje povinnost vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů entity ze třetí země, tedy entity ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Podmínkou je, že tato entita má pobočku na území České republiky, a to kdykoli v průběhu účetního období (tedy, stejně jako v odstavci 1 nemusí tato pobočka existovat po celé účetní období) – to je důvodem, proč je jí ukládána povinnost vyhotovovat tuto zprávu právním řádem České republiky. Tato pobočka však nemusí představovat stálou provozovnu na území České republiky (stálá provozovna je definována v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů a případně modifikována smlouvami o zamezení dvojímu zdanění). Opět se musí jednat o samostatnou entitu, definovanou v § 107 odst. 2. Další podmínkou je, obdobně jako v odstavci 1, že jde o podnikatelskou účetní jednotku nebo naplňuje znaky podnikatelské účetní jednotky; druhá varianta je uvedena z důvodu, že toto ustanovení se vztahuje i na entity, které nejsou účetní jednotkou, protože účetní jednotkou jsou jen určité entity ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, viz § 24 odst. 1 písm. h).

V písmenech a) a b) je opět vymezeno období, ve kterém je zpráva vyhotovována. Je však stanoven jak limit ročního úhrnu čistého obrátu pobočky, a to ve výši 200 000 000 Kč, tak limit výnosů entity, a to ve výši 750 000 000 EUR. V případě pobočky se jedná o stejný limit, který je stanoven jako horní hranice pro malou účetní jednotku v § 32 odst. 3, pobočka však není účetní jednotkou a tedy kategorizaci nedělá a nepočítá si kvůli ní roční úhrn čistého obrátu, musí ho tedy spočítat pouze pro účely tohoto ustanovení obdobně, jako by byla samostatnou účetní jednotkou. Pro entitu je limit stanoven v eurech, protože se ustanovení vztahuje na entity z různých států používající různé měny. Přepočet je v souladu s účetní směrnicí upraven v odstavci 3, podle kterého se částka 750 000 000 EUR přepočítá na měnu individuální účetní závěrky entity kurzem vyhlášeným Evropskou centrální bankou pro 21. prosinec 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce nahoru nebo dolů. Pojem „měna řádné individuální účetní závěrky“ je použit z důvodu, že pokud entita sestavuje řádnou účetní závěrku podle svého právního řádu, není účetní jednotkou podle tohoto zákona, proto není použit pojem „měna účetnictví“. Je proto použit obecný pojem a zároveň se stanoví, že jde o měnu účetní závěrky, a nikoli o měnu vedení účetnictví, kdyby v některém státě mohlo být vedeno účetnictví v jiné měně, než ve které je sestavována řádná účetní závěrka (pojem „měna účetnictví“ by potom nebyl jasně vyložitelný). Vzhledem k tomu, že entita není ustavena podle právního řádu členského státu Evropské unie, místo ročního úhrnu čistého obrátu se v souladu se směrnicí použijí její výnosy.

Princip toho, kdy vzniká a zaniká povinnost sestavovat individuální zprávu o daních z příjmů, je stejný jako v odstavci 1. Protože však jsou stanoveny dva limity, proto, aby vznikla povinnost zprávu vyhotovovat, musí být splněny oba dva, zatímco proto, aby tato povinnost zanikla, stačí porušení pouze jednoho z nich, tedy ve dvou po sobě následujících účetních obdobích není dosažen ten samý ze stanovených limitů.

K podmínkám uvedeným v tomto ustanovení, a zejména limitům v písmenech a) a b), je třeba dodat, že pokud by pobočka nesloužila jinému účelu než vyhýbání se požadavku na vyhotovení této zprávy, na základě obecného principu zneužití práva by zpráva musela být i tak sestavena (jedná se např. o situace, kdy jsou v České republice dvě pobočky, z nichž ani jedna nespĺňuje limit ročního úhrnu

čistého obratu stanovený pro vyhotovování zprávy, když z jiných než daňových hledisek by stačila pobočka jedna, která by limit splnila); obdobně to platí i pro případy sestavování konsolidované zprávy o daních z příjmů.

Odstavec 2 stanoví výjimky z povinnosti sestavit individuální zprávu o daních z příjmů. Jde o situaci, kdy entita podle odstavce 1 vyhotoví zprávu, která je rovnocenná individuální zprávě o daních z příjmů (tedy zejména obsahově), ale nejedná se přesně o tuto zprávu, protože je sestavena podle právního řádu jiného státu. V legislativním textu je proto použit pojem „zpráva s informacemi o daních z příjmů“, aby bylo odlišeno, že se nejedná o zprávu o daních z příjmů podle tohoto zákona. Jako další podmínka je v písmenu b) stanoveno, že zpráva musí obsahovat název a adresu pobočky na území České republiky a podle písmene c) musí být do 12 měsíců od posledního dne účetního období, za které je vyhotovena, zveřejněn její překlad do alespoň jednoho z úředních jazyků Evropské unie uložením ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve kterém je zapsána pobočka entity, a bezplatně a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách entity. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, výjimka se neuplatní a musí být sestavena zpráva podle odstavce 1. Z toho vyplývá, že pokud není zpráva podle odstavce 2 zveřejněna a uveřejněna podle písm. c), není porušena jen povinnost zpřístupnění, ale povinnost vyhotovení individuální zprávy o daních z příjmů, protože v takovém případě musí být vyhotovena zpráva podle odstavce 1.

Podle § 119 odst. 4 musí být zpráva podle odstavce 2 uveřejněna po dobu alespoň 5 let, to však není podmínkou pro uplatnění výjimky sestavení zprávy podle odstavce 1. Není-li tedy toto splněno, jedná se o přešůpek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů podle § 156 odst. 2 entity, která by jinak měla povinnost ji vyhotovit, protože ji je uloženo toto zajistit, nejde však o přešůpek podle § 156 odst. 1 písm. a).

Odstavec 4 obsahuje subsidiární pravidlo pro případ, kdy entita nesplní svou povinnost podle odstavce 1 a nevyhotoví individuální zprávu o daních z příjmů. V takovém případě ji může vyhotovit osoba pověřená jednáním za její pobočku na území České republiky a tím je splněna povinnost uložená zahraniční entitě. Osobou pověřenou jednáním za pobočku bude zpravidla vedoucí odšůpěného závodu podle § 503 odst. 2 občanského zákoníku, protože odšůpěný závod je pobočka zapsaná do obchodního rejstříku. Ustanovení zohledňuje skutečnost, že osoba pověřená jednáním za pobočku nemusí mít všechny údaje o entitě. Pokud tato osoba vyhotovuje zprávu, vyžádá si od entity potřebné údaje, pokud je nemá k dispozici, a když je nedostane, může být zpráva vyhotovena neúplně jen z dostupných údajů a i tím je splněna povinnost zprávu vyhotovit. Součástí zprávy potom musí být prohlášení o tom, že entita potřebné údaje neposkytlá; tím, že je toto prohlášení součástí zprávy, je povinnosti jej zveřejnit a uveřejnit po stanovenou dobu skrze povinnost zveřejnit a uveřejnit zprávu o daních z příjmů.

## § 109

### Vymezení individuální zprávy o daních z příjmů

(1) Individuální zprávou o daních z příjmů je přehled o daních z příjmů z veškerých činností účetní jednotky nebo entity za účetní období, ve kterém se uvádí

- a) název účetní jednotky nebo entity a účetní období, za které se zpráva vyhotovuje,
- b) měna použitá ve zprávě, kterou je měna účetnictví účetní jednotky nebo měna řádné individuální účetní závěrky entity v daném účetním období,
- c) stručný popis povahy činnosti,
- d) počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky,
- e) výnosy vypočítané jako
  1. součet ročního úhrnu čistého obratu, ostatních provozních výnosů, výnosů z účasti / podílů na zisku, výnosů z ostatních investic a půjček zahrnutých do stálých aktiv, ostatních výnosových úroků a podobných výnosů nebo
  2. výnosy vymezené v účetnictví, na jehož základě se sestavuje účetní závěrka,
- f) výše zisku nebo ztráty před zdaněním,
- g) výše splatné daně z příjmů za dané účetní období vypočítaná jako stávající daňový náklad u zdanitelných zisků nebo daňových ztrát z činností za dané účetní období zaúčtovaný účetní jednotkou, entitou nebo jejich pobočkou v příslušné daňové jurisdikci,

- h) výše daně z příjmů zaplacené na hotovostním základě vypočítaná jako součet částek daně z příjmů zaplacených během daného účetního období účetní jednotkou, entitou nebo jejich pobočkou v příslušné daňové jurisdikci a částek srážkové daně zaplacených za ně jinými entitami,
- i) výše kumulovaných zisků na konci daného účetního období; kumulovaný zisk náleží účetní jednotce nebo entitě, nikoli jejich pobočkám.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 1, 2 a 8)*

(2) Individuální zpráva o daních z příjmů může být vyhotovena na základě pokynů pro vyplňování zprávy podle zemí uvedených ve vyhlášce upravující vzor zprávy podle zemí a pokyny k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Ve zprávě se uvede, zda byla tato možnost využita.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 3 a 10)*

(3) Údaje v individuální zprávě o daních se uspořádají podle společného vzoru a v elektronickém formátu podle směrnice ...

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 4)*

(4) Údaje v individuální zprávě o daních z příjmů jsou uváděné na základě usazení, existence stálé provozovny nebo trvalé podnikatelské činnosti, které jsou rozhodné pro určení, ve které daňové jurisdikci daná činnost podléhá dani,

- a) odděleně za každý členský stát Evropské unie bez ohledu na to, zda je tvořen více daňovými jurisdikcemi,
- b) odděleně za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného účetního období, uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie,
- c) odděleně za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného účetního období, i k 1. březnu předcházejícího kalendářního roku uveden na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie, a
- d) souhrnně za daňové jurisdikce neuvedené v písmenech a) až c).

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 5 pododstavce 1 až 4)*

(5) Údaje o určité činnosti uvedené v individuální zprávě o daních z příjmů nemohou být uvedeny u více než jedné daňové jurisdikce.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 5 pododstavec 6)*

(6) Individuální zpráva o daních z příjmů nemusí obsahovat informace, jejichž uvedení by mohlo závažně poškodit obchodní postavení účetní jednotky nebo entity a které se netýkají daňové jurisdikce uvedené v odstavci 4 písm. b) nebo c). Využije-li se tato možnost, neuvedené informace jsou obsahem některé individuální zprávy o daních z příjmů vyhotovené v následujících 5 letech.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 6)*

(7) Individuální zpráva o daních z příjmů může obsahovat vysvětlení významných nesrovnalostí mezi výší splatné daně z příjmů a výší daně z příjmů zaplacené na hotovostním základě. Toto vysvětlení může zohlednit tyto částky za předcházející účetní období.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 7)*

## K § 109

Ustanovení § 109 upravuje obsah individuální zprávy o daních z příjmů, tedy zprávy sestavované podle § 107 a 108. Odstavec 1 vymezuje obsahové náležitosti zprávy. Podle písmene a) se uvede název účetní jednotky nebo entity, která zprávu vyhotovuje, a účetní období, za které se zpráva vyhotovuje. Podle písmene b) se uvede měna účetnictví (pokud zprávu vyhotovuje účetní jednotka) nebo měna řádné individuální účetní závěrky, což je obecný pojem použitelný na entity, které nejsou účetními jednotkami podle tohoto zákona a tedy nemají měnu účetnictví. Dále se uvede stručný popis povahy činnosti a počet zaměstnanců v přepočtu na plné pracovní úvazky. Podle písmene e) se uvádí výnosy, a to buď spočítané jako součet ročního úhrnu čistého obrátu a dalších výnosů, nebo jako výnosy vymezené v účetnictví. Podle písmene f) se uvede výše zisku nebo ztráty před zdaněním a podle písmen g) a h) výše splatné daně a zaplacené daně za dané účetní období v příslušné daňové jurisdikci, a to včetně srážkové daně zaplacené za danou účetní jednotku nebo entitu někým jiným. Podle písmene i) se uvádí výše kumulovaných zisků na konci daného účetního období.

Podle odstavce 2 může být individuální zpráva o daních z příjmů vyhotovena na základě pokynů pro vyplňování zprávy podle zemí uvedených ve vyhlášce upravující vzor zprávy podle zemí a pokyny k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, tedy vyhlášce č. 306/2017 Sb., o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Vzor v této vyhlášce však obsahuje i některé údaje, které nejsou požadovány v rámci zprávy o daních z příjmů, ty tedy účetní jednotka nebo entita nemusí vyplňovat. Pokud účetní jednotka nebo entita využije možnost podle odstavce 2, uvede to ve zprávě.

...(odstavec 3)

Odstavec 4 upravuje, jak mají být údaje ve zprávě členěny s ohledem na daňovou jurisdikci. Členění se provádí na základě toho, ve které daňové jurisdikci daná činnost podléhá dani, a to na základě usazení účetní jednotky nebo entity, existence její stálé provozovny nebo její trvalé podnikatelské činnosti. Trvalá podnikatelská činnost nemusí vždy zakládat stálou provozovnu, ale může docházet ke zdanění v dané jurisdikci z jiného titulu než existence stálé provozovny (např. vlastnictví nemovitosti).

Údaje se uvádí odděleně za každý členský stát Evropské unie, za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného účetního období, uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie, a za každý stát, který je k 1. březnu kalendářního roku, do kterého spadá poslední den daného účetního období, i k 1. březnu předcházejícího kalendářního roku uveden na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie, a souhrnně za ostatní daňové jurisdikce. Co se týká časového určení prostřednictvím 1. března kalendářního roku, podle účetní směrnice má být stát na daném seznamu k 1. březnu daného účetního období (písm. b) a k 1. březnu daného účetního období a k 1. březnu předcházejícího účetního období (písm. c)), v důsledku úpravy účetních období v tomto zákoně se však může stát, že je účetní období kratší nebo delší než 12 kalendářních měsíců a tedy v něm není ani jeden 1. březen, nebo jsou v něm dva 1. březny. Je proto zvolena taková úprava, aby bylo vždy možné jednoznačně určit dny, ke kterým se daná skutečnost zkoumá.

Na základě odstavce 5 je nutné zajistit, aby údaje týkající se určité činnosti nebyly ve zprávě uvedeny u více než jedné daňové jurisdikce, u každé činnosti musí být tedy jednoznačně určeno, ke které jurisdikci se vztahuje.

Odstavec 6 dává účetním jednotkám a entitám možnost neuvést informace, jejichž uvedení by je mohlo závažně poškodit. Tato možnost se však nevztahuje na údaje týkající se jurisdikci uvedených na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie nebo na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní. Pokud je tato možnost využita, musí být údaje zveřejněny v individuální zprávě o daních z příjmů za některé z následujících 5 let.

Podle odstavce 7 mohou být ve zprávě vysvětleny nesrovnalosti mezi výší splatné daně a výší zaplacené daně.

## Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů

### § 110

#### **Povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů nejvyšší mateřské entity**

(1) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovuje mateřská entita, která je nejvyšší konsolidující entitou pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a podnikatelskou účetní jednotkou jinou než bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem a jejíž konsolidační celek netvoří pouze entity ustavené podle právního řádu České republiky, které v konsolidačním období nemají zahraniční pobočku ani stálou provozovnu, za konsolidační období náležející do období

- a) počínajícího pozdějším ze dvou po sobě následujících konsolidačních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu konsolidovaných entit na konsolidovaném základě dosáhne 19 000 000 000 Kč, a
- b) končícího prvním ze dvou po sobě následujících konsolidačních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu konsolidovaných entit na konsolidovaném základě nedosáhne 19 000 000 000 Kč.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 1 pododstavce 1 a 2, odst. 2 a 3, čl. 48c odst. 9 pododstavec 1)*

(2) Ročním úhrnem čistého obratu konsolidované entity se v případě, že mateřská entita při konsolidovaném účetním výkaznictví používá mezinárodní účetní standardy, pro účely konsolidované zprávy o daních z příjmů rozumí její výnosy.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48a odst. 2 písm. b))*

#### **K § 110**

Díl 2 upravuje konsolidovanou zprávu o daních z příjmů. Tato zpráva tedy není sestavována jen za jednu účetní jednotku nebo entitu, ale za uskupení několika účetních jednotek nebo entit. Ustanovení § 110 stanoví, kdy konsolidovanou zprávu o daních z příjmů sestavuje mateřská entita, tedy účetní jednotka podle tohoto zákona (viz definice v § 37 odst. 1). Mateřská entita zároveň musí být nejvyšší konsolidující entitou pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku; tento pojem není zákonem definován, ale vychází se z obecného významu daného slova a vyjadřuje, že tato entita už nemá další nadřazenou entitu (její konsolidační celek není konsolidován v nadřazeném konsolidačním celku) a sestavuje tedy konsolidovanou účetní závěrku za nejširší okruh subjektů. Existence konsolidující entity se tedy nezkoumá ve vztahu k povinnosti sestavit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, ale k povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku, a musí tedy jít o mateřskou entitu, která není zahrnuta do konsolidované účetní závěrky žádné nadřazené entity.

Povinnost sestavit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů se, stejně jako v případě individuální zprávy, vztahuje pouze na podnikatelskou účetní jednotku a opět neplatí pro banky a spořitelní a úvěrní družstva. Zpráva, kterou sestavují banky na základě čl. 89 směrnice 2013/36/EU, se podle § 11c odst. 1 zákona o bankách sestavuje i ve vztahu ke státům, ve kterých má banka ovládanou osobu nebo pobočku, a tedy pokryje informace o veškerých entitách, za které by se jinak vyhotovovala zpráva o daních z příjmů.

Dále je stanovena podmínka, že se nemůže jednat o mateřskou entitu, jejíž konsolidační celek tvoří pouze entity ustavené podle právního řádu České republiky, které v konsolidačním období nemají zahraniční pobočku ani stálou provozovnu; jde tedy opět o to, že musí být dán nějaký přeshraniční prvek, aby mělo smysl zprávu vyhotovovat. K tomu, aby zpráva nebyla vyhotovována, musí být tato podmínka splněna po celé konsolidační období.

Vzhledem k tomu, že jde o konsolidovanou zprávu, nevyhotovuje se za účetní, ale za konsolidační období, viz § 53, nemusí tedy jít o účetní období mateřské entity. V písmenech a) a b) jsou ohraničena konsolidační období, za která se zpráva vyhotovuje, a to obdobně jako u individuální zprávy v § 107. Kritériem je však roční úhrn čistého obratu konsolidovaných entit na konsolidovaném základě, nejde



tedy jen o konsolidační celek, ale o všechny konsolidované entity. Výše limitu je stejná jako v případě individuální zprávy.

Odstavec 2 je obdobou § 107 odst. 3, protože pro účetní jednotky používající mezinárodní účetní standardy má jít podle účetní směrnice o výnosy, nikoli o roční úhrn čistého obratu podle. Proto je nutná odlišná definice pro případy, kdy mateřská entita při konsolidovaném účetním výkaznictví používá mezinárodní účetní standardy (konsolidované entity se musí pro účely konsolidace přizpůsobit mateřské entitě)

## § 111

### **Povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů nejvyšší mateřské entity ze třetí země**

(1) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovuje střední podnikatelská účetní jednotka a velká podnikatelská účetní jednotka, která by byla velkou nebo střední účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu, jejichž nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku je ustavena podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, za konsolidační období náležející do období

- a) počínajícího pozdějším ze dvou po sobě následujících konsolidačních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující entity dosáhne částky odpovídající 750 000 000 EUR, a
- b) končícího prvním ze dvou po sobě následujících konsolidačních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující entity nedosáhne částky odpovídající 750 000 000 EUR.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 4 pododstavce 1 a 3, čl. 48c odst. 9 pododstavec 2)*

(2) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovuje entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, která má v konsolidačním období pobočku na území České republiky, je podnikatelskou účetní jednotkou nebo splňuje kritéria podnikatelské účetní jednotky a která je nejvyšší konsolidující entitou pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku ustavenou podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie nebo má takovou nejvyšší konsolidující entitu, pokud tato nejvyšší konsolidující entita v konsolidačním období neovládá žádnou entitu ustavenou podle právního řádu členského státu Evropské unie splňující kritéria pro střední ani velkou účetní jednotku, za konsolidační období náležející do období

- a) počínajícího pozdějším ze dvou po sobě následujících konsolidačních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky dosáhne 200 000 000 Kč a konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující entity dosáhnou částky odpovídající částce 750 000 000 EUR, a
- b) končícího prvním ze dvou po sobě následujících konsolidačních období, ve kterých roční úhrn čistého obratu pobočky nedosáhne 200 000 000 Kč, nebo prvním ze dvou po sobě následujících účetních období, ve kterých konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce této nejvyšší konsolidující entity nedosáhnou částky odpovídající částce 750 000 000 EUR.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 5 pododstavce 1 a 4 až 7, 48c odst. 9 pododstavec 2)*

(3) Ročním úhrnem čistého obratu pobočky, pokud entita není účetní jednotkou nebo je účetní jednotkou používající mezinárodní účetní standardy, se pro účely konsolidované zprávy o daních z příjmů rozumí její výnosy.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48a odst. 2 písm. b))*

(4) Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů nevyhotovuje účetní jednotka podle odstavce 1 nebo entita podle odstavce 2, pokud

- a) nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku vyhotovila za entity, za které by se zpráva vyhotovovala, zprávu s informacemi o daních z příjmů rovnocennou konsolidované zprávě o daních z příjmů,
- b) zpráva podle písmene a) obsahuje název a sídlo entity ustavené podle právního řádu České republiky, kterou ovládá nejvyšší konsolidující entita, nebo název a adresu pobočky na území České republiky,
- c) do 12 měsíců od posledního dne konsolidačního období, za které je zpráva podle písmene a) vyhotovena, je její překlad do alespoň jednoho z úředních jazyků Evropské unie zveřejněn uložením ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve kterém je účetní jednotka nebo pobočka entity zapsána, a bezplatně a v elektronickém strojově čitelném formátu uveřejněn na internetových stránkách nejvyšší konsolidující entity.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 6)*

(5) Kritérium konsolidovaných výnosů v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující entity ustavené podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie se pro účely vzniku povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů přepočítá na měnu řádné konsolidované účetní závěrky této entity kurzem vyhlášeným Evropskou centrální bankou pro 21. prosinec 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 9 pododstavec 2)*

(6) Pokud účetní jednotka nebo entita jiná než nejvyšší konsolidující entita nemá údaje potřebné k vyhotovení konsolidované zprávy o daních z příjmů, požádá o poskytnutí těchto údajů nejvyšší konsolidující entitu pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku. Pokud neobdrží všechny potřebné údaje, vyhotoví zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a její součástí je prohlášení o tom, že jí tato entita neposkytla všechny potřebné údaje.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 4 pododstavec 2)*

(7) Povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů podle odstavce 2 je splněna i tehdy, pokud ji vyhotoví osoba pověřená jednáním za pobočku entity na území České republiky, která má tuto povinnost. Nemá-li tato osoba všechny údaje potřebné k vyhotovení této zprávy, požádá o ně tuto entitu. Pokud tato osoba neobdrží všechny potřebné údaje, vyhotoví zprávu na základě údajů, které má k dispozici, a její součástí je prohlášení o tom, že entita neposkytla všechny potřebné údaje.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48b odst. 5 pododstavec 2 a 3)*

## **K § 111**

Ustanovení § 111 upravuje případy, kdy se vyhotovuje konsolidovaná zpráva o daních z příjmů, ale nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku je ustavena podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Jde o případy, kde je buď některá účetní jednotka podle právního řádu České republiky zahrnuta do konsolidované účetní závěrky této nejvyšší konsolidující entity, nebo zde má některá entita zahrnutá do konsolidované účetní závěrky této nejvyšší konsolidující entity svou pobočku. Nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku musí být vždy ustavena podle práva státu, který není členským státem Evropské unie, protože kdyby byla ustavena podle práva členského státu Evropské unie, vyhotovovala by v souladu s účetní směrnicí konsolidovanou zprávu o daních z příjmů ve svém státě a nebylo by tedy potřeba ji vyhotovovat v České republice.

Odstavec 1 se vztahuje na situaci, kdy existuje střední nebo velká podnikatelská účetní jednotka, která by byla velkou nebo střední účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu (tedy splňuje hodnotová kritéria pro zařazení mezi velké nebo střední účetní jednotky uvedené v § 32 odst. 4 a 5), jejíž nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku je ustavena

podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie. Opět je zde tedy omezení na podnikatelské účetní jednotky a nadto i omezení co do kategorie. K nejvyšší konsolidující entitě pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku viz důvodová zpráva k § 110. Konsolidovaná zpráva se vyhotovuje za konsolidované období vymezená písmeny a) a b) a limit je stanoven s ohledem na konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující entity. Stejně jako v § 108, je limit uveden v eurech, protože se ustanovení vztahuje na entity z různých států používající různé měny. Přepočítání je v souladu s účetní směrnicí upraven v odstavci 5, podle kterého se částka 750 000 000 EUR přepočítá na měnu řádné konsolidované účetní závěrky entity kurzem vyhlášeným Evropskou centrální bankou pro 21. prosinec 2021 se zaokrouhlením na celé tisíce nahoru nebo dolů. Konsolidovaná závěrka se sestavuje podle práva jiného státu, konsolidovanými výnosy tedy jsou výnosy v rámci účetnictví podle práva tohoto státu.

Odstavec 2 upravuje situaci, kdy neexistuje entita ustavená podle právního řádu České republiky, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky nejvyšší konsolidující entity pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, ale existuje taková entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie, která má v konsolidačním období (tj. i pouze v části konsolidačního období) pobočku na území České republiky. Přitom entitou s pobočkou na území České republiky může být jak sama nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, tak některá z entit zahrnutých do její konsolidované účetní závěrky. Opět je zde stanoveno pravidlo, že entita je podnikatelskou účetní jednotkou (tedy je účetní jednotkou podle § 24 odst. 1 písm. h)) nebo splňuje kritéria podnikatelské účetní jednotky (pokud není účetní jednotkou podle právního řádu České republiky). Další podmínkou je, nejvyšší konsolidující entita v konsolidačním období neovládá žádnou entitu ustavenou podle právního řádu členského státu Evropské unie splňující kritéria pro střední ani velkou účetní jednotku, protože v takovém případě by konsolidovanou zprávu o daních z příjmů sestavovala tato entita v členském státě, podle jehož právního řádu je ustavena (jako je tomu podle odstavce 1) a nebylo by potřeba zprávu sestavovat podle právního řádu České republiky. Jedná se tedy o stejný princip jako podle § 108 odst. 1 s tím rozdílem, že neexistuje pouze samostatná entita, ale dochází ke konsolidaci. Vymezení konsolidačních období, za které se konsolidovaná zpráva vyhotovuje, je obdobné jako v § 108 odst. 1 s tím rozdílem, že se berou v úvahu konsolidované výnosy v konsolidované účetní závěrce nejvyšší konsolidující entity. Pro převod částky stanovené v eurech se použije odstavec 5.

Odstavec 3 stanoví pravidlo posouzení limitu pro pobočku uvedeného v odstavci 2 pro případ, kdy entita ustavená podle právního řádu jiného státu než členského státu Evropské unie není účetní jednotkou a kdy sice je účetní jednotkou, ale používá mezinárodní účetní standardy; v takovém případě se namísto ročního úhrnu čistého obrátu použijí výnosy.

Odstavec 4 představuje období § 108 odst. 2. Výjimka se stanoví jak pro situace, kdy má zprávu vyhotovovat dceřiná entita na území ČR, tak pro situace pobočky na území České republiky, a to tehdy, když a) nejvyšší konsolidující entita pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku vyhotovila za entity, za které by se zpráva vyhotovovala, zprávu s informacemi o daních z příjmů rovnocennou konsolidované zprávě o daních z příjmů.

Odstavec 6 reaguje na skutečnost, že účetní jednotka podle odstavce 1 i entita podle odstavce 2 jsou samostatné subjekty a musí si tedy říct o údaje nejvyšší konsolidující entitě pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (s výjimkou situace podle odstavce 2, kdy má pobočku na území České republiky sama nejvyšší konsolidující entita a zprávu tedy sestavuje sama). Pokud údaje nedostane, postupuje stejně jako osoba pověřená jednáním za pobočku podle § 108 odst. 4 a tohoto § odst. 7. Není totiž možné na účetní jednotku nebo entitu přenést odpovědnost za to, že nemá všechny údaje potřebné k sestavení zprávy z důvodu, že jí je neposkytl jiný subjekt. Odstavec 7 je potom obdobou § 108 odst. 4, tedy konsolidovanou zprávu může vyhotovit i osoba pověřená jednáním za pobočku podle odstavce 2.

## § 112

### Vymezení konsolidované zprávy o daních z příjmů

(1) Konsolidovanou zprávou o daních z příjmů je přehled o daních z příjmů z veškerých činnostech nejvyšší konsolidující entity pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a entit zahrnutých v této závěrce, které ovládá, ve kterém se uvádí údaje, které by se uváděly v individuálních zprávách o daních z příjmů jednotlivých entit s tím, že

- a) se uvede také seznam všech těchto ovládaných entit usazených v evropském členském státě nebo ve státě, který je uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie nebo na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie,
- b) místo účetního období, za které se zpráva vyhotovuje, se uvede konsolidační období, za které se zpráva vyhotovuje, výše splatné daně z příjmů a výše daně z příjmů zaplacené na hotovostním základě se uvádí za konsolidační období a výše kumulovaných zisků se uvádí ke konci konsolidačního období,
- c) měnou použitou ve zprávě je měna řádné konsolidované účetní závěrky,
- d) pokud zprávu vyhotovuje účetní jednotka jiná než nejvyšší konsolidující entita, je měnou použitou ve zprávě měna účetnictví účetní jednotky a
- e) při výpočtu výnosů se nezapočítávají dividendy obdržené od ovládaných entit.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 1, 2 a 8)*

(2) Ustanovení § 109 odst. 2 až 7 se pro konsolidovanou zprávu o daních z příjmů použije obdobně.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48c odst. 3 až 7 a 10)*

## **K § 112**

Ustanovení § 112 upravuje obsah konsolidované zprávy o daních z příjmů. Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů je přehledem o daních z příjmů z veškerých činností nejvyšší nadřazené entity pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a entit zahrnutých v této závěrce, které ovládá. Jde tedy o nejvyšší konsolidovanou entitu pro povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a ty jí ovládané entity, které jsou zahrnuté v této účetní závěrce. Uvádí se údaje za jednotlivé zahrnuté entity, které by se uváděly v individuální zprávě o daních z příjmů těchto jednotlivých entit, kdyby ji vyhotovovaly (protože však tyto entity nejsou samostatnými entitami, individuální zprávu o daních z příjmů nevyhotovují). V odstavci 1 písm. a) až e) se uvádí speciální ustanovení z důvodu, že jde o konsolidovanou zprávu, a nikoli individuální. Podle písmene a) se musí uvést seznam všech těchto ovládaných entit usazených v evropském členském státě nebo ve státě, který je uveden na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie nebo na seznamu současného stavu spolupráce s Evropskou unií, pokud jde o závazky učiněné spolupracujícími jurisdikcemi v zájmu uplatňování zásad řádné správy v oblasti daní, schváleném Radou Evropské unie. Písmeno b) upřesňuje, že místo účetního období se uvede konsolidační období a údaje se uvádí za konsolidační období, protože konsolidovaná zpráva se vyhotovuje za konsolidační období, nikoli za účetní období. Podle písmene c) je měnou použitou ve zprávě měna řádné konsolidované účetní závěrky, tedy měna řádné konsolidované účetní závěrky nejvyššího konsolidované entity, pokud však zprávu vyhotovuje účetní jednotka jiná než nejvyšší konsolidující entita, je podle písmene d) měnou použitou ve zprávě měna účetnictví účetní jednotky, a to z důvodu, aby šlo o stejnou měnu, jakou používá tato účetní jednotka pro svou řádnou individuální účetní závěrku. Podle písmene e) se při výpočtu výnosů nezapočítávají dividendy obdržené od ovládaných entit.

Odstavec 2 potom stanoví, že v ostatním se také použijí ustanovení upravující individuální zprávu o daních z příjmů.

## **ČÁST ŠESTÁ**

### **STATUTÁRNÍ VÝROČNÍ ZPRÁVA**

#### **K části šesté - Statutární výroční zpráva**

Část šestá tohoto zákona upravuje statutární výroční zprávu. Statutární výroční zpráva se nově zavádí jako sběrný pojem pro účely zpřístupnění nebo jiného poskytnutí účetních a dalších finančních a nefinančních informací vykazovaných za účetní jednotku za účetní období nebo celkově za uskupení konsolidovaných entit za konsolidační období. Může však být rozdíl mezi tím, co účetní jednotka vypracovává, a tím, co je následně součástí její statutární výroční zprávy (viz § 120 o statutární

výroční zprávě mikro a malé účetní jednotky upravující osvobození malých a mikro od zveřejnění výkazu zisku a ztráty a zprávy vedení).

Vymezuje se tak oproti § 21 dosavadního zákona o účetnictví, který výroční zprávu chápe dvojitým způsobem, v širším slova smyslu jako „sběrnou obálku“, ale též v užším smyslu jako zprávu o vlastním obsahu.

Nová koncepce statutární výroční zprávy je rovněž důsledkem nového pojetí povinného auditu. Obecně platí, že je-li účetní závěrka zpřístupněna společně s určitou zprávou, která obsahuje další informace, je vždy v rámci povinného auditu nutno zajistit i soulad těchto dalších informací s účetní závěrkou. Pokud by již byl proveden povinný audit v rámci účetních výkazů a zpráv, které jsou součástí statutární výroční zprávy, a současně by byla účetní závěrka, která je její součástí, po provedení povinného auditu součástí i jiné výroční zprávy, znamenalo by to potřebu provést další povinný audit i v rámci této jiné výroční zprávy. To však nevylučuje, že tato jiná výroční zpráva může podléhat jinému druhu ověření, nebude se však jednat o povinný audit, ale zvláštní zákon musí specifikovat rozsah tohoto ověření. Dané jasné rozlišení mezi statutární výroční zprávou a jinou výroční zprávou přispěje k vyjasnění právního řádu, a to zejména v otázce, zda se daná výroční zpráva sestavuje podle účetních předpisů, nebo jiných předpisů, jaký je režim povinného auditu, jaké sankce se ukládají a kterým předpisem se řídí její zveřejnění.

## § 113

### Vymezení účetní statutární výroční zprávy

(1) Soubor dokumentů obsahujících účetní a dalších finanční a nefinanční informace vykazované za účetní jednotku nebo za uskupení konsolidovaných entit, se pro účely jejich poskytnutí označuje jako statutární výroční zpráva.

(2) Dokumenty podle odstavce 1 jsou

- a) účetní závěrka,
- b) účetní zprávy a
- c) další dokumenty, o kterých zákon stanoví, že tvoří statutární výroční zprávu.

(3) Nevyhotovuje-li se jiný dokument než účetní závěrka, který tvoří statutární výroční zprávu, pak se účetní závěrka pro účely jejího poskytnutí označuje jako statutární výroční zpráva.

(4) Statutární výroční zpráva se rozlišuje

- a) podle zahrnutých entit na
  1. individuální statutární výroční zprávu, pokud ji tvoří dokumenty obsahující účetní a další finanční a nefinanční informace vykazované za účetní jednotku, a
  2. konsolidovanou statutární výroční zprávu, pokud ji tvoří dokumenty obsahující účetní a další finanční a nefinanční informace vykazované za uskupení konsolidovaných entit, a
- b) podle druhu účetní závěrky, která ji tvoří, na
  1. řádnou statutární výroční zprávu, pokud ji tvoří řádná účetní závěrka, a
  2. mezitímní statutární výroční zprávu, pokud ji tvoří mezitímní účetní závěrka.

(5) Stanoví-li tento nebo jiný zákon povinnost statutární výroční zprávu zpřístupnit nebo poskytnout jiným způsobem a je-li povinnost nebo využije-li se možnost povinného auditu, dokumenty, které tvoří statutární výroční zprávu, poskytují jimi vykazované informace ve znění po jejich ověření a statutární výroční zprávu tvoří zpráva o ověření těchto informací.

(6) Konsolidovaná zpráva o daních z příjmů účetní jednotky, která není mateřskou entitou, tvoří individuální statutární výroční zprávu této účetní jednotky.

### **K § 113**

#### K odstavci 1:

Odstavec 1 tak vymezuje statutární výroční zprávu. Statutární výroční zpráva není dokumentem s vlastním obsahem, jedná se o označení souboru dokumentů vymezených v odstavci 2, které obsahují účetní a další informace vykazované za účetní jednotku nebo uskupení konsolidovaných entit. Smyslem statutární výroční zprávy je zjednodušit zpřístupňování těchto dokumentů, resp. informací v nich obsažených, aniž by bylo nutné, aby právní předpis v každém případě přesně stanovil, který dokument má být zpřístupněn či poskytnut a jakým způsobem. Díky koncepci statutární výroční zprávy lze s těmito dokumenty nakládat společně a mohou se tak ze sféry účetní jednotky do sféry nejen vnějších uživatelů, ale například také k auditorům nebo dohledovým orgánům, dostávat jako celek. Jinými slovy řečeno, statutární výroční zpráva je pojmenování pro dokumenty účetní jednotky, které má společně zpřístupnit nebo poskytnout jiným způsobem.

Nově zvolený pojem statutární výroční zpráva má rovněž za cíl odlišit výroční zprávu podle tohoto zákona od ostatních výročních zpráv podle jiných právních předpisů, a to tak, aby se v jiných výročních zprávách neduplikovaly účetní informace. Záměrem je zajistit, aby účetní závěrka, zpráva vedení a případně zpráva o jejich ověření byly obsaženy výlučně ve statutární výroční zprávě a ne zároveň v jiných výročních zprávách. Pokud pro účely jiné než účetní regulace bude nutné poskytnout účetní závěrku, zprávu vedení a případně zprávu o jejich ověření, je nutné stanovit účetní jednotce povinnost předložit nebo poskytnout statutární výroční zprávu. Nelze však stanovit, že jsou tyto dokumenty součástí jiné výroční zprávy podle jiného právního předpisu. Při vymezení obsahu jiné výroční zprávy je nutné dbát na to, aby zde nebyly uváděny informace, které jsou obsahem dokumentů označovaných jako statutární výroční zpráva, která je poskytována vedle této jiné výroční zprávy, nebo lze její právní úpravu doplnit o pravidlo, že se v ní neuvádí informace, které jsou obsahem dokumentů označovaných jako statutární výroční zpráva. Tím není dotčena možnost, aby výroční zprávy a jiné dokumenty vyhotovované podle zvláštních právních předpisů tvořily na základě těchto předpisů statutární výroční zprávu a nebyly již nadále zpřístupňovány nebo jinak poskytovány samostatně.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 vymezuje dokumenty, které jsou souborem dokumentů označeným jako statutární výroční zpráva podle odstavce 1. Primárně vždy tvoří statutární výroční zprávu účetní závěrka (řádná, nebo mezitímní). Dále se jedná o účetní zprávy (tj. o zprávu vedení, zprávu o platbách správním entitám a zprávu o daních z příjmů), pokud jsou vyhotovovány. Statutární výroční zprávu pak mohou tvořit i další dokumenty. V takovém případě však příslušný právní předpis, který upravuje povinnost vypracování těchto dokumentů, upraví vedle vymezení, kdo má povinnost je vyhotovovat, a vymezení jejich obsahu, též skutečnost, zda tvoří statutární výroční zprávu, a je-li to potřeba, též povinnost zajistit jejich ověření auditorem nebo jinou osobou a též vymezení takového ověření. Sankce za nedodržení těchto povinností (nevyhotovení dokumentu včas a řádně, jeho neověření atd.) budou též ukládány podle zákona, který tento dokument upravuje.

Zprávy obsahující finanční a nefinanční informace vykazované účetní jednotkou nebo mateřskou entitou za uskupení konsolidovaných entit (tj. zpráva vedení, zpráva o platbách správním entitám a zpráva o daních z příjmů), které jsou primárně dokumenty označovanými jako statutární výroční zpráva, upravuje sám zákon o účetnictví. Další dokumenty jako součásti statutární výroční zprávy pak mohou upravovat jiné zákony (např. zpráva o vztazích podle zákona o obchodních korporacích) nebo zákon o účetnictví sám (zde se jedná zejména o případy, kdy uvedení jiné zprávy či účetní závěrky sestavené jinou entitou než účetní jednotkou jako součásti statutární výroční zprávy je podmínkou pro sestavení účetní závěrky nebo účetní zprávy podle tohoto zákona; dalším příkladem je ustanovení § 98 odst. 2 písm. a) bod 1, podle kterého se účetní jednotka může rozhodnout, že jinou zprávu obsahující nefinanční informace začlení do individuální statutární výroční zprávy namísto přehledu nefinančních informací). V případě jiných zákonů tak bude vždy záviset na gestorovi právního předpisu upravujícího daný dokument, zda tento dokument bude začleněn do statutární výroční zprávy, či nikoliv. Pokud bude začleněn, pak tímto začleněním do statutární výroční zprávy bude daný dokument povinně sdílet stejný režim ohledně dalšího zacházení s ním (tj. způsob a lhůty zveřejňování) jako celá statutární výroční zpráva.

Pokud by však daný dokument obsahoval čistě nefinanční informace a byl pro něj navrhován režim zcela odlišný od režimu statutární výroční zprávy (např. ohledně zveřejňování), pak nebude možné tento dokument začlenit do statutární výroční zprávy, ale bude potřeba jej vytvořit zcela samostatně, mimo statutární výroční zprávu, a stanovit vlastní podmínky pro zveřejnění apod.

Na základě specifického pojetí statutární výroční zprávy jako souboru dokumentů bez vlastního obsahu, již nebude možné, aby jiné právní předpisy rozšiřovaly obsah statutární výroční zprávy o samostatné informace bez nosiče, tj. pokud bude chtěné, aby účetní jednotka vykazovala další informace v rámci statutární výroční zprávy, je nutné jí uložit povinnost sestavit dokument, o kterém jiný zákon v souladu s písmenem c) prohlásí, že tvoří statutární výroční zprávu, nebo rozšířit obsah dokumentu, který ji již tvoří. Pokud je tedy záměrem, aby daný dokument vyhotovovaný podle jiného zákona patřil do souboru dokumentů označovaných jako statutární výroční zpráva, měl by tuto vůli vyjádřit použitím formulace uvedené v písm. c), tj. že daný dokument „tvoří statutární výroční zprávu“. Tím není dotčena povaha statutární výroční zprávy jakožto označení souboru dokumentů, které nemá vlastní obsah.

Co se týče samotného formátu statutární výroční zprávy, statutární výroční zpráva nemusí být sestavena v jednom shodném formátu (jednotlivé dokumenty v ní mohou mít odlišný formát). V ideálním případě by jednotlivé dokumenty v rámci statutární výroční zprávy měly být odděleny od sebe, nelze však vyloučit, že je účetní jednotka spojí do jednoho souvislého textu nebo k nim připojí obecné (manažerské) shrnutí informací o účetní jednotce (v praxi běžné již dnes).

#### K odstavci 3:

Z důvodu, že statutární výroční zpráva je nově chápána jako soubor dokumentů, pomocí kterého se informace vykazované účetní jednotku nebo mateřskou entitou dostanou z jejich sféry do sféry vnějších uživatelů, stanoví se v odstavci 3 fikce, že pokud účetní jednotka sestavuje pouze účetní závěrku (tj. nevyhotovuje účetní zprávy ani jiné dokumenty označované jako statutární výroční zpráva), pak se tato účetní závěrka považuje za statutární výroční zprávu. Na účetní jednotku tím nejsou kladeny žádné dodatečné povinnosti, předmětná fikce má pouze praktický význam pro účely dalšího nakládání s účetní závěrku (povinnosti zajistit povinný audit nebo zveřejnění), aby s ní dále bylo možné zacházet jako se statutární výroční zprávu.

Pokud účetní jednotka vyhotovuje pouze účetní závěrku a zároveň má povinnosti zajistit povinný audit, nebo zajistí povinný audit na základě vlastního rozhodnutí (viz § 114 odst. 2), zpráva auditora o povinném auditu tvoří tuto statutární výroční zprávu v souladu s § 113 odst. 2 písm. c) ve spojení s § 113 odst. 5 zákona o účetnictví. Statutární výroční zpráva tak bude souborem ověřené účetní závěrky a zprávy auditora o povinném auditu.

#### K odstavci 4:

V odstavci 4 je upraveno rozlišení statutární výroční zprávy obdobně jako v případě účetní závěrky nebo účetních zpráv. V písmenu a) se statutární výroční zpráva rozlišuje podle zahrnutých entit na individuální a konsolidovanou. Konsolidovanou statutární výroční zprávu se v tomto ustanovení rozumí i konsolidovaná statutární výroční zpráva v rámci konsolidovaného výkaznictví České republiky, neboť pro konsolidovanou statutární výroční zprávu je rozhodné, že obsahuje informace o uskupení konsolidovaných entit, nikoliv skutečnost, že dokumenty, které ji tvoří, jsou vyhotovovány mateřskou entitou.

V případech, kdy účetní jednotka vyhotovuje dokumenty, které tvoří konsolidovanou i individuální statutární výroční zprávu, je možné, aby tyto dokumenty tvořily jen jednu statutární výroční zprávu. Rozlišení statutární výroční zprávy na řádnou a mezitímní v písmenu b) je navázáno na druh účetní závěrky, která tvoří tuto statutární výroční zprávu.

Pro další povinnosti související se statutární výroční zprávu vyplývající ze zákona o účetnictví je spíše podstatná řádná statutární výroční zpráva, kterou má účetní jednotka povinnost zveřejnit v rámci povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku nebo uskupení konsolidovaných entit podle § 116 odst. 1 písm. d) a § 116 odst. 2 písm. c) zákona o účetnictví. Koncept mezitímní statutární výroční zprávy je však dán k dispozici i jiným právním předpisům, které ho mohou využít pro účely zpřístupňování nebo jiného poskytování mezitímní účetní závěrky, zprávy auditora o povinném auditu (v rámci kterého byla ověřena tato mezitímní účetní závěrka) a popřípadě také jiných zpráv.

#### K odstavci 5:

Odstavec 5 oproti současnému stavu vyjasňuje, v jaké fázi se případná zpráva o ověření informací zobrazených statutární výroční zprávou (respektive jejími jednotlivými dokumenty) stává součástí souboru dokumentů označovaných jako statutární výroční zpráva. Stanovuje se, že pokud má účetní jednotka zákonem uloženou povinnost zpřístupnit statutární výroční zprávu, případně jí jinak poskytnout (např. orgánu veřejné správy), a pokud dokumenty statutární výroční zprávy obsahují nějaké informace, které se povinně nebo dobrovolně (§ 114 odst. 2) ověřují auditorem nebo jinou osobou, potom se vedle těchto informací v ověřeném znění zveřejňuje i zpráva o ověření. Záměrně jsou používány obecné pojmy, protože účetní jednotka nemusí mít pouze povinnost zajistit povinný audit prostřednictvím auditora (tj. zpráva auditora o povinném auditu), ale může mít povinnost zajistit ověření prostřednictvím jiné osoby. Ostatní neověřované informace se zveřejňují v neověřované podobě, což z uvedeného plyne implicitně.

#### K odstavci 6:

Odstavec 6 vychází z povinnosti sestavit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, která může být uložena i účetní jednotce, která sama není mateřskou entitou, a tudíž neplní konsolidační povinnost. Jedná se o případ, kdy dceřiná entita, která je účetní jednotkou, za podmínek stanovených v § 111 odst. 1 vyhotovuje konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, jelikož její nejvyšší konsolidující entita je ustavena podle právního řádu třetího státu (tj. státu, který není členem EU). Vzhledem k tomu, že tato účetní jednotka nesestavuje nebo nevyhotovuje dokumenty, které jsou označovány za její konsolidovanou statutární výroční zprávu, zahrne konsolidovanou zprávu o daních z příjmů do své individuální statutární výroční zprávy.

Pokud konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovuje účetní jednotka podle § 111 odst. 1, která není mateřskou entitou (a tudíž na ni nelze vztáhnout povinnost zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů jako řádnou konsolidovanou statutární výroční zprávu v § 116 odst. 2), plní tuto povinnost v rámci povinnosti zveřejnit individuální statutární výroční zprávu § 116 odst. 1 písm. d). To zároveň znamená, že důsledkem nesplnění povinnosti zveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů bude pro tuto účetní jednotku, která není mateřskou entitou, vznik odpovědnosti za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací podle § 154 odst. 1 písm. d), nikoliv podle § 154 odst. 2 písm. c).

Pokud by účetní jednotka za podmínek § 111 odst. 1 vyhotovovala konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zároveň byla sama mateřskou entitou, bude tato konsolidovaná zpráva o daních z příjmů tvořit její konsolidovanou statutární výroční zprávu.

Pokud má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů entita, která není účetní jednotkou, je její povinnost vyhotovit, zveřejnit a uveřejnit tuto zprávu konstruována jako samostatná povinnost a zpráva o daních z příjmů není dokumentem, který by tvořil statutární výroční zprávu.

## ČÁST SEDMÁ

### OVĚŘOVÁNÍ VYKAZOVANÝCH INFORMACÍ

#### § 114

#### **Povinnost zajistit povinný audit**

##### V A R I A N T A I

##### (1) Povinnost zajistit povinný audit má

- a) velká účetní jednotka,
- b) střední účetní jednotka a
- c) mateřská entita plnící konsolidační povinnost v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky nebo konsolidované zprávy vedení.

*CELEX 320013L0034 (čl. 34 odst. 1 první věta a odst. 2)*

(2) Zajistit povinný audit může i účetní jednotka, která nemá povinnost zajistit povinný audit.



## VARIANTA II

### (1) Povinnost zajistit povinný audit má

- a) velká účetní jednotka,
- b) střední účetní jednotka a
- c) malá účetní jednotka, která je akciovou společností, evropskou společností nebo svěřenským fondem podle občanského zákoníku a k poslednímu dni účetního období, za nějž se povinný audit provádí, a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhla alespoň jednu z hodnot rozhodných pro povinný audit,
- d) jiná malá účetní jednotka, která k poslednímu dni účetního období, za nějž se povinný audit provádí, a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhla alespoň 2 hodnot rozhodných pro povinný audit, a
- e) mateřská entita plnící konsolidační povinnost v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky nebo konsolidované zprávy vedení.

CELEX 320013L0034 (čl. 34 odst. 1 a 2)

### (2) Hodnotami rozhodnými pro povinný audit jsou

- a) aktiva celkem 65 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obrátu 130 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců za účetní období 50.

(3) Zajistit povinný audit může i účetní jednotka, která nemá povinnost zajistit povinný audit.

## **K části sedmé - Ověřování účetních informací**

### **K § 114**

Navržené ustanovení upravuje povinnost účetní jednotky zajistit, aby byl proveden povinný audit. Obecně se navrhuje, že ověřování nebude podléhat statutární výroční zpráva jako taková, ale součástí povinného auditu bude ověření účetní závěrky, zprávy vedení, pokud je vyhotovována, a dalších informací obsažených v statutární výroční zprávě z pohledu jejich souladu s účetní závěrkou, a to z důvodu, že statutární výroční zpráva nemá vlastní obsah, neboť představuje pouze soubor dokumentů, kterými jsou účetní závěrka a zpráva. Zároveň se navrhuje rozlišovat mezi povinným auditem a ostatní auditorskou činností; vymezení těchto pojmů bude předmětem zákona o auditorech, nicméně koncepce povinného auditu je nastíněna níže v odůvodnění tohoto ustanovení. Okruh subjektů, které budou mít povinnost zajistit daný způsob ověření, se však navrhuje vymezit vždy v tom zákoně, který upravuje sestavení účetní závěrky nebo vyhotovení zprávy, která má být ověřována. V případě informací vykazovaných na základě tohoto zákona tak stanoví tento zákon o účetnictví, v případech jiných než účetních zpráv a vykazování jiných informací půjde o zvláštní zákony.

Vzhledem k tomu, že se předpokládá, že součástí povinného auditu bude podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“) ověření účetní závěrky bez bližší specifikace, může se jednat jak o řádnou, tak o mezitímní účetní závěrku. Pokud má být audit zaměřen na ověření kompletní účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz, bude se jednat vždy o povinný audit i tehdy, jedná-li se o mezitímní účetní závěrku a nikoliv řádnou účetní závěrku. Povinnost účetních jednotek vymezených v odstavci 1 zajistit povinný audit se proto může uplatnit i v případě, kdy má být ověřena mezitímní účetní závěrka, pokud se jedná o mezitímní účetní závěrku, která svým rozsahem odpovídá řádné účetní závěrce.

## VARIANTA I

Odstavec 1 tohoto ustanovení tedy stanoví množinu účetních jednotek, které mají povinnost zajistit povinný audit. Vychází se přitom z dnešního výčtu uvedeného v § 20 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví, přičemž se navrhuje změna v písmenu a) výše uvedeného ustanovení. Jelikož se nově kategorizace účetních jednotek nebude týkat účetních jednotek veřejného sektoru, není třeba je nadále vyjímát z kategorie velkých účetních jednotek. Zároveň zdravotní pojišťovna, která doposud jako jediná z účetních jednotek veřejného sektoru měla povinnost auditu, již nebude současně účetní jednotkou veřejného sektoru (dříve „vybranou účetní jednotkou“) a subjektem veřejného zájmu (jako

tomu bylo doposud), ale pouze se o ní stanoví, že je vždy velkou účetní jednotkou, tj. i nadále bude podléhat povinnému auditu. Tuto povinnost tak budou mít všechny velké účetní jednotky. Povinnost nadále zůstává uložena i středním účetním jednotkám. U malých účetních jednotek bylo na rozdíl od dosavadní právní úpravy od povinnosti zajistit povinný audit zcela upuštěno, a to z důvodu snížení administrativní zátěže.

Oproti dosavadnímu stavu se do výčtu účetních jednotek, jimž se uložena povinnost zajistit povinný audit, doplňuje mateřská entita plnící konsolidační povinnost v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky nebo konsolidované zprávy vedení. Mateřská entita bude vždy povinna zajistit povinný audit, a to bez ohledu na svou kategorizaci.

Odstavec 2 umožňuje účetní jednotce, které ze zákona neplyne povinnost zajistit povinný audit, jej nechat provést dobrovolně. Je třeba upozornit, že využije-li účetní jednotka této možnosti, tj. nechá-li si dobrovolně provést povinný audit, pak se podle § 113 odst. 5 zpráva auditora tvoří statutární výroční zprávu, kterou účetní jednotka následně zveřejňuje podle obecných pravidel pro zveřejňování statutární výroční zprávy (tj. včetně zprávy auditora). Jinými slovy, pokud si účetní jednotka dobrovolně zajistí provedení povinného auditu, ale zprávu o auditu v rámci statutární výroční zprávy nezveřejní, ačkoli má povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu, lze ji za to sankcionovat podle tohoto zákona (tj. i když původně povinnost auditu neměla).

## VARIANTA II

Odstavec 1 tohoto ustanovení tedy stanoví množinu účetních jednotek, které mají povinnost zajistit povinný audit. Vychází se přitom z dnešního výčtu uvedeného v § 20 odst. 1 dosavadního zákona o účetnictví, přičemž se navrhuje změna v písmenu a) výše uvedeného ustanovení. Jelikož se nově kategorizace účetních jednotek nebude týkat účetních jednotek veřejného sektoru, není třeba je nadále vyjímat z kategorie velkých účetních jednotek. Zároveň zdravotní pojišťovna, která doposud jako jediná z účetních jednotek veřejného sektoru měla povinnost auditu, již nebude současně účetní jednotkou veřejného sektoru (dříve „vybranou účetní jednotkou“) a subjektem veřejného zájmu (jako tomu bylo doposud), ale pouze se o ní stanoví, že je vždy velkou účetní jednotkou, tj. i nadále bude podléhat povinnému auditu. Tuto povinnost tak budou mít všechny velké účetní jednotky.

Povinnost nadále zůstává uložena středním i malým účetním jednotkám. V případě malých účetních jednotek v písmenech c) a d) dochází k několika úpravám. Obdobně jako doposud je malým účetním jednotkám specifikovaným v písm. c) a d) uložena povinnost zajistit povinný audit tehdy, je-li naplněn patřičný počet hodnotových kritérií podle odstavce 2. V rámci specifikace malých účetních jednotek v písm. c) se doplňuje evropská společnost, neboť představuje obdobu akciové společnosti podle evropského práva.

S ohledem na růst inflace od roku 2002, kdy byla tato kritéria v dosavadním zákoně o účetnictví stanovena, se navrhuje hodnotová kritéria podle písm. a) a b) (tj. hodnota aktiv celkem a roční úhrn čistého obrátu) přizpůsobit. Doposud bylo kritérium hodnoty aktiv celkem stanoveno na 40 000 000 Kč a kritérium ročního úhrnu čistého obrátu na 80 000 000 Kč. Tyto hodnoty se nyní navrhuje zvýšit 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 2002 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 navrhuje tato hodnotová kritéria navýšit celkem o 64 %, tedy na 65 000 000 Kč v případě celkové hodnoty aktiv a 130 000 000 Kč v případě ročního úhrnu čistého obrátu. 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 v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky nebo konsolidované zprávy vedení. Mateřská entita bude vždy povinna zajistit povinný audit, a to bez ohledu na svou kategorizaci.

Odstavec 3 umožňuje účetní jednotce, které ze zákona neplyne povinnost zajistit povinný audit, jej nechat provést dobrovolně. Je třeba upozornit, že využije-li účetní jednotka této možnosti, tj. nechá-li si dobrovolně provést povinný audit, pak se podle § 113 odst. 5 zpráva auditora tvoří statutární výroční zprávu, kterou účetní jednotka následně zveřejňuje podle obecných pravidel pro zveřejňování statutární výroční zprávy (tj. včetně zprávy auditora). Jinými slovy, pokud si účetní jednotka dobrovolně zajistí provedení povinného auditu, ale zprávu o auditu v rámci statutární výroční zprávy

nezveřejní, ačkoli má povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu, lze ji za to sankcionovat podle tohoto zákona (tj. i když původně povinnost auditu neměla).

#### K povinnému auditu:

Povinný audit představuje zejména ověření účetních informací v dokumentech, které tvoří statutární výroční zprávu. To v sobě zahrnuje jak posouzení účetní závěrky z hlediska naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení, tak posouzení souladu zprávy vedení s právními předpisy (těmi mohou být české a evropské právní předpisy nebo také mezinárodní smlouvy). Zároveň bude auditor posuzovat, zda účetní informace obsažené v jiných součástech statutární výroční zprávy jsou v souladu s účetními informacemi obsaženými v účetní závěrce; to však neznamená automaticky plný audit samotného obsahu těchto ostatních dokumentů.

Ověřováním zprávy vedení auditorem z hlediska jejího souladu s právními předpisy bude nyní pokryto také dnešní ověřování nefinančních informací uvedené v § 32i dosavadního zákona o účetnictví, jelikož auditor má posoudit, zda ve zprávě vedení má být uveden přehled nefinančních informací, nebo zda jsou splněny podmínky pro jeho neuvedení (srov. navržené ustanovení § 98 odst. 2, tj. že jsou tytéž informace již obsahem jiného dokumentu, který účetní jednotka buďto uvedla jako součást statutární výroční zprávy, nebo ho ve stanovené lhůtě uveřejní na internetu a odkaz na něj uvede ve zprávě vedení. V případě neoprávněného neuvedení přehledu nefinančních informací auditor uvede ve svém vyjádření, že zpráva vedení v rozporu se zákonem neobsahuje přehled nefinančních informací.

Ve vztahu k povinnosti vyhotovovat zprávu o daních z příjmů podle § 107 a násl., obsahuje zpráva auditora o povinném auditu vyjádření, zda se v bezprostředně předcházejícím účetní období na účetní jednotku vztahovala povinnost zveřejnit zprávu s informacemi o dani z příjmů a zda ji za podmínek stanovených účetními předpisy účetní jednotka zveřejnila.

Výstupem z povinného auditu bude zpráva auditora o povinném auditu, při jiné auditorské činnosti bude výstupem jiná zpráva o ověření. Tyto zprávy o ověření se následně stávají součástí souboru dokumentů označovaného jako statutární výroční zpráva pro účely zveřejnění nebo jiného poskytnutí.

Z výše uvedeného vyplývá, že jedním z definičních znaků povinného auditu ověření účetní závěrky, kterým se rozumí ověření, zda účetní závěrka podává věrné a poctivé zobrazení finanční situace, finanční výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky. Z toho vyplývá, že povinným auditem může být pouze takový audit, v rámci kterého je ověřováno, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, tj. ověřuje se kompletní účetní závěrka. Pokud by se účetní jednotka dobrovolně rozhodla provést jiné ověření, které by nemělo tento charakter (např. ověření pouze některých účetní výkazů nebo položek účetních výkazů), nebude se jednat o povinný audit ve smyslu § 114 odst. 2 zákona o účetnictví.

## § 115

### **Výjimky z povinného auditu**

- Povinnost zajistit povinný audit není
- a) v období 36 měsíců od prvního dne kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, nejpozději však do skončení konkursu, pokud o zajištění povinného auditu nerozhodne věřitelský výbor,
  - b) ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o zajištění povinného auditu nerozhodne věřitelský výbor,
  - c) ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující.

#### **K § 115**

Přebírá se ustanovení § 21 odst. 1 věta druhá ve spojení s § 20 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého účetní jednotka nemá povinnost povinného auditu v případech souvisejících s insolvenčním řízením. Konkrétně se jedná o situace, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku během 36 celých kalendářních měsíců po prohlášení konkursu (pokud konkurs neskončí dříve) nebo kdy dojde ke schválení reorganizačního plánu; v obou případech však věřitelský výbor může požadovat, aby byl povinný audit zajištěn. Třetí situací, kdy se nepožaduje povinný audit, je zrušení konkursu z důvodu nedostatku majetku.

ČÁST OSMÁ  
ZPŘÍSTUPNĚNÍ VYKAZOVANÝCH INFORMACÍ

§ 116

**Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací**

(1) Účetní jednotka je do 12 měsíců od posledního dne účetního období povinna zajistit zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku, kterým se rozumí řádné splnění povinností

- a) sestavit řádnou individuální účetní závěrku,
- b) vyhotovit individuální účetní zprávy,
- c) zajistit povinný audit,
- d) zveřejnit řádnou individuální statutární výroční zprávu a
- e) uveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů.

*CELEX 320013L0034 (čl. 30 odst. 1 první pododstavec, čl. 45 odst. 1)*

*CELEX 32021L2101 (čl. 48d odst. 1 a 2)*

(2) Mateřská entita a Ministerstvo financí jsou do 12 měsíců od posledního dne konsolidačního období povinny zajistit zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit, kterým se rozumí řádné splnění

- a) konsolidační povinnosti nebo konsolidační povinnosti České republiky,
- b) povinnosti zajistit povinný audit,
- c) povinnosti zveřejnit řádnou konsolidovanou statutární výroční zprávu a
- d) uveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů.

*CELEX 320013L0034 (čl. 30 odst. 1 a 3, čl. 45 odst. 1)*

*CELEX 32021L2101 (čl. 48d odst. 1 a 2)*

(3) Za povinnost vyhotovit a uveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů se považuje také povinnost vyhotovit a uveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, pokud má tuto povinnost účetní jednotka, která není mateřskou entitou.

(4) Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací zahrnuje pouze ty povinnosti podle odstavce 1 a 2, které je povinna účetní jednotka nebo mateřská entita plnit.

**K části osmé - zveřejňování účetních informací**

**K § 116**

Část osmá se věnuje zveřejňování vykazovaných informací.

Navržené ustanovení § 116 upravuje povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, a to v odstavci 1 obecně pro účetní jednotku a v odstavci 2 pro mateřskou entitu v případě konsolidace.

Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací představuje základní obecnou povinnost účetní jednotky vycházející z cíle účetního výkaznictví poskytnout vnějšímu uživateli účetní informace. Účetní jednotce je uloženo, aby do 12 měsíců od konce účetního období kumulativně splnila řádně několik dílčích povinností. Tato obecná povinnost doposud nebyla v zákoně o účetnictví upravena.

Na tuto obecnou povinnost je navázána úprava přestupků podle zákona o účetnictví, přičemž v rámci ukládání sankcí pak budou zohledněny dílčí povinnosti, resp. jejich porušení, a od lhůty pro splnění této obecné povinnosti se bude odvíjet promlčecí doba přestupků.

Navržené ustanovení bude možno modifikovat zvláštními zákony, zejména co se týče lhůty pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací. Obecná lhůta pro splnění této základní povinnosti je 12 měsíců od posledního dne účetního období nebo konsolidačního období. Pokud bude pro potřeby zvláštního zákona nutné tuto lhůtu zkrátit, zvláštní zákon bude muset stanovit jinou lhůtu

pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění informací vykazovaných účetní jednotkou nebo mateřskou entitou. Tím však bude zvláštní zákonem akceptován režim tohoto ustanovení zákona o účetnictví, a to včetně ukládání případných účetních sankcí; jedinou odlišností bude modifikovaná délka lhůty.

Může nastat situace, kdy zvláštní zákon bude požadovat další způsob zpřístupnění vedle zveřejnění statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku podle navrženého ustanovení. V takovém případě bude nutno tento jiný způsob zpřístupnění normovat jako další, doplňkový způsob zpřístupnění, jehož porušení pak bude podléhat sankci podle zvláštního zákona, nikoli podle zákona o účetnictví. Pokud by jiný způsob zpřístupnění byl pojat jako speciální, nahrazující obecné zveřejnění ve veřejném rejstříku, pak by se již nejednalo o režim splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací podle zákona o účetnictví. Tuto situaci je třeba odlišit od případu, kdy zvláštní zákon bude pouze upřesňovat specifika zveřejnění ve veřejném rejstříku, a to např. stanovením orgánu, prostřednictvím kterého účetní jednotka informace zveřejňuje.

Dále lze uvést, že obecná povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací v sobě nezahrnuje povinnost řádně vyhotovit jiné dokumenty, než účetní zprávy, které jsou součástí souboru dokumentů označovaného jako statutární výroční zpráva na základě jiného zákona. Porušení takové povinnosti by již bylo v gesci zvláštního zákona upravujícího danou zprávu, nikoliv zákona o účetnictví. Obdobné platí v oblasti ověřování, kdy obecná povinnost podle tohoto ustanovení zahrnuje pouze povinnost zajistit povinný audit. Jiné formy ověření a jejich případné porušení by se řídily podle zvláštního zákona, nikoli podle zákona o účetnictví.

#### K odstavci 1:

Odstavec 1 upravuje tyto dílčí povinnosti pro účely zajištění zveřejnění vykazovaných informací za účetní jednotku. První z nich je povinnost řádně sestavit individuální řádnou účetní závěrku (písmeno a)), což vyžaduje, aby obsahovala správné součásti a obsahové náležitosti a zároveň aby účetní informace v ní obsažené nebyly nesprávné, neúplné nebo zkreslené, tj. aby podávala věrné a poctivé zobrazení. Dále je účetní jednotka povinna řádně vyhotovit individuální účetní zprávy (písmeno b)), které spolu s účetní závěrkou tvoří statutární výroční zprávu. Těmito účetními zprávami jsou individuální zpráva vedení, individuální zpráva o platbách správním entitám a individuální zpráva o daních z příjmů. Následně je účetní jednotka povinna řádně zajistit povinný audit (písmeno c)) a řádně zveřejnit individuální statutární výroční zprávu (písmeno d)). Účetní jednotka, která má povinnost vyhotovit individuální zprávu o daních z příjmů podle § 107, je navíc povinna uveřejnit tuto zprávu v souladu s § 119 odst. 1 a 2 (tj. zajistit uveřejnění způsobem podle § 119 odst. 2 a to po dobu alespoň 5 let podle § 119 odst. 1).

Účetní jednotka sama si určí, kolik času bude potřebovat ke splnění jednotlivých povinností; podstatné je splnění všech uvedených povinností, které jí byly uloženy, v rámci lhůty 12 měsíců.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 pak výše uvedené modifikuje pro potřeby konsolidace, kdy stanoví mateřské entitě povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit, avšak ve stejné lhůtě jako v odstavci 1. Povinnost řádně sestavit konsolidovanou účetní závěrku, tj. konsolidovanou účetní závěrku naplňující požadavek věrného a poctivého zobrazení, a povinnost řádně vyhotovit konsolidované účetní zprávy jsou zahrnuty v konsolidační povinnosti (písmeno a)), dále je mateřská entita rovněž povinna řádně zajistit povinný audit (písmeno b)) a řádně zveřejnit konsolidovanou statutární výroční zprávu (písmeno c)). Mateřská entita, která je povinna podle § 110 a násl. vyhotovovat konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, je podle písmene d) také povinna tuto zprávu uveřejnit v souladu s § 119 odst. 1 a 3 (tj. zajistit uveřejnění na internetových stránkách způsobem a za podmínek podle § 119 odst. 3 a to po dobu alespoň 5 let podle).

Povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit je výslovně ukládána také Ministerstvu financí, které není mateřskou entitou, avšak sestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku České republiky. Ve vztahu k Ministerstvu financí je však relevantní pouze povinnost podle písm. a) řádně splnit konsolidační povinnost České republiky (tj. sestavit řádnou konsolidovanou účetní závěrku České republiky) a žádná ze zbývajících povinností podle písm. b) až d) se tedy neuplatní, a to na základě pravidla uvedeného v odstavci 4.

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 reflektuje případy, kdy je povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů uložena účetní jednotce, která sama není mateřskou entitou. Pokud konsolidovanou zprávu o daních z příjmů vyhotovuje účetní jednotka podle § 111 odst. 1, která není mateřskou entitou (a tudíž na ni

nelze vztáhnout povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů v rámci konsolidační povinnosti a zajistit uveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů podle § 116 odst. 2), plní tuto povinnost v rámci svých individuálních povinností, tj. v rámci povinnosti vyhotovit individuální účetní zprávy a zajistit uveřejnění individuální zprávu o daních z příjmů § 116 odst. 1 písm. b) a e). To zároveň znamená, že důsledkem nesplnění povinnosti vyhotovit nebo uveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů bude pro tuto účetní jednotku, která není mateřskou entitou, vznik odpovědnosti za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací podle § 154 odst. 1 písm. b) nebo e), nikoliv podle § 154 odst. 2 písm. a) nebo d). Jedná se o období pravidla v § 113 odst. 6, které pro tyto případy stanovuje, že konsolidovaná zpráva o daních tvoří individuální statutární výroční zprávu účetní jednotky, která má povinnost ji vyhotovit a není sama mateřskou entitou.

Pokud by účetní jednotka za podmínek § 111 odst. 1 vyhotovovala konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zároveň byla sama mateřskou entitou, bude povinnost ji vyhotovit a uveřejnit spadat podle povinnosti zveřejnit vykazované informace podle odstavce 2.

Pokud má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů entita, která není účetní jednotkou, povinnost vyhotovit, zveřejnit a uveřejnit tuto zprávu je konstruována jako samostatná povinnost a zpráva o daních z příjmů.

#### K odstavci 4:

Je samozřejmé, že nikoliv všem účetním jednotkám jsou uloženy stejné povinnosti (některé účetní jednotky nemají např. povinnost zajistit povinný audit nebo sestavit některou z účetních zpráv). Odstavec 4 proto upřesňuje, že v takovém případě pochopitelně nebude na účetní jednotce vyžadováno splnění všech uvedených dílčích povinností a pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací je nutné, aby byly splněny pouze ty dílčí povinnosti, které byly dané účetní jednotce uloženy.

### § 117

#### **Zveřejňování řádné statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku**

(1) Účetní jednotka zapsaná ve veřejném rejstříku a mateřská entita plnící konsolidační povinnost zveřejní řádnou statutární výroční zprávu; zveřejnění řádné statutární výroční zprávy se provede uložením ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve kterém je účetní jednotka nebo mateřská entita zapsána.

*CELEX 320013L0034 (čl. 30 odst. 1 první pododstavec, čl. 45 odst. 1)*

*CELEX 32021L2101 (čl. 48d odst. 1 a 2)*

(2) Povinnost zveřejnění ve veřejném rejstříku je splněna okamžikem předání rejstříkovému soudu.

(3) Účetní jednotka veřejného sektoru uveřejní řádnou individuální statutární výroční zprávu prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. Ministerstvo financí uveřejní svou řádnou individuální a konsolidovanou statutární výroční zprávu způsobem umožňujícím dálkový přístup.

(4) Povinnost podle odstavce 3 věty první je splněna okamžikem předání řádné individuální statutární výroční zprávy do centrálního systému účetních informací státu nebo vyššímu územnímu samosprávnému celku, využila-li účetní jednotka možnost předat tuto zprávu do centrálního systému účetních informací státu prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku. Uveřejnění řádné statutární výroční zprávy podle odstavce 3 se považuje za splnění povinnosti zveřejnit řádnou statutární výroční zprávu.

#### **K § 117**

Ustanovení § 117 se týká dílčí povinnosti zveřejnění statutární výroční zprávy. Pojem zveřejnění je v tomto zákoně používán pouze ve smyslu zveřejnění ve veřejném rejstříku. Uveřejněním se naopak rozumí zpřístupnění širší veřejnosti jiným způsobem, než ve veřejném rejstříku, například na internetových stránkách účetní jednotky.

Nepřejímá se dosavadní § 21a odst. 10 zákona o účetnictví ohledně prezentování některých údajů z účetní závěrky, protože veškeré účetní jednotky podléhající povinnému auditu zveřejňují statutární výroční zprávu, a tedy i účetní závěrku v plném rozsahu.

Případné nezveřejnění ve veřejném rejstříku bude podléhat účetním sankcím; pokud by jiný zákon uložil požadavek na zpřístupnění statutární výroční zprávy i jiným způsobem, popř. na jiném místě než ve veřejném rejstříku, pak toto zvláštní zpřístupnění bude podléhat sankcím podle příslušného zvláštního zákona.

#### K odstavci 1:

V odstavci 1 je dílčí povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu z povahy věci ukládána účetní jednotce zapisované do veřejného rejstříku a mateřské entitě plnící konsolidační povinnost. Zároveň se zde upravuje, jakým způsobem se tato povinnost splní. Povinnost zveřejnit řádnou statutární výroční zprávu, stejně jako doposud, spočívá v jejím uložení ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve kterém je účetní jednotka nebo mateřská entita plnící konsolidační povinnost zapsána.

#### K odstavci 2:

Vzhledem k tomu, že k faktickému zveřejnění statutární výroční zprávy ve sbírce listin veřejného rejstříku zpravidla dochází později než v den, kdy byla statutární výroční předána rejstříkovému soudu, odstavec 2 stanoví, v kterém okamžiku se povinnost zveřejnit řádnou statutární výroční zprávu považuje z pohledu účetní jednotky za splněnou. Tímto okamžikem je předání statutární výroční zprávy rejstříkovému soudu. Při absenci tohoto ustanovení by mohlo dojít k tomu, že by účetní jednotka rejstříkovému soudu předala statutární výroční zprávu včas (tj. v rámci 12měsíční lhůty), přesto by porušila povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, kdyby byla statutární výroční zpráva ve veřejném rejstříku fakticky zveřejněna až po uplynutí 12měsíční lhůty.

Dané ustanovení je speciálním vůči § 3018 občanského zákoníku, podle kterého povinnost zveřejnit údaje je splněna jejich zveřejněním v Obchodním věstníku, nestanoví-li jiný právní předpis jinak. Tento okamžik je tak rozhodný pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací v § 116 ve stanoveného lhůtě.

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 přebírá dosavadní § 21a odst. 5 zákona o účetnictví a upravuje speciální způsob zveřejnění statutární výroční zprávy v případě účetních jednotek veřejného sektoru, které uveřejňují svou statutární výroční zprávu prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňující dálkový přístup. V odstavci 3 se rovněž stanoví, že Ministerstvo financí také zveřejňuje svou individuální statutární výroční zprávu způsobem umožňujícím dálkový přístup. Stejný režim pak platí i v případě, kdy se jedná o konsolidovanou statutární výroční zprávu České republiky, kterou tvoří pouze konsolidovaná účetní závěrka České republiky, kterou sestavuje a uveřejňuje Ministerstvo financí.

Vzhledem k tomu, že individuální statutární výroční zpráva musí být za účelem uveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup nejprve Ministerstvu financí poskytnuta, uplatní se i v tomto případě obecná úprava podle § 94 odst. 4 upravující poskytování účetních dokumentů Ministerstvu financí. Individuální statutární výroční zpráva účetní jednotky veřejného sektoru se proto Ministerstvu financí předává rovněž prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu.

#### K odstavci 4:

Odstavec 4, obdobně jako odstavec 2 pro případ zveřejnění statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku, vymezuje okamžik, k němuž se povinnost uveřejnit individuální statutární výroční zprávu účetní jednotky veřejného sektoru považuje za splněnou. Tímto okamžikem je okamžik

a) předání statutární výroční zprávy do centrálního systému účetních informací státu, jedná-li se o účetní jednotku veřejného sektoru, která uveřejňuje svou individuální statutární výroční zprávu přímo prostřednictvím Ministerstva financí, nebo

b) předání statutární výroční zprávy vyššímu územnímu samosprávnému celku, pokud se jedná o účetní jednotku veřejného sektoru, která využila alternativní postup poskytování účetních dokumentů Ministerstvu financí prostřednictvím vyššího územního samosprávného celku podle § 94 odst. 5.

#### K odstavci 5:

V ustanovení odstavce 5 se stanoví fikce, že způsob uveřejnění podle odstavce 3 (tj. prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup) se považuje za zveřejnění statutární výroční zprávy pro účely splnění této povinnosti v rámci povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných

informací účetní jednotkou v § 116 odst. 1. Pokud by účetní jednotka veřejného sektoru zároveň byla zapsána ve veřejném rejstříku, je její povinnost zveřejnit řádnou statutární výroční zprávu splněna uveřejněním prostřednictvím Ministerstva financí a není tedy nutné, aby ji rovněž zveřejnila ve veřejném rejstříku způsobem podle odstavce 1.

## § 118

### **Předávání statutární výroční zprávy ke zveřejnění prostřednictvím jiného subjektu**

(1) Účetní jednotka, která je obchodní korporací a její řádnou statutární výroční zprávu tvoří jen řádná účetní závěrka, může předat tuto statutární výroční zprávu do sbírky listin veřejného rejstříku prostřednictvím podání u příslušného správce daně z příjmů. Podání podle věty první musí obsahovat údaj o rozsahu, v jakém má být tato řádná statutární výroční zpráva předána rejstříkovému soudu, a lze jej učinit pouze

- a) jako přílohu daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů podaného v elektronické podobě, které není nepřípustné, a
- b) ve formátu, struktuře a za podmínek zveřejněných podle daňového řádu správcem daně z příjmů.

(2) Dojde-li k podání opravného daňového přiznání k dani z příjmů, nepřihlíží se k podání podle odstavce 1, které bylo učiněno jako příloha předchozího daňového přiznání k dani z příjmů.

(3) Nebudou-li odstraněny vady podání spočívající ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno způsobem podle odstavce 1, správce daně z příjmů nepředá řádnou statutární výroční zprávu rejstříkovému soudu.

(4) Jsou-li splněny podmínky odstavce 1,

- a) správce daně z příjmů bez zbytečného odkladu předá rejstříkovému soudu řádnou statutární výroční zprávu v požadovaném rozsahu v elektronické podobě prostřednictvím propojení informačních systémů veřejné správy,
- b) je povinnost účetní jednotky zveřejnit řádnou statutární výroční zprávu ve veřejném rejstříku splněna okamžikem, kdy bylo podání podle odstavce 1 učiněno u příslušného správce daně z příjmů.

### **K § 118**

Navržené ustanovení upravuje zvláštní způsoby zveřejnění ve veřejném rejstříku prostřednictvím jiného subjektu. V odstavcích 1 až 4 se přebírá ustanovení § 21b zákona o účetnictví, kde se upravuje zveřejňování ve veřejném rejstříku prostřednictvím správce daně s výjimkou 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.

V případě zveřejňování prostřednictvím správce daně podle odstavců 1 až 4 se v návaznosti na provedené terminologické úpravy (zavedení pojmu statutární výroční a vymezení vztahu účetní závěrky k ní) navrhuje jiná textace než v dosavadním § 21b odst. 2 až 6 zákona o účetnictví, které bylo do zákona o účetnictví doplněno tzv. daňovým balíčkem 2021. Obsahově však nedochází ke změně. Záměrem je zajistit, aby prostřednictvím správce daně mohly svou statutární výroční zprávu zveřejňovat pouze ty účetní jednotky, jejichž statutární výroční zpráva sestává výlučně z účetní závěrky, tj. (v souladu s § 113 odst. 3) jde jen o účetní jednotky, které nemají povinnost zajistit povinný audit. V případě povinného auditu účetní závěrky by již v statutární výroční zprávě byla vedle účetní závěrky totiž obsažena také tato zpráva auditora podle § 113 odst. 5. Stav tedy odpovídá dosavadní textaci tak, že tímto způsobem lze zveřejnit pouze účetní závěrku, pro bližší odůvodnění viz daňový balíček 2021.



### Zpřístupnění informací o daních z příjmů

(1) Účetní jednotka nebo mateřská entita, které mají povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů o daních z příjmů, uveřejní zprávu o daních z příjmů; uveřejnění se provede na jejich internetových stránkách.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48d odst. 2 a 3)*

(2) Entita, která má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů z důvodu pobočky na území České republiky, zveřejní a uveřejní zprávu o daních z příjmů do 12 měsíců od posledního dne účetního nebo konsolidačního období; zveřejnění se provede uložením ve sbírce listin veřejného rejstříku, ve kterém je pobočka zapsána, a uveřejnění se provede na internetových stránkách této entity nebo její pobočky na území České republiky.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48d odst. 1 až 4)*

(3) Uveřejnění zprávy o daních z příjmů se provede po dobu alespoň 5 let uveřejněním

- a) této zprávy bezplatně a alespoň v jednom z úředních jazyků Evropské unie, pokud tato zpráva není zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu, nebo
- b) oznámení o skutečnosti, že nemá povinnost uveřejnit způsobem podle písmena a), a odkazu na veřejný rejstřík, ve kterém je zpráva o daních z příjmů zveřejněna, pokud je tato zpráva zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48d odst. 3 a 4)*

(4) Účetní jednotka, mateřská entita nebo entita, která nemá povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů z důvodu uveřejnění zprávy s informacemi o daních z příjmů rovnocenné zprávě o daních z příjmů, zajistí uveřejnění této zprávy po dobu alespoň 5 let.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48d odst. 4)*

#### **K § 119**

Navržené ustanovení upravuje zvláštní způsob zpřístupňování (tj. zveřejňování a uveřejňování) zprávy o daních z příjmů upravené vyhotovované podle § 107 a násl. Zpráva o daních z příjmů představuje jednu z účetních zpráv podle § 95 odst. 1, společně se zprávou vedení a zprávou o platbách správním entitám. Jako taková tvoří statutární výroční zprávu podle § 113 odst. 2 a je tedy v rámci statutární výroční zprávy také zveřejňována ve veřejném rejstříku (pokud je účetní jednotka, která ji vyhotovuje, zapsána ve veřejném rejstříku) podle § 117.

Zpráva o daních z příjmů však musí být, nad rámec zveřejňování popsaného výše, také uveřejňována na internetových stránkách účetní jednotky nebo mateřské entity. Navržené ustanovení proto upravuje způsob a podmínky tohoto uveřejnění a zároveň stanoví postup pro případy, kdy povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů je uložena entitě, která není účetní jednotkou podle právního řádu České republiky, a tudíž nezveřejňuje zprávu o daních z příjmů v rámci statutární výroční zprávy.

V rámci povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů je v některých případech stanovena i povinnost vyhotovit prohlášení o tom, že nebyly pro její vyhotovení poskytnuty veškeré potřebné údaje, z § 108 odst. 4 a § 111 odst. 5 a 6 vyplývá, že v takovém případě je prohlášení součástí zprávy o daních z příjmů, tj. povinnost uveřejnit a zveřejnit toto prohlášení je pokryto shodnými ustanoveními jako povinnost zveřejnit a uveřejnit zprávu o daních z příjmů.

#### K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 ukládá účetní jednotce nebo mateřské entitě, která má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů, aby tuto zprávu o daních z příjmů uveřejnila na svých internetových stránkách způsobem a za podmínek stanovených v odstavci 3. V odstavci 3 jsou pak upraveny dva

alternativní způsoby uveřejnění podle toho, zda je zpráva o daních z příjmů zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu, či nikoliv.

Povinnost uveřejnit zprávu o daních z příjmů je součástí obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací podle § 116, tudíž pro splnění této povinnosti platí obecná 12měsíční lhůta pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací. Nesplněním této povinnosti řádně (tj. způsobem a za podmínek podle odstavce 3) a včas (tj. ve lhůtě 12 měsíců od posledního dne účetního období) se účetní jednotka nebo mateřská entita dopustí přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle § 154.

Pokud je povinnost vyhotovit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů uložena účetní jednotce, která sama není mateřskou entitou (viz § 111), považuje se povinnost vyhotovit a uveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů za povinnost vyhotovit a uveřejnit individuální zprávu o daních z příjmů podle § 116 odst. 3. Tato účetní jednotka zahrne konsolidovanou zprávu o daních z příjmů do své individuální zprávy o daních z příjmů podle § 113 odst. 6, která tvoří její individuální statutární výroční zprávu.

#### K odstavci 2:

Ustanovení odstavce 2 stanoví postup pro zpřístupnění zprávy o daních z příjmů v případě, kdy tuto zprávu vyhotovuje entita, která není účetní jednotkou podle právního řádu České republiky, a tudíž nemá dokumenty, které by byly označovány jako statutární výroční zprávu. Vzhledem k tomu, že povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů nemůže být v těchto případech součástí obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací, je nutné uložit těmto entitám nejen povinnost zprávu o daních z příjmů uveřejnit, ale také povinnost tuto zprávu zveřejnit ve veřejném rejstříku a stanovit jim k tomu lhůtu 12 měsíců od posledního dne účetního nebo konsolidačního období (stejně jako v případě povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací podle § 116).

Jedná se zejména o případy podle § 108 odst. 1, kdy je povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů uložena samostatné entitě ustavené podle právního řádu třetího státu, jejíž pobočka se nachází na území České republiky. Povinnost zpřístupnit zprávu o daních z příjmů může být splněna také prostřednictvím pobočky, resp. osoby pověřené jednáním za pobočku, této entity na území České republiky, podobně jako v případě ustanovení § 108 odst. 4, které upravuje možnost vyhotovení zprávy o daních z příjmů této entity prostřednictvím osoby pověřené jednáním za její pobočku. V případě zveřejnění a uveřejnění však není potřeba tuto možnost výslovně uvádět, neboť vyplývá z vnitřního uspořádání vztahů mezi entitou a její pobočkou a z hlediska účetnictví je klíčový pouze konečný stav, tedy řádné a včasné zveřejnění a uveřejnění zprávy o daních z příjmů. Povinnost zveřejnit a uveřejnit zprávu o daních z příjmů však i za těchto okolností zůstává entitě, která má povinnost tuto zprávu vyhotovit a nedochází k jejímu přenesení na její pobočku na území České republiky, respektive na osobu pověřenou jednáním za ni

Tato entita (popřípadě osoba pověřená jednáním za pobočku entity na území České republiky) zveřejní zprávu o daních z příjmů uložením ve sbírce listin veřejného rejstříku, v němž je pobočka této entity na území České republiky zapsána. Jedná se o obdobný způsob jako v případě zveřejnění statutární výroční zprávy účetní jednotkou nebo mateřskou entitou zapsanou ve veřejném rejstříku podle § 117 a okamžik splnění této povinnosti upravený v § 117 odst. 2 se proto uplatní i v tomto případě.

Dále tato entita (popřípadě osoba pověřená jednáním za pobočku této entity na území České republiky) musí uveřejnit zprávu o daních z příjmů na internetových stránkách, obdobně jako účetní jednotka nebo mateřská entita podle odstavce 1. Zpráva o daních z příjmů se však v tomto případě uveřejňuje buď na internetových stránkách této entity, nebo její pobočky na území České republiky. Způsob uveřejnění, jakož i podmínky podle odstavce 3 se uplatní i v tomto případě. Pokud tedy byla zpráva o daních z příjmů této entity zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu, postačí, pokud je na internetových stránkách uveřejněno pouze oznámení podle § 119 odst. 3 písm. b).

Porušení povinnosti zveřejnit nebo uveřejnit zprávu o daních z příjmů řádně (tj. způsobem a za podmínek podle odstavců 2 a 3) a včas (tj. ve lhůtě 12 měsíců od posledního dne účetního nebo konsolidačního období) vede ke vzniku odpovědnosti za přestupek podle § 156 odst. 1, přičemž subjektem přestupku je v tomto případě přímo entita, které byla tato povinnost uložena.

#### K odstavci 3:

Ustanovení odstavce 3 upravuje dva alternativní způsoby, jakými se provede uveřejnění zprávy o daních z příjmů, podle toho, zda byla zpráva o daních z příjmů zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu, či nikoliv. Toto ustanovení se uplatní jak v případě, kdy zprávu o daních z příjmů vyhotovuje účetní jednotka nebo mateřská entita a uveřejňuje ji na základě odstavce 1, tak v případě, kdy zprávu o daních z příjmů vyhotovuje entita, která není účetní jednotkou z důvodu pobočky na území České republiky a uveřejňuje ji na základě odstavce 2.

Podle písmene a) se zpráva o daních z příjmů uveřejňuje na internetových stránkách účetní jednotky, mateřské entity, entity, která má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů z důvodu pobočky na území České republiky nebo na internetových stránkách pobočky této entity na území České republiky, tak, aby byl zajištěn bezplatný přístup k této zprávě a aby tato zpráva byla k dispozici alespoň v jednom z úředních jazyků EU.

Tento způsob uveřejnění platí pro případy, kdy účetní jednotka, mateřská entita nebo entita vyhotovující zprávu o daních z příjmů z důvodu pobočky na území České republiky sice již zveřejnily zprávu o daních z příjmů ve veřejném rejstříku, nicméně učinily tak ve formátu, který není elektronický a strojově čitelný. Pokud však byla zpráva o daních z příjmů zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu, postačí uveřejnění podle písmene b).

Písmeno b) se uplatní v případě, že zpráva o daních z příjmů byla zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu. Tehdy postačí, pokud se na internetových stránkách účetní jednotky nebo mateřské entity pouze uveřejní oznámení o tom, že daná zpráva o daních z příjmů byla zveřejněna ve veřejném rejstříku v elektronickém strojově čitelném formátu včetně odkazu na stránky příslušného veřejného rejstříku a prohlášení, že účetní jednotka, mateřská entita nebo entita vyhotovující zprávu o daních z příjmů z důvodu pobočky na území České republiky není povinna uveřejnit tuto zprávu na svých internetových stránkách.

Zpráva o daních z příjmů zveřejněná ve veřejném rejstříku nebo uveřejněná na internetových stránkách podle písmene a), jakož i oznámení o zveřejnění zprávy o daních z příjmů uveřejněné podle písmene b) se předkládají za použití společného vzoru a v elektronických formátech pro podávání zpráv, které jsou strojově čitelné. Společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv stanoví Evropská komise prostřednictvím prováděcích aktů.

V obou případech však platí, že zpráva o daních z příjmů uveřejněná podle písmene a) i oznámení podle písmene b) musí být uveřejněny po dobu nejméně 5 let. Porušení povinnosti zajistit uveřejnění zprávy o daních z příjmů způsobem podle písmene a), nebo b) po dobu nejméně 5 let vede ke vzniku odpovědnosti za přešůpek nezveřejnění vykazovaných informací podle § 154 (jedná-li se o účetní jednotku nebo mateřskou entitu, jejíž povinnost uveřejnit zprávu o daních z příjmů je zahrnuta do obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací), nebo podle § 156 odst. 1 (jedná-li se o entitu, která není účetní jednotkou a má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů z důvodu pobočky na území České republiky).

#### K odstavci 4:

Odstavec 4 navazuje na situaci, kdy účetní jednotka, mateřská entita nebo jiná entita, která není účetní jednotkou podle právního řádu České republiky, nemají povinnost vyhotovit (a tedy ani zpřístupnit) zprávu o daních z příjmů, neboť byly splněny podmínky podle § 108 odst. 2 nebo § 111 odst. 4. Jednou z těchto podmínek je vyhotovení a uveřejnění zprávy s informacemi o daních z příjmů, která je rovnocenná zprávě o daních z příjmů. Účetní jednotka, mateřská entita nebo jiná entita, které byly zproštěny povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů, však musí zajistit, aby zpráva s informacemi o daních z příjmů, která je rovnocenná zprávě o daních z příjmů, byla stejně jako zpráva o daních z příjmů, uveřejněna po dobu alespoň 5 let. Nezajištění uveřejnění této zprávy po tuto minimální dobu má za následek vznik odpovědnosti za přešůpek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů podle § 156 odst. 2.

## § 120

### **Zvláštní ustanovení o zpřístupnění statutární výroční zprávy**

(1) Stanoví-li zákon povinnost mikro nebo malé účetní jednotce, která nemá povinnost zajistit povinný audit, zpřístupnit individuální statutární výroční zprávu, nemusí ji tvořit výkaz zisku a ztráty a zpráva vedení.

*CELEX 320013L0034 (čl. 31 odst. 1)*

(2) Dokumenty, které tvoří zpřístupněnou statutární výroční zprávu, nebo jsou zpřístupněny samostatně, neobsahují informace, které podléhají utajení podle jiného právního předpisu.

(3) Pokud dokument, který tvoří statutární výroční zprávu, podléhá schválení orgánem účetní jednotky nebo mateřské entity, zpřístupněnou statutární výroční zprávu tvoří takto schválený dokument. Pokud tento dokument, nebyl orgánem účetní jednotky nebo mateřské entity schválen ve lhůtě pro zajištění zveřejnění vykazovaných informací, může tvořit zpřístupněnou statutární výroční zprávu do okamžiku schválení tohoto dokumentu, pokud je informace o neschválení včetně odůvodnění zpřístupněna společně se statutární výroční zprávou. Jde-li o dokument účetní jednotky veřejného sektoru, poskytne tato účetní jednotka Ministerstvu financí údaj o výsledku jeho schvalování v rozsahu a ve lhůtě, které stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

*CELEX 32013L0034 (čl. 30 odst. 1 první pododstavec)*

(4) Zjistí-li účetní jednotka nebo mateřská entita po zpřístupnění statutární výroční zprávy skutečnost zakládající nespolehlivost účetních informací vykazovaných účetní závěrkou, zpřístupní tuto skutečnost bez zbytečného odkladu stejným způsobem, jakým byla zpřístupněna statutární výroční zpráva. To neplatí, pokud byla zajištěna náprava jiným způsobem.

(5) Dokumenty, které tvoří zpřístupněnou statutární výroční zprávu, účetní jednotky, která je svěřenským fondem podle občanského zákoníku, neobsahují údaje umožňující identifikaci osoby zakladatele, osoby oprávněné k výkonu dohledu nad správou svěřenského fondu a obmyšleného, nebo způsob jeho určení.

## **K § 120**

### K odstavci 1:

Ustanovení reflektuje a přebírá výjimku doposud zakotvenou v § 21a odst. 9 zákona o účetnictví, kterou se upravuje rozsah zveřejňovaných nebo uveřejňovaných účetních informací či jiných informací vykazovaných mikro a malou účetní jednotkou tak, že tyto nemusejí zpřístupnit výkaz zisku a ztráty. Navrhuje se však úprava ve smyslu čl. 31 odst. 1 účetní směrnice, podle kterého tyto účetní jednotky lze osvobodit i od zpřístupnění individuální zprávy vedení, pokud její vyhotovení uloží těmto účetním jednotkám jiný zákon.

Ustanovení tedy dopadá na případy mikro a malých účetních jednotek, které nemají povinnost zajistit povinný audit, ale tento nebo zvláštní zákon jim uloží povinnost zpřístupnění jejich individuální statutární výroční zprávy. V takovém případě se pak chce umožnit, aby tyto účetní jednotky nemusely zveřejňovat (ve veřejném rejstříku) ani uveřejňovat (jiným způsobem vůči třetím osobám, např. na webových stránkách) výkaz zisku a ztráty a individuální zprávu vedení.

Tím však není dotčena povinnost těchto účetních jednotek sestavovat výkaz zisku a ztráty v rámci sestavení individuální účetní závěrky. Pouze je tímto modifikován (zúžen) obsah účetní závěrky jako součásti statutární výroční zprávy pro účely jejího zpřístupnění (viz navržené ustanovení § 120 odst. 1). Totéž lze říci o případné povinnosti sestavit individuální zprávu vedení, která není tímto ustanovením dotčena.

Pokud by zvláštní zákon přece jen chtěl zajistit zveřejnění tohoto výkazu nebo zprávy vedení u těchto účetních jednotek, pak je třeba tuto skutečnost výslovně upravit ve zvláštním ustanovení, které pak bude ve vztahu speciality vůči tomuto ustanovení.

Zároveň je třeba zdůraznit, že navržené ustanovení nedopadá na případy, kdy si výkaz zisku a ztráty nebo individuální zprávu vedení např. vyžádá správní orgán pro své účely, tj. nejedná se o předání informací veřejnosti, tj. o zpřístupnění.

### K odstavci 2:

Odstavec 2 přebírá dosavadní § 21a odst. 7 zákona o účetnictví ohledně nezveřejňování informací podléhajících utajení podle jiného právního předpisu v rámci zpřístupněné statutární výroční zprávy.

Pokud by dokument, který tvoří zpřístupněnou statutární výroční zprávu, obsahoval takové informace podléhající utajení, je nutné je pro účely zpřístupnění této statutární výroční zprávy anonymizovat.

Povinnost anonymizovat utajované informace se vztahuje také na informace obsažené v dokumentech, které nejsou zpřístupňovány jako součást statutární výroční zprávy. Jedná se zejména o případy, kdy je zpřístupňována (tj. uveřejňována účetní jednotkou nebo mateřskou entitou nebo zveřejňována a uveřejňována entitou, která není účetní jednotkou) pouze zpráva o daních z příjmů podle § 119.

#### K odstavci 3:

Některé dokumenty, které jsou zpřístupňovány v rámci statutární výroční zprávy, mohou podle zvláštních právních předpisů nebo vnitřních předpisů podléhat schválení některým orgánem nebo orgány účetní jednotky nebo mateřské entity (např. účetní závěrka může podléhat schválení valnou hromadou). Pokud tomu tak je, je i s ohledem na naplnění požadavku čl. 30 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 žádoucí, aby byl daný dokument zpřístupněn v podobě, v jaké byl schválen příslušným orgánem. Odstavec 3 proto stanoví, že zpřístupněnou statutární výroční zprávu tvoří schválený dokument, pokud schválení podléhá.

Odstavec 3 obsahuje rovněž úpravu pro případy, kdy má být v rámci statutární výroční zprávy zpřístupněn dokument podléhající schválení, avšak z jakéhokoliv důvodu v průběhu 12měsíční lhůty podle § 116 schválen nebyl. Skutečnost, že tento dokument tvoří statutární výroční zprávu (viz § 113 odst. 2) není jeho neschválením dotčena a stále může být v rámci statutární výroční zprávy zpřístupněn. Z důvodu právní jistoty uživatelů účetních informací však musí být v takovém případě splněna podmínka, že bude informace o neschválení daného dokumentu zpřístupněn společně se statutární výroční zprávou. Informace o neschválení daného dokumentu musí být rovněž doplněna o odůvodnění nevyslovení souhlasu příslušným orgánem, přičemž podmínka zpřístupnění se vztahuje i na toto odůvodnění. Tato úleva má však dočasný charakter s tím, že jakmile dojde ke schválení daného dokumentu, musí být zpřístupněný dokument nahrazen příslušným dokumentem v podobě, v jaké byl schválen.

Pokud se jedná o účetní závěrku účetní jednotky veřejného sektoru, která podle zákona podléhá schválení, je tato účetní jednotka povinna poskytnout ministerstvu financí údaj o tom, zda předmětná účetní závěrka byla schvalujícím orgánem schválena, či nikoliv. Tento údaj poskytne Ministerstvu financí způsobem podle § 94, tj. předáním prostřednictvím centrálního systému účetních informací státu. Ministerstvo financí stanoví další podrobnosti, jako rozsah a lhůtu pro poskytnutí tohoto údaje, vyhláškou.

#### K odstavci 4:

Cílem navrženého ustanovení podpořit transparentnost a vypovídací hodnotu účetních informací vykazovaných v účetní závěrce. Vychází se přitom z předpokladu, že uživatel těchto informací je při svém jednání a rozhodování v zásadě odkázán na informace zpřístupněné účetní jednotkou. Z tohoto důvodu je žádoucí zajistit správnost těchto informací i v okamžiku, kdy až po zpřístupnění účetní závěrky nastane skutečnost, která ovlivní její spolehlivost. To platí i v případě, že by taková skutečnost nastala před zpřístupněním účetní závěrky, avšak účetní jednotka nebo mateřská entita by se o ní dozvěděla až poté, co byla účetní závěrka zpřístupněna (např. v důsledku dobrovolného provedení auditu nebo jiného ověření).

Účetní jednotka nebo mateřská entita je v takové situaci povinna o skutečnosti, která ovlivnila spolehlivost informací vykazovaných v účetní závěrce uvědomit uživatele těchto účetních informací stejným způsobem, jakým zpřístupnila statutární výroční zprávu, kterou tvoří dotčená účetní závěrka (tj. například uložení ve sbírce listin veřejného rejstříku, nebo uveřejněním na svých internetových stránkách). Toto musí učinit bez zbytečného odkladu poté, co se o takové skutečnosti dozvěděla.

Ustanovení odstavce 4 se neuplatní, tj. účetní jednotka nebo mateřská entita není povinna zpřístupnit informaci o skutečnosti zakládající nespolehlivost informací vykazovaných v účetní závěrce, pokud zajistí nápravu jiným odpovídajícím způsobem (např. zpřístupněním účetního dokumentu, který svou povahou odpovídá opravené účetní závěrce podle § 127 odst. 4 zákona o účetnictví).

Ustanovení odstavce 4 se ze své povahy uplatní i v případě Ministerstva financí při sestavování konsolidované účetní závěrky České republiky, kdy však Ministerstvo financí formálně nemá postavení mateřské entity.

#### K odstavci 5:

Ustanovení odstavce 5 obsahuje zvláštní negativní požadavek na obsah statutární výroční zprávy účetní jednotky, která je svěřenským fondem podle občanského zákoníku, který vychází ze speciálního režimu ochrany osobních údajů zakladatele, obmyšleného a osoby oprávněné k výkonu dohledu nad správou svěřenského fondu podle § 65d písm. g) až i) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících. Podle § 65e odst. 2 tohoto zákona se listina ukládaná do sbírky listiny Evidence svěřenských fondů, jejímž obsahem je některý z těchto osobních údajů, nezveřejňuje.

Svěřenský fond je účetní jednotkou, která má podle § 117 odst. 1 ve spojení s § 168 odst. 3 povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu ve sbírce listiny veřejného rejstříku. Aby mohla být tato povinnost náležitě splněna, navrhované ustanovení pro účely zveřejňování statutární výroční zprávy v Evidenci svěřenských fondů stanoví, že předmětné osobní údaje vůbec nejsou obsahem účetní závěrky. Smyslem tohoto ustanovení je zájem na zajištění zveřejnění statutární výroční zprávy za současné ochrany osobních údajů. Statutární výroční zpráva, kterou tvoří zejména účetní závěrka, je primárním zdrojem účetních informací, přičemž předmětné osobní údaje podléhající ochraně, resp. jejich absence, zásadním způsobem nesnižují hodnotu poskytovaných účetních informací.

## ČÁST DEVÁTÁ VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

### Hlava I

#### Obecná ustanovení o vedení účetnictví

##### K části deváté - vedení účetnictví

##### K hlavě I - Obecná ustanovení o vedení účetnictví

Hlava I obsahuje obecná ustanovení o vedení účetnictví, mezi něž patří (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. Jednotlivé požadavky na vedení účetnictví a jeho ověřitelnost a požadavky stanovené pro účetní dokumentaci jsou konkretizovány v navazujících ustanoveních Hlavy II a Hlavy III.

### § 121

#### Vedení účetnictví a účetní systém

(1) Účetní jednotka vede účetnictví prostřednictvím účetního systému a k zajištění spolehlivosti účetních informací vede účetnictví ověřitelným způsobem.

(2) Vedením účetnictví se rozumí systematický proces tvorby účetních informací.

(3) Účetní systém je ucelenou soustavou průkazné účetní dokumentace a procesů a postupů vedoucích k jejímu vytvoření. Těmito procesy a postupy jsou zejména tvorba, shromažďování, zpracování, uspořádání, prezentace a zajištění úschovy účetní dokumentace.

(4) Tvorbou účetních informací se rozumí

- a) vyhodnocení dopadu nebo podmíněného dopadu účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jinou změnu finanční situace (dále jen „dopad účetního případu“) na základě účetního záznamu,
- b) zaznamenání dopadu účetního případu vedoucí k sestavení účetní závěrky a
- c) sestavování účetní závěrky.

(5) Účetnictví je vedeno ověřitelným způsobem, pokud jsou řádně zajištěny

- a) vedení účetnictvím s využitím účetních záznamů,
- b) dokladovost účetního případu,
- c) průkaznost účetního dokumentu,
- d) konzistence účetního systému,

- e) účinný vnitřní kontrolní systém využívaný pro účely vedení účetnictví, včetně řádného provedení inventarizace a
- f) úschova účetní dokumentace.

### K § 121

Navrhované ustanovení obsahuje základní normy týkající se vedení účetnictví a účetního systému. Odstavec 1 tohoto ustanovení stanoví účetní jednotce základní povinnost 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 (viz § 5 a § 8 tohoto zákona upravující požadavky na hodnověrnost a spolehlivost účetní informace). Současně je ověřitelnost neoddělitelnou součástí řádného vedení účetnictví, bez jejíhož zajištění nemůže vedení účetnictví naplňovat požadavky stanovené tímto zákonem. 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 by věrným způsobem odrážela zobrazovanou realitu), nicméně by nemohla být považována za spolehlivou, jelikož by její hodnověrnost nebylo možné ověřit. Jednotlivé požadavky, které je třeba naplnit proto, aby účetnictví bylo vedeno ověřitelným způsobem, jsou vymezeny v odstavci 5 tohoto ustanovení a konkretizovány v navazujících ustanovení této části zákona.

V odstavci 2 je vymezen pojem vedení účetnictví, které se navrhuje chápat jako systematický proces tvorby účetních informací (účetní informace jsou vymezeny v § 2). Tento proces pak (s ohledem na požadavek ověřitelnosti stanovený v odstavci 1 a 5) musí vést k vytvoření účetních informací, které budou spolehlivé a umožní dosáhnout cíle vedení účetnictví, kterým je zabezpečení řádné a kvalitní informační základny pro účetní výkaznictví.

Odstavec 3 obsahuje definici účetního systému, který je podle odstavce 1 prostředkem sloužícím k vedení účetnictví.

Účetní systém představuje ucelenou soustavu (i) průkazné účetní dokumentace (včetně vazeb mezi jednotlivými účetními dokumenty, z nichž se účetní dokumentace skládá) a (ii) procesů a postupů, které vedou a jsou nezbytné k zaznamenání a zobrazení dopadů nebo podmíněných účetních případů. Účetní systém tak zahrnuje i ucelený, uzavřený a plně integrovaný systém účtů a vazeb mezi těmito účty, v němž účetní jednotka pomocí účetních zápisů zaznamenává dopady nebo podmíněné dopady účetních případů. Prostřednictvím tohoto systému pak účetní jednotka zajišťuje celý proces vedení účetnictví (resp. proces systematické tvorby účetních informací – viz odstavec 4) tak, aby toto vedení bylo uskutečňováno ověřitelným způsobem. Procesy a postupy, které účetní jednotka při vedení účetnictví využívá, jsou především shromažďování údajů relevantních z hlediska její ekonomické činnosti a následná tvorba, shromažďování, zpracování, uspořádání, prezentace a zajištění úschovy účetní dokumentace (k vymezení pojmu účetní dokumentace a účetní dokument viz § 122).

Současně se navrhuje 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 vyžaduje u účetních záznamů těchto jednotek, technickou formu (viz ustanovení § 120 odst. 4).

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 i výše uvedené procesy a postupy. Textace proto částečně vychází z dosavadního § 4 odst. 10 části věty první před středníkem zákona o účetnictví, který stanoví, že účetní jednotka vede účetnictví jako soustavu účetních záznamů. Uvedené jinými slovy znamená, že účetní systém nadále zahrnuje soustavu

dopadů všech účetních případů, které musí mít odraz v účetní závěrce, což implicitně potvrzuje důraz kladený novou regulací na účetní výkaznictví, jakožto finální výstup procesu vedení účetnictví.

Co se rozumí tvorbou účetních informací, upravuje odstavec 4. Jedná se o komplexní proces zahrnující více dílčích povinností a činností účetní jednotky. Tvorba účetních informací zahrnuje především samotný proces účtování, tedy vyhodnocení dopadů nebo podmíněných dopadů jednotlivých účetních případů na finanční situaci, finanční výkonnost, příp. jinou změnu finanční situace, účetní jednotky, (písmeno a)) a jejich zaznamenání do účetního systému s cílem sestavit účetní závěrku, včetně následného zpracování, tj. především jejich třídění v účetním systému (písmeno b)). Zde zavedenou legislativní zkratkou „dopad účetního případu“ se rozumí dopad nebo podmíněný dopad účetního případu na finanční situaci, finanční výkonnost nebo jinou změnu finanční situace účetní jednotky. Podmíněným dopadem účetního případu se zohledňují zejména podrozvahové účetní případy, jejichž dopad do finanční situace, výkonnosti nebo jiné změny finanční situace účetní jednotky zatím nenastal, ale při naplnění určitých podmínek nastane. Podle písmene c) je součástí tvorby účetních informací 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).

Odstavec 4 upravuje pouze definici pojmu tvorba účetních informací, a to tak, aby tato definice zahrnovala jak tvorbu účetních informací v aktuálním, tak hotovostním účetnictví. Proces tvorby a požadavky stanovené na tuto tvorbu jsou stanoveny jako samostatné povinnosti v navazujících ustanoveních (viz Hlava II).

Odstavec 5 konkretizuje způsob, jakým je účetní jednotka povinna zajistit ověřitelnost vedení účetnictví. Konkrétní požadavky jsou blíže rozvedeny v následujících ustanoveních této části zákona. Do značné míry se obsahově vychází z dosavadních požadavků zákona o účetnictví.

První z těchto požadavků, které musí účetní jednotka zajistit, je podle písmene a) požadavek na řádnou tvorbu účetních informací, kdy základem pro tuto tvorbu jsou účetní záznamy, tedy záznamy všech skutečností ekonomické reality, které jsou pro tvorbu účetních informací nezbytné (blíže k účetnímu záznamu viz § 122), resp. jsou z hlediska účetní jednotky relevantní. Relevantní ekonomické skutečnosti přitom mohou vznikat nejen vně účetní jednotky, ale též v rámci této účetní jednotky. Příkladem toho, kdy taková skutečnost vznikne v rámci účetní jednotky, je provedení inventarizace, na základě které účetní jednotka zjistí, zda skutečný stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu odpovídá údajům uvedeným v účetním systému této účetní jednotky. Požadavek na řádnou tvorbu účetních informací rozvíjí obecný požadavek na řádnou tvorbu veškerých účetních dokumentů (tedy nejen účetních záznamů, které jsou součástí širší množiny účetních dokumentů). Účetní dokumenty jsou řádně tvořeny, pokud jsou naplněny jak obecné požadavky na obsah každého účetního dokumentu podle § 122 odst. 2, tak případně další požadavky na obsah a formu, které mohou být specificky stanovené pro daný druh účetního dokumentu (další náležitosti jsou stanoveny např. u účetního dokladu nebo účetní závěrky). Požadavek na řádnou tvorbu nemusí být explicitně normován, je obsažen v jednotlivých dílčích povinnostech vtělených do jednotlivých účetních dokumentů.

Dalším požadavkem je dokladovost účetního případu (písmeno b)), která je podrobně upravena ustanovením § 124.

Zásadním požadavkem kladeným na jednotlivé účetní dokumenty, je požadavek jejich průkaznosti (písmeno c)). Je-li účetní dokument řádně vytvořen, je také třeba, aby byl průkazný. Tím se rozumí, (i) že po dobu jeho úschovy lze ověřit souladu obsahu tohoto účetního dokumentu se skutečností, která je v tomto dokumentu zaznamenána, a (ii) že je současně zajištěna věrohodnost původu tohoto účetního dokumentu, jeho integrita a jeho čitelnost. Průkaznost účetního dokumentu blíže rozvádí § 128 a § 129.

Pro naplnění požadavku na vedení účetnictví ověřitelným způsobem je dále nezbytné, aby byl účetní systém vnitřně konzistentní (písmeno d)), tj. aby byla zajištěna (i) jednak provazba a soulad mezi účetním záznamem a na jeho základě vytvořeným účetním dokladem o účetním případě, dále provazba mezi účetním zápisem o tomto účetním případě v účetním systému a účetním dokladem jakožto podkladem pro tento zápis, a konečně i provazba s účetní závěrkou a (ii) dále též návaznost a soulad mezi jednotlivými účetními dokumenty, a to takovým způsobem, aby z těchto vazeb jednoznačně vyplývalo, jaký účetní případ vedl k vykazání účetní informace v účetní závěrce a jak se



dopad tohoto účetního případu v účetní závěrce zobrazil (tzn. že je nutné vytvořit účetní stopu – viz § 130). Na základě průkaznosti jednotlivých účetních dokumentů a díky uvedeným vazbám zajištěna kvalita a vypovídací hodnota celého účetnictví a z něj vyplývajících účetních informací.

Dalším požadavkem zajišťujícím ověřitelnost účetnictví je podle písmene e) zajištění existence fungujícího a účinného vnitřního kontrolního systému, který zahrnuje veškeré kontrolní postupy a opatření, které účetní jednotka využívá za účelem zajištění řádného vedení účetnictví, včetně určení osob, které tyto postupy a opatření v rámci účetní jednotky zajišťují. V případě, kdy má účetní jednotka již zavedený vnitřní kontrolní systém pro jiné účely, se nejedná o další (v tomto případě duplicitní) povinnost vytvořit zcela nový vnitřní kontrolní systém pouze pro účely tohoto zákona, nýbrž o využití jejího již existujícího vnitřního kontrolního systému i pro potřeby vedení účetnictví. Tento její vnitřní kontrolní systém může nastavovat účetní jednotka v souladu s požadavky jiných právních předpisů, pokud je podle nich povinna postupovat nebo pokud se tak sama či její mateřská entita rozhodne (viz např. standard COSO, Sarbanes-Oxley act, zákon upravující finanční kontrolu ve veřejné správě, standardy v oblasti bankovníctví, pojišťovnictví, zdravotnictví, atd.). Záměrem navržené právní úpravy je tudíž v maximální možné míře využít procesů a odpovědnostních vztahů již nastavených v existujících vnitřních kontrolních systémech účetních jednotek i pro potřeby vedení jejich účetnictví, nikoliv vytvářet druhý paralelní systém. Tím je současně zajištěna proporcionalita navrhované právní úpravy, neboť se odkazuje na vnitřní kontrolní systémy, které u nevýznamných účetních jednotek budou často nastaveny velmi jednoduše, (v některých případech i částečně implicitně), zatímco u velmi významných účetních jednotek budou naopak nastaveny velmi robustně a jednotlivé požadavky budou stanoveny explicitně. Dále je nutné uvést, že pro účely vedení účetnictví v souladu s tímto zákonem je zcela nezbytné, aby byl vnitřní kontrolní systém účetní jednotky fakticky účinný. Přitom implicitně nastavený vnitřní kontrolní systém může být u nevýznamné účetní jednotky zcela účinný a pro její vedení účetnictví tedy zcela postačující. Naopak na první pohled robustní a detailní vnitřní kontrolní systém u velmi významné účetní jednotky pak nemusí automaticky nutně znamenat, že je také skutečně účinný. V případě, že by účinný nebyl, pak by se jednalo o systém, který není dostatečný pro zajištění ověřitelnosti vedení účetnictví. Ustanovení současně výslovně potvrzuje, že mezi postupy a opatření vnitřního kontrolního systému využívaného pro účely vedení účetnictví patří též inventarizace (k inventarizaci podrobněji viz § 133 a násl.).

Finálním požadavkem, který je třeba naplnit k zajištění ověřitelnosti účetnictví, je podle písmene f) úschova účetní dokumentace, která je podrobně upravena v § 132.

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.

## § 122

### Účetní dokumentace

(1) Účetní dokumentaci tvoří účetní dokumenty a vazby mezi souvisejícími účetními dokumenty. Účetním dokumentem je

- a) účetní záznam,
- b) účetní doklad,
- c) účetní zápis,
- d) inventarizační protokol,
- e) účetní závěrka a
- f) účetní zpráva.

(2) Z účetního dokumentu musí být zřejmé,

- a) která osoba vyhotovila účetní dokument nebo který počítačový algoritmus automaticky vygeneroval nebo importoval účetní dokument,
- b) kdy byl vyhotoven,
- c) jaké skutečnosti jsou v něm zaznamenány a
- d) na který související účetní dokument se váže.

(3) Vyžaduje-li zákon jako náležitost účetního dokumentu podpis, činí se v případě účetního dokumentu v elektronické podobě zaručeným elektronickým podpisem, nebo jiným způsobem zaručujícím srovnatelnou nebo vyšší průkaznost účetního dokumentu; v případě účetní závěrky se použije uznávaný elektronický podpis.

(4) Při vedení účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru se vyhotovují účetní dokumenty výhradně v technické formě.

## **K § 122**

Navržené ustanovení se týká účetní dokumentace a účetních dokumentů, které tvoří tuto dokumentaci společně s vazbami mezi jednotlivými souvisejícími účetními dokumenty.

V odstavci 1 se navrhuje vymezení účetní dokumentace výčtem součástí, které ji tvoří. Účetní dokumentace se tak skládá (i) z jednotlivých účetních dokumentů a (ii) z vazeb mezi těmi dokumenty, které spolu souvisí. Toto ustanovení dále obsahuje výčet jednotlivých druhů účetních dokumentů. Vychází se přitom z výčtu souhrnných účetních záznamů tak, jak jsou vymezeny v dosavadním § 4 odst. 11 zákona o účetnictví. Nejedná se tedy o uzavřený výčet, ale je možné pracovat i s jinými podobami účetních dokumentů. 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 v ustanovení § 123. 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.

Výčet účetních dokumentů vyjmenovává tyto dokumenty v chronologickém pořadí tak, jak při tvorbě účetních informací vznikají, a vedle účetního záznamu, účetního dokladu, účetního zápisu mezi nimi uvádí též účetní závěrku a účetní zprávy a inventarizační protokol. Některé účetní dokumenty mohou mít dvojitý charakter, a to ve smyslu účetního záznamu (jako otisku ekonomické reality sloužícího pro vyhodnocení dopadu účetního případu), ale i jiného účetního dokumentu, resp. výstupu vytvořeného samotnou účetní jednotkou. V případě účetní závěrky a účetních zpráv se současně jedná o účetní záznam v případě účetní závěrky a účetní zprávy dané účetní jednotky vytvořené za předešlá účetní období této účetní jednotky nebo o účetní závěrku a zprávy jiných účetních jednotek (tzn., že nejedná se o účetní závěrku a zprávy, které účetní jednotka aktuálně sestavuje). Protokol o inventurách je účetním dokumentem, protože spadá do kategorie účetní záznamů podle písmene a), inventarizační protokol je pak v písmeni d) explicitně označen jako účetní dokument svého druhu.

V odstavci 2 jsou uvedeny povinné obecné náležitosti účetního dokumentu. Zprvce z každého účetního dokumentu musí být seznatelné, kdo tento účetní dokument vyhotovil (nemusí se přitom jednat o osobu, která, v případech kdy je vyžadován podpis, účetní záznam podepisuje). Případně je třeba identifikovat v účetním dokumentu počítačový algoritmus, který jej automaticky vygeneroval nebo importoval. Tímto se legislativně zohledňují technologické posuny v oblasti účetnictví, kdy účetní dokumenty nemají pouze listinnou podobu a mohou vznikat zcela automaticky bez konkrétního jednání člověka. Pod účetním dokumentem vygenerovaným počítačovým algoritmem si pak lze představit např. dokument, který bude automaticky vytvořen v systému obchodníka poté, kdy zákazník koupí zboží v internetovém obchodě. V takovém případě, bude v systému obchodníka vygenerována tzv. faktura, která bude účetním záznamem jak pro obchodníka, tak pro zákazníka. U obchodníka

může tento vygenerovaný účetní dokument současně obsahovat všechny náležitosti účetního dokladu, tj. může být i účetním dokladem, za předpokladu, že je současně v souladu s jeho vnitřním kontrolním systémem využívaným pro účely vedení účetnictví. Na základě takového účetního dokladu poté obchodník provede účetní zápis. Je-li zákazník, který v podobě tzv. faktury získává od obchodníka účetní záznam, taktéž účetní jednotkou, provede zprůkaznění tohoto účetního záznamu svým vnitřním kontrolním systémem využívaným pro účely vedení účetnictví. Jedná-li se u něj o účetní případ, doplní tento účetní záznam o všechny náležitosti účetního dokladu a na základě tohoto dokladu provede účetní zápis ve svém účetním systému.

V případě „klasických“ účetních dokumentů bude požadavek na identifikaci osoby zpravidla naplněn čitelným uvedením jména osoby, která účetní dokument vytvořila.

V zásadě se tak právní úpravou obsaženou v odstavci 2 přebírá dosavadní institut identifikačního záznamu, který umožňuje identifikaci osoby nebo technického prostředku a který byl doposud upraven v § 33a odst. 8 stávajícího zákona o účetnictví.

Zadruhé je třeba v účetním dokumentu uvést časový údaj o okamžiku jeho vytvoření. Tento požadavek je blíže rozveden v § 129 odst. 4 písm. b), který stanoví, že v případě technické formy účetního dokumentu lze průkazně časový údaj vyznačit elektronickým časovým razítkem, popř. jiným způsobem, který zajistí srovnatelnou či vyšší průkaznost (odstavec 4 totiž uvádí pouze demonstrativní). Zákon tak stanoví pouze minimální standard s tím, že je možné využít i nástroj jiný, pokud zajistí alespoň stejnou kvalitu informace o čase vyhotovení účetního dokumentu.

Zatřetí musí být z účetního dokumentu zřejmé, co je jeho věcným obsahem, tj. musí být zřejmé, o jakých skutečnostech nese informaci.

Začtvrté musí účetní dokument obsahovat údaj o tom, zda se váže na některý další účetní dokument a pokud ano, pak na jaký dokument. Naplnění tohoto požadavku je součástí tvorby účetní stopy a přispívá k zajištění konzistence účetního systému (viz § 130).

Odstavec 3 výslovně stanovuje požadavek na podobu podpisu účetního dokumentu v elektronické podobě, pokud je takový podpis zákonem vyžadován. Požadavky jsou v tomto případě nastaveny jako minimální standard stejně, jako je tomu v případě obecného požadavku na zajištění věrohodnosti původu účetního dokumentu (§ 129 odst. 4). V případě účetního dokumentu v elektronické podobě je nutné k takovému dokumentu připojit zaručený elektronický podpis (zaručený elektronický podpis je obecně upraven zákonem č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů). Výjimku představuje účetní dokument v podobě účetní závěrky, u které zákon vyžaduje kvalifikovanou formu elektronického podpisu, a to uznávaný elektronický podpis (obecně upraven též v zákoně č. 297/2016 Sb.) Tyto formy představují minimální standard podpisu s tím, že se umožňuje zvolit i jiný způsob podpisu, pokud se jím zajistí minimálně stejná kvalita identifikace osoby a tudíž průkaznost účetního dokumentu. Obecně platí, že konkrétní forma podpisu pak bude odpovídat podobě účetního dokumentu, tj. listinný účetní dokument bude podepisován vlastnoručně, zatímco elektronický účetní dokument se primárně bude podepisovat pomocí elektronických nástrojů. Uvedení podpisu je podle tohoto zákona vyžadováno vedle účetní závěrky, např. u účetních dokumentů vyhotovovaných v rámci inventarizace.

Obecné náležitosti podle odstavce 2 a 3 platí pro všechny účetní dokumenty, přičemž zvláštní ustanovení o určitém druhu účetního dokumentu mohou jeho další formální a obsahové náležitosti doplnit, popř. jinak modifikovat.

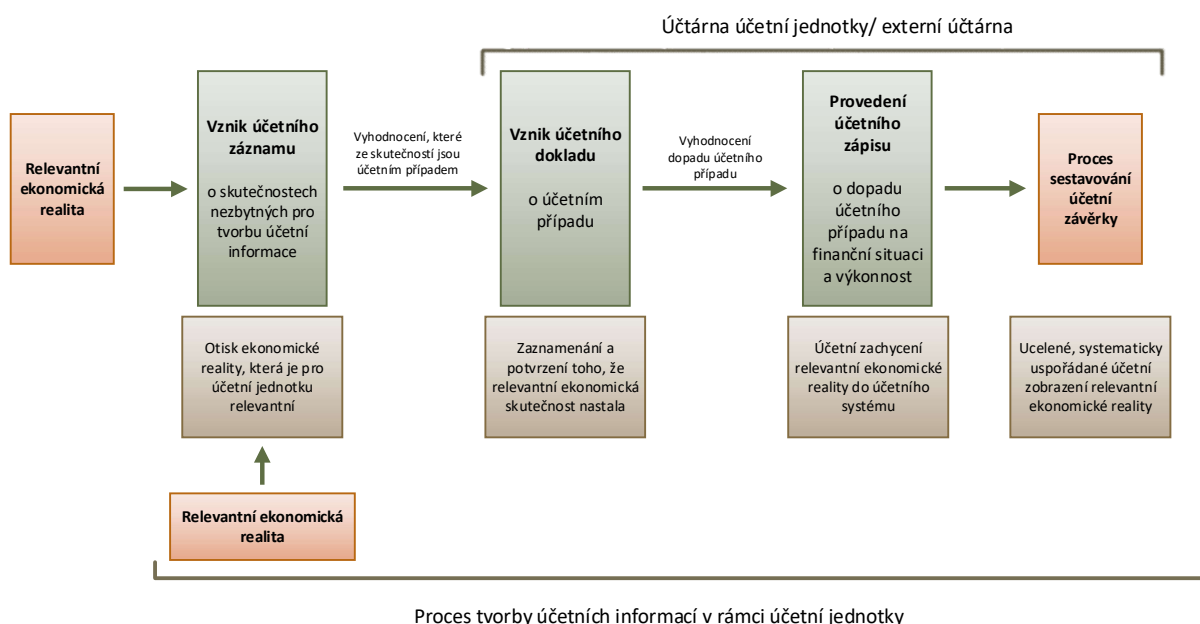
Odstavec 4 stanoví povinnost účetním jednotkám veřejného sektoru vyhotovovat účetní dokumenty vždy v technické formě. Jedná se o výjimku z nově stanovené obecné koncepce vedení účetnictví, podle které jsou zaznamenávání relevantních skutečností a účetních případů v elektronické podobě i zaznamenávání do fyzických knih rovnocennými způsoby vedení účetnictví. Důvodem této povinnosti a současně i pozdější účinnosti tohoto ustanovení je provázání vzniku této povinnosti s jinými právními předpisy závaznými pro účetní jednotky veřejného sektoru vyžadujícími digitalizaci různých informací a procesů u těchto subjektů (zejména zákon č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci). Druhotnými důvody, které vedly k dané povinnosti, jsou větší důraz na transparentnost účetní dokumentace v případě těchto účetních jednotek a také důraz na vyšší ekologickou udržitelnost v administrativních činnostech účetních jednotek veřejného sektoru. Účinnosti této povinnosti je však odložena až na účetní období těchto účetních jednotek, které započne 1. 1. 2026 nebo později. Do té doby je technická forma účetních dokumentů preferovanou formou, nejedná se však o povinnost.

## Hlava II

### Tvorba účetní informace

#### K hlavě II – Tvorba účetní informace

Hlava II obsahuje ustanovení, která podrobně upravují postup tvorby účetních informací a v chronologickém pořadí konkretizují jednotlivé fáze jejich tvorby. Tyto fáze spočívají (i) v zaznamenání skutečností nezbytných pro tvorbu účetní informace a ve vytvoření otisku těchto skutečností v podobě účetního záznamu, (ii) ve vyhodnocení, které z těchto skutečností jsou účetním případem, a ve vytvoření účetní 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 (iii) 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:



Uvedené schéma znázorňuje chronologický postup tvorby účetní informace počínající shromážděním a zaznamenáním všech skutečností relevantních pro vytvoření účetní informace a končící procesem sestavování účetní závěrky, kdy tento proces sestavování účetní závěrky je též součástí tvorby účetních informací. Jednotlivé fáze tvorby účetní informace se mohou překrývat (resp. mohou proběhnout současně), účetní jednotka by však nikdy neměla realizovat další fázi, aniž by naplnila požadavky stanovené pro fázi předešlou (např. při vyhotovení účetního dokladu o účetním případě musí mít vždy relevantní účetní záznam, stejně tak provedení účetního zápisu může uskutečnit pouze s vyhotoveným průkazným účetním dokladem o daném účetním případě, jehož dopad účetním zápisem do účetního systému zaznamenává).

V první fázi účetní jednotka shromáždí veškeré skutečnosti, které jsou nezbytné pro vytvoření účetní informace (k účetní informaci viz § 2 odst. 1), přičemž záznamem těchto skutečností je účetní záznam. Účetní záznam je tudíž jinými slovy pouhým otiskem ekonomické reality, která je pro účetní jednotku relevantní. Přitom je třeba zdůraznit, že relevantní ekonomické skutečnosti mohou vznikat nejen mimo účetní jednotku, ale též v jejím rámci. Příkladem toho, kdy taková skutečnost vznikne v rámci účetní jednotky, je provedení inventarizace, na základě které účetní jednotka zjistí, zda skutečný stav aktiv, dluhů a vlastního kapitálu odpovídá údajům uvedeným v účetním systému této účetní jednotky.

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 (k vymezení účetního případu viz § 17 odst. 3). 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.

Vedle postupu tvorby účetních informací Hlava II dále vymezuje (i) účtový rozvrh a stanoví základní pravidla pro jeho sestavení, (ii) způsob jakým účetní jednotka otevírá a uzavírá účty a (iii) období, ve kterém může účetní jednotka účetními zápisy na účty zaznamenávat dopady účetních případů.

## § 123

### **Zachycování skutečností nezbytných pro tvorbu účetní informace**

Skutečnosti nezbytné pro tvorbu účetní informace musí být zaznamenány. Záznam těchto skutečností je účetním záznamem.

#### **K § 123**

Navržené ustanovení se týká účetního záznamu, jakožto jednoho z účetních dokumentů, který je součástí účetní dokumentace (k účetní dokumentaci a účetním dokumentům viz § 122).

Vyhotovení (popř. jiné získání) účetního záznamu je první fází tvorby účetních informací, ve které účetní jednotka shromáždí veškeré skutečnosti, které jsou nezbytné pro vytvoření účetní informace (k účetní informaci viz § 2 odst. 1), a tyto skutečnosti zaznamená prostřednictvím účetního záznamu. Účetní záznam je tudíž pouhým otiskem ekonomické reality, která je pro účetní jednotku relevantní.

Ustanovení jinými slovy stanoví, že skutečnosti, které jsou nezbytné pro tvorbu účetních informací (resp. kterých se týká vedení účetnictví), nelze pouze předávat a sdělovat ústně, nýbrž je třeba je určitou formou zaznamenat. Touto formou zaznamenání je právě účetní záznam, který jakožto nosič informací představuje jeden ze základních prvků vedení účetnictví. Zaznamenáním účetní jednotkou se rozumí jak situace, kdy účetní jednotka sama tento účetní záznam vyhotoví, tak případ, kdy se jedná o účetní záznam již vyhotovený a následně účetní jednotkou dále zpracováváný (např. tzv. fakturu vystavila účetní jednotka A a následně ji zaslala účetní jednotce B, která ji jakožto účetní záznam svým vnitřním kontrolním systémem učinila průkazným, na základě tohoto dokladu provedla účetní zápis – obě tyto účetní jednotky tak řádně zaznamenaly předmětné skutečnosti účetním záznamem a poté i navazujícími účetními dokumenty).

Zároveň je třeba zmínit, že účetní jednotka nemusí vždy zcela jistě předem vědět, zda určitá skutečnost ve vnějším světě bude mít následně dopad na její finanční situaci a finanční výkonnost a jestli nebo kdy se tedy bude jednat o účetní případ, jehož dopad bude nezbytné zaznamenat do účetního systému. Z toho důvodu účetní jednotka v účetním záznamu zachytí veškeré relevantní skutečnosti, které následně posoudí a vyhodnotí, zda jsou účetním případem. Pokud se následně ukáže, že se jednalo o účetní případ, účetní jednotka bude moci na základě tohoto záznamu vytvořit další kvalifikovaný dokument o účetním případě – účetní doklad, a to se všemi potřebnými náležitostmi účetního dokladu. Účetním dokladem pak účetní jednotka uskutečnění účetního případu zaznamená a současně jeho uskutečnění potvrdí (viz § 124). Pokud se však tato událost nijak na finanční situaci či výkonnosti účetní jednotky neprojeví, nebude potřeba ji dále zpracovávat, a proces ve fázi vytvoření účetního záznamu skončí nebo bude přerušen. V případě, kdy se ukáže, že zaznamenaná skutečnost není pro tvorbu účetní informace vůbec relevantní, pak účetní doklad podle tohoto zákona vůbec nevznikne, neboť není k dispozici žádný účetní záznam, kterým se zaznamenávají skutečnosti nezbytné pro tvorbu účetních informací. Příkladem, kdy účetní záznam vznikl (je k dispozici a zprůkazněný účetní jednotkou), avšak účetní případ (na úrovni rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty) nevznikl a nebude tedy vyhotovován účetní doklad, je pouhá přijatá objednávka služby účetní jednotky. Účetní případ zde však vzniknout může a účetní doklad by vyhotoven byl, pokud tato účetní jednotka považuje tuto objednávku za podmíněnou pohledávku (na úrovni podrozvahy). Pokud u

účetní jednotky je účinnost uzavřené smlouvy vázána na její řádné zveřejnění v Informačním systému registru smluv („IS RS“), není možné považovat tuto uzavřenou smlouvu za průkazný účetní záznam a účetní doklad k ní není možné vyhotovit, dokud není průkazně k dispozici informace o jejím řádném zveřejnění v IS RS.

## § 124

### Vyhodnocení a dokladovost účetního případu

(1) Účetní jednotka vyhodnotí, které skutečnosti uvedené v účetním záznamu jsou účetním případem. Pro účely zaznamenání dopadu účetního případu v účetním systému musí být uskutečnění účetního případu průkazně potvrzeno a zaznamenáno účetním dokladem.

(2) Potvrzení uskutečnění účetního případu zahrnuje i ověření správnosti údajů o účetním případě, které mají být obsahem účetního dokladu. K potvrzení uskutečnění účetního případu dochází fyzickou osobou k tomu určenou nebo fyzickou osobou určenou ke schválení počítačového algoritmu, je-li účetní případ automaticky generován nebo importován tímto algoritmem. Průkazné potvrzení uskutečnění účetního případu lze zajistit připojením podpisu osoby k tomu určené na účetní doklad.

(3) Obsahem účetního dokladu jsou údaje popisující účetní případ a umožňující zaznamenání jeho dopadu v účetním systému tak, aby účetní závěrka naplňovala požadavek věrného a poctivého zobrazení; takovým údajem o účetním případě je vždy

- a) popis účetního případu a identifikace jeho účastníků,
- b) peněžní částka vyjádřená přímo nebo získaná jako součin ceny za měrnou jednotku a množství nebo jiné informace nezbytné k vyjádření peněžní částky pro potřeby ocenění aktiva nebo dluhu, a
- c) okamžik uskutečnění účetního případu.

(4) V účetním dokladu se kromě obecných náležitostí účetního dokumentu uvádí také identifikace fyzické osoby určené k potvrzení uskutečnění účetního případu nebo ke schválení počítačového algoritmu, který automaticky generuje nebo importuje údaje o účetním případě.

(5) Údaje o účetním případě a jiné náležitosti účetního dokladu mohou být obsahem jiného účetního dokumentu.

### **K § 122**

Navržené ustanovení konkretizuje požadavky na způsob tvorby účetních informací a zaznamenávání skutečností do účetního systému, která se vztahují ke druhé fázi procesu tvorby účetní informace znázorněné ve schématu procesu tvorby účetních informací, tj. k fázi vyhodnocení, které ze skutečností zaznamenaných v účetním záznamu jsou účetním případem, a vytvoření účetního dokladu o identifikovaném účetním případě.

Účetní doklad je vedle účetního záznamu zcela zásadním institutem vedení účetnictví z toho důvodu, že dopad každého konkrétního účetního případu musí být při jeho zaznamenání do účetního systému podložen údaji o takovém účetním případě. V oblasti účetnictví totiž nelze zapisovat údaje na základě přímého pozorování, ale lze tak činit jen na podkladě dokumentů, které zachycují v kvalifikované formě sledované skutečnosti ohledně finanční situace, finanční výkonnosti nebo jiných změn finanční situace účetní jednotky. Tímto dokumentem je účetní doklad. Jinými slovy je účetní doklad účetním dokumentem, který jako první nese informaci o uskutečněném účetním případě (na rozdíl od účetního záznamu, který je pouze otiskem ekonomické reality, resp. otiskem všech skutečností, které mohou být relevantní pro tvorbu účetní informace, nemusí však být též účetním případem, protože nemusí mít dopad, a to ani podmíněný, na finanční situaci či výkonnosti účetní jednotky).

Navržené ustanovení v odstavci 1 upravuje dvě základní pravidla, která se vztahují ke druhé fázi procesu tvorby účetní informace znázorněné ve schématu procesu tvorby účetních informací. V této fázi účetní jednotka vyhodnotí, které skutečnosti zaznamenané v účetním záznamu, jsou účetním případem, tj. jsou skutečnostmi, které mají nebo mohou mít dopad na finanční situaci nebo finanční

výkonnost účetní jednotky (k vymezení účetního případu viz § 17 odst. 3). Následně vyhotoví účetní doklad, který představuje zaznamenání a průkazné potvrzení toho, že účetní případ nastal, a který je nezbytným podkladem pro zaznamenání dopadu takového účetního případu do účetního systému účetní jednotky (k tomuto zaznamenání, které se provádí prostřednictvím účetního zápisu, viz § 125).

Odstavec 1 tak současně stanoví jasnou vazbu mezi vytvořením účetního dokladu a zaznamenáním dopadu účetního případu do účetního systému, jelikož je v tomto odstavci jasně řečeno, že takový účetní zápis nelze učinit, aniž by existoval příslušný účetní doklad. Naplnění požadavku dokladovosti je nezbytné k zajištění ověřitelnosti vedení účetnictví a v rámci ověřitelnosti k vytvoření účetní stopy, jejíž vytvoření je potřebné k zajištění konzistence účetního systému.

Účetní doklad může mít podobu záznamu obsahujícího tyto údaje (zpravidla se bude jednat o záznam písemný, popřípadě o spojení více účetních dokumentů), nebo účetní doklad představují přímo údaje o účetním případě, které automaticky generuje (tvorba nových dat) nebo importuje (nahrání dat z externího zdroje) počítačový algoritmus.

Odstavec 2 konkretizuje požadavek na potvrzení uskutečnění účetního případu, a to tím, že stanoví, že toto potvrzení zahrnuje i ověření správnosti údajů o účetním případě, které jsou předmětem účetního dokladu. Současně stanoví, kdo je oprávněn a povinen toto potvrzení provést. Jedná se buď o (i) fyzickou osobu k tomu určenou účetní jednotkou nebo (ii) fyzickou osobu účetní jednotkou určenou ke schválení počítačového algoritmu, je-li účetní případ automaticky generován nebo importován tímto algoritmem. Tuto kompetenci účetní jednotka svěří fyzickým osobám prostřednictvím svého vnitřního kontrolního systému využívaného pro účely vedení účetnictví. Poslední věta odstavce 2 pak výslovně uvádí, že takové potvrzení lze provést tak, že určená osoba připojí na účetní doklad svůj podpis. Jedná se však pouze o deklaratorní potvrzení jedné z možností, jakými lze potvrzení provést, a lze tedy využít i jinou formu potvrzení, bude-li taková forma potvrzení průkazná.

Potvrzení uskutečnění účetního případu fakticky představuje obsahovou, materiální kontrolu, že účetní případ skutečně nastal. V případě potvrzení uskutečnění účetního případu fyzickou osobou může k tomuto potvrzení dojít již před uskutečněním konkrétního účetního případu, stejně tak ale až po jeho uskutečnění. Potvrzení tedy není podmínkou pro to, aby se účetní případ vůbec mohl uskutečnit (ten nastává nezávisle na vedení účetnictví), je ale podmínkou pro vznik účetního dokladu. V případě záznamu automaticky generovaného nebo importovaného počítačovým algoritmem se naopak předpokládá schválení samotného počítačového algoritmu k tomu určenou osobou ještě před tím, než budou tímto algoritmem dokumenty generovány nebo importovány. Pro úplnost lze uvést, že účetní doklad je účetním dokumentem, tudíž se na něj vztahují obecné náležitosti účetního dokumentu podle navrženého § 122 odst. 2, mezi něž patří také určení osoby, která účetní dokument vyhotovila. Ta však schvaluje především formální stránku daného účetního dokumentu.

Odstavec 3 a 4 vymezují obsahovou stránku účetního dokladu. Z odstavce 4 plyne, že z účetního dokladu musí být zřejmé obecné náležitosti účetního dokumentu stanovené v § 122 odst. 2, tedy (i) kdo účetní doklad vyhotovil, nebo který počítačový algoritmus automaticky vygeneroval účetní doklad, tj. jejich identifikace, (ii) okamžik vyhotovení takového účetního dokladu, dále (iii) na které související účetní dokumenty se účetní doklad váže (vazba na účetní záznam, který je otiskem ekonomické reality, která je účetním případem) a nakonec obsahové náležitosti účetního dokladu. Cílem odstavce 3 pak je konkretizovat posledně jmenované obsahové náležitosti účetního dokladu, (§ 122 odst. 2 písmeno c)). V případě údajů o účetním případě se obecně musí jednat o takové údaje, které dostatečně popisují účetní případ a umožňují zaznamenání jeho dopadu na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky do účetního systému, a to tak, aby účetní závěrka podávala věrné a poctivé zobrazení. Konkrétní podoba těchto údajů je nicméně ponechána na účetní jednotce. Následně jsou v ustanovení vyjmenovány informace, které jsou údaji o účetním případě vždy. Tyto informace jsou převzaty z dosavadního výčtu obsahových náležitostí zákona o účetnictví, nepřejímají se však všechny, jelikož dosavadní ustanovení nerozlišovalo mezi obsahovými a formálními náležitostmi účetního dokladu.

Obsahovými náležitostmi, které jsou podle odstavce 3 vždy údaji o účetním případě, jsou především popis účetního případu a identifikace jeho účastníků (písmeno a)), a peněžní částka vyjádřená buďto přímo nebo součinem jednotkové ceny a množství nebo vyjádřená pomocí jiných informací (písmeno b)). Informace o okamžiku vyhotovení účetního dokladu se z dosavadního výčtu přebírá implicitně, jelikož jde o obecnou formální náležitost účetního záznamu. Písmeno c) doplňuje tento obecný požadavek a stanoví, že na účetním dokladu je třeba uvést také okamžik uskutečnění účetního případu, čímž se v zásadě doplňuje popis jeho obsahu (písmeno a)).

Odstavec 4 stanoví, že se na účetním dokladu jako další formální náležitost vedle obecných náležitostí účetního záznamu uvede také identifikace fyzické osoby pověřené k potvrzení uskutečnění účetního případu či schválení počítačového algoritmu. Potřeba zakotvit tento požadavek vyplývá ze skutečnosti, že o účetní doklad se jedná jen v případě, že uskutečnění účetního případu je potvrzeno nebo algoritmus, který ho generoval, je schválen osobou k tomu určenou (viz odstavec 1 a 2).

Podle odstavce 5 je pak možné jak obsah účetního dokladu (tj. údaje o účetním případě), tak další náležitosti účetního dokladu (tj. především identifikaci osoby uvedené v odstavci 3) uvést v jiném účetním dokumentu. Podmínkou však i v tomto případě je, aby byl účetní doklad jednoznačně provázán s tímto účetním dokumentem obsahujícím některé (obsahové nebo formální) náležitosti účetního dokladu. Tato povinnost plyne z obecným požadavků na podobu účetního dokumentu, ze kterého musí být zřejmé, na jaké související účetní dokumenty se účetní doklad váže (§ 122 odst. 2 písm. d)). Příkladem lze uvést požadavek na identifikaci osoby pověřené k potvrzení uskutečnění účetního případu nebo ke schválení počítačového algoritmu, kdy si lze právě v případě schvalování algoritmu představit, že určená osoba tento program schválí jednou a program následně bude již automaticky generovat údaje o konkrétním účetním případě (účetní doklady). V takovém případě pak nebude třeba na každém jednotlivém dokladu uvádět osobu, která tento algoritmus schválila, ale bude stačit provázka na účetní doklad, v němž je identifikace této osoby zachycena, byť tento postup není vyloučen.

## § 125

### **Zaznamenání dopadu účetního případu do účetního systému**

(1) V účetním systému účetní jednotka bezodkladně po zjištění účetního případu zaznamená podle třídících kritérií dopad účetního případu účetními zápisy, a to podvojně na účty, které svým obsahem věcně odpovídají tomuto dopadu.

(2) Zaznamenaný dopad účetního případu musí být podložen účetním dokladem a správnost jeho zaznamenání musí být průkazně potvrzeno fyzickou osobou k tomu určenou nebo fyzickou osobou určenou ke schválení počítačového algoritmu, je-li účetní zápis automaticky generován tímto algoritmem. Průkazné potvrzení správnosti zaznamenání dopadu účetního případu lze zajistit připojením podpisu osoby k tomu určené na účetní zápis.

(3) Třídícím kritériem pro zaznamenávání dopadu účetního případu je alespoň kritérium

- a) časové a
- b) věcné.

(4) Účetní systém umožňuje třdit zaznamenané dopady účetních případů podle jednotlivých položek účetních výkazů nebo v souhrnu, a to podle třídících kritérií.

(5) V účetním zápisu se kromě obecných náležitostí účetního dokumentu uvádí

- a) identifikace fyzické osoby určené k potvrzení správného zaznamenání dopadu účetního případu nebo ke schválení počítačového algoritmu, který automaticky generuje účetní zápis.
- b) účet, na který je dopad účetního případu zaznamenán.

(6) Fyzická osoba potvrzující správnost zaznamenání dopadu účetního případu nebo schvalující počítačový algoritmus, který automaticky účetní zápis generuje, musí být v případě účetní jednotky veřejného sektoru odlišná od osoby určené k potvrzení uskutečnění účetního případu nebo ke schválení počítačového algoritmu, který automaticky generuje nebo importuje účetní případ.

(7) Náležitosti účetního zápisu mohou být obsahem jiného účetního dokumentu.

### **K § 125**

Uvedené ustanovení navazuje na úpravu vyhodnocení, které skutečnosti jsou účetním případem, a úpravu dokladovosti účetního případu a normuje, jakým způsobem dochází k vyhodnocení a



zaznamenání dopadu identifikovaného účetního případu do účetního systému. Upravuje tedy třetí fázi tvorby účetních informací uvedenou ve schématu tvorby účetních informací.

Samotné zaznamenání dopadu účetního případu do účetního systému se podle odstavce 1 činí (při respektování zásad účetního výkaznictví) pomocí účetního zápisu, a to v členění podle třídících kritérií, která jsou vymezena v odstavci 3. Při zaznamenávání se uplatní princip podvojnosti. Podvojnost jakožto jeden z metodických prvků vedení akruálního účetnictví je pravidlem pro zápis změn na konkrétní syntetické účty, které svým obsahem věcně odpovídají těmto změnám, přičemž vyplývá z bilančního principu v účetnictví, na základě kterého každá změna finanční situace účetní jednotky ovlivní nejméně dvě položky. Projevem této skutečnosti je pak podvojný zápis dané změny na účtech, kdy součet částek zaúčtovaných na strany má dáti různých účtů je shodný se součtem částek zaúčtovaných na strany dal při zobrazení této jedné skutečnosti. Princip podvojnosti se pak uplatní jak v případě členění podle věcného, tak časového třídícího kritéria (např. účetní deník obsahuje též informaci o tom, které dvě položky jsou daným dopadem účetního případu ovlivněny). Souvisejícím metodickým prvkem akruálního účetnictví je souvztažnost, která představuje pravidlo pro uskutečnění podvojného zápisu na syntetických účtech a spočívá v tom, že zaznamenání dopadu účetního případu se odehrává na takových účtech aktiv, pasiv, nákladů, výnosů, které nejlépe vystihují ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti, tzn. na takových účtech, které k ní věcně náleží. Souvztažnost tedy vyjadřuje vztah mezi dvěma, nebo více účty, který vzniká v souvislosti se zobrazením určité skutečnosti. Uvedená souvztažnost pak musí být z provedeného záznamu seznatelná. Za tímto účelem je účetní jednotce stanovena výše uvedená povinnost podložit účetní zápis příslušným účetním dokladem a současně povinnost zajistit účetní stopu mezi účetním případem a vykázanou účetní informací (tato stopa je pak mimo jiné zajištěna tím, že jednou z povinných náležitostí účetního záznamu je informace o dalších účetních dokumentech, na které se daný účetní dokument váže – viz § 122 odst. 2 písm. d)). Konkretizuje se tak požadavek na zajištění konzistence účetního systému (resp. na zajištění jednoznačné vazby mezi účetní závěrkou, účetními zápisem, účetním dokladem a účetním záznamem) která je jedním z předpokladů, ověřitelného způsobu vedení účetnictví (viz § 121 odst. 5).

Podle odstavce 2 přitom lze zaznamenat dopad konkrétního účetního případu do účetního systému pouze, je-li vyhotoven účetní doklad, tj. zaznamenaný dopad musí být podložen účetním dokladem (k tomu viz též ustanovení § 124 o dokladovosti účetního případu). Současně musí být správnost tohoto zaznamenání průkazně potvrzena k tomu určenou fyzickou osobou nebo fyzickou osobou určenou ke schválení počítačového algoritmu, je-li účetní zápis automaticky generován tímto algoritmem. Poslední věta tohoto odstavce pak výslovně uvádí, že takové potvrzení lze provést tak, že určená osoba připojí na účetní doklad svůj podpis. Jedná se však pouze (stejně jako v případě účetních dokladů) o deklaratorní potvrzení jedné z možností, jakými lze potvrzení provést, a lze tedy využít i jinou formu potvrzení, bude-li v takové formě potvrzení průkazné.

O zaznamenání dopadu účetního případu na finanční situaci a finanční výkonnost (nikoli zaznamenání účetního případu) se hovoří z toho důvodu, že samotný účetní případ znamená pouze určitou skutečnost, kterou účetnictví reflektuje. Pro účetní jednotku je však stěžejní, jak tato skutečnost ovlivní její finanční situaci či finanční výkonnost, tj. jaká změna její finanční situace nastane. Tento dopad se pak zaznamenává do účetního systému.

V ustanovení § 124 odst. 1 a 125 odst. 2 je stanovena jasná vazba mezi vytvořením účetního dokladu a zaznamenáním dopadu účetního případu do účetního systému na základě tohoto účetního dokladu, čímž je současně řečeno, že nelze postupovat jinak, tj. (i) že účetní případ, resp. jeho dopad na finanční situaci a finanční výkonnost nelze zaznamenat jinak než účetním zápisem do účetního systému, a (ii) současně že takový zápis nelze učinit, aniž by existoval příslušný účetní doklad. Toto pravidlo bylo doposud částečně obsaženo v § 12 odst. 3 zákona o účetnictví.

Odstavec 1 také upravuje okamžik zaznamenání dopadu účetního případu do účetního systému. Účetní jednotka tak musí učinit bez zbytečného odkladu po zjištění účetního případu. Tím je zároveň zaručeno, že účetní jednotka musí tyto účetní zápisy provádět průběžně, tj. v průběhu účetního období, čímž se přejímá dosavadní ustanovení § 12 odst. 2 zákona o účetnictví. Jelikož pro zaznamenání dopadu účetního případu nezbytný odpovídající účetní doklad, implicitně se přejímá i dnešní ustanovení § 11 odst. 2 zákona o účetnictví. Jestliže se tedy má dopad účetního případu zaznamenat v účetním systému bezodkladně, pak je třeba disponovat účetním dokladem rovněž bezodkladně po zjištění účetního případu.

Odstavec 3 vymezuje dvě základní třídící kritéria, které je účetní jednotka povinna použít při zaznamenávání dopadu účetního případu, a to kritérium časové a věcné. Vedle těchto dvou kritérií

pak může na základě svého uvážení použít i kritéria jiná, jejichž použití umožní zajistit spolehlivost účetních informací a zkvalitnit zobrazení těchto informací v účetních výkazech.

Jak bylo uvedeno výše, do účetního systému se zaznamenávají rovněž podrozvahové účetní případy, které zatím mají pouze podmíněný dopad na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky (na rozdíl od ostatních účetních případů s faktickým dopadem). Jde o takové účetní případy, kdy např. vznikla platná a účinná smlouva, na jejímž základě však zatím neproběhlo plnění žádné ze smluvních stran. Uvedené odpovídá dosavadní knize podrozvahových účtů.

Co se týče formy účetního systému, je ponecháno na uvážení účetní jednotky, zda si zvolí elektronickou formu (tj. některý z účetních programů a databází), nebo analogickou (tj. „skutečné“ účetní knihy). Obě uvedené varianty mohou naplnit obecné požadavky na účetní systém. Zákon tak nově nedefinuje jednotlivé druhy knih. Účetní jednotce však nic nebrání dosavadní druhy knih používat i nadále, protože jejich vedení naplní požadavky zákona na účetní systém.

Odstavec 4 v návaznosti na třídící kritéria stanoví, že účetní systém musí umožňovat třídít a seskupovat zaznamenané dopady podle třídících kritérií, tedy (i) chronologicky, tj. podle časové posloupnosti (dosavadní deník), a (ii) věcně, tj. podle jejich obsahu (dosavadní hlavní kniha), a dále též (iii) podle jednotlivých položek účetních výkazů a (iv) současně agregovaným způsobem. Chronologické třídění má význam z hlediska prokázání úplnosti účetnictví, tj. že byly zaznamenány dopady všech účetních případů v účetním období. K věcnému uspořádání slouží soustava konkrétních (syntetických) účtů podle účtového rozvrhu, který je účetní jednotka povinna sestavit (viz § 126). Věcné uspořádání a soustava účtů zajišťují sestavení účetní závěrky.

Oproti dosavadnímu zákonu nemusí účetní systém umožňovat analytické členění (jako dosavadní kniha analytických účtů), které slouží k podrobnějšímu rozvedení zaznamenaných účetních případů na syntetických účtech. Z hlediska účetní regulace je nezbytné, aby účetní systém zajišťoval věcné třídění zaznamenaných dopadů účetních případů tak, aby byla účetní jednotka schopna sestavit jednotlivé účetní výkazy, případně poskytnout i jiné informace k naplnění cíle účetního výkaznictví. Další členění ve formě analytických účtů je však ponecháno na uvážení účetní jednotky pro její potřeby.

Odstavec 5 stanoví specifické povinné náležitosti účetního zápisu, které jdou nad rámec obecných náležitostí účetního dokumentu stanovených v § 122 odst. 2. Těmito náležitostmi jsou (i) identifikace fyzické osoby, která je určena k potvrzení správného zaznamenání dopadu účetního případu nebo je určena ke schválení počítačového algoritmu, který automaticky generuje účetní zápis, a dále (ii) uvedení účtu, na který je tento dopad účetního případu zaznamenan.

Odstavec 6 stanoví pro účetní jednotky veřejného sektoru speciální přísnější pravidlo pro potvrzení správnosti zaznamenání účetního případu. Podle tohoto ustanovení musí být fyzická osoba potvrzující správnost zaznamenání dopadu účetního případu nebo schvalující počítačový algoritmus, který automaticky generuje účetní zápis, odlišná od osoby určené k potvrzení uskutečnění účetního případu nebo ke schválení počítačového algoritmu, který automaticky generuje nebo importuje účetní případ (k osobě potvrzující uskutečnění účetního případu viz § 124 odst. 2 a 4). Důvodem této úpravy je potřeba zajistit, aby nedošlo ke zpochybnění zákazu splynutí odpovědnosti příkazce operace a hlavní účetní podle zákona upravujícího finanční kontrolu ve veřejné správě.

Podle odstavce 7 je pak možné náležitosti účetního zápisu uvést v jiném účetním dokumentu (obdobně jako je tomu v případě účetního dokladu – viz § 124 odst. 5). Podmínkou však i v tomto případě je, aby byl účetní zápis jednoznačně provázán s tímto účetním dokumentem obsahujícím některé (obsahové nebo formální) náležitosti účetního zápisu. Tato povinnost plyne z obecných požadavků na podobu účetního dokumentu, ze kterého musí být zřejmé, na jaké související účetní dokumenty se účetní zápis váže (§ 122 odst. 2 písm. d)).

## § 126

### Účtový rozvrh

(1) Účetní jednotka vyhovuje účtový rozvrh, kterým se rozumí soustava účtů v účetním systému k zaznamenání dopadů účetních případů v účetním systému, která účetní jednotce umožňuje sestavení účetní závěrky. Při sestavení účtového rozvrhu účetní jednotka dodrží závaznou strukturu účtového rozvrhu; to neplatí pro Českou národní banku.

(2) Účtový rozvrh lze v průběhu účetního období pouze doplňovat. Jinou změnu lze provést k prvnímu dni účetního období vyhotovením nového účtového rozvrhu.

(3) Závazná struktura účtového rozvrhu obsahuje hierarchické uspořádání účtů na úrovni účtových tříd. Závazná struktura účtového rozvrhu může obsahovat i nižší stupeň hierarchického uspořádání účtů.

(4) Ministerstvo financí vyhláškou stanoví náležitosti účtů a závaznou strukturu účtového rozvrhu.

#### **K § 126**

Odstavec 1 vymezuje, co je to účtový rozvrh a k čemu slouží. Účtový rozvrh byl doposud upraven v § 14 zákona o účetnictví a obsahově se toto ustanovení v zásadě přejímá. Navrhované ustanovení proto upravuje účtový rozvrh jako soustavu účtů (tj. všech syntetických i podrozvahových), která slouží k zaznamenání všech dopadů účetních případů v účetním systému. Přejímá se také, že povinným podkladem pro jeho sestavení je závazná struktura účtového rozvrhu, doposud označovaná jako směrná účtová osnova. Oproti dosavadnímu zákonu o účetnictví se však povinná struktura účtového rozvrhu nebude vztahovat na Českou národní banku. Obdobně jako v případě účetních jednotek používajících IFRS není nutné stanovit povinnou strukturu účtového rozvrhu. Za plně dostačující se považuje uspořádání a obsahové vymezení položek účetní závěrky a rozsah údajů ke zveřejnění v souladu s pravidly stanovenými Evropskou centrální bankou pro účetnictví a finanční vykazování v Evropském systému centrálních bank.

Odstavcem 2 se obsahově přejímá dosavadní § 14 odst. 3 zákona o účetnictví. Nadále platí, že účetní jednotka má povinnost sestavit si účtový rozvrh. Pouze se navrhuje jednoznačnější formulace možnosti změn účtového rozvrhu. Platí tedy, že v průběhu účetního období je možné účtový rozvrh pouze doplňovat, tj. rozšiřovat, přidávat účty. Jiné změny, tj. např. zrušení vybraného účtu, je možné provést pouze k prvnímu dni účetního období, a to formou sestavení nového účtového rozvrhu. Pokud tedy účetní jednotka nemá potřebu jakkoli upravovat účtový rozvrh, pak v novém účetním období automaticky postupuje podle účtového rozvrhu, který byl aktuální ke konci bezprostředně předcházejícího účetního období.

Odstavec 3 upravuje závaznou strukturu účtového rozvrhu, doposud označovanou jako směrnou účtovou osnovu podle § 14 odst. 1 zákona o účetnictví. Rozumí se jí (obdobně jako podle dosavadního ustanovení) uspořádání účtů do jednotlivých účtových tříd s tím, že je možné, aby závazná struktura účtového rozvrhu obsahovala také nižší členění, tj. rovněž uspořádání a označení účtových skupin a jednotlivých účtů, tj. syntetických účtů a v případě účetních jednotek veřejného sektoru také uspořádání analytických a podrozvahových účtů (tím se implicitně přejímá dosavadní ustanovení § 14 odst. 1 zákona o účetnictví). Jedná se o strukturu, z níž účetní jednotka musí vycházet pro sestavení vlastního účtového rozvrhu.

Závaznou strukturu účtového rozvrhu stejně jako doposud stanoví podle odstavce 4 Ministerstvo financí vyhláškou. Vyhláška zároveň stanoví náležitosti účtů. Zmocnění pro vydání vyhlášky tak zahrnuje určení, zda bude součástí závazné struktury účtového rozvrhu daného druhu účetních jednotek také hierarchizace na úrovni účtových skupin, účtů, zda se bude jednat o účty analytické, syntetické či podrozvahové a co má být na kterém účtu uvedeno.

### § 127

#### **Otevírání a uzavírání účtů**

(1) Účetní jednotka prostřednictvím účetního zápisu

- a) otevírá účty k začátku prvního dne účetního období a
- b) uzavírá účty nejpozději v okamžiku sestavení účetní závěrky, a to ke konci posledního dne tohoto účetního období.

(2) Na účty je možné činit účetní zápisy jen do okamžiku jejich uzavření.

(3) Účetní jednotka může opětovně otevřít účty do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, pouze z důvodu, že účetní informace

zásadně nevystihuje ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti. V takovém případě provede pouze nezbytnou opravu účetního zápisu, sestaví novou účetní závěrku a v příloze této účetní závěrky se uvede, že došlo k opětovnému otevření účtu a jakým způsobem. Po okamžiku uvedeném ve větě první může účetní jednotka otevřít účty jen z důvodu úprav v důsledku přeměn.

(4) Vyžaduje-li zvláštní zákon opravu účetní závěrky a nelze-li už opětovně otevřít účty, účetní jednotka vyhotovuje účetní dokument, který svým obsahem odpovídá účetní závěrce.

(5) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou pravidla otevírání a uzavírání účtů pro účetní jednotky veřejného sektoru.

#### **K § 127**

Ustanovení odstavce 1 obsahuje jednoduché pravidlo, podle kterého účetní jednotka otevírá účty prostřednictvím účetního zápisu k začátku prvního dne účetního období a uzavírá je taktéž prostřednictvím účetního zápisu ke konci posledního dne tohoto období.

V návaznosti na změnu pojetí účetních knih (nově jde o součást účetního systému – viz § 121 odst. 3) se navrhuje obdobně upravit také pravidlo o otevírání a uzavírání účetních knih tak, že účetní jednotka otevírá a uzavírá jednotlivé účty. Tato koncepce lépe odráží skutečnou praxi, kdy i v kontextu zásady bilanční kontinuity je třeba, aby účetní závěrka transparentně navazovala na účetní závěrku za bezprostředně předcházející účetní období (tj. až na výjimky počáteční zůstatky rozvahových účtů na začátku nového účetního období navazovaly na konečné zůstatky těchto účtů ke konci předcházejícího účetního období, viz blíže zásada bilanční kontinuity).

Toto pravidlo platilo již podle dosavadního zákona o účetnictví, matoucí však byla skutečnost, že bylo zvlášť upraveno trvání účetního období (§ 3 dosavadního zákona o účetnictví) a zvlášť některé dny, ke kterým se uzavírají účetní knihy (§ 17 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví). Nyní je účetní období kompletně vymezeno v části třetí a zde se stanoví, že se vždy k okamžiku jeho začátku otevírají účty a okamžiku jeho konce se uzavírají.

Z obsahového významu slova uzavřít vyplývá zákaz účetní jednotce zaznamenávat na účty po jejich uzavření další dopady účetní případy pomocí účetních zápisů. Pro účely právní jistoty je toto uvedeno i explicitně v odstavci 2. Samotné uzavření účtů však nelze směřovat s okamžikem, ke kterému se účty uzavírají (přestože se tyto okamžiky mohou teoretickou shodovat). Okamžik, ke kterému se uzavírají účty, uvedený v závěru věty první vymezuje, k jakému období se vztahují zápisy, které je účetní jednotka oprávněna a současně povinna na tyto účty provést. Věta druhá pak umožňuje takový zápis provést i po skončení daného účetního období, a to až do okamžiku faktického uzavření účtů (uzavření v tom smyslu, že na účet nelze činit další zápis), který nastává nejpozději sestavením účetní závěrky (tedy obvykle až v průběhu následujícího účetního období). Výjimka stanovená v odstavci 3 se pak vztahuje k období od faktického uzavření účtů (od okamžiku, kdy nelze činit na účty další účetní zápisy) do schválení účetní závěrky příslušným orgánem (valnou hromadou, členskou schůzí apod.).

Odstavec 3 upravuje speciální možnost opětovně otevřít již uzavřené účty. Je však třeba uvést, že v případě potřeby opravy běžných chyb v účetní závěrce by účetní jednotka primárně měla využívat postup upravený v § 23, tj. opravu provést v aktuálním účetním období, nikoli zpětně na již uzavřených účtech. Tímto navrženým odstavcem se přejímá dosavadní ustanovení § 17 odst. 7 zákona o účetnictví s tím, že je tento text přizpůsobený nové terminologii a zejména i legislativnímu uchopení ekonomické zásady přednosti obsahu před formou (tj. jeden z požadavků pro naplnění hodnověrnosti účetní informace). Účetní jednotka může na již uzavřené účty provést další zápis pouze do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, a to pouze z důvodu, že účetní informace v účetní závěrce zásadně nevystihuje ekonomickou podstatu zobrazované skutečnosti. Nesoulad tak musí dosáhnout určité intenzity, aby bylo možné využít tento mimořádný postup (v ostatních případech by měla využít postup podle § 23). V takovém (mimořádném) případě lze za účelem zajištění požadavku věrného a poctivého zobrazení provést opravu již takto nesprávně zaznamenaného účetního případu a sestavit novou účetní závěrku. V takovém případě účetní jednotka uvede v příloze účetní závěrky, že došlo k otevření účtů za účelem opravy a současně uvede, jakým způsobem byly účty otevřeny a zápisy na nich upraveny. Pro případy přeměn je prolomen i výše uvedený okamžik schválení účetní závěrky, a je možné znovuotevřít již uzavřené účty i později.

Odstavec 4 upravuje situace, kdy dodatečná oprava účetní závěrky je vyžadována zvláštním zákonem, a to v okamžiku, kdy již není možné opětovně otevřít účty a sestavit novou účetní závěrku (opětovně otevřít účty lze pouze do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období). Je-li přesto zvláštním zákonem vyžadováno, aby byla účetní závěrka opravena, učiní tak účetní jednotka tím, že opravu běžně zaznamená do účetního systému a vedle již vyhotovené účetní závěrky obsahující nesprávnost vyhotoví další účetní dokument s obsahovými náležitostmi účetní závěrky, v němž již bude příslušná chyba opravena. Tento účetní dokument nicméně není klasickou účetní závěrkou, nenahrazuje tedy původní účetní závěrku, ale pouze ji doplňuje v tom smyslu, že ihned reflektuje opravu dané chyby. Tato „opravná účetní závěrka“ však nebude mít konstitutivní charakter, například pro rozdělení dividend, to může mít jen schválená účetní závěrka sestavená podle tohoto zákona.

Odstavec 5 obsahuje zmocňovací ustanovení pro Ministerstvo financí k vydání vyhlášky, kterou se pro účetní jednotky veřejného sektoru stanoví konkrétní pravidla otevírání a uzavírání účtů.

## Hlava III

### Další požadavky na ověřitelnost vedení účetnictví

#### K hlavě III– Další požadavky na ověřitelnost vedení účetnictví

Hlava III obsahuje ustanovení, která konkretizují další požadavky stanovené pro vedení účetnictví v Hlavě I, a to požadavek (i) průkaznosti účetního dokumentu, (ii) konzistence účetního systému, (iii) úschovy účetní dokumentace a (iv) vymezuje požadavky na vnitřní kontrolní systém, který účetní jednotka využívá za účelem zajištění řádného vedení účetnictví.

## § 128

### Průkaznost účetního dokumentu

(1) Účetní dokument je průkazný, pokud po dobu úschovy účetního dokumentu lze ověřit soulad jeho obsahu se zaznamenanou skutečností a je zajištěna

- a) věrohodnost jeho původu,
- b) jeho integrita a
- c) jeho čitelnost.

(2) Účetní dokument lze převést do jiné podoby, pokud je zachován jeho obsah a převod je proveden způsobem, který zaručuje průkaznost účetního dokumentu v převedené podobě. V takovém případě se na účetní dokument v převedené podobě hledí jako na tento dokument v jeho původní podobě.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou podrobnější způsob převedení účetního dokumentu do jiné podoby pro účetní jednotky veřejného sektoru.

#### K § 128

Ustanovení upravuje požadavky na průkaznost účetního dokumentu. Podle odstavce 1 platí, že účetní dokument je průkazný, pokud je od okamžiku vyhotovení účetního dokumentu do konce lhůty pro jeho uschování jednak možné ověřit soulad obsahu tohoto dokumentu se skutečností, která je v něm zaznamenána, a pokud jsou současně od okamžiku vyhotovení účetního dokumentu do konce lhůty pro jeho uschování zajištěny věrohodnost původu účetního dokumentu, jeho integrita a čitelnost. Pouze takový účetní dokument lze považovat za průkazný. Požadavek věrohodnosti původu a integrity jsou dále rozvedeny v následujícím ustanovení § 129.

Požadavek na zajištění průkaznosti se vztahuje na každý účetní dokument. V případě, že však tento požadavek nebude v případě jednotlivého účetního dokumentu naplněn, ale současně bude zajištěna spolehlivost účetní informace jiným způsobem (její spolehlivost zajistí např. existence dostatečné provazby s jinými souvisejícími průkaznými účetními dokumenty, kdy souhrn těchto průkazných dokumentů zhojí nedostatek jednotlivého dokumentu v podobě jeho neprůkaznosti), pak nebude naplněna skutková podstata přestupku proti vedení účetnictví.

Odstavec 2 výslovně stanoví možnost převodu účetního dokumentu z jeho jedné podoby do druhé, za předpokladu zachování nezměněného obsahu tohoto dokumentu. Při zachování průkaznosti nové podoby účetního dokumentu, je jeho nová podoba rovnocenná podobě původní.

Shodu obsahu původního a převedeného účetního dokumentu může účetní jednotka prokázat např. (i) zachováním účetního dokumentu v původní podobě a jeho porovnáním s převedeným účetním dokumentem, nebo (ii) tím, že fyzická osoba nebo technický prostředek provádějící konverzi osvědčí shodu obsahu účetního dokumentu v původní a převedené podobě svým identifikačním záznamem nebo podpisem. Dosažení toho, že nová podoba účetního dokumentu bude průkazná a tudíž rovnocenná původní podobě, lze zajistit též interním vymezením postupu převodu účetních dokumentů z jedné podoby do druhé a technické specifikace tohoto postupu a dále identifikací osoby odpovědné za převod podoby a kontrolu správnosti převodu účetních dokumentů. Pokud však dojde ke konverzi listinného účetního dokumentu s vlastnoručním podpisem do technické formy např. pouhým naskenováním bez dalšího, pak takový účetní dokument již nelze považovat za průkazný, jelikož (naskenovaný) podpis není dostatečný.

Odstavec 3 obsahuje zmocnění pro Ministerstvo financí, na základě kterého stanoví vyhláškou pro účetní jednotky veřejného sektoru podrobnější způsob konverze účetních dokumentů. Podnikatelská, nebo nezisková účetní jednotka může tento postup využít pro dosažení konverze požadované kvality, ale není tímto postupem vázána.

## § 129

### Vymezení požadavků průkaznosti účetního dokumentu

(1) Věrohodností původu účetního dokumentu se rozumí zaručení identifikace

- a) fyzické osoby, která účetní dokument vyhotovila, nebo
- b) technického zařízení a počítačového algoritmu, které účetní dokument automaticky vygenerovaly nebo importovaly.

(2) Integritou účetního dokumentu se rozumí

- a) neporušenost obsahu účetního dokumentu,
- b) zajištění ochrany účetního dokumentu a technického prostředku nezbytného k zajištění čitelnosti účetního dokumentu před jejich zneužitím, poškozením, neoprávněnou změnou, ztrátou nebo odcizením a
- c) provedení opatření k obnovení průkaznosti účetního dokumentu v případě porušení jeho integrity.

(3) Za porušení obsahu účetního dokumentu se nepovažuje jeho oprava, pokud je v účetním systému zachována informace o původním obsahu účetního dokumentu a o provedené opravě.

(4) Věrohodnost původu účetního dokumentu v elektronické podobě a jeho integritu lze zajistit také

- a) zaručeným elektronickým podpisem,
- b) elektronickým časovým razítkem nebo
- c) prostřednictvím technologie šifrované nezměnitelné distribuované databáze.

(5) Účetní jednotka využívá k zajištění průkaznosti účetních dokumentů vnitřní kontrolní systém využívaný pro účely vedení účetnictví.

### **K § 129**

Navrhované ustanovení rozvádí požadavky věrohodnosti původu účetního dokumentu a jeho integrity stanovené v § 128 za účelem zajištění průkaznosti účetního dokumentu.

Podle odstavce 1 se věrohodností původu účetního dokumentu rozumí zajištění informace o totožnosti osoby, která vyhotovila účetní dokument, nebo technického zařízení a počítačového algoritmu, který ho automaticky vygeneroval nebo importoval, čímž se zároveň věrohodně potvrdí, že účetní dokument

skutečně vznikl. Účetní jednotce je přenechána volba způsobu, jakým tuto informaci zaručí. Jedním z možných způsobů je připojení podpisu dané osoby (vlastnoručního podpisu nebo elektronického podpisu fyzické osoby), která vytvořila účetní dokument. Dalším možným způsobem je např. připojení elektronické pečeti technického prostředku, který účetní dokument vygeneroval (viz zákon č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce). Na tomto místě je vhodné upozornit též na problematiku konverze formátů účetního dokumentu v souvislosti s jeho průkazností. Podmínky konverze, za jakých lze původ konvertovaného účetního dokumentu považovat za věrohodný, jsou výslovně stanoveny v § 128 odst. 2

Co se rozumí integritou účetního dokumentu, je vymezeno v odstavci 2. Integrita účetního dokumentu jakožto požadavek na zajištění neměnnosti obsahu účetního dokumentu zahrnuje více rovin ochrany obsahu účetního dokumentu. V písmeni a) je stanoven požadavek na zachování neporušenosti obsahu účetního dokumentu jako takové, z čehož implicitně plyne zákaz jakékoli neoprávněné změny účetního dokumentu (vhodné je již na tomto místě upozornit, že takovou neoprávněnou změnou není oprava účetního dokumentu – viz odstavec 3 a dále též § 127 odst. 3). Pod obsahem účetního dokumentu je přitom nutné rozumět nejen věcný obsah, resp. skutečnost, která je zaznamenávána (což je jedna z náležitostí účetního dokumentu – viz § 122 odst. 2 písm. c)), ale též další náležitosti účetního dokumentu, jakými jsou např. datum vyhotovení a podpis.

Dále se klade důraz na zajištění ochrany účetního dokumentu před neoprávněnou změnou, poškozením, ztrátou nebo odcizením; totéž platí pro technické prostředky nezbytné k zajištění čitelnosti účetního dokumentu. O neoprávněnou změnu obsahu by se jednalo např. v případě zásahu osoby bez příslušného oprávnění, ale také v případě změny v době, kdy do účetního systému již není možné zasahovat z důvodu uzavření účtů (ledaže se jedná o opravu účetního zápisu – viz § 127 odst. 3). Dalším aspektem integrity je povinnost provést opatření k obnovení průkaznosti účetního dokumentu, dojde-li k porušení jeho integrity, a to zejména v případě zneužití, poškození, neoprávněné změny, ztráty nebo odcizení údajů v účetním systému, účetních dokumentů a technického a programového vybavení nezbytného k zajištění čitelnosti účetního dokumentu.

V odstavci 3 je výslovně stanoveno, že v rozporu s požadavkem integrity účetního dokumentu není výše zmíněná změna účetního dokumentu v podobě opravy za předpokladu, že účetní jednotka zaznamenaná v účetním systému provedení této opravy, a to takovým způsobem, aby byla zřejmá podoba účetního dokumentu před opravou i po ní (tzn., že je zachována informace o původním obsahu účetního dokumentu a o provedené opravě). Opravou účetního dokumentu je přitom třeba rozumět nejen změnu původního obsahu účetního dokumentu, ale i jeho doplnění.

Odstavec 4 výslovně upravuje v návaznosti na odstavce 1 a 2 příklady technologií, kterými lze zajistit u jakéhokoli účetního dokumentu v elektronické podobě požadavky na věrohodnost původu a integritu účetního dokumentu. Norma je zároveň formulována tak, aby případně budoucí využití nových technologií v této oblasti nevyžadovalo další legislativní úpravy. Pro identifikaci osoby, která vyhotovila účetní dokument, je tudíž možné použít zaručený elektronický podpis, elektronické časové razítko, nebo technologie šifrované nezměnitelné distribuované databáze. V kontextu dosavadního technologického rozvoje se jedná zejména o mechanismus tzv. blockchainu uchopeného iniciativou Evropské komise zvanou EBSI (European Blockchain Services Infrastructure<sup>1</sup>). Tyto formy představují minimální standard identifikace (viz použití spojky „také“ v návěti tohoto odstavce) s tím, že se umožňuje zvolit i jiný způsob identifikace, věrohodnosti původu nebo integrity, pokud se jím zajistí minimálně její stejná úroveň, a tudíž (srovnatelná či vyšší) průkaznost účetního dokumentu. Obecně platí, že konkrétní forma podpisu, identifikace, věrohodnosti původu nebo integrity pak bude odpovídat podobě účetního dokumentu, tj. např. listinný účetní záznam bude podepisován vlastnoručně, zatímco elektronický účetní dokument se primárně bude podepisovat pomocí elektronických nástrojů.

Čitelnost účetního dokumentu představuje poslední požadavek potřebný k tomu, aby byl účetní dokument průkazný. Zohledňuje se přitom dosavadní § 33 odst. 7 zákona o účetnictví, podle kterého účetní jednotka může disponovat účetními dokumenty, které nejsou pro fyzickou osobu samy o sobě čitelné, nicméně pouze za předpokladu, že je schopna zajistit jejich převedení do takové podoby, která již pro fyzickou osobu bude čitelná. Jako příklad lze uvést uschovávání účetních dokumentů v elektronické podobě na paměťové kartě či přenosném paměťovém disku, kdy bez příslušného technického vybavení není účetní dokument jako datový soubor pro fyzickou osobu čitelný. Účetní jednotka v takovém případě musí disponovat technickým vybavením (typicky počítačem s USB či mechanikou pro paměťové karty) k zajištění jejich čitelnosti. Tuto povinnost má účetní jednotka po

---

<sup>1</sup> <https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/wikis/display/EBSI/Home>

dobu úschovy účetního dokumentu, tedy po dobu od samotného vzniku účetního dokumentu až do konce doby jeho úschovy, např. do okamžiku skartace.

Především z požadavku integrity a čitelnosti účetního dokumentu plyne, že po celou dobu úschovy účetního dokumentu musí být zachován jeho obsah v čitelné podobě, tudíž musí být po tuto dobu zjištělný. Zároveň lze říci, že průkaznost účetního dokumentu v sobě fakticky nese dosavadní požadavek na vedení účetnictví způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů podle § 8 odst. 6 zákona o účetnictví, jelikož trvalost účetního dokumentu znamená schopnost účetního dokumentu udržet své vlastnosti a vypovídací hodnotu od okamžiku jeho vytvoření do uplynutí doby úschovy.

V odstavci 5 je stanovena povinnost využívat k zajištění průkaznosti (tj. věrohodnosti původu, jeho integrity a čitelnosti) účetního dokumentu vnitřní kontrolní systém využívaného za účelem zajištění řádného vedení účetnictví, jehož prostřednictvím je vytvářena účetní stopa, tedy spolehlivá vazba mezi účetním dokladem a souvisejícím uskutečněným účetním případem. Účetní stopou se nemyslí stopa technologická, nýbrž je tento pojem chápán jako tok všech souvisejících záznamů od vzniku transakce, včetně prvotních účetních záznamů a účetních dokladů, jako je např. objednávka, až po dokončení transakce (to je např. posledním záznamem v účetní závěrce), přičemž vždy musí být zajištěna provázanost mezi všemi účetními dokumenty v tomto procesu. Způsob zajištění této provazby je plně ponechán na volbě účetní jednotky, možných metod je mnoho. Záměrem zákonodárce zde není direktivně upravit konkrétní kontrolní mechanismy k zajištění průkaznosti, které by účetní jednotka musela použít. Zvolené kontrolní mechanismy procesů by však měly odpovídat velikosti účetní jednotky, jejímu předmětu činnosti, počtu a hodnotě účetních případů, popř. i dalším faktorům. V případě účetních jednotek veřejného sektoru je pak stanoveno, že vnitřním kontrolním systémem pro účely je vždy vnitřní kontrolní systém podle zákona upravujícího finanční kontrolu (§ 131 odst. 2). Navržené ustanovení vychází z koncepce užití v § 34 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je totéž formulováno pro účely daňového dokladu.

## § 130

### Konzistence účetního systému

(1) Účetní systém je konzistentní, pokud

- a) jednotlivé účetní dokumenty na sebe navazují a nejsou ve vzájemném rozporu a
- b) je zajištěna účetní stopa.

(2) Zajištěním účetní stopy se rozumí vytvoření vazeb mezi účetními dokumenty, ze kterých jednoznačně vyplývá, jaký účetní případ vedl k vykazání účetní informace v účetní závěrce a jak se jeho dopad v účetní závěrce zobrazil.

#### **K § 130**

Pro naplnění požadavku na vedení účetnictví ověřitelným způsobem (viz § 121 odst. 5) je mimo jiné nezbytné, aby byl účetní systém vnitřně konzistentní. Navrhované ustanovení vymezuje v odstavci 1 požadavky, které je třeba naplnit, aby systém mohl být považován za konzistentní. Za tímto účelem je nezbytné, aby byla zajištěna (i) jednak provazba a soulad mezi účetním zápisem o účetním případě v účetním systému, účetním dokladem jako podkladem pro tento zápis, účetním záznamem souvisejícím s tímto účetním dokladem a konečně soulad všech těchto účetních dokumentů s účetní závěrkou a (ii) dále též návaznost a soulad mezi jednotlivými účetními dokumenty. Z těchto vazeb pak musí jednoznačně vyplývat, jaký účetní případ vedl k vykazání informace v účetní závěrce a jak se dopad tohoto účetního případu v účetní závěrce zobrazil, tzn., že je nutné vytvořit účetní stopu – viz odstavec 2. Na základě průkaznosti jednotlivých účetních dokumentů a díky uvedeným vazbám zajištěna kvalita a vypovídací hodnota celého účetnictví a z něj vyplývajících účetních informací.

Účetní stopou se nemyslí stopa technologická, nýbrž je tento pojem chápán jako tok všech souvisejících záznamů od vzniku transakce, včetně účetních záznamů a účetních dokladů, jako je např. objednávka, až po dokončení transakce (to je např. posledním záznamem v účetní závěrce), přičemž vždy musí být zajištěna provázanost mezi všemi účetními dokumenty v tomto procesu. Způsob zajištění této provazby je plně ponechán na volbě účetní jednotky, možných metod je mnoho. Záměrem zákonodárce zde není direktivně upravit konkrétní kontrolní mechanismy k naplnění průkaznosti (§ 128 a § 129), které by účetní jednotka musela použít. Zvolené kontrolní mechanismy procesů by však měly odpovídat velikosti účetní jednotky, jejímu předmětu činnosti, počtu a hodnotě účetních případů, popř. i dalším faktorům.



§ 131

**Vnitřní kontrolní systém využívaný pro účely vedení účetnictví**

(1) Vnitřním kontrolním systémem využívaným pro účely vedení účetnictví se rozumí soubor kontrolních postupů a opatření zavedených v rámci účetní jednotky, jehož prostřednictvím je zajištěno řádné vedení účetnictví, včetně určení osob toto zajišťujících.

(2) Vnitřním kontrolním systémem využívaným pro účely vedení účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru je vnitřní kontrolní systém podle zákona upravujícího finanční kontrolu.

(3) Součástí vnitřního kontrolního systému využívaného pro účely vedení účetnictví je inventarizace, kterou se zabezpečuje shoda údajů o stavu aktiva a pasiv v účetním systému se skutečností.

(4) Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou podrobnější požadavky kontrolních postupů a opatření zajišťujících řádné vedení účetnictví.

**K § 131**

Navrhované ustanovení vymezuje vnitřní kontrolní systém využívaný pro účely vedení účetnictví, který je jedním z prostředků zajišťujících ověřitelný způsob vedení účetnictví (viz § 119 odst. 5). Odstavec 1 stanoví, že tento vnitřní kontrolní systém zahrnuje soubor postupů a opatření, které účetní jednotka zavedla a které jsou zárukou řádného vedení jejich účetnictví, tzn. jak zárukou správné tvorby účetních informací, tak zárukou naplnění ostatních požadavků na ověřitelnost účetnictví. Ustanovení pak výslovně stanoví, že mezi tato opatření patří i určení osob, které zajišťují řádné vedení účetnictví. Ustanovení však neukládá účetní jednotce povinnost vytvářet nový kontrolní systém speciálně pro účely vedení účetnictví, tzn., že za tímto účelem může využít jiný systém již vytvořený, za předpokladu, že jeho prostřednictvím dokáže řádné vedení účetnictví zajistit. Tím je zohledněna i skutečnost, že velikost a podoba vnitřního kontrolního systému se může u jednotlivých účetních jednotek lišit. Záměrem zákonodárce tedy není direktivně upravit konkrétní kontrolní mechanismy pro účely účetnictví, které by účetní jednotka musela použít. Zvolené kontrolní mechanismy procesů by však měly odpovídat velikosti účetní jednotky, jejímu předmětu činnosti, počtu a hodnotě účetních případů, popř. i dalším relevantním faktorům.

V případě účetních jednotek veřejného sektoru je podle odstavce 2 vnitřním kontrolním systémem pro účely účetnictví vždy jejich vnitřní kontrolní systém vytvořený podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole). Požadavky stanovené na podobu vnitřního kontrolního systému podle zákona o finanční kontrole jsou totiž natolik vysoké a široké, že je lze využít též pro účely vedení účetnictví bez potřeby dalších modifikací nebo doplnění tohoto kontrolního systému,

Odstavec 3 výslovně stanoví, že součástí vnitřního kontrolního systému využívaného pro účely vedení účetnictví je proces a výstupy inventarizace a současně stanoví účel inventarizace. Inventarizace si klade za cíl dosáhnout souladu informací poskytovaných účetnictvím (tj. údajů o stavu aktiv, dluhů a vlastním kapitálu) se skutečným stavem sledovaných hospodářských skutečností. 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. Je-li řádně provedena inventarizace, je splněn jeden z předpokladů pro vedení účetnictví ověřitelným způsobem, které tuto spolehlivost zajišťuje. Samotný proces inventarizace je podrobně upraven v § 133 až § 135.

Odstavec 4 stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí, které na základě tohoto ustanovení může pro účely vedení účetnictví stanovit podrobnější požadavky na vnitřní kontrolní systém.

§ 132

**Úschova účetní dokumentace**

(1) Účetní jednotka uschová účetní dokumentaci po dobu 5 let od konce účetního období, kterého se týká.

(2) Účetní jednotka uschová účetní dokumentaci vztahující se k účetnímu případu, v rámci kterého běží reklamační řízení nebo záruční doba, po dobu tohoto řízení nebo této doby, pokud skončí později než doba úschovy podle odstavce 1.

(3) Účetní jednotka uschová účetní dokumentaci vztahující se k pohledávce nebo dluhu do konce účetního období následujícího po účetním období, v němž došlo k jejich splnění, pokud k němu nedošlo během doby úschovy podle odstavce 1.

(4) Účetní jednotka před svým zánikem bez právního nástupce nebo účetní jednotka, která je účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí, předtím, než ukončí svou činnost nebo přestane být účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí, zajistí splnění požadavku úschovy účetní dokumentace a oznámí to státnímu archivu.

(5) Je-li právním nástupcem účetní jednotky stát, příslušná organizační složka státu zajistí splnění požadavku úschovy účetní dokumentace a oznámí to státnímu archivu.

(6) Použije-li účetní jednotka účetní dokumentaci nebo její část i pro jiný účel než vedení účetnictví, je po uplynutí doby úschovy povinna zajistit, aby tato účetní dokumentace nebo její část nadále plnila požadavky vyplývající z jeho použití pro tyto jiné účely.

### **K § 132**

Účetní dokumentaci musí účetní jednotka disponovat nejen v aktuálním účetním období, ale musí ji uschovávat po dobu, která je nezbytná k prokázání konkrétních skutečností nebo pro případ kontroly či auditu. Předpokladem pro uschování účetní dokumentace po zákonem stanovenou dobu je vytvoření účetních dokumentů (z nichž se účetní dokumentace skládá) a vazeb mezi nimi takovým způsobem, který zajistí jejich trvalost po celou dobu úschovy, tj. že od okamžiku jejich vytvoření do uplynutí doby úschovy z nich budou zřejmé všechny obsahové náležitosti, viz požadavek integrity a čitelnosti v rámci průkaznosti účetních dokumentů.

Odstavec 1 tohoto ustanovení upravuje délku doby úschovy účetní dokumentace. Oproti dosavadnímu § 31 zákona o účetnictví se navrhuje jednotná doba úschovy v délce 5 let. Tato doba začne běžet, stejně jako podle dosavadního zákona, od konce účetního období, ke kterému se účetní dokumentace vztahuje.

Má-li účetní jednotka povinnost zveřejnit některé z účetních dokumentů ve veřejném rejstříku, pak lze jeho řádné zveřejnění považovat za splnění požadavku na úschovu účetního dokumentu podle tohoto ustanovení. Důvodem je především jistota trvalosti informací uložených ve veřejných rejstřících, která vyplývá z principu formální publicity jakožto základního principu veřejných rejstříků. Je však třeba uvést, že naplnění povinnosti úschovy se bude týkat výlučně zveřejněného účetního dokumentu. Typicky si lze představit zveřejnění účetní závěrky v obchodním rejstříku, to však neznamená, že je automaticky splněna povinnost úschovy účetní dokumentace této účetní jednotky jako celku; pokud účetní jednotka ve veřejném rejstříku zveřejní svou účetní závěrku, neznamená to, že nemá dále povinnost uchovávat zbývající součásti účetní dokumentace (včetně vazeb mezi účetními dokumenty), na základě kterých ji sestavila. Naplnění povinnosti úschovy je nezbytné posuzovat jednotlivě u každého účetního dokumentu a jeho vazeb na další účetní dokumenty.

Odstavec 2 představuje zvláštní normu k obecnému odstavci 1 a přebírá dnešní § 32 odst. 3 (část věty před středníkem) zákona o účetnictví. Upravují se zde zvláštní situace, které mají za důsledek prodloužení doby úschovy účetní dokumentace oproti obecné době uvedené v odstavci 1. V případě reklamačního řízení, které skončí po uplynutí obecné doby úschovy účetní jednotka, uschová účetní dokumentaci, která se vztahuje k danému účetnímu případu, v rámci kterého běží reklamační řízení, až do konce tohoto řízení. Totéž platí v případě záruční doby přesahující obecnou dobu úschovy.

Odstavec 3 přejímá dnešní § 32 odst. 3, část věty za středníkem. Vztahuje-li se účetní dokumentace k určité pohledávce, která nebyla zaplacená v rámci obecné doby úschovy, nebo k dluhu, který v téže době nebyl splněn a nadále trvá, má účetní jednotka povinnost uschovat takovou účetní dokumentaci až do konce účetního období, které následuje po účetním období, v němž došlo ke splnění pohledávky či dluhu.

Odstavec 4 upravuje zajištění plnění povinnosti úschovy účetní dokumentace ve dvou typech případů.

Prvním případem je zánik účetní jednotky bez právního nástupce. Tato varianta se týká pouze právnických osob, neboť u osob fyzických plyne z obecné právní úpravy dědictví, že není-li zde dědic, právním nástupcem se stává stát (§ 1643 občanského zákoníku). Právnické osoby naproti tomu mohou zaniknout bez právního nástupce (tj. jinak než přeměnou). Především se bude jednat o zrušení právnické osoby (následuje její likvidace a zánik výmazem z veřejného rejstříku) nebo o případy zániku právnické osoby bez likvidace v průběhu insolvenčního řízení. Po dobu insolvenčního řízení či likvidace zde vystupuje insolvenční správce či likvidátor, který namísto účetní jednotky splní požadavek tohoto ustanovení, tj. zajistí splnění povinnosti úschovy účetní dokumentace a informuje o tom státní archiv. Nositelem této povinnosti je však účetní jednotka, a to až do jejího zániku. V tomto ohledu dochází ke změně oproti dosavadní úpravě, podle které se likvidátor či insolvenční správce stávali nositeli povinnosti úschovy.

Popsanou situaci je třeba odlišovat od případu insolvenčního řízení, které však nevede k zániku účetní jednotky (tím je např. reorganizace). V tom případě insolvenční správce bude po přechodnou dobu (pouze) plnit práva a povinnosti účetní jednotky (včetně povinnosti úschovy účetních záznamů) a po skončení insolvenčního řízení bude tuto povinnost opět plnit účetní jednotka jako její primární nositel.

Druhou skupinou případů, na kterou se uplatní toto ustanovení, tvoří účetní jednotky, které nejsou účetní jednotkou ze zákona, nýbrž na základě svého rozhodnutí (viz § 24 odst. 2 a 3), a které se rozhodly buďto ukončit činnost (typicky fyzické osoby, které jsou dobrovolně účetní jednotkou podle § 24 odst. 3), nebo se rozhodly přestat být účetní jednotkou, aniž by však zcela zanikly jako osoba či jiná entita. Příkladem posledně uvedeného může být § 24 odst. 2, podle kterého se účetní jednotka naplňující znaky neziskové účetní jednotky může za podmínek uvedených v tomto ustanovení rozhodnout, že již nebude účetní jednotkou, tj. existuje dále, aniž by vedla účetnictví. Tímto rozhodnutím přestat být účetní jednotkou se tedy nemíní případy, kdy se osoba či jiná entita rozhodne zaniknout jako účetní jednotka i jako samotná entita; v takovém případě by norma byla formulována širěji, že účetní jednotka přestane být účetní jednotkou (ať už z vlastního rozhodnutí, nebo z důvodu zániku).

Účetní jednotka předtím, než přestane být účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí nebo než ukončí svou činnost, musí zajistit, aby i poté, co přestane být účetní jednotkou, byla po zákonem stanovenou dobu uschována její účetní dokumentace. Lze dojít k ujednání, že úschovu účetní dokumentace bude provádět po stanovenou dobu komerční archiv, zřizovatel účetní jednotky, nadřízený orgán nebo státní archiv. Zároveň také informuje státní archiv o způsobu, jakým zajistila splnění této povinnosti.

Pro úplnost lze uvést, že situace, kdy účetní jednotka (ať fyzická, nebo právnická osoba) zaniká s právním nástupcem, se neřídí tímto ustanovením. Tyto případy zde není třeba výslovně normovat, jelikož již podle obecné úpravy právního nástupnictví účetní jednotky (§ 27 a 28) platí, že nástupnická osoba přejímá práva a povinnosti účetní jednotky v plném rozsahu (tedy i v oblasti úschovy účetní dokumentace) a stává se tak novým nositelem těchto povinností.

Jak již bylo zmíněno, z právního řádu, konkrétně ze zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, a z občanského zákoníku plyne, že dědicem může být i stát, resp. příslušná organizační složka státu. Proto není žádoucí v novém zákoně o účetnictví tyto normy duplikovat. Nicméně je třeba výslovně uvést povinnost, že příslušná organizační složka vyrozumí státní archiv o tom, že na ni přešla povinnost úschovy účetní dokumentace určité účetní jednotky a jakým způsobem úschovu zajistí. Odstavec 5 tak pouze upřesňuje situaci, kdy je právním nástupcem účetní jednotky (dědicem) stát, resp. organizační složka státu, čímž se přejímá dosavadní ustanovení § 31 odst. 3 písm. b) část věty za středníkem zákona o účetnictví.

Odstavec 6 upravuje užití účetní dokumentace nebo její části pro jiné účely než účely účetnictví, a to zejména účely trestního řízení, opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, správního řízení, občanského soudního řízení, daňového řízení, výběru archiválií ve skartačním řízení nebo mimo něj, nebo pro účely sociálního zabezpečení, veřejného zdravotního pojištění anebo pro účely ochrany autorských práv (dosavadní § 32 odst. 1 zákona o účetnictví). Stanoví se, že i po uplynutí doby úschovy tato účetní dokumentaci nebo její část nadále musí naplňovat požadavky plynoucí z účelu, ke kterému je využívána. Přínejmenším je tím myšleno, že účetní dokumentace musí nadále existovat (tj. být uchovávaná) a musí z ní být seznatelné informace potřebné pro daný účel. Úprava doby úschovy ve zvláštních zákonech zůstává zachována beze změn (jedná se zejména o zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o organizaci a provádění sociálního pojištění a zákon o archivnictví a spisové službě, podle kterých se některé dokumenty a informace uchovávají i po dobu delší než je doba úschovy podle zákona o účetnictví).

V případě užití účetní dokumentace pro účely daňového řízení lze uvést, že podle daňového řádu daňový subjekt musí být schopen prokázat skutečnosti uváděné v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), přičemž daň lze stanovit až do konce lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu). Zpravidla se skutečnosti související s daňovou povinností prokazují právě prostřednictvím účetních informací zaznamenaných v účetní dokumentaci. Tuto účetní dokumentaci či její části by tak daňový subjekt měl uchovat, chce-li jimi prokazovat svá tvrzení v rámci daňového řízení, až do konce lhůty pro stanovení daně, a to i při zohlednění stavení či prodloužení této prekluzivní lhůty.

Nově se doslovně nepřejímá ustanovení § 32 odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví. Nový zákon o účetnictví již neklade důraz na konkrétní formu dokumentů, které lze považovat za účetní dokument, ale na naplnění obecných požadavků účetního dokumentu. Pokud tedy např. mzdový list či daňový doklad naplní formální a obsahové požadavky stanovené pro účetní dokument, pak se považují za účetní dokument podle tohoto zákona. Dosavadní zvláštní ustanovení § 32 odst. 4 zákona o účetnictví týkající se povinnosti uchovávat účetní záznamy vztahující se k případům znárodňování a privatizace zůstane zachováno nikoli přímo v textu zákona, nýbrž formou přechodného ustanovení o aplikaci tohoto ustanovení i po nabytí účinnosti nového zákona o účetnictví.

## Hlava IV

### Inventarizace

#### § 133

#### **Základní ustanovení o inventarizaci**

(1) Účetní jednotka při inventarizaci ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,

- a) zjišťuje skutečný stav svých aktiv a pasiv provedením inventury,
- b) ověřuje, zda zobrazení jejích aktiv a pasiv v účetním systému odpovídá skutečnému stavu zjištěnému inventurou, a
- c) zjišťuje a posuzuje důvody vzniku rozdílů zjištěných postupem podle písmene b).

(2) Účetní jednotka zaznamaná v účetním systému rozdíly zjištěné mezi skutečným stavem svých aktiv a pasiv a jejich stavem v účetním systému, a to v účetním období, ve kterém provádí inventarizaci, a způsobem, který zohlední příčiny jejich vzniku.

(3) Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace u účetních jednotek veřejného sektoru a u kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

(4) Inventarizace se obdobně provádí i u podmíněných aktiv a podmíněných dluhů.

#### **K hlavě IV - Inventarizace**

#### **K § 133**

Ustanovení § 133 až 135 upravují povinnost účetních jednotek provádět inventarizaci. Inventarizace si klade za cíl dosáhnout souladu informací poskytované účetnictvím se skutečným stavem sledovaných hospodářských skutečností. 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. Je-li řádně provedena inventarizace, je splněn jeden z předpokladů pro vedení účetnictví ověřitelným způsobem, které zajišťuje tuto spolehlivost účetních informací. S ohledem na svou povahu proto inventarizace tvoří jednu ze stěžejních součástí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky (viz § 121 odst. 5 písm. e) a § 131), který je souborem kontrolních postupů a opatření zavedených v rámci účetní jednotky, a to za účelem zajištění řádného vedení účetnictví, včetně určení osob toto zajišťujících.

V dosavadním zákoně je povinnost inventarizovat majetek a závazky upravena v § 6 odst. 3 a následně jsou inventarizace, její cíle, druhy a proces dále rozvedeny v § 29 a 30.

Dosavadní základní vymezení inventarizace v § 29 odst. 1 větě první je obsahem navrženého odstavce 1, který vymezuje inventarizaci 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.

Zjišťováním skutečného stavu se rozumí nejen posuzování kvantitativního stavu jednotlivých položek (počet kusů, litrů apod.), ale i kvalitativní charakteristiky jednotlivých aktiv a pasiv. Kvalitativní posuzování zahrnuje ověření správnosti ocenění (tj. posouzení jeho aktuální hodnoty, např. znehodnocení aktiv či opotřebení, které se promítne do účetnictví prostřednictvím tvorby opravné položky nebo přehodnocení její výše) a posuzování další využitelnosti aktiv či rizik s potenciálem budoucích významných výdajů. Inventarizace je tedy nejen podkladem k zúčtování inventarizačních rozdílů (rozdílů z nesouladu v kvantitě aktiv a pasiva), ale i ke změně hodnot ocenění inventarizovaného aktiva nebo pasiva (konkrétní projevy viz problematika oceňování, např. oblast tvorby a rozpouštění opravných položek), k posouzení relevance odpisových plánů nebo nutnosti pokrýt možná rizika budoucích významných toků peněžních prostředků, tj. oblast tvorby a použití rezerv. Předpokladem pro to, aby v případě zjištěných rozdílů následně došlo k jejich zohlednění v účetním systému účetní jednotky, je, aby účetní jednotka zjistila a posoudila příčiny jejich vzniku. Tuto povinnost stanoví účetní jednotce odstavec 1 písm. c).

V návaznosti na jednotlivá zjištění ohledně stavu aktiv a pasiv, ke kterým účetní jednotka dospěje při inventarizaci, odstavec ukládá 2 účetní jednotce, aby zjištěné rozdíly zaznamenala v účetním systému (obecně k zaznamenání tohoto dopadu do účetního systému viz § 123 až § 125), a to způsobem, který bude vycházet z příčin zaznamenávaného rozdílu. Cílem je dosáhnout, aby k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (tj. ke konci posledního dne účetního období, ke kterému se sestavuje řádná účetní závěrka, nebo ke konci jiného dne, ke kterému se sestavuje mezitímní účetní závěrka) účetní zobrazení její finanční situace odpovídalo reálnému stavu zjištěnému na základě provedených inventur. Tato povinnost odpovídá zásadě poctivého a věrného obrazu. Uvedení účetnictví do souladu se skutečným stavem je však současně korigováno účetními zásadami, např. zásadou historických cen nebo zásadou opatrností, podle které by se aktiva měla oceňovat s ohledem na možná rizika, ztráty a znehodnocení, tj. aktiva a výnosy by neměly být nadhodnocovány, a naopak při vykazování dluhu brát do úvahy předvídatelná rizika a možné ztráty, tj. nepodhodnocovat dluhy a náklady. Jinými slovy řečeno, je nutné zjištěný skutečný stav zachytit v účetním systému v souladu s touto zásadou, tedy způsobem, jakým účetnictví předvídá, např. pouze vybraná aktiva a dluhy se oceňují na aktuální hodnotu, zatímco aktiv a dluhy oceňované na základě historických cen se v účetnictví zachycuje většinou pouze jejich znehodnocení, nikoli nárůst hodnoty až na výjimku v podobě účetního dodatečného zhodnocení.

Z hlediska účetní jednotky je klíčovým okamžikem pro zajištění uvedení účetního systému do souladu se skutečným stavem den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. To odpovídá současnému trendu, kdy se klade důraz na výstup z účetnictví, tj. jak je jednotlivá transakce vykazována, a to z důvodu, že právě na základě účetní závěrky činí vnější uživatelé svá rozhodnutí.

Současně je normou uvedenou v odstavci 2 vyjádřeno pravidlo obsažené v § 30 odst. 11 dosavadního zákona o účetnictví, podle kterého se inventarizační rozdíly vyúčtují do účetního období, za které se inventarizace provádí. Dosavadní zákon však toto pravidlo upravoval pouze pro inventarizační rozdíly, nikoliv pro jiné rozdíly, které mohou být v rámci inventarizace zjištěny. Nově je formulováno obecněji.

Jak již z výše uvedeného vyplývá, inventarizace má několik etap s tím, že v praxi je obvyklé, že si účetní jednotka provádění inventarizací upravuje ve své vnitřní účetní směrnici. Obvyklý postup je následující:

1. Účetní jednotka nejprve zjistí skutečný stav aktiv a pasiv po kvantitativní i kvalitativní stránce provedením inventury. Výstupem je účetní záznam v podobě inventarizačního protokolu (obecně k účetnímu záznamu a účetnímu dokumentu viz § 122 a § 123).
2. Následně porovná zjištěný skutečný stav se stavem vedeným v účetním systému.
3. Pokud se při tomto porovnání zjistí rozdíly, je třeba je identifikovat a vyjádřit (např. správně určit jejich příčinu a povahu). Rozlišuje se několik druhů rozdílů:
  - a. evidenční rozdíly - tj. rozdíly plynoucí z věcného a časového nesouladu zaznamenání dopadů účetních případů v účetním systému a v inventarizačních evidencích (např. aktiva na cestě, aktiva zjištěná na jiném středisku, než je v evidenci i v účetnictví,

zaměnitelné druhy zásob, technologické a technické ztráty nebo situace, kdy není účtováno o odpisovaném aktivu, protože chybí doklad o jeho zařazení do užívání);

- b. rozdíly plynoucí ze zjištění nesprávného ocenění nebo potřeby zohlednit jiné důsledky zásady opatrnosti, tj. rozdíly plynoucí ze zjištění vztahujícího se k nutnosti tvorby rezerv, opravných položek, úpravy odpisů, tvorby a zúčtování časového rozlišení, dohadných položek a zachycení podmíněných aktiv a pasiv (dosavadní právní úpravou označované jako zúčtovatelné rozdíly);
- c. inventarizační rozdíly, což jsou kvantitativní rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetním systému, tj. manko, schodek či přebytek.

Z hlediska zákona není nutné tyto rozdíly definovat či blíže vymezovat, způsob jejich účtování vymezí blíže prováděcí předpis.

Účetní jednotka po identifikaci rozdílů navrhne opatření, jakým způsobem se zjištěné rozdíly vypořádají.

Účetní jednotka následně vyhotoví o takto provedené inventarizaci účetní dokument (viz § 123 a § 135), v rámci kterého dojde ke schválení provedené inventarizaci a navržených opatření.

Takto provedená inventarizace (včetně výstupů v podobě inventarizačních protokolů a protokolu o inventarizaci) slouží jako podklad pro uvedení účetnictví do souladu se skutečným stavem, tj. účetní jednotka musí zjištěné rozdíly promítnout do účetního systému. Současně slouží k zajištění hodnověrnosti a spolehlivosti účetního výkaznictví.

Odstavec 3 upravuje zmocnění pro vydání vyhlášky, která blíže specifikuje proces inventarizace u vybraných účetních jednotek a u účetních jednotek, které účtují o kulturních památkách, sbírkách muzejní povahy a archeologických nálezech. Pro ostatní účetní jednotky se předpokládá vydání Českého účetního standardu, ve kterém bude doporučený postup při inventarizaci.

Odstavec 4 stanoví, že inventarizace dopadá nejen na aktiva a dluhy vykazované v rozvaze, ale též na položky podmíněných aktiv a podmíněných dluhů (resp. položky vykazované v tzv. podrozvaze, která je součástí přílohy účetní závěrky). Ustanovení § 10 odst. 8 stanoví, že se ustanovení o aktivech a dlužích přiměřeně použijí i na položky podmíněných aktiv a podmíněných dluhů. Uvedené však míří především na problematiku oceňování, proto tento odstavec explicitně stanoví, že se i položky podmíněných aktiv a podmíněných dluhů inventarizují. Postup při inventarizaci je pak shodný jako u aktiv a dluhů.

## § 134

### **Inventura**

(1) Účetní jednotka zjišťuje inventurou skutečný stav svých aktiv a pasiv k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka.

(2) Zjištění skutečného stavu aktiv a pasiv účetní jednotky se provádí

- a) fyzicky, lze-li skutečný stav zjistit vizuálně,
- b) dokladově, nelze-li skutečný stav zjistit vizuálně nebo nepostačuje-li postup podle písmene a) ke zjištění skutečného stavu, nebo
- c) jiným průkazným způsobem, nepostačuje-li postup podle písmen a) a b) ke zjištění skutečného stavu.

(3) Účetní jednotka může fyzickou inventuru aktiva podle odstavce 1 písm. a) provádět k jinému okamžiku než k okamžiku, ke kterému sestavuje individuální účetní závěrka. V takovém případě účetní jednotka

- a) určí inventurní den, kterým se rozumí den, k jehož konci se fyzická inventura aktiva provádí,
- b) fyzicky zjistí skutečný stav aktiva ke konci inventurního dne a

- c) skutečný stav aktiva v období od dne následujícího po inventurním dni do okamžiku, ke kterému sestavuje individuální účetní závěrka, zjistí dokladově nebo jiným průkazným způsobem.

#### **K § 134**

Ustanovení § 134 blíže specifikuje samotnou inventuru, prostřednictvím které se v rámci inventarizace zjišťuje skutečný stav aktiv a pasiv (viz § 133 odst. 1 písm. a).

Odstavec 1 specifikuje okamžik, ke kterému se inventura provádí. Tím je okamžik, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, ať už řádné nebo mezitímní. Podle tohoto okamžiku se rozlišuje, v jakém rozsahu se inventura provede. Ke konci posledního dne účetního období, tedy k okamžiku, ke kterému se sestavuje řádná účetní závěrka, se zjišťuje skutečný stav aktiv a pasiv v plném rozsahu. Neznamena to však, že je nutné fakticky provést veškeré inventury poslední den účetního období, viz odstavec 3. Ke dni, ke kterému se sestavuje mezitímní účetní závěrka, se skutečný stav aktiv a pasiv vzhledem k povaze a účelu mezitímní účetní závěrky.

Nově se již nerozlišuje mezi periodickou a průběžnou inventarizací ani 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. Účetní jednotka je vázána pouze tím, že v rámci inventarizace zjišťuje skutečný stav k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a nejpозději k tomuto dni musí být zjištěné rozdíly zaúčtovány v účetním systému (viz § 125 a § 133 odst. 2). Současně daná norma zajišťuje, že jsou každé aktivum a pasivum inventarizovány alespoň jednou za účetní období.

Navržená úprava je tak pro účetní jednotku flexibilnější, nebrání jí však postupovat podle dosavadní právní úpravy. Tj. provádět periodickou inventarizaci, která se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje řádná účetní závěrka, nebo průběžnou inventarizaci, která se provádí postupně během účetního období u vymezených aktiv k různým dnům. Podle dosavadní právní úpravy lze tuto průběžnou inventarizaci provádět pouze u zásob, u nichž se účtuje podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a u stálého hmotného majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu, nemá stále místo, kam náleží (učebnicovým příkladem jsou železniční vagonky, které lze těžko v jeden den shromáždit na jednom místě). Důvodem existence průběžné inventarizace je skutečnost, že činit inventuru k jednomu dni je vzhledem k množství aktiv a dluhů administrativně a časově náročné a není ani zcela nezbytné činit inventuru v jeden okamžik. Vzhledem k této skutečnosti a v zájmu významného ulehčení provádění průkazných a správných inventarizací je vhodné umožnit provádět průběžnou inventarizaci u všech druhů aktiv a dluhů, včetně podrozvahových, jak to stanoví účetní jednotka. Nově tedy zákon nečiní ohledně okamžiku provedení inventury rozdíl mezi jednotlivými aktivy a dluhy (viz blíže odstavec 3).

Odstavec 2 rozlišuje způsoby zjištění skutečného stavu, a to fyzicky, dokladově a jiným průkazným způsobem Obecně k průkaznosti viz § 128 a § 129).

Podle písmene a) se zjištění skutečného stavu provádí fyzicky, pokud lze skutečný stav zjistit vizuálně, tj. u aktiva, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci. Skutečný stav se zjišťuje měřením, počítáním, vážením nebo jiným obdobným způsobem.

Pokud nelze skutečný stav zjistit vizuálně nebo nepostačuje-li vizuální zjištění ke zjištění skutečného stavu, provádí se podle písmene b) zjištění skutečného stavu dokladově. Tj. ke zjištění skutečného stavu se využívají pouze příslušné doklady, účetní záznamy, popř. jiné účetní dokumenty (např. stav pohledávky), nebo účetní doklady v kombinaci se zjištěním skutečného stavu fyzicky, pokud vizuální zjištění nestačí ke zjištění skutečného stavu (např. nedokončená stálá aktiva, nemovitá stálá aktiva věcná břemena, zástavy, listinné cenné papíry). V praxi se často provádí zjištění skutečného stavu též potvrzením informací zjištěných účetní jednotkou s odběrateli nebo dodavateli formou konfirmačních dopisů.

Pokud nelze zjistit skutečný stav ani jedním z výše uvedených způsobů, musí účetní jednotka zvolit jiný průkazný způsob (viz písmeno c)), např. při ověřování správného ocenění, nedobytnosti pohledávky, posouzení využitelnosti aktiva nebo rizik budoucích významných toků peněžních prostředků, které odůvodňují tvorbu rezerv. Např. zjištění změny využívání aktiva má za následek změnu odpisového plánu. V současné právní úpravě tento další způsob není normován. Do jisté míry můžou dnešní formy fyzické a dokladové inventury budit dojem, že smyslem inventury je posouzení pouhé kvantitativní stránky aktiv a pasiv, a nikoliv všechny aspekty skutečného stavu aktiv a pasiv. 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).

Odstavec 3 je reakcí na rozvolnění pojetí inventarizace, co se týče lhůt, kdy je potřeba inventarizaci provést, a okamžiků provedení jednotlivých inventur. Jak bylo zmíněno výše, cílem navržené úpravy je umožnit účetní jednotce přizpůsobit si konkrétní provedení inventur svým potřebám, a to v zájmu zajištění řádné inventarizace. Odstavec 3 vychází z dnešního § 30 odst. 4, který umožňuje jak v případě periodické inventarizace, tak v případě průběžné inventarizace zjišťovat skutečný stav k jinému dni, než ke kterému se provádí inventarizace, k tzv. rozhodnému dni. Tento den v případě periodické inventarizace byl ohraničen obdobím 4 měsíců před rozvahovým dnem. Vedle této možnosti mohla účetní jednotka u vybraných aktiv využít průběžnou inventarizaci, u které je možné zjišťovat skutečný stav k jakémukoliv dni v rámci účetního období. Cílem těchto institutů je však umožnit zjišťovat skutečný stav aktiv fyzicky k dřívějšímu okamžiku než ke konci posledního dne účetního období a rozložit si tak tzv. fyzickou inventuru v rámci účetního období a pro různý druh majetku. Dané je obsahem nově navrženého odstavce 3, který stanovuje, že účetní jednotka nemusí fyzicky zjišťovat skutečný stav aktiv ke konci posledního dne účetního období; ustanovení se tedy vztahuje k inventuře prováděné k podle odstavce 1 písm. a). To však neznamená, že účetní jednotka nemá u těchto aktiv zjistit skutečný stav ke konci účetního období, ale nemusí tak již činit fyzicky, ale dokladově, tj. podle účetních dokladů a účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky aktiv ve zbylé části účetního období, nebo jiným průkazným způsobem. Postup je takový, že účetní jednotka zvolí pro dané aktivum tzv. inventurní den, tedy konec den, ke kterému provede jeho fyzickou inventuru. K tomuto dni potom fyzicky zjistí skutečný stav aktiva a za období mezi inventurním dnem a koncem účetního období skutečný stav již zjišťuje pouze dokladově nebo jiným průkazným způsobem. Účetní jednotka nese vždy odpovědnost za to, že zvolila postup a časové rozložení inventarizace tak, že v její účetní závěrce bylo dosaženo věrného a poctivého zobrazení.

Výstupem provedené inventury je účetní dokument v podobě inventurního protokolu, který je současně účetní záznamem (viz § 122 a § 123), tedy záznamem o skutečnostech relevantních pro tvorbu účetních informací účetní jednotky a nezbytným podkladem pro tvorbu příslušného účetního dokladu (§ 124), na jehož základě lze zjištěné odchylky od skutečného stavu zaznamenat účetním zápisem v účetním systému (obecně k tvorbě účetních informací viz část devátou upravující vedení účetnictví).

## § 135

### **Inventarizační protokol**

(1) Po skončení inventarizace účetní jednotka vyhotovuje inventarizační protokol a zajistí průkazné potvrzení správnosti provedení inventury a inventarizace fyzickou osobou k tomu určenou. Průkazné potvrzení správnosti provedení inventury a inventarizace lze zajistit připojením podpisu osoby k tomu určené na inventarizační protokol nebo protokol o inventurách.

(2) Inventarizační protokol obsahuje

- a) inventurní protokoly, které jsou účetními záznamy obsahujícími údaje o inventurách, kterými se rozumí
  1. okamžik zahájení a ukončení inventury,
  2. inventurní den, pokud byl určen,
  3. údaje o zjištěném skutečném stavu aktiv a pasiv účetní jednotky k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, členěné tak, aby je bylo možné porovnat s jejich zobrazením v účetním systému, a
  4. způsob zjištění skutečného stavu aktiv a pasiv účetní jednotky,
- b) údaje o porovnání zjištěného skutečného stavu aktiv a pasiv účetní jednotky se stavem zobrazeným v účetním systému, zjištěné rozdíly a důvody jejich vzniku a
- c) den, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka.



(3) V inventurní protokolu se kromě obecných náležitostí účetního dokumentu uvádí identifikace fyzické osoby provádějící inventuru a fyzické osoby určené k potvrzení správnosti provedení inventury.

(4) V inventarizačním protokolu se kromě obecných náležitostí účetního dokumentu uvádí identifikace fyzické osoby určené k potvrzení správnosti provedení inventarizace.

(5) Ministerstvo financí může stanovit vyhláškou další náležitosti inventarizačního protokolu pro jednotlivé účetní jednotky.

#### **K § 135**

Ustanovení § 135 ukládá účetní jednotce povinnost zaznamenat provedenou inventarizaci, tj. vyhotovit inventarizační protokol, který je účetním dokumentem (k tomu viz § 122). Lhůta pro úschovu tohoto dokumentu, průkaznost a další požadavky kladené obecně na účetní dokumenty se řídí obecnou úpravou vedení účetnictví (viz § 121 až 132), pokud není v této hlavě upravující inventarizaci stanoven speciální režim.

Odstavec 1 současně účetní jednotce ukládá povinnost zajistit průkazné potvrzení toho, že inventura i inventarizace byly provedeny správně. Tento požadavek je povinná splnit prostřednictvím fyzické osoby k tomu určené (k určení osob zajišťujících obecně řádné vedení účetnictví viz úpravu vnitřního kontrolního systému v § 131). Tato osoba pak potvrdí správnost připojením svého podpisu, nebo jiným způsobem, který zajistí průkaznost tohoto potvrzení (k jednotlivým požadavkům, které je třeba naplnit, aby mohl být účetní dokument považován za průkazný, viz § 128 a § 129).

Odstavec 2 vymezuje obsahové náležitosti inventarizačního protokolu. Jedná se o rozvedení obecné náležitosti účetního dokumentu uvedené v § 122 odst. 2 písm. c), podle kterého musí být z účetního záznamu zřejmé, co je jeho obsahem. Pro tento účetní dokument platí i ostatní obecné náležitosti účetního dokumentu (kdo jej vyhotovil, kdy byl vyhotoven a na který související účetní dokument se váže). Podle odstavce 2 písmene a) inventarizační protokol obsahuje inventurní protokoly (kvalifikovaný typ účetního záznamu – viz § 122 a § 123)), které obsahují údaje o inventurách, které odpovídají dnešním inventurním soupisům podle § 30 stávajícího zákona o účetnictví. Tyto údaje slouží k zdokladování provedených inventur, které nemusí být činěny v jednom okamžiku, proto je nezbytné, aby v inventurním protokolu byly zaznamenány údaje o každé provedené inventuře tak, aby bylo možné jednotlivé inventury rozlišit. Mezi údaje o inventuře patří zejména:

- okamžik zahájení a ukončení inventury,
- inventurní den, pokud ho účetní jednotka určila podle § 134 odst. 3, tj. den, ke kterému účetní jednotka fyzicky zjišťuje skutečný stav aktiv a pasiv, pokud tento den není konec posledního dne účetního období,
- údaje o zjištěném skutečném stavu aktiv a pasiv, tj. skutečnosti zjištěné z provedené inventury (množství, stav, ocenění), a to členěné tak, aby je bylo možné porovnat s jejich zobrazením v účetním systému,
- způsob zjišťování skutečného stavu (fyzicky, dokladově či jiným průkazným způsobem),

Podle písmene b) inventarizační protokol dále obsahuje údaje o porovnání zjištěného skutečného stavu aktiv a pasiv se stavem zobrazeným v účetním systému, zjištěné rozdíly a důvody vzniku těchto rozdílů. Jedná se tedy o vyhodnocení provedené inventury.

Podle písmene c) je nutné v inventarizačním protokolu uvést den, ke kterému sestavuje účetní závěrky, tedy buď poslední den účetního období, pokud se jedná o řádnou účetní závěrku, nebo jiný den v případě mezitímní účetní závěrky.

V odstavci 3 jsou uvedeny další formální náležitosti inventurního protokolu vedle obecných náležitostí účetního dokumentu, a to identifikace fyzické osoby, která fakticky provádí inventuru a fyzické osoby, která je určena k tomu, aby potvrdila, že inventura byla provedena správně (povinnost zajistit toto potvrzení je stanovena v odstavci 1); pokud se některá z těchto osob shoduje s osobou, která účetní záznam o inventuře vyhotovila, musí být z uvedení této osoby zřejmé, z jakého titulu je zde uvedena.

V odstavci 4 jsou uvedeny další formální náležitosti inventarizačního protokolu, které musí být vedle obecných náležitostí účetního dokumentu součástí inventarizačního protokolu, a to identifikace fyzické osoby, která je určena k tomu, aby potvrdila, že inventarizace byla provedena správně.

Povinnost zajistit, aby z inventarizačního protokolu, byla zřejmá jednoznačná vazba na inventurní protokoly, případně jiné účetní dokumenty, plyne z obecné úpravy účetních dokumentů, kdy jednou z obecných náležitostí účetního dokumentu je též to, že z něj musí být zřejmé, na který související účetní dokument se váže (příčemž protokoly o inventurách jsou účetními dokumenty, konkrétně účetními záznamy – viz § 122 a § 123).

Odstavec 6 upravuje zmocnění pro vydání vyhlášky, která může blíže specifikovat náležitosti inventarizačního protokolu pro jednotlivé účetní jednotky.

## ČÁST DESÁTÁ POUŽITÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

### § 136

#### Mezinárodní účetní standardy

Mezinárodními účetními standardy se pro účely účetnictví rozumí mezinárodní účetní standardy přijaté přímo použitelným předpisem Komise, vydaným na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího uplatňování mezinárodních účetních standardů.

#### K části desáté – použití mezinárodních účetních standardů

##### K § 136

Ustanovení § 136 definuje mezinárodní účetní standardy, a to pouze pro účely účetnictví, protože de facto nejde o definici, ale pouze o stanovení omezení, že se jimi pro účely účetnictví nerozumí všechny mezinárodní účetní standardy (tedy všechny IAS a IFRS), ale pouze ty, které jsou přijaty přímo použitelným předpisem Komise. Tímto předpisem je Nařízení Komise (ES) č. 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.

### § 137

#### Podmínky pro použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví

(1) Podmínkami pro povinné použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví je, že účetní jednotka je

- a) bankou,
- b) tuzemskou pojišťovnou, tuzemskou zajišťovnou nebo institucí, jejíž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem,
- c) spořitelním a úvěrním družstvem,
- d) platební institucí nebo institucí elektronických peněz,
- e) penzijní společností,
- f) fondem obhospodařovaným penzijní společností,
- g) investičním fondem,
- h) podfondem investičního fondu,
- i) investiční společností,
- j) obchodníkem s cennými papíry,
- k) investiční holdingovou společností podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího obezřetnostní požadavky na investiční podniky,
- l) smíšenou holdingovou osobou podle zákona upravujícího banky,
- m) finanční holdingovou osobou podle zákona upravujícího banky,

- n) obchodní korporací, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, nebo
- o) zahraniční obdobou některé účetní jednotky podle písmen a) až n).

*CELEX 32002R1606 (čl. 5 písm. a))*

(2) Podmínkami pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví je, že účetní jednotka

- a) je daňovým subjektem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad a který není účetní jednotkou podle odstavce 1, nebo
- b) důvodně předpokládá, že bude v účetním období zahrnuta v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů.

*CELEX 32002R1606 (čl. 5 písm. a))*

### **K § 137**

V § 137 jsou uvedeny základní podmínky pro použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví, přičemž jsou rozděleny na podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů, které jsou uvedeny v odstavci 1, a podmínky pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů, uvedené v odstavci 2. Konkrétní pravidla, v jakých případech se podle nich postupuje, jsou uvedena v následujících ustanoveních. Logika je přitom taková, že mezinárodní účetní standardy se použijí pouze tehdy, když tak zákon (nebo případně přímo použitelný předpis Evropské unie, jako je tomu v čl. 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 pro sestavení konsolidované účetní závěrky společnosti, pokud jsou k rozvahovému dni jejich cenné papíry přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu) stanoví nebo když to dovolí. V ostatních případech se mezinárodní účetní standardy použít nemohou a postupuje se podle účetních předpisů.

V písmenech a) až n) jsou stanoveny alternativní podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů. Podle písmene a) je takovou podmínkou, že účetní jednotka je bankou. Podle písmene b) jde o tuzemské pojišťovny a zajišťovny a instituce, jejichž činností je pojištění exportních úvěrů na účet státu, se zárukou státu nebo se státem jako pojistitelem, které jsou zde explicitně uvedeny obdobně jako v § 35 odst. 6 písm. e), protože se nejedná o pojišťovnu podle zákona o pojišťovnictví. Takovou institucí je aktuálně EGAP. Písmeno c) uvádí spořitelni a úvěrní družstva. Podle písmene d) splňují podmínky i platební instituce a instituce elektronických peněz, které jsou vymezeny v § 7 a 66 zákona o platebním styku. Podle písmen e) a f) podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů splňují penzijní společnost a účastnický a transformovaný fond jí obhospodařovaný; penzijní společnost je vymezena v § 29 odst. 1 zákona o doplňkovém penzijním spoření a jí obhospodařované fondy sice nemají právní osobnost, ale jsou prohlášeny za účetní jednotky v § 24 odst. 1 písm. d). Písmena g) až i) uvádí investiční fondy a jejich podfondy a investiční společnosti. Investiční fond je vymezen v § 92 zákona o investičních společnostech a investičních fondech.

V písmeni j) je uveden obchodník s cennými papíry, který je vymezen v § 5 zákona o podnikání na kapitálovém trhu. Dané ustanovení dopadá též na systémově významného obchodníka podle § 2 odst. 3 písm. w) ve spojení s § 6b zákona o podnikání na kapitálovém trhu, neboť podle § 5 odst. 4 zákona o podnikání na kapitálovém trhu se považuje za obchodníka s cennými papíry. Podle písmene k) splňuje podmínku pro povinné použití mezinárodních účetních standardů investiční holdingová společnost podle nařízení Evropského Parlamentu a Rady (EU) 2019/2033 ze dne 27. listopadu 2019 o obezřetnostních požadavcích na investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010, (EU) č. 575/2013, (EU) č. 600/2014 a (EU) č. 806/2014, protože jde o osobu v čele skupiny, která má stejné povinnosti jako výše uvedený obchodník s cennými papíry. Písmena l) a m) uvádí smíšenou holdingovou osobu a finanční holdingovou osobu podle zákona upravujícího banky, tedy podle § 3b odst. 1 písm. k) a q) zákona o bankách.

Podle písmene n) splňuje podmínku pro povinné použití mezinárodních účetních standardů i obchodní korporace, jejíž investiční cenné papíry jsou obchodovány na evropském regulovaném trhu. V tomto případě se jedná o obdobnou úpravu té, která je obsažena v § 19a odst. 1 až 3 dosavadního zákona o účetnictví. Investiční cenný papír je definován v § 3 odst. 2 zákona o podnikání na kapitálových trzích a evropský regulovaný trh v § 55 odst. 2 téhož zákona.

Podle písmene o) splňují podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů i zahraniční období účetních jednotek uvedených v předcházejících písmenech. Zahraniční období totiž jsou v některých případech také účetní jednotkou, a to podle § 24 odst. 1 písm. h), tedy pokud jsou ustaveny podle právního řádu jiného státu než evropského členského státu a jsou daňovými rezidenty České republiky.

Návrh tedy počítá s rozšířením povinného použití mezinárodních účetních standardů na některé účetní jednotky působící na finančním trhu. Platná sektorová regulace vycházející z požadavků práva Evropské unie již v současné době požaduje od účetních jednotek působících na finančním trhu implementaci mezinárodních účetních standardů, a to v různé míře podrobnosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o účetní jednotky podléhající regulaci a dohledu na finančním trhu, rozšíření povinného použití mezinárodních účetních standardů jak posílí stabilitu finančního trhu, tak zvýší prestiž i konkurenceschopnost dotčených účetních jednotek i České republiky v rámci různých hodnocení, například zahraničními organizacemi a ratingovými agenturami. V současné době také všechny účetní jednotky, na něž se vztahuje vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, pro účely vykazování finančních nástrojů, jejich oceňování a uvádění informací o nich v příloze v účetní závěrce postupují podle mezinárodních účetních standardů.

I když může povinné použití mezinárodních účetních standardů přechodně znamenat pro některé účetní jednotky zvýšené nároky spojené s přechodem, tak je nesporné, že převáží přínosy pro účetní jednotky vyplývající jak ze snížení administrativní náročnosti spojené se zvláštními evidencemi založenými na mezinárodních účetních standardech pro účely naplňování požadavků sektorových regulací, tak i ze zvýšení mezinárodní prestiže a posílení konkurenceschopnosti. Vnějšími uživateli účetních závěrek a správci daně budou rovněž k dispozici ucelené informace o finanční situaci a změnách finanční situace účetních jednotek, které jim mohou výrazně pomoci při jejich rozhodování nebo plnění stanovených úkolů.

Zároveň je nutné v této souvislosti upozornit na skutečnost, že všechny investiční fondy, včetně těch, které postupují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., oceňují majetek a dluhy podle mezinárodních účetních standardů (§ 196 zákona o investičních společnostech a investičních fondech). Podobně je tomu i u účastnických fondů (§ 115 zákona o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 37 vyhlášky č. 117/2012 Sb., o podrobnější úpravě činnosti penzijní společnosti a účastnického fondu, ve znění pozdějších předpisů) a transformovaných fondů (§ 118 zákona o doplňkovém penzijním spoření ve spojení s § 33 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením).

Všechny banky, družstevní záložny a nebankovní obchodníci s cennými papíry pro účely obezřetnostních pravidel oceňují aktiva a podrozvahové položky a určují kapitál v souladu s mezinárodními účetními standardy (čl. 24 nařízení (EU) 575/2013 ve spojení s veřejnou vyhláškou, kterou se oznamuje opatření obecné povahy č. j.: 2014/47553/CNB/560). Podobně všechny pojišťovny a zajišťovny oceňují pro účely zákona o pojišťovnictví aktiva a závazky podle mezinárodních účetních standardů (§ 51 zákona o pojišťovnictví ve spojení s čl. 9 nařízení Komise č. 2015/35).

Pro úplnost je také nutné doplnit, že banky a pojišťovny, které postupují podle mezinárodních účetních standardů, představují z hlediska bilanční sumy rozhodující část finančního sektoru.

Odstavec 2 obsahuje podmínky pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví. Písmeno a) představuje změnu oproti dosavadní právní úpravě a stanoví, že takovou podmínkou je skutečnost, že účetní jednotka je daňovým subjektem, jehož daň z příjmů je spravována Specializovaným finančním úřadem. O které daňové subjekty se jedná, je stanoveno v § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Písmeno a) zároveň upravuje vztah mezi tímto ustanovením a odstavcem 1 tak, že účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nespádají do odstavce 2 písm. a); odstavec 2 písm. a) se tedy bude týkat právnických osob založených za účelem podnikání, které dosáhly obratu více než 2 miliardy Kč a členů skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty, pokud je daň z příjmů některého člena skupiny spravována Specializovaným finančním úřadem.

Písmeno b) odpovídá § 19a odst. 7 a 8 dosavadního zákona o účetnictví. Podmínkou pro dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů je důvodný předpoklad toho, že účetní jednotka bude v daném účetním období konsolidovanou entitou, tedy mateřskou entitou, dceřinou entitou nebo entitou pod společným vlivem, viz § 42 odst. 3, a že při konsolidovaném účetním výkaznictví se použijí

mezinárodní účetní standardy. Obdobně to platí, pokud účetní jednotka není konsolidovanou entitou podle tohoto zákona, ale předpokládá, že bude zahrnuta do konsolidované účetní závěrky sestavované na základě zahraniční právní úpravy a při jejím sestavení se použijí mezinárodní účetní standardy. Zda existuje důvodný předpoklad, posuzuje účetní jednotka na začátku každého účetního období, není tedy třeba uvádět období § 19a odst. 9 dosavadního zákona o účetnictví, který upravuje případy, kdy předpoklad již není naplněn nebo naopak je naplněn i další účetní období. V České republice je velké množství účetních jednotek majících zahraniční mateřské entity, které používají při svém výkaznictví mezinárodních účetních standardů a vyžadují výkaznictví a vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů i od svých dceřiných entit. Podle dosavadní právní úpravy tak docházelo k nutnosti vést dvojí účetnictví v případě těchto českých účetních jednotek, což lze považovat za nevhodné. Umožněním účtovat dle mezinárodních účetních standardů těmto účetním jednotkám povede k významnému snížení nákladů spojených s účetnictvím, přičemž nebude snížena kvalita vykazovaných účetních informací, jelikož použití mezinárodních účetních standardů lze považovat za dostatečnou záruku kvality a splnění účetních zásad stanovených tímto zákonem.

## § 138

### **Použití mezinárodních účetních standardů při individuálním účetním výkaznictví**

(1) Účetní jednotka použije mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví v účetním období, k jehož prvnímu dni splňuje podmínky pro jejich povinné použití.

(2) Účetní jednotka může použít mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví v účetním období,

- a) k jehož prvnímu dni důvodně předpokládá, že v jeho průběhu splní podmínky pro jejich povinné použití,
- b) k jehož prvnímu dni splňuje podmínky pro jejich dobrovolné použití.

(3) Účetní jednotka může použít mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví v pěti účetních obdobích po účetním období, ve kterém je používá podle odstavců 1 nebo 2. Pokud účetní jednotka v některém z těchto pěti účetních období mezinárodní účetní standardy nepoužije, nepoužije je ani v následujících z těchto pěti účetních období, ledaže splní podmínky pro jejich povinné nebo dobrovolné použití.

### **K § 138**

Ustanovení § 138 upravuje, kdy účetní jednotky mezinárodní účetní standardy použijí. Podle odstavce 1 použijí mezinárodní účetní standardy účetní jednotky v účetním období, k jehož prvnímu dni naplňují podmínky pro jejich povinné použití, tedy některou z podmínek uvedených v § 137 odst. 1. Rozhodný je tedy stav k prvnímu dni účetního období a nezáleží na tom, zda jsou podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů splněny po celé účetní období, resp. v jeho průběhu nebo k jeho poslednímu dni. Pokud tedy účetní jednotka podmínky přestane splňovat v průběhu účetního období, až do jeho konce postupuje podle mezinárodních účetních standardů a sestavuje podle nich účetní závěrku za dané účetní období.

Odstavec 2 stanoví možnost použít mezinárodní účetní standardy. Podle písmene a) tato možnost existuje pro účetní období, k jehož prvnímu dni účetní jednotka sice nesplňuje podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů uvedené v § 137 odst. 1, ale má důvodný předpoklad, že je začne splňovat v jeho průběhu. Účetní jednotka si tedy v těchto případech může vybrat, zda bude postupovat podle mezinárodních účetních standardů, nebo podle účetních předpisů. Pokud se předpoklad v daném účetním období nenaplní, na volbu účetní jednotky v tomto účetním období to nemá vliv (tedy pokud na začátku účetního období zvolila mezinárodní účetní standardy, v každém případě podle nich bude postupovat až do konce daného účetního období a sestaví podle nich účetní závěrku). Pokud se účetní jednotka v účetním období, k jehož prvnímu dni nesplňuje podmínky pro povinné použití mezinárodních účetních standardů, rozhodne postupovat podle účetních předpisů, a nikoli mezinárodních účetních standardů, postupuje po celé účetní období podle stejných účetních metod, i když se v jeho průběhu stane některým ze subjektů uvedených v § 137 odst. 1, tedy např. získá bankovní licenci, protože účetní metody nelze měnit v průběhu účetního období (viz zásada

konzistence v § 22). Účetní předpisy už neobsahují speciální úpravu pro účetní jednotky dříve obsažené ve vyhlášce č. 501/2002 Sb.

Podle písmene b) má účetní jednotka možnost použít mezinárodní účetní standardy v případě, kdy k prvnímu dni účetního období splňuje podmínky pro jejich dobrovolné použití, uvedené v § 137 odst. 2. K prvnímu dni účetního období tedy musí být účetní jednotka daňovým subjektem, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad, nebo musí mít důvodný předpoklad, že bude v daném účetním období konsolidovanou účetní entitou a konsolidace bude provedena za použití mezinárodních účetních standardů.

Odstavec 3 se týká pěti zdaňovacích období po zdaňovacím období, ve kterém účetní jednotka používala mezinárodní účetní standardy podle odstavce 1 nebo 2, tedy ve kterém buď měla povinnost je používat podle odstavce 1, nebo využila možnost je používat podle odstavce 2. Z důvodu, aby účetní jednotky nemusely příliš často provádět přechod z účetních předpisů na mezinárodní účetní standardy a zpět, se stanoví, že účetní jednotka může mezinárodní účetní standardy používat ještě v pěti následujících účetních obdobích po období, ve kterém je používala podle odstavce 1 nebo 2. Ve větě druhé je však stanoveno omezení, že pokud účetní jednotka v rámci těchto pěti účetních období přestane mezinárodní účetní standardy používat, už se k nim nemůže vrátit. Pokud tedy např. v prvním z těchto pěti účetních období mezinárodní účetní standardy používá a ve druhém nikoli, nemůže je potom použít ani ve třetím, čtvrtém a pátém účetním období; pokud však účetní jednotka znovu začne naplňovat podmínky pro povinné, či dobrovolné použití mezinárodních účetních standardů, musí, případně může je znovu začít používat.

## § 139

### **Použití mezinárodních účetních standardů při konsolidovaném účetním výkaznictví**

(1) Mateřská entita použije mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví, pokud je povinně používá pro účely sestavení individuální účetní závěrky.

(2) Mateřská entita, která není povinna použít mezinárodní účetní standardy při individuálním účetním výkaznictví, je může použít při konsolidovaném účetním výkaznictví.

*CELEX 32002R1606 (čl. 5 písm. b))*

### **K § 139**

Ustanovení § 139 stanoví, kdy se mezinárodní účetní standardy použijí při konsolidovaném účetním výkaznictví, tedy při sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskou entitou. I zde se rozlišují situace, kdy má mateřská entita povinnost mezinárodní účetní standardy použít, a situace, kdy má možnost volby. Povinnost použít mezinárodní účetní standardy při konsolidovaném účetním výkaznictví je upravena v odstavci 1 a vzniká tehdy, pokud mateřská entita za dané účetní období povinně používá mezinárodní účetní standardy pro individuální účetní závěrku (kdy tomu tak je, je upraveno v § 138 odst. 1). Možnost použít mezinárodní účetní standardy pro konsolidované účetní výkaznictví má však mateřská entita podle odstavce 2 i tehdy, kdy je není povinna použít pro individuální účetní výkaznictví, tedy kdykoli. Jedná se tedy o období § 23a dosavadního zákona o účetnictví, který také stanovil v odstavci 1 povinnost použít mezinárodní účetní standardy v situaci, kdy je mateřská entita (podle dosavadního zákona „konsolidující účetní jednotka“) povinně použila pro sestavení individuální účetní závěrky, ale tato situace byla omezena pouze na podmínku emise investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, zatímco dnes je těchto situací více (viz § 137 odst. 1). Podle § 23a odst. 2 dosavadního zákona o účetnictví mohla konsolidující účetní jednotka použít mezinárodní účetní standardy i kdykoli jindy, stejně jako podle navrhovaného odstavce 2.

Povinnost použít při konsolidovaném účetním výkaznictví je vedle toho stanovena i v přímo použitelném předpisu Evropské unie, a to v čl. 4 nařízení (ES) č. 1606/2002 pro případy, kdy jsou k rozvahovému dni (tedy k poslednímu dni účetního období) cenné papíry mateřské společnosti přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu. Vzhledem k tomu, že se jedná o přímo použitelné ustanovení, se nepromítá do zákona o účetnictví.

§ 140

**Vztah mezinárodních účetních standardů k účetním předpisům**

Při použití mezinárodních účetních standardů se nepoužije ustanovení účetních předpisů upravující

- a) cíle, zásady a prvky účetního výkaznictví,
- b) účetní období a konsolidační období,
- c) účetní výkaznictví s výjimkou náležitostí účetní závěrky a obsahu přílohy účetní závěrky  
a
- d) závaznou strukturu účtového rozvrhu.

**K § 140**

Ustanovení § 140 upravuje vztah mezinárodních účetních standardů a účetních předpisů, kterými se rozumí zákony upravující účetnictví a právní předpisy provádějící zákon o účetnictví, viz § 15 odst. 3. Mezinárodní účetní standardy upravují jen některé aspekty účetního výkaznictví, a tedy pouze v tomto rozsahu jejich použití vylučuje použití účetních předpisů. V ostatním i účetní jednotky používající mezinárodní účetní standardy postupují podle účetních předpisů. Oblastmi upravenými mezinárodními účetními standardy jsou cíle, zásady a prvky účetního výkaznictví, účetní období a konsolidační období, účetní výkaznictví a závazná struktura účtového rozvrhu; části tohoto zákona upravující uvedené oblasti se tedy v případě účetních jednotek používajících mezinárodní účetní standardy nepoužijí, ostatní jeho části však ano. Výjimka u účetního výkaznictví je stanovena jednak pro náležitosti účetní závěrky, které v mezinárodních účetních standardech upraveny nejsou, proto se použije § 82 tohoto zákona, a jednak pro obsah přílohy účetní závěrky, který i v případě účetních jednotek používajících mezinárodní účetní standardy musí odpovídat účetní směrnici. Co se týče konsolidace, tak existence konsolidačního celku a vznik konsolidační povinnosti se posuzuje podle účetních předpisů. Mezinárodní účetní standardy se použijí jen pro sestavení konsolidované účetní závěrky (tj. zejména metody jejího sestavení), neuplatní se tak výjimka pro její nesestavení v případě investičních podniků.

§ 141

**Částečné použití mezinárodních účetních standardů**

(1) Česká národní banka při vykazování finančních nástrojů použije mezinárodní účetní standardy.

(2) Česká národní banka může pro účely zajištění souladu s pravidly stanovenými Evropskou centrální bankou pro účetnictví a finanční vykazování v Evropském systému centrálních bank postupovat při vykazování finančních nástrojů odchylně od mezinárodních účetních standardů, pokud použití odchylných postupů uvede v příloze účetní závěrky.

(3) Finančním nástrojem se v případě České národní banky rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů.

**K § 141**

Ustanovení přebírá § 2 odst. 3 a § 4a vyhlášky č. 501/2002 Sb. Týká se jen České národní banky, protože ostatní účetní jednotky, na které se uvedená vyhláška vztahovala, nově používají mezinárodní účetní standardy. Odstavec 1 přebírá § 4a odst. 1 uvedené vyhlášky a vykazování zahrnuje jak vykazování, tak ocenění a uvádění informací o finančních nástrojích. Finančním nástrojem se přitom podle odstavce 3 v případě České národní banky rozumí finanční nástroj podle mezinárodních účetních standardů. Odstavec 2 umožňuje, stejně jako § 2 odst. 3 uvedené vyhlášky, odchylný postup kvůli pravidlům (guidance) Evropské centrální banky.

## ČÁST JEDENÁCTÁ

### HOTOVOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

#### **K části jedenácté - hotovostní účetnictví**

Část jedenáctá upravuje hotovostní účetnictví, které odpovídá dřívějšímu jednoduchému účetnictví. Jednoduché účetnictví je druh účetnictví, které v rámci činnosti účetní jednotky účetně eviduje jen některé operace a je založen na cash bázi jako prostředku pro sledování výkonnosti účetní jednotky, tj. prvotně se účetně zachycují následkové transakce (příjem a výdaj peněžních prostředků). Jednoduché účetnictví se soustředí na toky peněžních prostředků, které se účetně zachycují, ostatní transakce mohou být jen evidovány v knihách. V jednoduchém účetnictví jsou skutečnosti zachycovány tak, že dovolují vytvářet výstupy jen v podobě dílčího obrazu skutečnosti, soustředěného na nejdůležitější složky majetku (peníze a pohledávky) a na dluhy. Soustavné a úplné zachycování všech operací, které se v účetní jednotce vyskytly, představuje pro jednoduché účetnictví neúměrně vysoký nárůst pracnosti. Ale pořád jde o účetnictví, jsou v něm používány takové ze základních metodických prvků účetního zaznamenávání ekonomických skutečností, které ztělesňují ověřitelnou, průkaznou podobu záznamů. Nároky jsou však nižší. Většinou historicky plnilo, a je tak chtěno, aby tomu tak bylo i nadále, především funkci informačního podkladu pro daně.

Jednoduché účetnictví tedy nevyužívá podvojný zápis, principiálně neužívá bilance (nevyužívá kategorie vlastního kapitálu, nepracuje s porovnáním výnosů a nákladů za dané období). Dodržení období bilančního principu není zajišťováno běžným účtováním, ale pouze intervalově s využitím inventarizace. Periodické zjišťování skutečného stavu majetku a dluhů je jediná možnost vyčíslení finanční situace, které by bylo svým obsahem ekvivalentní výsledku v akruálních soustavách. Výsledek hospodaření účetní jednotky je odvozován primárně na bázi zaznamenaných reálných peněžních důsledků uskutečněných transakcí. Aby tento koncept byl více patrný, navrhuje se namísto pojmu „jednoduché účetnictví“ zavést pojem „hotovostní účetnictví“.

#### § 142

#### **Základní ustanovení o hotovostním účetnictví**

V případě hotovostního účetnictví se použijí ustanovení jiných částí tohoto zákona, pokud není v této části stanoveno jinak.

#### **K § 142**

Právní úprava hotovostního účetnictví je založena na subsidiárním použití ostatních ustanovení tohoto zákona, která se týkají (akruálního) účetnictví. Část jedenáctá tedy obsahuje speciální pravidla pro hotovostní účetnictví a zároveň se pro hotovostní účetnictví použijí ta ustanovení z jiných částí zákona, ke kterým v této části není uvedeno speciální ustanovení (zásada *lex specialis derogat legi generali*) a která nejsou touto částí pro hotovostní účetnictví výslovně vyloučena.

#### § 143

#### **Cíl a zásady hotovostního účetnictví**

(1) Pro účely hotovostního účetnictví se rozumí

- a) finanční situaci účetní jednotky stav aktiv a dluhů a
- b) změnou finanční situace pouze změna stavu peněžních prostředků.

(2) Ustanovení upravující požadavky na kvalitu účetních informací a zásady účetního výkaznictví se použijí přiměřeně rozsahu účetních informací a účetním výkazům tvořícím účetní závěrku v hotovostním účetnictví.

#### **K § 143**

Jak je uvedeno v části první tohoto zákona, cíle účetního výkaznictví je dosahováno primárně prostřednictvím vedení akruálního účetnictví, které umožňuje poskytnout vnějším uživatelům věrné a poctivé zobrazení finanční situace a finanční výkonnosti účetní jednotky a případně jiných změn finanční situace. Hotovostní účetnictví naproti tomu představuje jednodušší systém, který je zaveden z



důvodu snížení administrativy pro účetní jednotky, u kterých není nutné vyžadovat tak vysoký standard poskytování informací o hospodaření účetní jednotky, jaký poskytuje akruální účetnictví. Informace o hospodaření účetní jednotky jsou v hotovostním účetnictví podávány prostřednictvím jiných ukazatelů než v akruálním účetnictví, což se projevuje i v tom, jaký obraz o hospodaření účetní jednotky si vnější uživatelé těchto informací na jejich základě mohou udělat. Hotovostní účetnictví nevychází z akruálního principu, ale zachycuje toky peněžních prostředků, současně se neuplatňuje princip bilance, tj. nesledují se aktiva a pasiva (vlastní kapitál a dluhy), ale sleduje se, či spíše eviduje pouze majetek a dluhy. S ohledem na tyto rozdíly v účetních informacích poskytovaných akruálním a hotovostním účetnictvím se požadavky na kvalitu účetních informací a zásady účetního výkaznictví stanovené primárně pro akruální účetnictví použijí v případě hotovostního účetnictví pouze v rozsahu, v jakém to povaha a cíl hotovostního účetnictví umožňují, přesněji řečeno v rozsahu účetních informací poskytovaných účetní závěrkou v hotovostním účetnictví a účetními výkazy ji tvořícími, tj. přehledem toku peněžních prostředků a přehledem aktiv a dluhů. To je vyjádřeno v odstavci 2. Jako příklad přiměřeného použití zásady účetního výkaznictví je zásada bilanční kontinuity, která se v případě hotovostního účetnictví zajistí tím, že počáteční stav peněžních prostředků navazuje na konečný stav peněžních prostředků v předcházejícím účetním období. Příkladem zásady, která se neuplatní vůbec, je princip akruálnosti, což vyplývá ze skutečnosti, že hotovostní účetnictví je založeno na cash bázi.

Odstavec 1 definuje základní pojmy pro účely hotovostní účetnictví, a to finanční situaci a změny finanční situace. Zúžení těchto pojmů oproti akruálnímu účetnictví má za následek zúžení pojmu účetní informace, jejichž poskytování je cílem účetního výkaznictví, tedy i účetního výkaznictví v případě hotovostního účetnictví, a tudíž i k omezení rozsahu cíle účetního výkaznictví a zejména požadavku věrného a poctivého zobrazení těchto skutečností. Podle písmena a) se finanční situaci rozumí pouze stav aktiv a dluhů, nikoliv vlastního kapitálu. Podle písmene b) je změnou finanční situace pouze změna stavu peněžních prostředků. Jinými slovy účetní informace poskytované hotovostním výkaznictvím jsou informace o stavu aktiv a dluhů (stavová veličina) a informace o toku peněžních prostředků (toková veličina). V případě hotovostního výkaznictví se tak nevykazují informace o finanční výkonnosti.

## § 144

### Účetní jednotky používající hotovostní účetnictví

(1) Podmínkami pro použití hotovostního účetnictví je, že účetní jednotka je neziskovou účetní jednotkou a

- a) je
  1. spolkem,
  2. odborovou organizací nebo mezinárodní odborovou organizací,
  3. organizací zaměstnavatelů nebo mezinárodní organizací zaměstnavatelů,
  4. církví, náboženskou společností nebo právnickou osobou založenou církví nebo náboženskou společností a evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo
  5. honebním společenstvem,
- b) není plátcem daně z přidané hodnoty a nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby,
- c) má celkový přírůstek peněžních prostředků nejvýše 3 000 000 Kč a
- d) má aktiva ve výši nejvýše 3 000 000 Kč.

(2) Účetní jednotka ve svém prvním účetním období může použít hotovostní účetnictví, pokud lze důvodně předpokládat, že splní podmínky pro jeho použití k poslednímu dni tohoto účetního období.

(3) Účetní jednotka může použít hotovostní účetnictví v účetním období, pokud k

- a) prvnímu dni účetního období splnila podmínku uvedenou v odstavci 1 písm. a) a b) a
- b) poslednímu dni předcházejícího účetního období splnila ostatní podmínky pro jeho vedení.

(4) Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví neurčuje kategorii účetních jednotek.

**K § 144**

Ustanovení § 144 upravuje, v jakých případech může účetní jednotka namísto akruálního účetnictví použít hotovostní účetnictví. Jedná se vždy pouze o možnost, kterou účetní jednotka může, ale nemusí využít, vždy tedy může používat akruální účetnictví.

Odstavec 1 obsahuje podmínky, které účetní jednotka pro použití hotovostního účetnictví musí splnit, následující odstavce potom určují, k jakému okamžiku tyto podmínky musí být splněny, resp. od jakého okamžiku je možno hotovostní účetnictví používat. První podmínkou, uvedenou v písmenu a), je určitá právní forma účetní jednotky. Zde se přebírá úprava obsažená v § 1f odst. 1 písm. d) dosavadního zákona o účetnictví, tedy vyžadují se stejné právní formy jako podle dosavadní právní úpravy, pouze se provádí několik legislativně technických změn, které však nemění obsah. V bodě 1 se tedy již neuvádí pobočný spolek, protože i pobočný spolek je spolkem a není tedy třeba ho uvádět explicitně. V bodech 2 a 3 se neuvádí pojmy „pobočná odborová organizace“, „pobočná mezinárodní odborová organizace“, „pobočná organizace zaměstnavatelů“ a „pobočná mezinárodní organizace zaměstnavatelů“, protože tyto instituty již byly z občanského zákoníku odstraněny zákonem č. 460/2016 Sb. a jejich uvádění je tedy obsoletní. V bodě 4 se namísto církevních institucí uvádí jakákoli právnická osoba založená církví nebo náboženskou společností a evidovaná podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, dochází tedy k zpřesnění terminologie podle uvedeného zákona.

Další podmínka, uvedená v písmenu b), také vychází z dosavadního zákona o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 1 písm. a), ale dochází k drobné úpravě, kterou se zajistí lepší návaznost na to, jak se účetní jednotka stává plátcem daně z přidané hodnoty. Je stanoveno, že účetní jednotka nesmí být plátcem daně z přidané hodnoty a nově ani nesmí mít registrační povinnost k této dani. Podmínka zahrnuje jak plátce daně z přidané hodnoty, kteří se jimi stanou ze zákona, tak tzv. dobrovolné plátce (viz § 94a zákona o dani z přidané hodnoty). Podmínka, že účetní jednotka nesmí mít ani registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, je uvedena z toho důvodu, že pokud účetní jednotka překročí obrat stanovený v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, stává se plátcem až od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém k překročení došlo, podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je však povinna se registrovat již do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém k překročení došlo. Pokud tedy účetní jednotka (která má účetní období rovno kalendářnímu roku) překročí stanovený obrat v prosinci, již 1. ledna ví, že bude od února plátcem daně z přidané hodnoty, a vznikla jí registrační povinnost, a přestože se plátcem stane až od února, není jí dovoleno použít v tomto účetním období hotovostní účetnictví. Plátcem daně účetní jednotka přestane být podle § 106 zákona o dani z přidané hodnoty nabytím právní moci rozhodnutí, kterým je jí zrušena registrace. Účetní jednotka tedy nemůže začít používat hotovostní účetnictví ani v okamžiku, kdy už sice naplní podmínky pro zrušení registrace uvedené v § 106 odst. 1 nebo 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale rozhodnutí o tomto ještě nenabylo právní moci. Výslovně je však zakotveno, že požadavek na neexistenci registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty se netýká identifikovaných osob podle § 6g až § 6l zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 97 zákona o dani z přidané hodnoty mají identifikované osoby povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se staly identifikovanou osobou. Těmto osobám je však registrační povinnost k dani z přidané hodnoty stanovena nikoli primárně z důvodu překročení hranice obratu, ale z důvodu charakteru jejich podnikání. Bez výslovného vynětí v zákoně by je právě tato skutečnost, tj. povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, diskvalifikovala z možnosti použít hotovostní účetnictví, což ale není žádoucí.

Písmena c) a d) stanoví limity pro celkový přírůstek peněžních prostředků a aktiva účetní jednotky, tyto pojmy jsou definovány v § 145. Výše částek vychází se současných limitu pro vedení jednoduchého účetnictví v 1f současného zákona o účetnictví.

Odstavce 2 a 3 stanoví, kdy může účetní jednotka v návaznosti na splnění podmínek uvedených v odstavci 1 hotovostní účetnictví použít. Odstavec 2 se vztahuje na první účetní období účetní jednotky. Vzhledem k tomu, že některé z podmínek uvedených v odstavci 1 na začátku tohoto účetního období není možno posoudit, řídí se v tomto účetním období účetní jednotka důvodným předpokladem stavu k poslednímu dni tohoto účetního období; pokud důvodně předpokládá, že podmínky splní k poslednímu dni svého prvního účetního období, může již v tomto účetním období použít hotovostní účetnictví.

Obecný režim je stanoven v odstavci 3. Zde se splnění některých podmínek zkoumá k prvnímu dni daného účetního období, pro které se možnost použít hotovostní účetnictví posuzuje, a splnění ostatních k poslednímu dni předcházejícího účetního období. Právní forma a skutečnost, zda je účetní

jednotka plátcem daně z přidané hodnoty nebo má povinnost registrace k této dani, se zkoumají k prvnímu dni daného účetního období, protože je možné určit stav těchto podmínek k danému dni. Celkové příjmy a aktiva se však zkoumají k poslednímu dni předcházejícího účetního období, protože příjmy jsou tokovou veličinou za celé účetní období a aktiva vycházejí z účetního výkazu, který se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Splnění těchto podmínek se musí vyhodnocovat pro každé účetní období, a pokud pro nějaké účetní období nejsou splněny, účetní jednotka od jeho počátku musí začít používat aktuální účetnictví.

Odstavec 4 je speciální vůči § 32 a stanoví, že v případě účetní jednotky používající hotovostní účetnictví se neurčuje kategorie. Z toho vyplývá, že ustanovení zákona vztahující se pouze na mikro, malé, střední nebo velké účetní jednotky se na účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, stejně jako na účetní jednotky veřejného sektoru, nevztahují.

Jak vyplývá ze zásady subsidiarity uvedené v § 142, ostatní ustanovení části druhé, upravující účetní jednotky, se použijí i na účetní jednotky používající hotovostní účetnictví. I účetní jednotka používající hotovostní účetnictví tak může mít zahraniční pobočku, za kterou může být vedeno účetnictví, jako by byla samostatnou účetní jednotkou (§ 25), přestane být účetní jednotkou v případě zrušení za splnění podmínek podle § 26 a stejně tak se použijí ustanovení o právním nástupnictví při přeměnách (§ 28). Některá ustanovení se však nemohou použít z podstaty věci, protože se vztahují pouze na jiné účetní jednotky než na ty, které mohou vést hotovostní účetnictví, tedy ustanovení o převodu práv a povinností v oblasti účetnictví veřejného sektoru podle § 29 a ustanovení týkající se pouze fyzických osob.

## § 145

### Vymezení některých pojmů pro účely použití hotovostního účetnictví

(1) Celkovým přírůstkem peněžních prostředků se pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví rozumí úhrn přírůstků peněžních prostředků snížený o průběžné položky, přírůstky peněžních prostředků z prodeje stálého aktiva a nahodilé a mimořádné přírůstky peněžních prostředků za účetní období, pokud účetní období trvá 12 kalendářních měsíců. Má-li účetní období jiné trvání, rozumí se celkovým přírůstkem peněžních prostředků výše přírůstku peněžních prostředků podle věty první dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená 12.

(2) Hodnotou aktiv se pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví rozumí úhrn prvotní hodnoty aktiv snížený o prvotní hodnotu pohledávek z prodeje stálého aktiva a jejich úhrad a prvotní hodnotu pohledávek nahodilých a mimořádných a jejich úhrad.

#### K § 145

Ustanovení § 145 definuje pojmy pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví podle § 144. Celkový přírůstek peněžních prostředků je definován v odstavci 1. Ustanovení vychází z § 1f odst. 4 dosavadního zákona o účetnictví, pouze byl pojem „příjem“ nahrazen pojmem „přírůstek peněžních prostředků“, protože dané lépe vystihuje, zatímco u pojmu příjem nemusí být zřejmé, zda se vztahuje pouze na peněžité příjmy, nebo i nepeněžité. Pojem „příjem“ je nadto i základním pojmem zákona o daních z příjmů, kde má však jiný význam, než měl v dosavadním zákoně o účetnictví, takže dosavadní stav byl v rozporu s pravidlem, že jeden pojem by měl být používán v celém právním řádu ve stejném významu. Pro určení celkového přírůstku peněžních prostředků pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví se úhrn přírůstků peněžních prostředků snižuje o průběžné položky, přírůstky peněžních prostředků z prodeje stálého aktiva a nahodilé a mimořádné přírůstky peněžních prostředků. Celkový přírůstek peněžních prostředků se posuzuje za účetní období. Oproti dosavadnímu zákonu je však upřesněno, že jde o úhrn za účetní období pouze za předpokladu, že toto účetní období trvá 12 kalendářních měsíců. V případě jinak dlouhého účetního období se musí podle věty druhé provést přepočítání tak, aby se úhrn přírůstků peněžních prostředků poměrně přepočítal na 12 kalendářních měsíců, obdobně jako je tomu při určování ročního úhrnu čistého obrátu pro určení kategorie účetní jednotky, viz § 33 odst. 2.

Odstavec 2 vymezuje pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví hodnotu aktiv. I zde se vychází z dosavadního zákona o účetnictví, viz jeho § 1f odst. 5. Vzhledem k tomu, že nově se již v účetnictví nehovoří o majetku, ale aktivech, a to i v hotovostním účetnictví, dochází k terminologické

změně i v tomto ustanovení a nehovoří se již o hodnotě majetku, ale hodnotě aktiv. Protože se jedná o podmínku pro použití hotovostního účetnictví, při jehož použití se neprovádí následné ocenění a aktivum si ponechává pouze prvotní hodnotu, stanoví se, že se hodnota aktiv stanoví podle úhrnu prvotní hodnoty aktiv, tedy i v případě, že účetní jednotka v účetním období předcházejícím tomu, pro které zkoumá možnost použít hotovostní účetnictví, používala aktuální účetnictví a prováděla následné ocenění aktiv, se pro účely zjištění možnosti použít hotovostní účetnictví použije prvotní hodnota všech aktiv. Od úhrnu prvotních hodnot všech aktiv se odečtou prvotní hodnoty pohledávek z prodeje dlouhodobých aktiv a jejich úhrad a prvotní hodnoty pohledávek nahodilých a mimořádných a jejich úhrad.

## § 146

### Účetní období účetní jednotky používající hotovostní účetnictví

Účetní období účetní jednotky používající hotovostní účetnictví je vymezeno jako kalendářní rok.

#### **K § 146**

Ustanovení § 146 představuje speciální ustanovení k § 48 odst. 1 a stejně jako pro účetní jednotky veřejného sektoru v § 48 odst. 2 se zde pro účetní jednotky používající hotovostní účetnictví stanoví, že jejich účetní období je vymezeno jako kalendářní rok. Ostatní ustanovení upravující účetní období v části třetí se na účetní jednotku používající hotovostní účetnictví použijí, tedy ustanovení o prvním a posledním účetním období (§ 49), účetní období v případě přeměny (§ 50), ustanovení o zvláštním posledním dni účetního období (§ 51) a možnost spojování účetních období (§ 51). Pokud účetní jednotka v jednom účetním období používá aktuální účetnictví a má účetní období vymezeno jinak než jako kalendářní rok (tedy má účetní období vymezeno jako období trvající 12 kalendářních měsíců, ale prvním dnem kalendářního měsíce, kterým účetní období začíná, je jiný den než 1. leden), musí změnit účetní období na kalendářní rok a bude se postupovat jako při jakékoli jiné změně prvního dne kalendářního měsíce, od kterého se odvozuje vymezení účetního období, podle § 48 odst. 4.

## § 147

### Měna účetnictví účetní jednotky používající hotovostní účetnictví

(1) Měnou účetnictví účetní jednotky používající hotovostní účetnictví je česká měna. Měnou účetnictví zahraniční pobočky účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, je-li za ni vedeno účetnictví, jako by byla samostatnou účetní jednotkou, může být i cizí měna, pokud je funkční měnou zahraniční pobočky.

(2) K okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, a při vyřazení se přepočítávají na měnu účetnictví pouze

- a) peněžní prostředky v měně, která není měnou účetnictví, a
- b) aktiva a dluhy zahraniční pobočky, je-li za ni vedeno účetnictví, jako by byla samostatnou účetní jednotkou; v případě toků peněžních prostředků se použije kurz přepočtu používaný pro přepočet výnosů a nákladů, pokud by nepoužívala hotovostní účetnictví.

#### **K § 147**

Ustanovení § 147 obsahuje speciální pravidla pro měnu účetnictví v případě účetní jednotky používající hotovostní účetnictví. Podle odstavce 1 je její měnou účetnictví vždy česká měna, není tedy možné použít funkční měnu. Výjimka je v druhé větě stanovena pro zahraniční pobočky takových účetních jednotek, které mohou používat funkční měnu.

Odstavec 2 stanoví zvláštní pravidlo k § 59 odst. 2 a vychází z toho, že účetní jednotky používající hotovostní účetnictví neprovádí následné ocenění, viz § 148. Z toho důvodu u nich neexistují aktiva a dluhy sledované v jiné měně, než měně účetnictví (§ 58), protože aktiva a dluhy jsou oceněny v okamžiku jejich uznání prvotně a poté se již nepřeceňují; pokud se jejich hodnota již nemění, nemůže být sledována v jiné měně, než měně účetnictví. Není tedy třeba ani provádět k okamžiku, ke

kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, přepočtení jejich hodnoty na měnu účetnictví, protože jejich hodnota se nemění; zůstávají tedy oceněny prvotní hodnotou přepočtenou k okamžiku prvotního ocenění. Výjimka je v odstavci 2 písm. a) stanovena pouze pro peněžní prostředky v měně, která není měnou účetnictví, jejich hodnota se tedy k okamžiku, ke kterému se sestavuje individuální účetní závěrka, na měnu účetnictví přepočítávat bude. Stejně tak se bude provádět přepočtení aktiv a dluhů zahraniční pobočky, pokud je za ni vedeno účetnictví, jako by byla samostatnou účetní jednotkou, a používá jinou měnu účetnictví než účetní jednotka. V případě takové pobočky se bude postupovat podle § 64 s tím, že na peněžní prostředky se podle § 147 odst. 2 písm. b) části věty za středníkem použijí kurzy, které jsou v aktuálním účetnictví v § 64 odst. 1 písm. a) stanoveny pro přepočtení výnosů a nákladů, a pro ostatní aktiva a dluhy se použijí kurzy podle § 64 odst. 1 písm. b).

V ostatním se na přepočtení jiné měny na měnu účetnictví v případě účetních jednotek používajících hotovostní účetnictví použijí ustanovení části čtvrté hlavy I dílu 1, přepočtení se tedy bude provádět k okamžiku uznání aktiva nebo dluhu (§ 59 odst. 1), a to kurzy podle § 60 až 62.

## § 148

### Ocenění v hotovostním účetnictví

(1) Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví oceňuje aktiva a dluhy prvotně, jako by byla mikro účetní jednotka, která nemá pohledávky oceňované současnou hodnotou ani dluhy oceňované současnou hodnotou

(2) Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví neoceňuje aktiva a dluhy následně.

#### K § 148

Odstavec 1 stanoví pravidlo pro prvotní ocenění aktiv a dluhů účetních jednotek používajících hotovostní ocenění. Tyto účetní jednotky postupují jako mikro účetní jednotky, které nemají pohledávky ani dluhy oceňované současnou hodnotou. Mikro účetní jednotky totiž takové pohledávky a dluhy mohou mít fakultativně podle § 67 odst. 3, pro ocenění v hotovostním účetnictví však není vhodné tuto možnost zavádět, protože je pro jeho účely příliš složitá.

Podle odstavce 2 účetní jednotka používající hotovostní účetnictví neoceňuje aktiva a dluhy následně, to znamená, že se stanoví speciální pravidlo k § 64 odst. 1 a tyto účetní jednotky nepoužijí celou část čtvrtou hlavu I díl čtvrtý. Ocení tedy své aktiva a dluhy pouze prvotně, tj. k okamžiku jejich uznání, a poté už jejich hodnotu nemění. Toto pravidlo odpovídá tomu, že hotovostní účetnictví je jednoduchou evidencí aktiv, dluhů a toků peněžních prostředků, přičemž tyto položky se do něho zanesou při svém vzniku a dále se neupravují, tedy nevytváří se např. opravné položky ani se ocenění nemění např. na základě změny reálné hodnoty daného aktiva.

## § 149

### Účetní závěrka v hotovostním účetnictví

(1) Účetními výkazy, které tvoří účetní závěrku účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, jsou

- a) výkaz toků peněžních prostředků, který je výkazem poskytujícím informace o změnách finanční situace, a
- b) výkaz aktiv a dluhů, který je výkazem poskytujícím informace o finanční situaci.

(2) Účetní závěrku tvoří příloha.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou obsah a uspořádání položek účetních výkazů účetní závěrky pro hotovostní účetnictví.

#### K § 149

Účetní výkazy, které účetní jednotka používající hotovostní účetnictví sestavuje, se na rozdíl od dosavadní právní úpravy označují v souhrnu jako účetní závěrka. Jednotlivé účetní výkazy zůstávají obsahově stejné jako podle dosavadního zákona o účetnictví, ale s ohledem na změnu terminologie zavedenou tímto zákonem se mění i jejich názvy, tedy přehled o příjmech a výdajích je přejmenován

na výkaz toků peněžních prostředků a přehled o majetku a závazcích na výkaz aktiv a dluhů. Ustanovení § 149 je tedy speciálním ustanovením k § 78, který vymezuje, co tvoří účetní závěrku v akruálním účetnictví. Stejně jako v § 78 se stanoví zmocnění pro Ministerstvo financí stanovit vyhláškou obsah a uspořádání položek účetních výkazů účetní závěrky, tentokrát pro hotovostní účetnictví, viz odstavec 3.

Výkaz toků peněžních prostředků je podle § 149 odst. 1 písmene a) výkazem poskytujícím informace o změnách finanční situace, ve spojení s § 133 odst. 1 písmene b) je výkazem poskytujícím účetní informace o změnách stavu peněžních prostředků. Výkaz aktiv a dluhů je podle § 149 odst. 1 písmene b) výkazem poskytujícím informace o finanční situaci, ve spojení s § 133 odst. 1 písmene a) je tedy výkazem poskytujícím účetní informace o stavu aktiv a dluhů.

Podle odstavce 2 účetní závěrku v hotovostním účetnictví netvoří příloha.

Tím, že se i v případě hotovostního účetnictví používá pojem „účetní závěrka“, se i na tento výkaz použijí ustanovení ostatních částí tohoto zákona, která hovoří o účetní závěrce. Tak se i v hotovostním účetnictví rozlišuje účetní závěrka na řádnou a mezitímní podle § 79 písm. b) (rozlišení na individuální a konsolidovanou není relevantní z důvodu, že v případě konsolidace není možné použít hotovostní účetnictví, viz § 150, takže účetní závěrka v hotovostním účetnictví bude vždy individuální účetní závěrkou), účetní závěrka účetní jednotky používající hotovostní účetnictví musí mít náležitosti podle § 81 a je sestavována k okamžikům stanoveným v § 83 a 84 Ustanovení § 85 odst. 2 se nepoužije z důvodu, že u účetních jednotek používajících hotovostní účetnictví se neurčuje kategorie a tedy do těchto kategorií nespádají, viz § 144 odst. 4.

Ze stejného důvodu, tedy že dané povinnosti se už na základě své osobní působnosti nemohou vztahovat na účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, účetní jednotky používající hotovostní účetnictví nevyhotovují zprávu vedení podle § 96 ani zprávu o platbách správním entitám podle § 102 (tedy žádnou účetní zprávu).

## § 150

### **Účetní dokumenty pro sestavení řádné konsolidované účetní závěrky**

Pokud je účetní jednotka používající hotovostní účetnictví konsolidovanou entitou, řádná konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje na základě informací, které by tato účetní jednotka uvedla v individuální účetní závěrce, kdyby nepoužívala hotovostní účetnictví.

#### **K § 150**

Ustanovení § 150 obsahuje pravidlo pro situaci, kdy je účetní jednotka používající hotovostní účetnictví zároveň konsolidovanou entitou. Řádná konsolidovaná účetní závěrka se podle § 90 odst. 1 sestavuje na základě individuálních účetních závěrek konsolidovaných entit sestavených za konsolidační období. Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví sice také sestavuje individuální účetní závěrku, tvoří ji však jiné výkazy, viz § 149, ve kterých se sleduje finanční situace pouze na základě stavu aktiv a dluhů a změna finanční situace na základě toku peněžních prostředků; taková účetní závěrka tedy nemůže být podkladem pro konsolidaci. Proto se v § 150 stanoví pravidlo, že konsolidovaná účetní závěrka se sestaví na základě informací, které by účetní jednotka uvedla v účetní závěrce, kdyby nepoužívala hotovostní účetnictví. Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví tedy musí pro účely konsolidace de facto sestavit účetní závěrku podle standardního (akruálního) režimu. Jedná se o obdobné pravidlo, jako je obsaženo v § 90 odst. 1 písm. d), které se vztahuje na konsolidované entity, které účetní závěrku nesestavují vůbec.

## § 151

### **Statutární výroční zpráva v hotovostním účetnictví**

Stanoví-li zákon povinnost účetní jednotce používající hotovostní účetnictví zpřístupnit statutární výroční zprávu, součástí účetní závěrky, která tvoří zpřístupněnou statutární výroční zprávu, nemusí být výkaz toků peněžních prostředků.

## **K § 151**

Statutární výroční zpráva účetní jednotky používající hotovostní účetnictví se řídí ustanoveními o statutární výroční zprávě v části šesté. Vzhledem k tomu, že účetní jednotky používající hotovostní účetnictví nevyhotovují účetní zprávy (viz odůvodnění k § 149), je v jejich případě dokumentem označovaným jako statutární výroční zpráva pouze účetní závěrka, viz § 113 odst. 3 (a případně další dokumenty, které tvoří statutární výroční zprávu podle jiného zákona).

Ustanovení § 151 stanoví jediné speciální pravidlo týkající se statutární výroční zprávy účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, které vychází z § 21 odst. 8 dosavadního zákona o účetnictví. Do statutární výroční zprávy se u těchto účetních jednotek nemusí dávat celá účetní závěrka, ale stačí výkaz aktiv a dluhů, tedy nemusí se do ní dávat výkaz toků peněžních prostředků, a to v případě, stanoví-li tento nebo jiný zákon povinnost účetní jednotce používající hotovostní účetnictví zpřístupnit statutární výroční zprávu. Jedná se o obdobné ustanovení, jako je stanoveno pro mikro účetní jednotky a malé účetní jednotky, které nemají povinnost zajistit provedení povinného auditu, v § 120 odst. 1, podle kterého se v takových případech pro účely zpřístupnění statutární výroční zprávy nemusí jako součást účetní závěrky vkládat výkaz zisku a ztráty a zpráva vedení, viz blíže odůvodnění k tomuto ustanovení. Výkaz toků peněžních prostředků tedy musí účetní jednotka používající hotovostní účetnictví vždy sestavit, je však zúžen obsah účetní závěrky pro účely zpřístupnění statutární výroční zprávy. Ustanovení části osmé zákona, upravující zveřejňování vykazovaných informací, se totiž na účetní jednotku používající hotovostní účetnictví použije stejně jako na účetní jednotku používající akruální účetnictví, její statutární výroční zpráva je tedy zveřejňována.

Na účetní jednotky používající hotovostní účetnictví naopak nedopadá část sedmá, upravující ověřování vykazovaných informací. Povinnost zajistit provedení povinného auditu totiž mají podle § 114 pouze velké a střední účetní jednotky, ustanovení se tak již svou textací nevztahuje na účetní jednotkou používající hotovostní účetnictví, protože u těch se kategorie neurčuje.

## **§ 152**

### **Vedení hotovostního účetnictví**

(1) Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví v účetním systému bezodkladně po zjištění účetního případu zaznamená podle třídících kritérií dopad účetních případů na finanční situaci a tok peněžních prostředků účetními zápisy. Účetní jednotka nemusí zaznamenávat tento podvojně na účty, které svým obsahem věcně odpovídají tomuto dopadu.

(2) Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví nemusí vyhotovovat účtový rozvrh.

(3) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou způsob zaznamenání dopadu účetních případů na finanční situaci a tok peněžních prostředků účetní jednotky v účetním systému.

## **K § 152**

Ustanovení § 152 upravuje speciální normy v případě vedení hotovostního účetnictví. Odstavec 1 obsahuje speciální definici účetního systému reflektující skutečnost, že v případě hotovostního účetnictví se nesledují všechny skutečnosti jako v případě akruálního účetnictví.

Účetní systém představuje ucelený systém, v němž účetní jednotka pomocí účetních zápisů zaznamenává dopady svých účetních případů s tím, že v případě hotovostního účetnictví pouze dopadu na finanční situaci (stav aktiv a dluhů) a na tok peněžních prostředků. I tento systém musí umět zaznamenat dopady třídít chronologicky a věcně a sestavit na základě nich účetní závěrku v hotovostním účetnictví. Dalo by se říci, že účetní systém je úložištěm pro zaznamenání dopadů jednotlivých účetních případů pomocí účetních zápisů, tedy fakticky pro účtování. Na rozdíl od akruálního účetnictví se nepožaduje podvojnost účetních zápisů, viz odstavec 2; účetní jednotka však může účtovat podvojně, pokud se tak rozhodne. V odstavci 3 je výjimka pro povinnost sestavovat účtový rozvrh, jeho vyhotovení je také na rozhodnutí účetní jednotky. Co se týče vedení hotovostního účetnictví, je zachován dosavadní režim upravený zákonem o účetnictví, kdy účetní jednotka účtuje v účetním systému o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků účetními zápisy na základě účetních dokladů, které uspořádá chronologicky a věcně (dnešní peněžní deník). V účetním systému eviduje chronologicky a věcně pohledávky a dluhy a dále ostatní složky aktiv (dnešní kniha pohledávek a závazků a pomocné knihy ostatních složek majetku). Ministerstvo financí vyhláškou upraví konkrétní

způsob zaznamenání dopadu účetních případů na finanční situaci a tok peněžních prostředků účetní jednotky v účetním systému, viz odstavec 4.

## § 153

### **Inventarizace v hotovostním účetnictví**

Účetní jednotka používající hotovostní účetnictví neprovádí inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavuje mezitímní individuální účetní závěrku.

#### **K § 153**

Ustanovení § 153 stanoví pro účetní jednotky používající hotovostní účetnictví výjimku z provádění inventarizace k okamžiku, ke kterému se sestavuje mezitímní individuální účetní závěrka, protože k tomuto okamžiku se podle § 133 odst. 1 písm. b) inventarizace provádí pro účely následného ocenění, které však účetní jednotka používající hotovostní účetnictví neprovádí. Proto není třeba k tomuto okamžiku dělat inventarizaci.

## ČÁST DVANÁCTÁ

### **PŘESTUPKY**

#### **K části dvanácté - přestupky**

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 jedná je právnické osobě nebo podnikající fyzické osobě přičitatelné.

Objektem, tedy zájmem chráněným těmito účetními přestupky, je naplňování cíle účetního výkaznictví. Cílem účetního výkaznictví je podle § 2 odst. 1 nového zákona o účetnictví poskytování účetních informací vnějšímu uživateli nezbytné 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 nesestavení účetní závěrky či účetních zpráv), ale též nenaplnění požadavků na kvalitu těchto účetních informací vymezených v § 3 a násl. nového zákona 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 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.

Toto pojetí vyhovuje minimálnímu požadavku odpovědnosti za sestavování a zveřejňování účetních závěrek podle čl. 33 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, 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 povinnosti péče řádného hospodáře (podle § 2910 a § 2913 OZ) ve spojení s § 159 OZ, přičemž může dojít i k jejich zákonnému ručení za dluhy právnické osoby podle § 159 odst. 3 OZ. 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.

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.

Nový zákon o účetnictví proto ustoupil od takové koncepce 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 také zvláštní délku promlčecí doby pro účetní přestupky na rozdíl od současného zákona o účetnictví, který se v tomto ohledu 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. Z tohoto důvodu je navržena nová délka promlčecí doby pro účetní přestupky v délce 4 roky, nejdéle však 10 let od spáchání přestupku.

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 trvajících, může promlčecí lhůta začít běžet již dnem následujícím po posledním dni, ve kterém účetní jednotka měla svou povinnost zveřejnit vykazované informace splnit, což je v tomto případě účelné.

Ani v případě přestupku proti vedení účetnictví nelze hovořit o trvajících 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, které 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.

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.

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.

## § 154

### **Přestupek nezveřejnění vykazovaných informací**

(1) Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že nezajistí zveřejnění informací vykazovaných za účetní jednotku tak, že řádně a včas

- a) nesestaví řádnou individuální účetní závěrku,
- b) nevyhotoví individuální účetní zprávy,
- c) nezajistí povinný audit,
- d) nezveřejní řádnou individuální statutární výroční zprávu nebo
- e) neuveřejní individuální zprávu o daních z příjmů.

(2) Mateřská entita nebo Ministerstvo financí se dopustí přestupku tím, že nezajistí zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit tak, že řádně a včas

- a) nesplní konsolidační povinnost nebo konsolidační povinnost České republiky,
- b) nezajistí povinný audit,
- c) nezveřejní řádnou konsolidovanou statutární výroční zprávu nebo
- d) neuveřejní konsolidovanou zprávu o daních z příjmů.

(3) Za přestupek podle odstavce 1 nebo 2 lze uložit pokutu

- a) do 10 000 Kč, jde-li o informace za účetní období, ve kterém byla účetní jednotka účetní jednotkou používající hotovostní účetnictví.
- b) do 50 000 Kč, jde-li o informace za účetní období, ve kterém byla účetní jednotka mikro účetní jednotkou,
- c) do 200 000 Kč, jde-li o informace za
  - 1. účetní období, ve kterém byla účetní jednotka malou účetní jednotkou, a
  - 2. konsolidační období, ve kterém byla mateřská entita součástí malého konsolidačního celku,
- d) do 500 000 Kč, jde-li o informace za
  - 1. účetní období, ve kterém byla účetní jednotka střední účetní jednotkou, a
  - 2. konsolidační období, ve kterém byla mateřská entita součástí středního konsolidačního celku,
- e) do 1 000 000 Kč, jde-li o informace za
  - 1. účetní období, ve kterém byla účetní jednotka velkou účetní jednotkou, a
  - 2. konsolidační období, ve kterém byla mateřská entita součástí velkého konsolidačního celku,
- f) do výše 1% celkových nákladů, nejvýše však do 500 000 Kč, jde-li o informace za účetní období, ve kterém byla účetní jednotka účetní jednotkou veřejného sektoru, nebo o informace za konsolidační období České republiky.

CELEX 32013L0034 (čl. 51)

## **K § 154**

### K odstavci 1:

Odstavec 1 vymezuje základní skutkovou podstatu přestupku nezveřejnění vykazovaných informací. Tento přestupek přímo navazuje na nově formulovanou povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací navrhovanou v novém zákoně o účetnictví a je přímým důsledkem jejího porušení.

Povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací podle § 116 je základní obecnou povinností vycházející z cíle účetního výkaznictví a je tvořena souhrnem jednotlivých dílčích povinností, kterými jsou:

- a) povinnost sestavit řádnou účetní závěrku naplňující věrné a poctivé zobrazení,
- b) povinnost vyhotovit účetní zprávy, tj. zprávu vedení a zprávu o platbách správním orgánům (pokud má účetní jednotka tuto povinnost),
- c) povinnost zajistit povinný audit (pokud má účetní jednotka tuto povinnost),
- d) povinnost zveřejnění řádnou statutární výroční zprávy a
- e) povinnost uveřejni individuální zprávu o daních z příjmů.

Tyto dílčí povinnosti je nutné splnit řádně a kumulativně, nejpozději do 12 měsíců od posledního dne účetního období, nestanoví-li zvláštní zákon jinou lhůtu (např. § 16 zákona č.256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu). V některých případech postačí, aby účetní jednotka v této lhůtě předala řádnou statutární výroční zprávu příslušnému orgánu ke zveřejnění.

Objektivní stránkou skutkové podstaty přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle tohoto odstavce tedy je jednání účetní jednotky spočívající jednak v opomenutí v podobě nezveřejnění řádné statutární výroční zprávy, neprovedení povinného auditu, nesestavení řádné účetní závěrky nebo nevyhotovení účetní zprávy, a jednak v konání, tj. sestavení řádné účetní závěrky, která nepodává věrné a poctivé zobrazení.

Přestupku podle odstavce 1 se účetní jednotka dopustí, pokud poruší povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací, a to z hlediska kvalitativního nebo časového. Skutková podstata tohoto přestupku je naplněna nejen tehdy, když účetní jednotka nezajistí zveřejnění předmětných informací, ale také tehdy, když účetní jednotka požadované informace sice zveřejní, avšak jsou neúplné, nesprávné nebo nečitelné, nebo sestavená řádná účetní závěrka nepodává věrné a poctivé zobrazení.

Je samozřejmé, že nikoliv všem účetním jednotkám jsou uloženy všechny zmiňované dílčí povinnosti (např. provedení povinného auditu). Pro splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací se, v souladu s § 116 odst. 4, vyžaduje kumulativní splnění pouze těch z výše uvedených dílčích povinností, které jsou pro konkrétní účetní jednotku relevantní. Jinými slovy, účetní jednotka, která podle zákona neprovádí povinný audit, se nemůže dopustit přestupku nezveřejnění vykazovaných informací tím, že nesplní jen dílčí povinnost zajistit provedení povinného auditu podle § 116 odst. 1 písm. c).

Skutková podstata tohoto přestupku je naplněna i tehdy, poruší-li účetní jednotka více než jednu z uvedených dílčích povinností. K tomu může dojít například v případě, kdy řádná statutární výroční zpráva zveřejněná účetní jednotkou je nekompletní, a to z důvodu chybějící zprávy auditora o povinném auditu, který nebyl proveden. Účetní jednotka tak naplnila skutkovou podstatu přestupku uvedeného v tomto odstavci jednak porušením povinnosti zajistit provedení povinného auditu a jednak nikoliv řádným zveřejněním řádné statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku. Tato skutečnost vyjadřuje toliko intenzitu naplnění skutkové podstaty vztahující se ke způsobu spáchání přestupku, a tudíž je jedním z atributů podílejících se na určení povahy a závažnosti přestupku. Proto by se měla odrazit především v rámci rozhodování příslušného správního orgánu o správním trestu.

Dílčí povinnosti, obsažené v základní povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací, resp. jejich porušení, představovaly v dosavadním znění zákona o účetnictví skutkové podstaty samostatných přestupků. V tomto ohledu nová koncepce přistoupila pouze k zobecnění těchto skutkových podstat a po věcné stránce nepředstavuje zásadní změnu. Povinnostmi, jejichž porušení je podle dosavadního zákona o účetnictví samostatným účetním přestupkem, nyní postihovanými v rámci obecné skutkové podstaty přestupku nezveřejnění vykazovaných informací, jsou povinnost sestavit účetní závěrku, povinnost dodržet zákonné náležitosti účetní závěrky, povinnost mít ve stanovených případech účetní závěrku ověřenou auditorem, povinnost sestavit zprávu vedení, zprávu o platbách, povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu či povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů.

Účetní jednotka se dopustí přestupku nezveřejnění vykazovaných informací také tehdy, nepoužívá-li při individuálním účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy podle § 137 odst. 1. Pokud účetní jednotka, které tento zákon uloží povinnost používat při individuálním účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy, tyto standardy nepoužije, je tím implicitně vyloučeno řádné sestavení individuální účetní závěrka byla tj. naplnění požadavku věrného a poctivého zobrazení. Součástí požadavku věrného a poctivého zobrazení je totiž požadavek hodnověrnosti účetních informací obsažených v této účetní závěrce (viz § 14), jehož předpokladem je mj. také správnost zobrazení (viz § 5 odst. 6). Správnosti zobrazení, jakožto výsledku vhodného a bezchybného postupu, nemůže být dosaženo, jestliže nebylo postupováno v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje druhou základní skutkovou podstatu přestupku nezveřejnění vykazovaných informací, jejíž princip je shodný se skutkovou podstatou vymezenou v odstavci 1 tohoto ustanovení. Ve srovnání se skutkovou podstatou vymezenou v odstavci 1 je objektivní stránka vymezena obdobně, přičemž došlo k modifikaci v subjektu tohoto přestupku, čemuž byla přizpůsobena i použitá terminologie. Subjektem této skutkové podstaty totiž může být pouze mateřská entita, neboť jí je uloženo plnění konsolidované povinnosti, s níž souvisí řada dalších povinností.

Základní povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací je stanovena nejen ve vztahu k individuálním účetním jednotkám (viz § 116 odst. 1), ale také mateřským entitám, které plní konsolidační povinnost (viz § 116 odst. 2). Objektivní stránku této skutkové podstaty tak mateřská entita naplní tím, že poruší povinnost zajistit zveřejnění informací vykazovaných za uskupení konsolidovaných entit. Tato základní povinnost je rovněž souhrnem dílčích povinností, kterými jsou:

a) konsolidační povinnost, pod kterou spadá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a vyhotovit konsolidované účetní zprávy a konsolidační povinnost České republiky, která spočívá v zásadě pouze v sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky,

b) povinnost zajistit povinný audit,

c) povinnost zveřejnit konsolidovanou řádnou statutární výroční zprávu a

d) povinnost uveřejnit konsolidovanou zprávu o daních z příjmů.

Tyto dílčí povinnosti je potřeba splnit řádně a kumulativně ve lhůtě 12 měsíců od posledního dne konsolidačního období. Objektivní stránka této skutkové podstaty je tak naplněna jednáním, tj. konáním nebo opomenutím, spočívajícím v porušení byť i jediné z těchto dílčích povinností za předpokladu, že je konkrétní mateřská entita jejich nositelem.

Subjektem skutkové podstaty tohoto přestupku je i Ministerstvo financí, které plní konsolidační povinnost České republiky, avšak nemá postavení mateřské entity. V tomto případě však konsolidační povinnost České republiky spočívá pouze v sestavení konsolidované účetní závěrky České republiky, a proto lze skutkovou podstatu tohoto přestupku naplnit pouze porušením této jedné dílčí povinnosti.

Obdobně jako účetní jednotka podle odstavce 1 se i mateřská entita se dopustí přestupku nezveřejnění vykazovaných informací také tehdy, nepoužívá-li při konsolidovaném účetním výkaznictví mezinárodní účetní standardy podle § 139 odst. 1 ve spojení s § 137 odst. 1.

### K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví horní hranici pokuty, kterou lze uložit účetní jednotce za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací podle odstavce 1 nebo odstavce 2. Horní hranice pokuty je nově odstupňována podle kategorie účetní jednotky tak, aby byla zohledněna velikost účetní jednotky, resp. jejího majetku a zajištěna proporcionalita uložené pokuty. Dosavadní koncepce stanovení horní hranice pokuty pomocí procentuální částky z čisté hodnoty aktiv se v novém zákoně o účetnictví navrhuje opustit s ohledem na komplikace, ke kterým může při určování této čisté hodnoty aktiv docházet. Zejména v případech, kdy účetní jednotka nevede účetnictví nebo nesestavuje účetní závěrku, a tudíž neexistuje zdroj informací o její finanční výkonnosti a finanční situaci, ze které by pro tyto účely bylo možné vycházet, může se stanovení čisté hodnoty aktiv stát předmětem sporu. Stanovení pevné horní hranice pokuty s ohledem na kategorii účetní jednotky proto umožňuje zohlednit velikost účetní jednotky a zároveň se vyvarovat možným komplikacím a průtahům při vyměřování pokuty.

Pro zjištění horní hranice pokuty je relevantní ta kategorie účetní jednotky, do které byla účetní jednotka zařazena v období, za něž plní povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací. Proto je uvedeno, že jde o „informace za účetní období, ve kterém byla účetní jednotka ...“, a ne pouze „účetní jednotku...“. Rozhodující totiž je, do které kategorie účetní jednotka spadala v účetním období, za něž porušila povinnost, ke které se přestupek vztahuje, a ne druhu či kategorie, do které spadá ve chvíli ukládání pokuty. Zvláštní horní hranice pokuty je rovněž stanovena pro účetní jednotky používající hotovostní účetnictví, a to s ohledem na jejich velikost a charakter, a pro účetní jednotky veřejného sektoru vzhledem k jejich specifickému postavení. Pro účetní jednotky, které jsou subjektem veřejného zájmu, není stanovena zvláštní horní hranice pokuty, jelikož tyto účetní jednotky jsou vždy velkými účetními jednotkami.

Uvedená výše horní hranice pokut vychází z výše pokut, které jsou skutečně ukládány za konkrétní účetní přestupky, přičemž v porovnání s horními hranicemi pokut vypočtenými podle současného zákona o účetnictví se jedná spíše o sankce nižší. S ohledem na to se navrhuje přiblížit se reálnému stavu tím, že základní skutkové podstaty přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle odstavce 1 a odstavce 2 budou moci být sankcionovány podle mírnější horní hranice pokuty, která bude adekvátněji odrážet společenskou závažnost postihovaného jednání.

V navrženém ustanovení odstavce 3 se ve vztahu ke druhu sankce používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Avšak podle § 36 zákona o přestupcích platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

## § 155

### **Přestupek zkreslování vykazovaných informací**

(1) Účetní jednotka nebo mateřská entita se dopustí přestupku tím, že sestaví řádnou účetní závěrku nenaplnující požadavek věrného a poctivého zobrazení a tato účetní závěrka poskytuje

nesprávné, neúplné nebo zkreslené účetní informace, které jsou způsobilé zásadně ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele k jeho újmě. Za tento přestupek se uloží pokuta

- a) do 200 000 Kč, jde-li o řádnou účetní závěrku mikro účetní jednotky,
- b) do 2 000 000 Kč, jde-li o řádnou účetní závěrku malé účetní jednotky nebo mateřské entity malého konsolidačního celku,
- c) do 5 000 000 Kč, jde-li o řádnou účetní závěrku střední účetní jednotky nebo mateřské entity středního konsolidačního celku,
- d) do 10 000 000 Kč, jde-li o řádnou účetní závěrku velké účetní jednotky nebo mateřské entity velkého konsolidačního celku,
- e) do výše 2 % celkových nákladů, nejvýše však do 5 000 000 Kč, jde-li o řádnou účetní závěrku účetní jednotky veřejného sektoru.

(2) Dopustí-li se účetní jednotka nebo mateřská entita činu uvedeného v odstavci 1 a získá-li pro sebe nebo pro jiného prospěch, uloží se jí pokuta v rámci sazby stanovené v odstavci 4, jejíž horní hranice se zvyšuje desetinásobně.

(3) Dopustí-li se účetní jednotka nebo mateřská entita přestupku podle odstavce 2 a jedná-li se o řádnou účetní závěrku účetní jednotky veřejného sektoru, uloží se jí pokuta do výše 3 % celkových nákladů, nejvýše však do 50 000 000 Kč.

## **K § 155**

### K odstavci 1:

Odstavec 1 vymezuje základní skutkovou podstatu přestupku zkreslování vykazovaných informací. Tato skutková podstata odráží vyšší stupeň společenské škodlivosti vztahující se k porušení dílčí povinnosti řádného sestavení řádné individuální nebo konsolidované účetní závěrky podle § 116 odst. 1 písm. a) nebo § 116 odst. 2 písm. a), tj. účetní závěrky, která podává věrné a poctivé zobrazení. Vyšší společenská škodlivost je spatřována ve vyvolání nebezpečí závažnějšího následku než v případě následků přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle § 138 odst. 1 a 2.

Objektivní stránka přestupku zkreslování vykazovaných informací podle tohoto odstavce je naplněna tehdy, když účetní jednotka nesplní svou povinnost sestavit řádnou účetní závěrku po kvalitativní stránce, tedy sestaví řádnou účetní závěrku, která vykazuje kvalifikovanou míru zkreslení, resp. nepravdivosti nebo neúplnosti. Z hlediska následku se přitom jedná o přestupek ohrožovací, tedy pro vznik odpovědnosti účetní jednotky postačí pouze existence nebezpečí vzniku následku v podobě zásadního ovlivnění rozhodnutí vnějšího uživatele a vzniku újmy; není tedy rozhodné, zda vnějšímu uživateli újma skutečně vznikla, či nikoliv.

Pro naplnění skutkové podstaty tohoto přestupku je rozhodné, zda jsou zkreslené účetní informace způsobilé zásadně ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele. To z hlediska určení okamžiku spáchání tohoto přestupku znamená, že účetní závěrka obsahující nesprávné, neúplné nebo zkreslené informace se musí dostat do sféry uživatele účetní informace, tj. musí být zveřejněna, uveřejněna nebo jinak předána uživateli. Okamžikem spáchání přestupku zkreslování vykazovaných informací proto je ten okamžik, kdy byla závadná účetní závěrka zpřístupněna (ať již konkrétnímu uživateli, nebo širšímu okruhu blíže neurčených uživatelů). Smyslem zavedení přestupku zkreslování vykazovaných informací podle tohoto odstavce je zajistit vyšší ochranu informační hodnoty účetního výkaznictví ve vztahu k informovanému rozhodování vnějšího uživatele účetních informací. V tomto případě je kladen důraz nikoliv na to, aby vnější uživatel měl účetní informace k dispozici, ale aby představovaly dostatečně kvalitní podklad pro jeho ekonomické rozhodování. Situace, kdy se vnější uživatel rozhoduje a jedná ve víře v hodnověrnost účetní závěrky, která mu byla dána k dispozici, ale která obsahuje podstatně zkreslené informace, je považována za závažnější a nebezpečnější, než když uživatel při svém rozhodování nevychází z žádné účetní závěrky.

Pro naplnění skutkové podstaty tohoto přestupku nepostačí pouze skutečnost, že řádná účetní závěrka nepodává věrné a poctivé zobrazení, ale jedná se o kvalifikovanou situaci. Daná účetní závěrka tedy nepodává věrné a poctivé zobrazení z důvodu, že obsahuje nesprávné, neúplné nebo jinak zkreslené účetní informace nikoliv marginálního charakteru, nýbrž takové, které mohou zapříčinit zásadní změnu v chování vnějšího uživatele s negativními důsledky pro tohoto uživatele.

Újmou se v tomto případě rozumí jak nemajetková újma, tak škoda (tj. skutečná škoda i ušlý zisk). Pro náhradu újmy se použijí obecná pravidla dle občanského zákoníku.

Vyšší společenská škodlivost je reflektována zvýšením horní hranice pokuty, kterou lze účetní jednotce za tento přestupek uložit. Stanovená výše horní hranice pokuty v tomto případě odpovídá zhruba desetinásobku horní hranice pokuty uvedené v ustanovení § 138 odst. 3, kterou lze uložit za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací podle § 138 odst. 1 a 2.

Navrhované horní hranice pokut jsou pouze orientační.

V navrženém ustanovení odstavce 1 se ve vztahu ke druhu správního trestu používá formulace „uloží se“, a tudíž, na rozdíl od přestupku nezveřejnění vykazovaných informací, není možné uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Za přestupek zkršlování vykazovaných informací lze tedy uložit pouze pokutu.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 upravuje skutkovou podstatu přestupku zkršlování vykazovaných informací, přičemž se jedná o kvalifikovanou skutkovou podstatu doplňující základní skutkovou podstatu uvedenou v odstavci 1 o další znak zvyšující její typovou závažnost. Tímto znakem je skutečnost, že jednáním popsaným v odstavci 2 tohoto ustanovení účetní jednotka získala majetkový prospěch.

Přestupek podle tohoto odstavce rovněž poskytuje ochranu informační hodnotě účetního výkaznictví ve vztahu k informovanému ekonomickému rozhodování vnějších uživatelů, avšak v tomto případě je účelem přísněji postihovat jednání účetních jednotek spočívající ve zkršlování účetních informací, které je motivované ziskem jakéhokoliv prospěchu.

Předmětný prospěch v tomto případě může být různého charakteru, tedy jak majetkového, tak nemajetkového (např. získání konkurenční výhody). Nemusí přitom dojít výlučně k obohacení ve sféře dané účetní jednotky, ale postihováno je i obohacení jiné osoby. Touto jinou osobou může být jak jiná účetní jednotka (např. v případě podnikatelského seskupení), tak jakákoliv jiná osoba (např. člen statutárního orgánu účetní jednotky, která je právnickou osobou).

Přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle tohoto odstavce se účetní jednotka dopustí tehdy, když nejen sestaví řádnou účetní závěrku obsahující neúplné, nesprávné nebo jinak zkršlené informace, která nenaplnuje požadavek věrného a poctivého zobrazení a je způsobilá zásadně ovlivnit rozhodování vnějšího uživatele k jeho újmě, ale zároveň dosáhne tímto jednáním prospěchu pro sebe či pro jiného.

Z důvodu vysoké společenské škodlivosti takového jednání je v tomto případě možný také vznik odpovědnosti za trestný čin zkršlování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku. Jedná se o trestný čin spočívající v ohrožení majetkových práv jiného nebo ohrožení včasného a řádného vyměření daně v důsledku uvádění nepravdivých nebo hrubě zkršlených údajů v účetnictví. Bude proto vždy záležet na míře společenské škodlivosti konkrétního případu, zda bude daná účetní jednotka odpovědná za přestupek, nebo za trestný čin, jelikož v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe bude trestní odpovědnost dovozována jen v těch případech, kdy by nepostačovalo uplatnění odpovědnosti za přestupek podle zákona o účetnictví. Předpokládá se, že v tomto směru bude navázána spolupráce správních orgánů příslušných k vedení řízení o účetních přestupcích a orgánů činných v trestním řízení za účelem vzájemného předávání informací.

Vysoká míra společenské škodlivosti přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle tohoto odstavce odůvodňuje stanovení přísnější sankce. Za tento přestupek je možné uložit pouze pokutu (tj. je vyloučeno uložit napomenutí) s tím, že horní hranice pokuty stanovená za přestupek podle odstavce 2 se zvyšuje desetinásobně a pokuta bude ukládána v takto stanoveném rámci.

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví zvláštní horní hranici pokuty za přestupek zkršlování vykazovaných informací podle odstavce 2, jedná-li se o zkršlování informací vykazovaných v řádné účetní závěrce účetní jednotky veřejného sektoru. V tomto případě se tak, vzhledem ke specifické povaze účetních jednotek veřejného sektoru, neuplatní pravidlo podle odstavce 2 o desetinásobném zvýšení horní hranice pokuty uvedené v odstavci 1.

§ 156

**Přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů**

(1) Entita, která není účetní jednotkou, se dopustí přestupku tím, že řádně a včas

- a) nevyhotoví zprávu o daních z příjmů,
- b) nezveřejní zprávu o daních z příjmů nebo
- c) neuveřejní zprávu o daních z příjmů.

(2) Účetní jednotka, mateřská entita nebo entita, která není účetní jednotkou, se dopustí přestupku tím, že nezajistí uveřejnění zprávy s informacemi o daních z příjmů rovnocenné zprávě o daních z příjmů po dobu alespoň 5 let.

(3) Za přestupek podle odstavce 1 nebo 2 lze uložit pokutu do 1 000 000 Kč.

*CELEX 32013L0034 (čl. 51)*

**K § 156**

Přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů reflektuje porušení povinností vztahujících se ke zprávě o daních z příjmů, které nejsou zahrnuty v obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací, a tudíž jejich porušením nevzniká odpovědnost za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací.

K odstavci 1:

Subjektem přestupku podle odstavce 1 může být pouze entita, která není účetní jednotkou ani mateřskou entitou a má povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů (např. podle § 108 odst. 1). Účetní jednotka nebo mateřská entita, které mají povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů, se porušením povinností vztahujících se k této zprávě dopustí přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle § 154, neboť povinnost vyhotovit, zveřejnit a uveřejnit zprávu o daních z příjmů je v jejich případě zahrnuta do obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací podle § 116.

Vzhledem k tomu, že v případě entity, která není účetní jednotkou, nejsou povinnosti vztahující se ke zprávě o daních z příjmů zahrnuty v rámci obecné povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací, ale jsou uloženy samostatně, je nutné stanovit také samostatnou skutkovou podstatu přestupku spočívajícího v jejich porušení.

Entita, která není účetní jednotkou, naplní objektivní stránku skutkové podstaty tohoto přestupku tak, že poruší alespoň jednu z povinností uvedených v písm. a) až c). Podle písmene a) se entita dopustí přestupku tehdy, když řádně a včas nevyhotoví zprávu o daních z příjmů, tedy nevyhotoví tuto zprávu vůbec (nebo ji nevyhotoví do 12 měsíců od posledního dne účetního nebo konsolidačního období), nebo ji vyhotoví, avšak tato zpráva neobsahuje zákonem stanovené náležitosti, nebo obsahuje nesprávné, neúplné nebo zkreslené informace.

Podle písmene b) nebo c) se entita dopustí přestupku tehdy, když nezveřejní nebo neuveřejní zprávu o daních z příjmů způsobem podle § 119 odst. 2 a 3 nebo ji nezveřejní nebo neuveřejní do 12 měsíců od posledního dne účetního nebo konsolidačního období. Skutková podstata podle písmene b) nebo c) je naplněna také tehdy, pokud entita sice uveřejní zprávu o daních z příjmů, avšak nezajistí, aby tato zpráva byla uveřejněna alespoň po dobu 5 let.

Okamžikem spáchání tohoto přestupku je den, kdy marně uplyne 12měsíční lhůta stanovená v § 119 odst. 2 pro splnění povinnosti vyhotovit, zveřejnit a uveřejnit zprávu o daních z příjmů.

K odstavci 2:

Přestupek podle odstavce 2 reflektuje možnost zprostit se povinnosti vyhotovovat zprávu o daních z příjmů, jsou-li naplněny podmínky podle § 108 odst. 2 nebo § 111 odst. 4. Subjektem tohoto přestupku může být účetní jednotka, mateřská entita i entita, která není účetní jednotkou. V těchto případech entity, které původně měly povinnost vyhotovovat zprávu o daních z příjmů, musí podle § 119 odst. 4 alespoň zajistit, aby byla zpráva s informacemi o daních z příjmů rovnocenná zprávě o daních z příjmů (která je uveřejňována namísto zprávy o daních z příjmů) uveřejněna alespoň po dobu 5 let. Účetní jednotka, mateřská entita nebo entita, která není účetní jednotkou, tudíž naplní skutkovou podstatu tohoto přestupku tehdy, když nezajistí, aby byla zpráva o daních z příjmů uveřejněna minimálně po dobu 5 let.



K odstavci 3:

Účetní jednotce, mateřské entitě nebo entitě, která není účetní jednotkou podle tohoto zákona, může být za přešupek podle § 157 uložena pokuta do výše 1 000 000 Kč. Horní hranice pokuty je stanovena totožně, jako v případě přešupku nezveřejnění vykazovaných informací, pokud je ukládána pachateli, který byl v daném účetním období velkou účetní jednotkou nebo mateřskou entitou, která byla součástí velkého konsolidačního celku. Výše sankce byla zvolena s ohledem na velikost subjektů, kterým jsou povinnosti týkající se zprávy o daních z příjmů ukládány, neboť podle ustanovení § 107 až § 111 se jedná v zásadě pouze o velké účetní jednotky, resp. entity odpovídající velkým účetním jednotkám, nebo o mateřské entity, které jsou součástí velkého konsolidačního celku.

V navrženém ustanovení odstavce 3 se ve vztahu ke druhu sankce používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přešupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přešupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přešupcích. Avšak podle § 36 zákona o přešupcích platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

§ 157

**Přešupek neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky**

(1) Subjekt konsolidace státu se dopustí přešupku tím, že řádně nepředá Ministerstvu financí účetní dokumenty nebo údaje pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky ve lhůtě k provedení nápravy.

(2) Spravující konsolidovaná entita se dopustí přešupku tím, že řádně nepředá Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu subjektů konsolidace státu ve lhůtě k provedení nápravy.

(3) Za přešupek podle odstavce 1 nebo 2 lze uložit pokutu do výše 1 % z celkových nákladů předcházejícího účetního období subjektu konsolidace státu, nejvýše však do 250 000 Kč.

**K § 157**

Přešupek podle § 157 se váže k povinnostem subjektů konsolidace státu v rámci plnění konsolidační povinnosti České republiky podle § 90. Porušení povinností subjektu konsolidace státu nebo spravující konsolidované entity řádně a včas (tj. ve lhůtě stanovené vyhláškou Ministerstva financí) předat Ministerstvu financí příslušné účetní dokumenty nebo údaje podle § 90 odst. 2 a 4 bez dalšího nezakládá odpovědnost za přešupek, a to vzhledem k relativně nízkému stupni společenské škodlivosti takového opomenutí. V případě, že daný subjekt nebo spravující konsolidovaná entita řádně a včas tuto svou povinnost nesplní, budou nejprve Ministerstvem financí vyzváni ke zjednání nápravy ve lhůtě 15 pracovních dnů. Teprve až řádné nepředání předmětných účetních dokumentů a údajů v této lhůtě je přešupkem neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky.

Přešupky vztahující se k porušení povinností v oblasti předávání údajů do centrálního systému účetních informací státu podle jiných právních předpisů (např. podle zákona č. 25/2017 Sb., o sběru vybraných údajů pro účely monitorování a řízení veřejných financí) jsou řešeny postihovány za obdobných podmínek, a tudíž i v případě nového zákona o účetnictví bylo zvoleno odpovídající řešení tak, aby v této oblasti nedocházelo k neodůvodněným rozdílům. S ohledem na specifický charakter těchto přešupků a omezený okruh pachatelů je rovněž nežádoucí, aby bylo v každém případě takového pochybení zahájeno přešupkové řízení, které by představovalo neúměrnou administrativní zátěž.

K řízení o přešupku neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky je z důvodu větší efektivity a hospodárnosti Ministerstvo financí (viz § 164).

K odstavci 1:

Subjektem přešupku podle odstavce 1 může být pouze subjekt konsolidace státu, který je vymezen v § 46 odst. 1 (tj. i subjekt, který není účetní jednotkou, jako je tomu například v případě městské části

hlavního města Prahy). Objektivní stránka skutkové podstaty tohoto přestupku je naplněna tehdy, když subjekt konsolidace nesplní svou povinnost předat Ministerstvu financí účetní dokumenty a údaje pro účely sestavení řádné konsolidované účetní závěrky České republiky podle § 90 odst. 4 a tuto povinnost nesplní řádně (tj. účetní dokumenty a údaje nejsou poskytnuty nebo jsou poskytnuty ve stanoveném rozsahu, stanoveným způsobem (viz § 94) nebo poskytnuté podklady jsou úplné a správné) a to ve lhůtě k provedení nápravy, která činí 15 pracovních dnů (viz § 90 odst. 5) K odstavci 2

Subjektem přestupku podle odstavce 2 může být na rozdíl od přestupku podle odstavce 1 pouze ten subjekt konsolidace státu, který je zároveň spravující konsolidovanou entitou podle § 46 odst. 2.

Objektivní stránku skutkové podstaty tohoto přestupku naplní spravující konsolidovaná entita tak, že ve lhůtě k provedení nápravy řádně a včas (tj. způsobem podle § 94, v rozsahu a ve lhůtách, které Ministerstvo financí stanoví vyhláškou na základě § 90 odst. 2) poskytnout Ministerstvu financí údaje nezbytné pro sestavení a uveřejnění výčtu subjektů konsolidace státu uloženou podle § 90 odst. 2. Lhůta k provedení nápravy činí vždy 15 pracovních dnů (viz § 90 odst. 5)

Porušení povinnosti řádně a včas (tj. ve lhůtě 10 pracovních dnů ode dne uveřejnění výčtu) oznámit určitým entitám, že byly uvedeny ve výčtu subjektů konsolidace státu, která je spravující konsolidované entitě uložena v § 90 odst. 3 nezakládá odpovědnost za přestupek, neboť v tomto případě předmětné protiprávní jednání nenaplnuje kritérium společenské škodlivosti natolik, aby mohlo být označeno za přestupek. Splnění této povinnosti proto bude zajištěno jinými prostředky.

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 stanoví horní hranici pokuty, kterou lze uložit subjektu konsolidace státu, který se dopustí přestupku neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky. V navrženém ustanovení odstavce 3 se ve vztahu ke druhu sankce používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Avšak podle § 36 zákona o přestupcích platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

## § 158

### **Přestupek proti vedení účetnictví**

(1) Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že

- a) řádně netvoří účetní informace prostřednictvím účetního systému nebo
- b) nezajišťuje spolehlivost účetních informací vedením účetnictví ověřitelným způsobem.

(2) Za přestupek podle odstavce 1 lze uložit pokutu

- a) do 5 000 Kč, jde-li k okamžiku spáchání přestupku o účetní jednotku používající hotovostní účetnictví,
- b) do 20 000 Kč, jde-li k okamžiku spáchání přestupku o mikro účetní jednotku,
- c) do 100 000 Kč, jde-li k okamžiku spáchání přestupku o malou účetní jednotku,
- d) do 250 000 Kč, jde-li k okamžiku spáchání přestupku o střední účetní jednotku,
- e) do 500 000 Kč, jde-li k okamžiku spáchání přestupku o velkou účetní jednotku,
- f) do výše 1% celkových nákladů, nejvýše však do 250 000 Kč, jde-li k okamžiku spáchání přestupku o účetní jednotku veřejného sektoru.

#### **K § 158**

#### K odstavci 1:

V odstavci 1 je upravena skutková podstata přestupku spočívající v porušení povinnosti řádně vést účetnictví a činit tak ověřitelným způsobem. Objektem, tedy zákonem chráněným zájmem, je v případě přestupku proti vedení účetnictví zajištění vedení účetnictví, jakož i jeho spolehlivosti, jako nezbytného předpokladu pro tvorbu kvalitních, zejména hodnověrných účetních informací, jejichž poskytování vnějším uživatelům je cílem účetního výkaznictví. Vedením účetnictví se zde rozumí vedení účetnictví ve smyslu § 121 odst. 2, tj. systematický proces tvorby účetních informací. Zároveň je postihováno také porušení povinnosti vést účetnictví ověřitelným způsobem podle § 121 odst. 5.

Skutkovou podstatu přestupku podle písmene a) může účetní jednotka naplnit jednáním (tj. konáním nebo opomenutím) spočívajícím v porušení povinnosti vést účetnictví jak po kvantitativní, tak kvalitativní stránce. V prvním případě se účetní jednotka dopustí přestupku, když nevyhodnocuje dopad účetního případu na základě účetního záznamu, nezaznamenává dopad účetního případu pro účely sestavení účetní závěrky nebo nesestavuje účetní závěrku, tedy netvoří účetní informace řádným způsobem. Tvorba účetních informací v sobě podle § 121 odst. 4 písm. c) zahrnuje i sestavování účetní závěrky, které je však v tomto kontextu chápáno jako proces sestavování účetní závěrky. Pokud by účetní jednotka vůbec nesestavila účetní závěrku, dopustila by se tím přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle § 154 odst. 1 písm. a).

Přestupku proti vedení účetnictví podle písmene a) se však účetní jednotka dopustí i tehdy, když sice tvoří účetní informace, avšak netvoří je řádně, ale nejsou naplněny požadavky na tuto tvorbu upravené v části zákona upravující vedení účetnictví.

Účetní jednotka naplní skutkovou podstatu podle písmene b) tehdy, když nezajišťuje spolehlivost účetních informací prostřednictvím vedení účetnictví ověřitelným způsobem podle § 121 odst. 1. Ve smyslu § 121 odst. 5 je požadavek na vedení účetnictví ověřitelným způsobem splněn, pokud jsou kumulativně splněny konkrétní požadavky uvedené v tomto ustanovení, a sice vedení účetnictví s využitím účetních záznamů, dokladovost účetního případu, průkaznost účetního dokumentu, konzistence účetního systému, vnitřní kontrolní systém účetnictví (včetně řádného provedení inventarizace) a úschova účetní dokumentace. K naplnění skutkové podstaty tedy postačí, nezajistí-li účetní jednotka jeden z těchto dílčích aspektů ověřitelnosti vedení účetnictví. Tuto skutkovou podstatu je však nutné vnímat v kontextu jejího objektu, kterým je zajištění spolehlivosti účetních informací. To znamená, že pokud by došlo k marginálnímu narušení jinak ověřitelným způsobem vedeného účetnictví, například prostřednictvím jednoho neprůkazného účetního dokumentu, nemusí dojít k naplnění této skutkové podstaty, nepovede-li toto narušení k spolehlivosti účetních informací. V porovnání s úpravou účetních přestupků v dosavadním zákoně o účetnictví nepředstavuje zařazení přestupku proti vedení účetnictví do nového zákona o účetnictví zásadní změnu. Z věcného hlediska došlo pouze ke sloučení porušení povinnosti vést účetnictví a povinnosti vést účetnictví správně (tedy v souladu s právními předpisy), které doposud představovaly samostatné skutkové podstaty účetních přestupků.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 stanoví horní hranici pokuty, kterou je možné uložit účetní jednotce za přestupek proti vedení účetnictví podle odstavce 1. Výše uvedených horních hranic se i v tomto případě odvíjí od kategorie účetní jednotky, která je pachatelem přestupku. Výše stanovených horních hranic odpovídá zhruba jedné polovině horních hranic pokut stanovených v § 154 odst. 3. V porovnání s dosavadní právní úpravou účetních přestupků jsou výše horních hranic pokut pro jednotlivé kategorie účetních jednotek navrhovány řádově nižší. Mírnější sankce jednak lépe odpovídají rámci, ve kterém se v současné době pohybují výše pokut ukládaných v konkrétních případech, a zároveň odráží hodnotové zaměření nového zákona o účetnictví na účetní výkaznictví, a tudíž i nižší míru společenské škodlivosti tohoto přestupku.

Pro zjištění výše horní hranice pokuty je relevantní kategorie účetní jednotky v okamžiku spáchání přestupku, tedy v okamžiku, kdy svým jednáním naplnila skutkovou podstatu přestupku, nikoliv až v okamžiku ukládání správního trestu.

Zvláštní horní hranice pokuty je stanovena pro účetní jednotku používající hotovostní účetnictví, která je vzhledem k její velikosti a charakteru nejnižší. Zvláštní horní hranice pokuty je stanovena rovněž pro účetní jednotky veřejného sektoru s ohledem na jejich specifické postavení.

V navrženém ustanovení odstavce 2 se ve vztahu ke druhu správního trestu používá formulace „lze uložit“, a tudíž je podle povahy a závažnosti přestupku v konkrétním případě možné, v souladu s § 45 zákona o přestupcích, uložit namísto pokuty napomenutí, které je obecným správním trestem podle zákona o přestupcích. Avšak podle § 36 zákona o přestupcích platí, že napomenutí nelze uložit společně s pokutou.

Rozdílová tabulka – výše pokut za účetní přestupky				
Přestupek	Kategorie účetní jednotky	zákon č. 536/1991 Sb.		nový zákon o účetnictví
		nezveřejnění v	nesestavení účetní	

		rejstříku, neprovedení auditu, porušení pocitivého a věrného zobrazení	závěrky, výroční zprávy	
<b>Nezveřejnění vykazovaných informací</b> (základní skutková podstata)	účetní jednotka používající jednoduché (hotovostní) účetnictví	do 50 000 Kč	do 100 000 Kč	do 10 000 Kč
	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 věrné a poctivé 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 věrné a poctivé 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 (aktiva 1 miliarda)		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 jednoduché (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 (aktiva 1 miliarda)		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	

Trestný čin	FO	PO
Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění § 254 TZ	peněžitý trest v max. výši 36 500 000 Kč	peněžitý trest v max. výši 1 460 000 000 Kč

§ 159

**Zveřejnění rozhodnutí o přestupku**

(1) Za přestupek nezveřejnění vykazovaných informací nebo přestupek zkreslování vykazovaných informací lze uložit též zveřejnění rozhodnutí o přestupku.

(2) Dopustila-li se přestupku účetní jednotka nebo mateřská entita, která

- a) je zapsaná ve veřejném rejstříku, zveřejní se údaj o pravomocném rozhodnutí o přestupku ve veřejném rejstříku, v němž je účetní jednotka zapsána; pravomocné rozhodnutí o přestupku se uloží do sbírky listin takového veřejného rejstříku, a
- b) statutární výroční zprávu uveřejňuje jiným způsobem, uveřejní pravomocné rozhodnutí o přestupku tímto způsobem do 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

(3) Správní orgán příslušný k řízení o přestupcích podle tohoto zákona zašle bez zbytečného odkladu pravomocné rozhodnutí o přestupku, které má být

- a) zveřejněno podle odstavce 2 písm. a), příslušnému rejstříkovému soudu,
- b) uveřejněno podle odstavce 2 písm. b) Ministerstvu financí, jde-li o přestupek účetní jednotky veřejného sektoru.

(4) Doba zpřístupnění pravomocného rozhodnutí o přestupku činí alespoň 12 měsíců.

**K § 159**

K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 upravuje druh správního trestu zveřejnění rozhodnutí o přestupku, který nově bude možné uložit za účetní přestupky. V porovnání s dosavadní právní úpravou se jedná o změnu, neboť správní trest zveřejnění rozhodnutí o přestupku nebylo možné za účetní přestupky ukládat, jelikož jeho uložení je dle § 50 odst. 1 zákona o přestupcích podmíněno zakotvením možnosti uložit tuto sankci ve zvláštním zákoně, tedy v tomto případě zákoně o účetnictví, v němž úprava tohoto správního trestu dosud nebyla obsažena.

Tento správní trest může být uložen pouze účetní jednotce nebo mateřské entitě, která je právnickou osobou nebo podnikající fyzickou osobou a která spáchá přestupek nezveřejnění vykazovaných informací nebo přestupek zkreslování vykazovaných informací. Záleží přitom na uvážení správního

orgánu, který vede řízení o přestupku, zda vzhledem k závažnosti daného případu tuto sankci uloží, či nikoliv.

Zavedení tohoto druhu správního trestu odpovídá celkové orientaci nového zákona o účetnictví převážně na účetní výkaznictví a jeho účelem je napomáhat naplnění cíle účetního výkaznictví, kterým je poskytování účetních informací vnějšímu uživateli. Způsob výkonu tohoto druhu správního trestu zároveň přispívá k ochraně informovaného ekonomického rozhodování vnějšího uživatele účetních informací tím, že umožňuje seznámit tohoto uživatele se skutečností, že informace, které mu byly poskytnuty, jsou nesprávné, neúplné, nepravdivé či dokonce zkreslené nebo že nebyly ověřeny v souladu se zákonem. Tento vnější uživatel si tak může vytvořit lepší představu o účetní jednotce, se kterou by kupříkladu navazoval hospodářské vztahy.

Co se týče rozsahu a charakteru informací zpřístupňovaných v rozhodnutí o přestupku, s ohledem na zajištění odpovídající ochrany osobních údajů, se použije obecné ustanovení § 50 odst. 7 zákona o přestupcích. Podle tohoto ustanovení tak zpřístupněné rozhodnutí o přestupku nesmí obsahovat jakékoli údaje (tj. nejen jméno, příjmení, datum a místo narození, bydliště, rodné číslo apod.), na základě kterých by bylo možné identifikovat osoby odlišné od účetní jednotky, která je pachatelem přestupku, zejména by se mohlo jednat o údaje poškozených. Předmětné identifikační údaje je nutné pro účely zpřístupnění rozhodnutí o přestupku anonymizovat.

#### K odstavci 2:

V odstavci 2 je upraven zvláštní způsob zveřejnění rozhodnutí o přestupku. Způsob navržený v tomto ustanovení lépe odpovídá smyslu zavedení tohoto druhu správního trestu do účetnictví, kterým je podpora dosahování cíle účetního výkaznictví. Vychází se přitom z předpokladu, že aby byl vnější uživatel účetních informací efektivně informován i o případném přestupku účetní jednotky, měla by mu tato informace být skutečně dána k dispozici, tj. měla by se nacházet na místech, která vnější uživatel nejčastěji využívá k čerpání účetních informací o účetní jednotce. S ohledem na obecnější formulaci skutkové podstaty přestupku požaduje nový zákon o účetnictví, aby bylo zveřejněno úplné znění pravomocného rozhodnutí o přestupku a nikoliv pouze výrok tohoto rozhodnutí, jelikož zejména odůvodnění je pro vnějšího uživatele zdrojem relevantních informací o podstatě a charakteru spáchaného přestupku.

Standardní způsob zveřejnění rozhodnutí o přestupku upravený v § 50 zákona o přestupcích spočívá ve zveřejnění pouze výrokové části předmětného pravomocného rozhodnutí, a to na úřední desce správního orgánu, který rozhodnutí o přestupku vydal, a ve veřejném sdělovacím prostředku dle výběru tohoto správního orgánu na náklady pachatele přestupku.

Způsob zveřejnění rozhodnutí o přestupku navržený v novém zákoně o účetnictví se liší v závislosti na tom, zda pachatelem přestupku je účetní jednotka, která je zapsána ve veřejném rejstříku (nejčastěji v Obchodním rejstříku), a tudíž má povinnost zveřejňovat statutární výroční zprávu v tomto veřejném rejstříku, či nikoliv.

Pokud je účetní jednotka zapsána ve veřejném rejstříku, zveřejní se rozhodnutí o přestupku v tomto rejstříku, a to dvakrát. Nejprve se zveřejní údaj o tom, že daná účetní jednotka byla pravomocně odsouzena za přestupek. Například v případě Obchodního rejstříku bude takto zveřejněn údaj o vydání pravomocného rozhodnutí o přestupku dané účetní jednotky obdobným způsobem, jakým je zveřejňován údaj o vstupu účetní jednotky do insolvence nebo údaj o jejím vstupu do likvidace (tj. mezi základními údaji v kategorii „výpis platných“ mezi „ostatními údaji“). Úplné znění pravomocného rozhodnutí o přestupku, tj. včetně odůvodnění, se následně založí do sbírky listin této účetní jednotky ve veřejném rejstříku.

Pokud se jedná o účetní jednotku, která není zapsána ve veřejném rejstříku a zpřístupňuje statutární výroční zprávu jiným způsobem, např. uveřejněním na svých internetových stránkách, zpřístupní úplné znění pravomocného rozhodnutí o přestupku i tímto způsobem. Uveřejnění rozhodnutí o přestupku musí být provedeno ve lhůtě stanovené zákonem. Jestliže je účetní jednotka zapsána ve veřejném rejstříku a zároveň uveřejňuje statutární výroční zprávu jiným způsobem, zpřístupní pravomocné rozhodnutí o přestupku oběma způsoby.

Exekuce rozhodnutí, kterým byl účetní jednotce uložen správní trest zveřejnění rozhodnutí o přestupku podle odstavce 2 písm. b), se provádí opakovaným ukládáním donucovacích pokut nebo provedením náhradního výkonu podle správního řádu.

#### K odstavci 3:

Odstavec 3 upravuje postup pro zveřejnění rozhodnutí o přestupku podle odstavce 2, jak pro případ, kdy je pachatelem přestupku účetní jednotka zapsaná ve veřejném rejstříku, tak pro případ, kdy je pachatelem účetní jednotka veřejného sektoru, která uveřejňuje svou řádnou individuální statutární výroční zprávu prostřednictvím Ministerstva financí způsobem umožňujícím dálkový přístup. Zveřejnění rozhodnutí o přestupku proběhne bez participace účetní jednotky pouze na základě zaslání předmětného pravomocného rozhodnutí správním orgánem, který ho vydal, rejstříkovému soudu nebo Ministerstvu financí. Rejstříkový soud následně provede jeho založení do sbírky listin v příslušném veřejném rejstříku. Ministerstvo financí zveřejnění rozhodnutí o přestupku stejným způsobem, kterým byla uveřejněna individuální statutární výroční zpráva účetní jednotky veřejného sektoru. Tímto způsobem bude zajištěno rychlé a efektivní zveřejnění daného rozhodnutí a eliminuje se riziko vzniku průtahů se zveřejněním ze strany účetní jednotky.

#### K odstavci 4:

V odstavci 4 je stanovena minimální doba, po kterou musí rozhodnutí o přestupku zůstat zpřístupněno, tj. zveřejněno ve veřejném rejstříku nebo uveřejněno způsobem, kterým účetní jednotka uveřejňuje svou statutární výroční zprávu. Konkrétní délka doby je vždy uvedena ve výrokové části rozhodnutí o přestupku.

### § 160

#### **Opatření k nápravě**

(1) Správní orgán příslušný k řízení o přestupcích podle tohoto zákona může uložit účetní jednotce nebo mateřské entitě, která se dopustila přestupku nezveřejnění vykazovaných informací tím, že řádně a včas nezveřejnila statutární výroční zprávu, opatření k nápravě za účelem odstranění tohoto protiprávního stavu a určit přiměřenou lhůtu k jeho provedení.

(2) Účetní jednotka nebo mateřská entita, kterým bylo uloženo opatření k nápravě podle odstavce 1, informuje správní orgán, který opatření k nápravě uložil, o provedení tohoto opatření bez zbytečného odkladu poté, co bylo provedeno, nejpozději však do 30 dnů od uplynutí lhůty k jeho provedení.

#### **K § 160**

#### K odstavci 1:

Odstavec 1 upravuje možnost uložit účetní jednotce nebo mateřské entitě, která se dopustí přestupku nezveřejnění vykazovaných informací, opatření k nápravě. Toto opatření je však možné uložit pouze ve specifickém případě tehdy, když je skutková podstata přestupku naplněna jednáním spočívajícím v porušení konkrétní dílčí povinnosti, a sice nezveřejnění statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku. Řádné zveřejnění statutární výroční zprávy také zahrnuje, aby statutární výroční zpráva byla nejen zveřejněna, ale byla zveřejněna v čitelné podobě, tj. zveřejněnou statutární výroční zprávu, v níž by všechny podstatné údaje byly učiněny nečitelnými, nelze považovat za řádně zveřejněnou. Obsahem opatření k nápravě je pak taková povinnost, která směřuje k nápravě tohoto protiprávního stavu, tedy povinnost dodatečně zveřejnit předmětnou statutární výroční zprávu nebo ji zveřejnit v čitelné podobě.

Navrhované ustanovení je odůvodněno zájmem na skutečném zajištění splnění povinnosti zveřejnit statutární výroční zprávu. Vzhledem k tomu, že účetní přestupky nejsou svou povahou přestupky trvající, není možné efektivně dosáhnout nápravy závadného stavu jinak než uložení odpovídající povinnosti. V případě absence pravomoci uložit takovou povinnost by sice byl účetní jednotce uložen správní trest za účetní přestupek, nicméně neexistoval by žádný způsob exekuce povinnosti zveřejnit statutární výroční zprávu, která by tak de facto mohla nadále zůstat nezveřejněna. Zda správní orgán, který vede řízení o přestupku, přistoupí k uložení tohoto opatření, záleží, s ohledem na různou závažnost daného přestupku v konkrétních případech, na jeho úvaze.

K provedení opatření k nápravě určí správní orgán, který rozhodl o přestupku, přiměřenou lhůtu. Nesplní-li účetní jednotka povinnost uloženou v opatření k nápravě ve stanovené lhůtě, bude exekuce rozhodnutí, kterým bylo opatření k nápravě uloženo, probíhat provedením náhradního výkonu nebo ukládáním donucovacích pokut podle správního řádu.

#### K odstavci 2:

V odstavci 2 je stanovena informační povinnost účetní jednotky, které bylo uloženo opatření k nápravě. Tato účetní jednotka musí informovat správní orgán, který jí opatření k nápravě uložil, o splnění povinnosti v něm uložené, a to ve lhůtě bez zbytečného odkladu od jeho provedení. Zároveň je však stanovena maximální lhůta pro splnění informační povinnosti.

## § 161

### **Promlčecí doba**

(1) Promlčecí doba činí 4 roky.

(2) Byla-li promlčecí doba přerušena, zanikne odpovědnost za přešupek nejpozději za 10 let od jeho spáchání.

#### **K § 161**

##### K odstavcům 1 a 2:

Odstavec 1 upravuje zvláštní délku promlčecí doby pro účetní přešupky, přičemž oproti délce promlčecí doby podle § 30 zákona o přešupcích dochází k jejímu prodloužení.

Stávající zákon o účetnictví speciální promlčecí dobu pro účetní přešupky nestanoví, a tudíž na základě subsidiarity dochází k aplikaci obecné úpravy promlčecí doby v zákoně o přešupcích s tím, že určení délky promlčecí doby, která činí 1 rok nebo 3 roky, je závislé na horní hranici sazby pokuty, kterou zákon za účetní přešupek uloží. Horní hranice pokut za účetní přešupky jsou nicméně v dosavadní právní úpravě konstruovány pomocí procentuální částky z čisté hodnoty aktiv účetní jednotky (tedy nikoliv jako pevné částky). V důsledku absence pevné horní hranice pokuty, která má determinovat délku promlčecí lhůty, tak nebylo zcela zřejmé, jak délku promlčecí doby za účetní přešupky stanovit. Výkladem Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 9. 2020, sp. zn. 10 Afs 72/2020-76) bylo dovozeno, že v takovém případě se uplatní promlčecí doba v délce 1 rok, a to bez ohledu na to, jaká horní hranice pokuty byla správním orgánem vypočtena v závislosti na majetkových poměrech účetní jednotky. Situace, kdy základní promlčecí doba trvá pouze 1 rok a maximální promlčecí doba 3 roky, je však pro správní orgán jak z hlediska samotného zjištění skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán přešupek, tak z hlediska zahájení a provedení přešupkového řízení a uložení sankce nepostačující. Z hlediska správních orgánů příslušných k projednávání účetních přešupků znamená tento stav faktickou nemožnost pokuty za účetní přešupky kvalifikovaně ukládat.

Z tohoto důvodu navrhované ustanovení stanoví základní délku promlčecí doby pro účetní přešupky v délce 4 roky a v délce 10 let, přičemž desetiletá doba běží nezávisle na přerušení promlčecí doby z důvodů uvedených v § 32 odst. 2 zákona o přešupcích. Takto stanovená délka promlčecí doby by měla poskytovat dostatečně dlouhý časový úsek jak pro provedení standardní kontrolní činnosti příslušnými správními orgány, tak pro eventuální zahájení i dokončení přešupkového řízení.

Navrhovaným ustanovením není dotčena úprava běhu, přerušení a stavění promlčecí doby podle zákona o přešupcích. V souladu se zákonem o přešupcích počíná promlčecí doba běžet dnem následujícím po dni spáchání přešupku, kterým je den, kdy bylo ukončeno jednání naplňující skutkovou podstatu přešupku. V případě účetního přešupku nezveřejnění vykazovaných informací je tak prvním dnem promlčecí doby den následující po posledním dni 12měsíční lhůty stanovené pro řádné splnění povinnosti zajistit zveřejnění vykazovaných informací podle § 116. V případě přešupku proti vedení účetnictví je prvním dnem promlčecí doby den následující po posledním dni účetního období, ve kterém účetní jednotka porušila svou povinnost řádně vést účetnictví.

## § 162

### **Osoba jednající za entitu bez právní osobnosti**

Pro účely účetních přešupků se v případě účetní jednotky, která je entitou bez právní osobnosti, nebo entity bez právní osobnosti, touto účetní jednotkou nebo entitou rozumí osoba, která v oblasti účetnictví jedná za tuto entitu.



## **K § 162**

Navrhované ustanovení upravuje problematiku odpovědnosti za přestupky v případě účetních jednotek, které jsou entitami bez právní osobnosti a entit bez právní osobnosti. Entita bez právní osobnosti, totiž vzhledem k tomu, že nemůže mít v mezích právního řádu práva a povinnosti, nemůže nést ani odpovědnost za přestupek, a tedy nemůže být sankcionována. V případech přestupků páchaných při činnosti účetních jednotek bez právní osobnosti nebo jiných entit bez právní osobnosti proto navrhovaná úprava zajišťuje existenci osoby, která v konečném důsledku ponese odpovědnost za takový přestupek, a zamezuje vzniku situace, kdy by dané protiprávní jednání bylo nepostižitelné.

Většina skutkových podstat účetních přestupků je formulována tak, že subjektem přestupku je účetní jednotka. Navrhované ustanovení proto stanoví, že účetní jednotkou se pro případ přestupku týkajícího se účetní jednotky, která je entitou bez právní osobnosti, rozumí osoba, která v oblasti účetnictví jedná za entitu bez právní osobnosti podle § 168 odst. 1. Tato osoba pak bude subjektem přestupku jak z hlediska posuzování naplnění skutkové podstaty účetního přestupku, tak z hlediska uložení případné sankce.

V případě přestupku nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů podle § 156 může být pachatelem též entita bez právní osobnosti, která není účetní jednotkou. I v těchto případech se pak touto entitou pro účely účetních přestupků (tj. pro účely posouzení naplnění skutkové podstaty přestupku i uložení sankce) rozumí osoba, která v oblasti účetnictví za tuto entitu jedná podle § 168 odst. 1.

## **§ 163**

### **Určení celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru**

(1) Celkovými náklady účetní jednotky veřejného sektoru pro účely uložení pokuty účetní jednotce veřejného sektoru za přestupek podle tohoto zákona se rozumí skutečná výše celkových nákladů za účetní období, ke kterému se vztahuje spáchání přestupu podle tohoto zákona.

(2) Nelze-li zjistit skutečnou výši celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru, určí správní orgán příslušný k řízení o přestupcích podle tohoto zákona její výši odhadem. Odhad správní orgán provádí zejména na základě svých poznatků o

- a) činnosti účetní jednotky veřejného sektoru, které má být pokuta uložena a
- b) skutečné výši celkových nákladů srovnatelných účetních jednotek.

## **K § 163**

Vzhledem k tomu, že horní hranice pokuty za účetní přestupky, kterou lze uložit účetní jednotce veřejného sektoru, je v novém zákoně o účetnictví stanovena vždy procentem z celkových nákladů této účetní jednotky, ustanovení § 163 vymezuje jednak pojem celkových nákladů a také způsob jejich zjištění.

### K odstavci 1:

Ustanovení odstavce 1 vymezuje pojem celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru, který je zásadní pro určení horní hranice pokuty, kterou lze účetní jednotce veřejného sektoru uložit za přestupek podle tohoto zákona. Celkovými náklady je tak skutečná výše celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru tak, jak by měla být vykázána v účetní závěrce za předpokladu, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. To znamená, že pokud by byla výše celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru v její účetní závěrce vykázána chybně, bude se při ukládání sankce vycházet ze skutečné výše celkových nákladů zjištěné správním orgánem příslušným k řízení o přestupku, nikoliv z výše vykázané v účetní závěrce.

Pro určení horní hranice pokuty ukládané účetní jednotce veřejného sektoru za přestupek podle tohoto zákona je relevantní vždy ta výše skutečných celkových nákladů za účetní období, k němuž se váže přestupek, za nějž je sankce ukládána (tj. účetní období, ze kterého vyplývají povinnosti, jejichž porušení zakládá přestupek podle tohoto zákona). Například v případě přestupku nezveřejnění vykazovaných informací podle § 154 se tak bude jednat o výši celkových nákladů v účetním období, za které nebyla povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací řádně a včas splněna.

#### K odstavci 2:

Odstavec 2 stanoví postup pro zjištění skutečné výše celkových nákladů, pokud tento údaj není možné zjistit běžnými způsoby (tj. na základě účetnictví dané účetní jednotky). Jedná o ojedinělé situace, které však mohou nastat zejména tehdy, když účetní jednotka veřejného sektoru spáchá účetní přešůpek v prvním účetním období své existence a v tomto účetním období například nevedla účetnictví buď vůbec, nebo účetní informace z něj získané nejsou pro účely zjištění skutečné výše celkových nákladů použitelné.

V takovém případě správní orgán pro účely vyměření pokuty určí skutečnou výši celkových nákladů této účetní jednotky odhadem. V ustanovení odstavce 2 jsou demonstrativně vymezena východiska pro takový odhad, kterými jsou zejména poznatky příslušného správního orgánu o činnosti dané účetní jednotky a o skutečné výši celkových nákladů srovnatelných účetních jednotek. Příslušný správní orgán by tedy měl při odhadu skutečné výše celkových nákladů účetní jednotky veřejného sektoru vzít v úvahu jednak povahu činnosti, kterou daná účetní jednotka vyvíjí, její rozsah, potenciální ziskovost, ekonomickou náročnost apod. Rámcovou představu o celkových nákladech by pak měla poskytnout rovněž znalost skutečné výše celkových nákladů srovnatelných účetních jednotek; srovnatelnost se posuzuje se zřetelem zejména k velikosti účetní jednotky, objemem prostředků, s nimiž hospodáří, předmětem její činnosti a prostřední, ve kterém tuto činnost vyvíjí apod. Příslušný správní orgán může nad rámec zmíněného vycházet z jakýchkoliv dalších informací, propočtů či statistik, které má k dispozici, a které jsou způsobilé poskytnout relevantní informace pro zjištění skutečné výše celkových nákladů dané účetní jednotky.

### § 164

#### **Příslušnost**

(1) K řízení o přešůpku podle tohoto zákona je příslušný finanční úřad, který provádí nebo provedl kontrolu plnění povinností podle tohoto zákona.

(2) K řízení o přešůpku neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky je příslušné Ministerstvo financí.

#### **K § 164**

Podle obecné právní úpravy by byl věcně příslušný k řízení o přešůpku obecní úřad obce s rozšířenou působností. Co se týče správních trestů v podobě pokut, vzhledem k tomu, že pokuty ukládané za účetní přešůpky jsou příjmem státního rozpočtu, by se uplatnila obecná příslušnost celního úřadu, který podle § 8 odst. 2 zákona č. 17/2012 o Celní správě České republiky, vykonává správu placení peněžitých plnění v rámci dělené správy, která jsou příjmem státního rozpočtu.

Aplikace obecné úpravy však v tomto případě není z důvodu specifické povahy účetních přešůpků žádoucí, a proto navrhované ustanovení stanoví věcnou příslušnost k vedení řízení o účetních přešůpcích finančnímu úřadu.

V případech některých účetních jednotek, které jsou subjektem dohledu České národní banky podle zvláštních zákonů (například zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu), může vzniknout jejich odpovědnost za přešůpky podle těchto zvláštních zákonů. K vedení řízení o těchto přešůpcích pak může být věcně příslušná Česká národní banka, přičemž se v této oblasti předpokládá zajištění vzájemné výměny informací mezi Českou národní bankou a finanční správou.

#### K odstavci 1:

K vedení řízení o přešůpcích jsou věcně příslušné finanční úřady, a to na základě obecné právní úpravy § 10 odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V otázce místní příslušnosti však s ohledem na specifickou povahu přešůpků podle tohoto zákona není žádoucí, aby se aplikovala obecná úprava zákona o přešůpcích. Navrhované ustanovení proto obsahuje zvláštní úpravu místní příslušnosti, podle níž bude k vedení řízení o přešůpku místně příslušný ten finanční úřad, který provádí nebo provedl kontrolu plnění povinností uložených tímto zákonem. Navrhované řešení bylo zvoleno s ohledem na dosažení co největší efektivity a hospodárnosti postupu správních orgánů, neboť nebude nutné řešit otázku místa spáchání přešůpku a zároveň bude umožněno vést řízení o přešůpku tomu orgánu, který jeho spáchání při své kontrolní činnosti odhalil, a tudíž bude disponovat důkazy a informacemi potřebnými pro rozhodnutí o přešůpku.

Na základě § 10 odst. 1 písm. e) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, pak finanční úřad zajistí rovněž vybírání a vymáhání pokut za účetní přestupky, které uložil. Pokud by bylo pachatelem přestupku příslušným správním orgánem (tj. finančním úřadem) uloženo opatření k nápravě podle § 160, k vymáhání povinnosti uložené tímto opatřením bude, v souladu s obecnou právní úpravou, příslušný ten finanční úřad, který vydal rozhodnutí v prvním stupni.

K odstavci 2:

Pro účely řízení o přestupku neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky se navrhuje stanovit výlučnou věcnou příslušnost Ministerstva financí. Důvodem je skutečnost, že pachatelem tohoto přestupku může být pouze subjekt konsolidace státu nebo spravující konsolidovaná entita, a to nesplněním povinností v rámci konsolidace státu. Ministerstvo financí, které sestavuje řádnou konsolidovanou účetní závěrku za Českou republiku a které za tímto účelem sbírá dané účetní dokumenty a údaje, bude tudíž tím orgánem, který se o spáchání tohoto přestupku dozví, a zároveň bude mít k dispozici důkazy potřebné k rozhodnutí o přestupku. Z hlediska organizace a efektivity by proto nebylo žádoucí, aby tento přestupek projednávaly orgány Finanční správy, jako je tomu v případě ostatních přestupků podle tohoto zákona.

## ČÁST TRINÁCTÁ

### VÝKON STÁTNÍ SPRÁVY NA ÚSEKU ÚČETNICTVÍ

#### § 165

#### Výkon veřejné správy na úseku účetnictví

Ministerstvo financí

- a) shromažďuje pro potřeby státu od účetních jednotek veřejného sektoru a subjektu konsolidace státu účetní informace v centrálním systému účetních informací státu,

*CELEX 32011L0085 (čl. 3 odst. 1)*

- b) sestavuje a uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet subjektů konsolidace státu,
- c) spravuje centrální systém účetních informací státu a zajišťuje jeho využívání v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností orgánů veřejné správy podle jiného zákona, a
- d) zajišťuje metodickou podporu účetní jednotce veřejného sektoru a subjektu konsolidace státu v rámci shromažďování účetních informací pro potřeby státu.

#### **K části jedenácté - výkon státní správy na úseku účetnictví**

#### **K § 165**

Ustanovením § 165 se navrhuje upravit postavení Ministerstva financí ve vztahu k účetnictví ve veřejném sektoru. Navrhuje se převzetí dosavadního ustanovení § 1 odst. 3 věty první a druhé a odstavce 4 zákona o účetnictví. Nadále tedy platí, že Ministerstvo financí shromažďuje účetní informace od účetních jednotek veřejného sektoru a subjektů konsolidace státu, a to v centrálním systému účetních informací státu (písmeno a)), zároveň tento centrální systém spravuje a zajišťuje jeho využívání (písmeno c)), dále sestavuje a uveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup výčet subjektů konsolidace státu (písmeno b)) a rovněž zajišťuje metodickou podporu účetním jednotkám veřejného sektoru a subjektům konsolidace státu při zajišťování účetních informací pro potřeby státu. Nově se stanoví oprávnění a povinnost Ministerstva financí sestavit a uveřejnit výčet subjektů konsolidace státu, kterým je výčet konsolidovaných entit státu, entit výkaznictví státu pod společným vlivem a dále přidružených entit výkaznictví státu. Povinnost Ministerstva financí sestavit a uveřejnit svou řádnou individuální a konsolidovanou statutární výroční zprávu způsobem umožňující dálkový přístup je upravena v ustanovení tohoto zákona, která se týká plnění konsolidační povinnosti České republiky (viz § 47) a zveřejňování řádné statutární výroční zprávy ve veřejném rejstříku (viz § 117 odst. 3).

### **Zvláštní postupy k utajení**

Pro účely utajení činnosti může Ministerstvo financí vydat pro zpravodajské služby České republiky, ozbrojené síly České republiky, Policii České republiky, Vězeňskou službu České republiky a Celní správu České republiky zvláštní postupy pro jejich účetnictví.

#### **K § 166**

Ministerstvo je tímto ustanovením zmocněno specificky upravit zvláštní postupy v účetnictví některých účetních jednotek, pokud je to nezbytné kvůli charakteru jejich činnosti. Zmocnění je obdobou zmocnění v § 13a zákona o finanční správě. Těmito účetními jednotkami jsou zpravodajské služby České republiky (tj. Bezpečnostní informační služba (BIS), Úřad pro zahraniční styky a informace (ÚZSI) a Vojenské zpravodajství), dále ozbrojené síly České republiky, Policie České republiky, Vězeňská služba České republiky a Celní správa České republiky.

## **ČÁST ČTRNÁCTÁ**

### **SPOLEČNÁ USTANOVENÍ**

#### **Společná ustanovení o věcech**

(1) Ustanovení účetních předpisů o obchodním závodu se použijí i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku.

(2) Ustanovení účetních předpisů o pobočce se použijí i na jinou část účetní jednotky, která představuje část organizovaného souboru jmění účetní jednotky sloužící k provozování činnosti účetní jednotky a vykazující funkční a hospodářskou samostatnost.

(3) Ustanovení účetních předpisů upravující cenné papíry se obdobně použijí i pro zaknihované cenné papíry.

(4) Ustanovení účetních předpisů o jednotce a o nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku.

#### **K části dvanácté - společná ustanovení**

#### **K § 167**

Navržené ustanovení § 167 představuje zvláštní ustanovení vůči občanskému zákoníku, který obsahuje obecnou úpravu věcí pro celý právní řád. Obdobná norma byla doplněna do zákona o daních z příjmů v souvislosti s rekodifikací občanského práva.

V odstavci 1 se normuje, že ustanovení účetních předpisů o obchodním závodu se pro účely účetnictví použijí i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku. Důvodem je skutečnost, aby v textu zákona o účetnictví nemuselo být na všech místech uváděno dlouhé slovní spojení.

Na základě ustanovení odstavce 2 platí ustanovení upravující pobočky účetních jednotek a zahraniční pobočky účetních jednotek i pro jiné části účetních jednotek, které podle definice § 503 odst. 1 občanského zákoníku nejsou pobočkou. Ustanovení § 503 odst. 1 občanského zákoníku definuje pobočku pouze ve vztahu k obchodnímu závodu, který je podle § 502 občanského zákoníku organizovaným souborem jmění vytvořeným podnikatelem. Definičním znakem pobočky je vedle objektivní hospodářské a funkční samostatnosti také subjektivní rozhodnutí podnikatele o tom, že daná část obchodního závodu bude pobočkou.

Z pojetí pobočky v občanském zákoníku vyplývá, že taková autonomní část například neziskové účetní jednotky, byť by po materiální stránce naplňovala charakter pobočky, by nemohla být označována za pobočku, neboť se nejedná o účetní jednotku, která je podnikatelem.

Důvodem navržení tohoto společného ustanovení je zpřehlednění právní úpravy tak, aby nemuselo být ve všech případech uváděno dlouhé slovní spojení zahrnující nejen pobočky podnikatelských účetních jednotek, ale též autonomní součásti jiných než podnikatelských účetních jednotek.

Odstavec 3 reaguje na občanský zákoník, který rozlišuje mezi cennými papíry ve smyslu listinném a zaknihovanými cennými papíry. Zaknihované cenné papíry již nespádají do dosavadní souhrnné kategorie cenných papírů, nejsou tak rovnocennou kategorií jako cenné papíry ve smyslu listinném, ale náhražkou cenného papíru ve smyslu listinném. Pro účely účetnictví je žádoucí, aby se ustanovení účetních předpisů o cenných papírech vztahovaly jak na listinné, tak zaknihované cenné papíry. Zároveň se tímto ustanovením usnadňuje terminologie.

Odstavec 4 z důvodu právní jistoty stanoví jednotnou právní úpravu pro jednotky, a to jak jednotky vzniklé podle zákona o vlastnictví bytů, tak pro jednotky podle občanského zákoníku. Na základě tohoto ustanovení, hovoří-li účetní předpisy o jednotce, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vymezené podle občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na společných částech nemovité věci, mezi které patří i pozemek, na němž je dům zřízen (§ 1158 a násl. občanského zákoníku), tak obdobně také na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku. Ustanovení odstavce 4 dále v zájmu právní jistoty normuje, že na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. (a na s nimi spojený podíl na společných částech domu, příp. podíl na pozemku) se obdobně použijí i ustanovení o nemovitých věcech.

## § 168

### **Společná ustanovení o entitách bez právní osobnosti**

(1) Za entitu bez právní osobnosti jedná v oblasti účetnictví

- a) osoba, o které jiný zákon stanoví, že plní práva a povinnosti entity bez právní osobnosti jako účetní jednotky, nebo
- b) osoba, která vykonává práva k majetku entity bez právní osobnosti vlastním jménem a na její účet, není-li osobou podle písmena a).

(2) Za sídlo entity bez právní osobnosti, se pro účely účetnictví považuje území státu, podle jehož právního řádu je ustavena.

(3) Pro účely účetnictví se za veřejný rejstřík považuje evidence účetních jednotek, které jsou entitami bez právní osobnosti.

#### **K § 168**

Obsahem navrženého ustanovení jsou pravidla týkající se účetních jednotek, které jsou entitou bez právní osobnosti (jedná se např. o svěřenský fond, podílový fond či podfond investičního fondu) a entit bez právní osobnosti, které nejsou účetními jednotkami. Z povahy věci se u těchto entit projevují specifické znaky odlišující je od osob, především právnických (obzvláště v oblasti jednání za tuto entitu a v otázce sídla). Některým entitám se jejich označením za účetní jednotku přiznává dílčí „účetní“ subjektivita, je tedy žádoucí s nimi v oblasti účetnictví zacházet obdobně jako s jinými účetními jednotkami, které mají právní subjektivitu. Entitám bez právní osobnosti, které nejsou účetními jednotkami, však zákon o účetnictví rovněž ukládá některé povinnosti (taková entita může mít například povinnost zveřejnit a uveřejnit zprávu o daních z příjmů podle § 119 odst. 3 a může se tedy dopustit přestupku nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů podle § 154). Proto je nezbytné doplnit těmto entitám určité znaky, které u nich podle obecné právní úpravy scházejí.

Vzhledem k tomu, že těmto entitám právní řád obecně nepřiznává právní osobnost ani svéprávnost, je nutné určit, kdo bude způsobilý mít v mezích právního řádu práva a povinnosti namísto této entity a kdo bude za tuto entitu v oblasti účetnictví jednat. Vychází se zde z obecného konceptu zastoupení právnických osob, kdy právní osoba nikdy nejedná sama svým jménem, ale musí být vždy zastoupena osobou, která za ni bude nepřímou jednat. Odstavec 1 proto stanoví, kdo je osobou, která za takovou entitu jedná v oblasti účetnictví.

Za účetní jednotky, které jsou entitami bez právní osobnosti a entity bez právní osobnosti, které nejsou účetními jednotkami, jedná podle písmene a) osoba, která podle jiného zákona plní práva a povinnosti této entity jako účetní jednotky. Příkladem lze uvést osobu administrátora investičního fondu, který v rámci administrace rovněž vede účetnictví - viz § 38 písm. g) ZISIF. Podle písmene b) touto osobou může být případně osoba, která vykonává práva k majetku entity bez právní osobnosti vlastním jménem a na její účet. Zde je typickým příkladem svěřenský správce, který podle § 1448 odst. 3 občanského zákoníku vykonává vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vlastním jménem na účet fondu. Odstavec 3 upravuje právní fikci, díky které je možné určit sídlo entity bez právní osobnosti. Entita bez právní osobnosti se tak bude považovat za entitu se sídlem na území toho státu, podle jehož práva byla ustavena. Například účetní jednotka, která je entitou bez právní osobnosti ustanovená podle právních předpisů České republiky, tak bude považována za účetní jednotku se sídlem v České republice. Podle obecné právní úpravy totiž entita bez právní osobnosti nemá sídlo. To by však v oblasti účetní legislativy působilo obtíže, a to např. v § 34 při vymezení investičních fondů jako účetních jednotek veřejného zájmu, kde jednou z podmínek je, že se jedná o účetní jednotku se sídlem na území České republiky. Investiční fondy však obecně jakožto entity bez právní osobnosti sídlo nemají. Proto se navrhuje tuto mezeru překlenout pomocí výše uvedené právní fikce, díky které se entity bez právní osobnosti, které však byly ustaveny podle českého práva a mají tudíž zásadní právní pouto k České republice, v tomto aspektu přiblíží právnickým osobám. Právnické osoby podle právního řádu České republiky totiž vždy mají sídlo na území České republiky (dané vyplývá z § 30 odst. 3 věty první zákona o mezinárodním právu soukromém).

Odstavec 4 upravuje právní fikci, na základě níž ustanovení zákona o účetnictví, ve kterých se hovoří o veřejném rejstříku, platí také pro evidence účetních jednotek, které jsou entitami bez právní osobnosti. Takovou evidencí je zejména Evidence svěřenských fondů, která není veřejným rejstříkem, avšak jedná se o informační systém veřejné správy, v němž jsou zaznamenávány údaje o svěřenských fondech, které jsou účetními jednotkami podle § 24 odst. 1 písm. c). V důsledku uvedené fikce se povinnost zveřejnit statutární výroční zprávu ve sbírce listin bude vztahovat i na svěřenské fondy.

## ČÁST PATNÁCTÁ PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

### § 169

#### **Obecné přechodné ustanovení**

Pro účetní období a konsolidační období započaté přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. 563/1991 Sb. a právní předpisy jej provádějící, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

#### **K části patnácté - přechodná a závěrečná ustanovení**

#### **K § 169**

Navrhuje se tzv. obecné přechodné ustanovení, podle kterého se navržená úprava tímto zákonem použije až na účetní a konsolidační období započatá od dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Zabraňuje se tím tak nepravé retroaktivitě vůči účetním a konsolidačním obdobím, v jejichž průběhu nabyde účinnosti tento zákon.

### § 170

#### **Zvláštní přechodná ustanovení**

(1) Ustanovení § 32 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije i ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

(2) Osoba nebo entita, která byla ke dni předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto zákona účetní jednotkou a příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu a která je příjemcem

těchto prostředků i ke dni účinnosti tohoto zákona, je účetní jednotkou po dobu, po kterou je příjemcem takových prostředků.

(3) Osoba nebo entita, která se v průběhu 1 roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona stane příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu, je účetní jednotkou po dobu, po kterou je příjemcem takových prostředků.

(4) Účetní jednotka podle odstavce 2 a 3 sestavuje mezitímní účetní závěrku podle § 19 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, po dobu, po kterou je příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu.

(5) Ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, upravující zprávu o daních z příjmů se použijí od účetního období započatého od 22. června 2024.

*CELEX 32021L2101 (čl. 48g)*

(6) Při vedení účetnictví účetní jednotky veřejného sektoru se nemusí vyhotovovat účetní dokumenty výhradně v technické formě za účetní období započatá před 1. lednem 2026.

## **K § 170**

Navržené ustanovení § 170 odst. 1 je přechodným ustanovením, kterým se zajišťuje aplikace dosavadního ustanovení § 32 odst. 4 zákona o účetnictví i po nabytí účinnosti navrhovaného zákona. Ustanovení § 32 odst. 4 zákona o účetnictví obsahuje pravidlo pro úschovu účetních záznamů souvisejících se znárodňováním v době před 1. lednem 1949 a s privatizací podle zvláštních právních předpisů a zmocnění Ministerstva financí k rozhodnutí o délce doby úschovy těchto účetních záznamů. Jelikož obě zmíněné události (znárodňování i privatizace) již proběhly a není možné, aby v budoucnu vznikaly nové související účetní záznamy, je plně postačující zachovat aplikaci této normy prostřednictvím přechodného ustanovení pro případy těch účetních záznamů, které je nadále třeba uchovávat.

Přechodné ustanovení v odstavci 2 reaguje na skutečnost, že podle tohoto zákona některé osoby a entity, které byly účetní jednotkou podle dosavadního zákona o účetnictví, již účetní jednotkou být nemusí, např. fyzické osoby nebo osoby uvedené v § 24 odst. 2. Pokud je taková osoba nebo entita i ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona stále příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu, musí být podle tohoto přechodného ustanovení i nadále účetní jednotkou, tedy bez ohledu na to, zda tak stanoví jiná ustanovení tohoto zákona, či nikoli, a to proto, aby byla i nadále možná kontrola jejího hospodaření.

Přechodné ustanovení v odstavci 3 se týká stejné problematiky jako odstavec 2 a dopadá na osoby a entity, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu v průběhu jednoho roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Taková osoba nebo entita musí být účetní jednotkou, a to po celou dobu, co je příjemcem takových prostředků. Důvodem je opět možnost kontroly jejího hospodaření.

Pro osoby a entity, které se stanou příjemcem prostředků z veřejného rozpočtu až po uplynutí jednoho roku od účinnosti tohoto zákona, se podmínka, že musí být účetní jednotkou, nestanoví, tuto podmínku však mohou stanovit příslušné tituly, ze kterých takové prostředky poplynou. Potom by se osoba nebo entita, která by chtěla tyto prostředky získat, musela stát účetní jednotkou a postupovat podle tohoto zákona bez ohledu na to, že ji tento zákon jako účetní jednotku nestanoví. Přechodné ustanovení v odstavci 3 je uvedeno z důvodu, že během prvního roku po účinnosti tohoto zákona ještě nemusí být všechny tituly, ze kterých plynou prostředky z veřejného rozpočtu, upraveny tak, aby obsahovaly podmínku, že příjemce musí být účetní jednotkou, proto je tato podmínka pro toto období upravena přímo v zákoně.

Odstavec 4 stanoví pro účetní jednotky podle odstavce 2 a 3 pravidlo, že se na ně i nadále vztahují ustanovení o mezitímní účetní závěrce podle § 19 odst. 3 dosavadního zákona o účetnictví. Jedná se o větu čtvrtou daného odstavce, podle které se sestavuje mezitímní účetní závěrka k 31. prosinci každého kalendářního roku, pokud se k tomuto dni nesestavuje řádná účetní závěrka.

Bude-li chtěné ze strany poskytovatele prostředků z veřejného rozpočtu, aby příjemce těchto prostředků i v rámci nových titulů vypsanych rok po účinnosti tohoto zákona, též sestavoval mezitímní účetní závěrku za kalendářní rok, pokud jinak má hospodářský rok, musí takto stanovit příslušný titul, ze kterých takové prostředky poplynou.

Podle odstavce 5 se v souladu s čl. 48g účetní směrnice zpráva o daních z příjmů vyhotovuje od účetních období nebo konsolidačních období započatých od 22. června 2024.

Podle odstavce 6 se požadavek stanovený v § 122 odst. 4, podle kterého je účetní jednotka veřejného sektoru povinna vyhotovovat účetní dokumenty výhradně v technické formě, použije až od účetního období započatého 1. 1. 2026 nebo později. Důvodem pozdější účinnosti tohoto ustanovení je provázání vzniku této povinnosti s jinými právními předpisy závaznými pro účetní jednotky veřejného sektoru vyžadujícími digitalizaci různých informací a procesů u těchto subjektů (zejména zákon č. 261/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci). Do té doby je technická forma účetních dokumentů preferovanou formou, nejedná se však o povinnost.

## § 171

### Zrušovací ustanovení

Zrušují se:

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
2. Čl. V zákona č. 117/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, doplňuje zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění zákona č. 331/1993 Sb., a zákon č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění zákona č. 122/1993 Sb., a mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
3. Část sedmá zákona č. 227/1997 Sb., ze dne 3. září 1997 o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech).
4. Část osmá zákona č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
5. Část první zákona č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
6. Část třetí zákona č. 575/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
7. Část první zákona č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
8. Část devátá zákona č. 257/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o podnikání na kapitálovém trhu, zákona o kolektivním investování a zákona o dluhopisech.
9. Část jedenáctá zákona č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
10. Část šestá zákona č. 179/2005 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zrušení Fondu národního majetku České republiky.
11. Část čtvrtá zákona č. 495/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně



některých zákonů (zákon o církvích a náboženských společnostech), ve znění nálezu Ústavního soudu vyhlášeného pod č. 4/2003 Sb. a zákona č. 562/2004 Sb.

12. Část dvacátá druhá zákona č. 57/2006 Sb., o změně zákonů v souvislosti se sjednocením dohledu nad finančním trhem.
13. Část šestá zákona č. 81/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
14. Část sedmá zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
15. Část šedesátá zákona č. 264/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákoníku práce.
16. Zákon č. 69/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
17. Část padesátá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.
18. Část patnáctá zákona č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím.
19. Zákona č. 348/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
20. Část třetí zákona č. 126/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností a družstev.
21. Část první zákona č. 304/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony.
22. Část dvacátá čtvrtá zákona č. 227/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o základních registrech.
23. Část devátá zákona č. 230/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
24. Zákon č. 410/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
25. Část šestá zákona č. 188/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
26. Část pátá zákona č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
27. Část čtvrtá zákona č. 428/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o důchodovém spoření a zákona o doplňkovém penzijním spoření.
28. Část šestá zákona č. 167/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
29. Část první zákona č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

30. Část sedmá zákona č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů.
31. Část devatenáctá zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.
32. Část první zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
33. Část třetí zákona č. 377/2015 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o ukončení důchodového spoření.
34. Část pátá zákona č. 298/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.
35. Zákon č. 462/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
36. Část dvacátá zákona č. 183/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
37. Část druhá zákona č. 33/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění zákona č. 458/2016 Sb., a další související zákony.
38. Část čtvrtá zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.
39. Část druhá zákona č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
40. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
41. Vyhláška č. 472/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
42. Vyhláška č. 397/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 472/2003 Sb.
43. Vyhláška č. 349/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
44. Vyhláška č. 469/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
45. Vyhláška č. 419/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

46. Vyhláška č. 413/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
47. Vyhláška č. 467/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
48. Vyhláška č. 293/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
49. Vyhláška č. 250/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
50. Vyhláška č. 441/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
51. 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.
52. Vyhláška č. 473/2003 Sb., kterou se mění 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.
53. Vyhláška č. 545/2004 Sb., kterou se mění 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 vyhlášky č. 473/2003 Sb.
54. Vyhláška č. 398/2005 Sb., kterou se mění 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.
55. Vyhláška č. 350/2007 Sb., kterou se mění 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.
56. Vyhláška č. 470/2008 Sb., kterou se mění 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.

57. Vyhláška č. 420/2010 Sb., kterou se mění 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.
58. Vyhláška č. 408/2012 Sb., kterou se mění 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.
59. Vyhláška č. 468/2013 Sb., kterou se mění 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.
60. Vyhláška č. 251/2015 Sb., kterou se mění 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.
61. Vyhláška č. 442/2017 Sb., kterou se mění 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.
62. Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny.
63. Vyhláška č. 474/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny.
64. Vyhláška č. 546/2004 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění vyhlášky č. 474/2003 Sb.
65. Vyhláška č. 399/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů.
66. Vyhláška č. 351/2007 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů.
67. Vyhlášky č. 411/2009 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů.
68. Vyhláška č. 421/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů.
69. Vyhláška č. 469/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů.

70. Vyhláška č. 252/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
71. Vyhláška č. 443/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů.
72. Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.
73. Vyhláška č. 476/2003 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.
74. Vyhláška č. 548/2004 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhlášky č. 476/2003 Sb.
75. Vyhláška č. 400/2005 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
76. Vyhláška č. 471/2008 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
77. Vyhláška č. 471/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
78. Vyhláška č. 294/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
79. Vyhláška č. 324/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
80. Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).
81. Vyhláška č. 434/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech).

82. Vyhláška č. 437/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění vyhlášky č. 434/2010 Sb.
83. Vyhláška č. 461/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
84. Vyhláška č. 472/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
85. Vyhláška č. 300/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
86. Vyhláška č. 370/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
87. Vyhláška č. 447/2016 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
88. Vyhláška č. 274/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
89. Vyhláška č. 398/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
90. Vyhláška č. 341/2021 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.

91. Vyhláška č. 430/2021 Sb., kterou se mění vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů.
92. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.
93. Vyhláška č. 435/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.
94. Vyhláška č. 403/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění vyhlášky č. 435/2010 Sb.
95. Vyhláška č. 436/2011 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
96. Vyhláška č. 460/2012 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
97. Vyhláška č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
98. Vyhláška č. 301/2014 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů, a kterou se mění vyhláška č. 473/2013 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
99. Vyhláška č. 369/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
100. Vyhláška č. 273/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
101. Vyhláška č. 397/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
102. Vyhláška č. 310/2020 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
103. Vyhláška č. 269/2022 Sb., kterou se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.
104. Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

105. Vyhláška č. 372/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.
106. Vyhláška č. 411/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů.
107. Vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.
108. Vyhláška č. 270/2022 Sb., kterou se mění vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.
109. Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).
110. Vyhláška č. 373/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu).
111. Vyhláška č. 396/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů.
112. Vyhláška č. 340/2021 Sb., kterou se mění vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu), ve znění pozdějších předpisů.
113. Vyhláška č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

#### **K § 171**

V souvislosti s přijetím nové právní úpravy účetnictví se navrhuje nové uspořádání prováděcích právních předpisů vydávaných na základě tohoto zákona. Cílem nového uspořádání je redukovat počet prováděcích právních předpisů a dosáhnout vnitřně konzistentní právní úpravy, která povede k větší přehlednosti a snížení administrativní zátěže účetních jednotek. Navrhuje se proto sloučení stávající vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. Sloučením těchto dvou vyhlášek pak vznikne společná vyhláška upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky. Dále bude zachována i samostatná vyhláška upravující hotovostní účetnictví, která nahradí současnou vyhlášku č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví.

Vzhledem k tomu, že návrh zákona o účetnictví nově předpokládá povinné použití mezinárodních účetních standardů pro některé účetní jednotky (zejména se jedná o banky, pojišťovny a jiné finanční instituce), pro nadbytečnost se navrhuje zrušení vyhlášek upravujících účetnictví těchto účetních jednotek. Účetní jednotky, které doposud postupovaly podle těchto vyhlášek a nebudou postupovat podle mezinárodních účetních standardů (tj. Česká národní banka a Česká kancelář pojistitelů), se budou řídit novou vyhláškou upravující účetnictví pro podnikatelské i neziskové účetní jednotky.

Prováděcí právní předpisy upravující účetnictví veřejného sektoru se navrhuje zachovat ve stávající struktuře s tím, že budou vydány nové vyhlášky tak, aby odpovídajícím způsobem prováděly právní úpravu účetnictví veřejného sektoru stanovenou navrhovaným zákonem o účetnictví. Nově bude vydána pouze vyhláška upravující organizační zajištění a způsob převedení práv a povinností spojených s vedením účetnictví veřejnoprávní smlouvou.

Vzhledem ke specifickému charakteru účetnictví zdravotních pojišťoven se navrhuje vyhlášku č. 503/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění



pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny, ve znění pozdějších předpisů, ponechat v platnosti za současného novelizace příslušných oblastí tak, aby byla zajištěna návaznost na nový zákon o účetnictví.

## ČÁST ŠESTNÁCTÁ ÚČINNOST

§ 172

### Účinnost zákona

Tento zákon nabývá účinnost dnem 1. ledna 2024.

**K části šestnácté - účinnost**

**K § 172**

Navrhovaná účinnost zákona je 1. ledna 2024.